



Gabra tal-gurisprudenza

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

1 ta' Awwissu 2025 *

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 203 – Indikazzjoni ta' ammont tal-VAT żbaljat fuq il-fattura – Artikolu 238 – Fatturazzjoni ssemplifikata – Servizzi ffatturati lil persuni mhux taxxabli u lil persuni taxxabli li ma jibbenefikawx minn dritt għal tnaqqis tal-VAT – Obbligu li tithallas il-parti tal-VAT iffatturata żbaljatament – Assenza ta' riskju ta' telf ta' dħul fiskali”

Fil-Kawża C-794/23,

li għandha bħala sugġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva, l-Awstrija), b'deċiżjoni tal-14 ta' Diċembru 2023, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-21 ta' Diċembru 2023, fil-proċedura

Finanzamt Österreich

vs

P GmbH,

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

komposta minn N. Jääskinen, President tal-Awla, I. Jarukaitis (Relatur), President tar-Raba' Awla, u A. Arabadjiev, Imħallef,

Avukat Ġenerali: J. Kokott

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għall-Gvern Awstrijak, minn A. Posch, J. Schmoll u F. Koppensteiner, bħala agenti,
- għall-Gvern Ġermaniż, minn J. Möller u P.-L. Krüger, bħala agenti,
- għall-Gvern Portugiż, minn P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires u A. Rodrigues, bħala agenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

– għall-Kummissjoni Ewropea, inizjalment minn F. Behre u M. Herold, sussegwentement minn M. Herold, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konkluzjonijiet tal-Avukata Ġenerali, ipprezentati fis-seduta tad-19 ta' Diċembru 2024,

tagħti l-preżenti

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 203 u 238 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 (UE) 2018/1695 tas-6 ta' Novembru 2018 (ĠU 2018, L 282, p. 5, rettifika fil-ĠU 2018, L 329, p. 53) (iktar 'il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”).
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn il-Finanzamt Österreich (l-Awtorità tat-Taxxa tal-Awstrija, iktar 'il quddiem l-“Awtorità tat-Taxxa”) u P GmbH dwar ir-rifjut, minn din l-awtorità, ta' talba għal aġġustament tad-dikjarazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) ta' P GmbH abbażi tal-fatt li din kienet indikat ammont ta' VAT ikkalkolat b'rata żbaljata fuq il-fatturi tagħha.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

- 3 Skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva dwar il-VAT:
“Il-VAT għandha tithallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din tithallas minn persuna oħra fil-kazijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199b u fl-Artikolu 202.”
- 4 L-Artikolu 203 ta' din id-direttiva jipprovdi:
“Il-VAT għandha tithallas minn kwalunkwe persuna li tnizzel il-VAT fuq fattura.”
- 5 L-Artikolu 220(1) tal-imsemmija direttiva jipprevedi:
“Kull persuna taxxabbli għandha tiżgura li, fir-rigward ta' dak li ġej, tinhareġ fattura, jew hi nnifisha jew mill-konsumatur tagħha jew, f'isimha u għan-nom tagħha, minn parti terza:
(1) provvisti ta' merkanzija jew servizzi li hi tkun għamlet lil persuna taxxabbli oħra jew lil persuna legali mhux taxxabbli;
[...]

6 L-Artikolu 238 tal-istess direttiva jiddisponi:

“1. Wara li jikkonsultaw lill-Kumitat tal-VAT, l-Istati Membri jistgħu, skont il-kondizzjonijiet li huma jistgħu jistabbilixxu, jiddisponu li fil-każijiet li ġejjin l-informazzjoni meħtieġa taħt l-Artikolu 226b għandha tiġi inkluża fil-fatturi li jirrigwardaw provvisti ta' merkanzija jew servizzi:

(a) fejn l-ammont tal-fattura jkun aktar minn EUR 100 iżda mhux aktar minn EUR 400, jew l-ekwivalenti fil-munita nazzjonali;

(b) fejn il-prattika kummerċjali jew amministrattiva fis-settur tan-negozju kkonċernat jew fejn il-kondizzjonijiet tekniċi li taħthom jinħarġu l-fatturi jagħmluha partikolarment diffiċli biex ikun hemm konformità mal-obbligi kollha msemmijin fl-Artikoli 226 jew 230.

3. L-arrangamenti simplifikati previsti fil-paragrafu 1 m'għandhomx japplikaw fejn il-fatturi jkollhom jinħarġu skont il-punti (2) u (3) tal-Artikolu 220(1) jew fejn il-provvista taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi ssir minn persuna taxxabbli li ma tkunx stabbilita fl-Istat Membru li fih hija dovuta l-VAT jew li l-istabbiliment tagħha f'dak l-Istat Membru ma jintervjenix fil-provvista fis-sens tal-Artikolu 192a u l-persuna responsabbli biex thallas il-VAT tkun il-persuna li lilha jiġu fornuti l-merkanzija jew is-servizzi.”

Id-dritt Awstrijak

7 L-Artikolu 11(1), (6) u (12) tal-Umsatzsteuergesetz 1994 (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dhul mill-Bejgħ tal-1994, BGBl. 663/1994), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem l-“UStG 1994”), jipprevedi:

“(1)

“1. Meta l-imprenditur iwettaq tranżazzjonijiet fis-sens tal-punt 1 tal-Artikolu 1(1), huwa jkun awtorizzat joħroġ fatturi. Barra minn hekk, jekk huwa jwettaq tranżazzjonijiet fir-rigward ta' imprenditur ieħor għall-impriża ta' dan tal-aħħar jew fir-rigward ta' persuna legali fejn din tal-aħħar ma tkunx imprenditur, huwa jkun obligat joħroġ il-fatturi. Jekk l-imprenditur iwettaq provvista ta' xogħlijiet jew servizzi taxxabbli fir-rigward ta' proprjetà immobbli lil persuna li ma hijiex imprenditur, huwa għandu joħroġ fattura. L-imprenditur għandu jissodisfa l-obbligu tiegħu ta' fatturazzjoni fi żmien sitt xhur mit-twettiq tat-tranżazzjoni.

[...]

(6) Għall-fatturi li l-ammont totali tagħhom ma jaqbiżx EUR 400, id-dettalji segwenti, li jiżiedu mad-data tal-ħruġ, huma suffiċjenti:

1) l-isem u l-indirizz tal-imprenditur li jkun wettaq il-kunsinna jew ipprovda s-servizz;

2) il-kwantità u l-isem kummerċjali abitwali tal-oġġetti kkunsinnati jew in-natura u l-portata tal-provvista l-oħra;

3) id-data tal-kunsinna jew tal-provvista jew tal-perijodu tal-provvista;

4) il-korrispettiv u l-ammont tat-taxxa relatata mal-kunsinna jew mal-provvista f'somma waħda, u

5) ir-rata tat-taxxa.

[...]

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

8 L-Artikolu 16(1) tal-UStG 1994 jipprovdi:

"Fil-każ ta' modifika tal-bażi tat-taxxa ta' tranżazzjoni taxxabbli fis-sens tal-punti 1 u 2 tal-Artikolu 1(1),

1. l-imprenditur li jkun wettaq din it-tranżazzjoni għandu jikkorreġi konsegwentement l-ammont tat-taxxa dovuta f'dan ir-rigward u

2. l-imprenditur destinatarju għandu jikkorreġi konsegwentement it-tnaqqis magħmul f'dan ir-rigward. Il-korrezzjonijiet għandhom isiru għall-perijodu taxxabbli li matul tiegħu tkun saret il-modifika tal-korrispettiv."

9 L-Artikolu 239a tal-Bundesabgabenordnung (il-Kodiċi Fiskali Federali), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali, jipprevedi:

"Sa fejn taxxa li, skont l-għan tad-dispożizzjoni fiskali, għandha tiġi sostnuta ekonomikament minn persuna għajr il-kontribwent, tkun giet sostnuta ekonomikament minn persuna oħra għajr il-kontribwent, ma għandhomx jitwettqu s-segwenti:

1. akkreditar tal-kont fiskali,

2. h̄las lura, trasferiment jew ċessjoni ta' bilanċ ta' kreditu, u

3. użu ta' dawn għall-h̄las ta' djun fiskali,

jekk dan iwassal għal arrikkiment indebitu tal-kontribwent."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

10 P hija kumpannija b'responsabbiltà limitata rregolata mid-dritt Awstrijak. Hija topera post tal-logħob għat-tfal ġewwa. Fl-2019, hija ssuġġettat id-drittijiet tad-dħul f'dan il-post tal-logħob għal rata ta' VAT ta' 20 %. Mal-h̄las tad-drittijiet tad-dħul, hija kienet tohroġ irċevuti lill-klijenti tagħha stabbiliti, fid-dawl tal-ammonti żgħar tagħhom, skont ir-regoli ta' fatturazzjoni ssemplifikata previsti fl-Artikolu 11(6) tal-UStG 1994. P indikat it-taxxa korrispondenti fuq id-dikjarazzjoni tal-VAT tagħha għas-sena 2019, iżda, sussegwentement, ikkorreġietha abbażi tal-fatt li d-drittijiet tad-dħul kellhom ikunu suġġetti għar-rata mnaqqsa ta' VAT ta' 13 %.

- 11 Permezz ta' deċiżjoni tat-18 ta' Jannar 2021, l-Awtorità tat-Taxxa ffixsat il-VAT dovuta minn P għas-sena 2019 mingħajr ma ħadet inkunsiderazzjoni din il-korrezzjoni. Fid-deċiżjoni tagħha, l-Awtorità tat-Taxxa sostniet li P kienet applikat rata ta' VAT ta' 20 % fuq ir-rendiment mid-dhul fil-post tal-logħob għat-tfal ġewwa u li hija kienet indikat l-ammont ta' din it-taxxa fuq l-irċevuti tagħha. L-Awtorità tat-Taxxa rrifjutat il-korrezzjoni *a posteriori* tar-rata tal-VAT peress li, minn naħa, ma kienx possibbli li jinbidlu l-fatturi u lanqas li jintbagħtu noti ta' kreditu lill-klijenti li jikkorrispondu għad-differenza bejn il-VAT bir-rata ta' 20 % u l-VAT bir-rata mnaqqsa u, min-naħa l-oħra, tali korrezzjoni, fil-każijiet fejn il-klijenti ta' P kienu sugġetti għal VAT bir-rata ta' 20 %, twassal għall-arrikkiment indebitu ta' din il-kumpanija.
- 12 P ippreżenta rikors kontra din id-deċiżjoni, billi sostna li s-servizzi kienu ġew ipprovduti “kważi esklużivament” lil individwi li ma għandhomx dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input, b'tali mod li r-riskju ta' telf ta' dhul fiskali kien eskluż u li korrezzjoni tal-fatturi ma kinitx neċessarja.
- 13 Permezz ta' digriet tal-21 ta' Ġunju 2021, il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi, l-Awstrija), li tressqet il-kawża quddiemha, adixxiet lill-Qorti tal-Ġustizzja b'talba għal deċiżjoni preliminari sabiex ikollha għarfien dwar jekk l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT setax jiġi applikat fil-kuntest ta' din it-tilwima, minkejja li ma kien jeżisti ebda riskju ta' telf ta' dhul fiskali.
- 14 Fis-sentenza tagħha tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li persuna taxxabbli, li tkun ipprovdiet servizz u tkun indikat fuq il-fattura tagħha ammont ta' VAT ikkalkolat fuq il-bażi ta' rata żbaljata, ma tkunx responsabbli, skont din id-dispożizzjoni, għall-parti tal-VAT iffatturata b'mod żbaljat jekk ma jkun hemm ebda riskju ta' telf ta' dhul fiskali peress li l-benefiċjarji ta' dan is-servizz ikunu esklużivament konsumaturi finali li ma jkollhomx dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input.
- 15 Wara din is-sentenza, il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi), permezz ta' sentenza tas-27 ta' Jannar 2023, emendat l-avviż tal-VAT dovuta minn P għas-sena 2019.
- 16 Dik il-qorti telqet mill-premessa li kienu “(kważi) esklużivament” konsumaturi finali, mingħajr dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input, li rrikorrew għas-servizzi ta' P. Madankollu, sa fejn ma setax jiġi eskluż li l-klijenti kienu, żbaljatament jew korrettament, naqqsu l-VAT iffatturata minn P, l-imsemmija qorti qieset li kien hemm lok li ssir stima tal-fatturi li setgħu nisslu dejn tal-VAT skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT. Dik il-qorti bbażat l-evalwazzjoni tagħha fuq l-ipoteżi li kien jeżisti riskju ta' telf ta' dhul fiskali għal parti stmata għal 0.5 % tad-dhul mill-bejgħ totali tal-post tal-logħob ġewwa, jiġifieri madwar 112 mit-22 557 fattura maħruġa b'kollox minn P.
- 17 L-Awtorità tat-Taxxa ppreżentat rikors għal reviżjoni kontra s-sentenza tas-27 ta' Jannar 2003 quddiem il-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva, l-Awstrija). Skont l-Awtorità tat-Taxxa, din is-sentenza ma tihux inkunsiderazzjoni s-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968). Hija ssostni li minn din is-sentenza, li permezz tagħha l-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat id-domandi magħmula lilha fid-dawl tal-premessa li s-servizz inkwistjoni fil-kawża prinċipali kien esklużivament ipprovdut lil konsumaturi finali li ma kellhomx dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input, ma jistax jiġi dedott li l-VAT dovuta setgħet tiġi evalwata abbażi ta' tqassim permezz ta' stima bejn, minn naħa, il-konsumaturi finali u, min-naħa l-oħra, il-persuni taxxabbli li jkollhom dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input.

- 18 Skont il-qorti tar-rinviju, peress li r-riskju ta' telf ta' dhul fiskali, fl-assenza ta' korrezzjoni tal-fatturi, ma giex kompletament eliminat fi żmien xieraq, P tista' titqies li hija kompletament responsabbli għall-hlas tal-ammonti tal-VAT li kien hemm riferiment għalihom fil-fatturi kollha.
- 19 Jekk, madankollu, ir-riskju ta' telf ta' dhul fiskali kellu jiġi evalwat, kif tissuggerixxi l-Avukata Ġenerali fil-konklużjonijiet tagħha fil-kawża Finanzamt Österreich (VAT iffatturata bi żball lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:657), fil-livell ta' kull waħda mill-fatturi żbaljati, il-qorti tar-rinviju tistaqsi skont liema kriterji għandhom jiġu ddeterminati, jekk ikun il-każ permezz ta' stima, liema huma l-fatturi li fir-rigward tagħhom hemm tali riskju ta' telf.
- 20 Il-qorti tar-rinviju tenfasizza li, f'dan il-kuntest, ma huwiex ċar kif għandu jinftehem il-kunċett ta' "konsumaturi finali li ma jibbenefikawx minn dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input", fis-sens tas-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata bi żball lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968).
- 21 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:
- "1) L-Artikoli 203 tad-Direttiva [dwar il-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li abbażi ta' din id-dispożizzjoni, persuna taxxabblu li tkun ipprovdiet servizz u indikat fuq il-fattura tagħha ammont ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) ikkalkolat b'rata żbaljata ma tkunx responsabbli għall-hlas tal-parti mill-VAT li giet iffatturata hażin meta s-servizz imsemmi fil-fattura inkwistjoni jkun gie pprovdut lil persuna mhux taxxabblu, anki jekk tali persuna taxxabblu tkun ipprovdiet servizzi oħra tal-istess natura lil persuni taxxabblu oħra?
- 2) L-espressjoni 'konsumatur finali li ma jibbenefikax minn dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input', fis-sens tas-sentenza [tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata bi żball lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968),] għandha tinftiehem bħala li tirreferi biss għal persuna mhux taxxabblu jew ukoll għal persuna taxxabblu li tagħmel użu mis-servizz inkwistjoni biss għal skopijiet privati (jew skopijiet oħra li ma jwasslux għad-dritt ta' tnaqqis tat-taxxa) u li għalhekk ma għandhiex id-dritt tnaqqas il-VAT tal-input?
- 3) Fil-każ ta' fatturazzjoni ssemplifikata skont l-Artikolu 238 tad-Direttiva 2006/112/KE, skont liema kriterji għandu jiġi eżaminat (jekk ikun il-każ fil-kuntest ta' stima) liema huma l-fatturi li fir-rigward tagħhom il-persuna taxxabblu ma tkunx responsabbli għall-ammont iffatturat hażin sa fejn ma jkunx hemm riskju ta' telf ta' dhul mit-taxxa?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

- 22 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li persuna taxxabblu li tkun ipprovdiet servizz u indikat fuq il-fattura tagħha ammont ta' VAT ikkalkolat fuq il-bażi ta' rata żbaljata tkun responsabbli għall-parti tal-VAT iffatturata b'mod żbaljat lil persuna mhux taxxabblu, anki jekk din il-persuna taxxabblu tkun ipprovdiet ukoll servizzi tal-istess natura lil persuni taxxabblu oħra.

- 23 F'dan ir-rigward, l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi li l-VAT hija dovuta minn kull persuna li tindikaha fuq fattura. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-VAT indikata fuq fattura hija dovuta mill-emittent ta' din il-fattura, inkluż fl-assenza ta' kwalunkwe tranżazzjoni taxxabbli reali (sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata bi żball lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 24 Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa intiż li jelimina r-riskju ta' telf ta' dhul fiskali li jista' jimplika d-dritt għal tnaqqis previst minn din id-direttiva. Dan l-artikolu għalhekk japplika meta l-VAT tkun giet iffatturata b'mod żbaljat u meta jkun jeżisti riskju ta' telf ta' dhul fiskali minhabba l-fatt li d-destinatarju tal-fattura inkwistjoni jista' jinvoka d-dritt tiegħu għal tnaqqis ta' tali VAT (sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata bi żball lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punti 20 u 21 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).
- 25 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li, f'sitwazzjoni fejn parti mill-VAT iffatturata tkun giet iffatturata b'mod żbaljat, l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa intiż li japplika biss għall-ammont tal-VAT li jeċċedi dak iffatturat debitament. Fil-fatt, f'dan l-aħħar każ, jeżisti riskju ta' telf ta' dhul fiskali, peress li persuna taxxabbli destinatarja ta' tali fattura tista' tiġi indotta teżercita d-dritt tagħha għal tnaqqis ta' din il-VAT mingħajr ma l-amministrazzjoni fiskali kompetenti tkun f'pożizzjoni li tiddetermina jekk il-kundizzjonijiet għall-eżerċizzju ta' dan id-dritt humiex issodisfatti (sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata bi żball lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punt 23).
- 26 Minn dan isegwi li l-applikazzjoni tal-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT hija suġġetta biss għall-eżistenza ta' riskju ta' telf ta' dhul fiskali, li għandu jiġi evalwat abbażi ta' fattura speċifika u li ma jistax jiddependi mill-fatt dwar jekk is-servizzi inkwistjoni tal-persuna taxxabbli kkonċernata ġewx ipprovduti mhux biss lil persuni mhux suġġetti għall-VAT, iżda wkoll lil persuni taxxabbli oħra għal din it-taxxa. Għalhekk, għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' tali riskju, għandu jiġi vverifikat jekk id-destinatarju tal-fattura partikolari huwiex effettivament suġġett għall-VAT u jistax, konsegwentement, jinvoka d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa.
- 27 Fid-dawl ta' dawn il-motivi, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li persuna taxxabbli li tkun ipprovdiet servizz u tkun indikat fil-fattura tagħha ammont ta' VAT ikkalkolat b'rata żbaljata ma tkunx responsabbli għall-ħlas tal-parti tal-VAT li giet iffatturata b'mod żbaljat lil persuna mhux taxxabbli, anki jekk din il-persuna taxxabbli tkun ipprovdiet ukoll servizzi tal-istess natura lil persuni taxxabbli oħra.

Fuq it-tieni domanda

- 28 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva dwar il-VAT għandhiex tiġi interpretata fis-sens li għandhom jiġu kklassifikati bħala "konsumaturi finali li ma jibbenefikawx minn dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input", fis-sens tas-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata bi żball lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), mhux biss persuni mhux taxxabbli, iżda wkoll persuni taxxabbli li, f'sitwazzjoni partikolari, ma jkollhomx dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input.

- 29 Għandu jittfakkar, f'dan ir-rigward, li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-punt 25 tas-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata bi żball lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), li l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li persuna taxxabbli, li tkun ipprovdiet servizz u tkun indikat fuq il-fattura tagħha ammont ta' VAT ikkalkolat abbażi ta' rata żbaljata, ma tkunx responsabbli, skont din id-dispożizzjoni, għall-parti tal-VAT iffatturata b'mod żbaljat jekk ma jkun jeżisti ebda riskju ta' telf ta' dħul fiskali minhabba li l-benefiċjarji ta' dan is-servizz ikunu esklużivament konsumaturi finali li ma jibbenefikawx minn dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input.
- 30 Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, kif tfakkar fil-punt 24 ta' din is-sentenza, ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali li huwa intiż li jiġi eliminat mill-obbligu previst fl-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, ma huwiex, fil-prinċipju, kompletament eskluż sakemm id-destinatarju ta' fattura li tindika VAT indebitament ikun jista' jibqa' juża din il-fattura għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt tiegħu għal tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-31 ta' Jannar 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punti 30 sa 32), peress li ma jistax jiġi eskluż li ċirkustanzi u relazzjonijiet ġuridiċi kumplessi jistgħu jipprekludu lill-awtoritajiet tat-taxxa milli jidentifikaw, fi żmien xieraq, il-motivi li jipprekludu l-eżerċizzju ta' dan id-dritt (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punt 30).
- 31 Għaldaqstant, il-kunċett ta' "konsumaturi finali li ma jibbenefikawx minn dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input" għandu jiġi interpretat b'mod strett u għandu jitqies li tali riskju jeżisti meta d-destinatarju ta' fattura żbaljata jkun persuna taxxabbli, u dan anki fil-każ fejn dan seta' jirrikorri għas-servizz ikkonċernat għal finijiet privati jew għal finijiet oħra li ma jagħtux lok għal dritt għal tnaqqis.
- 32 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li d-Direttiva tal-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li għandhom jiġu kklassifikati bħala "konsumaturi finali li ma jibbenefikawx minn dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input", fis-sens tas-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata bi żball lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), persuni mhux taxxabbli biss. Għaldaqstant, persuni taxxabbli li, f'sitwazzjoni partikolari, ma jkollhomx dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input, ma jaqgħux taħt dan il-kunċett.

Fuq it-tielet domanda

- 33 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva dwar il-VAT għandhiex tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi li, fil-każ ta' fatturazzjoni ssemplifikata skont l-Artikolu 238 ta' din id-direttiva, awtorità tat-taxxa jew qorti nazzjonali tkun tista' tirrikorri għal stima sabiex tiddetermina l-proporzjon tal-fatturi li fir-rigward tagħhom persuna taxxabbli li tkun iffatturat il-VAT b'mod żbaljat tkun responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa skont l-Artikolu 203 tal-imsemmija direttiva.
- 34 Mill-proċess għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-kawża prinċipali tikkonċerna sitwazzjoni li fiha l-volum ta' fatturi mahruġa mill-persuna taxxabbli kkonċernata huwa kbir ħafna, peress li din l-emissjoni twettqet fil-kuntest ta' negozju tal-massa, mingħajr ma hija mahrufa l-identità tad-destinatarji ta' dawn il-fatturi.
- 35 Għaldaqstant, għandu jiġi ddeterminat il-mod kif għandhom jiġu identifikati, f'tali każ, għall-finijiet tal-aġġustament tal-VAT iffatturata indebitament, il-fatturi ta' ammont żgħir li fir-rigward tagħhom il-persuna taxxabbli tkun responsabbli għall-ħlas tal-VAT skont

l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, meta d-destinatarji tas-servizzi u tal-fatturi jkunu kemm konsumaturi finali kif ukoll persuni taxxabbli li jibbenefikaw minn dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.

- 36 Kif jirriżulta, essenzjalment, mill-punt 33 tal-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali, id-Direttiva dwar il-VAT la tirregola din il-kwistjoni u lanqas dik tal-oneru tal-prova fir-rigward ta' din l-identifikazzjoni. Għaldaqstant, huwa l-ordinament ġuridiku intern ta' kull Stat Membru li għandu jipprevedi l-kriterji li skonthom għandhom jiġu ddeterminati l-każijiet li fihom persuna taxxabbli tkun responsabbli għall-ħlas ta' ammont ta' VAT iffatturata b'mod żbaljat. Din l-awtonomija proċedurali tal-Istati Membri hija, madankollu, irregolata mill-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività, jiġifieri li l-kriterji msemmija iktar 'il fuq ma għandhomx ikunu inqas favorevoli minn dawk li jikkonċernaw talbiet simili bbażati fuq dispożizzjonijiet tad-dritt intern u lanqas ma għandhom ikunu organizzati b'mod li jirrendi Prattikament impossibbli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Ottubru 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punti 33 u 39).
- 37 Peress li l-prinċipju ta' ekwivalenza ma huwiex ikkonċernat f'dan il-każ, għandu jittfakkar, fir-rigward tal-prinċipju ta' effettività, li dan tal-aħħar jeżiġi li r-regoli nazzjonali b'mod partikolari dwar id-determinazzjoni tal-proporzjon tal-fatturi li fir-rigward tagħhom il-persuna taxxabbli kkonċernata, li tkun iffatturat il-VAT b'mod żbaljat, tkun responsabbli għall-ħlas tal-VAT hekk iffatturata, ma jwasslux sabiex iċaħħdu lil din il-persuna taxxabbli mill-possibbiltà ta' aġġustament jew ta' rimbors tal-ammont tal-VAT imħallas bi żball, peress li d-dritt tal-Unjoni jipprevedi tali obbligu fuq l-Istati Membri jekk, b'mod partikolari, ma jkunx hemm riskju ta' telf ta' dħul fiskali għall-Istat Membru kkonċernat. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina, fid-dawl ta' ċirkustanzi kollha tal-kawża prinċipali, jekk dan huwiex il-każ inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Ottubru 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punti 36 u 40).
- 38 F'dan ir-rigward, kif ġie rrilevat fil-punt 26 ta' din is-sentenza, l-eżistenza ta' riskju ta' telf ta' dħul fiskali fis-sens tal-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT għandha tiġi evalwata fuq il-bażi ta' kull fattura speċifika, billi jiġi vverifikat jekk id-destinatarju tagħha huwiex effettivament persuna taxxabbli għall-VAT.
- 39 Barra minn hekk, sabiex jiġi ddeterminat, fost il-fatturi li jindikaw l-ammont żbaljat tal-VAT, il-proporzjon tal-fatturi mahruġa għal persuni taxxabbli oħra, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi rilevanti kollha, bħan-natura tas-servizz ipprovdut, il-modalitajiet ta' provvista u ta' fatturazzjoni ta' dan is-servizz, kif ukoll kull informazzjoni statistikali dwar id-destinatarji tal-imsemmi servizz li jkollu l-fornitur tiegħu. F'dan ir-rigward, il-fatt li, fil-każ ineżami, il-klijenti tal-persuna taxxabbli kkonċernata huma pjuttost rarament persuni taxxabbli oħra, huwa ta' importanza partikolari.
- 40 Fir-rigward tal-possibbiltà li tintuża stima sabiex jiġi identifikat il-proporzjon tal-fatturi żbaljati mahruġa għal persuni taxxabbli oħra, għandu jiġi rrilevat li, kif, essenzjalment, indikat l-Avukata Ġenerali fil-punti 42 u 43 tal-konklużjonijiet tagħha, id-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix dan fil-prinċipju, bil-kundizzjoni li jiġu osservati, fil-kuntest ta' tali stima, il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punti 36 u 37).
- 41 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, għandu jiġi enfasizzat li s-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tat-tassazzjoni tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet u mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, sakemm l-imsemmija

attivitajiet ikunu, fil-prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT. L-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru tikser b'mod sproporzjonat il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jekk tissuġġetta lill-persuna taxxabbli għall-piż tal-VAT li fir-rigward tagħha din tal-aħħar tkun intitolata tikseb ir-rimbors tagħha, meta s-sistema komuni tal-VAT hija intiza li teħles kompletament lin-negozjant mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu (sentenza tal-21 ta' Marzu 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibbiltà ta' korrezzjoni fil-każ ta' rata żbaljata), C-606/22, EU:C:2024:255, punti 23 u 24).

- 42 Fil-każ ta' stabbiliment ta' fatturi żbaljati li jindikaw ammont ta' VAT eċċessiv, dan il-prinċipju jiġi osservat bil-possibbiltà, li għandha tiġi pprovduta mill-Istati Membri, li tiġi korretta kwalunkwe taxxa ffatturata indebitament, fejn l-emittent tal-fattura jkun, fi żmien xieraq, elimina kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 28).
- 43 Fir-rigward, fit-tieni lok, tal-prinċipju ta' proporzjonalità, dan jeżiġi, b'mod partikolari, li d-data użata sabiex issir stima tan-numru ta' fatturi żbaljati maħruġa lil persuni taxxabbli għandha tkun korretta, affidabbli u aġġornata. Barra minn hekk, tali stima tista' biss tagħti lok għal preżunzjoni konfutabbli, li tista' tiġi kkonfutata mill-persuna taxxabbli li tkun harġet dawn il-fatturi, fuq il-bażi ta' provi kuntrarji (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punt 42).
- 44 F'dan ir-rigward, ir-rispett tad-drittijiet tad-difiża tal-persuna taxxabbli jimplika b'mod partikolari li, qabel ma tiġi adottata miżura li tikkawża preġudizzju għall-persuna taxxabbli, hija titqiegħed f'pożizzjoni li fiha tista' tesprimi effettivament il-fehmiet tagħha fir-rigward tal-fatturi li fuqhom l-awtoritajiet ikollhom l-intenzjoni li jibbażaw id-deċiżjoni tagħhom, b'mod partikolari li jikkontestaw l-eżattezza tal-istima inkwistjoni u li jispjegaw iċ-ċirkustanzi li jiġġustifikaw din il-kontestazzjoni. Il-prinċipju ta' proporzjonalità jeżiġi, barra minn hekk, li l-livell ta' prova meħtieġ għal dan l-għan ma jkunx eċċessivament għoli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punti 43 u 44).
- 45 Fid-dawl tal-motivi preċedenti, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li d-Direttiva tal-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li ma tipprekludix li, fil-każ ta' fatturazzjoni ssemplifikata skont l-Artikolu 238 ta' din id-direttiva, awtorità tat-taxxa jew qorti nazzjonali tkun tista' tirrikorri għal stima sabiex tiddetermina l-proporzjon tal-fatturi li fir-rigward tagħhom persuna taxxabbli li tkun iffatturat il-VAT b'mod żbaljat tkun responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa skont l-Artikolu 203 tal-imsemmija direttiva, bil-kundizzjoni li jittieħdu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet ta' tali stima, iċ-ċirkustanzi rilevanti kollha u li l-persuna taxxabbli jkollha l-possibbiltà, b'osservanza tal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità kif ukoll b'rispett tad-drittijiet tad-difiża, li tikkontesta r-riżultati miksuba b'dan il-metodu.

Fuq l-ispejjeż

- 46 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, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġiħallu lura.

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

- 1) L-Artikolu 203 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 (UE) 2018/1695, tas-6 ta' Novembru 2018,

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

persuna taxxabbli li tkun ipprovdiet servizz u tkun indikat fil-fattura tagħha ammont ta' VAT ikkalkolat b'rata żbaljata ma tkunx responsabbli għall-hlas tal-parti tal-VAT li għet iffatturata b'mod żbaljat lil persuna mhux taxxabbli, anki jekk din il-persuna taxxabbli tkun ipprovdiet ukoll servizzi tal-istess natura lil persuni taxxabbli oħra.

- 2) Id-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2018/1695,

għandha tiġi interpretata fis-sens li:

għandhom jiġu kklassifikati bħala “konsumaturi finali li ma jibbenefikawx minn dritt għat-tnaqqis [tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT)] tal-input”, fis-sens tas-sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata bi żball lil konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), persuni mhux taxxabbli biss. Għaldaqstant, persuni taxxabbli li, f'sitwazzjoni partikolari, ma jkollhomx dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input, ma jaqgħux taħt dan il-kunċett.

- 3) Id-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2018/1695,

għandha tiġi interpretata fis-sens li:

ma tipprekludix li, fil-każ ta' fatturazzjoni ssemplifikata skont l-Artikolu 238 tad-Direttiva 2006/112, kif emendata, awtorità tat-taxxa jew qorti nazzjonali tkun tista' tirrikorri għal stima sabiex tiddetermina l-proporzjon tal-fatturi li fir-rigward tagħhom persuna taxxabbli li tkun iffatturat il-VAT b'mod żbaljat tkun responsabbli għall-hlas ta' din it-taxxa skont l-Artikolu 203 tal-imsemmija direttiva, bil-kundizzjoni li jittiehdu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet ta' tali stima, iċ-ċirkustanzi rilevanti kollha u li l-persuna taxxabbli jkollha l-possibbiltà, b'osservanza tal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità kif ukoll b'rispett tad-drittijiet tad-difiza, li tikkontesta r-riżultati miksuba b'dan il-metodu.

Firem