SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla)

12 ta' Mejju 2021 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 90 – Tnaqqis tal-valur taxxabbli – Artikolu 183 – Rimbors tal-eċċess ta' VAT – Interessi moratorji – Assenza ta' leġiżlazzjoni nazzjonali – Prinċipju ta' newtralità fiskali – Applikabbiltà diretta tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni – Prinċipju ta' interpretazzjoni konformi"

Fil-Kawża C-844/19,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Awstrija), permezz ta' deċiżjoni tal-24 ta' Ottubru 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-15 ta' Novembru 2019, fil-proċedura

CS,

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Graz-Stadt**, li qabel kienet Finanzamt Graz-Stadt

vs

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Judenburg Liezen**, li qabel kienet Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla),

Komposta minn A. Arabadjiev, President tal-Awla, A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (relatur) u I. Ziemele, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għall-Gvern Awstrijak, minn A. Posch u F. Koppensteiner, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u L. Mantl, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali ppreżentati fis-seduta tal-21 ta' Jannar 2021,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 90(1) u tal-Artikolu 183 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, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"), kif ukoll tat-tieni inċiż tal-Artikolu 27(2) tad-Direttiva tal-Kunsill 2008/9/KE tat-12 ta' Frar 2008, li tistabbilixxi regoli dettaljati għar-rifużjoni [rimbors] tat-taxxa fuq il-valur miżjud, prevista fid-Direttiva 2006/112/KE, għal persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rifużjoni iżda stabbiliti fi Stat Membru ieħor (ĠU 2008, L 44, p. 23).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' żewġ tilwimiet bejn, l-ewwel waħda, CS, persuna fiżika, u l-Finanzamt Österreich, Dienstelle Judenburg Liezen (l-Uffiċċju tat-Taxxa tal-Awstrija, Uffiċċju ta' Judenburg Liezen, l-Awstrija), li qabel kien il-Finanzamt Judenburg Liezen (l-Uffiċċju tat-Taxxa ta' Judenburg Liezen), u t-tieni waħda, il-Finanzamt Österreich, Dienstelle Graz-Stadt (l-Uffiċċju tat-Taxxa tal-Awstrija, Uffiċċju tal-Belt ta' Graz, l-Awstrija), u technoRent International GmbH, kumpannija stabbilita fil-Ġermanja.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva tal-VAT

3 L-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

"Fil-każ ta' kanċellazzjoni, ċaħda jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont [valur] taxxabbli għandu jiġi ridott għaldaqstant skond kondizzjonijet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri."

4 Skont l-Artikolu 167 ta' din id-direttiva:

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

5 L-Artikolu 183 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"Fejn, għal perijodu partikolari ta' taxxa, l-ammont ta' tnaqqis [tat-taxxa fuq il-valur miżjud] jeċċedi l-ammont tal-VAT dovuta, l-Istati Membri jistgħu, skont il-kondizzjonijet li huma għandhom jiddeterminaw, jew jagħmlu rifużjoni [rimbors] jew imexxu l-eċċess 'il quddiem għall-perijodu li jmiss.

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jirrifjutaw li jagħmlu rifużjoni jew li jmexxu 'l quddiem jekk l-ammont ta' l-eċċess hu insinifikanti."

Id-Direttiva 2008/9

6 Il-premessi 1 sa 3 tad-Direttiva 2008/9 huma fformulati kif ġej:

" (1) Jinħolqu problemi konsiderevoli, kemm għall-awtoritajiet amministrattivi ta' l-Istati Membri kif ukoll għan-negozji, meta jiġu implimentati regoli stabbiliti bid-Direttiva tal-Kunsill 79/1072/KEE tas-6 ta' Diċembru 1979 dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri rigward taxxi fuq id-dħul – Arranġamenti għar-rifużjoni [rimbors] tat-taxxa fuq il-valur miżjud għal persuni taxxabbli mhux stabbiliti fit-territorju tal-pajjiż.

(2) L-arranġamenti stabbiliti f'dik id-Direttiva għandhom jiġu emendati għall-perijodu li matulu d-deċiżjonijiet li jikkonċernaw applikazzjonijiet għal rifużjoni jiġu notifikati lin-negozji. Fl-istess ħin, għandu jkun stabbilit li n-negozji wkoll għandhom jagħtu tweġibiet f'perijodi speċifikati. Barra minn hekk, il-proċedura għandha tiġi ssimplifikata u mmodernizzata billi tippermetti l-użu ta' teknoloġiji moderni.

(3) Il-proċedura ġdida għandha trawwem il-pożizzjoni tan-negozji billi l-Istati Membri għandhom ikunu responsabbli li jħallsu l-interessi jekk ir-rifużjoni ssir tard u d-dritt għal appell min-negozji għandu jissaħħaħ."

7 Id-Direttiva 2008/9 tiddefinixxi, kif jirriżulta mill-Artikolu 1 tagħha, il-modalitajiet għar-rimbors tal-VAT favur persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rimbors li jissodisfaw il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 3 ta' din id-direttiva.

8 L-Artikolu 19(2) tal-imsemmija direttiva jipprevedi li l-Istat Membru ta' rimbors għandu jikkomunika lill-persuna taxxabbli d-deċiżjoni li jilqa' jew jirrifjuta t-talba għal rimbors fi żmien erba' xhur minn meta din tiġi riċevuta minn dan l-Istat Membru.

9 Skont l-Artikolu 21 tad-Direttiva 2008/9, it-terminu sabiex jiġi deċiż li jingħata tali rimbors huwa ta' mhux inqas minn sitt xhur, jekk l-Istat Membru ta' rimbors jitlob informazzjoni addizzjonali, u ta' tmien xhur jekk dan l-Istat Membru jitlob informazzjoni addizzjonali komplementari.

10 L-Artikolu 22(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

"Fejn l-applikazzjoni għal rifużjoni [rimbors] tiġi approvata, ir-rifużjoni ta' l-ammont approvat għandha titħallas mill-Istat Membru ta' rifużjoni mhux aktar tard minn 10 ijiem ta' xogħol mill-iskadenza tat-terminu perentorju msemmi fl-Artikolu 19(2) jew, fejn tkun intalbet informazzjoni addizzjonali, it-termini perentorji msemmijin fl-Artikolu 21."

11 L-Artikolu 26 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

"Għandhom ikunu dovuti interessi lill-applikant mill-Istat Membru ta' rifużjoni [rimbors] fuq l-ammont ta' rifużjoni li jrid jitħallas jekk ir-rifużjoni titħallas wara l-aħħar data ta' pagament skond l-Artikolu 22(1).

[…]"

12 L-Artikolu 27 tal-istess direttiva jipprevedi:

"1. L-interessi għandhom jiġu kkalkolati mill-jum wara l-aħħar jum għall-pagament tar-rifużjoni [rimbors] skond l-Artikolu 22(1) sal-jum li fih ir-rifużjoni fil-fatt titħallas.

2. Ir-rati ta' l-interessi għandhom ikunu ugwali għar-rata ta' interessi nazzjonali applikabbli fir-rigward ta' rifużjonijiet tal-VAT lil persuni taxxabbli stabbiliti fl-Istat Membru ta' rifużjoni taħt il-liġi nazzjonali ta' dak l-Istat Membru.

Jekk l-ebda interessi ma jkunu pagabbli taħt il-liġi nazzjonali fir-rigward ta' rifużjonijiet lil persuni taxxabbli stabbiliti, l-interessi pagabbli għandhom ikunu ugwali għall-interessi jew l-imposta ekwivalenti li tiġi applikata mill-Istat Membru ta' rifużjoni fir-rigward ta' ħlasijiet tard tal-VAT minn persuni taxxabbli."

Id-dritt Awstrijak

13 Il-Bundesabgabenordnung (il-Kodiċi tat-Taxxa Federali) (BGBl. 194/1961), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"BAO"), jipprevedi, fl-Artikolu 205 tiegħu, intitolat "Interessi fuq kreditu":

"(1) Differenzi fl-ammonti tat-taxxa fuq id-dħul u tat-taxxa fuq il-kumpanniji li jirriżultaw minn avviżi ta' taxxa, li ma jeħdux inkunsiderazzjoni ħlasijiet bil-quddiem (paragrafu 3), wara tqabbil ma' ħlasijiet bil-quddiem jew mat-taxxa stabbilita preċedentement, iġorru interessi għall-perijodu mill-1 ta' Ottubru tas-sena wara s-sena li fiha t-taxxa ssir dovuta sad-data tan-notifika ta' dawn l-avviżi (interessi dovuti fuq talbiet). Dan japplika *mutatis mutandis* għad-differenzi fl-ammonti li jirriżultaw minn

(a) kanċellazzjonijiet ta' avviżi ta' taxxa, […]

[…]

(2) L-interessi fis-sena dovuti fuq talbiet għal arretrati ta' taxxa huma ta' 2 % iktar mir-rata bażika. Ma għandhomx jiġu ffissati interessi fuq talbiet għal arretrati ta' taxxa li ma jilħqux l-ammont ta' EUR 50. L-interessi dovuti fuq talbiet għal arretrati ta' taxxa għandhom jiġu ffissati għal perijodu li ma jaqbiżx 48 xahar. […]"

[…]»

14 L-Artikolu 205a tal-BAO, intitolat "Interessi ta' rikors" u applikabbli mill-1 ta' Jannar 2012, jipprovdi:

"(1) Sakemm taxxa dovuta li tkun diġà tħallset, li l-ammont tagħha jiddependi direttament jew indirettament fuq is-soluzzjoni ta' appell, titnaqqas, fuq talba tal-persuna taxxabbli, l-interessi għandhom jiġu ffissati għall-perijodu mill-ħlas san-notifika tal-avviż jew tad-deċiżjoni li tnaqqas it-taxxa (interessi relatati ma' appell).

[…]

(4) L-interessi fis-sena huma ta' 2 % iktar mir-rata bażika. L-iffissar tal-interessi ma japplikax jekk dawn ma jilħqux l-ammont ta' EUR 50."

15 Għall-persuni taxxabbli li mhumiex stabbiliti fl-Awstrija u li lanqas ma jwettqu tranżazzjonijiet hemmhekk, l-Artikolu 3 tal-Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (ir-Regolament tal-Ministru Federali tal-Finanzi li Jistabbilixxi Proċedura Speċifika għar-Rimbors tat-Taxxi tal-Input Imħallsa li Jistgħu Jitnaqqsu lill-Imprendituri Barranin), tal-21 ta' April 1995 (BGBl. 279/1995), fil-verżjoni applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali (BGBl. II 158/2014), jipprevedi, fir-rigward tal-persuni taxxabbli stabbiliti fi Stati Membri oħra, li, meta fl-iskadenza ta' terminu ta' 4 xhur u 10 jiem ta' xogħol wara li tkun irċeviet it-talba għal rimbors quddiem l-awtorità fiskali, din tal-aħħar ma tkunx ħallset l-ammont li jkollu jiġi rrimborsat, għandu jiġi ffissat kumpens moratorju ta' 2 % tal-ammont tat-taxxa, li ma jkunx ġie rrimborsat fil-ħin, favur il-persuna taxxabbli. Fil-każ li l-awtorità fiskali teżiġi informazzjoni addizzjonali, dan it-terminu jiżdied għal 6 xhur u 10 jiem ta' xogħol u, fil-każ tat-tieni tfakkira, għal 8 xhur u 10 jiem ta' xogħol. It-tieni kumpens moratorju, sa mhux iktar minn 1 % tal-ammont mhux irrimborsat, għandu jiġi ffissat jekk l-ammont tat-taxxa ma jiġix irrimborsat sa mhux iktar tard minn tliet xhur wara l-iskadenza tal-imsemmi terminu. Fl-aħħar nett, it-tielet kumpens għad-dewmien, ukoll sa 1 % tal-ammont mhux irrimborsat, għandu jiġi ffissat jekk l-ammont tat-taxxa ma jiġix irrimborsat sa mhux iktar tard minn tliet xhur wara l-iskadenza tat-terminu li jagħti lok għat-tieni kumpens moratorju.

It-tilwimiet fil-kawżi prinċipali u d-domandi preliminari

16 CS jopera lukanda fl-Awstrija. Fid-dikjarazzjoni provviżorja tal-VAT tiegħu għax-xahar ta' Awwissu 2007, huwa invoka eċċess ta' VAT fl-ammont ta' EUR 60 689.28.

17 L-Uffiċċju tat-Taxxa ta' Judenburg Liezen madankollu, b'deċiżjoni tat-18 ta' Ottubru 2007, u wara li wettaq verifika, iffissa l-VAT eċċessiva favur CS għal ammont ta' EUR 14 689.28 biss.

18 CS ressaq rikors kontra din id-deċiżjoni. Fil-15 ta' Mejju 2013, dan ir-rikors intlaqa' mill-Unabhängiger Finanzsenat (l-Awla Fiskali Indipendenti, l-Awstrija). L-ammont totali tal-eċċess iddikjarat minn CS, sussegwentement, ġie miżjud mal-kreditu tal-kont fiskali ta' dan tal-aħħar.

19 Fit-30 ta' Mejju 2013, CS ressaq, abbażi tal-Artikolu 205 *bis* tal-BAO, talba għall-ħlas tal-interessi fuq il-VAT eċċessiva inkwistjoni mill-1 ta' Jannar 2012, data tad-dħul fis-seħħ ta' din id-dispożizzjoni. L-Uffiċċju tat-Taxxa ta' Judenburg Liezen ċaħad din it-talba permezz ta' deċiżjoni tal-10 ta' Ġunju 2013.

20 CS ikkontesta din id-deċiżjoni mingħajr suċċess quddiem il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi, l-Awstrija). Skont din il-qorti, l-Artikolu 205 *bis* tal-BAO ma japplikax għal sitwazzjonijiet bħal dik li fiha l-persuna taxxabbli tingħata, wara rikors ippreżentat kontra d-deċiżjoni inizjali tal-uffiċċju tat-taxxa, ir-rimbors ta' VAT eċċessiva.

21 CS ressaq rikors għal reviżjoni quddiem il-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva, l-Awstrija) kontra s-sentenza mogħtija mill-imsemmija qorti.

22 Matul is-snin 2003-2004, technoRent International wettqet bejgħ ta' magni fl-Awstrija, li kienu suġġetti għall-VAT f'dan l-Istat Membru. Fid-dikjarazzjoni provviżorja tal-VAT għax-xahar ta' Mejju 2005, din il-kumpannija sostniet kreditu ta' VAT fl-ammont ta' EUR 367 081.58 minħabba tnaqqis fil-prezz tal-bejgħ ta' dawn il-magni mwettaq wara l-bejgħ tagħhom.

23 Il-bejgħ tal-imsemmija magni kien is-suġġett ta' verifika, li bdiet fix-xahar ta' Lulju 2006. Fl-10 ta' Marzu 2008, l-ammont indikat minn technoRent International ġie kkreditat fil-kont fiskali ta' din tal-aħħar. Wara din il-verifika, l-Uffiċċju tat-Taxxa tal-Belt ta' Graz madankollu qies li l-aġġustament tal-prezz tal-bejgħ ma kellux isir u li għalhekk ma kienx hemm eċċess tal-VAT li kellu jiġi rrimborsat. Sussegwentement, l-amministrazzjoni fiskali rkuprat l-ammont li kien tħallas fil-kont fiskali ta' technoRent International.

24 Din il-kumpannija ressqet rikors kontra din id-deċiżjoni, li ntlaqa' mill-Unabhängiger Finanzsenat (l-Awla Fiskali Indipendenti) fit-8 ta' April 2013. Fl-10 ta' Mejju 2013, l-ammont ta' EUR 367 081.58 reġa' ġie miżjud mal-kreditu tal-kont fiskali ta' technoRent International.

25 Fil-21 ta' Ottubru 2013, technoRent International, filwaqt li bbażat ruħha fuq il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam tal-VAT, talbet il-ħlas ta' interessi fuq l-ammont ta' EUR 367 081.58 għall-perijodu mix-xahar ta' Lulju 2005 sax-xahar ta' Mejju 2013. Permezz ta' deċiżjoni tal-4 ta' Frar 2014, l-Uffiċċju tat-Taxxa tal-Belt ta' Graz laqa' parzjalment din it-talba u ta interessi għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 2012, data tad-dħul fis-seħħ tal-Artikolu 205 *bis* tal-BAO, sat-8 ta' April 2013, data tad-deċiżjoni tal-Unabhängiger Finanzsenat (l-Awla Fiskali Indipendenti).

26 Id-deċiżjoni tal-Uffiċċju tat-Taxxa tal-Belt ta' Graz, sa fejn ċaħdet parzjalment it-talba ta' technoRent International, hija s-suġġett ta' appell imressaq minnha quddiem il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi). Din il-qorti ddeċidiet, permezz ta' sentenza tad-29 ta' Mejju 2017, li, fid-dawl tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam tal-VAT, technoRent International kellha d-dritt li tirċievi interessi moratorji anki għall-perijodu mit-2 ta' Settembru 2005 sad-9 ta' Marzu 2008.

27 L-Uffiċċju tat-Taxxa tal-Belt ta' Graz ressaq rikors għal reviżjoni quddiem il-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva) minn din is-sentenza.

28 Il-qorti tar-rinviju tosserva li d-dritt fiskali Awstrijak ma jinkludi ebda leġiżlazzjoni ġenerali dwar l-applikazzjoni tal-interessi għall-krediti tat-taxxa, peress li l-Artikolu 205 tal-BAO jsemmi biss il-qasam tat-taxxa fuq id-dħul u tat-taxxa fuq il-kumpanniji u l-Artikolu 205 *bis* ta' din il-liġi jipprevedi biss interessi għall-preżentata ta' rikors.

29 Skont il-qorti tar-rinviju, fir-rigward tar-rimbors tardiv ta' VAT eċċessiva, kif imsemmi fl-ewwel rikors għal reviżjoni ppreżentat quddiemha, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, diversi drabi, li għandhom jitħallsu interessi moratorji lill-persuna taxxabbli meta dan ir-rimbors ma jkunx sar f'terminu raġonevoli. Issa, din il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tikkonċerna sitwazzjonijiet li fihom l-ordinamenti ġuridiċi tal-Istati Membri inkwistjoni kienu jinkludu, b'differenza mid-dritt Awstrijak, leġiżlazzjoni ġenerali li bis-saħħa tagħha l-Istat Membru kkonċernat kien marbut iħallas lill-persuna taxxabbli interessi fil-każ ta' dewmien illegali fir-rimbors tal-VAT eċċessiva.

30 Tqum għalhekk il-kwistjoni dwar jekk, fl-assenza ta' tali leġiżlazzjoni, id-dritt tal-Unjoni, u b'mod partikolari l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, jistax jiġi interpretat fis-sens li jikkostitwixxi leġiżlazzjoni direttament applikabbli li l-persuna taxxabbli tista' tinvoka sabiex tirċievi interessi moratorji minħabba r-rimbors tardiv tal-eċċess tal-VAT. L-imsemmija qorti tenfasizza, f'dan ir-rigward, li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 27(2) tad-Direttiva 2008/9 ma jitlaqx mill-prinċipju li, bis-saħħa tad-dritt tal-Unjoni, lill-persuna taxxabbli għandu neċessarjament jiġi rrikonoxxut

id-dritt li tikseb tali interessi moratorji. Fl-ipoteżi fejn id-dritt tal-Unjoni għandu madankollu jiġi interpretat fis-sens li tali dritt jeżisti, din id-dispożizzjoni tiġi mċaħħda mill-kamp ta' applikazzjoni tagħha.

31 Il-qorti tar-rinviju tosserva li t-tieni rikors għal reviżjoni pendenti quddiemha ma jikkonċernax eċċess tal-VAT, fis-sens tal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, iżda t-tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT, fis-sens tal-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva. Għaldaqstant, għandu jiġi ċċarat jekk, fil-każ fejn il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-taxxi miġbura bi ksur tad-dritt tal-Unjoni kellha tkun applikabbli għal tali każ, id-dritt tal-Unjoni jinkludix leġiżlazzjoni direttament applikabbli li tirrikonoxxi lill-persuna taxxabbli, li għaliha l-amministrazzjoni fiskali, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni f'dan il-każ, ma tirrimborsax kreditu tal-VAT fil-ħin, dritt għal interessi moratorji b'mod li l-persuna taxxabbli tkun tista' tinvoka dan id-dritt ma' din l-amministrazzjoni u l-qrati amministrattivi, minkejja li l-liġi nazzjonali ma tkunx tipprevedi interessi moratorji għal krediti ta' taxxa komparabbli.

32 Jekk tali dritt kien jeżisti, kemm f'dak li jirrigwarda s-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, kif ukoll dawk imsemmija fl-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva, tqum barra minn hekk il-kwistjoni li jiġi ddeterminat minn liema mument ikollhom jiġu kkalkolati l-interessi, kif ukoll il-kwistjoni dwar jekk, fl-assenza ta' leġiżlazzjoni fuq dan il-punt fid-dritt Awstrijak, il-konsegwenza ġuridika neċessarja, fir-rigward tal-persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Awstrija, fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 27(2) tad-Direttiva 2008/9, ikollhiex tiġi applikata minkejja li l-proċeduri pendenti quddiem il-qorti tar-rinviju ma jkunux jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

33 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Id-dritt tal-Unjoni jinvolvi leġiżlazzjoni direttament applikabbli li tagħti lil persuna taxxabbli li ma tkunx irċeviet mill-Uffiċċju tat-Taxxa, f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, ir-rimbors fi żmien xieraq ta' kreditu ta' taxxa fuq il-valur miżjud, dritt għal interessi moratorji li hija tista' tinvoka quddiem l-Uffiċċju tat-Taxxa jew quddiem qrati amministrattivi, minkejja li d-dritt nazzjonali ma jipprevedix tali leġiżlazzjoni fil-qasam tal-interessi?

Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda preliminari:

2) Huwa wkoll ammissibbli, fil-każ ta' dejn ta' taxxa fuq il-valur miżjud tal-persuna taxxabbli, li jirriżulta minn tnaqqis fil-prezz a posteriori taħt l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva [tal-VAT], li l-interessi fuq dan id-dejn jibdew jiddekorru biss mal-iskadenza ta' perijodu raġonevoli li l-Uffiċċju tat-Taxxa għandu sabiex jivverifika r-regolarità tad-dritt invokat mill-persuna taxxabbli?

3) Il-fatt li d-dritt nazzjonali ta' Stat Membru ma jinkludix leġiżlazzjoni fil-qasam tal-interessi fir-rigward tal-inklużjoni tardiva ta' krediti ta' taxxa fuq il-valur miżjud ifisser li l-qrati nazzjonali, waqt il-kalkolu tal-interessi, għandhom japplikaw il-konsegwenza legali imposta permezz tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 27(2) tad-Direttiva [2008/9], minkejja li l-fatti fil-kawża prinċipali ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva?"

Fuq id-domandi preliminari

34 Permezz tat-tliet domandi tagħha, li għandhom jiġu ttrattati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-dritt tal-Unjoni għandux jiġi interpretat fis-sens li rimbors li jirriżulta minn regolarizzazzjoni tal-valur taxxabbli skont l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT, għandu, l-istess bħal rimbors ta' eċċess tal-VAT skont l-Artikolu 183 ta' din id-direttiva, jagħti lok għall-ħlas ta' interessi meta dan ma jsirx f'terminu raġonevoli u, jekk ikun il-każ, skont liema modalitajiet.

Fuq il-ħlas tal-interessi moratorji

35 F'dak li jirrigwarda r-rimbors ta' eċċess ta' VAT taħt l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, għandu jitfakkar, kif il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat ripetutament, li d-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikoli 167 *et seq* ta' din id-direttiva jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u bħala prinċipju ma jistax jiġi llimitat. B'mod partikolari, dan id-dritt għandu jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha li jkunu ġew imposti fuq tranżazzjonijiet imwettqa qabel (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid, C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 38, kif ukoll tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 33).

36 Fil-fatt, is-sistema ta' tnaqqis u, għaldaqstant, ta' rimborsi, hija intiża li teħles kompletament lill-operatur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, konsegwentement, in-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, ikunu x'ikunu l-għanijiet jew ir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, sakemm l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (sentenza tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 38).

37 Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li, għalkemm l-Istati Membri għandhom libertà ċerta fl-istabbiliment tal-modalitajiet imsemmija fl-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, dawn il-modalitajiet ma jistgħux jippreġudikaw il-prinċipju ta' newtralità fiskali billi jġiegħlu lill-persuna taxxabbli ġġarrab, kompletament jew parzjalment, il-piż ta' din it-taxxa (sentenzi tat-12 ta' Mejju 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 33, u tal-14 ta' Mejju 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punt 35).

38 B'mod partikolari, kundizzjonijiet bħal dawn għandhom jagħtu l-possibbiltà lill-persuna taxxabbli tirkupra, f'kundizzjonijiet xierqa, il-kreditu kollu li jinħoloq minn dan l-eċċess tal-VAT, li jimplika li r-rimbors isir f'perijodu raġonevoli permezz ta' ħlasijiet likwidi jew b'mod ekwivalenti u li, fi kwalunkwe każ, il-mod ta' rimbors adottat ma għandu jimplika ebda riskju finanzjarju għall-persuna taxxabbli (sentenza tat-12 ta' Mejju 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 33).

39 Issa, jekk, fil-każ fejn ir-rimbors tal-eċċess tal-VAT ma jseħħx f'terminu raġonevoli, il-persuna taxxabbli ma kienx ikollha dritt għal interessi moratorji, is-sitwazzjoni tagħha kienet tiġi affettwata ħażin, bi ksur tal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

40 Minn dan isegwi li, anki jekk l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT ma jipprevedix obbligu li jitħallsu interessi fuq l-eċċess tal-VAT li għandu jiġi rrimborsat u lanqas jispeċifika l-mument li minnu tali interessi jkunu dovuti, il-prinċipju ta' newtralità tas-sistema fiskali tal-VAT jeżiġi li t-telf finanzjarju ġġenerat minħabba rimbors ta' eċċess ta' VAT imwettaq lil hinn minn terminu

raġonevoli jiġi kkumpensat permezz tal-ħlas ta' interessi moratorji (sentenzi tal-28 ta' Frar 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punt 25, u tal-14 ta' Mejju 2020, Agrobet, C-446/18, EU:C:2020:369, punt 40).

41 L-istess japplika, kif irrilevat l-Avukata Ġenerali fil-punt 31 tal-konklużjonijiet tagħha, fir-rigward tar-rimborsi tal-VAT li jirriżultaw minn tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT b'applikazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT.

42 Fil-fatt, f'din is-sitwazzjoni, il-persuna taxxabbli tbati wkoll eċċess tal-VAT li jkollu jiġi rrimborsat lilha, li jikkawża telf finanzjarju għad-dannu tagħha, minħabba l-indisponibbiltà tas-somom ta' flus inkwistjoni. Issa, jekk, fil-każ fejn l-amministrazzjoni fiskali ma tħallasx lura dan l-eċċess f'terminu raġonevoli, il-persuna taxxabbli ma kienx ikollha dritt għal interessi moratorji, is-sitwazzjoni tagħha kienet tiġi affettwata ħażin, ħaġa li b'hekk tippreġudika l-prinċipju ta' newtralità fiskali.

43 Din il-konklużjoni ma hijiex ikkontestata mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 27(2) tad-Direttiva 2008/9.

44 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat, fl-ewwel lok, li, għalkemm din id-dispożizzjoni tipprevedi espliċitament sitwazzjoni fejn id-dritt ta' Stat Membru ma jipprevedix l-applikazzjoni ta' interessi fil-każ fejn ir-rimbors ta' eċċess ta' VAT ma jsirx f'terminu raġonevoli, mill-kliem tal-imsemmija dispożizzjoni bl-ebda mod ma jista' jiġi dedott li jkun konformi mad-dritt tal-Unjoni l-fatt li ma jiġix previst, fid-dritt nazzjonali, il-ħlas ta' interessi f'tali sitwazzjonijiet.

45 Fit-tieni lok, kif l-Avukata Ġenerali rrilevat fil-punt 35 tal-konklużjonijiet tagħha, mill-premessi 1 sa 3 tad-Direttiva 2008/9 jirriżulta li d-dispożizzjonijiet li jirrigwardaw il-modalitajiet tar-rimbors tal-VAT favur persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rimbors li kienu fis-seħħ qabel l-adozzjoni ta' din id-direttiva qajmu problemi kunsiderevoli, kemm għall-awtoritajiet amministrattivi tal-Istati Membri kif ukoll għall-impriżi, u li, konsegwentement, il-pożizzjoni ta' dawn tal-aħħar kellha tissaħħaħ, peress li l-Istati Membri huma responsabbli għall-ħlas tal-interessi jekk ir-rimbors jitwettaq tard.

46 Minn dan isegwi li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 27(2) tad-Direttiva 2008/9 jikkostitwixxi dispożizzjoni residwa intiża li tipproteġi l-persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rimbors fil-każ fejn, fid-data tal-adozzjoni ta' din id-direttiva, id-dritt ta' dan l-Istat Membru ma kienx jipprevedi, kuntrarjament għall-prinċipju ta' newtralità fiskali, l-obbligu li jiġu applikati interessi moratorji fuq ir-rimborsi tal-VAT.

Fuq l-obbligi tal-qorti nazzjonali

47 Fir-rigward tal-kwistjoni dwar liema modalitajiet ta' rimbors li jirriżulta minn regolarizzazzjoni tal-valur taxxabbli taħt l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT jew rimbors ta' eċċess tal-VAT taħt l-Artikolu 183 ta' din id-direttiva għandu jagħti lok għall-ħlas ta' interessi meta ma jsirx f'terminu raġonevoli, għandu jiġi rrilevat li dawn id-dispożizzjonijiet ma jinkludux informazzjoni f'dan ir-rigward, b'mod partikolari f'dak li jirrigwarda r-rata ta' interessi li għandha tiġi applikata u d-data li minnha tali interessi jkunu dovuti.

48 Għandu jitfakkar li minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li l-implimentazzjoni tad-dritt għar-rimbors tal-VAT eċċessiva previst fl-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT taqa', bħala prinċipju, taħt l-awtonomija proċedurali tal-Istati Membri, irregolata mill-prinċipji ta'

ekwivalenza u ta' effettività. Issa, għalkemm l-Istati Membri jgawdu minn ċerta libertà fl-iffissar tal-modalitajiet ta' rimbors tal-eċċess tal-VAT, dawn il-modalitajiet ma jistgħux jippreġudikaw il-prinċipju ta' newtralità fiskali (sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punti 22 u 24, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

49 L-istess japplika, fir-rigward tal-modalitajiet ta' applikazzjoni tal-interessi, għar-rimborsi tal-VAT li jirriżultaw minn tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT taħt l-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva, peress li dawn il-modalitajiet ma humiex irregolati mill-imsemmija direttiva.

50 Fir-rigward tas-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li d-dritt Awstrijak ma jinkludix leġiżlazzjoni li tipprevedi dritt tal-persuni taxxabbli, bħal dawk imsemmija f'din it-talba, għall-ħlas tal-interessi meta r-rimbors li jirriżulta minn regolarizzazzjoni tal-valur taxxabbli taħt l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT, jew ir-rimbors ta' eċċess tal-VAT taħt l-Artikolu 183 ta' din id-direttiva, ma jsirx f'terminu raġonevoli. Barra minn hekk, fir-rigward tal-Artikolu 27 tad-Direttiva 2008/9, il-fatti fil-kawża prinċipali ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva, peress li din hija intiża li tirregola, kif jirriżulta mill-Artikolu 1 tagħha, biss il-modalitajiet għar-rimbors tal-VAT favur persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rimbors u li jissodisfaw ċerti kundizzjonijiet.

51 Għaldaqstant, u fid-dawl tal-libertà li għandhom l-Istati Membri, kif ġie rrilevat fil-punt 48 ta' din is-sentenza, f'dak li jirrigwarda l-iffissar tal-modalitajiet ta' rimbors tal-VAT, ma tistax issir applikazzjoni, anki b'analoġija, tal-Artikolu 27 tad-Direttiva 2008/9, inkluż fir-rigward tal-perijodu li għalih, bis-saħħa ta' din id-dispożizzjoni, ikunu dovuti l-interessi moratorji. Barra minn hekk, kif irrilevat l-Avukata Ġenerali fil-punt 44 tal-konklużjonijiet tagħha, ma hemmx lakuna leġiżlattiva fil-livell tad-dritt tal-Unjoni li għandha timtela b'tali applikazzjoni b'analoġija tal-leġiżlazzjoni li tinsab fl-imsemmija dispożizzjoni.

52 Hemm lok li jitfakkar, madankollu, li skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, kemm l-awtoritajiet amministrattivi kif ukoll il-qrati nazzjonali inkarigati li japplikaw, fil-kuntest tal-kompetenzi rispettivi tagħhom, id-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni għandhom l-obbligu li jiżguraw l-effett sħiħ ta' dawn id-dispożizzjonijiet (sentenza tal-5 ta' Marzu 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punt 91 u l-ġurisprudenza ċċitata).

53 B'mod partikolari, il-prinċipju ta' interpretazzjoni konformi tad-dritt intern, li bis-saħħa tiegħu l-qorti nazzjonali hija marbuta li tagħti lid-dritt intern, sa fejn ikun possibbli, interpretazzjoni konformi mal-eżiġenzi tad-dritt tal-Unjoni, huwa inerenti għas-sistema tat-Trattati, sa fejn jippermetti lill-qorti nazzjonali tiżgura, fil-kuntest tal-kompetenzi tagħha, l-effettività sħiħa tad-dritt tal-Unjoni meta tiddeċiedi t-tilwima li jkollha quddiemha (sentenza tad-19 ta' Novembru 2019, A. K. *et* (Indipendenza tal-Awla Dixxiplinari tal-Qorti Suprema), C-585/18, C-624/18 u C-625/18, EU:C:2019:982, punt 159). Dan l-obbligu ta' interpretazzjoni konformi tad-dritt nazzjonali jeżiġi li l-qorti nazzjonali tieħu inkunsiderazzjoni, jekk ikun il-każ, id-dritt nazzjonali kollu sabiex tevalwa sa liema punt dan ikun jista' jiġi applikat mingħajr ma jwassal għal riżultat li jmur kontra d-dritt tal-Unjoni (sentenza tal-4 ta' Marzu 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punt 59 u l-ġurisprudenza ċċitata).

54 Ċertament, dan il-prinċipju ta' interpretazzjoni konformi tad-dritt nazzjonali għandu ċerti limiti. Għalhekk, l-obbligu, għall-qorti nazzjonali, li tirreferi għall-kontenut tad-dritt tal-Unjoni meta tinterpreta u tapplika r-regoli rilevanti tad-dritt nazzjonali huwa llimitat mill-prinċipji ġenerali

tad-dritt, inkluż il-prinċipju ta' ċertezza legali, u ma jistax iservi ta' bażi għal interpretazzjoni *contra legem* tad-dritt nazzjonali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Lulju 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

55 F'dan il-każ, hija b'mod partikolari l-qorti tar-rinviju li għandha teżamina jekk huwiex possibbli li jiġi żgurat l-effett sħiħ tad-dritt tal-Unjoni billi tieħu inkunsiderazzjoni d-dritt nazzjonali kollu u billi twettaq applikazzjoni b'analoġija tad-dispożizzjonijiet ta' dan l-aħħar dritt.

56 Fid-dawl ta' dak li ntqal preċedentement, hemm lok li tingħata risposta lit-tliet domandi fis-sens li l-Artikolu 90(1) u l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, moqrija flimkien mal-prinċipju ta' newtralità fiskali, għandhom jiġu interpretati fis-sens li rimbors li jirriżulta minn regolarizzazzjoni tal-valur taxxabbli taħt l-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva għandu, l-istess bħal rimbors ta' eċċess tal-VAT taħt l-Artikolu 183 tal-imsemmija direttiva, jagħti lok għall-ħlas ta' interessi meta ma jsirx f'terminu raġonevoli. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tagħmel dak kollu li jaqa' taħt il-kompetenza tagħha sabiex tiżgura l-effett sħiħ ta' dawn id-dispożizzjonijiet billi tinterpreta d-dritt nazzjonali b'mod konformi mad-dritt tal-Unjoni.

Fuq l-ispejjeż

57 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 (It-Tieni Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 90(1) u l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud tal-VAT, moqrija flimkien mal-prinċipju ta' newtralità fiskali, għandhom jiġu interpretati fis-sens li rimbors li jirriżulta minn regolarizzazzjoni tal-valur taxxabbli taħt l-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva għandu, l-istess bħal rimbors ta' eċċess ta' taxxa fuq il-valur miżjud taħt l-Artikolu 183 tal-imsemmija direttiva, jagħti lok għall-ħlas ta' interessi meta ma jsirx f'terminu raġonevoli. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tagħmel dak kollu li jaqa' taħt il-kompetenza tagħha sabiex tiżgura l-effett sħiħ ta' dawn id-dispożizzjonijiet billi tinterpreta d-dritt nazzjonali b'mod konformi mad-dritt tal-Unjoni.

Firem