

Kawża C-107/10

Enel Maritsa Iztok 3 AD

vs

Direktor “Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto” NAP

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Administrativen sad Sofia-grad)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari — VAT — Direttivi 77/388/KEE u 2006/112/KE — Rimbors — Terminu — Interessi — Tpażija — Prinċipji ta’ newtralità fiskali u ta’ proporzjonalità — Protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi”

Sommarju tas-sentenza

1. *Dispożizzjonijiet fiskali — Armonizzazzjoni tal-liġijiet — Taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? — Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud — Tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa — ?las lura tal-e??ess*

(Direttiva tal-Kunsill 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2006/138, Artikolu 183)

2. *Dispożizzjonijiet fiskali — Armonizzazzjoni tal-liġijiet — Taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? — Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud — Tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa — ?las lura tal-e??ess*

(Direttiva tal-Kunsill 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2006/138, Artikolu 183)

3. *Dispożizzjonijiet fiskali — Armonizzazzjoni tal-liġijiet — Taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? — Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud — Tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa — ?las lura tal-e??ess*

(Direttiva tal-Kunsill 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2006/138, Artikolu 183)

1. L-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112/KE, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud, kif emendata bid-Direttiva 2006/138/KE, moqri flimkien mal-prinċipju ta’ protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, għandu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tistabbilixxi, b’effett retroattiv, l-estensjoni tat-terminu li fih għandu jsir ir-rimbors tat-taxxa fuq il-valur mi?jud e??essiva m?allsa, sa fejn din il-le?i?lazzjoni ??a??ad lill-persuna taxxabbli mid-dritt, li hija kellha qabel id-d?ul fis-se?? tagħha, li tikseb interessi moratorji fuq l-ammont li għandu ji?i rrimborsat lilha.

(ara l-punt 41 u d-dispożittiv 1)

2. L-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud, kif emendata bid-Direttiva 2006/138, moqri fid-dawl tal-prinċipju ta’ newtralità fiskali, għandu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprovdi li t-terminu normali sabiex isir ir-rimbors tat-taxxa fuq il-valur mi?jud e??essiva m?allsa, li fl-iskadenza tiegħu interessi moratorji jkunu dovuti fuq l-ammont li għandu ji?i rrimborsat, ji?i mtawwal fil-ka? li tinbeda pro?edura ta’ verifika fiskali, fejn il-konsegwenza ta’ din il-proroga hija li dawn l-interessi jkunu dovuti biss mid-data li fiha din il-pro?edura ti?i fi tmiemha, minkejja l-fatt li din it-taxxa fuq il-valur mi?jud e??essiva

m?allsa tkun di?à s-su??ett ta' differiment matul it-tliet perijodi taxxabbli li jsewgu dak il-perijodu li abba?i tieg?u din tkun ?iet ikkonstatata. Min-na?a l-o?ra, il-fatt li dan it-terminu normali huwa ta' 45 ?urnata ma jmurx kontra l-imsemmija dispo?izzjoni.

(ara l-punt 61 u d-dispo?ittiv 2)

3. L-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, kif emendata bid-Direttiva 2006/138, g?andu ji?i interpretat fis-sens li dan ma jipprekludix li r-rimbors tat-taxxa fuq il-valur mi?jud e??essiva m?allsa jsir permezz ta' tpa?ija.

Fil-fatt, l-Istati Membri jgawdu minn libertà ?erta f'dak li jirrigwarda l-modalitajiet ta' rimbors tat-taxxa fuq il-valur mi?jud e??essiva m?allsa, sa fejn ir-rimbors isir f'terminu ra?onevoli permezz ta' ?lasijiet fi flus jew b'mod ekwivalenti u li l-persuna taxxabbli ma tg?addi minn ebda riskju finanzjarju.

(ara l-punti 64, 67 u d-dispo?ittiv 3)

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tielet Awla)

12 ta' Mejju 2011(*)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – VAT – Direttivi 77/388/KEE u 2006/112/KE – Rimbors – Terminu – Interessi – Tpa?ija – Prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità – Protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi”

Fil-Kaw?a C?107/10,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l?Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Administrativen sad Sofia-grad (il-Bulgarija), permezz ta' de?i?joni tal-15 ta' Frar 2010, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fil-25 ta' Frar 2010, fil-pro?edura

Enel Maritsa Iztok 3 AD

vs

Direktor “Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto” NAP,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn K. Lenaerts, President tal-Awla, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász u T. von Danwitz (Relatur), Im?allfin,

Avukat ?enerali: Y. Bot,

Re?istratur: C. Strömholm, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tal-20 ta' Jannar 2011,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ipprezentati:

- għal Enel Maritsa Iztok 3 AD, minn L. Ruessmann, avukat, u S. Yordanova, avukat,
- għad-Direktor “Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” NAP, minn A. Georgiev u I. Atanasova Kirova, bħala aġenti,
- għall-Gvern Bulgaru, minn T. Ivanov u E. Petranova, bħala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn D. Triantafyllou u S. Petrova, bħala aġenti,

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

tagħti l-preġenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dġul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miqjud: bażi uniformi ta' stima (?U Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/98/KE, tal-20 ta' Novembru 2006 (?U Edizzjoni Speċjali bil-Malti, L 352, p. 757, iktar 'il quddiem is-“Sitt Direttiva”) u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miqjud (?U L 347, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/138/KE, tad-19 ta' Diċembru 2006 (?U Edizzjoni Speċjali bil-Malti, L 200, p. 541, iktar 'il quddiem, id-“Direttiva VAT”).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Enel Maritsa Iztok 3 AD (iktar 'il quddiem “Enel”) u d-Direktor “Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” NAP (Direttur tad-Direttorat “Rikors u qestjoni tal-eżekuzzjoni” tal-amministrazzjoni ċentrali tal-Aġenzija nazzjonali tad-dġul mit-taxxa, iktar 'il quddiem id-“direktor”) dwar id-data rilevanti li minnha jibdedw jiddekorru l-interessi moratorji li huma dovuti fuq ammont ta' taxxa fuq il-valur miqjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”) li għandu jiġi rrimborsat.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 18(2) u (4) tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

“2. Il-persuna taxxabbli għandha teffetwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tat-taxxa fuq il-valur miqjud dovut għall-perjodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali fir-rigward ta' li, matul l-istess perjodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u jista' jkun eserċitat ta't id-disposizzjonijiet ta' paragrafu 1.

Madanakollu, Stati Membri jistgħu jitolbu li fir-rigward ta' persuni taxxabbli li jwettqu transazzjonijiet okkażjonali kif definiti fl-Artikolu 4(3), id-dritt li tnaqqas għandu jkun eżerċitat biss fil-każ tal-provvista.

[...]

4. Fejn għal perjodu partikolari ta' taxxa l-ammont ta' tnaqqis awtorizzati jeżegħdu l-ammont tat-taxxa dovuta, l-Istati Membri jistgħu jew jagħmlu qas lura jew imexxu l-eżess 'il quddiem għall-

perjodu li jmiss skond il-kondizzjonijiet li huma għandhom jiddeterminaw.

Madankollu, Stati Membri jistgħu jirrifjutaw iktar lura jew imexxu 'il quddiem jekk l-ammont ta' l-eżess hu insinifikanti”.

4 Skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva VAT:

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

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jirrifjutaw li jaqsmu rifużjoni jew li jmxexxu l-quddiem jekk l-ammont ta' l-eżess hu insinifikanti.”

5 L-Artikolu 252 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi:

“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 jaqbu'x sena.”

Id-dritt nazzjonali

6 Skont l-Artikolu 87 tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, iktar 'il quddiem il-“liġi dwar il-VAT”), il-perijodu taxxabbli huwa, b'mod ġenerali, ta' xahar.

7 L-Artikolu 92 tal-Liġi dwar il-VAT, fil-verżjoni tagħha fis-sewwi sat-18 ta' Diċembru 2007, kien jistabbilixxi:

“(1) Fir-rigward tat-taxxa li għandha tiġi rimborsata skont it-tielet paragrafu tal-Artikolu 88, għandha ssir tpażija, tnaqqis, jew rimbors skont il-modalitajiet segwenti:

1. Fil-każ li jkun hemm djun fiskali ieżor jew djun marbuta mal-kontribuzzjonijiet għall-assigurazzjoni soċjali li huma dovuti u mhux imqallsa, li jaqgħu taħt l-Ażenzija nazzjonali tad-dħul mit-taxxa, u li huma stabbiliti qabel iddata li fiha tiġi ppreżentata d-dikjarazzjoni fiskali, l-amministrazzjoni tad-dħul mit-taxxa għandha tagħmel tpażija ta' dawn id-djun mat-taxxa li għandha tiġi rimborsata skont id-dikjarazzjoni fiskali; l-ammonti residwu, jekk ikun il-każ, huma sużżetti għall-proċedura msemmija fil-punt 2,

2. Fil-każ li ma jkunx hemm djun oħra dovuti u mhux imqallsa fis-sens tal-punt 1, jew fil-każ li l-ammont ta' dawn id-djun huwa inqas mill-ammont li għandu jiġi rimborsat li jirriżulta mid-dikjarazzjoni fiskali, il-persuna rreżistrata għandha tnaqqas it-taxxa li għandha tiġi rimborsata jew l-ammont residwu fis-sens tal-punt 1 tat-taxxa dovuta li tirriżulta mid-dikjarazzjoni fiskali abbażi tat-tliet perijodi taxxabbli segwenti.

[...]

4. Fil-każ li wara li jkun skada t-terminu msemmi fil-punt 2, ikun għad baqa' ammont residwu ta' taxxa li għad irid jiġi rimborsat, l-amministrazzjoni tad-dħul mit-taxxa għandha tagħmel tpażija ta'

dan l-ammont residwu ma' djun fiskali o?ra dovuti u li ma humiex im?allsa jew ma' djun o?ra marbuta mal-kontribuzzjonijiet so?jali li jaqg?u ta?t l-A?enzija nazzjonali g?ad-d?ul mit-taxxa, jew g?andha tirrimborsa l-imsemmija ammonti re?idwi fil-45 ?urnata wara li ti?i ppre?entata l?a??ar dikjarazzjoni fiskali.

[...]

(8) It-taxxi rimborsabbli li ma ?ewx irrimborsati fit-termini stabbiliti minn din il-li?i, g?al ebda motiv jew g?al motivi li skadew (inklu? il-ka? ta' annullament ta' avvi?), g?andhom ji?u rrimborsati flimkien mal-interessi moratorji, ikkalkolati mid-data li fiha dawn it-taxxi kellhom ji?u rrimborsati skont din il-li?i sa meta dawn ji?u rrimborsati definittivament, irrispettivament mis-sospensjoni jew mill-bidu mill-?did tat-termini matul il-pro?edura fiskali. Ikun hemm taxxa li ma ?ietx irrimborsata g?al ra?unijiet li ma jkunux baqg?u validi wkoll meta, wara l-verifika fiskali, it-taxxa kkonstatata li g?andha ti?i rrimborsata tikkorrispondi g?all-ammont iddikjarat jew l-ammont tag?ha huwa inqas, g?all-parti li hija su??etta g?all-obbligu ta' rimbors".

8 L-Artikolu 92 tal-Li?i dwar il-VAT, fil-ver?joni tag?ha fis-se?? mid-19 ta' Di?embru 2007, jistabbilixxi:

"[...]

(8) Irrispettivament mid-dispo?izzjonijiet tal-punt 4 tal-ewwel paragrafu u tat-tielet u tas-sitt paragrafi, meta persuna hija s-su??ett ta' verifika fiskali, it-terminu ta' rimbors tat-taxxi jikkorrispondi g?at-terminu stabbilit g?all-adozzjoni tal-avvi? ta' rettifika, ?lief fil-ka?ijiet fejn il-persuna inkwistjoni tkun ipprovdiet sigurtà permezz ta' likwidità, ta' bonds tal-gvern jew garanzija bankarja li ma tistax ti?i rrevokata mal-ewwel talba [...]

[...]

(10) It-taxxi rimborsabbli li ma ?ewx irrimborsati fit-termini stabbiliti minn din il-li?i, g?al ebda motiv jew g?al motivi li skadew (inklu? il-ka? ta' annullament ta' avvi?), g?andhom ji?u rrimborsati flimkien mal-interessi moratorji, ikkalkolati mid-data li fiha dawn it-taxxi kellhom ji?u rrimborsati skont din il-li?i sa meta dawn ji?u rrimborsati definittivament, irrispettivament mis-sospensjoni jew mill-bidu mill-?did tat-termini matul il-pro?edura fiskali".

9 Skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 93 tal-Li?i dwar il-VAT, fil-ver?joni tag?ha fis-se?? sat-18 ta' Di?embru 2007:

"It-termini ta' rimbors fis-sens tal-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 92 u tat-tielet u tar-raba' paragrafi tal-Artikolu 92 huma sospi?i:

[...]

5. meta pro?edura ta' verifika fiskali hija introdotta fil-konfront ta' persuna, sal-konklu?joni ta' din il-pro?edura, fit-terminu stabbilit fl-Artikolu 114 tal-Kodi?i tal-Pro?edura Fiskali u tas-Sigurtà So?jali."

10 Il-punt 5 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 93 tal-Li?i dwar il-VAT t?assar mid-19 ta' Di?embru 2007.

11 L-Artikolu 114 tal-Kodi?i tal-Pro?edura Fiskali u tas-Sigurtà So?jali jipprovidi:

“(1) It-terminu għall-eżekuzzjoni ta' verifika fiskali huwa ta' tliet xhur li jibdew jiddekorru mid-data ta' notifika tad-deċiżjoni li tordna l-imsemmija verifika.

(2) Jekk it-terminu fil-paragrafu (1) jirriżulta li ma huwiex biżżejjed, dan jista' jiġi mtawwal sa massimu ta' xahar, permezz ta' deċiżjoni ta' proroga tat-terminu ma' ruġa mill-awtorità li tkun ordnat il-verifika.”

12 L-Artikolu 117 tal-Kodiċi tal-Proċedura Fiskali u tas-Sigurtà Soġjali jistabbilixxi:

“(1) Ir-rapport ta' verifika fiskali huwa redatt mill-amministrazzjoni tad-d?ul mit-taxxa li għandu jwettaq il-verifika sa mhux iktar tard minn 14-il jum wara li jkun skada t-terminu għall-eżekuzzjoni tal-verifika.

[...]

(5) Il-persuna kkonfermata mill-verifika tista' tippreżenta lment bil-miktub u tipproduċi provi quddiem l-awtoritajiet li wettqu l-verifika fiskali f'terminu ta' 14-il jum li jibda' jiddekorri min-notifika tar-rapport ta' verifika. Jekk dan it-terminu jkun insuffiċjenti, dan jista' jiġi mtawwal, fuq talba tal-persuna kkonfermata, i?da għal mhux iktar minn xahar”.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

13 Fil-11 ta' Ottubru 2007, Enel bagħtet dikjarazzjoni tat-taxxa li kienet turi li l-ammont ta' BGN 2 273 514.85 kellu jiġi rimborsat mill-amministrazzjoni fiskali Bulgara. Dan l-ammont kien jirriżulta mill-fatt li l-ammont ta' tnaqqis huwa ikbar mill-ammont tal-VAT dovut għall-perijodu taxxabbli kkonfermat u li Enel ma kinitx f'pożizzjoni li tagħmel dan it-tnaqqis matul il-perijodi taxxabbli sussegwenti. Skont il-punt 4 tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 92 tal-Liġi dwar il-VAT, fil-verġoni fis-sekond-18 ta' Diċembru 2007, it-terminu sabiex isir dan ir-rimbors, jiġifieri 45 ?urnata, kellu jiskadi normalment fis-26 ta' Novembru 2007 u kellu jagħti lok, skont it-tmien paragrafu tal-Artikolu 92 ta' din il-liġi, minn dik id-data, għall-obbligu għall-imsemmija amministrazzjoni fiskali li tallas l-interessi moratorji.

14 Issa, fit-8 ta' Novembru 2007, Enel irreviet deċiżjoni li ordnat verifika fiskali, bil-għan li jiġi kkonstatat d-djun tal-VAT għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 2005 sat-30 ta' Settembru 2007 u d-djun li jirrigwardaw taxxi o?ra għas-snin 2005 u 2006.

15 Permezz ta' avviż ta' tnaqqis u ta' rimbors tad-19 ta' Diċembru 2007, l-ammont ta' BGN 1 364 108.91 ?ie rimborsat skont il-VAT fuq il-ba?i tad-dikjarazzjoni fiskali tal-11 ta' Ottubru 2007, fejn dan l-ammont ?ie ttrasferit fil-kont tal-kumpannija fil-21 ta' Diċembru 2007.

16 Il-verifika fiskali tat lok għal rapport tat-13 ta' Marzu 2008, li kontribwi Enel ippreżentat ilment li permezz tiegħu hija sostniet id-dritt tagħha għal interessi moratorji fuq l-ammont ta' BGN 1 364 108.91 di?à rimborsati, għall-perijodu bejn is-27 ta' Novembru 2007 u l-21 ta' Diċembru 2007, u fuq l-ammont residwu li għandu jiġi rimborsat, għall-perijodu mis-27 ta' Novembru 2007 sad-data tar-rimbors effettiv.

17 Fid-29 ta' April 2008, ?ie adottat avviż ta' rettifika. Dan l-avviż ma jinkludi l-ebda osservazzjoni dwar il-?las ta' interessi moratorji.

18 L-ammont tat-taxxi li għandu jiġi rimborsat lil Enel fuq il-bażi ta' dan l-avvi? ta' rettifika kien is-suq?ett ta' tpa?ija mad-djun fiskali mi?juda bl-interessi moratorji għas-snin 2005 u 2006 li jirri?ultaw mill-istess avvi? ta' rettifika. Fit-13 ta' Mejju 2008, l-ammont residwu ta' BGN 179 092.25 ?ie ttrasferit fil-kont ta' Enel ming?ajr ma ttie?det de?i?joni dwar l-interessi moratorji li skadew.

19 Fl-20 ta' Mejju 2008, Enel ippre?entat rikors amministrattiv kontra l-avvi? ta' rettifika tad-29 ta' April 2008, li fih ikkontestat id-djun fiskali mi?juda bl-interessi moratorji, it-tpa?ija bejn dawn id-djun u l-ammonti li għandhom ji?u rimborsati lilha kif ukoll ir-rifjut impli?itu li jing?ataw lha l-interessi moratorji mitluba fl-ilment tat-13 ta' Marzu 2008.

20 Dan ir-rikors ta lok għad-de?i?joni Nru 1518, tal-20 ta' Ottubru 2008, tad-direktor. Abba?i ta' din id-de?i?joni, ing?ataw interessi moratorji fuq l-ammont ta' BGN 179 092.25 għall-perijodu mid-data tal-adozzjoni tal-avvi? ta' rettifika, id-29 ta' April 2008, sar-rimbors effettiv ta' dan l-ammont, fit-13 ta' Mejju 2008. Sussidjarjament, ir-rikors ?ie meqjus b?ala infondat.

21 Fil-31 ta' Ottubru 2008, Enel dehret quddiem l-Administrativen sad Sofia-grad (Qorti amministrattiva ta' Sofia) fejn talbitha, b'mod partikolari, li l-interessi moratorji marbuta mal-ammont tal-VAT li għandu jiġi rimborsat jit?allas mis-27 ta' Novembru 2007 sad-data tar-rimbors effettiv tal-intier ta' dan l-ammont.

22 Il-qorti tar-rinviju tqis li interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva jew tad-Direttiva tal-VAT hija me?tie?a sabiex tidde?iedi din it-talba. Fil-fehma tagħha, is-Sitt Direttiva tapplika *ratione temporis* fid-dawl tal-Artikolu 2 tal-Att dwar il-kondizzjonijiet tal-ade?joni tar-Repubblika tal-Bulgarija u tar-Rumanija u l-a??ustamenti lit-Trattati li fuqhom hija stabbilita l-Unjoni Ewropea (?U 2005, L 157, p. 203), kif ukoll tal-punt 1 tal-Kapitolu 6 tal-Anness VI ta' dan l-att.

23 Għalhekk, l-Administrativen sa Sofia-grad idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari segwenti:

“L-Artikolu 18(4) tas-[Sitt Direttiva] u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-[Direttiva tal-VAT] għandhom ji?u interpretati fis-sens li fi?-?irkustanzi inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jippermettu:

1) li, min?abba emenda le?i?lattiv introdotta b?ala parti mill-?lieda kontra l?frodi fiskali, it-terminu għar-rimbors tal-[VAT] ji?i esti? sad-data tal-adozzjoni ta' avvi? rettifikattiv, peress li tkun ?iet introdotta pro?edura ta' kontroll fiskali fir-rigward tal-persuna taxxabbli fi ?mien 45 jum mid-data tal-pre?entata tad-dikjarazzjoni fiskali, ming?ajr ma jkunu dovuti interessi matul dan il-perjodu fuq is-somma li għandha ti?i rimborsata, filwaqt li jkunu sodisfatti fl-istess waqt il-kundizzjonijiet segwenti:

a) qabel l-emenda inkwistjoni, it-terminu ta' 45 jum previst mil-li?i għar-rimbors tat-taxxa jkun skada u l-interessi dovuti fuq is-somma jkunu bdew jiddekorru, indipendentement mill-fatt li ?iet introdotta l?pro?edura għall-kontroll fiskali;

b) il-kontroll fiskali jikkonferma l-e?attezza tat-taxxa li għandha ti?i rimborsata kif spe?ifikata fid-dikjarazzjoni;

?) l-unika possibbiltà legali għall-persuna taxxabbli li tqassar it-terminu inkwistjoni hija billi tipprovdi sigurtà permezz ta' likwidità, ta' bonds tal-gvern, jew ta' garanzija bankarja irrevokabbli u pagabbli fuq l?ewwel talba, għal perijodu determinat, ta' ammont ekwiparabbli għas-somma li għandha ti?i rimborsata.

2) li l-li?i tipprovdi terminu għar-rimbors tal-[VAT] ta' 45 jum mid-data tal-pre?entata tad-dikjarazzjoni fiskali dwar l-imsemmija taxxa, kif ukoll il?possibbiltà li ji?i sospi? dan it-terminu, u

sussegwentement li ji?i esti? billi ti?i introdotta pro?edura ta' kontroll fiskali matul it-terminu inkwistjoni, meta l-perijodu ta' kalkolu ta' din it-taxxa huwa ta' xahar?

3) li r-rimbors tal-[VAT] isir permezz ta' avvi? rettifikattiv, billi ssir tpa?ija tas-somma li g?andha ti?i rimborsata mad-djun relatati mal-imsemmija taxxa kif ukoll ma' taxxi o?ra kkonstatati fl-istess avvi? rettifikattiv u ma' kreditu tal-Istat relatat ma' perijodi ta' impo?izzjoni differenti, kif ukoll mal-interessi dovuti fuq dawn is-somom, ikkalkolati b'effett mid-data tal-adozzjoni tal-avvi? rettifikattiv, filwaqt li l-kontroll jikkonferma l-e?attezza tat-taxxa li g?andha ti?i rimborsata kif spe?ifikata fid-dikjarazzjoni u filwaqt li jkunu sodisfatti fl-istess waqt il-kundizzjonijiet segwenti:

a) matul il-pro?edura ta' kontroll fiskali, ma ?ietx a??ettata s-sigurtà provvi?orja fir-rigward tal-kreditu futur tal-Istat li jista' ji?i stabbilit matul il-pro?edura sal-pre?entata tad-dikjarazzjoni tat-taxxa;

b) it-tpa?ija tal-kreditu tal-Istat mhijiex prevista mil-le?i?lazzjoni nazzjonali b?ala mezz ta' e?ekuzzjoni obbligatorja jew b?ala mi?ura kawtelatorja;

?) il-perijodi ta' rikors jew ta' ?las, fuq ba?i volontarja, tas-somom prin?ipali u tal-interessi pa?uti ma skadewx, peress li ?ew evalwati permezz tal-istess avvi? rettifikattiv, u li parti minnhom kienet di?à ?iet ikkontestata quddiem il-qorti.

4) li, filwaqt li l-kontroll ikkonferma l-e?attezza tat-taxxa li g?andha ti?i rimborsata kif spe?ifikata fid-dikjarazzjoni fiskali, l-Istat iwettaq tpa?ija mad-diversi djun fiskali kkonstatati fl-avvi? rettifikattiv dwar il-perijodi pre?edenti fid-data tal-pre?entata tad-dikjarazzjoni fiskali inkwistjoni, kif ukoll mal-interessi fuq dawn id-djun, fid-data tal-adozzjoni tal-imsemmi avvi? rettifikattiv milli fid-data tal-imsemmija dikjarazzjoni, filwaqt li l-Istat ma g?andux i?allas interessi matul it-terminu legali g?ar-rimbors tas-somom dovuti u japplika l-interessi fuq it-taxxi pa?uti bejn id-data tal-pre?entata tad-dikjarazzjoni fiskali u d-data tal-adozzjoni tal-avvi? rettifikattiv?".

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

24 Peress li d-domandi preliminari jirrigwardaw kemm id-dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva kif ukoll id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, hemm lok li ji?i osservat li l-fatti rilevanti tal-kaw?a prin?ipali se??ew wara l-1 ta' Jannar 2007, data li fiha d-Direttiva tal-VAT da?let fis-se?? u ssostitwiet lis-Sitt Direttiva, kif jirri?ulta mill-Artikoli 411 u 413 tad-Direttiva tal-VAT.

25 Issa, skont l-Artikolu 411(2) tad-Direttiva tal-VAT, ir-riferimenti g?as-Sitt Direttiva g?andhom jitqiesu li qed jirreferu g?ad-Direttiva tal-VAT. G?alhekk, il?fatt li l-punt 6 tal-lista msemmija fl-Artikolu 20 tal-Protokoll dwar il?kondizzjonijiet u l-arran?amenti g?all-ammissjoni tar-Repubblika tal-Bulgarija u r-Rumanija fl-Unjoni Ewropea (?U 2005, l 157, p. 29) jirreferi g?as-Sitt Direttiva ma g?andux ikollu b?ala konsegwenza li d-Direttiva tal-VAT ma kinitx tapplika fil-Bulgarija mill-1 ta' Jannar 2007.

26 G?alhekk, hija biss l-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, f'dan il-ka? l-Artikolu 183 tag?ha, li hija rilevanti g?all-e?ami tad-domandi preliminari li jirrigwardaw biss il-kalkolu tal-interessi moratorji fuq l-ammont ta' VAT e??essiva m?allsa li g?andu ji?i rimborsat.

27 ?ertament, kif jenfasizza l-Gvern Bulgaru, din id-dispo?izzjoni ma tistabbilixxix, minn kliemha, la obbligu li ji?u ttrasferiti interessi fuq il-VAT e??essiva m?allsa li g?andha ti?i rimborsata u lanqas id-data li minnha dawn l-interessi huma dovuti.

28 Madankollu, g?andu jtfakkar li, dan il-fatt wa?du ma jippermettix li ji?i konklu? li l-imsemmija

dispożizzjoni għandha tiġi interpretata fis-sens li l-modalitajiet stabbiliti mill-Istati Membri sabiex jirrimborsaw il-VAT eżessiva m'allsa ma huma suġġetti għal ebda stħarriġ mid-dritt tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Jannar 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, ʔabra p. I-00623, punt 15).

29 Fil-fatt, minn naʔa, għalkemm l-implementazzjoni tad-dritt għar-rimbors tal-VAT eżessiva m'allsa stabbilit fl-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT taqsa, b'ala regola, ta't l-awtonomija proċedurali tal-Istati Membri, xorta jibqa' l-fatt li din l-awtonomija tidol fil-kuntest tal-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività (ara, f'dan is-sens, is-sentenza *Alstom Power Hydro*, iʔitata iktar 'il fuq, punt 17). Barra minn hekk, skont ʔurisprudenza stabbilita, il-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi għandu jiġi osservat mill-Istati Membri meta jimplementaw leġiżlazzjonijiet tal-Unjoni (ara s-sentenza tal-11 ta' Lulju 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, ʔabra p. I-6325, punt 44 u l-ʔurisprudenza ʔitata).

30 Min-naʔa l-oʔra, għandu jiġi eżaminat sa fejn l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, interpretat fid-dawl tal-kuntest u tal-prinċipji ʔenerali li jirregolaw il-qasam tal-VAT, jinkludi regoli speċifiċi li għandhom jiġu osservati mill-Istati Membri meta jimplementaw id-dritt għar-rimbors tal-VAT eżessiva m'allsa (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-30 ta' Settembru 2010 *Strabag et*, C-314/09, ʔabra p. I-08769, punt 34).

31 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li minn ʔurisprudenza stabbilita jirriʔulta li d-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu l-input fuq il-VAT li tkun diʔa ʔiet imposta fuq il-beni akkwistati jew is-servizzi rʔevuti jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT implementata bil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 1997, *Molenheide et*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, ʔabra p. I-7281, punt 47; tal-25 ta' Ottubru 2001, *Il-Kummissjoni vs L-Italja*, C-78/00, ʔabra p. I-8195, punt 28, kif ukoll tal-10 ta' Lulju 2008, *Sosnowska*, C-25/07, ʔabra p. I-5129, punt 14).

32 Kif sostniet ripetutament il-Qorti tal-ʔustizzja, minn dan jirriʔulta li d-dritt għal tnaqqis jifforma parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u, b'ala regola ʔenerali, jista' jiġi limitat. B'mod partikolari, dan id-dritt għandu jiġi eżerċitat immedjatament fuq it-taxxi tal-input kollha m'allsa fuq it-tranżazzjonijiet (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta' Lulju 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, ʔabra p. I-1883, punt 18; tat-18 ta' Diċembru 2007, *Cedilac*, C-368/06, ʔabra p. I-12327, punt 31, kif ukoll *Sosnowska*, iʔitata iktar 'il fuq, punt 15).

33 Fir-rigward tal-possibbiltà, skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, li jiġi pprovdut li l-VAT eżessiva m'allsa tiġi ddifferita għall-perijodu taxxabbli segwenti jew li tiġi rimborsata, il-Qorti tal-ʔustizzja ppreċiʔat li, għalkemm l-Istati Membri ʔertament igawdu minn libertà fl-iffissar tal-modalitajiet ta' rimbors tal-VAT eżessiva m'allsa, dawn il-modalitajiet ma jistgħux jippreʔudikaw il-prinċipju tan-newtralità fiskali billi jqiegħdu fuq il-persuna taxxabbli, b'mod s'ġi jew parzjali, il-piʔ ta' din it-taxxa. B'mod partikolari, dawn il-modalitajiet għandhom jippermettu lill-persuna taxxabbli tirkupra, ta't kundizzjonijiet xierqa, il-kreditu kollu li jirriʔulta mill-VAT eżessiva m'allsa, li jimplika li r-rimbors isir f'perijodu raġonevoli permezz ta' ʔlasijiet fi flus jew b'mezzi ekwivalenti u li, f'kull ka', il-metodu ta' rimbors adottat ma għandu jinvolvi l-ebda riskju finanzjarju għall-persuna taxxabbli (ara s-sentenzi ʔitati iktar 'il fuq *Il-Kummissjoni vs L-Italja*, punti 32 sa 34, u *Sosnowka*, punt 17).

34 Għaldaqstant, huwa fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet preliminari li għandhom jiġu eżaminati d-domandi preliminari.

Fuq l-ewwel domanda

35 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tixtieq tkun taf jekk l-

Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi, g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprovdi, b'effett retroattiv, l-estensjoni tat-terminu li fih g?andu jsir ir-rimbors ta' VAT e??essiva m?allsa.

36 Skont il-qorti tar-rinviju, it-terminu ta' rimbors tal-VAT e??essiva m?allsa skada, fil-kaw?a prin?ipali, fis-26 ta' Novembru 2007. Skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali fis-se?? sat-18 ta' Di?embru 2007, l-interessi moratorji fuq l-ammont li kellu ji?i rimborsat kien dovut mis-26 ta' Novembru 2007 u dan irrispettivament mill-fatt li pro?edura ta' verifika fiskali kienet ?iet introdotta fit-8 ta' Novembru 2007. Madankollu, skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali li da?let fis-se?? fid-19 ta' Di?embru 2007, il-konsegwenza ta' pro?edura ta' verifika fiskali hija li t-terminu ta' rimbors ta' VAT e??essiva m?allsa, u g?aldaqstant il-mument li minnu l?interessi moratorji huma dovuti, ji?i esti? sal-adozzjoni ta' rapport ta' verifika, li ?ie adottat, fil-kaw?a pre?enti, biss fit-13 ta' Marzu 2008.

37 Fir-rigward tal-interpretazzjoni tal-le?i?lazzjoni nazzjonali, b?al dik fis-se?? sat-18 ta' Di?embru 2007, mag?mula mill-qorti tar-rinviju, li tipprovdi li l-interessi moratorji kienu dovuti, fil-kaw?a prin?ipali, mis-27 ta' Novembru 2007 min?abba li l-iskadenza tat-terminu ta' rimbors ta' VAT e??essiva m?allsa ma kinitx affettwata minn verifika fiskali, id-direktor u l-Gvern Bulgaru jsostnu li, anki qabel ma din il-le?i?lazzjoni ?iet emendata, l-interessi moratorji kienu dovuti biss minn meta l-pro?edura ta' verifika fiskali tiskadi, billi d-dekorrimment ta' dan it?terminu ta' rimbors ?ie sospi? matul din il-pro?edura.

38 Fuq dan il-punt, g?alkemm hija biss il-qorti tar-rinviju li g?andha tiddetermina jekk, skont il-le?i?lazzjon nazzjonali fis-se?? sat-18 ta' Di?embru 2007, interessi moratorji kienu dovuti, fil-kaw?a prin?ipali, min-na?a l-o?ra, mis-27 ta' Novembru 2007, hija l-Qorti tal-?ustizzja li g?andha tirrispondi g?ad-domanda preliminari, billi tibba?a ru?ha fuq l-interpretazzjoni tal-le?i?lazzjoni nazzjonali mag?mula mill-qorti tar-rinviju, u sabiex tipprovdiha l-elementi kollha ta' interpretazzjoni li jaqq?u ta?t id-dritt tal-Unjoni li jistg?u jippermettulha tevalwa l-konformit? ta' din il-le?i?lazzjoni mal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT u mal-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi (ara, f'dan is-sens, is?sentenzi tat-28 ta' Frar 2008, Deutsche Shell, C?293/06, ?abra p. l?1129, punti 25 u 26, kif ukoll tal-10 ta' Settembru 2009, Plantanol, C?201/08, ?abra p. l?8343, punt 45).

39 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i rrilevat li, skont ?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, huwa legalment possibbli u, b?ala regola, konformi mal-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi li le?i?lazzjoni ?dida tapplika g?all-effetti futuri ta' sitwazzjonijiet ma?luqa ta?t il-le?i?lazzjoni pre?edenti (sentenza tad-29 ta' ?unju 1999, Butterfly Music, C?60/98, ?abra p. l?3939, punt 25 u l??urisprudenza ??itata). Madankollu, il-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi jipprekludi li emenda fil-le?i?lazzjoni nazzjonali ??a??ad lil persuna taxxabli b'effett retroattiv mid-dritt li miksub minn din il-persuna abba?i tal-le?i?lazzjoni pre?edenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Marks & Spencer, i??itata iktar 'il fuq, punt 45).

40 B'hekk, f'sitwazzjoni b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, il-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi jipprekludi li emenda fil-le?i?lazzjoni nazzjonali ??a??ad lil persuna taxxabli b'effett retroattiv mid-dritt li kellha qabel l-imsemmija emenda u li abba?i tag?ha hija kellha tikseb interessi moratorji fuq l-ammont tal-VAT e??essiva m?allsa li kellu ji?i rimborsat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Marks & Spencer, i??itata iktar 'il fuq, punt 46).

41 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta g?all-ewwel domanda g?andha tkun li l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi, g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tistabilixxi, b'effett retroattiv, l-estensjoni tat-terminu li fih g?andu jsir ir-rimbors tal-VAT e??essiva m?allsa, sa fejn din il-le?i?lazzjoni ??a??ad lill-persuna taxxabli mid-dritt, li hija kellha qabel id-d?ul fis-se?? tag?ha, li tikseb interessi moratorji fuq l-ammont li g?andu ji?i rimborsat lilha.

Fuq it-tieni domanda

42 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tixtieq tkun taf jekk l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-prinċipju ta' newtralità fiskali, għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leżiżżjoni nazzjonali, b'al dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tipprovdi li t-terminu sabiex isir ir-rimbors tal-VAT eżessiva m'allsa huwa normalment ta' 45 jurnata, li fi tmiemhom interessi moratorji huma dovuti fuq l-ammont li għandu jiġi rimborsat, iċda li tistabbilixxi li dan it-terminu jiġi estiż, fil-każ ta' proċedura ta' verifika fiskali, peress li l-konsegwenza ta' din l-estensjoni hija li dawn l-interessi huma dovuti biss mid-data li fiha din il-proċedura tiġi fi tmiemha.

43 Sabiex din id-domanda tingħata risposta, hemm lok li jiffakkru l-partikolaritajiet tal-leżiżżjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

44 Qabel kollox, din il-leżiżżjoni tistabbilixxi espressament il-qlas ta' interessi moratorji fuq il-VAT eżessiva m'allsa li għandha tiġi rimborsata. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja hija msejja tiddeċiedi biss fuq il-kwistjoni dwar minn liema mument dawn l-interessi huma dovuti skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

45 Sussegwentement, għandu jiġi kkonstatat ukoll li l-fakultà mogħtija mit-tieni paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, li jiġi rrifjutat jew iddiferit ir-rimbors meta l-VAT eżessiva m'allsa tkun insinjifikattiva, li tapplika *a fortiori* għall-partijiet ikkonfermati, ma hijiex inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

46 Fl-ażar nett, għandu jiġi enfasizzat li l-leżiżżjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tipprovdi għar-rimbors tal-VAT eżessiva m'allsa biss sa fejn dan ma setax jiġi attribwit fuq l-ammont tat-taxxi dovut matul it-tliet perijodi taxxabbli li jsegu l-perijodu li abbażi tiegħu din il-VAT eżessiva m'allsa tkun jiet ikkonstatata, li jimplika għalhekk li din il-leżiżżjoni tinkludi flimkien iżewż mezzi ta' qlas lura tal-VAT eżessiva m'allsa, previsti fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, jiġifieri r-rimbors u d-differiment.

47 Fl-ewwel lok, fir-rigward ta' din l-inklużjoni flimkien tad-differiment u tar-rimbors tal-VAT eżessiva m'allsa, għandu jiġi osservat li la l-qorti tar-rinviju u lanqas il-partijiet li ssottomettew osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja ma qustament qiegħdu inkwistjoni l-fakultà ta' Stat Membru li jstabbilixxi li dan l-eżess jittallas lura permezz ta' differiment u sussegwentement permezz ta' rimbors. Fil-fatt, l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT ma jistax jiġi interpretat fis-sens li r-rimbors jew id-differiment jeskludu reżprokament lil xulxin. Inkella, Stat Membru li jkun għael id-differiment b'ala mezz ta' qlas lura tal-VAT eżessiva m'allsa jiġi prekluz, bi kontradizzjoni mal-prinċipji mfakkra fil-punti 29 sa 33 ta' din is-sentenza, milli jirrimborsa din il-VAT eżessiva m'allsa jekk fil-perijodu taxxabbli ta' differiment l-ammont tat-taxxa dovuta jkun insuffiċjenti sabiex jippermetti l-intaxxar tal-imsemmija VAT eżessiva m'allsa.

48 Fit-tieni lok, fir-rigward tad-differiment tal-VAT eżessiva m'allsa fuq it-tliet perijodi taxxabbli li jsegu l-perijodu li abbażi tiegħu din il-VAT eżessiva m'allsa tkun irriżultat, għandu jiġi kkonstatat li, qertament, skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri jistgħu jiddifferixxu l-VAT eżessiva għall-“perijodu li jmiss”.

49 Madankollu, minn din id-diżtura ma jistax jiġi dedott li d-differiment kif stabbilit bil-leżiżżjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa inkonġiljabbli ma' din id-dispożizzjoni. F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkunsidrat il-fatt, imfakkar mill-Gvern Bulgaru, li din il-leżiżżjoni ffissat il-perijodu taxxabbli, li skont it-tieni u t-tielet paragrafi tal-Artikolu 252 tad-Direttiva tal-VAT jista' jvarja bejn xahar u sena, għal xahar. F'dawn iż-żirkustanzi, id-differiment fuq it-tliet perijodi

taxxabbli li jsegu l-perijodu li abba?i tieg?u l-VAT e??essiva inkwistjoni tkun ?iet ikkonstatata ma jaffettwax wa?du l-prin?ipji mfakkra fil-punti 29 sa 33 ta' din is-sentenza. Fil-fatt, dan id-differiment jimplika li l-?las lura li jitwettaq f'perijodu ta' tliet xhur jid?ol ta't il-libertajiet rikonoxxuti lill-Istati Membri sabiex jiffissaw il-modalitajiet ta' ?las lura tal-VAT e??essiva m?allsa.

50 Fit-tielet lok, g?andu ji?i enfasizzat li r-rimbors tal-imsemmija VAT e??essiva g?andu jsir, skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, b?ala regola ?enerali, f'terminu ta' 45 ?urnata, terminu li, minnu nnifsu huwa konformi mal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, u li interessi moratorji fuq l?ammont li g?andu ji?i rimborsat huma dovuti malli dan it-terminu jiskadi. Madankollu, fil-ka? li l-awtoritajiet fiskali jibdew pro?edura ta' verifika fiskali, dawn l-interessi huma dovuti biss mid-data li fiha din il-pro?edura ti?i fi tmiemha.

51 Fir-rigward ta' tali le?i?lazzjoni li tistabbilixxi li l-obbligu tal-amministrazzjoni fiskali Bulgara li t?allas interessi jiddependi fuq it-twettiq ta' pro?edura ta' verifika fiskali, g?andu jifakkar li, skont ?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, kalkolu tal-interessi dovuti mag?mul mit-Te?or pubbliku u li ma ji?ux b?ala punt ta' tluq il-?urnata li fiha l-VAT e??essiva kellha normalment tit?allas lura skont id-Direttiva tal-VAT imur kontra, b?ala regola, ir-rekwi?iti tal-Artikolu 183 ta' din id-direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza *Molenheide et*, i??itata iktar 'il fuq, punti 63 u 64).

52 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i enfasizzat li l-funzjonament normali tas-sistema komuni tal-VAT tippre?umi l-?bir pre?i? tat-taxxa. Fil-fatt, kull Stat Membru g?andu l-obbligu li jie?u l-mi?uri le?i?lattivi u amministrattivi kollha li jiggarrantixxu l-?bir tal-VAT kollha dovuta fuq it-territorju tieg?u u, f'dan ir-rigward, l-Istati Membri g?andhom jivverifikaw id-dikjarazzjonijiet tal-persuni taxxabbli, il-kontijiet ta' dawn tal-a??ar u d-dokumenti l-o?ra rilevanti kif ukoll li jikkalkolaw u li ji?bru t-taxxa dovuta (sentenza tad-29 ta' Lulju 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09*, li g?adha ma ?ietx ippubblikata fil-?abra, punt 21).

53 Minn dan jirri?ulta li t-terminu sabiex jitwettaq ir-rimbors tal-VAT e??essiva m?allsa jista', b?ala regola, ji?i esti? sabiex issir verifika fiskali ming?ajr ma dan it-terminu esti? ikollu jitqies li ma huwiex ra?onevoli bil-kundizzjoni li l?estensjoni ma tmurx lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex issir din il-pro?edura ta' verifika (ara, b'analo?ija, is-sentenza *Sosnowska*, i??itata iktar 'il fuq, punt 27). Madankollu, sa fejn il-persuna taxxabbli ma tistax temporanjament tu?a l-fondi li jikkorrispondu g?all-VAT e??essiva m?allsa, hija tbatl ekonomikament minn ?vanta?? li jista' ji?i kkompensat bil-?las ta' interessi, biex b'hekk ti?i ggarantita l-osservanza tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali.

54 Issa, peress li l-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ti?bor flimkien id?differiment u r-rimbors b?ala mezz ta' ?las lura tal-VAT e??essiva m?allsa, g?andu ji?i e?aminat, fir-raba' lok, jekk huwiex kompatibbli mal-prin?ipji mfakkra fil-punti 29 sa 33 ta' din is-sentenza l-fatt li d-data li fiha l-interessi moratorji huma dovuti titmexxa sad-data li fiha l-pro?edura ta' verifika fiskali ti?i fi tmiemha, minkejja li l-VAT e??essiva tkun di?a s-su??ett ta' differiment matul it?tliet perijodi taxxabbli li jsegu dik li fiha din il-VAT e??essiva tkun ?iet ikkonstatata.

55 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i enfasizzat li, minn na?a, l-effett tal-applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni inkwistjoni ma huwiex biss li j?a??ad lill-persuna taxxabbli matul perijodu kunsiderevoli, ji?ifieri matul madwar tmien xhur, mill-fondi li jikkorrispondu g?all-VAT e??essiva m?allsa, i?da wkoll li jeskludi lill-persuna taxxabbli mid-dritt g?all-interessi li normalment huma dovuti b'applikazzjoni ta' din il-le?i?lazzjoni.

56 Min-na?a l-o?ra, g?andu ji?i osservat li l-imsemmija le?i?lazzjoni tag?ti lill-awtoritajiet fiskali l-fakultà li jibdew verifika fiskali fi kwalunkwe mument, sa?ansitra f'data vi?in l-iskadenza tar-rimbors tal-VAT e??essiva m?allsa, u b'hekk tippermetti li jittawwal b'mod kunsiderevoli t-terminu li fih isir ir-rimbors u ddewwem, fl-istess ?in, id-data li fiha l-interessi moratorji jsiru dovuti fuq l?ammont li

għandu jiġi rimborsat.

57 Għaldaqstant, il-persuna taxxabbli mhux biss hija esposta għal vantaġġi pekunjarji, iḍda tinsab ukoll fl-impossibbiltà li tistabbilixxi d-data li fiha hija tista' tuża fondi li jikkorrispondu għall-VAT eżessiva m'allsa, u b'hekk dan jikkostitwixxi piż addizzjonali għall-imsemmija persuna taxxabbli.

58 F'dawn iż-żirkustanzi, jirriżulta li l-modalitajiet iffissati bil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jippermettux, kuntrarjament għall-prinċipji mfakkra fil-punt 33 ta' din is-sentenza, li l-persuna taxxabbli tirkupra, f'kundizzjonijiet xierqa, il-kreditu kollu li jirriżulta mill-VAT eżessiva m'allsa mingħajr ma tgħaddi minn ebda riskju finanzjarju.

59 Madankollu, jeżistit ulterjorment li tiżi mwieġba d-domanda tal-qorti tar-rinviju dwar l-effett, għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tal-possibbiltà mogħtija lill-persuna taxxabbli li tqassar it-terminu ta' rimbors billi tingħata siġurtà fi flus.

60 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar li l-possibbiltà li tiżi pprovduta din is-sigurtà ma jistax ikollha b'ala konsegwenza li d-data li fiha l-interessi moratorji huma dovuti fuq l-ammont tal-VAT eżessiva li għandu jiġi rimborsat tista' validament titmexxa sad-data li fiha l-proċedura ta' verifika fiskali tkun tista' ssir. Fil-fatt, hekk kif il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fil-punt 32 tas-sentenza Sosnowka, iżtitata iktar 'il fuq, l-obbligu li tingħata din is-sigurtà sabiex tibbenefika mit-terminu normalment applikabbli għandu, fil-verità, b'ala effett biss li jissostitwixxi l-ispiża finanzjarja marbuta mal-immobilizzazzjoni tal-fondi matul din il-proċedura ta' verifika u li jikkorrispondu għall-VAT eżessiva m'allsa ma' dik marbuta mal-immobilizzazzjoni tal-ammont tas-sigurtà.

61 Fid-dawl ta' dak li ntqal preċedentement, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, moqri fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovi li t-terminu normali sabiex isir ir-imbors tal-VAT eżessiva m'allsa, li fl-iskadenza tiegħu interessi moratorji jkunu dovuti fuq l-ammont li għandu jiġi rimborsat, jiżi mtawwal fil-każ li tinbeda proċedura ta' verifika fiskali, peress li l-konsegwenza ta' din il-proroga hija li dawn l-interessi jkunu dovuti biss mid-data li fiha din il-proċedura tiżi fi tmiemha, minkejja l-fatt li din il-VAT eżessiva m'allsa tkun diżsuġġett ta' differiment matul it-tliet perijodi taxxabbli li jsewgu dak il-perijodu li abbażi tiegħu din tkun iet ikkonstatata. Min-naħa l-oħra, il-fatt li dan it-terminu normali huwa ta' 45 ġurnata ma jmurx kontra l-imsemmija dispożizzjoni.

Fuq it-tielet u r-raba' domanda

62 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għat-tieni domanda, it-tielet u r-raba' domandi, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, għandhom jiġu mifhuma fis-sens li dawn essenzjalment isaqsu jekk l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li r-imbors tal-VAT eżessiva m'allsa għandu jsir permezz ta' tpażija.

63 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li t-tpażija twassal għal-likwidazzjoni totali jew parzjali ta'żewġ obbligi reżiproċi, li b'hekk tippermetti lill-Istat Membru jevita l-obbligu tiegħu ta' rimbors.

64 Skont il-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 33 ta' din is-sentenza, l-Istati Membri jgawdu minn libertà żerta f'dak li jirrigwarda l-modalitajiet ta' rimbors tal-VAT eżessiva m'allsa, sa fejn ir-imbors isir f'terminu raġonevoli permezz ta' żlasijiet fi flus jew b'mod ekwivalenti u li l-persuna taxxabbli ma tgħaddi minn ebda riskju finanzjarju.

65 Fid-dawl ta' dawn il-prinċipji, ma hemmx raġunijiet li jipprekludu b'mod ġenerali li r-imbors tal-VAT eżessiva m'allsa jsir permezz ta' tpażija, peress li dan il-metodu jwassal għal

likwidazzjoni immedjata tal-kreditu tal-persuna taxxabbli ming?ajr ma din tal-a??ar tkun esposta g?al riskju finanzjarju.

66 Din l-anali?i tapplika wkoll fil-ka? fejn il-kreditu tal-Istat Membru kkon?ernat ji?i kkontestat mill-persuna taxxabbli, sa fejn, kif tenfasizza l-Kummissjoni Ewropea, il-persuna taxxabbli ma ti?ix im?a??da mir-rimedji ?udizzjarji effettivi sabiex issostni l-perspettiva tag?ha dwar il-kreditu tal-Istat u?at g?all-finijiet tat-tpa?ija.

67 Fid-dawl ta' dak li ntqal pre?edentement, ir-risposta g?at-tielet u g?ar-raba' domanda g?andha tkun li l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li dan ma jipprekludix li r-rimbors tal-VAT e??essiva m?allsa jsir permezz ta' tpa?ija.

Fuq l-ispejje?

68 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in?atura 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 (It-Tielet Awla) taqta' u tidde?iedi:

- 1) **L-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/138/KE, tad-19 ta' Di?embru 2006, moqri flimkien mal-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi, g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tistabbilixxi, b'effett retroattiv, l-estensjoni tat-terminu li fih g?andu jsir ir-rimbors tat-taxxa fuq il-valur mi?jud e??essiva m?allsa, sa fejn din il-le?i?lazzjoni ??a??ad lill-persuna taxxabbli mid-dritt, li hija kellha qabel id-d?ul fis-se?? tag?ha, li tikseb interessi moratorji fuq l-ammont li g?andu ji?i rimborsat lilha.**
- 2) **L-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2006/138, moqri fid-dawl tal-prin?ipju ta' newtralit  fiskali, g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprovdi li t-terminu normali sabiex isir ir-rimbors tat-taxxa fuq il-valur mi?jud e??essiva m?allsa, li fl-iskadenza tieg?u interessi moratorji jkunu dovuti fuq l-ammont li g?andu ji?i rimborsat, ji?i mtawwal fil-ka? li tinbeda l-pro?edura ta' verifika fiskali, peress li l?konsegwenza ta' din il-proroga hija li dawn l-interessi jkunu dovuti biss mid-data li fiha din il-pro?edura ti?i fi tmiemha, minkejja l-fatt li din it-taxxa fuq il-valur mi?jud e??essiva m?allsa tkun di?  s-su??ett ta' differiment matul it-tliet perijodi taxxabbli li jsewgu dak il-perijodu li abba?i tieg?u din tkun ?iet ikkonstatata. Min-na?a l-o?ra, il-fatt li dan it-terminu normali huwa ta' 45 ?urnata ma jmurx kontra l-imsemmija dispo?izzjoni.**
- 3) **L-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2006/138, g?andu ji?i interpretat fis-sens li dan ma jipprekludix li r-rimbors tat-taxxa fuq il-valur mi?jud e??essiva m?allsa jsir permezz ta' tpa?ija.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-Bulgaru.