

Edizzjoni Provviżorja

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

SZPUNAR

ippreżentati fil-5 ta' Ottubru 2017 (1)

Kawża C-387/16

Valstybinis mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

fil-preżenza ta':

Nidera B. V.,

Vilniaus apskrities valstybinis mokesčių inspekcija

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mil-Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (qorti amministrattiva suprema, il-Litwanja)]

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 183 – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imqallsa – Rimbors tal-vaġlas qejjed tat-taxxa – Vaġlas ta' interessi moratorji minqabba r-rimbors tardiv – Possibbiltà li jitnaqqsu l-interessi dovuti għal raġunijiet mhux imputabbli lill-persuna taxxabbli – Newtralità fiskali – Prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività – Qertezza legali u protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi”

Introduzzjoni

1. L-eżess ta' taxxa mqallsa għandu jiġi rimborsat lill-persuna taxxabbli f'terminu raġonevoli. Fil-każ li dan it-terminu jiskadi, il-persuna taxxabbli għandha tiġi kkompensata bil-vaġlas ta' interessi moratorji. Dawn ir-regoli jirriġultaw mid-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni u mill-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Madankollu, f'każijiet estremi, b'applikazzjoni ta' dawn ir-regoli, il-persuna taxxabbli tista' tirġievi, b'ala interessi, ammont sostanzjali meta mqabbel mal-ammont tat-taxxa li għandu jiġi rimborsat. Għalhekk, f'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju tqajjem il-kwistjoni dwar jekk, f'tali qirkustanzi partikolari, l-applikazzjoni tar-regoli qritati hawn fuq hijiex limitata. Naqseb li dan ma huwiex il-każ, u dan għar-raġunijiet li ser nifformula f'dawn il-konklużjonijiet.

Il-kuntest quridiku

Id-dritt tal-Unjoni

2. Skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miġjud (2):

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

Id-dritt Litwan

3. Huwa l-Artikolu 91(10) tal-Lietuvos Respublikos pridvins vertis mokesio statymas (ligi dwar it-taxxa fuq il-valur miġjud) li, fid-dritt Litwan, jistabbilixxi r-rimbors tal-Valor Aggħud ta' taxxa fuq il-valur miġjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”) imqallsa. Dan ir-rimbors għandu jsir skont ir-regoli li jinsabu fil-Lietuvos Respublikos mokesio administravimo statymas (liġi dwar l-amministrazzjoni tat-tassazzjoni).

4. Skont l-Artikolu 87(6), (7) u (9) ta' din il-liġi, it-taxxa mqallsa indebitament għandha tiġi rrimborsata fuq it-talba tal-persuna taxxabbli, b'ala regola f'terminu ta' 30 jum. Fil-każijiet fejn għandu jsir kontroll, ir-rimbors għandu jsir fi mien 20 jum mill-adozzjoni tad-deċiżjoni li, wara l-kontroll, tikkonstata l-fondatezza tar-rimbors. Fil-każ li ma jiġux osservati t-termini għar-rimbors tal-eżess ta' taxxa msemmija hawn fuq, mal-ammont tar-rimbors għandhom jiġi ddedu l-interessi bl-istess rata tal-interessi addebitati lill-persuna taxxabbli fil-każ ta' Valors tardiv tat-taxxa.

5. Skont l-Artikolu 99 ta' din l-istess liġi, huwa l-Ministru tal-Finanzi li għandu jiddetermina r-rata tal-interessi, billi jieħu inkunsiderazzjoni r-rata ta' interessi annwali medja fuq il-bonds tat-Teor maħruġa matul l-aħħar tliet xhur. Ir-rata ta' interessi għandha tiġi kkalkolata billi ma' din ir-rata ta' interessi medja jiġi ddedu għaxar punti perċentwali.

Il-fatti, il-proċedura u d-domandi preliminari

6. Bejn Frar u Mejju 2008, Nidera B.V., kumpannija stabbilita ta' id-dritt Olandiż, xtrat lottijiet ta' qammingħand produttori Litwani, u fuq dawn il-kunsinni qallset b'ala VAT l-ammont ta' 11 743 259 litas Litwani (LTL) (madwar EUR 3.4 miljun). Imbagħad Nidera esportat dan il-qammingħand lejn pajjiżi terzi billi applikat rata ta' VAT ta' 0 %.

7. Fit-12 ta' Awwissu 2008, Nidera qiet irreġistrata fil-Litwanja b'ala persuna taxxabbli għall-VAT u, fid-dikjarazzjoni tal-VAT tagħha li tkopri l-perijodu mit-12 sal-31 ta' Awwissu 2008, hija talbet ir-rimbors tal-VAT imqallsa fuq it-tranżazzjonijiet imwettqa bejn Frar u Mejju 2008. Madankollu, b'deċiżjoni tad-19 ta' Marzu 2009, l-awtoritajiet tat-taxxa Litwani qadulha dan id-dritt għar-rimbors, billi ddikjaraw li, peress li Nidera ma kinitx irreġistrata b'ala persuna taxxabbli għall-VAT fil-jum tat-tranżazzjoni, hija ma kellhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input imqallsa.

8. Fuq dan il-każ, Nidera bdiet proċedura qudizzjarja, li wasslet lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tagħti sentenza fil-kuntest ta' proċedura preliminari (3). Wara din is-sentenza, fit-22 ta' Diċembru 2010, Nidera rġeviet rimbors tal-VAT ta' LTL 11 743 259, jiġifieri l-ammont korrispondenti għat-taxxa mqallsa. Nidera mbagħad talbet il-Valors tal-interessi marbuta mar-rimbors tardiv tal-VAT. L-awtoritajiet tat-taxxa qallsuha LTL 214 902.27 (madwar EUR 60 000) b'ala interessi għall-perijodu bejn id-data tal-għoti tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u d-data tar-rimbors tat-taxxa. L-appell ta' Nidera kontra din id-deċiżjoni quddiem l-awtorità tat-taxxa superjuri qie miqqud.

9. Nidera mbagħad ressqet il-kawża quddiem il-Vilniaus apygardos administracinis teismas (qorti amministrattiva reġjonali ta' Vilnius, il-Litwanja), fejn talbet li d-deċiżjoni fuq imsemmija tiġi annullata u li jiġi ordnat li l-amministrazzjoni tqallasha LTL 3 864 706.66 (madwar EUR 1 100 000)

b?ala interessi g?all-perijodu bejn it-21 ta' Novembru 2008, ji?ifieri d-data li fiha nbeda l-kontroll fiskali, u d-data tar-rimbors tal-VAT. Din il-qorti laqg?et parzjalment it-talbiet ta' Nidera, billi ordnat il-?las tal-interessi g?all-perijodu mis-17 ta' Frar 2009. L-awtorità tat-taxxa ppre?entat appell kontra din is-sentenza quddiem il-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (qorti amministrattiva suprema, il-Litwanja), li hija l-qorti tar-rinviju f'din il-kaw?a.

10. Il-qorti tar-rinviju g?andha dubji fuq il-kwistjoni dwar jekk hijiex kompetenti sabiex tillimita l-ammont tal-interessi m?allsa min?abba d-dewmien tar-rimbors tal-VAT im?allsa indebitament, min?abba l-ammont sostanzjali ta' dawn l-interessi meta mqabbel mal-ammont prin?ipali u mat-telf effettivament im?arrab mill-persuna taxxabli. F'dawn i?-?irkustanzi, il-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (qorti amministrattiva suprema) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari li ?ejja:

“L-Artikolu 183 tad-Direttiva [2006/112], moqri fid-dawl tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali, g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi li jitnaqqsu l-interessi, li normalment huma dovuti b'applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni nazzjonali fuq ?las ?ejjed (e?ess ta' VAT) li ma ?iex irrimborsat (pa?ut) fit-termini, liema tnaqqis ikun immotivat minn ?irkustanzi li ma jirri?ultawx mill-a?ir tal-persuna taxxabli nnifisha, b?alma huma, ir-relazzjoni bejn l-interessi u l-ammont tal-?las ?ejjed li ma ?iex irrimborsat fit-termini, il-perijodu li matulu l-?las ?ejjed ma ?iex irrimborsat u r-ra?unijiet g?al dan id-dewmien, kif ukoll it-telf effettivament im?arrab mill-persuna taxxabli?”

11. Din it-talba g?al de?i?joni preliminari waslet il-Qorti tal-?ustizzja fit-12 ta' Lulju 2016. Nidera, il-Gvern Litwan u l-Gvern ?ek kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea ressqu osservazzjonijiet bil-miktub. Nidera, il-Gvern Litwan u l-Kummissjoni ?ew irrappre?entati fis-seduta li n?ammet fit-8 ta' ?unju 2017.

L-anali?i

12. Bid-domanda preliminari li hija ressqet f'din il-kaw?a, il-qorti tar-rinviju tfittex essenzjalment li tiddetermina jekk l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, moqri fid-dawl tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali, g?andux ji?i interpretat fis-sens li huwa jippermetti li jitnaqqas l-ammont tal-interessi dovuti lill-persuna taxxabli b?ala rimbors tardiv tal-?las ?ejjed ta' VAT, f'relazzjoni mal-ammont tal-interessi li normalment hija kien ikollha dritt g?alihom, g?al ra?unijiet marbuta ma' ?irkustanzi li ma jirri?ultawx mill-a?ir tal-persuna taxxabli nnifisha i?da li jirri?ultaw mill-ammont sostanzjali ta' dawn l-interessi f'relazzjoni mal-ammont prin?ipali u mat-telf effettivament im?arrab mill-persuna taxxabli.

Obbligu ta' rimbors tal-?las ?ejjed ta' taxxa

13. Preliminarjament, g?andu jitfakkar li l-obbligu ta' rimbors, ibba?at fuq l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 moqri fid-dawl tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali, tal-?las ?ejjed ta' VAT im?allsa kif ukoll tal-interessi meta r-rimbors ma jkunx sar f'terminu ra?onevoli jirri?ulta minn ?urisprudenza stabbilita sew tal-Qorti tal-?ustizzja (4). Il-punt tat-tluq sabiex ji?i kkalkolat l-ammont tal-interessi g?andu b?ala regola jkun id-data li fiha kellu jsir ir-rimbors (5). It-terminu g?ar-rimbors jista' ji?i pprorogat min?abba l-?tie?a li jitwettaq kontroll sabiex ji?i stabbilit id-dritt g?ar-rimbors tat-taxxa, madankollu, meta t-tul ta' dan il-kontroll jaqbe? i?-?mien ne?essarju g?all-implementazzjoni tieg?u, il-persuna taxxabli g?andha wkoll id-dritt g?all-?las ta' interessi (6).

14. Regola simili, ji?ifieri l-obbligu ta' rimbors flimkien mal-interessi, hija applikabbli wkoll fil-ka? tat-taxxa m?allsa bi ksur tad-dritt tal-Unjoni (7). G?andu jitqies li dan jikkon?erna wkoll, b?al f'dan il-ka?, it-taxxa li ?ertament t?allset skont id-dritt tal-Unjoni, i?da li r-rifjut ta' rimbors tag?ha huwa kuntrarju g?al dan id-dritt.

15. Għalhekk naqsew li ma jistax jiżi nneqat li, skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 moqri fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, Nidera għandha d-dritt għar-rimbors tal-VAT li hija s-suqett tal-proċedura prinċipali, kif ukoll għall-interessi kkalkolati mid-data li fiha kellu jsir ir-rimbors tat-taxxa skont id-dispożizzjonijiet Litwani, wara li twettaq il-kontroll fiskali (8). Għaldaqstant, id-deżiġjoni ta' rifjut ta' rimbors tat-taxxa, adottata mill-awtoritajiet tat-taxxa Litwani fid-19 ta' Marzu 2009, kienet baljata u kuntrarja għad-dritt tad-dritt tal-Unjoni.

16. Mingħajr ma tikkontesta dan id-dritt fil-prinċipju, il-qorti tar-rinviju tqajjem il-kwistjoni dwar jekk, fiż-żirkustanzi partikolari tal-proċedura prinċipali, li fihom il-perijodu twil tad-dewmien ta' rimbors tat-taxxa wassal sabiex il-persuna taxxabbli jkollha d-dritt li tirzievi interessi għoljin qafna f'relazzjoni mal-ammont prinċipali u li jistgħu jeżjedu l-ammont tat-telf effettivament imqarrab minn din il-persuna taxxabbli minqas n-nuqqas ta' rimbors tat-taxxa, huwiew possibbli li l-ammont ta' dawn l-interessi jiżi limitat b'deżiġjoni qudizzjarja.

Il-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività

17. Skont il-prinċipju tal-awtonomija proċedurali, hija l-leżiżlazzjoni tal-Istati Membri li għandha tiddetermina r-regoli ta' rimbors tal-qas eżessiv jew indebitu tat-taxxi, inkluż l-ammont tal-eventwali interessi. Madankollu, dawn ir-regoli għandhom ikunu konformi mal-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività (9).

Il-prinċipju ta' ekwivalenza

18. Il-prinċipju ta' ekwivalenza jirrikjedi li r-regoli dwar ir-rimborsi li għalihom il-persuna taxxabbli għandha dritt skont id-dritt tal-Unjoni ma għandhom ikunu inqas favorevoli mir-regoli li jikkonfermaw id-drittijiet simili li jirriqultaw mid-dritt nazzjonali.

19. Fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tad-dritt Litwani iżtitati fid-deżiġjoni tar-rinviju, ma jidhirlix li l-qrati għandhom is-setgħa espliċita li jnaqqsu l-ammont tal-interessi li jitqallsu lill-persuni taxxabbli minqas dewmien fir-rimbors tat-taxxa, b'relazzjoni mal-ammont ta' dawn l-interessi li jirriqulta mid-dispożizzjonijiet legali. Id-deżiġjoni tar-rinviju lanqas ma tinkludi informazzjoni dwar il-prattiċi tal-qrati Litwani f'dan ir-rigward. Għalhekk huwa diffiċli li jingħad jekk it-tnaqqis tal-interessi f'każ ta' rimbors tat-taxxa abbażi tad-dritt tal-Unjoni jikkostitwixxi trattament inqas favorevoli meta mqabbel mar-regola ta' rimbors tat-taxxi applikata skont id-dritt nazzjonali.

20. Għalhekk hija l-qorti tar-rinviju li ser ikollha tevalwa l-kwistjoni tal-osservanza tal-prinċipju ta' ekwivalenza. Nemmen madankollu li, jekk fid-dritt Litwani ma jeżistux dispożizzjonijiet qari li jawtorizzaw lill-qrati jnaqqsu l-interessi, u jekk lanqas ma teżisti prattika qudizzjarja stabbilita li tippermetti tali azzjoni tal-qrati fir-rigward tar-rimbors tat-taxxi li jsiru ta't id-dritt nazzjonali, it-tnaqqis tal-interessi dovuti minqas r-rimbors tat-taxxa abbażi tad-dritt tal-Unjoni, speqjalment jekk dan jikkostitwixxi preedent, ikun kuntrarju għall-prinċipju ta' ekwivalenza. Jekk il-qorti tar-rinviju jkollha tikkonstata li dan huwa effettivament il-każ, fil-fehma tiegħi, dan waqdu jkun suffiġjenti sabiex tingħata risposta fl-affermattiv għad-domanda preliminari.

Il-prinċipju ta' effettività

21. Min-naqsa tiegħu, il-prinċipju ta' effettività jirrikjedi li r-regoli ffixxati mill-leżiżlazzjoni nazzjonali f'dak li jikkonferma d-dritt ta' rikors ma jirrendux l-eżerqizzju tas-setgħat li jirriqultaw mid-dritt tal-Unjoni prattikament impossibbli jew eżessivament diffiċli. Ir-risposta għad-domanda dwar il-possibbiltà li jitnaqqsu l-interessi dovuti lil persuna taxxabbli minqas r-rimbors tardiv tal-eżess ta' taxxa fid-dawl tal-prinċipju ta' effettività teqtieq analiżi iktar fid-dettall.

22. B'dan il-mod, kif jirri?ulta mill-?urisprudenza ??itata hawn fuq, il-persuna taxxabbli g?all-VAT, abba?i tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, g?andha d-dritt g?ar-rimbors tat-taxxa m?allsa meta l-ammont ta' din it-taxxa je??edi l-ammont tad-dritt tag?ha g?at-tnaqqis ta' din. Dan jirri?ulta mill-istruttura tal-VAT, li l-pi? tag?ha huwa impost fuq il-konsum ta' prodotti u servizzi, i?da li ma g?andux ji?i sostnut mill-impri?i. Huwa minn din l-istruttura li jirri?ulta l-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT g?all-persuni taxxabbli.
23. Ir-rimbors ta' taxxi g?andu jsir f'terminu ra?onevoli, iddefinit mid-dispo?izzjonijiet interni tal-Istati Membri. Jekk jinqabe? terminu ra?onevoli g?ar-rimbors, dan g?andu jwassal g?all-kumpens tad-dannu m?arrab mill-persuna taxxabbli g?al din ir-ra?uni, b'mod li din ma tbatl l-ebda riskju finanzjarju min?abba f'hekk (10).
24. It-telf li l-persuna taxxabbli tista' ??arrab min?abba d-dewmien fir-rimbors tat-taxxa jista' jkun ta' natura varja. Huwa jirri?ulta prin?ipalment mill-inkapa?ità li hija jkollha fid-dispo?izzjoni tag?ha ri?orsi finanzjarji li huma "ffri?ati" fil-kont tal-awtorità tat-taxxa, meta, f'kundizzjonijiet normali, ji?ifieri fil-ka? ta' rimbors fit-termini, dawn kienu jkunu fid-dispo?izzjoni tag?ha.
25. Ma huwiex fa?li li dan it-tip ta' telf ji?i kkalkolat bi pre?i?joni, g?aliex, fil-fatt, huwa jikkonsisti prin?ipalment f'telf ta' qlig? (*lucrum cessans*), li l-persuna taxxabbli setg?et tag?mel billi tinvesti r-ri?orsi finanzjarji, fil-kuntest tal-attivitajiet tag?ha jew inkella fi strumenti finanzjarji. G?alhekk hawnhekk insibu d-diffikultajiet li wie?ed tipikament jiltaqa' mag?hom fil-kalkolu ta' d?ul futur, min-natura tieg?u in?ert u mhux inkundizzjonat.
26. Konsegwentement, il-forma ta' kumpens ?eneralment a??ettata g?al dan it-tip ta' telf huwa l-?las ta' interessi, li jikkostitwixxu kumpens fil-forma ta' somma f'daqqa. Din il-forma ta' kumpens tippermetti lill-kreditur (f'dan il-ka?, il-persuna taxxabbli) jikseb kumpens ?ust ming?ajr il-?tie?a li jippre?enta l-provi diffi?li ?afna li jin?abu tal-ammont reali tat-telf, filwaqt li tevita l-?tie?a g?ad-debitur li j?allas somom f'ammont imprevedibbli u possibbilment g?oli ?afna.
27. L-interessi moratorji g?andhom ukoll rwol ie?or: fil-fatt huma jikkostitwixxu sanzjoni, li g?andha l-g?an li tinkora??ixxi lid-debitur i?allas l-ammont dovut lill-kreditur fit-terminu stabbilit, ming?ajr ma dan l-ammont ikun mi?jud bl-interessi. Nemmen madankollu li meta d-debitur ikun Stat u l-kreditur persuna taxxabbli, in-natura sproporzjonata bejn il-kapa?itajiet finanzjarji ta?-?ew? partijiet hija tali li hija l-funzjoni tal-kumpens li tilg?ab ir-rwol l-iktar importanti. Fil-fatt, filwaqt li, fil-ba?it tal-Istat, ammont dovut lil persuna taxxabbli partikolari jikkostitwixxi kwantità negli?ibbli, fil-ba?it tal-persuna taxxabbli dan l-istess ammont normalment jirrappre?enta parti importanti u jista' sa?ansitra xi drabi jkun de?i?iv g?al-likwidità tag?ha.
28. L-interessi moratorji huma normalment iddeterminati abba?i tal-ispri?a medja tal-flus fuq is-suq bankarju. G?alhekk, il-kumpens fil-forma ta' interessi g?andu wkoll il-vanta?? supplementari li jippermetti lill-kreditur jikseb ir-ri?orsi li jkollu b?onn b?ala self mill-bank, bil-garanzija li s-somma rkuprata fil-forma ta' interessi moratorji tkun tikkorrispondi approssimattivament g?all-ispejje? g?all-ksib ta' dan is-self.
29. L-ammont tal-interessi moratorji huwa normalment stabbilit mid-dispo?izzjonijiet ta' dritt nazzjonali tal-Istati Membri. Mill-perspettiva tad-dritt tal-Unjoni, sakemm dan l-ammont ma jkunx ?ie ffixsat f'livell anormalment baxx, li jkun kuntrarju g?all-prin?ipju ta' effettività, l-Istati Membri huma liberi li jiddeterminaw l-ammont tal-interessi skont id-dritt nazzjonali tag?hom fil-kuntest tal-awtonomija pro?edurali tag?hom. L-ammont ta' interessi stabbilit b'dan il-mod jippermetti kemm lill-kredituri kif ukoll lid-debituri li jipprevedu pre?i?ament l-ammont futur tad-drittijiet, jew, rispettivament tal-obbligi, finanzjarji tag?hom. B'hekk, ti?i ggarantita ?-?ertezza legali.

30. Għaldaqstant, jekk l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-prinċipju ta' newtralità fiskali, inissel dritt għall-persuna taxxabbli li tirzievi f'terminu raġonevoli r-rimbors tal-?las ?ejjed ta' taxxa, u jekk, fil-każ li jinqabe? dan it-terminu raġonevoli, hija jkollha wkoll id-dritt għal kumpens għat-telf imarrab min?abba d-dewmien ta' rimbors tat-taxxa, dan jimplika, fil-fehma tiegħi, li hemm dritt għat-totalità tal-ammont tal-interessi min?abba r-rimbors tardiv tat-taxxa, li ?ie ddeterminat mid-dritt nazzjonali tal-Istat Membru kkon?ernat. Il-limitazzjoni tad-dritt li persuna tirzievi interessi għandha għalhekk ti?i kkunsidrata b?ala kuntrarja għall-prinċipju ta' effettività, ladarba din timplika li l-e?er?izzju ta' dritt li jirri?ulta mid-dritt tal-Unjoni – li jikkonsisti fi dritt għall-kumpens tat-telf imarrab min?abba r-rimbors tardiv tat-taxxa – isir impossibbli jew tal-inqas e?essivament diffi?li. Barra minn hekk, din il-limitazzjoni hija wkoll kuntrarja għall-prinċipji ta' ?ertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi, billi l-persuna taxxabbli, li hija f'din is-sitwazzjoni l-kreditur tal-awtoritajiet tat-taxxa, għandha d-dritt li tistenna li tirzievi l-ammont kollu tal-interessi previsti mid-dispo?izzjonijiet legali. Il-limitazzjoni tad-dritt għall-?las tal-ammont kollu tal-interessi għandha tkun possibbli biss f'sitwazzjonijiet partikolari, meta dan id-dewmien ta' rimbors tat-taxxa jirri?ulta minn ra?unijiet imputabbli lill-persuna taxxabbli. Madankollu, dan ma huwiex il-każ fil-kawża prinċipali.

31. Fil-fehma tiegħi, għandha titqies li hija wkoll kuntrarju għall-prinċipju ta' effettività l-possibbiltà għall-qorti li tnaqqas l-ammont tal-interessi dovuti lill-persuna taxxabbli meta dewmien twil fir-rimbors tat-taxxa, i?da mhux imputabbli lill-persuna taxxabbli, ikun wassal għad-dritt tagħha li tirzievi interessi partikolarment għolja f'relazzjoni mal-ammont prinċipali, li potenzjalment je?edu d-dannu effettivament imarrab mill-persuna taxxabbli min?abba r-rimbors tardiv tat-taxxa.

32. Fil-fatt, tali tnaqqis fl-ammont tal-interessi dovuti jkun jimplika inevitabilment in-ne?essità għall-persuna taxxabbli li tipprova l-livell tad-danni reali (11). Kif indikajt hawn fuq, din il-prova hija partikolarment diffi?li li ti?i stabbilita, billi dan huwa każ ta' telf fil-forma ta' *lucrum cessans*, li min-natura tiegħu huwa diffi?li li ji?i kkalkolat u pprovat ming?ajr ambigwiżà. Għalhekk, il-?tie?a li jin?abu dawn il-provi tirrendi e?essivament diffi?li, u f'?afna ka?ijiet sa?ansitra impossibbli, l-e?er?izzju mill-persuna taxxabbli tad-dritt li tirzievi r-rimbors tat-taxxa kif ukoll għall-kumpens min?abba l-eventwali dewmien ta' dan ir-rimbors. Id-diffikultajiet marbuta ma' dan it-tip ta' kumpens moratorju jidhru iktar ?ari meta jitqabblu mal-mekkani?mu iktar sempli?i tal-?las ta' interessi moratorji f'ammont stabbilit minn qabel.

33. Huwa minnu li, kif indikat il-qorti tar-rinviju, f'?erti ka?ijiet l-ammont tal-interessi jista' je?edi t-telf reali marrab mill-persuna taxxabbli. Madankollu dan huwa fenomenu normali marbut mal-kumpens fil-forma ta' somma f'daqqa, li min-natura tiegħu ma jirriflettix it-telf effettivament imarrab imma t-telf approssimattiv u statistikament probabbli li l-persuna taxxabbli tista' ?arrab. Il-kumpens fil-forma ta' interessi jista' jkun, skont is-sitwazzjonijiet, ogħla jew inqas mit-telf reali, madankollu, inqis li dan ma ji?ustifikax li huwa ma jibqax jintu?a.

34. F'sitwazzjonijiet partikolari, pere?empju meta d-dewmien fil-?las iwassal għall-insolvenza tal-kreditur, dan (jew is-su?essur tiegħu) għandu l-possibbiltà li jikseb kumpens ogħla mill-ammont tal-interessi moratorji. Dan japplika wkoll għar-relazzjonijiet bejn l-Istati u l-persuni taxxabbli. Madankollu, din id-de?i?joni tiddependi esklu?ivament mill-volontà tal-kreditur. Minkejja dan, il-possibbiltà li jinkiseb kumpens ogħla mill-ammont tal-interessi ma ?a?adx lill-kreditur mill-garanzija li jikkostitwixxu l-interessi.

35. Dan japplika wkoll f'dak li jikkon?erna r-relazzjoni bejn l-ammont tal-interessi u l-ammont prinċipali. L-ammont tal-interessi jirri?ulta mill-ammont prinċipali u mit-tul tad-dewmien fir-rimbors tat-taxxa. Jekk dan id-dewmien ikun partikolarment twil, l-ammont tal-interessi jista' jil?aq, jew sa?ansitra je?edi, l-ammont prinċipali. Dan sempli?ement jirrifletti t-tul kunsiderevoli tad-dewmien. Il-ba?i tal-istrument tal-interessi moratorji hija l-ipote?i li kieku l-kreditur kellu fid-

dispożizzjoni tiegħu, matul iż-żmien kollu tad-dewmien tal-?las tal-krediti tiegħu, is-somom li kienu dovuti lilu, huwa seta' jiġi enera d?ul li l-ammont kumulattiv tiegħu kien ikun proporzjonali għa?żmien li jkun għadda u jista' wkoll jil?aq jew je?edi s-somom investiti inizjalment. Għalhekk, il-fatt li huwa jir?ievi ammont ekwivalenti b?ala interessi ma jikkostitwixxi arrikkiment indebitu i?da biss il-korrispettiv ta?/?a?da ta' d?ul ikkaw?ata mid-dewmien tar-rimbors tal-ammont prin?ipali.

36. Fl-a??ar nett, għandu jifakkar li huma l-Istati Membri li jistabbilixxu, fil-kuntest tal-awtonomija pro?edurali tagħhom, l-ammont tal-interessi moratorji, inklu? għat-dewmien fir-rimbors tal-?las ?ejjed tat-taxxa. Għaldaqstant, jekk l-Istat Membru qis li l-ammont tal-interessi stabbilit mid-dritt nazzjonali je?edi l-kumpens ?ust tad-dannu kkaw?at b'dan id-dewmien, huwa għandu l-possibbiltà li jnaqqashom permezz ta' le?i?lazzjoni. Madankollu, sakemm ma jkunx se?? dan it-tnaqqis le?i?lattiv, il-persuni taxxabbli li jie?du d-dritt tagħhom għar-rimbors tat-taxxa mid-dritt tal-Unjoni għandhom id-dritt li jir?ievu l-ammont s?i? tal-interessi li jirri?ultaw mid-dispożizzjonijiet fis-se??.

Osservazzjonijiet dwar l-argumenti ppre?entati mill-Gvern Litwan

37. Fl-osservazzjonijiet tiegħu dwar din il-kaw?a, il-Gvern Litwan jinvoka wkoll l-argument li l-interessi previsti mid-dritt Litwan fil-ka? ta' rimbors tardiv tal-?las ?ejjed ta' taxxa ma jikkostitwixxux kumpens għad-dannu m?arrab mill-persuna taxxabbli min?abba d-dewmien fir-rimbors tat-taxxa, i?da huma ta' natura purament penali u huma inti?i sabiex jinkora??ixxu lill-awtoritajiet tat-taxxa sabiex jikkonformaw ru?hom mill-iktar fis possibbli mal-obbligi tagħhom ta' rimbors tat-taxxa. Il-Gvern Litwan jibba?a ru?u fuq il-fatt li dawn l-interessi għandhom ikunu stabbiliti fl-istess livell b?all-penalitajiet għad-dewmien dovuti mill-persuni taxxabbli fil-ka? ta' dewmien fil-?las tat-taxxa, li huwa d-doppju tar-rati applikati fil-kuntest tar-relazzjonijiet ta' dritt privat. Għaldaqstant, il-Gvern Litwan iqis li r-rata tal-interessi kumpensatorji tista' biss ti?i stabbilita mill-qorti tar-rinviju fil-pro?edura prin?ipali.

38. Dawn l-argumenti ma jikkonvin?unix, għal diversi ra?unijiet.

39. L-ewwel nett, l-ebda informazzjoni li tinsab fid-de?i?joni tar-rinviju jew fl-osservazzjonijiet tal-partijiet ma tindika l-e?istenza ta' Prattika li bis-sa??a tagħha din il-qorti tistabbilixxi, minflok ir-rata ta' interessi prevista mid-dispożizzjonijiet ta' dritt Litwan fil-ka? ta' dewmien fir-rimbors tat-taxxa, rata għall-interessi kumpensatorji. Ir-rappre?entant tal-Gvern Litwan, mill-bqija, ikkonferma waqt is-seduta li, sa fejn huwa jaf, din il-kaw?a tikkostitwixxi pre?edent. Għaldaqstant, għandu jkun mifhum li fil-ka?ijiet l-o?ra, inklu? meta r-rimbors tat-taxxa jse?? esklu?ivament abba?i tad-dritt nazzjonali, il-persuni taxxabbli għandhom jir?ievu l-interessi fl-ammont previst mill-li?i. L-applikazzjoni għal dan il-ka? tat-teorija ppre?entata mill-Gvern Litwan twassal għalhekk sabiex jing?ata trattament inqas favorevoli lit-talbiet ibba?ati fuq id-dritt tal-Unjoni, li jkun kuntrarju għall-prin?ipju ta' ekwivalenza u, għal din ir-ra?uni, esklu? (12).

40. It-tieni nett, għalkemm l-interessi moratorji għandhom normalment, kif di?à semmejt, kemm il-funzjoni ta' kumpens kif ukoll funzjoni penali (13), fir-relazzjonijiet bejn l-Istat Membru u l-persuni taxxabbli, l-importanza ta' dawn iż-?ew? funzjonijiet hija distinta. Fil-verità, meta hija l-persuna taxxabbli li għandha r-rwol ta' debitur, il-funzjoni penali tal-interessi hija iktar importanti, min?abba n-natura relattivament negli?ibbli tat-telf im?arrab mill-ba?it tal-Istat Membru min?abba n-nuqqas ta' ?las tat-taxxa minn persuna taxxabbli wa?da. Il-ka? huwa differenti fis-sitwazzjoni opposta, meta huwa l-Istat Membru li huwa d-debitur tal-persuna taxxabbli min?abba l-obbligu tiegħu ta' rimbors tat-taxxa. Fil-fatt, f'dan il-ka?, l-effettività tal-funzjoni penali tal-interessi hija ?eneralment ferm limitata, filwaqt li l-funzjoni kumpensatorja tagħhom takkwista importanza primarja, għaliex it-telf im?arrab mill-persuna taxxabbli min?abba d-dewmien ta' rimbors tat-taxxa jista' jkun ferm importanti f'relazzjoni mar-ri?orsi finanzjarji globali tagħha. Għalhekk, ma nistax naqbel mad-dikjarazzjoni tal-Gvern Litwan li l-interessi moratorji dovuti mill-Istati Membri lill-persuni taxxabbli

min?abba r-rimbors tardiv tal-?las ?ejjed ta' taxxa g?andhom funzjoni identika, esklu?ivament jew prin?ipalment penali, g?al dik tal-interessi min?abba d-dewmien ta' ?las tat-taxxa mill-persuna taxxabbli. Il-fatt li dawn l-interessi jkunu ?ew iffissati fl-istess livell huwa g?a?la teknika tal-le?i?latur Litwan.

41. It-tielet nett, it-te?i ppre?entata mill-Gvern Litwan tkun tfisser li d-dritt Litwan ma jistabbilixxix realment ir-rati g?all-interessi dovuti lill-persuni taxxabbli min?abba r-rimbors tardiv tat-taxxa. Madankollu, fil-ka?ijiet fejn dan ir-rimbors isir abba?i tad-dritt tal-Unjoni, dan ikun bi ksur tal-?urisprudenza ??itata hawn fuq (14) u tal-prin?ipju ta' effettività. Fil-fatt, id-dritt g?ar-rimbors tat-taxxa flimkien mal-interessi moratorji ma jimplikax biss id-dritt g?all-aspettattiva tal-?las tal-interessi b'rata li ti?i stabbilita mill-qorti matul il-pro?edura, i?da d-dritt g?all-?las tal-interessi li l-ammont tag?hom ikun mag?ruf minn qabel, iffissat *a priori* mid-dispo?izzjonijiet tal-li?i. Min-na?a l-o?ra, il-Gvern Litwan jidher li jissopraevaluta l-portata tal-libertà mog?tija lill-Istati Membri sabiex jistabbilixxu r-regoli tar-rimbors tal-?las ?ejjed tal-VAT. Fil-fatt, jekk l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi li l-Istati Membri jistabbilixxu l-kundizzjonijiet li fihom huma g?andhom iwettqu r-rimbors tal-?las ?ejjed tal-VAT, il-mod ta' determinazzjoni ta' dawn il-kundizzjonijiet g?andu jissodisfa ?erti kriterji minimi ta' prevedibbiltà u ta' ?ertezza legali. Dan japplika wkoll g?ad-determinazzjoni tal-ammont tal-interessi li g?aliohom g?andha dritt il-persuna taxxabbli min?abba r-rimbors tardiv tat-taxxa, billi d-dritt g?all-?las tal-interessi moratorji jifforma parti mid-dritt g?ar-rimbors tal-?las ?ejjed tat-taxxa. G?alhekk id-determinazzjoni tal-kundizzjonijiet ta' rimbors, inklu? tal-ammont tal-interessi, ma tistax issir *ad hoc* kif jixtieq il-Gvern Litwan, permezz ta' de?i?jonijiet ?udizzjarji adottati fil-kaw?i spe?ifi?i li jinvolvu persuni taxxabbli partikolari. Fil-fehma tieg?i, dan il-mekkani?mu jkun kuntrarju g?all-prin?ipju ta' effettività, peress li element essenzjali tal-e?er?izzju effettiv tas-setg?at mog?tija mid-dritt tal-Unjoni huwa ?-?ertezza rigward il-portata ta' dawn is-setg?at u l-protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi f'dan il-qasam.

42. Fl-a??ar nett, il-Gvern Litwan jissu??erixxi li l-interessi g?al rimbors tardiv tat-taxxa previsti mid-dritt Litwan jitnaqqsu, billi ji?u limitati g?al komponent wie?ed biss, ji?ifieri r-rata ta' interessi medja tal-bonds tat-Te?or.

43. Madankollu, lil 'hinn mill-problema tal-probabbli inkompatibbiltà ta' tali soluzzjoni mal-prin?ipju ta' ekwivalenza, il-bonds tat-Te?or, inkwantu strumenti finanzjarji meqjusa partikolarment siguri, normalment g?andhom rati baxxi ?afna, inqas sewwa mir-rati medji tas-self bankarju. G?alhekk, fil-fehma tieg?i, l-interessi g?ar-rimbors tardiv tat-taxxa li jkollhom l-ammont limitat g?al-livell tar-rati tal-bonds tat-Te?or ma jissodisfawx il-funzjoni kumpensatorja tag?hom, g?aliex ma jippermettu li jikkumpensaw lanqas l-ispejje? tal-akkwist tar-ri?orsi finanzjarji nieqsa fuq is-suq bankarju. G?alhekk dawn l-interessi ma jissodisfawx ir-rwol ta' kumpens g?at-telf im?arrab mill-persuna taxxabbli min?abba r-rimbors tardiv tat-taxxa u jitfg?u fuqha parzjalment ir-riskju finanzjarju marbut ma' dan id-dewmien. L-iffissar tal-interessi f'livell daqshekk baxx huwa g?alhekk kuntrarju g?all-prin?ipju ta' effettività.

Sommarju

44. Fil-qosor, jien inqis li l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-prin?ipju ta' newtralità fiskali u fid-dawl tal-prin?ipji ta' ekwivalenza u ta' effettività, jirrikjedi li fil-ka? ta' nuqqas ta' osservanza mill-awtorità tat-taxxa tat-terminu ra?onevoli previst mid-dispo?izzjonijiet nazzjonali fis-se?? g?ar-rimbors tal-?las ?ejjed ta' VAT, il-persuna taxxabbli g?andha tir?ievi r-rimbors ta' din it-taxxa flimkien mal-ammont totali tal-interessi previsti mil-le?i?lazzjoni nazzjonali fis-se??, jekk id-dewmien ta' rimbors tat-taxxa ma jirri?ultax mill-a?ir tal-persuna taxxabbli.

Konkluzjoni

45. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, g?andha ting?ata risposta bil-mod li ?ej

għad-domanda preliminari li saret mil-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (qorti amministrattiva suprema, il-Litwanja):

L-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, moqri flimkien mal-prinċipju ta' newtralità fiskali, għandu jiġi interpretat fis-sens li huwa ma jippermettix li, f'irkustanzi li ma jirriultawx mill-aġir tal-persuna taxxabbli, jitnaqqas l-ammont tal-interessi dovuti lill-persuna taxxabbli minnabba r-rimbors tardiv tal-?las ?ejjed ta' VAT f'relazzjoni mal-ammont li għalih hija normalment kien ikollha dritt.

1 Lingwa oriġinali: il-Pollakk.

2 ?U 2006, L 347, p. 1.

3 Sentenza tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627).

4 Ara, l-iktar re?enti, is-sentenza tas-6 ta' Lulju 2017, Glencore Agriculture Hungary (C?254/16, EU:C:2017:522, punti 18 sa 22 u l-?urisprudenza ??itata).

5 Sentenza tas-6 ta' Lulju 2017, Glencore Agriculture Hungary (C?254/16, EU:C:2017:522, punt 23).

6 Sentenza tas-6 ta' Lulju 2017, Glencore Agriculture Hungary (C?254/16, EU:C:2017:522, punt 24).

7 Ara, l-iktar re?enti, is-sentenza tat-30 ta' ?unju 2016, Toma u Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu-Vasile Cruduleci (C?205/15, EU:C:2016:499, punt 32 u l-?urisprudenza ??itata).

8 Il-kwistjoni tad-data li minnha għandhom ji?u kkalkolati l-interessi inkwistjoni fil-pro?edura prin?ipali ma hijiex is-su??ett tad-domanda preliminari. Infakkar biss li l-qorti tal-ewwel istanza fil-pro?edura prin?ipali kkunsidrat li l-interessi kellhom ji?u kkalkolati mis-17 ta' Lulju 2009. Madankollu, għandu ji?i enfasizzat li, kuntrarjament għal dak li jsostnu l-awtoritajiet tat-taxxa Litwani, in-nuqqas ta' rimbors tat-taxxa inkwistjoni kien kuntrarju għad-dritt tal-Unjoni sa mill-bidu, u mhux biss b'effett mid-data tal-għoti tas-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627). Is-sentenzi mogħtija mill-Qorti tal-?ustizzja fil-kuntest ta' talbiet għal de?i?joni preliminari huma fil-fatt ta' natura dikjaratorja u jiddefinixxu interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li kellha ti?i applikata mid-d?ul fis-se?? ta' dawn id-dispo?izzjonijiet (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-27 ta' Marzu 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, punt 16; is-sentenza tad-19 ta' Ottubru 1995, Richardson, C?137/94, EU:C:1995:342, punt 33, u tal-14 ta' April 2015, Manea C?76/14, EU:C:2015:216, punt 53). Għalkemm huwa possibbli li, f'ka?ijiet e??ezzjonali, l-effetti tas-sentenzi ji?u limitati *ratione temporis* (ara s-sentenza tal-14 ta' April 2015, Manea, C?76/14, EU:C:2015:216, punt 54), madankollu, il-Qorti tal-?ustizzja ma għamlitx dan fil-kuntest tas-sentenza tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627).

9 Ara, l-iktar re?enti, is-sentenza tat-30 ta' ?unju 2016, Toma u Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu-Vasile Cruduleci (C?205/15, EU:C:2016:499, punt 34 u l-?urisprudenza ??itata).

10 Ara s-sentenza tas-6 ta' Lulju 2017, Glencore Agriculture Hungary (C?254/16, EU:C:2017:522, punti 20 u 22 u l-?urisprudenza ??itata).

11 Infakkar li skont il-li?i Litwana, ma je?istux dispo?izzjonijiet pre?i?i li jiddefinixxu r-regoli għal tali tnaqqis tal-interessi mill-qorti, u huwa diffi?li li ji?i mma?inat li l-qorti tnaqqashom b'mod

kompletament arbitrarju ming?ajr ma tie?u inkunsiderazzjoni t-telf reali m?arrab mill-persuna taxxabbli.

12 Ara l-punt 20 ta' dawn il-konklużjonijiet.

13 Ara l-punt 27 ta' dawn il-konklużjonijiet.

14 Ara l-punti 13 u 14 ta' dawn il-konklużjonijiet.