Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
BOBEK
ippreżentati fis-26 ta’ Marzu 2020[1]

Kawża C-835/18

SC Terracult SRL
vs
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Curtea de Apel Timișoara (il-Qorti tal-Appell ta’ Timișoara, ir-Rumanija))

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Direttiva 2006/112/EC — Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) — Mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni — Aġġustament ta’ taxxa ffatturata indebitament — Rimbors ta’ taxxa mħallsa indebitament — Tranżazzjonijiet marbuta mal-perijodu fiskali li diġà kienet suġġett ta’ kontroll fiskali — Prinċipju ta’ effettività — Newtralità fiskali — *Bona fide* — Abbuż ta’ dritt — Frodi fiskali — Ċertezza legali”

I. Introduzzjoni

1. Persuna taxxabbli kienet suġġetta għal kontroll mill-awtorità tat-taxxa. Wara li ġew identifikati żbalji fir-rigward ta’ tranżazzjoni partikolari li fiha din il-persuna taxxabbli aġixxiet bħala fornitur, l-awtorità tat-taxxa ħarġet stima tat-taxxa fejn talbet lil din il-persuna taxxabbli tħallas taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) addizzjonali. Il-persuna taxxabbli kkonformat ruħha mal-istima tat-taxxa u ħallset il-VAT addizzjonali mitluba.

2. Sussegwentement, madankollu, ħarġu fatti ġodda li taw lok għal sistema fiskali differenti (il-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni) fir-rigward tat-tranżazzjoni inkwistjoni. F’dawn iċ-ċirkustanzi, l-awtorità tat-taxxa nazzjonali tista’ tirrifjuta li tħalli lill-persuna taxxabbli tirrettifika l-fatturi rilevanti u, b’hekk, fil-fatt, iċċaħħad lill-persuna taxxabbli mid-dritt għall-aġġustament tat-taxxa, għar-raġuni li l-fatturi jirrigwardaw tranżazzjonijiet imwettqa matul perijodu li kien is-suġġett ta’ kontroll fiskali u li l-istima tat-taxxa li tirriżulta ma ġietx ikkontestata, dak iż-żmien, mill-persuna taxxabbli?

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

3. L-Artikolu 193 tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[2], kif applikabbli fid-data inkwistjoni[3], kien jipprovdi:

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din titħallas minn persuna oħra fil-każijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199b u fl-Artikolu 202."

4. L-Artikolu 199a tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"1. L-Istati Membri jistgħu, sal-31 ta' Diċembru 2018 u għal perijodu minimu ta' sentejn, jipprevedu li l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT hija l-persuna taxxabbli li lilha jiġi fornut kwalunkwe wieħed minn dawn il-fornimenti:

[…]

(i) fornimenti ta' ċereali u għelejjel industrijali inklużi żrieragħ taż-żejt u pitravi taz-zokkor, li normalment ma jintużawx fl-istat mhux mibdul għall-konsum finali;

[…]"

5. Skont id-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni 2011/363/UE, ir-Rumanija kienet awtorizzata tapplika l-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni għal xi ċereali, inkluż il-lift[4]. Fl-20 ta' Frar 2014, ir-Rumanija informat lill-Kummissjoni li, b'konformità mad-Direttiva 2013/43, hija kienet ser tkompli tapplika dan il-mekkaniżmu fir-rigward ta' ċerti ċereali sat-18 ta' Diċembru 2018.

B. Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

6. Skont l-Artikolu 7(2) tal-Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (id-Digriet tal-Gvern Nru 92/2003 dwar il-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali), l-awtorità tat-taxxa għandha d-dritt li teżamina *ex officio* s-sitwazzjoni fattwali kif ukoll tikseb u tuża l-informazzjoni u d-dokumenti kollha neċessarji sabiex tistabbilixxi b'mod korrett is-sitwazzjoni fiskali tal-kontribwenti, u għandha tidentifika u tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi rilevanti kollha ta' kull każ.

7. Skont l-Artikolu 205(1) u l-Artikolu 207(1) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali, kull ilment kontra att amministrattiv relatat mat-taxxa jista' jitressaq f'terminu ta' 30 jum min-notifika ta' dak l-att, taħt piena ta' dekadenza. Il-proċedura ta' lment ma ċċaħħadx lill-persuna taxxabbli mid-dritt għal azzjoni ġudizzjarja taħt il-kundizzjonijiet previsti mil-liġi.

2 Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 (ĠU 2006, L 347, p. 1) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

3 Li jirriżulta mill-emendi introdotti mid-Direttiva tal-Kunsill 2013/43/UE tat-22 ta' Lulju 2013 li temenda d-Direttiva 2006/112 (ĠU 2013, L 201, p. 4)

4 Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill tal-20 ta' Ġunju 2011 li tawtorizza lir-Rumanija tintroduċi miżura speċjali li tidderoga mill-Artikolu 193 tad-Direttiva 2006/112 (ĠU 2011 L 163, p. 26).

8. L-Artikolu 213(1) tal-Kodiċi ta’ Proċedura Fiskali jipprovdi:

“L-awtorità kompetenti, meta tiddeċiedi dwar l-ilment, għandha teżamina l-motivi ta’ fatt u ta’ liġi li jikkostitwixxu l-bażi tal-att amministrattiv relatat mat-taxxa. L-analiżi tal-ilment għandha tieħu inkunsiderazzjoni l-argumenti tal-partijiet, id-dispożizzjonijiet legali invokati minnhom u d-dokumenti fil-fajl. L-ilment għandu jiġi ttrattat fil-limiti tar-referenza.”

9. L-Artikolu 159 tal-Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 571/2003 li tistabbilixxi l-Kodiċi Fiskali), kif emendata u kkompletata mil-Legea nr. 343/2006 (il-Liġi Nru 343/2006), li, fit-Titolu VI, ittrasponiet fid-dritt nazzjonali, *inter alia*, id-Direttiva tal-VAT, jipprovdi:

“(1) Ir-rettifika tal-informazzjoni inkluża fil-fattura jew f’dokumenti oħra użati minflokha għandha ssir kif ġej:

[…]

(b) meta d-dokument ikun intbagħat lid-destinatarju, jew jinħareġ dokument ġdid, li għandu jinkludi, minn naħa, l-informazzjoni li tinsab fid-dokument inizjali, in-numru u d-data tad-dokument irrettifikat, kif ukoll il-valuri li jinkludu sinjal minus u, min-naħa l-oħra, l-informazzjoni u l-valuri korretti, jew inkella jinħareġ dokument ġdid, li jinkludi informazzjoni u valuri korretti u, fl-istess ħin, jinħareġ dokument bil-valuri b’sinjal minus li fih jitniżżlu n-numru u d-data tad-dokument irrettifikat.

[…]

(3) Il-persuni taxxabbli li kienu s-suġġett ta’ kontroll fiskali li fil-kuntest tiegħu ġew ikkonstatati żbalji fil-kalkolu tat-taxxa miġbura, u li huma obbligati jħallsu dawn l-ammonti fuq il-bażi tal-att amministrattiv maħruġ mill-awtorità tat-taxxa kompetenti jistgħu jagħtu lid-destinatarji fatturi kkorreġuti fis-sens tal-paragrafu (1)(b). Il-fatturi maħruġa għandhom jindikaw li nħarġu wara kontroll u għandhom jiddaħħlu taħt intestatura separata fid-dikjarazzjoni tal-VAT. Id-destinatarji għandhom id-dritt li jnaqqsu t-taxxa msemmija fuq dawn il-fatturi fil-limiti u taħt il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikoli 145 sa 147 ter”.

III. Il-fatti, il-kawża prinċipali u d-domandi mressqa

10. Donauland SRL, kumpannija li ġiet sussegwentement inkorporata f’Terracult SRL (iktar ’il quddiem “Terracult”), kienet suġġetta għal kontroll fiskali mill-awtorità tat-taxxa Rumena, li tlesta f’Marzu 2014. Fil-kuntest tal-kontroll ġie kkonstatat li, matul il-perijodu mill-10 sal-14 ta’ Ottubru 2013, Donauland kienet ipprovdiet lift lil Almos Alfons Mosel Handels GmbH (il-Ġermanja) (iktar ’il quddiem “Almos”). Wara li kkonstatat li Donauland ma kinitx f’pożizzjoni li tipprovdi d-dokumenti ta’ sostenn li jivverifikaw il-ħruġ tal-merkanzija mit-territorju tar-Rumanija, l-awtorità tat-taxxa qieset li l-eżenzjoni mill-VAT għall-kunsinni intra-Komunitarji ta’ merkanzija ma kinitx applikabbli għal dawn il-kunsinni.

11. Fl-4 ta’ Marzu 2014, l-awtorità ħarġet stima tat-taxxa (iktar ’il quddiem “l-ewwel stima tat-taxxa”) kif ukoll rapport ta’ kontroll fiskali, li stabbilixxa ċerti obbligi addizzjonali ta’ Donauland, fosthom il-VAT ta’ 440 241 leu Rumen (RON) għall-kunsinni ta’ lift magħmula f’Ottubru 2013 lil Almos, li kienu meqjusa bħala kunsinni nazzjonali, suġġetti għar-rata normali tal-VAT ta’ 24 %.

12. Donauland ma kkontestatx l-ewwel stima tat-taxxa.

13. Fit-28 ta' Marzu 2014, Almos informat lil Donauland li hija kienet innotat li l-fatturi maħruġa minn Donauland kienu jinkludu l-kodiċi ta' identifikazzjoni fiskali ta' Almos (iktar 'il quddiem it-"Tic") għall-Ġermanja. Almos informat lil Donauland li l-merkanzija ma kinitx telqet mit-territorju tar-Rumanija u talbet fatturi rrettifikati bid-dettalji ta' identifikazzjoni tar-rappreżentant fiskali ta' Almos fir-Rumanija.

14. Abbażi tad-dokumenti prodotti minn Almos, Donauland irreġistrat 180 fattura rrettifikata fil-kontijiet tagħha, skont l-Artikolu 159(3) tal-Liġi Nru 571/2003 li tistabbilixxi l-Kodiċi Fiskali. Il-fatturi rrettifikati nħarġu lil Almos (indirizzati kemm lil Almos fil-Ġermanja kif ukoll lir-rappreżentant fiskali tagħha fir-Rumanija), li kienu juru t-tranżazzjonijiet li ġejjin: (1) l-annullament tal-kunsinni intra-Komunitarji magħmula u l-klassifikazzjoni mill-ġdid tagħhom f'kunsinni nazzjonali, billi tiġi applikata r-rata normali ta' VAT ta' 24 %, u (2) l-annullament ta' dawn il-kunsinni nazzjonali li għalihom kienet ġiet applikata r-rata normali tal-VAT u l-inklużjoni ta' dawn il-kunsinni fil-kategorija tal-provvisti ta' merkanzija li għalihom kien japplika l-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni, minħabba li l-identifikazzjoni żbaljata tax-xerrej kienet ġiet skoperta b'riżultat tal-komunikazzjoni tat-28 ta' Marzu 2014.

15. Il-fatturi rrettifikati maħruġa minn Donauland kienu inklużi fid-dikjarazzjoni tal-VAT ta' Marzu 2014. Donauland naqqset il-VAT relatata ma' dawn il-fatturi mill-VAT dovuta għal dak il-perijodu.

16. Wara talba għal rimbors tal-VAT, twettaq kontroll fiskali ġdid matul il-perijodu bejn ix-xahar ta' Novembru 2016 u x-xahar ta' Frar 2017, li fi tmiemu nħarġet l-istima tat-taxxa tal-10 ta' Frar 2017 (iktar 'il quddiem it-"tieni stima tat-taxxa"). Din l-istima tat-taxxa kienet tipprevedi l-obbligu ta' Terracult li tħallas VAT addizzjonali fl-ammont ta' RON 440 241.

17. Terracult ressqet ilment amministrattiv kontra t-tieni stima tat-taxxa, li ġie miċħud mid-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (id-Direttorat Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Timișoara, ir-Rumanija) fl-14 ta' Lulju 2017.

18. Fit-2 ta' Frar 2018, Terracult ippreżentat rikors quddiem it-Tribunalul Arad (il-Qorti tal-Kontea ta' Arad, ir-Rumanija) fejn talbet, *inter alia*, l-annullament parzjali tat-tieni stima tat-taxxa u rimbors tal-ammont imħallas minn din il-kumpannija abbażi tal-ewwel stima tat-taxxa. Dik il-qorti ċaħdet it-talba.

19. Fid-29 ta' Ġunju 2018, Terracult ippreżentat appell minn din is-sentenza quddiem il-Curtea de Apel Timișoara (il-Qorti tal-Appell ta' Timișoara, ir-Rumanija). Din il-qorti, peress li kellha dubji dwar il-kompatibbiltà tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni mad-dritt tal-Unjoni, iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari segwenti:

"Id-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità jipprekludu, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, prattika amministrattiva u/jew interpretazzjoni ta' dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali, li ma tippermettix il-korrezzjoni ta' fatturi u, konsegwentement, l-inklużjoni ta' fatturi kkoreġuti fid-dikjarazzjoni tal-VAT li tikkonċerna l-perijodu li matulu saret il-korrezzjoni, għall-operazzjonijiet li twettqu matul perijodu li kien suġġett għal kontroll fiskali, u li insegwitu tiegħu l-awtoritajiet tat-taxxa ħarġu avviż ta' tassazzjoni [stima tat-taxxa] li sar definittiv, meta d-data u l-informazzjoni supplimentari li jeżiġu l-applikazzjoni ta' sistema fiskali differenti saru magħrufa wara l-ħruġ tal-avviż ta' tassazzjoni?"

20. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ippreżentati minn Terracult, mill-Gvern Rumen u mill-Kummissjoni Ewropea. Dawn il-partijiet ippreżentaw ukoll is-sottomissjonijiet orali fis-seduta tal-5 ta' Frar 2020.

IV. Analiżi

21. Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità jipprekludux dispożizzjoni jew prattika ta' Stat Membru li ma tippermettix ir-rettifika tal-fatturi relatati ma' tranżazzjonijiet imwettqa matul perijodu li kien is-suġġett ta' kontroll fiskali, li warajh l-imsemmija awtorità ħarġet stima tat-taxxa li saret definittiva, meta, wara l-ħruġ tal-istima tat-taxxa, ġiet skoperta informazzjoni addizzjonali li tagħti lok għall-applikazzjoni tal-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni.

22. Fil-fehma tiegħi, tali prattika hija inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni. Sabiex tiġi spjegata din il-konklużjoni, jeħtieġ, l-ewwel nett, li tiġi identifikata l-persuna taxxabbli responsabbli għall-ħlas tal-VAT relatata mat-tranżazzjoni inkwistjoni (A). Sussegwentement, ser nenfasizza l-importanza tad-dritt li jsir aġġustament fiskali u li jinkiseb ir-rimbors tat-taxxi mħallsa indebitament (B). Fl-aħħar nett, ser neżamina l-evalwazzjoni tal-motivi invokati mill-awtoritajiet Rumeni sabiex jopponu aġġustament fiskali u r-rimbors tat-taxxa mħallsa indebitament f'dan il-każ (C).

A. Il-persuna taxxabbli responsabbli għall-VAT

23. Skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT, "Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din titħallas minn persuna oħra fil-każijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199b u fl-Artikolu 202"[5].

24. Permezz tad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni 2011/363, ir-Rumanija ġiet awtorizzata — fil-perijodu rilevanti — tapplika l-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni għall-bejgħ ta' lift. Skont l-Artikolu 199a(1) tad-Direttiva tal-VAT, f'tali każ, "il-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT hija l-*persuna taxxabbli li lilha [l-forniment] jiġi fornut*"[6].

25. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat li, skont is-sistema tal-awtolikwidazzjoni, ma għandu jseħħ l-ebda ħlas tal-VAT bejn il-fornitur u d-destinatarju tas-servizzi, peress li dan tal-aħħar huwa responsabbli, għat-tranżazzjonijiet imwettqa, mill-VAT tal-input, filwaqt li jista', bħala prinċipju, inaqqas din l-istess taxxa b'mod li l-ebda ammont ma jkun dovut lill-awtorità tat-taxxa[7].

26. Peress li huwa (issa) paċifiku bejn il-partijiet li, fir-rigward tat-tranżazzjoni inkwistjoni, il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni japplika, id-destinatarju kien responsabbli għall-VAT u mhux il-fornitur. Il-fatt li l-fornitur ħallas il-VAT abbażi tal-ipoteżi żbaljata li l-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni ma kienx japplika ma jistax jawtorizza lill-awtorità tat-taxxa li tidderoga mill-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni, billi ssostni li l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT ma hijiex id-destinatarju iżda l-fornitur[8].

27. Għaldaqstant, il-kwistjoni li għandha tiġi eżaminata sussegwentement hija jekk il-fornitur għandux, bħala prinċipju, id-dritt li jaġġusta t-taxxa ffatturata indebitament u li jikseb ir-rimbors tat-taxxa mħallsa indebitament.

5 Enfasi miżjuda.

6 Enfasi miżjuda.

7 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-13 ta' Ġunju 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punt 23); tas-26 ta' April 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punt 41); u tal-11 ta' April 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punt 30).

8 Ara, b'analoġija, is-sentenza tat-23 ta' April 2015,GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punt 29).

B. Id-dritt ta' aġġustament tat-taxxa ffatturata indebitament u l-kisba ta' rimbors tat-taxxa mħallsa indebitament

28. Skont ġurisprudenza stabbilita, "sabiex tiġi żgurata n-newtralità tal-VAT, huma l-Istati Membri li għandhom jipprevedu, fl-ordinament ġuridiku intern tagħhom, il-*possibbiltà ta' aġġustament ta' kull taxxa indebitament iffatturata*, sakemm il-mittent tal-fattura juri l-*bona fide* tiegħu" [9].

29. Hija wkoll ġurisprudenza stabbilita li *d-dritt għar-rimbors ta' taxxi* miġbura fi Stat Membru bi ksur tar-regoli tad-dritt tal-Unjoni jirriżulta minn u jikkomplementa d-drittijiet mogħtija lill-individwi mid-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni kif interpretati mill-Qorti tal-Ġustizzja. Għaldaqstant, bħala prinċipju, l-Istati Membri huma obbligati jħallsu lura t-taxxi miġbura bi ksur tad-dritt tal-Unjoni [10].

30. Fl-assenza ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni dwar il-modalitajiet ta' aġġustament mill-emittent tal-fattura tal-VAT iffatturata indebitament [11], u r-rimbors tat-taxxi [12], il-modalitajiet proċedurali ddettaljati għal dawn il-finijiet jaqgħu taħt l-ordinament ġuridiku intern ta' kull Stat Membru, skont il-prinċipju tal-awtonomija proċedurali. Madankollu, dawn ir-regoli nazzjonali għandhom josservaw il-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività: ma għandhomx ikunu inqas favorevoli minn dawk li jikkonċernaw talbiet simili bbażati fuq dispożizzjonijiet tad-dritt intern, jew organizzati b'mod li, fil-prattika, l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni jsir impossibbli jew eċċessivament diffiċli.

31. Għalhekk, persuna taxxabbli li indebitament iffatturat il-VAT għandha tkun tista' titħalla tagħmel aġġustament u, jekk ikun il-każ, titlob ir-rimbors. Il-modalitajiet li bihom il-persuna taxxabbli tista' tipproċedi għal aġġustament tat-taxxa u titlob ir-rimbors huma dawk previsti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali.

32. Fil-każ inkwistjoni, ma huwiex allegat li l-proċeduri nazzjonali ma josservawx il-prinċipju ta' ekwivalenza. Terracult madankollu ssostni li dawn il-proċeduri jiksru, *inter alia*, il-prinċipju ta' effettività, peress li ma jippermettulhiex tagħmel aġġustament u talba għal rimbors.

33. Din il-pożizzjoni hija kkontestata mill-Gvern Rumen. Dak il-gvern isostni li, fil-każ preżenti, l-awtorità setgħet leġittimament timpedixxi lill-fornitur milli jipproċedi għal aġġustament u jitlob rimbors. Hemm żewġ raġunijiet għal dan. L-ewwel nett, il-fornitur ma kkontestax l-ewwel stima tat-taxxa fit-terminu stabbilit. It-tieni nett, il-Gvern Rumen jidher li jissuġġerixxi li l-fornitur ma aġixxiex *in bona fide* jew abbuża mid-drittijiet tiegħu. Ser nindirizza dawn iż-żewġ argumenti wara xulxin.

C. L-awtorità tat-taxxa tista' topponi l-aġġustament u r-rimbors?

1. Termini ta' dekadenza

34. Il-Gvern Rumen isostni li Terracult naqset milli tikkontesta l-ewwel stima tat-taxxa fit-terminu stabbilit. Għaldaqstant, hija saret definittiva u ma setgħetx tiġi kkontestata iktar.

9 Ara s-sentenza tal-11 ta' April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata) (enfasi miżjuda).

10 Ara, fost oħrajn, is-sentenza tas-16 ta' Mejju 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

11 Ara, *inter alia*, is-sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punti 48 u 49).

12 Ara, pereżempju, is-sentenza tal-11 ta' April 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35. Fil-fehma tiegħi, l-argument imressaq mill-Gvern Rumen ifixkel żewġ sitwazzjonijiet. Minn naħa, hemm ix-xenarju li fih ċerti fatti u/jew evalwazzjonijiet legali tagħhom ġew suġġetti għal kontroll ta' awtorità amministrattiva. Metaforikament, kaxxa li fiha ċerti elementi ġiet miftuħa, spezzjonata u magħluqa. Min-naħa l-oħra, hemm xenarju pjuttost differenti fejn fatti ġodda jfeġġu iktar tard, li ma kinux, effettivament, jinsabu fil-kaxxa fil-mument tal-kontroll. F'din iċ-ċirkustanza, dawn l-elementi speċifiċi qatt ma setgħu jiġu eżaminati għas-sempliċi raġuni li huma ma kinux preżenti fil-mument rilevanti.

36. Fir-rigward tal-ewwel xenarju, jiena inklinat li naqbel li, kieku l-istima tat-taxxa kienet żbaljata fil-mument tal-ħruġ tagħha, mingħajr ebda dubju kien ikun għal Terracult li tikkontestaha fit-terminu previst mid-dritt nazzjonali. In-nuqqas li jsir dan seta' jfisser li l-istima ssir definittiva u — irrispettivament mill-eżattezza jew mil-legalità tagħha — ma tkunx tista' tiġi kkontestata iktar mill-kontribwenti.

37. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet b'mod konsistenti li l-iffissar ta' termini ta' dekadenza raġonevoli sabiex jiġi ppreżentat rikors huwa kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, fl-interess taċ-ċertezza legali, li tipproteġi kemm lill-kontribwenti kif ukoll lill-awtoritajiet ikkonċernati. Fil-fatt, tali termini ma humiex ta' natura li jagħmlu prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mid-dritt tal-Unjoni, anki jekk id-dekorriment ta' dawn it-termini neċessarjament jagħti lok għaċ-ċaħda, totali jew parzjali, tat-talba mressqa [13].

38. B'applikazzjoni ta' dan il-prinċipju, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-kuntest tal-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni, li terminu ta' dekadenza, li l-iskadenza tiegħu għandha bħala konsegwenza li persuna taxxabbli li ma kinitx suffiċjentement diliġenti tiġi ppenalizzata, ma jistax jitqies li huwa inkompatibbli mas-sistema stabbilita mid-Direttiva tal-VAT [14]. Fil-fatt, il-possibbiltà li titressaq talba għar-rimbors tal-VAT imħallsa żejda mingħajr ebda limitu *ratione temporis* tmur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali li jeżiġi li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fid-dawl tad-drittijiet u tal-obbligi tagħha fir-rigward tal-awtorità tat-taxxa, ma tkunx indefinittivament esposta għar-riskju li tiġi kkontestata [15].

39. Madankollu, din il-kawża tidher li hija ta' natura differenti. Jidher li din taqa' taħt it-tieni xenarju deskritt iktar 'il fuq. F'dan il-każ, l-istima tat-taxxa, sa fejn jista' jirriżulta mill-proċess, ma kinitx żbaljata meta nħarġet mill-awtorità tat-taxxa. Din l-istima kienet tirrifletti d-data pprovduta fil-fatturi kif ukoll ir-riżultati tal-kontroll imwettaq mill-awtorità tat-taxxa. Kien biss iktar tard, wara t-talba ta' Almos lil Donauland, li nbidlet id-data tal-input.

40. Għalhekk, is-sitwazzjoni nbidlet biss *wara* li nħarġet l-istima tat-taxxa u Terracult ikkonformat ruħha magħha [16]. It-talba tad-destinatarju sabiex juża n-numru tal-VAT Rumen tiegħu wasslet għal bidla fl-iskema legali. F'dawn iċ-ċirkustanzi, Terracult ma tistax tiġi kkritikata li ddeċidiet li tuża l-iktar mekkaniżmu evidenti għall-aġġustament tal-VAT iffatturata indebitament, minflok ma kkontestat il-legalità tal-istima tat-taxxa.

13 Ara, fost oħrajn, is-sentenza tal-14 ta' Frar 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

14 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

15 Ara s-sentenza tal-14 ta' Frar 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

16 Għalhekk diffiċilment jista' jitqies li Terracult aġixxiet mingħajr diliġenza meta, sabiex tikkonforma ruħha mal-istima tat-taxxa, hija ħallset it-taxxa mitluba. Irrispettivament mis-sitwazzjoni sottostanti, hija kienet meħtieġa tagħmel dan skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT, li jipprovdi li "il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna li tniżżel il-VAT fuq fattura".

41. Nifhem li probabbilment kien ikun possibbli li Terracult tikkontesta l-ewwel stima tat-taxxa taħt id-dritt nazzjonali, minkejja li ma kinitx illegali, abbażi tal-fatti ġodda li seħħew wara li ħarġet l-istima [17]. Madankollu, fid-dawl tar-regoli tal-Unjoni u nazzjonali, kien ikun pjuttost mhux konformi għal Terracult li tipproċedi b'dan il-mod.

42. Fil-fatt, mekkaniżmu speċifiku ta' regolarizzazzjoni ta' sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa espressament previst mid-dritt nazzjonali fl-Artikolu 159 tal-Liġi Nru 571/2003 li tistabbilixxi l-Kodiċi Fiskali. L-eżistenza ta' tali mekkaniżmu hija — jista' jkun għaqli li jiġi enfasizzat — iddettata mid-dritt tal-Unjoni. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà għamlitha ċara li l-prinċipju ta' newtralità fiskali kif ukoll il-prinċipju ta' effettività *jeżiġu* li l-Istati Membri jipprevedu l-istrumenti u l-modalitajiet proċedurali neċessarji sabiex jiggarantixxu lill-persuni taxxabbli l-possibbiltà li jaġġustaw kull taxxa ffatturata indebitament u li jkollhom dritt għar-rimbors ta' taxxi miġbura bi ksur tar-regoli tal-Unjoni [18].

43. L-argumenti mressqa mill-Gvern Rumen kontra l-possibbiltà li Terracult tieħu dan il-kors ta' azzjoni ma humiex konvinċenti. Dan il-gvern jissuġġerixxi li l-kawża inkwistjoni tagħti lok għal kunflitt potenzjali bejn, minn naħa, il-prinċipju ta' ċertezza legali (li jirriżulta mill-ħtieġa li tiġi ppreżervata l-validità tal-atti mhux ikkontestati fit-terminu stabbilit) u, min-naħa l-oħra, il-prinċipju ta' newtralità fiskali (li jirriżulta mill-ħtieġa li jiġi ggarantit li persuna taxxabbli ma tħallasx taxxa li għaliha ma kinitx responsabbli), u li huwa seta' leġittimament jiffavorixxi l-ewwel wieħed fuq it-tieni wieħed.

44. Fil-fehma tiegħi, dan ma huwiex mod preċiż ta' kif tintwera din il-kawża. Kif diġà ġie rrilevat fil-punt 35 ta' dawn il-konklużjonijiet, għal darba oħra nenfasizza li l-kawża inkwistjoni ma tikkonċernax stima tat-taxxa allegatament żbaljata jew illegali li ma ġietx ikkontestata fit-termini stabbiliti. Hija tikkonċerna tranżazzjoni li, wara li ħarġu fatti ġodda, ġiet irriklassifikata wara l-ħruġ ta' stima tat-taxxa. Li persuna taxxabbli tiġi obbligata tikkontesta stima tat-taxxa (probabbilment legali u valida) f'dawn iċ-ċirkustanzi, mhux biss huwa kontrointuwittiv, iżda jqajjem ukoll numru ta' dubji mill-perspettiva tan-newtralità fiskali, tal-ugwaljanza u tad-dritt għal rimedju effettiv.

45. L-ewwel nett, interpretat b'dan il-mod, id-dritt nazzjonali jkun jittratta b'mod differenti ħafna lill-persuni taxxabbli li jinsabu, fil-fehma tiegħi, f'sitwazzjoni simili. It-tul tal-perijodu li matulu persuna taxxabbli hija awtorizzata tirrettifika l-informazzjoni inkluża fil-fatturi u tipproċedi għal aġġustament ikun jiddependi fuq jekk l-awtorità tat-taxxa tkunx wettqet kontroll u tkunx ħarġet stima tat-taxxa. Persuni taxxabbli li kienu suġġetti għal kontroll ikollhom biss 30 jum sabiex jirrettifikaw il-fatturi billi jikkontestaw il-legalità tal-kontroll fiskali. Dawk li ma ġewx ikkontrollati jkollhom il-perijodu normali ta' 5 snin. Il-ħruġ ta' stima tat-taxxa għalhekk ifisser li perijodu ta' 30 jum jissostitwixxi l-perijodu ordinarju ta' 5 snin.

46. Din id-differenza hija impossibbli li tiġi ġġustifikata, peress li, fir-rigward ta' fatti ġodda li jfeġġu sussegwentement, iż-żewġ persuni taxxabbli jistgħu jkunu eżattament fl-istess sitwazzjoni. F'dan ir-rigward, infakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, "[i]l-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, li l-prinċipju tan-newtralità fiskali jikkostitwixxi l-ekwivalenti tiegħu f'dak li jirrigwarda l-VAT, jeżiġi li sitwazzjonijiet paragunabbli ma jiġux trattati b'mod differenti, sakemm trattament differenzjat ma jkunx oġġettivament iġġustifikat" [19].

17 Il-Gvern Rumen sostna li dan huwa effettivament possibbli, u din il-perspettiva donnha hija kkonfermata mir-risposti mogħtija mill-qorti tar-rinviju għad-domandi magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja. Madankollu, nirrileva li Terracult ma kinitx taqbel ma' din il-pożizzjoni billi sostniet li din il-kwistjoni ma hijiex solvuta fid-dritt nazzjonali.

18 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

19 Ara, pereżempju, is-sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, Jetair u BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punt 53).

47. It-tieni nett, li persuna taxxabbli tiġi obbligata tikkontesta stima tat-taxxa fi żmien 30 jum, anki fil-każ fejn l-elementi li jistgħu jikkawżaw aġġustament ifeġġu wara l-ħruġ ta' dik l-istima, jirriskja li jrendi d-dritt għal rimedju effettiv nugatorju: skont meta dawn l-elementi jiġu skoperti, il-persuna taxxabbli jista' jkollha ftit żmien sabiex tikkontesta l-istima tat-taxxa, jew tista' anki tkun dekaduta. Pereżempju, f'dan il-każ, Terracult kien ikollha biss ftit jiem sabiex tikkontesta l-ewwel stima tat-taxxa (maħruġa fl-4 ta' Marzu 2014) wara l-konstatazzjoni ta' fatti ġodda (fit-28 ta' Marzu 2014). Fin-nuqqas ta' kontroll u ta' stima tat-taxxa, Terracult kienet tkun tista' tirrettifika l-fatturi u taġġusta t-taxxa f'terminu itwal ta' ħames snin.

48. It-tielet u l-aħħar nett, dawn il-konsegwenzi pjuttost strambi jenfasizzaw il-punt ta' tluq problematiku. Għandi nenfasizza li, b'mod ġenerali, regola nazzjonali li tipprovdi li dak li kien diġà mistħarreġ (b'mod amministrattiv jew ġudizzjarju) ma għandux jinfetaħ mill-ġdid hija soda u xierqa. Madankollu, dan il-prinċipju jista' loġikament jiġi applikat biss fir-rigward ta' dawk il-kwistjonijiet, ta' liġi jew ta' fatt, li kienu tabilħaqq is-suġġett ta' stħarriġ. Min-naħa l-oħra, l-effett tad-dekadenza ma jistax jiġi estiż għal elementi ġodda li ma kinux u ma setgħux ikunu s-suġġett ta' tali stħarriġ, peress li ma kinux preżenti fiż-żmien meta seħħew il-fatti [20].

49. Fid-dawl ta' dak li ntqal hawn fuq, nikkonkludi li d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT u l-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità jipprekludu dispożizzjoni jew prattika ta' Stat Membru li ma tippermettix ir-rettifika tal-fatturi relatati ma' tranżazzjonijiet imwettqa matul perijodu li kien is-suġġett ta' kontroll fiskali, li warajh l-awtorità tat-taxxa ħarġet stima tat-taxxa li saret definittiva, fil-każ fejn, wara l-ħruġ tal-istima tat-taxxa, tkun feġġet informazzjoni addizzjonali li tista' tagħti lok għall-applikazzjoni ta' skema fiskali differenti (il-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni).

*2. Il-*bona fide*, abbuż ta' dritt u frodi*

50. Il-Gvern Rumen isostni wkoll li d-dritt għal aġġustament u li jintalab rimbors, li huwa normalment previst fil-leġiżlazzjoni nazzjonali, jista' jiġi limitat f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali minħabba li l-fornitur ma aġixxiex *in bona fide* jew, fi kwalunkwe każ, abbuża mid-drittijiet tiegħu. F'dan ir-rigward, il-Gvern Rumen jenfasizza li r-rettifika tal-fatturi, fil-fatt, invalidat ir-riżultati tal-ewwel stima tat-taxxa. Barra minn hekk, l-imsemmi gvern jirrimarka li l-merkanzija mibjugħa minn Terracult lil Almos kienet is-suġġett, wara dan il-bejgħ, ta' ċerti tranżazzjonijiet suspettużi bejn Almos u terz.

*a) Il-*bona fide

51. Preliminarjament, għandu jitfakkar li, għalkemm id-dritt għall-aġġustament tat-taxxa ffatturata indebitament għandu jingħata meta persuna taxxabbli tkun aġixxiet *in bona fide*, il-*bona fide* ma hijiex kundizzjoni neċessarja tad-dritt għal aġġustament. Tabilħaqq, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li, meta l-persuna li ħarġet il-fattura, fi żmien utli, eliminat kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali, il-prinċipju tan-newtralità tal-VAT jirrikjedi li t-taxxa indebitament iffatturata tista' tiġi regolarizzata, mingħajr ma din ir-regolarizzazzjoni tista' tiġi suġġetta mill-Istati Membri għall-kundizzjoni tal-*bona fide* ta' min ħareġ l-imsemmija fattura. L-aġġustament ma jistax jiddependi mis-setgħa diskrezzjonali tal-awtorità tat-taxxa [21].

20 Tista' ssir analoġija iktar wiesgħa mal-applikazzjoni tal-istess loġika fil-kuntest tal-istħarriġ ġudizzjarju. F'dan il-kuntest, hemm imperattiv saħansitra ikbar għal stabbiltà u immutabbiltà tar-relazzjonijiet ġuridiċi ladarba dawn ikunu nħolqu permezz ta' deċiżjoni definittiva tal-qorti, li hija ċertament iktar b'saħħitha milli fil-każ ta' deċiżjonijiet amministrattivi jew fiskali. Madankollu, anki f'dan il-kuntest, il-fatt li kawża kienet suġġetta għal appell, jew saħansitra għat-tieni appell, ma jipprekludix il-ftuħ mill-ġdid tal-każ, jekk iktar tard ifeġġu fatti ġodda li jiġġustifikaw tali miżura straordinarja. Dawn huma sempliċement elementi differenti u rimedji differenti. Għalhekk, loġika simili għandha tapplika *a fortiori* għas-sistema tal-VAT, li diġà tipprevedi u taċċetta grad ħafna iktar għoli ta' flessibbiltà *ex post* u ta' possibbiltà ta' aġġustament mill-ġdid f'isem in-newtralità fiskali.

21 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punti 58 u 68); tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punti 37 u 38); kif ukoll tal-11 ta' April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 27).

52. F'dan ir-rigward, nirrileva li, fir-risposta tagħha għad-domandi tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-qorti tar-rinviju tindika li mill-proċess jidher li l-awtorità tat-taxxa qatt ma talbet il-ħlas tat-taxxa dovuta mid-destinatarju (Almos). Ma huwiex ċar għaliex l-awtorità tat-taxxa ma għamlet l-ebda tentattiv sabiex tivverifika jekk it-taxxa setgħetx titħallas mid-destinatarju, b'tali mod li l-ammont imħallas indebitament mill-fornitur (Terracult) ikun jista' jiġi rrimborsat mingħajr telf għat-Teżor pubbliku. Meta mistoqsi fuq ir-raġuni għal dan waqt is-seduta, il-Gvern Rumen ma seta' jipprovdi ebda spjegazzjoni.

53. Indipendentement minn dan l-aspett, u fuq kollox, ma ninsabx konvint mill-elementi invokati mill-Gvern Rumen fil-kuntest ta' din il-kawża biex nimplika li Terracult ma agixxietx *in bona fide*.

54. B'mod partikolari, ma nistax nifhem il-loġika wara l-argument li skontu l-fatt li l-effett tar-rettifika tal-fatturi huwa li l-konklużjonijiet tal-istima tat-taxxa li tirriżulta mill-kontroll fiskali jiġu invalidati jikkostitwixxi, fih u minnu nnifsu, indikazzjoni li l-persuna taxxabbli ma agixxietx *in bona fide*.

55. L-għan stess tar-rettifika tal-fatturi huwa li tinbidel sitwazzjoni preċedenti li, abbażi ta' elementi li feġġew sussegwentement, hija meqjusa mhux korretta. Konsegwentement, is-sempliċi fatt li l-fatturi kkorreġuti invalidaw l-effetti tal-ewwel stima tat-taxxa la huwa ta' natura li jipprova u lanqas suffiċjenti sabiex jipprova n-nuqqas ta' *bona fide* tal-persuna taxxabbli. Xi ħaġa iktar hija neċessarja għal dan il-għan. Għandu jitfakkar, f'dan ir-rigward, li l-kunċett ta' "*bona fide*" jimplika li l-persuna taxxabbli tuża d-diliġenza kollha ta' operatur kawt[22].

56. Għalhekk, l-awtorità tat-taxxa tista' tinvoka nuqqas ta' *bona fide* biss jekk tallega b'mod espliċitu mġiba negliġenti min-naħa tal-persuna taxxabbli, tispjega r-raġunijiet fil-liġi u fil-fatt li jappoġġjaw dik il-fehma, u, fejn xieraq, tissottometti l-provi li jikkorroboraw dawn l-allegazzjonijiet[23]. Madankollu, fil-każ preżenti, ċertament fir-rigward tal-fatti u tad-dikjarazzjonijiet ippreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja, ma jidhirx li hemm allegazzjoni ċara u ssostanzjata f'dan ir-rigward.

57. Għandu jitfakkar li huwa irrilevanti li l-invalidazzjoni effettiva tal-ewwel stima tat-taxxa seħħet wara li kien hemm kontroll fiskali. Infatti, fil-kawża Zabrus Siret[24] — każ reċenti li kien jikkonċerna wkoll il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali — il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat bla tlaqliq li "[id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT], kif ukoll il-prinċipji ta' effettività, ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, b'deroga mit-terminu ta' preskrizzjoni ta' ħames snin stabbilit mid-dritt nazzjonali għar-rettifika tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT, tipprekludi, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, lil persuna taxxabbli milli twettaq tali rettifika sabiex tinvoka d-dritt tagħha għal tnaqqis għas-sempliċi raġuni li din ir-rettifika tirrigwarda perijodu li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali"[25].

58. Il-qorti tar-rinviju tirreferi, fil-fatt, għal dik is-sentenza fit-talba tagħha għal deċiżjoni preliminari, peress li tqis li l-prinċipji li jirriżultaw minn dik is-sentenza għandhom japplikaw għas-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

59. Jiena naqbel. Fid-dawl tal-argumenti mressqa mill-Gvern Rumen fl-osservazzjonijiet bil-miktub u orali tiegħu, jidher li l-problema prinċipali f'dan il-każ hija li l-awtorità tat-taxxa kienet diġà vverifikat it-tranżazzjoni inkwistjoni u, konsegwentement, ma taċċettax li l-persuna taxxabbli tista' sussegwentement twarrab ir-riżultati tal-istima tat-taxxa tagħha mingħajr ma tgħaddi mill-"mezzi standard": ilment amministrattiv segwit, fejn xieraq, bi proċeduri ġudizzjarji. Madankollu, fil-punti 34 sa 49 hawn fuq, spjegajt għaliex, f'dan il-każ, din il-pożizzjoni ma tistax tiġi aċċettata.

22 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 26).
23 Għal iktar dwar dan il-punt, ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, speċjalment il-punti 33 sa 36).
24 Sentenza tas-26 ta' April 2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).
25 Sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), punt 56 u d-dispożittiv).

b) L-abbuż ta' dritt

60. L-istess kunsiderazzjonijiet japplikaw fir-rigward tas-suġġerimenti magħmula mill-Gvern Rumen li jgħid li Terracult abbużat mid-drittijiet tagħha.

61. Jista' jitfakkar, f'dan il-kuntest, li l-konstatazzjoni ta' abbuż teħtieġ li jiġu ssodisfatti żewġ kundizzjonijiet. L-ewwel nett, it-tranżazzjonijiet inkwistjoni, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva tal-VAT u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponi din id-direttiva, għandu jkollhom bħala riżultat li jiksbu vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet. It-tieni nett, għandu jidher ukoll minn numru ta' elementi oġġettivi li l-iskop essenzjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni huwa li jinkiseb vantaġġ fiskali [26].

62. Madankollu, abbażi tal-elementi tal-proċess, ma narax li l-awtorità tat-taxxa stabbilixxiet l-eżistenza ta' kwalunkwe abbuż.

63. L-ewwel nett, ma huwiex ċar liema "vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għan imfittex mid-dispożizzjonijiet [tal-VAT]" Terracult tista' tipprova tikseb permezz tal-aġir tagħha. Kif imsemmi fil-punti 23 sa 26 hawn fuq, Terracult ma hijiex responsabbli għall-ħlas tat-taxxa li hija ħallset. Madankollu, wara l-ewwel kontroll fiskali, hija ħallset it-taxxa dovuta. Sussegwentement, kif osservat Terracult waqt is-seduta, hija waqgħet bejn żewġ naħat: minn naħa, hija kienet ħallset lill-Istat il-VAT li, għalkemm mhux dovuta, ma setgħetx tiġi rrimborsata; min-naħa l-oħra, id-destinatarju rrifjuta li jirrimborsa din it-taxxa lil Terracult peress li t-tranżazzjoni inkwistjoni ma hijiex suġġetta għall-iskema fiskali ordinarja, iżda għall-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni. Essenzjalment, Terracult spiċċat kellha ssostni taxxa li hija ma kinitx responsabbli għaliha.

64. Fuq din il-bażi, jidhirli li Terracult ma hijiex qiegħda tipprova tikseb vantaġġ indebitu. Hija sempliċement qiegħda tipprova tistabbilixxi mill-ġdid in-newtralità fir-rigward tat-tranżazzjoni inkwistjoni.

65. It-tieni nett, għandu jitfakkar li, sabiex jiġi stabbilit abbuż, l-awtorità tat-taxxa għandha tistabbilixxi elementi konkreti li jippermettulha tikkunsidra li l-partijiet għamlu użu minn kostruzzjoni artifiċjali sabiex jevitaw l-applikazzjoni tar-regoli tal-VAT rilevanti, sabiex jiksbu benefiċċju li nkella ma jkunx dovut [27]. Madankollu, ma hemm xejn fil-proċess, u ċertament xejn fid-deċiżjoni tar-rinviju, li jitfa' dubju fuq il-karattru ġenwin tar-rettifiki magħmula għall-fatturi relatati mat-tranżazzjoni inkwistjoni. Is-sempliċi fatt li r-rettifika tal-fatturi kellha l-effett li tinvalida r-riżultati tal-istima tat-taxxa preċedenti ma jistax jikkostitwixxi, kif diġà ġie spjegat, prova ta' tranżazzjoni mhux ġenwina.

66. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, dak li huwa verament importanti, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huwa jekk ir-rettifika tal-fatturi hijiex iġġustifikata mill-elementi l-ġodda invokati minn Terracult jew, għall-kuntrarju, jekk din saritx għal għanijiet frawdolenti. Dan iwassalni għall-element li jmiss invokat mill-Gvern Rumen f'dan il-kuntest.

c) Il-frodi

67. Il-Gvern Rumen jirreferi, fl-osservazzjonijiet tiegħu, għall-fatt li l-lift mibjugħa minn Terracult lil Almos kienet is-suġġett, wara dan il-bejgħ, ta' ċerti tranżazzjonijiet suspettużi bejn Almos u terz.

26 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 u 75), kif ukoll tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 49).

27 Għal iktar dettalji dwar dan il-punt, ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Cussens *et* (C-251/16, EU:C:2017:648, punti 23 sa 31 kif ukoll 58 sa 107).

68. F'dan ir-rigward, infakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, persuna taxxabbli titlef id-dritt tagħha għal tnaqqis meta din il-persuna kienet taf jew kellha tkun taf li, permezz tal-intervent tagħha, hija kienet qiegħda tipparteċipa fi tranżazzjoni relatata ma' frodi tal-VAT. Huwa l-obbligu tal-awtorità tat-taxxa, li tkun ikkonstatat frodi jew irregolaritajiet imwettqa mill-operatur, li tistabbilixxi, fid-dawl ta' elementi oġġettivi u mingħajr ma l-operatur l-ieħor jiġi obbligat iwettaq verifiki li ma humiex ir-responsabbiltà ta' dak l-operatur li jwettaq, li dan tal-aħħar kien jaf jew kellu jkun jaf li t-tranżazzjoni li fuqha huwa bbażat id-dritt għal tnaqqis kienet involuta fi frodi tal-VAT [28].

69. Min-naħa l-oħra, meta l-kundizzjonijiet materjali u formali għat-tnissil u l-eżerċizzju ta' dritt għal tnaqqis ikunu ssodisfatti, huwa inkompatibbli mad-Direttiva tal-VAT li tiġi imposta sanzjoni li tikkonsisti fir-rifjut ta' dan id-dritt lil persuna taxxabbli li ma kinitx taf, u ma setgħetx tkun taf, li t-tranżazzjoni kkonċernata kienet relatata ma' frodi mwettqa mis-sieħeb kummerċjali tiegħu jew tagħha jew minn operatur ieħor li jaġixxi upstream jew downstream fis-sensiela ta' kunsinni [29].

70. F'dan il-kuntest, sabiex il-fatti invokati mill-Gvern Rumen ikunu rilevanti fir-rigward ta' Terracult, l-awtorità tat-taxxa kellha tipprova li Terracult kienet tagħmel parti minn skema frawdolenti jew, tal-inqas, li hija kienet taf jew kellha tkun taf biha. Issa, tal-inqas fil-kuntest ta' din il-proċedura, il-Gvern Rumen waqaf milli jiddikjara li kien hemm frodi jew xi aġir illegali ieħor. Barra minn hekk, huwa ma ressaq ebda element li jippermetti li tiġi kkorroborata l-insinwazzjoni li Terracult kienet taf jew kellha tkun taf bit-tranżazzjonijiet suspettużi mwettqa bil-merkanzija inkwistjoni wara li seħħ il-bejgħ lil Almos.

71. Waqt is-seduta, il-Gvern Rumen ġie mistoqsi biex jispjega b'mod iktar ċar għaliex, fil-fehma tiegħu, Terracult ma kinitx aġixxiet bid-diliġenza neċessarja fir-rigward ta' dawn it-tranżazzjonijiet, u liema dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali jew tad-dritt tal-Unjoni setgħu jservu ta' bażi sabiex jiġi impost livell ta' diliġenza ogħla fuq din il-kumpannija. Madankollu, il-Gvern Rumen bata biex jagħti risposta ċara għal din id-domanda. Huwa rrefera biss għan-nuqqas ta' azzjoni f'waqtha minn Terracult fil-kuntest tar-riċerka ta' dokumenti li jikkonċernaw il-post tal-kunsinna tal-merkanzija mibjugħa lil Almos u, b'mod iktar ġenerali, għal nuqqasijiet (mhux speċifikati) fil-kontabbiltà.

72. Din ir-risposta kkonfondietni, speċjalment minħabba li Terracult (u sussegwentement Almos) qablet mas-sejbiet tal-kontrolluri fiskali fir-rigward tal-klassifikazzjoni mill-ġdid tal-bejgħ bħala kunsinna nazzjonali, u l-ebda allegazzjoni dwar nuqqasijiet ta' kontabbiltà min-naħa ta' Terracult ma kienet tqajmet qabel is-seduta. Fi kwalunkwe każ, ma jiniex konvint li tali nuqqas — peress li, kif ġustament irrilevat il-Kummissjoni, huwa x'aktarx minuri u purament formali — jista' jiġġustifika l-fatt li Terracult titlef totalment id-dritt ta' aġġustament u ta' kisba ta' rimbors.

73. Skont ġurisprudenza stabbilita, l-Istati Membri jistgħu jadottaw miżuri sabiex jiżguraw l-intaxxar u l-ġbir korrett tal-VAT u għall-prevenzjoni tal-frodi. Madankollu, dawn il-miżuri ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li hu meħtieġ biex jintlaħqu l-għanijiet imfittxija u għalhekk ma jistgħux jintużaw b'tali mod li jkollhom l-effett li jikkompromettu n-newtralità tal-VAT [30]. B'mod partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li sanzjoni li tikkonsisti f'rifjut assolut tad-dritt għal tnaqqis hija sproporzjonata fil-każ fejn ma tiġi stabbilita l-ebda evażjoni jew detriment għall-baġit tal-Istat [31]. Prinċipju simili għandu, bla dubju ta' xejn, ikun validu fir-rigward ta' rifjut assolut li persuna taxxabbli tingħata l-permess li taġġusta taxxa ffatturata indebitament u li tikseb rimbors ta' taxxa mħallsa indebitament.

28 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punti 48 u 50), kif ukoll tat-3 ta' Ottubru 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punti 30 u 31).

29 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punti 45 u 46), kif ukoll tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 49).

30 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punti 28 u 29).

31 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti 68 u 70).

74. Għalhekk, Stat Membru jista' jirrifjuta l-aġġustament u r-rimbors mitluba minn persuna taxxabbli biss meta l-awtorità tat-taxxa tista', abbażi ta' elementi oġġettivi, tistabbilixxi suffiċjentement skont il-liġi li r-rettifika tal-fatturi li jagħtu bidu għall-applikazzjoni tal-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tkun saret *in mala fide*, tkun ikkostitwixxiet abbuż ta' dritt, jew kienet marbuta ma' frodi fiskali li l-fornitur kien jaf biha jew kellu jkun jaf biha.

75. Evidentement, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk dan huwiex il-każ fil-kawża prinċipali.

V. Konklużjoni

76. Nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għat-talba għal deċiżjoni preliminari tal-Curtea de Apel Timișoara (il-Qorti tal-Appell ta' Timișoara, ir-Rumanija) kif ġej:

– Id-Direttiva 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità, jipprekludu dispożizzjoni jew prattika ta' Stat Membru li ma tippermettix ir-rettifika tal-fatturi relatati ma' tranżazzjonijiet imwettqa matul perijodu li kien is-suġġett ta' kontroll fiskali, li warajh l-awtorità tat-taxxa ħarġet stima tat-taxxa li saret definittiva, fil-każ fejn, wara l-ħruġ tal-istima tat-taxxa, tkun feġġet informazzjoni addizzjonali li tista' tagħti lok għall-applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni.

– Stat Membru jista' għalhekk jirrifjuta l-aġġustament u r-rimbors tat-taxxa mħallsa indebitament mill-fornitur biss meta l-awtorità tat-taxxa tista', abbażi ta' elementi oġġettivi, tistabbilixxi suffiċjentement skont il-liġi li r-rettifika tal-fatturi li jagħtu bidu għall-applikazzjoni tal-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tkun saret *in mala fide*, tkun ikkostitwixxiet abbuż ta' dritt jew kienet marbuta ma' frodi fiskali li l-fornitur kien jaf biha jew kellu jkun jaf biha. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk dan huwiex il-każ fil-kawża prinċipali.