Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

tal-21 ta' Novembru 2018(*)

"Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 273 – A??ustament tat-taxxa – Metodu ta' evalwazzjoni tat-taxxa b'induzzjoni– Dritt g?al tnaqqis tal-VAT – Pre?unzjoni – Prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità– Li?i nazzjonali li tibba?a l-kalkolu tal-VAT fuq id-d?ul mill-bejg? pre?unt"

Fil-Kaw?a C?648/16,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (il-Kummissjoni Fiskali Provin?jali ta' Reggio Calabria, l-Italja), permezz ta' de?i?joni tat-3 ta' Mejju 2016, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fis-16 ta' Di?embru 2016, fil-pro?edura

Fortunata Silvia Fontana

vs

Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn M. T. von Danwitz, President tas-Seba' Awla, li qed ja?ixxi b?ala President tar-Raba' Awla, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (Relatur) u C. Vajda, Im?allfin,

Avukat ?enerali: N. Wahl,

Re?istratur: V. Giacobbo-Peyronnel, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tat-18 ta' Jannar 2018,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?all-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, b?ala a?ent, assistita minn R. Guizzi, avvocato dello Stato,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn F. Tomat u R. Lyal, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tat-22 ta' Marzu 2018,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1, Rettifika fil-?U 2006, L 347, p. 60, iktar ’il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”).

2 Din it-talba ?iet ippre?entata fil-kuntest ta’ tilwima bejn Fortunata Silvia Fontana u l-Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (l-Awtorità tat-Taxxa – id-Direttorat Provin?jali ta’ Reggio Calabria, l-Italja, iktar ’il quddiem l-“amministrazzjoni fiskali”) dwar avvi? ta’ impo?izzjoni dwar arretrati ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT).

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Il-premessa 59 tad-Direttiva tal-VAT hija fformulata kif ?ej:

“Stati Membri g?andhom ikunu jistg?u, f’?erti limiti u so??etti g?al ?erti kondizzjonijet, jintrodu?u, jew ikomplu japplikaw, mi?uri spe?jali b’deroga g?al din id-Direttiva biex il-?bir tat-taxxa ji?fief jew b?ala prevenzjoni kontra ?erti forom ta’ eva?joni jew ta’ evitar tat-taxxa.”

4 L-Artikolu 2(1) ta’ din id-direttiva jipprevedi li:

“It-transazzjonijiet li ?ejjin g?andhom ikunu so??etti g?all-VAT:

(a) il-provvista ta’ merkanzija mag?mula bi ?las fit-territorju ta’ Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali;

(b) l-akkwist intra-Komunitarju ta’ merkanzija mag?mula bi ?las fit-territorju ta’ Stat Membru minn:

(i) persuna taxxabbli li tkun qed ta?ixxi b’dan il-mod, jew minn persuna legali mhux taxxabbli, fejn il-bejjieg? huwa persuna taxxabbli li qed ja?ixxi b’dan il-mod li mhux eli?ibbli g?all-e?enzjoni g?al intrapri?i ?g?ar li hemm provvediment g?aliha fl-Artikoli 282 sa 292 u li m’hijiex koperta mill-Artikoli 33 u 36;

(ii) fil-ka? ta’ mezzi ?odda ta’ trasport, persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti l-o?ra tag?ha mhumiex so??etti g?all-VAT skond l-Artikolu 3(1), jew kull persuna o?ra mhux taxxabbli;

iii) fil-ka? ta’ prodotti li huma so??etti g?ad-dazju tas-sisa, fejn id-dazju tas-sisa fuq l-akkwist intra-Komunitarju hu dovut, skond id-Direttiva 92/12/KEE, ?ewwa t-territorju ta’ l-Istat Membru, persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti l-o?ra tag?ha mhumiex so??etti g?all-VAT skond l-Artikolu 3(1);

(?) il-provvista ta’ servizzi bi ?las fit-territorju ta’ Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali;

(d) l-importazzjoni ta’ o??etti.”

5 L-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

“Fir-rigward tal-provvista ta’ merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli g?andu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ?las miksub jew li g?andu jinkiseb mill-fornitur, g?all-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklu?i s-sussidji marbuta direttament mal-

prezz tal-provvista."

6 Skont l-Artikolu 242 ta' din id-direttiva:

"Kull persuna taxxabbli trid i??omm kontijiet dettaljati bi??ejjed biex il-VAT tkun tista' tkun applikata u biex l-applikazzjoni tag?ha tkun ivverifikata mill-awtoritajiet tat-taxxa."

7 L-Artikolu 244 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"Kull persuna taxxabbli g?andha ti?gura li kopji tal-fatturi ma?ru?a minnha, jew mill-konsumatur tag?ha jew, f'isimha u g?an-nom tag?ha, minn parti terza, u l-fatturi kollha li hija r?eviet, ikunu ma??una."

8 L-Artikolu 250(1) tad-Direttiva tal-VAT jistipula:

"Kull persuna taxxabbli g?andha tipprez?enta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni kollha me?tie?a biex tin?adem it-taxxa li ?iet imposta u t-tnaqqis li jrid isir inklu?, sa fejn hu me?tie? biex tkun stabbilita l-ba?i tal-valutazzjoni, il-valur totali tat-transazzjonijiet li g?andhom x'jaqsmu ma' dawn it-taxxi u tnaqqis u l-valur ta' kwalunkwe transazzjonijiet e?enti."

9 Skont l-Artikolu 273 ta' din id-direttiva:

"L-Istati Membri jistg?u jimponu obbligi o?rajn li jidhrulhom me?tie?a biex ji?guraw il-?bir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, so??ett g?all-?tie?a ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domesti?i u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jag?tux lok g?al formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

[...]"

Id-dritt Taljan

10 L-Artikolu 39(1) tad-decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (id-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 600, li jistabbilixxi dispo?izzjonijiet komuni dwar l-irkupru tat-taxxi fuq id-d?ul) tad?29 ta' Settembru 1973 (GURI Nru 268, tat-16 ta' Ottubru 1973), jipprovdi:

"Fil-ka? ta' d?ul ta' kumpannija ta' persuni fi?i?i, l-uffi??ju [tat-taxxa] g?andu jag?mel l-a??ustament:

[...]

(d) jekk l-inkompletezza, il-falsità jew l-impre?i?joni tal-elementi indikati fid-dikjarazzjoni u l-annessi tag?ha tirri?ulta mill-ispezzjoni tal-kontijiet jew kontrolli o?ra msemmija fl-Artikolu 33 jew mill-kontroll fuq il-kompletezza, il-pre?i?joni u l-vera?ità tal-kontijiet abba?i tal-fatturi u dokumenti o?ra relatati mal-impri?a u tad-data u l-informazzjoni mi?bura mill-Uffi??ju f'konformità mal-Artikolu 32. L-e?istenza ta' attivitajiet mhux iddikjarati jew l-assenza ta' obbligi ddikjarati jistg?u jkunu dedotti abba?i ta' pre?unzjonijiet sempli?i, [bil-kundizzjoni li] dawn ikunu serji, pre?i?i u konsistenti."

11 Id-decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (id-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 633, li jistabbilixxi u jirregola [t-Taxxa fuq il-Valur Mi?jud]) tas-26 ta' Ottubru 1972, (GURI Nru 292, tal-11 ta' Novembru 1972), jirregola l-modalitajiet g?all-irkupru tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT g?andu jsir. L-Artikolu 54 ta' dan id-digriet jipprovdi, essenzjalment, li l-vera?ità tad-dikjarazzjonijiet dwar din it-taxxa tista' sse?? revi?joni formali tad-dikjarazzjoni ppre?entata jew aktar, jew fuq il-ba?i ta' elementi u l-informazzjoni

disponibbli g?all-amministrazzjoni tat-taxxa, jew fuq il-ba?i ta' dawk mi?bura minn din l-amministrazzjoni skont s-setg?at tag?ha ta' struzzjoni.

12 L-Artikolu 62a tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 331/93 (GURI Nru 203, tat?30 ta' Awwissu 1993), li sar il-Li?i Nru 427, tad-29 ta' Ottubru 1993 (GURI Nru 255, tad?29 ta' Ottubru 1993), jipprovdi:

"1. L-uffi??ji tad-d?ul tal-Ministeru tal-Finanzi, wara li jkun sema' l-organizzazzjonijiet professjonali, kummer?jali u industrijali, g?andhom ifasslu sa mhux aktar tard mill-31 ta' Di?embru 1996, fir-rigward ta' diversi setturi ekonomi?i, studji spe?ifi?i g?as-settur sabiex tissa??a? l-effettività tal-azzjoni ta' rkupru u definizzjoni aktar dettaljata tal-fatturi ta' pre?unzjoni msemmija fl-Artikolu 11 tad-Digriet Li?i Nru 69, tat-2 ta' Marzu 1989, mibdula, wara emendi, fil-Li?i Nru 154, tas-27 ta' April 1989, u l-emendi su??essivi tag?ha. G?al dan il-g?an, huma g?andhom jistabbilixxu kampjun sinifikanti ta' persuni taxxabbli li jappartjenu g?all-istess setturi li je?tie?u spezzjoni sabiex jiddefinixxi l-elementi li jikkaratterizzaw l-attività mwettqa. L-istudji settorjali huma approvati permezz ta' digrieti tal-Ministeru tal-Finanzi, li huma ppubblikati fil-Gazzetta ufficiale [della Repubblica Italiana] mhux iktar tard mill-31 ta' Di?embru 1995. Dawn jistg?u ji?u riveduti u g?andhom ikunu validi g?all-finijiet ta' rkupru tat-taxxa minn perijodu ta' taxxa tal-1995."

13 L-Artikolu 62e(3) tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 331/93 huwa redatt kif ?ej:

"L-istimi tat-taxxa previsti fl-Artikolu 39, l-ewwel paragrafu, il-punt (d) tad-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 600, tad-29 ta' Settembru 1973, u l-emendi su??essivi tieg?u u tal-Artikolu 54 tad-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 633, tas-26 ta' Ottubru 1972, u l-emendi sussegwenti tieg?u, jistg?u wkoll ikunu bba?ati fuq l-e?istenza ta' diver?enzi serji bejn id-d?ul, ir-remunerazzjoni u ddikjarati li l-karatteristi?i u l-kundizzjonijiet ta' e?er?izzju tal-attività spe?ifika mwettqa, jew studji settorjali ?viluppati skont l-Artikolu 62a ta' dan id-digriet, jippermettu b'mod ibba?ata."

14 L-Artikolu 10 tal-Li?i Nru 146, tat-8 ta' Mejju 1998 (GURI Nru 110, supplement ordinarju fil-GURI Nru 93), jipprovdi:

"(1) L-a??ustamenti tat-taxxa bba?ati fuq l-istudji settorjali previsti fl-Artikolu 62e tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 331, tat-30 ta' Awwissu 1993, kif emendat u kkonvertit f'li?i Nru 427, tad-29 ta' Ottubru 1993, g?andhom japplikaw g?al kontribwenti f'konformità mal-pro?eduri stabbiliti f'dan l-artikolu meta d-d?ul jew ir-remunerazzjoni ddikjarati jkunu inqas mid-d?ul jew r-remunerazzjoni li jistg?u ji?u ddeterminati abba?i ta' tali studji.

[...]

(3a) G?all-ka?ijiet imsemmija fil-paragrafu 1, l-[Uffi??ju tat-Taxxa] g?andu, qabel ma jikkomunika l-avvi? dwar l-evalwazzjoni tat-taxxa, jistieden lill-kontribwent biex jidher quddiemu skont l-Artikolu 5 tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 218 tad-19 ta' ?unju 1997.

(3b) Fil-ka? ta' insuffi?jenza fid-d?ul iddeterminata abba?i tal-istudji settorjali, ir-ra?unijiet li ji??ustifikaw l-insuffi?jenza fid-d?ul li ?iet iddikjarata b?ala mhux xierqa g?al dawk li jirri?ultaw mill-applikazzjoni ta' dawn l-istudji jistg?u ji?u ??ertifikati. Ir-ra?unijiet g?al inkonsistenzi bejn id-dikjarazzjoni u l-indikaturi ekonomi?i identifikati mill-istudji msemmija hawn fuq jistg?u ji?u ??ertifikati wkoll. Tali ?ertifikat g?andu jin?are?, fuq talba tal-persuni taxxabbli, mill-persuni msemmija fl-Artikolu 3(3)(a) u (b) tar-Regolament stabbilit bid-Digriet tal-President tar-Repubblika Nru 322, tat-22 ta' Lulju 1998, u g?andhom ikunu intitolati jibag?tu d-dikjarazzjonijiet b'mod elettroniku, minn dawk li jimmani??jaw il-ka?ijiet ta' assistenza fiskali g?al ?entri kkostitwiti mill-persuni msemmija fl-Artikolu 32(1)(a), (b) u (c) tad-Digriet Le?i?lattiv 241, tad-9 ta' Lulju 1997, u mill-impjegati u l-uffi?jali ta' asso?jazzjonijiet awtorizzati li jipprovdu l-assistenza teknika prevista fl-

Artikolu 12(2) tad-Digriet le?i?lattiv Nru 546, tat-31 ta' Di?embru 1992.

[...]

(5) G?all-finijiet [tal-VAT], g?ad-d?ul jew ir-remunerazzjoni og?la, iddeterminati abba?i tal-istess studji settorjali, b'kunsiderazzjoni tal-e?istenza ta' tran?azzjonijiet mhux taxxabbli jew tran?azzjonijiet su??etti g?al arran?amenti spe?jali, ti?i applikata r-rata medja li tirri?ulta mill-proporzjon bejn it-taxxa fuq tran?azzjonijiet taxxabbli u d-d?ul mill-bejg? iddikjarat, in-nett tat-taxxa fuq il-provvisti ta' merkanzija deprezzabbli, u d-d?ul mill-bejg? iddikjarat.

[...]

(7) Kummissjoni ta' esperti mag??ula mill-Ministru, li wkoll se tie?u inkunsiderazzjoni r-rapporti mag?mula minn organizzazzjonijiet ekonomi?i professjonali u ordnijiet professjonali, g?andha titwaqqaf permezz ta' digriet tal-Ministeru tal-Finanzi. Din il-kummissjoni, qabel l-approvazzjoni u l-pubblikazzjoni ta' kull studju settorjali, g?andha tag?ti opinjoni dwar il-kapa?ità ta' dawn l-istudji biex jirrappre?entaw ir-realtà li qeg?din jirreferu g?aliha. L-ebda kumpens ma huwa previst g?al attività ta' konsultazzjoni tal-membri tal-kummissjoni

[...]"

Il-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari

15 B?ala persuna taxxabbli g?all-VAT, F.S. Fontana kienet su??etta g?al pro?edura ta' a??ustament fiskali fir-rigward tas-sena finanzjarja 2010.

16 Fl-14 ta' Mejju 2014, l-amministrazzjoni fiskali bag?tet lir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, talba bil-g?an li tifta? pro?edura kontradittorja ta' a??ustament.

17 Fil-kuntest ta' din il-pro?edura, F.S. Fontana kkontestat l-ammont ta' a??ustament fiskali li kien mistenni li ji?i nnotifikat minnha u li ?ie stabbilit fuq il-ba?i tal-istudju settorjali li jirrigwarda kategorija ta' esperti kontabbli u ta' konsulenti tat-taxxa.

18 Fl-24 ta' Di?embru 2014, l-amministrazzjoni fiskali nnotifikat lil Fontana b'avvi? ta' tassazzjoni dwar it-taxxa fuq id-d?ul tal-persuni fi?i?i, it-taxxa re?jonali fuq l-attivitajiet produttivi u l-VAT dovuta g?as-sena fiskali 2010.

19 Ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ressqet kaw?a quddiem il-Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (il-Kummissjoni Fiskali tal-Provin?ja ta' Reggio Calabria, l-Italja) biex tikkontesta, b'mod partikolari, l-ammont ta' arretrati tal-VAT mitlub mill-amministrzzjoni tat-taxxa. B'mod partikolari, hija ssostni li l-amministrazzjoni fiskali kienet applikat b'mod ?baljat g?as-sitwazzjoni tag?ha l-istudju settorjali relatati ma' esperti kontabbli u konsulenti tat-taxxa, u mhux dik relatata mal-konsulenti tal-?estjoni tar-ri?orsi umani, li skont ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali hija l-attività ewlenija tag?ha. Barra minn hekk, hija sostniet li l-ammont tal-VAT li kien ?ie evalwat fuq il-ba?i ta' st?arri? settorjali li ma tippermettix li ting?ata imma?ni koerenti tad-d?ul i??enerat mill-kumpannija fir-rigward tal-proporzjonalità u tal-koerenza.

20 Il-Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (il-Kummissjoni Fiskali tal-Provin?ja ta' Reggio Calabria) tindika li l-kontestazzjoni mqajma mir-rikorrenti u tal-fatt li l-amministrazzjoni fiskali kienet rabtet, b'mod ?baljat, l-attivitajiet tal-esperti kontabbli u tal-konsulenti ma hijiex fondata, peress li "[l]-argumenti tar-rikorrenti [fil-kaw?a prin?ipali] ma g?andhomx ba?i fattwali inkontestabbli".

21 Madankollu, hija g?andha d-dubji tag?ha, b'mod partikolari fid-dawl tal-prin?ipji ta' newtralità

fiskali u ta' proporzjonalità f'dak li jirrigwarda l-metodu ta' evalwazzjoni tal-arretrati tal-VAT, ibba?at fuq studju settorjali.

22 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tenfasizza li tali metodu ta' evalwazzjoni jikkunsidra biss d?ul globali, ming?ajr ma tie?u inkunsiderazzjoni kull wa?da mit-tran?azzjonijiet ekonomi?i mwettqa mill-persuna taxxabbli u d-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa.

23 F'dawn i?-?irkustanzi, il-Commissione tributaria provinciale di Siracusa (il-Kummissjoni Fiskali Provin?jali ta' Reggio Calabria) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tirrinvija d-domanda li ?ejja lill-Qorti tal-?ustizzja g?al de?i?joni preliminari:

"L-Artikoli 113 u 114 TFUE kif ukoll id-[Direttiva tal-VAT] jostakolaw il-le?i?lazzjoni nazzjonali Taljana kkostitwita mill-Artikoli 62e(3) u 62a tad-Digriet Le?i?lattiv Nru 331/93 [ikkonvertit f'li?i] Nru 427, tad-29 ta' Ottubru 1993, sa fejn din tippermetti l-applikazzjoni tal-VAT g?al d?ul mill-bejg? globali, stabbilit bl-induzzjoni, fid-dawl tal-osservanza tal-obbligi ta' tnaqqis u ta' riperkussjoni u, b'mod ?enerali, tal-prin?ipju ta' newtralità u ta' trasferiment tat-taxxa?"

Fuq id-domanda preliminari

Fuq l-ammissibbiltà

24 Il-Gvern Taljan iqis li d-domanda mag?mula hija ipotetika, sa fejn il-kontestazzjoni tar-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, li tiffoka fuq il-klassifikazzjoni ?baljata applikata g?all-attività professjonali tag?ha fil-kuntest ta' studji settorjali, ?iet mi??uda mill-qorti tar-rinviju, li kienet di?à *de facto* eskludiet l-argument li l-istudju settorjali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma jirrappre?entax ir-realtà ta' din l-attività ekonomika.

25 F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li d-domandi jirrigwardaw id-dritt tal-Unjoni jibbenefika minn pre?unzjoni ta' rilevanza. Ir-rifjut tal-Qorti tal-?ustizzja li tag?ti de?i?joni dwar domanda preliminari mag?mula minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss meta jkun jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt tal-Unjoni ma g?andha l-ebda relazzjoni mar-realtà jew mas-su??ett tal-kaw?a prin?ipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew meta l-Qorti tal-?ustizzja ma jkollhiex disponibbli l-informazzjoni fattwali u legali ne?essarja sabiex tirrispondi b'mod utli g?ad-domandi li jkunu sarulha (is-sentenza tas-26 ta' Ottubru 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punt 16 u l-?urisprudenza ??itata).

26 F'dan il-ka?, ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali kkontestat ir-ri?ultati tal-istudju settorjali, min?abba li dawn ma kinux jirriflettu r-realtà tal-attività ekonomika tag?ha. Dan wassal lill-qorti tar-rinviju sabiex tistaqsi fuq il-punt dwar jekk il-metodu ta' evalwazzjoni, ibba?at fuq l-istudju settorjali, li huwa bba?at fuq d?ul mill-bejg? globali, ming?ajr ma tie?u inkunsiderazzjoni kull wa?da mit-tran?azzjonijiet ekonomi?i mwettqa mill-persuna taxxabbli, huwiex konformi mat-Trattat FUE, id-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.

27 Konsegwentement, id-domanda mag?mula mill-qorti tar-rinviju ma tidhirx li ma g?andha l-ebda rabta mar-realtà jew mas-su??ett tat-tilwima fil-kaw?a prin?ipali, g?andha ti?i ddikjarata b?ala ammissibbli.

Fuq il-mertu

28 Preliminarjament, g?andu ji?i osservat li l-Artikoli 113 u 114 TFUE, li g?alihom tirreferi l-qorti tar-rinviju fid-domanda mag?mula, ma humiex rilevanti f'dan il-ka?, sa fejn dawk l-artikoli jirrigwardaw il-modalitajiet istituzzjonali g?all-adozzjoni ta' mi?uri ta' approssimazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri fi ?dan l-Unjoni Ewropea.

29 Fid-dawl ta' din l-osservazzjoni, hemm lok li ji?i kkunsidrat li, permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li dawn jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tippermetti lill-awtoritajiet fiskali li ju?aw metodu induttiv ibba?at fuq studji settorjali approvati permezz tad-Digriet Ministerjali sabiex ji?i ddeterminat l-ammont tad-d?ul mill-bejg? mag?mul minn persuna taxxabbli u, konsegwentement, sabiex isir a??ustament fiskali li jimponi l-?las ta' ammont addizzjonali ta' VAT.

30 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i enfasizzat li, skont ir-regola ?enerali msemmija fl-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT, l-ammont taxxabbli fir-rigward tal-provvista ta' beni jew tal-provvista ta' servizz, mag?mula bi ?las, huwa kkostitwit mill-korrispettiv li fir-realtà tir?ievi l-persuna taxxabbli f'dan ir-rigward (is-sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulic? u Plavo?in, C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33, kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

31 Sabiex tippermetti l-applikazzjoni tal-VAT u l-ist?arri? tag?ha mill-amministrazzjoni fiskali, l-Artikoli 242 u 244 kif ukoll l-Artikolu 250(1) tad-Direttiva tal-VAT jimponu fuq persuni taxxabbli responsabbli g?all-?las ta' din it-taxxa li j?ommu re?istri xierqa, ja??nu kopja tal-fatturi kollha li jkunu ?ar?u, kif ukoll il-fatturi kollha li jkunu ?allsu u, fl-a??ar nett, li jissottomettu dikjarazzjoni tat-taxxa li tinkludi l-informazzjoni kollha ne?essarja sabiex ji?i kkonstatat l-ammont ta' VAT dovut.

32 Sabiex ji?i ?gurat il-?bir korrett tal-VAT u sabiex ti?i evitata l-eva?joni, l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti lill-Istati Membri jipprevedu obbligi o?ra minbarra dawk previsti f'din id-direttiva, li jqisu li huma ne?essarji g?al dawn l-g?anijiet, bla ?sara g?all-osservanza tar-rekwi?it tal-ugwaljanza fit-trattament ta' tran?azzjonijiet nazzjonali u tran?azzjonijiet li jsiru bejn l-Istati Membri minn persuni taxxabbli, sakemm dawn l-obbligi ma jkunux jag?tu lok g?al formalitajiet marbuta mat-tran?itu ta' fruntiera, fil-kummer? bejn Stati Membri. Barra minn hekk, skont il-premessa 59 tad-Direttiva tal-VAT din g?andha l-g?an li tawtorizza lill-Istati Membri sabiex, f'?erti limiti u kundizzjonijiet, sabiex jie?du mi?uri spe?jali g?al deroga mid-dispo?izzjonijiet ta' dik id-direttiva sabiex jissemplifikaw il-pro?edura tal-?bir tal-VAT u l-prevenzjoni ta' ?erti forom ta' eva?joni jew ta' evitar tat-taxxa.

33 Il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li mill-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 kif ukoll mill-Artikolu 2, mill-Artikolu 250(1) tad-Direttiva 2006/112 u mill-Artikolu 4(3) TUE, jirri?ulta li l-Istati Membri g?andhom l-obbligu li jie?du l-mi?uri le?i?lattivi u amministrattivi kollha xierqa biex ji?guraw il-?bir tal-VAT kollha dovuta fit-territorju tag?hom u biex jipprevjenu l-eva?joni (is-sentenzi tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 41 u l-?urisprudenza ??itata, kif ukoll tal-20 ta' Marzu 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punt 18).

34 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i enfasizzat li l-assenza ta' dikjarazzjoni minn persuna taxxabbli tad-d?ul mill-bejg? kollu ma g?andux jostakola l-?bir tal-VAT u li huma l-istituzzjonijiet nazzjonali kompetenti li g?andhom jistabbilixxu s-sitwazzjoni li kien ikun hemm fin-nuqqas ta' dan l-a?ir tal-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 42).

35 Barra minn hekk, lil hinn mil-limiti li jistabbilixxu, id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT la jispe?ifikaw il-kundizzjonijiet u lanqas l-obbligi li l-Istati Membri jistg?u jipprevedu u li, g?aldaqstant, jikkonferixxu lil dawn l-Istati Membri mar?ni ta' diskrezzjoni fir-rigward

tal-mezzi inti?i sabiex jintla?qu l-g?anijiet li ji?i ggarantit il-?bir tal-VAT u l-?lieda kontra l-eva?joni. Madankollu, huma marbuta li je?er?itaw il-kompetenza tag?hom filwaqt li jirrispettaw id-dritt tal-Unjoni u l-prin?ipji ?enerali tag?ha, u, b'mod partikolari, fir-rispett tal-prin?ipju ta' proporzjonalità u tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punti 43 u 44 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata, u tas-17 ta' Mejju 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punt 41).

36 G?alhekk, l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT ma jipprekludix, b?ala prin?ipju, le?i?lazzjoni nazzjonali, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tiddetermina l-ammont ta' VAT dovuta minn persuna taxxabbli, fuq il-ba?i tad-d?ul mill-bejg? globali, kif evalwat b'mod induttiv abba?i ta' studji settorjali approvati permezz tad-Digriet Ministerjali, sabiex ji?i ?gurat il-?bir korrett tal-VAT u sabiex ti?i evitata l-eva?joni tat-taxxa.

37 Madankollu, din il-le?i?lazzjoni nazzjonali u l-applikazzjoni tag?ha, ma jistg?ux ikunu konformi mad-dritt tal-Unjoni biss jekk ikunu konformi mal-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 44).

38 Hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tevalwa, il-kompatibbiltà tal-mi?uri nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, mar-rekwi?iti indikati fil-punt pre?edenti. Madankollu, il-Qorti tal-?ustizzja tista' tipprovdiha bi gwida sabiex tg?inha tirri?olvi t-tilwima mressqa quddiemha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 46).

39 F'dak li jirrigwarda l-prin?ipju ta' newtralità fiskali, skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu, mill-VAT li dovuta minnhom, il-VAT dovuta jew im?allsa g?all-merkanzija akkwistata jew g?as-servizzi r?evuti minnhom fi stadju pre?edenti jikkostitwixxi prin?ipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT. Is-sistema tat-tnaqqis hija inti?a li te?les kompletament lill-imprenditur mill-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i kollha tieg?u, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet b?ala prin?ipju, jkunu huma stess su??etti g?all-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 56 u 57, kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

40 Kif il-Qorti tal-?ustizzja enfasizzat ripetutament, id-dritt g?al tnaqqis jag?mel parti integrali mill-mekkani?mu tal-VAT u, b?ala prin?ipju, ma jistax ji?i llimitat (is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, punt 33 u l-?urisprudenza ??itata).

41 Mill-applikazzjoni tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali jirri?ulta li, meta l-amministrazzjoni fiskali tikkunsidra li tibg?at avvi? ta' stima addizzjonali g?all-VAT, li l-ammont tieg?u jirri?ulta minn d?ul mill-bejg? addizzjonali globali, stabbilit permezz tal-metodu induttiv, il-persuna taxxabbli g?andha dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa, fil-kundizzjonijiet previsti fit-Titolu X tad-Direttiva tal-VAT.

42 Fir-rigward tal-prin?ipju ta' proporzjonalità, dan il-prin?ipju ma jipprekludix le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi li huma biss differenzi kbar bejn l-ammont tad-d?ul mill-bejg? iddikjarat mill-persuna taxxabbli u dak iddeterminat permezz tal-metodu induttiv, billi jittie?ed inkunsiderazzjoni d-d?ul mill-bejg? imwettaq minn persuni li je?er?itaw l-istess attività taxxabbli, huma jistg?u jiskattaw il-pro?edura li twassal g?all-irkupru. L-istudji settorjali u?ati sabiex ji?i stabbilit dan id-d?ul mill-bejg? b'induzzjoni g?andhom ikunu pre?i?i, affidabbli u a??ornati. Tali diver?enza tista' biss twassal g?al pre?unzjoni konfutabbli, li tista' ti?i kkonfutata mill-persuna taxxabbli, fuq il-ba?i ta' provi kuntrarji.

43 F'dan il-kuntest, g?andu ji?i rrilevat li, matul il-pro?edura ta' rkupru tat-taxxa, id-drittijiet tad-difi?a tal-persuna taxxabbli, g?andhom ji?u ggarantiti li jimplika, b'mod partikolari, li qabel ma

tadotta mi?ura li tikkaw?a pre?udizzju lill-persuna taxxabbli, din tkun tqieg?det f'po?izzjoni li tesprimi b'mod utli l-opinjoni tag?ha dwar il-provi li fuqhom l-awtoritajiet bi ?siebhom jibba?aw id-de?i?joni tag?hom (is-sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 30).

44 B'hekk, il-persuna taxxabbli g?andha, minn na?a, il-possibbiltà li tikkontesta kemm l-e?attezza tal-anali?i settorjali u/jew ir-rilevanza ta' dan l-istudju g?all-finijiet tal-evalwazzjoni tas-sitwazzjoni spe?ifika. Min-na?a l-o?ra, il-persuna taxxabbli g?andha tkun f'po?izzjoni li tispjega ?-?irkustanzi li g?alihom il-bejg? iddikjarat, filwaqt li huwa inqas mid-d?ul mill-bejg? iddeterminat bl-u?u tal-metodu induttiv, jikkorrispondi g?ar-realtà tan-negozju tag?ha matul il-perijodu kkon?ernat. Sa fejn l-applikazzjoni ta' st?arri? settorjali jimplika g?all-imsemmija persuna taxxabbli li jkollha tipprova, fejn xieraq, fatti negattivi, il-prin?ipju ta' proporzjonalità jirrikjedi li l-livell ta' prova me?tie? ma jkunx g?oli ??ejjed.

45 F'dawn i?-?irkustanzi, g?andu ji?i kkonstatat li l-mekkani?mu inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, mit-tfassil tieg?u, mill-istruttura tieg?u u d-dispo?izzjonijiet spe?ifi?i li jirregolawh, ma jidhirx li jikser il-prin?ipju ta' proporzjonalità, fatt li madankollu g?andu ji?i vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

46 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, ir-risposta g?ad-domanda mag?mula g?andha tkun li d-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità g?andhom ji?u interpretati fis-sens li dawn ma jipprekludux le?i?lazzjoni nazzjonali, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tawtorizza lill-awtoritajiet fiskali fil-ka? ta' diskrepanzi serji bejn l-ir?evuti dikjarati u l-ir?evuti stmati abba?i ta' studji settorjali, li jirrikorru g?al metodu induttiv bba?at fuq dawn l-istudji settorjali, sabiex ji?i ddeterminat l-ammont tad-d?ul mill-bejg? mag?mul minn persuna taxxabbli u, konsegwentement, g?al a??ustament fiskali li jimponi l-?las ta' ammont addizzjonali ta' VAT, bil-kundizzjoni li din il-le?i?lazzjoni u l-applikazzjoni tag?ha jippermettu lill-persuna taxxabbli, skont il-prin?ipji tan-newtralità fiskali u l-proporzjonalità kif ukoll id-drittijiet tad-difi?a, li tikkontesta r-ri?ultati miksuba b'dak il-metodu, fuq il-ba?i tal-assjem tal-provi kuntrarji disponibbli g?aliha, u li te?er?ita d-dritt tag?ha ta' tnaqqis skont id-dispo?izzjonijiet ta?t it-Titolu X tad-Direttiva tal-VAT, fatt li g?andu ji?i vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Fuq l-ispejje?

47 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tidde?iedi:

Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, kif ukoll il-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità g?andhom ji?u interpretati fis-sens li dawn ma jipprekludux le?i?lazzjoni nazzjonali, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tawtorizza lill-awtorità fiskali fil-ka? ta' diskrepanzi serji bejn l-ir?evuti dikjarati u l-ir?evuti stmati abba?i ta' studji settorjali, li jirrikorru g?al metodu induttiv bba?at fuq dawn l-istudji settorjali, sabiex ji?i ddeterminat l-ammont tad-d?ul mill-bejg? mag?mul minn persuna taxxabbli u, konsegwentement, g?al a??ustament fiskali li jimponi l-?las ta' ammont addizzjonali ta' Taxxa fuq il-Valur Mi?jud, bil-kundizzjoni li din il-le?i?lazzjoni u l-applikazzjoni tag?ha jippermettu lill-persuna taxxabbli, skont il-prin?ipji tan-newtralità fiskali u l-proporzjonalità kif ukoll id-drittijiet tad-difi?a, li tikkontesta r-ri?ultati miksuba b'dak il-metodu, fuq il-ba?i tal-assjem tal-provi kuntrarji disponibbli g?aliha, u li te?er?ita d-dritt tag?ha ta' tnaqqis skont id-dispo?izzjonijiet ta?t it-Titolu X tad-Direttiva 2006/112, fatt li g?andu ji?i vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Firem

*   Lingwa tal-kaw?a: it-Taljan.