SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla)

18 ta' Marzu 2021 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni indiretta – VAT – Direttiva 2006/112/KE – Akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti – Tnaqqis tat-taxxa tal-input dovuta fuq tali akkwist – Rekwiżiti formali – Rekwiżiti sostantivi – Terminu għall-preżentata tad-dikjarazzjoni fiskali – Prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità"

Fil-Kawża C-895/19,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Gliwice, il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tal-4 ta' Novembru 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-4 ta' Diċembru 2019, fil-proċedura

A.

vs

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

fil-preżenza ta':

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn N. Piçarra, President tal-Awla, S. Rodin u K. Jürimäe (Relatriċi), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: H. Saugmandsgaard Øe,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal A., minn M. Bielawski, doradca podatkowy,

– għar-Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, minn P. Chrupek, radca prawny,

– għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna, bħala aġent,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Siekierzyńska u J. Jokubauskaitė, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 167 u 178 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010 (ĠU 2010, L 189, p. 1) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn A. u d-Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (id-Direttur tal-Informazzjoni Fiskali Nazzjonali, il-Polonja) (iktar 'il quddiem l-"awtorità fiskali") dwar it-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud (VAT) dovuta fuq l-akkwisti intra-Komunitarji.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Skont l-Artikolu 2(1)(b)(i) tad-Direttiva dwar il-VAT:

"It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

[…]

(b) l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn:
   (i) persuna taxxabbli li tkun qed taġixxi b'dan il-mod, jew minn persuna legali mhux taxxabbli, fejn il-bejjiegħ huwa persuna taxxabbli li qed jaġixxi b'dan il-mod li mhux eliġibbli għall-eżenzjoni għal intrapriżi żgħar li hemm provvediment għaliha fl-Artikoli 282 sa 292 u li m'hijiex koperta mill-Artikoli 33 u 36".

4 L-Artikolu 68 ta' din id-direttiva jistabbilixxi:

"L-avveniment li jagħti lok għal ħlas għandu jseħħ meta jsir l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija.

L-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija għandu jitqies li sar meta l-provvista ta' merkanzija simili titqies li saret fit-territorju ta' l-Istat Membru rilevanti."

5 L-Artikolu 69 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"Fil-każ tal-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija, il-VAT għandha ssir dovuta mal-ħruġ tal-fattura, jew mal-iskadenza tal-limitu ta' żmien imsemmi fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 222 jekk ma tkun inħarġet l-ebda fattura sa dik il-waqt."

6 Skont l-Artikolu 167 tal-istess direttiva:

"Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

7 L-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT jiddisponi:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

[…]

(ċ) il-VAT dovuta rigward akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija skond l-Artikolu 2(1)(b)(i);

[…]"

8 L-Artikolu 178 ta' din id-direttiva jistabbilixxi:

"Biex teżerċita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ġejjin:

[…]

(c) għall-finijiet ta' tnaqqis skont l-Artikolu 168(c), fir-rigward ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija, dan irid jinkludi fil-formola tal-VAT prevista fl-Artikolu 250 l-informazzjoni kollha meħtieġa għall-ammont ta' VAT dovut li jrid jiġi kkalkulat għall-akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija u għandu jkollu fattura magħmula skont it-Taqsimiet 3 sa 5 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI;

[…]"

9 Taħt l-Artikolu 179 tal-imsemmija direttiva:

"Il-persuna taxxabbli għandha teffettwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tal-VAT dovuta għal perijodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali ta' VAT li fir-rigward tagħha, matul l-istess perijodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u hu eżerċitat skond l-Artikolu 178.

Madanakollu, l-Istati Membi jistgħu jeħtieġu li persuni taxxabbli li jwettqu transazzjonijiet okkażjonali, kif definiti fl-Artikolu 12, jeżerċitaw id-dritt tagħhom ta' tnaqqis fil-ħin tal-provvista biss."

10 L-Artikolu 180 tal-istess direttiva huwa fformulat kif ġej:

"L-Istati Membri jistgħu jawtorizzaw persuna taxxabbli li tagħmel tnaqqis li ma tkunx għamlet skond l-Artikoli 178 u 179."

11 L-Artikolu 181 tad-Direttiva dwar il-VAT jiddisponi:

"L-Istati Membri jistgħu jawtorizzaw persuna taxxabbli li m'għandhiex fattura mfassla skont it-Taqsimiet 3, sa 5 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI li tagħmel it-tnaqqis imsemmi fl-Artikolu 168(c) fir-rigward tal-akkwisti intra-Komunitarji tagħha ta' merkanzija."

12 L-Artikolu 182 ta' din id-direttiva jistabbilixxi:

"L-Istati Membri għandhom jiddeterminaw il-kondizzjonijiet u r-regoli dettaljati biex japplikaw l-Artikoli 180 u 181."

13 Skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 222 tal-imsemmija direttiva:

"Għal provvisti ta' merkanzija mwettqa skont il-kondizzjonijiet speċifikati fl-Artikolu 138 jew għal provvisti ta' servizzi li għalihom il-VAT titħallas mill-klijent skont l-Artikolu 196, għandha tinħareġ fattura sa mhux aktar tard mill-ħmistax-il jum tax-xahar wara dak li fih iseħħ l-avveniment li jagħti lok għall-ħlas."

14 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tal-istess direttiva jipprevedi:

"L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri."

Id-dritt Pollakk

15 L-Artikolu 86 tal-ustawa o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq l-Oġġetti u fuq is-Servizzi), tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U. 2018, intestatura 2174), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), jiddisponi:

"1. Sa fejn l-oġġetti u s-servizzi jintużaw mill-persuna taxxabbli għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet intaxxati, din tibbenefika mid-dritt li tnaqqas l-ammont tat-taxxa tal-input mill-ammont tat-taxxa li għandha tħallas […]

[…]

10. Id-dritt li tnaqqas l-ammont tat-taxxa tal-input mill-ammont tat-taxxa li għandha tħallas jitnissel matul il-perijodu li fih tnissel l-obbligu fiskali relatat mal-oġġetti u mas-servizzi akkwistati jew importati mill-persuna taxxabbli.

10b. Id-dritt li tnaqqas l-ammont tat-taxxa tal-input mill-ammont tat-taxxa li għandha tħallas fil-każijiet imsemmija:

[…]

2) il-punt 4(c) tal-paragrafu 2 jitnissel konformement mal-paragrafu 10, sakemm il-persuna taxxabbli:
   a) tirċievi fattura li tikkonferma l-kunsinna tal-oġġetti li jikkostitwixxi għalih akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti, fi żmien tliet xhur mill-iskadenza tax-xahar li matulu tnissel l-obbligu fiskali relatat mal-oġġetti akkwistati;
   b) tinkludi l-ammont tat-taxxa dovuta għall-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti fid-dikjarazzjoni fiskali li fiha hija obbligata tħallas din it-taxxa, sa mhux iktar tard minn tliet xhur mill-aħħar tax-xahar li matulu tnissel l-obbligu fiskali relatat mal-oġġetti akkwistati.

[…]

10i. Jekk il-persuna taxxabbli tinkludi l-ammont tat-taxxa dovuta fid-dikjarazzjoni fiskali li fiha hija obbligata tħallas din it-taxxa, barra mit-terminu previst fil-punti 2(b) u 3 tal-paragrafu 10b, hija tista' żżid l-ammont tat-taxxa tal-input fil-ħlas mwettaq għall-perijodu taxxabbli li fir-rigward tiegħu t-terminu għall-preżentata tad-dikjarazzjoni fiskali jkun għadu ma skadiex.

[…]

13. Jekk il-persuna taxxabbli ma naqqsitx l-ammont tat-taxxa tal-input mill-ammont tat-taxxa dovuta fit-termini stabbiliti fil-paragrafi 10, 10d, 10e u 11, hija tista' tnaqqas l-ammont tat-taxxa dovuta billi taġġusta d-dikjarazzjoni fiskali għall-perijodu li fih id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tnissel, iżda mhux iktar tard minn ħames snin mill-bidu tas-sena li matulha jkun seħħ id-dritt għal tnaqqis, bla ħsara għall-paragrafu 13a.

13a. Jekk il-persuna taxxabbli, f'dak li jirrigwarda l-akkwisti intra-Komunitarji ta' oġġetti, il-kunsinna ta' oġġetti u l-provvista ta' servizzi li għalihom ix-xerrej ta' oġġetti jew ta' servizzi huwa persuna taxxabbli konformement mal-Artikolu 17, ma naqqsitx l-ammont tat-taxxa tal-input mill-ammont tat-taxxa dovuta fit-termini stabbiliti fil-paragrafi 10 u 11, hija tista' tnaqqas l-ammont tat-taxxa dovuta billi taġġusta d-dikjarazzjoni fiskali għall-perijodu li matulu tnissel id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa, iżda mhux iktar tard minn ħames snin wara t-tmiem tas-sena li fiha tnissel id-dritt għal tnaqqis."

16 Il-formulazzjoni tal-punt 2(b) tal-Artikolu 86(10b) tal-Liġi dwar il-VAT irriżultat minn emenda leġiżlattiva, li daħlet fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2017. B'riżultat ta' din l-emenda, l-inċiż "sa mhux iktar tard minn tliet xhur mill-aħħar tax-xahar li matulu tnissel l-obbligu fiskali relatat mal-oġġetti akkwistati" iddaħħal f'din id-dispożizzjoni. Qabel din id-data, l-imsemmija dispożizzjoni ma kienet issemmi l-ebda terminu. Permezz ta' din l-istess emenda, il-paragrafu 10i ġie miżjud mal-Artikolu 86 ta' din il-liġi.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

17 A. hija kumpannija li twettaq, fil-kuntest tal-attività kummerċjali tagħha, b'mod partikolari akkwisti intra-Komunitarji ta' oġġetti fit-territorju Pollakk. Hija tuża dawn l-oġġetti għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT f'dan it-territorju.

18 A. ressqet talba għal deċiżjoni fiskali dwar is-sitwazzjoni fattwali li ġejja. F'ċerti sitwazzjonijiet, hija ma tkunx f'pożizzjoni li ssemmi l-VAT dovuta, li tirriżulta minn akkwisti intra-Komunitarji, fid-dikjarazzjoni fiskali ssottomessa f'terminu ta' tliet xhur mill-aħħar tax-xahar li matulu tnissel l-obbligu fiskali relatat mal-oġġetti akkwistati. F'dan il-każ, hija ssemmi din il-VAT wara l-iskadenza ta' dan it-terminu, permezz ta' aġġustament tad-dikjarazzjoni fiskali tagħha. Dan jista' jseħħ fil-każ ta' rċevuta tardiva ta' fattura, ta' klassifikazzjoni żbaljata tat-tranżazzjoni minn A. jew ta' żball min-naħa tal-persuna responsabbli mir-reġistri u tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT.

19 Konkretament, A. talbet lill-awtorità fiskali jekk hija setgħetx, f'tali każ, tnaqqas il-VAT tal-input dovuta fuq akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti matul l-istess perijodu taxxabbli bħal dak li matulu l-VAT dovuta ġiet iddikjarata, u dan anki jekk hija wettqet l-aġġustament tad-dikjarazzjoni tal-VAT barra mit-terminu ta' tliet xhur previst fil-punt 2(b) tal-Artikolu 86(10b) tal-Liġi dwar il-VAT. Skont A., din it-talba għandha tingħata risposta affermattiva, peress li din id-dispożizzjoni żżid rekwiżit supplimentari mal-kundizzjonijiet li huwa suġġett għalihom id-dritt għal tnaqqis, stabbilit mid-Direttiva dwar il-VAT u peress li tmur kontra l-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.

20 Kif jirriżulta mill-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja, fis-27 ta' Diċembru 2018, l-awtorità fiskali adottat deċiżjoni fiskali vinkolanti, li tipprovdi li t-terminu ta' tliet xhur previst fil-punt 2(b) tal-Artikolu 86(10b) tal-Liġi dwar il-VAT ma jillimitax id-dritt għal tnaqqis u ma jistax, għaldaqstant, jitqies li huwa inkompatibbli mad-Direttiva dwar il-VAT jew mal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità. Barra minn hekk, l-Artikolu 178 ta' din id-direttiva jawtorizza lill-Istati Membri sabiex jintroduċu formalitajiet li jikkundizzjonaw id-dritt għal tnaqqis, bħal dan it-terminu ta' tliet xhur.

21 A. adixxiet lill-qorti tar-rinviju, il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Gliwice, il-Polonja), b'rikors intiż għall-annullament tal-imsemmija deċiżjoni fiskali. Insostenn tar-rikors tagħha, hija sostniet li l-punt 2(b) tal-Artikolu 86(10b) tal-Liġi dwar il-VAT huwa inkompatibbli mal-Artikoli 167 u 178 tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll mal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.

22 Il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar il-kompatibbiltà tal-punt 2(b) tal-Artikolu 86(10b) tal-Liġi dwar il-VAT mad-dritt tal-Unjoni.

23 Hija tippreċiża li, mill-1 ta' Jannar 2017, din id-dispożizzjoni tistabbilixxi kundizzjoni ġdida tat-terminu, li skontha l-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis huwa suġġett għall-preżentazzjoni ta' dikjarazzjoni fiskali f'terminu ta' tliet xhur li jibda jiddekorri mill-aħħar tax-xahar li matulu tnissel l-obbligu fiskali relatat mal-oġġetti akkwistati. Ladarba jiskadi dan it-terminu, il-persuna taxxabbli għandha taġġusta d-dikjarazzjoni ppreżentata preċedentement u tista' tnaqqas il-VAT tal-input dovuta fuq l-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti biss għall-perijodu kurrenti, konformement mal-Artikolu 86(10i) tal-Liġi dwar il-VAT. Il-persuna taxxabbli għalhekk issostni l-piż ekonomiku tal-VAT dovuta u, jekk ikun il-każ, il-ħlas ta' interessi.

24 Skont l-espożizzjoni tal-motivi li akkumpanjaw din l-emenda leġiżlattiva, din għandha tippermetti kontroll aħjar tal-kummerċ intra-Komunitarju, li fir-rigward tiegħu ġew ikkonstatati irregolaritajiet, u tal-awtolikwidazzjoni tal-VAT.

25 Il-qorti tar-rinviju tenfasizza wkoll li l-Artikolu 86 tal-Liġi dwar il-VAT jistabbilixxi terminu ta' ħames snin għall-aġġustament tal-VAT dovuta, filwaqt li dan l-artikolu jipprevedi żewġ termini għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis, jiġifieri, minn naħa, terminu ta' dekadenza ta' tliet xhur sabiex titħallas din it-taxxa u, min-naħa l-oħra, terminu ta' preskrizzjoni ta' ħames snin. Dan it-terminu ta' dekadenza jista' joħloq diffikultajiet fir-rigward tad-dritt tal-Unjoni.

26 Fil-fatt, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-Istati Membri jistgħu, bħala prinċipju, jipprevedu termini ta' dekadenza għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis, sakemm josservaw il-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività. Barra minn hekk, tali termini ma għandhomx jippreġudikaw il-prinċipju ta' newtralità fiskali u għandhom ikunu proporzjonati, fis-sens li ma jintroduċux formalitajiet eċċessivi meta mqabbla mal-għanijiet imfittxija u ma jimplikawx piż ekonomiku għall-persuna taxxabbli. Sabiex tiġi evalwata l-osservanza ta' dawn il-prinċipji, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni r-raġunijiet li wasslu għad-dewmien fid-dikjarazzjoni fiskali, skont jekk dawn ir-raġunijiet humiex indipendenti mill-persuna taxxabbli jew jekk jirriflettux żbalji imputabbli lilha.

27 F'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju tenfasizza li, minn naħa, l-istabbiliment ta' terminu ta' dekadenza ta' tliet xhur, li t-tul tiegħu jidher li bħala prinċipju huwa suffiċjenti, huwa ta' natura li jinkoraġġixxi lill-persuna taxxabbli għad-dixxiplina, filwaqt li tiġġieled l-abbuż ta' dritt. Għalhekk, dan it-terminu huwa intiż sabiex jipprevjeni s-sitwazzjonijiet li fihom, fil-preżenza ta' ammont ta' VAT tal-input ugwali għal dak tal-VAT dovuta, persuni taxxabbli jużaw il-possibbiltajiet ta' regolarizzazzjoni tardiva għall-finijiet ta' ottimizzazzjoni fiskali u ta' abbuż ta' dritt. Min-naħa l-oħra, jeżistu madankollu sitwazzjonijiet li fihom il-persuna taxxabbli ma tkunx f'pożizzjoni li tosserva dan it-terminu ta' tliet xhur, b'mod partikolari fil-każ ta' ħruġ tardiv jew irregolari tal-fattura jew ta' irregolaritajiet attribwibbli lill-operaturi postali. Issa, il-punt 2(b) tal-Artikolu 86(10b) tal-Liġi dwar il-VAT ma jagħmel ebda distinzjoni skont jekk il-persuna taxxabbli hijiex *in bona fide* jew le.

28 Din il-qorti tasal għall-konklużjoni li l-Artikoli 167 u 178 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħall-punt 2(b) tal-Artikolu 86(10b) tal-Liġi dwar il-VAT, sa fejn l-imsemmi terminu ta' tliet xhur japplika għal persuna taxxabbli *in bona fide*.

29 Huwa f'dawn il-kundizzjonijiet li l-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Gliwice) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari segwenti:

"Id-dispożizzjonijiet magħquda tal-Artikoli 167 u 178 tad-Direttiva [dwar il-VAT], għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li bis-saħħa tagħha l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input matul perijodu taxxabbli li jkun l-istess perijodu bħal dak li matulu t-taxxa tal-input hija dovuta fuq tranżazzjonijiet li jikkostitwixxu akkwisti intrakomunitarji ta' oġġetti, huwa suġġett għall-indikazzjoni tat-taxxa dovuta għal dawn it-tranżazzjonijiet fid-dikjarazzjoni fiskali xierqa, sottomessa f'terminu ta' dekadenza li, fil-Polonja, huwa ta' tliet xhur minn tmiem ix-xahar li matulu jkun ġie fis-seħħ l-obbligu fiskali relatat mal-oġġetti u mas-servizzi akkwistati?"

Fuq id-domanda preliminari

30 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 167 u 178 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT relatat ma' akkwist intra-Komunitarju, matul l-istess perijodu taxxabbli bħal dak li matulu l-VAT hija dovuta, huwa suġġett għall-indikazzjoni tal-VAT dovuta fid-dikjarazzjoni fiskali ppreżentata f'terminu ta' tliet xhur li jibdew jiddekorru mill-aħħar tax-xahar li matulu tnissel l-obbligu fiskali relatat mal-oġġetti akkwistati.

31 Preliminarjament, għandu jitfakkar li, fil-kuntest tal-akkwisti intra-Komunitarji, b'applikazzjoni tal-iskema tal-awtolikwidazzjoni, ebda ħlas tal-VAT ma jseħħ bejn ix-xerrej u l-fornitur ta' oġġett, peress li x-xerrej huwa responsabbli, għall-akkwisti intra-Komunitarji li huwa wettaq, tal-VAT tal-input, filwaqt li jista', bħala prinċipju, inaqqas din l-istess taxxa, b'tali mod li ebda ammont ma huwa dovut lill-amministrazzjoni fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Diċembru 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 33).

32 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu l-VAT dovuta jew imħallsa għall-oġġetti akkwistati u għas-servizzi rċevuti minnhom mill-VAT li huma għandhom iħallsu jikkostitwixxi prinċipju fundamentali inerenti tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni (sentenzi tal-11 ta' Diċembru 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata). Hekk kif il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat repetutament, dan id-dritt jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u, bħala prinċipju, ma jistax jiġi limitat (sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Is-sistema tat-tnaqqis għandha l-għan li tneħħi minn fuq l-imprenditur il-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema komuni tal-VAT konsegwentement tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, sakemm l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 Bis-saħħa tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input jitnissel fil-mument meta t-taxxa li tista' titnaqqas issir dovuta. Skont l-Artikolu 69 ta' din id-direttiva, għall-akkwisti intra-Komunitarji ta' oġġetti, it-taxxa għandha ssir dovuta mal-ħruġ tal-fattura jew mal-iskadenza tat-terminu imsemmi fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 222 tal-imsemmija direttiva jekk ma tkun inħarġet l-ebda fattura qabel din id-data.

35 Barra minn hekk, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT huwa suġġett għall-osservanza tar-rekwiżiti sostantivi u formali previsti mid-Direttiva dwar il-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 35).

36 Il-kundizzjonijiet sostantivi meħtieġa għat-tnissil tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT dovuta għall-akkwisti intra-Komunitarji ta' oġġetti konformement mal-Artikolu 2(1)(b)(i) ta' din id-direttiva huma elenkati fl-Artikolu 168(ċ) tagħha. Dawn il-kundizzjonijiet jirrikjedu li dawn l-akkwisti jkunu twettqu minn persuna taxxabbli, li din tal-aħħar tkun ukoll il-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT relatata mal-imsemmija akkwisti u li l-oġġetti inkwistjoni jintużaw għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha.

37 Il-kundizzjonijiet formali tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT jirregolaw, għall-kuntrarju, il-modalitajiet u l-kontroll tal-eżerċizzju tiegħu kif ukoll il-funzjonament tajjeb tas-sistema komuni tal-VAT, bħall-obbligi dwar il-kontabbiltà, il-fatturazzjoni u d-dikjarazzjoni (sentenza tal-11 ta' Diċembru 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 42).

38 Fir-rigward tal-VAT dovuta għal akkwisti intra-Komunitarji, mill-Artikolu 178(c) tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis huwa suġġett għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tkun inkludiet fid-dikjarazzjoni tal-VAT prevista fl-Artikolu 250 ta' din id-direttiva d-data kollha neċessarja sabiex tikkonstata l-ammont tal-VAT dovut fuq l-akkwisti tagħha u li hija jkollha fattura maħruġa konformement mad-dispożizzjonijiet tat-Taqsimiet 3 sa 5 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI tal-imsemmija direttiva.

39 Barra minn hekk, skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 179 tad-Direttiva dwar il-VAT, it-tnaqqis isir globalment billi jitnaqqas, mill-ammont totali tat-taxxa dovuta għal perijodu taxxabbli, l-ammont tal-VAT "li fir-rigward tagħha, matul l-istess perijodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u hu eżerċitat skond l-Artikolu 178."

40 Minn dan jirriżulta, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT għandu, bħala prinċipju, jiġi eżerċitat għall-perijodu li matulu, minn naħa, dan id-dritt tnissel u, min-naħa l-oħra, il-persuna taxxabbli għandha fil-pussess tagħha fattura (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punt 34, u tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 35).

41 Għalhekk, id-dritt għal tnaqqis huwa eżerċitat, bħala prinċipju, matul l-istess perijodu bħal dak li fih tnissel, jiġifieri, fid-dawl tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT, fil-mument meta t-taxxa ssir dovuta (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 36).

42 Madankollu, bis-saħħa tal-Artikoli 180 u 182 tad-Direttiva dwar il-VAT, persuna taxxabbli tista' tiġi awtorizzata tipproċedi bit-tnaqqis anki jekk ma tkunx eżerċitat id-dritt tagħha matul il-perijodu li fih dan id-dritt tnissel, suġġett għall-osservanza ta' ċerti kundizzjonijiet u modalitajiet iffissati mil-leġiżlazzjonijiet nazzjonali (sentenzi tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 37).

43 F'dan ir-rigward, l-Istati Membri għandhom il-possibbiltà li jadottaw, bis-saħħa tal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT, miżuri sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tat-taxxa u sabiex tiġi evitata l-frodi. Madankollu, dawn ma jistgħux imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu tali għanijiet u ma jistgħux iqiegħdu inkwistjoni n-newtralità tal-VAT (sentenzi tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

44 F'dan il-każ, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT relatata għal akkwist intra-Komunitarju jitnissel sa fejn, f'terminu ta' tliet xhur mill-aħħar tax-xahar li fih tnissel l-obbligu fiskali relatat mal-oġġetti akkwistati, il-persuna taxxabbli, minn naħa, tirċievi fattura li tattesta l-kunsinna tal-oġġetti li tikkostitwixxi għaliha akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti u, min-naħa l-oħra, issemmi l-ammont tal-VAT dovut fir-rigward ta' dan l-akkwist fid-dikjarazzjoni fiskali li fiha għandha tħallas din it-taxxa. Fl-assenza ta' tali indikazzjoni fid-dikjarazzjoni ppreżentata f'dan it-terminu, il-persuna taxxabbli tista' taġġusta d-dikjarazzjoni tagħha f'terminu ta' ħames snin li jibda jiddekorri mill-aħħar tas-sena li matulha tnissel id-dritt għal tnaqqis tal-VAT dovuta fuq akkwist intra-Komunitarju. F'dan il-każ, il-persuna taxxabbli għandha tħallas il-VAT dovuta għal dan l-akkwist b'mod retroattiv filwaqt li tista' tnaqqas il-VAT relatata ma' dan l-istess akkwist biss għall-perijodu fiskali kurrenti.

45 F'dan ir-rigward, l-ewwel, sa fejn tali leġiżlazzjoni tidher li tissuġġetta t-tnissil stess tad-dritt għal tnaqqis għal kundizzjonijiet ta' kisba ta' fattura u ta' dikjarazzjoni, għandu jiġi rrilevat li, fid-dawl tal-punti 34 u 36 ta' din is-sentenza, it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis jista' jkun suġġett biss għall-kundizzjonijiet sostantivi previsti mid-Direttiva dwar il-VAT u li, għal akkwist intra-Komunitarju, huma elenkati fl-Artikolu 168(ċ) ta' din id-direttiva. Għall-kuntarju, hija ma tiddependix neċessarjament mill-kisba ta' fattura u lanqas mid-dikjarazzjoni u mill-ħlas tal-VAT dovuta għal tali akkwist f'terminu partikolari.

46 It-tieni, leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik deskritta fil-punt 44 ta' din is-sentenza, jista' jkollha l-konsegwenza li l-ħlas ta' ammont ta' VAT dovut u tal-istess ammont ta' VAT deduċibbli, relatati mal-istess akkwist intra-Komunitarju, ma jseħħx matul l-istess perijodu fiskali, indipendentement miċ-ċirkustanzi tal-każ, mill-*bona fide* tal-persuna taxxabbli u mir-raġunijiet tad-dikjarazzjoni tardiva tal-VAT dovuta għal tali akkwist. L-applikazzjoni ta' din il-leġiżlazzjoni tittardja, minħabba s-sempliċi ksur ta' kundizzjoni formali, l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT dovuta fuq l-akkwisti intra-Komunitarji. Għalhekk, hija timponi b'mod temporanju fuq il-persuna taxxabbli l-piż tal-VAT.

47 Issa, minn naħa, minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, fil-kuntest tas-sistema ta' awtolikwidazzjoni, il-prinċipju fundamentali ta' newtralità tal-VAT jeżiġi li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, minkejja l-fatt li l-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ċerti rekwiżiti formali. Peress li l-amministrazzjoni fiskali għandha d-data neċessarja sabiex tistabbilixxi li r-rekwiżiti sostantivi huma ssodisfatti, hija ma tistax, fir-rigward tad-dritt tal-persuna taxxabbli li tnaqqas din it-taxxa, timponi kundizzjonijiet supplimentari li jistgħu jkollhom l-effett li jġibu fix-xejn l-eżerċizzju ta' dan id-dritt (sentenzi tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 62 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-11 ta' Diċembru 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punti 38 u 40 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata). Il-każ ikun differenti jekk il-ksur ta' dawn ir-rekwiżiti formali jkollu bħala effett li jostakola l-produzzjoni tal-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi ġew issodisfatti (sentenzi tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 71 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-11 ta' Diċembru 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 39).

48 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi rrilevat li r-rekwiżit, imfakkar fil-punt 41 ta' din is-sentenza, li skontu d-dritt għal tnaqqis jiġi eżerċitat, bħala prinċipju, matul il-perijodu li matulu t-taxxa tkun saret dovuta, huwa ta' natura li jiggarantixxi n-newtralità fiskali. Fil-fatt, hija tippermetti li jiġi ggarantit li l-ħlas tal-VAT u t-tnaqqis tagħha jseħħu matul l-istess perijodu, b'tali mod li l-persuna taxxabbli tkun kompletament meħlusa mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punti 35 sa 37).

49 Ikun kuntrarju għal din il-loġika li l-piż tal-VAT dovut fuq akkwist intra-Komunitarju jiġi temporanjament impost fuq il-persuna taxxabbli, *a fortiori* peress li, kif jirriżulta mill-punt 31 ta' din is-sentenza, ebda ammont ma huwa dovut lill-amministrazzjoni fiskali għal tali akkwist.

50 Għaldaqstant, u bla ħsara għall-issodisfar tal-kundizzjonijiet sostantivi tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT li għandha tiġi vverifikata mill-qorti tar-rinviju, l-applikazzjoni ta' leġiżlazzjoni nazzjonali ma tistax tipprekludi, b'mod awtomatiku u minħabba l-ksur ta' rekwiżit formali, l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT dovut għal akkwist intra-Komunitarju matul l-istess perijodu bħal dak tal-ħlas tal-istess ammont ta' VAT, mingħajr ma jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi rilevanti kollha u, b'mod partikolari, il-*bona fide* tal-persuna taxxabbli.

51 Ma tista' tinsilet ebda konklużjoni differenti mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tgħid li l-Istati Membri jistgħu jipprevedu, għal raġunijiet ta' ċertezza legali, terminu ta' dekadenza li l-iskadenza tiegħu għandu bħala konsegwenza li jissanzjona lill-persuna taxxabbli li ma hijiex suffiċjentement diliġenti, li naqset milli titlob it-tnaqqis tal-VAT tal-input, li ttellifha d-dritt għal tnaqqis, sa fejn, minn naħa, dan it-terminu japplika bl-istess mod għad-drittijiet simili fil-qasam fiskali bbażati fuq id-dritt intern u għal dawk ibbażati fuq id-dritt tal-Unjoni (prinċipju ta' ekwivalenza) u, min-naħa l-oħra, li fil-prattika ma jagħmilx impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis (prinċipju ta' effettività) (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

52 Fil-fatt, mill-elementi esposti fil-punti 44 u 46 ta' din is-sentenza jirriżulta li t-terminu ta' tliet xhur stabbilit, mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għall-finijiet tad-dikjarazzjoni tal-VAT relatata ma' akkwist intra-Komunitarju ma jistax jiġi assimilat ma' terminu ta' dekadenza, fis-sens ta' din il-ġurisprudenza, li jwassal għat-telf tad-dritt għal tnaqqis.

53 Madankollu, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 43 ta' din is-sentenza, l-Istati Membri huma kompetenti sabiex jipprevedu, fl-osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità, sanzjonijiet fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza tar-rekwiżiti formali dwar l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT. B'mod partikolari, id-dritt tal-Unjoni ma jżommx lill-Istati Membri milli jimponu, jekk ikun meħtieġ, multa jew sanzjoni pekunjarja proporzjonata għall-gravità tal-ksur sabiex ikun issanzjonat il-ksur tar-rekwiżiti formali (sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 48 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

54 Min-naħa l-oħra, leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprojbixxi b'mod sistematiku l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT relatata ma' akkwist intra-Komunitarju matul l-istess perijodu bħal dak li matulu għandu jiġi mħallas l-istess ammont ta' VAT, mingħajr ma tipprevedi t-teħid inkunsiderazzjoni taċ-ċirkustanzi rilevanti kollha u, b'mod partikolari, tal-*bona fide* tal-persuna taxxabbli, tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju, minn naħa, sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT, f'każ fejn, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza msemmija fil-punt 31 ta' din is-sentenza, ebda ammont fiskali ma huwa neċessarju, u, min-naħa l-oħra, sabiex tevita l-frodi fiskali.

55 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikoli 167 u 178 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT relatat ma' akkwist intra-Komunitarju, matul l-istess perijodu taxxabbli bħal dak li matulu l-VAT hija dovuta, huwa suġġett għall-indikazzjoni tal-VAT dovuta fid-dikjarazzjoni fiskali ppreżentata f'terminu ta' tliet xhur li jibdew jiddekorru mill-aħħar tax-xahar li matulu tnissel l-obbligu fiskali relatat mal-oġġetti akkwistati.

Fuq l-ispejjeż

56 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Id-Disa' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikoli 167 u 178 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) relatat ma' akkwist intra-Komunitarju, matul l-istess perijodu taxxabbli bħal dak li matulu l-VAT hija dovuta, huwa suġġett għall-indikazzjoni tal-VAT dovuta fid-dikjarazzjoni fiskali ppreżentata f'terminu ta' tliet xhur li jibdew jiddekorru mill-aħħar tax-xahar li matulu tnissel l-obbligu fiskali relatat mal-oġġetti akkwistati.

Firem