



Ġabra tal-ġurisprudenza

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

26 ta' Jannar 2012*

“Tassazzjoni — VAT — Direttiva 2006/112/KE — Artikolu 90(1) — Tnaqqis tal-prezz wara li tkun twettqet it-tranzazzjoni — Leġislazzjoni nazzjonali li tissuggetta t-tnaqqis fil-valur taxxabbli għall-kundizzjoni li l-fornitur ta' merkanzija jew ta' servizzi jkollu fil-pussess tiegħu dikjarazzjoni ta' rċevuta, maħruġa mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi, tal-fattura ta' rettifika — Prinċipju ta' newtralità tal-VAT — Prinċipju ta' proporzjonalità”

Fil-Kawża C-588/10,

li għandha bħala sugġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tas-16 ta' Settembru 2010, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-14 ta' Diċembru 2010, fil-proċedura

Minister Finansów

vs

Kraft Foods Polska SA,

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

komposta minn J. N. Cunha Rodrigues, President tal-Awla, U. Løhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh u A. Arabadjiev (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: K. Sztranc-Sławiczek,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-15 ta' Novembru 2011,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għall-Minister Finansów, minn J. Kwaśnicki, konsulent legali,
- għal Kraft Foods Polska SA, minn P. Żurowski, konsulent fiskali, u A. Smolińska-Wiśnioch, avukat,
- għall-Gvern Pollakk, minn A. Kraińska u A. Kramarczyk, kif ukoll minn M. Szpunar, bħala aġenti,
- għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes, bħala aġent,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn K. Herrmann u L. Lozano Palacios, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tikkonċerna l-interpretazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”), kif ukoll tal-prinċipji ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”) u ta' proporzjonalità.
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-Minister Finansów (Ministru tal-Finanzi Pollakk) u Kraft Foods Polska SA (iktar 'il quddiem “KFP”) dwar avviż individwali indirizzat lil KFP li jikkonstata l-illegalità, fid-dawl tal-leġislazzjoni nazzjonali, tat-tnaqqis, fuq il-bażi ta' fattura ta' rettifika indirizzata lill-kontraenti, tal-valur taxxabbli kif ukoll tal-ammont tal-VAT dovuta jekk, fid-data tal-preżentata tad-dikjarazzjoni tal-VAT, KFP ma kinitx fil-pussess ta' dikjarazzjoni ta' rċevuta maħruġa minn din il-kontraenti fir-rigward tal-imsemmija fattura ta' rettifika.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġislazzjoni tal-Unjoni

- 3 L-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li l-“prinċipju tas-sistema komuni ta' VAT tinvolvi l-applikazzjoni ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum fuq merkanzija u servizzi li hi eżattament proporzjonali għall-prezz tal-merkanzija u s-servizzi, ikunu kemm ikunu t-transazzjonijiet li jkunu saru fil-proċess ta' produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-istadju li fih hi imposta t-taxxa”.
- 4 Skont l-Artikolu 73 ta' din id-direttiva, fir-rigward “tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli [il-valur taxxabbli] għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi hlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista”.
- 5 L-Artikolu 79 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

“L-ammont taxxabbli [il-valur taxxabbli] m'għandux jinkludi l-fatturi li ġejjin:

- (a) tnaqqis fil-prezzijiet bħala skont għal pagament kmieni;
- (b) roġs fil-prezzijiet u tnaqqis mogħti lill-konsumatur u akkwistati minnu fiż-żmien tal-provvista;
- (ċ) ammonti riċevuti minn persuna taxxabbli mill-konsumatur, bħala hlas lura għan-nefqa mħallsa fl-isem u għall-konsumatur, u li huma mdaħħla fil-kotba tiegħu f'kont ta' sospiża.

Il-persuna taxxabbli għandha tissupplixxi prova ta' l-ammont effettiv ta' din in-nefqa msemmija fil-punt (ċ) ta' l-ewwel paragrafu u ma tistax tnaqqas kwalunkwe VAT li setgħet ġiet imposta.”

- 6 Skont l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT, fil-“każ ta' [annullament], kancellazzjoni, ċaħda jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista [it-tranzazzjoni] tkun saret, l-ammont taxxabbli [il-valur taxxabbli] għandu jiġi ridott għaldaqstant skond kondizzjonijiet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri”.

7 L-Artikolu 273 ta' din id-direttiva jipprovdi:

“L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

L-għażla skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintuża biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3.”

8 Skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT:

“Fejn, għal perijodu partikolari ta' taxxa, l-ammont ta' tnaqqis jeċċedi l-ammont tal-VAT dovuta, l-Istati Membri jistgħu, skond il-kondizzjonijiet li huma għandhom jiddeterminaw, jew jagħmlu rifużjoni jew imexxu l-eċċess 'il quddiem għall-perijodu li jmiss.

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jirrifjutaw li jagħmlu rifużjoni jew li jmexxu 'l quddiem jekk l-ammont ta' l-eċċess hu insinifikanti.”

Il-leġislazzjoni nazzjonali

9 L-Artikolu 29(4a) sa (4c) tal-Liġi tal-11 ta' Marzu 2004 dwar it-taxxa fuq il-merkanzija u fuq is-servizzi (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nru 54, poźizzjoni 535, iktar 'il quddiem il-“Liġi dwar il-VAT”) jipprovdi:

“4a. Fil-każijiet previsti, il-persuna taxxabbli tista' tnaqqas il-valur taxxabbli kif dan ikun stabbilit fil-fattura bil-kundizzjoni li, qabel l-iskadenza tat-terminu għall-preżentata tad-dikjarazzjoni tal-VAT fir-rigward tal-perijodu taxxabbli li matulu l-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi tkun irċeviet il-fattura [ta' rettifika], il-persuna taxxabbli jkollha fil-pussess tagħha dikjarazzjoni ta' rċevuta ta' din il-fattura maħruġa mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi. Meta din il-persuna tal-aħħar tkun irċeviet il-fattura wara l-iskadenza tat-terminu għall-preżentata tad-dikjarazzjoni fiskali fir-rigward ta' perijodu taxxabbli, il-persuna taxxabbli hija intitolata li tiegħu inkunsiderazzjoni l-fattura [ta' rettifika] fir-rigward tal-perijodu taxxabbli li matulu tircievi d-dikjarazzjoni ta' rċevuta tal-imsemmija fattura maħruġa mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi.

4b. Il-kundizzjoni dwar il-kisba, mill-persuna taxxabbli, tad-dikjarazzjoni ta' rċevuta tal-fattura maħruġa mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi ma tapplikax:

- 1) fil-każ ta' esportazzjoni, ta' kunsinna intra-Komunitarja u ta' kunsinna ta' merkanzija li fir-rigward tagħha l-post ta' tassazzjoni jkun jinsab barra mit-territorju nazzjonali;
- 2) fir-rigward ta' akkwirenti li għalihom it-tranzazzjoni inkwistjoni tkun waħda ta' bejgħ finalizzat, jiġifieri l-provvista ta' enerġija elettrika u ta' sħana, ta' gass, ta' servizzi ta' telekomunikazzjonijiet u ta' radjokomunikazzjonijiet kif ukoll tas-servizzi indikati fil-punti 138 u 153 tal-Anness 3 ta' din il-liġi.

4c. Il-paragrafu 4a japplika wkoll fil-każ li jiġi kkonstatat żball fl-ammont tat-taxxa indikata fuq il-fattura u fil-każ li tinhareġ fattura ta' rettifika tal-fattura li tindika ammont ta' taxxa superjuri għall-ammont dovut.”

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

- 10 KFP topera fil-qasam tal-produzzjoni u tad-distribuzzjoni tal-prodotti tal-ikel. Fil-kuntest tal-bejgħ tal-prodotti tagħha lil diversi kokontraenti, KFP tohroġ numru kunsiderevoli ta' fatturi u ta' fatturi ta' rettifika, fejn dawn tal-aħħar jinħarġu b'mod partikolari fir-rigward tal-ġhoti ta' trahħis, fir-rigward tar-ritorn ta' prodotti u fil-każ ta' żbalji.
- 11 Dak li jiġri b'mod regolari huwa li KFP tirċievi d-dikjarazzjoni ta' rċevuta tal-fattura ta' rettifika maħruġa mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi b'dewmien sinjifikattiv jew saħansitra ma tirċevix tali dikjarazzjoni. Il-kisba ta' tali dikjarazzjonijiet teħtieġ hafna drabi li jintbagħtu ittri ta' tfakkir kif ukoll skambju ta' korrispondenza u timplika l-obbligu li jiġi implementat mekkanizmu sabiex jiġi segwit jekk dawn id-dikjarazzjonijiet ikunux intbagħtu.
- 12 Peress li kkunsidrat li kienet awtorizzata tnaqqas il-valur taxxabbli u l-ammont tal-VAT dovuta fuq il-bażi tal-fattura ta' rettifika meħuda inkunsiderazzjoni fid-dikjarazzjoni tal-VAT li tikkonċerna l-perijodu li matulu nharġet il-fattura msemmija, minkejja li, fid-data tal-preżentata ta' din id-dikjarazzjoni, hija ma kellhiex fil-pussess tagħha d-dikjarazzjoni ta' rċevuta ta' din il-fattura ta' rettifika, KFP ressqet talba quddiem il-Minister Finansów sabiex tiġi kkonfermata l-interpretazzjoni tagħha tal-Artikolu 29 tal-Liġi dwar il-VAT.
- 13 F'avviż individwali tal-10 ta' April 2009, il-Minister Finansów ikkunsidra li minn qari letterali tal-Artikolu 29(4a) tal-liġi msemmija jirriżulta li t-tnaqqis tal-ammont tal-VAT dovuta mill-bejjieġħ huwa suġġett għall-kundizzjoni li dan ikollu fil-pussess tiegħu dikjarazzjoni ta' rċevuta tal-fattura ta' rettifika maħruġa mill-akkwirenti, u li għalhekk id-diffikultajiet prattiċi li KFP setgħet tiltaqa' magħhom fir-rigward tal-kisba ta' din id-dikjarazzjoni ta' rċevuta ma kellhom ebda rilevanza.
- 14 Sussegwentement għal rikors amministrattiv li ma kellux eżitu pożittiv għaliha, KFP fethet kawża quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal amministrattiv ta' Varsavja) fejn invokat ksur, l-ewwel nett, tal-Artikolu 29(4a) u (4c) tal-Liġi dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikoli 73 u 79 tad-Direttiva tal-VAT, li jirriżulta minn ksur tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, it-tieni nett, tal-prinċipju ta' proporzjonalità, it-tielet nett, tal-prinċipju ta' supremazija tad-dritt tal-Unjoni u, ir-raba' nett, ta' regoli proċedurali minhabba, b'mod partikolari, rifjut li tiġi applikata l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.
- 15 Il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, minn naħa, ikkunsidra li l-Artikolu 29(4a) tal-Liġi dwar il-VAT jobbliga lill-persuna taxxabbli li tkun tixtieq tnaqqas il-valur taxxabbli sabiex tikseb il-prova li l-fattura ta' rettifika tkun ingħatat lill-akkwirenti tal-merkanzija jew tas-servizzi.
- 16 Min-naħa l-oħra, dak it-tribunal ikkunsidra li l-imsemmi Artikolu 29(4a) imur kontra d-dritt tal-Unjoni sa fejn l-Artikoli 73 sa 79 tad-Direttiva tal-VAT ma jipprevedux l-obbligu li l-persuna taxxabbli jkollha fil-pussess tagħha dikjarazzjoni ta' rċevuta ta' fattura ta' rettifika u li l-introduzzjoni, mil-legiżlatur nazzjonali, ta' tali obbligu hija kuntrarja għall-prinċipji ta' newtralità tal-VAT u ta' proporzjonalità. Fil-fatt, din id-dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali twassal sabiex ma jitteħidx inkunsiderazzjoni l-valur taxxabbli reali mnaqqas u tipprevedi rekwiżiti formali li jmorru lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jiġu kkontrollati abbużi eventwali.
- 17 Il-Minister Finansów ippreżenta appell fil-kassazzjoni kontra din is-sentenza quddiem il-qorti tar-rinvju. Fil-fehma tiegħu, meta rrikjeda dikjarazzjoni ta' rċevuta ta' fattura ta' rettifika, il-legiżlatur nazzjonali sempliċement uża l-possibbiltà mogħtija lill mid-Direttiva tal-VAT sabiex jagħżel il-forom u l-mezzi għall-implementazzjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-valur taxxabbli. Dan ir-rekwiżit huwa intiż sabiex tiġi żgurata r-regolarità tat-tranzazzjonijiet u la jikser il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT u lanqas dak ta' proporzjonalità.

- 18 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li n-Naczelny Sąd Administracyjny iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

“Kundizzjoni bħal dik stabbilita fl-Artikolu [29(4a)] tal-[Liġi dwar il-VAT], li tissugġetta d-dritt li tnaqqas l-ammont taxxabbli [il-valur taxxabbli] imniżżel fil-fattura, għaż-żamma mill-persuna taxxabbli, qabel l-iskadenza tat-terminu sabiex tiġi sottomessa dikjarazzjoni tat-taxxa relatata mal-perijodu taxxabbli li matulu x-xerrej tal-prodott jew tas-servizz irċieva l-fattura [ta' rettifika], tad-dikjarazzjoni ta' riċevuta tal-imsemmija fattura [ta' rettifika] min-naħa tax-xerrej ta' dak il-prodott jew servizz mixtri, taqa' taht il-kunċett ta' kundizzjoni stabbilita fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva [tal-VAT], li [j]ipprovdli li fejn il-prezz jitnaqqas wara li t-tranzazzjoni tkun seħħet, l-ammont taxxabbli [il-valur taxxabbli] għandu għaldaqstant jitnaqqas skont kundizzjonijiet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri, u din il-kundizzjoni tikser il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT kif ukoll il-prinċipju ta' proporzjonalità?”

Fuq id-domanda preliminari

- 19 Permezz tad-domanda magħmula, il-qorti tar-rinviju qiegħda essenzjalment tistaqsi jekk ir-rekwiżit fejn it-tnaqqis tal-valur taxxabbli, kif dan jirriżulta minn fattura inizjali, huwa sugġett għall-pussess, mill-persuna taxxabbli, ta' dikjarazzjoni ta' riċevuta ta' fattura ta' rettifika mahruġa mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi, jaqax taht il-kunċett ta' kundizzjoni li jinsab fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT u jekk il-prinċipji ta' newtralità tal-VAT kif ukoll ta' proporzjonalità jipprekludux tali rekwiżit.
- 20 Fir-rigward tal-kwistjoni jekk ir-rekwiżit inkwistjoni fil-kawża prinċipali jaqax taht il-kunċett ta' kundizzjoni li jinsab fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT, għandu jifakkar li mill-Artikoli 1(2) u 73 tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li l-prinċipju tas-sistema komuni tal-VAT huwa li fuq il-merkanzija u fuq is-servizzi tiġi applikata taxxa ġenerali fuq il-konsum li tkun eżattament proporzjonali għall-prezz tagħhom u li l-valur taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi l-korrispettiv miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur ta' merkanzija jew mill-prestatarju ta' servizzi fir-rigward tat-tranzazzjonijiet inkwistjoni mingħand l-akkwirenti, mingħand il-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi jew mingħand terzi.
- 21 B'mod partikolari, fil-każ ta' tnaqqis fil-prezz wara l-mument li fih titwettaq it-tranzazzjoni, l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdli li “l-ammont taxxabbli [il-valur taxxabbli] għandu jiġi ridott għaldaqstant skond kondizzjonijiet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri”.
- 22 Barra minn hekk, skont l-Artikolu 273 tad-direttiva msemmija, l-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu l-obbligi li fil-fehma tagħhom ikunu meħtieġa sabiex ikun żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi, bil-kundizzjoni li jkun osservat trattament ugwali għat-tranzazzjonijiet interni u għat-tranzazzjonijiet imwettqa bejn l-Istati Membri minn persuni taxxabbli, bil-kundizzjoni li dawn l-obbligi ma jgħolqux, fil-kummerċ bejn l-Istati Membri, formalitajiet marbuta mal-qsim ta' fruntiera u bil-kundizzjoni li din il-possibbiltà ma tintużax sabiex jiġu stabbiliti obbligi marbuta mal-fatturazzjoni addizzjonali għal dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3 tal-istess direttiva.
- 23 Peress li, hliet għal-limiti stabbiliti minnhom, id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 90(1) u 273 tad-Direttiva tal-VAT la jippreċiżaw il-kundizzjonijiet u lanqas l-obbligi li l-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu, għandu jiġi kkonstatat li dawn id-dispożizzjonijiet jagħtu lill-Istati Membri margni ta' diskrezzjoni, b'mod partikolari fir-rigward tal-formalitajiet li l-persuni taxxabbli għandhom jissodisfaw quddiem l-awtoritajiet fiskali tal-imsemmija Stati sabiex, fil-każ ta' tnaqqis tal-prezz wara l-mument li fih titwettaq it-tranzazzjoni, ikunu jistgħu jnaqqsu l-valur taxxabbli b'ammont korrispondenti.
- 24 F'dan il-każ, huwa paċifiku li, fil-każ ta' tnaqqis tal-prezz wara l-mument li fih titwettaq it-tranzazzjoni, il-leġislazzjoni Pollakka inkwistjoni fil-kawża prinċipali tissugġetta t-tnaqqis b'ammont korrispondenti tal-valur taxxabbli għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli jkollha fil-pussess tagħha dikjarazzjoni ta'

rċevuta ta' fattura ta' rettifika maħruġa mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi u li dan ir-rekwiżit huwa intiż sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi, kif isostni b'mod partikolari l-Gvern Pollakk.

- 25 Tali rekwiżit jaqta' taħt il-kunċett ta' kundizzjoni li jinsab fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT u, fl-istess hin, taħt il-kunċett ta' obbligu li jinsab fl-Artikolu 273 ta' din id-direttiva.
- 26 Fir-rigward tal-kwistjoni jekk il-prinċipji ta' newtralità tal-VAT u ta' proporzjonalità jipprekludux tali rekwiżit, għandu jinfakkar li l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT jobbliga lill-Istati Membri jnaqqsu l-valur taxxabbli u, għalhekk, l-ammont tal-VAT dovuta mill-persuna taxxabbli kull meta, sussegwentement għall-konklużjoni ta' tranżazzjoni, il-persuna taxxabbli ma tiġborx parti mill-korrispettiv jew il-korrispettiv kollu (ara s-sentenza tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths, C-330/95, Ġabra p. I-3801, punt 16).
- 27 Din id-dispożizzjoni tikkostitwixxi l-espressjoni ta' prinċipju fundamentali tad-Direttiva tal-VAT li jipprovi li l-valur taxxabbli għandu jkun ikkostitwit mill-korrispettiv verament miġbur u li l-korollarju tiegħu huwa li l-amministrazzjoni fiskali ma tistax tiġbor bħala VAT ammont li jkun superjuri għal dak miġbur mill-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Goldsmiths, iċċitata iktar 'il fuq, punt 15).
- 28 Mill-ġurisprudenza jirriżulta wkoll li l-miżuri ta' natura li jiġu evitati l-frodi u l-evaljazzjoni fiskali ma jistgħux, bħala prinċipju, jidderogaw mill-osservanza tal-valur taxxabbli tal-VAT hliet fil-limitu ta' dak li huwa strettament meħtieġ sabiex jintlaħaq dan l-għan speċifiku. Fil-fatt, dawn il-miżuri għandhom jolqtu bl-inqas mod possibbli l-għanijiet u l-prinċipji tad-Direttiva tal-VAT u għalhekk ma jistgħux jintużaw b'mod li jaffettwaw in-newtralità tal-VAT, li tikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT implementata permezz tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni f'dan il-qasam (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Goldsmiths, iċċitata iktar 'il fuq, punt 21; tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco, C-566/07, Ġabra p. I-5295, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tas-27 ta' Jannar 2011, Vandoorne, C-489/09, Ġabra p. I-225, punt 27).
- 29 Għaldaqstant, jekk ir-rimbors tal-VAT isir impossibbli jew eċċessivament diffiċli fid-dawl tal-kundizzjonijiet li fihom jistgħu jiġu eżerċitati t-talbiet għall-hlas lura ta' taxxi, il-prinċipji msemmija jistgħu jirrikjedu li l-Istati Membri jistabbilixxu l-istrumenti u l-modalitajiet proċedurali meħtieġa sabiex il-persuna taxxabbli tkun tista' tirkupra t-taxxa ffatturata indebitament (sentenza Stadeco, iċċitata iktar 'il fuq, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 30 Barra minn hekk, fir-rigward tal-possibbiltà, skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, li jiġi stabbilit li l-eċċess tal-VAT jittiehed inkunsiderazzjoni fil-perijodu ta' tassazzjoni segwenti jew li dan l-eċċess jiġi rimborsat, il-Qorti tal-Ġustizzja speċifikat li l-modalitajiet stabbiliti mill-Istati Membri f'dan ir-rigward ma jistgħux jippreġudikaw il-prinċipju ta' newtralità fiskali billi jgħaddu l-piż ta' din it-taxxa, kompletament jew parzjalment, fuq il-persuna taxxabbli (sentenza tat-28 ta' Lulju 2011, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija, C-274/10, Ġabra p. I-7289, punt 45).
- 31 Il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li tali modalitajiet għandhom jippermettu lill-persuna taxxabbli tirkupra, f'kundizzjonijiet adegwati, it-totalità tal-kreditu li jirriżulta minn dan l-eċċess tal-VAT, u dan jimplika li r-rimbors għandu jitwettaq f'terminu raġonevoli (sentenza Il-Kummissjoni vs L-Ungerija, iċċitata iktar 'il fuq, punt 45).
- 32 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li l-pussess, mill-fornitur tal-merkanzija jew tas-servizzi, ta' dikjarazzjoni ta' rċevuta ta' fattura ta' rettifika maħruġa mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi huwa ta' natura li jipprova li din tal-aħħar hija informata dwar il-fatt li għandha tikkalkola d-dritt eventwali tagħha għal tnaqqis tal-VAT fuq il-bażi tal-fattura ta' rettifika msemmija.

- 33 Bħala prinċipju, ir-rekwiżit inkwistjoni huwa ta' natura li jikkontribwixxi kemm sabiex jiġi żgurat il-gbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi kif ukoll sabiex jiġi eliminat ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali. Minn dan isegwi li r-Repubblika tal-Polonja tista' għustament issostni li dan ir-rekwiżit isegwi l-għanijiet legittimi stabbiliti fl-Artikoli 90(1) u 273 tad-Direttiva tal-VAT.
- 34 Quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja r-Repubblika tal-Polonja indikat li r-rekwiżit inkwistjoni fil-kawża prinċipali, minn naħa, ma japplikax hlief għat-tranzazzjonijiet interni u, min-naħa l-oħra, ma huwa marbut ma ebda kundizzjoni formali u għalhekk jista' jkun sodisfatt bi kwalunkwe mezz adegwat. Dan ir-rekwiżit jista' jitqies li ma huwiex, bħala prinċipju, eċċessivament restrittiv għall-persuni taxxabbli, fornituri ta' merkanzija jew ta' servizzi.
- 35 Madankollu, matul is-seduta KFP sostniet li, fil-prattika, l-amministrazzjoni taċċetta biss forma speċifika ta' dikjarazzjoni ta' rċevuta, jiġifieri kopja tal-fattura ta' rettifika li fuqha jkollha timbru stampat mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi.
- 36 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika liema huma l-forom ta' dikjarazzjonijiet ta' rċevuta aċċettati mill-amministrazzjoni fiskali bħala prova tal-osservanza tar-rekwiżit inkwistjoni fil-kawża prinċipali.
- 37 Barra minn hekk, peress li l-pussess tad-dikjarazzjoni ta' rċevuta inkwistjoni jippermetti lill-fornitur tal-merkanzija u tas-servizzi li jikkalkola l-VAT dovuta fuq il-bażi tal-ammonti indikati fil-fattura ta' rettifika jew li jirkupra l-eċċess kollu tal-VAT mħallsa lill-amministrazzjoni fiskali, dan ir-rekwiżit, bħala prinċipju, ma jaffettwax in-newtralità tal-VAT.
- 38 Madankollu, sa fejn fid-dritt nazzjonali l-pussess ta' dikjarazzjoni ta' rċevuta huwa kundizzjoni indispensabbli għall-kalkolu tal-VAT dovuta fuq il-bażi tal-ammonti indikati fil-fattura ta' rettifika jew għall-irkupru tal-eċċess tal-VAT imħallsa, għandu jiġi kkonstatat li, fid-dawl tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 29 sa 31 ta' din is-sentenza, in-newtralità tal-VAT tkun affettwata meta għall-fornitur tal-merkanzija jew tas-servizzi jkun impossibbli jew eċċessivament diffiċli li jikseb tali dikjarazzjoni ta' rċevuta f'terminu raġonevoli.
- 39 F'dan ir-rigward, KFP speċifikat, mingħajr ma giet kontradetta fuq dan il-punt, li d-dritt Pollakk ma jipprevedi, fir-rigward tal-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi, ebda obbligu legalment vinkolanti li tikkonferma l-irċevuta ta' fattura ta' rettifika, punt dan li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.
- 40 Jekk l-irkupru f'terminu raġonevoli, mill-fornitur tal-merkanzija jew tas-servizzi, tal-eċċess tal-VAT imħallsa lill-amministrazzjoni fiskali fuq il-bażi tal-fattura inizjali jsir impossibbli jew eċċessivament diffiċli minhabba l-kundizzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-prinċipji ta' newtralità tal-VAT u ta' proporzjonalità jirrikjedu li l-Istat Membru kkonċernat jippermetti lill-persuna taxxabbli tistabbilixxi, permezz ta' mezzi oħra, quddiem l-awtoritajiet fiskali nazzjonali, minn naħa, li hija aġixxiet bid-diligenza neċessarja fiċ-ċirkustanzi tal-każ ineżami sabiex tiżgura li l-persuna li lilha ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi jkollha fil-pussess tagħha l-fattura ta' rettifika u li din saret taf b'din il-fattura u, min-naħa l-oħra, li t-tranzazzjoni inkwistjoni twettqet effettivament skont il-kundizzjonijiet indikati fl-imsemmija fattura ta' rettifika.
- 41 Għal dan il-għan jistgħu jkunu utli kopji tal-fattura ta' rettifika u tal-ittra ta' tfakkir mibgħuta lill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi sabiex tibgħat id-dikjarazzjoni ta' rċevuta kif ukoll, kif sostniet KFP matul is-seduta, mingħajr ma kienet kontradetta dwar dan il-punt, provi tal-hlas jew il-produzzjoni ta' estratti tal-kontabbiltà li permezz tagħhom ikun jista' jiġi identifikat l-ammont effettivament imħallas lill-persuna taxxabbli fir-rigward tat-tranzazzjoni inkwistjoni mill-persuna li lilha ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi.

42 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li:

- ir-rekwiżit li jissuġġetta t-tnaqqis tal-valur taxxabbli, kif dan jirriżulta minn fattura inizjali, għall-pussess, mill-persuna taxxabbli, ta' dikjarazzjoni ta' rċevuta ta' fattura ta' rettifika mahruġa mill-persuna li lilha jkun għew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi, jaqa' taht il-kunċett ta' kundizzjoni li jinsab fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT;
- il-prinċipji ta' newtralità tal-VAT kif ukoll ta' proporzjonalità ma jipprekludux, bħala prinċipju, tali rekwiżit. Madankollu, meta għall-persuna taxxabbli, fornitur ta' merkanzija jew ta' servizzi, jirriżulta impossibbli jew eċċessivament diffiċli li tiżgura li tircievi, f'terminu raġonevoli, tali dikjarazzjoni ta' rċevuta, din il-persuna taxxabbli ma tistax ma tithalliex tistabbilixxi, permezz ta' mezzi oħra, quddiem l-awtoritajiet fiskali nazzjonali, minn naħa, li hija aġixxiet bid-diligenza neċessarja fiċ-ċirkustanzi tal-każ ineżami sabiex tiżgura li l-persuna li lilha għew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi jkollha fil-pussess tagħha l-fattura ta' rettifika u li din saret taf b'din il-fattura u, min-naħa l-oħra, li t-tranzazzjoni inkwistjoni twettqet effettivament skont il-kundizzjonijiet indikati fl-imsemmija fattura ta' rettifika.

Fuq l-ispejjeż

43 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 għandha tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jithallsu lura.

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

Rekwiżit li jissuġġetta t-tnaqqis tal-valur taxxabbli, kif dan jirriżulta minn fattura inizjali, għall-pussess, mill-persuna taxxabbli, ta' dikjarazzjoni ta' rċevuta ta' fattura ta' rettifika mahruġa mill-persuna li lilha jkun għew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi, jaqa' taht il-kunċett ta' kundizzjoni li jinsab fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud.

Il-prinċipji ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud kif ukoll ta' proporzjonalità ma jipprekludux, bħala prinċipju, tali rekwiżit. Madankollu, meta għall-persuna taxxabbli, fornitur ta' merkanzija jew ta' servizzi, jirriżulta impossibbli jew eċċessivament diffiċli li tiżgura li tircievi, f'terminu raġonevoli, tali dikjarazzjoni ta' rċevuta, din il-persuna taxxabbli ma tistax ma tithalliex tistabbilixxi, permezz ta' mezzi oħra, quddiem l-awtoritajiet fiskali tal-Istat Membru kkonċernat, minn naħa, li hija aġixxiet bid-diligenza neċessarja fiċ-ċirkustanzi tal-każ ineżami sabiex tiżgura li l-persuna li lilha għew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi jkollha fil-pussess tagħha l-fattura ta' rettifika u li din saret taf b'din il-fattura u, min-naħa l-oħra, li t-tranzazzjoni inkwistjoni twettqet effettivament skont il-kundizzjonijiet indikati fl-imsemmija fattura ta' rettifika.

Firem