Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
ippreżentati fis-26 ta' Ottubru 2017[1]

Kawża C-533/16

Volkswagen AG
vs
Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa min-Najvyšší súd Slovenskej republiky (qorti suprema tar-Repubblika Slovakka)]

"Domanda preliminari — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud — Tnaqqis tat-taxxa mħallsa lill-fornituri — Kunsinna ta' oġġetti mhux suġġetti għall-VAT — Applikazzjoni tal-VAT għal kunsinni permezz ta' fatturi separati — Rifjut tad-dritt għal tnaqqis minħabba l-iskadenza tat-terminu ta' preskrizzjoni"

1. Id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) ġie eżaminat mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala risposta għal diversi domandi preliminari. F'din il-kawża, id-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju tirrigwarda t-terminu li fih jista' jsir it-tnaqqis ta' dik it-taxxa.

2. Il-problema li għandha quddiemha l-qorti nazzjonali tirriżulta mill-fatt li Volkswagen AG irċeviet ċerti oġġetti minn xi impriżi fornituri, bejn l-2004 u l-2010, mingħajr ma ġiet inkluża l-VAT fil-fatturi korrispondenti. Iż-żewġ partijiet assumew b'mod żbaljat li dawn it-tranżazzjonijiet ma kinux soġġetti għall-VAT minħabba li kienu kumpens finanzjarju.

3. Fl-2010 ġie rrikonoxxut dan l-iżball u l-fornituri imponew il-VAT fuq Volkswagen u ħarġu l-fattur rilevanti —din id-darba korretta— bit-taxxa dovuta, filwaqt li fl-istess ħin ippreżentaw dikjarazzjoni addizzjonali tal-VAT sabiex tiddaħħal fit-Teżor. Volkswagen talbet biex tnaqqas il-VAT li kienet ġarrbet, iżda l-Awtoritajiet tat-taxxa aċċettaw din it-talba biss fir-rigward ta' xi wħud mill-perijodi inkwistjoni, u ċaħduha għall-oħrajn, minħabba li t-terminu sabiex jiġi eżerċitat dan id-dritt (ħames snin) kien diġà skada.

4. Dan ir-rinviju preliminari, għalhekk, jippermetti lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi sa liema punt jipprevali d-dritt għal tnaqqis tal-VAT meta, fil-kunsinni oriġinali ta' oġġetti, ma kinitx meħtieġa din it-taxxa u r-regolarizzazzjoni sussegwenti taffettwa perijodi fiskali li jmorru lura iktar minn ħames snin.

1 Lingwa oriġinali: l-Ispanjol.

I. Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva 2006/112/KE[2]

5. L-Artikolu 62(1) u (2), jipprovdi:

"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva:

1) 'Avveniment li jagħti lok għal ħlas' għandha tfisser okkorrenza li permezz tagħha l-kondizzjonijet legali meħtieġa biex tiġi imposta l-VAT huma sodisfatti;

2) Il-VAT għandha tiġi 'imposta' meta l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-liġi, f'mument partikolari, biex tiġbor it-taxxa mill-persuna soġġetta li tħallasha, għalkemm iż-żmien għall-ħlas jista' jkun pospost."

6. L-Artikolu 167 jistabbilixxi:

"Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

7. Skont l-Artikolu 168(a):

"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 taxxabli oħra".

8. Skont l-Artikolu 178(a):

"Biex teżerċita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ġejjin:

a) għall-finijiet ta' tnaqqis skont l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, dan irid ikollu fattura magħmula skont it-Taqsimiet 3 sa 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI[3]".

2 Direttiva tal-Kunsill, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1), kif emendata (iktar 'il quddiem, "Direttiva 2006/112" jew "Direttiva tal-VAT").

3 Inklużi l-Artikoli 219a sa 240 tad-Direttiva tal-VAT.

Id-Direttiva 2008/9/KE[4]

9. Skont l-Artikolu 2:

"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva, għandhom japplikaw id-definizzjonijiet li ġejjin:

1) 'persuna taxxabbli mhux stabbilita fl-Istat Membru ta' rifużjoni [rimbors]' tfisser persuna taxxabbli fis-sens ta' l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112/KE li ma tkunx stabbilita fl-Istat Membru ta' rifużjoni iżda stabbilita fit-territorju ta' Stat Membru ieħor;

[…]

3) 'perijodu ta' rifużjoni [rimbors]' tfisser il-perijodu msemmi fl-Artikolu 16 kopert mill-applikazzjoni għal rifużjoni;

[…]".

10. L-Artikolu 3 jelenka l-kundizzjonijiet li għandhom jissodisfaw il-persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rimbors sabiex tapplika din tal-aħħar.

11. Skont l-Artikolu 5:

"Kull Stat Membru għandu jirrimborża lil kwalunkwe persuna taxxabbli mhux stabbilita fl-Istat Membru ta' rifużjoni [rimbors] kwalunkwe VAT imposta fir-rigward ta' oġġetti jew servizzi fornuti lilha minn persuni oħra taxxabbli f'dak l-Istat Membru jew fir-rigward ta' l-importazzjoni ta' oġġetti f'dak l-Istat Membru, sakemm tali oġġetti u servizzi jintużaw għall-finijiet tat-transazzjonijiet li ġejjin:

a) it-transazzjonijiet imsemmijin fl-Artikoli 169(a) u (b) tad-Direttiva 2006/112/KE".

12. Skont l-Artikolu 8(2):

"2. Flimkien ma' l-informazzjoni speċifikata fil-paragrafu 1, l-applikazzjoni għal rifużjoni [rimbors] għandha tindika, għal kull Stat Membru ta' rifużjoni u għal kull fattura jew dokument ta' importazzjoni, id-dettalji li ġejjin:

[…]

d) id-data u n-numru tal-fattura jew tad-dokument ta' importazzjoni;

e) l-ammont taxxabbli u l-ammont tal-VAT imniżżlin fil-munita ta' l-Istat Membru ta' rifużjoni;

[…]".

13. B'mod konformi mal-Artikolu 15(1):

"1. L-applikazzjoni għal rifużjoni [rimbors] għandha tiġi ppreżentata lill-Istat Membru ta' stabbiliment sat-30 ta' Settembru tas-sena kalendarja ta' wara l-perijodu ta' rifużjoni. L-applikazzjoni għandha tiġi kkunsidrata li ġiet ippreżentata biss jekk l-applikant ikun mela l-informazzjoni kollha meħtieġa taħt l-Artikoli 8, 9 u 11".

4 Direttiva tal-Kunsill, tat-12 ta' Frar 2008, li tistabbilixxi regoli dettaljati għar-rifużjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, prevista fid-Direttiva 2006/112/EC, għal persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rifużjoni iżda stabbiliti fi Stat Membru ieħor (ĠU 2008, L 44, p. 23). L-Artikolu 171 tad-Direttiva tal-VAT jirreferi, fir-rigward tar-rimbors ta' din it-taxxa, għar-regoli ta' implementazzjoni, li bħalissa jinsabu fid-Direttiva 2008/9.

Id-dritt tar-Repubblika Slovakka

Liġi Nru 222/2004 dwar il-VAT[5]

14. L-Artikolu 49 (1) u (2)(a) jipprovdi:

"(1) Id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq l-oġġetti u s-servizzi tiegħu għandu joriġina, għall-persuna taxxabbli, fid-data li fiha t-taxxa ssir dovuta fir-rigward ta' dawk l-oġġetti u s-servizzi.

(2) Il-persuna taxxabbli tista' tnaqqas mit-taxxa li jkollha tħallas it-taxxa fuq l-oġġetti u servizzi użati għall-kunsinna ta' oġġetti u l-provvista ta' servizzi, minbarra dawk imsemmija fil-paragrafi 3 u 7. Il-persuna taxxabbli tista' tnaqqas it-taxxa

a) meta din tkun mitluba minn persuna taxxabbli oħra fit-territorju nazzjonali għal oġġetti jew servizzi li jkunu ġew ikkonsenjati jew ipprovduti lilha jew li għandhom jiġu kkonsenjati jew ipprovduti lilha".

15. L-Artikolu 51(1)(a) jipprovdi kif ġej:

"(1) Il-persuna taxxabbli tista' teżerċita d-dritt għal tnaqqis skont l-Artikolu 49 jekk

a) fil-mument tat-tnaqqis tat-taxxa msemmija fl-Artikolu 49(2)(a), ikun hemm fattura ta' persuna taxxabbli maħruġa skont l-Artikolu 71;

[...]".

16. L-Artikolu 55a(4), jiddikjara:

"(4) L-applikant għandu jeżerċita d-dritt tiegħu għal rimbors tat-taxxa billi jissottometti applikazzjoni elettronika għal rimbors permezz tal-portal elettroniku maħluq mill-Istat Membru li fih ikollu s-sede tal-kumpannija, ċentru ta' attività, negozju, domiċilju jew residenza abitwali tiegħu. It-talba għal rimbors għandha ssir sa mhux iktar tard mit-30 ta' Settembru tas-sena kalendarja wara l-perijodu tar-rimbors. Id-Daňový úrad Bratislav I [amministrazzjoni fiskali ta' Bratislava I] għandha tinnotifika immedjatament lill-applikant b'mod elettroniku d-data tal-wasla tat-talba tiegħu għal rimbors".

17. Skont l-Artikolu 71(1)(a) u (2):

"(1) Għall-finijiet ta' din il-liġi, għandhom japplikaw id-definizzjonijiet li ġejjin:

a) fattura għandha tfisser kwalunkwe dokument jew messaġġ ippreparat fuq karta jew f'format elettroniku skont id-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi jew il-liġi fis-seħħ li tirregola l-ħruġ tal-fattura fi Stat Membru ieħor;

[...]

(2) Id-dokumenti jew messaġġi kollha li jemendaw il-fattura oriġinali u li jirreferu b'mod speċifiku u ċar għaliha għandhom jitqiesu bħala fatturi wkoll."

5 Iktar 'il quddiem, il-"Liġi tal-VAT".

18. L-Artikolu 45 tal-Kodiċi tal-proċedura fiskali (iktar 'il quddiem, "Kpf") jipprovdi li:

"(1) Sakemm din il-liġi jew liġi speċifika ma tipprovdix mod ieħor, ma tistax tiġi imposta taxxa, u lanqas ħlas addizzjonali, u lanqas ma jista' jiġi rrikonoxxut id-dritt għal rimbors ta' ħlas żejjed, jew id-dritt għal rimbors tat-taxxa, wara li jkunu għaddew ħames snin minn tmiem is-sena li fiha l-persuna taxxabbli kellha tippreżenta dikjarazzjoni tat-taxxa jew dikjarazzjoni oħra jew kienet obbligata li tħallas it-taxxa mingħajr il-ħtieġa li tippreżenta din id-dikjarazzjoni tat-taxxa jew dikjarazzjoni oħra, jew is-sena li fiha beda d-dritt, għall-persuna taxxabbli, għar-rimbors tal-ħlas żejjed jew id-dritt għar-rimbors tat-taxxa; [...]".

II. Il-fatti tal-kawża u d-domandi preliminari

19. Bejn l-2004 u l-2010, il-kumpannija Hella Leuchten-Systeme GmbH, ibbażata f'Paderborn, il-Ġermanja, u l-kumpanniji Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o., u Hella Slovakia — Signal Lighting, it-tnejn li huma fis-Slovakkja (iktar 'il quddiem, "fornituri Hella"), ikkonsenjaw matriċi lil Volkswagen għall-manifattura ta' sistemi tad-dawl tal-karozzi [6].

20. Il-fornituri Hella ma inkludewx VAT fil-fatturi li nħarġu għal dan il-għan, minħabba li qiesu li din ma kinitx kunsinna ta' oġġetti, iżda sempliċi kumpens finanzjarju.

21. Fl-2010, meta indunaw bl-iżball tagħhom, il-fornituri Hella imponew il-VAT fuq Volkswagen permezz ta' fatturi separati, maħruġa skont l-Artikolu 71 tal-Liġi dwar il-VAT, u għamlu dikjarazzjoni addizzjonali ma' dik it-taxxa, kif ukoll il-ħlas tal-ammont li jirriżulta lit-Teżor.

22. Permezz ta' applikazzjoni tal-1 ta' Lulju 2011, ibbażata fuq l-Artikoli 55a sa 55g tal-Liġi dwar il-VAT, u fit-terminu ta' żmien stabbilit fid-Direttiva 2008/9, Volkswagen talbet lill-amministrazzjoni fiskali rimbors tal-VAT.

23. L-amministrazzjoni, permezz ta' ftehim tat-3 ta' April 2012, laqgħet parzjalment it-talba ta' Volkswagen, u rrimborsatha EUR 1536622.92 tal-VAT korrispondenti għall-ħames snin preċedenti għat-talba tagħha.

24. F'dak l-istess ftehim, l-amministrazzjoni fiskali ċaħdet it-talba ta' Volkswagen għall-ammont ta' VAT li kien jifdal, li kien jitla' sa EUR 1354968.83. Hija ddikjarat li t-terminu previst fl-Artikolu 45(1) tal-Kpf kien skada (ħames snin mill-kunsinna tal-oġġetti).

25. Dan il-ftehim tat-3 ta' April 2012 ġie kkonfermat, permezz ta' azzjoni amministrattiva, mill-Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (direttorat tat-taxxi tar-Repubblika Slovakka).

26. Volkswagen ikkontestat id-deċiżjoni tad-direttorat tat-taxxi quddiem il-Krajský súd v Bratislave (qorti reġjonali ta' Bratislava), li ċaħdet l-appell tagħha. Skont din il-qorti, li qablet mar-raġunament tad-direttorat tat-taxxi, id-dritt għal rimbors tal-VAT, joriġina għall-persuna taxxabbli fil-mument tal-kunsinna tal-oġġetti u l-eżerċizzju tagħha huwa suġġett għal terminu ta' ħames snin. Konsegwentement, id-dritt għar-rimbors tal-VAT għall-perijodu bejn l-2004 u l-2006 kien skada fil-mument meta l-applikazzjoni għar-rimbors tat-taxxa ġiet ippreżentata (fl-2011).

27. Volkswagen appellat is-sentenza quddiem in-Najvyšší súd Slovenskej republiky (qorti suprema tar-Repubblika Slovakka) fejn sostniet, fost argumenti oħra, li l-interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali ma huwa konformi la mal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni u lanqas mal-ġurisprudenza tal-Qorti Ġustizzja, fir-rigward tal-punt ta' tluq għall-kalkolu tal-perijodu ta' preskrizzjoni.

6 Ma huwiex ikkontestat li dawn l-oġġetti ntużaw għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli ta' Volkswagen.

28. Il-qorti suprema tindika li hija taffaċċja żewġ pożizzjonijiet rigward id-determinazzjoni tal-mument meta jiskadi t-terminu għall-applikazzjoni għal tnaqqis tal-VAT: a) dik tad-direttorat tat-taxxi, b'mod konformi mal-prattika amministrattiva interna, skont liema dak it-terminu jibda mill-jum tal-kunsinna attwali tal-oġġetti, skont l-Artikoli 63 u 167 tad-Direttiva tal-VAT; u b) dik ta' Volkswagen, skont liema l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT jibda meta jkunu ġew issodisfatti żewġ kundizzjonijiet b'mod kumulattiv: il-kunsinna tal-oġġetti, bħala operazzjoni taxxabbli, u l-pussess ta' fattura jew ta' dokument li jista' jissostitwixxi din.

29. F'dawn iċ-ċirkustanzi, in-Najvyšší súd Slovenskej republiky (qorti suprema tar-Repubblika Slovakka) tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Id-Direttiva 2008/9 u d-dritt għar-rimbors tat-taxxa għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-eżerċizzju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT jeżiġi neċessarjament li jiġu osservati żewġ kundizzjonijiet kumulattivi, jiġifieri:

i) il-kunsinna ta' oġġett jew il-provvista ta' servizz, u

ii) l-applikazzjoni tal-VAT mill-fornitur fuq il-fattura.

Fi kliem ieħor, huwa possibbli li r-rimbors tat-taxxa jintalab mill-persuna taxxabbli li fir-rigward tagħha ma tkunx ġiet applikata l-VAT permezz ta' fattura?

2) Il-fatt li t-terminu għar-rimbors tat-taxxa jiġi kkalkolat minn mument li fih ma jkunux issodisfatti l-kundizzjonijiet sostantivi għall-applikazzjoni tad-dritt għar-rimbors tat-taxxa huwa konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità jew ta' newtralità tal-VAT?

3) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 167 u tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati, fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, fis-sens li, fiċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ u bil-kundizzjoni li jiġu osservati l-kundizzjonijiet sostantivi u proċedurali neċessarji għall-eżerċizzju tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa, jipprekludu li l-awtoritajiet fiskali jirrifjutaw li jagħtu lil persuna taxxabbli d-dritt għar-rimbors tat-taxxa eżerċitat fit-terminu previst mid-Direttiva 2008/9, liema taxxa tkun ġiet applikata fir-rigward tagħha mill-fornitur fuq il-fattura u tkun inġabret minn dan tal-aħħar qabel l-iskadenza tat-terminu ta' dekadenza stabbilit mid-dritt nazzjonali?

4) Fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità u tal-prinċipju ta' proporzjonalità, li huma prinċipji fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, l-awtoritajiet Slovakki eċċedew il-limiti ta' dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan iddefinit mid-Direttiva tal-VAT sa fejn irrifjutaw li jagħtu lill-persuna taxxabbli d-dritt għar-rimbors tat-taxxa mħallsa għar-raġuni li t-terminu ta' dekadenza previst mid-dritt nazzjonali għar-rimbors tat-taxxa kien skada meta, matul id-dekorrenza ta' dan it-terminu, il-persuna taxxabbli ma setgħetx teżerċita d-dritt tagħha għar-rimbors tat-taxxa u minkejja li t-taxxa kienet inġabret korrettament u r-riskju ta' frodi fiskali jew ta' nuqqas ta' ħlas tat-taxxa kien ġie totalment eskluż?

5) Il-prinċipju ta' ċertezza legali, il-prinċipju ta' aspettattivi leġittimi u d-dritt għal amministrazzjoni tajba fis-sens tal-Artikolu 41 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali li skontha, għall-finijiet tal-osservanza tat-terminu għar-rimbors tat-taxxa, hija d-data tad-deċiżjoni tal-awtoritajiet fiskali dwar ir-rimbors tat-taxxa li hija determinanti, u mhux id-data tal-eżerċizzju mill-persuna taxxabbli tad-dritt għar-rimbors tat-taxxa?"

III. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

30. Id-digriet tar-rinviju wasal fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fl-20 ta' Ottubru 2016.

31. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mid-direttorat tat-taxxa, mill-Gvern tas-Slovakkja u mill-Kummissjoni Ewropea.

32. Ma ġiex meqjus essenzjali li ssir seduta, skont l-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja.

IV. Sunt tal-osservazzjonijiet tal-partijiet

33. L-osservazzjonijiet bil-miktub tad-direttorat tat-taxxa u tal-Gvern tas-Slovakkja, li huma simili fil-kontenut, jipproponu, bħala risposta komuni għall-ewwel erba' domandi, li d-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix il-leġiżlazzjoni u l-prattika nazzjonali inkwistjoni.

34. L-ewwel nett, skont il-Gvern Slovakk, ir-rimbors tal-VAT huwa biss applikazzjoni speċifika tad-dritt għal tnaqqis ta' dik it-taxxa, li tifforma parti mill-mekkaniżmu tal-VAT u ma għandux ikun limitat[7]. Id-determinazzjoni tal-mument li fih joriġina d-dritt għar-rimbors għandha ssir permezz tal-applikazzjoni tar-regoli dwar it-tnaqqis tal-VAT, għalkemm dawn tal-aħħar ma jirreferux espressament għar-rimbors.

35. Sabiex jistabbilixxu dan il-mument, iż-żewġ awtoritajiet nazzjonali jinvokaw l-Artikoli 62(2), 63, 167, 170 u 171 tad-Direttiva 2006/112. Huma jiddeduċu minnhom li t-terminu għall-eżerċizzju tad-dritt għal rimbors, fir-rigward ta' oġġett, jibda mill-mument li fih it-taxxa ssir dovuta, jiġifieri mill-kunsinna ta' dak l-oġġett.

36. Il-fattura, għall-kuntrarju, ma għandha ebda effett fuq l-ispeċifikazzjoni ta' dan il-mument, u għalhekk l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT ma jistax jiġi interpretat fis-sens li d-dritt għal tnaqqis jirriżulta mill-pussess tal-fattura. Ir-rabta tal-bidu tal-perijodu mal-pussess ta' dak id-dokument tmur kontra l-prinċipji ta' ċertezza legali, ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.

37. It-tieni nett, huma jinvokaw l-Artikoli 168, 171, 179 u 180 tad-Direttiva 2006/112, kif ukoll l-Artikoli 14, 15 u 16 tad-Direttiva 2008/9, sabiex jiddeduċu li d-dritt għal rimbors jista' jiġi eżerċitat biss sat-30 ta' Settembru tas-sena kalendarja wara s-sena li jkun oriġina fiha. Il-fatt li Stat Membru jirrifjuta applikazzjoni għal rimbors imressqa wara dik id-data ma jmurx kontra d-dritt tal-Unjoni.

38. Il-Gvern Slovakk jirrimarka li, skont l-Artikolu 180 tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri jistgħu jestendu l-limitu ta' żmien sabiex jiġi eżerċitat dan id-dritt[8], iżda mhux mingħajr limitu, li jiġġustifika li r-regoli nazzjonali jipprovdu skadenza għat-terminu għar-rimbors tal-VAT[9].

39. Fl-aħħar nett, iż-żewġ awtoritajiet nazzjonali jqisu li l-ħames domanda hija inammissibbli peress li l-qorti tar-rinviju ma speċifikatx il-fatti rilevanti u lanqas ma spjegat ir-rilevanza tagħhom sabiex jiġi deċiż il-mertu tal-kawża inkwistjoni.

7 F'dan ir-rigward hija ċċitata s-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), punt 30.
8 B'riferiment għas-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), punt 46.
9 Isir riferiment għas-sentenza tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267), punti 45 u 46.

40. Il-Kummissjoni tissuġġerixxi li l-ewwel tliet domandi għandhom jingħataw risposta waħda. Fil-fehma tagħha, sabiex il-persuna taxxabbli teżerċita d-dritt tagħha għal tnaqqis, għandu jkollha fattura li tindika l-ammont tal-VAT impost[10]. Hija tipprovdi li, skont il-pożizzjoni tal-amministrazzjoni fiskali Slovakka, il-persuna taxxabbli hija intitolata għat-tnaqqis anki jekk ma tkun ħallset xejn lit-Teżor Slovakk jew ma jkollhiex fattura. Barra minn hekk, anki kieku kienet eżerċitat id-dritt tagħha għal tnaqqis, f'dan il-każ dan kien ikun miċħud.

41. Il-Kummissjoni temmen li, fil-każijiet ta' aġġustament bħal dak tal-kawża prinċipali, jinfetaħ id-dritt għal tnaqqis tal-VAT, li huwa korellattiv għall-ħlas tat-taxxa. Il-persuna taxxabbli tista' titlob biss it-tnaqqis tal-VAT meta tkun saritilha l-kunsinna tal-oġġetti u jkollha l-fattura korrispondenti.

42. Fir-rigward tar-raba' domanda preliminari, il-Kummissjoni tosserva li Volkswagen ma setgħetx teżerċita d-dritt tagħha għal tnaqqis tal-VAT għal raġunijiet oġġettivi, peress li hi ma kinitx taf dwar l-eżistenza ta' dejn fiskali sakemm ma ngħatatx il-fatturi. L-applikazzjoni tal-perijodu ta' preskrizzjoni ta' ħames snin mill-kunsinna tal-oġġetti, f'dawn iċ-ċirkustanzi, kienet twassal, f'dan il-każ, sabiex, fil-prattika, ikun impossibbli li dan id-dritt jiġi eżerċitat.

43. Barra minn hekk, din is-sitwazzjoni twassal għall-ksur tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, peress li Volkswagen kellha tħallas għal perijodi saħansitra itwal minn ħames snin, mingħajr ma kienet eliġibbli għal tnaqqis rigward kull wieħed minnhom. Għall-istess raġunijiet, il-Kummissjoni żżid li l-leġiżlazzjoni Slovakka tmur lil hinn mid-diskrezzjoni li jgawdu minnha l-Istati Membri.

44. Fir-rigward tal-ħames domanda, skont il-Kummissjoni ma hemmx għalfejn tingħata risposta għaliha, minħabba li, sabiex tingħata deċiżjoni dwar il-kompatibbiltà tal-liġi interna mad-dritt tal-Unjoni, huwa biżżejjed li wieħed jirreferi għad-Direttiva 2006/112 jew dispożizzjonijiet oħra ta' leġiżlazzjoni sekondarja fil-qasam tal-VAT.

V. Analiżi

A. Osservazzjoni preliminari, approċċ u riformulazzjoni

45. Għalkemm, fil-kawża prinċipali, il-persuna taxxabbli titlob lill-amministrazzjoni fiskali Slovakka *rimbors* tal-VAT, fil-fatt, dan ir-rimbors huwa kkonfigurat bħala sempliċi konsegwenza tad-differenza, jew il-bilanċ, bejn il-VAT li għandha tħallas u l-VAT dovuta jew imħallsa mill-kumpannija Volkswagen fi Stat Membru ieħor differenti minn dak li hija stabbilita fih.

46. Għaldaqstant, it-tilwima għandha tiġi solvuta billi jiġu interpretati r-regoli li jirregolaw id-dritt għal tnaqqis, li huma l-bażi għar-rimbors tal-VAT. Dan tal-aħħar huwa l-istrument li permezz tiegħu l-Istat Membru jirrimborsa lill-persuni taxxabbli mhux stabbiliti fih tal-VAT li jkunu ħallsu għal oġġetti u servizzi li kienu kkonsenjati jew ipprovduti minn persuni taxxabbli oħrajn f'dak l-Istat Membru.

47. Id-dispożizzjonijiet dwar ir-rimbors fid-Direttiva 2008/9 huma konformi mal-Artikolu 170 tad-Direttiva 2006/112. L-interpretazzjoni tal-ewwel waħda għandha tkun konformi, għalhekk, mad-dispożizzjonijiet dwar id-dritt għal tnaqqis tat-tieni waħda, peress li d-Direttiva 2006/112 hija t-test bażiku tal-leġiżlazzjoni tal-VAT.

10 F'dan il-kuntest, hija tfakkar fis-sentenza tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) punt 35.

48. Konsegwentement, l-ewwel nett, għandhom jiġu kkunsidrati d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 dwar id-dritt għal tnaqqis (b'mod partikolari l-Artikoli 167, 168 u 178). It-tieni nett, huwa possibbli li wieħed jirreferi għall-Artikoli 14, 15 u 16 tad-Direttiva 2008/9, dwar ir-rimbors, imma ma naħsibx li dan huwa neċessarju sabiex tingħata risposta lill-qorti tar-rinviju. Fi kwalunkwe każ, il-prinċipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali tal-VAT għandhom neċessarjament jittieħdu inkunsiderazzjoni.

49. Naqbel mal-awtoritajiet Slovakki u, parzjalment, mal-Kummissjoni, li l-ewwel sar-raba' domanda preleminari huma marbuta mill-qrib u jistħoqqilhom approċċ konġunt. Nemmen ukoll li huwa xieraq li dawn għandhom jiġu fformulati mill-ġdid sabiex ir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja tkun ċara.

50. Fil-fehma tiegħi, bħala sunt ta' dawn l-erba' domandi, l-importanti huwa li jiġi ċċarat jekk id-dritt tal-Unjoni (b'mod partikolari, l-Artikoli 167, 168 u 178 tad-Direttiva tal-VAT, u l-prinċipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali) jippermettix li jiġi miċħud tnaqqis tal-VAT lil persuna taxxabbli, fuq il-bażi tal-preskrizzjoni tat-terminu għall-eżerċizzju ta' dan id-dritt, f'sitwazzjoni fejn: a) kien ikkunsidrat, b'mod żbaljat, li l-kunsinna tal-oġġetti ma kinitx suġġetta għat-taxxa; u (b) ir-regolarizzazzjoni sussegwenti saret snin wara, f'liema żmien il-persuna taxxabbli ħallset il-VAT, u mbagħad talbet ir-rimbors tagħha.

51. Min-naħa tagħha, il-ħames domanda għandha tirċievi trattament separat.

B. Fuq l-ewwel domanda sar-raba' domanda

52. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ripetutament dwar ir-rekwiżiti, sostantivi u proċedurali, li d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT huwa suġġett għalihom.

53. Fir-rigward tar-rekwiżiti *sostantivi*, ingħatat attenzjoni lid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112, li jirregolaw l-oriġini u l-ambitu ta' dan id-dritt (l-Artikoli 167 *et seq* tal-Kapitolu 1 tat-Titolu X, ta' din id-direttiva) [11]. Skont dawn, id-dritt għal tnaqqis jibda mill-mument li fih it-taxxa ssir dovuta: fil-każ tal-kunsinni ta' oġġetti, meta jsir l-għoti tal-oġġetti mill-fornitur lill-persuna taxxabbli [12]. Għall-finijiet tal-ħlas tal-VAT, l-importanti huwa r-realtà tat-tranżazzjoni ta' trasferiment tal-pussess tal-oġġetti, magħmula minn parti, lil parti oħra sabiex tagħtiha awtorità tuża dawk l-oġġetti bħala proprjetarju tagħhom [13].

54. Ir-rekwiżiti *proċedurali* tad-dritt għal tnaqqis "jirregolaw, min-naħa l-oħra, il-modalitajiet u l-kontroll tat-twettiq tiegħu kif ukoll il-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT, bħal pereżempju l-obbligi dwar il-kontabbiltà, il-fatturazzjoni u d-dikjarazzjoni" [14]. Fost dawn ir-rekwiżiti [15], għal dan ir-rinviju, huwa importanti dak li jirrigwarda l-fattura: skont l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT, sabiex "teżerċita d-dritt ta' tnaqqis", il-persuna taxxabbli għandu "[ikollha] fattura magħmula skont it-Taqsimiet 3 sa 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI" ta' dik id-direttiva.

11 Sentenza tal-11 ta' Diċembru 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429), punt 41. Prinċipalment, is-sentenza kienet tirrigwarda l-Artikoli 17, 18 u 22 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Diċembru 1991 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160) (iktar 'il quddiem, "is-Sitt Direttiva"), iżda dawn id-dispożizzjonijiet ġew ipprovduti, xi kultant litteralment, fid-Direttiva 2006/112; ara s-sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid (C-80/11 u C-142/11, EU: C:2012:373), punti 5 sa 11.

12 L-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112.

13 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata.

14 Sentenza tal-11 ta' Diċembru 2014, Index Laboratories Italia (C-590/13, EU/C/2014/2429), punt 42.

15 Artikoli 178 *et seq* tad-Direttiva 2006/112.

55. Id-digriet tar-rinviju jipprovdi: a) li l-kunsinna ta' oġġetti lil Volkswagen saret kif xieraq, kif kien rifless sussegwentement fil-fattura; u (b) li din il-fattura kien fiha (jew, għall-inqas, ma huwiex ikkontestat il-kuntrarju) l-informazzjoni kollha meħtieġa mid-Direttiva 2006/112. Għalhekk, ir-rekwiżiti sostantivi u proċedurali li jikkundizzjonaw kemm l-oriġini kif ukoll l-eżerċizzju tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT huma ssodisfatti [16].

56. Għalhekk, mingħajr preġudizzju għas-sejbiet li l-qorti tar-rinviju tista' tagħmel, Volkswagen kienet intitolata, bħala prinċipju, teżerċita d-dritt tagħha għal tnaqqis. Prova ta' dan hija li l-amministrazzjoni fiskali rrikonoxxiet dan id-dritt, għalkemm għal parti mill-perijodi tat-taxxa li għalihom ġie eżerċitat. Għall-bqija, il-Gvern Slovakk u d-direttorat tat-taxxi jargumentaw li l-fatt li għaddew ħames snin jagħmlu dan mhux fattibbli.

57. Id-Direttiva tal-VAT ma tirreferix b'mod espliċitu għat-terminu għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis. Dan is-silenzju ma jwaqqafx ir-regoli nazzjonali milli jistabbilixxuh, għal raġunijiet marbuta maċ-ċertezza legali. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li "terminu ta' dekadenza li l-iskadenza tiegħu tista' tippenalizza lill-persuna taxxabbli negligenti, li tkun naqset milli titlob it-tnaqqis tal-input VAT, billi ttelfilha d-dritt għal tnaqqis, ma jistax jiġi kkunsidrat bħala inkompatibbli mas-sistema stabbilita mis-Sitt Direttiva, sa fejn, minn naħa, dan it-terminu japplika bl-istess mod għad-drittijiet analogi fil-qasam fiskali bbażati fuq id-dritt nazzjonali u għal dawk ibbażati fuq id-dritt Komunitarju (prinċipju ta' ekwivalenza) u, min-naħa l-oħra, li ma jirrendix prattikament impossibbli jew diffiċli wisq l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis (prinċipju ta' effettività)" [17].

58. Madankollu, l-istabbiliment tal-punt ta' tluq ta' dak it-terminu ma jistax jiddependi esklużivament mill-mument li fih issir il-kunsinna tal-oġġetti, irrispettivament minn kwalunkwe ċirkustanza rilevanti oħra. Għalkemm, skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112, id-dritt għal tnaqqis jibda flimkien mal-eżiġibbiltà tat-taxxa, l-*eżerċizzju* tiegħu huwa possibbli biss, skont l-Artikolu 178 ta' dik id-direttiva, minn meta l-persuna taxxabbli tkun fil-pussess tal-fattura li fiha tintwera l-kunsinna tal-oġġetti.

59. Id-dissoċjazzjoni bejn il-mument tal-oriġini u dak tal-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis hija spjegata mill-funzjonament tal-VAT:

– Meta jinxtraw l-oġġetti, il-persuna taxxabbli tħallas lill-fornitur tagħhom, jew għall-inqas hija obbligata tħallas, VAT inkluża fil-prezz tal-prodotti li ser tuża hi stess, ġeneralment, għat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha.

– Għall-finijiet tal-ġestjoni tat-taxxa, madankollu, it-tnaqqis ta' dik il-VAT diġà mħallsa jista' jiġi infurzat fi ħlasijiet sussegwenti, li għandhom jiġu sottomessi lill-awtoritajiet fiskali appoġġjati jew akkumpanjati, skont il-każ, mill-fatturi korrispondenti [18], bħala prova essenzjali sabiex tikkwalifika għat-tnaqqis (jew, jekk applikabbli, għar-rimbors).

60. Għalhekk, id-dritt għal tnaqqis huwa relatat ma' żewġ ħlasijiet tal-VAT: (a) dak li għamlet il-persuna taxxabbli permezz tal-kunsinna tal-oġġetti li kiseb il-fornitur tagħha; u (b) dak li għamlet il-persuna taxxabbli, meta dik il-persuna taxxabbli kkonsenjat il-prodotti tagħha. Il-fatturi [19] jkunu prova tar-realtà tat-tranżazzjonijiet korrelattivi u tal-ħlas tal-prezz, li għandu jinkludi l-ammont tal-VAT li jirriżulta mill-applikazzjoni tar-rata tat-taxxa li tirriżulta [20].

16 Sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012 Mahagében u Dávid (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373), punt 44.

17 Sentenza tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267), punt 46.

18 Skont l-Artikolu 218 tad-Direttiva 2006/12, "dokumenti jew messaġġi fuq karta jew f'forma elettronika [għandhom jiġu aċċettati] bħala fatturi jekk jissodisfaw il-kondizzjonijiet stabbiliti [fil-Kapitolu 3]".

19 Peress li huma dokumenti ġeneralment meħtieġa għal tnaqqis, il-fatturi jistgħu jkunu neqsin f'ċerti ċirkustanzi, mingħajr ma dan jimpedixxi l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis. Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-1 ta' April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), punt 47.

20 Ara l-Artikolu 226(9) u (10) tad-Direttiva 2006/112.

61. Dak l-ammont tal-VAT, fil-fatt, huwa diġà tal-amministrazzjoni fiskali, li jiġġustifika l-eżiġibbiltà tiegħu minn meta jitħallas jew minn meta kellu jitħallas. L-emittent tal-fattura jżommu f'funzjoni awżiljarja tal-imsemmija amministrazzjoni, jiġifieri billi jieħu l-funzjoni tagħha bħala dak li jiġbor il-VAT. Jidher loġiku li dan jibda fl-istess ħin tad-dritt għal tnaqqis, peress li l-persuna taxxabbli għandha tkun tista' tinvoka dan il-ħlas tat-taxxa fil-ħin tal-ħlas lill-amministrazzjoni fiskali.

62. Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, "is-sistema ta' tnaqqis [...] tippermetti li l-ħoloq intermedjarji fil-katina ta' distribuzzjoni jnaqqsu mill-bażi tat-taxxa tagħhom is-somom imħallsa minn kull wieħed minnhom lill-fornitur tagħhom bħala VAT fuq it-tranżazzjoni korrispondenti u b'hekk jagħtu lill-amministrazzjoni fiskali l-parti tal-VAT li tikkorrispondi għad-differenza bejn il-prezz li bih kull wieħed biegħ l-oġġetti lix-xerrej tagħhom u l-prezz imħallas lill-fornitur tagħhom"[21].

63. F'din l-iskema jintwera l-prinċipju ta' newtralità fiskali, li s-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, indipendentement mill-għanijiet jew mir-riżultati tagħhom, sakemm dawn l-attivitajiet ikunu, fil-prinċipju, suġġetti għall-VAT. F'sistema bħal din, ir-reġim tat-tnaqqis huwa intiż sabiex jillibera lill-kummerċjant kompletament mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa.

64. Fil-qalba tad-dritt għal tnaqqis hemm, għalhekk, il-ħlas tat-taxxa lill-fornitur mill-persuna taxxabbli. It-tnaqqis ma jistax jiġi sseparat mill-ħlas tat-taxxa: jekk il-persuna taxxabbli ma tkunx ħallset il-VAT, li normalment għandha tintwera fil-fattura, huwa totalment infondat, b'mod legali u ekonomiku, li din teżerċita d-dritt tagħha għal tnaqqis.

65. Fid-Direttiva 2006/112, b'mod partikolari l-Artikolu 167 tagħha, il-leġiżlatur tal-Unjoni jikkontempla l-*każ normali*, fejn il-kunsinna tal-oġġetti, il-ħlas ta' dawn u l-fattura li tindika l-ammont tal-VAT iseħħu prattikament fl-istess ħin. F'dawn il-każijiet, huwa loġiku li l-infurzar tat-taxxa u d-dritt għal tnaqqis joriġinaw fl-istess ħin[22].

66. Għall-kuntrarju, teorija bħal dik tal-kawża prinċipali tista' tiġi kklassifikata bħala *eċċezzjonali* jew mhux tas-soltu, mill-perspettiva tal-VAT li għandha titħallas, minħabba li: a) fil-mument li fih ġew irċevuti l-oġġetti kkonsenjati mill-fornitur tagħha, Volkswagen ma ħallset ebda VAT, peress li ż-żewġ partijiet ma kkunsidrawx li dik it-tranżazzjoni kienet suġġetta għal dik it-taxxa; u b) għaldaqstant, Volkswagen ma rċeviet ebda fattura li kienet tinkludi l-VAT u li kienet tawtorizzaha teżerċita d-dritt tagħha għal tnaqqis.

67. F'dan ir-rigward, il-persuna taxxabbli ma setgħetx, loġikament titlob id-dritt għal tnaqqis tal-ammont ta' VAT li kienet għadha ma ħallsitx.

68. Is-sitwazzjoni nbidlet b'mod sinjifikattiv meta, fl-2010, il-fornituri Hella rregolarizzaw it-tranżazzjonijiet li kienu kkunsidrati, b'mod żbaljat, bħala mhux suġġetti għall-VAT, jiġifieri, ħallsu l-ammont dovut minn Volkswagen lit-Teżor. Minn dak il-mument, l-impożizzjoni tat-taxxa kellha tiġi korrettament marbuta mad-dritt sussegwenti għal tnaqqis minħabba l-ħlas attwali tat-taxxa.

21 Ara s-sentenza tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), punt 36.

22 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat fis-sentenza tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), punt 35, li "l-eżerċizzju ta' dan id-dritt għal tnaqqis jimplika li, bħala prinċipju, il-persuni taxxabbli ma jagħmlux ħlas u, għalhekk, ma jħallsux il-VAT, li huma obbligati jħallsu, qabel ma jirċievu fattura jew dokument ieħor meqjus ekwivalenti, u ma jistax jiġi kkunsidrat li tranżazzjoni partikolari kienet suġġetta għall-VAT qabel ma titħallas.".

69. Fi kliem ieħor, dak li ġara, fir-realtà, huwa eżempju ta' ħlas tard tal-VAT[23]. Permezz tar-regolarizzazzjoni tat-tranżazzjonijiet, ġew issodisfatti, realment, il-kundizzjonijiet sostantivi u proċedurali li wasslu għall-bidu tad-dritt għal tnaqqis. Dan kien il-mument li fih kellu jibda jiġi kkalkolat it-terminu għall-eżerċizzju tiegħu: saret kunsinna ta' oġġetti reali, sar dovut ammont bħala VAT li ddaħħal fit-Teżor tal-Istat u nħarġet il-fattura korrispondenti skont ir-rekwiżiti tal-Artikolu 226 tad-Direttiva tal-VAT.

70. L-awtoritajiet tat-taxxa Slovakki, għall-kuntrarju, japplikaw ir-regoli fiskali nazzjonali tagħhom (b'mod partikolari l-Artikolu 45 tal-Kpf) għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT retroattivament għall-mument tal-kunsinna fiżika oriġinali tal-oġġetti (2004 sal-2010). Imbagħad, huma jirreferu għat-terminu ta' preskrizzjoni ta' ħames snin, billi jieħdu l-istess data bħala l-bidu ta' dan il-perijodu. Minn dan jiġi dedott li d-dritt għal tnaqqis ma huwiex fattibbli fir-rigward tal-eżerċizzji preskritti (jiġifieri, is-snin 2004, 2005 u parti mill-2006, peress li l-applikazzjoni għal rimbors ġiet ippreżentata fl-1 ta' Lulju 2011).

71. Ma naħsibx li din il-proċedura hija xierqa. L-ewwel nett, il-fatt li l-amministrazzjoni fiskali Slovakka tapplika t-terminu ta' ħames snin *kontra* Volkswagen meta, skont l-Artikolu 45 tal-Kpf[24], dan l-istess terminu japplika wkoll għall-ġbir tat-taxxi, jiġifieri, *favur* dik il-kumpannija jiġbidli l-attenzjoni peress li dak l-artikolu jimpedixxi lill-amministrazzjoni milli tiġbor taxxi dovuti, iżda mhux imħallsa, jekk dak it-terminu jkun għadda diġà[25].

72. Jekk l-amministrazzjoni fiskali ma kellha ebda oġġezzjoni li tirċievi l-ammonti dovuti minn Volkswagen bħala VAT, wara iktar minn ħames snin, pereżempju, fl-2004, b'mod simettriku għandha tirrikonoxxi li dik il-persuna taxxabbli għandha dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa taħt l-istess titolu.

73. It-tieni nett, l-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112 jista' jiġi interpretat b'tali mod li ma jipprekludix li, f'ċirkustanzi bħal dawk ta' dan il-każ, persuna taxxabbli *in bona fide*[26] ma tkunx kompletament imċaħħda mid-dritt tagħha għal tnaqqis tal-VAT.

74. L-interpretazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li jwettqu l-awtoritajiet tat-taxxa Slovakki, permezz tal-prattika tagħhom, twassal biex dawn jiċħdu l-eżerċizzju ta' dak id-dritt f'termini kuntrarji għall-prinċipju ta' newtralità fiskali tal-VAT. Il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat il-prevalenza ta' dan il-prinċipju u li d-dritt għal tnaqqis jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT, b'tali mod li, bħala regola, ma jistax jiġi miċħud[27].

23 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li "l-ħlas tardiv tal-VAT, fih innifsu, ma jkunx assimilat ma' frodi, li tissupponi, minn naħa, li t-tranżazzjoni inkwistjoni, [...] għandha bħala riżultat il-kisba ta' vantaġġ fiskali fejn l-għoti tagħha jmur kontra l-għan imħaddan minn dawn id-dispożizzjonijiet [li jirregolaw il-VAT]", u li, "il-prinċipju tan-newtralità fiskali jipprekludi sanzjoni li tikkonsisti f'li jiġi rrifjutat id-dritt għal tnaqqis fil-każ ta' ħlas tardiv tat-taxxa fuq il-valur miżjud". Ara l-punt 74 u d-deċiżjoni tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport OOD (C-284/11, EU:C:2012:458).

24 Infakkar li, skont din id-dispożizzjoni, it-terminu ta' preskrizzjoni ta' ħames snin huwa validu kemm għall-amministrazzjoni kif ukoll għall-persuni taxxabbli: fejn l-amministrazzjoni ma tistax timponi taxxa, jew ammont addizzjonali, wara dawk il-ħames snin, u lanqas il-persuni taxxabbli ma jistgħu jitolbu rimbors ta' taxxi diġà mħallsa, wara dak l-istess terminu.

25 Fid-dritt tal-Unjoni, il-limiti ta' żmien raġonevoli għall-appelli suġġetti għall-preskrizzjoni, fl-interess taċ-ċertezza legali, jipproteġu kemm il-persuna taxxabbli kif ukoll lill-amministrazzjoni; ara s-sentenza tal-14 ta' Ġunju 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454), punt 42.

26 Huwa stabbilit bejn il-partijiet fil-kawża prinċipali li la l-fornituri Hella u lanqas il-kumpannija Volkswagen ma aġixxew bi frodi jew b'għarfien rigward l-irregolarità fil-kunsinna ta' oġġetti bħala tranżazzjonijiet li ma humiex suġġetti għal VAT.

27 Sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), punt 30.

75. Il-prinċipju ta' newtralità jeħtieġ li jingħata tnaqqis tal-VAT fuq ix-xiri jekk jintlaħqu r-rekwiżiti sostantivi, anki jekk il-persuni taxxabbli ma jkunux issodisfaw ċerti rekwiżiti proċedurali [28]. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet b'mod ċar favur ir-rispett tad-dritt għal tnaqqis, pereżempju, billi ddikjarat kontra l-Artikoli 167, 178(a), 179 u 226(3) tad-Direttiva tal-VAT kemm leġiżlazzjoni nazzjonali skont liema r-rettifika nazzjonali ta' fattura sabiex tiġi inkluża informazzjoni meħtieġa ma kellhiex effett retroattiv, li wassal sabiex tillimita l-possibbiltajiet ta' tnaqqis tat-taxxa dovuta fis-sena li fiha ġiet emendata l-fattura u mhux dik li fih inħarġet oriġinarjament [29].

76. Barra minn hekk, jekk din il-limitazzjoni kienet ikkunsidrata kontra d-Direttiva 2006/112, għall-istess raġuni jinftiehem li tmur kontriha wkoll il-prattika Slovakka li, fil-fatt, telimina l-possibbiltà li jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis f'każijiet bħal dan. Għandu jiġi nnotat li l-eżerċizzju ta' dan id-dritt huwa possibbli biss meta s-sid tiegħu jkun konxju li t-tranżazzjonijiet tiegħu huma suġġetti għall-VAT, u mhux qabel, jekk ikun aġixxa *in bona fide* (li, nirrepeti, hawnhekk ma huwiex ikkontestat).

77. Fl-aħħar nett, l-aġir inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fil-fehma tiegħi, huwa sproporzjonat. Ċertament, l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112 jippermetti lill-Istati Membri jadottaw miżuri sabiex jiżguraw ġbir korrett tat-taxxa u jevitaw il-frodi. Dawn il-miżuri, —fosthom, għal raġunijiet ta' ċertezza legali, l-istabbiliment ta' skadenzi għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis,— ma għandhomx, madankollu, imorru lil hinn minn dak li hu meħtieġ sabiex jintlaħqu dawk l-għanijiet u lanqas jikkontestaw in-newtralità tal-VAT [30].

78. Għalhekk, filwaqt li hija rrikonoxxuta l-*bona fide* tal-persuna taxxabbli, u eskluża l-eżistenza ta' frodi jew vantaġġ fiskali u b'kunsiderazzjoni tal-fatt li t-tranżazzjonijiet ġew irregolarizzati, ma huwiex proporzjonali li dik il-persuna taxxabbli tiċċaħħad mid-dritt għal tnaqqis tagħha biss talli interpretat, b'mod żbaljat, li dawn it-tranżazzjonijiet ma kinux suġġetti għall-VAT u minħabba li ż-żmien li għadda minn meta ġew irregolarizzati kien qabeż il-ħames snin.

79. Fil-fatt, l-amministrazzjoni Slovakka tirrikonoxxi li dan it-tnaqqis kien applikabbli, iżda llimitatu għall-perijodi ta' ħlas tal-VAT li ġġudikat li ma kinux preskritti. Issa, kif diġà spjegajt, jekk perijodu ta' żmien ta' iktar minn ħames snin ma kienx ostakolu sabiex jitħallas l-ammont tal-VAT, tard, lit-Teżor, lanqas ma għandu jkun, b'mod simettriku, sabiex jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis.

80. Konsegwentement, nissuġġerixxi bħala risposta għall-ewwel erba' domandi preliminari li, f'ċirkustanzi bħal dawk f'dan il-każ, fejn ġie kkunsidrat, b'mod żbaljat iżda *in bona fide*, li l-kunsinna ta' oġġetti ma' kinitx suġġetta għall-VAT u, snin wara, ġie rregolarizzat il-ħlas ta' din it-taxxa, il-persuna taxxabbli hija intitolata għal dritt għal tnaqqis (jew, fejn xieraq, għal dritt għal rimbors) tal-ammont tal-VAT imħallsa għal dik it-tranżazzjoni.

C. Fuq il-ħames domanda preliminari

81. Il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun jaf jekk il-prinċipji ta' ċertezza legali u aspettattivi leġittimi, u l-Artikolu 41 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea ("il-Karta"), jopponux l-interpretazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali magħmula mill-awtoritajiet tat-taxxa tal-pajjiż tagħha.

28 Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), punt 38.

29 *Ibidem*, punt 43.

30 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), punt 62.

82. Pjuttost milli niddikjara din id-domanda inammissibbli fit-totalità tagħha, kif propost mill-Gvern Slovakk, jiena naqbel mal-Kummissjoni li ma hemmx għalfejn tingħata risposta, minħabba li r-risposta għad-domandi tal-qorti tar-rinviju teħtieġ biss li wieħed jirreferi għall-interpretazzjoni tad-Direttiva 2006/112, kif magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja. Madankollu, sussidjarjament, ser nagħti l-opinjoni tiegħi dwar is-sustanza tagħha, għall-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li tipprovdi risposta.

83. F'dak li jirrigwarda, l-ewwel nett, l-Artikolu 41 tal-Karta, rigward id-dritt għal amministrazzjoni tajba, ir-riferiment ma huwiex rilevanti fil-kawża prinċipali, peress li dak l-artikolu ma jindirizzax lill-Istati Membri, iżda lill-istituzzjonijiet, lill-korpi u lill-organi tal-Unjoni [31]. Peress illi l-kawża prinċipali tirrigwarda l-azzjoni tal-awtoritajiet tat-taxxa ta' Stat Membru, dak l-artikolu ma huwiex applikabbli.

84. It-tieni nett, il-ksur possibbli tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jeħtieġ li l-awtorità amministrattiva kienet ipprovdiet tamiet ibbażati fuq garanziji speċifiċi lil Volkswagen [32], li kienet ser tilqa' t-talbiet tagħha, b'tali mod li kwalunkwe operatur prudenti u diliġenti kien jiddetermina l-imġiba tiegħu billi jserraħ fuq tali ċertezza [33].

85. Madankollu, mid-digriet tar-rinviju ma jirriżultax li dawn il-garanziji ġew ipprovduti. Dak li huwa deskritt f'dak id-digriet huwa, pjuttost, prattika amministrattiva dwar l-interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali fir-rigward tat-terminu sabiex jintalab ir-rimbors tal-VAT. Ir-rapport ma fihx riferimenti għal garanziji speċifiċi, li minħabba l-eżistenza tagħhom Volkswagen setgħet tassumi li t-talbiet tagħha ser jiġu milqugħa.

86. Għalhekk, fin-nuqqas ta' informazzjoni iktar preċiża dwar dawk il-garanziji ipotetiċi, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex il-fatti meħtieġa sabiex tagħti risposta utli għal din il-parti tal-ħames domanda [34].

87. It-tielet u l-aħħar nett, il-prinċipju ta' ċertezza legali jimplika, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, li leġiżlazzjoni tal-Unjoni għandha tippermetti lil dawk ikkonċernati jkunu jafu mingħajr ambigwità l-firxa tad-drittijiet u l-obbligi tagħhom, sabiex ikunu jistgħu jieħdu azzjoni f'waqtha u infurmata [35].

88. Kif diġà indikajt [36], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, taħt ċerti kundizzjonijiet, l-Istati Membri jistgħu jintroduċu "termini" għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT, sakemm dawn ma jwasslux għat-tneħħija, *de facto* jew permezz ta' liġi, ta' dak l-istess dritt [37].

89. Iċ-ċertezza legali, mifhuma fis-sens mogħti hawn fuq, tista' tiddgħajjef jekk l-interpretazzjoni tar-regoli nazzjonali li jirregolaw dawk it-terminu kienet każwali jew arbitrarja, jew tinbidel skont l-awtoritajiet tat-taxxa differenti. Madankollu, ma hemm ebda indikazzjoni li dan seħħ f'dan il-każ, fejn jidher li d-dritt għal tnaqqis ġie miċħud lil persuni taxxabbli oħra li huma fl-istess pożizzjoni bħal Volkswagen [38].

31 Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), punt 83 u l-ġurisprudenza ċċitata.

32 Sentenza tal-14 ta' Ġunju 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453), punt 76 u l-ġurisprudenza ċċitata.

33 Sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata.

34 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-14 ta' Ġunju 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453), punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata.

35 Sentenza tas-7 ta' Marzu 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), punt 59.

36 Punti 57 u 77 ta' dawn il-konklużjonijiet.

37 Sentenza tad-9 ta' Ġunju 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417), punti 58 sa 61.

38 Fid-digriet tar-rinviju huwa spjegat li hemm impriżi oħrajn li jinsabu f'sitwazzjonijiet simili.

90. Din l-interpretazzjoni, għalkemm uniformi fuq livell nazzjonali, hija konformi mad-dritt tal-Unjoni. Li kieku ma kienx hekk, kif issuġġerejt wara l-analiżi tal-ewwel erba' domandi, il-konstatazzjoni li kienet tmur kontra d-Direttiva 2006/112 hija biżżejjed sabiex tirrispondi d-deċiżjoni preliminari kollha kemm hi.

VI. Konklużjoni

91. Fid-dawl tal-argumenti preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi magħmula min-Najvyšší súd Slovenskej republiky (qorti suprema tar-Repubblika Slovakka) kif ġej:

"L-Artikoli 167, 168 u 178 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, u l-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità jipprekludu li persuna taxxabbli li aġixxiet *in bona fide* tiġi miċħuda mid-dritt għal tnaqqis ta' dik it-taxxa, meta jkun hemm ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, fejn kien ikkunsidrat, b'mod żbaljat, li l-kunsinna ta' oġġetti ma kinitx intaxxata iżda fejn, snin wara, saret ir-regolarizzazzjoni u l-ħlas tagħhom."