Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

MAZÀK

ippre?entati fis-26 ta’ Frar 2008 1(1)

Kaw?a C?25/07

Alicja Sosnowska

vs

Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu

(talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (il-Polonja))

“Tassazzjoni – VAT – Direttivi tal-Kunsill 67/227/KEE u 77/388/KEE – Le?i?lazzjoni nazzjonali li tistabbilixxi regoli g?al ?las lura ta’ VAT e??essiva – Prin?ipji ta’ newtralità fiskali u ta’ proporzjonalità”

1. Din it-talba g?al de?i?joni preliminari min-na?a tal-Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (il-Qorti Amministrattiva Re?jonali ta’ Wroclaw) (Il-Polonja) tirrigwarda l-interpretazzjoni tat-tielet paragrafu tal-Artikolu 5 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva dwar il-VAT (2) kif ukoll mal-Artikoli 18(4) u 27(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT(3).

2. B’mod partikolari, il-qorti tar-rinviju g?andha ?erti dubji dwar jekk id-dispo?izzjonijiet tal-li?i Pollakka li tistabbilixxi perijodu g?al ?las lura tal-e??ess bejn it-taxxa m?allsa input u dik dovuta (iktar’il quddiem: il-“VAT e??essiva”) fil-kont bankarju tal-persuni Komunitarji li j?allsu l-VAT (4) matul l-ewwel tnax-il xahar tar-re?istrazzjoni tag?hom u l-kundizzjonijiet li jirregolaw it-taqsir ta’ dak il-perijodu humiex kompatibbli mad-dritt Komunitarju.

I – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Il-le?i?lazzjoni Komunitarja*

3. It-tielet paragrafu tal-Artikolu 5 KE jipprovdi li “[l]-azzjoni me?uda mill-Komunità m’g?andhiex te??edi dak li hu ne?essarju biex jintla?qu l-g?anijiet ta’ dan it-Trattat”.

4. L-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva jipprovdi dan li ?ej:

“Il-prin?ipju tas-sistema komuni [tal-VAT] tinvolvi d-d?ul ta’ taxxa ?enerali fuq il-konsum fuq o??etti u servizzi. Din it-taxxa g?andha tkun e?attament proporzjonali g?all-prezz ta’ l-o??etti u s-servizzi, hu x'inhu n-numru ta’ transazzjonijet li jkunu saru waqt il-pro?ess ta’ produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-is[t]adju li fih tit?allas it-taxxa.

Fuq kull transazzjoni, [il-VAT], kalkulata fuq il-prezz ta' l-o??etti u s-servizzi bir-rata applikabbli g?at-tali o??etti jew servizzi, g?andha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-[VAT] li qed jin?arr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz.

Is-sistema komuni [tal-VAT] g?andha tkun applikata sa l-istadju tal-kummer? bl-imnut (dan l-istadju inklu?)."

5. L-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva jipprovdi dan li ?ej:

"Fejn g?al perijodu partikolari ta' taxxa l-ammont ta' tnaqqis awtorizzati je??edu l-ammont tat-taxxa dovuta, l-Istati Membri jistg?u jew jag?mlu ?las lura jew imexxu l-e??ess il-quddiem g?all-perijodu li jmiss skond il-kundizzjonijet li huma g?andhom jiddeterminaw.

[…]"

6. Fl-a??ar nett, skont l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva:

"Il-Kunsill, [li] ja?ixxi b'mod unanimu fuq proposta mill-Kummissjoni, jista' jawtorizza kwalun[k]we Stat Membru biex jintrodu?i mi?uri spe?jali g?al deroga mid-disposizzjonijiet ta' din id-Direttiva, biex [j]issimplifika l-pro?edura g?all-?bir tat-taxxa jew biex i?ommu ?ertu tipi ta' eva?joni tat-taxxa jew evitar [eva?joni jew frodi fiskali]. Mi?uri inti?i biex jissimplifikaw il-pro?edura g?all-?bir tat-taxxa, ?lief g?al ?a?a negli?ibbli, [m'g?andhomx jaffetwaw] l-ammont ta' taxxa dovuta fl-istadju finali tat-taxxa."

B – *Il-le?i?lazzjoni nazzjonali*

7. Skont l-Artikolu 87 tal-Ustawa o podatku od towarów i us?ug, tal-11 ta' Marzu 2004 (il-Li?i dwar it-taxxa fuq l-o??etti u fuq is-servizzi), (5) fil-ver?joni applikabbli g?all-ka? quddiem il-qorti tar-rinviju (iktar'il quddiem: il-"Li?i dwar il-VAT"):

"1. Fejn matul perijodu fiskali partikolari l-ammont tat-taxxa im?allsa input li jista' jitnaqqas […] je??edi t-taxxa output dovuta, il-persuni taxxabbli g?andhom ikollhom id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa output dovuta g?all-perijodi su??essivi g?al din id-differenza jew g?al ?las lura ta' tali diferenza fil-kont bankarju tal-persuna.

2. […] [I]d-differenza fit-taxxa g?andha tit?allas lura […] fi ?mien 60 jum mill-jum meta l-persuna taxxabbli tkun ressqet id-dikjarazzjoni tat-taxxi.

Fejn tkun me?tie?a investigazzjoni ulterjuri dwar jekk il-?las lura g?andiex ting?ata jew le, l-uffi??ju fiskali jista' jestendi dan il-perijodu sakemm ikunu twettqu l-investigazzjonijiet me?tie?a. Fil-ka? li minn tali investigazzjonijiet jirri?ulta li l-?las lura imsemmi fis-sentenza pre?edenti ikun ?ustifikat, l-uffi??ju fiskali g?andu j?allas lill-persuna taxxabbli l-ammont dovut, flimkien mal-img?ax f'ammont ekwivalenti g?all-img?ax li kieku kien ikollu jit?allas mill-persuna taxxabbli fil-ka? li ji?i permess pagament differit jew fejn jing?ata l-permess li l-pagament isir b'rati.

3. Fejn id-differenza fit-taxxa li g?andha tit?allas lura tkun te??edi l-ammont tat-taxxa im?allsa input fuq l-akkwist ta' merkanzija jew ta' servizzi li ji?u ttrattati mill-persuna taxxabbli b?ala li jifformaw parti mill-beni fissi, mill-beni intan?ibbli u mill-beni legali deprezzabbli tag?ha skont id-dispo?izzjonijiet li japplikaw g?at-taxxa fuq id-d?ul, […] mi?juda bi 22 fil-mija tal-fatturat tal-persuna taxxabbli li jista' ji?i ntaxxat b'rati iktar baxxi minn dawk spe?ifikati fl-Artikolu 41(1), u bil-fatturat fuq kunsinni tal-merkanzija jew mill-provvista tas-servizzi li jissemmew fl-Artikolu 86(8)(1), l-imsemmija differenza g?andha tit?allas lura fi ?mien 180 jum minn meta titressaq id-dikjarazzjoni tat-taxxa.

3a. Il-fatturat li jissemma fil-paragrafu 3 g?andu jinkludi l-fatturat li jirrigwarda d-d?ul mid-djun kummer?jali, li g?andu ji?i ntaxxat skont l-Artikolu 19(12) jew l-Artikolu 20(3), sakemm ma ti?ix iddepo?itata, mal-awtoritajiet fiskali, garanzija f'ammont li jikkorrispondi g?all-ammont ta' taxxa li tkun dovuta li kieku l-fatturat kien jikkon?erna provvista ta' merkanzija fit-territorju tal-pajji? sakemm jitressqu dokumenti li jikkonfermaw l-esportazzjoni tal-merkanzija jew provvista intra-Komunitarju ta' merkanzija koperta mid-dejn kummer?jali rilevanti. […]"

8. L-Artikolu 97 tal-Li?i dwar il-VAT jipprovdi li:

"1. Qabel ma ssir l-ewwel provvista intra-Komunitarja jew l-ewwel akkwist intra-Komunitarju, il-persuni taxxabbli li jissemmew fl-Artikolu 15 li g?andhom id-dmir li jirre?istraw b?ala persuni li attivament i?allsu l-VAT g?andhom ikunu obbligati jinnotifikaw lill-kap ta' awtorità fiskali bil-?sieb tag?hom li jwettqu tali attivitajiet, billi jippre?entaw l-applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni li tissemma fl-Artikolu 96.

[…]

5. Fil-ka? ta' persuni taxxabbli li jibdew l-attivitajiet li jissemmew fl-Artikolu 5 u ta' persuni taxxabbli li bdew tali attivitajiet fi ?mien inqas minn 12-il xahar qabel ma ppre?entaw l-applikazzjoni li tissemma fil-paragrafu 1 u li ?ew irre?istrati b?ala persuni li j?allsu l-VAT tal-Unjoni Ewropea, [(6)] il-perijodu g?all-?las lura tad-differenza fit-taxxa li tissemma fl Artikolu 87(2), (4) sa (6) g?andu jkun esti? g?al 180 jum. [(7)]

[…]

7. Id-dispo?izzjonijiet tal-paragrafu 5 m'g?andhomx japplikaw jekk il-persuna taxxabbli tiddepo?ita garanzija mal-amministrazzjoni tal-finanzi, li tista' tikkonsisti fi i) kawzjoni, ii) garanzija fuq il-beni tag?ha, jew iii) garanzija bankarja ta' PLN 250 000, iktar'il quddiem il-'garanzija'."

II – **Il-fatti, il-pro?edura u d-domandi preliminari**

9. Fid-dikjarazzjoni 'VAT-7' g?al Jannar 2006, ir-rikorrenti (A. Sosnowska) iddikjarat VAT e??essiva ta' PLN 44 782. Filwaqt li invokat, fost l-o?rajn, l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva, hija talbet li l-Uffi??ju Fiskali ta' Swidnica j?allas lura din il-VAT e??essiva fi ?mien 60 jum mid-data ta' meta tressqet id-dikjarazzjoni tat-taxxa.

10. Madanakollu, skont l-Artikolu 87(1) u (2) kif ukoll l-Artikolu 97(5) u (7) tal-Li?i dwar il-VAT, l-awtorità fiskali ta' Swidnica rrifjutat li tag?mel dan. Fir-ra?unijiet g?al dik id-de?i?joni, l-awtorità fiskali semmiet li r-rikorrenti ma kinitx tissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti fil-Li?i dwar il-VAT g?all-?las lura tad-differenza fil-VAT f'kont bankarju fi ?mien 60 jum g?aliex hija ma ddepo?itatx garanzija, kawzjoni jew garanzija bankarja ta' PLN 250 000 (bejn wie?ed u ie?or EUR 62 000) mal-awtorità fiskali.

11. Ir-rikorrenti ressqet appell amministrattiv minn din id-de?i?joni quddiem id-Dyrektor Izby Skarbowej we Wroc?awiu O?rodek Zamiejscowy w Wa?brzychu (id-Direttur tal-Uffi??ju Fiskali ta' Wroclaw, Ferg?a ta' Walbrzych, iktar'il quddiem: l-"Uffi??ju Fiskali"), li kkonferma d-de?i?joni li ?adet l-awtorità fl-ewwel istanza. G?aldaqstant, ir-rikorrenti fet?et kaw?a kontra d-de?i?joni tal-Uffi??ju Fiskali quddiem il-Wojewódzki S?d Administracyjny fi Wroclaw.

12. Il-qorti tar-rinviju kellha xi dubji rigward il-kompatibbiltà tad-dispo?izzjonijiet nazzjonali inkwistjoni mad-dritt Komunitarju u f'dawn i?-?irkustanzi, idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1. L-[Artikolu 5(3)] KE, moqri flimkien mal-Artikolu 2 ta’ [l-Ewwel Direttiva] u l-Artikolu 18(4) tas-[Sitt Direttiva], jag?ti lil Stat Membru d-dritt li jinkorpora fid-dispo?izzjonijiet nazzjonali dwar [il-VAT] ir-regoli stabbiliti fl-Artikolu 97(5) u (7) tal-[Li?i dwar il-VAT]?

2. Ir-regoli stabbiliti fl-Artikolu 97(5) u (7) tal-[Li?i dwar il-VAT] jikkostitwixxu mi?uri spe?jali sabiex ji?u pprevenuti ?erti tipi ta’ eva?joni u frodi fiskali fis-sens tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva?”

13. Il-Gvern Pollakk u l-Kummissjoni ressqu osservazzjonijiet bil-miktub u g?amlu t-trattazzjoni tag?hom fis-seduta tat-22 ta’ Novembru 2007. Fir-rigward tar-rikorrenti, hija ma ressqet l-ebda argument spe?ifiku, imma minflok irreferiet b’mod ?enerali g?all-fehma tal-qorti tar-rinviju fid-de?i?joni tar-rinviju, li hija taqbel mag?ha.

III – **L-evalwazzjoni**

A – *L-ewwel domanda*

14. Anki jekk, bl-ewwel domanda tag?ha, il-qorti nazzjonali qed tistaqsi jekk l-Artikolu 5(3) KE, moqri flimkien mal-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva u mal-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva, jag?tix lil Stat Membru d-dritt li jinkorpora fid-dispo?izzjonijiet nazzjonali dwar il-VAT regoli b?al dawk stabbiliti fl-Artikolu 97(5) u (7) tal-Li?i dwar il-VAT, jiena qed ninterpreta d-domanda b?ala li, effettivament, qed tistaqsi jekk ir-regoli Pollakki rigward il-?las lura tal-VAT e??essiva – li essenzjalment testendi l-perijodu g?al tali ?las lura minn 60 g?al 180 jum fil-ka? tal-persuni l-?odda li j?allsu l-VAT tal-UE sakemm ma jiddepo?itawx garanzija ta’ PLN 250 000 – humiex kompatibbli mad-dritt Komunitarju, b’mod partikolari mal-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva, fid-dawl tal-prin?ipji ta’ newtralità fiskali u ta’ proporzjonalità.

15. Qabel kollox, g?andu ji?i osservat li s-Sitt Direttiva ma tispe?ifikax il-kundizzjonijiet e?atti li fihom l-Istati Membri g?andhom jirrifondu l-VAT e??essiva fuq il-kont ta’ persuna taxxabbli.

16. Madankollu, g?andu ji?i mfakkar li, fl-e?er?izzju tas-setg?at mog?tija lilhom mid-direttivi Komunitarji, l-Istati Membri g?andhom, f’kull ka?, jirrispettaw il-prin?ipji ?enerali tad-dritt li jifformaw parti mill-ordinament ?uridiku Komunitarju, b?al prin?ipju ta’ proporzjonalità. Barra minn hekk, fl-interpretazzjoni u fl-applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, g?andu jittie?ed inkunsiderazzjoni l-prin?ipju sottostanti tan-newtralità fiskali.

17. F’dan ir-rigward, filwaqt li l-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-Istati Membri g?andhom ?erta libertà ta’ manuvra biex jiddeterminaw il-kundizzjonijiet g?ar-rifju?joni tal-VAT e??essiva, peress li l-?las lura tal-VAT e??essiva hija wa?da mill-fatturi fundamentali li ti?gura l-applikazzjoni tal-prin?ipju ta’ newtralità tas-sistema komuni tal-VAT, il-kundizzjonijiet iddeterminati mill-Istati Membri ma jistg?ux idg?ajfu dak il-prin?ipju billi jg?abbu lill-persuna taxxabbli, b’mod s?i? jew parzjali, bil-pi? tal-VAT(8).

18. Il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li l-kundizzjonijiet g?all-?las lura tal-VAT e??essiva li jiffissa Stat Membru g?andhom jippermettu li l-persuna taxxabbli, f’kundizzjonijiet xierqa, tirkupra l-kreditu kollu li ?ej minn din il-VAT e??essiva. Dan jimplika li l-?las lura jsir f’perijodu ra?jonevoli ta’ ?mien permezz ta’ ?lasijiet likwidi jew b’mezzi ekwivalenti. F’kull ka?, il-metodu ta’ ?las lura adottat m’g?andu jinvolvi l-ebda riskju finanzjarju g?all-persuna taxxabbli(9).

19. Hawnhekk, g?andu ji?i osservat li l-Gvern Pollakk qed jargumenta li l-mi?uri nazzjonali inkwistjoni huma me?tie?a sabiex ikunu pprevenuti l-eva?joni u l-frodi fiskali. F’dan ir-rigward, naqbel li l-?lieda kontra l-eva?joni u l-frodi fiskali hija g?an ?enwin (10). Tabil?aqq, l-Istati Membri

g?andhom interess le?ittmu li jie?du passi xierqa sabiex i?arsu l-interessi finanzjarji tag?hom u l-Qorti tal-?ustizzja fil-fatt idde?idiet li “il-?lieda kontra l-frodi, l-eva?joni fiskali u l-abbu?i huwa g?an rikonoxxut u inkura??it mis-Sitt Direttiva”(11).

20. Madankollu, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li, skont il-prin?ipju ta' proporzjonalità, l-Istati Membri jridu ju?aw mezzi li, filwaqt li jippermettulhom effettivament jil?qu l-g?an imfittex mid-dritt intern tag?hom, jikkaw?aw l-inqas ?sara possibbli lill-g?anijiet u l-prin?ipji stabbiliti mil-le?i?lazzjoni Komunitarja rilevanti. G?aldaqstant, filwaqt li huwa le?ittimu li l-mi?uri adottati mill-Istati Membri jipprovaw jippre?ervaw id-drittijiet tat-Te?or bl-iktar mod effettiv possibbli, dawn m'g?andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex jintla?aq dan il-g?an. G?alhekk, dawn ma jistg?ux jintu?aw b'tali mod li jkollhom l-effett li sistematikament idg?ajfu d-dritt li titnaqqas il-VAT, li huwa prin?ipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilit mil-le?i?lazzjoni Komunitarja rilevanti(12).

21. Fir-rigward tal-kwistjoni ta' jekk id-dispo?izzjonijiet nazzjonali dwar il-?las lura tal-VAT e??essiva inkwistjoni f'din il-kaw?a humiex konformi ma' dawn ir-rekwi?iti, g?andu ji?i osservat, l-ewwel nett, li mhux qed ji?i kkontestat id-dritt, fih innifsu, li l-persuni taxxabbli g?andhom li jirkupraw, fit-totalità tag?ha, il-VAT e??essiva. Barra minn hekk, dan l-irkupru seta jsir ukoll, fil-kaw?a prin?ipali, billi l-VAT e??essiva ti?i mg?oddija g?al fuq il-perijodu finanzjarju su??essiv. (13) G?alhekk, f'din il-kaw?a, il-kwistjoni tirrigwarda l-pro?eduri li jirregolaw id-dritt g?all-?las lura.

22. Skont l-Artikolu 87(3) u (3a) tal-Li?i dwar il-VAT, ?las lura tal-VAT e??essiva g?andha ssir fil-kont bankarju tal-persuna taxxabbli fi ?mien 60 jum. B?ala persuna ?dida li qed t?allas il-VAT tal-UE, ir-rikorrenti g?andha d-dritt li l-VAT e??essiva tag?ha tit?allas lura fi ?mien 180 jum. Madankollu, jekk mal-awtoritajiet fiskali ti?i ddepo?itata garanzija ta' PLN 250 000, il-perijodu tal-a??ar jista' jitqassar g?al 60 jum. (14)

23. Nixtieq nosserva li, bil-kontra ta' dak li l-partijiet donnhom qed jissu??errixxu, ma nqisx li f'dan il-kuntest huwa de?i?iv li jsir mag?ruf liema wie?ed mi?-?ew? perijodi g?all-?las lura tal-VAT e??essiva – ji?ifieri 60 u 180 jum rispettivament – g?andu jitqies b?ala l-perijodu “ba?iku”. Minflok, fil-fehma tieg?i, g?andha ti?i evalwata l-le?i?lazzjoni Pollakka inkwistjoni kollha, fid-dawl b'mod partikolari, tal-estensjoni tal-perijodu applikabbli g?all-persuni l-?odda li j?allsu l-VAT tal-UE.

24. Fil-fehma tieg?i, il-le?i?lazzjoni inkwistjoni mhijiex konformi mar-rekwi?iti applikabbli g?all-?las lura tal-VAT e??essiva kif ?ie stabbilit iktar'il fuq.

25. L-ewwel nett, g?andu ji?i osservat li fir-rigward tal-persuni l-?odda kollha li j?allsu l-VAT tal-UE, il-perijodu ta' 60 jum huwa (awtomatikament) esti? g?al 180 jum sakemm ma jiddepo?itawx garanzija mal-awtoritajiet fiskali. G?alhekk, il-mi?uri nazzjonali inkwistjoni jimponu perijodu ta' 180 jum b'mod ?enerali u fiss ming?ajr ma jag?mlu l-ebda distinzjoni, g?al dan il-perijodu, bejn id-diversi gruppi ta' persuni taxxabbli fi ?dan is-“sottosistema” tal-persuni l-?odda li j?allsu l-VAT tal-UE. G?alhekk jista' ji?i kkunsidrat li, b'mod ?enerali u bla ebda ba?i o??ettiva, li l-attività ta' dawk il-persuni taxxabbli jista' jkollha l-g?an li tikkaw?a dannu lill-interessi tat-Te?or. (15)

26. It-tieni nett, naqbel ukoll mal-qorti tar-rinviju li min?abba l-fatt li l-perijodu ta' 180 jum – li matulu l-e?er?izzju tad-dritt tal-persuna taxxabbli li tnaqqas il-VAT ikun *de facto* sospi? – huwa: (i) sitt darbiet itwal mill-perijodu finanzjarju applikabbli g?all-VAT (ji?ifieri xahar), u (ii) tliet darbiet itwal mill-perijodu ba?iku sabiex ji?u ttrattati kwistjonijiet partikolarment kumplessi, (16) konsegwentement jista' jitqies b?ala irra?onevoli. L-ammont tal-garanzija li g?andu l-g?an li jissalvagwardja l-interessi tat-Te?or huwa ta' madwar EUR 62 000, li huwa 100 darba iktar mid-d?ul medju fix-xahar fl-ekonomija Pollakka.

27. Barra minn hekk, fir-rigward tal-kuntest li fih persuna ?dida li t?allas il-VAT tal-UE tintalab

tiddepo?ita tali garanzija u tibbenefika mill-perijodu ta' 60 jum, f'dak il-punt negozjant ikun g?adu qed ji?viluppa l-attivitajiet ekonomi?i tieg?u, u hekk kif turi l-prattika, dan jinvolvi nefqa f'investiment sostanzjali u ta' spiss ma jkunx g?adu qed jopera fuq skala kbira. G?alhekk, il-?tie?a li jistenna 180 jum sabiex jikseb il-?las lura tal-VAT e??essiva u/jew in-nuqqas ta' possibbiltà li jiddisponi minn PLN 250 000 jista' jkollhom effett kbir fuq ir-ri?ultati finanzjari ta' persuna taxxabbli (17). Barra min hekk, jidher li kumpannija Pollakka akbar fid-daqs tikseb a??ess g?as-suq Komunitarju ferm iktar fa?ilment minn negozjant Pollakk ?g?ir (fil-fatt, tali ammont jista' sa?ansitra jikkostitwixxi ostakolu insormontabbli g?al dan tal-a??ar).

28. Tabil?aqq, il-fatt li tintalab garanzija ta' PLN 250 000 u l-possibbiltà alternattiva li l-VAT e??essiva tit?allas lura biss wara 180 jum, fil-prattika, jistg?u tassew jirrappre?entaw ostakolu g?all-impri?i ?g?ar u ta' daqs medju li jixtiequ jag?mlu negozju fis-suq Komunitarju. F'kull ka?, naqbel mal-Kummissjoni li l-fatt li ji?i awtomatikament mitlub ammont fiss ta' PLN 250 000 (18) ming?and il-persuni l-?odda kollha li j?allsu l-VAT tal-UE sabiex ikunu jistg?u jibbenefikaw minn perijodu ta' 60 jum jidher li, b?ala regola ?enerali, imur lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex ti?i pprevenuta l-frodi u sabiex jit?arsu l-interessi tat-Te?or.

29. Fir-rigward tal-argument li 180 jum (jew, alternattivament, id-depo?itu tal-garanzija) huma me?tie?a sabiex ikunu vverifikati t-tran?azzjonijiet intra-Komunitarji, (19) l-ewwel nett, il-Gvern Pollakk ma spjegax b'mod adegwat g?aliex, b?ala regola, je?tie? li jag?mel u?u minn 180 jum. Anki jekk, kif qed isostni, i?-?mien li ?adu l-Istati Membri l-o?ra biex jirrispondu lill-awtoritajiet Pollakki kien je??edi t-tliet xhur f'60% tal-ka?ijiet, dan xorta ma jfissirx li 180 jum (ji?ifieri sitt xhur s?a?) huma l-perijodu l-inqas oneru? li jista' ji?i impost sabiex tkun ipprevenuta l-eva?joni jew il-frodi fiskali.

30. G?andu ji?i mfakkar li l-awtoritajiet tal-Istati Membri g?andhom g?ad-dispo?izzjoni tag?hom l-istrumenti Komunitarji ta' kooperazzjoni u ta' assistenza amministrattiva adottati sabiex jippermettu d-determinazzjoni korretta tal-VAT u ji??ieldu kontra l-eva?joni u l-frodi fiskali f'dan il-qasam, b?al mi?uri stabbiliti mir-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 1798/2003, (20) u mir-Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 1925/2004(21).

31. Barra minn hekk, sabiex b'analo?ija nu?a l-argument li ressaq l-Avukat ?enerali fil-kaw?a *N*, naqbel li anki jekk fil-prattika d-diversi mekkani?mi ta' kooperazzjoni disponibbli g?all-Istati Membri jistg?u ma ja?dmux b'mod effi?jenti u sodisfa?enti, l-Istati Membri m'g?andhomx ikunu jistg?u jinvokaw in-nuqqasijiet fil-kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet fiskali tag?hom sabiex ji??ustifikaw restrizzjoni ta' tali prin?ipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT kif inhu d-dritt g?at-tnaqqis(22).

32. F'kull ka?, iktar importanti minn hekk, jidher li tali ?tie?a – li jkun hemm ?mien suffi?jenti g?all-verifika – di?à jittie?ed inkunsiderazzjoni permezz tad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 87(2) u (3), u permezz ta' dawk tal-Artikolu 97(5), tal-Li?i dwar il-VAT. (23) G?alhekk, l-argumenti tal-Gvern Pollakk g?al perijodu ta' 180 jum (jew alternattivament id-depo?itu ta' garanzija) mhumiex partikolarment konvin?enti.

33. F'dawn i?-?irkustanzi, g?alkemm l-Istati Membri mhumiex, b?ala prin?ipju, preklu?i milli jadottaw mi?uri kawtelatorji mfassla sabiex ti?i ?gurata l-veri?ità tal-ammont e??essiv apparenti tal-VAT li jirri?ulta mill-informazzjoni li tinsab fid-dikjarazzjoni mag?mula mill-persuna taxxabbli, il-mi?uri nazzjonali inkwistjoni, fil-fehma tieg?i, huma sproporzjonati peress li jqieg?du pi? partikolarment kbir fuq il-persuni l-?odda li j?allsu l-VAT tal-UE. Dawn ma jag?mluhix possibbli li dawk il-persuni li j?allsu t-taxxi jirkupraw il-kreditu kollu f'kundizzjonijiet xierqa, b'mod partikolari, f'perijodu ra?jonevoli ta' ?mien.

34. Fil-fehma tieg?i, l-Istati Membri m'g?andhomx ikunu jistg?u j?arsu lilhom infushom mill-

eva?joni jew mill-frodi fiskali billi jg?abbu lill-persuni l-?odda kollha li j?allsu l-VAT tal-UE, jew anki lil ftit minnhom, bil-pi? tal-VAT. Il-fatt li l-perijodi huma twal wisq jimplika li l-persuni taxxabbli qed i?orru, anki jekk biss parzjalment, il-pi? tal-VAT u dan jhedded in-newtralità tas-sistema. Bil-kontra ta' dan, g?andu jkun prin?ipalment l-Istat li jitg?abba bi: (i) ir-responsabbiltà g?all-?estjoni tas-sistema fiskali tieg?u, inklu?a l-prevenzjoni tal-eva?joni u tal-frodi fiskali, kif ukoll (ii) ir-riskji korrispondenti.

35. Nixtieq in?id ukoll li "[g]?alkemm m'g?andiex tkun il-Qorti tal-?ustizzja li tikkumenta dwar kemm huma adatta l-mezzi l-o?ra biex ji?u mi??ielda l-eva?joni u l-frodi fiskali li jistg?u ji?u kkontemplati", (24) ?gur li hemm mezzi inqas oneru?i u restrittivi sabiex ikunu salvagwardjati tali interessi tat-Te?or. Pere?empju, g?andu jkun possibbli li l-ammont tal-garanzija jkun proporzjonat g?all-VAT e??essiva li g?andha ting?ata lura (25) jew li jkun jiddependi fuq id-daqs ekonomiku u/jew il-?ila li j?allas tan-negozju tal-persuna taxxabbli li, nimma?ina, wie?ed jista' jiddedu?ih mid-dikjarazzjoni tat-taxxi tal-persuna. Alternattivament, minflok dan, jistg?u ji?u applikati ?erti limiti.

36. Fl-a??ar nett, l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva jipprekludi, b?ala prin?ipju, il-mi?uri nazzjonali b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali li jkunu sproporzjonati u li, b?ala tali, jdg?ajfu l-implementazzjoni tal-prin?ipji fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, b'mod partikolari d-dritt g?at-tnaqqis.

37. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar'il fuq, hija l-qorti nazzjonali li g?andha tiddetermina u tivverifika – billi tie?u inkunsiderazzjoni ?-?irkustanzi rilevanti kollha tal-kaw?a quddiemha – jekk il-mi?uri nazzjonali inkwistjoni humiex kompatibbli mal-prin?ipji tan-newtralità fiskali u tal-proporzjonalità, billi ma tapplikax, jekk ikun me?tie?, kwalunkwe dispo?izzjoni tad-dritt intern li ma tkunx konformi mad-dritt Komunitarju. (26)

B – *It-tieni domanda*

38. Permezz tat-tieni domanda tag?ha, il-qorti nazzjonali qed tistaqsi jekk il-mi?uri nazzjonali inkwistjoni jistg?ux, minkejja kollox, ji?u kkunsidrati b?ala li jikkostitwixxu mi?uri spe?jali biex ikunu pprevenuti ?erti tipi ta' eva?joni u ta' frodi fiskali skont l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva.

39. Fil-fehma tieg?i, it-tieni domanda te?tie? risposta qasira. Irrispettivament minn jekk il-mi?uri nazzjonali inkwistjoni fil-fatt jikkostitwux mi?uri spe?jali ta' dik ix-xorta jew le, ma jistg?ux jitqiesu b?ala tali sempli?ment g?aliex – kif jidher mid-dokumenti li g?andha quddiemha il-Qorti tal-?ustizzja u indirettament mill-argumenti li ppre?enta l-Gvern Pollakk (27) – ir-Repubblika tal-Polonja ma segwietx il-pro?edura formali li hija espressament ipprovduta fl-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva u ma kisbitx l-awtorizzazzjoni msemmija fl-Artikolu 27(1)(28).

IV – **Konklu?joni**

40. G?alhekk, jiena tal-fehma li l-Qorti tal-?ustizzja g?andha tag?ti r-risposti li ?ejjin g?ad-domandi preliminari tal-Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu:

(1) L-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, jipprekludi, b?ala prin?ipju, mi?uri nazzjonali b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali li jkunu sproporzjonati u li, b?ala tali, jdg?ajfu l-implementazzjoni tal-prin?ipji fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, b'mod partikolari d-dritt g?at-tnaqqis.

(2) Mi?uri nazzjonali, b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ma jistg?ux ji?u kkunsidrati b?ala li jikkostitwixxu mi?uri spe?jali biex ikunu pprevenuti ?erti tipi ta' eva?joni u ta' frodi fiskali

skont l-Artikolu 27(1) tad-Direttiva 77/388/KEE fil-ka? li l-pro?edura formali espressament ipprovduta fl-Artikolu 27 tad-Direttiva 77/388/KEE ma tkunx ?iet segwita.

1 – Lingwa ori?inali: l-Ingli?.

2 – L-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE tal-11 ta’ April 1967 fuq l-armonizazzjoni tal-le?i?lazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejg? (?U 1967, 71, p. 1301) (iktar ’il quddiem: l-“Ewwel Direttiva”).

3 – Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta’ stima (?U L 145, p. 1) (iktar ’il quddiem: is-“Sitt Direttiva”).

4 – Ji?ifieri, il-persuni taxxabbli li nnotifikaw lill-uffi??ju fiskali tag?hom li bi ?siebhom jag?mlu l-ewwel provvista intra-Komunitarja ta’ merkanzija jew ta’ servizzi jew l-ewwel akkwist intra-Komunitarju tag?hom. Ara iktar ’l isfel fir-rigward tad-dispo?izzjonijiet tal-le?i?lazzjoni Pollakka li jirregolaw ir-rekwi?it tar-re?istrazzjoni f’tali ?irkustanzi.

5 – Dziennik Ustaw (il-?azzetta Ufi?jali) Nru 54, intestatura 535.

6 – Iktar ’il quddiem il-“persuni ?odda li j?allsu l-VAT tal-UE”.

7 – It-tieni u t-tielet sentenza tal-Artikolu 87(2), li japplikaw g?al ka?ijiet fejn tkun me?tie?a investigazzjoni ulterjuri, g?andhom japplikaw *mutatis mutandis*.

8 – Ara s-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja Il-Kummissjoni vs L-Italja, tal-25 ta’ Ottubru 2001 (C-78/00, ?abra p. I-8195, punti 32 u 33).

9 – *Ibidem*, punt 34.

10 – Ara, f’dan ir-rigward, il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Fennelly fil-kaw?a Molenheide *et* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 u C?47/96, ?abra p. I-7281, punti 37 sa 39).

11 – Ara s-sentenzi tal-21 ta’ Frar 2006, Halifax *et* (C?255/02, ?abra p. I?1609, punt 71 u l-?urisprudenza ??itata hemmhekk); tas-6 ta’ Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, ?abra p. I-6161, punt 54); u tad-29 ta’ April 2004, Gemeente Leusden u Holin Groep (C?487/01 u C?7/02, ?abra p. I?5337, punt 76). Ara wkoll il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Cosmas fil-kaw?a Ampafrance u Sanofi (C?177/99 u C?181/99, ?abra p. I?7013, punti 70 u 72); is-sentenza Molenheide *et*, (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 10, punt 47); u l-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Poiares Maduro fil-Kaw?a Optigen *et* (C?354/03, C?355/03 u C?484/03, ?abra p. I?483, punt 43).

12 – Ara s-sentenza Molenheide *et*, (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 10, punti 46 u 47). Ara wkoll, pere?empju, f’dak li jirrigwarda l-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva, is-sentenza Halifax *et*, (i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 11, punt 92 u l-?urisprudenza ??itata hemmhekk). Fir-rigward il-prevenzjoni tal-frodi, ara s-sentenza tas-27 ta’ Settembru 2007, Albert Collée (C?146/05, ?abra p. I-7861, punt 26), u ara wkoll il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Cosmas fil-Kaw?a Société générale des grandes sources (C?361/96, ?abra p. I?3495, punt 14).

13 – F’dan il-ka?, ir-rikorrenti talbet, skond il-li?i Pollakka, li l-VAT e??essiva tit?allas lura fil-kont bankarju tag?ha (dak li jissejja? ?las lura dirett). Il-possibbiltà l-o?ra li l-VAT e??essiva ti?i mg?oddija g?all-perijodu finanzjarju su??essiv tissejja? ?las lura indirett.

14 – Il-garanzija mhijiex kundizzjoni biex tinkiseb ?las lura tal-VAT e??essiva. Minflok, dan iktar

huwa kundizzjoni g?al dawk li jridu jibbenefikaw minn perijodu iqsar minn 180 jum. Wara perijodu ta' 12-il xahar li matulu l-persuna taxxabbli tkun ressqet dikjarazzjoni tat-taxxa u ?allset it-taxxi kollha f'waqthom, inklu?a t-taxxa fuq id-d?ul tal-persuni fi?i?i, hija tista' tapplika g?ar-rilaxx jew g?all-?las lura tal-garanzija.

15 – Kif il-qorti tar-rinviju ?ustament tosserva, sabiex il-perijodu ta' 180 jum jinkludi (matul l-ewwel 12-il xahar tag?hom) lill-persuni l-?odda kollha li j?allsu l-VAT tal-UE fil-kategorija tal-persuni li l-operazzjonijiet tag?hom huma ta' theddida g?all-interessi tat-Te?or, jidher metodu e??essivament mekkaniku, peress li d-dispo?izzjonijiet nazzjonali rilevanti ma jqisux il-kundizzjonijiet li jridu ji?u sodisfatti biex ji?i o??ettivament konklu? li l-attività ta' dawk il-persuni taxxabbli jista' jkollha l-g?an li tikkaw?a dannu lit-Te?or. Tali konklu?joni ti??ustifika l-penalizzazzjoni u t-trattament inqas favorevoli ta' persuni taxxabbli "di?onesti"mhux biss fir-rigward tal-persuni li jwettqu attivitajiet su??etti g?all-VAT g?al perijodu ta' iktar minn 12-il xahar mid-data tar-re?istrazzjoni imma anki fir-rigward tal-persuni li debitament i?allsu l-VAT matul l-ewwel sena ta' ?idma.

16 – Kif inhu stabbilit fil-Kodi?i Fiskali Pollakk. Il-qorti nazzjonali tirreferi g?all-Artikolu 139(1) tal-Ustawa Ordynacja Podatkowa (il-Li?i li tistabbilixxi l-Kodi?i Fiskali) tad-29 ta' Awwissu 1997.

17 – Peress li huwa evidenti li tali ammont jikkostitwixxi, bla dubju, pi? finanzjarju.

18 – Peress li l-awtoritajiet fiskali m'g?andhom l-ebda possibbiltà li jadattaw l-ammont tal-garanzija g?al ka? partikolari.

19 – Il-Gvern Pollakk qed isostni li l-perijodu ta' 180 jum huwa me?tie? min?abba l-?tie?a li jkunu vverifikati t-tran?azzjonijiet intra-Komunitarji, fost l-o?rajn, fil-qafas tas-sistema VIES (Sistema ta' Skambju ta' Informazzjoni tal-VAT), li skond huwa, jie?du ?afna ?mien.

20 – Regolament tal-Kunsill tas-7 ta' Ottubru 2003, dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u li j?assar ir-Regolament (KEE) Nru 218/92 (?U L 264, p. 1).

21 – Regolament tal-Kummissjoni tad-29 ta' Ottubru 2004, li jippreskrivi regoli dettaljati biex ikunu implementati xi dispo?izzjonijiet tar-Regolament (KE) Nru 1798/2003 (?U L 331, p. 13). F'dan ir-rigward, ara s-sentenza tat-28 ta' ?unju 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, ?abra p. I-5655), punt 48.

22 – Anki jekk l-Avukat ?enerali Kokott tu?a dan l-argument fir-rigward ta' restrizzjonijiet tal-libertajiet fundamentali. Ara l-konklu?jonijiet tag?ha fil-Kaw?a N (C?470/04, ?abra p. I?7409) punt 114.

23 – Prin?ipalment, fejn ir-ra?unijiet g?all-?las lura je?tie?u investigazzjoni addizzjonali. G?al din l-estensjoni ma ?ie stabbilit l-ebda limitu ta' ?mien. Fejn fl-a??ar mill-a??ar ji?i ddeterminat li l-?las lura hija legali, l-awtoritajiet fiskali g?andhom i?allsu lill-persuna taxxabbli l-ammont dovut flimkien mal-img?ax.

24 – Ara Ampafrance u Sanofi, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 11, punt 62.

25 – Li jidher li ori?inarjament kien previst fir-rigward tal-garanzija fi proposta relattivament re?enti g?al emenda tal-Li?i Pollakka dwar il-VAT. Tali kunsiderazzjonijiet (biex il-garanzija tkun proporzjonata g?all-VAT e??essiva) huma ne?essarji anki fid-dawl tal-fatt li l-ammont tal-garanzija (kif inhi issa) ma jikkorrispondi bl-ebda mod g?ar-riskju effettiv jew reali li huwa espost g?alih it-Te?or fil-konfront ta' persuna ?dida li qed t?allas il-VAT tal-UE. Ara, pere?empju, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2001, Louloudakis (C?262/99, ?abra p. I?5547, punt 69). Nixtieq nosserva wkoll li b?alissa, fil-fatt, hija me?tie?a garanzija ta' PLN 250 000 anki fil-ka? ta' provvista intra-Komunitarja

li l-valur tag?ha jista' jitqies b?ala insinjifikanti. Barra minn hekk, f'dan il-ka?, l-ammont tal-garanzija huwa erba' darbiet akbar mill-VAT e??essiva li ?ie indikat li g?andha tit?allas lura lir-rikorrenti.

26 – Rigward il-kwistjoni tan-nuqqas ta' applikazzjoni, ara s-sentenza tat-18 ta' Lulju 2007, Frigerio Luigi & C. (C?357/06 ?abra p. I-12311, punt 28), li tirreferi g?as-sentenza tal-4 ta' Frar 1988. Murphy *et* (157/86 ?abra p. 673, punt 11), u g?as-sentenza tal-11 ta' Jannar 2007, ITC*,* (C?208/05, ?abra p. I?181, punti 68 u 69).

27 – Fejn isostni li l-mi?uri inkwistjoni ma jistg?ux jitqiesu b?ala "mi?uri spe?jali" fit-tifsira tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva, peress li din tal-a??ar ma tirregolax kwistjonijiet li jirigwardaw il-perijodi u l-pro?eduri li japplikaw g?al ?las lura ta' VAT e??essiva. Dawn huma kwistjonijiet li huma fid-diskrezzjoni tal-Istati Membri.

28 – Ara s-sentenza tal-21 ta' Settembru 1988, Il-Kummissjoni vs Franza (50/87, ?abra p. 4797, punt 22); il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Slynn fil-Kaw?i Jeunehomme u EGI (123/87 u 330/87, ?abra p. 4517, b'mod partikolari p. 4535); is-sentenza tat-13 ta' Frar 1985, Direct Cosmetics (5/84, ?abra p. 617, punt 37); u s-sentenza tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C?97/90, ?abra p. I?3795, punti 33 sa 35). Ara, ukoll, is-sentenza tal-10 ta' April 1984, Il-Kummissjoni vs Il-Bel?ju (324/82, ?abra p. 1861).