



Gabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI KOKOTT

ippreżentati fl-14 ta' Lulju 2022¹

Kawża C-247/21

Luxury Trust Automobil GmbH
fil-preżenza ta':
Finanzamt Österreich

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Awstrija))

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud – Tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja – Sistema speċjali – Għan u konsegwenzi legali tas-sistema speċjali – Indikazzjoni għall-awtolikwidazzjoni fil-fattura bħala rekwiżit – Aġġustament ta' fattura inkorretta – Retroattività tal-aġġustament – Aġġustament mhux aċċessibbli”

I. Introduzzjoni

1. Din il-kawża toffri lill-Qorti tal-Ġustizzja l-opportunità li tippreċiża u tiċċara l-ġurisprudenza li tirrigwarda s-“substance over form” tagħha. F'dan ir-rigward, jista' jkun li l-*għan* tal-leġiżlazzjonijiet rispettivi jittiehed inkunsiderazzjoni iktar minn qabel. Il-kawża inkwistjoni tikkonċerna każ partikolari ta' tranzazzjoni katina intraKomunitarja, l-hekk imsejha tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja. Sa issa, dan ftit li xejn kien is-sugġett ta' deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja².

2. Jekk ogġett jinbiegħ minn A (l-Olanda) lil B (l-Awstrija) u B lil C (ir-Repubblika Ċeka), imbagħad jiġi direttament ikkunsinnat minn A lil C u l-kunsinna minn A lil B hija l-provvista intraKomunitarja eżenti (fl-Olanda), ir-regoli normali huma applikabbli: B jrid jirreġistra fir-Repubblika Ċeka (jiġifieri l-pajjiż ta' destinazzjoni) sabiex fih iħallas it-taxxa fuq l-akkwist intraKomunitarju tal-merkanzija u sabiex iħallas il-VAT relatata mal-bejgħ tal-merkanzija lil C. Sa dan il-mument, li fih tiġi prodotta prova tat-tassazzjoni fuq l-akkwisti fil-pajjiż ta' destinazzjoni, B ikun għad irid iħallas it-taxxa fuq l-akkwist fl-Awstrija. Din tal-aħħar hija s-sugġett ta' din il-kawża.

¹ Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

² Sa fejn naf jien, saħansitra darba biss: is-sentenza tad-19 ta' April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

3. Sabiex inaqqs din il-kumplessità, il-legiżlatur holoq sistema speċjali, f'dan il-każ (tliet operatori minn tliet Stati Membri li għandhom tliet numri ta' identifikazzjoni li għejjin minnhom li jinnegożjaw oġġett li jiġi ttrasportat mill-ewwel lejn l-aħħar Stat Membru), (l-hekk imsejha "tranżazzjoni triangolari intraKomunitarja"), permezz tal-Artikolu 141 moqri flimkien mal-Artikolu 42 u l-Artikolu 197 tad-Direttiva dwar il-VAT³.

4. Tali sistema tippermetti li l-operatur intermedjarju (B) jevita reġistrazzjoni fl-Istat ta' destinazzjoni (ir-Repubblika Ċeka) u li l-akkwist intraKomunitarju jkun suġġett għal kundizzjonijiet preċedenti fl-Istat li hareġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT (l-Awstrija) jekk u minhabba li d-dejn fiskali marbut mal-kunsinna tiegħu jiġi ttrasferit lejn l-aħħar fil-katina (għalhekk, ukoll lejn l-pajjiż ta' destinazzjoni). Issa, sabiex dan (C) ikun jaf dwar dan ukoll u jhallas it-taxxa korrispondenti fil-pajjiż ta' destinazzjoni li tirriżulta mill-akkwist tal-oġġett, is-sistema hija, *inter alia*, marbuta b'mod partikolari mal-ħruġ ta' fattura li tistabbilixxi dan it-trasferiment tad-dejn fiskali.

5. Issa, kif wiehded irid jipproċedi jekk din l-indikazzjoni hija nieqsa fil-fattura? F'ċerti deċiżjonijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li sempliċi żbalji formali ma jistgħux jikkontestaw it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa⁴. L-istess japplika għall-użu ta' din is-sistema speċjali? Jew l-indikazzjoni tal-awtolikwidazzjoni fil-fattura tikkostitwixxi hawnhekk rekwiżit sostantiv?

6. L-importanza partikolari, ukoll Prattika, ta' din il-kwistjoni ġuridika, li għadha ma gietx iċċarata mill-Qorti tal-Ġustizzja, hija murija, *inter alia*, mill-fatt li issa jeżistu preċiżament tliet deċiżjonijiet ta' qrati tal-finanzi⁵ li għandhom riżultati differenti fit-territorju Ġermaniż biss. Huwa interessanti li wiehded jinnota li t-tlieta jinvokaw ukoll il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Dan ta lok għal żewġ rikorsi ta' appell quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), li issa qiegħda tistenna d-deċiżjoni mill-Qorti tal-Ġustizzja⁶.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

7. Id-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT"), tistabbilixxi l-kuntest tad-dritt tal-Unjoni:

8. L-Artikolu 40 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"Il-post ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija għandu jitqies bħala l-post li fih tispicċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lill-persuna li akkwistatha."

³ Id-Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), fil-verżjoni tagħha applikabbli għas-sena inkwistjoni (2014).

⁴ Ara, pereżempju, is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 43); ara għal riferimenti ulterjuri n-noti ta' qiegh il-paġna 9 u 10.

⁵ Finanzgericht Köln (il-Qorti tal-Finanzi ta' Köln, il-Ġermanja), sentenza tas-26 ta' Mejju 2020 – 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta' Münster, il-Ġermanja), sentenza tat-22 ta' April 2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalz (il-Qorti tal-Finanzi ta' Rheinland-Pfalz, il-Ġermanja), sentenza tat-28 ta' Novembru 2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ BFH, digrieti tal-20 ta' Ottubru 2021 – XI R 38/19 u tad-19 ta' Ottubru 2021 – XI R 14/20.

9. L-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

“Mingħajr preġudizzju għall-Artikolu 40, il-post ta’ akkwist intra-Komunitarju ta’ merkanzija kif imsemmi fl-Artikolu 2(1)(b)(i) għandu jitqies li jinsab fit-territorju ta’ l-Istat Membru li hareġ in-numru ta’ l-identifikazzjoni tal-VAT li permezz tiegħu l-persuna li qed takkwista l-merkanzija għamlet l-akkwist, sakemm il-persuna li takkwista l-merkanzija tistabbilixxi li giet applikata l-VAT għal dak l-akkwist skond l-Artikolu 40.

Jekk tiġi applikata l-VAT għall-akkwist skond l-ewwel paragrafu u sussegwentement applikata, skond l-Artikolu 40, għall-akkwist fl-Istat Membru li fih tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, l-ammont taxxabbi għandu jitnaqqas skond il-każ fl-Istat Membru li hareġ in-numru ta’ l-identifikazzjoni tal-VAT li permezz tiegħu l-persuna li tkun akkwistat il-merkanzija tkun għamlet l-akkwist.”

10. L-Artikolu 42 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

“L-ewwel paragrafu ta’ l-Artikolu 41 m’għandux japplika u l-VAT għandha titqies li giet applikata għall-akkwist intra-Komunitarju ta’ merkanzija skond l-Artikolu 40 fejn ikunu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

- (a) il-persuna li takkwista l-merkanzija tistabbilixxi li għamlet l-akkwist intra-Komunitarju għall-finijiet ta’ provvista sussegwenti, fit-territorju ta’ l-Istat Membru identifikat skond l-Artikolu 40, li għalih il-persuna li lilha tkun saret il-provvista giet innominata skond l-Artikolu 197 bħala responsabbli għall-hlas tal-VAT;
- (b) il-persuna li tkun qed takkwista l-merkanzija tkun issodisfat l-obbligi stipulati fl-Artikolu 265 dwar is-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni li tirrikapitola.”

11. L-Artikolu 141 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa fformulat kif ġej:

“Kull Stat Membru għandu jieħu miżuri speċifiċi sabiex jiżgura li l-VAT ma tiġix imposta fuq l-akkwist intra-Komunitarju ta’ merkanzija fit-territorju tiegħu, magħmul skond l-Artikolu 40, fejn jiġu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

[...]

- (e) il-persuna msemmija fil-punt (d) giet innominata skond l-Artikolu 197 bħala obbligata li tħallas il-VAT dovuta fuq il-provvista magħmula mill-persuna taxxabbi li mhijiex stabbilita fl-Istat Membru li fih hi dovuta t-taxxa.”

12. L-Artikolu 197(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

“Il-VAT għandha tithallas mill-persuna li lilha hija fornuta l-merkanzija meta jiġu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

- (a) it-transazzjoni taxxabbi hija provvista ta’ merkanzija magħmula skond il-kondizzjonijiet previsti fl-Artikolu 141.

[...]

(ċ) il-fattura maħruġa mill-persuna taxxabbli li mhix stabbilita fl-Istat Membru tal-persuna li lilha l-merkanzija hija pprovduta hi mfassla skond l-Artikoli 220 sa 236.”

13. It-Taqsimiet 3 sa 5 tal-Kapitolu 3, jinkludu l-Artikoli 219a sa 237 tad-Direttiva dwar il-VAT. L-Artikolu 219a ta’ din id-direttiva jipprevedi:

“Mingħajr preġudizzju għall-Artikoli 244 sa 248, għandu japplika dan li ġej:

1. Il-fatturazzjoni għandha tkun soġġetta għar-regoli li japplikaw fl-Istat Membru fejn ikun meqjus li tkun saret il-provvista tal-merkanzija jew is-servizzi, skont id-dispożizzjonijiet tat-Titolu V.
2. Permezz ta’ deroga mill-punt (1), il-fatturazzjoni għandha tkun soġġetta għar-regoli li japplikaw fl-Istat Membru li fih il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss li minnu ssir il-provvista jew, fin-nuqqas ta’ tali post ta’ stabbiliment jew stabbiliment fiss, l-Istat Membru fejn il-fornitur ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew li s-soltu jkun residenti fih, fejn:
 - a) il-fornitur ma jkunx stabbilit fl-Istat Membru li fih il-provvista tal-merkanzija jew is-servizzi hija meqjusa li tkun saret, skont id-dispożizzjonijiet tat-Titolu V, jew l-istabbiliment tiegħu f’dak l-Istat Membru ma jintervjenix fil-provvista fis-sens tal-Artikolu 192a, u l-persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT tkun il-persuna li lilha jkunu ġew fornuti l-merkanzija jew is-servizzi.

[...]”

14. Il-punti 11 u 11a tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedu:

“Mingħajr preġudizzju għad-dispożizzjonijiet partikolari stabbiliti f’din id-Direttiva, dawn id-dettalji li ġejjin biss huma meħtieġa għall-finijiet ta’ VAT fuq fatturi maħruġa skond l-Artikoli 220 u 221:

(11) fil-każ ta’ eżenzjoni, referenza għad-dispożizzjoni applikabbli ta’ din id-Direttiva, jew għad-dispożizzjoni nazzjonali korrispondenti, jew għal kwalnukwe referenza oħra li tindika li l-provvista ta’ merkanzija jew servizzi hija eżentata;

(11a) fejn il-klijent huwa responsabbli li jhallas il-VAT, ir-referenza ‘Inverżjoni tal-ħlas’;

B. Id-dritt Awstrijak

15. L-Artikolu 25(1) sa (5) tal-Umsatzsteuergesetz 1994 (l-Att dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ, iktar ’il quddiem l-“UStG”) fil-verżjoni applikabbli tal-2014 (BGBl. I Nru 112/2012) jipprevedi:

(1) Operazzjoni triangolari sseħħ meta tliet operatori ta’ tliet Stat Membri differenti jwettqu operazzjonijiet li jirrigwardaw l-istess merkanzija, li din il-merkanzija tiġi mghoddija direttament mill-ewwel fornitur lill-aħħar xerrej, u li l-kundizzjonijiet elenkati fil-paragrafu 3 jkunu ssodisfatti. L-istess japplika meta l-aħħar xerrej ikun persuna ġuridika li ma tkunx operatur jew li ma takkwistax il-merkanzija għall-impriża tagħha.

(2) L-akkwist intra-Komunitarju fis-sens tat-tieni sentenza tal-Artikolu 3(8) jitqies li jkun ġie sugġett għall-VAT meta l-operatur (xerrej) juri li dan jikkostitwixxi operazzjoni triangolari u li huwa ssodisfa l-obbligi ta' dikjarazzjoni tiegħu f'konformità mal-paragrafu 6. Jekk l-operatur ma jissodisfax l-obbligi ta' dikjarazzjoni tiegħu, huwa jitlef il-benefiċċju tal-eżenzjoni b'mod retroattiv.

(3) L-akkwist intraKomunitarju jkun eżentat mill-VAT meta jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet li ġejjin:

[...]

e) it-taxxa tkun dovuta mid-destinatarju f'konformità mal-paragrafu 5.

(4) Il-fatturazzjoni hija sugġett għar-regoli tal-Istat Membru minn fejn ix-xerrej jopera l-impriza tiegħu. Jekk il-kunsinna titwettaq mill-istabbiliment tax-xerrej, id-dritt applikabbli jkun dak tal-Istat Membru li fih ikun jinsab l-istabbiliment. Jekk id-destinatarju tas-servizz li lilu hija ttrasferita r-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa jiffattura permezz ta' nota ta' kreditu, il-fatturazzjoni hija sugġetta għar-regoli tal-Istat Membru li fih titwettaq il-kunsinna.

Jekk id-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi federali jkun applikabbli għall-fatturazzjoni, din barra minn hekk ikollha tinkludi l-indikazzjonijiet li ġejjin:

- riferiment ċar dwar l-eżistenza ta' operazzjoni triangolari intraKomunitarja u l-kwalità ta' persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa tal-aħħar xerrej,
- in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT li l-operatur (xerrej) juża biex iwettaq l-akkwist intraKomunitarju u l-kunsinna sussegwenti tal-merkanzija, u
- in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tad-destinatarju tal-kunsinna.

(5) Fil-każ ta' operazzjoni triangolari, it-taxxa tkun dovuta mid-destinatarju tal-kunsinna taxxabli meta l-fattura maħruġa mix-xerrej tikkorrispondi għall-paragrafu 4."

16. Skont l-Artikolu 3(8) tal-UStG:

"L-akkwist intraKomunitarju jitwettaq fit-territorju tal-Istat Membru tal-wasla tal-merkanzija mibgħuta jew [...] ittrasportata. Jekk ix-xerrej juża, fir-rapporti tiegħu mal-fornitur, numru ta' identifikazzjoni tal-VAT maħruġ lilu minn Stat Membru ieħor, l-akkwist jitqies minhabba f'hekk li twettaq fit-territorju ta' dan l-Istat Membru sakemm ix-xerrej ma jistabbilixxix li l-akkwist kien sugġett għall-VAT fl-Istat Membru indikat fl-ewwel sentenza. [...]."

III. Il-fatti u l-proċedura għal deċiżjoni preliminari

17. Luxury Trust Automobil GmbH hija kumpannija Awstrijaka b'responsabbiltà limitata li għandha s-sede tagħha fl-Awstrija (iktar 'il quddiem ir-"rikorrenti"). L-attività kummerċjali tagħha tinkludi l-intermedjazzjoni transkonfinali u l-bejgħ transkonfinali ta' vetturi lussużi.

18. Fl-2014, ir-rikorrenti xtrat diversi vetturi minghand fornitur stabbilit fir-Renju Unit u bieghhom mill-ġdid lil kumpannija stabbilita fir-Repubblika Ċeka (M s.r.o.). It-tliet operatori involuti użaw in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT (iktar 'il quddiem "UID") tal-Istat ta' sede tagħhom. Il-vetturi waslu direttament mill-fornituri fir-Renju Unit għand id-destinatarju fir-Repubblika Ċeka; u l-arranġamenti tat-trasport tal-vetturi saru mir-rikorrenti.

19. It-tliet fatturi tar-rikorrenti (kollha mix-xahar ta' Marzu 2014) kienu jindikaw il-UID Ċek tad-destinatarju, il-UID Awstrijak tar-rikorrenti u l-UID Brittaniku tal-fornitur. Kull waħda mill-fatturi kienet tinkludi l-indikazzjoni "Tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja eżentata". Il-fatturi ma kinux jindikaw il-VAT (biss l-"ammont nett tal-fattura" rispettivament).

20. Fid-dikjarazzjoni rikapitolattiva għax-xahar ta' Marzu 2014, ir-rikorrenti indikat dawn il-kunsinni ta' merkanzija li jikkonċernaw il-UID tad-destinatarju Ċek u ddikjarat, għal dan il-għan, l-eżistenza ta' tranzazzjonijiet triangolari.

21. Il-kumpannija Ċeka M s.r.o. hija kklassifikata mill-amministrazzjoni fiskali Ċeka bħala "missing trader". Din il-kumpannija ma setgħetx tintlaħaq mill-amministrazzjoni fiskali Ċeka u ma ddikjaratx u ma ħallsitx fir-Repubblika Ċeka l-VAT li tirriżulta mit-tranzazzjonijiet triangolari. Madankollu, fil-mument meta saru l-kunsinni inkwistjoni, M s.r.o. kienet sugġetta għal-leġiżlazzjoni fiskali tal-VAT fir-Repubblika Ċeka.

22. Permezz ta' deċiżjoni tal-25 ta' April 2016, il-Finanzamt (l-Uffiċċju tat-Taxxa) stabbilixxa t-taxxa fuq il-valur miżjud dovuta mir-rikorrenti għas-sena 2014. Fil-motivazzjoni, l-uffiċċju tat-taxxa espona li t-tliet fatturi mibgħuta mir-rikorrenti lill-kumpannija Ċeka M s.r.o. ma kien fihom ebda indikazzjoni dwar it-trasferiment tad-dejn fiskali (Artikolu 25(4) tal-UStG). Minhabba l-użu tal-UID Awstrijak, għandu jiġi preżunt li kien hemm akkwist intraKomunitarju fl-Awstrija, skont l-Artikolu 3(8) tal-UStG.

23. Il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi, l-Awstrija) ċaħdet l-appell ippreżentat mir-rikorrenti kontra din id-deċiżjoni. Fil-motivazzjoni, il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi) ziedet li r-rikorrenti kienet aġġustat it-tliet fatturi permezz ta' noti ta' aġġustament tat-23 ta' Mejju 2016, billi rreferiet għat-trasferiment tad-dejn fiskali lill-benefiċjarju tas-servizz. Madankollu, il-prova tan-notifika effettiva tal-aġġustamenti ta' fatturi lill-kumpannija Ċeka ma gietx stabbilita. Għaldaqstant, fl-assenza ta' aġġustament tal-fatturi inkorretti, ma hemmx lok li tingħata deċiżjoni dwar jekk aġġustament retroattiv jippermettix li wieħed jibbenefika mir-regoli ta' simplifikazzjoni tat-tranzazzjoni triangolari. F'din il-kawża, ebda taxxa ma tħallset fil-pajjiż ta' destinazzjoni.

24. Id-dispożizzjonijiet dwar it-tranzazzjoni triangolari ma humiex applikabbli b'mod obligatorju fil-preżenza ta' sitwazzjoni ta' fatt fis-sens tal-Artikolu 25(1) tal-UStG. Għall-kuntrarju, l-akkwient (operatur intermedjarju ta' tranzazzjoni triangolari) ikollu d-dritt ta' għażla jekk japplikax jew le s-sistema tat-tranzazzjoni triangolari fir-rigward ta' kunsinna partikolari. Jekk l-akkwient jixtieq jikseb eżenzjoni mill-akkwist intraKomunitarju tiegħu fl-Istat Membru ta' destinazzjoni u t-trasferiment lir-riċevitur tad-dejn fiskali relatat mal-kunsinna tiegħu, huwa għandu jinkludi fil-fattura l-informazzjoni previsti fl-Artikolu 25(4) tal-UStG. Dan ma huwiex il-każ fil-kawża inkwistjoni. Konsegwentement, is-sistema prevista fl-Artikolu 25 tal-UStG ma hijiex applikabbli.

25. Ir-rikorrenti pprezentat appell minn din id-deċiżjoni quddiem il-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Awstrija). Din id-deċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tal-proċedura għal deċiżjoni preliminari prevista fl-Artikolu 267 TFUE, id-domandi li ġejjin:

1. L-Artikolu 42(a) tad-Direttiva [dwar il-VAT] flimkien mal-Artikolu 197(1)(c) ta' din id-direttiva [...], għandu jiġi interpretat fis-sens li jitqies li jkun hemm indikazzjoni tad-destinatarju tal-kunsinna bħala l-persuna taxxabbli meta l-fattura, li ma tindika ebda ammont tat-taxxa fuq il-valur miżjud, tirreferi għal “tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja eżentata”?
2. Fil-każ ta' risposta fin-negattiv għall-ewwel domanda:
 - a) Tali indikazzjoni fil-fattura tista' tiġi validament emendata retroattivament (permezz ta' “tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja skont l-Artikolu 25 tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dhul mill-Bejgħ)). Id-dejn fiskali huwa ttrasferit lejn id-destinatarju tal-provvista”)?
 - b) Sabiex emenda tkun effettiva, huwa neċessarju li d-destinatarju tal-fattura jirċievi l-fattura emendata?
 - c) L-effett tal-emenda japplika retroattivament mid-data tal-fattura originali?
3. L-Artikolu 219a tad-Direttiva [dwar il-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li għandhom jiġu applikati r-regoli dwar il-fatturazzjoni tal-Istat Membru li r-regoli tiegħu jkunu applikabbli jekk “akkwired” ma jkunx (għadu) ġie indikat fuq il-fattura bħala l-persuna taxxabbli jew għandhom jiġu applikati r-regoli tal-Istat Membru li jkunu applikabbli jekk l-indikazzjoni ta' “akkwired” bħala l-persuna taxxabbli titqies li hija valida?

26. Matul il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ir-rikorrenti, l-Awstrija u l-Kummissjoni Ewropea pprezentaw l-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom. Skont l-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Proċedura, il-Qorti tal-Ġustizzja rrinunzjat għaž-żamma ta' seduta.

IV. L-analizi ġuridika

A. Fuq id-domandi preliminari

27. Id-domandi preliminari jirrigwardaw, essenzjalment, it-trattament ta' tranzizzjoni katina intraKomunitarja speċifika bejn tliet persuni, li għall-operatur intermedjarju (ir-rikorrenti) tista' tiswa ħafna flus minhabba “difett proċedurali” fil-fattura. Li kieku r-rikorrenti ddikjarat fil-fattura, pereżempju, li: “tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja skont l-Artikolu 42 moqri flimkien mal-Artikolu 141 tad-Direttiva dwar il-VAT. Ahna hawnhekk qeghdin nindikaw li d-dejn fiskali jiġi ttrasferit fuqek bħala d-destinatarju tas-servizz, skont l-Artikolu 197(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.”, ma kien ikollu jhallas l-ebda taxxa fl-Awstrija.

28. Sfortunatament, madankollu, ir-rikorrenti, semplicement iddikjarat “tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja eżentata”, li wasslet lill-amministrazzjoni fiskali Awstrijaka sabiex tintaxxa akkwist intraKomunitarju fl-Awstrija. Din il-premessa hija bbażata fuq il-premessa li l-kunsinna lir-rikorrenti tikkostitwixxi kunsinna intraKomunitarja eżentata.

29. F'dan il-każ, konformement mal-Artikolu 41(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-akkwist għandu, barra minn hekk, jiġi intaxxat fl-Istat Membru li jkun haġġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT użat. Skont il-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu, dan ma jkunx applikabbli, jekk ir-rikorrenti tkun hallset it-taxxa fuq l-akkwist intraKomunitarju fir-Repubblika Ċeka. Dan kien għadu ma kienx il-każ. Madankollu, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ir-rikorrenti ma tistax, skont l-Artikolu 41(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, tinnewtralizza l-VAT permezz tat-tnaqqis⁷. B'hekk, din il-VAT issir spiza għal persuna taxxabbli, minkejja li din għandha, kif il-Qorti tal-Ġustizzja spiss irrilevat, tinheles kompletament mill-oneru tat-taxxa dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha li huma stess huma suġġetti għall-VAT⁸.

30. Għal din ir-raġuni wkoll, il-Qorti tal-Ġustizzja hija pjuttost ġeneruża meta jkun involuti dettalji tal-fattura neqsin jew inezatti. Din il-ġurisprudenza, imsejha “substance over form”, kienet testendi sal-lum għat-tnaqqis⁹ u għall-eżenzjoni ta' kunsinni intraKomunitarji¹⁰. Ċertament, id-diffikultajiet li ltaqgħu magħhom l-Istati Membri fis-sorveljanza tat-tranzazzjonijiet, preċiżament transkonfinali, marbuta ma' din il-ġurisprudenza wasslu għal emenda tad-Direttiva dwar il-VAT¹¹ li issa tenfasizza espressament l-importanza partikolari tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT, ittrattat sa dak iż-żmien bħala sempliċi formalità, fi proċeduri tal-massa bħal-legiżlazzjoni fiskali tal-VAT. Madankollu, din l-emenda la hija rilevanti fiż-żmien u lanqas fin-nuqqas, f'dan il-każ, tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT.

31. Hawnhekk hija biss inkwistjoni l-assenza ta' riferiment għat-trasferiment tal-inverżjoni tal-ħlas fuq l-aħħar operatur fil-katina ta' tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja. Għandu jingħad ukoll li, bħala destinatarju ta' fattura li ma ssemmix separatament il-VAT u tindika li t-tranzazzjoni tikkostitwixxi “tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja eżentata”, operatur jista' eventwalment jikkonkludi huwa stess li huwa responsabbli għall-ħlas tal-VAT bħala destinatarju tal-provvista.

32. Huwa preċiżament għal din ir-raġuni li l-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar jekk, minkejja l-fattura “formalment” mhux korretta, jekk (mil-lat sostantiv) tikkostitwixxix tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja, b'tali mod li l-akkwist intraKomunitarju tar-rikorrenti huwa kkunsidrat bħala intaxxat fl-Awstrija (ara, f'dan ir-rigward, il-punt B hawn taht). Fil-każ ta' risposta negattiva, din il-qorti tistaqsi jekk, tal-inqas, aġġustament retroattiv tal-fattura żbaljata huwiex ammissibbli u jekk dan għandux isir mid-destinatarju tas-servizz (ara, f'dan ir-rigward, il-punt C hawn taht). Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll dwar il-mod kif fattura rrettifikata għandha

⁷ Sentenza tat-22 ta' April 2010, X u fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 u C-539/08, EU:C:2010:217, punt 45).

⁸ Sentenza tat-28 ta' Ottubru 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Hlasijiet suċċessivi) (C-324/20, EU:C:2021:880, punt 52); sentenza tal-15 ta' Ottubru 2020, E. (VAT – Tnaqqis tal-valur taxxabbli) (C-335/19, EU:C:2020:829, punt 31); tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25); u tal-1 ta' April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 39).

⁹ Sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 47); tat-18 ta' Novembru 2020, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (Rimbors tal-VAT – Fatturi) (C-371/19, mhux ippubblikata, EU:C:2020:936, punt 80); tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 41); tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45); tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42); tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 58); tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 39); tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42); u tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrader (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 63).

¹⁰ Ara bħala eżempju: is-sentenzi tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 36); tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punti 39 *et seq.*); tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punti 45 *et seq.*); u tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 29).

¹¹ Id-dikjarazzjonijiet li jinsabu fil-premessi 3 u 7 tad-Direttiva tal-Kunsill tal-4 ta' Diċembru 1988 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tal-armonizzazzjoni u s-simplifikazzjoni ta' ċerti regoli tas-sistema tat-taxxa fuq il-valur miżjud għat-tassazzjoni tal-kummerċ bejn l-Istati Membri (ĠU 2018, L 311, p. 3), ma jistgħux jinftiehem b'mod iehor.

tkun kif ukoll skont liema regoli tal-kontabbiltà ta' liema Stat Membru (il-pajjiż ta' destinazzjoni jew il-pajjiż tan-numru ta' identifikazzjoni użat mill-fornitur) dan għandu jsir (ara, f'dan ir-rigward, il-punt D hawn taħt).

B. Fuq il-htieġa ta' fattura li ssemmi espressament l-awtolikwidazzjoni

1. Il-ġurisprudenza “substance over form” tal-Qorti tal-Ġustizzja

33. Id-dubbi dwar in-necessità effettiva ta' fattura korrispondenti sabiex wiehed jibbenefika mis-sistema speċjali jirriżultaw mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. L-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT jeżiġi, għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis, “fattura magħmula skont it-Taqsimiet 3 sa 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI”. Madankollu, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-prinċipju fundamentali ta' newtralità tal-VAT jeżiġi li t-tnaqqis jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, anki jekk il-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ċerti rekwiżiti proċedurali¹². Il-pussess ta' fattura li jkun fiha l-kontenut previst mill-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112 jikkostitwixxi kundizzjoni proċedurali u mhux rekwiżit sostantiv tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT¹³.

34. Fir-rigward tat-tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja, l-Artikolu 141(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 197(1)(ċ) tagħha, jeżiġi li l-fattura mahruġa tikkorrispondi għat-“Taqsimiet 3 sa 5 tal-Kapitolu 3”. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tkompli b'mod konsistenti l-ġurisprudenza tagħha ċċitata iktar 'il fuq, dan jimplika li dan il-kriterju lanqas ma huwa ta' natura formali biss. F'dan il-każ, ikun kompletament possibbli li jiġi sostnut, bħalma jagħmlu r-rikorrenti u tnejn mill-imsemmija qراطي tal-finanzi Ġermaniżi¹⁴, li ksur tal-kundizzjonijiet formali ma jistax iwassal għal riżultat li jmur kontra l-prinċipju ta' newtralità. L-insistenza tal-amministrazzjoni fiskali Awstrijaka li tagħmel riferiment espress għat-trasferiment tal-awtolikwidazzjoni hija għalhekk sproporzjonata.

35. Issa, kif diġà indikajt reċentement f'diversi konklużjonijiet reċenti¹⁵, ir-rekwiżiti formali fil-proċeduri tal-massa bħal dawk fil-leġiżlazzjoni fiskali tal-VAT għandhom l-iskop tagħhom. Ir-rekwiżit tal-osservanza ta' ċerti rekwiżiti formali, magħrufa minn qabel, b'mod partikolari, ma huwiex sproporzjonat *per se*¹⁶.

¹² Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 47); tat-18 ta' Novembru 2020, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (Rimbors tal-VAT – Fatturi) (C-371/19, mhux ippubblikata, EU:C:2020:936, punt 80); tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 41); tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45); tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42); tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 58); tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 39); tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42); u tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 63).

¹³ Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punti 29 u 38), ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-1 ta' Marzu 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punti 41 *et seq.*).

¹⁴ Il-Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta' Münster), sentenza tat-22 ta' April 2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalz (il-Qorti tal-Finanzi ta' Rheinland-Pfalz), sentenza tat-28 ta' Novembru 2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

¹⁵ Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża ARVI ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, punti 57 *et seq.*); fil-Kawża Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punti 77 *et seq.*); fil-Kawża Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punti 79 *et seq.*); u fil-Kawża Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punt 60 *et seq.*).

¹⁶ F'dan ir-rigward, il-forma tista' titgħies ukoll bħala l-“għadu aħrax tal-arbitrarjetà, l-oħt tewmija tal-libertà” – ara Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, Taqsima 2, Parti 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeufferlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, p. 497 (32) — 1-ewwel edizzjoni.

36. Fil-fehma tiegħi, il-kwistjoni rilevanti hija inqas dik dwar jekk dawn humiex rekwiżiti formali jew sostantivi, iżda pjuttost l-għan imfittex mil-leġiżlatur, f'dan il-każ il-leġiżlatur tal-Unjoni, billi jimponi dawn ir-rekwiżiti formali. Huwa biss jekk dan l-għan jiġi stabbilit li huwa possibbli li jiġi ddeterminat jekk il-ksur tar-rekwiżit formali jipprekludix li ċerti drittijiet ikunu jistgħu jiġu invokati. F'dan ir-rigward, il-klassifikazzjoni ta' rekwiżit tad-Direttiva dwar il-VAT bħala rekwiżit "purament" formali jew materjali hija sekondarja.

37. Il-fatt li l-konfużjoni tan-numri fl-indikazzjoni tan-numru tal-fattura fuq il-fattura (skont il-punt 2 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT hija, madankollu, indikazzjoni neċessarja) ma għandhiex l-effett li t-tnaqqis jista' jiġi rrifjutat, ma jirriżultax min-natura formali ta' din l-indikazzjoni, iżda mill-fatt li fattura bħal din, minkejja dan l-iżball, tista' tissodisfa b'mod adegwat l-iskop tagħha, li tissorvelja t-tranzazzjonijiet u tinforma lill-benefiċjarju tas-servizz u lill-amministrazzjoni fiskali dwar il-kontenut tat-tranzazzjoni. Jekk, wara l-verifika fiskali, l-amministrazzjoni fiskali tirrikonoxxi li din il-fattura nharġet darba biss għall-provvista konkreta, rifjut ta' tnaqqis minhabba l-konfużjoni tan-numri huwa għalhekk sproporzjonat¹⁷. F'dan il-każ, tali fattura lanqas ma għandha tiġi aġġustata jew tali aġġustament huwa awtomatikament possibbli b'effett retroattiv.

38. Jekk l-ommissjoni tar-riferiment għall-awtolikwidazzjoni fil-kuntest ta' tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja hijiex ukoll irrilevanti jiddependi mill-għan ta' din l-indikazzjoni tal-fattura imposta mil-liġi. Konsegwentement, għandu l-ewwel jiġi ddefinit l-għan tar-regolament dwar it-tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 2 hawn taht). Sussegwentement, għandha tiġi ċċarata r-rilevanza tar-riferiment rikjest f'dan ir-rigward, għat-trasferiment tad-dejn fiskali lid-destinatarju tas-servizz (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 3 hawn taht). Minn dan jirriżulta li dan ir-riferiment huwa kundizzjoni imperattiva ta' tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 4 hawn taht).

2. L-għan tas-sistema ta' tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja

39. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrilevat fl-ewwel deċiżjoni dwar l-Artikolu 141 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-għan tas-sistema speċjali għat-tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja huwa s-simplifikazzjoni għall-partijiet involuti¹⁸. Din is-simplifikazzjoni tirrigwarda żewġ punti.

40. Minn naħa, l-Artikolu 141 tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti lill-operatur intermedjarju (f'din il-kawża r-rikorrenti) jevita registrazzjoni fil-pajjiż ta' destinazzjoni (f'din il-kawża r-Repubblika Ċeka)¹⁹. Dan jinkiseb billi ma jkunx hemm għalfejn iħallas taxxa la fuq akkwist intraKomunitarju (l-ewwel sentenza tal-Artikolu 141) lanqas fuq il-kunsinna tiegħu hemmhekk, minhabba li l-Artikolu 197 jistipula li d-destinatarju ta' din (it-tieni) kunsinna (f'din il-kawża M s.r.o.) isir il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa (awtolikwidazzjoni lid-destinatarju tas-servizz). Għal dan il-għan, "skond l-Artikolu 197 bħala obbligata li tħallas il-VAT dovuta fuq il-provvista" hija M s.r.o. b'mod konformi mal-Artikolu 141(e) ta' din id-direttiva.

¹⁷ Ara b'mod simili s-sentenza tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45), ara wkoll b'mod simili s-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punti 53 u 57).

¹⁸ Ara f'dan is-sens is-sentenza tad-19 ta' April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punti 32 u 40), u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bot fil-kawża Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, punt 33).

¹⁹ F'dan is-sens hija rilevanti s-sentenza tad-19 ta' April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punt 41), u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bot fil-kawża Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, punt 57).

41. Min-naħa l-oħra, skont l-Artikolu 42 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-akkwist intraKomunitarju fis-sens tal-Artikolu 40 ta' din id-direttiva (jiġifieri l-akkwist fir-Repubblika Ċeka) huwa kkunsidrat bħala intaxxat. Bl-istess mod, skont l-Artikolu 41 ta' din id-direttiva (f'din il-kawża l-akkwist fl-Awstrija), it-tassazzjoni ulterjuri (suġġett għal kundizzjonijiet preċedenti) tal-akkwist intraKomunitarju ma tapplikax. Madankollu, skont l-Artikolu 42 ta' din id-direttiva, dan huwa suġġett għall-kundizzjoni li l-akkwirent (f'din il-kawża r-rikorrenti) jipproduċi ċerti provi (punt a) u jaġġmel dikjarazzjonijiet rikapitolattivi (punt b). B'mod partikolari, ir-rikorrenti għandha tipproduċi prova li d-destinatarju tal-kunsinna (hawnhekk M s.r.o.) "skond l-Artikolu 197 bħala responsabbli għall-ħlas tal-VAT".

42. Iz-żewġ simplifikazzjonijiet huma intiżi sabiex id-destinatarju tar-rikorrenti ġie nnominat bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa, skont l-Artikolu 197 tad-Direttiva dwar il-VAT. Il-paragrafu 1 ta' dan l-istandard jippreżupponi b'mod partikolari li nharget fattura konformi mat-Taqsimit 3 sa 5 tal-Kapitolu 3 (punt c), jiġifieri l-fattura relatata mal-kunsinna tar-rikorrenti lil M s.r.o., konformement mal-punt 11a tal-Artikolu 226 tad-Direttiva, li jinsab fit-Taqsima 4 tal-Kapitolu 3 ta' din id-direttiva, li jinkludi l-awtolikwidazzjoni lil M s.r.o.

43. Dan juri b'mod ċar li din il-miżura ta' simplifikazzjoni hija għad-dispożizzjoni tal-operatur intermedjarju (f'din il-kawża r-rikorrenti). Dan l-operatur jista' jirrikorri għas-simplifikazzjonijiet, iżda ma għandux ikun hekk. Huwa jista' jiddeċiedi li juża l-miżura ta' simplifikazzjoni f'dak li jikkonċerna l-preżentazzjoni tal-fattura lix-xerrej tiegħu. Għaldaqstant, jingħata dritt ta' għażla lill-operatur intermedjarju kkonċernat.

3. Importanza tar-riferiment għall-awtolikwidazzjoni fil-kuntest tat-tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja

44. Madankollu, dan id-dritt ta' għażla favur l-operatur intermedjarju għandu wkoll riperkussjonijiet fuq id-destinatarju tal-kunsinna. Dan tal-aħhar imbagħad isir il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq il-provvista li ġiet indirizzata lilu u ma għandux iħallas il-VAT lill-parti kontraenti tiegħu, iżda għandu jhallasha lill-amministrazzjoni fiskali fil-pajjiż ta' destinazzjoni.

45. F'dan ir-rigward, huwa komprensibbli, jew saħansitra imperattiv, li l-punt 11a tal-Artikolu 226 jeżiġi l-indikazzjoni "Inverżjoni tal-ħlas" fuq tali fattura. Din l-indikazzjoni hija intiża sabiex tiżgura li d-destinatarju tas-servizz isir jaf bid-dejn fiskali tiegħu u debitament iħallas it-taxxa fuq il-kunsinna minflok il-fornitur fil-pajjiż ta' destinazzjoni. Fattura li ma ssemmix separatament il-VAT, għall-kuntrarju, tindika biss li l-fornitur jikkunsidra li huwa ma huwiex obligat jiġbor il-VAT. Ir-raġunijiet li għalihom huwa jippreżumi hekk ma jidhrux b'mod ċar f'dan ir-rigward. Huwa jista' jibbaża ruħu, pereżempju, fuq l-eżenzjoni fiskali jew in-natura mhux taxxabli tat-tranzazzjoni. Awtolikwidazzjoni lid-destinatarju tas-servizz ma hijiex neċessarjament marbuta mal-assenza ta' indikazzjoni tal-VAT.

46. Kif diġà ddikjarajt f'kawzi oħra²⁰, ir-raġuni għall-eżistenza ta' fattura, u għalhekk l-informazzjoni kollha neċessarja tagħha skont l-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT, hija wkoll li d-destinatarju tal-fattura jiġi informat bl-evalwazzjoni ġuridika tat-tranzazzjoni (b'mod partikolari l-ammont tal-VAT dovut u mgħoddi lid-destinatarju tal-fattura) tal-fornitur/emittent tal-fattura. Dan l-għan huwa iktar u iktar rilevanti meta l-fornitur iqis li, eċċezzjonalment, ma

²⁰ Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-Kawża Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punti 61 u 63), u fil-Kawża Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punt 62).

huwiex huwa, iżda d-destinatarju tas-servizz li huwa responsabbli għall-ħlas tal-VAT u, minħabba f'hekk, gie indikat il-prezz mingħajr VAT. Fl-assenza ta' tali informazzjoni, ikun hemm riskju ikbar li l-VAT ma titħallas mill-ebda persuna.

47. L-indikazzjoni tal-fattura msemija fil-punt 11a tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT hija għalhekk neċessarja sabiex id-destinatarju tas-servizz ikun “skond l-Artikolu 197 bħala responsabbli għall-ħlas tal-VAT”. Hija għandha l-għan li tinforma lid-destinatarju tas-servizz (destinatarju tal-fattura) u li tiżgura l-ħlas minn dan tal-aħħar tal-VAT fil-pajjiż ta' destinazzjoni.

48. Għal din ir-raġuni, għalkemm l-espressjoni “tranzazzjonijiet katina intraKomunitarji”, użata f'din il-kawża mir-rikorrenti, eventwalment²¹ tissodisfa r-rekwiżiti tal-punt 11 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT, hija ma tissodisfax ir-rekwiżiti tal-punt 11a tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT. Għalkemm, fil-punti 11 u 11a tal-Artikolu 226, il-legiżlatur jagħmel distinzjoni esplicita bejn ir-riferiment għall-eżenzjoni u r-riferiment għall-awtolikwidazzjoni, din ir-rieda tal-legiżlatur għandha wkoll tittiehed inkunsiderazzjoni.

49. Għalhekk ma huwiex possibbli li tiġi adottata interpretazzjoni wiesgħa li tgħid li l-espressjoni “tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja eżentata” tissodisfa r-rekwiżiti tal-Artikolu 197 tad-Direttiva dwar il-VAT, sa fejn tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja, eventwalment, tippreżumi li d-destinatarju tas-servizz isir il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fi tmiem il-katina. Għall-kuntrarju, il-formulazzjoni tal-Artikolu 197, moqri flimkien mal-punt 11a tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT teżiġi riferiment esplicitu għall-inverżjoni tal-ħlas, li hija nieqsa f'dan il-każ. Din l-għażla tal-legiżlatur torbot kemm lill-amministrazzjoni kif ukoll lill-qrati.

50. Lanqas ma huwa sproporzjonat li jiġi rikjest minn persuna taxxabbli, bħar-rikorrenti, li tohrog fattura b'din l-indikazzjoni meta jkollha l-intenzjoni li tuża d-dritt ta' għażla tagħha u s-simplifikazzjoni amministrattiva relatata magħha. Ir-rekwiżit esplicitu tal-fattura previst fl-Artikolu 197, moqri flimkien mal-punt 11a tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT isegwi għan legittimu (l-informazzjoni tad-destinatarju tas-servizz u tal-amministrazzjoni fiskali dwar l-użu tar-regoli ta' simplifikazzjoni permezz tat-trasferiment tal-awtolikwidazzjoni) u huwa ta' natura li jimplementa dan l-għan. Ma jidhirx hawnhekk mezz daqstant xieraq sabiex jintlaħaq dan l-għan. Fid-dawl tal-isforz ftit li xejn oneruż tar-rikorrenti, tali rekwiżit formali huwa wkoll xieraq.

4. Fattura li tindika l-awtolikwidazzjoni bħala rekwiżit għall-eżercizzju tad-dritt ta' għażla

51. Fl-assenza ta' tali fattura, għandu għalhekk jitqies li l-operatur intermedjarju (f'din il-kawża, ir-rikorrenti) ma eżerċitax id-dritt ta' għażla tiegħu u li d-destinatarju tas-servizz (f'din il-kawża, M s.r.o.) ma gietx indikata bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa, konformement mal-Artikolu 197 tad-Direttiva dwar il-VAT. Minn dan isegwi li l-akkwist intraKomunitarju ma huwiex meqjus li gie intaxxat u li l-Artikolu 41 jibqa' applikabbli. Għaldaqstant, ir-rikorrenti trid tħallas it-taxxa fuq akkwist intraKomunitarju fl-Awstrija sakemm hija ma tipproduċix prova tat-tassazzjoni tagħha fuq l-akkwist fir-Repubblika Ċeka. Mingħajr l-issodisfar tal-prekundizzjonijiet imsemmija għall-inapplikabbiltà tat-tassazzjoni “normali” ta' akkwist intraKomunitarju, imsemmija fl-Artikolu 42 (a) tad-Direttiva dwar il-VAT, ma jistgħux jintużaw ir-regoli ta' simplifikazzjoni.

²¹ Il-formulazzjoni hija impreciza sa fejn l-eżenzjoni tapplika għall-ewwel kunsinna biss fil-katina. It-tieni kunsinna hija taxxabbli fil-pajjiż ta' destinazzjoni. It-tassazzjoni fuq l-akkwist intraKomunitarju imposta mill-operatur intermedjarju tiġi rrinunzjata biss jekk u minħabba li d-destinatarju tal-provvista huwa responsabbli għall-ħlas tat-taxxa hemmhekk.

52. Mill-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja ma jirriżulta xejn fis-sens kuntrarju. Pjuttost, fid-deċiżjoni tagħha dwar l-Artikolu 42 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet distinzjoni esplicita bejn il-kundizzjonijiet stabbiliti fil-punti (a) u (b)²². Il-punt (b) isemmi dikjarazzjoni fiskali korrispondenti (id-dikjarazzjoni rikapitolattiva). Din giet indikata mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala modalità li għandha tiġi kkunsidrata bħala “formali”²³. Madankollu, il-kundizzjoni ta’ fattura, rilevanti f’din il-kawża, li tirreferi għall-awtolikwidazzjoni (“il-persuna li lilha tkun saret il-provvista giet innominata skond l-Artikolu 197 bħala responsabbli għall-ħlas tal-VAT”), li giet ikklassifikata fil-punt (a) mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala “kundizzjoni sostantiva”²⁴.

53. Għaldaqstant, ir-risposta għall-ewwel domanda hija li jiġi ddeterminat id-destinatarju tal-kunsinna bħala persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fis-sens tal-Artikolu 197 tad-Direttiva dwar il-VAT biss, jekk il-fattura korrispondenti ssemmi l-awtolikwidazzjoni lid-destinatarju tas-servizz. Is-sempliċi indikazzjoni “tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja eżentata” ma hijiex biżżejjed f’dan ir-rigward.

C. Il-ħruġ ta’ fatturi b’effett retroattiv fil-każ ta’ tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja (jew l-eżerċizzju ta’ dritt ta’ għażla)?

54. Mingħajr fattura li tindika l-awtolikwidazzjoni lid-destinatarju tas-servizz, it-tranzazzjoni katina tkompli tiġi ttrattata bħala normali. Ir-rikorrenti, għalhekk għandha tħallas it-taxxa fuq l-akkwist intraKomunitarju fir-Repubblika Ċeka (l-Artikolu 40 tad-Direttiva dwar il-VAT) u, sakemm tiġi prodotta prova li dan seħħ, trid ukoll tħallas it-taxxa fuq akkwist intraKomunitarju fl-Awstrija (l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT). Bl-istess mod, il-kunsinna lil M s.r.o. għandha tiġi intaxxata fir-Repubblika Ċeka.

55. Madankollu, ir-rikorrenti ma gābritx il-VAT mingħand il-parti kontraenti tagħha (M s.r.o.), peress li hija assumiet “tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja eżentata”. Ġbir retroattiv ma huwiex possibbli minħabba n-nuqqas ta’ aċċessibbiltà tad-destinatarju tas-servizz li ma ħallasx il-VAT (la dik li tirriżulta mill-provvisti lil u lanqas il-kunsinni li għamel hu).

56. Din hija r-raġuni għaliex ir-rikorrenti tidher li pprovat toħroġ fattura rrettifikata. Għalkemm huwa minnu li l-kontenut eżatt tal-aġġustament tal-fatturi ma jistax jiġi dedott mit-talba għal deċiżjoni preliminari, xorta jibqa’ l-fatt li, permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk huwiex possibbli aġġustament sussegwenti tal-fatturi (b’effett retroattiv).

57. Madankollu niddubita jekk, f’dan il-kuntest, wieħed jistax jitkellem dwar aġġustament tal-fattura. Kif ġie espost iktar ’il fuq, il-prekundizzjoni msemmija ma gietx issodisfatta (jiġifieri fattura korrispondenti) sabiex jiġi kkunsidrat li din hija tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja u l-awtolikwidazzjoni lid-destinatarju tas-servizz. Madankollu, l-issodisfar sussegwenti ta’ prekundizzjoni neċessarja ma jikkostitwixxix aġġustament, iżda l-ewwel ħruġ tal-fattura meħtieġa.

²² Sentenza tad-19 ta’ April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punti 45 *et seq.*).

²³ Sentenza tad-19 ta’ April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punt 49 fit-tmiem).

²⁴ Sentenza tad-19 ta’ April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punt 49 fil-bidu).

58. Għaldaqstant, il-kwistjoni vera ma hijiex jekk huwiex possibbli aġġustament sussegwenti ta' fattura, iżda x'inhuma l-konsegwenzi legali li jiġu skattati permezz ta' fatturazzjoni sussegwenti, sa fejn din hija possibbli. F'dan ir-rigward, il-fatt li r-rikorrenti kienet diġà ħarġet xi fattura, jew saħansitra ebda fattura, ma għandux, f'dan il-każ, effett fuq l-eżistenza ta' tranżazzjoni triangolari intraKomunitarja.

59. Peress li d-Direttiva dwar il-VAT ma tipprevedi ebda terminu sakemm ikun jista' jsir użu mir-regoli ta' simplifikazzjoni, dan jista' jsir retroattivament. Għaldaqstant, tista' tinħareġ fattura korrispondenti iktar tard. Jistgħu jirriżultaw xi limiti *ratione temporis* mil-liġi proċedurali nazzjonali, iżda mhux mid-Direttiva dwar il-VAT.

60. Madankollu, mit-tifsira u l-għan ta' fattura, kif spjegati iktar 'il fuq, jirriżulta wkoll li, jekk din tipproduċi, bħal f'din il-kawża, konsegwenzi legali għad-destinatarju tas-servizz, huma għandhom neċessarjament jiġu attribwiti lilu. Kif id-destinatarju tas-servizz għandu jkun jaf li l-fornitur uża d-dritt tiegħu ta' għażla sabiex jibbenefika mir-regoli ta' simplifikazzjoni u li l-Artikolu 197 tad-Direttiva dwar il-VAT jiddetermina lilu bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa jekk huwa qatt ma gie informat dwar dan?

61. Għall-istess raġuni, huwa evidenti biżżejjed li tingħata risposta għad-domanda tar-retroattività. Tali (l-ewwel) fatturazzjoni ma tistax ikollha effett retroattiv. Huwa biss bl-għajjn ta' fattura analoga, indirizzata lid-destinatarju, li l-effetti legali tar-regoli ta' simplifikazzjoni amministrattiva jiġu skattati *ex nunc*.

62. Dan jikkorrispondi għal prinċipju ġenerali tal-leġislazzjoni fiskali tal-VAT li jipprovdi li l-modifiki li huma rilevanti għat-tassazzjoni huma legalment rilevanti biss meta jsiru.

63. Dan huwa dik li tiċċara, pereżempju, it-tieni sentenza tal-Artikolu 187(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, dwar il-bidla fl-użu ta' oġġett. Il-bidla ma ssirx retroattivament, billi taġġusta t-tnaqqis tal-VAT f'dak iż-żmien, iżda mhux qabel l-oġġetti jintużaw b'mod differenti milli fil-mument tal-eżerċizzju tat-tnaqqis. Anke bidliet sussegwenti fil-prezz tax-xiri, ara l-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT, ma jaffettwawx il-konklużjoni tal-kuntratt ta' bejgħ (jiġifieri t-taxxa oriġinarjament dovuta), iżda għandhom jitqiesu biss meta jseħħu²⁵. L-istess japplika, konformement għall-Artikolu 185 tad-Direttiva dwar il-VAT, għal tnaqqis għoli wisq f'dan ir-rigward, meta l-prezz tax-xiri jonqos iktar tard²⁶.

64. Dan l-approċċ, bħala prinċipju, nuqqas ta' applikazzjoni retroattiva fil-kuntest ta' dazju tas-sisa ġenerali u indirett, huwa kkonfermat mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-tnaqqis skont l-intenzjoni ta' użu²⁷. Anki jekk sussegwentement qatt ma jkun hemm tranżazzjonijiet taxxabli, it-tnaqqis magħmul ma huwiex aġġustat b'mod retroattiv, iżda jibqa' kif ikun. Anki l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li sadattant giet ulterjorament żviluppata, dwar il-htieġa li tinzamm fattura għat-tnaqqis, turi dan b'mod ċar. Għalhekk, hrug retroattiv ta' fattura (għall-ewwel darba) ma jistax jagħti lok għal rimbors tat-taxxa tal-input imħallsa b'effett retroattiv²⁸.

²⁵ Kif gie deciz fis-sentenza tat-23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 27).

²⁶ Ara s-sentenza tal-15 ta' Ottubru 2020, E. (VAT - Tnaqqis tal-valur taxxabli) (C-335/19, EU:C:2020:829, 42).

²⁷ Sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, punt 40); sentenza tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punt 25); tad-29 ta' Frar 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, punt 20); kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali Kokott fil-Kawża Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, punt 33).

²⁸ Ara espressament is-sentenza tal-21 ta' Ottubru 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, punt 89); ara, b'mod simili, is-sentenza tat-13 ta' Jannar 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, punt 38); ara wkoll is-sentenza tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punti 49 u 50).

65. Barra minn hekk, id-dejn fiskali tad-destinatarju ma jistax jiġi unilateralment u retroattivament emendat mill-fornitur. Anki jekk jitqies li r-rikorrenti deliberatament ikkunsidrat li din kienet tranżazzjoni katina “normali”, f’dak il-każ kienet toħroġ fattura lil M s.r.o. bil-VAT Ċeka, li din tal-aħħar tkun irċivietha u hallsitha fir-Repubblika Ċeka. Għalhekk, permezz ta’ fattura ġdida, ir-rikorrenti għandha retroattivament tibbenefika mir-regoli ta’ simplifikazzjoni? Il-konsegwenza tkun li M s.r.o. retroattivament issir kontra r-rieda tagħha responsabbli għall-ħlas tat-taxxa (mingħajr lanqas ma tkun taf biha u saħansitra mingħajr ma tingħata fattura) u jkollha tħallas il-VAT għal darba oħra lill-amministrazzjoni fiskali (fejn f’mument partikolari hija tkun diġà hallsitha lir-rikorrenti). Kieku dan kien il-każ, dan ikun possibbli biss *ex nunc* u wara l-ħlas tal-prezz flimkien mal-VAT bil-kunsens tad-destinatarju tas-servizz.

66. Għaldaqstant, jibqa’ l-fatt li l-prekundizzjonijiet (f’din il-kawża, sabiex wieħed jibbenefika minn regoli ta’ simplifikazzjoni) ma jistgħux jitwettqu b’effett retroattiv. Il-kundizzjonijiet previsti mir-regoli ta’ simplifikazzjoni għal tranżazzjoni triangolari intraKomunitarja ma humiex issodisfatti sakemm wieħed jirċievi l-fattura. Huwa biss mal-ħruġ tal-fattura korrispondenti li wieħed jista’ jirreferi għal tali tranżazzjoni. Għaldaqstant, aġġustament huwa possibbli biss *ex nunc* u mhux *ex tunc* (b’effett retroattiv).

67. Sa fejn, b’kuntrast ma’ dan, isir riferiment għall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-aġġustament retroattiv ta’ fattura²⁹, dan huwa żbaljat. Minn naħa, din il-ġurisprudenza kienet tikkonċerna t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa u mhux l-eżerċizzju tad-dritt ta’ għażla marbut ma’ fattura partikolari.

68. Min-naħa l-oħra, f’dawn il-kawżi, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet “biss” li l-amministrazzjoni fiskali ma tistax tirrifjuta d-dritt għal tnaqqis tal-VAT għas-sempliċi raġuni li, pereżempju, fattura ma tissodisfax il-kundizzjonijiet mitluba fil-punti 6 u 7 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT (deskrizzjoni preċiża tal-kwantità u tan-natura tal-provvista u indikazzjoni tad-data tal-provvista) jekk hija jkollha l-informazzjoni kollha sabiex tivverifika jekk il-kundizzjonijiet sostantivi li jirregolaw dan id-dritt humiex issodisfatti³⁰. L-istess japplika għall-informazzjoni msemmija fil-punt 3 tal-Artikolu 226 (indikazzjoni tan-numru ta’ identifikazzjoni tal-VAT tal-fornitur)³¹ jew għal dik imsemmija fil-punt 2 tal-Artikolu 226 (indikazzjoni tan-numru tal-fattura)³². Huwa biss f’dan ir-rigward li l-Qorti tal-Ġustizzja tat effett retroattiv lill-aġġustament ta’ fattura (formalment irregolari) diġà miżmuma mid-destinatarju tas-servizz³³.

69. Dan huwa konvinċenti fil-kuntest tat-tnaqqis. Dokument li jiffattura kunsinna jew servizz diġà huwa fattura fis-sens tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, jekk jippermetti kemm lid-destinatarju tas-servizz kif ukoll lill-amministrazzjoni fiskali jiddeduċu, minnu, liema fornitur iffattura l-VAT għal liema tranżazzjoni u f’liema ammont lil liema destinatarju tas-servizz. Dan jeħtieġ informazzjoni dwar il-fornitur tas-servizz, id-destinatarju tas-servizz, is-suġġett

²⁹ Fosthom, pereżempju, is-sentenzi tal-15 ta’ Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 43); tal-15 ta’ Settembru 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 44); u tat-8 ta’ Mejju 2013, Petroma Transports et (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34).

³⁰ Sentenza tal-15 ta’ Settembru 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 43).

³¹ Sentenza tal-15 ta’ Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punti 40 *et seq.*).

³² Sentenza tal-15 ta’ Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45), ara similarment ukoll is-sentenza tas-17 ta’ Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punti 53 u 57).

³³ Ara s-sentenzi tal-15 ta’ Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 43); tal-15 ta’ Settembru 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 44); u tat-8 ta’ Mejju 2013, Petroma Transports et (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34).

tal-provvista, il-prezz u l-VAT murija separatament³⁴. Jekk dawn il-ħames punti essenzjali ta' informazzjoni huma disponibbli, allura, kif diġà ddikjarajt xi mkien ieħor³⁵, it-tifsira u l-ghan tal-fattura fil-kuntest tat-tnaqqis ġew issodisfatti u t-tnaqqis tal-VAT finalment sar³⁶,

70. Madankollu, kif ġie rrilevat iktar 'il fuq, ir-riferiment għall-inverżjoni tal-ħlas huwa kundizzjoni neċessarja għal tranżazzjoni triangolari intraKomunitarja (ara l-punti 44 *et seq* iktar 'il fuq). Huwa biss permezz ta' dan li d-destinatarju tas-servizz ikun jaf li huwa għandu jhallas it-taxxa. Huwa biss b'dan il-mod li l-amministrazzjoni fiskali tista' tivverifika l-eżistenza tar-regoli ta' simplifikazzjoni u tiddispensa lill-fornitur, b'għarfien tajjeb, minn registrazzjoni fil-pajjiż ta' destinazzjoni. L-eżistenza ta' dawn l-indikazzjonijiet neċessarji u l-effetti tagħhom ma jistgħux jiġu prodotti retroattivament.

71. Għalhekk, ir-risposta għat-tieni domanda hija li, jekk fattura li tinkludi l-indikazzjoni "Inverżjoni tal-ħlas" tista' tinħareġ retroattivament, iżda b'effett *ex nunc* biss, jehtieg li din il-fattura tiġi indirizzata lid-destinatarju tas-servizz.

D. Fuq il-kontenut tal-aġġustament u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali rilevanti dwar il-fatturazzjoni

72. Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju titlob interpretazzjoni tal-Artikolu 219a tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan jiddetermina d-dispożizzjonijiet tal-Istat Membru li abbażi tagħhom għandha tinħareġ fattura. Peress li huwa stabbilit li l-fattura hija tant difettuża li ma teżistix tranżazzjoni triangolari intraKomunitarja, din il-kwistjoni tista' tqum biss, għall-finijiet ta' din il-kawża prinċipali, jekk fattura tkun għadha tista' tinħareġ b'effett retroattiv. Kif ġie rrilevat iktar 'il fuq, dan ma huwiex il-każ, b'tali mod li ma hemmx lok li tingħata risposta għad-domanda.

73. L-istess japplika għall-punt (a) tat-tieni domanda. Permezz tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-indikazzjoni: "tranżazzjoni triangolari intraKomunitarja skont l-Artikolu 25 tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dhul mill-Bejgħ) Id-dejn fiskali huwa ttrasferit lejn id-destinatarju tal-provvista") hijiex biżżejjed. Dan jippreżupponi wkoll, minn naħa, il-possibbiltà ta' aġġustament tal-fattura b'effett retroattiv. Min-naħa l-oħra, il-kontenut konkret tal-fattura jirriżulta mid-dritt nazzjonali (ara, l-Artikolu 219a tad-Direttiva dwar il-VAT). Madankollu, ma hijiex il-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tevalwa d-dritt nazzjonali. Il-Qorti tal-Ġustizzja ma tistax tiddeciedi dwar il-kwistjoni jekk ir-rikorrenti għandhiex effettivament tiċċita fuq fattura l-Artikolu 25 tal-UStG.

74. Barra minn hekk, l-informazzjoni dwar il-fatturi li l-Istati Membri jistgħu biss, bħala prinċipju, jitolbu, jirriżultaw mill-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT. Mill-punt 11 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li eżenzjoni għandha tindika meta kunsinna jew provvista oħra tkun eżentata. B'differenza mill-Artikolu 2(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jagħmel distinzjoni bejn kunsinna (punt a), provvista ta' servizzi (punt c) u akkwist

³⁴ Ara wkoll, f'dan is-sens, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi). Ara s-sentenzi tat-12 ta' Marzu 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 punt 23; tat-22 ta' Jannar 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 punt 17; u tal-20 ta' Ottubru 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, punt 19.

³⁵ Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punti 93 u 94), u l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punt 81).

³⁶ Fir-rigward tal-kriterju ta' "VAT murija separatament", dan diġà jirriżulta mid-deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenzi Volkswagen u Biosafe, li fihom kienu jeżistu fatturi li ma wrewx il-VAT sabiex jiġi invokat l-ammont korrispondenti ta' tnaqqis. Ara s-sentenzi tat-12 ta' April 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punti 42 u 43), u tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punti 49 u 50).

intraKomunitarju (punt b), il-punt 11 tal-Artikolu 226 ma jsemmix akkwist intraKomunitarju. L-akkwist intraKomunitarju lanqas ma huwa eżentat, skont l-Artikolu 42 ta' din id-direttiva, iżda jitqies li huwa intaxxat mingħajr ma japplika l-Artikolu 41 ta' din id-direttiva.

75. Mill-punt 11a tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li, fil-każ ta' dejn fiskali tal-akkwist, l-indikazzjoni: “Inverżjoni tal-ħlas” hija meħtieġa Permezz tal-formulazzjoni “Id-dejn fiskali huwa ttrasferit lejn id-destinatarju tal-provvista” hija espressa l-istess haġa. Huwa ta' għajjnuna (ara l-punt 11 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT) li tiġi indikata l-bażi li fuqha huwa bbażat dan it-trasferiment tal-ħlas ta' taxxa, skont id-dritt nazzjonali jew id-dritt tal-Unjoni, iżda ma huwiex obligatorju. Mill-paragun bejn il-punt 11 u l-punt 11a tal-Artikolu 226a tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li l-indikazzjoni li fuqha hija bbażata l-awtolikwidazzjoni ma hijiex neċessarja. Huwa importanti biss il-fatt li d-destinatarju tas-servizz jaf li l-fornitur jikkunsidra li d-destinatarju tas-servizz huwa responsabbli għall-ħlas tat-taxxa u għandu jhallasha fil-pajjiż ta' destinazzjoni.

V. Konkluzjoni

76. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domandi preliminari magħmula mill-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Awstrija):

1. Ikun iddeterminat id-destinatarju tal-kunsinna bħala persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fis-sens tal-Artikolu 197 tad-Direttiva dwar il-VAT biss jekk il-fattura korrispondenti kienet issemmi l-awtolikwidazzjoni lid-destinatarju tal-kunsinna. L-indikazzjoni “tranzazzjoni triangolari intraKomunitarja eżentata” ma hijiex biżżejjed f'dan ir-rigward.
2. Fattura li tinkludi l-indikazzjoni meħtieġa “Inverżjoni tal-ħlas” tista' wkoll tinħareġ retroattivament, iżda b'effett *ex nunc* biss. F'dan ir-rigward, huwa neċessarju li din il-fattura tintbagħat lid-destinatarju tas-servizz.