Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

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

7 ta’ Settembru 2023 (*)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Prin?ipju ta’ newtralità tal-VAT – Prin?ipju ta’ effettività – Rata tal-VAT g?olja wisq li tidher fuq fattura tax-xiri – Rimbors tal-?las ?ejjed – Azzjoni diretta kontra l-amministrazzjoni – Effett tar-riskju ta’ rimbors doppju tal-istess VAT”

Fil-Kaw?a C?453/22,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta’ Münster, il-?ermanja), permezz ta’ de?i?joni tas?27 ta’ ?unju 2022, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fis?6 ta’ Lulju 2022, fil-pro?edura

Michael Schütte

vs

Finanzamt Brilon,

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

komposta minn M. Safjan, President tal-Awla, K. Jürimäe (Relatri?i), Presidenta tat-Tielet Awla, u N. Piçarra, Im?allef,

Avukat ?enerali: M. Szpunar,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub,

wara li rat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al Michael Schütte, minn H. Nieskens, Rechtsanwalt,

– g?all-Gvern ?ermani?, minn J. Möller u N. Scheffel, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern ?ek, minn O. Serdula, M. Smolek u J. Vlá?il, b?ala a?enti,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskait? u L. Mantl, b?ala a?enti,

wara li rat id-de?i?joni, me?uda wara li nstema’ l-Avukat ?enerali, li l-kaw?a tinqata’ ming?ajr konklu?jonijiet,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni 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 2007, L 335, p. 60), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat?13 ta’ Lulju 2010 (?U 2010, L 189, p. 1) (iktar ’il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”), kif ukoll tal-prin?ipju ta’ newtralità tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) u tal-prin?ipju ta’ effettività.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ kaw?a bejn ir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali, Michael Schütte, u l-Finanzamt Brilon (l-Uffi??ju tat-Taxxa ta’ Brilon, il-?ermanja) (iktar ’il quddiem l-“Uffi??ju tat-Taxxa”) dwar id-dritt li jikseb, abba?i tal-ekwità, l-e?enzjoni mill-VAT mitluba *a posteriori* mill-amministrazzjoni fiskali ?ermani?a u tal-interessi fuq l-ammont ta’ din it-taxxa.

Il?kuntest ?uridiku

Id?dritt tal?Unjoni

3 L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jiddisponi:

“Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintu?aw g?all-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta’ persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li g?andha t?allas dan li ?ej:

(a) il-VAT dovuta jew im?allsa f’dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta’ merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li g?ad iridu jitwettqu minn persuna taxxabbli o?ra”.

4 Skont l-Artikolu 178(a) ta’ din id-direttiva, sabiex tkun tista’ te?er?ita d-dritt g?al tnaqqis imsemmi fl-Artikolu 168(a) tal-imsemmija direttiva, il-persuna taxxabbli g?andha “fir-rigward tal-provvista ta’ merkanzija jew servizzi, [ikollha] fattura mag?mula skont it-Taqsimiet 3 sa 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI”.

Id?dritt ?ermani?

5 L-Artikolu 163 tal-Abgabenordnung (il-Kodi?i tat-Taxxa, BGBl. 2002 I, p. 3866) (iktar ’il quddiem l-“AO”) jipprevedi:

“(1) It-taxxi jistg?u ji?u ffissati f’ammont iktar baxx u l-ba?ijiet ta’ tassazzjoni individwali li j?idu t-taxxa jistg?u ji?u injorati fl-istima tat-taxxa fejn l-impo?izzjoni tat-taxxa ma tkunx ekwa fi?-?irkustanzi tal-ka? individwali.

[…]”

6 L-Artikolu 227 tal-AO jiddisponi:

“L-amministrazzjonijiet fiskali jistg?u jag?tu lura, b’mod totali jew parzjali, ammonti li jirri?ultaw mir-relazzjoni bejn id-debitur u l-kreditur tat-taxxa meta l-?bir tag?hom ma jkunx ra?onevoli fi?-?irkustanzi tal-ka? individwali; ta?t l-istess kundizzjonijiet, ammonti li jkunu di?à t?allsu jistg?u jit?allsu lura jew jitnaqqsu.”

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

7 Ir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali huwa bidwi, li huwa wkoll operatur forestali. Matul is-snin 2011 sa 2013, huwa xtara injam ming?and fornituri differenti u sussegwentement bieg?u mill-?did u kkunsinnah lill-klijenti tieg?u b?ala injam u?at b?ala ?atab g?an-nar. G?alkemm ir-rata tal-VAT li tinsab fil-fatturi tal-fornituri tieg?u kienet ir-rata normali ta' 19 %, dik li kienet tidher fuq il-fatturi indirizzati mir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali lill-klijenti tieg?u kienet ir-rata mnaqqsa ta' 7 %.

8 Il-fornituri kull darba g?amlu dikjarazzjoni tal-VAT u ?allsu l-VAT bir-rata ta' 19 % lill-amministrazzjoni fiskali ?ermani?a. G?all-kuntrarju, ir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali ddikjara l-bejg? li kien g?amel bir-rata ta' 7 % biss u naqqas il-VAT tal-input, relatata max-xiri, bir-rata ta' 19 %. Id-dejn fiskali li kien jirri?ulta minnu t?allas mir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali lill-amministrazzjoni fiskali ?ermani?a.

9 Il-Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta' Münster, il-?ermanja), li hija l-qorti tar-rinviju, tippre?i?a li fl-ebda mument ma kien hemm indizji ta' insolvenza imminenti tar-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali u lanqas suspett ta' frodi min-na?a tieg?u. Madankollu, fil-kuntest ta' kontroll fiskali, l-Uffi??ju tat-Taxxa qies li t-tran?azzjonijiet tal-output tar-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali ma kellhomx ji?u su??etti g?ar-rata mnaqqsa ta' VAT, i?da g?ar-rata normali.

10 Wara dan il-kontroll fiskali, infet?et pro?edura ?udizzjarja quddiem il-Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta' Münster). Fi tmiem din il-pro?edura ?udizzjarja, din il-qorti kkonkludiet, f'sentenza tat?2 ta' Lulju 2019 li issa saret *res judicata*, li t-tran?azzjonijiet tal-output tar-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali kienu tassew su??etti g?ar-rata mnaqqsa tal-VAT. Madankollu, hija qieset li x-xiri mwettaq mir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali kien ukoll su??ett g?ar-rata mnaqqsa ta' 7 %. Konsegwentement, it-tnaqqis tal-VAT tal-input tar-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali ?ie mnaqqas b'mod korrispondenti.

11 G?all-finijiet tal-e?ekuzzjoni ta' din is-sentenza, l-Uffi??ju tat-Taxxa talab, permezz tad-de?i?jonijiet tat?30 ta' Settembru 2019, l-ammonti tal-VAT dovuti g?as-snin 2011 sa 2013, flimkien mal-interessi. Ir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali g?alhekk ikkuntattja lill-fornituri tieg?u sabiex dawn jirrettifikaw il-fatturi li jikkon?ernawh u j?allsulu d-differenza.

12 Il-fornituri kollha opponew lir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali l-e??ezzjoni ta' preskrizzjoni prevista mid-dritt ?ivili ?ermani?. Il-fatturi inkwistjoni g?alhekk ma ?ewx irrettifikati u r-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali ma kisibx ming?and il-fornituri tieg?u r-rimborsi mitluba.

13 F'dawn i?-?irkustanzi, ir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali, permezz ta' ittra tal?24 ta' Ottubru 2019, ressaq talba quddiem l-Uffi??ju tat-Taxxa inti?a sabiex jikseb, g?al ra?unijiet ta' ekwità, l-e?enzjoni mill-VAT mitluba *a posteriori* u tal-interessi relatati ma' dan l-ammont ta' VAT, konformement mal-Artikoli 163 u 227 tal-AO.

14 L-Uffi??ju tat-Taxxa ?a?ad din it-talba permezz ta' de?i?jonijiet tat?3 u tas?16 ta' Di?embru 2019 min?abba li r-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali kien huwa stess responsabbli g?as-sitwazzjoni. L-ilmenti mressqa minnu kontra dawn id-de?i?jonijiet ta' ?a?da ?ew ukoll ikkunsidrati b?ala infondati permezz ta' de?i?joni mog?tija fl?24 ta' Lulju 2020.

15 Ir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali kkontesta ?-?a?da tat-talba tieg?u g?all-e?enzjoni mill-VAT mitluba *a posteriori* quddiem il-qorti tar-rinviju. Din tesprimi dubji dwar l-interpretazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT fir-rigward tal-applikazzjoni tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali u tal-prin?ipju ta' effettività g?ad-drittijiet g?al rimbors.

16 It-t?assib tag?ha huwa bba?at ukoll fuq il-possibbiltà li jkollhom il-fornituri li jirrettifikaw il-fatturi ming?ajr limitu fi?-?mien u, konsegwentement, li jag?mlu dan f'data wara r-rimbors tax-

xerrej mill-amministrazzjoni fiskali ?ermani?a. Jekk dawn il-fornituri sussegwentement jitolbu lil din l-amministrazzjoni r-rimbors tal-?las ?ejjed, dan jesponi lill-imsemmija amministrazzjoni g?ar-riskju li jkollha tirrimborsa l-istess VAT darbtejn ming?ajr ma tkun tista' ne?essarjament iddur kontra x-xerrej tal-o??etti li huma s-su??ett tal-imsemmija fatturi.

17 F'dawn i?-?irkustanzi, il-Finanzgericht Münster (il-Qorti tal-Finanzi ta' Münster) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari li ?ejja:

"Id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva [dwar il-VAT], b'mod partikolari l-prin?ipju ta' newtralità fiskali kif ukoll il-prin?ipju ta' effettività, je?i?u, fi?-?irkustanzi tal-kaw?a prin?ipali, li r-rikorrent ikollu direttament kontra l-amministrazzjoni fiskali dritt g?ar-rimbors [tal-VAT], inklu?i l-interessi relatati, li jkun ?allas ?ejjed lill-fornituri tieg?u f'ras il-g?ajn, minkejja li jkun possibbli li, sussegwentement, il-fornituri f'ras il-g?ajn jippre?entaw ilment quddiem l-amministrazzjoni fiskali min?abba rettifika tal-fatturi u b'hekk din – eventwalment – ma tkunx g?adha tista' ddur kontra r-rikorrent, b'tali mod li jkun hemm ir-riskju li l-amministrazzjoni fiskali jkollha tirrimborsa l-istess [VAT] darbtejn?"

Fuq id?domanda preliminari

18 Permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT u l-prin?ipju ta' effettività g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li je?i?u li l-benefi?jarju ta' kunsinni ta' o??etti jkollu direttament fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali dritt g?ar-rimbors tal-VAT iffatturata indebitament li huwa ?allas lill-fornituri tieg?u u li dawn tal-a??ar ikunu ?allsu lit-Te?or Pubbliku, kif ukoll interessi relatati, f'?irkustanzi fejn, minn na?a, ming?ajr ma jkun jista' ji?i akku?at bi frodi, abbu? jew negli?enza, huwa ma jistax iktar jitlob dan ir-rimbors ming?and dawn il-fornituri min?abba l-preskrizzjoni prevista fid-dritt nazzjonali u fejn, min-na?a l-o?ra, te?isti possibbiltà formali li, sussegwentement, l-imsemmija fornituri jitolbu lill-amministrazzjoni fiskali r-rimbors tal-?las ?ejjed wara li jkunu rrettifikaw il-fatturi inizjalment indirizzati lill-benefi?jarju ta' dawn il-kunsinni.

19 Preliminarjament, g?andu ji?i indikat li d-dritt g?al tnaqqis jag?mel parti integrali mill-mekkani?mu tal-VAT u, b?ala prin?ipju, ma jistax ji?i limitat. Fil-fatt, is-sistema g?at-tnaqqis hija inti?a sabiex ittaffi kompletament lill-persuna taxxabbli mill-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i kollha tieg?u. Is-sistema komuni tal-VAT konsegwentement tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-pi? fiskali tal-attivitajiet ekonomi?i kollha, irrispettivament mill-g?anijiet jew mir-ri?ultati ta' dawn l-attivitajiet, sakemm l-imsemmija attivitajiet ikunu, b?ala prin?ipju, huma stess su??etti g?all-VAT (sentenza tas?6 ta' Frar 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, punti 30 u 31 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

20 Il-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT jikkostitwixxi, f'dan ir-rigward, prin?ipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT. F'dan il-kuntest, it-talba g?ar-rimbors tal-VAT im?allsa indebitament taqa' ta?t id-dritt g?ar-repetizzjoni tal-indebitu, li, skont ?urisprudenza stabbilita, huwa inti? li jirrimedja g?all-konsegwenzi tal-inkompatibbiltà tat-taxxa mad-dritt tal-Unjoni billi ji?i nnewtralizzat l-oneru ekonomiku li jaqa' indebitament fuq l-operatur li, finalment, sostniha effettivament (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?2 ta' Lulju 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punti 24 u 25 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

21 Madankollu, fl-assenza ta' le?i?lazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tat-talbiet ta' restituzzjoni tat-taxxi, huwa l-ordinament ?uridiku intern ta' kull Stat Membru li g?andu jipprevedi g?all-kundizzjonijiet li fihom tista' ssir tali talba, liema kundizzjonijiet g?andhom i?arsu l-prin?ipji ta' ekwivalenza u ta' effettività, ji?ifieri, li la g?andhom ikunu inqas vanta??u?i mill-kundizzjonijiet li jikkon?ernaw talbiet simili bba?ati fuq dispo?izzjonijiet tad-dritt intern u lanqas g?andhom ikunu implimentati b'mod li jag?mlu prattikament impossibbli l-e?er?izzju tad-drittijiet mog?tija mill-ordinament ?uridiku tal-Unjoni (sentenzi tal?15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken,

C?35/05, EU:C:2007:167, punt 37, u tas?26 ta’ April 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punt 50).

22 Peress li, b?ala prin?ipju, huma wkoll l-Istati Membri li g?andhom jiddeterminaw il-kundizzjonijiet li fihom il-VAT im?allsa indebitament tista’ ti?i rregolarizzata, il-Qorti tal-?ustizzja a??ettat li sistema li fiha, min-na?a, il-fornitur tal-o??ett li bi ?ball ?allas il-VAT lill-amministrazzjonijiet fiskali jista’ jitlob ir-rimbors tag?ha, u, min-na?a l-o?ra, ix-xerrej ta’ dan l-o??ett jista’ jressaq azzjoni ta?t id-dritt ?ivili kontra dan il-fornitur g?ar-repetizzjoni tal-indebitu, tosserva l-prin?ipji ta’ newtralità tal-VAT u ta’ effettività. Fil-fatt, tali sistema tippermetti lid-destinatarju, li jkun ?allas it-taxxa ffatturata bi ?ball, li jikseb ir-rimbors tas-somom im?allsa indebitament (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tal?15 ta’ Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, punti 38 u 39 kif ukoll tas?26 ta’ April 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punt 51).

23 Madankollu, jekk ir-rimbors tal-VAT issir impossibbli jew e??essivament diffi?li, b’mod partikolari, fil-ka? ta’ insolvenza tal-fornitur, il-prin?ipju ta’ effettività jista’ jirrikjedi li x-xerrej tal-proprjetà jkun jista’ jag?mel talba g?al rimbors direttament kontra l-amministrazzjonijiet fiskali. G?alhekk, l-Istati Membri g?andhom jipprovdu l-g?odda u l-metodi pro?edurali ne?essarji sabiex jippermettu lix-xerrej imsemmi jirkupra t-taxxa ffatturata indebitament sabiex jirrispettaw il-prin?ipju ta’ effettività (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tal?15 ta’ Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, punt 41, u tas?26 ta’ April 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punt 53).

24 Barra minn hekk, fil-ka? fejn ji?i stabbilit, fid-dawl ta’ elementi o??ettivi, li d-dritt g?ar-rimbors tal-VAT indebitament iffatturata u m?allsa huwa invokat b’mod frawdolenti jew abbu?iv, il-benefi??ju ta’ dan id-dritt g?andu ji?i rrifjutat (sentenzi tat?2 ta’ Lulju 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punt 38, u tat?13 ta’ Ottubru 2022, HUMDA, C?397/21, EU:C:2022:790, punt 28 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata). G?all-kuntrarju, fid-dawl tal-po?izzjoni li l-prin?ipju ta’ newtralità tal-VAT jokkupa fis-sistema komuni tal-VAT, sanzjoni li tikkonsisti f’rifjut assolut tad-dritt g?ar-rimbors tal-VAT iffatturata b’mod ?baljat u m?allsa indebitament tidher sproporzjonata meta ebda frodi jew pre?udizzju g?all-ba?it tal-Istat ma ji?i stabbilit, u dan anki fil-ka? ta’ negli?enza min-na?a tal-persuna taxxabbli (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tat?12 ta’ Lulju 2012, EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punt 70, u tat?2 ta’ Lulju 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punt 37).

25 Fid-dawl tal-?urisprudenza ??itata fil-punti 19 sa 24 ta’ din is-sentenza, le?i?lazzjoni jew prattika nazzjonali li twassal sabiex ix-xerrej ta’ o??etti ji?i rrifjutat ir-rimbors tal-VAT tal-input li ?iet iffatturata lilu indebitament u li ?allas b’mod ?ejjed lill-fornituri tieg?u tidher mhux biss li tmur kontra l-prin?ipju ta’ newtralità tal-VAT u l-prin?ipju ta’ effettività i?da wkoll sproporzjonata, meta jkun impossibbli g?alih li jitlob dan ir-rimbors ming?and dawn il-fornituri min?abba biss il-preskrizzjoni li dawn jinvokaw kontra tieg?u u meta ma huwa akku?at bl-ebda frodi, bl-ebda abbu? jew bl-ebda negli?enza.

26 F’dawn i?-?irkustanzi, jekk huwa impossibbli jew e??essivament diffi?li g?ax-xerrej li jikseb, ming?and il-fornituri, ir-rimbors tal-VAT iffatturata u m?allsa indebitament, dan ix-xerrej, fl-assenza ta’ frodi, ta’ abbu? jew ta’ negli?enza min-na?a tieg?u, g?andu d-dritt li jindirizza t-talba tieg?u g?al rimbors direttament kontra l-amministrazzjoni fiskali.

27 La s-sentenza tat?13 ta’ Jannar 2022, Zipvit (C?156/20, EU:C:2022:2), la l-assenza ta’ insolvenza tal-fornituri u lanqas ir-riskju ta’ rimbors doppju invokati mill-qorti tar-rinviju ma huma ta’ natura li jikkontestaw din l-evalwazzjoni.

28 L-ewwel, fir-rigward ta’ din l-a??ar sentenza, g?andu ji?i rrilevat li, kuntrarjament g?all-ipote?i li tat lok g?all-kaw?a prin?ipali, l-ilment tar-rikorrent fil-kaw?a li wasslet g?all-imsemmija

sentenza kien jikkon?erna servizzi li kienu ?ew, b’mod ?baljat, e?entati mill-VAT. Issa, f’din il-kaw?a, minn na?a, il-fornitur ma kienx ipprova jirkupra mill-klijent tieg?u l-VAT li t?alliet barra b’mod ?baljat u, min-na?a l-o?ra, l-amministrazzjoni fiskali ma kinitx ?ar?et avvi? ta’ taxxa rettifikattiv kontra l-fornitur. Huwa min?abba dawn i?-?irkustanzi li l-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li persuna taxxabbli ma tistax tippretendi li tnaqqas ammont ta’ VAT meta dan l-ammont ma jkunx ?ie ffatturat lilha u g?alhekk ma tkunx ?iet mg?oddija fuq il-konsumatur finali (sentenza tat?13 ta’ Jannar 2022, Zipvit, C?156/20, EU:C:2022:2, punt 31).

29 It-tieni, fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk l-assenza ta’ insolvenza tal-fornituri tistax ikollha effett fuq id-dritt g?ar-rimbors tal-VAT fid-dawl tal-?urisprudenza msemmija fil-punt 23 ta’ din is-sentenza, huwa stabbilit li l-u?u sistematiku tal-avverbju “b’mod partikolari” f’din il-?urisprudenza juri li l-ipote?i tal-insolvenza tal-fornituri hija biss wa?da mi?-?irkustanzi li fihom jista’ jkun impossibbli jew e??essivament diffi?li li jinkiseb ir-rimbors tal-VAT iffatturata u m?allsa indebitament (sentenzi tal?15 ta’ Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, punt 41; tas?26 ta’ April 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punt 53; tal?11 ta’ April 2019, PORR Építési Kft., C?691/17, EU:C:2019:327, punti 42 u 48; kif ukoll tat?13 ta’ Ottubru 2022, HUMDA, C?397/21, EU:C:2022:790, punt 22).

30 It-tielet, fir-rigward tar-riskju ta’ rimbors doppju min?abba l-fatt li l-fornituri jistg?u jirrettifikaw il-fatturi, inizjalment indirizzati lix-xerrej, f’data sussegwenti g?ar-rimbors minnu mill-amministrazzjoni fiskali u sussegwentement jitolbuha r-rimbors tal-?las ?ejjed, g?andu ji?i osservat li tali riskju huwa, b?ala prin?ipju, esklu? f’?irkustanzi b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

31 Fil-fatt, kif indikat fil-punt 24 ta’ din is-sentenza, il-benefi??ju tad-dritt g?ar-rimbors tal-VAT indebitament iffatturata u m?allsa g?andu ji?i rrifjutat jekk ji?i stabbilit li dan id-dritt huwa invokat b’mod frawdolenti jew abbu?iv.

32 F’dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li, fil-qasam tal-VAT, il-konstatazzjoni tal-e?istenza ta’ prattika abbu?iva tirrikjedi li jkunu ssodisfatti ?ew? kundizzjonijiet. Minn na?a, it-tran?azzjonijiet inkwistjoni, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispo?izzjonijiet rilevanti tad-Direttiva dwar il-VAT u tal-le?i?lazzjoni nazzjonali li tittrasponi din id-direttiva, g?andhom ikollhom b?ala ri?ultat li jiksbu vanta?? fiskali li l-g?oti tieg?u jmur kontra l-g?an imfittex minn dawn id-dispo?izzjonijiet. Min-na?a l-o?ra, g?andu jirri?ulta minn bosta elementi o??ettivi li l-g?an essenzjali tat-tran?azzjoni inkwistjoni huwa li jinkiseb vanta?? fiskali (sentenzi tal?21 ta’ Frar 2006, Halifax *et*, C?255/02, EU:C:2006:121, punti 74 u 75, kif ukoll tal?15 ta’ Settembru 2022, HA.EN, C?227/21, EU:C:2022:687, punt 35).

33 Issa, f’dan il-ka?, jidher, bla ?sara g?all-verifiki li g?andha twettaq il-qorti tar-rinviju, li, minn na?a, ix-xerrej ?allas lill-fornituri l-ammonti tal-VAT li jinsabu fil-fatturi u li, min-na?a l-o?ra, dawn il-fornituri ?allsu dawn l-ammonti ta’ VAT lill-amministrazzjoni fiskali. G?aldaqstant, jekk l-imsemmija fornituri jirregolarizzaw dawn il-fatturi u jressqu talbiet g?ar-rimbors tal-?las ?ejjed lil din l-amministrazzjoni wara li din ?allset lura l-?las ?ejjed lix-xerrej tal-o??etti ffatturati, minkejja li, inizjalment, dawn l-istess fornituri kienu opponew dan lix-xerrej min?abba preskrizzjoni u g?alhekk urew b’mod ?ar l-assenza ta’ interess tag?hom li jirregolarizzaw is-sitwazzjoni, dawn it-talbiet jista’ jkollhom biss l-g?an li jiksbu vanta?? fiskali li jmur kontra l-prin?ipju ta’ newtralità fiskali. Tali prattika hija g?alhekk abbu?iva fis-sens tal-?urisprudenza ??itata iktar ’il fuq u ma tistax tag?ti lok g?al rimbors tal-imsemmija fornituri, li jeskludi r-riskju ta’ rimbors doppju.

34 Fl-a??ar, fir-rigward tal-interessi, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet ripetutament li, meta Stat Membru ji?bor taxxa bi ksur tad-dritt tal-Unjoni, il-partijiet fil-kaw?a g?andhom id-dritt mhux biss g?ar-rimbors tat-taxxa indebitament mi?bura, i?da wkoll g?all-ammonti m?allsa lil dan l-Istat jew mi?muma minnu b’relazzjoni diretta ma’ din it-taxxa, li jinkludi wkoll it-telf ikkostitwit mill-indisponibbiltà ta’ somom ta’ flus wara l-e?i?ibbiltà prematura tat-taxxa (ara, f’dan is-sens, is-

sentenzi tat?12 ta' Di?embru 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, EU:C:2006:774, punt 205, u tat?13 ta' Ottubru 2022, HUMDA, C?397/21, EU:C:2022:790, punt 32).

35 F'dan il-ka?, hija biss l-e?ekuzzjoni tas-sentenza tal-qorti tar-rinviju tat?2 ta' Lulju 2019, li naqqset it-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa minn 19 % g?al 7 %, li tista' twassal g?al pi? ekonomiku g?ar-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali li jikkorrispondi g?ad-differenza bejn ir-rata normali tal-VAT u r-rata mnaqqsa tag?ha.

36 G?alhekk, fl-ipote?i fejn ir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali jkun effettivament di?à ?allas lill-amministrazzjoni fiskali l-ammont li jikkorrispondi g?at-tnaqqis inizjali tieg?u, huwa jbati dannu finanzjarju peress li ma jistax jiddisponi minn dan l-ammont. Minn dan isegwi li, fin-nuqqas ta' rimbors tal-VAT indebitament mi?bura mill-amministrazzjoni f'terminu ra?onevoli, dan id-dannu, sa fejn jirri?ulta minn ksur, mill-Istat Membru, tad-dritt tal-Unjoni skont il-punt 25 ta' din is-sentenza, g?andu ji?i kkumpensat bil-?las ta' interessi moratorji.

37 Fid-dawl tal-motivi pre?edenti, ir-risposta g?ad-domanda mag?mula g?andha tkun li d-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT u l-prin?ipju ta' effettività g?andhom ji?u interpretati fis-sens li je?i?u li l-benefi?jarju ta' kunsinni ta' o??etti jkollu direttament fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali dritt g?ar-rimbors tal-VAT iffatturata indebitament li huwa ?allas lill-fornituri tieg?u u li dawn tal-a??ar ikunu ?allsu lit-Te?or Pubbliku, kif ukoll interessi relatati, f'?irkustanzi fejn, minn na?a, ming?ajr ma jkun jista' ji?i akku?at bi frodi, abbu? jew negli?enza, huwa ma jistax iktar jitlob dan ir-rimbors ming?and dawn il-fornituri min?abba l-preskrizzjoni prevista fid-dritt nazzjonali u fejn, min-na?a l-o?ra, te?isti possibbiltà formali li, sussegwentement, l-imsemmija fornituri jitolbu lill-amministrazzjoni fiskali r-rimbors tal-?las ?ejjed wara li jkunu rrettifikaw il-fatturi inizjalment indirizzati lill-benefi?jarju ta' dawn il-kunsinni. Fin-nuqqas ta' rimbors tal-VAT mi?bura indebitament mill-amministrazzjoni f'terminu ra?onevoli, id-dannu subit min?abba n-nuqqas ta' disponibbiltà tal-ammont ekwivalenti g?al din il-VAT mi?bura indebitament g?andu ji?i kkumpensat bil-?las ta' interessi moratorji.

Fuq l?ispejje?

38 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 dik 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?Tmien 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 emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat?13 ta' Lulju 2010, kif ukoll tal-prin?ipju ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) u tal-prin?ipju ta' effettività,

g?andhom ji?u interpretati fis-sens li:

je?i?u li l-benefi?jarju ta' kunsinni ta' o??etti jkollu direttament fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali dritt g?ar-rimbors tal-VAT iffatturata indebitament li huwa ?allas lill-fornituri tieg?u u li dawn tal-a??ar ikunu ?allsu lit-Te?or Pubbliku, kif ukoll interessi relatati, f'?irkustanzi fejn, minn na?a, ming?ajr ma jkun jista' ji?i akku?at bi frodi, abbu? jew negli?enza, huwa ma jistax iktar jitlob dan ir-rimbors ming?and dawn il-fornituri min?abba l-preskrizzjoni prevista fid-dritt nazzjonali u fejn, min-na?a l-o?ra, te?isti possibbiltà formali li, sussegwentement, l-imsemmija fornituri jitolbu lill-amministrazzjoni fiskali r-rimbors tal-?las ?ejjed wara li jkunu rrettifikaw il-fatturi inizjalment indirizzati lill-benefi?jarju ta' dawn il-kunsinni. Fin-nuqqas ta' rimbors tal-VAT mi?bura indebitament mill-amministrazzjoni f'terminu ra?onevoli, id-dannu subit min?abba n-nuqqas ta' disponibbiltà tal-ammont

ekwivalenti g?al din il-VAT mi?bura indebitament g?andu ji?i kkumpensat bil-?las ta' interessi moratorji.

Firem

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