SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla)

13 ta' Ġunju 2024*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 64(1) u (2) – Applikabbiltà – Provvisti minn amministraturi u stralċjarji ġudizzjarji – Provvisti li jseħħu b'mod kontinwu – Artikolu 168(a) – Tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa – Spejjeż marbuta mad-dritt ta' użu ta' isem kummerċjali – Drittijiet tad-difiża – Dritt għal smigħ"

Fil-Kawża C-696/22,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Curtea de Apel Cluj (il-Qorti tal-Appell ta' Cluj, ir-Rumanija), permezz ta' deċiżjoni tal-15 ta' Lulju 2021, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-8 ta' Novembru 2022, fil-proċedura

C SPRL

vs

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn O. Spineanu-Matei, Presidenta tal-Awla, J.-C. Bonichot (Relatur) u S. Rodin, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Emiliou,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li rat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal C SPRL, minn A. Coroian, A. Madar-Petran u C. A. Păun, avocati,

– għall-Gvern Rumen, minn R. Antonie, E. Gane u A. Rotăreanu, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Armenia u J. Jokubauskaitė, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: ir-Rumen.

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 tal-Artikoli 63, 64, 66 u 168 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 2008/117/KE tas-16 ta' Diċembru 2008 (ĠU 2009, L 14, p. 7) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2006/112"), kif ukoll tal-prinċipju ta' rispett tad-drittijiet tad-difiża.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn C SPRL u l-Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj (l-Amministrazzjoni Dipartimentali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Cluj, ir-Rumanija) u d-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (id-Direttorat Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Cluj-Napoca, ir-Rumanija) (iktar 'il quddiem, flimkien, l-"amministrazzjoni fiskali Rumena") dwar il-legalità ta' avviż ta' stima li jimponi fuq C il-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) supplimentari dovuta għal servizzi pprovduti lil impriżi li huma s-suġġett ta' proċeduri ta' insolvenza.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Il-premessa 24 tad-Direttiva 2006/112 tgħid li:

"Il-kunċetti ta' avveniment li jagħti lok għal ħlas u imposizzjoni ta' VAT għandhom jiġu armonizzati jekk l-introduzzjoni tas-sistema komuni ta' VAT u ta' kwalunkwe emendi li jista' jkun hemm għaliha għandhom jieħdu effett fl-istess żmien fl-Istati Membri kollha."

4 It-Titolu VI ta' din id-direttiva, dwar il-fatt taxxabbli u l-eżiġibbiltà tal-VAT, jinkludi l-Kapitolu 2, intitolat "Provvista ta' merkanzija jew servizzi", li jiġbor taħtu l-Artikoli 63 sa 67 tal-imsemmija direttiva.

5 L-Artikolu 63 ta' din l-istess direttiva jipprevedi:

"Għandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti."

6 L-Artikolu 64(2) tad-Direttiva 2006/112, fil-verżjoni inizjali tiegħu, ġie emendat bid-Direttiva 2008/117, li t-terminu ta' traspożizzjoni tagħha, konformement mal-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva skada fl-1 ta' Jannar 2010. Għalhekk, iddaħħal l-ewwel subparagrafu fl-Artikolu 64(2) tad-Direttiva 2006/112, mingħajr ma ġie emendat il-paragrafu 1 ta' dan l-Artikolu 64.

7 L-Artikolu 64 tad-Direttiva 2006/112 jiddisponi:

"1. Fejn din twassal għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew ħlasijiet suċċessivi, il-provvista ta' merkanzija, ħlief dik li tikkonsisti fil-kiri ta' merkanzija għal ċertu perijodu jew il-bejgħ ta' merkanzija fuq termini differiti, kif imsemmi fil-punt (b) ta' l-Artikolu 14(2), jew il-provvista ta' servizzi għandhom jitqiesu bħala kompluti ma' l-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn id–dikjarazzjonijiet ta' kont jew ħlasijiet.

2. […]

L-Istati Membri jistgħu jipprevedu li, f'ċerti każijiet ħlief f'dawk imsemmija fl-ewwel subparagrafu, il-forniment kontinwu ta' prodotti jew servizzi matul perijodu ta' żmien għandha titqies bħala kompluta mill-inqas f'intervalli ta' sena."

8 L-Artikolu 66 tad-Direttiva 2006/112, fil-verżjoni inizjali tiegħu, ġie emendat bid-Direttiva 2008/117. Għalhekk, iddaħħal it-tieni subparagrafu fl-Artikolu 66 tad-Direttiva 2006/112, mingħajr ma ġie emendat l-ewwel subparagrafu ta' dan l-artikolu.

9 Skont l-Artikolu 66 ta' din id-direttiva:

"Bħala deroga mill–Artikoli 63, 64 u 65, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-VAT għandha tiġi imposta, fir-rigward ta' ċerti transazzjonijiet jew ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli f'wieħed miż-żminijiet li ġejjin:

(a) mhux iktar tard miż-żmien tal-ħruġ tal-fattura;

(b) mhux iktar tard miż-żmien meta jiġi riċevut il-ħlas;

(ċ) fejn ma tinħariġx fattura, jew tinħareġ tard, f'perijodu speċifikat mid-data ta' l-avveniment li jagħti lok għal ħlas.

[…]"

10 It-Titolu VII tal-imsemmija direttiva, intitolat "Ammont taxxabbli", jinkludi l-Artikolu 90 tiegħu, li huwa fformulat kif ġej:

"1. Fil-każ ta' kanċellazzjoni, ċaħda [ta' xoljiment jew ta' ħall] jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont taxxabbli għandu jiġi ridott għaldaqstant skond kondizzjonijet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri.

2. Fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mill-paragrafu 1."

11 It-Titolu X tal-istess direttiva, dwar it-tnaqqis, jinkludi l-Kapitolu 1, intitolat "Oriġini u skop tad-dritt ta' tnaqqis", li fih jinsab l-Artikolu 168, li 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;

[...]"

Id-dritt Rumen

12 Il-Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi tat-Taxxi), tat-22 ta' Diċembru 2003 (Monitorul Oficial al României, Parti I, Nru 927 tat-23 ta' Diċembru 2003), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti tal-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi tat-Taxxa"), tinkludi l-Artikolu 134a, intitolat "Fatt taxxabbli għall-kunsinni ta' oġġetti u għall-provvisti ta' servizzi", li jipprevedi:

"(1) Il-fatt taxxabbli jseħħ fid-data tal-kunsinna tal-oġġetti jew fid-data tal-provvista tas-servizzi, suġġett għall-eċċezzjonijiet previsti f'dan il-kapitolu.

[...]

(7) Il-provvisti ta' servizzi li jagħtu lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew ħlasijiet suċċessivi, bħal servizzi ta' kostruzzjoni u ta' assemblaġġ, servizzi ta' konsulenza, ta' riċerka, ta' perizja u servizzi simili oħra, għandhom jitqiesu li saru fid-data tal-ħruġ tal-istat ta' progress, tar-rapporti ta' xogħol jew dokumenti simili oħra sabiex jiġu ddeterminati s-servizzi pprovduti jew, jekk ikun il-każ, skont l-istipulazzjonijiet kuntrattwali, fid-data tal-aċċettazzjoni tagħhom mill-benefiċjarji.

(8) Fir-rigward ta' provvisti kontinwi ta' oġġetti jew ta' servizzi li jsiru b'mod kontinwu, għajr dawk imsemmija fil-paragrafu 7, bħall-provvista ta' gass naturali, ta' ilma, is-servizzi ta' telefonija, il-provvista ta' elettriku u servizzi oħra simili, il-kunsinna jew il-provvista għandha titqies li saret fid-dati speċifikati fil-kuntratt għall-ħlas tal-oġġetti jew servizzi pprovduti, jew fid-data tal-ħruġ ta' fattura, mingħajr ma l-perijodu tad-dikjarazzjoni ta' kont jista' jaqbeż sena.

[...]"

13 Skont l-Artikolu 145 tal-imsemmi kodiċi, intitolat "Kamp ta' applikazzjoni tad-dritt għal tnaqqis":

"[...]

(2) Kull persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas it-taxxa relatata max-xiri jekk dan tal-aħħar jintuża għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet segwenti:

a) it-tranżazzjonijiet taxxabbli [...]"

14 L-Artikolu 4 tal-Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (il-Liġi Nru 85/2006 dwar il-Proċedura ta' Insolvenza), tal-5 ta' April 2006 (Monitorul Oficial al României, Parti I, Nru 359 tal-21 ta' April 2006), huwa fformulat kif ġej:

"(1) L-ispejjeż kollha relatati mal-proċedura stabbilita minn din il-liġi, inklużi dawk relatati mal-komunikazzjoni, mal-konvokazzjoni u man-notifika tal-atti proċedurali mwettqa mill-amministratur ġudizzjarju u/jew mill-istralċjarju, għandhom jitħallsu mill-assi tad-debitur.

[...]

(4) Fl-assenza ta' likwidità fil-kont tad-debitur, għandu jintuża l-fond ta' stralċ [...]"

15 L-Artikolu 11(1) ta' din il-liġi jiddisponi:

"Bis-saħħa ta' din il-liġi, il-ġudikant fl-insolvenza għandu bħala funzjonijiet prinċipali li:

[...]

c) jaħtar, fid-deċiżjoni ta' ftuħ tal-proċedura, b'mod motivat, fost il-prattikanti tal-insolvenza kompatibbli li jkunu ppreżentaw offerta ta' servizzi fil-proċess tal-kawża, l-amministratur ġudizzjarju provviżorju [...], jiffissa r-remunerazzjoni tiegħu konformement mal-kriterji previsti mil-liġi dwar l-organizzazzjoni tal-attivitajiet tal-prattikanti tal-insolvenza u jiddetermina l-funzjonijiet tiegħu matul dan il-perijodu. Il-ġudikant fl-insolvenza għandu jaħtar l-amministratur ġudizzjarju provviżorju jew l-istralċjarju provviżorju mitlub mill-kreditur li jkun talab il-ftuħ tal-proċedura jew mid-debitur, jekk ikun l-awtur tat-talba. [...]

d) jikkonferma, permezz ta' digriet, l-amministratur ġudizzjarju jew l-istralċjarju maħtur mill-assemblea tal-kredituri jew mill-kreditur li jkollu iktar minn 50 % tal-valur tal-krediti, kif ukoll l-onorarji nnegozjati. [...]"

16 L-Artikolu 21(1) u (1a) tal-imsemmija liġi jipprevedi:

"(1) L-amministratur stralċjarju għandu jippreżenta rapport kull xahar li jkun fih id-deskrizzjoni ta' kif ikun wettaq il-funzjonijiet tiegħu, kif ukoll ġustifikazzjoni tal-ispejjeż sostnuti għall-ġestjoni tal-proċedura jew spejjeż oħra sostnuti mil-likwidità tal-assi tad-debitur. Ir-rapport jinsab fil-proċess tal-kawża u ġie ppubblikat estratt minnu fil-[Buletinul Procedurilor de Insolvență (BPI) (il-Bulettin tal-Proċeduri ta' Insolvenza)]. Kull 120 jum, il-ġudikant fl-insolvenza għandu jistabbilixxi terminu għat-tkomplija tal-proċedura, li fl-iskadenza tiegħu l-amministratur ġudizzjarju għandu jesponi fil-qosor il-miżuri meħuda fl-intervall, li jidhru fir-rapporti ta' attività.

(1a) Ir-rapport imsemmi fil-paragrafu 1 għandu jsemmi wkoll ir-remunerazzjoni tal-amministratur ġudizzjarju jew tal-istralċjarju, b'indikazzjoni tal-metodu tal-kalkolu tiegħu."

17 L-Artikolu 24 tal-istess liġi jiddisponi:

"(1) Meta jiddeċiedi dwar id-dikjarazzjoni ta' falliment, il-ġudikant fl-insolvenza għandu jaħtar stralċjarju, filwaqt li d-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 19, 21, 22 u 23 u tal-Artikolu 102(5) japplikaw kif xieraq.

(2) Il-funzjonijiet tal-amministratur ġudizzjarju għandhom jieqfu fil-mument meta l-funzjonijiet tal-istralċjarju jiġu stabbiliti mill-ġudikant fl-insolvenza.

(3) L-amministratur ġudizzjarju maħtur preċedentement jista' wkoll jinħatar stralċjarju."

18 L-Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (id-Digriet tal-Gvern Nru 92/2003 li Jistabbilixxi l-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali), tal-24 ta' Diċembru 2003 (Monitorul Oficial al României, parti I, Nru 941 tad-29 ta' Diċembru 2003), fil-verżjoni tiegħu fis-seħħ fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi ta' Proċedura Fiskali"), jipprevedi, fl-Artikolu 213 tiegħu, intitolat "Trattament tal-ilment":

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

(2) L-awtorità responsabbli għall-ipproċessar tal-ilment tista' titlob l-opinjoni tad-direttorati speċjalizzati tal-ministeru jew tal-istituzzjonijiet u tal-awtoritajiet oħra.

(3) Id-deċiżjoni fuq l-ilment ma jistax ikollha l-effett li taggrava s-sitwazzjoni tal-awtur tal-ilment wara r-rikors tiegħu stess.

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

(5) L-awtorità responsabbli għall-ipproċessar tal-ilment għandha l-ewwel tiddeċiedi dwar l-eċċezzjonijiet proċedurali u sostantivi u, jekk jiġi kkonstatat li huma fondati, il-kawża ma għandhiex tiġi eżaminata fil-mertu."

19 L-Artikolu 38 tal-Ordonanța de urgență nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (id-Digriet ta' Urġenza tal-Gvern Nru 86/2006 dwar l-Organizzazzjoni tal-Attivitajiet tal-Prattikanti tal-Insolvenza), tat-8 ta' Novembru 2006 (Monitorul Oficial al României, Parti I, Nru 944 tat-22 ta' Novembru 2006), jiddisponi:

"(1) Il-prattikanti tal-insolvenza huma intitolati għal onorarji għall-attività mwettqa, fil-forma ta' onorarji fissi, onorarji għar-riżultati jew taħlita ta' dawn it-tipi ta' onorarji.

[…]

(4) Il-ġudikant fl-insolvenza għandu jistabbilixxi l-onorarji provviżorji għall-perijodu ta' osservazzjoni mal-ftuħ tal-proċedura ta' insolvenza, abbażi tal-kriterji previsti fil-paragrafu 2. Dawn l-onorarji jistgħu jinbidlu mill-assemblea tal-kredituri, li għandha tieħu inkunsiderazzjoni d-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 2.

(5) Il-ħlas tal-onorarji tal-prattikanti tal-insolvenza, tal-amministraturi ġudizzjarji jew tal-istralċjarji, jew tal-ispejjeż proċedurali għandu jsir mill-fond stabbilit bis-saħħa tal-Artikolu 4 tal-Liġi Nru 85/2006 […]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

20 C, kumpannija rregolata mid-dritt Rumen, tiġbor fi ħdanha amministraturi u stralċjarji ġudizzjarji, imsejħa "prattikanti tal-insolvenza" mid-dritt Rumen. Hija tipprovdi servizzi lil impriżi li huma suġġetti għal proċeduri ta' insolvenza. Huwa stabbilit li dawn is-servizzi huma suġġetti għall-VAT.

21 Permezz ta' avviż ta' stima tat-13 ta' Awwissu 2015, ikkonfermat parzjalment permezz ta' deċiżjoni tal-10 ta' Mejju 2016, adottata b'risposta għal ilment ippreżentat minn C, l-amministrazzjoni fiskali Rumena kkonstatat irregolaritajiet b'mod partikolari fir-rigward tal-eżiġibbiltà tat-taxxa. C ippreżentat rikors kontenzjuż quddiem il-Curtea de Apel Cluj (il-Qorti tal-Appell ta' Cluj, ir-Rumanija), li hija l-qorti tar-rinviju, filwaqt li talbet is-sospensjoni tal-eżekuzzjoni tad-deċiżjoni tal-10 ta' Mejju 2016.

22 Il-qorti tar-rinviju tqis li dan ir-rikors iqajjem tliet kwistjonijiet dwar l-interpretazzjoni tad-Direttiva 2006/112.

23 Fl-ewwel lok, fir-rigward tas-servizzi pprovduti minn C lill-kumpannija SM SRL matul il-perijodu bejn is-17 ta' Marzu 2011 u l-31 ta' Awwissu 2011, din il-qorti tikkonstata li C ħarġet fattura f'din l-aħħar data.

24 Sabiex tiġi evalwata l-legalità ta' dan l-approċċ, għandu jiġi ddeterminat jekk is-servizzi inkwistjoni jaqgħux taħt l-Artikolu 64(2) tad-Direttiva 2006/112, li ġie traspost, fid-dritt Rumen, mill-Artikolu 134a(8) tal-Kodiċi tat-Taxxa.

25 Bis-saħħa ta' din l-aħħar dispożizzjoni, il-persuni taxxabbli jistgħu jipprevedu li d-dikjarazzjoni ta' kont tas-servizzi tagħhom għandu jinfirex fuq perijodu massimu ta' sena fil-każ ta' "provvista ta' servizzi li titwettaq b'mod kontinwu". Il-kamp ta' applikazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni huwa ddefinit minn lista ta' servizzi mhux eżawrjenti.

26 Jekk jirriżulta li s-servizzi pprovduti lill-kumpannija SM jaqgħu taħt l-Artikolu 134a(8) tal-Kodiċi tat-Taxxa, l-amministrazzjoni fiskali Rumena kienet ikkunsidrat, b'mod żbaljat, li l-fatt taxxabbli u l-eżiġibbiltà tat-taxxa kienu seħħew fil-mument tal-provvista ta' dawn is-servizzi minn C u li, konsegwentement, din kienet obbligata toħroġ fatturi sa mhux iktar tard mill-ħmistax-il jum tax-xahar wara l-imsemmija provvista.

27 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li mill-perizja stabbilita fil-kuntest tal-kawża prinċipali li hija adita biha jirriżulta li s-servizzi inkwistjoni ġew effettivament ipprovduti b'mod kontinwu. Madankollu, ma huwiex eskluż li dawn is-servizzi taw lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew għal ħlasijiet suċċessivi.

28 Fit-tieni lok, il-qorti tar-rinviju tirrileva li, għas-servizzi pprovduti matul il-perijodu mix-xahar ta' Novembru 2010 sax-xahar ta' Ottubru 2011, C ħarġet fattura fit-3 ta' Ottubru 2011 u rċeviet il-VAT fl-1 ta' Novembru 2011, meta rċeviet ir-remunerazzjoni. Dan l-approċċ kien iġġustifikat mill-fatt li l-ħlas kien ġie suġġett għal kundizzjoni marbuta mad-dispożizzjoni ta' likwidità mill-benefiċjarju ta' dawn is-servizzi.

29 L-amministrazzjoni fiskali Rumena qieset li tali kundizzjoni ma kinitx tippermetti li jiġi sseparat il-fatt taxxabbli u l-eżiġibbiltà tal-VAT, filwaqt li ġie ppreċiżat li C kienet ipprovdiet servizzi mid-data tal-ħatra tagħha bħala amministratur jew stralċjarju ġudizzjarju.

30 C, b'kuntrast ma' dan, tibbaża ruħha fuq is-sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punt 35), sabiex issostni li l-"ħlas" huwa kkaratterizzat minn rabta diretta bejn it-tranżazzjoni u l-korrispettiv tiegħu. Għalhekk, qabel il-ħlas inkwistjoni, la kien hemm skambju ta' servizzi reċiproċi u lanqas tranżazzjoni taxxabbli.

31 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-kompatibbiltà tal-pożizzjoni difiża mill-amministrazzjoni fiskali Rumena mal-Artikoli 63, 64 u 66 tad-Direttiva 2006/112.

32 Fit-tielet u l-aħħar lok, bis-saħħa ta' ftehim ta' kollaborazzjoni konkluż fit-8 ta' Diċembru 2009, DDKK, kumpannija ċivili ta' avukati, tat għajnuna finanzjarja lil C u tatha d-dritt li tuża isimha u l-logo tagħha.

33 Skont l-amministrazzjoni fiskali Rumena, dan il-ftehim kien parti minn strateġija ta' kummerċjalizzazzjoni maħsuba sabiex tattira klijenti fil-bidu tal-attività ta' C bħala amministratur jew stralċjarju ta' impriżi f'sitwazzjoni ta' insolvenza. Madankollu, din l-awtorità rrifjutat it-tnaqqis tal-VAT li jidher fuq il-fatturi maħruġa minn DDKK b'applikazzjoni ta' dan il-ftehim, minħabba li C ma wrietx li s-servizzi pprovduti minn din tal-aħħar kienu użati għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha.

34 Il-qorti tar-rinviju tqis li, sabiex tinvoka d-dritt għal tnaqqis tagħha skont l-Artikolu 145(2)(a) tal-Kodiċi tat-Taxxa, C kellha turi l-eżistenza ta' "rabta diretta u immedjata" bejn l-akkwisti li hija kienet twettaq fi stadju preċedenti u t-tranżazzjonijiet sussegwenti li hija kienet twettaq. Is-sentenza tal-25 ta' Novembru 2021, Amper Metal (C-334/20, EU:C:2021:961), tipprovdi indizji f'dan ir-rigward, iżda ma tippermettix li jiġi ddeterminat il-livell ta' prova meħtieġ. F'dan il-każ, C ippreżentat il-ftehim ta' kollaborazzjoni konkluż minn DDKK u fatturi maħruġa minnha lill-amministrazzjoni fiskali Rumena. Barra minn hekk, C semmiet żieda fid-dħul mill-bejgħ tagħha u fl-ammont tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha.

35 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tirrileva li, minbarra t-tliet kwistjonijiet dwar l-interpretazzjoni tad-Direttiva 2006/112, il-kawża prinċipali li biha hija adita tqajjem kwistjoni dwar id-drittijiet tad-difiża.

36 Fil-fatt, fil-kuntest tal-proċedura ta' lment kontra l-avviż ta' stima tat-13 ta' Awwissu 2015, l-amministrazzjoni fiskali Rumena ressqet argumenti ġodda ta' fatt u ta' liġi. C issostni li ma kellhiex il-possibbiltà li tieħu pożizzjoni fir-rigward ta' dawn l-argumenti, bi ksur tad-drittijiet tad-difiża u bi ksur tal-Artikolu 213 tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali, li jillimita l-istħarriġ imwettaq fil-kuntest ta' lment għall-motivi ta' fatt u ta' liġi meħuda inkunsiderazzjoni waqt il-ħruġ tal-att ikkontestat.

37 Il-qorti tar-rinviju tfakkar li, fil-punt 79 tas-sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ksur tad-drittijiet tad-difiża, b'mod partikolari tad-dritt għal smigħ, iwassal għall-annullament tad-deċiżjoni meħuda fi tmiem il-proċedura amministrattiva inkwistjoni biss jekk, fl-assenza ta' din l-irregolarità, din il-proċedura setgħet twassal għal riżultat differenti. Mill-punt 73 ta' din is-sentenza jirriżulta li lanqas ma hemm ksur tad-drittijiet tad-difiża jekk l-eżekuzzjoni ta' avviż ta' stima tiġi sospiża sal-eventwali bidla tagħha.

38 F'dan il-każ, C ibbenefikat minn miżuri provviżorji, jiġifieri s-sospensjoni tal-avviż ta' stima tat-13 ta' Awwissu 2015 sal-adozzjoni ta' deċiżjoni fuq il-mertu mill-qorti tar-rinviju. Barra minn hekk, fil-kuntest tat-tilwima li biha hija adita din il-qorti, C ikkontestat l-argumenti l-ġodda mressqa mill-amministrazzjoni fiskali Rumena matul il-proċedura ta' lment.

39 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Curtea de Apel Cluj (il-Qorti tal-Appell ta' Cluj) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikoli 63, 64 u 66 tad-Direttiva [2006/112] jipprekludu prassi amministrattiva tal-awtorità fiskali, bħal dik f'din it-tilwima, li stabbilixxiet l-obbligu ta' ħlas supplimentari mill-persuna taxxabbli, kumpannija professjonali b'responsabbiltà limitata (KPRL) li permezz tagħha l-prattikanti tal-insolvenza jistgħu jeżerċitaw il-professjoni tagħhom, li jiddeterminaw il-fatt taxxabbli u l-eżiġibbiltà fil-mument li fih ġew ipprovduti s-servizzi fil-kuntest tal-proċeduri ta' insolvenza, fil-każ fejn l-onorarji tal-prattikant tal-insolvenza kienu ġew iffissati mill-ġudikant fl-insolvenza jew mill-assemblea tal-kredituri, bil-konsegwenza li l-persuna taxxabbli hija meħtieġa toħroġ fatturi mhux iktar tard mill-ħmistax-il jum tax-xahar ta' wara dak li matulu tnissel il-fatt taxxabbli tal-VAT?

2) L-Artikoli 63, 64 u 66 tad-Direttiva 2006/112 jipprekludu prassi amministrattiva tal-awtorità fiskali, bħal dik f'din it-tilwima, li tikkonsisti f'li jiġu stabbiliti obbligi ta' ħlas supplimentari mill-persuna taxxabbli, kumpannija professjonali b'responsabbiltà limitata (KPRL) li permezz tagħha l-prattikanti tal-insolvenza jistgħu jeżerċitaw il-professjoni tagħhom, minħabba li ħarġet fatturi u ġabret il-VAT biss fid-data li fih tħallset tas-servizzi pprovduti fi proċeduri ta' insolvenza, għalkemm l-assemblea ġenerali tal-kredituri kienet stabbilixxiet li l-ħlas tal-onorarji tal-prattikant tal-insolvenza kien suġġett għall-eżistenza ta' likwidità fil-kontijiet tad-debituri?

3) Fil-każ ta' ftehim ta' kooperazzjoni (co-branding) bejn uffiċċju tal-avukati u l-persuna taxxabbli, għall-finijiet tal-għoti tad-dritt għal tnaqqis huwa biżżejjed li l-persuna taxxabbli, sabiex tistabbilixxi l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn ix-xiri magħmul mill-persuna taxxabbli fi stadju preċedenti u t-tranżazzjonijiet fi stadju sussegwenti, tipprova, wara l-ftehim, iż-żieda fid-dħul mill-bejgħ/fil-valur tat-tranżazzjonijiet taxxabbli, mingħajr dokumenti oħra ta' sostenn? Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv, liema huma l-kriterji li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni sabiex tiġi ddeterminata b'mod konkret il-portata tad-dritt għal tnaqqis?

4) Il-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni li jirrispetta d-drittijiet tad-difiża għandu jiġi interpretat fis-sens li, jekk, fi ħdan proċeduri amministrattivi nazzjonali għar-riżoluzzjoni ta' lment kontra avviż ta' stima li stabbilixxa l-ħlas ta' VAT supplimentari, jirriżultaw argumenti ġodda ta' dritt u ta' fatt fir-rigward ta' dawk fir-rapport ta' kontroll fiskali li kien il-bażi għall-ħruġ tal-avviż ta' stima u l-persuna taxxabbli bbenefikat minn miżuri ġurisdizzjonali ta' protezzjoni provviżorja, sad-deċiżjoni tal-qorti fuq il-mertu, billi ssospendiet it-titolu tad-dejn, il-qorti adita fuq il-mertu tal-kawża tista' ssib li dan il-prinċipju ma kienx miksur mingħajr ma tivverifika jekk il-proċedura setax kellha riżultat differenti fl-assenza ta' din l-irregolarità?"

Fuq it-talba għal proċedura mħaffa

40 Il-qorti tar-rinviju talbet lill-Qorti tal-Ġustizzja tissuġġetta din il-kawża għal proċedura mħaffa skont l-Artikolu 105(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, billi sostniet li l-kawża prinċipali kienet pendenti quddiemha sa mis-sena 2016.

41 L-Artikolu 105(1) tar-Regoli tal-Proċedura jipprevedi li, fuq talba tal-qorti tar-rinviju jew, f'każijiet eċċezzjonali, *ex officio*, il-President tal-Qorti tal-Ġustizzja jista', meta n-natura tal-kawża tkun teżiġi li tiġi ttrattata f'qasir żmien, u wara li jinstemgħu l-Imħallef Relatur u l-Avukat Ġenerali, jiddeċiedi li r-rinviju għal deċiżjoni preliminari jiġi suġġett għal proċedura mħaffa li tidderoga mid-dispożizzjonijiet ta' dawn ir-Regoli.

42 F'dan il-każ, ma jidhirx li l-qorti tar-rinviju hija obbligata tiddeċiedi f'terminu speċifiku u lanqas li r-rikors ġudizzjarju li ġiet adita bih minn C fl-2016 kien suġġett għal trattament urġenti (ara, f'dan is-sens, id-digriet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-1 ta' Ottubru 2010, N. S *et*, C-411/10, EU:C:2010:575, punt 8).

43 F'dan ir-rigward, huwa biżżejjed li jiġi rrilevat li din il-qorti ddeċidiet li tibgħat it-talba tagħha għal deċiżjoni preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja fil-15 ta' Lulju 2021. Madankollu, l-imsemmija qorti ressqet din it-talba biss fit-8 ta' Novembru 2022.

44 Barra minn hekk, għandu jitfakkar li r-rekwiżit tat-trattament ta' tilwima pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja f'qasir żmien ma jistax jirriżulta mis-sempliċi fatt li l-qorti tar-rinviju hija obbligata tiżgura soluzzjoni rapida tat-tilwima (sentenza tat-13 ta' Ottubru 2022, Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, punt 50).

45 Fl-aħħar nett, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li ma jikkostitwixxix ċirkustanza eċċezzjonali ta' natura li tiġġustifika l-użu ta' proċedura mħaffa biss l-interess tal-partijiet fil-kawża, ċertament leġittimu, li jiddeterminaw malajr kemm jista' jkun il-portata tad-drittijiet li huma jisiltu mid-dritt tal-Unjoni (digriet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-10 ta' Jannar 2012, Arslan, C-534/11, EU:C:2012:4, punt 13 u l-ġurisprudenza ċċitata).

46 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-President tal-Qorti tal-Ġustizzja, permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Diċembru 2022, wara li nstemgħu l-Imħallef Relatur u l-Avukat Ġenerali, ċaħad it-talba għall-applikazzjoni tal-proċedura mħaffa prevista fl-Artikolu 105 tar-Regoli tal-Proċedura.

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ammissibbiltà tad-domandi

47 Fl-ewwel lok, għandu jiġi rrilevat li, permezz tal-ewwel u tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tinterpreta l-Artikoli 63, 64 u 66 tad-Direttiva 2006/112.

48 Madankollu, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li, fir-realtà, din il-qorti ma tistaqsix dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112 bħala tali, iżda dwar il-kamp ta' applikazzjoni, rispettivament, tal-paragrafi (1) u (2) tal-Artikolu 64 ta' din id-direttiva, moqrija flimkien mal-Artikolu 63 tagħha.

49 F'dan ir-rigward, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta wkoll li l-Artikolu 64(1) u (2) tad-Direttiva 2006/112, fil-verżjoni oriġinali tiegħu, ġie traspost, fid-dritt Rumen, permezz tal-Artikolu 134a(7) u (8) tal-Kodiċi tat-Taxxa.

50 B'kuntrast ma' dan, il-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex f'pożizzjoni li tiddetermina jekk l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 ta' din id-direttiva, li huwa dispożizzjoni ta' applikazzjoni fakultattiva, kienx ġie traspost fid-dritt Rumen fiż-żmien tal-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, il-Gvern Rumen isostni li dan ma kienx il-każ. Barra minn hekk, l-informazzjoni li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja ma tippermettilhiex li tevalwa r-rilevanza ta' din id-dispożizzjoni għas-soluzzjoni tal-kawża prinċipali.

51 Issa, peress li t-talba għal deċiżjoni preliminari sservi ta' bażi għall-proċedura stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, il-qorti nazzjonali hija mitluba tfisser, f'din id-domanda stess, il-kuntest fattwali u regolamentari tal-kawża prinċipali u tagħti l-ispjegazzjonijiet neċessarji dwar ir-raġunijiet tal-għażla tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li hija titlob l-interpretazzjoni tagħhom, kif ukoll dwar ir-rabta li hija tistabbilixxi bejn dawn id-dispożizzjonijiet u l-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli għat-tilwima mressqa quddiemha (sentenza tat-8 ta' Ġunju 2023, Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

52 Dawn ir-rekwiżiti kumulattivi li jikkonċernaw il-kontenut ta' talba għal deċiżjoni preliminari jinsabu b'mod espliċitu fl-Artikolu 94 tar-Regoli tal-Proċedura li l-qorti tar-rinviju hija obbligata tosserva bir-reqqa. Barra minn hekk, huma mfakkra fil-punti 13, 15 u 16 tar-Rakkomandazzjonijiet lill-qrati nazzjonali, dwar l-introduzzjoni ta' talbiet għal deċiżjoni preliminari (ĠU 2019, C 380, p. 1) (sentenza tat-8 ta' Ġunju 2023, Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

53 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, għandu jiġi kkonstatat li l-ewwel u t-tieni domanda huma inammissibbli sa fejn dawn jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-Artikolu 66 tad-Direttiva 2006/112.

54 Fit-tieni lok, it-tielet domanda tirrigwarda l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis, previst fl-Artikolu 168 (a) tad-Direttiva 2006/112. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi, minn naħa, dwar il-provi li l-persuna taxxabbli għandha tipprovdi lill-awtoritajiet fiskali sabiex tkun tista' tibbenefika minn dan id-dritt u, min-naħa l-oħra, dwar il-portata tiegħu.

55 Madankollu, l-informazzjoni li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja tikkonċerna biss l-ewwel parti tat-tielet domanda, b'tali mod li hija ma hijiex f'pożizzjoni li tiddetermina la l-motivi li wasslu għad-domandi tal-qorti tar-rinviju dwar il-portata tad-dritt għal tnaqqis u lanqas l-utilità ta' risposta f'dan ir-rigward. F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-tieni parti tat-tielet domanda hija inammissibbli.

Fuq l-ewwel domanda

56 Preliminarjament, għandu jiġi osservat li, fir-rigward tal-provvista ta' servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-qorti tar-rinviju tirrileva, essenzjalment, li l-amministraturi u l-istralċjarji ġudizzjarji miġbura fi ħdan C jipprovdu servizzi lill-impriżi li huma s-suġġett ta' proċeduri ta' insolvenza mhux b'mod *ad hoc*, iżda b'mod kontinwu matul ċertu perijodu.

57 Konsegwentement, għandu jitqies li, permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk l-Artikolu 64 tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni rispettiv tal-paragrafi 1 u 2 ta' dan l-artikolu s-servizzi

pprovduti b'mod kontinwu matul ċertu perijodu, bħal dawk imwettqa, bis-saħħa tad-dritt Rumen, mill-amministraturi u mill-istralċjarji ġudizzjarji favur l-impriżi li huma s-suġġett ta' proċeduri ta' insolvenza.

58 F'dan ir-rigward, għandu, minn naħa, jitfakkar li l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fid-dawl tal-Artikolu 63 tiegħu, peress li l-ewwel dispożizzjoni hija intrinsikament marbuta mat-tieni waħda (sentenza tat-28 ta' Ottubru 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Ħlasijiet suċċessivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 34).

59 Skont dan l-Artikolu 63, il-fatt taxxabbli jseħħ u t-taxxa ssir eżiġibbli fil-mument tal-kunsinna tal-prodotti jew tal-provvista tas-servizzi. Skont l-imsemmi Artikolu 64(1), meta dawn jagħtu lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew għal ħlasijiet suċċessivi, il-provvisti ta' servizzi għandhom jitqiesu bħala mwettqa, fis-sens tal-imsemmi Artikolu 63, fil-mument tal-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn id-dikjarazzjonijiet ta' kont jew ħlasijiet (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Ottubru 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Ħlasijiet suċċessivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 35).

60 Minn applikazzjoni flimkien ta' dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet jirriżulta li, għall-provvisti li jagħtu lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew għal ħlasijiet suċċessivi, il-fatt taxxabbli jseħħ u t-taxxa ssir eżiġibbli fil-mument tal-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn id-dikjarazzjonijiet ta' kont jew il-ħlasijiet (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Ottubru 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Ħlasijiet suċċessivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

61 Fir-rigward tal-kliem "servizzi li jagħtu lok għal ħlasijiet suċċessivi", il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat li dawn jinkludu biss is-servizzi li n-natura stess tagħhom tiġġustifika ħlas bin-nifs, jiġifieri dawk li huma pprovduti mhux b'mod *ad hoc*, iżda b'mod rikorrenti jew kontinwu, matul ċertu perijodu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Ottubru 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Ħlasijiet suċċessivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punti 37 sa 39).

62 Din il-konstatazzjoni tapplika *mutatis mutandis* għat-tieni każ imsemmi fl-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112, jiġifieri meta s-"servizzi jagħtu lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont".

63 Barra minn hekk, l-użu tal-Artikolu 64(1) ta' din id-direttiva, bħala regola ġuridika intiża għad-determinazzjoni tal-mument li fih jitnissel l-obbligu fiskali, jimponi ruħu biss meta l-mument jew il-mumenti ta' twettiq effettiv tal-provvisti ma humiex univoki u jistgħu jagħtu lok għal evalwazzjonijiet differenti, li huwa l-każ meta dawn, minħabba n-natura kontinwa u repetuta tagħhom, jitwettqu matul perijodu jew diversi perijodi speċifiċi (sentenza tat-28 ta' Ottubru 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Ħlasijiet suċċessivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 45).

64 B'kuntrast ma' dan, fil-każ fejn il-mument tal-eżekuzzjoni tal-provvista huwa univoku, b'mod partikolari meta l-provvista tkun ta' natura *ad hoc* u meta jkun jeżisti mument preċiż li jippermetti li jiġi stabbilit li t-twettiq tagħha jkun intemm, konformement mar-relazzjoni kuntrattwali li torbot lill-partijiet fit-tranżazzjoni kkonċernata, l-Artikolu 64(1) tal-imsemmija direttiva ma jistax japplika mingħajr ma jinkiser il-kliem ċar tal-Artikolu 63 tal-istess direttiva (sentenza tat-28 ta' Ottubru 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Ħlasijiet suċċessivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 46).

65 Min-naħa l-oħra, mill-formulazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 64(2) tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta mingħajr ekwivoku li din id-dispożizzjoni tirrigwarda, bħall-paragrafu 1 ta' dan l-Artikolu 64, kunsinni ta' oġġetti u provvisti ta' servizzi li jseħħu b'mod kontinwu matul ċertu perijodu.

66 Minn dan jirriżulta wkoll li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 64(2) ta' din id-direttiva jipprevedi sistema li l-implimentazzjoni tagħha hija fakultattiva, b'tali mod li huma l-Istati Membri li għandhom jiddeċiedu jekk jixtiqux jirrikorru għal din l-iskema. Il-leġiżlatur nazzjonali għandu f'dan ir-rigward ċertu marġni ta' manuvra sa fejn din id-dispożizzjoni sempliċement tipprevedi li l-applikazzjoni tagħha tista' tkun prevista "f'ċerti każijiet" mingħajr preċiżazzjoni oħra għajr dik dwar in-natura kontinwa tas-servizzi, imsemmija fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza.

67 Hekk kif ġie rrilevat fil-punt 49 ta' din is-sentenza, il-leġiżlatur Rumen effettivament iddeċieda li jimplimenta l-imsemmija dispożizzjoni billi adotta l-Artikolu 134a(8) tal-Kodiċi tat-Taxxa, li l-kamp ta' applikazzjoni tiegħu jinkludi l-kunsinni ta' oġġetti u l-provvisti ta' servizzi li jseħħu b'mod kontinwu, "minbarra dawk imsemmija fil-paragrafu 7" ta' dan l-Artikolu 134a. Għaldaqstant, l-applikazzjoni tal-Artikolu 134a(8) tal-Kodiċi tat-Taxxa hija eskluża meta jkunu inkwistjoni provvisti ta' servizzi li huma pprovduti b'mod kontinwu u "li jagħtu lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew għal ħlasijiet suċċessivi", b'tali mod li jaqgħu taħt il-paragrafu 7 tal-imsemmi Artikolu 134a, fatt li madankollu għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

68 Konsegwentement, sabiex jiġi ddeterminat jekk il-provvisti inkwistjoni fil-kawża prinċipali jaqgħux taħt l-Artikolu 64(1) jew taħt l-Artikolu 64(2) tad-Direttiva 2006/112, kif implimentati fid-dritt Rumen, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa n-natura ta' dawn il-provvisti, jiġifieri jekk dawn effettivament seħħewx b'mod kontinwu matul ċertu perijodu u, b'mod partikolari, jekk jagħtux lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew għal ħlasijiet suċċessivi.

69 Għal kull fini utli, għandu jiġi rrilevat li mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li, fir-rigward b'mod partikolari tas-servizzi pprovduti lil SM, C inħatret stralċjarju ġudizzjarju ta' din il-kumpannija u li onorarji mensili ta' 1 000 00 leu Rumen (RON) (madwar EUR 240) kif ukoll onorarji għar-riżultat ta' 10 % ġew stabbiliti. Barra minn hekk, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom, il-Gvern Rumen u l-Kummissjoni Ewropea indikaw li, bis-saħħa tad-dritt Rumen, jiġifieri, l-Artikolu 21(1) u (1a), kif ukoll l-Artikolu 24 tal-Liġi Nru 85/2006 dwar il-Proċedura ta' Insolvenza, fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali, l-amministraturi u l-istralċjarji ġudizzjarji għandhom jippreżentaw rapporti ta' kull xahar dwar is-servizzi pprovduti u dwar ir-remunerazzjoni dovuta lilhom.

70 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jidher, bla ħsara għall-verifiki li għandha twettaq il-qorti tar-rinviju, li l-provvisti ta' servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu jagħtu lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew għal ħlasijiet suċċessivi u li għalhekk huma jaqgħu mhux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 64(2) tad-Direttiva 2006/112, kif implimentat, fid-dritt Rumen, mill-Artikolu 134a(8) tal-Kodiċi tat-Taxxa, iżda taħt l-Artikolu 64(1) ta' din id-direttiva, traspost, fid-dritt Rumen, permezz tal-Artikolu 134a(7) ta' dan il-kodiċi.

71 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 64 tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-paragrafu 1 ta' dan l-artikolu s-servizzi pprovduti b'mod kontinwu matul ċertu perijodu, bħal dawk imwettqa, bis-saħħa tad-dritt Rumen, mill-amministraturi u mill-istralċjarji

ġudizzjarji favur l-impriżi li huma s-suġġett ta' proċeduri ta' insolvenza, sa fejn, bla ħsara għall-verifiki li għandha twettaq il-qorti tar-rinviju, dawn is-servizzi jagħtu lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew għal ħlasijiet suċċessivi.

Fuq it-tieni domanda

72 Preliminarjament, għandu jitfakkar li mir-risposta għall-ewwel domanda jirriżulta li provvisti ta' servizzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali jaqgħu, bħala prinċipju, fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112.

73 Barra minn hekk, fid-dawl tal-formulazzjoni tagħha, it-tieni domanda tista' tinftiehem li hija intiża sabiex tiddetermina l-mument li fih għandhom jinħarġu l-fatturi u l-VAT tinġabar. Madankollu, mill-indikazzjonijiet li jinsabu fit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li din id-domanda tirrigwarda, bħall-ewwel waħda, id-determinazzjoni tal-mument li fih iseħħ il-fatt taxxabbli li jikkonċerna l-VAT u ta' dak li fih din it-taxxa ssir eżiġibbli.

74 Għaldaqstant, għandu jiġi kkunsidrat li, permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li, fil-każ fejn il-ħlas tar-remunerazzjoni għal servizzi li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni ma jistax iseħħ minħabba l-insuffiċjenza ta' likwidità fuq il-kontijiet tad-debitur, l-imsemmija dispożizzjoni tippermetti li jitqies li l-VAT issir eżiġibbli biss fil-mument tal-ġbir effettiv tar-remunerazzjoni.

75 Kif tfakkar fil-punt 60 ta' din is-sentenza, mill-applikazzjoni flimkien tal-Artikolu 63 u tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta li, għall-provvisti li jagħtu lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew għal ħlasijiet suċċessivi, il-fatt taxxabbli jseħħ u din issir eżiġibbli fil-mument tal-iskadenza tal-perijodi li għalihom jirrelataw dawn id-dikjarazzjonijiet ta' kont jew dawn il-ħlasijiet.

76 Il-mument hekk iddeterminat skont l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 huwa impost fuq il-persuni taxxabbli.

77 Fil-fatt, konformement mal-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112, moqri fid-dawl tal-premessa 24 tagħha, it-tnissil tal-VAT u l-eżiġibbiltà tagħha ma humiex elementi li jistgħu jintgħażlu liberament mill-partijiet għal kuntratt. Għall-kuntrarju, il-leġiżlatur tal-Unjoni kellu l-intenzjoni li jarmonizza bis-sħiħ id-data li fiha jiġi fis-seħħ l-obbligu fiskali fl-Istati Membri kollha sabiex jiġi ggarantit ġbir uniformi ta' din it-taxxa (sentenza tat-28 ta' Ottubru 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Ħlasijiet suċċessivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 47).

78 Għaldaqstant, l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 ma jippermettix li t-tnissil tat-taxxa u l-eżiġibbiltà tagħha jiġu suġġetti għal kundizzjoni marbuta mal-ġbir effettiv tar-remunerazzjoni dovuta għas-servizzi pprovduti matul perijodu partikolari. Għall-kuntrarju, fl-iskadenza ta' dan il-perijodu, jiġifieri fid-data li fiha l-ħlas ta' din ir-remunerazzjoni huwa normalment dovut, it-taxxa dejjem issir eżiġibbli, minkejja li dan il-ħlas ma jkunx ġie rċevut għal kwalunkwe raġuni, inkluż minħabba l-assenza ta' likwidità fil-kont tad-debitur.

79 Din l-interpretazzjoni tal-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 hija kkorroborata mis-sistema ta' din id-direttiva.

80 Fil-fatt, id-Direttiva 2006/112 ma teskludix li l-VAT tista' ssir eżiġibbli mhux iktar tard mill-ħruġ tal-fattura jew meta jiġi rċevut il-ħlas. Madankollu, din hija biss fakultà li, bis-saħħa tal-punti (a) u (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 ta' din id-direttiva, tista' tiġi implimentata mill-Istati Membri biss għal ċerti tranżazzjonijiet jew għal ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli, b'deroga mill-Artikoli 63 sa 65 tal-imsemmija direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Ottubru 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Ħlasijiet suċċessivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punt 49).

81 Barra minn hekk, għandu jitfakkar li s-sitwazzjonijiet li fihom il-benefiċjarju ta' kunsinna ta' oġġetti jew ta' provvista ta' servizzi ma jħallasx, jew inkella jħallas biss parzjalment, kreditu li madankollu huwa responsabbli għalih bis-saħħa tal-kuntratt konkluż mal-fornitur huma rregolati minn dispożizzjoni speċifika tad-Direttiva 2006/112, jiġifieri l-Artikolu 90(1) tagħha, li tipprevedi t-tnaqqis tal-bażi taxxabbli b'mod partikolari fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali wara l-mument li fih isseħħ it-tranżazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Ottubru 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Ħlasijiet suċċessivi), C-324/20, EU:C:2021:880, punti 57 u 60).

82 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-każ fejn il-ħlas tar-remunerazzjoni għal servizzi li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni ma jistax iseħħ minħabba l-insuffiċjenza ta' likwidità fuq il-kontijiet tad-debitur, l-imsemmija dispożizzjoni ma tippermettix li jitqies li l-VAT issir eżiġibbli biss fil-mument tal-ġbir effettiv tar-remunerazzjoni.

Fuq it-tielet domanda

83 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li, sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn, minn naħa, tranżazzjoni partikolari preċedenti u, min-naħa l-oħra, tranżazzjonijiet sussegwenti li jagħtu dritt għal tnaqqis, huwa biżżejjed li, minbarra l-kuntratt sottostanti għat-tranżazzjoni preċedenti u l-fatturi relatati magħha, il-persuna taxxabbli tipprovdi dokumenti ta' sostenn li juru ż-żieda fid-dħul mill-bejgħ jew fil-volum tat-tranżazzjonijiet intaxxati allegatament dovuti għal din it-tranżazzjoni preċedenti.

84 Skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112, sakemm l-oġġetti u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-tranżazzjonijiet, li tnaqqas mit-taxxa li jkollha tħallas il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti ta' oġġetti jew servizzi li jkunu sarulha, li jkunu twettqu jew li għad ikunu jridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra.

85 F'dan ir-rigward, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li d-dritt għat-tnaqqis jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u ma jistax, bħala prinċipju, jiġi limitat. Dan id-dritt jista' jiġi eżerċitat immedjatament fir-rigward tat-taxxi kollha imposti fuq it-tranżazzjonijiet preċedenti mwettqa. Is-sistema għat-tnaqqis hija intiża, fil-fatt, sabiex ittaffi kompletament lill-imprenditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema komuni tal-VAT tiżgura n-newtralità tat-taxxa tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għan jew mir-riżultat tagħhom, bil-kundizzjoni li dawn l-attivitajiet ikunu fihom innifishom, bħala prinċipju, suġġetti għall-VAT. Sa fejn il-persuna taxxabbli, li taġixxi bħala tali fil-mument meta takkwista oġġett jew tikseb servizz, tuża dan l-oġġett jew dan

is-servizz għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, din tkun awtorizzata tnaqqas il-VAT dovuta jew imħallsa għall-imsemmi oġġett jew għall-imsemmi servizz (sentenza tal-25 ta’ Novembru 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

86 Il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat li, sabiex id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input jiġi rrikonoxxut fil-konfront tal-persuna taxxabbli, hija neċessarja, bħala prinċipju, l-eżistenza ta’ rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari preċedenti u tranżazzjoni waħda jew numru ta’ tranżazzjonijiet sussegwenti li jagħtu d-dritt għal tnaqqis. Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT li kienet imposta fuq l-akkwist ta’ oġġetti jew il-kisba ta’ servizzi preċedenti jippreżupponi li l-ispejjeż magħmula għall-akkwist tagħhom jagħmlu parti mill-elementi kostituttivi tal-prezz tat-tranżazzjonijiet sussegwenti intaxxati li jagħtu d-dritt għal tnaqqis (sentenza tat-8 ta’ Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tal-VAT marbut ma’ kontribuzzjoni ta’ soċju), C-98/21, EU:C:2022:645, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

87 Madankollu dritt għal tnaqqis huwa aċċettat ukoll favur il-persuna taxxabbli, anki fl-assenza ta’ rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari preċedenti u tranżazzjoni waħda jew iktar sussegwenti li jagħtu dritt għal tnaqqis, meta n-nefqa tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta’ din tal-aħħar u jkunu, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovdi. Dawn l-ispejjeż għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli (sentenza tat-8 ta’ Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tal-VAT marbut ma’ kontribuzzjoni ta’ soċju), C-98/21, EU:C:2022:645, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata).

88 Fiż-żewġ każijiet, huwa neċessarju li l-infiq preċedenti għal oġġetti jew servizzi jiġi inkorporat rispettivament fil-prezz tat-tranżazzjonijiet partikolari sussegwenti jew fil-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi pprovduti mill-persuna taxxabbli fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha (sentenza tat-8 ta’ Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tal-VAT marbut ma’ kontribuzzjoni ta’ soċju), C-98/21, EU:C:2022:645, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

89 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li l-eżistenza ta’ rabtiet bejn tranżazzjonijiet għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-kontenut oġġettiv tagħhom. B’mod iktar partikolari, huma l-amministrazzjonijiet fiskali u l-qrati nazzjonali li għandhom jieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom seħħew it-tranżazzjonijiet ikkonċernati u li għandhom jieħdu inkunsiderazzjoni biss it-tranżazzjonijiet li huma oġġettivament marbuta mal-attività taxxabbli tal-persuna taxxabbli. F’dan is-sens, ġie deċiż li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-użu effettiv tal-oġġetti akkwistati u tas-servizzi miksuba, preċedentement, mill-persuna taxxabbli u r-raġuni esklużiva ta’ dan l-akkwist jew kisba, peress li dan tal-aħħar għandu jitqies li jikkostitwixxi kriterju ta’ determinazzjoni tal-kontenut oġġettiv (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tas-17 ta’ Ottubru 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 28, u tat-8 ta’ Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tal-VAT marbut ma’ kontribuzzjoni ta’ soċju), C-98/21, EU:C:2022:645, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

90 Meta jiġi stabbilit li tranżazzjoni ma twettqitx għall-bżonnijiet tal-attivitajiet taxxabbli ta’ persuna taxxabbli, din it-tranżazzjoni ma tistax titqies li għandha rabta diretta u immedjata ma’ dawn l-attivitajiet fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, anki jekk din it-tranżazzjoni tkun, fid-dawl tal-kontenut oġġettiv tagħha, taxxabbli abbażi tal-VAT (sentenza tat-8 ta’ Novembru 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punt 37 l-ġurisprudenza ċċitata).

91 Fil-każ fejn l-ispejjeż sostnuti jirreferu parzjalment għal attività eżenti jew mhux ekonomika tal-persuna taxxabbli, il-VAT imħallsa fuq dawn l-ispejjeż tista' titnaqqas biss parzjalment (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

92 F'dan il-każ, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li C ipprovdiet lill-amministrazzjoni fiskali Rumena dokumenti li juru żieda fid-dħul mill-bejgħ tagħha jew fil-volum tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha.

93 Madankollu, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandu jitqies li tali ċirkustanzi ma jistgħux, waħedhom, jippermettu lill-amministrazzjoni fiskali Rumena tistabbilixxi l-eżistenza ta' rabta bejn is-servizzi pprovduti lil C bis-saħħa tal-kuntratt ta' kollaborazzjoni konkluż ma' DDKK u t-tranżazzjonijiet ipprovduti sussegwentement minn C, li jagħtu dritt għal tnaqqis.

94 Din il-konstatazzjoni hija kkorroborata mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li minnha jirriżulta li l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 bl-ebda mod ma jissuġġetta l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis għal kriterju relatat maż-żieda tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli u lanqas, b'mod iktar ġenerali, għal kriterju ta' profittabbiltà ekonomika tat-tranżazzjoni preċedenti mwettqa. B'mod partikolari, l-assenza ta' żieda fid-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli ma tistax ikollha effett fuq l-eżerċizzju tad-dritt għat-tnaqqis. Fil-fatt, kif tfakkar fil-punt 85 ta' din is-sentenza, is-sistema komuni ta' VAT tiżgura n-newtralità tat-taxxa tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għan jew mir-riżultat tagħhom, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu fihom innifishom, bħala prinċipju, suġġetti għall-VAT. Għalhekk, id-dritt għat-tnaqqis, ladarba tnissel, jibqa' kweżit anki jekk, sussegwentement, l-attività ekonomika prevista ma tkunx twettqet u, għaldaqstant, ma tkunx tat lok għal tranżazzjonijiet taxxabbli jew jekk il-persuna taxxabbli ma tkunx setgħet tuża l-oġġetti jew is-servizzi li jkunu taw lok għat-tnaqqis fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet taxxabbli minħabba ċirkustanzi li ma jkollhomx x'jaqsmu mar-rieda tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-25 ta' Novembru 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punti 30 u 35).

95 B'kuntrast ma' dan, mill-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li f'dan il-każ hemm elementi oħra li jistgħu jistabbilixxu r-rabta meħtieġa bejn it-tranżazzjonijiet inkwistjoni mwettqa minn C u l-attività taxxabbli tagħha, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 89 ta' din is-sentenza, li jirrigwardaw l-użu effettiv tal-oġġetti akkwistati u tas-servizzi miksuba minn C skont il-kuntratt ta' kollaborazzjoni konkluż ma' DDKK kif ukoll ir-raġuni għal dan l-akkwist.

96 Fil-fatt, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li, bis-saħħa tal-Artikolu 11(1)(c) u (d) tal-Liġi Nru 85/2006 dwar il-Proċedura ta' Insolvenza, sabiex ikunu jistgħu jipproponu s-servizzi tagħhom fil-kuntest ta' proċedura ta' insolvenza partikolari, l-amministraturi u l-istralċjarji ġudizzjarji kkonċernati jippreżentaw offerti f'dan is-sens u, bħala prinċipju, huma l-kredituri tal-impriża kkonċernata minn din il-proċedura li għandhom jaħtru wieħed minnhom. Fid-dawl ta' dan il-kuntest ġuridiku, l-amministrazzjoni fiskali Rumena diġà ppronunzjat ruħha fuq il-kawża tat-tranżazzjoni inkwistjoni, billi kkonstatat li l-ftehim ta' kollaborazzjoni bejn C u DKK kien parti minn strateġija ta' kummerċjalizzazzjoni maħsuba sabiex tattira klijenti fil-bidu tal-attività ta' C bħala amministratur jew stralċjarju ta' impriżi f'sitwazzjoni ta' insolvenza.

97 Barra minn hekk, jidher rilevanti, f'dak li jirrigwarda r-realtà tal-implimentazzjoni ta' dan il-ftehim ta' kollaborazzjoni, li jitqies li C invokat quddiem il-qorti tar-rinviju li d-dokumenti ppreżentati minnha lil terzi għandhom l-isem kummerċjali ta' DDKK.

98 Madankollu, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa l-veraċità taċ-ċirkustanzi msemmija iktar 'il fuq u li teħodhom inkunsiderazzjoni, flimkien maċ-ċirkustanzi l-oħra kollha li fihom seħħew it-tranżazzjonijiet sussegwenti inkwistjoni mwettqa minn C, sabiex tevalwa jekk f'dan il-każ teżistix rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjonijiet preċedenti u tranżazzjonijiet sussegwenti li jagħtu dritt għal tnaqqis.

99 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li, sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn, minn naħa, tranżazzjoni partikolari preċedenti u, min-naħa l-oħra, tranżazzjonijiet sussegwenti li jagħtu dritt għal tnaqqis, għandu jiġi ddeterminat il-kontenut oġġettiv ta' dawn it-tranżazzjonijiet, li jimplika li jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom seħħew l-imsemmija tranżazzjonijiet, jiġifieri, b'mod partikolari, l-użu effettiv tal-oġġetti akkwistati u tas-servizzi miksuba preċedentement mill-persuna taxxabbli kif ukoll ir-raġuni esklużiva għal dan l-akkwist jew il-ksib, mingħajr ma ż-żieda fid-dħul mill-bejgħ jew fil-volum tat-tranżazzjonijiet intaxxati ma jkunu elementi rilevanti f'dan ir-rigward.

Fuq ir-raba' domanda

100 Preliminarjament, għandu jitfakkar li l-qorti tar-rinviju hija adita b'rikors dirett kontra deċiżjoni amministrattiva adottata b'risposta għal ilment u li hija tqis li din id-deċiżjoni ġiet adottata bi ksur tal-prinċipju ta' rispett tad-drittijiet tad-difiża.

101 F'dan ir-rigward, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li, f'dan il-każ, l-amministrazzjoni fiskali Rumena adottat avviż ta' stima li permezz tiegħu hija kkonstatat irregolaritajiet b'mod partikolari fir-rigward tal-mument tal-eżiġibbiltà tal-VAT adottata minn C. Dan l-avviż ġie parzjalment ikkonfermat fi tmiem proċedura ta' lment, iżda abbażi ta' punti ta' fatt u ta' liġi ġodda, mingħajr madankollu C ma ġiet mistiedna tieħu pożizzjoni fir-rigward ta' dawn il-punti.

102 Il-qorti tar-rinviju tqis li dan il-ksur tad-drittijiet tad-difiża ma huwiex neċessarjament determinanti għall-eżitu tar-rikors. Fil-fatt, din twassal għall-annullament tad-deċiżjoni adottata b'risposta għall-ilment ta' C, biss jekk jirriżulta li, fl-assenza ta' dan il-ksur, il-proċedura ta' lment setgħet twassal għal riżultat differenti. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi, madankollu, jekk hija tistax tiċħad ir-rikors li hija adita bih mingħajr ma twettaq tali analiżi, minħabba li, fuq talba ta' C, l-avviż ta' stima tat-13 ta' Awwissu 2015 ġie sospiż.

103 Konsegwentement, għandu jitqies li, permezz tar-raba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni tar-rispett tad-drittijiet tad-difiża għandux jiġi interpretat fis-sens li, fil-kuntest ta' proċedura amministrattiva ta' lment kontra avviż ta' stima li jiddetermina l-VAT, meta l-awtorità kompetenti tadotta deċiżjoni bbażata fuq punti ta' fatt u ta' liġi ġodda, li fir-rigward tagħhom il-persuna kkonċernata ma setgħetx tieħu pożizzjoni, huwa meħtieġ li din id-deċiżjoni tiġi annullata, minkejja li, fuq talba tal-persuna kkonċernata, l-eżekuzzjoni ta' dan l-avviż ta' stima titwettaq b'mod parallel mar-rikors ġudizzjarju ppreżentat kontra din id-deċiżjoni.

104 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li r-rispett tad-drittijiet tad-difiża jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tad-dritt tal-Unjoni fejn id-dritt għal smigħ f'kull proċedura jagħmel parti integrali minnu (sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 28 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

105 Bis-saħħa ta' dan il-prinċipju, li huwa applikabbli meta l-amministrazzjoni tipproponi li tadotta, fil-konfront ta' persuna, att li jikkawżalha preġudizzju, id-destinatarji ta' deċiżjonijiet li jaffettwaw l-interessi tagħhom b'mod sinjifikattiv għandhom jitqiegħdu fil-pożizzjoni li jressqu l-fehmiet tagħhom b'mod effettiv f'dak li jirrigwarda l-elementi li fuqhom l-amministrazzjoni jkollha l-intenzjoni tibbaża d-deċiżjoni tagħha (sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 30 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

106 Dan l-obbligu huwa impost fuq l-amministrazzjonijiet tal-Istati Membri meta dawn jieħdu deċiżjonijiet li jidħlu fil-kamp ta' applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, minkejja li l-leġiżlazzjoni applikabbli ma tipprevedix espressament tali formalità (sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 31 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

107 F'dan il-każ, dan huwa effettivament il-każ. Fil-fatt, il-prinċipju tar-rispett tad-drittijiet tad-difiża japplika f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li fihom Stat Membru, sabiex jikkonforma ruħu mal-obbligu, li jirriżulta mill-applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, li jadotta l-miżuri leġiżlattivi u amministrattivi kollha xierqa sabiex jiżgura l-ġbir tal-VAT kollha dovuta fit-territorju tiegħu u li jiġġieled kontra l-frodi, jissuġġetta lil persuni taxxabbli għal proċedura ta' kontroll fiskali (sentenza tas-16 ta' Ottubru 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 40).

108 Barra minn hekk, ir-regola li d-destinatarju ta' deċiżjoni li tikkawżalu preġudizzju għandu jitqiegħed f'pożizzjoni li jressaq l-osservazzjonijiet tiegħu qabel ma tittieħed din tal-aħħar għandha l-għan li l-awtorità kompetenti tkun f'pożizzjoni li tieħu inkunsiderazzjoni b'mod effettiv l-elementi rilevanti kollha. Sabiex tiġi żgurata protezzjoni effettiva tal-persuna jew tal-impriża kkonċernata, din ir-regola għandha b'mod partikolari bħala għan li dawn tal-aħħar jistgħu jikkoreġu żball jew isostnu tali elementi relatati mas-sitwazzjoni personali tagħhom li jisħqu fis-sens li d-deċiżjoni tittieħed, ma titteħidx jew li hija jkollha tali jew tali kontenut (sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 38 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

109 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti u tal-punti ta' fatt miġbura fil-qosor fil-punt 101 ta' din is-sentenza, jista' jitqies li, f'dan il-każ, l-amministrazzjoni fiskali Rumena setgħet kisret id-dritt ta' C għal smigħ qabel l-adozzjoni ta' att li jikkawżalha preġudizzju, fatt li għandu jiġi stabbilit mill-qorti tar-rinviju.

110 Madankollu, dan ma jkunx il-każ jekk l-impossibbiltà għal C li ssostni l-pożizzjoni tagħha fir-rigward tal-punti ta' fatt u ta' liġi ġodda adottati fil-kuntest tal-proċedura ta' lment kienet ir-riżultat mhux ta' żball min-naħa ta' din l-amministrazzjoni, iżda tal-applikazzjoni ta' regola proċedurali li ssegwi għan ta' interess ġenerali rrikonoxxut, li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

111 Fil-fatt, skont ġurisprudenza stabbilita, id-drittijiet fundamentali, bħalma huwa r-rispett tad-drittijiet tad-difiża, ma jidhirx li jikkostitwixxu prerogattivi assoluti, iżda jistgħu jiġu suġġetti għal restrizzjonijiet, bil-kundizzjoni li dawn ir-restrizzjonijiet jissodisfaw effettivament għanijiet ta' interess ġenerali li għandhom jintlaħqu mill-miżura inkwistjoni u ma jikkostitwixxux, fid-dawl tal-għan li għandu jintlaħaq, intervent sproporzjonat u intollerabbli li jista' jippreġudika

s-sustanza stess tad-drittijiet hekk iggarantiti (sentenza tat-3 ta’ Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 42 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

112 F’dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li smigħ *a posteriori* fil-kuntest ta’ rikors ippreżentat kontra deċiżjoni sfavorevoli jista’, taħt ċerti kundizzjonijiet, ikun f’pożizzjoni li jiżgura r-rispett tad-dritt għal smigħ (sentenza tat-3 ta’ Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 55 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

113 B’mod partikolari, fid-dawl tal-interess ġenerali tal-Unjoni li tirkupra, fl-iqsar żmien possibbli, id-dħul tagħha stess, li jimplika li l-kontrolli fiskali jistgħu jitwettqu malajr u b’mod effikaċi, restrizzjoni tad-dritt għal smigħ qabel l-adozzjoni ta’ deċiżjoni li tikkawża preġudizzju, bħal avviż għall-ħlas, tista’ tkun iġġustifikata meta, minn naħa, fl-okkażjoni tal-preżentata ta’ rikors kontra din id-deċiżjoni, il-persuna kkonċernata tkun effettivament f’pożizzjoni li titlob l-adozzjoni ta’ miżuri provviżorji li jwasslu għas-sospensjoni tad-deċiżjoni inkwistjoni u meta, min-naħa l-oħra, dan ir-rikors jippermettilha li ssostni b’mod utli l-perspettiva tagħha (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta’ Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punti 54, 66, 67 kif ukoll 71).

114 Il-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 111 sa 113 ta’ din is-sentenza tirrigwarda l-possibbiltà li tkun tista’ tiġi ġġustifikata limitazzjoni tad-dritt għal smigħ li hija prevista mid-dritt nazzjonali. Madankollu, fid-dawl tal-punti ta’ liġi u ta’ fatt esposti mill-qorti tar-rinviju, f’dan il-każ, ma jidhirx li hija kwistjoni ta’ tali limitazzjoni, fatt li għandu jiġi madankollu stabbilit mill-qorti tar-rinviju.

115 Fil-fatt, xejn fil-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja ma jippermetti li jiġi kkunsidrat li l-Artikolu 213 tal-Kodiċi ta’ Proċedura Fiskali, li, skont l-informazzjoni pprovduta minn dik il-qorti, jirregola l-proċedura ta’ lment, jipprevedi kwalunkwe limitazzjoni tad-dritt, għall-awtur tal-ilment, li jinstema’ fil-każ li l-amministrazzjoni fiskali Rumena jkollha l-intenzjoni tibbaża d-deċiżjoni tagħha fuq punti ta’ fatt u ta’ liġi ġodda li fir-rigward tagħhom il-persuna kkonċernata ma setgħetx tieħu pożizzjoni. Għall-kuntrarju, mir-raba’ domanda tagħha u mill-kunsiderazzjonijiet relatati magħha jirriżulta li l-qorti tar-rinviju tqis li l-ommissjoni li tisma’ lil C qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni li taqta’ l-ilment tagħha tikkostitwixxi effettivament “irregolarità” ta’ natura li tikser id-dritt għal smigħ.

116 Madankollu, kif irrilevat, ġustament, il-qorti tar-rinviju, kull ksur tad-drittijiet tad-difiża matul proċedura amministrattiva ma għandux neċessarjament iwassal għall-annullament tad-deċiżjoni meħuda fi tmiem din il-proċedura.

117 F’dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, meta la l-kundizzjonijiet li fihom għandu jiġi żgurat ir-rispett tad-drittijiet tad-difiża u lanqas il-konsegwenzi tal-ksur ta’ dawn id-drittijiet ma huma stabbiliti mid-dritt tal-Unjoni, dawn il-kundizzjonijiet u dawn il-konsegwenzi jaqgħu taħt id-dritt nazzjonali, sakemm il-miżuri adottati f’dan is-sens ikunu tal-istess natura bħal dawk li jibbenefikaw minnhom l-individwi f’sitwazzjonijiet tad-dritt nazzjonali paragunabbli (prinċipju ta’ ekwivalenza) u sakemm dawn ma jirrendux prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni (prinċipju ta’ effettività) (sentenza tat-3 ta’ Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 75 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

118 Din is-soluzzjoni hija applikabbli fil-qasam tal-VAT sa fejn id-Direttiva 2006/112 ma tinkludix dispożizzjonijiet dwar proċeduri ta' reviżjoni, li għandhom jiġu trasposti mill-Istati Membri (sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 76).

119 Għaldaqstant, għalkemm huwa permissibbli li l-Istati Membri jippermettu l-eżerċizzju tad-drittijiet tad-difiża skont l-istess modalitajiet bħal dawk użati sabiex jirregolaw sitwazzjonijiet interni, dawn il-modalitajiet għandhom ikunu konformi mad-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, ma għandhomx iqiegħdu f'dubju l-effett utli tad-Direttiva 2006/112 (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 77).

120 Issa, l-obbligu li għandha l-qorti nazzjonali li tiggarantixxi l-effett sħiħ tad-dritt tal-Unjoni ma għandux dejjem bħala konsegwenza l-annullament ta' deċiżjoni, meta din ġiet adottata bi ksur tad-drittijiet tad-difiża. Fil-fatt, tali ksur, b'mod partikolari tad-dritt għal smigħ, iwassal għall-annullament tad-deċiżjoni meħuda fi tmiem il-proċedura amministrattiva inkwistjoni biss jekk, fl-assenza ta' din l-irregolarità, din il-proċedura setgħet twassal għal riżultat differenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punti 78 u 79; tal-20 ta' Diċembru 2017, Prequ' Italia, C-276/16, EU:C:2017:1010, punt 62; kif ukoll tal-4 ta' Ġunju 2020, C. F. (Kontroll fiskali), C-430/19, EU:C:2020:429, punt 35). B'kuntrast ma' dan, il-fatt li saret is-sospensjoni tal-att li qiegħed jintalab l-annullament tiegħu b'mod parallel mar-rikors ippreżentat kontra dan l-att huwa irrilevanti.

121 F'dawn iċ-ċirkustanzi, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa sa fejn il-proċedura ta' lment setgħet twassal għal riżultat differenti li kieku C instemgħat matulha.

122 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għar-raba' domanda għandha tkun li l-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni tar-rispett tad-drittijiet tad-difiża għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-kuntest ta' proċedura amministrattiva ta' lment kontra avviż ta' stima li jiddetermina l-VAT, meta l-awtorità kompetenti tadotta deċiżjoni bbażata fuq punti ta' fatt u ta' liġi ġodda, li fir-rigward tagħhom il-persuna kkonċernata ma setgħetx tieħu pożizzjoni, huwa meħtieġ li d-deċiżjoni adottata fi tmiem din il-proċedura tiġi annullata jekk, fl-assenza ta' din l-irregolarità, l-imsemmija proċedura setgħet twassal għal riżultat differenti, minkejja li, fuq talba tal-persuna kkonċernata, l-eżekuzzjoni ta' dan l-avviż ta' stima ġiet sospiża b'mod parallel mar-rikors ġudizzjarju ppreżentat kontra din id-deċiżjoni.

Fuq l-ispejjeż

123 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 (Id-Disa' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikoli 64 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2008/117/KE tas-16 ta' Diċembru 2008,**

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-paragrafu 1 ta' dan l-artikolu s-servizzi pprovduti b'mod kontinwu matul ċertu perijodu, bħal dawk imwettqa, bis-saħħa tad-dritt Rumen, mill-amministraturi u mill-istralċjarji ġudizzjarji favur l-impriżi li huma s-suġġett ta' proċeduri ta' insolvenza, sa fejn, bla ħsara għall-verifiki li għandha twettaq il-qorti tar-rinviju, dawn is-servizzi jagħtu lok għal dikjarazzjonijiet suċċessivi ta' kont jew għal ħlasijiet suċċessivi.

2) **L-Artikolu 64(1) tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2008/117,**

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

fil-każ fejn il-ħlas tar-remunerazzjoni għal servizzi li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni ma jistax iseħħ minħabba l-insuffiċjenza ta' likwidità fuq il-kontijiet tad-debitur, l-imsemmija dispożizzjoni ma tippermettix li jitqies li l-VAT issir eżiġibbli biss fil-mument tal-ġbir effettiv tar-remunerazzjoni.

3) **L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2008/117,**

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn, minn naħa, tranżazzjoni partikolari preċedenti u, min-naħa l-oħra, tranżazzjonijiet sussegwenti li jagħtu dritt għal tnaqqis, għandu jiġi ddeterminat il-kontenut oġġettiv ta' dawn it-tranżazzjonijiet, li jimplika li jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom seħħew l-imsemmija tranżazzjonijiet, jiġifieri, b'mod partikolari, l-użu effettiv tal-oġġetti akkwistati u tas-servizzi miksuba preċedentement mill-persuna taxxabbli kif ukoll ir-raġuni esklużiva għal dan l-akkwist jew il-ksib, mingħajr ma ż-żieda fid-dħul mill-bejgħ jew fil-volum tat-tranżazzjonijiet intaxxati ma jkunu elementi rilevanti f'dan ir-rigward.

4) **Il-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni tar-rispett tad-drittijiet tad-difiża**

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

fil-kuntest ta' proċedura amministrattiva ta' lment kontra avviż ta' stima li jiddetermina l-VAT, meta l-awtorità kompetenti tadotta deċiżjoni bbażata fuq punti ta' fatt u ta' liġi ġodda, li fir-rigward tagħhom il-persuna kkonċernata ma setgħetx tieħu pożizzjoni, huwa meħtieġ li d-deċiżjoni adottata fi tmiem din il-proċedura tiġi annullata jekk, fl-assenza ta' din l-irregolarità, l-imsemmija proċedura setgħet twassal għal riżultat differenti, minkejja li, fuq talba tal-persuna kkonċernata, l-eżekuzzjoni ta' dan l-avviż ta' stima ġiet sospiża b'mod parallel mar-rikors ġudizzjarju ppreżentat kontra din id-deċiżjoni.

Firem