



Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla)

14 ta' Frar 2019*

“Rinviju għal decizjoni preliminari – Tlettax-il Direttiva 86/560/KEE – Modalitajiet ta' rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Principji ta' ekwivalenza u ta' effettività – Impriza mhux stabbilita fl-Unjoni Ewropea – Decizjoni preliminari u definittiva ta' rifjut tar-rimbors tal-VAT – Numru ta' identifikazzjoni tal-VAT żbaljat”

Fil-Kawża C-562/17,

li għandha bhala sugġett talba għal decizjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Audiencia Nacional (il-Qorti Nazzjonali, Spanja), permezz ta' decizjoni tal-15 ta' Settembru 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta' Settembru 2017, fil-proċedura

Nestrade SA

vs

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn K. Jürimäe, President tal-Awla, E. Juhász u C. Vajda (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: Y. Bot,

Reġistratur: L. Carrasco Marco, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-28 ta' Novembru 2018,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ipprezentati:

- għal Nestrade SA, minn E. Codes Feijoo, procurador, u A. Iglesias Querol, abogada,
- għall-Gvern Spanjol, minn S. Jiménez García, bhala aġent,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u F. Clotuche-Duvieusart, bhala aġenti,

wara li rat id-decizjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: l-Ispanjol.

Sentenza

- 1 Din it-talba għal decizjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tat-Tleltax-il Direttiva tal-Kunsill 86/560/KEE tas-17 ta' Novembru 1986 dwar l-armonizzazzjoni tal-ligijiet tal-Istati Membri fir-rigward ta' turnover taxes – Arrangamenti għar-rifond tat-taxxa fuq il-valur miżjud lil persuni taxxabli li ma humiex stabbiliti fit-territorju tal-Komunità (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 129, rettifika fil-ĠU 2018, L 202, p. 13) (iktar 'il quddiem it-“Tleltax-il Direttiva”).
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Nestrade SA, kumpannija stabbilita fl-Isvizzera, u l-Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (l-Agencija tal-Istat tal-Amministrazzjoni Fiskali, Spanja) u tat-Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (il-Qorti Fiskali Ċentrali, Spanja) dwar rifjut parzjali ta' rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) minhabba decizjoni definittiva preċedenti għal dan ir-rifjut.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

It-Tleltax-il Direttiva

- 3 Skont l-Artikolu 2 tat-Tleltax-il Direttiva:

“1. Mingħajr preġudizzju għall-Artikoli 3 u 4, kull Stat Membru għandu jagħti r-rifond lil kull persuna taxxabli li mhijiex stabbilita fit-territorju tal-Komunità, bla ħsara għall-kondizzjonijiet dikjarati hawn taht, kull [VAT] imposta fuq servizzi jew proprjetà mobbli fornita lilha fit-territorju jew fil-pajjiż minn persuni taxxabli oħra jew imposta fuq l-importazzjoni ta' oġġetti fil-pajjiż, safejn dawn l-oġġetti u servizzi jiġu użati għall-iskopijiet ta' transazzjonijiet riferiti fl-Artikolu 17(3)(a) u (b) [tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-ligijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23)] jew fid-dispożizzjoni ta' servizzi riferiti fil-punt 1(b) ta' l-Artikolu 1 ta' din id-Direttiva.

2. L-Istati Membri jistgħu jissuġġettaw ir-rifondi msemmija fil-paragrafu 1 għall-kondizzjoni li Stati terzi jagħtu vantaġġi simili rigward turnover taxes.

3. L-Istati Membri jistgħu jehtieġu l-hatra ta' rappreżentant tat-taxxa.”

- 4 L-Artikolu 3(1) tat-Tleltax-il Direttiva jiddisponi:

“Ir-rifondi riferiti fl-Artikolu 2(1) għandhom jiġu konċessi konsegwentement għall-applikazzjoni mill-persuna taxxabli. L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu l-arrangamenti sabiex jiġu sottomessi l-applikazzjonijiet, inklużi l-limiti taż-żmien sabiex jagħmlu dan, il-perjodu li l-applikazzjonijiet għandhom ikopru, l-awtorità kompetenti sabiex tirċevihom u l-ammonti minimi li rigward tagħhom l-applikazzjonijiet jistgħu jiġu sottomessi. Għandhom ukoll jistabbilixxu l-arrangamenti għall-għotja ta' rifondi, inklużi l-limiti ta' żmien sabiex jagħmlu hekk. Għandhom jimponu fuq l-applikant dawk l-obbligi kif inhuma neċessarji biex jistabbilixxu jekk l-applikazzjoni hijiex ġustifikata u biex jipprevjenu l-frodi, b'mod partikolari l-obbligazzjoni li jingħataw il-provi li hu huwa imqabbad biex jagħti skond l-Artikolu 4(1) tad-Direttiva [77/388]. L-applikant għandu jattesta, f'dikjarazzjoni bil-miktub illi, matul il-perjodu preskritt, hu ma wettaq l-ebda transazzjoni li ma taderixxix mal-kondizzjonijiet hekk kif mnizzlin fil-punt 1 ta' l-Artikolu 1 ta' din id-Direttiva.”

Id-Direttiva 2006/112/KE

- 5 L-Artikolu 170 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), hekk kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE tat-12 ta' Frar 2008 (ĠU 2008, L 44, p. 11) (iktar 'il quddiem id-“Direttiva 2006/112”), jipprovdi:

“Il-persuni taxxabli kollha li, fit-tifsira [tat-Tleltax-il Direttiva], l-Artikolu 2(1) u l-Artikolu 3 tad-Direttiva 2008/9/KE [tal-Kunsill tat-12 ta' Frar 2008 li tistabbilixxi regoli dettaljati għar-rifużjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, prevista fid-Direttiva 2006/112/EC, għal persuni taxxabli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rifużjoni iżda stabbiliti fi Stat Membru ieħor (ĠU 2008, L 44, p. 23),] u l-Artikolu 171 ta' din id-Direttiva, mhumiex stabbiliti fl-Istat Membru li fih jixtru merkanzija u servizzi jew jimpurtaw merkanzija soġġetta għall-VAT għandhom ikunu intitolati jircievu rifużjoni ta' dik il-VAT safejn il-merkanzija u s-servizzi huma użati għall-finijiet ta' dan li ġej:

- a) transazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 169;
- b) transazzjonijiet li għalihom it-taxxa hija pagabbli biss mill-konsumatur skond l-Artikoli 194, 197 u 199.”

- 6 L-Artikolu 171 ta' din id-direttiva jistabbilixxi li:

“1. Għandha ssir rifużjoni tal-VAT lil persuni taxxabli li mhumiex stabbiliti fl-Istat Membru li fih jixtru merkanzija u servizzi jew jimpurtaw merkanzija soġġetti għall-VAT, imma li huma stabbiliti fi Stat Membru ieħor, skond ir-regoli dettaljati stabbiliti fid-Direttiva [2008/9].

2. Il-VAT għandha tithallas lura lil persuni taxxabli li mhumiex stabbiliti fit-territorju tal-Komunità skond ir-regoli ta' implimentazzjoni dettaljati stabbiliti [fit-Tleltax-il Direttiva].

Il-persuni taxxabli msemmija fl-Artikolu 1 tad-Direttiva 86/560/KEE għandhom ukoll, għall-finijiet ta' l-applikazzjoni ta' dik id-Direttiva, jiġu kkunsidrati bħala persuni taxxabli li m'humiex stabbiliti fil-Komunità meta, fl-Istat Membru li fih jixtru merkanzija u servizzi jew jimportaw merkanzija soġġetta għall-VAT, huma wettqu biss il-forniment ta' merkanzija jew servizzi lil persuna li tkun inġatret skond l-Artikoli 194, 195, 196, 197 u 199 bħala responsabbli għall-ħlas tal-VAT.

3. [It-Tleltax-il Direttiva] m'għandhiex tapplika għal:

- a) ammonti ta' VAT li skond il-legislazzjoni ta' l-Istat Membru ta' rifużjoni ġew fatturati b'mod żbaljat;
- b) ammonti ta' VAT fatturati fir-rigward tal-fornimenti ta' merkanzija li l-forniment tagħha huwa, jew jista' jkun, eżentat skond l-Artikolu 138 jew il-punt (b) ta' l-Artikolu 146(1).”

Id-dritt Spanjol

- 7 L-Artikolu 119bis tal-Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (il-Liġi 37/1992 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tat-28 ta' Diċembru 1992, intitolat "Skema speċjali applikabbli għar-rimborsi favur ċerti imprendituri jew professjonisti mhux stabbiliti fit-territorju ta' applikazzjoni tal-[VAT] jew fil-Komunità, fil-Gżejjer Kanarji, Ceuta jew Melilla", fil-verżjoni tiegħu applikabbli fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali, jipprovdi:

"L-imprendituri jew professjonisti li ma humiex stabbiliti fit-territorju ta' applikazzjoni tal-[VAT] jew fil-Komunità, fil-Gżejjer Kanarji, Ceuta jew Melilla, jistgħu jitolbu r-rimbors tal-[VAT] li jkunu hallsu għall-akkwisti jew għall-importazzjonijiet ta' oġġetti jew ta' servizzi li saru f'dan it-territorju, meta l-kundizzjonijiet u limitazzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 119 ta' din il-liġi huma osservati, bla hsara biss għad-dispożizzjonijiet speċjali indikati iktar 'il quddiem u konformement mal-proċedura ddefinita permezz tar-regolamenti:

[...]"

- 8 L-Artikolu 31 tar-Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (id-Digriet Irjali 1624/1992 li jadotta r-Regolament dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tad-29 ta' Diċembru 1992, intitolat "Rimborsi favur imprendituri jew professjonisti mhux stabbiliti fit-territorju ta' applikazzjoni tal-[VAT], iżda stabbiliti fil-Komunità, fil-Gżejjer Kanarji, Ceuta jew Melilla", fil-verżjoni tiegħu applikabbli fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali jipprovdi:

[...]

7. [...]

F'każ ta' dubju dwar il-validità jew l-eżattezza tal-informazzjoni li tinsab f'talba għal rimbors jew fil-kopja elettronika tal-fatturi jew tad-dokumenti ta' importazzjoni li tirreferi għalihom, l-awtorità inkarigata milli teżamina t-talba tista', skont il-każ, titlob mill-applikant l-orijinali ta' dawn id-dokumenti billi tapplika l-proċedura intiza biex tinkiseb informazzjoni supplimentari jew sussegwenti, prevista fl-Artikolu 119(7) tal-Liġi 37/1992. Dawn id-dokumenti orijinali għandhom jinżammu għad-dispożizzjoni tal-amministrazzjoni fiskali sal-iskadenza tat-terminu ta' preskrizzjoni tal-obbligu fiskali.

Id-destinatarju ta' talba għal informazzjoni supplimentari jew sussegwenti għandu jwieġeb għal din it-talba f'terminu ta' xahar mid-data li jkun ikun irċeviha.

8. Id-deċizzjoni dwar it-talba għal rimbors għandha tiġi adottata u kkomunikata lill-applikant fl-erba' xhur wara d-data tar-riċezzjoni tagħha mill-awtorità kompetenti għall-adozzjoni tagħha.

Madankollu, meta talba għal informazzjoni supplimentari jew sussegwenti hija neċessarja, id-deċizzjoni għandha tiġi adottata u kkomunikata lill-applikant fit-terminu ta' xahrejn wara r-riċezzjoni tal-informazzjoni mitluba jew, meta d-destinatarju ma jwegħibx għal din it-talba, wara l-iskadenza ta' terminu ta' xahar minn dik id-data. F'każ parallel, it-tul tal-proċedura ta' rimbors huwa mhux inqas minn sitt xhur mir-riċezzjoni tat-talba mill-awtorità kompetenti sabiex teżaminaha.

Fi kwalunkwe każ, meta talba għal informazzjoni supplimentari jew sussegwenti hija neċessarja, it-terminu massimu għal deċizzjoni dwar talba għal rimbors huwa ta' tmien xhur mir-riċezzjoni tagħha; jekk ebda komunikazzjoni speċifika ta' deċizzjoni ma tasal fit-termini previsti f'dan il-paragrafu, it-talba għal rimbors hija meqjusa miċhuda.

[...]

10. Iċ-ċaħda totali jew parzjali tat-talba għal rimbors tista' tiġi kkontestata mill-applikant konformement mad-dispożizzjonijiet tat-Titolu V [la Ley 58/2003 General Tributaria (il-Liġi 58/2003 li Tistabbilixxi l-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi, iktar 'il quddiem il-“Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi”), tal-17 ta' Diċembru 2003].

[...]”

9 L-Artikolu 31 bis ta' dan id-Digriet Irjali 1624/1992 jipprovdi:

“[...]

3. L-originali tal-fatturi u dokumenti oħra li jiġġustifikaw id-dritt għal rimbors għandhom jinżammu għad-dispożizzjoni tal-amministrazzjoni fiskali sal-iskadenza tat-terminu ta' preskrizzjoni tal-obbligu fiskali.

[...]

5. It-talbiet għal rimbors li huma s-suġġett ta' dan l-artikolu għandhom jiġu pprocessati u deċiżi konformement mad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 31(6) sa (11) ta' dan ir-regolament.”

10 Skont l-Artikolu 139 tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi, intitolat “Għeluq ta' tal-proċedura ta' verifika limitata”:

“1. Il-proċedura ta' verifika limitata għandha tingħalaq b'wiehed mill-modi li ġejjin:

- a) permezz ta' deċiżjoni esplicita tal-amministrazzjoni fiskali li tinkludi l-elementi msemmija fil-paragrafu li ġej;
- b) mill-fatt tad-dekadenza tal-proċedura, meta t-terminu stabbilit fl-Artikolu 104 ta' din il-liġi ikun skada mingħajr ma għet ikkomunikata deċiżjoni esplicita, bla ħsara għad-dritt tal-amministrazzjoni fiskali li tiftaħ mill-ġdid din il-proċedura fit-terminu ta' preskrizzjoni.

[...]

2. Id-deċiżjoni amministrattiva li ttejjem il-proċedura ta' verifika limitata għandha tinkludi mill-inqas l-elementi li ġejjin:

- a) l-obbligu fiskali jew l-elementi relatati miegħu kif ukoll il-perijodu li huwa s-suġġett tal-verifika;
- b) deskrizzjoni tal-miżuri speċifiċi adottati;
- c) deskrizzjoni tal-punti ta' fatt u ta' liġi li jimmotivaw id-deċiżjoni;
- d) likwidazzjoni provvizorja [...]

11 L-Artikolu 219 tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi, intitolat “Revoka ta' Atti ta' Impożizzjoni u ta' Applikazzjoni ta' Sanzjonijiet”, jipprovdi:

“1. L-amministrazzjoni fiskali tista' tirrevoka l-atti tagħha favur il-persuni kkonċernati meta tqis li dawn huma manifestament kontra l-liġi, meta l-okkorrenza ta' ċirkustanzi li jaffettwaw sitwazzjoni legali partikolari turi n-natura inadegwata tal-att jew meta, matul il-proċedura, ikunu ġew ippreġudikati d-drittijiet tad-difiza tal-persuni kkonċernati.

Din r-revoka ma tista' fl-ebda każ tikkostitwixxi deroga jew eċċezzjoni mhux permessa mir-regoli fiskali, u lanqas ma tikser il-prinċipju ta' ugwaljanza, tal-interess pubbliku jew tal-ordinament ġuridiku.

2. Ir-revoka hija possibbli biss jekk it-terminu ta' preskrizzjoni ma jkunx skada.

[...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 12 Nestrade, li s-sede u d-domicilju fiskali tagħha jinsabu fl-Isvizzera, twettaq tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT fi Spanja.
- 13 Fit-21 ta' Settembru 2010, Nestrade talbet lill-AEAT, skont il-proċedura ta' rimbors tal-ammonti ta' VAT tal-input imħallsa fil-kuntest tal-applikazzjoni tal-VAT Spanjola lil imprenditur mhux stabbilit fit-territorju tal-Unjoni Ewropea, il-hlas lura tal-ammonti mħallsa fl-okkażjoni tal-kunsinna ta' oġġetti mill-fornitur tagħha Hero España SA (iktar 'il quddiem "Hero"), matul it-tielet u r-raba' trimester tas-sena 2009. Nestrade talbet ukoll ir-imbors tal-ammonti l-oħra kollha ta' VAT imħallsa relatati mas-snin finanzjarji 2008 sa 2010, fl-okkażjoni tal-kunsinna tal-oġġetti minn Hero.
- 14 Għal dawn is-snin finanzjarji, AEAT talbet lil Nestrade tipprovdi l-fatturi korrispondenti għall-kunsinni ta' oġġetti minn Hero (iktar 'il quddiem "il-fatturi korretti"), peress li l-fatturi inizjalment prodotti kellhom in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Olandiż ta' Nestrade, filwaqt li n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Svizzeru kellu jiġi indikat fuqhom.
- 15 Għalhekk, fit-23 ta' Novembru 2010, l-AEAT talbet lil Nestrade tipprovdiha, f'terminu ta' għaxart ijiem ta' xogħol mill-komunikazzjoni tat-talba tagħha, li sehhet fit-13 ta' Diċembru 2010, il-fatturi korretti għat-tielet u għar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009. Nestrade ma wegħbitx għal din it-talba fit-terminu stabbilit.
- 16 Fit-10 ta' Jannar 2011, Hero harġet il-fatturi rettifikattivi għat-tielet u għar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009.
- 17 Fit-5 ta' April 2011, AEAT tat deċiżjoni li tirrifjuta r-imbors tas-somma ta' EUR 114 662.59 mitluba għat-tielet u għar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009, minħabba li kien impossibbli għaliha li tiddetermina l-fondatezza tat-talba.
- 18 Din id-deċiżjoni, li ma ġietx ikkontestata minn Nestrade, saret definittiva fit-14 ta' Mejju 2011.
- 19 Fit-5 ta' Awwissu 2011, Nestrade mill-ġdid talbet lil AEAT ir-imbors tal-ammonti ta' VAT tal-input imħallsa matul is-snin finanzjarji 2008 sa 2010 u, barra minn hekk, talbet ukoll ir-imbors tal-ammonti ta' VAT tal-input imħallsa matul il-perijodu bejn ix-xahar ta' Jannar u x-xahar ta' Marzu 2011. F'din l-okkażjoni, Nestrade pprezentat fatturi rettifikattivi u annullat il-fatturi inizjalment maħruġa minn Hero għal kull waħda minn dawn is-snin, inkluż fir-rigward tat-tielet u tar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009.
- 20 Fid-deċiżjoni tagħha tal-12 ta' Diċembru 2011, AEAT iddeċidiet, fl-ewwel lok, li tagħti r-imbors tal-ammonti tal-VAT tal-input imħallsa għas-snin finanzjarji 2008 u 2010 kif ukoll fir-rigward tal-ewwel u tat-tieni trimester tas-sena finanzjarja 2009, għal total ta' EUR 542 094.25. L-AEAT ikkunsidrat li Nestrade wieġbet għat-talbiet tagħha u pproduċiet il-fatturi rettifikattivi mitluba. Hija tat dan ir-imbors wara li vverifikat li l-kundizzjonijiet meħtieġa għal dan il-għan kienu ssodisfatti. Fit-tieni lok, l-AEAT iddeċidiet li tirrifjuta r-imbors tal-ammonti ta' VAT li jikkorrispondu ma' żewġ fatturi

maħruġa minn Hero fir-rigward tat-tielet u tar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009. Dan ir-rifjut kien ibbażat fuq il-fatt li dan ir-rimbors tal-aħħar kien ġie rrifjutat permezz ta' deċiżjoni tal-5 ta' April 2011, li saret definittiva fl-14 ta' Mejju 2011.

- 21 Fit-8 ta' Marzu 2012, AEAT ikkonfermat din id-deċiżjoni tal-12 ta' Diċembru 2011.
- 22 Nestrade ressqet ilment amministrattiv kontra d-deċiżjonijiet tal-AEAT tat-12 ta' Diċembru 2011 u tat-8 ta' Marzu 2012. Dan l-ilment ġie miċhud permezz ta' deċiżjoni tat-Tribunal Económico-Administrativo Central (il-Qorti Fiskali Ċentrali), tat-22 ta' Jannar 2015. Il-motiv prinċipali ta' każda kien l-awtorità ta' *res judicata* amministrattiva.
- 23 Nestrade pprezentat azzjoni ġudizzjarja kontra d-deċiżjonijiet tal-AEAT tat-12 ta' Diċembru 2011 u tat-8 ta' Marzu 2012 u kontra d-deċiżjoni tat-Tribunal Económico-Administrativo Central (il-Qorti Fiskali Ċentrali), tas-22 ta' Jannar 2015, quddiem il-qorti tar-rinviju.
- 24 Din tal-aħħar tikkunsidra li jeżisti ċertu nuqqas ta' qbil bejn, minn naħa, l-osservanza neċessarja tal-prinċipju ta' ċertezza legali inerenti għal att amministrattiv definittiv, bħad-deċiżjoni tal-5 ta' April 2011, u, min-naħa l-oħra, in-neċessità li jiġi applikat b'mod uniformi d-dritt tal-Unjoni kif ukoll, b'mod partikolari, id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 dwar id-dritt għal tnaqqis tal-VAT.
- 25 F'dan il-kuntest, il-qorti tar-rinviju tfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, *Petroma Transports et* (C-271/12, EU:C:2013:297), iddeċidiet li r-rimbors tal-VAT tal-input imħallas jista' jiġi rrifjutat jekk il-fatturi rettifikkattivi jiġu pprezentati lill-awtorità fiskali wara li din tkun tat id-deċiżjoni tagħha li tirrifjuta d-dritt għar-rimbors tal-VAT. Hija madankollu tistaqsi, jekk din il-ġurisprudenza ma għandhiex tibqa' mhux applikata f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li hija kkaratterizzata mill-assenza ta' negliġenza jew ta' nuqqas ta' kollaborazzjoni mal-AEAT min-naħa ta' Nestrade u minn ksur tad-drittijiet tad-difiża ta' din tal-aħħar.
- 26 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Audiencia Nacional (il-Qorti Ċentrali, Spanja) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:
- "1) Il-ġurisprudenza [li toħroġ mis-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, *Petroma Transport et* (C-271/12, EU:C:2013:297),] tista' tiġi interpretata fis-sens li tippermetti r-rimbors ta' somom VAT mitluba minn impriża mhux stabbilita fl-Unjoni, minkejja l-adozzjoni minn qabel mill-awtorità fiskali nazzjonali ta' deċiżjoni li tiċhad l-imsemmi rimbors minħabba l-fatt li l-impriża ma tkunx wiegħbet talba għal informazzjoni dwar in-numru ta' identifikazzjoni fiskali tagħha, fid-dawl tal-fatt li l-amministrazzjoni fiskali f'dan il-mument kellha fil-pussess tagħha l-imsemmija informazzjoni li kienet ġiet ipprovduta lilha mir-rikorrenti fil-kuntest ta' talbiet oħra?

Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għal din id-domanda:

- 2) L-applikazzjoni retroattiva tal-ġurisprudenza [li toħroġ mis-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691),] tista' titqies li tirrikjedi l-annullament ta' att amministrattiv li jiċhad ir-rimbors tal-VAT imsemmija, fid-dawl tal-fatt li l-imsemmi att kien sempliċement jikkonferma deċiżjoni amministrattiva preċedenti definittiva li tiċhad ir-rimbors tal-imsemmija somom ta' VAT, li kienet ġiet adottata mill-AEAT skont proċedura differenti minn dik prevista mil-liġi relatata mal-każ inkwistjoni u li, barra minn hekk, kienet tillimita d-drittijiet tal-parti li ressqet it-talba għal rimbors, bi ksur tad-drittijiet tad-difiża tagħha?"

Fuq id-domandi preliminari

- 27 Fl-ewwel lok, għandu jiġi osservat, l-ewwel nett, li fid-deċiżjoni tagħha, il-qorti tar-rinviju tirreferi għad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 dwar id-dritt għal tnaqqis tal-VAT u għall-gurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tirrigwarda dawn.
- 28 Madankollu, iċ-ċirkustanza li qorti nazzjonali fformulat, fuq livell formali, it-talba għal deċiżjoni preliminari tagħha billi rreferiet għal ċerti dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni ma tipprekludix li l-Qorti tal-Ġustizzja ttiprovdi lil din il-qorti l-elementi ta' interpretazzjoni kollha li jistgħu jkunu utli għas-sentenza tal-kawża li tressqet quddiemha, sew jekk hija għamlitx riferiment għalihom jew le meta għamlet id-domandi tagħha. F'dan ir-rigward, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tiddeduċi mill-elementi kollha prodotti mill-qorti nazzjonali, u b'mod partikolari mill-motivazzjoni tad-deċiżjoni tar-rinviju, il-punti ta' liġi tal-Unjoni li jeħtieġu interpretazzjoni fid-dawl tas-sugġett tat-tilwima (sentenza tad-29 ta' Settembru 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, punt 43 u l-gurisprudenza ċċitata).
- 29 Hekk kif osservaw il-Gvern Spanjol u l-Kummissjoni, il-kawża prinċipali tikkonċerna talba għar-rimbors ta' ammonti tal-VAT imressqa minn impriża stabbilita f'pajjiż terz, jiġifieri fl-Isvizzera. Issa, il-modalitajiet ta' rimbors tal-VAT għall-persuni taxxabbli mhux stabbiliti fit-territorju tal-Unjoni huma rregolati mit-Tlettax-il Direttiva, hekk kif jirriżulta mill-Artikolu 2(1) tagħha. Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat, f'dan ir-rigward, li d-dispożizzjonijiet tat-Tlettax-il Direttiva, u b'mod partikolari dan l-Artikolu 2(1) tagħha, għandhom jitqiesu bħala *lex specialis* fil-konfront tal-Artikoli 170 u 171 tad-Direttiva 2006/112 (sentenza tat-15 ta' Lulju 2010, *Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit*, C-582/08, EU:C:2010:429, punt 35).
- 30 Għaldaqstant, għandhom jiġu eżaminati d-domandi magħmula fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tat-Tlettax il-Direttiva.
- 31 It-tieni nett, hemm lok li jiġi enfasizzat li l-kawża prinċipali ma tikkonċernax l-effett *ratione temporis* ta' rettifika ta' fattura, kwistjoni li dwarha l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddecidiet, fir-rigward tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, fis-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). Min-naħa l-oħra, hija tirrigwarda l-possibbiltà għall-Istati Membri li jillimitaw *ratione temporis* il-possibbiltà li jiġu rrettifikati fatturi żbaljati għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT. Il-qorti tar-rinviju tispjega li, fid-dritt Spanjol, tali rettifika lanqas ma tista' tipproduċi effett wara li d-deċiżjoni tal-amministrazzjoni li tirrifjuta r-rimbors tkun saret definitiva.
- 32 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, hemm lok li jiġi kkunsidrat li, permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-dispożizzjonijiet tat-Tlettax-il Direttiva għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li Stat Membru jillimita *ratione temporis* il-possibbiltà li jiġu rrettifikati fatturi żbaljati, pereżempju permezz tar-rettifika tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT inizjalment inkluż fil-fattura, għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT.
- 33 Il-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet li d-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva 77/388 għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li skont din id-dritt għal tnaqqis tal-VAT jista' jiġi rrifjutat lil persuni taxxabbli li jzommu fatturi inkompleti, anki jekk dawn il-fatturi huma kkompletati bil-produzzjoni ta' informazzjoni intiża sabiex tiġi pprovata r-realtà, in-natura u l-ammont tat-tranzazzjonijiet iffatturati wara l-adozzjoni ta' tali deċiżjoni ta' rifjut (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, *Petroma Transports et*, C-271/12, EU:C:2013:297, punt 36). Madankollu, għandu jiġi ppreċiżat li s-Sitt Direttiva 77/388 lanqas ma tipprojbixxi lill-Istati Membri milli jaċċettaw ir-rettifika ta' fattura inkompleta wara li l-amministrazzjoni fiskali kienet adottat deċiżjoni ta' rifjut tad-dritt għal tnaqqis jew tad-dritt għar-rimbors tal-VAT.

- 34 Tali konstatazzjoni tapplika wkoll fir-rigward tat-Tlettax-il Direttiva. Fil-fatt, mill-Artikolu 3(1) tagħha jirriżulta li l-Istati Membri għandhom jistabbilixxu l-modalitajiet ta' introduzzjoni ta' talba għal rimbors tal-VAT, inklużi t-termini, u li dawn jimponu l-obbligi li huma neċessarji sabiex tiġi evalwata l-fondatezza ta' tali talba.
- 35 Peress li ma huwiex irregolat mit-Tlettax-il Direttiva, l-istabiliment ta' miżuri li jistabbilixxu terminu li l-iskadenza tiegħu għandha bħala konsegwenza li għandha tiġi ssanzjonata l-persuna taxxabli insuffiċjentement diligenti li tkun naqset milli tirrettifika fatturi żbaljati jew inkompleti għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt għar-imbors tal-VAT għandu jiġi rregolat mid-dritt nazzjonali, bil-kundizzjoni, minn naħa, li din il-proċedura tapplika bl-istess mod għad-drittijiet analogi fil-qasam fiskali bbażati fuq id-dritt intern u fuq dawk iebażati fuq id-dritt tal-Unjoni (prinċipju ta' ekwivalenza) u, min-naħa l-oħra, ma tagħmilx fil-prattika impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju ta' dan id-dritt (prinċipju ta' effettività) (ara, b'analogija, is-sentenzi tat-8 ta' Mejju 2008, *Ecotrade*, C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 46, kif ukoll tas-26 ta' April 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 36 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar li, għalkemm hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa l-kompatibbiltà ta' miżuri nazzjonali mad-dritt tal-Unjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' madankollu tipprovdilha kull indikazzjoni utli bil-għan li tiġi solvuta t-tilwima li titressaq quddiemha (sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 36).
- 37 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tal-prinċipju ta' ekwivalenza, għandu jittfakkar li minn dan jirriżulta li l-persuni li jinwokaw id-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni ma għandhomx ikunu żvantaġġati meta mqabbla ma' dawk li jinwokaw drittijiet ta' natura purament interna (sentenza tas-7 ta' Marzu 2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, punt 39).
- 38 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-AEAT kisritx dan il-prinċipju ta' ekwivalenza sa fejn din tal-aħħar ma rrevokatx id-deċiżjoni tagħha tal-5 ta' April 2011 fuq il-baži tal-Artikolu 219 tal-Kodiċi Ġenerali tat-Taxxi. F'dan ir-rigward, hemm lok li jiġi rrilevat li xejn fil-proċess ipprezentat lill-Qorti tal-Ġustizzja ma jippermetti li jiġi kkonstatat li dan l-artikolu japplika b'mod differenti skont jekk id-dritt inkwistjoni huwiex mogħti mid-dritt tal-Unjoni jew mid-dritt intern.
- 39 Barra minn hekk, kuntrarjament għal dak li sostniet Nestrade waqt is-seduta, il-prinċipju ta' ekwivalenza lanqas ma huwa miksura mill-fatt li l-AEAT kienet ittrattat b'mod differenti, minn naħa, it-talbiet għal rimbors tal-ammonti tal-VAT tal-input imħallsa fir-rigward tas-snin finanzjarji 2008 u 2010 kif ukoll fir-rigward tal-ewwel u tat-tieni trimester tas-sena finanzjarja 2009 u, min-naħa l-oħra, it-talba għal rimbors tal-ammonti tal-VAT fir-rigward tat-tielet u tar-raba' trimester tas-sena finanzjarja 2009. Fil-fatt, tali differenza fit-trattament, anki jekk ipprovata, bl-ebda mod ma turi differenza fit-trattament bejn id-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni u dawk ta' natura purament interna.
- 40 Fir-rigward, fit-tieni lok, tal-prinċipju ta' effettività, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-kwistjoni dwar jekk dispożizzjoni proċedurali nazzjonali trendix Prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija lill-individwi mid-dritt tal-Unjoni, din għandha tiġi analizzata billi jittiehed inkunsiderazzjoni r-rwol ta' din id-dispożizzjoni fil-proċedura kollha kif ukoll l-iżvolġiment u l-karatteristiċi partikolari tagħha quddiem id-diversi istanzi nazzjonali. F'din il-perspettiva, hemm lok li jittiehdu inkunsiderazzjoni, jekk ikun neċessarju, il-prinċipji li fuqhom hija bbażata s-sistema ġudizzjarja nazzjonali, bħall-protezzjoni tad-drittijiet tad-difiża, il-prinċipju ta' ċertezza legali u l-iżvolġiment korrett tal-proċedura (sentenza tas-7 ta' Marzu 2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 41 Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddecidiet li l-possibbiltà li titressaq talba għar-imbors tal-VAT imħallsa żejda mingħajr ebda limitu *ratione temporis* tmur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali li jeżiġi li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabli, fid-dawl tad-drittijiet u tal-obbligi tagħha fir-rigward

tal-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx indefinitivament esposta għar-riskju li tiġi kkontestata (sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, punt 29). Il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tal-iffissar ta' termini raġonevoli ta' rikors suġġetti għal dekadenza fl-interess taċ-ċertezza legali, li jipproteġi kemm lill-persuna taxxabbli kif ukoll lill-amministrazzjoni kkonċernata. Fil-fatt, tali termini ma humiex ta' natura li jagħmlu prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, anki jekk, bħala prinċipju, id-dekorrimment ta' dawn it-termini jagħti lok għaċ-ċaħda, totali jew parzjali, tal-azzjoni mibdija (sentenza tal-14 ta' Ġunju 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

- 42 F'dan il-każ, l-AEAT, fit-23 ta' Novembru 2010, talbet lil Nestrade li tipprovdilha, f'terminu ta' għaxart ijiem ta' xogħol mill-komunikazzjoni ta' din it-talba, li saret fil-13 ta' Diċembru 2010, il-fatturi korretti.
- 43 Hemm lok li jiġi kkonstatat li mid-deċiżjoni tar-rinviju ma jirriżultax li Nestrade kienet infurmat lil AEAT mill-fatt li hija ma kinitx fil-pussess ta' fatturi korretti fid-data tat-talba ta' din l-amministrazzjoni. Barra minn hekk, minn din id-deċiżjoni jirriżulta li Nestrade ma pprovdietx dawn il-fatturi lil AEAT matul it-tul ta' kważi tliet xhur li għadda bejn id-data li fiha kisbithom u d-data li fiha d-deċiżjoni li tirrifjuta r-rimbors tal-VAT giet adottata. Nestrade lanqas ma kkontestat din l-aħħar deċiżjoni qabel ma saret definittiva, minkejja li, skont il-qorti tar-rinviju, hija setgħet tipprezenta rikors kontra din id-deċiżjoni f'termini raġonevoli.
- 44 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi kkonstatat li, bla ħsara għall-verifika mill-qorti tar-rinviju, ma kienx sar fil-prattika impossibbli jew eċċessivament diffiċli għal Nestrade li teżercita d-dritt għal rimbors tal-VAT tagħha.
- 45 F'dan il-kuntest, hemm lok li jitfakkar li, għalkemm l-amministrazzjoni fiskali għandha informazzjoni neċessarja sabiex tistabbilixxi li l-persuna taxxabbli hija suġġetta għall-VAT, hija ma tistax timponi kundizzjonijiet supplimentari li jistgħu jkollhom bħala effett li jnaqqsu fix-xejn l-eżerċizzju tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-30 ta' Settembru 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, punt 40).
- 46 L-istess raġunament japplika fir-rigward tad-dritt għar-rimbors tal-VAT. Madankollu, fir-rigward tal-kawża prinċipali, jidher li, kif sostniet il-Kummissjoni, l-AEAT ma kellhiex l-informazzjoni neċessarja sabiex tevalwa d-dritt għar-rimbors tal-VAT inkwistjoni fil-kawża prinċipali fuq il-bażi tal-informazzjoni li kienet giet ipprovduta lilha minn Nestrade fil-kuntest ta' talbiet għal rimbors oħra li jikkonċernaw l-istess fornitur, ħaġa li hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika.
- 47 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jehtieg li r-risposta għad-domandi magħmula għandha tkun li d-dispożizzjonijiet tat-Tlettax-il Direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li Stat Membru jillimita *ratione temporis* il-possibbiltà li jiġu rrettifikati fatturi żbaljati, pereżempju permezz tar-rettifika tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT inkluż inizjalment fil-fattura, għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT, sa fejn il-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività jiġu osservati, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Fuq l-ispejjeż

- 48 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġihallsu lura.

Ghal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Id-Disa' Awla) taqta' u tiddeciedi:

Id-dispożizzjonijiet tat-Tlethax-il Direttiva tal-Kunsill 86/560/KEE tas-17 ta' Novembru 1986 dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri fir-rigward ta' turnover taxes – Arranġamenti għar-rifond tat-taxxa fuq il-valur miżjud lil persuni taxxabbli li ma humiex stabbiliti fit-territorju tal-Komunità, għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li Stat Membru jillimita *ratione temporis* il-possibbiltà li jiġu rrettifikati fatturi żbaljati, pereżempju permezz tar-rettifika tan-numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) inizjalment inkluz fil-fattura, għall-finijiet tal-eżercizzju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT, sa fejn il-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività jiġu osservati, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Firem