Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-8 ta' Settembru 2022[1]

Kawża C-378/21

P GmbH
Fil-preżenza ta':
Finanzamt Österreich (l-Uffiċċju tat-Taxxa, l-Awstrija)

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi, l-Awstrija))

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud – Żball dwar ir-rata korretta tat-tassazzjoni – Aġġustament tad-dejn fiskali – Korrezzjoni effettivament impossibbli ta' fatturi li diġà nħarġu – Assenza ta' korrezzjoni tal-fattura meta d-destinatarji tas-servizzi ma jkunux persuni taxxabbli – Ebda riskju ta' telf ta' dħul fiskali – Eċċezzjoni ta' arrikkiment indebitu"

I. Introduzzjoni

1. Il-leġiżlazzjoni dwar il-VAT hija qasam ġuridiku li jippreżenta riskji għall-persuni taxxabbli li, fir-realtà, huma mitluba jiġbru din it-taxxa mingħand il-klijenti tagħhom biss f'isem l-Istat. Jekk, pereżempju, il-persuna taxxabbli tibbaża ruħha b'mod żbaljat fuq rata baxxa wisq, hija xorta waħda responsabbli għall-ammont korrett (ogħla) tat-taxxa li hija għandha tħallas lill-Istat. L-istess japplika meta, għal raġunijiet ġuridiċi u/jew fattwali, hija ma tkunx tista' tgħaddi *a posteriori* l-VAT ogħla fuq il-klijenti tagħha.

2. Fil-kuntest ta' din il-proċedura għal deċiżjoni preliminari, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha issa tiddeċiedi f'każ oppost fejn il-persuna taxxabbli kkalkolat b'mod żbaljat, matul sena sħiħa, rata għolja wisq u indikatha fuq il-fattura u ħallsitha. L-Istat jista' jżomm din l-eċċess ta' VAT jew din għandha tiġi rrimborsata lill-persuna taxxabbli? Xorta jibqa' l-fatt li t-taxxa ma ġietx iġġenerata f'dan l-ammont. Barra minn hekk, ġew stabbiliti fatturi b'indikazzjoni ta' ammont ta' taxxa għoli wisq li jista' jwassal lill-klijenti sabiex inaqqsu ammont eċċessiv ta' taxxa tal-input. Dawn il-fatturi għalhekk għandhom jiġu kkorreġuti minn qabel? L-istess japplika meta s-servizzi jkunu ġew ipprovduti esklużivament lil konsumaturi finali li ma għandhomx dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, b'tali mod li dawn tal-aħħar ma jkunux jistgħu, fi kwalunkwe każ, jitolbu tali tnaqqis?

3. Fid-dawl tan-natura tat-taxxa fuq il-konsum, il-klijent għandu, fir-realtà, jikseb ir-rimbors mingħand il-fornitur tal-eċċess tal-VAT li huwa ħallas. Jekk dan ma jkunx legalment possibbli (pereżempju, meta l-prezz miftiehem kien prezz fiss) jew ikun effettivament eskluż (pereżempju,

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

minħabba li l-klijenti ma humiex magħrufa b'isimhom), tqum il-kwistjoni dwar min jista' jibqa' finalment "arrikkit" bl-iżball fl-ammont korrett tat-taxxa — l-Istat jew il-persuna taxxabbli li ħadet l-iżball?

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

4. 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-qafas tad-dritt tal-Unjoni[2].

5. L-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT jirrigwarda l-ammont taxxabbli u jaqra kif ġej:

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista."

6. L-Artikolu 78 tad-Direttiva dwar il-VAT jistabbilixxi l-elementi li għandhom jiġu inklużi jew le fl-ammont taxxabbli:

"L-ammont taxxabbli għandu jinkludi l-fatturi li ġejjin:

(a) taxxi, dazji, imposti u piżijiet, minbarra l-VAT innifisha;".

7. L-Artikolu 193 tad-Direttiva dwar il-VAT jiddefinixxi min huwa responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa:

"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 199 u fl-Artikolu 202."

8. L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jirrigwarda l-portata tad-dritt għal tnaqqis, jaqra kif ġej:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

(a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;"

9. L-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT jirregola d-dejn fiskali b'dikjarazzjoni f'fattura.

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna li tniżżel il-VAT fuq fattura."

[2] Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L335, p. 60), fil-verżjoni tagħha applikabbli għas-sena fiskali inkwistjoni (2019); f'dan ir-rigward, hija ġiet emendata l-aħħar bid-Direttiva tal-Kunsill 2018/2057 tal-20 ta' Diċembru 2018 (ĠU 2018, L 329, p. 3).

10. L-Artikolu 220(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jirregola l-obbligu ta' fatturazzjoni:

"Kull persuna taxxabbli għandha tiżgura li, fir-rigward ta' dak li ġej, tinħareġ fattura, jew hi nnifisha jew mill-konsumatur tagħha jew, f'isimha u għan-nom tagħha, minn parti terza:

(1) provvisti ta' merkanzija jew servizzi li hi tkun għamlet lil persuna taxxabbli oħra jew lil persuna legali mhux taxxabbli;"

B. Id-dritt Awstrijak

11. Il-punt 1 tal-Artikolu 11(1) tal-Liġi Federali dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ (Umsatzsteuergesetz 1994 (l-Att dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994), iktar 'il quddiem: l-"UStG") jirregola l-obbligu li tinħareġ fattura:

"Jekk l-imprenditur jagħmel tranżazzjonijiet fis-sens tal-ewwel inċiż tal-Artikolu1(1), huwa jkun intitolat joħroġ fatturi. Jekk jagħmel tranżazzjonijiet intiżi għal imprenditur ieħor għall-bżonnijiet tal-impriża ta' dan tal-aħħar jew għal persuna ġuridika, sa fejn din ma tkunx imprenditur, huwa jkun obbligat joħroġ fatturi. Jekk l-imprenditur iwettaq tassazzjoni taxxabbli ta' kunsinna ta' xogħol jew ta' prestazzjoni tax-xogħol b'rabta ma' proprjetà immobbli li tkun intiża għal persuna li ma hijiex imprenditur, huwa obbligat joħroġ fattura. L-imprenditur għandu jissodisfa l-obbligu tiegħu ta' fatturazzjoni fi żmien sitt xhur mit-twettiq tat-tranżazzjoni."

12. L-Artikolu 11(12) tal-UStG, li jirrigwarda d-dejn fiskali fil-każ ta' indikazzjoni mhux awtorizzata tat-taxxa, huwa fformulat kif ġej:

"Jekk l-imprenditur ikun indika separatament, f'fattura relatata ma' kunsinna jew ma' provvista oħra, ammont ta' taxxa li għalih ma huwiex responsabbli skont din il-liġi federali, huwa għandu jħallas dan l-ammont abbażi tal-fattura, sakemm ma jagħmilx aġġustament korrispondenti fiha fir-rigward tad-destinatarju tal-kunsinna jew tad-destinatarju tal-provvista l-oħra. Fil-każ ta' aġġustament, l-Artikolu 16(1) għandu japplika *mutatis mutandis*."

13. L-Artikolu 239a tal-Liġi Federali dwar id-Dispożizzjonijiet Ġenerali u l-Proċedura Applikabbli għat-Taxxi Amministrati mill-Awtoritajiet Fiskali tal-Istat Federali, tal-Länder u tal-Komuni (Bundesabgabenordnung - BAO (il-Kodiċi Fiskali Federali)) jipprevedi:

"Sa fejn taxxa li, skont l-għan tad-dispożizzjoni fiskali, għandha tiġi sostnuta ekonomikament minn persuna oħra apparti l-kontribwent, tkun ġiet sostnuta ekonomikament minn persuna oħra apparti l-kontribwent, is-segwenti ma għandhomx isiru:

1. iskrizzjoni fil-kreditu tal-kont fiskali,

2. il-ħlas lura, il-klassifikazzjoni mill-ġdid jew it-trasferiment tal-assi, u

3. l-użu ta' dawn għat-tifdija tad-djun fiskali;

jekk dan iwassal għal arrikkiment indebitu tal-kontribwent."

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

14. Ir-rikorrenti quddiem il-qorti tar-rinviju (iktar 'il quddiem, "P GmbH") hija kumpannija b'responsabbiltà limitata rregolata mid-dritt Awstrijak.

15. Hija topera post tal-logħob fuq ġewwa. Matul is-sena fiskali inkwistjoni 2019, P GmbH issuġġettat il-korrispettiv tas-servizzi tagħha (il-flus għad-dħul fil-post tal-logħob fuq ġewwa) għar-rata normali Awstrijaka ta' 20 %. Madankollu, dawn is-servizzi pprovduti minn P GmbH kienu effettivament suġġetti matul is-sena fiskali inkwistjoni 2019 għar-rata mnaqqsa ta' 13 % (waħda mir-rati ta' taxxa mnaqqsa fl-Awstrija għas-sena fiskali inkwistjoni, skont l-Artikolu 98(1) tad-Direttiva dwar il-VAT).

16. Mal-ħlas tal-korrispettiv P GmbH ħarġet lill-klijenti fatturi tal-cash register li huma fatturi ta' ammont baxx, fis-sens tal-Artikolu 11(6) tal-UStG 1994 (fatturi ssemplifikati fis-sens tal-Artikolu 238 moqri flimkien mal-Artikolu 226b tad-Direttiva dwar il-VAT). Matul is-sena fiskali inkwistjoni 2019, P GmbH ħarġet total ta' 22 557 fattura. Il-klijenti ta' P GmbH kienu, għas-sena fiskali inkwistjoni 2019, esklużivament konsumaturi finali li ma għandhomx dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input.

17. P GmbH aġġustat id-dikjarazzjoni tagħha tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ għas-sena 2019 sabiex l-eċċess tat-taxxa mħallas jitqiegħed fil-kreditu tagħha mill-Finanzamt (l-Uffiċċju tat-Taxxa).

18. Il-Finanzamt (l-Uffiċċju tat-Taxxa) irrifjuta li jsir aġġustament għal żewġ raġunijiet: (1) P GmbH hija responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ ogħla abbażi tal-fatturi li hija ħarġet, jekk ma tikkoreġix il-fatturi tagħha; (2) ma hijiex P GmbH, iżda l-klijenti tagħha li huma responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ. Għaldaqstant, jekk tiġi aġġustata t-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, P GmbH tispiċċa tarrikixxi ruħha.

19. P GmbH ippreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni. Il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi, l-Awstrija), li għandha ġurisdizzjoni f'dan il-qasam, iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tal-proċedura għal deċiżjoni preliminari prevista fl-Artikolu 267 TFUE, id-domandi li ġejjin:

"1. Il-VAT hija dovuta mill-emittent ta' fattura skont l-Artikolu 203 tad-[Direttiva dwar il-VAT] meta, bħal f'dan il-każ, ma jistax ikun hemm riskju ta' telf ta' dħul fiskali peress li d-destinatarji tas-servizzi ma humiex konsumaturi finali li jibbenefikaw mid-dritt għal tnaqqis?

2. Jekk tingħata risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda u l-VAT ikollha titħallas mill-emittent tal-fattura skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT:

   a) Il-korrezzjoni tal-fatturi fir-rigward tal-benefiċjarji tas-servizzi tista' tiġi prekluża jekk, minn naħa, ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali jkun eskluż u jekk, min-naħa l-oħra, il-korrezzjoni tal-fatturi tkun effettivament impossibbli?

   b) Il-fatt li l-konsumaturi finali jkunu sostnew it-taxxa fil-kuntest tal-korrispettiv imħallas u li, għalhekk, ikun hemm arrikkiment tal-persuna taxxabbli bil-korrezzjoni tal-VAT jipprekludi l-korrezzjoni tal-VAT?"

20. Matul il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ir-Repubblika tal-Awstrija u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub. Skont l-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Proċedura, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ma żżommx seduta għas-sottomissjonijiet orali.

IV. L-analiżi legali

A. Fuq id-domandi preliminari u d-diversi stadji tal-eżami

21. Permezz taż-żewġ domandi preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju titlob l-interpretazzjoni tal-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan jistabbilixxi dejn fiskali għal kull persuna li tiffattura l-VAT.

22. Mid-domandi u mill-elementi esposti iktar ’il fuq jirriżulta li huwa eskluż, f’dan il-każ, li l-klijenti ta’ P GmbH jibbenefikaw minn dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input, peress li huma kienu biss konsumaturi finali (jiġifieri, mhux persuni taxxabbli). F’dak li jirrigwarda l-użu bi ħlas ta’ spazju tal-logħob fuq ġewwa, huwa wkoll diffiċli li wieħed jimmaġina li persuna taxxabbli bbenefikat mid-dritt għad-dħul mibjugħ minn P GmbH, għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha (ara l-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT).

23. Madankollu, matul is-sena fiskali inkwistjoni, P GmbH ħarġet 22 557 fattura lil probabbilment 22 557 utent tal-ispazju tal-logħob. Huwa possibbli, madankollu, li seta’ kien hemm fosthom persuna taxxabbli li użat, ġustament jew b’mod żbaljat, il-fattura sabiex titlob it-tnaqqis tat-taxxa tal-input korrispondenti. Anki jekk din is-sitwazzjoni hija eskluża mid-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, din is-sitwazzjoni tibqa’ dik li hija l-iktar rilevanti fil-prattika.

24. Din hija r-raġuni għalfejn, qabel kollox, ser nibda biex ninterpreta l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT fuq il-premessa li t-22 557 fattura li jindikaw eċċess tat-taxxa ma jinvolvux riskju ta’ telf ta’ dħul fiskali (ara, f’dan ir-rigward, taħt il-punt B.). Sussegwentement, ser nippreżumi li ċertu riskju ta’ telf ta’ dħul fiskali ma jistax jiġi eskluż (ara, f’dan ir-rigward, taħt il-punt C.). Imbagħad, ser inkompli bil-kwistjoni tal-korrezzjoni tad-dejn fiskali prevista fl-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, li tindirizza wkoll il-ħtieġa li jiġu kkorreġuti 22 557 fattura (ara, f’dan ir-rigward, taħt il-punt D.). Finalment, ser neżamina jekk l-eċċezzjoni bbażata fuq l-arrikkiment indebitu tistax tiġi invokata kontra P GmbH meta l-klijenti ħallsu l-prezz kollu (ara, f’dan ir-rigward, taħt il-punt E).

B. Fuq id-dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT fl-assenza ta’ riskju ta’ telf ta’ dħul fiskali

1. VAT indikata b’mod żbaljat fuq fattura

25. Skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-VAT hija dovuta minn kull persuna li tindika din it-taxxa fuq fattura. Madankollu, skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-VAT hija diġà dovuta mill-persuna taxxabbli li twettaq kunsinna ta’ oġġetti jew provvista ta’ servizzi taxxabbli. Peress din il-persuna taxxabbli hija obbligata, skont il-punt 1 tal-Artikolu 220(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, li toħroġ fattura tal-inqas fir-rigward ta’ persuni taxxabbli oħra, dan iwassal għal tieni obbligu fiskali għall-istess tranżazzjoni. F’dan ir-rigward, l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat b’mod strett.

26. Fil-każ kuntrarju, persuna taxxabbli li tiffattura b'mod korrett il-VAT fuq provvista taxxabbli tkun responsabbli darbtejn għall-VAT: darba taħt l-Artikolu 203 u darb'oħra taħt l-Artikolu 193 tad-Direttiva dwar il-VAT. Din ma setgħetx kienet l-intenzjoni tal-awtur tad-Direttiva. L-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu sens awtonomu biss jekk jipprevedi dejn fiskali li jmur lil hinn mill-Artikolu 193 ta' din id-direttiva. Peress li l-Artikolu 203 tad-Direttiva għandu l-għan li jelimina r-riskju ta' telf ta' dħul fiskali[3] (dwar dan, ara iktar 'il quddiem fil-punti 30 *et seq.*), dan ma jistax ikopri s-"sitwazzjoni normali" li fiha persuna taxxabbli toħroġ fattura korretta. Minn dan isegwi li l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT jirreferi "biss" għall-VAT iffatturata indebitament, jiġifieri VAT mhux legalment dovuta, madankollu indikata fil-fattura.

27. F'dan il-każ, ġie indikat ammont għoli wisq ta' taxxa (b'applikazzjoni tar-rata normali minflok ir-rata mnaqqsa) fuq il-fatturi. Id-differenza li tirriżulta minn dan ġiet indikata f'fattura b'mod żbaljat, jiġifieri ammont għoli wisq. Din id-differenza tista' tkun dovuta mill-emittent tal-fattura skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT jekk il-kundizzjonijiet l-oħra jiġu ssodisfatti. Il-kumplament tal-ammont diġà huwa dovut skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva dwar il-VAT u ma huwiex ikkontestat.

2. Fuq il-kunċett ta' fattura fis-sens tal-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT

28. Skont it-talba għal deċiżjoni preliminari, il-fatturi maħruġa mill-cash register jikkostitwixxu l-hekk imsejħa fatturi ta' ammont baxx li, skont l-Artikolu 238 moqri flimkien mal-Artikolu 226b tad-Direttiva dwar il-VAT, jirrikjedu inqas dikjarazzjonijiet mill-fatturi ordinarji. Madankollu, anki f'dan il-każ huwa neċessarju li jiġi indikat l-ammont tal-VAT li għandu jitħallas.

29. Fattura maħruġa skont it-Taqsimiet 3 u 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI tikkostitwixxi fattura li, skont l-Artikolu 178(a), tagħti dritt għal tnaqqis b'mod konformi mal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT. Kuntrarjament għal dak li taħseb il-Kummissjoni, huwa irrilevanti jekk P GmbH kinitx b'xi mod obbligata toħroġ fatturi ta' dan it-tip lill-konsumaturi finali, peress li l-punt 1 tal-Artikolu 220(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jikkontradixxi dan. L-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa marbut biss mal-eżistenza ta' fattura u, fil-formulazzjoni tiegħu, ikopri wkoll l-hekk imsejħa fatturi ta' ammont baxx.

30. Il-fatt li, skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dejn fiskali jirrigwarda wkoll il-VAT indikata b'mod żbaljat (f'ammont eċċessiv) b'mod separat anki f'fatturi ta' ammont baxx, huwa konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja sa dan iż-żmien dwar l-għan tal-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT. Skont din il-ġurisprudenza, l-għan tal-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa li jiġi eliminat ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali li jista' joħloq it-tnaqqis mhux ġustifikat magħmul mid-destinatarju tal-fattura fuq il-bażi tagħha[4].

31. Ċertament, id-dritt għal tnaqqis jista' jiġi eżerċitat biss fir-rigward tat-taxxi li huma relatati ma' tranżazzjoni suġġetta għall-VAT[5]. Madankollu, ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali jibqa' sakemm id-destinatarju ta' fattura li tindika l-VAT b'mod irregolari jkun għadu jista' jużaha biex jeżerċita

[3] Ara f'dan is-sens, *inter alia*, is-sentenzi tat-18 ta' Marzu 2021, P. (Karti tal-fjuwil) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 27); u tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 32).

[4] Ara f'dan is-sens is-sentenzi tat-18 ta' Marzu 2021, P. (Karti tal-fjuwil) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 27); tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 32), tal-11 ta' April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 24), tal-31 ta' Jannar 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 32), tal-31 ta' Jannar 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punti 35 u 36), u tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punti 28 *et seq.*).

[5] Sentenza tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 13).

d-dritt għal tnaqqis taħt l-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT[6]. Dan peress li ma jistax jiġi eskluż li l-amministrazzjoni fiskali ma tkunx tista' tikkonstata fi żmien utli li kunsiderazzjonijiet sostantivi jipprekludu l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis li jeżisti formalment.

32. L-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT b'hekk huwa intiż sabiex, fil-każ ta' indikazzjoni żbaljata tal-VAT, jistabbilixxi parallelizmu bejn it-tnaqqis tal-VAT tal-input magħmul mid-*destinatarju* tal-fattura u d-dejn fiskali tal-*emittent* tal-fattura, bħalma jseħħ normalment fil-każ ta' fattura korretta bejn il-fornitur u d-destinatarju tal-provvista[7]. F'dan ir-rigward, mill-formulazzjoni tal-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li ma huwiex neċessarju li tnaqqis tat-taxxa tal-input ikun effettivament twettaq mid-destinatarju tal-fattura. Huwa biżżejjed li jkun hemm riskju li jsir tali tnaqqis. Minn dan isegwi, kif tenfasizza ġustament l-Awstrija, li fit-tifsira u fl-għan tagħha, din id-dispożizzjoni tkopri l-fatturi kollha li jistgħu jwasslu lid-destinatarju tal-fatturi jnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa. Kif ġie espost iktar 'il fuq (punti 28 *et seq.*), dan huwa wkoll il-każ tal-fatturi ta' ammont baxx.

3. *Fuq il-ħtieġa ta' riskju ta' telf ta' dħul fiskali*

33. Minn dan isegwi li, bħala konklużjoni, l-emittent tal-fattura jinżamm responsabbli indipendentement mit-tort għar-riskju (jiġifieri b'mod astratt) li d-destinatarju tal-fattura jkun jista', abbażi ta' din il-fattura (skorretta), jipproċedi għal tnaqqis indebitu tat-taxxa tal-input. Din hija responsabbiltà astratta tal-emittent tal-fattura. Hija tapplika wkoll fil-każ ta' żball fir-rigward tar-rata korretta meta, bħal f'dan il-każ, il-fattura tindika r-rata normali minflok ir-rata mnaqqsa. Madankollu, kif tenfasizza ġustament il-Kummissjoni, din ir-responsabbiltà tippreżuponi l-eżistenza ta' riskju ta' tnaqqis indebitu (għoli wisq) tat-taxxa tal-input.

34. Għaldaqstant, tqum il-mistoqsija jekk l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT huwiex rilevanti hawnhekk. Skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT, tnaqqis huwa possibbli biss għal persuna taxxabbli (suġġett għal kundizzjonijiet oħra). Konsumatur finali ma għandux, inkwantu tali, dritt għal tnaqqis.

35. Għall-kuntrarju, ir-riskju (astratt) ta' tnaqqis indebitu minn persuna mhux taxxabbli kważi ma jeżistix, apparti l-każ ta' kumpanija fil-proċess li tiġi stabbilita. Madankollu, minħabba l-assenza ta' tranżazzjonijiet taxxabbli, it-tnaqqis min-naħa tiegħu tat-taxxa tal-input xorta waħda jiġi eżaminat iktar mill-qrib mill-amministrazzjoni tat-taxxa. Huwa wkoll għal din ir-raġuni li l-qorti tar-rinviju tqis li, f'tali sitwazzjoni, bħal f'dan il-każ, ma jista jkun hemm *ebda* riskju ta' telf ta' dħul fiskali.

36. Minkejja li l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT jirreferi għal riskju fil-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tiegħu, tali riskju huwa eskluż *per se* peress li d-destinatarji tas-servizz u tad-destinatarji tal-fattura ma humiex persuni taxxabbli, iżda esklużivament konsumaturi finali, b'tali mod li l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jistax ikun applikabbli.

6 Ara f'dan is-sens is-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punti 28 *et seq.*), li tiċċita s-sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 57).

7 Ara wkoll, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punti 31 *et seq.*).

4. Konklużjoni intermedja

37. Għaldaqstant, l-ewwel domanda tista' tingħata risposta bil-mod segwenti: meta d-destinatarji tas-servizzi jkunu konsumaturi finali li ma għandhomx dritt għal tnaqqis, l-emittent ta' fattura ma huwiex responsabbli għall-ħlas tal-VAT skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT.

C. Fuq id-dejn fiskali previst fl-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT meta r-riskju ta' telf ta' dħul fiskali ma jistax jiġi eskluż

38. L-Awstrija, b'mod partikolari, tikkontesta l-fatti kkomunikati mill-qorti tar-rinviju li jgħidu li ma hemmx riskju ta' telf ta' dħul fiskali. Għalkemm jidher plawżibbli li l-utenti ta' spazju tal-logħob fuq ġewwa huma biss konsumaturi finali u mhux persuni suġġetti għall-VAT, ma jistax madankollu jiġi eskluż *a priori* li, fid-dawl tan-numru ta' biljetti ta' dħul (jew fattura), 22 557, seta' kien hemm fosthom persuna taxxabbli waħda jew iktar.

39. Huwa konċepibbli, pereżempju, li missier imur ma' ibnu f'dan l-ispazju tal-logħob fuq ġewwa. Jekk dan il-missier huwa persuna taxxabbli (pereżempju, fotografu indipendenti), ikun jeżisti, tal-inqas, riskju astratt li din il-fattura tiġi inkluża fid-dikjarazzjoni tal-VAT tiegħu, ġustament (huwa jbigħ ir-ritratti meħuda hemmhekk), jew b'mod żbaljat (huma jkunu ritratti privati), u f'dan ir-rigward ikun jista' jinvoka dritt għal tnaqqis eċċessiv. F'dan ir-rigward, l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT ikun applikabbli. Fl-aħħar mill-aħħar, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk, u sa fejn, jeżisti riskju astratt li l-paralleliżmu bejn id-dejn fiskali tal-fornitur u t-tnaqqis tat-taxxa tal-input mill-benefiċjarju tal-provvista jiġi miksur.

40. Madankollu, anki jekk riskju astratt partikolari ma jistax jiġi eskluż f'każijiet partikolari, dan ma jimplikax li d-dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT jestendi għat-22 557 fattura kollha. Tali "idea ta' infezzjoni", li fiha jitqies li peress li ma jistax jiġi eskluż li persuna taxxabbli tkun madankollu rċeviet tali fattura, il-fatturi kollha jaqgħu taħt l-Artikolu 203 tad-Direttiva, hija estranja għal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT u lanqas ma hija ssostanzjata f'iktar dettall mill-Awstrija.

41. Id-dejn fiskali previst fl-Artikolu 203 tal-imsemmija direttiva jirrigwarda l-fattura żbaljata individwali. Jekk ikun il-każ, hemm lok, permezz ta' stima ġeneralment dejjem possibbli fid-dritt fiskali proċedurali, li jiġi ddeterminat in-numru ta' "fatturi b'riskju" astratti u li jiġi limitat id-dejn fiskali previst fl-Artikolu 203 tad-Direttiva għal dawn. Din l-aħħar analiżi hija wkoll konformi mal-prinċipju ta' newtralità li jipprovdi li l-persuna taxxabbli, bħala kollettur tat-taxxa fuq il-valur miżjud f'isem l-Istat, ma għandhiex, bħala prinċipju, tkun responsabbli għall-VAT hija stess[8].

42. F'dan il-każ, in-natura tas-servizz taxxabbli (dritt ta' aċċess għal post tal-logħob fuq ġewwa), li f'kull każ jintuża minn persuna taxxabbli biss f'każijiet eċċezzjonali, tippermetti li jitqies li jeżisti potenzjal ta' riskju baxx ħafna.

43. Għaldaqstant, ir-risposta għall-ewwel domanda tista' tiġi kkompletata bil-mod segwenti: għall-kuntrarju, sa fejn kien hemm ukoll persuni taxxabbli fost id-destinatarji tal-fatturi, id-dejn fiskali jiġi ġġenerat taħt l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT. Il-proporzjon ta' dawn il-fatturi, li joħolqu riskju astratt, għandha, jekk ikun il-każ, tiġi ddeterminata permezz ta' stima.

8 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi 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, punt 39).

D. Żball fuq ir-rata tat-taxxa u obbligu ta' korrezzjoni tal-fatturi

44. Sa fejn l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa applikabbli, tqum il-kwistjoni tal-possibbiltà ta' korrezzjoni ta' dawn il-fatturi sabiex jitnaqqas dejn fiskali għoli wisq (permezz ta' fattura) għat-taxxa li hija legalment dovuta b'applikazzjoni tar-regoli sostantivi (minħabba t-tranżazzjoni taxxabbli) skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva dwar il-VAT. Il-kwistjoni tqum bl-istess mod jekk, kuntrarjament għal dak li qed nipproponi, il-Qorti tal-Ġustizzja testendi wkoll id-dejn fiskali previst fl-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT għall-ħruġ ta' fattura lil konsumaturi finali mhux taxxabbli.

1. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-possibbiltà ta' aġġustament

45. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li d-Direttiva dwar il-VAT ma tinkludix dispożizzjonijiet dwar l-aġġustament, mill-emittent tal-fattura, tal-VAT iffatturata indebitament [9]. Minn dan isegwi li, sakemm din il-lakuna ma tiġix solvuta mil-leġiżlatur tal-Unjoni, huma l-Istati Membri li għandhom jipprovdu soluzzjoni għaliha [10]. Sabiex tasal għal din is-soluzzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja, madankollu, żviluppat żewġ approċċi li l-Istati Membri għandhom jieħdu inkunsiderazzjoni.

46. Għalhekk, minn naħa, huma l-Istati Membri, li sabiex jiżguraw in-newtralità tal-VAT, għandhom jipprevedu, fl-ordinament ġuridiku intern tagħhom, il-possibbiltà ta' aġġustament ta' *kull* taxxa ffatturata indebitament, kemm-il darba l-emittent tal-fattura juri li aġixxa *in bona fide* [11].

47. Dan jeskludi, pereżempju, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, leġiżlazzjoni nazzjonali li teskludi l-aġġustament tat-taxxa wara l-ftuħ ta' proċedura ta' verifika fiskali [12]. L-istess japplika meta l-aġġustament tad-dejn fiskali ta' emittent li jaġixxi *in bona fide* jkun suġġett għall-korrezzjoni ta' fatturi li effettivament hija impossibbli, peress li d-destinatarji tal-fatturi lanqas ma huma magħrufa b'isimhom. Tali kundizzjoni tkun sproporzjonata [13].

48. Min-naħa l-oħra, meta l-emittent tal-fattura, fi żmien utli, ikun elimina kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali, il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jirrikjedi li l-VAT iffatturata indebitament tkun tista' tiġi kkorreġuta, *mingħajr* ma jkun possibbli li l-Istati Membri

[9] Ara f'dan is-sens is-sentenzi tat-18 ta' Marzu 2021, P. (Karti tal-fjuwil) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 30), tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punt 38), tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 48).

[10] Sentenzi tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 35), tas-6 ta' Novembru 2003, Karageorgou *et* (C-78/02 sa C-80/02, EU:C:2003:604, punt 49), tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 49), u tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius Holding vs Staatssecretaris van Financiën (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18).

[11] Ara f'dan is-sens is-sentenzi tat-18 ta' Marzu 2021, P. (Karti tal-fjuwil) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 31), tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 27); tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33), tal-31 ta' Jannar 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 33), tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 36), u tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius Holding vs Staatssecretaris van Financiën (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18).

[12] Sentenza tat-18 ta' Marzu 2021, P. (Karti tal-fjuwil) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 33).

[13] Ara f'dan is-sens, fir-rigward ta' kundizzjoni li sar impossibbli li tiġi ssodisfata, is-sentenza tal-11 ta' April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 34).

jissuġġettaw dan l-aġġustament għall-kundizzjoni tal-*bona fide* tal-emittent tal-fattura [14]. Barra minn hekk, dan l-aġġustament ma jistax jiddependi fuq is-setgħa diskrezzjonali tal-amministrazzjoni fiskali [15].

a) Aġġustament tad-dejn fiskali ta' emittent ta' fattura li jaġixxi in bona fide

49. Minn din il-ġurisprudenza jirriżulta li, minkejja r-riskju residwu ta' telf ta' dħul fiskali, il-persuna taxxabbli li turi l-*bona fide* tagħha tista' taġġusta l-VAT iffatturata indebitament (hawnhekk ir-riferiment huwa għad-dejn fiskali tagħha skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT) [16].

50. Din il-ġurisprudenza [17] tieħu inkunsiderazzjoni l-fatt li l-imprenditur li jforni s-servizz (li joħroġ ukoll il-fattura jew huwa f'ċerti każijiet marbut li joħroġha, ara l-Artikolu 220 tad-Direttiva dwar il-VAT) għandu biss il-funzjoni ta' kollettur tat-taxxa f'isem l-Istat [18]. Fl-osservazzjonijiet tagħha, il-Kummissjoni tikklassifikah saħansitra bħala "estensjoni tal-uffiċċju tat-taxxa". Jekk iwettaq din il-funzjoni *in bona fide*, l-Istat, li jkun involvih bħala kollettur tat-taxxi, għandu għalhekk jirrispondi għall-konsegwenzi ta' eventwali żbalji.

51. Mit-talba għal deċiżjoni preliminari ma tirriżultax preċiżament ir-raġuni għalfejn P GmbH applikat ir-rata żbaljata ta' tassazzjoni. F'dan ir-rigward, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk, f'dan il-każ, nistgħux nitkellmu dwar emittent li aġixxa *in bona fide* f'dan is-sens. Madankollu, għandu jiġi kkunsidrat f'dan ir-rigward il-fatt li r-rata korretta ta' tassazzjoni tiddependi kultant minn kwistjonijiet legali diffiċli u li xi kultant id-determinazzjoni tagħha ma tkunx assolutament ċerta. F'każijiet bħal dawn, jeżisti riskju għoli ta' żball ta' liġi. Iktar ma d-Direttiva dwar il-VAT jew il-liġi nazzjonali dwar il-VAT ikunu kumplessi, iktar ikun kbir ir-riskju f'dan ir-rigward għall-persuna taxxabbli.

52. Għalhekk, sa fejn ir-rata ta' tassazzjoni żbaljata ġiet applikata biss minħabba evalwazzjoni legali żbaljata (żball ta' liġi), jeħtieġ, fil-fehma tiegħi, li wieħed jippreżumi emittent tal-fattura li aġixxa *in bona fide*. Eżempju jista' jkun il-każ fejn ir-rata korretta ta' tassazzjoni tkun kontroversjali u, kif jirriżulta sussegwentement, il-persuna taxxabbli tkun għażlet l-approċċ żbaljat. Jista' jkun mod ieħor jekk il-persuna taxxabbli lanqas biss tkun tat każ ir-rata ta' tassazzjoni jew jekk ir-rata applikabbli kienet inekwivoka. Tali żball ta' liġi la jista' jinftiehem u

[14] Sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 28); tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33), tal-31 ta' Jannar 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punt 37), tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 37), tas-6 ta' Novembru 2003, Karageorgou *et* (C-78/02 sa C-80/02, EU:C:2003:604, punt 50), u tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 58).

[15] Sentenzi tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 38), u tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 68).

[16] Sentenzi tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 36), u tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius Holding vs Staatssecretaris van Financiën (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18).

[17] Il-punt tat-tluq kien is-sentenza tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius Holding vs Staatssecretaris van Financiën (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18). Minn dakinhar, din il-parti tat-test ġiet ripetuta b'mod kostanti, madankollu, mingħajr qatt ma ġie spjegat tassew għaliex u taħt liema kundizzjonijiet wieħed jista' jitkellem dwar persuna taxxabbli li taġixxi *in bona fide* f'dan il-kuntest – ara, b'mod partikolari is-sentenzi tat-18 ta' Marzu 2021, P. (Karti tal-fjuwil) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 31 *et seq.*), tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 27); tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33), tal-31 ta' Jannar 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 33), tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 36).

[18] Sentenzi tal-11 ta' Novembru 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punt 31), tal-15 ta' Ottubru 2020, E. (VAT – Tnaqqis tal-valur taxxabbli) (C-335/19, EU:C:2020:829, punt 31), tat-8 ta' Mejju 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 22), tat-23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23), 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, punt 39).

lanqas ma jista' jiġi spjegat, b'tali mod li lanqas ma nitkellem dwar *emittent in bona fide* f'dan is-sens. Dak li huwa importanti huwa għalhekk jekk il-ħruġ tal-fattura żbaljata jistax jiġi attribwit lil persuna taxxabbli li taġixxi bħala kollettur tat-taxxa f'isem l-Istat.

53. Għaldaqstant, jekk il-qorti tar-rinviju tiddetermina li P GmbH aġixxiet *in bona fide* meta applikat b'mod żbaljat ir-rata normali, ma huwiex rilevanti li jsir magħruf jekk ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali ġiex eliminat. Peress li r-riskju ta' telf ta' dħul fiskali jirriżulta biss mill-eżistenza ta' fatturi żbaljati, ma jkunx neċessarju li jiġu kkoreġuti l-fatturi sabiex id-dejn fiskali jiġi aġġustat.

b) Aġġustament tad-dejn fiskali indipendentement mill-bona fide tal-emittent tal-fattura

54. Madankollu, il-kwistjoni tal-korrezzjoni tal-fatturi intiża sabiex jiġi eliminat ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali tqum jekk il-qorti tar-rinviju tasal għall-konklużjoni li l-persuna taxxabbli ma aġixxietx *in bona fide* meta ħarġet il-fattura. F'dan il-każ, id-dejn fiskali jista' jiġi aġġustat biss, konformement mal-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, jekk ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali jkun ġie eliminat fil-ħin u b'mod komplut.

55. Madankollu, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, il-miżuri li l-Istati Membri għandhom il-fakultà li jadottaw, sabiex jiġi żgurat il-ġbir eżatt tat-taxxa u sabiex tiġi evitata l-frodi ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu tali għanijiet. Konsegwentement, huma ma jistgħux jintużaw b'mod li jqiegħdu fid-dubju n-newtralità tal-VAT, li tikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT [19]. Dan jgħodd, b'mod partikolari, fil-każ ta' responsabbiltà astratta (ara, f'dan ir-rigward, il-punti 30 *et seq.* iktar 'il fuq).

56. Jekk ir-rimbors tal-VAT, mifhum bħala t-tnaqqis tal-VAT dovuta skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, isir impossibbli jew eċċessivament diffiċli skont il-kundizzjonijiet li fihom it-talbiet għal rimbors ta' taxxi jistgħu jiġu eżerċitati, l-imsemmija prinċipji jistgħu jirrikjedu li l-Istati Membri jipprevedu l-istrumenti u l-modalitajiet proċedurali neċessarji sabiex jippermettu li l-persuna taxxabbli tirkupra t-taxxa indebitament iffatturata [20].

57. Issa, skont il-qorti tar-rinviju, ma hemmx riskju ta' telf ta' dħul fiskali f'dan il-każ. Allura, lanqas ma huwa neċessarju li l-fatturi jiġu kkorreġuti.

2. Fuq kif wieħed jista' jaġixxi fil-każ li l-aġġustament ikun effettivament impossibbli

58. Madankollu, sa fejn jeżisti ċertu riskju (ara, f'dan ir-rigward, il-punti 38 *et seq.* iktar 'il fuq), li hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwah u li tista', jekk ikun hemm bżonn, tiddeterminah permezz ta' stima, aġġustament huwa, bħala prinċipju, neċessarju sabiex jiġi rrimedjat dan ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali li jirriżulta mill-eżistenza ta' dawn il-fatturi żbaljati.

59. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi, f'dan ir-rigward, jekk dan il-prinċipju jistax jinżamm fil-każ li jkun effettivament impossibbli li ssir il-korrezzjoni tal-fatturi inkwistjoni, peress li d-destinatarji tal-fatturi lanqas ma jkunu magħrufa b'isimhom. Li jintalab mill-emittent ta' fattura l-impossibbli jista' jikkostitwixxi rekwiżit sproporzjonat. Għall-kuntrarju, kif tenfasizza l-Awstrija, kien l-emittent tal-fattura li ħoloq, bl-aġir tiegħu, riskju ta' telf ta' dħul fiskali.

[19] Sentenza tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 39), ara s-sentenza korripondenti tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 59 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[20] Sentenza tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 40), ara, f'dan is-sens u b'analoġia s-sentenza tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punt 41).

60. Fl-opinjoni tiegħi, f'dawn il-każijiet, fejn jeżisti riskju ta' telf ta' dħul fiskali u fejn ikun effetivament impossibbli li jiġu kkoreġuti fatturi maħruġa b'mod żbaljat, is-soluzzjoni tiddependi wkoll fuq eżami tal-iżball. Dan huwa konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tipproteġi lill-emittent tal-fatturi li jaġixxi *in bona fide* (ara l-punti 52 *et seq.* iktar 'il fuq), filwaqt li l-emittent tal-fatturi li ma jaġixxix *in bona fide* għandu jelimina r-riskju ta' telf ta' dħul fiskali. Jekk dan ikun jista' jsir biss permezz ta' korrezzjoni tal-fattura, huwa għandu jsostni l-konsegwenzi tal-impossibbiltà li dan isir.

61. Peress li r-riskju ta' telf ta' dħul fiskali jirriżulta mill-eżistenza ta' fatturi żbaljati, dawn għandhom, bħala prinċipju, jiġu korretti. Jekk dan ma jsirx, id-dejn fiskali previst fl-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT lanqas ma jista' jitnaqqas. Kuntrarjament għal dak li ssostni l-Kummissjoni, l-eżistenza jew le ta' obbligu ta' fatturazzjoni hija irrilevanti, peress li l-kwistjoni hija ta' annullament ta' dejn tal-VAT li jirriżulta minn fattura żbaljata (ara l-punti 25 *et seq.* iktar 'il fuq).

3. *Konklużjoni intermedja*

62. Id-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari l-prinċipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità tal-VAT, jeżiġi l-possibbiltà ta' aġġustament tad-dejn tal-VAT, li skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa kkonċepit bħala responsabbiltà oġġettiva astratta għal riskju. L-obbligu li jiġi awtorizzat aġġustament jeżisti indipendentement mill-eliminazzjoni tar-riskju ta' telf ta' dħul fiskali li jirriżulta mill-fatturazzjoni żbaljata, meta l-emittent tal-fattura jkun aġixxa *in bona fide*, billi kien, pereżempju, sempliċement il-vittma ta' żball ta' liġi. Jekk ma jkunx aġixxa *in bona fide*, ir-riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa għandu jiġi eliminat. Sabiex isir dan, il-fattura għandha, bħala prinċipju, tiġi kkorreġuta. Jekk l-emittent tal-fattura ma jkunx jista' jagħmel dan, din l-impossibbiltà tagħmel parti mir-riskji li huwa għandu jġorr. F'dan il-każ, id-dejn fiskali jibqa' dovut skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT.

E. Fuq l-eċċezzjoni bbażata fuq arrikkiment indebitu

63. Permezz tad-domanda 2b, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk il-fatt li l-konsumaturi finali ħallsu l-eċċess tal-VAT fil-kuntest tal-prezz miftiehem jipprekludix l-aġġustament tad-dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, b'tali mod li, fl-aħħar mill-aħħar, tkun biss il-persuna taxxabbli li tipprovdi servizzi (f'dan il-każ, P GmbH) li tkun ġiet arrikkita.

64. Fid-dritt tal-Unjoni, huwa ammissibbli li sistema legali nazzjonali (bħal, f'dan il-każ, l-Artikolu 239a tal-BAO) tirrifjuta r-rimbors ta' taxxi indebitament miġbura meta dan iwassal għall-arrikkiment indebitu għal dawk li rċevewhom [21]. Madankollu, "il-prinċipju tal-projbizzjoni ta' arrikkiment indebitu għandu jkun implementat fl-osservanza tal-prinċipji ġenerali tad-dritt Komunitarju bħal prinċipju ta' trattament ugwali" [22].

[21] Sentenzi tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 48), tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 41), tal-21 ta' Settembru 2000, Michailidis (C-441/98 u C-442/98, EU:C:2000:479, punt 31), u tal-24 ta' Marzu 1988, Il-Kummissjoni vs L-Italja (104/86, EU:C:1988:171, punt 6).

[22] Sentenza tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 41).

65. Madankollu, kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex ikun hemm arrikkiment, ma huwiex biżżejjed li t-taxxa li tmur kontra d-dritt tal-Unjoni tkun ġiet mgħoddija fuq il-konsumatur finali permezz tal-prezz. Dan peress li, anki fil-każ li t-taxxa tkun ġiet integrata b'mod sħiħ fil-prezz miżmum, il-persuna taxxabbli xorta tista' ssofri dannu ekonomiku minħabba t-tnaqqis tal-volum tal-bejgħ tagħha [23].

66. F'dan il-każ, impriża kompetitriċi ta' P GmbH u li tipprattika l-istess prezz ġiet suġġetta biss għall-VAT li tikkorrispondi għal 13/113 tal-prezz u mhux ta' 20/120 tal-prezz. Bi prezz ugwali, P GmbH kellha marġni ta' profitt inferjuri għal dak ta' kompetitur komparabbli minħabba l-iżball tagħha fuq ir-rata. Għall-kuntrarju, abbażi tal-istess marġni ta' profitt, P GmbH kien ikollha tikkalkola prezz ogħla minħabba l-iżball tagħha, li kien ikun jikkostitwixxi żvantaġġ kompetittiv. Dan jikkontradixxi l-possibbiltà li, f'dan il-każ, P GmbH ġiet indebitament arrikita.

67. Kif irrilevat ukoll il-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex l-eċċezzjoni invokata mill-Istat Membru bbażata fuq arrikkiment tintlaqa', il-piż ekonomiku li t-taxxa indebitament miġbura ġġenerat għall-persuna taxxabbli għandu jkun ġie kompletament *innewtralizzat* [24].

68. Issa, l-eżistenza u l-portata tal-arrikkiment indebitu li tista' tibbenefika minnu persuna taxxabbli fil-każ ta' rimbors ta' taxxa miġbura indebitament fir-rigward tad-dritt Komunitarju jistgħu jiġu stabbiliti biss wara analiżi ekonomika li tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha rilevanti [25] F'dan ir-rigward, l-oneru tal-prova ta' arrikkiment indebitu jaqa' fuq l-Istat Membru [26]. Fil-każ ta' taxxi indiretti (l-istess jgħodd fir-rigward tal-VAT miġbura indirettament f'dan il-każ), ma jistax jiġi preżunt li dawn ġew mgħoddija [27].

69. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha twettaq tali analiżi [28]. Min-naħa tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tipprovdi f'dan ir-rigward indikazzjonijiet utli li jistgħu jkunu rilevanti għal teħid inkunsiderazzjoni globali taċ-ċirkustanzi kollha.

70. Minn naħa, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li, f'każ bħal dak inkwistjoni, fejn il-konsumaturi finali, li effettivament isostnu t-taxxa fuq il-valur miżjud, ma jkunux magħrufa, il-VAT miġbura b'mod żbaljat b'rata għolja wisq "tarrikixxi" jew lill-Istat jew lill-imprenditur fornitur. Jidher li huwa għal din ir-raġuni li l-Kummissjoni hija tal-fehma li l-amministrazzjoni fiskali ma tistax, bħala prinċipju, tinvoka arrikkiment indebitu ta' P GmbH. F'dan il-każ, il-liġi Awstrijaka dwar it-taxxa tagħti lill-Istat biss taxxa b'rata mnaqqsa (jiġifieri, 13/113 tal-prezz) għas-servizzi pprovduti minn P GmbH. Mil-lat sostantiv, l-eċċess jiġġenera "arrikkiment indebitu" favur l-Istat. B'kuntrast ma' dan, fid-dritt ċivili, il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa kellha dritt għall-prezz kollu nnegozjat mal-konsumaturi finali.

23 Sentenzi tas-6 ta' Settembru 2011, Lady & Kid *et* (C-398/09, EU:C:2011:540, punt 21), tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punti 42 56), u tal-14 ta' Jannar 1997, Comateb *et* (C-192/95 sa C-218/95, EU:C:1997:12, punti 29 *et seq.*).

24 Sentenza tas-16 ta' Mejju 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, punt 28). Dan huwa konċepibbli, pereżempju, meta fl-istess ħin l-Istat Membru jkun ipprattika sussidju tal-prezz għoli wisq b'mod żbaljat. Madankollu, dan ma huwiex il-każ hawnhekk.

25 Sentenzi tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 49), tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 43), u tat-2 ta' Ottubru 2003, Weber's Wine World *et* (C-147/01, EU:C:2003:53, punt 100).

26 Huwa b'dan il-mod li jidher li probabbilment jistgħu jinftiehmu s-sottomissjonijiet fis-sentenza tal-24 ta' Marzu 1988, Il-Kummissjoni vs L-Italja (104/86, EU:C:1988:171, punt 11). Fl-istess sens, is-sentenza tas-6 ta' Settembru 2011, Lady & Kid *et* (C-398/09, EU:C:2011:540, punt 20), li titkellem dwar eċċezzjoni li għandha tiġi interpretata b'mod strett fir-rigward tan-nuqqas ta' rimbors ta' taxxi mhux dovuti. Ara wkoll is-sentenza tal-21 ta' Settembru 2000, Michaïlidis (C-441/98 u C-442/98, EU:C:2000:479, punt 33).

27 Ara f'dan is-sens, is-sentenza tal-14 ta' Jannar 1997, Comateb *et* (C-192/95 sa C-218/95, EU:C:1997:12, l-aħħar parti tal-punt 25).

28 Sentenzi tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 50), tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 44), tal-21 ta' Settembru 2000, Michaïlidis (C-441/98 u C-442/98, EU:C:2000:479, punt 32), u tal-14 ta' Jannar 1997, Comateb *et* (C-192/95 sa C-218/95, EU:C:1997:12, punti 23 u 25).

71. Min-naħa l-oħra, fir-rigward tas-servizzi pprovduti lill-konsumatur finali, il-mod kif il-prezz finali huwa kkostitwit huwa, bħala regola ġenerali, irrilevanti, peress li dan tal-aħħar ma jistax jitlob tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Kuntrarjament għal dak li tallega l-Kummissjoni, l-iżball li jivvizzja l-bażijiet tagħha stess tal-kalkolu tal-prezz ma jaffettwax, bħala prinċipju, id-dritt taħt id-dritt ċivili għall-ħlas tal-prezz miftiehem mal-konsumaturi finali jekk u sa fejn l-ammont konkret tal-VAT ma jkunx sar bażi kuntrattwali speċjali.

72. Din il-konklużjoni hija kkorroborata mill-Artikoli 73 *et seq.* tad-Direttiva dwar il-VAT. Skont dan l-artikolu, l-ammont taxxabbli jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi l-korrispettiv li l-fornitur tas-servizzi huwa mistenni jirċievi mingħand id-destinatarju tas-servizz. Dan huwa l-prezz miftiehem. Skont l-Artikolu 78(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, il-VAT innifisha ma hijiex inkluża fl-ammont taxxabbli. Skont is-sistema tad-Direttiva dwar il-VAT, il-VAT hija għalhekk dejjem, *ipso jure*, inkluża fil-prezz miftiehem fl-ammont korrett. Dan ġie kkonfermat reċentement mill-Qorti tal-Ġustizzja, saħansitra fil-każ ta' frodi tal-VAT[29].

73. Madankollu, jekk, irrispettivament mill-indikazzjoni korretta fuq il-fattura, il-VAT dejjem tingħadda fuq il-konsumatur finali fl-ammont korrett (l-Artikoli 73 u 78(a) tad-Direttiva dwar il-VAT), allura ma jistax jingħad li l-konsumatur finali ħallas eċċess ta' VAT u għaldaqstant, hawnhekk P GmbH tiġi indebitament arrikkita jekk l-Istat iħallas lura t-taxxa li ma kinitx dovuta legalment. Il-konsumatur finali diġà ħallas l-ammont korrett tal-VAT (ara l-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva dwar il-VAT); din kienet biss ikkalkolata b'mod żbaljat u ġiet indikata b'mod żbaljat fuq il-fattura.

74. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ppreċiżat li, fl-evalwazzjoni globali li għandha ssir, tista' tkun determinanti l-kwistjoni dwar jekk il-kuntratti konklużi bejn il-partijiet jipprevedux bħala remunerazzjoni għal servizzi ammonti fissi jew ammonti bażiċi miżjuda, jekk ikun il-każ, bit-taxxi applikabbli. Fl-ewwel ipoteżi, jiġifieri l-ftehim fuq ammont fiss, jista' ma jkunx hemm arrikkiment indebitu tal-fornitur[30]. Ser immur pass oltrè billi neskludi, *per se*, l-arrikkiment indebitu tal-persuna taxxabbli li tipprovdi servizz fl-ipoteżi ta' ammont fiss miftiehem fir-rigward tal-konsumatur finali u fejn il-VAT ġiet mgħoddija. Il-persuna taxxabbli kellha taċċetta jew marġni ta' profitt inferjuri, jew inqas kompetittività meta mqabbla mal-kompetituri tagħha.

75. Għalhekk, il-fatt li l-konsumaturi finali ħallsu prezz finali kkalkolat b'mod żbaljat (għaliex kien fih parti għolja wisq tal-VAT u marġni ta' profitt baxx wisq) ma jipprekludix l-aġġustament ta' dejn fiskali ġġenerat taħt l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT. Meta jkun ġie miftiehem ammont imsejjaħ fiss (prezz fiss), minn dan ma jirriżultax, fi kwalunkwe każ, arrikkiment indebitu tal-persuna taxxabbli. Is-sitwazzjoni tista' tkun differenti jekk il-prezz miftiehem kien mifhum bħala prezz miżjud bil-VAT legalment dovuta. Madankollu, din l-ipoteżi tista' tiġi eskluża f'dan il-każ.

[29] Sentenza tal-1 ta' Lulju 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, punt 34). Il-Qorti tal-Ġustizzja ġustament ċaħdet it-tentattiva tal-amministrazzjoni fiskali sabiex iżżid il-VAT, bħala sanzjoni, fuq il-prezz (eżenti) miftiehem.

[30] Ara b'mod simili, is-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 50).

V. Konklużjoni

76. Għaldaqstant, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domanda preliminari magħmula mill-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi, l-Awstrija):

1. Meta d-destinatarji tas-servizzi jkunu konsumaturi finali li ma għandhomx dritt għal tnaqqis, l-emittent ta' fattura ma huwiex responsabbli għall-ħlas tal-VAT skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT. Għall-kuntrarju, sa fejn kien hemm ukoll persuni taxxabbli fost id-destinatarji tal-fatturi, id-dejn fiskali jiġi ġġenerat taħt l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT. Il-proporzjon ta' dawn il-fatturi għandha, jekk ikun il-każ, tiġi ddeterminata permezz ta' stima.

2. Il-prinċipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità tal-VAT jeżiġu l-possibbiltà ta' aġġustament tad-dejn tal-VAT, li skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa kkonċepit bħala responsabbiltà oġġettiva astratta għal riskju. L-obbligu li jiġi awtorizzat aġġustament jeżisti indipendentement mill-eliminazzjoni tar-riskju ta' telf ta' dħul fiskali li jirriżulta mill-fatturazzjoni żbaljata, meta l-emittent tal-fattura jkun aġixxa *in bona fide*. Il-persuna taxxabbli taġixxi *in bona fide* meta tkun vittma ta' żball ta' liġi li ma tistax tinżamm responsabbli għalih. Għall-kuntrarju, sa fejn ma tkunx aġixxiet *in bona fide* f'dan is-sens, l-eliminazzjoni tar-riskju ta' telf ta' dħul fiskali hija kundizzjoni imperattiva. Sabiex isir dan, il-fattura għandha, bħala prinċipju, tiġi kkorreġuta. Jekk l-emittent tal-fattura ma jkunx jista' jagħmel dan, din l-impossibbiltà tagħmel parti mir-riskji li huwa għandu jġorr. F'dan il-każ, id-dejn fiskali jibqa' dovut skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT.

3. Il-fatt li l-konsumaturi finali ħallsu prezz ikkalkolat b'mod żbaljat (għaliex kien fih parti għolja wisq tal-VAT u, minħabba f'hekk, marġni ta' profitt baxx wisq) ma jipprekludix l-aġġustament ta' dejn fiskali ġġenerat taħt l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT. Meta jkun ġie miftiehem ammont imsejjaħ fiss (prezz fiss), minn dan ma jirriżultax, fi kwalunkwe każ, arrikkiment indebitu tal-persuna taxxabbli.