Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

BOT

ippre?entati fis-26 ta’ Mejju 2011 (1)

Kaw?a C-274/10

Il-Kummissjoni Ewropea

vs

Ir-Repubblika tal-Ungerija

“Nuqqas ta’ Stat li jwettaq obbligu – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur mi?jud – Le?i?lazzjoni nazzjonali li tippermetti r-rimbors tal-e??ess tal-VAT biss meta dan je??edi l-ammont tat-taxxa li tirri?ulta minn operazzjonijiet li jkunu g?adhom ma humiex im?allsa – Prin?ipju ta’ newtralità fiskali”

1. It-taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar ’il quddiem il-“VAT”), permezz tas-sistema komuni stabbilita mid-dritt tal-Unjoni, hija taxxa fuq il-konsum li tin?abar f’kull stadju tal-pro?ess tal-produzzjoni jew tad-distribuzzjoni u li g?andha tit?allas kompletament mill-konsumatur finali.

2. Sabiex tippermetti lill-operaturi ekonomi?i, li huma responsabbli li ji?bruha ming?and il-klijenti tag?hom fl-istess ?in meta huma jir?ievu l-prezz g?all-prodotti jew g?as-servizzi tag?hom, ma jerfg?ux il-pi? tag?ha, is-sistema komuni tal-VAT tipprovdi mekkani?mu ta’ tnaqqis, bil-g?an li ti?i ?gurata n-“newtralità” tat-taxxa fil-konfront tag?hom.

3. G?alhekk, l-operaturi ekonomi?i “taxxabbli” huma awtorizzati jnaqqsu mit-taxxa li huma jkunu ?abru ming?and il-klijenti tag?hom u li g?aliha huma debituri fil-konfront tal-Istat Membru l-VAT tal-input li huma stess ikunu ?allsu meta akkwistaw l-o??etti u s-servizzi me?tie?a g?all-e?er?izzju tal-attività professjonali tag?hom.

4. Dan ir-rikors g?al nuqqas ta’ twettiq ta’ obbligu jirrigwarda d-dispo?izzjonijiet tas-sistema komuni tal-VAT applikabbli meta d-drittijiet g?at-tnaqqis tal-persuna taxxabbli je??edu l-ammont tat-taxxa dovuta.

5. Skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE (2), meta g?al perijodu partikolari ta’ taxxa, l-ammont ta’ tnaqqis je??edi dak tal-VAT dovuta, l-Istati Membri jistg?u, skont il-kundizzjonijiet li huma g?andhom jiddeterminaw, jew jittrasferixxu l-e??ess g?all-perijodu sussegwenti jew jirrimborsawh.

6. Ir-Repubblika tal-Ungerija hija tal-fehma li, skont din id-dispo?izzjoni, hija kellha d-dritt li tillimita r-rimbors g?all-parti tal-VAT li effettivament kienet t?allset mill-persuna taxxabbli. Peress li l-Kummissjoni Ewropea kienet tal-fehma li l-imsemmija dispo?izzjoni ma tag?tix dik il-possibbiltà lill-Istati Membri, hija ppre?entat dan ir-rikors g?al nuqqas ta’ twettiq ta’ obbligu.

7. F’dawn il-konklu?jonijiet, ser nag?ti l-motivi g?alfejn dan ir-rikors, fil-fehma tieg?i, huwa fondat.

8. Ser insostni li, g?all-kuntrarju ta’ dak li targumenta l-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tag?ha, il-limitazzjoni prevista mid-dritt Ungeri? ma tmurx kontra l-prin?ipju ta’ newtralità li fuqu hija bba?ata s-sistema komuni tal-VAT. Ser nispjega, madankollu, li b?al ma sostniet ukoll dik l-istituzzjoni, l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, moqri fid-dawl tad-dispo?izzjonijiet l-o?rajn tal-istess direttiva dwar id-dritt g?al tnaqqis, jillimita b’mod ?ar is-setg?a tal-Istati Membri g?all-alternattiva li jirrimborsaw l-e??ess jew li jittrasferixxuh g?all-perijodu sussegwenti, u dan ming?ajr ma jag?mel distinzjoni bejn il-VAT im?allsa u dik li hija sempli?ement dovuta.

9. Stat Membru b’hekk ma jistax jillimita r-rimbors tal-e??ess g?all-parti tal-VAT li effettivament tkun t?allset mill-persuna taxxabbli ming?ajr ma je??edi l-mar?ni ta’ diskrezzjoni li huwa g?andu skont id-Direttiva 2006/112.

I – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

10. Skont l-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE (3), il-prin?ipju tas-sistema komuni tal-VAT tinvolvi l-applikazzjoni, fir-rigward tal-prodotti u tas-servizzi, ta’ taxxa ?enerali fuq il-konsum li g?andha tkun e?attament proporzjonali g?all-prezz tal-o??etti u tas-servizzi, irrispettivament min-numru ta’ tran?azzjonijiet li jkunu saru waqt il-pro?ess ta’ produzzjoni u ta’ distribuzzjoni qabel l-istadju ta’ impo?izzjoni. Fuq kull transazzjoni, il-VAT, ikkalkolata fuq il-prezz tal-o??ett jew tas-servizz bir-rata applikabbli g?at-tali o??ett jew servizz, g?andha tkun imposta wara t-tnaqqis tal-ammont tal-VAT mi?jud direttament mal-ispi?a tad-diversi komponenti tal-prezz.

11. It-Titolu VI tad-Direttiva 2006/112, intitolat “Avveniment li jag?ti lok g?al ?las u imposizzjoni ta’ VAT”, jinkludi, b’mod partikolari, dawn id-dispo?izzjonijiet:

“Artikolu 62

G?all-finijiet ta’ din id-Direttiva:

(1) ?Avveniment li jag?ti lok g?al ?las’ g?andha tfisser okkorrenza li permezz tag?ha l-kondizzjonijet legali me?tie?a biex ti?i imposta l-VAT huma sodisfatti;

(2) Il-VAT g?andha ti?i ?imposta’ meta l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-li?i, f’mument partikolari, biex ti?bor it-taxxa mill-persuna so??etta li t?allasha, g?alkemm i?-?mien g?all-?las jista’ jkun pospost.

[…]

Artikolu 63

G?andu jkun hemm avveniment li jag?ti lok g?al ?las u l-VAT g?andha ti?i imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti.

[…]

Artikolu 65

Meta ?las jrid isir akkont qabel ma l-merkanzija jew is-servizzi ji?u pprovduti, il-VAT g?andha ti?i imposta meta ji?i ri?evut il-?las u fuq l-ammont ri?evut.

Artikolu 66

B?ala deroga mill-Artikoli 63, 64 u 65, l-Istati Membri jistg?u jipprovdu li l-VAT g?andha ti?i imposta, fir-rigward ta' ?erti transazzjonijiet jew ?erti kategoriji ta' persuni taxxabbli f'wie?ed mi?-?minijiet li ?ejjin:

a) mhux iktar tard mi?-?mien tal-?ru? tal-fattura;

b) mhux iktar tard mi?-?mien meta ji?i ri?evut il-?las;

?) fejn ma tin?ari?x fattura, jew tin?are? tard, f'perjodu spe?ifikat mid-data ta' l-avveniment li jag?ti lok g?al ?las.

[…]"

12. It-Titolu X tad-Direttiva 2006/112 huwa ddedikat g?at-tnaqqis. Il-Kapitolu 1 tieg?u, intitolat "Tnaqqis", jinkludi, b'mod partikolari, l-Artikoli 167 u 168, li huma fformulati kif ?ej:

"Artikolu 167

Dritt ta' tnaqqis ise?? fil-?in meta t-taxxa mnaqqsa ti?i imposta.

Artikolu 168

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 mill-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 taxxabli o?ra;

[...]"

13. Il-Kapitolu 4 tat-Titolu X tad-Direttiva 2006/112 jirrigwarda r-regoli li jirregolaw l-e?er?izzju tad-dritt g?al tnaqqis. Dan jinkludi, fost o?rajn, l-artikoli li ?ejjin:

"Artikolu 178

Biex te?er?ita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabbli g?andha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ?ejjin:

a) g?all-finijiet ta' tnaqqis skond l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, hi g?andha jkollha fattura im?ejjija skond l-Artikoli 220 sa 236 u l-Artikoli 238, 239 u 240;

[…]

Artikolu 179

Il-persuna taxxabbli g?andha teffettwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totalii tal-VAT dovuta g?al perjodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali ta' VAT li fir-rigward tag?ha, matul l-istess perjodu, id-dritt li tnaqqas irri?ulta u hu e?er?itat skont l-Artikolu 178.

[…]

Artikolu 183

Fejn, g?al perjodu partikolari ta' taxxa, l-ammont ta' tnaqqis je??edi l-ammont tal-VAT dovuta, l-Istati Membri jistg?u, skont il-kondizzjonijet li huma g?andhom jiddeterminaw, jew jag?mlu rifu?joni jew imexxu l-e??ess 'il quddiem g?all-perjodu li jmiss.

Madankollu, l-Istati Membri jistg?u jirrifjutaw li jag?mlu rifu?joni jew li jmexxu 'il quddiem jekk l-ammont ta' l-e??ess hu insinifikanti."

14. Il-Kapitolu 5 tat-Titolu X tad-Direttiva 2006/112 huwa intitolat "A??ustament tat-tnaqqis". Dan jippre?i?a, fl-Artikoli 184 u 185 tieg?u:

"Artikolu 184

It-tnaqqis inizjali g?andu ji?i a??ustat fejn dan ikun og?la jew inqas minn dak li g?alih il-persuna taxxabbli kienet intitolata.

Artikolu 185

1. L-a??ustament g?andu, b'mod partikolari, isir fejn, wara li ssir id-denunzja tal-VAT, isir xi tibdil fil-fatturi u?ati biex jiddeterminaw l-ammont li g?andu jitnaqqas, per e?empju fejn ix-xirjiet huma kkan?ellati jew hu miksub ro?s fil-prezzijiet.

2. B?ala deroga mill-paragrafu 1, m'g?andu jsir l-ebda a??ustament fil-ka? ta' transazzjonijiet li jibqg?u totalment jew parzjalment mhux im?allsa jew fil-ka? ta' distruzzjoni, telf jew serq tal-proprjetà li ?ie ppruvat jew ikkonfermat kif imiss, jew fil-ka? ta' merkanzija ri?ervata g?all-iskop ta' g?oti ta' rigali ta' valur ?g?ir jew ta' l-g?oti ta' kampjuni, kif spe?ifikat fl-Artikolu 16.

Madanakollu, fil-ka? ta' transazzjonijiet li jibqg?u totalment jew parzjalment mhux im?allsa jew fil-ka? ta' serq, l-Istati Membri jistg?u je?tie?u li jsir a??ustament."

15. L-obbligi tal-persuni taxxabbli fir-rigward tal-?las tal-VAT huma ddikjarati fit-Titolu XI tad-Direttiva 2006/112, li jinkludi, b'mod partikolari, l-Artikoli segwenti:

"Artikolu 206

Kwalunkwe persuna taxxabbli responsabbli g?all-?las tal-VAT g?andha t?allas l-ammont nett tal-VAT meta tippre?enta d-denunzja tal-VAT prevista fl-Artikolu 250. L-Istati Membri jistg?u, madanakollu, jiffissaw data differenti g?all-?las ta' l-ammont u jistg?u jitolbu ?las temporanju.

[…]

Artikolu 250

1. Kull persuna taxxabbli g?andha tippre?enta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni kollha me?tie?a biex tin?adem it-taxxa li ?iet imposta u t-tnaqqis li jrid isir […]

[...]

Artikolu 252

Id-denunzja tal-VAT g?andha ti?i ppre?entata sa terminu perentorju li jkun stabbilit mill-Istati

Membri. Dak it-terminu perentorju m'g?andux ikun ta' aktar minn xahrejn mill-a??ar ta' kull perjodu fiskali.

2. Il-perjodu fiskali g?andu jkun stabbilit minn kull Stat Membru f'xahar, f'xahrejn jew f'tliet xhur.

L-Istati Membri jistg?u, madankollu, jistabbilixxu perjodi fiskali differenti sakemm dawn ma jaqb?ux sena."

B – *Il-le?i?lazzjoni nazzjonali*

16. L-Artikolu 55(1) tal-Li?i CXXVII tal-2007 dwar il-VAT (4), jipprovdi:

"It-twettiq tal-fatt li permezz tieg?u sse?? o??ettivament l-operazzjoni li ti??enera t-taxxa (iktar 'il quddiem ir-?realizzazzjoni') jag?ti lok g?all-impo?izzjoni tat-taxxa."

17. Skont l-Artikolu 56 tal-li?i Ungeri?a dwar il-VAT, "[i]t-taxxa dovuta ti?i kkonstatata fil-mument tar-realizzazzjoni - sakemm dik il-li?i ma tipprovdix mod ie?or".

18. L-Artikolu 119(1) tal-imsemmija li?i jipprovdi:

"Sakemm il-li?i ma tipprovdix mod ie?or, id-dritt g?at-tnaqqis tat-taxxa jori?ina meta jkollha ti?i stabbilita t-taxxa dovuta li tikkorrispondi g?at-taxxa tal-input kkalkolata (Artikolu 120)."

19. L-Artikolu 131 tal-li?i Ungeri?a dwar il-VAT jipprovdi:

"(1) Il-persuna taxxabbli rre?istrata g?all-finijiet tal-VAT fit-territorju nazzjonali tista' tnaqqas mill-ammont totali tat-taxxa dovuta g?al perijodu taxxabbli l-ammont tat-taxxa tal-input li tista' titnaqqas li tkun ori?inat matul l-istess perijodu taxxabbli jew matul perijodu jew perijodi pre?edenti.

(2) Jekk id-differenza stabbilita b'mod konformi mal-paragrafu 1 tkun negattiva, il-persuna taxxabbli rre?istrata g?all-finijiet tal-VAT fit-territorju nazzjonali tista':

a) tikkunsidra dik id-differenza, matul il-perijodu taxxabbli segwenti, b?ala element li jnaqqas l-ammont totali tat-taxxa dovuta minnha b'mod konformi mal-paragrafu 1 g?al dak il-perijodu taxxabbli, jew

b) titlob ir-rimbors tad-differenza ming?and l-awtoritajiet fiskali tal-Istat skont il-kundizzjonijiet u l-pro?eduri ddefiniti fl-Artikolu 186."

20. L-Artikolu 186 ta' dik il-li?i jipprovdi hekk:

"(1) Ir-rimbors tal-ammont tad-differenza negattiva stabbilita b'mod konformi mal-Artikolu 131(1) - ikkore?ut b'mod konformi mal-paragrafu 2 - jista' jintalab l-iktar kmieni sa mid-data ta' skadenza ffissata fil-li?i XCII tal-2003 [dwar is-sistema tat-taxxa (5)], jekk

a) il-persuna taxxabbli rre?istrata g?all-finijiet tal-VAT fit-territorju nazzjonali tag?mel it-talba lill-awtoritajiet fiskali fil-mument meta tippre?enta d-dikjarazzjoni tag?ha b'mod konformi mal-Artikolu 184; […]

[...]

(2) Meta l-persuna taxxabbli rre?istrata g?all-finijiet tal-VAT fit-territorju nazzjonali li tippro?edi b'mod konformi mal-paragrafu 1(a), ma t?allasx immedjatament, qabel l-iskadenza msemmija fil-paragrafu 1, l-ammont, li jinkludi wkoll taxxa, li jikkorrispondi g?all-operazzjoni li tikkostitwixxi l-ba?i ?uridika tar-riperkussjoni tat-taxxa, jew jekk id-debitu tag?ha ma jitne??iex b'mod ie?or qabel dik id-

data, g?andu jitnaqqas it-total tat-taxxa tal-input, espress f'valur assolut, mid-differenza negattiva kkonstatata b'mod konformi mal-Artikolu 131(1), sal-massimu ta' dan l-ammont.

(3) L-Artikolu 131(2)(a) japplika g?as-somma li tnaqqas, b'applikazzjoni tal-paragrafu 2, l-ammont espress f'valur assolut tad-differenza negattiva kkonstatata b'mod konformi mal-Artikolu 131(1), sal-massimu ta' dan l-ammont.

[...]"

21. Jirri?ulta mill-Artikolu 37(1), tal-li?i XCII tal-2003 dwar is-sistema tat-taxxa li l-iskadenza tikkorrispondi g?at-terminu g?all-?las tat-taxxa:

"It-taxxa g?andha ti?i m?allsa fid-data indikata fl-anness tal-li?i jew fil-li?i nfisha (skadenza) […]."

22. Skont il-punt 2(a) tal-Parti I tal-Anness II ta' din il-li?i:

"Il-persuna taxxabbli su??etta g?all-[VAT] g?andha t?allas l-ammont nett dovut tal-[VAT]

– f'ka? ta' dikjarazzjonijiet fiskali ta' kull xahar qabel l-20 tax-xahar ta' wara x-xahar kurrenti,

– f'ka? ta' dikjarazzjonijiet fiskali trimestrali qabel l-20 tax-xahar ta' wara t-trimestru,

– f'ka? ta' dikjarazzjonijiet fiskali annwali qabel il-25 ta' Frar tas-sena ta' wara s-sena fiskali

u tista' titlob ir-rimbors sa mill-istess data."

II – **Il-pro?edura u t-talbiet tal-partijiet**

23. Il-Kummissjoni indirizzat lir-Repubblika tal-Ungerija ittra ta' intimazzjoni ddatata l-21 ta' Marzu 2007, u sussegwentement opinjoni motivata ddatata t-8 ta' Ottubru 2009, li fihom hija spjegat lil dak l-Istat Membru l-motivi g?alfejn fil-fehma tag?ha l-le?i?lazzjoni tieg?u tmur kontra l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112. Hija talbitu wkoll jikkonforma ma' din id-dispo?izzjoni.

24. Peress li r-Repubblika tal-Ungerija, li tikkontesta din l-evalwazzjoni, baqg?et inadempjenti, il-Kummissjoni, b'att tal-20 ta' Mejju 2010, ippre?entat dan ir-rikors fejn talbet li l-Qorti tal-?ustizzja jog??obha:

"1) tikkonstata li r-Repubblika tal-Ungerija naqset milli twettaq l-obbligi tag?ha ta?t id-Direttiva 2006/112[…]

– billi obbligat lill-persuni taxxabbli li d-dikjarazzjoni fiskali tag?hom uriet 'e??ess' fis-sens tal-Artikolu 183 tad-[D]irettiva [2006/112] waqt perijodu taxxabbli partikolari, imexxu dan l-e??ess totalment jew parzjalment 'il quddiem lejn il-perijodu taxxabbli li jmiss, jekk dawn ma ?allsux it-totalità tal-akkwisti korrispondenti lill-fornitur tag?hom, [u]

– min?abba il-fatt li permezz ta' dan l-obbligu, ?erti persuni taxxabbli li d-dikjarazzjoni fiskali tag?hom turi sistematikament 'e??ess', huma marbuta jmexxu 'il quddiem iktar minn darba dan l-e??ess g?all-perijodu taxxabbli li jmiss;

2) tikkundanna lir-Repubblika tal-Ungerija g?all-ispejje?"

25. Ir-Repubblika tal-Ungerija talbet li r-rikors tal-Kummissjoni ji?i mi??ud u li din g?andha ti?i kkundannata g?all-ispejje?.

III – **L-argumenti tal-partijiet**

A – *Il-Kummissjoni*

26. Il-Kummissjoni tirrileva li l-Artikolu 186(2) tal-li?i Ungeri?a dwar il-VAT jeskludi r-rimbors tal-e??ess inkwantu l-VAT tal-input tirri?ulta minn operazzjonijiet li g?alihom ikun g?adu ma t?allasx il-prezz, bil-VAT inklu?a, u ming?ajr ma jkun tne??a l-obbligu tal-?las b'xi mod ie?or. Hija ssostni li din il-limitazzjoni tmur kontra d-dritt tal-Unjoni.

27. Fl-ewwel lok, l-imsemmija limitazzjoni ma tosservax il-prin?ipju ta' newtralità fiskali kif interpretat u kkonkretizzat mill-Qorti tal-?ustizzja. L-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, b'mod partikolari l-kliem tieg?u "skond il-kondizzjonijet li huma g?andhom jiddeterminaw", g?andu ji?i interpretat fid-dawl ta' dan il-prin?ipju, li jikkostitwixxi prin?ipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT u skont liema l-mekkani?mu tat-tnaqqis huwa inti? biex je?les totalment lill-imprenditur mill-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i kollha tieg?u.

28. Il-Kummissjoni tallega li, skont l-Artikoli 62 u 63 tal-imsemmija direttiva, il-VAT tal-output issir dovuta fil-mument tal-kunsinna tal-o??etti jew tal-provvista tas-servizzi, indipendentement mill-?las tal-prezz g?all-operazzjoni kkon?ernata. Fornitur ta' o??etti jew ta' servizzi b'hekk ikun obbligat i?allas il-VAT lit-Te?or Pubbliku, anki jekk ikun g?adu ma t?allasx mill-klijenti tieg?u qabel it-tmiem tal-perijodu taxxabbli. Peress li, f'tali sitwazzjoni, l-Artikolu 186(2) tal-li?i Ungeri?a dwar il-VAT jimpedixxi lill-klijent milli jitlob ir-rimbors tal-VAT li tikkorrispondi g?all-operazzjoni inkwistjoni, dan jarrikkixxi lit-Te?or Pubbliku sakemm ti?i m?allsa l-operazzjoni u ji?bilan?a s-sistema tal-VAT.

29. L-esklu?joni tar-rimbors tal-e??ess tal-VAT li tista' titnaqqas timponi pi? fuq l-operaturi kkon?ernati. Minn na?a, id-dewmien fil-?las mill-Istat tal-kreditu tal-persuna taxxabbli li titlob ir-rimbors inaqqas temporanjament il-valur tal-beni li din il-persuna taxxabbli g?andha, u b'hekk inaqqas il-possibiltajiet tag?ha ta' profitt u l-likwidità tag?ha u g?aldaqstant i?id ir-riskju kummer?jali tag?ha. Min-na?a l-o?ra, billi jnaqqas il-likwidità tal-akkwirent tal-beni jew ta' min jir?ievi s-servizzi, in-nuqqas ta' rimbors tal-e??ess tal-VAT i?id simultanjament ir-riskju li dan l-akkwirent jew dan ir-ri?evitur ma jkunx jista' j?allas g?all-prodotti jew g?as-servizzi li jkun ir?ieva, jew ikun jista' j?allas biss tard. B'hekk, l-imsemmija esklu?joni ??id ukoll ir-riskju kummer?jali tal-fornitur ta' prodotti jew ta' servizzi u g?andha wkoll il-konsegwenza li tnaqqas il-probabbiltà li ti?i rrealizzata l-kundizzjoni g?all-ksib tar-rimbors.

30. G?alkemm is-sistema tal-VAT stabbilita mid-Direttiva 2006/112 timponi pi?ijiet differenti fuq il-persuni taxxabbli, b'mod partikolari l-obbligu li j?allsu l-VAT tal-output lill-Istat indipendentement mill-?las tal-prezz g?all-operazzjoni kkon?ernata mill-klijent, b'mod li l-prin?ipju tan-newtralità fiskali ji?i implementat f'din is-sistema b'?erti restrizzjonijiet, dawn ir-restrizzjonijiet g?andhom ji?u interpretati b'mod restrittiv. Fis-sentenza tal-25 ta' Ottubru 2001, Il-Kummissjoni vs L-Italja (6), il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, b'mod partikolari, li l-Istati Membri ma jistg?ux jiffissaw kundizzjonijiet g?ar-rimbors tal-e??ess tal-VAT im?allsa li jkunu tali li j?ieg?lu lill-persuna taxxabbli terfa', totalment jew parzjalment, il-pi? tal-VAT.

31. Skont il-Kummissjoni, l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi biss li l-Istati Membri jistg?u jiddefinixxu r-regoli pro?edurali li jirregolaw dan ir-rimbors sabiex dawk ir-regoli jinserixxu ru?hom korrettament fid-diversi dispo?izzjonijiet le?i?lattivi tal-pro?edura amministrattiva. Min-na?a l-o?ra, dan l-artikolu ma jippermettix li dan ir-rimbors ji?i ristrett permezz ta' kundizzjonijiet dwar il-mertu. Tali restrizzjoni tmur kontra l-objettiv ta' dan l-artikolu, tag?ti lok g?al differenzi le?i?lattivi mhux ?ustifikati bejn l-Istati Membri u tikser il-prin?ipju ta' newtralità fiskali. Issa, l-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni ma tistabbilixxix regoli formali, i?da tipprova tiffissa limiti materjali g?ar-rimbors tal-VAT.

32. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni tiddikjara li l-imsemmija le?i?lazzjoni nazzjonali hija inkompatibbli wkoll mal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 peress li ma fiha ebda limitazzjoni temporali fir-rigward tat-trasferiment tal-e??ess g?all-perijodu tat-taxxa segwenti.

33. Mill-kliem ta' dan l-artikolu jirri?ulta li l-e??ess g?andu ji?i rrimborsat l-iktar tard matul it-tieni perijodu taxxabbli wara l-ori?ini tieg?u. Min-na?a l-o?ra, skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni, huwa possibbli li l-persuna taxxabbli jkollha titrasferixxi diversi drabi l-e??ess tal-VAT, b'mod partikolari f'ka? ta' persuna taxxabbli li twettaq operazzjonijiet li l-ammont tal-VAT tal-input tag?hom li tista' titnaqqas ikun je??edi regolarment l-ammont tal-VAT tal-output. Dan huwa partikolarment il-ka? tal-persuni taxxabbli li essenzjalment je?er?itaw attivitajiet ta' esportazzjoni, skont l-Artikoli 146(1)(a) u 169(b) tad-Direttiva 2006/112.

34. Il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni lanqas ma tiggarantixxi li l-persuna taxxabbli tirkupra effettivament l-e??ess tal-VAT. Jekk il-persuna taxxabbli tasal biex twaqqaf l-attivitajiet tag?ha min?abba insolvenza ming?ajr ma tkun ?allset g?ax-xirjiet kollha tag?ha, l-e??ess tal-VAT li jikkorrispondi g?ax-xirjiet mhux im?allsa finalment jibqa' f'idejn l-Istat.

B – *Ir-Repubblika tal-Ungerija*

35. Ir-Repubblika tal-Ungerija hija tal-fehma li l-kundizzjoni prevista mil-le?i?lazzjoni tag?ha, li tistipola li t-taxxa effettivament im?allsa biss tista' tkun is-su??ett ta' rimbors, la tikser il-prin?ipju ta' newtralità fiskali u lanqas l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, li b'mod ?ar jag?ti kompetenza lill-Istati Membri biex jiddefinixxu l-kundizzjonijiet tar-rimbors.

36. Fl-ewwel lok, ir-Repubblika tal-Ungerija tallega li din il-kundizzjoni ma tirrappre?entax pi?, g?all-persuna taxxabbli, li jmur kontra l-prin?ipju ta' newtralità fiskali.

37. Fil-fatt, "pi? tal-VAT" g?andu jinftiehem biss b?ala pi? definittiv, ji?ifieri sitwazzjoni fejn il-persuna taxxabbli trid t?allas il-VAT ming?ajr dritt g?al tnaqqis. Il-fatt li l-pi? tal-VAT jintrefa' provvi?orjament jikkostitwixxi biss pi? ta' finanzjament jew ta' likwidità, li jaffettwa biss temporanjament is-sitwazzjoni finanzjarja tal-operatur ikkon?ernat u li ma jmurx kontra l-prin?ipju ta' newtralità fiskali.

38. Ir-Repubblika tal-Ungerija tenfasizza, f'dan ir-rigward, li s-sistema komuni tal-VAT, billi tipprovdi li l-VAT issir dovuta wara r-realizzazzjoni tal-operazzjoni indipendentement mill-?las tal-prezz, fl-Artikoli 62 u 63 tad-Direttiva 2006/112, jew li r-rimbors ta' e??ess tal-VAT tal-input li tista' titnaqqas ise??, l-iktar kmieni, wara t-tmiem tal-perijodu taxxabbli kkon?ernat, i??ieg?el lill-persuni taxxabbli j?allsu tal-ammont tat-taxxa temporanjament.

39. Konsegwentement, il-kundizzjoni inkwistjoni tiddetermina biss il-mument meta tinfeta? il-possibbiltà ta' rimbors ming?ajr ma tikkontesta dan ir-rimbors.

40. Barra minn hekk, dik il-kundizzjoni ma tpo??ix lill-persuna taxxabbli f'riskju finanzjarju,

peress li din tal-a??ar tkun g?adha ma ?allsitx id-dejn tag?ha. Fir-realtà, il-pi? jintrefa' biss mill-bejjieg?, i?da dan jirri?ulta mir-regoli tal-Unjoni, b'mod partikoli mill-Artikoli 62 u 63 tad-Direttiva 2006/112. Peress li dan il-pi? huwa kompatibbli mal-prin?ipju ta' newtralità fiskali, l-allegat pi? li jirri?ulta mil-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni g?all-akkwirent ta' prodotti jew g?al min jir?ievi servizzi ma jistax jitqies b?ala inammissibbli.

41. Il-kundizzjoni tal-?las, iffissata mill-Artikolu 186(2) tal-li?i Ungeri?a dwar il-VAT biex jinkiseb ir-rimbors ta' e??ess tal-VAT, twassal biex ji?i nnewtralizzat il-vanta?? li minnu jibbenefika l-akkwirent ta' prodotti jew min jir?ievi servizzi li jista', fin-nuqqas ta' dik il-kundizzjoni, i?allas lill-fornituri tieg?u permezz tat-taxxa rrimborsata mill-Istat u li jinsab f'sitwazzjoni iktar vanta??u?a minn persuna taxxabbli li tkun ?allset lill-fornituri tag?ha qabel ir-rimbors tal-e??ess tal-VAT. Min-na?a l-o?ra, fil-fehma tal-Kummissjoni, l-Istat inizjalment jerfa' l-pi? tad-dejn fiskali li jirri?ulta mill-operazzjoni u jag?ti self b'xejn lill-persuni taxxabbli, b'mod partikolari meta l-perijodu taxxabbli tal-fornitur tas-servizzi jkun itwal minn dak ta' min jir?ievi s-servizz.

42. L-Artikolu 186(2) tal-li?i Ungeri?a dwar il-VAT huwa inti? biex jevita li persuna taxxabbli tkun tista' tapprofitta mill-possibbiltà li tikseb rimbors tat-taxxa imposta fuq tran?azzjoni li ma tkunx ?allset, jew li forsi qatt ma hija ser t?allas, biex ittejjeb is-sitwazzjoni tal-likwidità tag?ha. Jekk il-fornitur ta' prodotti jew ta' servizzi ma jkunx ?allas il-VAT dovuta minnu, jew g?aliex ikun iddikjaraha matul perijodu taxxabbli ie?or, jew inkella peress li, b'mod aktar ?enerali, ma jkunx jista' j?allas it-taxxa dovuta minnu mal-iskadenza, id-dritt g?ar-rimbors tal-akkwirent ikun, fir-realtà, self mill-Istat li jo?loq pi? fuq il-ba?it ta' dan l-a??ar.

43. Fit-tieni lok, ir-Repubblika tal-Ungerija ssostni li l-interpretazzjoni tal-Kummissjoni tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali tirrestrin?i b'mod mhux ?ustifikat is-setg?a diskrezzjonali mog?tija lill-Istati Membri mill-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112. Skont dak l-Istat Membru, kieku kellu jitqies li kull regola fil-qasam tal-VAT li taffettwa b'xi mod is-sitwazzjoni finanzjarja, il-likwidità jew id-de?i?jonijiet kummer?jali tal-impri?i tikser il-prin?ipju tan-newtralità fiskali, dan iwassal biex jintilef is-sens tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112.

44. Barra minn hekk, ir-Repubblika tal-Ungerija ssostni li l-le?i?lazzjoni tag?ha ma hijiex kumparabbli ma' dik inkwistjoni fis-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja, i??itata iktar 'il fuq, inkwantu l-le?i?lazzjoni Ungeri?a ma taffettwax il-possibbiltà, g?al persuna taxxabbli, li tirkupra l-ammont totali tal-VAT permezz ta' ?las bi flus u fi ?mien ra?onevoli, jekk ikun ?ie ffissat terminu ra?onevoli g?all-?las tat-tran?azzjoni. Barra minn hekk, billi u?at, fil-punt 34 ta' dik is-sentenza, il-kliem "fi ?mien ra?onevoli", il-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxiet li l-Istati Membri g?andhom ?erta diskrezzjoni fir-rigward tal-iffissar ta?-?mien g?ar-rimbors. Konsegwentement, ir-regoli nazzjonali tar-rimbors jistg?u ne?essarjament iwasslu biex il-persuna taxxabbli terfa' temporanjament il-pi? tal-finanzjament ming?ajr ma jkun hemm ksur tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali.

45. Fir-rigward tan-nuqqas ta' limitazzjoni temporali fir-rigward tat-trasferiment tal-e??ess tal-VAT g?all-perijodu tat-taxxa segwenti, ir-Repubblika tal-Ungerija ssostni li la t-test u lanqas il-preambolu tad-Direttiva 2006/112 ma jindikaw li l-e??ess tal-VAT jista' ji?i ttrasferit darba biss.

46. Barra minn hekk, it-twettiq tal-kundizzjoni stipulata mil-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni biex jinkiseb ir-rimbors jiddependi mid-de?i?joni tal-persuna taxxabbli kkon?ernata stess. Jekk tkun ?allset g?all-o??ett jew servizz, il-kwistjoni tat-trasferiment g?al perijodu taxxabbli ulterjuri ma tqumx.

47. Finalment, ir-Repubblika tal-Ungerija tenfasizza li, fil-prattika kummer?jali, id-differiment tal-?las minn 90 sa 120 jum jista' jitqies b?ala normali. F'dawn i?-?irkustanzi, it-trasferiment imtenni tar-rimbors jista' jaffettwa biss lill-persuni taxxabbli li jippre?entaw dikjarazzjoni kull xahar. Effettivament, il-persuni taxxabbli li jag?mlu dikjarazzjoni kull tliet xhur, fil-bi??a l-kbira,

probabbilment ikunu ?allsu, matul il-perijodu taxxabbli segwenti, il-prezz tal-VAT imposta fuq l-operazzjonijiet tal-input tag?hom b'mod li r-rimbors ma jkunx iktar esklu? skont l-Artikolu 186(2) tal-li?i Ungeri?a dwar il-VAT.

IV – **Evalwazzjoni**

48. Il-Kummissjoni titlob lill-Qorti tal-?ustizzja tikkonstata li l-le?i?lazzjoni Ungeri?a tikser id-Direttiva 2006/112 peress li, minn na?a, ir-rimbors ta' e??ess tal-VAT huwa su??ett g?all-kundizzjoni li t-taxxa tkun effettivament t?allset u, min-na?a l-o?ra, skont din il-kundizzjoni, ir-rimbors tal-e??ess li jikkorrispondi g?all-parti tal-VAT li tkun g?adha ma t?allsitx jista' ji?i ttrasferit b'mod indefinittiv u mhux biss g?all-perijodu segwenti.

49. Fuq ba?i preliminari, g?andu ji?i kkonstatat li t-tieni lment msemmi mill-Kummissjoni huwa biss il-konsegwenza tal-applikazzjoni tal-kundizzjoni prevista mil-le?i?lazzjoni Ungeri?a inkwistjoni, li tissemma fl-ewwel ilment. Il-legalità tat-trasferiment tal-parti tal-VAT li tkun g?adha ma t?allsitx sa meta din tit?allas mill-persuna taxxabbli u b'hekk, jekk ikun il-ka?, lil hinn mill-perijodu taxxabbli segwenti, g?alhekk tiddependi mill-konformità mad-dritt tal-Unjoni tal-kundizzjoni prevista mir-Repubblika tal-Ungerija, li tistabbilixxi li l-VAT im?allsa biss tista' tag?ti lok g?al rimbors.

50. G?aldaqstant, il-kwistjoni li g?andha ti?i de?i?a fil-kuntest ta' dan ir-rikors tirrigwarda l-punt jekk Stat Membru g?andux dritt jillimita r-rimbors ta' e??ess tal-VAT g?all-parti tat-taxxa li di?à tkun t?allset mill-persuna taxxabbli.

51. Ir-Repubblika tal-Ungerija ssostni li s-setg?a li tistabbilixxi tali kundizzjoni hija mog?tija lilha mill-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, li jipprevedi li, f'ka? ta' e??ess tal-VAT, l-Istati Membri jistg?u jew je?i?u li dan ji?i ttrasferit g?all-perijodu segwenti, jew inkella jippro?edu g?ar-rimbors tieg?u skont il-kundizzjonijiet li jiffissaw.

52. G?aldaqstant g?andu ji?i stabbilit jekk il-parti tal-fra?i "skond il-kondizzjonijet li huma g?andhom jiddeterminaw", li tinsab fl-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, tag?tix lil Stat Membru s-setg?a li jillimita r-rimbors tal-e??ess tal-VAT g?all-parti tat-taxxa li tkun t?allset mill-persuna taxxabbli.

53. Il-Kummissjoni ssostni li din id-dispo?izzjoni ma tippermettix lil Stat Membru jistipola tali kundizzjoni peress li din tmur kontra, minn na?a, il-prin?ipju ta' newtralità tas-sistema komuni tal-VAT g?all-persuni taxxabbli u, min-na?a l-o?ra, is-sens u l-portata ta' dik id-dispo?izzjoni.

54. Ma ninsabx konvint mill-argument tal-Kummissjoni bba?at fuq il-prin?ipju ta' newtralità fiskali. Min-na?a l-o?ra, naqbel mal-po?izzjoni tag?ha fir-rigward tas-sens u l-portata tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112.

1. Il-prin?ipju ta' newtralità fiskali

55. G?all-kuntrarju ta' dak li ssostni l-Kummissjoni, jiena ma ninsabx konvint li l-limitazzjoni tar-rimbors ta' e??ess tal-VAT g?all-parti tat-taxxa li tkun t?allset mill-persuna taxxabbli hija realment kontra l-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT li, kif tfakkar dik l-istituzzjoni, jikkostitwixxi prin?ipju fundamentali inerenti g?as-sistema komuni tal-VAT (7).

56. Dan il-prin?ipju g?andu kontenut doppju. Dan je?tie?, fl-ewwel lok, li l-operaturi ekonomi?i li jkunu jinsabu f'sitwazzjoni simili kif ukoll il-prodotti u s-servizzi simili, li b'hekk jinsabu f'kompetizzjoni kontra xulxin, ji?u ttrattati b'mod identiku fir-rigward tal-VAT, sabiex ti?i evitata kwalunkwe distorsjoni tal-kompetizzjoni. Minn dan l-aspett, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali jikkostitwixxi espressjoni, fil-qasam tal-VAT, tal-prin?ipju ?enerali ta' trattament ugwali (8).

57. Il-prin?ipju ta' newtralità fiskali jimplika, fit-tieni lok, li l-persuna taxxabbli tin?eles totalment mill-VAT imposta fuq il-prodotti jew is-servizzi li tkun akkwistat sabiex te?er?ita l-attivitajiet intaxxati tag?ha (9). Din hija implementata, fis-sistema komuni tal-VAT, mis-sistema ta' tnaqqis li l-portata tag?ha ?iet interpretata fir-rigward ta' dan il-prin?ipju.

58. B'hekk, b'mod konformi mal-?urisprudenza, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali jipprekludi, minn na?a, li s-sistema ta' tnaqqis ikollha l-effett li l-ammont tal-VAT li l-persuna kkon?ernata tkun iddikjarat li huwa dovut lill-amministrazzjoni je??edi dak tat-taxxa li hija tkun irkuprat jew li jkun dovut lilha mill-klijenti tag?ha (10). Min-na?a l-o?ra, dan jopponi mi?ura nazzjonali li timponi fuq il-persuna taxxabbli l-ispi?a tal-VAT li hija tkun ?allset fil-kuntest tal-attività ekonomika tag?ha ming?ajr ma jag?tiha l-possibbiltà li tnaqqasha (11). Fi kliem ie?or, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali je?tie? li r-regoli dwar it-tnaqqis jippermettu li ti?i eliminata totalment it-taxxa tal-input li l-persuna taxxabbli tkun ?allset g?all-produzzjoni tal-prodotti jew tas-servizzi intaxxati tag?ha. Fl-a??ar mill-a??ar, l-g?an huwa li ji?i evitat li l-persuna taxxabbli jkollha t?allas taxxa residwali.

59. Madankollu, fil-?urisprudenza ma hemmx pre?edent fejn il-Qorti tal-?ustizzja kienet qalet li l-prin?ipju ta' newtralità fiskali jipprekludi li l-persuna taxxabbli tanti?ipa l-VAT u b'hekk terfa' provvi?orjament il-pi? finanzjarju li dan il-?las bil-quddiem jimplika.

60. Is-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja, i??itata iktar 'il fuq, imsemmija mill-Kummissjoni, ma tippermettix, fil-fehma tieg?i, li wie?ed jiddedu?i tali prin?ipju. Effettivament, f'din is-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja kienet ikkonfrontata b'le?i?lazzjoni ta' Stat Membru li kienet tistabbilixxi li r-rimbors tal-e??ess tal-VAT li minnu kienu jibbenefikaw ?ertu numru ta' persuni taxxabbli g?as-sena 1992 kellu jsir permezz tal-assenjazzjoni ta' titoli tal-Istati ma?ru?a mill-1 ta' Jannar 1994 u bi skadenza ?ames jew g?axar snin wara l-?ru? tag?hom.

61. Huwa f'dan il-kuntest li l-Qorti tal-?ustizzja qalet li, g?alkemm l-Istati Membri g?andhom ?erta libertà ta' manuvrar fl-istabbiliment tal-kundizzjonijiet g?ar-rimbors tal-e??ess tal-VAT (12), il-kundizzjonijiet li huma jiffissaw ma jistg?ux ikunu tali li jmorru kontra l-prin?ipju ta' newtralità fiskali billi j?ieg?lu lill-persuna taxxabbli terfa' l-pi? tal-VAT, totalment jew parzjalment, b'mod li g?andhom jippermettu lill-persuna taxxabbli tirkupra, f'kundizzjonijiet adegwati, it-totalità tal-kreditu li jirri?ulta minn dan l-e??ess tal-VAT. Minn dan hija ddedu?iet li dan jimplika li r-rimbors g?andu jing?ata, fi ?mien ra?onevoli, permezz ta' ?las fi flus jew b'mod ekwivalenti, u li, fi kwalunkwe ka?, il-mod ta' rimbors adottat ma g?andu jo?loq ebda riskju finanzjarju g?all-persuna taxxabbli (13).

62. Fis-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja, i??itata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja b'hekk sempli?ement ikkundannat il-kundizzjonijiet tar-rimbors inkwistjoni fuq il-ba?i li dawn ma kinux jikkostitwixxu ?las fi flus fi ?mien ra?onevoli (14).

63. Barra minn hekk, meta wie?ed je?amina l-iskop ?enerali tas-sistema komuni tal-VAT, wie?ed isib, kif jenfasizza l-Gvern Ungeri?, li din timponi lill-persuna taxxabbli t?allas bil-quddiem din it-taxxa, mhux biss dik fuq il-prodotti u s-servizzi li takkwista biex te?er?ita l-attivitajiet intaxxati tag?ha, i?da wkoll, sa ?ertu punt, dik li hija trid t?allas lit-Te?or pubbliku.

64. Fil-fatt, kif indikajt, skont is-sistema komuni, il-VAT tin?abar f'kull stadju tal-katina tal-produzzjoni jew tad-distribuzzjoni, b'mod li l-persuna taxxabbli g?andha, fil-prin?ipju, t?allasha lill-

fornituri tag?ha biex, sussegwentement, tnaqqas il-VAT li jkollha t?allas lit-Te?or Pubbliku.

65. Bl-istess mod, skont l-Artikoli 63, 206 u 250 tad-Direttiva 2006/112, il-persuna taxxabbli g?andha t?allas, meta tippre?enta kull dikjarazzjoni tal-VAT, mhux biss it-taxxa li hija tkun ?abret effettivament ming?and il-klijenti tag?ha, i?da wkoll dik li tkun g?adha dovuta lilha abba?i tal-prodotti li tkun ikkunsinnat jew tas-servizzi li tkun di?à pprovdiet. Effettivament, g?andu ji?i mfakkar li skont dan l-Artikolu 63, it-taxxa ssir dovuta fil-mument meta ji?u kkunsinnati l-prodotti jew ipprovduti s-servizzi.

66. Sal-punt li, fil-ma??oranza tal-ka?ijiet, id-dejn tal-persuni taxxabbli lejn it-Te?or Pubbliku je??edi l-ammont tad-drittijiet ta' tnaqqis tag?hom, il-persuni taxxabbli b'hekk jistg?u jkunu kostretti li jerfg?u l-pi? finanzjarju li jikkorrispondi g?all-parti tal-VAT li tkun saret dovuta u li huma jkunu g?adhom ma da??lux.

67. Barra minn hekk, jekk skont l-opzjoni prevista mill-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, Stat Membru jidde?iedi li jittrasferixxi l-e??ess tal-VAT g?all-perijodu segwenti, li t-tul tieg?u, skont l-Artikolu 252 tal-istess direttiva, jista' jestendi sa sena, il-persuna taxxabbli jkollha tistenna g?al dak il-perijodu kollu ir-rimbors mhux biss tat-taxxa li tkun g?adha ma ?allsitx, i?da wkoll dik li tkun di?à ?allset.

68. F'ka? b?al dak, il-persuna taxxabbli jkollha t?allas il-VAT bil-quddiem u terfa' l-pi? finanzjarju li dan il-?las bil-quddiem jimplika u, skont it-tul tal-perijodu taxxabbli ffissat mill-Istat Membru, il-pi? fuq il-finanzi tal-persuna taxxabbli jista' jkun ikbar minn dak ikkaw?at mil-le?i?lazzjoni Ungeri?a, li tipprevedi r-rimbors ming?ajr trasferiment tat-taxxa di?à m?allsa.

69. Finalment, il-Kummissjoni tenfasizza li, jekk il-persuna taxxabbli kellha tasal biex twaqqaf l-attivitajiet tag?ha min?abba insolvenza ming?ajr ma tkun ?allset ix-xirjiet kollha tag?ha, l-e??ess tal-VAT li jikkorrispondi g?ax-xirjiet mhux im?allsa finalment jibqa' f'idejn l-Istat.

70. Fil-fehma tieg?i din i?-?irkustanza ma tmurx kontra l-prin?ipju ta' newtralità fiskali. Dan il-prin?ipju ma jipprekludix arrikkament min-na?a tal-Istat, i?da li l-VAT tal-input im?allsa mill-persuna taxxabbli g?all-e?er?izzju tal-attivitajiet intaxxati tag?ha tibqa' finalment dovuta minnha. Dan ikun il-ka? biss jekk il-persuna taxxabbli ma tkunx ?allset il-VAT.

71. F'ka? ta' insolvenza tal-persuna taxxabbli, ji?u ppre?udikati wkoll il-fornituri tag?ha li, skont is-sistema komuni tal-VAT, huma obbligati j?allsu lill-Istat it-taxxa dovuta minkejja li jkunu g?adhom ma da??luhiex. Madankollu, il-fatt li l-fornitur ta' persuna taxxabbli li tkun waqqfet l-attivitajiet tag?ha min?abba insolvenza jkun debitur lejn it-Te?or Pubbliku g?al taxxa li huwa ma jistax jirkupra jirri?ulta mill-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT, iktar pre?i?ament mill-Artikoli 63, 206 u 250 tad-Direttiva 2006/112. Barra minn hekk, dan il-ka? huwa previst espressament fl-Artikolu 185 tad-Direttiva 2006/112, li jittratta l-possibbiltà g?all-Istat Membru li jag?mel rettifiki f'ka? ta' operazzjonijiet totalment jew parzjalment mhux im?allsa.

72. G?aldaqstant huwa fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet kollha li nsib diffikultajiet biex naqbel mal-argument tal-Kummissjoni, li skontu l-le?i?lazzjoni Ungeri?a, peress li tobbliga lill-persuna taxxabbli t?allas bil-quddiem it-taxxa tal-input dovuta, tmur kontra l-prin?ipju ta' newtralità fiskali.

73. ?ertament, kif jirri?ulta mit-tieni parti tal-anali?i tieg?i, id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 dwar ir-rimbors ta' e??ess tal-VAT ma jawtorizzawx lir-Repubblika tal-Ungerija, fil-fehma tieg?i, timponi l-kundizzjoni inkwistjoni.

74. Madankollu, ma humiex il-kundizzjonijiet konkreti tal-applikazzjoni tad-dritt tat-tnaqqis li

g?andhom jiddeterminaw l-implikazzjonijiet pre?i?i tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali. G?all-kuntrarju, huwa dan il-prin?ipju li g?andu, f'ka? ta' silenzju jew insuffi?jenza tat-testi tad-Direttiva 2006/112, jiggwida l-interpretazzjoni tag?hom.

75. F'din il-kaw?a, ma huwiex il-prin?ipju ta' newtralità fiskali li, fil-fehma tieg?i, jipprekludi l-le?i?lazzjoni inkwistjoni, i?da d-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 u, b'mod partikolari, l-Artikolu 183 tag?ha.

2. Is-sens u l-portata tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112

76. Fil-fehma tieg?i, l-argument tar-Repubblika tal-Ungerija, li jg?id li l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 jawtorizzaha tistabbilixxi l-kundizzjoni inkwistjoni, fl-ewwel lok imur kontra l-kliem ta' dik id-dispo?izzjoni. G?andu ji?i mfakkar li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, jipprovdi, "[f]ejn, g?al perjodu partikolari ta' taxxa, l-ammont ta' tnaqqis je??edi l-ammont tal-VAT dovuta, l-Istati Membri jistg?u, skond il-kondizzjonijet li huma g?andhom jiddeterminaw, jew jag?mlu rifu?joni jew imexxu l-e??ess 'il quddiem g?all-perjodu li jmiss".

77. Meta ne?amina din id-dispo?izzjoni, nikkonstata, minn na?a, li dan it-test jag?ti lill-Istati Membri biss ?ew? possibbiltajiet, ji?ifieri jew li l-e??ess ji?i ttrasferit g?all-perijodu segwenti, jew inkella li jirrimborsawh skont il-kundizzjonijiet li g?andhom ji?u ddeterminati minnhom.

78. G?andu ji?i rrilevat, min-na?a l-o?ra, li l-parti tal-fra?i "skond il-kondizzjonijet li huma g?andhom jiddeterminaw" tirrigwarda biss il-kundizzjonijiet tar-rimbors, u mhux id-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis. Dik l-anali?i hija kkonfermata wkoll fil-lingwi li fihom ?ie adottat l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva, li ?ie riprodott fl-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 (15).

79. G?aldaqstant, il-kundizzjonijiet li g?andhom ji?u stipulati mill-Istati Membri, fid-dawl tat-test tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, jirrigwardaw biss il-kundizzjonijiet pratti?i tar-rimbors tal-e??ess u mhux id-determinazzjoni tal-ammont tieg?u. Dawn jistg?u jikkonsistu, pere?empju, fit-terminu impost fuq l-amministrazzjoni fiskali biex tippro?edi g?al dan ir-rimbors (16), jew f'mi?uri inti?i biex jipprevjenu r-riskji ta' frodi (17), jew inkella fl-iffissar ta' terminu ta' preskrizzjoni (18).

80. Madankollu, il-parti tal-fra?i "skond il-kondizzjonijet li huma g?andhom jiddeterminaw" diffi?ilment tista' tinqara fis-sens li tippermetti lill-Istati Membri j?idu tielet possibibltà g?all-alternattiva msemmija fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, li jipprevedi li g?andha ti?i rrimborsata biss il-VAT effettivament im?allsa.

81. Din l-anali?i hija kkonfermata minn diversi elementi fid-Direttiva 2006/112.

82. G?aldaqstant, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 183 tag?ha jipprovdi li l-Istati Membri jistg?u jirrifjutaw it-trasferiment jew ir-rimbors meta l-e??ess ikun insinjifikattiv. G?all-kuntrarju, minn din id-dispo?izzjoni jista' ji?i dedott li l-le?i?latur Komunitarju ma riedx jag?ti lill-Istati Membri s-setg?a li jillimitaw ir-rimbors g?all-VAT im?allsa.

83. Effettivament, rajna li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 jirreferi g?all-ipote?i fejn l-ammont tat-tnaqqis ikun je??edi dak tal-VAT ming?ajr ma jipprevedi li dawn id-drittijiet g?at-tnaqqis g?andhom jitnaqqsu mill-VAT dovuta i?da li tkun g?adha ma t?allsitx. Huwa indikat espressament fl-Artikolu 168 ta' din id-direttiva li d-dritt g?at-tnaqqis mill-persuna taxxabbli tat-taxxa tal-input jirrigwarda mhux biss il-VAT li hija tkun ?allset, i?da wkoll il-VAT dovuta.

84. Hemm ukoll element ie?or ta' konferma fid-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 li jittrattaw spe?ifikament ir-regolarizzazzjoni tat-tnaqqis. B'mod partikolari, l-Artikolu 185 tag?ha jirrigwarda pre?i?ament is-sitwazzjoni fejn operazzjonijiet ikunu totalment jew parzjalment mhux

im?allsa.

85. Dan ir-referiment g?all-operazzjonijiet mhux im?allsa f'dan l-Artikolu 185, g?alkemm ma hija prevista ebda ri?erva o?ra fir-rigward tag?hom fl-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, juri g?al darb'o?ra, g?all-kuntrarju, li l-le?i?latur Komunitarju ma xtaqx jippermetti lill-Istati Membri jeskludu r-rimbors tat-taxxa meta din ma tkunx effettivament t?allset.

86. ?ertament, dik l-interpretazzjoni jista' jkollha l-konsegwenza, kif argumentat ir-Repubblika tal-Ungerija, li tobbliga lil Stat Membru jipprovdi b'xejn likwidità lil persuna taxxabbli, meta d-drittijiet g?at-tnaqqis tag?ha jkunu kkostitwiti minn taxxa li tkun g?adha ma t?allsitx. Din il-konsegwenza tista' tidher illo?ika fid-dawl tar-regola li tistabbilixxi li l-persuni taxxabbli jridu j?allsu lit-Te?or Pubbliku l-VAT li hija sempli?ement dovuta, li tista' ??ieg?el lill-operaturi ekonomi?i j?allsu bil-quddiem il-VAT li huma jkunu g?adhom ma da??lux.

87. Din jista' jkollha l-effett ukoll li to?loq sitwazzjoni inugwali bejn l-operaturi ekonomi?i skont il-kapa?ità tag?hom li jiksbu termini ta' ?las ming?and il-fornituri tag?hom ta' prodotti jew ta' servizzi, li jista' jiddependi mill-importanza ekonomika tag?hom.

88. Madankollu, ma jidhirlix li dawn l-argumenti tar-Repubblika tal-Ungerija ji??ustifikaw li ti?i adottata interpretazzjoni o?ra tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112.

89. Effettivament, di?à ?ie de?i? li l-Istati Membri huma obbligati japplikaw is-sistema komuni tal-VAT anki meta jidhrilhom li din tista' ti?i pperfezzjonata. Fil-fatt, jirri?ulta mill-punti 55 u 56 tas-sentenza tat-8 ta' Novembru 2001, Il-Kummissjoni vs Il-Pajji?i l-Baxxi (19), li anki jekk l-interpretazzjoni proposta minn u?ud mill-Istati Membri tippermetti li ?ertu g?anijiet tas-Sitt Direttiva, b?an-newtralità tat-taxxa, ji?u rrispettati b'mod a?jar, l-Istati Membri ma jistg?ux jevitaw id-dispo?izzjonijiet espressament previsti minnha (20).

90. Huwa g?alhekk li jiena tal-fehma li l-Kummissjoni ?ustament issostni li l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 ma jawtorizzax lil Stat Membru jillimita r-rimbors tal-e??ess tal-VAT g?at-taxxa li tkun effettivament t?allset. G?aldaqstant, nipproponi lill-Qorti tal-?ustizzja tiddikjara dan ir-rikors g?al nuqqas ta' twettiq ta' obbligu b?ala fondat.

91. Jekk il-Qorti tal-?ustizzja taqbel mal-po?izzjoni tieg?i, ir-Repubblika tal-Ungerija g?andha tbati l-ispejje? ta' dawn il-pro?eduri skont l-Artikolu 69(2) tar-Regoli tal-Pro?edura tal-Qorti tal-?ustizzja.

V – **Konklu?joni**

92. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja:

– tiddikjara dan ir-rikors g?an-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu b?ala fondat inkwantu l-Kummissjoni Ewropea takku?a lir-Repubblika tal-Ungerija li ma osservatx l-obbligi tag?ha ta?t id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud:

– billi obbligat lill-persuni taxxabbli li d-dikjarazzjoni fiskali tag?hom uriet "e??ess" fis-sens tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 waqt perijodu taxxabbli partikolari, jittrasferixxu dan l-e??ess totalment jew parzjalment g?all-perijodu taxxabbli li jmiss jekk dawn ma ?allsux it-totalità tal-akkwisti korrispondenti lill-fornitur tag?hom, u

– min?abba l-fatt li permezz ta’ dan l-obbligu, ?erti persuni taxxabbli li d-dikjarazzjoni fiskali tag?hom turi sistematikament “e??ess” huma marbuta jittrasferixxu iktar minn darba dan l-e??ess g?all-perijodu taxxabbli li jmiss;

– ir-Repubblika tal-Ungerija g?andha tbati l-ispejje?.

1 – Lingwa ori?inali: il-Fran?i?.

2 – Direttiva, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (?U L 347, p. 1).

3 – Direttiva, tal-11 ta’ April 1967, fuq l-armonizazzjoni tal-le?i?lazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejg? (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 3).

4 – Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (iktar ’il quddiem il-“li?i Ungeri?a dwar il-VAT”).

5 – Adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. törvény.

6 – C?78/00, ?abra p. I?8195.

7 – Ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tal-5 ta’ Marzu 2009, J D Wetherspoon (C?302/07, ?abra p. I?1467, punti 34 u 57), tad-29 ta’ Ottubru 2009, NCC Construction Danmark (C?174/08, ?abra p. I?10567, punt 40 u l-?urisprudenza ??itata), kif ukoll tat-22 ta’ Di?embru 2010, Dankowski (C?438/09, p. I?14009, punt 37).

8 – Ara s-sentenzi NCC Construction Danmark, i??itata iktar ’il fuq (punt 44), kif ukoll tat-3 ta’ Marzu 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Pajji?i l-Baxxi (C?41/09, p. I?0000, punt 66 u l-?urisprudenza ??itata).

9 – Sentenza tas-26 ta’ Mejju 2005, Kretztechnik (C?465/03, ?abra p. I?4357, punt 34 u l-?urisprudenza ??itata).

10 – Sentenzi tal-24 ta’ Ottubru 1996, Elida Gibbs (C?317/94, ?abra p. I?5339, punt28), kif ukoll J D Wetherspoon, i??itata iktar ’il fuq (punt 34 u l-?urisprudenza ??itata).

11 – Sentenza tat-22 ta’ Frar 2001, Abbey National (C?408/98, ?abra p. I?1361, punt 35 u l-?urisprudenza ??itata).

12 – Id-dispo?izzjonijiet applikabbli fir-rigward tar-rimbors ta’ e??ess tal-VAT kienu dawk tal-Artikolu 18(4) tas-sitt 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 g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar ’il quddiem is-“Sitt Direttiva”), li ?ew riprodotti mill-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112.

13 – Sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja, i??itata iktar ’il fuq (punti 33 u 34).

14 – *Ibidem* (punt 36).

15 – Ara l-ver?jonijiet bil-?ermani? (“Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten”); bl-Ingli? (“Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with

conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period"); bit-Taljan ("Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite"), u bl-Olandi? ("Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling").

16 – Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs L-Italja, i??itata iktar 'il fuq (punti 32 sa 34) u tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska (C?25/07, ?abra p. I?5129, punt 17).

17 – Fis-sentenza tat-18 ta' Di?embru 1997, Molenheide *et* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 u C?47/96, ?abra p. I?7281), il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva ma jipprekudix mi?uri li jippermettu lill-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali j?ommu, fuq ba?i konservatorja, ammonti ta' VAT restitwibbli meta jkunu je?istu pre?unzjonijiet ta' frodi fiskali jew meta dawn l-awtoritajiet jasserixxu kreditu tal-VAT li ma jirri?ultax mid-dikjarazzjonijiet tal-persuna taxxabbli u li din tal-a??ar tikkontesta (punti 41 u 44).

18 – Fis-sentenza tal-21 ta' Jannar 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, p. I?98), il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva ma jipprekludix le?i?lazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi terminu ta' preskrizzjoni ta' tliet snin biex titressaq talba g?ar-rimbors tal-ammonti e??essivi tal-VAT mi?bura indebitament mill-amministrazzjoni tat-taxxa ta' dak l-Istat (punt 22).

19 – C?338/98, ?abra p. I?8265.

20 – Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2005, Il-Kummissjoni vs Franza (C?243/03, ?abra p. I?8411, punt 35).