Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla)

2 ta' Lulju 2020*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Rettifika ta' fattura – Taxxa ffatturata b'mod żbaljat– Rimbors tat-taxxa mħallsa indebitament – Mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT – Tranżazzjonijiet marbuta ma' perijodu fiskali li diġà kienu s-suġġett ta' kontroll fiskali – Newtralità fiskali – Prinċipju ta' effettività – Proporzjonalità"

Fil-Kawża C-835/18,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Curtea de Apel Timişoara (il-Qorti tal-Appell ta' Timişoara, ir-Rumanija), permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Novembru 2018, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' Diċembru 2018, fil-proċedura

SC Terracult SRL

vs

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Timişoara –Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Arad – Serviciul Inspecţie Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Timişoara Serviciul de Soluţionare a ContestaţiilMadankollu,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla),

komposta minn E. Regan, President tal-Awla, I. Jarukaitis, E. Juhász (Relatur), M. Ilešič u C. Lycourgos, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Bobek,

Reġistratur: R. Schiano, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-5 ta' Frar 2020,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal SC Terracult SRL, minn I. Kocsis-Josan, avocată,

– għall-Gvern Rumen, inizjalment minn E. Gane, R. I. Haţieganu, A. Wellman u O.-C. Ichim, kif ukoll minn C.-R. Canţăr, sussegwentement minn E. Gane, R. I. Haţieganu, A. Wellman u O.-C. Ichim, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: ir-Rumen.

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Armenia u N. Gossement, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-26 ta’ Marzu 2020,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet 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), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2013/43/UE, tat-22 ta’ Lulju 2013 (ĠU 2013, L 201, p. 4) (iktar ’il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”), kif ukoll tal-prinċipji ta’ newtralità fiskali, ta’ effettività u ta’ proporzjonalità.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ tilwima bejn SC Terracult SRL, kumpannija kummerċjali rregolata mid-dritt Rumen (iktar ’il quddiem “Terracult”), u d-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (id-Direttorat Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta’ Timișoara, – Amministrazzjoni Dipartimentali tal-Finanzi Pubbliċi ta’ Arad – Dipartiment tal-Kontroll Fiskali tal-Persuni Ġuridiċi, ir-Rumanija) u l-ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (l-Aġenzija Nazzjonali tal-Amministrazzjoni Fiskali – Direttorat Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta’ Timișoara – Dipartiment għar-Riżoluzzjoni tal-Kontestazzjonijiet, ir-Rumanija), fir-rigward ta’ talba għall-annullament ta’ stima tat-taxxa li tirrifjuta lill-imsemmija kumpannija d-dritt għar-rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) u li timponilha tħallas ammont addizzjonali ta’ taxxa.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT:

“Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment [kunsinni] 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 199b ta’ din id-direttiva, li jirriżulta mid-Direttiva 2013/43 li daħlet fis-seħħ fil-15 ta’ Awwissu 2013, jipprevedi:

“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 [kunsinni]:

[...]

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

[...]

1a. L-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu l-kondizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-mekkaniżmu previst fil-paragrafu 1.

1b. L-applikazzjoni tal-mekkaniżmu previst fil-paragrafu 1 għall-provvista ta' kwalunkwe wieħed mill-prodotti jew servizzi elenkati fil-punti (c) sa (j) ta' dak il-paragrafu hija soġġetta għall-introduzzjoni ta' obbligi ta' rappurtar [komunikazzjonijiet ta' informazzjoni] xierqa u effettivi minn persuni taxxabbli li jfornu l-prodotti jew is-servizzi li għalihom japplika l-mekkaniżmu previst fil-paragrafu 1."

5 Abbażi tad-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/KE (ĠU 2011, L 163, p. 26), applikabbli sal-31 ta' Mejju 2013 u, sussegwentement, abbażi tal-Artikolu 199a(1) tad-Direttiva tal-VAT, li jirriżulta mid-Direttiva 2013/43, dan l-Istat Membru kien japplika l-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni, f'dak li jirrigwarda ċerti ċereali, inkluż il-lift.

Id-dritt Rumen

6 Skont l-Artikolu 7(2) tal-Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (id-Digriet tal-Gvern Nru 92 dwar il-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali), tal-24 ta' Diċembru 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Parti I, Nru 941 tad-29 ta' Diċembru 2003):

"L-awtorità tat-taxxa hija awtorizzata teżamina *ex officio* s-sitwazzjoni fattwali, tikseb u tagħmel użu mill-informazzjoni u d-dokumenti kollha neċessarji sabiex tistabbilixxi b'mod korrett is-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli. Fil-kuntest tal-analiżi tagħha, l-awtorità fiskali għandha tidentifika u tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi rilevanti kollha tal-każ".

7 L-Artikolu 205 ta' dan il-kodiċi, intitolat "Possibbiltà li jitressaq ilment", jipprevedi fil-paragrafu 1 tiegħu:

"Ilment jista' jitressaq, konformement mal-liġi, kontra titolu ta' dejn kif ukoll kontra kull att amministrattiv fiskali ieħor. Peress li l-ilment huwa rikors mhux kontenzjuż, dan ma jċaħħadx lill-persuna li tqis lilha nnifisha leża minn att amministrattiv fiskali, jew mill-assenza ta' tali att, mid-dritt għal rikors kontenzjuż taħt il-kundizzjonijiet previsti mil-liġi".

8 Skont l-Artikolu 207(1) tal-imsemmi kodiċi:

"L-ilment għandu jsir fi żmien tletin jum mid-data tan-notifika tal-att amministrattiv fiskali, taħt piena ta' dekadenza."

9 L-Artikolu 213 tal-istess kodiċi, intitolat "Ipproċessar tal-ilment", jipprovdi, fil-paragrafi 1u 4 tiegħu:

"(1) L-awtorità kompetenti, meta tiddeċiedi dwar l-ilment, għandha teżamina l-motivi ta' fatt u ta' liġi li jikkostitwixxu l-bażi tal-att amministrattiv fiskali. L-analiżi tal-ilment għandha tieħu inkunsiderazzjoni l-argumenti tal-partijiet, id-dispożizzjonijiet legali invokati minnhom u d-dokumenti fil-fajl tal-każ. L-ilment għandu jiġi ttrattat fil-limiti tar-riferiment.

[...]

(4) L-awtur tal-ilment, il-partijiet intervenjenti jew il-mandatarji tagħhom jistgħu jipproduċu provi ġodda insostenn tat-talba tagħhom. F'dan il-każ, l-awtorità fiskali li toħroġ l-att amministrattiv fiskali kkontestat jew il-korp li wettaq il-kontroll, skont il-każ, ikollhom il-possibbiltà li jesprimu ruħhom fir-rigward ta' dawn il-provi l-ġodda."

10 Il-Legea nr. 571 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 571/2003 li Tistabbilixxi l-Kodiċi Fiskali), tat-22 ta' Diċembru 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Parti I, Nru 927 tat-23 ta' Diċembru 2003), kif emendata u kkompletata mil-Legea nr. 343 (il-Liġi Nru 343), tas-17 ta' Lulju 2006 (*Monitorul Oficial al României*, Parti I, Nru 662 tal-1 ta' Awwissu 2006), li ttrasponiet, fid-dritt Rumen, b'mod partikolari d-Direttiva tal-VAT, tipprevedi, fl-Artikolu 159 tagħha:

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

(a) meta d-dokument ma ġiex mibgħut lid-destinatarju, dan jiġi annullat u jinħareġ dokument ġdid;

(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".

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

11 Bejn l-10 u l-14 ta' Ottubru 2013, Donauland SRL, kumpannija kummerċjali rregolata mid-dritt Rumen, ikkunsinnat lift lil Almos Alfons Mosel Handels GmbH (iktar 'il quddiem "Almos"), kumpannija kummerċjali rregolata mid-dritt Ġermaniż. Hija qieset li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni kienu kunsinni intra-Komunitarji.

12 Peress li Donauland ma rnexxilhiex tipproduċi, matul il-kontroll fiskali li għalih hija ġiet suġġetta, id-dokumenti li jikkonfermaw li l-lift hekk ikkunsinnat kien ħareġ mit-territorju Rumen, l-awtorità fiskali kompetenti qieset li l-eżenzjoni mill-VAT prevista għall-kunsinni intra-Komunitarji ta' oġġetti ma kinitx applikabbli għal dawn it-tranżazzjonijiet. Din l-awtorità għalhekk imponiet fuq Donauland, permezz tal-istima tat-taxxa tal-4 ta' Marzu 2014 (iktar 'il quddiem l-"istima tat-taxxa tal-4 ta' Marzu 2014"), is-somma ta' 440 241 Leu Rumens (RON) (madwar EUR 100 000) bħala VAT għall-kunsinni ta' lift lil Almos, għax-xahar ta' Ottubru 2013, ikkwalifikati bħala kunsinni nazzjonali suġġetti għar-rata normali ta' 24 %. Donauland ma kkontestatx din l-istima tat-taxxa, li, b'konsegwenza ta' dan, saret definittiva.

13 Fis-27 ta' Marzu 2014, Donauland, konformement mal-istima tat-taxxa tal-4 ta' Marzu 2014, ikklassifikat mill-ġdid il-kunsinni intra-Komunitarji inkwistjoni billi kklassifikathom fil-kategorija ta' kunsinni nazzjonali suġġetti għar-rata normali tal-VAT u ħarġet fatturi rettifikattivi għal dan il-għan. Dawn il-fatturi kienu jindikaw l-annullament tal-imsemmija kunsinni intra-Komunitarji u l-klassifikazzjoni mill-ġdid tagħhom. Huma kienu jindikaw li kienu ta' natura rettifikattiva u kienu jispeċifikaw li l-ħruġ tagħhom kien seħħ abbażi tal-istima tat-taxxa tal-4 ta' Marzu 2014.

14 Fit-28 ta' Marzu 2014, Almos informat lil Donauland li kienet ikkonstatat li l-imsemmija fatturi rettifikattivi kienu jinkludu n-numru ta' identifikazzjoni fiskali Ġermaniż tagħha u talbet rettifika tal-istess fatturi li kienu jinkludu d-data ta' identifikazzjoni tagħha fir-Rumanija. Almos indikat ukoll lil Donauland li l-lift inkwistjoni ma kienx ħareġ mit-territorju Rumen u li l-kunsinni kkonċernati kellhom jiġu suġġetti għall-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT.

15 Għalhekk, fil-31 ta' Marzu 2014, Donauland ħarġet fatturi rettifikattivi ġodda, li kienu jikklassifikaw mill-ġdid il-kunsinni nazzjonali inkwistjoni, suġġetti għar-rata normali tal-VAT, biex tikklassifikahom fil-kategorija ta' kunsinni ta' oġġetti suġġetti għall-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT, minħabba identifikazzjoni żbaljata tax-xerrej, li nkixfet wara l-komunikazzjoni ta' Almos tat-28 ta' Marzu 2014. Peress li dawn il-fatturi rettifikattivi l-ġodda ġew inklużi fil-kontabbiltà tad-dikjarazzjoni tal-VAT għax-xahar ta' Marzu 2014, Donauland naqqset il-VAT relatata ma dawn il-fatturi mill-VAT dovuta għall-perijodu li kien attwali. Peress li ġie kkalkolat ammont negattiv ta' VAT, Donauland talbet rimbors tal-VAT, li kien ikopri s-somma ta' RON 440 241 (madwar EUR 100 000), li tikkorrispondi għall-VAT imsemmija fl-stima tat-taxxa tal-4 ta' Marzu 2014.

16 Wara li vverifikat, bejn it-28 ta' Novembru 2016 u l-10 ta' Frar 2017, l-imsemmija talba għar-rimbors tal-VAT, l-awtorità fiskali kompetenti, permezz ta' stima tat-taxxa tal-10 ta' Frar 2017 (iktar 'il quddiem l-"istima tat-taxxa tal-10 ta' Frar 2017"), imponiet definittivament fuq Terracult, li fl-1 ta' Awwissu 2016 kienet kisbet, b'inkorporazzjoni, lil Donauland, l-obbligu li tħallas din is-somma ta' RON 440 241 RON (madwar EUR 100 000), bħala VAT addizzjonali fir-rigward tal-kunsinni ta' lift imwettqa fix-xahar ta' Ottubru 2013. Din l-awtorità fiskali qieset b'mod partikolari li l-klassifikazzjoni mill-ġdid ta' dawn il-kunsinni ta' lift u l-klassifikazzjoni tagħhom fil-kategorija ta' kunsinni ta' oġġetti suġġetti għall-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT kienu jannullaw illegalment l-effetti tal-istima tat-taxxa tal-4 ta' Marzu 2014, filwaqt li din tal-aħħar kienet saret definittiva.

17 L-istima tat-taxxa tal-10 ta' Frar 2017 kienet is-suġġett ta' lment amministrattiv minn naħa ta' Terracult, li ġie miċħud 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) intiż, b'mod partikolari, għall-annullament tad-deċiżjoni tal-14 ta' Lulju 2017 li tiċħad l-ilment tagħha, għall-annullament parzjali tal-istima tat-taxxa tal-10 ta' Frar 2017 u għar-rimbors tal-ammont imħallas abbażi tal-istima tat-taxxa tal-4 ta' Marzu 2014. Terracult osservat li dan ir-rimbors kellu jingħata minħabba l-fatt li Donauland kienet sempliċement ikkonformat ruħha, għall-ewwel, mal-informazzjoni pprovduta minn Almos, li kienet tgħid li l-lift ikkunsinnat kien ser joħroġ mit-territorju Rumen, sussegwentement, mal-istima tat-taxxa tal-4 ta' Marzu 2014 li kkonstatat li l-imsemmi lift ma kienx ħareġ minn dan it-territorju u li imponiet il-ħlas ta' VAT addizzjonali għal kunsinni nazzjonali, kif ukoll, fl-aħħar nett, mar-relatà tal-fatti li jimplikaw l-applikazzjoni tal-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT għal dawn il-kunsinni. Terracult sostniet li r-regoli relatati ma' dan il-mekkaniżmu u mal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jeżiġu li jiġu aċċettati kemm ir-rettifika tal-fatturi inkwistjoni, imwettqa fil-31 ta' Marzu 2014 abbażi tar-realtà tal-fatti, ukoll ir-rimbors tal-VAT addizzjonali mħallsa indebitament.

19 Fit-18 ta' Mejju 2018, dik il-qorti ċaħdet ir-rikors ta' Terracult minħabba li Donauland ma kinitx ressqet l-ilment amministrattiv li seta' jippermettilha tibdel l-istat ta' fatt fiskali indikat fl-istima tat-taxxa tal-4 ta' Marzu 2014. Fid-29 ta' Ġunju 2018 Terracult appellat mid-deċiżjoni li tiċħad ir-rikors tagħha quddiem il-Curtea de Apel Timişoara (il-Qorti tal-Appell ta' Timişoara, ir-Rumanija).

20 Peress li kellha dubji dwar jekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali rilevanti u l-applikazzjoni tagħha mill-awtoritajiet nazzjonali humiex kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, il-Curtea de Apel Timișoara (il-Qorti tal-Appell ta' Timişoara) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddimha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"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 [stima tat-taxxa]?"

Fuq id-domanda preliminari

21 Permezz tad-domanda tagħha l-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali jew prattika amministrattiva nazzjonali li ma tippermettix li persuna taxxabbli, li wettqet tranżazzjonijiet li sussegwentement irriżultaw li kienu jaqgħu taħt il-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT, tikkoreġi l-fatturi relatati ma' dawn it-tranżazzjonijiet, u li tinvokahom, permezz tar-rettifika ta' dikjarazzjoni tat-taxxa preċedenti jew permezz tal-preżentazzjoni ta' dikjarazzjoni ġdida tat-taxxa li tieħu inkunsiderazzjoni l-korrezzjoni hekk imwettqa, għar-rimbors tal-VAT iffatturata u mħallsa indebitament minn din il-persuna taxxabbli, għar-raġuni li l-perijodu li matulu twettqu l-imsemmija tranżazzjonijiet diġà kien is-suġġett ta' kontroll fiskali li fi tmiemu l-awtorità fiskali kompetenti kienet ħarġet stima tat-taxxa li, peress li ma ġietx ikkontestata mill-imsemmija persuna taxxabbli, kienet saret definittiva.

22 Huwa paċifiku bejn il-persuni kkonċernati li ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub f'din il-kawża li kull kunsinna ta' lift imwettqa fix-xahar ta' Ottubru 2013 fir-Rumanija, minn persuna taxxabbli fornitur, favur persuna taxxabbli oħra, li t-tnejn li huma għandhom numru ta' identifikazzjoni fiskali Rumen, kellha tkun suġġetta għall-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT. Madankollu, b'applikazzjoni ta' dan il-mekkaniżmu, ma jseħħ l-ebda ħlas tal-VAT bejn il-fornitur u l-persuna taxxabbli destinatarja tal-kunsinni, fejn din tal-aħħar hija responsabbli, fir-rigward tat-tranżazzjonijiet imwettqa, għall-ħlas tal-VAT tal-input (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

23 Peress li l-VAT ma hijiex dovuta minn tali fornitur, konformement mal-Artikoli 193, 199 u 199a tad-Direttiva tal-VAT, dan ma jistax jitqies li huwa responsabbli għall-ħlas tal-VAT u l-fatt li dan il-fornitur ħallas il-VAT billi bbaża ruħu fuq il-preżunzjoni żbaljata li l-kunsinna kkonċernata ma kinitx suġġetta għall-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT ma jippermettix li jkun hemm deroga minn din ir-regola (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-23 ta' April 2015, GST– Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, punti 28 u 29), b'tali mod li din il-VAT iffatturata u mħallsa żbaljatament għandha, bħala prinċipju, tiġi rrimborsata lill-imsemmi fornitur.

24 Fil-fatt, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-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-partijiet f'kawża mid-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni kif interpretati mill-Qorti tal-Ġustizzja. Għaldaqstant, bħala prinċipju, l-Istat Membru huwa obbligat iħallas lura t-taxxi miġbura bi ksur tad-dritt tal-Unjoni. It-talba għar-rimbors tal-VAT imħallsa indebitament taqa' taħt id-dritt għar-repetizzjoni tal-indebitu, li, skont ġurisprudenza stabbilita, huwa intiż li jirrimedja għall-konsegwenzi tal-inkompatibbiltà tat-taxxa mad-dritt tal-Unjoni billi jiġi nnewtralizzat l-oneru

ekonomiku li jaqa' indebitament fuq l-operatur li, finalment, sostniha effettivament (sentenza tal-14 ta' Ġunju 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punti 29 u 30 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

25 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, li huwa prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, huwa intiż li jeħles bis-sħiħ lill-persuna taxxabbli mill-piż tal-VAT fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha. Għalhekk, din is-sistema tiggarantixxi li jkun hemm newtralità perfetta fir-rigward tal-oneru fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għan jew mir-riżultat ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma nnifishom suġġetti għall-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 F'dak li jirrigwarda r-rimbors tal-VAT iffatturata bi żball, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà osservat li d-Direttiva tal-VAT ma tipprevedi l-ebda dispożizzjoni għall-aġġustament, mill-persuna li toħroġ il-fattura, tal-VAT iffatturata indebitament u li, f'dawn iċ-ċirkustanzi, huma, bħala prinċipju, l-Istati Membri li għandhom jiddeterminaw il-kundizzjonijiet li taħthom tista' tiġi aġġustata l-VAT iffatturata indebitament (sentenza tal-11 ta' April 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

27 Sabiex tiġi żgurata n-newtralità tal-VAT, l-Istati Membri għandhom jipprevedu, fl-ordinament ġuridiku intern tagħhom, il-possibbiltà ta' aġġustament ta' kull taxxa ffatturata indebitament, kemm il-darba l-persuna li toħroġ il-fattura turi li hija aġixxiet *in bona fide* (sentenza tal-11 ta' April 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 Madankollu, meta l-persuna li toħroġ il-fattura, fi żmien utli, eliminat kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali, il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jirrikjedi li t-taxxa ffatturata indebitament tista' tiġi kkorreġuta, mingħajr ma jkun possibbli l-Istati Membri jissuġġettaw dan l-aġġustament għall-kundizzjoni tal-*bona fide* tal-persuna li toħroġ l-imsemmija fattura. Dan l-aġġustament ma jistax jiddependi fuq is-setgħa diskrezzjonali tal-amministrazzjoni fiskali (sentenza tal-11 ta' April 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 Madankollu, fil-każ ta' kunsinni ta' oġġetti li jaqgħu taħt il-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT, ma jeżistix riskju ta' telf ta' dħul fiskali marbut mal-eżerċizzju tad-dritt għar-rimbors. Fil-fatt, għalkemm il-persuna taxxabbli destinatarja tal-imsemmija kunsinni hija responsabbli għall-ħlas tal-VAT tal-input, hija tista', bħala prinċipju, tnaqqas din l-istess taxxa, b'tali mod li l-ebda ammont ma jkun dovut lill-amministrazzjoni fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' April 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 Konsegwentement, fl-assenza ta' riskju ta' telf ta' dħul fiskali, ir-rifjut li l-fornitur jingħata r-rimbors tal-VAT imħallsa indebitament, sa fejn din tkun ġiet iffatturata minkejja l-fatt li kienu r-regoli relatati mal-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT u mhux dawk relatati mas-sistema normali tal-VAT li kienu japplikaw għal kunsinna mwettqa minn dan il-fornitur fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu suġġetti għall-VAT, ikun ifisser li dan jiġi suġġett għal oneru fiskali bi ksur tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT.

31 Barra minn hekk, il-prinċipji ta' effettività u ta' proporzjonalità jipprekludu wkoll leġiżlazzjoni jew prattika amministrattiva bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

32 Fir-rigward tal-prinċipju ta' effettività, li jeżiġi li dispożizzjoni proċedurali nazzjonali ma trendix prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija lill-individwi mid-dritt tal-Unjoni, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-possibbiltà li titressaq talba għar-rimbors tal-VAT, 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-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx indefinittivament esposta għar-riskju li tiġi

kkontestata. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li l-iffissar ta' termini raġonevoli għall-preżentata ta' rikors taħt piena ta' dekadenza fl-interess taċ-ċertezza legali, li jipproteġi fl-istess ħin kemm lill-persuna taxxabbli kif ukoll lill-amministrazzjoni kkonċernata, huwa kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni. 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, per definizzjoni, id-dekorriment ta' dawn it-termini neċessarjament jagħti lok għaċ-ċaħda, totali jew parzjali, tal-azzjoni mressqa (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-14 ta' Frar 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punti 41 u 42 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

33 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, fil-kawża prinċipali, l-awtoritajiet fiskali u l-qrati li ddeċidew fl-ewwel istanza rrifjutaw li jirrikonoxxu lill-fornitur id-dritt li juża d-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali li jirregolaw il-possibbiltà li jinkiseb ir-rimbors tal-VAT iffatturata u mħallsa żbaljatament, f'terminu ta' ħames snin, permezz tar-rettifika tal-fatturi li huwa kien ħareġ għar-raġuni li dan il-fornitur kellu, konformement mal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, juża l-possibbiltà, għall-finijiet ta' dan ir-rimbors, li jikkontesta l-ewwel stima tat-taxxa qabel ma saret definittiva.

34 Madankollu, hekk kif osserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 47 tal-konklużjonijiet tiegħu, għalkemm il-leġiżlazzjoni nazzjonali tipprevedi li l-persuna taxxabbli għandha terminu ta' tletin ġurnata b'effett mill-komunikazzjoni tal-istima tat-taxxa sabiex tressaq ilment, din il-persuna taxxabbli jista' jkollha biss terminu qasir ħafna għall-finijiet ta' tali lment, jew saħansitra tkun dekaduta, meta l-elementi li abbażi tagħhom ikun possibbli li tiġi kkontestata din l-istima tat-taxxa jiġu skoperti wara l-ħruġ tal-imsemmija stima. B'tali mod li jsir prattikament impossibbli, jew, minn tal-inqas, eċċessivament diffiċli li l-persuna taxxabbli teżerċità d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT. F'dan il-każ, skont l-informazzjoni għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-predeċessur ta' Terracult kellha biss ftit ġranet sabiex tikkontesta b'mod utli l-ewwel stima tat-taxxa, permezz tal-proċedura ta' lment li kienet għad-dispożizzjoni tagħha.

35 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-prinċipju ta' effettività jipprekludi tali leġiżlazzjoni nazzjonali jew prattika amministrattiva nazzjonali, sa fejn dawn jistgħu jċaħħdu lil persuna taxxabbli mill-possibbiltà li tikkoreġi l-fatturi relatati ma' wħud minn dawn it-tranżazzjonijiet u li tinvokahom għar-rimbors tal-VAT iffatturata u mħallsa indebitament minn din il-persuna taxxabbli, meta t-terminu ta' dekadenza ta' ħames snin stabbilit mill-imsemmija leġiżlazzjoni għadu ma skadiex (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 40).

36 Fir-rigward tad-dubji tal-qorti tar-rinviju fir-rigward tal-prinċipju ta' proporzjonalità, għandu jitfakkar li leġiżlatur nazzjonali għandu l-possibbiltà li mal-obbligi formali tal-persuni taxxabbli jinkludi sanzjonijiet ta' natura li jinċentivaw lil dawn tal-aħħar josservaw l-imsemmija obbligi bil-għan li jiġi żgurat funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT, u li, għalhekk, sanzjoni amministrattiva ta' natura pekunjarja tista' tiġi applikata kontra persuna taxxabbli li t-talba tagħha għar-rimbors tal-VAT imħallsa indebitament hija r-riżultat tan-negliġenza rispettiva tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punti 48 u 49).

37 Għandu jiġi osservat li, jekk jitqies li kien hemm negliġenza min-naħa tal-persuna taxxabbli, fatt li għandu jiġi kkonstatat mill-qorti tar-rinviju, l-Istat Membru kkonċernat għandu juża mezzi li, filwaqt li jippermettu li jintlaħaq b'mod effettiv l-għan li jrid jintlaħaq mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, jikkawżaw l-inqas preġudizzju għall-prinċipji stabbiliti mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, bħall-prinċipju ta' newtralità tal-VAT. Għalhekk, fid-dawl tal-pożizzjoni li dan il-prinċipju għandu fis-sistema komuni tal-VAT, jidher li sanzjoni, li tikkonsisti f'rifjut assolut tad-dritt għar-rimbors tal-VAT iffatturata b'mod żbaljat u mħallsa indebitament, hija sproporzjonata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punti 50 u 51 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

38 Għandu jingħad ukoll li, hekk kif enfasizza l-Gvern Rumen, il-benefiċċju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT għandu jiġi rrifjutat jekk dan id-dritt jiġi invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv. Fil-fatt, il-ġlieda kontra l-frodi u l-eventwali abbużi hija għan rikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva tal-VAT u l-partijiet f'kawża ma jistgħux jinvokaw dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni b'mod frawdolenti jew abbużiv (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Ottubru 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata). Madankollu, f'dan il-każ, fit-talba tagħha għal deċiżjoni preliminari l-qorti tar-rinviju bl-ebda mod ma tindika l-eżistenza ta' frodi jew ta' abbuż.

39 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha esposti iktar 'il fuq, ir-risposta li għandha tingħata għad-domanda magħmula għandha tkun li d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali jew prattika amministrattiva nazzjonali li ma tippermettix li persuna taxxabbli, li wettqet tranżazzjonijiet li sussegwentement irriżultaw li kienu jaqgħu taħt il-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT, tikkoreġi l-fatturi relatati ma' dawn it-tranżazzjonijiet, u li tinvokahom, permezz tar-rettifika ta' dikjarazzjoni tat-taxxa preċedenti jew permezz tal-preżentazzjoni ta' dikjarazzjoni ġdida tat-taxxa li tieħu inkunsiderazzjoni l-korrezzjoni hekk imwettqa, għar-rimbors tal-VAT iffatturata u mħallsa indebitament minn din il-persuna taxxabbli, għar-raġuni li l-perijodu li matulu twettqu l-imsemmija tranżazzjonijiet diġà kien is-suġġett ta' kontroll fiskali, li fi tmiemu l-awtorità fiskali kompetenti kienet ħarġet stima tat-taxxa li, peress li ma ġietx ikkontestata mill-imsemmija persuna taxxabbli, kienet saret definittiva.

Fuq l-ispejjeż

40 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 jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Il-Ħames Awla) taqta' u tiddeċiedi:

Id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2013/43/UE tat-22 ta' Lulju 2013, kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali jew prattika amministrattiva nazzjonali li ma tippermettix li persuna taxxabbli, li wettqet tranżazzjonijiet li sussegwentement irriżultaw li kienu jaqgħu taħt il-mekkaniżmu tal-awtolikwidazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), tikkoreġi l-fatturi relatati ma' dawn it-tranżazzjonijiet, u li tinvokahom, permezz tar-rettifika ta' dikjarazzjoni tat-taxxa preċedenti jew permezz tal-preżentazzjoni ta' dikjarazzjoni ġdida tat-taxxa li tieħu inkunsiderazzjoni l-korrezzjoni hekk imwettqa, għar-rimbors tal-VAT iffatturata u mħallsa indebitament minn din il-persuna taxxabbli, għar-raġuni li l-perijodu li matulu twettqu l-imsemmija tranżazzjonijiet diġà kien is-suġġett ta' kontroll fiskali li fi tmiemu l-awtorità fiskali kompetenti kienet ħarġet stima tat-taxxa li, peress li ma ġietx ikkontestata mill-imsemmija persuna taxxabbli, kienet saret definittiva.

Firem