KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SAUGMANDSGAARD ØE
ippreżentati fit-18 ta' Marzu 2021 [1]

Kawża C-855/19

G. sp. z o.o.
vs
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Akkwist intra-Komunitarju ta' karburanti – Obbligu ta' ħlas antiċipat tat-taxxa – Terminu ta' ħamest ijiem li jibdew jiddekorru mill-introduzzjoni tal-karburanti fit-territorju nazzjonali – Artikolu 110 TFUE – Projbizzjoni ta' ġbir ta' taxxi nazzjonali ogħla fuq il-prodotti ta' Stati Membri oħra – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 273 – Miżuri intiżi sabiex jiġu evitati l-frodi – Artikoli 62 u 69 – Eżiġibbiltà tat-taxxa – Assenza – Artikolu 206 – Kunċett ta' 'ħlasijiet interim' – Ħlas interim li jirrigwarda taxxa mhux eżiġibbli – Bażi għall-kalkolu – Ammont gross ikkalkolat fuq tranżazzjoni taxxabbli – Ammont nett tat-taxxa kkalkolat fuq il-perijodu fiskali kollu"

I. Introduzzjoni

1. It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 110 TFUE kif ukoll tal-Artikoli 69, 206 u 273 tad-Direttiva 2006/112/KE [2].

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-kumpannija G. sp. z o.o. (iktar 'il quddiem ir-"rikorrenti fil-kawża prinċipali") u d-Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (id-Direttur tal-Awla Fiskali ta' Bydgoszczy, il-Polonja) (iktar 'il quddiem l-"amministrazzjoni fiskali"), dwar obbligu ta' ħlas antiċipat tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), fuq l-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti, introdotta fid-dawl tal-ġlieda kontra l-frodi.

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

[2] 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 permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 2016/856, tal-25 ta' Mejju 2016 (ĠU 2016, L 142, p. 12) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

3. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, tikkontesta l-validità, fir-rigward tad-dritt tal-Unjoni, ta' dan l-obbligu ta' ħlas antiċipat, li abbażi tiegħu, hija kienet marbuta sabiex tħallas l-ammont gross tat-taxxa, ikkalkolat mingħajr teħid inkunsiderazzjoni tad-dritt għal tnaqqis tagħha, fuq kull akkwisti intra-Komunitarju ta' karburanti, u dan f'terminu ta' ħamest ijiem li bdew jiddekorru mill-introduzzjoni tagħhom fit-territorju nazzjonali.

4. Minħabba r-raġunijiet esposti iktar 'il quddiem, fl-opinjoni tiegħi l-Artikoli 62 u 69 tad-Direttiva tal-VAT jipprekludu tali obbligu ta' ħlas antiċipat sa fejn dan jippermetti lill-amministrazzjoni fiskali sabiex teżiġi ħlas minn naħa tal-persuna taxxabbli qabel ma din it-taxxa ssir *eżiġibbli*.

5. Barra minn hekk, tali ħlas antiċipat ma jistax jiġi kklassifikat bħala ħlas interim fis-sens tal-Artikolu 206 ta' din id-direttiva. Minn naħa, tali ħlas jista' jikkonċerna biss taxxa li saret *eżiġibbli* abbażi tad-dispożizzjonijiet iċċitati hawn fuq. Min-naħa l-oħra, tali ħlas għandu jirrigwarda l-*ammont nett* tat-taxxa, ikkalkolat fuq il-perijodu fiskali kollu, u mhux fuq l-ammont gross tal-VAT dovut fuq tranżazzjoni taxxabbli individwalment.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

6. L-Artikolu 62 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva:

1) 'Avveniment li jagħti lok għal ħlas' għandha tfisser okkorrenza li permezz tagħha l-kondizzjonijet legali meħtieġa biex tiġi imposta l-VAT huma sodisfatti;

2) Il-VAT għandha tiġi 'imposta' meta l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-liġi, f'mument partikolari, biex tiġbor it-taxxa mill-persuna soġġetta li tħallasha, għalkemm iż-żmien għall-ħlas jista' jkun pospost."

7. L-Artikolu 68 ta' din id-direttiva huwa fformulat kif ġej:

"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."

8. Skont l-Artikolu 69 tal-imsemmija direttiva:

"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."

9. L-Artikolu 206 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Kwalunkwe persuna taxxabbli responsabbli għall-ħlas tal-VAT għandha tħallas l–ammont nett tal–VAT meta tippreżenta d-denunzja tal-VAT prevista fl-Artikolu 250. L-Istati Membri jistgħu, madankollu, jistabbilixxu data differenti biex jitħallas dak l–ammont jew jistgħu jitolbu li jsiru ħlasijiet interim."

10. L-Artikolu 222 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"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.

Għal provvisti oħrajn ta' merkanzija jew servizzi l-Istati Membri jistgħu jimponu limiti ta' żmien fuq persuni taxxabbli għall-ħruġ ta' fatturi."

11. Skont il-kliem tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT:

"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."

B. Id-dritt Pollakk

12. L-Artikolu 20(5) tal-ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Liġi dwar il-VAT), tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U. de 2016, position 710), fil-verżjoni applikabbli fil-mument li seħħew il-fatti (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), jipprovdi:

"Fil-kuntest ta' akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti, it-taxxa ssir eżiġibbli fil-ġurnata li fiha tinħareġ il-fattura mill-persuna taxxabbli, iżda mhux iktar tard mill-ħmistax-il ġurnata tax-xahar ta' wara x-xahar li fih twettaq l-akkwist tal-oġġetti […]"

13. Abbażi tal-Artikolu 99(11a) tal-Liġi dwar il-VAT, fil-każ ta' akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti previst fl-Artikolu 103(5a) ta' din il-liġi, il-persuna taxxabbli hija marbuta sabiex tippreżenta lid-Direttur tal-uffiċċju tad-dwana kompetenti fil-qasam tal-likwidazzjoni tad-dazji tas-sisa, dikjarazzjoni ta' kull xahar li tirrigwarda l-ammonti tat-taxxa dovuti sa mhux iktar tard mill-ħames ġurnata tax-xahar ta' wara dak li fih inħoloq l-obbligu ta' ħlas.

14. Abbażi tal-Artikolu 103(5a) tal-imsemmija liġi:

"Fil-każ ta' akkwist intra-Komunitarju tal-karburanti previst fl-Anness Nru 2 tal-ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Liġi tas-6 ta' Diċembru 2008 dwar id-dażji tas-sisa [iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar is-sisa"]), fejn il-produzzjoni jew il-bejgħ huma suġġetti għall-kisba ta' konċessjoni abbażi tad-dispożizzjonijiet tal-ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. -Prawo

energetyczne (Liġi tal-10 ta' April 1997 dwar l-enerġija), il-persuna taxxabbli hija marbuta, mingħajr ma tintalab sabiex tagħmel dan mid-Direttur tal-uffiċċju tad-dwana, sabiex tikkalkola u tħallas it-taxxa lill-amministrazzjoni tad-dwana kompetenti għall-ħlas tad-dazji tas-sisa:

1) f'terminu ta' 5 ijiem li jibdew jiddekorru mill-ġurnata li fiha l-oġġetti ġew ppreżentati fil-post ta' riċeviment tal-prodotti suġġetti għal sisa stabbilta fl-awtorizzazzjoni adattata – jekk il-beni kienu s-suġġett ta' akkwist inra-Komunitarju fis-sens tal-[liġi dwar is-sisa] minn konsumatur irreġistrat taħt is-sistema ta' sospensjoni ta' dazji tas-sisa konformement mad-dispożizzjonijiet applikabbli fil-qasam tad-dazji tas-sisa;

2) f'terminu ta' 5 ijiem li jibdew jiddekorru mill-ġurnata li fiha l-beni ġew importati f'maħżen tat-taxxa mit-territorju ta' Stat Membru ieħor;

3) waqt it-trasferiment ta' dawn l-oġġetti fit-territorju nazzjonali – jekk dawn l-oġġetti ġew ittrasferiti barra mis-sistema tas-sospensjoni tad-dazji tas-sisa, konformement mad-dispożizzjonijiet applikabbli fil-qasam tad-dazji tas-sisa."

III. Il-kawża prinċipali, id-domandi preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

15. Waqt ix-xahar ta' Diċembru 2016, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali wettqet għoxrin akkwist intra-Komunitarju ta' dijżil, ta' kwantità akkumulata ta' 3,190,874m^3.

16. L-amministrazzjoni fiskali ppreċiżat li l-akkwisti intra-Komunitarji mwettqa mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kienu jaqgħu taħt it-tieni eżempju previst fl-Artikolu 103(5a) tal-Liġi dwar it-Taxxa jiġifieri dak tat-tqiegħid f'maħżen tal-oġġetti mit-territorju ta' Stat Membru ieħor.

17. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma ħallsitx il-VAT fuq dawn l-akkwisti, ta' ammont akkumulat ta' PLN 1 530,766 (madwar EUR 337 319.59), fit-terminu ta' ħamest ijiem li bdew jiddekorru mill-introduzzjoni tad-dijżil fit-territorju nazzjonali, kif meħtieġ mill-Artikolu 103(5a)tal-Liġi dwar il-VAT. Barra minn hekk, hija lanqas ma ppreżentat lid-dikjarazzjoni ta' kull xahar sa mhux iktar tard mill-ħames ġurnata tax-xahar ta' wara dak li fih inħoloq l-obbligu ta' ħlas, kif meħtieġ mill-Artikolu 99(11a) ta' din il-liġi.

18. Permezz ta' deċiżjoni tas-6 ta' April 2018, l-amministrazzjoni fiskali imponiet fuq ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, abbażi ta' aġġustament fiskali għax-xahar ta' Diċembru 2016, il-ħlas immedjat tal-VAT dovuta fuq l-akkwisti intra-Komunitarji kontenzjużi, flimkien mal-interessi għad-dewmien ikkalkolati mill-ġurnata wara dik li fiha skada l-ħlas.

19. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ppreżentat rikors quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (il-Qorti Amministrattiva ta' Bydgoszcz, il-Polonja), li ċaħdet lil dan ir-rikors permezz tad-deċiżjoni tal-10 ta' Lulju 2018.

20. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali appellat kontra din id-deċiżjoni quddiem il-qorti tar-rinviju, billi daħlet inkwistjoni l-legalità tal-Artikolu 103(5a) tal-Liġi dwar il-VAT, fir-rigward tal-Artikolu 110 TFUE, kif ukoll tal-Artikoli 69 u 206 tad-Direttiva tal-VAT.

21. Din il-qorti spjegat li l-Artikolu 103(5a) tal-Liġi dwar il-VAT hija parti minn "pakkett karburant" adottat fuq livell nazzjonali u li daħal fis-seħħ fl-1 ta' Awwissu 2016, jiġifieri serje ta' emendi intiżi sabiex jittejjeb il-ġbir tal-VAT fuq l-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti u sabiex jipprevjenu l-frodi tal-VAT fuq is-suq transkonfinali tal-karburanti.

22. Il-qorti tar-rinviju ddeskriviet kif ġej il-konsegwenzi prattiċi ta' din is-sistema l-ġdida għall-persuni taxxabbli li jwettqu akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti, bħalma hija r-rikorrenti fil-kawża prinċipali.

23. Fil-kuntest tas-sistema ordinarja applikabbli għall-akkwisti intra-Komunitarji, min jakkwista, bħala prinċipju, jiddikjara l-VAT u jsostni d-dritt għal tnaqqis tiegħu fl-istess dikjarazzjoni, filwaqt li din id-dikjarazzjoni għandha tintbagħat sa mhux iktar tard mill-ħamsa u għoxrin il-ġurnata tax-xahar wara kull perijodu fiskali (ta' kull xahar jew kull tliet xhur).

24. Abbażi ta' din is-sistema ġdida introdotta mill-Artikolu 103(5a) tal-Liġi dwar il-VAT it-terminu għall-ħlas tal-VAT dovuta fuq l-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti tqassar b'mod kunsiderevoli, peress li l-VAT għandha titħallas f'terminu ta' ħamest ijiem wara l-introduzzjoni tal-karburanti fuq it-territorju nazzjonali.

25. Fil-prattika, il-persuna taxxabbli tħallas il-VAT dovuta fuq l-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti qabel ma tippreżenta lid-dikjarazzjoni tal-VAT li tirrigwarda lil dawn l-akkwisti, peress li din id-dikjarazzjoni għandha tiġi ppreżentata sa mhux iktar tard mill-ħames ġurnata tax-xahar li jsegwi dak li fih inħoloq l-obbligu tal-ħlas abbażi tal-Artikolu 99(11a) ta' din il-liġi.

26. Il-persuna taxxabbli li twettaq tali akkwisti ma tistax teżerċita d-dritt tagħha għat-tnaqqis ħlief fid-dikjarazzjoni li hija tippreżenta sussegwentement għall-ħlas tal-VAT dovuta. B'hekk, bil-kontra għas-sistema ordinarja applikabbli għall-akkwisti intra-Komunitarji, jeżisti dewmien fiż-żmien bejn il-ħlas tal-VAT, meħtieġ fil-ħamest ijiem wara l-introduzzjoni tal-karburanti fit-territorju nazzjonali, u t-tnaqqis ta' dan il-VAT, li jseħħ fil-mument tal-preżentata tad-dikjarazzjoni tal-VAT.

27. Huwa fir-rigward ta' dawn il-partikolaritajiet li l-qorti tar-rinviju tistaqsi fuq il-kompatibbiltà tas-sistema introdotta fl-Artikolu 103(5a) tal-Liġi dwar il-VAT, ma' diversi dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni.

28. Qabel kollox, din il-qorti tistaqsi dwar il-kompatibbiltà ta' din is-sistema ġdida flimkien mal-Artikolu 110 TFUE u l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT. Din il-mistoqsija ma tikkonċernax lid-differenza fis-sistema bejn l-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti u tal-akkwisti intra-Komunitarji l-oħra, deskritti 'il quddiem, iżda d-differenza sussegwenti fit-trattament bejn l-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti u l-provvisti nazzjonali tal-karburanti.

29. Sussegwentement, il-qorti tar-rinviju tistaqsi fuq il-kompatibbiltà tal-obbligu tal-ħlas antiċipat tat-taxxa, kif impost fl-Artikolu 103(5a) tal-Liġi dwar il-VAT, mal-Artikolu 69 tad-Direttiva tal-VAT, li jirregola l-eżiġibbiltà tat-taxxa.

30. Fl-aħħar, din il-qorti tistaqsi jekk dan l-obbligu ta' ħlas anticipat jistax jiġi possibbilment ikkunsidrat bħala ħlas interim li l-ġbir tiegħu huwa awtorizzat fl-Artikolu 206 tad-Direttiva tal-VAT. Hija tenfasizza f'dan ir-rigward li l-ammont li għandu jitħallas mill-persuna taxxabbli huwa ammont ta' VAT "gross", jiġifieri l-ammont tat-taxxa dovut fuq l-akkwisti intra-Komunitarji qabel tnaqqis.

31. Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li n-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 110 [TFUE] u l-Artikolu 273 tad-[Direttiva tal-VAT], ma jipprekludux dispożizzjoni, bħall-Artikolu 103(5a) tal-[Liġi dwar il-VAT], li tipprevedi li fil-każ ta' akkwist intra-Komunitarju ta' karburanti, il-persuna taxxabbli għandha, mingħajr ma tintalab tagħmel dan mid-Direttur tal-Uffiċċju tad-Dwana, tikkalkola u tħallas it-taxxa lill-amministrazzjoni tad-dwana kompetenti għall-ħlas tad-dazji tas-sisa:

1) f'terminu ta' 5 ijiem mill-jum fejn l-oġġetti jkunu ġew ippreżentati fil-post ta' riċeviment tal-prodotti suġġetti għas-sisa stabbilit fl-awtorizzazzjoni xierqa – jekk l-oġġetti kienu suġġetti għal akkwist intra-Komunitarju fis-sens tal-[liġi dwar is-sisa] minn konsumatur irreġistrat taħt is-sistema ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa konformement mad-dispożizzjonijiet applikabbli fil-qasam tad-dazji tas-sisa;

2) f'terminu ta' 5 ijiem mill-jum fejn l-oġġetti jkunu ġew importati f'entrepôt fiskali mit-territorju ta' Stat Membru ieħor;

3) waqt it-trasferiment ta' dawn l-oġġetti fit-territorju nazzjonali – jekk l-oġġetti jiġu ttrasferiti barra minn sistema ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa konformement mad-dispożizzjonijiet fil-qasam tad-dazji tas-sisa?

2) L-Artikolu 69 tad-Direttiva [VAT], ma jipprekludix dispożizzjoni, bħall-Artikolu 103(5a) tal-Liġi dwar il-VAT, li tipprevedi li fil-każ ta' akkwist intra-Komunitarju ta' karburanti l-persuna taxxabbli għandha, mingħajr ma tintalab tagħmel dan mid-Direttur tal-Uffiċċju tad-Dwana, tikkalkola u tħallas it-taxxa lill-amministrazzjoni tad-dwana kompetenti għall-ħlas tad-dazji tas-sisa:

1) f'terminu ta' 5 ijiem mill-jum fejn l-oġġetti jkunu ġew ippreżentati fil-post ta' riċeviment tal-prodotti suġġetti għas-sisa stabbilit fl-awtorizzazzjoni xierqa – jekk l-oġġetti kienu suġġetti għal akkwist intra-Komunitarju fis-sens tal-[liġi dwar is-sisa] minn konsumatur irreġistrat taħt is-sistema ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa konformement mad-dispożizzjonijiet applikabbli fil-qasam tad-dazji tas-sisa;

2) f'terminu ta' 5 ijiem mill-jum fejn l-oġġetti jkunu ġew importati f'entrepôt fiskali mit-territorju ta' Stat Membru ieħor;

3) waqt it-trasferiment ta' dawn l-oġġetti fit-territorju nazzjonali – jekk l-oġġetti jiġu ttrasferiti barra minn sistema ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa konformement mad-dispożizzjonijiet fil-qasam tad-dazji tas-sisa; meta din tiġi interpretata fis-sens li l-ammont inkwistjoni ma jikkostitwixxix ħlas interim ta' VAT fis-sens tal-Artikolu 206 tad-Direttiva [VAT]?

3) Ħlas interim fuq il-VAT fis-sens tal-Artikolu 206 tad-Direttiva [VAT] li ma jsirx fit-terminu previst jitlef l-eżistenza legali fi tmiem il-perijodu ta' dikjarazzjoni tat-taxxa li fuqu għandu jsir tali ħlas interim?"

32. It-talba għal deċiżjoni preliminari ġiet irreġistrata fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fit-22 ta' Novembru 2019.

33. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, l-amministrazzjoni fiskali, il-Gvern Pollakk u l-Kummissjoni Ewropea ippreżentaw xi osservazzjonijiet bil-miktub. Dawn il-partijiet u l-partijiet interessati rrispondew ukoll bil-miktub għal xi domandi magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-27 ta' Novembru 2020.

IV. Analiżi

34. Permess tad-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja fuq il-kompatibbiltà ta' obbligu ta' ħlas antiċipat, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, mal-Artikolu 110 TFUE, kif ukoll mal-Artikoli 69, 206 u 273 tad-Direttiva tal-VAT. Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali kienet marbuta, abbażi ta' dan l-obbligu, sabiex tħallas it-totalità tal-VAT dovuta fuq kull akkwist intra-Komunitarju tal-karburanti fil-ħamest ijiem wara l-introduzzjoni tagħhom fit-territorju nazzjonali.

35. Nemmen li jkun utli, għal raġunijiet ta' ċarezza, sabiex naqsam l-analiżi tiegħi f'erba' partijiet.

36. L-ewwel nett, ser niċħad l-eżistenza ta' diskriminazzjoni pprojbita mill-Artikolu 110 TFUE, minħabba n-nuqqas ta' paragunabbiltà tat-tranżazzjonijiet nazzjonali u l-akkwisti intra-Komunitarji fir-rigward tar-riskju tal-frodi tal-VAT.

37. It-tieni nett, ser neżamina l-possibbiltà li jiġi adottat tali obbligu ta' ħlas antiċipat fuq il-bażi tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, bħala miżura intiża sabiex jiġu evitati l-frodi. Għalkemm tali possibbiltà ma hijiex esklużа, hija madankollu suġġetta għall-osservanza tad-dispożizzjonijiet l-oħra ta' din id-direttiva, partikolarment dawk li jirrigwardaw l-eżiġibbiltà tat-taxxa.

38. It-tielet nett, ser nesponi r-raġunijiet li minħabba fihom tali obbligu ta' ħlas antiċipat huwa inkompatibbli mal-Artikoli 62 u 69 tad-Direttiva tal-VAT, sa fejn jippermetti lill-amministrazzjoni fiskali sabiex teżiġi ħlas mingħand il-persuni taxxabbli qabel ma t-taxxa tkun saret *eżiġibbli*, waqt li huwa mifhum li l-possibbiltà li jingħabar ħlas interim, prevista fl-Artikolu 206 ta' din id-direttiva, tista' tikkonċerna biss taxxa li saret eżiġibbli abbażi tad-dispożizzjonijiet iċċitati iktar 'il fuq.

39. Ir-raba' nett, u sussidjarjament ser nispjega għaliex l-Artikolu 206 jipprekludi l-ġbir ta' ħlas interim fuq l-ammont *gross* ta' tranżazzjoni taxxabbli, individwalment, mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni d-dritt għal tnaqqis tal-persuna taxxabbli.

A. Fuq il-kompatibbiltà tal-obbligu ta' ħlas antiċipat mal-Artikolu 110 TFUE (l-ewwel domanda)

40. Il-Gvern Pollakk sostna, preliminarjament, li l-Artikolu 110 TFUE ma huwiex applikabbli minħabba l-fatt li d-Direttiva tal-VAT wettqet armonizzazzjoni eżawrjenti.

41. Skont ġurisprudenza stabbilita, meta settur kien is-suġġett ta' armonizzazzjoni eżawrjenti fuq il-livell tal-Unjoni, kull miżura nazzjonali relatata miegħu għandha tiġi evalwata fid-dawl tad-dispożizzjonijiet ta' dik il-miżura ta' armonizzazzjoni u mhux fid-dawl tad-dispożizzjonijiet

tad-dritt primarju [3].

42. Huwa minnu li, ċerti dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT ma jħallu l-ebda marġni ta' diskrezzjoni lill-Istati Membri, partikolarment dawk li jirrigwardaw lid-definizzjoni tal-akkwist intra-Komunitarju, għad-definizzjoni tal-importazzjoni [4] jew ukoll għad-determinazzjoni tal-valur taxxabbli [5].

43. Madankollu, xi dispożizzjonijiet oħra jagħtu marġni ta' diskrezzjoni, kultant kunsiderevoli, lill-Istati Membri, fis-sens li ma jistax jiġi kkunsidrat li din id-direttiva wettqet armonizzazzjoni eżawrjenti tal-aspetti kollha tagħha [6]. Dan huwa l-każ, partikolarment, tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, li dwaru qiegħda tiġi mistoqsija l-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża preżenti, u li jippermetti lill-Istati Membri sabiex jadottaw xi miżuri sabiex jiżguraw il-ġbir eżatt tal-VAT u sabiex jevitaw il-frodi [7].

44. Konsegwentement, nikkunsidra li d-dispożizzjonijiet tad-dritt primarju, li huwa inkluż fihom l-Artikolu 110 TFUE, huma tassew applikabbli fuq tali miżuri. Nenfasizza li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet simultanjament fuq l-interpretazzjoni tal-leġiżlazzjoni VAT u tal-Artikolu 110 TFUE fis-sentenza Dansk Denkavit [8], li kkonċernat kawża li kellha xi similaritajiet mal-kawża preżenti.

45. Wara li dan ġie ppreċiżat, ser inżid li din id-domanda tgawdi minn portata esklużivament formali fil-kuntest tal-kawża preżenti, peress li l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jinkludi, bħala kundizzjoni ta' validità tal-miżuri adottati, il-projbizzjoni ta' diskriminazzjoni bejn tranżazzjonijiet nazzjonali u tranżazzjonijiet bejn Stati Membri, u jinkorpora b'hekk il-projbizzjoni stabbilità mill-Artikolu 110 TFUE.

46. L-Artikolu 110 TFUE jipprojbixxi lill-Istati Membri milli jimponu fuq il-prodotti tal-Istati Membri l-oħra, taxxi nazzjonali ogħla minn dawk imposti fuq prodotti nazzjonali simili.

47. Nenfasizza li l-akkwisti intra-Komunitarji u l-kunsinni nazzjonali jagħtu lok, *in fine*, għall-ħlas tal-istess ammont ta' VAT, kif enfasizzaw l-amministrazzjoni fiskali u l-Gvern Pollakk. Dawn iż-żewġ tipi ta' tranżazzjonijiet huma, fil-fatt, suġġetti għall-istess rata ta' VAT u jagħtu d-dritt għal tnaqqis fuq il-VAT tal-input dovuta.

[3] Ara, partikolarment, is-sentenzi tal-11 ta' Diċembru 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punt 64); tal-1 ta' Lulju 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, punt 57), u tas-17 ta' Settembru 2020, Hidroelectrica (C-648/18, EU:C:2020:723, punt 25).

[4] Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawżi magħquda Eurogate Distribution u DHL Hub Leipzig (C-226/14 u C-228/14, EU:C:2016:1, punt 106).

[5] Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, punt 50) u s-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, punt 34).

[6] Ara, fl-istess sens, f'dak li jikkonċerna lid-Direttiva 92/12/KEE, tal-25 ta' Frar 1992, dwar l-arranġamenti ġenerali għall-prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa u dwar iż-żamma, ċaqliq u mmonitorjar ta' dan it-tip ta' prodotti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 179, rettifiki fil-ĠU 2009, L 51M, p. 90 (?), u fil-ĠU 2015, L 210, p. 39), il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Cruz Villalón fil-kawża Il-Kummissjoni vs Franza (C-216/11, EU:C:2012:819, punt 49 u s-sentenza tal-14 ta' Marzu 2013, Il-Kummissjoni vs Franza (C-216/11, EU:C:2013:162, punt 28).

[7] Ara f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Elmer fil-kawża Eismann (C-217/94, EU:C:1996:183, punt 29).

[8] Sentenza tal-10 ta' Lulju 1984 (42/83, EU:C:1984:254, punt 27). Din il-kawża kkonċernat leġiżlazzjoni Daniża li pprevediet il-perijodi ta' rendikont u t-termini ta' ħlas tal-VAT fuq l-importazzjoni differenti mit-termini li jikkorrispondu għall-ħlas tal-VAT fis-sistema nazzjonali.

48. Il-mistoqsija li titqajjem hija dik ta' *żvantaġġ f'termini ta' likwidità* possibbli li hija imposta fuq l-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti meta mqabbla mal-kunsinni nazzjonali ta' karburanti. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet diversi drabi li l-istabbiliment ta' termini ta' ħlas qosra, għall-impożizzjonijiet nazzjonali fuq il-prodotti ta' Stati Membri oħra, huwa, bħala prinċipju, kuntrarju għall-Artikolu 110 TFUE [9].

49. Għaldaqstant, hemm lok sabiex jiġi ddeterminat jekk, fil-kuntest tal-kawża prinċipali, il-persuni taxxabbli li jwettqu akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti humiex marbuta sabiex iħallsu l-VAT iktar malajr mill-persuni taxxabbli li jixtru l-karburanti fil-kuntest tal-kunsinni nazzjonali.

50. Kif spjegaw l-amministrazzjoni fiskali u l-Gvern Pollakk, teżisti ċerta similarità, f'dak li jikkonċerna l-ħlas tal-VAT, bejn is-sistemi applikabbli fuq dan iż-żewġ tipi ta' tranżazzjonijiet.

51. Fil-każ tal-akkwist intra-Komunitarju tal-karburanti, il-persuna taxxabbli hija marbuta, abbażi tal-Artikolu 103 (5a) tal-Liġi dwar il-VAT, sabiex tħallas il-VAT lill-Istat f'terminu ta' ħamest ijiem li jibdew jiddekorru mill-introduzzjoni tal-karburanti fuq it-territorju nazzjonali. Fid-dikjarazzjoni sussegwenti tagħha, hija jkollha d-dritt sabiex tnaqqas dan l-ammont ta' VAT.

52. Fil-każ ta' kunsinna nazzjonali ta' karburanti, il-bejjiegħ għandu l-obbligu sabiex joħroġ fattura lix-xerrej tal-ammont ta' VAT dovut. Fil-prattika, ix-xerrej iħallas il-VAT mhux direttament lill-Istat, iżda lill-bejjiegħ, fejn dan tal-aħħar għandu l-obbligu sabiex iħallas il-VAT lill-Istat, filwaqt li x-xerrej ikollu d-dritt sabiex inaqqas l-imsemmi VAT fid-dikjarazzjoni sussegwenti tiegħu.

53. B'hekk, fiż-żewġ każijiet (akkwist intra-Komunitarji jew kunsinna ta' oġġetti nazzjonali), min jakkwista għandu "jħallas minn qabel" l-ammont totali tal-VAT dovuta fuq ix-xiri tal-karburanti, filwaqt li jkollu d-dritt għat-tnaqqis ta' dan il-VAT fid-dikjarazzjoni sussegwenti tiegħu.

54. Wara li dan ġie ppreċiżat, fil-kuntest tal-kawża prinċipali, f'liema sitwazzjonijiet l-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti jbatu żvantaġġ f'termini ta' likwidità meta mqabbla mal-kunsinni nazzjonali ta' karburanti? Il-preżenza ta' tali żvantaġġ tiddependi fuq it-termini ta' ħlas miftehma fis-sistema tal-kunsinni nazzjonali tal-karburanti, bejn il-bejjiegħ u x-xerrej, kif innotaw ġustament l-amministrazzjoni fiskali u l-Gvern Pollakk.

55. B'mod iktar preċiż, l-akkwisti intra-Komunitarji jbatu minn żvantaġġ f'termini ta' likwidità, kull darba li t-terminu ta' ħlas miftiehem fil-kuntest tal-kunsinni nazzjonali huwa *itwal* minn dak impost fl-Artikolu 103(5a) tal-Liġi tal-VAT, jiġifieri ħamest ijiem li jibdew jiddekorru mill-introduzzjoni tal-karburanti fit-territorju nazzjonali. Biex nużaw il-kliem li ntużaw kemm mill-amministrazzjoni fiskali u l-Gvern Pollakk, it-terminu miftiehem bejn il-partijiet fil-kuntest ta' kunsinna nazzjonali jista', fil-prattika, ikun inqas ukoll u mhux itwal minn ħamest ijiem.

56. Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li jkun hemm ksur tal-Artikolu 110 TFUE meta t-taxxa imposta fuq il-prodott importat u dik imposta fuq prodott simili nazzjonali jkunu kkalkolati b'mod differenti u skont modalitajiet differenti, b'mod li

[9] Ara s-sentenzi tas-27 ta' Frar 1980, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (55/79, EU:C:1980:56, punt 9); tal-10 ta' Lulju 1984, Dansk Denkavit (42/83, EU:C:1984:254, punt 30); tas-17 ta' Ġunju 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, punti 23 u 24), u tat-12 ta' Frar 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punt 48).

jwasslu, *anki jekk biss f'ċerti każijie*t, għal tassazzjoni ogħla tal-prodott importat [10]. Minn dan jirriżulta li sistema ta' tassazzjoni ta' Stat Membru tista' tiġi kkunsidrata li hija kompatibbli mal-Artikolu 110 TFUE biss jekk jiġi stabbilit li hija mfassla b'mod li teskludi, *fi kwalunkwe każ*, li l-prodotti importati jiġu ntaxxati b'mod iktar oneruż mill-prodotti nazzjonali [11].

57. Bl-applikazzjoni ta' din il-ġurisprudenza, il-fatt li l-persuni taxxabbli li jwettqu xi akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti huma marbuta, *f'ċerti każijiet*, sabiex iħallsu l-VAT b'mod iktar mgħaġġel mill-persuni taxxabbli li jixtru l-karburanti fil-kuntest ta' kunsinni nazzjonali huwa suffiċjenti, bħala prinċipju, sabiex jikkonstata ksur tal-Artikolu 110 TFUE.

58. Madankollu, għad irid jiġi ddeterminat jekk l-Artikolu 110 TFUE, jimponix obbligu assolut, fis-sens li jipprojbixxi *kull* impożizzjoni nazzjonali li tolqot b'mod iktar tqil lill-prodotti tal-Istati Membri l-oħra jew jekk dan l-obbligu għandux xi flessibbiltà li tippermetti lill-Istat Membru kkonċernat sabiex *jiġġustifika* tali differenza fit-trattament.

59. Għandu jiġi nnotat, f'dan ir-rigward, li l-Artikolu 110 TFUE ma għandux klawżola ta' ġustifikazzjoni, bħalma għandhom, partikolarment, id-dispożizzjonijiet li jipprojbixxu restrizzjonijiet fuq il-moviment liberu [12]. Skont il-kliem li ntuża mill-Qorti tal-Ġustizzja, "meta tiġi stabbilita d-diskriminazzjoni, l-Artikolu [110 TFUE] ma jipprevedi l-ebda possibbiltà ta' ġustifikazzjoni għall-Istat ikkonċernat" [13].

60. Madankollu, il-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni espress fl-Artikolu 110 TFUE [14] jimplika, fil-każ ta' differenza fit-trattament bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li s-sitwazzjonijiet previsti huma *paragunabbli*.

61. Madankollu, il-Kummissjoni sostniet li l-persuni taxxabbli li jixtru l-karburanti fil-kuntest, rispettivament, ta' akkwist intra-Komunitarju jew ta' kunsinna nazzjonali ma jinsabux f'sitwazzjonijiet paragunabbli, fis-sens li l-obbligu ta' ħlas antiċipat previst għall-akkwisti intra-Komunitarji ma jiksirx l-Artikolu 110 TFUE.

62. Din l-istituzzjoni tfakkar li, fil-kuntest tas-sistema tranżitorja stabbilita mid-Direttiva 91/680/KEE [15], l-akkwisti intra-Komunitarji huma kkaratterizzati mill-kunsinna, fit-territorju tal-Istat Membru destinatarju, ta' prodott eżentat mill-VAT. Il-kunsinna intra-Komunitarja mwettqa mill-bejjiegħ hija, fil-fatt, eżentata fil-pajjiż ta' oriġini u hija l-persuna taxxabbli li twettaq l-akkwist intra-Komunitarju, fil-pajjiż destinatarju li għandha tiddikjara l-taxxa dovuta fid-dikjarazzjoni tagħha [16]. Madankollu, ir-riskji ta' frodi inerenti għal din is-sitwazzjoni jiġġustifikaw l-implimentazzjoni ta' miżuri speċifiċi ta' prevenzjoni.

[10] Ara, partikolarment, is-sentenzi tat-2 ta' April 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, punt 34); tad-19 ta' Marzu 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-10/08, mhux ippubblikata, EU:C:2009:171, punt 23), u tal-15 ta' Marzu 2018, Cali Esprou (C-104/17, EU:C:2018:188, punt 41).

[11] Ara, partikolarment, is-sentenzi tad-19 ta' Marzu 2009, Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-10/08, mhux ippubblikata, EU:C:2009:171, punt 24); tad-19 ta' Diċembru 2013, X (C-437/12, EU:C:2013:857, punt 28), u tat-12 ta' Frar 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punt 46).

[12] Bħala eżempju, l-Artikolu 36 TFUE, huwa klawżola ta' ġustifikazzjoni, li jrendi iktar flessibbli l-projbizzjonijiet stabbiliti fl-Artikoli 34 u 35 TFUE.

[13] Sentenza tas-17 ta' Ġunju 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, punt 24). Ara, wkoll, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bot fil-kawża Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:463, punt 57).

[14] Ara, partikolarment, is-sentenzi tas-17 ta' Lulju 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, punt 29); tal-5 ta' Ottubru 2006, Nádasdi u Németh (C-290/05 u C-333/05, EU:C:2006:652, punt 51), u tat-8 ta' Novembru 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten u Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, punt 56).

[15] Direttiva tal-Kunsill tas-16 ta' Diċembru 1991 li tissuplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u temenda d-Direttiva 77/388/KEE bil-hsieb li tneħħi l-fruntieri fiskali (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160.

[16] Ara l-punt 23 ta' dawn il-konklużjonijiet.

63. Naqbel ma' dan ir-raġunament.

64. Fil-fatt, huwa stabbilit sew li r-riskji ta' frodi fuq skala kbira fil-qasam tal-VAT jikkonċernaw speċifikament lit-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, taħt il-forma partikolarment ta' "frodi tat-tip carrousel" jew frodi msemmija "operatur li naqas minn dmirijietu"[17]. Għaldaqstant, l-akkwisti intra-Komunitarji u l-kunsinni nazzjonali ta' karburanti ma humiex f'sitwazzjoni paragunabbli fir-rigward tar-riskju tal-frodi tal-VAT. Kif enfassizzat il-Kummissjoni, din id-differenza oġġettiva tirriżulta mill-għażla mwettqa mil-leġiżlatur tal-Unjoni waqt l-introduzzjoni tas-sistema tranżitorja bid-Direttiva 91/680.

65. Barra minn hekk, ma huwiex ikkontestat li l-obbligu tal-ħlas antiċipat inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jippermetti li jkun hemm ġlieda kontra dan it-tip ta' frodi. Minn naħa, il-ġlieda kontra l-frodi tal-VAT huwa l-għan espliċitament segwit mill-"pakkett karburant" li jaqa' taħtu l-obbligu ta' ħlas antiċipat[18]. Min-naħa l-oħra kif enfasizzat il-Kummissjoni, l-obbligu li jitħallas l-ammont totali tal-VAT dovut fuq l-akkwist tal-karburanti, u dan fil-ħamest ijiem wara l-introduzzjoni tagħhom fuq it-territorju nazzjonali jippermetti li jkun hemm ġlieda kontra l-frodi msejjaħ "operatur li naqas minn dmirijietu".

66. Nenfasizza wkoll li dan l-approċċ huwa konformi ma' dak adottat mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Dansk Denkavit[19]. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, li l-Artikolu 110 TFUE ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi termini differenti għall-"importazzjonijiet" (kunċett li kien jinkludi, dak iż-żmien, l-akkwisti intra-Komunitarji)[20] u għat-tranżazzjonijiet nazzjonali fil-qasam tal-VAT, fid-dawl tal-fatt li s-sistemi applikabbli għal dawn it-tranżazzjonijiet ma kinux paragunabbli[21].

67. Fl-aħħar, nixtieq nenfasizza l-konsegwenzi sistematiċi tal-interpretazzjoni bil-kontra, li tikkonkludi ksur tal-Artikolu 110 TFUE. Fid-dawl tal-ġerarkija tar-regoli tad-dritt tal-Unjoni, din l-interpretazzjoni timplika li l-leġiżlatur tal-Unjoni ma għandux is-setgħa sabiex jemenda lid-Direttiva tal-VAT b'mod sabiex jipprevedi obbligu ta' ħlas antiċipat għall-akkwisti intra-Komunitarji biss, fid-dawl tal-ġlieda kontra l-frodi msemmija hawn fuq. Tali interpretazzjoni ma tidhirlix aċċettabbli.

68. Fid-dawl ta' dak li ntqal qabel, inqis li l-Artikolu 110 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix l-istabbiliment ta' obbligu ta' ħlas antiċipat tal-VAT għall-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti fil-ħamest ijiem wara l-introduzzjoni tal-karburanti fit-territorju nazzjonali, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

[17] Ara, partikolarment, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Ruiz-Jarabo Colomer fil-kawżi magħquda Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:174, punti 27 sa 35); il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-kawża Federation of Technological Industries *et* (C-384/04, EU:C:2005:745, punti 7 sa 9), u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Szpunar fil-kawżimagħquda Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2217, punti 31 sa 38).

[18] Ara l-punt 21 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[19] Sentenza tal-10 ta' Lulju 1984 (42/83, EU:C:1984:254, punt 32).

[20] Qabel l-introduzzjoni tal-kunċett tal-"akkwist intra-Komunitarju" mid-Direttiva 91/680 fil-kuntest tas-sistema tranżitorja, l-Artikolu 7 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), iddefinixxa l-"importazzjonijiet" bħala kull dħul ta' oġġett fit-territorju ta' Stat Membru. Fis-sistema attwali, il-kunċett ta' "akkwist intra-Komunitarju" jipprevedi l-kunsinni ta' oġġetti bejn l-Istati Membri (Artikolu 20 tad-Direttiva tal-VAT), filwaqt li l-kunċett ta' "importazzjoni" huwa ristrett għad-dħul tal-oġġetti li ġejjin minn Stat terz (Artikolu 30 tad-Direttiva tal-VAT).

[21] Sentenza tal-10 ta' Lulju 1984, Dansk Denkavit (42/83, EU:C:1984:254, punt 32).

B. Fuq il-possibbiltà tal-klassifikazzjoni tal-obbligu ta' ħlas antiċipat bħala "obbligi oħrajn…biex ma ssirx frodi" fis-sens tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT (l-ewwel domanda)

69. L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti lill-Istati Membri sabiex jimponu ċerti obbligi addizzjonali fid-dawl li jiġi żgurat l-ġbir eżatt tal-VAT jew sabiex jiġu evitati l-frodi, taħt il-kundizzjoni li:

– dawn l-obbligi jirrispettaw it-trattament ugwali tat-tranżazzjonijiet nazzjonali u tat-tranżazzjonijiet imwettqa bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli, u

– l-imsemmija obbligi ma jagħtux lok, fl-iskambji bejn l-Istati Membri, għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

70. Preliminarjament, hemm lok sabiex jiġi eżaminat jekk dawn il-kundizzjonijiet humiex issodisfatti f'dak li jikkonċerna l-pagament antiċipat inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

71. Qabel kollox, hekk kif enfassizzajt fil-punt 65 ta' dawn il-konklużjonijiet, dan l-obbligu huwa intiż sabiex jiġġieled kontra l-mekkaniżmi ta' frodi tal-VAT li jisfruttaw il-partikolaritajiet tas-sistema applikabbli għall-akkwisti intra-Komunitarji.

72. Sussegwentement, esponejt, fil-punti 58 sa 68 ta' dawn il-konklużjonijiet, ir-raġunijiet li minħabba fihom l-imsemmi obbligu ma huwiex diskriminatorju, peress li l-akkwisti intra-Komunitarji u l-kunsinni nazzjonali tal-karburanti ma jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli fir-rigward tar-riskju ta' frodi tal-VAT.

73. Fl-aħħar, inżid li l-obbligu ta' ħlas antiċipat ma jagħtix lok, fl-iskambji bejn l-Istati Membri, għal xi "formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri" fis-sens tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT.

74. Fil-fatt, minn ġurisprudenza stabbilita sew jirriżulta li, jekk l-għan ta' formalità imposta fuq l-importatur ta' prodott suġġett għal taxxa nazzjonali huwa li jiġi żgurat il-ħlas tad-dejn li jikkorrispondi għall-ammont ta' din it-taxxa, din il-formalità hija marbuta mal-fatt taxxabbli tagħha, jiġifieri l-akkwist intra-Komunitarju, u mhux mal-qsim ta' fruntiera fis-sens ta' din id-dispożizzjoni [22].

75. Madankollu, ma tantx hemm dubju li obbligu ta' ħlas antiċipat huwa intiż, minħabba n-natura tiegħu stess, li jiżgura l-ħlas tad-dejn korrispondenti tal-ammont ta' taxxa dovuta, kif innotat ġustament il-Kummissjoni.

76. Minn dak li ntqal qabel jirriżulta li l-kundizzjonijiet espliċitament stabbiliti fl-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT huma ssodisfatti mill-obbligu ta' ħlas antiċipat inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

77. Madankollu, għandu jiġi eżaminat sussegwentement, jekk l-istabbiliment ta' tali obbligu jmurx lil hinn mill-marġni ta' diskrezzjoni mogħtija lill-Istati Membri mill-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT.

[22] Sentenzi tat-18 ta' Jannar 2007, Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, punti 47 u 48); tat-3 ta' Ġunju 2010, Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, punt 27), u tat-12 ta' Frar 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punt 37).

78. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet diversi drabi li l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jagħti, ċertament, marġni ta' diskrezzjoni lill-Istati Membri fir-rigward tal-mezzi intiżi sabiex jintlaħqu l-għanijiet tal-irkupru tat-totalità tal-VAT u tal-ġlieda kontra l-frodi. Madankollu, huma għandhom l-obbligu li jeżerċitaw kompetenza tagħhom fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni u tal-prinċipji ġenerali tagħha u, b'mod partikolari, fl-osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità kif ukoll tal-prinċipju ta' newtralità fiskali [23].

79. Dan ir-rekwiżit ta' rispett tad-dritt tal-Unjoni jimplika li l-obbligu stabbilit minn Stat Membru għandu, sabiex jiġi ġġustifikat fuq il-bażi tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, ikun kompatibbli mad-dispożizzjonijiet l-oħra ta' din id-direttiva.

80. Kif enfassizzat ġustament il-Kummissjoni, din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mill-preżenza tal-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-VAT, li jipprovdi li l-Kunsill, li jaġixxi unanimament fuq proposta tal-Kummissjoni, jista' jawtorizza lil kull Stat Membru sabiex jintroduċu miżuri speċifiċi ta' *deroga mid-disposizzjonijet*, sabiex jissimplifika l-ġbir tat-taxxa jew sabiex jiġu evitati ċerti frodi jew evażjonijiet fiskali.

81. Jidhirli li r-rabta bejn dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet hija ċara: filwaqt li l-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-VAT jissuġġetta l-adozzjoni ta' miżuri ta' deroga mid-Direttiva għall-awtorizzazzjoni tal-Kunsill, l-Artikolu 273 tal-imsemmija direttiva jipprevedi neċessarjament l-adozzjoni ta' miżuri *mhux derogatorji* minn din id-direttiva. L-interpretazzjoni bil-kontra twassal sabiex tinnega lill-imsemmi Artikolu 395 mis-sustanza tiegħu, b'mod partikolari l-ħtieġa li tinkiseb l-awtorizzazzjoni tal-Kunsill sabiex jiġu adottati xi miżuri ta' deroga.

82. Insib konferma ta' din l-interpretazzjoni fis-sentenza Maks Pen [24], li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat l-kompatibbiltà ta' obbligu stabbilit fuq il-bażi tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT mad-dispożizzjonijiet li jirrigwardaw l-eżiġibbiltà u d-dritt ta' tnaqqis tat-taxxa.

83. Għaldaqstant, fil-kuntest tal-kawża preżenti, hemm lok sabiex jiġi eżaminat jekk l-obbligu ta' ħlas antiċipat huwiex kompatibbli mad-dispożizzjonijiet l-oħra tad-Direttiva tal-VAT, partikolarment dawk dwar l-eżiġibbiltà tat-taxxa, li huma s-suġġett tat-tieni u t-tielet domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju.

C. Fuq il-kompatibbiltà mal-Artikoli 62, 69 u 206 tad-Direttiva tal-VAT ta' obbligu ta' ħlas antiċipat fuq taxxa li ma hijiex eżiġibbli (it-tieni u t-tielet domanda)

84. Permezz tat-tieni u t-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja, essenzjalment, jekk obbligu ta' ħlas antiċipat, bħala dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huwiex kuntrarju għall-Artikoli 62 u 69 tad-Direttiva tal-VAT, li jirregolaw l-eżiġibbiltà tat-taxxa fuq l-akkwisti intra-Komunitarji, interpretati fid-dawl tal-Artikolu 206 ta' din id-direttiva, li jipprevedi l-possibbiltà li jinġabar ħlas interim.

85. Sabiex tiġi ċċarata l-portata ta' dawn id-domandi, nemmen li jkun importanti li tiġi mfakkra r-rabta bejn il-kunċetti tal-"fatt taxxabbli", tal-"eżiġibbiltà" u "l-obbligu tal-ħlas" tal-VAT.

[23] Ara, partikolarment, is-sentenzi tas-17 ta' Mejju 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321, punt 41); tal-21 ta' Novembru 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 35), u tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punti 38 u 39).

[24] Sentenza tat-13 ta' Frar 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69, punti 42 sa 48).

86. Skont id-definizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 62 tad-Direttiva tal-VAT, il-*fatt taxxabbli* tat-taxxa huwa l-fatt li abbażi tiegħu twettqu l-kundizzjonijiet legali neċessarji għall-eżiġibbiltà tat-taxxa. L-*eżiġibbiltà* tat-taxxa tipprevedi minn naħa tagħha, id-dritt li l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-liġi sabiex tinvoka, f'mument partikolari, il-*ħlas* tat-taxxa mill-persuna taxxabbli li tħallasha, għalkemm iż-żmien għall-*ħlas* jista' jkun pospost. Abbażi tal-Artikolu 206 ta' din id-direttiva, l-*obbligu ta' ħlas* jinħoloq, bħala prinċipju, waqt il-preżentata tad-dikjarazzjoni tal-VAT.

87. Minn dawn id-definizzjonijiet jista' jiġi dedott li l-fatt taxxabbli, l-eżiġibbiltà u l-obbligu tal-ħlas jikkostitwixxu tliet stadji *suċċessivi* tal-proċess li jwassal għall-ħlas ta' taxxa: sabiex ikun jista' jinħoloq obbligu ta' ħlas, il-fatt li t-taxxa għandha tkun saret eżiġibbli; u sabiex it-taxxa tkun eżiġibbli, il-fatt taxxabbli jkun seħħ preċedentement [25].

88. F'dak li jikkonċerna l-obbligu ta' ħlas antiċipat inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jidhirli li jkun diffiċli sabiex jiġi kkonstestat li l-*fatt taxxabbli* jkun seħħ effettivament meta dan l-obbligu nħoloq, bħalma jenfasizzaw ġustament l-amministrazzjoni fiskali u l-Kummissjoni.

89. Fil-fatt, skont l-Artikolu 68 tad-Direttiva tal-VAT, il-fatt taxxabbli jseħħ fil-mument li fih jitwettaq l-akkwist intra-Komunitarju. Madankollu, l-Artikolu 103(5a) tal-Liġi dwar il-VAT jipprevedi espliċitament li l-"akkwist[i] intra-Komunitarj[i]" tal-karburanti jagħti lok għall-obbligu kontenzjuż wara l-introduzzjoni tal-karburanti fit-territorju nazzjonali [26]. B'hekk, l-obbligu ta' ħlas antiċipat inkwistjoni fil-kawża prinċipali jinħoloq, bħala ipoteżi, wara l-okkorrenza tal-fatt taxxabbli.

90. Bil-kontra, fl-opinjoni tiegħi tali obbligu ma huwiex kompatibbli mad-dispożizzjonijiet dwar l-*eżeġibbiltà* tat-taxxa, b'mod iktar speċifiku l-Artikoli 62 u 69 tad-Direttiva tal-VAT.

91. Abbażi tal-Artikolu 69 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 222 ta' din id-direttiva, it-taxxa fuq akkwist intra-Komunitarju *ssir eżeġibbli* meta tinħareġ il-fattura, jew l-iktar tard, sal-ħmistax-il ġurnata tax-xahar ta' wara dak li fih seħħ il-fatt taxxabbli (jekk ma nħarġet l-ebda fattura qabel din id-data).

92. Madankollu, l-Artikolu 103(5a) tal-Liġi dwar il-VAT joħloq l-obbligu tal-ħlas antiċipat indipendentement mill-kundizzjonijiet ta' eżiġibbiltà stabbiliti fl-Artikolu 69 tad-Direttiva tal-VAT, jiġifieri f'terminu ta' ħames ġranet wara l-introduzzjoni tal-karburanti fit-territorju nazzjonali. B'mod iktar preċiż, dan l-obbligu jinħoloq indipendentement mill-ħruġ ta' fattura u qabel l-iskadenza tat-terminu msemmi fil-punt preċedenti (li fit-tmiem tiegħu t-taxxa ssir neċessarjament eżiġibbli).

93. Għaldaqstant, dispożizzjoni bħal din tidhirli irrikonċiljabbli mal-Artikolu 69 tad-Direttiva tal-VAT, moqri fid-dawl tal-Artikolu 62 ta' din id-direttiva. Fil-fatt, l-eżiġibbiltà tat-taxxa hija meta "l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-liġi, f'mument partikolari, biex tiġbor it-taxxa mill-persuna soġġetta li tħallasha". Qabel il-ħolqien ta' dan id-dritt l-awtorità tat-taxxa ma tista' twettaq l-ebda pass sabiex tikseb il-ħlas tat-taxxa.

[25] Dwar il-bżonn li jkun hemm distinzjoni bejn dawn it-tliet kunċetti, ara s-sentenza tal-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punti 21 sa 24).

[26] Ara l-punt 14 ta' dawn il-konklużjonijiet.

94. Nenfasizza li d-Direttiva tal-VAT ma fiha l-ebda eċċezzjoni mid-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 69 tagħha li jikkonċerna l-eżiġibbiltà tat-taxxa fuq l-akkwisti intra-Komunitarji, kif innotat il-qorti tar-rinviju. Indipendentement mill-kontenut eżatt tar-regoli li jiddeterminaw il-mument li fih it-taxxa ssir eżiġibbli [27], il-prinċipju huwa l-istess għat-tranżazzjonijiet kollha suġġetti għat-taxxa: amministrazzjoni fiskali ma għandhiex id-dritt *teżiġi* kwalunkwe ħlas qabel ma t-taxxa tkun saret *eżiġibbli*.

95. Din il-konstatazzjoni hija valida wkoll għall-possibbiltà li jingħabar ħlas interim, prevista fit-tieni sentenza tal-Artikolu 206 tad-Direttiva VAT, bil-kontra tal-affermazzjonijiet tal-amministrazzjoni fiskali u tal-Gvern Pollakk.

96. Skont din id-dispożizzjoni, kull persuna taxxabbli għandha l-obbligu sabiex tħallas l-ammont nett tal-VAT waqt il-preżentata tad-dikjarazzjoni tagħha, fil-waqt li l-Istati Membri għandhom l-possibbiltà sabiex jeżiġu, b'mod antiċipat, il-ħlas ta' ħlas interim.

97. Madankollu, mir-rabta bejn id-dispożizzjonijiet rilevanti jirriżulta li din il-possibbiltà mogħtija lill-Istati Membri sabiex jeżiġu ħlas interim tista' biss tikkonċerna taxxa li saret *eżiġibbli* konformement mal-Artikoli 62 *et seq*. tad-Direttiva tal-VAT.

98. Minn naħa, huwa evidenti li t-tieni sentenza tal-Artikolu 206 tad-Direttiva tal-VAT (possibbiltà li jingħabar ħlas interim) tagħti tifsira lill-ewwel sentenza ta' din id-dispożizzjoni (obbligu ta' ħlas waqt il-preżentata tad-dikjarazzjoni), li taqa' taħt it-Titolu XI, Kapitolu 1, ta' din id-direttiva, intitolat "L-obbligu ta' ħlas".

99. Bil-kontra, u min-naħa l-oħra, it-tieni sentenza tal-Artikolu 206 tad-Direttiva tal-VAT ma tistax tistabbilixxi deroga mill-Artikoli 62 u 69 ta' din id-direttiva, li jaqgħu taħt it-Titolu VI tal-imsemmija direttiva, intitolat, "Avveniment li jagħti lok għal ħlas u imposizzjoni ta' VAT".

100. F'termini iktar konkreti, il-possibbiltà ta' ġbir ta' ħlas interim tippermetti lill-Istati Membri sabiex imexxu 'l quddiem mhux id-data li fiha t-taxxa saret eżiġibbli (it-tieni fażi tal-proċess tal-ġbir tat-taxxa), iżda d-data tal-ħlas ta' taxxa li diġà saret eżiġibbli (it-tielet fażi tal-proċess ta' ġbir tat-taxxa) [28].

101. Hemm iktar konferma ta' din l-interpretazzjoni fil-qari konġunt tal-Artikoli 206 u 250 tad-Direttiva tal-VAT. Għalkemm l-Artikolu 206 ta' din id-direttiva jipprevedi obbligu ta' ħlas waqt il-preżentata tad-dikjarazzjoni, l-Artikolu 250 tal-imsemmija direttiva jippreċiża li l-persuna taxxabbli għandha ssemmi f'din id-dikjarazzjoni, "l-informazzjoni kollha meħtieġa biex tinħadem it-taxxa li ġiet imposta" [29]. Dawn id-dispożizzjonijiet jikkonfermaw li, fis-sistema implimentata mid-Direttiva tal-VAT, kull obbligu ta' ħlas, anki antiċipat, ma jistax jikkonċerna għajr taxxa li tkun saret *eżeġibbli*, li għandha tiġi kkonstatata fid-dikjarazzjoni tal-persuna taxxabbli.

102. Insib ukoll konferma ta' din l-interpretazzjoni fis-sentenza Balocchi [30], li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja wettqet distinzjoni bejn taxxi eżeġibbli u taxxi mhux eżeġibbli.

[27] F'dak li jikkonċerna t-tranżazzjonijiet nazzjonali, il-mument li fih it-taxxa ssir eżiġibbli huwa suġġett għal regoli iktar kumplessi: ara l-Artikoli 63 sa 67 tad-Direttiva tal-VAT.

[28] Ara l-punti 85 sa 87 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[29] Enfasizzat minni stess.

[30] Sentenza tal-20 ta' Ottubru 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846).

103. Din is-sentenza kkonċernat leġiżlazzjoni Taljana li abbażi tagħha l-persuni taxxabbli kienu marbuta sabiex iħallsu, qabel l-20 ta' Diċembru, ħlas sa 65 % tal-ammont nett tal-VAT dovut għat-totalità tat-tliet xhur kurrenti, li skadew l-iktar tard fil-5 ta' Marzu tas-sena ta' wara.

104. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li tali mekkaniżmu jkun kuntrarju għad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva korrispondenti għall-Artikoli 62, 63 u 206 tad-Direttiva tal-VAT, peress li jwassal "għat-trasformazzjoni tal-ħlas fi ħlas antiċipat kuntrarju għar-regola tad-Direttiva li teħtieġ li l-Istati Membri *ma jimponux ħlas tal-VAT ħlief għal tranżazzjonijiet li twettqu*" [31].

105. Fi kliem ieħor, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-ebda ħlas, inkluż il-ħlas interim, ma jista' jintalab qabel ma t-taxxa tkun saret *eżiġibbli* [32]. Billi għamlet dan, il-Qorti tal-Ġustizzja segwiet il-pożizzjoni difiża mill-Kummissjoni f'din il-kawża [33], li tikkorrispondi għall-interpretazzjoni li qiegħed nipproponi fil-kawża preżenti.

106. Nippreċiża li din l-interpretazzjoni ma tipprekludix il-kalkolu b'rata fissa ta' ħlas *interim*, taħt il-kundizzjoni li dan il-kalkolu jkun organizzat b'mod li tiġi evitata l-inklużjoni tat-taxxi li għadhom ma humiex eżiġibbli. Fl-opinjoni tiegħi, hija din it-tagħlima prinċipali tas-sentenza Balocchi [34].

107. Minn dak kollu li ntqal qabel, jirriżulta li l-Artikoli 62 u 69 tad-Direttiva VAT jipprekludu obbligu ta' ħlas antiċipat bħalma huwa dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, sa fejn jippermetti lill-amministrazzjoni fiskali sabiex teżiġi ħlas minn naħa tal-persuna taxxabbli qabel ma t-taxxa tkun saret eżiġibbli. Din il-konklużjoni ma tistax titħallat mal-possibbiltà sabiex jingħabru ħlasijiet *interim*, prevista fl-Artikolu 206 ta' din id-direttiva, li tista' tikkonċerna biss taxxa li saret eżeġibbli abbażi tad-dispożizzjonijiet ċċitati hawn fuq.

108. Peress li huwa kuntrarju għal diversi dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, tali obbligu ta' ħlas antiċipat ma jistax jiġi adottat fuq il-bażi tal-Artikolu 273 ta' din id-direttiva.

D. Fuq il-kompatibbiltà mal-Artikolu 206 tad-Direttiva tal-VAT ta' obbligu ta' ħlas antiċipat li jirrigwarda l-ammont gross tat-taxxa dovuta fuq tranżazzjoni taxxabbli (it-tieni u t-tielet domanda)

109. Sussidjarjament, nixtieq ukoll neżamina aspett ieħor tal-obbligu ta' ħlas antiċipat inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri l-fatt li jirrigwarda l-*ammont gross* tal-VAT dovuta fuq akkwist intra-Komunitarji tal-karburanti, individwalment, u mingħajr teħid inkunsiderazzjoni tad-dritt għal tnaqqis tal-persuna taxxabbli.

110. Minħabba r-raġunijiet li ġejjin, inqis li l-Artikolu 206 tad-Direttiva tal-VAT jipprekludi tali obbligu, kif sostnew ġustament ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali u l-Kummissjoni.

[31] Ara s-sentenza tal-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punti 27 u 31). Enfasi miżjuda minni.

[32] Skont il-kliem tal-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT "Għandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is–servizzi *huma pprovduti*" (enfasi miżjuda minni).

[33] Fir-rapport tas-seduta fil-kawża Balocchi (C-10/92), l-argumenti tal-Kummissjoni huma mqassra kif ġej: "L-ewwel nett, il-Kummissjoni ssostni li l-leġiżlazzjoni Taljana hija kuntrarja għall-Artikolu 10 tad-Direttiva. Ir-regola essenzjali stabbilita minn din id-dispożizzjoni – li armonizzat il-kunċetti ta' fatt taxxabbli u l-eżiġibbiltà tal-VAT – hija li *t-taxxa ma hijiex eżiġibbli sakemm t-tranżazzjoni taxxabbli tkun twettqet; pagament antiċipat tat-taxxa, anki jekk parzjali, ma jista' jintalab fl-ebda każ*. […] Bl-istess mod, l-Artikolu 22 tad-Direttiva, li jipprevedi l-fakultà ta' ġbir ta' "ħlasijiet interim", jawtorizza fil-fatt lill-Istati Membri sabiex inaqqsu l-iskadenza għall-ħlas ta' taxxa u sabiex *jitolbu ħlas parzjali bejn il-mument li fih it-taxxa saret eżiġibbli u dak previst għall-ħlas tagħha*" (enfasi miżjuda minni).

[34] Sentenza tal-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punti 27 sa 31).

111. Il-prinċipju fundamentali stabbilit fl-Artikolu 206 tad-Direttiva tal-VAT huwa li l-persuna taxxabbli hija marbuta sabiex tħallas il-VAT, u mhux wara kull *tranżazzjoni taxxabbli* li huwa jwettaq (pereżempju, akkwist intra-Komunitarji jew kunsinna ta' oġġetti), iżda fl-iskadenza ta' kull *perijodu fiskali*. B'hekk, l-*ammont nett* tal-VAT, imsemmi fl-ewwel sentenza ta' din id-dispożizzjoni, jinkiseb billi jiżdiedu flimkien it-taxxi dovuti fuq it-totalità tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tal-output imwettqa waqt il-perijodu fiskali, fejn huma dedotti t-taxxi tal-input imħallsa fuq it-tranżazzjonijiet kollha mwettqa waqt l-istess perijodu.

112. Fl-opinjoni tiegħi, il-possibbiltà li jingħabar ħlas interim, previst fit-tieni sentenza tal-Artikolu 206 tad-Direttiva tal-VAT, tippermetti li jintalab *b'mod antiċipat*, ħlas parzjali ta' *ammont nett* tal-VAT ikkalkolat fuq it-totalità tal-*perijodu fiskali*. L-espressjoni "ħlas interim" timplika, fil-fatt, il-ħlas parzjali tal-ammont li jkun dovut sussegwentement, jiġifieri l-ammont nett tal-VAT ikkalkolat fuq il-perijodu fiskali kollu. Din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mill-verżjoni bil-lingwa Pollakka ta' din id-dispożizzjoni, li tipprevedi espliċitament il-ġbir ta' ħlas interim fuq "dan l-ammont" [35], kif enfassizzat ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali.

113. Bil-kontra tal-affermazzjonijiet tal-amministrazzjoni fiskali u tal-Gvern Pollakk, din l-interpretazzjoni ma trendix impossibbli jew eċċessivament diffiċli, fil-prattika, il-ġbir tal-ħlas interim. Sabiex ikun konformi mat-tieni sentenza tad-Direttiva tal-VAT, tali ħlas għandu jkun ibbażat fuq evalwazzjoni tal-ammont nett tal-VAT dovut fit-tmiem tal-perijodu fiskali, similarment tal-obbligu ta' ħlas antiċipat eżaminat mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Balocchi [36].

114. Bil-kontra, din id-dispożizzjoni ma tistax tiġi interpretata bħala li tippermetti li jintalab l-*ammont gross* tal-VAT dovut fuq kull *tranżazzjoni taxxabbli* individwalment, kif jipprevedi l-obbligu ta' ħlas antiċipat inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Fl-opinjoni tiegħi, tali interpretazzjoni twassal sabiex tbiddel lin-natura stess tal-VAT, peress li din hija taxxa li l-ħlas tagħha huwa mitlub fit-tmiem ta' kull *perijodu fiskali*, u mhux wara kull tranżazzjoni taxxabbli.

115. Nippreċiża li din l-interpretazzjoni ma tiddaħħalx inkwistjoni mis-sentenza Macikowski [37]. Kif innotaw ġustament ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali u l-Kummissjoni, is-soluzzjoni adottata f'din is-sentenza kienet iġġustifikata minn ċirkustanzi partikolari, anki eċċezzjonali fir-rigward tat-tranżazzjonijiet kollha suġġetti għall-VAT, u ma tistax tiġi ġeneralizzata.

116. Iktar preċiżament, din is-sentenza kkonċernat il-ħlas tal-VAT dovuta fuq il-bejgħ, permezz ta' infurzar, ta' proprjetà immobbli ta' persuna taxxabbli, il-kumpannija Royal. Marian Macikowski, marixxall tal-qorti, kien ipproċeda għall-konfiska u l-bejgħ bis-subbasta ta' din il-proprjetà immobbli. Il-prezz tal-bejgħ, li kien jinkludi l-ammont ta' VAT dovut, kien ġie ddepożitat fil-kont tal-qorti kompetenti. Madankollu, peress li t-taxxa ma tħallsitx fit-termini previsti, l-amministrazzjoni fiskali kienet żammet responsabbli lil M. Macikowski, bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT.

117. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikolu 206 tad-Direttiva tal-VAT ma jipprekludix l-obbligu, impost fuq il-marixxall tal-qorti, sabiex jiddepożita l-*ammont gross* tal-VAT dovut fuq il-bejgħ ta' proprjetà immobbli permezz ta' infurzar [38].

[35] "Każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty."

[36] Sentenza tal-20 ta' Ottubru 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846). Ara l-punti 102 sa 106 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[37] Sentenza tas-26 ta' Marzu 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

[38] Sentenza tas-26 ta' Marzu 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punti 57 *et seq.*).

118. Madankollu, din l-interpretazzjoni kienet ibbażata espliċitament fuq konstatazzjoni essenzjali, jiġifieri, id-distinzjoni bejn il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq din it-tranżazzjoni (il-marixxall tal-qorti, M. Macikowski) u l-persuna li għandha d-dritt għal tnaqqis fit-tmiem tal-perijodu fiskali (il-persuna taxxabbli, Royal)[39]. F'tali ċirkustanzi, l-Artikolu 206 tad-Direttiva tal-VAT, ma jipprekludix obbligu li jħallas l-ammont gross tat-taxxa fuq it-tranżazzjoni taxxabbli inkwistjoni, peress li, bħala ipoteżi, il-persuna responsabbli għall-ħlas ta' dan l-ammont (il-marixxall tal-qorti) ma jiddisponix mid-dritt għal tnaqqis korrispondenti.

119. Għall-bqija, nenfasizza li din is-soluzzjoni hija adattata għall-kuntest ta' bejgħ infurzat, fejn il-prodott ma jistax jitħallas lill-proprjetarju tal-proprjetà immobbli, li ma huwa ħadd ħlief il-persuna taxxabbli.

120. Bil-kontra, is-sentenza Macikowski[40] hija nieqsa minn rilevanza fis-sitwazzjonijiet "ordinarji" kollha li fihom il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa *hija* l-persuna taxxabbli li tiddisponi mid-dritt għal tnaqqis. F'dawn is-sitwazzjonijiet kollha, ħlas interim fis-sens ta' din id-dispożizzjoni jista' biss jirrigwarda parti mill-*ammont nett* tat-taxxa dovuta fil-kors tal-*perijodu fiskali*.

121. Inżid li l-portata tas-sentenza Macikowski[41] hija limitata wkoll mill-punt 58 tagħha, li fih, il-Qorti tal-Ġustizzja nnotat li l-ħlas tal-VAT mill-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa (il-marixxall tal-qorti) huwa meħtieġ *wara l-preżentata tad-dikjarazzjoni* mill-persuna taxxabbli. Madankollu, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, il-ħlas antiċipat huwa meħtieġ qabel il-preżentata tad-dikjarazzjoni mill-persuna taxxabbli[42].

122. Minn dak li ntqal qabel jirriżulta li l-Artikolu 206 tad-Direttiva tal-VAT jipprekludi obbligu ta' ħlas antiċipat tal-VAT għall-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti fil-ħamest ijiem wara l-introduzzjoni tal-karburanti fit-territorju nazzjonali, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, peress li dan l-obbligu jirrigwarda l-ammont gross tat-taxxa dovuta fuq din it-tranżazzjoni, individwalment, u mhux fuq l-ammont nett tat-taxxa kkalkolata fuq it-totalità tal-perijodu fiskali.

V. Konklużjoni

123. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet li saru qabel, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrispondi għad-domandi preliminari magħmula min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja) kif ġej:

1) L-Artikolu 110 TFUE għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix obbligu ta' ħlas antiċipat tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) għall-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti fil-ħamest ijiem wara l-introduzzjoni tal-karburanti fit-territorju nazzjonali.

2) L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata permezz tad-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/856 tal-25 ta' Mejju 2016, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix l-istabbiliment ta' obbligu ta' ħlas antiċipat tal-VAT għall-akkwisti

[39] Sentenza tas-26 ta' Marzu 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punt 57).

[40] Sentenza tas-26 ta' Marzu 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

[41] Sentenza tas-26 ta' Marzu 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

[42] Ara l-punti 17 u 26 ta' dawn il-konklużjonijiet.

intra-Komunitarji ta' karburanti fil-ħamest ijiem wara l-introduzzjoni tal-karburanti fit-territorju nazzjonali, sakemm dan l-obbligu huwa kompatibbli mad-dispożizzjonijiet l-oħra ta' din id-direttiva, partikolarment dawk dwar l-eżiġibbiltà tat-taxxa.

3) L-Artikoli 62 u 69 tad-Direttiva 2006/112, kif emendat bid-Direttiva 2016/856 għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux obbligu ta' ħlas antiċipat tal-VAT għall-akkwisti intra-Komunitarji ta' karburanti fil-ħamest ijiem wara l-introduzzjoni tal-karburanti fit-territorju nazzjonali, sa fejn din tippermetti lill-amministrazzjoni fiskali sabiex titlob ħlas minn naħa tal-persuna taxxabbli qabel ma ssir eżeġibbli t-taxxa, sakemm il-possibbiltà ta' ġbir ta' ħlas interim, prevista fl-Artikolu 206 ta' din id-direttiva, tista' tikkonċerna biss taxxa li saret eżiġibbli abbażi tad-dispożizzjonijiet iċċitati hawn fuq.

4) L-Artikolu 206 tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2016/856, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi obbligu ta' ħlas antiċipat tal-VAT għall-akkwisti intra-Komunitarji tal-karburanti, peress li dan l-obbligu jirrigwarda l-ammont gross tat-taxxa dovuta fuq din it-tranżazzjoni, individwalment, u mhux fuq l-ammont nett tat-taxxa kkalkolata fuq it-totalità tal-perijodu fiskali.