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

9 ta' Frar 2023*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 90 – Valur taxxabbli – Tnaqqis – Assiguratur li jħallas kumpens lill-persuni assigurati għal debiti mhux imħallsa, inkluża l-VAT – Leġiżlazzjoni nazzjonali li tirrifjuta lil dan l-assiguratur, bħala suċċessur legali, it-tnaqqis tal-valur taxxabbli – Prinċipju ta' newtralità fiskali – Prinċipju ta' effettività"

Fil-Kawża C-482/21,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Fővárosi Törvényszék (il-Qorti tal-Belt ta' Budapest, l-Ungerija), permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Ġunju 2021, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-5 ta' Awwissu 2021, fil-proċedura

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

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

komposta minn M. Safjan, President tal-Awla, N. Jääskinen u M. Gavalec (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: T. Ćapeta,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, minn T. Fehér u P. Jalsovszky, ügyvédek,

– għall-Gvern Ungeriż, minn M. Z. Fehér u K. Szíjjártó, bħala aġenti,

– għall-Gvern Portugiż, minn P. Barros da Costa, R. Campos Laires, S. Jaulino u M. J. Ramos, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Sipos u V. Uher, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: l-Ungeriż.

wara li rat id-deċiżjoni meħuda, wara li nstemgħet l-Avukata Ġenerali, li taqta' l-kawża mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010 (ĠU 2010, L 189, p. 1) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT"), moqri flimkien mal-prinċipji ta' proporzjonalità, ta' newtralità fiskali u ta' effettività.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn, minn naħa, Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, kumpannija rregolata mid-dritt Ungeriż, u, min-naħa l-oħra, in-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (id-Direttorat tal-Appelli tal-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana, l-Ungerija) dwar talba għat-tnaqqis tal-valur taxxabbli tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 2(1)(a) u (ċ) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi

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

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

[…]

(ċ) il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

4 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jistabbilixxi:

"'Persuna taxxabbli' għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività."

5 Skont l-Artikolu 63 tal-imsemmija direttiva:

"Għandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti."

6 L-Artikolu 66 tal-istess direttiva huwa fformulat kif ġej:

"Bħala deroga mill–Artikoli 63, 64 u 65, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-VAT għandha tiġi imposta, fir-rigward ta' ċerti transazzjonijiet jew ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli f'wieħed miż-żminijiet li ġejjin:

(a) mhux iktar tard miż-żmien tal-ħruġ tal-fattura;;

(b) mhux iktar tard miż-żmien meta jiġi riċevut il-ħlas;

(c) fejn fattura ma tinħariġx, jew tinħareġ tard, fi żmien speċifikat mkux aktar tard mill-iskadenza tal-limitu ta' żmien għall-ħruġ ta' fatturi imposti mill-Istati Membri skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 222 jew fejn ma jkun ġie impost l-ebda limitu ta' żmien bħal dan mill-Istat Membru, f'perijodu speċifikat mid-data tal-avveniment li jagħti lok għall-ħlas.

Madankollu, id-deroga prevista fl-ewwel paragrafu għandha [ma għandhiex] tapplika għall-provvisti ta' servizzi li fir-rigward tagħhom il-VAT hija pagabbli mill-klijent skont l-Artikolu 196 u għall-provvisti jew it-trasferimenti ta' merkanzija msemmija fl-Artikolu 67."

7 L-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli 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."

8 L-Artikolu 90 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"1. 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 taxxabbli għandu jiġi ridott għaldaqstant skond kondizzjonijet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri.

2. Fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mill-paragrafu 1."

9 Skont l-Artikolu 135(1)(a) tal-imsemmija direttiva:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

(a) assigurazzjoni u transazzjonijet ta' ri-assigurazzjoni, inklużi servizzi relatati mwettqa mill-brokers ta' l-assigurazzjoni u l-aġenti ta' l-assigurazzjoni".

10 L-Artikolu 250(1) tal-istess direttiva jipprevedi:

"Kull persuna taxxabbli għandha tipprezżenta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni kollha meħtieġa biex tinħadem it-taxxa li ġiet imposta u t-tnaqqis li jrid isir inkluż, sa fejn hu meħtieġ biex tkun stabbilita l-bażi tal-valutazzjoni, il-valur totali tat-transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' dawn it-taxxi u tnaqqis u l-valur ta' kwalunkwe transazzjonijiet eżenti."

Id-dritt Ungeriż

Il-Liġi Nru CL tal-2017

11 L-Artikolu 196 tal-adózás rendjérġl szóló 2017. Évi CL. törvény (il-Liġi Nru CL tal-2017 dwar ir-Regoli Li Jirregolaw it-Tassazzjoni), fil-verżjoni tagħha applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali, jipprovdi:

"(1) Meta l-Alkotmánybíróság [(il-Qorti Kostituzzjonali, l-Ungerija)], il-Kúria [(il-Qorti Suprema, l-Ungerija)] jew il-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea jikkonstataw, b'effett retroattiv mill-jum tal-pubblikazzjoni tad-deċiżjoni, li dispożizzjoni legali li tippreskrivi obbligu fiskali tkun tmur kontra l-Liġi Fundamentali jew att obbligatorju tal-Unjoni Ewropea jew, fil-każ ta' regolament lokali, kontra kull dispożizzjoni legali oħra, u li din id-deċiżjoni ġudizzjarja tagħti lok għal dritt għal rimbors fir-rigward tal-persuna taxxabbli, l-awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza għandha tipproċedi għar-rimbors fuq talba tal-persuna taxxabbl – skont il-modalitajiet speċifiċi fid-deċiżjoni kkonċernata – konformement mad-dispożizzjonijiet ta' dan l-artikolu.

[…]

(3) It-talba għandha ssemmi, minbarra l-informazzjoni neċessarja għall-identifikazzjoni tal-persuna taxxabbli mal-awtorità tat-taxxa, it-taxxa mħallsa fid-data tat-tressiq tat-talba u li r-rimbors tagħha jkun qiegħed jintalab kif ukoll it-titolu eżekuttiv li abbażi tiegħu hija tkun tħallset; din għandha tirreferi wkoll għad-deċiżjoni tal-Alkotmánybíróság [(il-Qorti Kostituzzjonali)], tal-Kúria [(il-Qorti Suprema)] jew tal-Qorti tal-Ġustizzja u għandha tinkludi dikjarazzjoni li tipprovdi li:

(a) il-persuna taxxabbli, fid-data tat-tressiq tat-talba, ma ttrasferixxietx lil persuna oħra t-taxxa li hija tkun qiegħda titlob ir-rimbors tagħha;

(b) ebda rimbors tat-taxxa ma jkun sar favur il-persuna taxxabbli jew lil kwalunkwe persuna oħra qabel it-tressiq tat-talba abbażi ta' proċedura amministrattiva jew ġudizzjarja, u ebda proċedura ta' dan it-tip ma tkun għadha għaddejja fil-mument tat-tressiq tat-talba, sakemm il-persuna taxxabbli ma tiddikjarax mal-awtorità tat-taxxa, fi żmien 90 jum mit-talba, li l-proċedura tkun intemmet.

(4) Jekk il-kundizzjonijiet l-oħra stabbiliti fil-paragrafu 3(a) u (b) ma jkunux issodisfatti, l-awtorità tat-taxxa għandha tiċħad it-talba permezz ta' deċiżjoni. Fir-rigward tal-kontenut tat-titolu eżekuttiv, l-awtorità tat-taxxa ma għandha timplimenta ebda att ta' eżekuzzjoni bejn it-tressiq tat-talba u l-għeluq definittiv tal-proċedura u, fil-każ ta' deċiżjoni li tkun tordna rimbors, wara li din tkun saret definittiva - sal-annullament definittiv jew sal-annullament ta' din id-deċiżjoni.

Il-Liġi dwar il-VAT

12 L-Artikolu 5(1) tal-általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (il-Liġi Nru CXXVII tal-2007 dwar it-Taxxa Fuq il-Valur Miżjud), fil-verżjoni tagħha applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), jipprevedi:

"Għall-finijiet tal-VAT, 'persuna taxxabbli' għandha tfisser kull persuna jew kull entità li jkollha kapaċità ġuridika li, f'isimha stess, twettaq attività ekonomika, irrispettivament mill-post, mill-għan u mir-riżultat tagħha. […]"

13 Skont l-Artikolu 55 ta' din il-liġi:

"(1) L-obbligu ta' ħlas tat-taxxa jitnissel meta jseħħ il-fatt li permezz tiegħu titwettaq it-tranżazzjoni taxxabbli (iktar 'il quddiem l-"eżekuzzjoni").

(2) Il-konsegwenza legali prevista fil-paragrafu 1 iktar 'il fuq tapplika wkoll fil-każ fejn, minkejja l-assenza ta' eżekuzzjoni, tinħareġ fattura. Din tkun tapplika fir-rigward tal-persuna taxxabbli li tkun indikata fuq il-fattura bħala l-fornitur tal-oġġetti jew il-fornitur tas-servizz, sakemm din il-persuna ma tipprovax b'mod ċert li:

(a) minkejja l-ħruġ ta' fattura, ma kienx hemm eżekuzzjoni, jew li

(b) kien hemm eżekuzzjoni, iżda li din twettqet minn terz,

u li, b'mod parallel, hija għamlet immedjatament dak li kien neċessarju sabiex tannulla l-fattura maħruġa jew li – meta l-fattura tkun inħarġet f'isimha, iżda minn terz – hija informat immedjatament lill-persuna jew lill-korp indikat fuq il-fattura bħala x-xerrej tal-oġġetti jew id-destinatarju tas-servizz dwar l-eżistenza ta' sitwazzjoni prevista fil-punti (a) jew (b)."

14 L-Artikolu 56 tal-imsemmija liġi huwa fformulat kif ġej:

"It-taxxa dovuta hija stabbilita fil-mument tat-twettiq – sakemm din il-liġi ma tipprovdix mod ieħor."

15 L-Artikolu 77(7) tal-istess liġi jipprovdi:

"Fid-dawl, b'mod partikolari, tal-prinċipju tal-eżerċizzju tad-drittijiet skont l-għan tagħhom, il-valur taxxabbli jista' jitnaqqas *a posteriori* bl-ammont, mingħajr taxxa, tal-korrispettiv kollu jew ta' parti minnu rrikonoxxut bħala debitu irrekuperabbli jekk il-kundizzjonijiet li ġejjin ikunu ssodisfatti b'mod kumulattiv:

(a) il-persuna taxxabbli u x-xerrej tal-oġġett jew id-destinatarju tas-servizz huma partijiet indipendenti;

(b) il-persuna taxxabbli tinforma minn qabel bil-miktub lix-xerrej tal-oġġett jew lid-destinatarju tas-servizz skont id-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 8, ħlief jekk ix-xerrej tal-oġġett jew id-destinatarju tas-servizz ma jkunux għadhom jeżistu u ma jkollhomx suċċessur fid-dritt;

(c) il-persuna taxxabbli ma tkunx is-suġġett ta' proċedura ta' falliment, ta' stralċ jew ta' stralċ obbligatorju fil-mument tal-preżentata tad-dikjarazzjoni relatata mad-debitu irrekuperabbli;

(d) ix-xerrej tal-oġġett jew id-destinatarju tas-servizz ma humiex suġġetti għal proċedura ta' falliment, ta' stralċ jew ta' stralċ obbligatorju fil-mument tal-kunsinna tal-oġġetti jew tal-provvista ta' servizzi li jservu bħala bażi għar-rikonoxximent tad-debitu bħala debitu irrekuperabbli;

(e) ix-xerrej tal-oġġett jew id-destinatarju tas-servizz ma humiex inklużi fid-database tal-persuni li għandhom differenza ta' tassazzjoni ta' ammont sostanzjali jew dejn ta' taxxa ta' ammont sostanzjali, li tista' tiġi kkonsultata fuq is-sit tal-awtorità tat-taxxa, fil-mument tal-kunsinna tal-oġġetti jew tal-provvista ta' servizzi li jservu bħala bażi għar-rikonoxximent tad-debitu bħala debitu irrekuperabbli jew fis-sena preċedenti;

(f) in-numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa tax-xerrej tal-oġġett jew tad-destinatarju tas-servizz ma kienx tneħħa fil-mument tal-kunsinna ta' oġġetti jew tal-provvista ta' servizzi li jservu bħala bażi għar-rikonoxximent tad-debitu bħala debitu irrekuperabbli;

(g) ebda informazzjoni ma kienet ġiet ipprovduta lill-persuna taxxabbli mill-awtorità tat-taxxa u tad-dwana tal-Istat dwar il-ħelsien mill-obbligi fiskali mix-xerrej tal-oġġett jew mid-destinatarju tas-servizz fil-mument tal-kunsinna ta' oġġetti jew tal-provvista ta' servizzi li jservu bħala bażi għar-rikonoxximent tad-debitu bħala debitu irrekuperabbli;

(h) għadda mill-inqas sena mill-ħlas tal-korrispettiv tal-kunsinna ta' oġġetti jew tal-provvista ta' servizzi li jservu bħala bażi għar-rikonoxximent tad-debitu bħala debitu irrekuperabbli, u

(i) il-korrispettiv tal-kunsinna ta' oġġetti jew tal-provvista ta' servizzi li jservu bħala bażi għar-rikonoxximent tad-debitu bħala debitu irrekuperabbli ma tħallasx jew ma ġiex ipprovdut b'xi mod ieħor."

Il-Liġi Nru CLI tal-2017

16 L-Artikolu 12 tal-adóigazgatási rendtartásról szóló 2017.évi CLI. törvény (il-Liġi Nru CLI tal-2017 Li Tirregola l-Amministrazzjoni tat-Taxxa), fil-verżjoni tagħha applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali, jipprevedi:

"(1) Bla ħsara għal dispożizzjoni kuntrarju f'din il-liġi, id-drittijiet kollha li kienu jappartjenu lill-predeċessur fid-dritt jgħaddu lis-suċċessur fid-dritt tal-persuna taxxabbli, fis-sens tar-regoli tad-dritt ċivili, bl-istess mod kif is-suċċessur fid-dritt ikun responsabbli għall-obbligi kollha mhux eżegwiti mill-predeċessur fid-dritt, b'mod proporzjonali mal-assi miksuba b'riżultat tas-suċċessjoni fid-dritt. Fil-każ li jkun hemm diversi suċċessuri fid-dritt, dawn tal-aħħar għandhom jissodisfaw l-obbligi tal-predeċessur fid-dritt b'mod proporzjonali mal-assi. Fil-każ ta' nuqqas ta' eżekuzzjoni, huma għandhom ikunu responsabbli *in solidum* għad-dejn tal-predeċessur fid-dritt. Huma għandhom dritt għas-sussidji b'mod proporzjonali mal-attivi - fin-nuqqas ta' ftehim kuntrarju.

(2) L-awtorità tat-taxxa għandha tivverifika jekk is-suċċessur fid-dritt jissodisfax il-kundizzjonijiet legali relatati mal-perijodi ta' qabel is-suċċessjoni, inklużi l-preċedenti fiskali tal-predeċessur fid-dritt, filwaqt li tevalwa wkoll l-aġir tal-predeċessur fid-dritt.

(3) Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafi 1 u 2 għandhom japplikaw ukoll fil-każ ta' tkomplija tal-attività ta' imprenditur individwali fil-forma ta' kumpannija b'persuna waħda."

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

17 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali teżerċita attività ta' assigurazzjoni li fil-kuntest tagħha hija tintrabat, abbażi ta' kuntratt ta' assigurazzjoni, li tħallas kumpens lill-persuni assigurati magħha, fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas, mill-klijenti ta' dawn tal-aħħar, ta' debitu partikolari. Bħala prinċipju, ir-rata tal-kumpens tammonta għal 90 % tal-valur tad-debitu mhux imħallas, inkluża l-VAT. Skont dan il-kuntratt ta' assigurazzjoni, b'mod parallel ma' dan il-kumpens, il-parti korrispondenti tal-valur tad-debitu u d-drittijiet konnessi kollha inizjalment mogħtija lill-persuna assigurata jiġu ttrasferiti lir-rikorrenti fil-kawża prinċipali. Fil-prattika, il-piż tal-VAT preċedentement imħallsa lit-Teżor mill-persuni assigurati, iżda mgħoddija minnhom lill-klijenti tagħhom u mhux imħallsa minn dawn tal-aħħar, huwa sostnut mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali f'dak li jirrigwarda l-parti tal-ammont tal-VAT ittrasferita.

18 Fil-31 ta' Diċembru 2019, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ressqet quddiem l-awtorità tat-taxxa talba intiża għar-rimbors tal-VAT relatata ma' debiti irrekuperabbli ta' ammont totali ta' 225 855 154 forint Ungeriż (HUF) (madwar EUR 680 631) u ta' EUR 128 240.44, kif ukoll għall-ħlas ta' interessi moratorji ugwali għal parti minn 365 tal-valur, miżjud b'5 punti perċentwali tar-rata bażika tal-bank ċentrali Ungeriż applikabbli fil-mument tal-iskadenza jew interessi moratorji bir-rata bażika sempliċi tagħha.

19 Insostenn ta' dik it-talba, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali sostniet li l-ammont tal-kumpens imħallas minnha wara l-1 ta' Jannar 2014 fir-rigward ta' debiti definittivament irrekuperabbli li hija kienet assigurat kien jinkludi wkoll l-ammont tal-VAT. Hija ppreċiżat, filwaqt li rreferiet għad-digriet tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-24 ta' Ottubru 2019, Porr Építési Kft.(C-292/19, mhux ippubblikat, EU:C:2019:901), li, bi ksur tal-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dispożizzjonijiet tal-Liġi dwar il-VAT ma kinux jippermettu, qabel l-1 ta' Jannar 2020, it-tnaqqis *a posteriori* tal-valur taxxabbli tal-VAT fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-korrispettiv tas-servizz ipprovdut jew tal-oġġett ikkunsinnat, anki meta debitu kien sar definittivament irrekuperabbli.

20 Permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Jannar 2020, in-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (id-Direttorat għat-Tramuntana ta' Budapest tal-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana, l-Ungerija) (l-Awtorità Fiskali tal-Ewwel Istanza) ċaħad l-imsemmija talba minħabba li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma kinitx wettqet it-tranżazzjonijiet li jservu ta' bażi għad-debiti irrekuperabbli inkwistjoni.

21 Permezz ta' deċiżjoni tal-15 ta' April 2020, il-konvenut fil-kawża prinċipali ċaħad l-ilment li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali kienet ressqet kontra din id-deċiżjoni tad-29 ta' Jannar 2020 u kkonferma din l-aħħar deċiżjoni. F'dan ir-rigward, huwa qies li bdil ta' persuna taxxabbli li jirriżulta minn kuntratt ta' assigurazzjoni ma kienx jikkostitwixxi suċċessjoni fir-rigward tad-dritt fiskali, peress li l-kundizzjonijiet materjali sostantivi previsti sabiex tkun tista' tintlaqa' talba għar-rimbors tal-VAT ma kinux issodisfatti, peress li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma kinitx persuna taxxabbli fir-rigward tat- tranżazzjonijiet li għalihom hija kellha l-intenzjoni teżerċita d-dritt għat-tnaqqis tal-valur taxxabbli u għar-rimbors tal-VAT riżultanti.

22 Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali adixxiet lill-Fővárosi Törvényszék (il-Qorti tal-Belt ta' Budapest, l-Ungerija), il-qorti tar-rinviju, b'rikors kontra dik id-deċiżjoni tal-15 ta' April 2020, li permezz tiegħu hija talbet, prinċipalment, l-istħarriġ ġudizzjarju ta' dik id-deċiżjoni u l-bidla tagħha b'effett retroattiv. Fil-fehma tagħha, konformement mal-kuntratt ta' assigurazzjoni msemmi fil-punt 17

ta' din is-sentenza, inkwantu suċċessur fid-dritt tal-persuni assigurati tagħha, hija għandha dritt għar-rimbors tal-VAT relatata mad-debiti irrekuperabbli inkwistjoni. Hija għandha wkoll dan id-dritt taħt id-dritt tal-Unjoni, abbażi tal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

23 Il-konvenut fil-kawża prinċipali jitlob iċ-ċaħda ta' dan ir-rikors. Huwa jsostni li, kemm skont id-dritt tal-Unjoni kif ukoll skont il-leġiżlazzjoni Ungeriża, assiguratur bħar-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma għandux id-dritt li jibbenefika, skont l-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT, minn tnaqqis tal-valur taxxabbli applikabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas definittiv. Skont il-konvenut fil-kawża prinċipali, id-dritt li titressaq talba għar-rimbors tal-VAT jappartjeni lill-persuna taxxabbli li d-debitu tagħha jkun sar definittivament irrekuperabbli u li tkun ħallset din it-taxxa. Issa, huwa jenfasizza li, f'dan il-każ, is-suġġett tad-dritt fiskali ma hijiex ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, iżda l-persuni assigurati tagħha. Barra minn hekk, il-konvenut fil-kawża prinċipali jippreċiża li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma ħallsitx il-VAT, iżda l-ammont assigurat skont dan il-kuntratt ta' assigurazzjoni, b'tali mod li, li kieku huwa kellu jilqa' t-talba tagħha għar-rimbors tal-VAT, dan ikollu bħala konsegwenza arrikkiment indebitu fir-rigward tagħha.

24 Fir-rigward tad-debiti kkonċernati, il-qorti tar-rinviju tindika li, fil-mument tat-trasferiment tagħhom lir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, dawn id-debiti kienu għadhom ma ġewx ikkunsidrati bħala li kienu irrekuperabbli u li dawn kienu saru definittivi biss wara dan it-trasferiment. Dik il-qorti tippreċiża wkoll li, sal-1 ta' Jannar 2020, il-Liġi dwar il-VAT kienet kuntrarja għad-dritt tal-Unjoni, peress li din il-liġi ma kinitx tippermetti t-tnaqqis *a posteriori* tal-valur taxxabbli tal-VAT fir-rigward tali debiti.

25 L-imsemmija qorti tistaqsi dwar il-kompatibbiltà tad-dispożizzjonijiet tad-dritt Ungeriż applikabbli għat-tilwima li biha hija adita u tal-prattika tal-awtorità tat-taxxa bbażata fuqhom mad-dritt tal-Unjoni, mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja kif ukoll mal-prinċipji ta' proporzjonalità, ta' newtralità fiskali u ta' effettività.

26 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Fővárosi Törvényszék (il-Qorti tal-Belt ta' Budapest) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Il-prinċipji ta' proporzjonalità, ta' newtralità fiskali u ta' effettività – fid-dawl b'mod partikolari tal-fatt li Stat Membru ma jistax jirċievi, bħala VAT, ammont ogħla minn dak li l-fornitur ta' beni jew ta' servizzi jikseb effettivament għat-tranżazzjoni inkwistjoni –, u l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 135(1)(a) tad-[Direttiva dwar il-VAT] – fid-dawl b'mod partikolari tar-rekwiżit li din l-attività tiġi ttrattata bħala tranżazzjoni unika eżentata, fis-sens tal-prinċipji żviluppati fil-punti 35, 37 u 53 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali [Mengozzi] fil-kawża Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:300) – kif ukoll ir-rekwiżit li jiġi żgurat il-moviment liberu tal-kapital u tas-servizzi fis-suq intern, jipprekludu prattika ta' Stat Membru skont liema t-tnaqqis tal-ammont taxxabbli applikabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas definittiv, stabbilit fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, ma huwiex applikabbli għal assiguratur li, fil-kuntest tal-attività tiegħu ta' assigurazzjoni ta' dejn, ħallas kumpens lill-assigurat għall-bażi tat-taxxa kif ukoll għall-VAT li jikkorrispondi għall-mument ta' meta jimmaterjalizza r-riskju (in-nuqqas ta'

ħlas mill-klijent tal-assigurat), li jimplika li, bis-saħħa tal-kuntratt ta' assigurazzjoni, id-dejn huwa ttrasferit lill-assiguratur, bid-drittijiet ta' eżekuzzjoni kollha relatati mal-imsemmi dejn, meta jokkorru ċ-ċirkustanzi li ġejjin:

(i) fil-mument meta d-dejn inkwistjoni sar irrekuperabbli, il-leġiżlazzjoni nazzjonali ma kienet tippermetti l-ebda tnaqqis tal-ammont taxxabbli minħabba dejn irrekuperabbli;

(ii) minn meta l-inkompatibbiltà tal-imsemmija projbizzjoni mad-dritt komunitarju saret manifesta, id-dritt pożittiv nazzjonali jeskludi kategorikament b'mod kostanti r-rimbors tal-VAT fuq dejn irrekuperabbli lill-fornitur tal-provvista inizjali (l-assigurat) għaliex l-assiguratur irrimborsalu l-ammont tal-imsemmija VAT, u

(iii) l-assiguratur jista' juri li d-dejn tiegħu kontra d-debitur sar definittivament irrekuperabbli?"

Fuq id-domanda preliminari

27 Preliminarjament, għandu jiġi rrilevat, minn naħa, li, fid-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tirreferi għall-Artikolu 135(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jipprevedi eżenzjoni fir-rigward tat- tranżazzjonijiet ta' assigurazzjoni. Issa, f'dan il-każ, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali titlob ir-rimbors tal-VAT imħallsa minn persuni taxxabbli mhux fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet ta' assigurazzjoni eżentati taħt din id-dispożizzjoni, iżda fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet taxxabbli. Għaldaqstant, l-imsemmija dispożizzjoni hija irrilevanti għall-finijiet tas-soluzzjoni tat-tilwima fil-kawża prinċipali.

28 Min-naħa l-oħra, il-qorti tar-rinviju tirreferi għad-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-moviment liberu tas-servizzi u tal-kapital. F'dan il-każ, għandu jiġi rrilevat li t-tilwima fil-kawża prinċipali hija kkaratterizzata minn elementi li huma kollha limitati fi ħdan l-istess Stat Membru, peress li din tirrigwarda kumpannija rregolata mid-dritt Ungeriż stabbilita fit-territorju Ungeriż u l-awtorità tat-taxxa Ungeriża, jiġifieri d-Direttorat tal-Appelli tal-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana.

29 Issa, skont ġurisprudenza stabbilita d-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE fil-qasam tal-libertà ta' stabbiliment, tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi u ta' moviment liberu tal-kapital ma japplikawx għal sitwazzjoni li l-elementi kollha tagħha jkunu limitati fi ħdan l-istess Stat Membru (sentenza tal-15 ta' Novembru 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 Konsegwentement, id-dispożizzjonijiet tat-Trattat FUE dwar il-moviment liberu tas-servizzi u tal-kapital ma humiex applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali.

31 F'dawn iċ-ċirkustanzi, hemm lok li jitqies li, permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' proporzjonalità, ta' newtralità fiskali u ta' effettività għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li abbażi tagħha t-tnaqqis tal-valur taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas, previst f'din id-dispożizzjoni, ma jiġix applikat fir-rigward ta' assiguratur li, fil-kuntest ta' kuntratt ta' assigurazzjoni ta' debiti kummerċjali, iħallas lil wieħed mill-klijenti assigurati tiegħu, bħala kumpens wara n-nuqqas ta' ħlas ta' debitu, parti mill-ammont tal-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni taxxabbli inkluża l-VAT anki jekk, skont dan il-kuntratt, din il-parti tad-debitu u d-drittijiet kollha relatati ġew ittrasferiti lil dan l-assiguratur.

32 Għandu jitfakkar, minn naħa, li l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jirrigwarda l-każijiet ta' annullament, ta' xoljiment, ta' riżoluzzjoni, ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali jew ta' tnaqqis fil-prezz wara l-mument li fih titwettaq it-tranżazzjoni li tkun tat lok għall-ħlas tal-VAT. Din id-dispożizzjoni tobbliga lill-Istati Membri jnaqqsu l-valur taxxabbli u, għaldaqstant, l-ammont tal-VAT dovuta mill-persuna taxxabbli kull darba li, wara l-konklużjoni ta' tranżazzjoni, il-persuna taxxabbli ma tiġborx parti mill-korrispettiv jew l-intier tiegħu. L-imsemmija dispożizzjoni tikkostitwixxi l-espressjoni ta' prinċipju fundamentali ta' din id-direttiva, il-prinċipju ta' newtralità fiskali, li jipprovdi li l-valur taxxabbli huwa kkostitwit mill-korrispettiv realment irċevut u li l-korollarju tiegħu huwa li l-awtorità tat-taxxa ma tistax tiġbor bħala VAT ammont ikbar minn dak irċevut mill-persuna taxxabbli (digriet tat-3 ta' Marzu 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punt 18 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Fid-dawl tal-formulazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, jeħtieġ li l-formalitajiet li għandhom jiġu ssodisfatti mill-persuni taxxabbli sabiex jeżerċitaw, quddiem l-awtoritajiet tat-taxxa, id-dritt li jsir tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT ikunu limitati għal dawk li jippermettu li jiġi ġġustifikat li, wara l-konklużjoni ta' tranżazzjoni, parti mill-korrispettiv jew l-intier tiegħu definittivament mhux ser jiġu miġbura (ara, f'dan is-sens, id-digriet tat-3 ta' Marzu 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti lill-Istati Membri jidderogaw, fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-prezz tat-tranżazzjoni, mir-regola prevista fl-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-eżerċizzju ta' din il-possibbiltà ta' deroga ma jistax jippermetti lill-Istati Membri jeskludu purament u sempliċement it-tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas. Fil-fatt, l-imsemmija possibbiltà hija biss intiża li tippermetti lill-Istati Membri jirrimedjaw għall-inċertezza marbuta man-nuqqas ta' ħlas ta' fattura jew man-natura definittiva tiegħu, iżda ma tirregolax il-kwistjoni dwar jekk tnaqqis tal-valur taxxabbli jistax ma jitwettaqx fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas (ara, f'dan is-sens, id-digriet tat-3 ta' Marzu 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 Għalhekk, il-fatt li tiġi ammessa l-possibbiltà għall-Istati Membri li jeskludu, fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-prezz tat-tranżazzjoni, kull tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT ikun imur kontra l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, li minnu jirriżulta, b'mod partikolari, li, fil-kwalità tiegħu ta' kollettur tat-taxxi f'isem l-Istat, l-imprenditur għandu jiġi kompletament meħlus mill-piż tat-taxxa dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu li huma stess huma suġġetti għall-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-23 ta' Novembru 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 F'dan il-każ, għandu jiġi vverifikat jekk, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, in-nuqqas ta' ħlas tad-debiti jaqax taħt l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

37 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 2(1)(a) u (ċ) ta' din id-direttiva, il-provvista ta' oġġetti u l-provvista ta' servizzi, imwettqa bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li tkun qiegħda taġixxi bħala tali, huma suġġetti għall-VAT.

38 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-klassifikazzjoni bħala tranżazzjoni mwettqa "bi ħlas" tippreżupponi l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi u korrispettiv effettivament irċevut mill-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Lulju 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punt 69 u l-ġurisprudenza

ċċitata). Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li, sabiex kunsinna ta' oġġetti jew provvista ta' servizzi tkun tista' titqies bħala li saret "bi ħlas", ma huwiex neċessarju li l-korrispettiv ta' din il-kunsinna jew ta' din il-provvista jinkiseb direttament mingħand id-destinatarju tagħha, iżda li l-korrispettiv jista' jinkiseb ukoll minn terz (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Marzu 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata). Minn din il-ġurisprudenza jirriżulta li, għall-finijiet ta' din il-klassifikazzjoni, l-element determinanti huwa l-fatt li korrispettiv ikun realment tħallas.

39 F'dan il-każ, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ħallset lill-klijenti taxxabbli kumpens li jikkorrispondi għal 90 % tal-ammont tad-debiti inkwistjoni, VAT inkluża.

40 F'dan il-kuntest, jidher li l-parti tad-debiti li kienet is-suġġett ta' kumpens mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali fil-fatt ġiet irċevuta mill-klijenti taxxabbli bħala korrispettiv tat-tranżazzjonijiet taxxabbli inkwistjoni, b'tali mod li din ma tistax titqies bħala li hija s-suġġett ta' "nuqqas ta' pagament" fis-sens tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

41 Minn dan isegwi li din il-parti tad-debiti, anki jekk tkun ġiet irċevuta bħala kumpens, ma tista' tagħti lok għal ebda dritt għat-tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT għall-klijenti taxxabbli.

42 Barra minn hekk, ma jistax jitqies li, fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-VAT u indipendentement mir-regoli nazzjonali li jistgħu jirregolaw it-trasferimenti ta' debitu fid-dritt ċivili, assiguratur bħar-rikorrenti fil-kawża prinċipali jista' jiġi identifikat bħala l-persuna taxxabbli li għandha dritt, f'dak li jirrigwarda l-parti tad-debiti li kienet is-suġġett ta' kumpens u ta' trasferiment, għat-tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT skont l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

43 Fil-fatt, il-fatt li din il-kwalità tiġi rrikonoxxuta lil tali assiguratur ikun iwassal sabiex jiġi injorat il-prinċipju ta' newtralità fiskali, peress li l-VAT imħallsa lill-awtorità tat-taxxa ma tkunx eżattament proporzjonali għall-prezz li effettivament ġie rċevut mill-klijenti taxxabbli li wettqu t-tranżazzjonijiet taxxabbli inkwistjoni.

44 Fid-dawl ta' dak kollu li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità fiskali għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li abbażi tagħha t-tnaqqis tal-valur taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas, previst f'din id-dispożizzjoni, ma jiġix applikat fir-rigward ta' assiguratur li, fil-kuntest ta' kuntratt ta' assigurazzjoni ta' debiti kummerċjali, iħallas lill-persuna assigurata, bħala kumpens wara n-nuqqas ta' ħlas ta' debitu, parti mill-ammont tal-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni taxxabbli inkwistjoni inkluża l-VAT, anki jekk, skont dan il-kuntratt, din il-parti tad-debitu u d-drittijiet kollha relatati ġew ittrasferiti lil dan l-assiguratur.

Fuq l-ispejjeż

45 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, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

L-Artikolu 90(1) 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, kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità fiskali

għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

ma jipprekludux leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li abbażi tagħha t-tnaqqis tal-valur taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas, previst f'din id-dispożizzjoni, ma jiġix applikat fir-rigward ta' assiguratur li, fil-kuntest ta' kuntratt ta' assigurazzjoni ta' debiti kummerċjali, iħallas lill-persuna assigurata, bħala kumpens wara n-nuqqas ta' ħlas ta' debitu, parti mill-ammont tal-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni taxxabbli inkwistjoni inkluża t-taxxa fuq il-miżjud, anki jekk, skont dan il-kuntratt, din il-parti tad-debitu u d-drittijiet kollha relatati ġew ittrasferiti lil dan l-assiguratur.

Firem