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

26 ta' April 2018*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Direttiva 2006/112/KE – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Dritt għar-rimbors tal-VAT – Tranżazzjonijiet li jaqgħu taħt perijodu ta' taxxa li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali konkluż – Leġiżlazzjoni nazzjonali – Possibbiltà għall-persuna taxxabbli li tirrettifika d-dikjarazzjonijiet fiskali li diġà kienu suġġetti għal kontroll fiskali – Esklużjoni – Prinċipju ta' effettività – Newtralità fiskali – Ċertezza legali"

Fil-Kawża C-81/17,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Curtea de Apel Suceava (il-Qorti ta' Appell ta' Suceava, ir-Rumanija), permezz ta' deċiżjoni tat-23 ta' Jannar 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-14 ta' Frar 2017, fil-proċedura

Zabrus Siret SRL

vs

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

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

komposta minn C. Vajda, President tal-Awla, E. Juhász (Relatur) u K. Jürimäe, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: N. Wahl,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għall-Gvern Rumen, minn R. Radu kif ukoll minn C. M. Florescu u R. Mangu, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u L. Radu Bouyon, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: ir-Rumen.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet 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), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE, tat-13 ta’ Lulju 2010 (ĠU 2010, L 189, p. 1) (iktar ’il quddiem id-“Direttiva 2016/112”), kif ukoll tal-prinċipji ta’ newtralità fiskali, ta’ effettività u ta’ proporzjonalità.

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta’ tilwima bejn Zabrus Siret SRL (iktar ’il quddiem “Zabrus”) u d-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (id-Direzzjoni Ġenerali tal-Finanzi Pubbliċi ta’ Iași – Amministrazzjoni Dipartimentali tal-Finanzi Pubbliċi ta’ Suceava, ir-Rumanija) (iktar ’il quddiem id-“Direzzjoni Ġenerali”), fir-rigward tal-possibbiltà għall-persuna taxxabbli li tirrettifika l-iżbalji materjali fid-dikjarazzjonijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) sabiex tinvoka d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

“Dritt ta’ tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta.”

4 L-Artikolu 168 ta’ din id-direttiva jipprovdi:

“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 mill-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;

[…]”.

5 Skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT, “[i]l-persuna taxxabbli għandha teffettwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tal-VAT dovuta għal perijodu partikolari ta’ taxxa l-ammont totali ta’ VAT li fir-rigward tagħha, matul l-istess perijodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u hu eżerċitat skond l-Artikolu 178.”

6 L-Artikolu 180 ta’ din id-direttiva huwa fformulat kif ġej:

“L-Istati Membri jistgħu jawtorizzaw persuna taxxabbli li tagħmel tnaqqis li ma tkunx għamlet skont l-Artikoli 178 u 179.”

7 Skont l-Artikolu 182 tad-Direttiva tal-VAT, “[l]-Istati Membri għandhom jiddeterminaw il-kondizzjonijiet u r-regoli dettaljati biex japplikaw l-Artikoli 180 u 181”.

8 L-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

“Fejn, għal perijodu partikolari ta’ taxxa, l-ammont ta’ tnaqqis jeċċedi l-ammont tal-VAT dovuta, l-Istati Membri jistgħu, skont il-kondizzjonijet li huma għandhom jiddeterminaw, jew jagħmlu rifużjoni [rimbors] jew imexxu l-eċċess ’il quddiem għall-perijodu li jmiss.

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

9 L-Artikolu 250 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"1. Kull persuna taxxabbli għandha tippreżenta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni kollha meħtieġa biex tinħadem it-taxxa li ġiet imposta u t-tnaqqis li jrid isir inkluż, sa fejn hu meħtieġ biex tkun stabbilita l-bażi tal-valutazzjoni, il-valur totali tat-transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' dawn it-taxxi u tnaqqis u l-valur ta' kwalunkwe transazzjonijiet eżenti.

2. L-Istati Membri għandhom jippermettu, u jistgħu jeħtieġu, li d-denunzja msemmija fil-paragrafu 1 tkun ippreżentata b'mezzi elettroniċi, skond il-kondizzjonijiet li huma jistabbilixxu."

10 L-Artikolu 252 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"1. Id-denunzja tal-VAT għandha tiġi ppreżentata sa terminu perentorju li jkun stabbilit mill-Istati Membri. Dak it-terminu perentorju m'għandux ikun ta' aktar minn xahrejn mill-aħħar ta' kull perijodu fiskali.

2. Il-perijodu fiskali għandu jkun stabbilit minn kull Stat Membru f'xahar, f'xahrejn jew f'tliet xhur.

L-Istati Membri jistgħu, madankollu, jistabbilixxu perijodi fiskali differenti sakemm dawn ma jaqbżux sena."

Id-dritt Rumen

11 L-Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (id-Digriet tal-Gvern Nru 92/2003 li jipprovdi l-kodiċi ta' proċedura fiskali, *Monitorul Oficial al României*, parti I, Nru 863 tas-26 ta' Settembru 2005), fil-verżjoni tiegħu fis-seħħ fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi ta' proċedura fiskali"), jipprevedi, fl-Artikolu 84 tiegħu, intitolat "Ir-rettifika tad-dikjarazzjonijiet fiskali":

"(1) Id-dikjarazzjonijiet fiskali jistgħu jiġu rrettifikati mill-persuna taxxabbli, fuq inizjattiva tagħha stess, fit-terminu ta' preskrizzjoni għad-dritt għall-iffissar tal-obbligi fiskali.

(2) Id-dikjarazzjonijiet fiskali jistgħu jiġu rrettifikati meta l-persuna taxxabbli tikkonstata żbali fid-dikjarazzjoni inizzjali, billi tagħmel dikjarazzjoni ta' rettifika.

(3) Fil-każ tal-[VAT], ir-rettifika tal-iżbalji fid-dikjarazzjonijiet ta' taxxa għandha ssir konformement mad-dispożizzjonijiet tal-Kodiċi tat-taxxi. L-iżbalji materjali tad-dikjarazzoni tal-[VAT] għandhom jiġu rrettifikati konformement mal-proċedura approvata b'deċiżjoni tal-President tal-Agenția Națională de Administrare Fiscală (Aġenzija Nazzjonali ta' Amministrazzjoni Fiskali (ANAF)).

(4) Id-dikjarazzjonijiet fiskali ma jistgħu jiġu la ppreżentati u lanqas irrettifikati wara li titneħħa r-riżerva tal-kontroll ulterjuri, ħlief fil-każ fejn ir-rettifika tkun dovuta għall-osservanza jew għan-nuqqas ta' osservanza ta' kundizzjoni legali li timponi r-rettifika tal-bażi ta' taxxa u/jew tat-taxxa korrispondenti.

(5) Bi 'żbalji' fis-sens ta' dan l-artikolu, wieħed għandu jifhem l-iżbalji relatati mal-ammont tat-taxxi, miżati u kontribuzzjonijiet, tal-beni u tad-dħul taxxabbli kif ukoll ta' elementi oħra tal-bażi ta' taxxa.

(6) Jekk, meta jsir kontroll fiskali, il-persuna taxxabbli tippreżenta jew tirrettifika d-dikjarazzjonijiet fiskali relatati mal-perijodi u mat-taxxi, miżati, kontribuzzjonijiet kif ukoll ma' dħul ieħor suġġett għall-kontroll fiskali, dawn ma jitteħdux inkunsiderazzjoni mill-awtorità tat-taxxa."

12 L-Artikolu 105 tal-Kodiċi ta' proċedura fiskali li jinkludi r-"Regoli dwar il-kontroll fiskali" jipprovdi:

"[...]

(3) Il-kontroll fiskali għandu jsir darba biss għal kull taxxa, miżata, kontribuzzjoni jew somom oħra dovuti lill-baġit ġenerali kkonsolidat u għal kull perijodu ta' taxxa.

[...]

(5) Il-kontroll fiskali għandu jsir konformement mal-prinċipji ta' indipendenza, ta' unità, ta' awtonomija, ta' ġerarkija, ta' territorjalità u ta' deċentralizzazzjoni.

[...]

(8) Fi tmiem il-kontroll fiskali, il-persuna taxxabbli għandha l-obbligu li tipproduċi attestazzjoni fuq l-unur li tiċċertifika li pprovdiet id-dokumenti u l-informazzjoni kollha mitluba għall-finijiet tal-kontroll fiskali.

(9) Il-persuna taxxabbli għandha l-obbligu tieħu l-miżuri previsti fl-att stabbilit fl-okkażjoni tal-kontroll fiskali fit-termini u l-kundizzjonijiet iffissati mill-awtoritajiet ta' kontroll fiskali."

13 L-Artikolu 105a ta' dan il-kodiċi relatat mar-"Regoli dwar il-kontroll ġdid", huwa fformulat kif ġej:

"(1) B'deroga mid-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 105(3), il-kontrollur fiskali jista' jiddeċiedi li jikkontrolla mill-ġdid perijodu partikolari.

(2) B''kontroll ġdid' wieħed għandu jifhem il-kontroll fiskali mwettaq wara li tirriżulta data supplimentari, mhux magħrufa mill-kontrolluri fiskali fid-data tal-kontrolli tagħhom, li għandha effett fuq ir-riżultat ta' dawn tal-aħħar.

(3) B''data supplimentari' wieħed għandu jifhem l-informazzjoni, dokumenti jew atti oħra miksuba wara kontrolli sussegwenti, mhux imħabbra jew trażmessi lill-awtorità fiskali mil-awtoritajiet inkarigati minn proċeduri kriminali jew minn awtoritajiet pubbliċi oħra jew miksuba bi kwalunkwe mod mill-awtoritajiet ta' kontroll, li jistgħu jbiddlu r-riżultat tal-kontroll fiskali preċedenti.

(4) Fil-bidu tal-kontroll il-ġdid, l-awtorità ta' kontroll fiskali għandha l-obbligu li tikkomunika lill-persuna taxxabbli d-deċiżjoni ta' kontroll il-ġdid, li tista' tiġi kkontestata skont il-kundizzjonijiet previsti f'dan il-kodiċi. Id-dispożizzjonijiet relatati mal-kontenut u mal-komunikazzjoni tan-notifika ta' kontroll għandhom japplikaw *mutatis mutandis* fid-deċiżjoni ta' kontroll il-ġdid."

14 L-Artikolu 106 tal-imsemmi kodiċi, intitolat "L-obbligu ta' kollaborazzjoni tal-persuna taxxabbli", jipprevedi, fil-paragrafu 1 tiegħu, li l-persuna taxxabbli għandha l-obbligu li tikkollabora biex tiġi stabbilita s-sitwazzjoni fattwali fiskali. Hia għandha l-obbligu li tipprovdi l-informazzjoni u li tippreżenta, fil-post fejn iseħħ il-kontroll fiskali, id-dokumenti kollha kif ukoll kull element ieħor neċessarju sabiex tiġi kkjarifikata s-sitwazzjoni fattwali fiskalment rilevanti.

15 L-Anness 1 tal-Ordinul nr.° 179 din 14 mai 2007 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (id-Deċiżjoni Nru 179, li jagħti approvazzjoni lir-regoli ta' rettifika tal-iżbalji materjali fid-dikjarazzjonijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud), tal-14 ta' Mejju 2007 (iktar 'il quddiem id-"Deċiżjoni Nru 179/2007"), jipprovdi, fil-punti 1, 3.1, 4.1 u 4.2:

"1. L-iżbalji materjali tad-dikjarazzjonijiet tal-[VAT] ippreżentati mill-persuni suġġetti għall-VAT jistgħu jiġu rrettifikati mill-awtorità fiskali kompetenti, fuq l-inizjattiva tagħha jew fuq talba tal-persuna taxxabbli.

[…]

3.1. Ir-rettifika tal-iżbalji materjali fid-dikjarazzjoni tal-[VAT] tista' ssir fit-terminu ta' preskrizzjoni ta' 5 snin mill-1 ta' Jannar tas-sena ta' wara dik li fiha tiġi ppreżentata d-dikjarazzjoni li titlob ir-rettifika.

[…]

4.1. Konformement mar-regoli preżenti, ir-rettifika tal-iżbalji materjali fid-dikjarazzjoni tal-[VAT] ma hijiex possibbli għall-perijodu fiskali li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali jew li fir-rigward tiegħu kontroll fiskali huwa fis-seħħ.

4.2. B'deroga mill-punt 4.1, ir-rettifika tad-dikjarazjoni tal-[VAT] tista' ssir fuq il-bażi tal-att, ikkomunikat mill-awtorità ta' kontroll fiskali, li jipprovdi miżuri li għandhom jiġu adottati. F'dan il-każ, it-talba għal rettifika tal-iżball materjali ppreżentata mill-persuna taxxabbli għandha tinkludi l-kopja tal-oriġinali tal-att li jipprovdi miżuri li għandhom jiġu adottati."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

16 Zabrus kienet suġġett għal kontroll fil-qasam tal-VAT għall-perijodu mill-1 ta' Mejju 2014 sat-30 ta' Novembru 2014. Dan il-kontroll ġie konkluż permezz ta' rapport tas-26 ta' Jannar 2015.

17 Fil-25 ta' Mejju 2015, Zabrus ippreżentat dikjarazzjoni tal-VAT għax-xahar ta' April 2015 bil-possibbiltà ta' rimbors ta' din it-taxxa. F'din l-okkażjoni, hija talbet b'mod partikolari r-rimbors ta' żewġ ammonti li kienu jammontaw, rispettivament għal 39 637 lei Rumeni (RON) u għal RON 26 627. L-ewwel ammont ġie inkluż f'din id-dikjarazzjoni sussegwenti għar-rettifika, wara l-konklużjoni tal-kontroll fiskali msemmi iktar 'il fuq, ta' nota ta' kontabbiltà ta' tpaċija tal-VAT tax-xahar ta' Lulju 2014. It-tieni ammont jirriżulta mir-rettifika, fix-xahar ta' Frar 2015, ta' tranżazzjonijiet imwettqa matul is-sena 2014, li fir-rigward tagħhom Zabrus identifikat id-dokumenti ta' sostenn rilevanti, fil-kontabbiltà tagħha, biss wara l-imsemmi kontroll fiskali.

18 Sussegwentement, Zabrus kienet suġġetta għal kontroll fiskali li jkopri l-perijodu mill-1 ta' Diċembru 2014 u sat-30 ta' April 2015. Dan il-kontroll fiskali ġie konkluż permezz ta' rapport maħruġ fid-9 ta' Lulju 2015.

19 L-awtoritajiet tat-taxxa rrifjutaw li jirrimborsaw l-ammonti tal-VAT li kienu jammontaw RON 39 637 u RON 26 627, għar-raġuni li s-somom mitluba kienu jirrigwardaw tranżazzjonijiet imwettqa waqt perijodu ta' taxxa li kien jippreċedi l-perijodu kkontrollat, li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali fil-qasam tal-VAT, li ġie konkluż fis-26 ta' Jannar 2015. Huma indikaw li, konformement mal-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, il-prinċipju ta' unità tal-kontroll fiskali jipprekludi r-rimbors ta' dawn l-ammonti mitluba minn Zabrus, peress li, fir-rigward tal-perijodu diġà kkontrollat, ma ġiet ikkonstatata ebda irregolarità li tirrigwarda l-kontribuzzjonijiet tal-VAT u l-korpi ta' kontroll ma kienu adottaw l-ebda att li jiddisponi miżuri li għandhom jiġu adottati minn Zabrus.

20 Zabrus ipprovat, għalxejn, permezz ta' interventi amministrattivi varji, tinvoka d-dritt tagħha għar-rimbors tal-VAT. B'mod partikolari, kemm it-talba tagħha għal kontroll fiskali ġdid tal-perijodu mill-1 ta' Mejju 2014 sat-30 ta' Novembru 2014 kif ukoll it-talba tagħha għal rettifika ta' żball materjali fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tax-xhur ta' Mejju sa Ottubru 2014 ġew miċħuda.

21 Fit-22 ta' Ottubru 2015, Zabrus ippreżentat, quddiem it-Tribunalul Suceava (il-Qorti tal-Kontea ta' Suceava, ir-Rumanija), rikors għall-annullament tad-deċiżjoni tad-Direzzjoni Ġenerali li tiċħad ir-rimbors tal-VAT li jikkorrispondi għall-imsemmija ammonti. Fir-rikors tagħha, Zabrus enfasizzat li t-tnaqqis tal-VAT huwa dritt tal-persuna taxxabbli li ma jistax jiġi limitat jekk jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet sostantivi, anki jekk ma jiġux issodisfatti ċerti rekwiżiti formali. Hija sostniet ukoll li r-rifjut mill-awtoritajiet tat-taxxa li jikkontrollaw il-VAT billi jinvokaw il-prinċipju ta' unità tal-kontroll fiskali huwa ekwivalenti għat-tneħħija ta' dritt għal tnaqqis billi jiġu imposti kundizzjonijiet supplimentari sostantivi u formali mhux konformi mad-dritt tal-Unjoni, b'tali mod li din hija miżura sproporzjonata u eċċessivament oneruża għall-persuna taxxabbli.

22 Id-Direzzjoni Ġenerali ssostni li, konformement mad-dispożizzjonijiet tal-Kodiċi ta' proċedura fiskali u tad-Deċiżjoni Nru 179/2007, it-tranżazzjonijiet relatati ma' perijodu li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali jistgħu jiġu rrettifikati jew ikkontrollati mill-ġdid biss fuq inizjattiva tal-awtorità tat-taxxa, fil-każ ta' sussistenza ta' informazzjoni ġdida permezz tal-kooperazzjoni ma' istituzzjonijiet oħra jew ta' eżistenza ta' atti adottati waqt kontrolli preċedenti li jipprovdu miżuri li għandhom jittieħdu. Madankollu, il-każ inkwistjoni f'dan il-każ ma jindikax tali ipoteżi.

23 Permezz ta' deċiżjoni tal-31 ta' Marzu 2016, it-Tribunalul Suceava (il-Qorti tal-Kontea ta' Suceava) ċaħdet ir-rikors ta' Zabrus bħala infondat, minħabba li l-kontroll il-ġdid ta' perijodu li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali jirrikjedi l-eżistenza ta' informazzjoni ġdida meta mqabbla ma' dik ikkontrollata, mhux magħrufa mill-awtoritajiet fil-mument tal-ewwel kontroll u li l-produzzjoni tardiva tagħha ma għandhiex tkun imputabbli lill-persuna taxxabbli ssuġġettata għall-kontroll jew għall-awtorità tat-taxxa.

24 Din il-qorti qieset li l-prinċipju ta' unità tal-kontroll fiskali u dak tas-sigurtà tar-rapporti ġuridiċi jkunu ġew miksura li kieku, wara li jkun sar il-kontroll, ikun possibbli li jiġu ppreżentati dokumenti ta' sostenn jew li jittieħdu inkunsiderazzjoni żbalji ta' reġistrazzjoni li jbiddlu l-ammont li għandu jiġi rrimborsat, f'ċirkustanzi differenti minn dawk restrittivament previsti mil-leġiżlatur f'dan is-sens. Hija indikat ukoll li t-telf tad-dritt għal tnaqqis ma huwiex sproporzjonat inkwantu l-iżball ta' reġistrazzjoni kif ukoll l-iskoperta ulterjuri tad-dokumenti ta' sostenn huma imputabbli lil Zabrus.

25 Barra minn hekk, l-imsemmija qorti kkonstatat li l-iżball fir-reġistrazzjoni tal-VAT li għandha tiġi rrimborsata, għal ammont ta' RON 39 637, u l-iskoperta ulterjuri tad-dokumenti ta' sostenn għad-dikjarazzjoni tal-VAT, għal ammont ta' RON 26 627, ma jikkostitwixxux informazzjoni supplimentari, fis-sens tal-leġiżlazzjoni nazzjonali, iżda żbalji materjali fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT li ma jistgħux jiġu rrettifikati iżjed, ġaladarba l-kontroll fiskali tal-perijodu mill-1 ta' Mejju 2014 sat-30 ta' Novembru 2014, konkluż bir-rapport tas-26 ta' Jannar 2015, fl-assenza ta' konstatazzjoni ta' anomaliji li jistgħu jbiddlu l-bażi taxxabbli tal-VAT, ma tax lok għall-adozzjoni ta' att li jipprovdi miżuri li għandhom jittieħdu minn Zabrus sabiex issir rettifika.

26 Fil-31 ta' Marzu 2016, Zabrus ippreżentat appell kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Curtea de Apel Suceava (il-Qorti ta' Appell ta' Suceava) u sostniet li d-dritt għar-rimbors tal-VAT ma jistax jiġi eskluż billi jiġu imposti kundizzjonijiet supplimentari sostantivi u formali, bħall-kundizzjonijiet previsti fil-leġiżlazzjoni nazzjonali, sabiex jiġu rrettifikati l-iżbalji materjali jew sabiex isir kontroll ġdid ta' perijodu li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali. Billi tinvoka l-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità, Zabrus osservat li s-soluzzjoni eċċessiva adottata mill-awtoritajiet fiskali u kkonfermata mill-qorti tal-ewwel istanza tannulla d-dritt tagħha għat-tnaqqis tal-VAT għal raġunijiet kuntrarji għad-Direttiva tal-VAT.

27 Il-qorti tar-rinviju tqis li Zabrus ma tistax tibbaża lilha nnifisha fuq il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam tan-newtralità fiskali, ġaladarba d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT ġie rrifjutat lilha mhux minħabba n-nuqqas ta' osservanza ta' rekwiżit formali tad-dritt għal tnaqqis, iżda minħabba l-prinċipju ta' uniċità tal-kontroll fiskali, li jirriżulta mill-prinċipju ta' ċertezza legali, fejn dan tal-aħħar huwa rrikonoxxut u protett mid-dritt tal-Unjoni u mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

28 Skont il-qorti tar-rinviju, jeħtieġ ukoll li tittieħed inkunsiderazzjoni l-possibbiltà, prevista mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, li jsir kontroll ġdid ta' perijodu li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali, iżda din il-possibbiltà hija miftuħa biss fuq inizjattiva tal-awtoritajiet fiskali, fil-każ ta' informazzjoni supplimentari miksuba ulterjorment permezz tal-kooperazzjoni bejn l-istituzzjonijiet tal-Istat, liema dispożizzjoni hija meqjusa mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala konformi mad-dritt tal-Unjoni fis-sentenza tagħha tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50).

29 Il-qorti tar-rinviju tqis li l-prinċipji ta' newtralità, ta' proporzjonalità u ta' ċertezza legali għandhom ukoll jiġu evalwati, f'dan il-każ, mhux biss fir-rigward tan-nuqqas ta' diliġenza ta' Zabrus iżda wkoll taċ-ċirkustanza li n-noti ta' tpaċija u ta' rimbors inħarġu minn dipartiment muniċipali tat-taxxa.

30 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Curtea de Apel Suceava (il-Qorti ta' Appell ta' Suceava) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Id-Direttiva [tal-VAT] u l-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità jipprekludu, f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, prassi amministrattiva u/jew interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali li jimpedixxu l-kontroll u l-għoti tad-dritt għar-rimbors tal-VAT li jirriżulta mir-regolarizzazzjonijiet ta' operazzjonijiet imwettqa matul perijodu preċedenti għall-perijodu ta' kontroll, u li kien diġa s-suġġett ta' kontroll fiskali, li warajh l-awtoritajiet fiskali ma kkonstatawx anomaliji li jistgħu jemendaw il-bażi tat-taxxa tal-VAT, minkejja li l-istess dispożizzjonijiet jiġu interpretati fis-sens li l-awtoritajiet fiskali jistgħu jipproċedu b'kontroll ġdid ta' perijodu li diġà kien is-suġġett ta' kontroll fiskali abbażi ta' data u ta' informazzjoni supplimentari miksuba sussegwentement bis-saħħa tal-kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet u l-istituzzjonijiet Statali[?]

2) Id-Direttiva [tal-VAT] u l-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu, f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, dispożizzjonijiet nazzjonali ta' natura normattiva li jeskludu l-possibbiltà ta' rettifika tal-iżbalji materjali fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT għall-perijodi fiskali li diġà kienu s-suġġett ta' kontroll fiskali, bl-eċċezzjoni tal-każ fejn ir-rettifika titwettaq fuq il-bażi tal-att li jistabbilixxi miżuri li għandhom jittieħdu kkomunikat mill-awtorità ta' kontroll fiskali fl-okkażjoni tal-kontroll preċedenti[?]"

Fuq id-domandi preliminari

31 Permezz tad-domandi tagħha, li jeħtieġ li jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 167, 168, 179, 180 u 182 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' effettività, ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, b'deroga mit-terminu ta' preskrizzjoni ta' ħames snin stabbilit mid-dritt nazzjonali għar-rettifika tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT, tipprekludi, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, lil persuna taxxabbli milli twettaq tali rettifika sabiex tinvoka d-dritt tagħha għal tnaqqis minħabba s-sempliċi raġuni li din ir-rettifika tirrigwarda perijodu li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali.

32 Fir-rigward tad-dritt għal tnaqqis, hemm lok li jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu l-VAT li għaliha huma responsabbli, il-VAT tal-input dovuta jew imħallsa għall-beni akkwistati u s-servizzi li ġew ipprovduti lilhom, jikkostitwixxi prinċipju

fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leġiżlatur tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid, C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 37, kif ukoll tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 35).

33 Kif il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat ripetutament, id-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikoli 167 *et seq.* tad-Direttiva tal-VAT jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u bħala prinċipju ma jistax jiġi limitat. B'mod partikolari, dan id-dritt jiġi eżerċitat immedjatament fir-rigward tat-taxxi tal-input kollha imposti fuq it-tranżazzjonijiet imwettqa (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid, C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 38, kif ukoll tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 36).

34 Is-sistema tat-tnaqqis għandha l-għan li teħħi minn fuq in-negozjant il-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, konsegwentement, in-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid, C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 39, kif ukoll tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punt 37).

35 Filwaqt li d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT huwa suġġett għall-osservanza tal-kundizzjonijiet sostantivi u formali previsti mid-Direttiva tal-VAT, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li l-mistoqsijiet tal-qorti tar-rinviju jirriżultaw mis-sempliċi fatt li d-dritt għat-tnaqqis ġie rrifjutat minħabba l-impossibbiltà għall-persuna taxxabbli li tirrettifika d-dikjarazzjoni tal-VAT tagħha inkwantu t-talba għal rettifika kienet tirrigwarda perijodu li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali konkluż.

36 F'dan ir-rigward, jeħtieġ li jitfakkar li, skont l-Artikolu 167 u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT, id-dritt għal tnaqqis iseħħ, bħala prinċipju, matul l-istess perijodu bħal dak li fih jidħol fis-seħħ, jiġifieri fil-mument meta t-taxxa ssir eżiġibbli.

37 Madankollu, skont l-Artikoli 180 u 182 tal-imsemmija direttiva, persuna taxxabbli tista' tiġi awtorizzata tipproċedi bit-tnaqqis anki jekk ma tkunx eżerċitat id-dritt tagħha matul il-perijodu li fih dan id-dritt ġie fis-seħħ, suġġett għall-osservanza ta' ċerti kundizzjonijiet u modalitajiet iffissati mil-leġiżlazzjonijiet nazzjonali (ara s-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-possibbiltà li jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis mingħajr ebda limitazzjoni *ratione temporis* tmur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali li tirrikjedi li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fir-rigward tad-drittijiet u tal-obbligi ta' din tal-aħħar lejn l-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx tista' titqiegħed inkwistjoni b'mod indefinit. Għalhekk, terminu ta' dekadenza li l-iskadenza tiegħu tista' tippenalizza lill-persuna taxxabbli negliġenti, li tkun naqset milli titlob it-tnaqqis tal-VAT mal-input, billi ttelfilha d-dritt għal tnaqqis, ma jistax jiġi kkunsidrat bħala inkompatibbli mas-sistema stabbilita mid-Direttiva tal-VAT, 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 tal-Unjoni (prinċipju ta' ekwivalenza) u, min-naħa l-oħra, li ma jirrendix prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis (prinċipju ta' effettività) (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punti 48 u 49 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

39 F'dan il-każ, mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, iċċitata fid-deċiżjoni tar-rinviju, jirriżulta li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT huwa kopert, fid-dritt Rumen, fit-terminu ġenerali ta' preskrizzjoni ta' ħames snin. Madankollu l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis huwa suġġett għal terminu ta' dekadenza iqsar fil-każ ta' kontroll fiskali. Fil-fatt, bħala prinċipju, ma huwiex iżjed possibbli li ssir ir-rettifika tad-dikjarazzjonijiet ta' VAT mill-persuna taxxabbli għall-perijodi taxxabbli li diġà kienu suġġetti għal kontroll mill-awtoritajiet tat-taxxa.B'hekk, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali,

persuna taxxabbli ma tistax tirrettifika d-dikjarazzjonijiet tagħha ta' VAT. Il-Gvern Rumen isostni li din il-limitazzjoni tirriżulta mill-prinċipju ta' uniċità tal-kontroll fiskali u li l-prinċipju ta' ċertezza legali jirrikjedi n-natura unika ta' tali kontroll.

40 Għalkemm mill-elementi prodotti mill-qorti tar-rinviju ma jirriżultax li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tipprevedi, fil-qasam tal-VAT, sistema differenti minn dik prevista f'materji fiskali oħra tad-dritt intern, min-naħa l-oħra l-prinċipju ta' effettività jippreklu di tali leġiżlazzjoni sa fejn din tista' ċċaħħad, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, lil persuna taxxabbli l-possibbiltà li tirrettifika d-dikjarazzjonijiet tagħha ta' VAT meta din il-persuna taxxabbli tiġi ssuġġettata għal kontroll fiskali li jirrigwarda l-perijodu ta' tassazzjoni marbut mal-imsemmija rettifika, filwaqt li t-terminu ta' dekadenza ta' ħames snin iffissat mill-imsemmija leġiżlazzjoni jkun għadu ma ddekorriex.

41 Fil-fatt, meta, bħal fiċ-ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-kontroll fiskali jingħata bidu immedjatament wara li tiġi ppreżentata dikjarazzjoni fiskali jew wara li jkun għadda ftit żmien, il-persuna taxxabbli hija mċaħħda, skont l-imsemmija leġiżlazzjoni, mill-possibbiltà li tirrettifika d-dikjarazzjoni tagħha ta' VAT, b'tali mod li l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT mill-persuna taxxabbli ssir impossibbli fil-prattika jew, minn tal-inqas, eċċessivament diffiċli.

42 Għalhekk, il-fatt li leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iċċaħħad lill-persuna taxxabbli mill-possibbiltà li tirrettifika d-dikjarazzjoni tagħha ta' VAT billi tqassar it-terminu li kien disponibbli għal dan il-għan, huwa inkompatibbli mal-prinċipju ta' effettività.

43 Barra minn hekk, il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità jipprekludu wkoll leġiżlazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

44 Skont ġurisprudenza stabbilita, il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jirrikjedi li t-tnaqqis ta' din it-taxxa mal-input jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, minkejja li l-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ċerti rekwiżiti proċedurali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45).

45 Madankollu, fil-kawża prinċipali, hija preċiżament l-ommissjoni ta' ċerti rekwiżiti formali previsti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni li kellha bħala konsegwenza r-rifjut tat-tnaqqis tal-VAT lil Zabrus, minkejja li din talbet rettifika tad-dikjarazzjonijiet tagħha sabiex turi li ġew issodisfatti l-kundizzjonijiet sostantivi meħtieġa sabiex tkun tista' tibbenefika mit-tnaqqis taż-żewġ ammonti inkwistjoni.

46 In-nuqqas ta' osservanza tar-rekwiżiti formali li jistgħu jiġu rrimedjati ma huwiex tali li jqiegħed inkwistjoni l-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT.

47 B'hekk, permezz tal-applikazzjoni ta' leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, parti mill-piż tal-VAT għandu jibqa' definittivament fuq il-persuna taxxabbli, liema fatt huwa kuntrarju għall-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 34 ta' din is-sentenza.

48 Fir-rigward tal-prinċipju ta' proporzjonalità, ċertament, il-leġiżlatur nazzjonali għandu l-possibbiltà li mal-obbligi formali tal-persuni taxxabbli jinkludi sanzjonijiet ta' natura li jinċentivaw lil dawn tal-aħħar josservaw l-imsemmija obbligi bil-għan li jiżguraw funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT.

49 B'hekk, sanzjoni amministrattiva pekunjarja tkun tista' b'mod partikolari tiġi applikata kontra persuna taxxabbli negliġenti, li tirrettifika d-dikjarazzjoni tagħha tal-VAT billi tistrieħ fuq dokumenti li jiġġustifikaw id-dritt tagħha għal tnaqqis tal-VAT li kellha fil-mument li ppreżentat id-dikjarazzjoni tagħha ta' din it-taxxa, jew wara li tkun ikkonstatat żball ta' reġistrazzjoni li jbiddel l-ammont ta' VAT li għandu jiġi rrimborsat.

50 Madankollu, l-Istati Membri għandhom, konformement mal-prinċipju ta' proporzjonalità, jirrikorru għal mezzi li, filwaqt li jippermettu li jintlaħaq b'mod effettiv l-għan li jrid jintlaħaq mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, jikkawżaw l-inqas preġudizzju għall-prinċipji stabbiliti mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, bħall-prinċipju fundamentali tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT (sentenza tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punt 23).

51 Għalhekk, sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fid-dawl tas-sehem preponderanti li jokkupa d-dritt għal tnaqqis fis-sistema komuni tal-VAT, sanzjoni li tikkonsisti f'rifjut assolut tad-dritt għal tnaqqis tidher sproporzjonata fil-każ li ma jiġu kkonstatati ebda frodi jew preġudizzju fil-konfront tal-baġit tal-Istat (sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 70 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

52 Issa, ebda element mill-fajl ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja ma jindika riskju ta' frodi jew preġudizzju lill-baġit tal-Istat.

53 Fl-aħħar nett, jeħtieġ li jiġi mwarrab l-argument tal-Gvern Rumen li l-leġiżlazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iġġustifikata mill-prinċipju ta' uniċità tal-kontroll fiskali, jirriżulta mill-prinċipju ta' ċertezza legali.

54 Sistema ta' kontroll fiskali nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li ma tippermettix lil persuna taxxabbli tirrettifika d-dikjarazzjoni tagħha tal-VAT, filwaqt li tipprevedi tali rettifika meta ssir bl-eżekuzzjoni ta' att ta' awtorità tat-taxxa, kif ukoll possibbiltà għall-awtoritajiet tat-taxxa li jkollhom informazzjoni ġdida għad-dispożizzjoni tagħhom li jwettqu kontroll ġdid, ma tkoprix is-salvagwardja tad-drittijiet tal-persuni li jħallsu t-taxxa u ma tidhirx li sservi għall-applikazzjoni tal-prinċipju ta' ċertezza legali. Fil-verità, tali sistema, li tkun tinkludi l-imsemmija eċċezzjonijiet, taħdem prinċipalment għall-effikaċja tal-kontrolli fiskali u tal-funzjonament tal-amministrazzjoni nazzjonali.

55 Ebda konklużjoni oħra ma tista' tinsilet mis-sentenza tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50). Fil-fatt, minn din is-sentenza jirriżulta, ċertament, li persuna taxxabbli ma tistax tinvoka, fit-terminu ta' dekadenza, il-prinċipju ta' ċertezza legali sabiex tikkontesta r-revoka, mill-awtoritajiet tat-taxxa, ta' deċiżjoni li permezz tagħha huma rrikonoxxew dritt għat-tnaqqis tal-VAT lill-persuna taxxabbli billi talbuha tħallas, wara kontroll ġdid, din it-taxxa flimkien ma' interessi moratorji (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 51). Min-naħa l-oħra, minn din l-istess sentenza ma jirriżultax li l-awtoritajiet fiskali jistgħu jinvokaw, fit-terminu ta' dekadenza, dan l-istess prinċipju sabiex jikkontestaw ir-rettifika mill-persuna taxxabbli ta' dikjarazzjoni tal-VAT li tirrigwarda perijodu li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali.

56 F'dawn iċ-ċirkustanzi, jeħtieġ li r-risposta għad-domandi magħmula tkun li l-Artikoli 167, 168, 179, 180 u 182 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' effettività, ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, b'deroga mit-terminu ta' preskrizzjoni ta' ħames snin stabbilit mid-dritt nazzjonali għar-rettifika tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT, tipprekludi, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, lil persuna taxxabbli milli twettaq tali rettifika sabiex tinvoka d-dritt tagħha għal tnaqqis għas-sempliċi raġuni li din ir-rettifika tirrigwarda perijodu li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali.

Fuq l-ispejjeż

57 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din 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 jitħallsu lura.

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

L-Artikoli 167, 168, 179, 180 u 182 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 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010 kif ukoll il-prinċipji ta' effettività, ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, b'deroga mit-terminu ta' preskrizzjoni ta' ħames snin stabbilit mid-dritt nazzjonali għar-rettifika tad-dikjarazzjonijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), tipprekludi, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, lil persuna taxxabbli milli twettaq tali rettifika sabiex tinvoka d-dritt tagħha għal tnaqqis għas-sempliċi raġuni li din ir-rettifika tirrigwarda perijodu li diġà kien suġġett għal kontroll fiskali.

Firem