Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
RANTOS
ippreżentati fit-2 ta’ Frar 2023[1]

Kawża C-615/21

Napfény-Toll Kft.
vs
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mis-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta’ Szeged, l-Ungerija))

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Proċedura ta’ tassazzjoni nazzjonali – Taxxa fuq il-valur miżjud – Leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi s-sospensjoni tat-terminu ta’ preskrizzjoni tad-dritt tat-taxxa, fil-kuntest tal-istħarriġ ġudizzjarju, mingħajr limitazzjoni *ratione temporis*, irrispettivament min-numru ta’ proċeduri fiskali repetuti – Prinċipji ta’ ċertezza legali u ta’ effettività tad-dritt tal-Unjoni”

Introduzzjoni

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-prinċipji ta’ ċertezza legali u ta’ effettività tad-dritt tal-Unjoni fil-kuntest tal-applikazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud[2] (iktar ’il quddiem id-“Direttiva VAT”).

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ kawża bejn Napfény-Toll Kft. (iktar ’il quddiem ir-“rikorrenti”) u l-amministrazzjoni fiskali Ungeriża dwar ammonti ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) li din il-kumpannija naqqset bħala VAT dovuta fuq xiri differenti ta’ oġġetti li jagħti dritt għal tnaqqis li hija wettqet fix-xahar ta’ Ġunju 2010 u bejn ix-xahar ta’ Novembru 2010 u x-xahar ta’ Settembru 2011.

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.
[2] ĠU 2006, L 347, p. 1.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3. L-Artikolu 1 tar-Regolament tal-Kunsill (KE, Euratom) Nru 2988/95 tat-18 ta' Diċembru 1995 dwar il-protezzjoni tal-interessi finanzjarji tal-Komunità Ewropea [3], jistipula:

"1. Sabiex jiġu protetti l-interessi finanzjarji Komunità Ewropea, qegħdin hawnhekk jiġu adottati regoli ġenerali fir-rigward ta' verifiki omoġenji u miżuri amministrattivi u penali li għandhom x'jaqsmu ma' l-irregolaritajiet fir-rigward tal-liġi tal-Komunità.

2. 'Irregolarità' għandha tfisser kull ksur ta' dispożizzjoni tal-liġi tal-Komunità li jirriżulta minn att jew nuqqas ta' operatur ekonomiku, li għandu, jew li jista' jkollu, l-effett li jippreġudika l-budget ġenerali tal-Komunità jew il-budget mmexxi minnhom, jew billi jnaqqas jew jitlef id-dħul li jakkumula minn riżorsi tagħhom stess miġbura direttament għan-nom tal-Komunità, jew permezz ta' nefqa mhux ġustifikata."

4. L-Artikolu 3 ta' dan ir-regolament jistipula:

"1. Il-perjodu tal-limitazzjoni għall-proċeduri għandu jkun ta' erba' snin minn meta l-irregolarità li ssir msemmija f'Artikolu 1(1) tkun ġiet kommessa. […]

F'każ ta' irregolaritajiet kontinwi jew ripetuti, it-terminu tal-limitazjoni għandu jibda jiddekorri mill-jum li fih tieqaf l-irregolarità. […]

It-terminu tal-limitazjoni għandu jiġi interrott bi kwalsiasi att ta' l-awtorità kompetenti, notifikat lill-persuna in kwestjoni, li jkollha x'taqsam ma' l-investigazzjoni jew proċeduri legali dwar l-irregolarità. It-terminu għandu jibda jiddekorri mill-ġdid wara kull att li jinterrompih.

Madankollu, il-limitazzjoni għandha ssir effettiva mhux aktar tard mil-jum li fih perjodu li jkun id-doppju tal-perjodu tat-terminu jiskadi mingħajr ma l-awtorità kompetenti tkun imponiet penali, ħlief fejn il-proċedura amministrattiva tkun ġiet sospiża skond Artikolu 6(1).

2. Il-perjodu għall-implimentazzjoni tad-deċiżjoni li tistabbilixxi l-piena amministrattiva għandu jkun ta' tliet snin. Dak il-perjodu għandu jibda jiddekorri mill-jum li fih id-deċiżjoni ssir finali.

Każijiet ta' interruzzjoni u sospensjoni għandhom jiġu rregolati permezz tad-dispożizzjonijiet relevanti tal-liġi nazzjonali.

3. L-Istati Membri għandhom iżommu l-possibilità li japplikaw perjodu li jkun itwal minn dak li hemm provdut fil-paragrafi 1 u 2 rispettivament."

[3] ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 1, Vol. 1, p. 340.

5. L-Artikolu 4(1) u (4) tal-imsemmi regolament jistipula:

“1. Bħala regola ġenerali, kull irregolarità għandha tinvolvi l-irtirar tal-vantaġġ miksub b’mod skorrett:

– permezz ta’ obbligu li min ikun iħallas jew iħallas lura l-ammonti dovuti jew aċċettati b’mod skorrett,

[…]

4. Il-miżuri kif hemm provdut f’dan l-Artikolu m’għandhomx jitqiesu bħala penali.”

6. Skont l-Artikolu 6(1) tal-istess regolament:

“Mingħajr preġudizzju għall-miżuri amministrattivi u l-penali tal-Komunità […], l-imposizzjoni ta’ penalitajiet finanzjarji bħal multi amministrattivi tista’ tiġi sospiża b’deċiżjoni ta’ l-awtorità kompetenti jekk ikunu nbdew proċeduri kriminali kontra l-persuna kkonċernata in konnessjoni mal-istess fatti. Is-sospensjoni tal-proċeduri amministrattivi għandha tissospendi l-perjodu tal-limitazzjoni li hemm provdut f’Artikolu 3.”

Id-dritt Ungeriż

7. Skont l-Artikolu 164 tal-adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (il-Liġi Nru XCII tal-2003 dwar il-Kodiċi ta’ Proċedura Fiskali)[4], fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fid-data tal-verifika fiskali kontenzjuża (iktar ’il quddiem il-“Kodiċi ta’ Proċedura Fiskali l-antik”):

“(1) Id-dritt għall-evalwazzjoni tat-taxxa jiskadi 5 snin wara l-aħħar jum tas-sena kalendarja li fiha kellha ssir id-dikjarazzjoni jew in-notifika li tirrelata ma’ din it-taxxa, jew fl-assenza ta’ tali dikjarazzjoni jew notifika, li fiha t-taxxa kellha titħallas.

[…]

(5) F’każ ta’ stħarriġ ġudizzjarju tad-deċiżjoni tal-awtorità fiskali, it-terminu ta’ preskrizzjoni tad-dritt li jiġi stabbilit l-ammont korrett ta’ taxxa dovuta jieqaf jiddekorri mill-mument li fih id-deċiżjoni tal-awtorità fiskali tat-tieni livell issir definittiva sal-mument li fih id-deċiżjoni ġudizzjarja issir definittiva, jew, f’każ ta’ appell, sakemm jiġi deċiż l-appell.”

8. Il-Kodiċi ta’ Proċedura Fiskali l-antik ġie abrogat u ssostitwit, b’effett mill-1 ta’ Jannar 2018, bid-dispożizzjonijiet tal-az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (il-Liġi CLI tal-2017 tal-Kodiċi tal-Amministrazzjoni Fiskali, iktar ’il quddiem il-“Kodiċi tal-Amministrazzjoni Fiskali”)[5] u l-az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (il-Liġi CL tal-2017 li stabbilixxiet il-Kodiċi ta’ Proċedura Fiskali, iktar ’il quddiem il-“Kodiċi ta’ Proċedura Fiskali l-ġdid”)[6].

9. L-Artikolu 203(3) tal-Kodiċi ta’ Proċedura Fiskali l-ġdid jirriproduċi, essenzjalment, il-kontenut tal-Artikolu 164 tal-Kodiċi ta’ Proċedura Fiskali l-antik. Skont din id-dispożizzjoni, jekk il-persuna taxxabbli tkun bdiet proċedura amministrattiva kontenzjuża kontra d-deċiżjoni

[4] *Magyar Közlöny* 2003/131, 14 ta’ Novembru 2003, p. 9990.

[5] *Magyar Közlöny* 2017/192, 22 ta’ Novembru 2017, p. 31694.

[6] *Magyar Közlöny* 2017/192, 22 ta’ Novembru 2017, p. 31586.

tal-awtorità fiskali, it-terminu ta' preskrizzjoni tad-dritt li jiġi stabbilit l-ammont korrett tat-taxxa dovuta jkun sospiż bejn il-mument li fih id-deċiżjoni tal-awtorità fiskali tat-tieni livell tkun ingħalqet sal-mument li fih id-deċiżjoni ġudizzjarja issir definittiva, jew, f'każ ta' appell, sakemm jiġi deċiż l-appell.

10. L-Artikolu 203(7)(c) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali l-ġdid jistipula li t-terminu ta' preskrizzjoni tad-dritt li tiġi stabbilita t-taxxa huwa estiż bi tnax-il xahar b'mod partikolari, jekk, fil-kuntest ta' proċedura amministrattiva kontenzjuża kontra d-deċiżjoni tal-awtorità fiskali, il-qorti tordna proċedura ġdida.

11. Skont l-Artikolu 271(1) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali l-ġdid, li l-kliem tiegħu huwa identiku għal dak tal-Artikolu 139(1) tal-Kodiċi tal-Amministrazzjoni Fiskali, id-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi, u għalhekk inkluż l-Artikolu 203(7)(c) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali ġdid, għandhom jiġu applikati għall-proċeduri miftuħa jew irrepetuti wara d-dħul fis-seħħ tagħha.

Il-kawża prinċipali, id-domanda preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

12. Ir-rikorrenti naqqset mill-VAT dovut minnha l-ammont ta' din it-taxxa dovut minħabba oġġetti li hija kienet xtrat matul ix-xahar ta' Ġunju 2010, kif ukoll matul il-perijodu x-xahar ta' Novembru 2010 u x-xahar ta' Settembru 2011.

13. Fix-xahar ta' Diċembru 2011, in-Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (l-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana – Taqsima tat-Taxxa u tad-Dwana tan-naħa ta' isfel ta' Budapest, l-Ungerija, iktar 'il quddiem "l-amministrazzjoni fiskali konvenuta") bdiet, bħala awtorità fiskali tal-ewwel livell, verifika li ġiet innotifikata lir-rikorrenti fit-13 ta' Diċembru 2011.

14. Fi tmiem din il-verifika, din l-amministrazzjoni qieset li parti mill-VAT li tnaqqset ma kellhiex titnaqqas, għaliex il-fatturi li ġew ippreżentati għal dan il-għan, fir-rigward ta' parti minnhom, ma kienu jikkorrispondu għal ebda tranżazzjoni ekonomika reali u, fir-rigward ta' oħrajn, kienu jaqgħu fil-kuntest ta' frodi fiskali li r-rikorrenti kellha konoxxenza tiegħu. Konsegwentement, permezz ta' deċiżjoni tat-8 ta' Ottubru 2015, l-amministrazzjoni fiskali konvenuta talbet lir-rikorrenti l-ħlas ta' arretrati tat-taxxa f'ammont totali ta' HUF 144,785,000 (forint Ungeriż) (madwar EUR 464 581) u imponitilha multa f'ammont ta' HUF 108,588,000 (madwar EUR 348 433), u penalità għal dewmien ta' HUF 46,080,000 (madwar EUR 147 860).

L-ewwel deċiżjoni amministrattiva tat-tieni livell

15. Permezz ta' deċiżjoni tal-11 ta' Novembru 2015, innotifikata fl-14 ta' Diċembru 2015, in-Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (l-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana – Taqsima Prinċipali Regjonali tal-Fiskalità tal-Ungerija ċentrali, l-Ungerija), predeċessur tal-amministrazzjoni fiskali konvenuta, adita b'ilment tar-rikorrenti, fil-kapaċità tagħha ta' awtorità amministrattiva fiskali tat-tieni livell, invalidat id-deċiżjoni tal-ewwel livell f'dak li jirrigwarda l-penalità għal dewmien imposta, filwaqt li kkonfermat il-kumplament. Ir-rikorrenti appellat minn din id-deċiżjoni.

16. Permezz ta' sentenza tat-2 ta' Marzu 2018, li saret definittiva fl-istess jum, il-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali tal-Belt ta' Budapest, l-Ungerija) annullat id-deċiżjoni tal-awtorità amministrattiva fiskali tat-tieni livell u talbet

lill-imsemmija awtorità tibda proċedura ġdida. Bħala bażi tas-sentenza tagħha, din il-qorti indikat li kkonstatat li din id-deċiżjoni kienet ivvizzjata minn kontradizzjoni ta' motivi. Fil-fatt, filwaqt li d-deċiżjoni tat-tieni livell kienet tirreferi għal stat ta' fatti differenti minn dawk ikkonstatati fid-deċiżjoni tal-ewwel livell, din stipulat, fl-istess ħin, li l-awtorità fiskali tal-ewwel livell kienet stabbilixxiet il-fatti b'mod korrett.

It-tieni deċiżjoni amministrattiva tat-tieni livell

17. Permezz ta' deċiżjoni tal-5 ta' Marzu 2018, innotifikata lir-rikorrenti fis-7 ta' Marzu 2018, l-amministrazzjoni fiskali konvenuta adottat it-tieni deċiżjoni amministrattiva tat-tieni livell billi kkonfermat, essenzjalment, id-deċiżjoni tal-ewwel istanza. Madankollu, din id-deċiżjoni naqqset l-ammont tal-penalità għal dewmien imposta.

18. Permezz ta' sentenza tal-5 ta' Lulju 2018, li saret definittiva fl-istess jum, il-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali tal-Belt ta' Budapest), adita b'rikors ippreżentat mir-rikorrenti, annullat it-tieni deċiżjoni tat-tieni livell u ordnat lill-amministrazzjoni fiskali konvenuta tibda proċedura ġdida. Bħala motivazzjoni tad-deċiżjoni tagħha, din il-qorti indikat li, minn naħa waħda, it-tieni deċiżjoni tat-tieni livell, li ngħatat fl-ewwel jum ta' xogħol wara li ngħatat is-sentenza tat-2 ta' Marzu 2018, kienet tirriproduċi, fil-parti l-kbira tagħha, kelma b'kelma l-ewwel deċiżjoni tat-tieni livell, mingħajr ma uriet sa fejn hija kienet emendat il-konstatazzjoni magħmula mill-awtorità fiskali tal-ewwel livell. Konsegwentement, l-amministrazzjoni fiskali kienet issodisfatt biss proċeduralment l-obbligi li kienu jirriżultaw mill-imsemmija sentenza. Min-naħa l-oħra, it-tieni deċiżjoni tat-tieni livell kien għad fiha konstatazzjonijiet kontradittorji fir-rigward tar-realtà tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati.

19. Permezz ta' sentenza tat-30 ta' Jannar 2020, il-Kúria (il-Qorti Suprema, l-Ungerija), adita minn appell ippreżentat mill-amministrazzjoni fiskali, ikkonfermat fil-mertu s-sentenza tal-5 ta' Lulju 2018. Minn naħa waħda, sa fejn il-motivazzjoni tat-tieni sentenza tat-tieni livell kienet tirriproduċi dik tal-ewwel deċiżjoni tat-tieni livell, kien korrett li l-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali tal-Belt ta' Budapest) ikkonstatat li l-amministrazzjoni fiskali konvenuta ma kinitx imxiet mad-direttivi mogħtija b'mod mandatorju fis-sentenza tat-2 ta' Marzu 2018. Ċertament, din l-amministrazzjoni kellha biss, kif hija sostniet, perijodu żgħir ta' żmien qabel ma jiġi preskritt id-dritt li tiġi stabbilita t-taxxa u, sussegwentement, l-ammont tal-VAT li jrid jitħallas lura, iżda dan il-fatt ma kienx jeżoneraha mill-obbligu li teżegwixxi l-obbligi legali tagħha. Barra minn hekk, it-tieni deċiżjoni tat-tieni livell kienet ivvizzjata, kif ikkonstatat il-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali tal-Belt ta' Budapest) b'kontradizzjoni ta' motivi.

It-tielet deċiżjoni amministrattiva tat-tieni livell

20. Fis-6 ta' April 2020, l-amministrazzjoni fiskali konvenuta adottat deċiżjoni ġdida li permezz tagħha hija kkonfermat id-deċiżjoni tal-ewwel livell, filwaqt li emendat il-penalità għal dewmien imposta. Sabiex tiġġustifika l-pożizzjoni tagħha, din l-amministrazzjoni fiskali indikat li hija ma kinitx ikkonstatat fatti differenti minn dawk stabbiliti mill-awtorità fiskali tal-ewwel livell fid-deċiżjoni tagħha, u dan kien jissodisfa l-obbligu tagħha li tistabbilixxi l-fatti.

21. Ir-rikorrenti ppreżentat rikors kontra din it-tielet deċiżjoni quddiem is-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szeged, l-Ungerija), il-qorti tar-rinviju, minħabba li, b'mod partikolari, bis-saħħa tal-Artikolu 164(1) u (5) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali l-antik, id-dritt tal-awtorità fiskali li

tistabbilixxi l-ammonti ta' VAT li għandhom jitħallsu lura jiġi preskritt wara ħames snin mill-aħħar jum tas-sena kalendarja li matulha jkunu saru d-dikjarazzjoni jew in-notifika relatata ma' din it-taxxa jew, fl-assenza ta' tali dikjarazzjoni jew notifika, li matulha l-imsemmija taxxa kellha titħallas. Issa, id-dritt tal-awtorità fiskali li tistabbilixxi l-ammonti ta' VAT li għandhom jitħallsu lura fir-rigward tal-perijodi inkwistjoni ġie preskritt qabel id-data tat-tielet deċiżjoni tat-tieni livell (jiġifieri s-6 ta' April 2020). Fil-fatt, ir-rikorrenti hija tal-opinjoni li l-adozzjoni repetuta ta' deċiżjonijiet tmur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali li l-preskrizzjoni hija intiża sabiex tipproteġi. Dan japplika iktar u iktar, fil-kawża prinċipali, ladarba t-tieni proċedura repetuta kienet seħħet minħabba l-fatt li l-amministrazzjoni fiskali ma mxietx mad-direttivi mogħtija fl-ewwel deċiżjoni ġudizzjarja. Huwa għalhekk tort tagħha li l-proċedura twalet għal kważi għaxar snin mill-bidu tal-verifika.

22. Il-qorti tar-rinviju tirrileva li l-Artikolu 164(5) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali l-antik ma jistipulax perijodu ta' preskrizzjoni itwal f'dak li jirrigwarda n-numru ta' proċeduri rrepetuti li l-amministrazzjoni fiskali tista' twettaq jew il-perijodu totali tas-sospensjoni. Skont il-ġurisprudenza tal-Kúria (il-Qorti Suprema), il-preskrizzjoni hija sospiża matul il-perijodu kollu tal-istħarriġ ġudizzjarju ta' deċiżjoni tal-amministrazzjoni fiskali. Konsegwentement, ma hemmx limitazzjoni *ratione temporis* għas-sospensjoni tat-terminu ta' preskrizzjoni f'każ ta' stħarriġ ġudizzjarju, b'tali mod li d-dritt tal-awtorità fiskali li tistabbilixxi l-ammonti ta' VAT li għandhom jitħallsu lura jista' jiġi estiż b'diversi snin, jiġifieri, f'każijiet estremi, b'għexieren ta' snin. Għal din ir-raġuni, il-qorti tar-rinviju għandha dubju dwar il-kompatibbiltà tal-leġiżlazzjoni nazzjonali kkonċernata u tal-ġurisprudenza relatata mal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' effettività tad-dritt tal-Unjoni.

23. Kien f'dawn iċ-ċirkustanzi li s-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szeged, l-Ungerija) iddeċidiet li tissospendi d-deċiżjoni quddiemha u li tagħmel id-domanda segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"Il-prinċipju ta' ċertezza legali, kif ukoll il-prinċipju ta' effettività, li jagħmlu parti mid-dritt [tal-Unjoni], għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li ma tħalli lill-imħallef ebda marġni ta' diskrezzjoni, bħal dik tal-Artikolu 164(5) [tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali l-antik], kif ukoll il-prattika li hija bbażata fuq din il-leġiżlazzjoni, li abbażi tagħhom, fil-qasam ta[l-VAT], it-terminu li permezz tiegħu jiġi preskritt id-dritt tal-amministrazzjoni fiskali li tistabbilixxi t-taxxa huwa sospiż għat-tul kollu tal-istħarriġ ġudizzjarju, ikun xi jkun in-numru ta' proċeduri fiskali amministrattivi rrepetuti, mingħajr limitu għat-tul akkumulat tas-sospensjonijiet meta jsiru diversi stħarriġ ġudizzjarju wara xulxin, inkluż fil-każ fejn il-qorti li tiddeċiedi dwar deċiżjoni tal-awtorità fiskali meħuda fil-kuntest ta' proċedura repetuta wara deċiżjoni ġudizzjarja preċedenti tikkonstata li l-awtorità fiskali ma kkonformatx ruħha mad-direttivi li jinsabu f'din id-deċiżjoni ġudizzjarja, fi kliem ieħor, meta l-proċedura ġudizzjarja l-ġdida tkun seħħet minħabba l-awtorità ġudizzjarja?"

24. Wara li tressqet din it-talba għal deċiżjoni preliminari, permezz ta' ittra tat-3 ta' Mejju 2022, il-qorti tar-rinviju bagħtet lill-Qorti tal-Ġustizzja, kopja tad-deċiżjoni tal-Alkotmánybíróság (il-Qorti Kostituzzjonali, l-Ungerija) tal-25 ta' Jannar 2022 li permezz tagħha din il-qorti annullat ir-riferiment għall-proċeduri rrepetuti li jinsabu fl-Artikolu 271(1) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali l-ġdid, u kopja tat-tieni deċiżjoni tal-Alkotmánybíróság (il-Qorti Kostituzzjonali), ukoll f'dan is-sens, datata fis-26 ta' April 2022.

25. Permezz ta' ittra tat-30 ta' Ġunju 2022, il-qorti tar-rinviju ġiet mistiedna mill-Qorti tal-Ġustizzja, permezz ta' talba għal informazzjoni, sabiex tikkonferma, fid-dawl ta' ċerti indikazzjonijiet mogħtija inizjalment, li, wara d-deċiżjoni tal-Alkotmánybíróság (il-Qorti

Kostituzzjonali) li tannulla r-riferiment għall-proċeduri rrepetuti li jinsab fl-Artikolu 271(1) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali l-ġdid, il-proċedura fil-kawża prinċipali ma hijiex, fi kwalunkwe każ, preskritta.

26. Permezz ta' ittra tas-7 ta' Lulju 2022, il-qorti tar-rinviju indikat, essenzjalment, li d-deċiżjoni tal-Alkotmánybíróság (il-Qorti Kostituzzjonali) kellha sempliċement bħala effett li jiġi preskritt id-dritt tal-amministrazzjoni fiskali li tistabbilixxi l-ammont tal-VAT miġbura li għandu jitħallas lura fir-rigward tal-perijodu ta' verifika matul is-sena 2010. Għall-kuntrarju, f'dak li jirrigwarda s-sena fiskali 2011, jekk il-kawża tal-amministrazzjoni fiskali hijiex preskritta jew le tiddependi mir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja.

27. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mir-rikorrenti, mill-Gvern Ungeriż u dak Spanjol u mill-Kummissjoni Ewropea. Barra minn hekk, dawn il-partijiet esprimew ruħhom waqt is-seduta għas-sottomissjonijiet orali li saret fl-10 ta' Novembru 2022.

Analiżi

Osservazzjonijiet preliminari

28. Qabelxejn, għandu jiġi rrilevat li l-kawża prinċipali ma tirrigwardax il-kompatibbiltà, bħala tali, mad-dritt tal-Unjoni, tat-terminu ta' preskrizzjoni li fih, minn naħa waħda, il-persuna taxxabbli tista' teżerċita d-dritt tagħha għal tnaqqis, u lanqas dak, min-naħa l-oħra, li matulu l-amministrazzjoni fiskali tista' tikkontesta d-dikjarazzjonijiet magħmula minn persuna taxxabbli, iżda l-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tas-sospensjoni ta' tali terminu f'każ ta' proċedura ġudizzjarji u dan, mingħajr limitazzjoni *ratione temporis* u irrispettivament mir-raġunijiet li għalihom, jekk ikun il-każ, tali proċeduri kellhom ikunu rrepetuti.

29. F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li din il-kawża taqa' f'kuntest partikolari fejn kien hemm, fil-kuntest tal-istess kawża fiskali, diversi proċeduri amministrattivi u ġudizzjarji, mingħajr il-possibbiltà li din il-kawża tiġi deċiża b'mod definittiv minħabba raġunijiet li, skont il-qorti tar-rinviju, kienu imputabbli għall-amministrazzjoni fiskali, u dan mingħajr mal-leġiżlazzjoni fiskali inkwistjoni ma kienet tipprevedi għal tali każ u ma kienet tagħti xi rimedju għalih.

30. Il-qorti tar-rinviju ssostni, f'dan ir-rigward, li, skont il-prassi tal-Istat Membru inkwistjoni, meta jkun hemm diversi istanzi ta' stħarriġ ġudizzjarju wara xulxin, it-tul kumulattiv tas-sospensjonijiet ma jkollux limitu, anki jekk il-qorti li tiddeċiedi dwar deċiżjoni tal-awtorità fiskali meħuda fil-kuntest ta' proċedura ġdida li tkun ġiet wara deċiżjoni ġudizzjarja preċedenti tikkonstata li l-awtorità fiskali ma mxietx mad-direttivi mogħtija fid-deċiżjoni ġudizzjarja preċedenti u li kien it-tort tal-imsemmija awtorità li l-proċedura ġudizzjarja l-ġdida seħħet.

31. F'tali każ, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tal-leġiżlazzjoni u tal-prassi Ungeriża fil-qasam ta' sospensjoni tat-termini ta' preskrizzjoni għal perijodu essenzjalment mingħajr limitu u sa fejn dawn jistgħu jikkawżaw preġudizzju għall-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' effettività. Barra minn hekk, din il-qorti tikkonstata li hemm ir-riskju li l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis previst mid-Direttiva VAT isir eċċessivament diffiċli, b'mod partikolari f'każijiet bħal dawk fil-kawża prinċipali, fejn l-amministrazzjoni fiskali tadotta deċiżjonijiet ġodda, mingħajr ma tikkonforma ruħha ma' deċiżjonijiet preċedenti mogħtija minn

qrati kompetenti, u dan f'terminu qasir wara deċiżjonijiet li jordnaw proċeduri ġodda, b'tali mod li t-terminu ta' preskrizzjoni tad-dritt li tiġi stabbilita t-taxxa jista' jiġi estiż b'mod sinjifikattiv minħabba s-sospensjoni tal-preskrizzjoni waqt l-istħarriġ ġudizzjarju.

32. F'tali kuntest fejn ma jidhirx ċar li s-sitwazzjoni inkwistjoni tista' tkun attribwita mhux biss (u b'mod dirett) għal-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali iżda iktar għall-aġir, jiġifieri nuqqas tal-amministrazzjoni fiskali, u anki potenzjalment tal-qrati nazzjonali, inqis opportun li neżamina b'mod separat dawn iż-żewġ aspetti fil-kuntest ta' dawn il-konklużjonijiet.

Fuq il-kompatibbiltà tal-leġiżlazzjoni relatata mas-sospensjoni tat-terminu ta' preskrizzjoni mad-dritt tal-Unjoni

33. Qabel ma nipproċedi bl-analiżi tal-kompatibbiltà tal-leġiżlazzjoni Ungeriża mal-prinċipji ta' effettività u ta' ċertezza legali tad-dritt tal-Unjoni, kif tistedinna nagħmlu l-qorti tar-rinviju, għandu jiġi eżaminat jekk din il-leġiżlazzjoni taqax fil-kamp ta' applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet speċifiċi tad-dritt tal-Unjoni fil-qasam fiskali.

Fuq l-applikabbiltà tad-Direttiva VAT

34. Preliminarjament, għandu jiġi nnotat li minkejja l-fatt li din il-kawża taqa' fil-kuntest ta' kawża relatata mal-VAT, id-domanda preliminari ma tirrigwardax l-interpretazzjoni ta' kwalunkwe dispożizzjoni tad-Direttiva VAT. F'dan ir-rigward, din id-direttiva hija limitata sabiex tistabbilixxi l-kundizzjonijiet sostantivi u proċedurali relatati mad-dritt għal tnaqqis tal-VAT[7], mingħajr ma tipprevedi terminu li fih il-persuni taxxabbli jistgħu jressqu talba għal rimbors tal-VAT[8] jew li fihom, la darba tiġi stabbilita l-eżistenza ta' dritt għal rimbors ta' ċertu ammont ta' taxxa mħallsa, dan għandu jintervjeni.

Fuq l-applikabbiltà tar-Regolament Nru 2988/95

35. L-ewwel, għandu jiġi rrilevat, li mill-kamp ta' applikazzjoni tar-Regolament Nru 2988/95 jirriżulta li dan ikopri kwalunkwe "irregolarità" ikkonstatata mill-amministrazzjoni u "[kull] ksur ta' dispożizzjoni tal-liġi [tal-Unjoni] li jirriżulta minn att jew nuqqas ta' operatur ekonomiku" li jista' jkollu l-effett li jippreġudika l-baġit ġenerali jew ir-riżorsi proprji tal-Unjoni.

36. Issa, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li r-riżorsi proprji tal-Unjoni jinkludu b'mod partikolari d-dħul provenjenti mill-applikazzjoni ta' taxxa uniformi fuq bażi armonizzata tal-VAT iddeterminata skont ir-regoli tal-Unjoni u li hemm rabta diretta bejn, minn naħa waħda, il-ġbir tad-dħul mill-VAT skont id-dritt tal-Unjoni applikabbli u, min-naħa l-oħra, it-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-baġit tal-Unjoni tar-riżorsi korrispondenti mill-VAT, peress li kull lakuna fil-ġbir ta' dawn tal-ewwel potenzjalment tikkawża tnaqqis fit-tieni[9]. Minn dan jista' jiġi dedott li t-terminu ta' preskrizzjoni li fih l-amministrazzjonijiet fiskali nazzjonali jistgħu jistabbilixxu l-ammont korrett tal-VAT li għandu jitħallas fir-rigward ta' perijodu determinat jaqa' taħt ir-Regolament Nru 2988/95.

[7] Id-Direttiva VAT tirregola dawn il-kundizzjonijiet sostantivi u proċedurali fit-Titolu X tagħha, fil-Kapitoli 1 ("Oriġini u skop tad-dritt ta' tnaqqis", Artikoli 168 *et seq.*) u 4 ("Regoli li jirregolaw l-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis", Artikoli 178 *et seq*), rispettivament.

[8] Sentenza tal-14 ta' Frar 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punt 35).

[9] Sentenzi tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 26), u tat-8 ta' Settembru 2015, Taricco *et* (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 38).

37. It-tieni, fir-rigward tat-termini ta' preskrizzjoni, l-Artikolu 3(1) tar-Regolament Nru 2988/95 jistipula terminu ta' preskrizzjoni ta' proċeduri ta' erba' snin f'dak li jirrigwarda l-"irregolaritajiet" koperti minn dan ir-regolament. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, it-terminu ta' preskrizzjoni previst f'dan l-artikolu jkopri kemm l-irregolaritajiet li jwasslu għall-impożizzjoni ta' sanzjoni amministrattiva, skont l-Artikolu 5 tal-imsemmi regolament, kif ukoll dawk li huma s-suġġett ta' miżura amministrattiva, fis-sens tal-Artikolu 4 tal-istess regolament, liema miżura jkollha bħala għan l-irtirar tal-vantaġġ indebitament miksub mingħajr madankollu ma jkollha n-natura ta' sanzjoni [10].

38. Madankollu, għandu jiġi nnotat li, bl-adozzjoni tar-Regolament Nru 2988/95, b'mod partikolari l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 3(1) tiegħu, il-leġiżlatur tal-Unjoni ried biss jiddefinixxi terminu minimu li għandu jiġi applikat fl-Istati Membri kollha. Fil-fatt, skont l-Artikolu 3(3) ta' dan ir-regolament, l-Istati Membri jistgħu japplikaw termini ta' preskrizzjoni itwal mit-terminu ta' erba' snin stipulat fl-Artikolu 3(1) tal-imsemmi regolament [11]. Peress li din il-possibbiltà hija impliċitament, iżda neċessarjament, suġġetta għall-kundizzjoni li t-termini użati huma raġonevoli, kwalunkwe applikazzjoni ta' terminu itwal għandha għalhekk tiġi eżaminata fid-dawl tal-istess prinċipji bħal dawk applikabbli għat-termini li ma jaqgħux taħt l-istess regolament [12].

39. It-tielet, għandu jiġi rrilevat li, fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 3(1) tiegħu, ir-Regolament Nru 2988/95 jistabbilixxi regoli relatati mal-komputazzjoni ta' termini. Fil-fatt, minn naħa waħda, it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 3(1) ta' dan ir-regolament jistipula li l-preskrizzjoni tal-proċeduri legali, li l-ġurisprudenza tqis bħala simili b'mod wiesa' kull forma ta' azzjoni min-naħa tal-amministrazzjoni, hija interrotta bi kwalunkwe att li għandu x'jaqsam mal-investigazzjoni jew mal-proċeduri legali tal-irregolarità. Min-naħa l-oħra, ir-raba' subparagrafu tal-Artikolu 3(1) tal-imsemmi regolament jistipula li l-preskrizzjoni ssir effettiva mhux iktar tard mill-jum li fih terminu li jkun id-doppju tat-terminu ta' preskrizzjoni jiskadi mingħajr ma l-awtorità kompetenti tkun imponiet sanzjoni, peress li din id-dispożizzjoni ġiet interpretata mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala li timponi limitu assolut [13], bl-uniku eċċezzjoni kif espressament irrikonoxxuta tkun is-sospensjoni f'każ ta' proċedura kriminali, skont l-Artikolu 6(1) tar-Regolament Nru 2988/95. Madankollu, dan ma jidhirx li huwa l-każ hawnhekk, hekk kif jirriżulta kemm mit-talba għal deċiżjoni preliminari kif ukoll mir-risposta mogħtija f'dan ir-rigward mill-Gvern Ungeriż waqt is-seduta.

40. Barra minn hekk, dan ir-regolament ikopri biss il-proċeduri amministrattivi u l-ebda waħda mid-dispożizzjonijiet tiegħu ma tkopri l-perijodu tal-proċeduri ġudizzjarji mibdija minn parti li fuqhom tkun ġiet imposta sanzjoni amministrattiva u lanqas is-sospensjoni tat-termini ta' preskrizzjoni f'każ ta' stħarriġ ġudizzjarju.

41. Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li, anki jekk ir-Regolament Nru 2988/95 jista' jiġi applikat f'dak li jirrigwarda r-regoli nazzjonali li jistabbilixxu t-terminu ta' preskrizzjoni li fih l-amministrazzjonijiet fiskali nazzjonali jistgħu jistabbilixxu t-taxxa, leġiżlazzjoni bħal dik

[10] Sentenzi tal-24 ta' Ġunju 2004, Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, punti 33 u 34), u tas-17 ta' Settembru 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punt 45).

[11] Ara s-sentenza tas-7 ta' April 2022, IFAP (C-447/20 u C-448/20, EU:C:2022:265, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[12] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Settembru 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punt 59 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[13] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Marzu 2017, Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160, punt 54 u l-ġurisprudenza ċċitata).

inkwistjoni f'din il-kawża li tistipula s-sospensjoni tat-terminu ta' preskrizzjoni sabiex jiġi stabbilit l-ammont tal-VAT matul il-perijodu kollu tal-istħarriġ ġudizzjarju hija eskluża mill-kamp ta' applikazzjoni tiegħu.

Fuq l-analiżi tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni fir-rigward tal-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni

42. Fl-assenza ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni f'dan il-qasam [u peress li la Direttiva VAT u lanqas ir-Regolament Nru 2988/95 ma jinkludu regoli speċifiċi li jippermettu li tingħata risposta għad-domanda preliminari magħmula], għandu jkun, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-ordinament ġuridiku intern tal-Istati Membri li jistabbilixxi r-regoli relatati mal-preskrizzjoni tal-proċeduri ġudizzjarji u mas-sospensjoni ta' dawn it-termini, skont il-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività, bil-kundizzjoni, li dawn l-Istati Membri jeżerċitaw l-kompetenzi tagħhom fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni [14].

43. F'dan ir-rigward, jekk, fit-test użat fid-domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju rreferiet biss għall-prinċipju ta' ċertezza legali u għal dak ta' effettività, dan l-element ma jipprekludix it-teħid inkunsiderazzjoni, kemm fil-kuntest ta' din l-analiżi kif ukoll f'dik li għandha ssir mill-Qorti tal-Ġustizzja, ta' prinċipji ġenerali oħra tad-dritt tal-Unjoni li jistgħu jkunu rilevanti fil-kuntest ta' din il-kawża.

44. F'dak li jirrigwarda, fl-ewwel lok, il-prinċipju ta' ekwivalenza, dan jirrikjedi li l-modalitajiet proċedurali ta' implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni previsti mid-dritt nazzjonali ma jkunux iktar restrittivi minn dawk relatati mal-implimentazzjoni tad-dritt intern li għandu suġġett jew kawża simili. Fil-każ tar-regoli ta' preskrizzjoni, l-osservanza tagħhom timplika li, apparti r-regola ta' preskrizzjoni inkwistjoni, hemm regola ta' preskrizzjoni applikabbli għal sitwazzjonijiet interni li, fir-rigward tas-suġġett u tal-elementi essenzjali tagħhom, tista' titqies li hija simili [15].

45. F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat, li la mill-fatti deskritti mill-qorti tar-rinviju u lanqas mill-osservazzjonijiet bil-miktub tal-partijiet jew mill-ispjegazzjonijiet mogħtija waqt is-seduta ma jirriżulta li s-sistema proċedurali li tinsab fil-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali Ungeriż (inkluż ir-regolament inkwistjoni fil-kawża prinċipali) hija inqas favorevoli fil-qasam ta' termini ta' preskrizzjoni minn dak applikabbli għas-sitwazzjonijiet interni u li din is-sistema tapplika wkoll għall-azzjonijiet ibbażati fuq il-ksur tad-dritt tal-Unjoni kif ukoll għal dawk, tal-istess natura, ibbażati fuq il-ksur tad-dritt intern.

46. Fir-rigward, fit-tieni lok, tal-prinċipju ta' effettività, dan jimplika li d-dispożizzjonijiet li jirregolaw il-proċedura nazzjonali ma għandhomx ikunu tkun ta' natura li jirrendu prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni [16].

47. Fl-ewwel lok, għandu jitfakkar li, fil-kuntest tad-Direttiva VAT, l-Istati Membri huma suġġetti għal obbligu doppju. B'hekk, minn naħa waħda, dawn għandhom jiżguraw li l-persuni taxxabbli jkunu effettivament jistgħu jeżerċitaw d-dritt tagħhom għal tnaqqis tal-VAT mingħajr ma jkunu mfixkla minn regoli ta' proċedura jew regoli sostantivi li huma inkompatibbli mad-dritt

[14] Sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[15] Sentenza tal-20 ta' Diċembru 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[16] Sentenza tal-15 ta' Marzu 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, punt 52).

tal-Unjoni u, b'mod partikolari, mad-Direttiva VAT. Min-naħa l-oħra, huma obbligati jadottaw il-liġijiet u l-miżuri amministrattivi neċessarji kollha sabiex jiġi żgurat il-ġbir tal-VAT kollha dovuta fit-territorju tagħhom u sabiex jiġu miġġielda l-frodi u l-evażjoni fiskali [17].

48. Issa, minkejja li, f'din il-kawża, ir-rikorrenti ssostni li d-dritt tagħha għal tnaqqis tal-VAT ġie limitat, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-amministrazzjoni fiskali kkonstatat l-eżistenza ta' frodi fiskali u li din l-evalwazzjoni ma jidhirx li għadha ġiet ikkontestata fis-sentenzi mogħtija sa issa fil-kawża prinċipali. F'dan ir-rigward, għandu jiġi nnotat li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, Stat Membru jista', bħala regola, jissospendi r-rimbors tal-VAT sakemm il-kawża tkun ġiet definittivament deċiża fil-kuntest ta' proċedura amministrattiva jew ġudizzjarja, inkwantu r-rifjut tad-dritt għal tnaqqis għandu dejjem jissodisfa r-rekwiżit ta' proporzjonalità [18], u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti nazzjonali.

49. Fit-tieni lok, l-eżistenza ta' terminu ta' preskrizzjoni, fil-qasam fiskali, huwa rilevanti kemm għall-persuna taxxabbli kif ukoll għall-amministrazzjoni fiskali inkwantu l-iffissar ta' termini raġonevoli huwa intiż sabiex jipproteġi kemm lill-persuna taxxabbli u l-amministrazzjoni fiskali billi ma jagħmilx impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni.

50. F'dan ir-rigward, hemm lok li tiġi stabbilita distinzjoni bejn, minn naħa waħda, it-terminu li fih l-persuni taxxabbli jistgħu jeżerċitaw id-dritt tagħhom għal tnaqqis tal-VAT u, min-naħa l-oħra, it-terminu ta' preskrizzjoni li fih l-amministrazzjoni fiskali tista' taġixxi [19]. B'hekk, f'ċerti sentenzi, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li l-azzjoni tal-amministrazzjoni tista' tiġi rregolata b'termini differenti minn dawk applikabbli għal persuni taxxabbli [20]. Għalhekk, fir-rigward tat-terminu ta' preskrizzjoni applikabbli għall-amministrazzjoni fiskali, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-okkażjoni tiddeċiedi li terminu ta' ħames snin li jibda jiddekorri mid-data li fiha, bħala regola, għandha ssir id-dikjarazzjoni huwa konformi mal-prinċipju ta' effettività [21].

51. Madankollu, għandu jiġi spjegat li, minkejja li l-problema ta' eventwali restrizzjoni għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tar-rikorrenti ġiet diskussa f'din il-kawża, din ma tirrigwardax il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tar-regoli proċedurali li jirregolaw l-imsemmi dritt iżda tirrigwarda l-leġiżlazzjoni nazzjonali li tirregola t-terminu ta' preskrizzjoni tal-azzjoni tal-amministrazzjoni fiskali.

52. Fir-rigward, fit-tielet lok, tas-sospensjoni tat-terminu ta' preskrizzjoni matul il-proċedura ġudizzjarja, għandu jiġi kkonstatat li l-eżistenza ta' kawżi li jinterrompu t-terminu ta' preskrizzjoni hija intiża preċiżament sabiex tiżgura l-osservanza tal-prinċipju ta' effettività filwaqt li tiżgura li t-terminu ta' preskrizzjoni ma jiskadix matul il-proċedura ġudizzjarja, anki jekk id-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni huma eżerċitati mill-persuna taxxabbli. Barra minn hekk, l-għan tas-sospensjoni tat-terminu ta' preskrizzjoni matul il-proċedura

17 Ara l-Artikolu 273 tad-Direttiva VAT u s-sentenza tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punti 25 u 26).

18 Sentenza tat-18 ta' Diċembru 1997, Molenheide *et* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, EU:C:1997:623, punti 54 u 55).

19 Minn naħa waħda, fir-rigward tal-persuna taxxabbli, l-eżistenza ta' terminu ta' preskrizzjoni fil-qafas tal-eżerċizzju tad-drittijiet tagħha tippermettilha tikkontesta d-deċiżjonijiet tal-amministrazzjoni fiskali sabiex titlob u, jekk ikun il-każ, tikseb, restituzzjonijiet ta' pagamenti dovuti jew previsti mil-leġiżlazzjoni speċifika għal kull taxxa. Min-naħa l-oħra, it-terminu ta' preskrizzjoni jippermetti lill-awtoritajiet fiskali jeżerċitaw il-verifiki neċessarji sabiex jiddeterminaw is-sitwazzjoni fiskali ta' persuna taxxabbli u jidentifikaw l-irregolaritajiet u l-abbużi li setgħu jirriżultaw u l-konsegwenzi tagħhom, sabiex jiġi evitat telf ta' dħul ta' VAT.

20 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punti 49 sa 54), li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-prinċipju ta' effettività ma huwiex miksur fil-każ ta' terminu nazzjonali ta' preskrizzjoni allegatament iktar vantaġġjuż għall-amministrazzjoni fiskali minn dak applikabbli kontra l-persuni taxxabbli.

21 Sentenzi tat-8 ta' Settembru 2011, Q-Beef u Bosschaert (C-89/10 u C-96/10, EU:C:2011:555, punt 37), u tal-20 ta' Diċembru 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punt 43).

ġudizzjarja huwa li jippermetti lill-awtorità fiskali tikkunsidra r-riżultat tal-istħarriġ ġudizzjarju. Fl-assenza ta' tali leġiżlazzjoni, id-dritt għal azzjoni legali seta' jkun suġġett ta' abbuż għaliex, fil-każ fejn il-preskrizzjoni sseħħ matul eventwali proċedura ġudizzjarja (li l-perijodu tagħha bħala regola ma huwiex stabbilit b'mod preċiż u ma jiddependix, fi kwalunkwe każ, minn miżuri meħuda mill-awtoritajiet fiskali iżda tal-proċedura ġudizzjarja), l-amministrazzjoni fiskali ma tkunx tista' tipproċedi b'konstatazzjonijiet anki jekk id-deċiżjoni tagħha tirriżulta, wara kollox, konformi mad-dritt kemm fuq livell proċedurali kif ukoll sostantiv.

53. Fir-rigward, fit-tielet lok, tal-prinċipju ta' ċertezza legali, għandu jitfakkar li t-termini ta' preskrizzjoni jissodisfaw, b'mod ġenerali, il-funzjoni li tiġi żgurata ċ-ċertezza legali u li, sabiex tiġi ssodisfatta din il-funzjoni, ir-regoli li jipprevedu dawn it-termini għandhom jiġu stabbiliti minn qabel u għandhom ikunu suffiċjentament ċari u preċiżi sabiex jiżguraw l-prevedibbiltà tas-sitwazzjonijiet u tar-relazzjonijiet ġuridiċi [22]. Barra minn hekk, fil-qasam fiskali, ir-regoli relatati mat-termini ta' preskrizzjoni huma intiżi sabiex jiżguraw li s-sitwazzjoni fiskali ta' persuna taxxabbli fir-rigward tal-amministrazzjoni fiskali ma għandhiex tkun tali li tista' tkun ikkontestata b'mod indefinittiv [23].

54. Issa, f'dan il-każ, ma huwiex ikkontestat li, f'din il-kawża, ir-regoli relatati mal-preskrizzjoni u mas-sospensjoni tat-termini huma magħrufa mill-persuni taxxabbli li jafu li l-fatt li jużaw garanziji li għandhom, bħad-dritt għal azzjoni legali, jista' jġib miegħu s-sospensjoni tat-terminu ta' preskrizzjoni.

55. Barra minn hekk, għandu jiġi rrilevat li r-regoli relatati mal-preskrizzjoni estintiva huma intiżi preċiżament sabiex jevitaw li sitwazzjoni ġuridika ma tkunx ikkontestata b'mod indefinittiv. Fil-fatt, il-mekkaniżmu tal-preskrizzjoni estintiva huwa intiż sabiex ma jħallix id-drittijiet inċerti b'mod indefinittiv u sabiex jissanzjona l-abbandun tagħhom mid-detentur tagħhom. Madankollu, dan il-mekkaniżmu jirrikjedi l-eżistenza ta' kawżi li jinterrompu t-terminu ta' preskrizzjoni b'mod partikolari f'każ ta' eżerċizzju tad-drittijiet mid-detenturi tagħhom u, b'mod iktar preċiż, bl-introduzzjoni ta' rimedji, peress li tali mekkaniżmu huwa ġustament ibbażat fuq il-fatt li d-detenturi tagħhom ma jeżerċitawhomx jew li jekk jiddeċiedu li jużawhom, tali deċiżjoni timplika dewmien fil-proċedura. Minn dan isegwi li l-fatt li t-termini ta' preskrizzjoni huma sospiżi meta persuna taxxabbli teżerċita dawn id-drittijiet ma jistax, bħala regola, jiġi kkunsidrat bħala element li jikkontesta (b'mod indefinittiv) dawn id-drittijiet, peress li din is-sospensjoni hija marbuta mal-bidu ta' proċedura ġdida separata mill-proċedura amministrattiva, jiġifieri dik tal-istħarriġ ġudizzjarju li huwa rregolat minn regoli differenti, inkluż dak li jirrigwarda t-termini applikabbli għall-proċeduri tagħhom stess [24].

56. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-prinċipju ta' ċertezza legali ma jipprekludix prassi tal-awtoritajiet fiskali nazzjonali li tikkonsisti fil-fatt li, waqt it-terminu ta' dekadenza, jirrevokaw deċiżjoni li permezz tagħha huma jkunu taw lill-persuna taxxabbli dritt għal tnaqqis tal-VAT, u wara verifika ġdida, jitolbu mingħandha l-ħlas ta' din it-taxxa u ta' interessi moratorji [25]. Minkejja li tali prassi tal-amministrazzjoni fiskali fil-kuntest tal-proċedura amministrattiva (u mingħajr intervent ta' deċiżjoni ġudizzjarja) ġiet deċiża bħala li ma

22 Sentenza tal-5 ta' Marzu 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punt 112 u l-ġurisprudenza ċċitata).

23 Sentenza tal-20 ta' Mejju 2021, BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, mhux ippubblikata, EU:C:2021:410, punt 46).

24 Fil-fatt, it-terminu applikabbli għall-proċedura ġudizzjarja, li meta tiġi ppreżentata tagħti bidu għas-sospensjoni tat-terminu ta' preskrizzjoni, ma huwiex irregolat mil-leġiżlazzjoni fiskali, iżda mir-regoli relatati mal-proċeduri ġudizzjarji.

25 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punti 40 u 41).

tikkontestax b'mod indefinittiv is-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, ma hemmx dubju li l-fatt li l-amministrazzjoni fiskali adottat deċiżjonijiet ġodda sabiex teżegwixxi s-sentenzi mogħtija ma jistax jikkostitwixxi, fih innifsu, ksur tal-prinċipju ta' ċertezza legali.

57. Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' effettività ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li tistipula li t-terminu ta' preskrizzjoni jiġi sospiż matul il-proċedura ġudizzjarja kollha, f'każ li l-persuna taxxabbli teżerċita d-dritt tagħha għal azzjoni legali, u li jitwal, f'każ li l-amministrazzjoni fiskali tiġi ordnata tibda proċedura ġdida. Fin-nuqqas, il-preskrizzjoni tista' tintervjeni anki matul il-proċedura ġudizzjarja, inkluż b'mod partikolari matul dik relatata ma' rinviju għal deċiżjoni preliminari (u dan anki fil-każ fejn id-deċiżjoni tal-amministrazzjoni fiskali tkun perfettament fondata), li jwassal sabiex din il-proċedura tkun mingħajr skop, tipprevjeni lill-persuna taxxabbli mill-possibbiltà li teżerċita d-dritt tagħha għal azzjoni legali u, barra minn hekk, tipprekludi lill-amministrazzjoni fiskali milli tiddeċiedi, billi teżegwixxi d-deċiżjoni tal-qorti nazzjonali, fuq is-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli.

Fuq il-prassi tal-amministrazzjoni Ungeriża relatata mas-sospensjoni tat-terminu ta' preskrizzjoni

58. Minn konstatazzjonijiet magħmula mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li l-estensjoni tal-proċedura hija imputabbli, minn naħa waħda, lill-amministrazzjoni fiskali, peress li din ma osservatx l-indikazzjonijiet mogħtija mid-deċiżjoni ġudizzjarja rilevanti meta hija adottat deċiżjoni ġdida. Skont din il-qorti, tali estensjoni inġustifikata, għal perijodu li huwa impossibbli li jkun prevedibbli, tal-proċedura fiskali intiża għall-eżami tal-kundizzjonijiet finanzjarji u sostantivi tad-dritt għal tnaqqis, ikollha r-riżultat li tagħmel eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis (tal-VAT)[26].

59. F'tali kuntest u minkejja li l-qorti tar-rinviju ma għamlitx talba f'dan is-sens, għandha tiġi analizzata, fl-ewwel lok, ir-rilevanza tal-prinċipju ta' amministrazzjoni tajba f'din il-kawża.

60. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja, fil-ġurisprudenza tagħha, diġà stabbilixxiet li meta Stat Membru jimplimenta d-dritt tal-Unjoni, ir-rekwiżiti li jirriżultaw mid-dritt għal amministrazzjoni tajba, li jirrifletti prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, id-dritt ta' kull persuna li dak kollu li jirrigwardaha jiġi ttrattat b'mod imparzjali u f'terminu raġonevoli, huma applikabbli fil-kuntest ta' proċedura ta' verifika fiskali[27]. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat ukoll li dan il-prinċipju ta' amministrazzjoni tajba jeżiġi li awtorità amministrattiva, bħall-amministrazzjoni fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, twettaq, fil-kuntest tal-obbligi ta' verifika li hija għandha, eżami diliġenti u b'imparzjalità tal-aspetti kollha rilevanti b'tali mod li tiżgura ruħha li hija jkollha, meta tadotta d-deċiżjoni finali, l-iktar elementi kompleti u affidabbli possibbli sabiex tagħmel dan[28].

61. Hija għalhekk il-qorti tar-rinviju (li hija l-unika entità li għandha quddiemha ċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża prinċipali) li għandha tistabbilixxi jekk il-kumplessità ta' din il-kawża setgħetx twassal għal estensjoni tal-proċedura jew jekk ir-repetizzjoni tal-proċeduri fiskali u d-diversi sospensjonijiet tat-terminu ta' preskrizzjoni jistgħux jiġu imputati għal nuqqas tal-amministrazzjoni fiskali kif ukoll il-miżura li fiha din il-prassi setgħet tikkawża danni

[26] Din il-konstatazzjoni taqbel magħha wkoll ir-rikorrenti li ssostni li d-dewmien tal-proċedura kien dovut għal lakuni fl-eżami tal-fatti li twettaq mill-amministrazzjoni fiskali li finalment wassal għal sospensjonijiet tat-terminu ta' preskrizzjoni.

[27] Sentenza tal-14 ta' Mejju 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, punt 43).

[28] Sentenza tal-14 ta' Mejju 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, punt 44).

lir-rikorrenti. Madankollu mhux kull żball kommess mill-amministrazzjoni fiskali jew kull attentat ta' ksur minn naħa tagħha li tikkonforma ruħha ma' deċiżjoni ġudizzjarja, jikkostitwixxi, fih innifsu, nuqqas tal-amministrazzjoni fiskali li jikkontesta d-dispożizzjonijiet relatati mas-sospensjoni tal-preskrizzjoni, anki jekk dan iseħħ iktar minn darba.

62. Fit-tieni lok, għandu jiġi rrilevat li, fis-seduta, il-Gvern Ungeriż sostna li l-qrati nazzjonali kellhom mezzi neċessarji li kienu jippermettulhom, bħala regola, li jirrimedjaw għal sitwazzjoni bħal dik f'din il-kawża. B'hekk, fil-każ fejn l-amministrazzjoni fiskali ma kkonformatx ruħha mal-ordnijiet li ngħatawlha minn qorti nazzjonali (għal raġunijiet li huma direttament imputabbli lilha), din tal-aħħar setgħet, skont dan il-Gvern, "tieħu l-opportunità" tal-kawża quddiemha u tiddeċiedi dwarha billi temenda deċiżjoni adottata mill-amministrazzjoni fiskali u b'hekk tagħlaq b'mod definittiv din il-kawża.

63. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li t-tieni paragrafu tal-Artikolu 47 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea jistipula, b'mod partikolari, li kull persuna għandha d-dritt għal smigħ fi żmien raġonevoli. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li n-natura raġonevoli tat-terminu tas-sentenza għandha tiġi evalwata skont iċ-ċirkustanzi proprji ta' kull kawża, u b'mod partikolari, skont l-importanza tal-kawża għall-parti interessati, skont il-kumplessità tal-kawża kif ukoll skont l-aġir tar-rikorrent u dak tal-awtoritajiet kompetenti[29].

64. Għalhekk hemm lok li l-qorti nazzjonali kompetenti tivverifika sa fejn l-estensjoni tal-proċedura tista' tkun imputata għall-qrati nazzjonali, jekk jirriżulta li dawn, minkejja li kellhom l-mezzi sabiex isolvu tali sitwazzjoni, ma għamlux dan. F'tali ċirkustanzi, għandha tkun il-qorti nazzjonali kompetenti li teżamina jekk hemmx lok li jingħata rimedju lir-rikorrenti minħabba d-dewmien jew minħabba nuqqas imputabbli mhux biss lill-awtoritajiet fiskali iżda anki lill-qrati nazzjonali.

65. Minn dak kollu li ntqal jirriżulta li hija l-qorti nazzjonali kompetenti li, billi tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha tal-każ ineżami, bħall-komplessità tal-kawża, għandha tivverifika jekk ir-repetizzjoni tal-proċedura fiskali u l-istanzi ta' stħarriġ ġudizzjarju kkonċernati sarux prinċipalment minħabba nuqqasijiet mill-amministrazzjoni fiskali jew jekk dan id-dewmien jistax jiġi imputat lill-qrati nazzjonali, u minn dan tislet il-konklużjonijiet neċessarji, inkluż l-eżistenza ta' eventwali dritt għal danni favur il-persuna taxxabbli ikkonċernata.

Konklużjoni

66. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrispondi għad-domanda preliminari mressqa mill-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szeged, l-Ungerija) bil-mod segwenti:

Il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' effettività tad-dritt tal-Unjoni għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li bis-saħħa tagħha, fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud, it-terminu ta' preskrizzjoni tad-dritt tal-amministrazzjoni fiskali li tistabbilixxi t-taxxa jkun sospiż matul il-perijodu tal-istħarriġ ġudizzjarju kollu kkonċernat, anki meta din l-azzjoni tkun indirizzata kontra deċiżjonijiet konsekuttivi mogħtija minn awtorità fiskali u li jkunu jirrigwardaw l-istess taxxa.

[29] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Settembru 2008, FIAMM *et* vs Il-Kunsill u Il-Kummissjoni (C-120/06 P u C-121/06 P, EU:C:2008:476, punt 212 u l-ġurisprudenza ċċitata).

Madankollu, hija l-qorti nazzjonali kompetenti, wara li tikkunsidra ċ-ċirkustanzi kollha tal-każ, bħall-kumplessità tal-kawża, li għandha tevalwa jekk ir-repetizzjoni tal-proċedura fiskali u tal-istħarriġ ġudizzjarju kkonċernat sarux prinċiparjament minħabba nuqqasijiet mill-amministrazzjoni fiskali jew jekk dan id-dewmien jistax jiġi imputat lill-qrati nazzjonali u minn dan tislet il-konklużjonijiet neċessarji, inkluż l-eżistenza ta' eventwali dritt għal danni favur il-persuna taxxabbli kkonċernata.