SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla)

13 ta' Marzu 2025*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Tranżazzjoni ta' bejgħ ikklassifikat mill-ġdid, mill-awtoritajiet fiskali, bħala trasferiment ta' impriża li taqa' barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT – Assenza ta' korrezzjoni tal-fattura fit-terminu ta' preskrizzjoni – Impossibbiltà li tiġi rkuprata l-VAT imħallsa fir-rigward tal-imsemmija tranżazzjoni – Prinċipji ta' effettività u ta' newtralità fiskali – Rimbors tat-taxxa"

Fil-Kawża C-640/23,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Înalta Curte de Casație și Justiție (il-Qorti Għolja tal-Kassazzjoni u tal-Ġustizzja, ir-Rumanija), permezz ta' deċiżjoni tas-26 ta' Ġunju 2023, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta' Ottubru 2023, fil-proċedura

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

vs

Greentech SA,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla),

komposta minn A. Kumin, President ta' Awla, F. Biltgen (Relatur), President de la première chambre, u S. Gervasoni, Imħallef,

Avukat Ġenerali: R. Norkus,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Greentech SA, minn D.-D. Dascălu u A. M. Iordache, avocați,

* Lingwa tal-kawża: ir-Rumen.

– għall-Gvern Rumen, minn M. Chicu, E. Gane u A. Wellman, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Herold u T. Isacu de Groot, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-prinċipji ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, kif ukoll tal-Artikoli 2, 19, 168 u 203 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, bir-rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60, iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn id-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (id-Direttorat Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Galați, ir-Rumanija — Amministrazzjoni Dipartimentali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Vrancea, ir-Rumanija) u d-Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (id-Direttorat Ġenerali għall-Amministrazzjoni tal-Kontribwenti l-Kbar, ir-Rumanija) u Greentech SA dwar avviżi ta' VAT u spejjeż anċillari għaliha imposti fuq Greentech.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

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

(a) il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[…]"

4 L-Artikolu 19 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"F'każ ta' trasferiment, bi ħlas jew mingħajr jew bħala kontribuzzjoni lil kumpannija, ta' l-assi kollha jew parti minnhom, l-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw li ma tkunx saret provvista ta' merkanzija u li l-persuna li lilha tkun ġiet ittrasferita l-merkanzija għandha tkun trattata bħala s-suċċessur ta' min jagħmel it-trasferiment.

F'każijiet fejn id-destinatarju ma jkunx kompletament soġġett għat-taxxa, l-Istati Membri jistgħu jieħdu l-miżuri meħtieġa biex jimpedixxu d-distorsjoni tal-kompetizzjoni. Dawn jistgħu jadottaw ukoll kwalunkwe miżura meħtieġa biex jimpedixxu l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa permezz ta' l-użu ta' dan l-Artikolu."

5 L-Artikolu 29 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

“L-Artikolu 19 għandu japplika fl-istess mod għall-provvista ta’ servizzi.”

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 jipprovdi:

“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:

(a) il-VAT dovuta jew imħallsa f’dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta’ merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;

(b) il-VAT dovuta rigward transazzjonijiet trattati bħala provvisti ta’ merkanzija jew servizzi skond l-Artikolu 18(a) u l-Artikolu 27;

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

(d) il-VAT dovuta fuq transazzjonijiet trattati bħala akkwisti intra-Komunitarji skond l-Artikoli 21 u 22;

(e) taxxa fuq il-valur miżjud dovut jew imħallas għal merkanzija importata f’dak l-Istat Membru.”

8 Skont l-Artikolu 179 ta’ din id-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.”

9 L-Artikolu 203 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

“Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna li tniżżel il-VAT fuq fattura.”

Id-dritt Rumen

Il-Kodiċi tat-Taxxa

10 Skont l-Artikolu 3 (a) tal-Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi tat-Taxxa), tat-22 ta' Diċembru 2003 (Monitorul Oficial al României, Parti I, Nru 927 tat-23 ta' Diċembru 2003) (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi tat-Taxxa"):

"It-taxxi rregolati minn dan il-kodiċi huma bbażati fuq il-prinċipji li ġejjin:

(a) in-newtralità tal-miżuri fiskali fir-rigward ta' kategoriji differenti ta' investituri u kapital u forom ta' proprjetà, li jiggarantixxu kundizzjonijiet ekwi għall-investituri u l-kapital Rumeni u barranin".

11 L-Artikolu 126(1) tal-Kodiċi tat-Taxxa jipprevedi:

"Għall-finijiet tal-VAT, huma taxxabbli fir-Rumanija t-tranżazzjonijiet li jissodisfaw il-kundizzjonijiet kumulattivi li ġejjin:

(a) it-tranżazzjonijiet li, fis-sens tal-Artikoli 128 sa 130, jikkostitwixxu jew huma meqjusa bħala provvista ta' merkanzija jew ta' servizzi, li jaqgħu taħt il-VAT, magħmula bi ħlas"

12 L-Artikolu 128(7) tal-Kodiċi tat-Taxxa jipprovdi:

"It-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom, li jsir meta l-assi u/jew il-passivi jiġu ttrasferiti, skont il-każ, indipendentement minn jekk dan it-trasferiment isirx wara bejgħ jew bħala riżultat ta' tranżazzjonijiet bħad-diviżjoni, l-għaqda jew bħala kontribuzzjoni in natura lill-kapital ta' kumpannija, ma jikkostitwixxix provvista ta' assi jekk il-persuna li tittrasferixxi l-assi tkun persuna taxxabbli. Iċ-ċessjonarju tal-beni jitqies li huwa l-persuna taċ-ċedent fir-rigward tal-aġġustament tad-dritt għal tnaqqis previst mil-liġi."

13 L-Artikolu 145(2) ta' dan il-Kodiċi tat-Taxxa huwa fformulat kif ġej:

"Kull persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas it-taxxa relatata max-xiri jekk dan tal-aħħar jintuża għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet segwenti:

(a) it-tranżazzjonijiet taxxabbli;

(b) it-tranżazzjonijiet li jirriżultaw minn attivitajiet ekonomiċi li għalihom il-post ta' kunsinna/provvista jitqies li huwa barra mill-pajjiż, fil-każ fejn it-taxxa tkun tista' titnaqqas jekk dawn it-tranżazzjonijiet jitwettqu fir-Rumanija;

(ċ) it-tranżazzjonijiet eżentati, konformement mal-Artikoli 143, 144 u 144a;

(d) it-tranżazzjonijiet eżentati konformement mal-punti (1) sa (5) tal-Artikolu 141(2)(a), meta l-akkwirent jew id-detentur ikun stabbilit barra mill-Komunità [Ewropea] jew meta dawn it-tranżazzjonijiet ikunu direttament marbuta ma' beni li huma maħsuba li jiġu esportati barra mill-Komunità kif ukoll għat-tranżazzjonijiet imwettqa minn intermedjarji li jaġixxu f'isem u għan-nom ta' ħaddieħor, meta dawn iseħħu fl-iżvolġiment ta' tali tranżazzjonijiet;

(e) it-tranżazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 128(7) u fl-Artikolu 129(7) jekk it-taxxa kienet tapplika għall-imsemmi trasferiment."

Il-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali

14 L-Artikolu 84 tal-Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (id-Digriet tal-Gvern Nru 92/2003 li Jistabbilixxi l-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali), tal-24 ta' Diċembru 2003 (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi ta' Proċedura Fiskali"), jipprovdi:

"1) Id-dikjarazzjonijiet fiskali jistgħu jiġu rrettifikati mill-persuna taxxabbli, fuq inizjattiva tagħha stess, fit-terminu ta' preskrizzjoni għad-dritt għall-iffissar tal-obbligi fiskali.

2) Id-dikjarazzjonijiet fiskali jistgħu jiġu rrettifikati meta l-persuna taxxabbli tikkonstata żbali fid-dikjarazzjoni inizzjali, billi tagħmel dikjarazzjoni ta' rettifika.

3) Fil-każ tal-[VAT], ir-rettifika tal-iżbalji fid-dikjarazzjonijiet ta' taxxa għandha ssir konformement mad-dispożizzjonijiet tal-Kodiċi tat-taxxi. L-iżbalji materjali tad-dikjarazzoni tal-[VAT] għandhom jiġu rrettifikati konformement mal-proċedura approvata b'deċiżjoni tal-President tal-Agenția Națională de Administrare Fiscală (l-Aġenzija Nazzjonali ta' awtorità tat-taxxa (ANAF)).

4) Id-dikjarazzjonijiet fiskali ma jistgħu jiġu la ppreżentati u lanqas irrettifikati wara li titneħħa r-riżerva tal-kontroll ulterjuri, ħlief fil-każ fejn ir-rettifika tkun dovuta għall-osservanza jew għan-nuqqas ta' osservanza ta' kundizzjoni legali li timponi r-rettifika tal-bażi ta' taxxa u/jew tat-taxxa korrispondenti.

5) Bi 'żbalji' fis-sens ta' dan l-artikolu, wieħed għandu jifhem l-iżbalji relatati mal-ammont tat-taxxi, miżati u kontribuzzjonijiet, tal-beni u tad-dħul taxxabbli kif ukoll ta' elementi oħra tal-bażi ta' taxxa.

6) Jekk, meta jsir kontroll fiskali, il-persuna taxxabbli tippreżenta jew tirrettifika d-dikjarazzjonijiet fiskali relatati mal-perijodi u mat-taxxi, miżati, kontribuzzjonijiet kif ukoll ma' dħul ieħor suġġett għall-kontroll fiskali, dawn ma jitteħdux inkunsiderazzjoni mill-awtorità tat-taxxa."

15 L-Artikolu 90 tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali jipprevedi:

"1) L-ammont tal-obbligi fiskali huwa ddeterminat suġġett għal verifika ulterjuri.

2) L-avviż tat-taxxa maħruġ bla ħsara għal verifika ulterjuri jista' jiġi annullat jew emendat, fuq inizjattiva tal-awtorità tat-taxxa jew fuq talba tal-persuna taxxabbli, abbażi tal-konstatazzjonijiet tal-awtorità tat-taxxa kompetenti.

3) Ir-riżerva tal-verifika ulterjuri għandha titneħħa biss mal-iskadenza tat-terminu ta' preskrizzjoni jew wara l-verifika fiskali mwettqa fit-terminu ta' preskrizzjoni.

4) Jekk il-persuna taxxabbli tirrettifika d-dikjarazzjonijiet fiskali skont l-Artikolu 84(4), ir-riżerva tal-verifika ulterjuri jkollha effett."

16 L-Artikolu 91 tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali jipprevedi:

"1) Id-dritt tal-awtorità tat-taxxa li tistabbilixxi obbligi fiskali huwa preskritt f'terminu ta' ħames snin, sakemm il-liġi ma tipprovdix mod ieħor.

2) It-terminu ta' preskrizzjoni tad-dritt previst fil-paragrafu 1 jibda jiddekorri mill-1 ta' Jannar tas-sena ta' wara dik li matulha nħoloq il-kreditu fiskali konformement mal-Artikolu 23, sakemm il-liġi ma tipprovdix mod ieħor.

3) Id-dritt li jiġu stabbiliti obbligi fiskali huwa preskritt f'terminu ta' għaxar snin meta dawn jirriżultaw mit-twettiq ta' fatt previst mil-liġi kriminali.

4) It-terminu previst fil-paragrafu 3 jibda jiddekorri mid-data tat-twettiq tal-fatt li jikkostitwixxi ksur issanzjonat bħala tali permezz ta' deċiżjoni ġudizzjarja definittiva."

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

17 Matul il-perijodu bejn it-23 ta' Novembru 2015 u l-15 ta' Lulju 2016, Greentech kienet is-suġġett ta' kontroll fiskali li wassal għall-ħruġ ta' avviż ta' taxxa li impona fuqha tfakkiriet fl-ammont ta' 4 388 720 lei Rumen (RON) (madwar EUR 882 352) bħala VAT u spejjeż anċillari għaliha. L-impożizzjoni ta' dawn l-avviżi ta' tfakkir kienet tirriżulta mill-klassifikazzjoni mill-ġdid, mill-awtorità tat-taxxa Rumena, tat-tranżazzjoni ta' bejgħ ta' tagħmir imwettaq minn Greenfiber International SA (iktar 'il quddiem "Greenfiber") lil Greentech, inizjalment ikkunsidrata bħala kunsinna ta' oġġetti suġġetti għall-VAT li tagħti lil Greentech id-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa, b'trasferiment tal-assi kollha parzjali bejn żewġ kumpanniji relatati, tranżazzjoni li ma hijiex suġġetta għall-VAT skont l-Artikolu 128(7) tal-Kodiċi tat-Taxxa.

18 Barra minn hekk, matul il-perijodu bejn it-28 ta' Mejju u s-17 ta' Novembru 2015, Greenfiber kienet ukoll suġġetta għal kontroll fiskali li ta lok għall-ħruġ ta' avviż ta' taxxa fis-26 ta' Novembru 2015. Fil-kuntest ta' dan il-kontroll, din l-amministrazzjoni qieset li t-trattament fiskali applikat minn Greenfiber u Greentech għat-tranżazzjoni ta' trasferiment ta' oġġetti, jiġifieri li t-tranżazzjoni kienet suġġetta għall-VAT, kien korrett u li Greenfiber kienet għalhekk ġabret u ħallset korrettament il-VAT relatata ma' din it-tranżazzjoni lit-Teżor Pubbliku.

19 Peress li l-ilment imressaq minn Greentech kontra l-avviż ta' taxxa dwar l-istimi tal-VAT li kienu ntalbu minnha ġie parzjalment miċħud, Greentech ippreżentat rikors quddiem il-Curtea de Apel Ploiești (il-Qorti tal-Appell ta' Ploiești, ir-Rumanija).

20 Fis-26 ta' Novembru 2018, din il-qorti laqgħet ir-rikors ta' Greentech billi annullat parzjalment id-deċiżjoni ta' ċaħda ta' dan l-ilment (iktar 'il quddiem is-"sentenza tas-26 ta' Novembru 2018").

21 Barra minn hekk, fit-12 ta' Marzu 2019, il-Curtea de Apel Ploiești (il-Qorti tal-Appell ta' Ploiești) annullat parzjalment l-avviż ta' taxxa u r-rapport ta' kontroll fiskali dwar il-kontroll imwettaq fir-rigward ta' Greentech.

22 L-awtorità tat-taxxa Rumena appellat mis-sentenza tas-26 ta' Novembru 2018, kif ikkompletata mis-sentenza tat-12 ta' Marzu 2019, quddiem l-Înalta Curte de Casație și Justiție (il-Qorti Għolja tal-Kassazzjoni u tal-Ġustizzja, ir-Rumanija), li hija l-qorti tar-rinviju.

23 Fit-23 ta' Novembru 2021, din il-qorti laqgħet l-imsemmi appell, annullat parzjalment is-sentenza tas-26 ta' Novembru 2018 u, billi ddeċidiet mill-ġdid, laqgħet parzjalment ir-rikors ta' Greentech, fis-sens li annullat l-atti amministrattivi fiskali kkontestati, biss fir-rigward tat-tfakkir magħmul għas-sena 2009 (iktar 'il quddiem is-"sentenza tat-23 ta' Novembru 2021"). Il-kumplament tar-rikors ta' Greentech ġie miċħud bħala infondat u l-ammont preċedentement allokat lilha għall-ispejjeż tnaqqas.

24 Greentech ippreżentat rikors għal reviżjoni ta' din is-sentenza quddiem l-Înalta Curte de Casație și Justiție (il-Qorti Għolja tal-Kassazzjoni u tal-Ġustizzja), billi sostniet li l-imsemmija sentenza kienet tikser il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod partikolari s-sentenzi tas-26 ta' April 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), u tal-11 ta' April 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), skont liema d-dritt għal tnaqqis tal-VAT għandu wkoll jiġi rrikonoxxut fil-każijiet fejn it-tranżazzjonijiet inkwistjoni ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, jekk miċ-ċirkustanzi partikolari tal-każ jirriżulta li l-irkupru tas-somma li tħallset bħala VAT, minn dak li ħallas il-VAT, ikun impossibbli jew estremament diffiċli, bir-riskju, jekk mhux li jiġu ppreġudikati l-prinċipji ta' newtralità tal-VAT u ta' effettività.

25 Fil-31 ta' Jannar 2023, il-Înalta Curte de Casație și Justiție (il-Qorti Għolja tal-Kassazzjoni u tal-Ġustizzja) laqgħet l-imsemmi rikors għal reviżjoni u annullat parzjalment is-sentenza tat-23 ta' Novembru 2021 fir-rigward tal-aggravju tal-appell dwar il-klassifikazzjoni mill-ġdid tat-tranżazzjoni li tirrigwarda l-bejgħ ta' tagħmir permezz ta' trasferiment ta' oġġetti. Din il-qorti ordnat li tingħata deċiżjoni ġdida dwar dan l-aggravju u semgħet lill-partijiet fis-seduta tad-9 ta' Mejju 2023.

26 Il-qorti tar-rinviju tirrileva, b'mod partikolari, li sa fejn is-sentenza tas-26 ta' Novembru 2018 ikkonfermat li t-trattament fiskali rriżervat minn Greenfiber u Greentech għat-tranżazzjoni inkwistjoni kien korrett, dawn il-kumpanniji ma kellhom ebda raġuni valida sabiex jipproċedu għall-korrezzjoni tal-fattura li tikkonstata din it-tranżazzjoni qabel l-għoti tas-sentenza tat-23 ta' Novembru 2021. Barra minn hekk, Greenfiber setgħet twettaq korrezzjoni ta' din il-fattura biss wara l-għoti ta' din l-aħħar sentenza. Madankollu, fid-data tal-imsemmija sentenza, id-dritt li tiġi kkoreġuta l-imsemmija fattura kien diġà preskritt, peress li t-terminu ta' preskrizzjoni kien skada fix-xahar ta' Mejju 2021.

27 Din il-qorti tqis li s-sitwazzjoni li hija adita biha tista' titqabbel ma' dik li wasslet għall-kawża li tat lok għas-sentenza tas-26 ta' April 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), fid-dawl tal-eżistenza, tal-inqas fl-apparenza, ta' impossibbiltà oġġettiva li tirkupra l-VAT minħabba l-fatt li Greenfiber hija prekluża milli tikkoreġi l-fattura u d-dikjarazzjoni tal-VAT wara l-iskadenza tat-terminu ta' preskrizzjoni previst f'dan ir-rigward. Din is-sitwazzjoni għandha wkoll titqabbel ma' dik li tat lok għall-kawża li tat lok għas-sentenza tal-11 ta' April 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), peress li l-irkupru tal-VAT mingħand l-emittent tal-fattura jidher impossibbli jew eċċessivament diffiċli. Fil-fatt, minn naħa, it-terminu ta' preskrizzjoni fil-qasam fiskali skada, b'tali mod li Greenfiber ma setgħetx tipproċedi għall-korrezzjoni tal-fatturi, u, min-naħa l-oħra, l-awtorità tat-taxxa Rumena kkonfermat, wara l-verifika fiskali mwettqa fi Greenfiber, li din tal-aħħar kienet iffatturat u ħallset b'mod korrett il-VAT ikkonċernata.

28 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll jekk, fid-dawl tal-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-VAT, huwiex rilevanti l-fatt li l-awtorità tat-taxxa Rumena ttrattat, b'żewġ modi totalment differenti, l-istess tranżazzjoni kummerċjali relatata ma' tagħmir li t-trasferiment tiegħu ta lok għall-ġbir tal-VAT,

jiġifieri, minn naħa, bħala tranżazzjoni suġġetta għall-VAT għal Greenfiber li mingħandha nxtara dan it-tagħmir u li għaliha Greentech ħallset il-VAT, u, min-naħa l-oħra, bħala tranżazzjoni mhux suġġetta għall-VAT għal Greentech.

29 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Înalta Curte de Casație și Justiție (il-Qorti Għolja tal-Kassazzjoni u tal-Ġustizzja) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari segwenti:

"Il-prinċipji ta' newtralità, ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, irregolati mill-Artikolu 2, mill-Artikolu 19 u mill-Artikolu 168 [tad-Direttiva tal-VAT] ikkunsidrati flimkien mal-Artikolu 203 [tagħha], jipprekludu r-rifjut ta' rikonoxximent tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa għal tranżazzjoni ta' bejgħ, sussegwentement ikklassifikata mill-ġdid mill-awtoritajiet tat-taxxa bħala trasferiment ta' negozju li ma jaqax fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, peress li l-VAT diġà nġabret mill-Istat u, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali, ir-rimbors tagħha huwa impossibbli?"

Fuq id-domanda preliminari

30 Preliminarjament, jeħtieġ li jitfakkar li, fil-kuntest tal-proċedura ta' kooperazzjoni bejn il-qrati nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, hija din tal-aħħar li għandha l-obbligu li tagħti lill-qorti nazzjonali risposta utli li tippermettilha taqta' l-kawża li jkollha quddiemha. F'din perspettiva, jekk ikun il-każ, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tifformula mill-ġdid id-domandi li jkunu ġew sottomessi lilha. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tieħu inkunsiderazzjoni regoli tad-dritt tal-Unjoni li l-qorti nazzjonali ma tkunx għamlet riferiment għalihom fid-domanda tagħha. (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-7 ta' Settembru 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 F'dan il-każ, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li element essenzjali li jikkaratterizza s-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali jinsab fil-fatt li, skont il-qorti tar-rinviju, Greentech issa tinsab fl-impossibbiltà materjali li tikseb ir-rimbors tal-VAT li l-bejjiegħ, jiġifieri Greenfiber, iffatturaha indebitament u ħallas lit-Teżor Pubbliku. Issa, f'tali sitwazzjoni, il-prinċipju li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni b'mod iktar partikolari huwa l-prinċipju ta' effettività u mhux il-prinċipju ta' ċertezza legali jew il-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi.

32 Għaldaqstant, u sabiex tingħata risposta utli lill-qorti tar-rinviju, għandu jinftiehem li, permezz tad-domanda magħmula, din il-qorti tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 168 u 203 tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità tal-VAT u ta' effettività għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni jew prassi amministrattiva nazzjonali li ma tippermettix lil persuna taxxabbli tikseb it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq tranżazzjoni li, wara kontroll fiskali, tkun ġiet ikklassifikata mill-ġdid mill-awtorità tat-taxxa bħala tranżazzjoni mhux suġġetta għall-VAT minkejja li jkun jidher impossibbli jew eċċessivament diffiċli għal din il-persuna taxxabbli li tikseb, min-naħa tal-bejjiegħ, ir-rimbors tal-VAT imħallsa indebitament.

33 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li d-dritt għal tnaqqis jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u ma jistax, bħala prinċipju, jiġi limitat (sentenzi tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punt 37, u tas-26 ta' April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 42). Is-sistema komuni tal-VAT konsegwentement tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament. Is-sistema komuni tal-VAT, konsegwentement, tiggarantixxi n-newtralità f'dak li jirrigwarda

l-oneru fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma nnifishom suġġetti għall-VAT (sentenzi tat-22 ta' Frar 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punt 24, u tas-26 ta' April 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punt 43).

34 F'dan il-każ, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li t-tranżazzjoni li seħħet bejn Greenfiber u Greentech, fir-rigward tat-tieni waħda minn dawn il-persuni taxxabbli, ġiet definittivament ikklassifikata bħala tranżazzjoni mhux suġġetta għall-VAT mill-awtorità tat-taxxa Rumena u li Greenfiber hija prekluża milli tikkoreġi l-fattura relatata ma' din it-tranżazzjoni kif ukoll il-kalkolu tal-VAT wara l-iskadenza tat-terminu ta' preskrizzjoni previst għal dan l-għan.

35 F'dan ir-rigward, konformement mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li fiha persuna taxxabbli ħallset ammont ta' VAT iffatturata indebitament, bħala prinċipju, huwa l-emittent tal-fattura li għandu jipproċedi għall-aġġustament tagħha peress li, fl-assenza ta' dispożizzjoni, fid-Direttiva dwar il-VAT, dwar l-aġġustament, mill-emittent tal-fattura, tal-VAT iffatturata indebitament, huma, bħala prinċipju, l-Istati Membri li għandhom jiddeterminaw il-kundizzjonijiet li fihom din il-VAT tista' tiġi aġġustata (sentenza tat-13 ta' Ottubru 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 Fil-fatt, sabiex tiġi żgurata n-newtralità tal-VAT, l-Istati Membri għandhom jipprevedu, fl-ordinament ġuridiku intern tagħhom, il-possibbiltà ta' aġġustament ta' kull taxxa ffatturata indebitament, ladarba l-emittent tal-fattura juri li huwa aġixxa in bona fide (sentenza tat-13 ta' Ottubru 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li leġiżlazzjoni nazzjonali li permezz tagħha, minn naħa, il-fornitur li ħallas il-VAT bi żball lill-awtoritajiet fiskali jista' jitlob ir-rimbors tagħha u, min-naħa l-oħra, il-persuna li tirċievi s-servizzi tista' teżerċita azzjoni ċivili għall-irkupru tal-ammonti mħallsa indebitament kontra dan il-fornitur, tosserva l-prinċipji ta' newtralità tal-VAT u ta' effettività. Fil-fatt, sistema bħal din tippermetti lil-imsemmi riċevitur li jkun sostna l-piż tat-taxxa ffatturata bi żball li jikseb ir-rimbors tal-ammonti mħallsa indebitament (sentenza tat-13 ta' Ottubru 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 Jekk, bħal f'dan il-każ, ir-rimbors tal-VAT issir impossibbli jew eċċessivament diffiċli, il-prinċipji ta' newtralità tal-VAT u ta' effettività jeżiġu li l-Istati Membri jipprevedu l-istrumenti neċessarji sabiex jippermettu lil min ħallas il-VAT jirkupra din il-VAT indebitament iffatturata u mħallsa, b'mod partikolari billi jindirizza t-talba tiegħu għal rimbors direttament lill-awtorità tat-taxxa (sentenza tat-13 ta' Ottubru 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata). Għalhekk, peress li l-bejjiegħ ma jistax iktar jirrettifika l-fattura relatata mat-tranżazzjoni kkonċernata u li x-xerrej jinsab għalhekk fl-impossibbiltà li jikseb ir-rimbors tal-VAT iffatturata indebitament min-naħa tal-bejjiegħ, ix-xerrej għandu, skont il-ġurisprudenza mfakkra iktar' il fuq, ikun jista' jressaq it-talba tiegħu għal rimbors direttament kontra l-awtorità tat-taxxa.

39 Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li, kif jirriżulta mill-punt 45 tas-sentenza tal-11 ta' April 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), tali talba għal rimbors għandha tiġi distinta minn talba għal tnaqqis tal-VAT bħal dik li hija s-suġġett tal-kawża prinċipali.

40 Fil-fatt, is-sistema ta' tnaqqis hija intiża li teħles kompletament lill-persuna taxxabbli mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tagħha u l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis huwa limitat biss għat-taxxi dovuti, jiġifieri għat-taxxi li jikkorrispondu għal tranżazzjoni suġġetta għall-VAT jew imħallsa sa fejn dawn kienu dovuti (sentenza tal-11 ta' April 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata). Għaldaqstant, fl-assenza ta' tranżazzjoni suġġetta għall-VAT, persuna taxxabbli ma tistax tinvoka dritt għal tnaqqis tal-VAT fir-rigward ta' din it-tranżazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' April 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punt 37). Din il-konstatazzjoni ma hijiex ikkontestata mill-fatt li, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma hemmx riskju ta' telf ta' dħul fiskali.

41 Issa, peress li t-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ġiet ikklassifikata b'mod definittiv bħala tranżazzjoni mhux suġġetta għall-VAT, il-VAT imħallsa minn Greentech lill-emittent tal-fattura, Greenfiber, ma kinitx "dovuta", fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

42 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għad-domanda preliminari għandha tkun li l-Artikoli 168 u 203 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità tal-VAT u ta' effettività għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni jew prassi amministrattiva nazzjonali li ma tippermettix lil persuna taxxabbli tikseb it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq tranżazzjoni li, wara verifika fiskali, ġiet ikklassifikata mill-ġdid mill-awtorità tat-taxxa fi tranżazzjoni mhux suġġetta għall-VAT, minkejja li jidher impossibbli jew eċċessivament diffiċli għal din il-persuna taxxabbli li tikseb, min-naħa tal-bejjiegħ, ir-rimbors tal-VAT imħallsa b'dan il-mod indebitament. Madankollu, dawn il-prinċipji jeżiġu li, f'tali sitwazzjoni, din il-persuna taxxabbli tkun tista' tressaq it-talba tagħha għal rimbors direttament kontra l-awtorità tat-taxxa.

Fuq l-ispejjeż

43 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik 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 (Is-Sitt Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikoli 168 u 203 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, moqrija fid-dawl tal-prinċipji ta' effettività u ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT)

għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

ma jipprekludux leġiżlazzjoni jew prassi amministrattiva nazzjonali li ma tippermettix lil persuna taxxabbli tikseb it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq tranżazzjoni li, wara verifika fiskali, ġiet ikklassifikata mill-ġdid mill-awtorità tat-taxxa fi tranżazzjoni mhux suġġetta għall-VAT, minkejja li jidher impossibbli jew eċċessivament diffiċli għal din il-persuna taxxabbli li tikseb, min-naħa tal-bejjiegħ, ir-rimbors tal-VAT imħallsa b'dan il-mod indebitament. Madankollu, dawn il-prinċipji jeżiġu li, f'tali sitwazzjoni, din il-persuna taxxabbli tkun tista' tressaq it-talba tagħha għal rimbors direttament kontra l-awtorità tat-taxxa.

Firem