Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla)

7 ta’ Settembru 2023*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Prinċipju ta’ newtralità tal-VAT – Prinċipju ta’ effettività – Rata tal-VAT għolja wisq li tidher fuq fattura tax-xiri – Rimbors tal-ħlas żejjed – Azzjoni diretta kontra l-amministrazzjoni – Effett tar-riskju ta’ rimbors doppju tal-istess VAT”

Fil-Kawża C-453/22,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta’ Münster, il-Ġermanja), permezz ta’ deċiżjoni tas-27 ta’ Ġunju 2022, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-6 ta’ Lulju 2022, fil-proċedura

Michael Schütte

vs

Finanzamt Brilon,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla),

komposta minn M. Safjan, President tal-Awla, K. Jürimäe (Relatriċi), Presidenta tat-Tielet Awla, u N. Piçarra, Imħallef,

Avukat Ġenerali: M. Szpunar,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li rat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Michael Schütte, minn H. Nieskens, Rechtsanwalt,

– għall-Gvern Ġermaniż, minn J. Möller u N. Scheffel, bħala aġenti,

– għall-Gvern Ċek, minn O. Serdula, M. Smolek u J. Vláčil, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u L. Mantl, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010 (ĠU 2010, L 189, p. 1) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT"), kif ukoll tal-prinċipju ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) u tal-prinċipju ta' effettività.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn ir-rikorrent fil-kawża prinċipali, Michael Schütte, u l-Finanzamt Brilon (l-Uffiċċju tat-Taxxa ta' Brilon, il-Ġermanja) (iktar 'il quddiem l-"Uffiċċju tat-Taxxa") dwar id-dritt li jikseb, abbażi tal-ekwità, l-eżenzjoni mill-VAT mitluba *a posteriori* mill-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża u tal-interessi fuq l-ammont ta' din it-taxxa.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jiddisponi:

"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 taxxabbli oħra".

4 Skont l-Artikolu 178(a) ta' din id-direttiva, sabiex tkun tista' teżerċita d-dritt għal tnaqqis imsemmi fl-Artikolu 168(a) tal-imsemmija direttiva, il-persuna taxxabbli għandha "fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, [ikollha] fattura magħmula skont it-Taqsimiet 3 sa 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI".

Id-dritt Ġermaniż

5 L-Artikolu 163 tal-Abgabenordnung (il-Kodiċi tat-Taxxa, BGBl. 2002 I, p. 3866) (iktar 'il quddiem l-"AO") jipprevedi:

"(1) It-taxxi jistgħu jiġu ffissati f'ammont iktar baxx u l-bażijiet ta' tassazzjoni individwali li jżidu t-taxxa jistgħu jiġu injorati fl-istima tat-taxxa fejn l-impożizzjoni tat-taxxa ma tkunx ekwa fiċ-ċirkustanzi tal-każ individwali.

[...]"

6 L-Artikolu 227 tal-AO jiddisponi:

“L-amministrazzjonijiet fiskali jistgħu jagħtu lura, b’mod totali jew parzjali, ammonti li jirriżultaw mir-relazzjoni bejn id-debitur u l-kreditur tat-taxxa meta l-ġbir tagħhom ma jkunx raġonevoli fiċ-ċirkustanzi tal-każ individwali; taħt l-istess kundizzjonijiet, ammonti li jkunu diġà tħallsu jistgħu jitħallsu lura jew jitnaqqsu.”

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

7 Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali huwa bidwi, li huwa wkoll operatur forestali. Matul is-snin 2011 sa 2013, huwa xtara injam mingħand fornituri differenti u sussegwentement biegħu mill-ġdid u kkunsinnah lill-klijenti tiegħu bħala injam użat bħala ħatab għan-nar. Għalkemm ir-rata tal-VAT li tinsab fil-fatturi tal-fornituri tiegħu kienet ir-rata normali ta’ 19 %, dik li kienet tidher fuq il-fatturi indirizzati mir-rikorrent fil-kawża prinċipali lill-klijenti tiegħu kienet ir-rata mnaqqsa ta’ 7 %.

8 Il-fornituri kull darba għamlu dikjarazzjoni tal-VAT u ħallsu l-VAT bir-rata ta’ 19 % lill-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża. Għall-kuntrarju, ir-rikorrent fil-kawża prinċipali ddikjara l-bejgħ li kien għamel bir-rata ta’ 7 % biss u naqqas il-VAT tal-input, relatata max-xiri, bir-rata ta’ 19 %. Id-dejn fiskali li kien jirriżulta minnu tħallas mir-rikorrent fil-kawża prinċipali lill-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża.

9 Il-Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta’ Münster, il-Ġermanja), li hija l-qorti tar-rinviju, tippreċiża li fl-ebda mument ma kien hemm indizji ta’ insolvenza imminenti tar-rikorrent fil-kawża prinċipali u lanqas suspett ta’ frodi min-naħa tiegħu. Madankollu, fil-kuntest ta’ kontroll fiskali, l-Uffiċċju tat-Taxxa qies li t-tranżazzjonijiet tal-output tar-rikorrent fil-kawża prinċipali ma kellhomx jiġu suġġetti għar-rata mnaqqsa ta’ VAT, iżda għar-rata normali.

10 Wara dan il-kontroll fiskali, infetħet proċedura ġudizzjarja quddiem il-Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta’ Münster). Fi tmiem din il-proċedura ġudizzjarja, din il-qorti kkonkludiet, f’sentenza tat-2 ta’ Lulju 2019 li issa saret *res judicata*, li t-tranżazzjonijiet tal-output tar-rikorrent fil-kawża prinċipali kienu tassew suġġetti għar-rata mnaqqsa tal-VAT. Madankollu, hija qieset li x-xiri mwettaq mir-rikorrent fil-kawża prinċipali kien ukoll suġġett għar-rata mnaqqsa ta’ 7 %. Konsegwentement, it-tnaqqis tal-VAT tal-input tar-rikorrent fil-kawża prinċipali ġie mnaqqas b’mod korrispondenti.

11 Għall-finijiet tal-eżekuzzjoni ta’ din is-sentenza, l-Uffiċċju tat-Taxxa talab, permezz tad-deċiżjonijiet tat-30 ta’ Settembru 2019, l-ammonti tal-VAT dovuti għas-snin 2011 sa 2013, flimkien mal-interessi. Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali għalhekk ikkuntattja lill-fornituri tiegħu sabiex dawn jirrettifikaw il-fatturi li jikkonċernawh u jħallsulu d-differenza.

12 Il-fornituri kollha opponew lir-rikorrent fil-kawża prinċipali l-eċċezzjoni ta’ preskrizzjoni prevista mid-dritt ċivili Ġermaniż. Il-fatturi inkwistjoni għalhekk ma ġewx irrettifikati u r-rikorrent fil-kawża prinċipali ma kisibx mingħand il-fornituri tiegħu r-rimborsi mitluba.

13 F’dawn iċ-ċirkustanzi, ir-rikorrent fil-kawża prinċipali, permezz ta’ ittra tal-24 ta’ Ottubru 2019, ressaq talba quddiem l-Uffiċċju tat-Taxxa intiża sabiex jikseb, għal raġunijiet ta’ ekwità, l-eżenzjoni mill-VAT mitluba *a posteriori* u tal-interessi relatati ma’ dan l-ammont ta’ VAT, konformement mal-Artikoli 163 u 227 tal-AO.

14 L-Uffiċċju tat-Taxxa ċaħad din it-talba permezz ta' deċiżjonijiet tat-3 u tas-16 ta' Diċembru 2019 minħabba li r-rikorrent fil-kawża prinċipali kien huwa stess responsabbli għas-sitwazzjoni. L-ilmenti mressqa minnu kontra dawn id-deċiżjonijiet ta' ċaħda ġew ukoll ikkunsidrati bħala infondati permezz ta' deċiżjoni mogħtija fl-24 ta' Lulju 2020.

15 Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali kkontesta ċ-ċaħda tat-talba tiegħu għall-eżenzjoni mill-VAT mitluba *a posteriori* quddiem il-qorti tar-rinviju. Din tesprimi dubji dwar l-interpretazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT fir-rigward tal-applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità fiskali u tal-prinċipju ta' effettività għad-drittijiet għal rimbors.

16 It-tħassib tagħha huwa bbażat ukoll fuq il-possibbiltà li jkollhom il-fornituri li jirrettifikaw il-fatturi mingħajr limitu fiż-żmien u, konsegwentement, li jagħmlu dan f'data wara r-rimbors tax-xerrej mill-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża. Jekk dawn il-fornituri sussegwentement jitolbu lil din l-amministrazzjoni r-rimbors tal-ħlas żejjed, dan jesponi lill-imsemmija amministrazzjoni għar-riskju li jkollha tirrimborsa l-istess VAT darbtejn mingħajr ma tkun tista' neċessarjament iddur kontra x-xerrej tal-oġġetti li huma s-suġġett tal-imsemmija fatturi.

17 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta' Münster) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva [dwar il-VAT], b'mod partikolari l-prinċipju ta' newtralità fiskali kif ukoll il-prinċipju ta' effettività, jeżiġu, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, li r-rikorrent ikollu direttament kontra l-amministrazzjoni fiskali dritt għar-rimbors [tal-VAT], inklużi l-interessi relatati, li jkun ħallas żejjed lill-fornituri tiegħu f'ras il-għajn, minkejja li jkun possibbli li, sussegwentement, il-fornituri f'ras il-għajn jippreżentaw ilment quddiem l-amministrazzjoni fiskali minħabba rettifika tal-fatturi u b'hekk din – eventwalment – ma tkunx għadha tista' ddur kontra r-rikorrent, b'tali mod li jkun hemm ir-riskju li l-amministrazzjoni fiskali jkollha tirrimborsa l-istess [VAT] darbtejn?"

Fuq id-domanda preliminari

18 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT u l-prinċipju ta' effettività għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jeżiġu li l-benefiċjarju ta' kunsinni ta' oġġetti jkollu direttament fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali dritt għar-rimbors tal-VAT iffatturata indebitament li huwa ħallas lill-fornituri tiegħu u li dawn tal-aħħar ikunu ħallsu lit-Teżor Pubbliku, kif ukoll interessi relatati, f'ċirkustanzi fejn, minn naħa, mingħajr ma jkun jista' jiġi akkużat bi frodi, abbuż jew negliġenza, huwa ma jistax iktar jitlob dan ir-rimbors mingħand dawn il-fornituri minħabba l-preskrizzjoni prevista fid-dritt nazzjonali u fejn, min-naħa l-oħra, teżisti possibbiltà formali li, sussegwentement, l-imsemmija fornituri jitolbu lill-amministrazzjoni fiskali r-rimbors tal-ħlas żejjed wara li jkunu rrettifikaw il-fatturi inizjalment indirizzati lill-benefiċjarju ta' dawn il-kunsinni.

19 Preliminarjament, għandu jiġi indikat li d-dritt għal tnaqqis jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u, bħala prinċipju, ma jistax jiġi limitat. Fil-fatt, is-sistema għat-tnaqqis hija intiża sabiex ittaffi kompletament lill-persuna taxxabbli mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema komuni tal-VAT konsegwentement tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet

ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, sakemm l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (sentenza tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punti 30 u 31 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

20 Il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jikkostitwixxi, f'dan ir-rigward, prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT. F'dan il-kuntest, it-talba għar-rimbors tal-VAT imħallsa indebitament taqa' taħt id-dritt għar-repetizzjoni tal-indebitu, li, skont ġurisprudenza stabbilita, huwa intiż li jirrimedja għall-konsegwenzi tal-inkompatibbiltà tat-taxxa mad-dritt tal-Unjoni billi jiġi nnewtralizzat l-oneru ekonomiku li jaqa' indebitament fuq l-operatur li, finalment, sostniha effettivament (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punti 24 u 25 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

21 Madankollu, fl-assenza ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tat-talbiet ta' restituzzjoni tat-taxxi, huwa l-ordinament ġuridiku intern ta' kull Stat Membru li għandu jipprevedi għall-kundizzjonijiet li fihom tista' ssir tali talba, liema kundizzjonijiet għandhom iħarsu l-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività, jiġifieri, li la għandhom ikunu inqas vantaġġużi mill-kundizzjonijiet li jikkonċernaw talbiet simili bbażati fuq dispożizzjonijiet tad-dritt intern u lanqas għandhom ikunu implimentati b'mod li jagħmlu prattikament impossibbli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni (sentenzi tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punt 37, u tas-26 ta' April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 50).

22 Peress li, bħala prinċipju, huma wkoll l-Istati Membri li għandhom jiddeterminaw il-kundizzjonijiet li fihom il-VAT imħallsa indebitament tista' tiġi rregolarizzata, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li sistema li fiha, min-naħa, il-fornitur tal-oġġett li bi żball ħallas il-VAT lill-amministrazzjonijiet fiskali jista' jitlob ir-rimbors tagħha, u, min-naħa l-oħra, ix-xerrej ta' dan l-oġġett jista' jressaq azzjoni taħt id-dritt ċivili kontra dan il-fornitur għar-repetizzjoni tal-indebitu, tosserva l-prinċipji ta' newtralità tal-VAT u ta' effettività. Fil-fatt, tali sistema tippermetti lid-destinatarju, li jkun ħallas it-taxxa ffatturata bi żball, li jikseb ir-rimbors tas-somom imħallsa indebitament (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punti 38 u 39 kif ukoll tas-26 ta' April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 51).

23 Madankollu, jekk ir-rimbors tal-VAT issir impossibbli jew eċċessivament diffiċli, b'mod partikolari, fil-każ ta' insolvenza tal-fornitur, il-prinċipju ta' effettività jista' jirrikjedi li x-xerrej tal-proprjetà jkun jista' jagħmel talba għal rimbors direttament kontra l-amministrazzjonijiet fiskali. Għalhekk, l-Istati Membri għandhom jipprovdu l-għodda u l-metodi proċedurali neċessarji sabiex jippermettu lix-xerrej imsemmi jirkupra t-taxxa ffatturata indebitament sabiex jirrispettaw il-prinċipju ta' effettività (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punt 41, u tas-26 ta' April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 53).

24 Barra minn hekk, fil-każ fejn jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li d-dritt għar-rimbors tal-VAT indebitament iffatturata u mħallsa huwa invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv, il-benefiċċju ta' dan id-dritt għandu jiġi rrifjutat (sentenzi tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 38, u tat-13 ta' Ottubru 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 28 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata). Għall-kuntrarju, fid-dawl tal-pożizzjoni li l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jokkupa fis-sistema komuni tal-VAT, sanzjoni li tikkonsisti f'rifjut assolut tad-dritt għar-rimbors tal-VAT iffatturata b'mod żbaljat u mħallsa indebitament tidher sproporzjonata meta ebda frodi jew preġudizzju għall-baġit tal-Istat ma jiġi

stabbilit, u dan anki fil-każ ta' negliġenza min-naħa tal-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 70, u tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 37).

25 Fid-dawl tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punti 19 sa 24 ta' din is-sentenza, leġiżlazzjoni jew prattika nazzjonali li twassal sabiex ix-xerrej ta' oġġetti jiġi rrifjutat ir-rimbors tal-VAT tal-input li ġiet iffatturata lilu indebitament u li ħallas b'mod żejjed lill-fornituri tiegħu tidher mhux biss li tmur kontra l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT u l-prinċipju ta' effettività iżda wkoll sproporzjonata, meta jkun impossibbli għalih li jitlob dan ir-rimbors mingħand dawn il-fornituri minħabba biss il-preskrizzjoni li dawn jinvokaw kontra tiegħu u meta ma huwa akkużat bl-ebda frodi, bl-ebda abbuż jew bl-ebda negliġenza.

26 F'dawn iċ-ċirkustanzi, jekk huwa impossibbli jew eċċessivament diffiċli għax-xerrej li jikseb, mingħand il-fornituri, ir-rimbors tal-VAT iffatturata u mħallsa indebitament, dan ix-xerrej, fl-assenza ta' frodi, ta' abbuż jew ta' negliġenza min-naħa tiegħu, għandu d-dritt li jindirizza t-talba tiegħu għal rimbors direttament kontra l-amministrazzjoni fiskali.

27 La s-sentenza tat-13 ta' Jannar 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2), la l-assenza ta' insolvenza tal-fornituri u lanqas ir-riskju ta' rimbors doppju invokati mill-qorti tar-rinviju ma huma ta' natura li jikkontestaw din l-evalwazzjoni.

28 L-ewwel, fir-rigward ta' din l-aħħar sentenza, għandu jiġi rrilevat li, kuntrarjament għall-ipoteżi li tat lok għall-kawża prinċipali, l-ilment tar-rikorrent fil-kawża li wasslet għall-imsemmija sentenza kien jikkonċerna servizzi li kienu ġew, b'mod żbaljat, eżentati mill-VAT. Issa, f'din il-kawża, minn naħa, il-fornitur ma kienx ipprova jirkupra mill-klijent tiegħu l-VAT li tħalliet barra b'mod żbaljat u, min-naħa l-oħra, l-amministrazzjoni fiskali ma kinitx ħarġet avviż ta' taxxa rettifikattiv kontra l-fornitur. Huwa minħabba dawn iċ-ċirkustanzi li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li persuna taxxabbli ma tistax tippretendi li tnaqqas ammont ta' VAT meta dan l-ammont ma jkunx ġie ffatturat lilha u għalhekk ma tkunx ġiet mgħoddija fuq il-konsumatur finali (sentenza tat-13 ta' Jannar 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punt 31).

29 It-tieni, fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk l-assenza ta' insolvenza tal-fornituri tistax ikollha effett fuq id-dritt għar-rimbors tal-VAT fid-dawl tal-ġurisprudenza msemmija fil-punt 23 ta' din is-sentenza, huwa stabbilit li l-użu sistematiku tal-avverbju "b'mod partikolari" f'din il-ġurisprudenza juri li l-ipoteżi tal-insolvenza tal-fornituri hija biss waħda miċ-ċirkustanzi li fihom jista' jkun impossibbli jew eċċessivament diffiċli li jinkiseb ir-rimbors tal-VAT iffatturata u mħallsa indebitament (sentenzi tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punt 41; tas-26 ta' April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 53; tal-11 ta' April 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punti 42 u 48; kif ukoll tat-13 ta' Ottubru 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 22).

30 It-tielet, fir-rigward tar-riskju ta' rimbors doppju minħabba l-fatt li l-fornituri jistgħu jirrettifikaw il-fatturi, inizjalment indirizzati lix-xerrej, f'data sussegwenti għar-rimbors minnu mill-amministrazzjoni fiskali u sussegwentement jitolbuha r-rimbors tal-ħlas żejjed, għandu jiġi osservat li tali riskju huwa, bħala prinċipju, eskluż f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

31 Fil-fatt, kif indikat fil-punt 24 ta' din is-sentenza, il-benefiċċju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT indebitament iffatturata u mħallsa għandu jiġi rrifjutat jekk jiġi stabbilit li dan id-dritt huwa invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv.

32 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, fil-qasam tal-VAT, il-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' prattika abbużiva tirrikjedi li jkunu ssodisfatti żewġ kundizzjonijiet. Minn naħa, it-tranżazzjonijiet inkwistjoni, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva dwar il-VAT u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponi din id-direttiva, għandhom ikollhom bħala riżultat li jiksbu vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet. Min-naħa l-oħra, għandu jirriżulta minn bosta elementi oġġettivi li l-għan essenzjali tat-tranżazzjoni inkwistjoni huwa li jinkiseb vantaġġ fiskali (sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 u 75, kif ukoll tal-15 ta' Settembru 2022, HA.EN, C-227/21, EU:C:2022:687, punt 35).

33 Issa, f'dan il-każ, jidher, bla ħsara għall-verifiki li għandha twettaq il-qorti tar-rinviju, li, minn naħa, ix-xerrej ħallas lill-fornituri l-ammonti tal-VAT li jinsabu fil-fatturi u li, min-naħa l-oħra, dawn il-fornituri ħallsu dawn l-ammonti ta' VAT lill-amministrazzjoni fiskali. Għaldaqstant, jekk l-imsemmija fornituri jirregolarizzaw dawn il-fatturi u jressqu talbiet għar-rimbors tal-ħlas żejjed lil din l-amministrazzjoni wara li din ħallset lura l-ħlas żejjed lix-xerrej tal-oġġetti ffatturati, minkejja li, inizjalment, dawn l-istess fornituri kienu opponew dan lix-xerrej minħabba preskrizzjoni u għalhekk urew b'mod ċar l-assenza ta' interess tagħhom li jirregolarizzaw is-sitwazzjoni, dawn it-talbiet jista' jkollhom biss l-għan li jiksbu vantaġġ fiskali li jmur kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali. Tali prattika hija għalhekk abbużiva fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq u ma tistax tagħti lok għal rimbors tal-imsemmija fornituri, li jeskludi r-riskju ta' rimbors doppju.

34 Fl-aħħar, fir-rigward tal-interessi, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ripetutament li, meta Stat Membru jiġbor taxxa bi ksur tad-dritt tal-Unjoni, il-partijiet fil-kawża għandhom id-dritt mhux biss għar-rimbors tat-taxxa indebitament miġbura, iżda wkoll għall-ammonti mħallsa lil dan l-Istat jew miżmuma minnu b'relazzjoni diretta ma' din it-taxxa, li jinkludi wkoll it-telf ikkostitwit mill-indisponibbiltà ta' somom ta' flus wara l-eżiġibbiltà prematura tat-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' Diċembru 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 205, u tat-13 ta' Ottubru 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 32).

35 F'dan il-każ, hija biss l-eżekuzzjoni tas-sentenza tal-qorti tar-rinviju tat-2 ta' Lulju 2019, li naqqset it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa minn 19 % għal 7 %, li tista' twassal għal piż ekonomiku għar-rikorrent fil-kawża prinċipali li jikkorrispondi għad-differenza bejn ir-rata normali tal-VAT u r-rata mnaqqsa tagħha.

36 Għalhekk, fl-ipoteżi fejn ir-rikorrent fil-kawża prinċipali jkun effettivament diġà ħallas lill-amministrazzjoni fiskali l-ammont li jikkorrispondi għat-tnaqqis inizjali tiegħu, huwa jbati dannu finanzjarju peress li ma jistax jiddisponi minn dan l-ammont. Minn dan isegwi li, fin-nuqqas ta' rimbors tal-VAT indebitament miġbura mill-amministrazzjoni f'terminu raġonevoli, dan id-dannu, sa fejn jirriżulta minn ksur, mill-Istat Membru, tad-dritt tal-Unjoni skont il-punt 25 ta' din is-sentenza, għandu jiġi kkumpensat bil-ħlas ta' interessi moratorji.

37 Fid-dawl tal-motivi preċedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li d-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT u l-prinċipju ta' effettività għandhom jiġu interpretati fis-sens li jeżiġu li l-benefiċjarju ta' kunsinni ta' oġġetti jkollu direttament fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali dritt għar-rimbors tal-VAT iffatturata indebitament li huwa ħallas lill-fornituri tiegħu u li dawn tal-aħħar ikunu ħallsu lit-Teżor Pubbliku, kif ukoll interessi relatati, f'ċirkustanzi fejn, minn naħa, mingħajr ma jkun jista' jiġi akkużat bi frodi, abbuż jew negliġenza, huwa ma jistax iktar jitlob dan ir-rimbors mingħand dawn il-fornituri minħabba l-preskrizzjoni

prevista fid-dritt nazzjonali u fejn, min-naħa l-oħra, teżisti possibbiltà formali li, sussegwentement, l-imsemmija fornituri jitolbu lill-amministrazzjoni fiskali r-rimbors tal-ħlas żejjed wara li jkunu rrettifikaw il-fatturi inizjalment indirizzati lill-benefiċjarju ta' dawn il-kunsinni. Fin-nuqqas ta' rimbors tal-VAT miġbura indebitament mill-amministrazzjoni f'terminu raġonevoli, id-dannu subit minħabba n-nuqqas ta' disponibbiltà tal-ammont ekwivalenti għal din il-VAT miġbura indebitament għandu jiġi kkumpensat bil-ħlas ta' interessi moratorji.

Fuq l-ispejjeż

38 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010, kif ukoll tal-prinċipju ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) u tal-prinċipju ta' effettività,

għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

jeżiġu li l-benefiċjarju ta' kunsinni ta' oġġetti jkollu direttament fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali dritt għar-rimbors tal-VAT iffatturata indebitament li huwa ħallas lill-fornituri tiegħu u li dawn tal-aħħar ikunu ħallsu lit-Teżor Pubbliku, kif ukoll interessi relatati, f'ċirkustanzi fejn, minn naħa, mingħajr ma jkun jista' jiġi akkużat bi frodi, abbuż jew negliġenza, huwa ma jistax iktar jitlob dan ir-rimbors mingħand dawn il-fornituri minħabba l-preskrizzjoni prevista fid-dritt nazzjonali u fejn, min-naħa l-oħra, teżisti possibbiltà formali li, sussegwentement, l-imsemmija fornituri jitolbu lill-amministrazzjoni fiskali r-rimbors tal-ħlas żejjed wara li jkunu rrettifikaw il-fatturi inizjalment indirizzati lill-benefiċjarju ta' dawn il-kunsinni. Fin-nuqqas ta' rimbors tal-VAT miġbura indebitament mill-amministrazzjoni f'terminu raġonevoli, id-dannu subit minħabba n-nuqqas ta' disponibbiltà tal-ammont ekwivalenti għal din il-VAT miġbura indebitament għandu jiġi kkumpensat bil-ħlas ta' interessi moratorji.

Firem