SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla)

21 ta' Marzu 2024*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Provvista ta' servizzi relatati mar-rikreazzjoni u mat-titjib tal-kundizzjoni fiżika – Bejgħ ta'carnets ta' aċċess għal servizzi li r-realtà tiegħu hija pprovata minn cash register u minn irċevuti – Bażi tat-taxxa – Żball fir-rata ta' taxxa – Prinċipju ta' newtralità fiskali – Regolarizzazzjoni tad-dejn fiskali minħabba bidla fil-bażi tat-taxxa – Prassi nazzjonali li ma tippermettix, fl-assenza ta' fattura, l-aġġustament tal-ammont tal-VAT u r-rimbors tal-eċċess tal-VAT imħallsa – Assenza ta' riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa – Eċċezzjoni ta' arrikkiment indebitu"

Fil-Kawża C-606/22,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tat-23 ta' Ġunju 2022, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-20 ta' Settembru 2022, fil-proċedura

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

vs

B. sp. z o.o., li qabel kienet B. sp.j.,

fil-preżenza ta':

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla),

komposta minn N. Wahl (Relatur), li qiegħed jaġixxi bħala President tas-Seba' Awla, J. Passer u M. L. Arastey Sahún, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, minn B. Kołodziej u T. Wojciechowski,

– għal B. sp. z o.o., minn R. Baraniewicz, T. Pabiański u J. Tokarski, doradcy podatkowi, u A. Zubik, radca prawny,

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

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

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

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali ppreżentati fis-seduta tas-16 ta' Novembru 2023,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 1(2) u tal-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010 (ĠU 2010, L 189, p. 1) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2006/112"), fid-dawl tal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità u ta' ugwaljanza fit-trattament.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn id-Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (id-Direttur tal-Awla tal-Amministrazzjoni Fiskali ta' Bydgoszcz, il-Polonja) u B. sp.j., li saret, wara t-tressiq tal-imsemmija talba, B. sp. z o.o. (Iktar 'il quddiem "B."), dwar ir-rifjut tal-amministrazzjoni fiskali li tikkonstata, fl-assenza ta' fattura, pagament eċċessiv ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) favur B. li jirriżulta minn dikjarazzjonijiet ta' rettifika tal-VAT ippreżentati mill-istess B.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

"Il-prinċipju tas-sistema komuni ta' VAT tinvolvi l-applikazzjoni ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum fuq merkanzija u servizzi li hi eżattament proporzjonali għall-prezz tal-merkanzija u s-servizzi, ikunu kemm ikunu t-transazzjonijet li jkunu saru fil-proċess ta' produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-istadju li fih hi imposta t-taxxa.

Fuq kull transazzjoni, il-VAT, kalkulata fuq il-prezz tal–merkanzija jew tas-servizzi bir-rata applikabbli għat-tali merkanzija jew servizzi, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT li qed jingarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz.

Is-sistema komuni tal-VAT għandha tkun applikata sa l-istadju tal-kummerċ bl-imnut (dan l-istadju inkluż)."

4 Skont kliem l-Artikolu 73 ta' din id-direttiva:

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli [il-bażi tat-taxxa] għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista."

5 L-Artikolu 78 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"L-ammont taxxabbli għandu jinkludi l-fatturi li ġejjin:

(a) taxxi, dazji, imposti u piżijiet, minbarra l-VAT innifisha;

[…]".

6 L-Artikolu 220(1) tal-istess direttiva jistipula:

"Kull persuna taxxabbli għandha tiżgura li, fir-rigward ta' dak li ġej, tinħareġ fattura, jew hi nnifisha jew mill-konsumatur tagħha jew, f'isimha u għan-nom tagħha, minn parti terza:

(1) provvisti ta' merkanzija jew servizzi li hi tkun għamlet lil persuna taxxabbli oħra jew lil persuna legali [ġuridika] mhux taxxabbli;

[…]"

7 L-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112 huwa fformulat kif ġej:

"Mingħajr preġudizzju għad-disposizzjonijiet partikolari stabbiliti f'din id-Direttiva, dawn id-dettalji li ġejjin biss huma meħtieġa għall-finijiet ta' VAT fuq fatturi maħruġa skond l-Artikoli 220 u 221

[…]

(6) il-kwantità u n-natura tal-merkanzija pprovduta jew il-limitu u n-natura tas-servizzi mogħtija;

(7) id-data li fiha l-provvista ta' merkanzija jew servizzi kienet saret jew tlestiet […], sakemm dik id-data tkun tista' tkun iddeterminata u tkun differenti mid-data tal-ħruġ tal-fattura;

[…]

(8) l-ammont taxxabbli [il-bażi tat-taxxa] għal kull rata jew eżenzjoni, il-prezz ta' l-unità mingħajr VAT u kwalunkwe roħs jew tnaqqis jekk ma jkunux inklużi fil-prezz ta' l-unità;

(9) ir-rata ta' VAT applikata;

(10) l-ammont ta' VAT li għandu jitħallas, għajr fejn ikun applikat arranġament speċjali li taħtu, b'konformità ma' din id-Direttiva, tali dettall hu esklużi;

[…]"

8 L-Artikolu 226b ta' din id-direttiva, introdott bid-Direttiva 2010/45 u applikabbli fl-1 ta' Jannar 2013, jipprovdi:

"Fir-rigward ta' fatturi simplifikati maħruġin skont l-Artikoli 220a u 221(1) u (2), l-Istati Membri għandhom mill-inqas jeħtieġu d-dettalji li ġejjin:

(a) id-data tal-ħruġ;

(b) l-identifikazzjoni tal-persuna taxxabbli li tipprovdi l-merkanzija jew is-servizzi;

(c) l-identifikazzjoni tat-tip ta' merkanzija jew servizzi pprovduti;

(d) l-ammont ta' VAT dovut jew l-informazzjoni meħtieġa biex dan jiġi kkalkulat;

(e) fejn il-fattura maħruġa tkun dokument jew messaġġ meqjus bħala fattura skont l-Artikolu 219, referenza speċifika u mhux ambigwa għal dik il-fattura inizjali u d-dettalji speċifiċi li jkunu qed jiġu emendati.

Huma ma jistgħux jeħtieġu dettalji dwar il-fatturi ħlief dawk imsemmijin fl-Artikoli 226, 227 u 230."

Id-dritt Pollakk

9 L-Artikolu 29 tal-ustawa o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq Oġġetti u Servizzi), tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U. Nru 54, Pożizzjoni 535), fil-verżjoni tiegħu fis-seħħ sal-31 ta' Diċembru 2013 (Dz. U. Nru 177, Pożizzjoni 1054), kien jipprevedi:

"4a Meta l-bażi tat-taxxa titnaqqas meta mqabbla għad dik li tidher fuq il-fattura maħruġa, il-persuna taxxabbli tista' tnaqqas il-bażi tat-taxxa kif stabbilita fil-fattura bil-kundizzjoni li, qabel l-iskadenza tat-terminu għall-preżentata tad-dikjarazzjoni tal-VAT fir-rigward tal-perijodu taxxabbli li matulu l-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi tkun irċeviet il-fattura ta' rettifika, il-persuna taxxabbli jkollha fil-pussess tagħha dikjarazzjoni ta' rċevuta ta' din il-fattura maħruġa mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi. Il-ksib ta' dikjarazzjoni ta' rċevuta ta' korrezzjoni ta' fattura mill- persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi wara l-iskadenza tat-terminu għall-preżentata tad-dikjarazzjoni fiskali fir-rigward ta' perijodu taxxabbli jippermetti li l-persuna taxxabbli tieħu inkunsiderazzjoni l-fattura ta' rettifika fir-rigward tal-perijodu taxxabbli li matulu rċeviet id-dikjarazzjoni ta' rċevuta maħruġa mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi.

[…]

4c Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 4a għandhom japplikaw *mutatis mutandis* meta żball jiġi kkonstatat fir-rigward tal-ammont tat-taxxa indikat fuq il-fattura u meta tinħareġ fattura li tirrettifika fattura li tindika ammont ta' taxxa ogħla minn dak dovut."

10 Din il-liġi, fil-verżjoni tagħha fis-seħħ b'effett mill-1 ta' Jannar 2014 (Dz. U. tal-2016, Pożizzjoni 710), tinkludi l-Artikolu 29a, li l-paragrafi 13 u 14 tiegħu huma fformulati kif ġej:

"13. Fil-każijiet [previsti], it-tnaqqis tal-bażi tat-taxxa, kif stabbilita fil-fattura li ssemmi t-taxxa, għandu jitwettaq bil-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli jkollha dikjarazzjoni ta' rċevuta tal-fattura ta' rettifika mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi li għaliha tkun inħarġet il-fattura, dikjarazzjoni li tkun inkisbet qabel l-iskadenza tat-terminu għall-preżentata tad-dikjarazzjoni tal-VAT għall-perijodu taxxabbli li matulu l-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi rċeviet din il-fattura ta' rettifika. Il-kisba ta' dikjarazzjoni ta' rċevuta ta' fattura ta' rettifika mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi wara l-iskadenza tat-terminu għall-preżentata tad-dikjarazzjoni fiskali fir-rigward ta' perijodu taxxabbli tippermetti li l-persuna taxxabbli tieħu inkunsiderazzjoni l-fattura ta' rettifika fir-rigward tal-perijodu taxxabbli li matulu rċeviet id-dikjarazzjoni ta' rċevuta maħruġa mill-persuna li lilha jkunu ġew ipprovduti l-merkanzija jew is-servizzi.

14. Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 13 għandhom japplikaw *mutatis mutandis* meta żball jiġi kkonstatat fir-rigward tal-ammont tat-taxxa indikat fuq il-fattura u meta tinħareġ fattura li tirrettifika l-fattura li tindika ammont ta' taxxa ogħla minn dak dovut."

11 L-Artikolu 3 tar-rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (id-Digriet tal-Ministru għall-Finanzi dwar il-Cash Registers), tal-14 ta' Marzu 2013 (Dz. U. Pożizzjoni 363), jipprevedi:

"[…]

5. Jekk ir-reġistri jkun fihom żball evidenti, il-persuna taxxabbli għandha minnufih tikkoreġi dan billi tindika l-informazzjoni li ġejja b'mod separat:

1) il-bejgħ irreġistrat ħażin (ammont tal-bejgħ gross u ammont tat-taxxa dovuta);

(2) deskrizzjoni qasira tal-kawża tal-iżball u taċ-ċirkustanzi li fihom twettaq l-iżball, flimkien mal-irċevuta oriġinali li tiddokumenta l-bejgħ li fih twettaq l-iżball manifest.

6. Fil-każ imsemmi fil-paragrafu 5, il-persuna taxxabbli għandha tirreġistra l-bejgħ bl-ammont korrett permezz tal-cash register."

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

12 B. teżerċita attività ta' provvista ta' servizzi marbuta mar-rekreazzjoni u mat-titjib tal-kundizzjoni fiżika, jiġifieri l-bejgħ ta' carnets li jippermettu l-aċċess għall-bini ta' klabb sportiv u l-użu liberu tal-faċilitajiet li jinsabu fih. Hija ddeċidiet, fl-2016, skont id-duttrina fiskali Pollakka l-ġdida f'dan il-qasam, li tapplika rata ta' VAT imnaqqsa (8 % minflok ta' 23 %) għal dawn il-provvisti ta' servizzi.

13 Fis-27 ta' Jannar 2016, B. għalhekk ippreżenta dikjarazzjonijiet ta' rettifika tal-VAT għax-xhur minn Jannar sa Marzu, minn Ġunju sa Ottubru u għal Diċembru 2012, kif ukoll għax-xhur ta' Jannar, ta' Frar, ta' Novembru u ta' Diċembru 2013 u għax-xhur ta' Jannar, ta' Frar, ta' April u ta' Mejju 2014.

14 Permezz ta' deċiżjoni tat-22 ta' Ġunju 2017, in-Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (id-Direttur tat-Tieni Uffiċju tat-Taxxa ta' T., il-Polonja) irrifjuta li jikkonstata pagament eċċessiv ta' VAT favur B. għall-perijodi taxxabbli msemmija iktar 'il fuq, billi indika b'mod partikolari li, sakemm id-dokument li jikkonferma t-twettiq ta' attività taxxabbli ma kienx irrettifikat konformement mal-Liġi dwar it-Taxxa fuq Oġġetti u Servizzi, il-persuna taxxabbli la kellha d-dritt li tirrettifika r-reġistri tagħha u lanqas dak li tirrettifika d-dikjarazzjonijiet tagħha.

15 Permezz ta' deċiżjoni tal-24 ta' Novembru 2017, id-Direttur tal-Awla tal-Amministrazzjoni Fiskali ta' Bydgoszcz ikkonferma din id-deċiżjoni, billi enfasizza li ma kinux jeżistu dispożizzjonijiet legali li jirregolaw il-possibbiltà li jkun hemm rettifika tal-bażi tat-taxxa u tat-taxxa dovuta indikata fid-dikjarazzjoni tal-VAT għall-perijodi taxxabbli koperti mit-talba għall-konstatazzjoni ta' pagament eċċessiv tal-VAT fil-każ ta' bejgħ ta' biljetti jew ta' carnets tad-dħul li jippermettu li jintużaw l-installazzjonijiet ikkonċernati mhux ikkonstatati permezz ta' fatturi. Fil-fatt, B. ma setax joħroġ fatturi ta' rettifika minħabba l-assenza ta' ħruġ ta' fatturi waqt dan il-bejgħ. Għaldaqstant, B. kien obbligat li jgħaddi lit-Teżor Pubbliku Pollakk, wara teħid inkunsiderazzjoni tal-iskema ta' tnaqqis, l-ammont kollu miġbur mingħand il-konsumaturi finali bħala taxxa dovuta.

16 Adita minn B. b'rikors kontra din l-aħħar deċiżjoni, il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Bydgoszcz) annullatha permezz ta' sentenza tas-7 ta' Marzu 2018, billi kkunsidrat, b'mod partikolari, li l-Artikolu 3(3) sa (6) tad-Digriet tal-Ministru għall-Finanzi dwar il-Cash Registers ma kienx ikopri l-avvenimenti kollha li jistgħu jikkostitwixxu raġuni għal rettifika, b'tali mod li din tal-aħħar kienet ukoll possibbli f'sitwazzjonijiet oħra. Konsegwentement, hija qieset li l-persuna taxxabbli kellha d-dritt li tirrettifika l-ammont tat-taxxa dovuta fuq il-bejgħ li r-realtà tiegħu hija pprovata permezz ta' rċevuti. L-assenza ta' rċevuta oriġinali maħruġa lix-xerrej ma tikkostitwixxix ostakolu f'dan ir-rigward, peress li l-cash register jippermetti qari multiplu tad-data rreġistrata fih. Għalhekk, il-konsultazzjoni tal-memorja ta' dan il-cash register hija mezz affidabbli sabiex tinkiseb prova tat-tranżazzjoni li għandha tiġi rrettifikata minħabba żball imwettaq mill-persuna taxxabbli.

17 Id-Direttur tal-Awla tal-Amministrazzjoni Fiskali ta' Bydgoszcz appella fil-kassazzjoni mis-sentenza tal-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Bydgoszcz) quddiem in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja), li hija l-qorti tar-rinviju.

18 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li n-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikoli 1(2) u l-Artikolu 73 tad-[Direttiva 2006/112], flimkien mal-prinċipji ta' newtralità, ta' proporzjonalità u ta' ugwaljanza fit-trattament għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prassi min-naħa tal-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali, sa fejn din ma tippermettix, minħabba l-assenza ta' bażi legali nazzjonali u ta' arrikkiment indebitu, il-korrezzjoni tal-ammont tal-bażi taxxabbli u tat-taxxa dovuta, jekk il-bejgħ ta' oġġetti u servizzi lill-konsumaturi b'rata ogħla ta' VAT jiġi rreġistrat permezz ta' cash register u muri b'irċevuta fiskali u mhux b'fattura tal-VAT, fejn il-prezz ma jinbidilx b'riżultat ta' din il-korrezzjoni (ammont gross tal-bejgħ)?"

Fuq id-domanda preliminari

19 Preliminarjament, għandu jitfakkar li, fil-kuntest tal-proċedura ta' kooperazzjoni bejn il-qrati nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, għandha tkun il-Qorti tal-Ġustizzja li tagħti risposta utli lill-qorti nazzjonali sabiex din tkun tista' tiddeċiedi l-kawża li għandha quddiemha. Minn din il-perspettiva, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha, skont il-każ, tifformula mill-ġdid id-domanda li ssirilha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Marzu 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

20 Għal dawn l-iskopijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tislet, mill-elementi kollha li tkun ipprovditilha l-qorti nazzjonali, u b'mod partikolari mill-motivazzjoni tad-deċiżjoni tar-rinviju, ir-regoli u l-prinċipji tad-dritt tal-Unjoni li jeħtieġu interpretazzjoni b'kunsiderazzjoni għas-suġġett tat-tilwima fil-kawża prinċipali (sentenza tas-27 ta' Marzu 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

21 F'dan il-każ, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-qorti tar-rinviju ċċitat, ġustament, l-Artikolu 78(a) tad-Direttiva 2006/112 bħala li jagħmel parti mill-kuntest ġuridiku applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali, peress li din id-dispożizzjoni tippreċiża l-elementi li għandhom jiġu inklużi fil-bażi tat-taxxa msemmija fl-Artikolu 73 ta' din id-direttiva, li l-qorti tar-rinviju ssemmi fid-domanda tagħha.

22 Għaldaqstant, din id-domanda għandha tinftiehem bħala li tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 1(2) u l-Artikolu 73 ta' din id-direttiva, moqrija flimkien mal-Artikolu 78(a) tagħha, għandhomx jiġu interpretati, fid-dawl tal-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' proporzjonalità u ta' ugwaljanza fit-trattament, fis-sens li jipprekludu prassi tal-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru li abbażi tagħha rettifika, tal-VAT dovuta, permezz ta' dikjarazzjoni fiskali hija pprojbita meta kunsinni ta' oġġetti u provvisti ta' servizzi jkunu twettqu bl-applikazzjoni ta' rata ta' VAT għolja wisq, minħabba li dawn it-tranżazzjonijiet ma tawx lok għal fatturazzjoni, iżda għall-ħruġ ta' rċevuti rreġistrati.

23 F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li s-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (sentenza tal-21 ta' Ottubru 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

24 Minn dan jirriżulta li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tippreġudika b'mod sproporzjonat il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jekk tħalli fuq il-persuna taxxabbli l-piż tal-VAT li din tal-aħħar hija intitolata tikseb ir-rimbors tagħha, filwaqt li s-sistema komuni tal-VAT hija intiża li teħles kompletament lin-negozjant mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu (sentenza tal-21 ta' Ottubru 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punt 55).

25 Għalhekk, qabel kollox, għandu jiġi ddeterminat jekk, meta, għat-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT li hija twettaq, persuna taxxabbli tkun applikat bi żball, iżda skont il-linji gwida pprovduti inizjalment mill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru kkonċernat, ir-rata normali tal-VAT, f'dan il-każ rata ta' 23 %, filwaqt li r-rata korretta kienet ir-rata mnaqqsa ta' 8 %, l-imsemmija persuna għandha d-dritt titlob rimbors.

26 Fil-fatt, peress li, b'applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT imfakkar fil-punti 23 u 24 ta' din is-sentenza, is-sistema tal-VAT hija intiża li tkun ta' piż biss fuq il-konsumatur finali (sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin, C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata), il-prezz miftiehem bejn dan tal-aħħar u l-fornitur ta' oġġetti jew ta' servizzi għandu jitqies li jinkludi l-VAT imposta fuq dawn it-tranżazzjonijiet, irrispettivament minn jekk dawn kienux jew le s-suġġett ta' fatturazzjoni. (Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-1 ta' Lulju 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia C-521/19, EU:C:2021:527, punt 34).

27 Din l-interpretazzjoni tirriżulta mill-Artikolu 78(a) tad-Direttiva 2006/112, li jipprovdi li l-VAT innifisha ma hijiex inkluża fil-bażi tat-taxxa, u l-korollarju ta' dan huwa li l-VAT hija dejjem inkluża, *ipso jure*, fil-prezz miftiehem, anki fil-każ ta' żball tal-persuna taxxabbli fid-determinazzjoni tar-rata applikabbli.

28 Madankollu, mill-ġurisprudenza jirriżulta li din il-kunsiderazzjoni ma ċċaħħadx neċessarjament lill-persuna taxxabbli minn dritt għal rimbors, mingħand l-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru kkonċernat, tal-eċċedent kollu tal-VAT jew ta' parti minnu li hija ġabret b'mod żbaljat mingħand il-konsumaturi finali u li hija ħallset lil din l-amministrazzjoni. Dan japplika b'mod partikolari meta din il-persuna taxxabbli tkun ġarrbet, minħabba l-applikazzjoni ta' rata żbaljata tal-VAT, dannu marbut ma' tnaqqis fil-volum tal-bejgħ tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata). Fi kliem ieħor, l-assenza ta' telf jew ta' żvantaġġ finanzjarju ma hijiex neċessarjament il-korollarju tal-mogħdija integrali tal-VAT fuq il-konsumatur finali, peress li, anki f'din l-ipoteżi, l-operatur ekonomiku seta' ġarrab telf marbut mat-tnaqqis tal-volum tal-bejgħ tiegħu (sentenza tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 56).

29 Sussegwentement, peress li d-dritt tal-persuna taxxabbli għal rimbors tal-eċċedent kollu tal-VAT inkwistjoni jew ta' parti minnu huwa, bħala prinċipju, stabbilit, għandu jiġi eżaminat jekk dan id-dritt jistax jiġi suġġett, mill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru kkonċernat, għar-rekwiżit minn qabel ta' rettifika tal-fatturi li jinkludu r-rata tal-VAT żbaljata, bil-konsegwenza ta' rifjut sistematiku ta' rimbors, meta t-tranżazzjonijiet ekonomiċi tal-persuna taxxabbli, fid-dawl tan-natura u tal-ammont tagħhom, jkunu taw lok biss għall-ħruġ ta' rċevuti rreġistrati iżda mhux għal fatturazzjoni, li għalhekk ma tistax tkun is-suġġett ta' rettifika.

30 F'dan ir-rigward, għandu jiġi ppreċiżat li d-Direttiva 2006/112 ma tittrattax il-kwistjoni tar-rettifika tad-dikjarazzjonijiet fiskali tal-persuni taxxabbli fil-każ ta' applikazzjoni ta' rata tal-VAT żbaljata. Għaldaqstant, huma l-Istati Membri li għandhom jipprevedu, fl-ordinamenti ġuridiċi interni tagħhom, fl-osservanza tal-prinċipji ta' effettività u ta' ekwivalenza, il-possibbiltà ta' korrezzjoni ta' taxxa applikata indebitament.

31 Issa, meta prassi bħal dik tal-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru kkonċernat tirrendi din il-korrezzjoni impossibbli fil-każ fejn l-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli twassalha sabiex toħroġ biss irċevuti rreġistrati iżda mhux fatturi, mingħajr ma tieħu inkunsiderazzjoni l-possibbiltà li ssir rettifika eżawrjenti u fidila tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT marbuta mat-tranżazzjonijiet inkwistjoni permezz, b'mod partikolari, tad-data li tinsab fil-cash register, tali prassi tkun tikser il-prinċipju ta' effettività.

32 F'dak li jirrigwarda l-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, filwaqt li l-ksur tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, li, fil-qasam tal-VAT, jikkostitwixxi t-traduzzjoni tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, jista' jseħħ biss bejn

operaturi ekonomiċi kompetituri, il-ksur tal-prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament jista' jkun ikkaratterizzat, fil-qasam fiskali, minn tipi oħra ta' diskriminazzjoni, li jaffettwaw lil operaturi ekonomiċi li ma humiex neċessarjament kompetituri, iżda li xorta waħda jinsabu f'sitwazzjoni paragunabbli taħt aspetti oħra (sentenza tal-14 ta' Ġunju 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Huwa biżżejjed li jiġi kkonstatat li, f'dan il-każ, peress li l-persuna taxxabbli, konformement mal-interpretazzjoni inizjalment irrakkomandata mill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru kkonċernat, applikat ir-rata tal-VAT ta' 23 %, hija kienet neċessarjament sabet ruħha żvantaġġata meta mqabbla ma' dawk minn fost il-kompetituri diretti tagħha li kienu applikaw ir-rata ta' VAT imnaqqsa ta' 8 %, kemm jekk minħabba t-trasferiment, parzjali jew totali, ta' din ir-rata fuq il-prezzijiet tagħha, li għalhekk affettwa l-kompetittività tagħha fir-rigward tal-prezzijiet applikati mill-kompetituri inkwistjoni u b'konsegwenza ta' dan, possibbilment, il-volum tal-bejgħ tagħha, kif ukoll jekk minħabba t-tnaqqis tal-marġni ta' profitt tagħha sabiex iżżomm prezzijiet kompetittivi. Prassi tal-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru bħal dik deskritta mill-qorti tar-rinviju, għalhekk, tmur ukoll kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali.

34 Fl-aħħar nett, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li d-dritt tal-Unjoni jippermetti li, fil-kuntest ta' sistema legali nazzjonali, il-ħlas lura ta' taxxi miġbura indebitament jiġi rrifjutat meta dan iwassal għal arrikkiment indebitu tal-aventi kawża (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punt 48).

35 Għalhekk, il-protezzjoni tad-drittijiet iggarantiti f'dan qasam mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni ma timponix ir-rimbors ta' imposti, ta' dazji u ta' taxxi miġbura bi ksur tad-dritt tal-Unjoni meta huwa stabbilit li l-persuna responsabbli li tħallas dawn id-dazji tkun effettivament ittrasferixxiethom fuq individwi oħra (sentenza tas-16 ta' Mejju 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 Fl-assenza ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tat-talbiet għall-ħlas lura tat-taxxi, huwa l-ordinament ġuridiku intern ta' kull Stat Membru li għandu jipprevedi l-kundizzjonijiet li fihom dawn jistgħu jitressqu, bla ħsara, madankollu, għall-osservanza tal-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività (sentenza tas-16 ta' Mejju 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Għaldaqstant, huwa bil-kundizzjoni li l-piż ekonomiku, li t-taxxa indebitament miġbura imponiet fuq il-persuna taxxabbli, jkun ġie kompletament innewtralizzat li Stat Membru jista' jirrifjuta li jirrimborsa l-eċċedent tal-VAT applikata illegalment, minħabba li, jekk jingħata, tali rimbors iwassal, favur il-persuna taxxabbli, għal arrikkiment indebitu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Mejju 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punt 28), punt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

38 Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat, f'dan ir-rigward, li l-eżistenza u l-portata tal-arrikkiment indebitu li r-rimbors ta' taxxa, miġbura indebitament fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni, joħloq għal persuna taxxabbli jikkostitwixxu kwistjonijiet ta' fatt li jaqgħu taħt il-ġurisdizzjoni tal-qorti nazzjonali, fejn din tal-aħħar għandha tevalwa liberament il-provi prodotti quddiemha wara analiżi ekonomika li tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi rilevanti kollha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Mejju 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq, ir-risposta li għandha tingħata għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 1(2) u l-Artikolu 73 tad-Direttiva 2006/112, moqrija flimkien mal-Artikolu 78(a) tagħha, għandhom jiġu interpretati, fid-dawl tal-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' ugwaljanza fit-trattament, fis-sens li jipprekludu prassi tal-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru li abbażi tagħha rettifika, tal-VAT dovuta, permezz ta' dikjarazzjoni fiskali hija pprojbita meta kunsinni ta' oġġetti u provvisti ta' servizzi jkunu twettqu bl-applikazzjoni ta' rata ta' VAT għolja wisq, minħabba li dawn it-tranżazzjonijiet ma tawx lok għal fatturazzjoni, iżda għall-ħruġ ta' rċevuti rreġistrati. Anki f'dawn iċ-ċirkustanzi, il-persuna taxxabbli li tkun applikat b'mod żbaljat rata ta' VAT għolja wisq għandha d-dritt li tressaq talba għal rimbors lill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru kkonċernat, fejn din tal-aħħar tista' teċċepixxi l-arrikkiment indebitu ta' din il-persuna taxxabbli biss jekk hija tkun stabbilixxiet, wara analiżi ekonomika li tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi rilevanti kollha, li l-piż ekonomiku li t-taxxa indebitament miġbura imponiet fuq l-imsemmija persuna taxxabbli ġie kompletament innewtralizzat.

Fuq l-ispejjeż

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

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

L-Artikolu 1(2) u l-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010, moqrija flimkien mal-Artikolu 78(a) tagħha,

għandhom jiġu interpretati,

fid-dawl tal-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' ugwaljanza fit-trattament, fis-sens li jipprekludu prassi tal-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru li abbażi tagħha rettifika, tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) dovuta, permezz ta' dikjarazzjoni fiskali hija pprojbita meta kunsinni ta' oġġetti u provvisti ta' servizzi jkunu twettqu bl-applikazzjoni ta' rata ta' VAT għolja wisq, minħabba li dawn it-tranżazzjonijiet ma tawx lok għal fatturazzjoni, iżda għall-ħruġ ta' rċevuti rreġistrati. Anki f'dawn iċ-ċirkustanzi, il-persuna taxxabbli li tkun applikat b'mod żbaljat rata ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) għolja wisq għandha d-dritt li tressaq talba għal rimbors lill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru kkonċernat, fejn din tal-aħħar tista' teċċepixxi l-arrikkiment indebitu ta' din il-persuna taxxabbli biss jekk hija tkun stabbilixxiet, wara analiżi ekonomika li tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi rilevanti kollha, li l-piż ekonomiku li t-taxxa indebitament miġbura imponiet fuq l-imsemmija persuna taxxabbli ġie kompletament innewtralizzat.

Firem