

Edizzjoni Provviżorja

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

9 ta' Frar 2023 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 90 – Valur taxxabbli – Tnaqqis – Assiguratur li jgħallas kumpens lill-persuni assigurati għal debiti mhux imqallsa, inkluża l-VAT – Leżiżlazzjoni nazzjonali li tirrifjuta lil dan l-assiguratur, b'ala sużżessur legali, it-tnaqqis tal-valur taxxabbli – Prinċipju ta' newtralità fiskali – Prinċipju ta' effettività”

Fil-Kawża C-482/21,

li għandha b'ala sużżett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Fővárosi Törvényszék (il-Qorti tal-Belt ta' Budapest, l-Ungerija), permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Ġunju 2021, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-5 ta' Awwissu 2021, fil-proċedura

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

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

komposta minn M. Safjan, President tal-Awla, N. Jääskinen u M. Gavalec (Relatur), Imqallfin,

Avukat Ġenerali: T. Ġapeta,

Reżistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, minn T. Fehér u P. Jalsovszky, ügyvédek,
- għall-Gvern Ungerji, minn M. Z. Fehér u K. Szíjjártó, b'ala aġenti,
- għall-Gvern Portugiż, minn P. Barros da Costa, R. Campos Laires, S. Jaulino u M. J. Ramos, b'ala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Sipos u V. Uher, b'ala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni meħuda, wara li nstemgħet l-Avukata Ġenerali, li taqta' l-kawża mingajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preġenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010 (ĠU 2010, L 189, p. 1) (iktar 'il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”), moqri flimkien mal-prinċipji ta' proporzjonalità, ta' newtralità fiskali u ta' effettività.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn, minn na?a, Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, kumpannija rregolata mid-dritt Ungerij, u, min-na?a l-o?ra, in-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (id-Direttorat tal-Appelli tal-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana, l-Ungerija) dwar talba għat-tnaqqis tal-valur taxxabbli tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 2(1)(a) u (?) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi

“It-transazzjonijiet li għejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

(a) il-provvista ta' merkanzija magħmula bi klijent fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta'ixxi b'ala tali;

[...]

(?) il-provvista ta' servizzi bi klijent fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta'ixxi b'ala tali”.

4 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jistabbilixxi:

“Persuna taxxabbli” għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.”

5 Skont l-Artikolu 63 tal-imsemmija direttiva:

“Għandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal klijent u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti.”

6 L-Artikolu 66 tal-istess direttiva huwa fformulat kif ġej:

“B'ala deroga mill-Artikoli 63, 64 u 65, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-VAT għandha tiġi imposta, fir-rigward ta' qerti transazzjonijiet jew qerti kategoriji ta' persuni taxxabbli f'wieċed miż-minijiet li għejjin:

(a) mhux iktar tard miż-qmien tal-ruż tal-fattura;;

(b) mhux iktar tard miż-qmien meta jiġi riżevut il-klijent;

(c) fejn fattura ma tinqasx, jew tinqas tard, fi qmien speċifikat mkux aktar tard mill-iskadenza tal-limitu ta' qmien għall-ruż ta' fatturi imposti mill-Istati Membri skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 222 jew fejn ma jkun qie impost l-ebda limitu ta' qmien b'ala dan mill-Istat Membru, f'perijodu speċifikat mid-data tal-avveniment li jagħti lok għall-klijent.

Madankollu, id-deroga prevista fl-ewwel paragrafu għandha [ma għandhiex] tapplika għall-provvisti

ta' servizzi li fir-rigward tagħhom il-VAT hija pagabbli mill-klijent skont l-Artikolu 196 u għall-provvisti jew it-trasferimenti ta' merkanzija msemmija fl-Artikolu 67.”

7 L-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

“Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi l-assi miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista.”

8 L-Artikolu 90 ta' din id-direttiva jipprovdi:

“1. Fil-każ ta' kanċellazzjoni, qasda jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont taxxabbli għandu jiġi ridott għadqstant skond kondizzjonijiet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri.

2. Fil-każ ta' nuqqas ta' l-assi totali jew parzjali, l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mill-paragrafu 1.”

9 Skont l-Artikolu 135(1)(a) tal-imsemmija direttiva:

“L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li jsejtin:

(a) assigurazzjoni u transazzjonijiet ta' ri-assigurazzjoni, inklużi servizzi relatati mwettqa mill-brokers ta' l-assigurazzjoni u l-agenziji ta' l-assigurazzjoni”.

10 L-Artikolu 250(1) tal-istess direttiva jipprevedi:

“Kull persuna taxxabbli għandha tipprezenta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni kollha meħtieġa biex tinadem it-taxxa li jiet imposta u ttnaqqis li jrid isir inkluż, sa fejn hu meħtieġ biex tkun stabbilita l-bażi tal-valutazzjoni, il-valur totali tat-transazzjonijiet li għandhom xjaqsmu ma' dawn it-taxxi u ttnaqqis u l-valur ta' kwalunkwe transazzjonijiet eżenti.”

Id dritt Ungerija

Il-Liġi Nru CL tal-2017

11 L-Artikolu 196 tal-adózás rendjér (szóló 2017. Évi CL. törvény (il-Liġi Nru CL tal-2017 dwar ir-Regoli Li Jirregolaw it-Tassazzjoni), fil-verżjoni tagħha applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali, jipprovdi:

“(1) Meta l-Alkotmánybíróság [(il-Qorti Kostituzzjonali, l-Ungerija)], il-Kúria [(il-Qorti Suprema, l-Ungerija)] jew il-Qorti tal-ustizzja tal-Unjoni Ewropea jikkonstataw, b'effett retroattiv mill-jum tal-pubblikazzjoni tad-deċiżjoni, li dispożizzjoni legali li tippreskrivi obbligu fiskali tkun tmur kontra l-Liġi Fundamentali jew att obbligatorju tal-Unjoni Ewropea jew, fil-każ ta' regolament lokali, kontra kull dispożizzjoni legali oħra, u li din id-deċiżjoni tuddizzjarja tagħti lok għal dritt għal rimbors fir-rigward tal-persuna taxxabbli, l-awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza għandha tipprova għal rimbors fuq talba tal-persuna taxxabbl – skont il-modalitajiet speċifiċi fid-deċiżjoni kkonfermata – konformement mad-dispożizzjonijiet ta' dan l-artikolu.

[...]

(3) It-talba għandha ssemmi, minbarra l-informazzjoni neċessarja għall-identifikazzjoni tal-persuna taxxabbli mal-awtorità tat-taxxa, it-taxxa m'allsa fid-data tat-tressiq tat-talba u li r-rimbors

tagħha jkun qiegħed jintalab kif ukoll it-titolu eżekuttiv li abbażi tiegħu hija tkun tallasset; din għandha tirreferi wkoll għad-deżiżjoni tal-Alkotmánybíróság [(il-Qorti Kostituzzjonali)], tal-Kúria [(il-Qorti Suprema)] jew tal-Qorti tal-Ġustizzja u għandha tinkludi dikjarazzjoni li tipprovdi li:

(a) il-persuna taxxabbli, fid-data tat-tressiq tat-talba, ma ttrasferixxietx lil persuna oħra t-taxxa li hija tkun qiegħda titlob ir-rimbors tagħha;

(b) ebda rimbors tat-taxxa ma jkun sar favur il-persuna taxxabbli jew lil kwalunkwe persuna oħra qabel it-tressiq tat-talba abbażi ta' proċedura amministrattiva jew ġudizzjarja, u ebda proċedura ta' dan it-tip ma tkun għadha għaddejja fil-mument tat-tressiq tat-talba, sakemm il-persuna taxxabbli ma tiddikjarax mal-awtorità tat-taxxa, fi żmien 90 jum mit-talba, li l-proċedura tkun intemmet.

(4) Jekk il-kundizzjonijiet l-oħra stabbiliti fil-paragrafu 3(a) u (b) ma jkunux issodisfatti, l-awtorità tat-taxxa għandha tiżad it-talba permezz ta' deżiżjoni. Fir-rigward tal-kontenut tat-titolu eżekuttiv, l-awtorità tat-taxxa ma għandha timplimenta ebda att ta' eżekuzzjoni bejn it-tressiq tat-talba u l-għeluq definittiv tal-proċedura u, fil-każ ta' deżiżjoni li tkun tordna rimbors, wara li din tkun saret definittiva - sal-annullament definittiv jew sal-annullament ta' din id-deżiżjoni.

Il-Liżi dwar il-VAT

12 L-Artikolu 5(1) tal-Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (il-Liżi Nru CXXVII tal-2007 dwar it-Taxxa Fuq il-Valur Miżjud), fil-verżjoni tagħha applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-“Liżi dwar il-VAT”), jipprevedi:

“Għall-finijiet tal-VAT, ‘persuna taxxabbli’ għandha tfisser kull persuna jew kull entità li jkollha kapażità ġuridika li, f'isimha stess, twettaq attività ekonomika, irrispettivament mill-post, mill-għan u mir-riżultat tagħha. []”

13 Skont l-Artikolu 55 ta' din il-liżi:

“(1) L-obbligu ta' żlas tat-taxxa jitnissel meta jsew il-fatt li permezz tiegħu titwettaq it-tranżazzjoni taxxabbli (iktar 'il quddiem l-“eżekuzzjoni”).

(2) Il-konsegwenza legali prevista fil-paragrafu 1 iktar 'il fuq tapplika wkoll fil-każ fejn, minkejja l-assenza ta' eżekuzzjoni, tinżare fattura. Din tkun tapplika fir-rigward tal-persuna taxxabbli li tkun indikata fuq il-fattura b'ala l-fornitur tal-oġġetti jew il-fornitur tas-servizz, sakemm din il-persuna ma tipprovax b'mod żert li:

(a) minkejja l-żruż ta' fattura, ma kienx hemm eżekuzzjoni, jew li

(b) kien hemm eżekuzzjoni, iżda li din twettqet minn terz,

u li, b'mod parallel, hija għamlet immedjatament dak li kien neċessarju sabiex tannulla l-fattura mażruża jew li – meta l-fattura tkun inżaret f'isimha, iżda minn terz – hija informat immedjatament lill-persuna jew lill-korp indikat fuq il-fattura b'ala x-xerrej tal-oġġetti jew id-destinatarju tas-servizz dwar l-eżistenza ta' sitwazzjoni prevista fil-punti (a) jew (b).”

14 L-Artikolu 56 tal-imsemmija liżi huwa fformulat kif ġej:

“It-taxxa dovuta hija stabbilita fil-mument tat-twettiq – sakemm din il-liżi ma tipprovdix mod ieżor.”

15 L-Artikolu 77(7) tal-istess liżi jipprovdi:

“Fid-dawl, b’mod partikolari, tal-prin?ipju tal-e?er?izzju tad-drittijiet skont l-g?an tag?hom, il-valur taxxabli jista’ jitnaqqas *a posteriori* bl-ammont, ming?ajr taxxa, tal-korrispettiv kollu jew ta’ parti minnu rikonoxxut b?ala debitu irrekuperabbli jekk il-kundizzjonijiet li ?ejjin ikunu ssodisfatti b’mod kumulattiv:

- (a) il-persuna taxxabli u x-xerrej tal-o??ett jew id-destinatarju tas-servizz huma partijiet indipendenti;
- (b) il-persuna taxxabli tinforma minn qabel bil-miktub lix-xerrej tal-o??ett jew lid-destinatarju tas-servizz skont id-dispo?izzjonijiet tal-paragrafu 8, ?lief jekk ix-xerrej tal-o??ett jew id-destinatarju tas-servizz ma jkunux g?adhom je?istu u ma jkollhomx su??essur fid-dritt;
- (c) il-persuna taxxabli ma tkunx is-su??ett ta’ pro?edura ta’ falliment, ta’ stral? jew ta’ stral? obligatorju fil-mument tal-pre?entata tad-dikjarazzjoni relatata mad-debitu irrekuperabbli;
- (d) ix-xerrej tal-o??ett jew id-destinatarju tas-servizz ma humiex su??etti g?al pro?edura ta’ falliment, ta’ stral? jew ta’ stral? obligatorju fil-mument tal-kunsinna tal-o??etti jew tal-provvista ta’ servizzi li jservu b?ala ba?i g?ar-rikonoxximent tad-debitu b?ala debitu irrekuperabbli;
- (e) ix-xerrej tal-o??ett jew id-destinatarju tas-servizz ma humiex inklu?i fid-database tal-persuni li g?andhom differenza ta’ tassazzjoni ta’ ammont sostanzjali jew dejn ta’ taxxa ta’ ammont sostanzjali, li tista’ ti?i kkonsultata fuq is-sit tal-awtorità tat-taxxa, fil-mument tal-kunsinna tal-o??etti jew tal-provvista ta’ servizzi li jservu b?ala ba?i g?ar-rikonoxximent tad-debitu b?ala debitu irrekuperabbli jew fis-sena pre?edenti;
- (f) in-numru ta’ identifikazzjoni tat-taxxa tax-xerrej tal-o??ett jew tad-destinatarju tas-servizz ma kienx tne??a fil-mument tal-kunsinna ta’ o??etti jew tal-provvista ta’ servizzi li jservu b?ala ba?i g?ar-rikonoxximent tad-debitu b?ala debitu irrekuperabbli;
- (g) ebda informazzjoni ma kienet ?iet ipprovduta lill-persuna taxxabli mill-awtorità tat-taxxa u tad-dwana tal-Istat dwar il-?elsien mill-obbligi fiskali mix-xerrej tal-o??ett jew mid-destinatarju tas-servizz fil-mument tal-kunsinna ta’ o??etti jew tal-provvista ta’ servizzi li jservu b?ala ba?i g?ar-rikonoxximent tad-debitu b?ala debitu irrekuperabbli;
- (h) g?adda mill-inqas sena mill-?las tal-korrispettiv tal-kunsinna ta’ o??etti jew tal-provvista ta’ servizzi li jservu b?ala ba?i g?ar-rikonoxximent tad-debitu b?ala debitu irrekuperabbli, u
- (i) il-korrispettiv tal-kunsinna ta’ o??etti jew tal-provvista ta’ servizzi li jservu b?ala ba?i g?ar-rikonoxximent tad-debitu b?ala debitu irrekuperabbli ma t?allasx jew ma ?iex ipprovdut b’xi mod ie?or.”

Il-Li?i Nru CLI tal?2017

16 L-Artikolu 12 tal-adóigazgatási rendtartásról szóló 2017.évi CLI. törvény (il-Li?i Nru CLI tal?2017 Li Tirregola l-Amministrazzjoni tat-Taxxa), fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?at-tilwima fil-kaw?a prin?ipali, jipprevedi:

“(1) Bla ?sara g?al dispo?izzjoni kuntrarju f’din il-li?i, id-drittijiet kollha li kienu jappartjenu lill-prede?essur fid-dritt jg?addu lis-su??essur fid-dritt tal-persuna taxxabli, fis-sens tar-regoli tad-dritt ?ivili, bl-istess mod kif is-su??essur fid-dritt ikun responsabbli g?all-obbligi kollha mhux e?egwiti mill-prede?essur fid-dritt, b’mod proporzjonali mal-assi miksuba b’ri?ultat tas-su??essjoni fid-dritt. Fil-ka? li jkun hemm diversi su??essuri fid-dritt, dawn tal-a??ar g?andhom jissodisfaw l-obbligi tal-prede?essur fid-dritt b’mod proporzjonali mal-assi. Fil-ka? ta’ nuqqas ta’ e?ekuzzjoni, huma

għandhom ikunu responsabbli *in solidum* għad-dejn tal-predeżessur fid-dritt. Huma għandhom dritt għas-sussidji b'mod proporzjonali mal-attivi ? fin-nuqqas ta' ftehim kuntrarju.

(2) L-awtorità tat-taxxa għandha tivverifika jekk is-suqessur fid-dritt jissodisfax il-kundizzjonijiet legali relatati mal-perijodi ta' qabel is-suqessjoni, inklu?i l-pre?edenti fiskali tal-predeżessur fid-dritt, filwaqt li tevalwa wkoll l-a?ir tal-predeżessur fid-dritt.

(3) Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafi 1 u 2 għandhom japplikaw ukoll fil-ka? ta' tkompliġa tal-attività ta' imprenditur individwali fil-forma ta' kumpannija b'persuna wa?da."

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

17 Ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali te?er?ita attività ta' assigurazzjoni li fil-kuntest tag?ha hija tintrabat, abba?i ta' kuntratt ta' assigurazzjoni, li t?allas kumpens lill-persuni assigurati mag?ha, fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las, mill-klijenti ta' dawn tal-a??ar, ta' debitu partikolari. B?ala prin?ipju, ir-rata tal-kumpens tammonta g?al 90 % tal-valur tad-debitu mhux im?allas, inklu?a l-VAT. Skont dan il-kuntratt ta' assigurazzjoni, b'mod parallel ma' dan il-kumpens, il-parti korrispondenti tal-valur tad-debitu u d-drittijiet konnessi kollha inizjalment mog?tija lill-persuna assigurata ji?u ttrasferiti lir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali. Fil-prattika, il-pi? tal-VAT pre?edentement im?allsa lit-Te?or mill-persuni assigurati, i?da mg?oddija minnhom lill-klijenti tag?hom u mhux im?allsa minn dawn tal-a??ar, huwa sostnut mir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali f'dak li jirrigwarda l-parti tal-ammont tal-VAT ittrasferita.

18 Fil?31 ta' Di?embru 2019, ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ressqet quddiem l-awtorità tat-taxxa talba inti?a g?ar-rimbors tal-VAT relatata ma' debiti irrekuperabbli ta' ammont totali ta' 225 855 154 forint Unger? (HUF) (madwar EUR 680 631) u ta' EUR 128 240.44, kif ukoll g?all-?las ta' interessi moratorji ugwali g?al parti minn 365 tal-valur, mi?jud b'5 punti per?entwali tar-rata ba?ika tal-bank ?entrali Unger? applikabbli fil-mument tal-iskadenza jew interessi moratorji bir-rata ba?ika sempli?i tag?ha.

19 Insostenn ta' dik it-talba, ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali sostniet li l-ammont tal-kumpens im?allas minnha wara l?1 ta' Jannar 2014 fir-rigward ta' debiti definittivament irrekuperabbli li hija kienet assigurat kien jinkludi wkoll l-ammont tal-VAT. Hija ppre?i?at, filwaqt li rreferiet g?ad-digriet tal-Qorti tal-?ustizzja tal?24 ta' Ottubru 2019, Porr Építési Kft.(C?292/19, mhux ippubblikat, EU:C:2019:901), li, bi ksur tal-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dispożizzjonijiet tal-Li?i dwar il-VAT ma kinux jippermettu, qabel l?1 ta' Jannar 2020, it-tnaqqis *a posteriori* tal-valur taxxabli tal-VAT fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las totali jew parzjali tal-korrispettiv tas-servizz ipprovdut jew tal-o??ett ikkunsinnat, anki meta debitu kien sar definittivament irrekuperabbli.

20 Permezz ta' de?i?joni tad?29 ta' Jannar 2020, in-Nemzeti Adó? és Vámhivatal Észak-budapesti Adó? és Vámigazgatósága (id-Direttorat g?at-Tramuntana ta' Budapest tal-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana, l-Ungerija) (l-Awtorità Fiskali tal-Ewwel Istanza) ?a?ad l-imsemmija talba min?abba li r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ma kinitx wettqet it-tran?azzjonijiet li jservu ta' ba?i g?ad-debiti irrekuperabbli inkwistjoni.

21 Permezz ta' de?i?joni tal?15 ta' April 2020, il-konvenut fil-kaw?a prin?ipali ?a?ad l-ilment li r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali kienet ressqet kontra din id-de?i?joni tad?29 ta' Jannar 2020 u kkonferma din l-a??ar de?i?joni. F'dan ir-rigward, huwa qies li bdil ta' persuna taxxabbli li jirri?ulta minn kuntratt ta' assigurazzjoni ma kienx jikkostitwixxi su??essjoni fir-rigward tad-dritt fiskali, peress li l-kundizzjonijiet materjali sostantivi previsti sabiex tkun tista' tintlaqa' talba g?ar-rimbors tal-VAT ma kinux issodisfatti, peress li r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ma kinitx persuna taxxabbli fir-rigward tat- tran?azzjonijiet li g?aliohm hija kellha l-intenzjoni te?er?ita d-dritt g?at-tnaqqis tal-valur taxxabbli u g?ar-rimbors tal-VAT ri?ultanti.

22 Ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali adixxiet lill-F?városi Törvéyszék (il-Qorti tal-Belt ta' Budapest, l-Ungerija), il-qorti tar-rinviju, b'rikors kontra dik id-de?i?joni tal?15 ta' April 2020, li permezz tieg?u hija talbet, prin?ipalment, l-ist?arri? ?udizzjarju ta' dik id-de?i?joni u l-bidla tag?ha b'effett retroattiv. Fil-fehma tag?ha, konformement mal-kuntratt ta' assigurazzjoni msemmi fil-punt 17 ta' din is-sentenza, inkwantu su??essur fid-dritt tal-persuni assigurati tag?ha, hija g?andha dritt g?ar-rimbors tal-VAT relatata mad-debiti irrekuperabbli inkwistjoni. Hija g?andha wkoll dan id-dritt ta?t id-dritt tal-Unjoni, abba?i tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali.

23 Il-konvenut fil-kaw?a prin?ipali jitlob i?-?a?da ta' dan ir-rikors. Huwa jsostni li, kemm skont id-dritt tal-Unjoni kif ukoll skont il-le?i?lazzjoni Ungerija, assigurat b?ar-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ma g?andux id-dritt li jibbenefika, skont l-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT, minn tnaqqis tal-valur taxxabbli applikabbli fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las definittiv. Skont il-konvenut fil-kaw?a prin?ipali, id-dritt li titressaq talba g?ar-rimbors tal-VAT jappartjeni lill-persuna taxxabbli li d-debitu tag?ha jkun sar definittivament irrekuperabbli u li tkun ?allset din it-taxxa. Issa, huwa jenfasizza li, f'dan il-ka?, is-su??ett tad-dritt fiskali ma hijiex ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, i?da l-persuni assigurati tag?ha. Barra minn hekk, il-konvenut fil-kaw?a prin?ipali jippre?i?a li r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ma ?allsitx il-VAT, i?da l-ammont assigurat skont dan il-kuntratt ta' assigurazzjoni, b'tali mod li, li kieku huwa kellu jilqa' t-talba tag?ha g?ar-rimbors tal-VAT, dan ikollu b?ala konsegwenza arrikkiment indebitu fir-rigward tag?ha.

24 Fir-rigward tad-debiti kkon?ernati, il-qorti tar-rinviju tindika li, fil-mument tat-trasferiment tag?hom lir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, dawn id-debiti kienu g?adhom ma ?ewx ikkunsidrati b?ala li kienu irrekuperabbli u li dawn kienu saru definittivi biss wara dan it-trasferiment. Dik il-qorti tippre?i?a wkoll li, sal?1 ta' Jannar 2020, il-Li?i dwar il-VAT kienet kuntrarja g?ad-dritt tal-Unjoni, peress li din il-li?i ma kinitx tippermetti t-tnaqqis *a posteriori* tal-valur taxxabbli tal-VAT fir-rigward tali debiti.

25 L-imsemmija qorti tistaqsi dwar il-kompatibbiltà tad-dispo?izzjonijiet tad-dritt Ungerija applikabbli g?at-tilwima li biha hija adita u tal-prattika tal-awtorità tat-taxxa bba?ata fuqhom mad-dritt tal-Unjoni, mal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja kif ukoll mal-prin?ipji ta' proporzjonalità, ta' newtralità fiskali u ta' effettività.

26 F'dawn i?-?irkustanzi, il-F?városi Törvéyszék (il-Qorti tal-Belt ta' Budapest) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari li ?eja:

“Il-prin?ipji ta' proporzjonalità, ta' newtralità fiskali u ta' effettività – fid-dawl b'mod partikolari tal-fatt li Stat Membru ma jistax jir?ievi, b?ala VAT, ammont og?la minn dak li l-fornitur ta' beni jew ta' servizzi jikseb effettivament g?at-tran?azzjoni inkwistjoni –, u l-e?enzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 135(1)(a) tad-[Direttiva dwar il-VAT] – fid-dawl b'mod partikolari tar-rekwi?it li din l-attività ti?i ttrattata b?ala tran?azzjoni unika e?entata, fis-sens tal-prin?ipji ?viluppati fil-punti 35, 37 u 53 tal-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali [Mengozzi] fil-kaw?a Swiss Re Germany Holding (C?242/08, EU:C:2009:300) – kif ukoll ir-rekwi?it li ji?i ?gurat il-moviment liberu tal-kapital u tas-servizzi fis-suq intern, jipprekludu Prattika ta' Stat Membru skont liema t-tnaqqis tal-ammont taxxabbli applikabbli

fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las definittiv, stabbilit fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, ma huwiex applikabbli g?al assigurat li, fil-kuntest tal-attività tieg?u ta' assigurazzjoni ta' dejn, ?allas kumpens lill-assigurat g?all-ba?i tat-taxxa kif ukoll g?all-VAT li jikkorrispondi g?all-mument ta' meta jimmaterjalizza r-riskju (in-nuqqas ta' ?las mill-klijent tal-assigurat), li jimplika li, bis-sa??a tal-kuntratt ta' assigurazzjoni, id-dejn huwa ttrasferit lill-assigurat, bid-drittijiet ta' e?ekuzzjoni kollha relatati mal-imsemmi dejn, meta jokkorru ?-?irkustanzi li ?ejjin:

(i) fil-mument meta d-dejn inkwistjoni sar irrekuperabbli, il-le?i?lazzjoni nazzjonali ma kienet tippermetti l-ebda tnaqqis tal-ammont taxxabli min?abba dejn irrekuperabbli;

(ii) minn meta l-inkompatibbiltà tal-imsemmija projbizzjoni mad-dritt komunitarju saret manifesta, id-dritt po?ittiv nazzjonali jeskludi kategorikament b'mod kostanti r-rimbors tal-VAT fuq dejn irrekuperabbli lill-fornitur tal-provvista inizjali (l-assigurat) g?aliex l-assigurat irrimborsalu l-ammont tal-imsemmija VAT, u

(iii) l-assigurat jista' juri li d-dejn tieg?u kontra d-debitur sar definittivament irrekuperabbli?"

Fuq id?domanda preliminari

27 Preliminarjament, g?andu ji?i rrilevat, minn na?a, li, fid-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tirreferi g?all-Artikolu 135(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jipprevedi e?enzjoni fir-rigward tat-tran?azzjonijiet ta' assigurazzjoni. Issa, f'dan il-ka?, ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali titlob ir-rimbors tal-VAT im?allsa minn persuni taxxabli mhux fil-kuntest ta' tran?azzjonijiet ta' assigurazzjoni e?entati ta?t din id-dispo?izzjoni, i?da fil-kuntest ta' tran?azzjonijiet taxxabli. G?aldaqstant, l-imsemmija dispo?izzjoni hija irrilevanti g?all-finijiet tas-soluzzjoni tat-tilwima fil-kaw?a prin?ipali.

28 Min-na?a l-o?ra, il-qorti tar-rinviju tirreferi g?ad-dispo?izzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-moviment liberu tas-servizzi u tal-kapital. F'dan il-ka?, g?andu ji?i rrilevat li t-tilwima fil-kaw?a prin?ipali hija kkaratterizzata minn elementi li huma kollha limitati fi ?dan l-istess Stat Membru, peress li din tirrigwarda kumpanija rregolata mid-dritt Unger? stabbilita fit-territorju Unger? u l-awtorità tat-taxxa Unger?a, ji?ifieri d-Direttorat tal-Appelli tal-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana.

29 Issa, skont ?urisprudenza stabbilita d-dispo?izzjonijiet tat-Trattat FUE fil-qasam tal-libertà ta' stabbiliment, tal-libertà li ji?u pprovduti servizzi u ta' moviment liberu tal-kapital ma japplikawx g?al sitwazzjoni li l-elementi kollha tag?ha jkunu limitati fi ?dan l-istess Stat Membru (sentenza tal?15 ta' Novembru 2016, Ullens de Schooten, C?268/15, EU:C:2016:874, punt 47 u l-?urisprudenza ??itata).

30 Konsegwentement, id-dispo?izzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-moviment liberu tas-servizzi u tal-kapital ma humiex applikabbli g?at-tilwima fil-kaw?a prin?ipali.

31 F'dawn i?-?irkustanzi, hemm lok li jitqies li, permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prin?ipji ta' proporzjonalità, ta' newtralità fiskali u ta' effettività g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni ta' Stat Membru li abba?i tag?ha t-tnaqqis tal-valur taxxabli fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las, previst f'din id-dispo?izzjoni, ma ji?ix applikat fir-rigward ta' assigurat li, fil-kuntest ta' kuntratt ta' assigurazzjoni ta' debiti kummer?jali, i?allas lil wie?ed mill-klijenti assigurati tieg?u, b?ala kumpens wara n-nuqqas ta' ?las ta' debitu, parti mill-ammont tal-valur taxxabli tat-tran?azzjoni taxxabli inkwistjoni inklu?a l-VAT anki jekk, skont dan il-kuntratt, din il-parti tad-debitu u d-drittijiet kollha relatati ?ew ittrasferiti lil dan l-assigurat.

32 G?andu jittfakkar, minn na?a, li l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jirrigwarda l-ka?ijiet

ta' annullament, ta' xoljiment, ta' ri?oluzzjoni, ta' nuqqas ta' ?las totali jew parzjali jew ta' tnaqqis fil-prezz wara l-mument li fih titwettaq it-tran?azzjoni li tkun tat lok g?all-?las tal-VAT. Din id-dispo?izzjoni tobbliga lill-Istati Membri jnaqqsu l-valur taxxabli u, g?aldaqstant, l-ammont tal-VAT dovuta mill-persuna taxxabli kull darba li, wara l-konklu?joni ta' tran?azzjoni, il-persuna taxxabli ma ti?borx parti mill-korrispettiv jew l-intier tieg?u. L-imsemmija dispo?izzjoni tikkostitwixxi l-espressjoni ta' prin?ipju fundamentali ta' din id-direttiva, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali, li jipprovdi li l-valur taxxabli huwa kkostitwit mill-korrispettiv realment ir?evut u li l-korollarju tieg?u huwa li l-awtorità tat-taxxa ma tistax ti?bor b?ala VAT ammont ikbar minn dak ir?evut mill-persuna taxxabli (digriet tat?3 ta' Marzu 2021, FGSZ, C?507/20, EU:C:2021:157, punt 18 u l-?urisprudenza ??itata).

33 Fid-dawl tal-formulazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali, je?tie? li l-formalitajiet li g?andhom ji?u ssodisfatti mill-persuni taxxabli sabiex je?er?itaw, quddiem l-awtoritajiet tat-taxxa, id-dritt li jsir tnaqqis tal-valur taxxabli tal-VAT ikunu limitati g?al dawk li jippermettu li ji?i ??ustifikat li, wara l-konklu?joni ta' tran?azzjoni, parti mill-korrispettiv jew l-intier tieg?u definittivament mhux ser ji?u mi?bura (ara, f'dan is-sens, id-digriet tat?3 ta' Marzu 2021, FGSZ, C?507/20, EU:C:2021:157, punt 19 u l-?urisprudenza ??itata).

34 Min-na?a l-o?ra, l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti lill-Istati Membri jidderogaw, fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las totali jew parzjali tal-prezz tat-tran?azzjoni, mir-regola prevista fl-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-e?er?izzju ta' din il-possibbiltà ta' deroga ma jistax jippermetti lill-Istati Membri jeskludu purament u sempli?ement it-tnaqqis tal-valur taxxabli tal-VAT fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las. Fil-fatt, l-imsemmija possibbiltà hija biss inti?a li tippermetti lill-Istati Membri jirrimedjaw g?all-in?ertezza marbuta man-nuqqas ta' ?las ta' fattura jew man-natura definittiva tieg?u, i?da ma tirregolax il-kwistjoni dwar jekk tnaqqis tal-valur taxxabli jistax ma jitwettaqx fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las (ara, f'dan is-sens, id-digriet tat?3 ta' Marzu 2021, FGSZ, C?507/20, EU:C:2021:157, punt 20 u l-?urisprudenza ??itata).

35 G?alhekk, il-fatt li ti?i ammessa l-possibbiltà g?all-Istati Membri li jeskludu, fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las totali jew parzjali tal-prezz tat-tran?azzjoni, kull tnaqqis tal-valur taxxabli tal-VAT ikun imur kontra l-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT, li minnu jirri?ulta, b'mod partikolari, li, fil-kwalità tieg?u ta' kollettur tat-taxxi f'isem l-Istat, l-imprenditur g?andu ji?i kompletament me?lus mill-pi? tat-taxxa dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i tieg?u li huma stess huma su??etti g?all-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata).

36 F'dan il-ka?, g?andu ji?i vverifikat jekk, f'?irkustanzi b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, in-nuqqas ta' ?las tad-debiti jaqax ta?t l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

37 F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li, skont l-Artikolu 2(1)(a) u (?) ta' din id-direttiva, il-provvista ta' o??etti u l-provvista ta' servizzi, imwettqa bi ?las fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabli li tkun qieg?da ta?ixxi b?ala tali, huma su??etti g?all-VAT.

38 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeġidiet li l-klassifikazzjoni b'ala tranżazzjoni mwettqa "bi ʔlas" tippreżupponi l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi u korrispettiv effettivament irrevut mill-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Lulju 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punt 69 u l-urisprudenza ʔitata). Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeġidiet ukoll li, sabiex kunsinna ta' oġġetti jew provvista ta' servizzi tkun tista' titqies b'ala li saret "bi ʔlas", ma huwiex neċessarju li l-korrispettiv ta' din il-kunsinna jew ta' din il-provvista jinkiseb direttament mingħand id-destinatarju tagħha, iċda li l-korrispettiv jista' jinkiseb ukoll minn terz (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Marzu 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 34 u l-urisprudenza ʔitata). Minn din il-urisprudenza jirriżulta li, għall-finijiet ta' din il-klassifikazzjoni, l-element determinanti huwa l-fatt li korrispettiv ikun realment tallas.

39 F'dan il-każ, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ʔallset lill-klijenti taxxabbli kumpens li jikkorrispondi għal 90 % tal-ammont tad-debiti inkwistjoni, VAT inkluża.

40 F'dan il-kuntest, jidher li l-parti tad-debiti li kienet is-suġġett ta' kumpens mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali fil-fatt ʔiet irrevuta mill-klijenti taxxabbli b'ala korrispettiv tat-tranżazzjonijiet taxxabbli inkwistjoni, b'tali mod li din ma tistax titqies b'ala li hija s-suġġett ta' "nuqqas ta' pagament" fis-sens tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

41 Minn dan isegwi li din il-parti tad-debiti, anki jekk tkun ʔiet irrevuta b'ala kumpens, ma tista' tagħti lok għal ebda dritt għat-tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT għall-klijenti taxxabbli.

42 Barra minn hekk, ma jistax jitqies li, fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-VAT u indipendentement mir-regoli nazzjonali li jistgħu jirregolaw it-trasferimenti ta' debitu fid-dritt ʔivili, assigurat b'ar-rikorrenti fil-kawża prinċipali jista' jiġi identifikat b'ala l-persuna taxxabbli li għandha dritt, f'dak li jirrigwarda l-parti tad-debiti li kienet is-suġġett ta' kumpens u ta' trasferiment, għat-tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT skont l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

43 Fil-fatt, il-fatt li din il-kwalità tiġi rrikonoxxuta lil tali assigurat ikun iwassal sabiex jiġi injorat il-prinċipju ta' newtralità fiskali, peress li l-VAT imqallsa lill-awtorità tat-taxxa ma tkunx eżattament proporzjonali għall-prezz li effettivament ierrevut mill-klijenti taxxabbli li wettqu t-tranżazzjonijiet taxxabbli inkwistjoni.

44 Fid-dawl ta' dak kollu li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità fiskali għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leżiżazzjoni ta' Stat Membru li abbażi tagħha t-tnaqqis tal-valur taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ʔlas, previst f'din id-dispożizzjoni, ma jiġix applikat fir-rigward ta' assigurat li, fil-kuntest ta' kuntratt ta' assigurazzjoni ta' debitu kummerċjali, iċallas lill-persuna assigurata, b'ala kumpens wara n-nuqqas ta' ʔlas ta' debitu, parti mill-ammont tal-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni taxxabbli inkwistjoni inkluża l-VAT, anki jekk, skont dan il-kuntratt, din il-parti tad-debitu u d-drittijiet kollha relatati ʔew ittrasferiti lil dan l-assigurat.

Fuq l-ispejje

45 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tiddeġiedi fuq l-ispejje. L-ispejje sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġu allsu lura.

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

L-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miġjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010, kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità fiskali

għandhom jiġu interpretati fis-sens li :

ma jipprekludux leżiżazzjoni ta' Stat Membru li abbażi tagħha t-tnaqqis tal-valur taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' żlas, previst f'din id-dispożizzjoni, ma jiġix applikat fir-rigward ta' assigurat li, fil-kuntest ta' kuntratt ta' assigurazzjoni ta' debiti kummerċjali, iġall lill-persuna assicurata, b'ala kumpens wara n-nuqqas ta' żlas ta' debitu, parti mill-ammont tal-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni taxxabbli inkwistjoni inkluża t-taxxa fuq il-miġjud, anki jekk, skont dan il-kuntratt, din il-parti tad-debitu u d-drittijiet kollha relatati jkollha ittrasferiti lil dan l-assigurat.

Firem

* Lingwa tal-kawża: l-Ungeru.