SENTENZA TAL-QORTI ĠENERALI (It-Tieni Awla, ikkostitwita minn ħames Imħallfin sedenti)

3 ta' Ġunju 2026 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni tal-VAT – Direttiva 2006/112/KE – Aġġustament tal-VAT iffatturata indebitament – Tranżazzjonijiet relatati ma' perijodu magħluq b'kontroll fiskali – Leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta l-ftuħ ta' kontroll ġdid għal fatt ġdid żvelat mill-persuna taxxabbli – Prinċipju ta' effettività – Prinċipju ta' newtralità fiskali – Proporzjonalità"

Fil-Kawża T-198/25,

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-19 ta' Frar 2025, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-4 ta' Marzu 2025, fil-proċedura

G Kft.

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

IL-QORTI ĠENERALI (It-Tieni Awla komposta minn ħames Imħallfin),

komposta minn N. Półtorak, Presidenta, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (Relatur) u I. Dimitrakopoulos, Imħallfin,

Avukata Ġenerali: M. Brkan,

Reġistratur: A. Juhász-Tóth, Amministratriċi,

wara li rat it-trasferiment mill-Qorti tal-Ġustizzja tat-talba għal deċiżjoni preliminari lill-Qorti Ġenerali fil-25 ta' Marzu 2025, skont it-tielet paragrafu tal-Artikolu 50b tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea,

wara li rat li l-qasam inkwistjoni jaqa' taħt il-punt (a) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 50b tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea u li ma tqumx kwistjoni awtonoma ta' interpretazzjoni fis-sens tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 50b ta' dan l-Istatut,

wara li rat il-fażi bil-miktub tal-proċedura,

wara s-seduta tas-17 ta' Diċembru 2025,

* Lingwa tal-kawża: l-Ungeriż.

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal G, minn A. Németh, ügyvéd,

– għall-Gvern Ungeriż, minn M. Fehér u R. Kissné Berta, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Herold u A. Sipos, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tikkonċerna l-interpretazzjoni tal-Artikoli 167, 168, 179, 180, 183, 250 u 252 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 dwar il-VAT"), kif ukoll tal-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn G Kft. u n-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (id-Direttorat tal-Appelli tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana, l-Ungerija) dwar l-aġġustament tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) iffatturata indebitament minn din il-kumpannija.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi dan li ġej:

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

Id-dritt Ungeriż

4 L-Artikolu 54(5) tal-az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (il-Liġi Nru CL tal-2017 li Tistabbilixxi Kodiċi ta' Proċedura Fiskali) (Magyar Közlöny 2017/192) jipprovdi kif ġej:

"Mill-mument li fih ikun beda kontroll fiskali, it-taxxi u s-sussidji eżaminati fil-kuntest ta' dan il-kontroll ma jkunux jistgħu jiġu iktar ikkoreġuti permezz ta' awtorettifika għall-perijodu kkontrollat. Il-persuna taxxabbli ma tistax tirrettifika t-taxxi u s-sussidji ffissati *a posteriori* mill-amministrazzjoni fiskali. Rettifika li tikkonċerna t-taxxi, is-sussidji u l-perijodu kkontrollat għandha titqies bħala awtorettifika magħmula qabel il-bidu tal-kontroll jekk kemm-il darba l-persuna taxxabbli tkun issottomettiet (bil-posta) id-dikjarazzjoni ta' awtorettifika lill-amministrazzjoni fiskali mhux iktar tard minn lejliet il-komunikazzjoni minn qabel tal-kontroll jew, fin-nuqqas ta' dan, lejliet in-notifika tal-ittra ta' mandat jew, fin-nuqqas ta' dan, lejliet il-konsenja tagħha."

5 L-Artikolu 89(2) tal-az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (il-Liġi Nru CLI tal-2017 dwar l-Organizzazzjoni tal-Amministrazzjoni Fiskali) (Magyar Közlöny 2017/192) jipprovdi kif ġej:

"Jekk il-kundizzjonijiet previsti fil-liġi jkunu ssodisfatti, kontroll jista' jsir ukoll għal perijodu magħluq b'kontroll (kontroll ġdid)."

6 L-Artikolu 92 tal-Liġi dwar l-Organizzazzjoni tal-Amministrazzjoni Fiskali huwa fformulat kif ġej:

"Għal perijodu ta' dikjarazzjoni magħluq b'kontroll fiskali, it-taxxi jew is-sussidji jistgħu, għal talba tal-persuna taxxabbli, ikunu s-suġġett ta' kontroll ġdid

[…]

(b) fil-każ fejn il-kjarifika ta' punt ta' fatt ġdid jew ta' ċirkustanza ġdida żvelati mill-persuna taxxabbli jwasslu għal bidla fil-konstatazzjonijiet tal-kontroll preċedenti, kemm-il darba dan il-punt ta' fatt ġdid jew din iċ-ċirkustanza ġdida ma kinux preċedentement għad-dispożizzjoni tal-persuna taxxabbli u ma setgħux ikunu għad-dispożizzjoni tal-persuna taxxabbli li taġixxi *bona fide*, jew ma kinux preċedentement magħrufa mill-persuna taxxabbli u lanqas ma setgħu jkunu magħrufa minn din il-persuna taxxabbli li taġixxi *bona fide*,

[…]"

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

7 G hija kumpannija rregolata mid-dritt Ungeriż li l-attività prinċipali tagħha tikkonsisti fil-kiri ta' trejs u kontenituri li jistgħu jiġu rritornati u jintużaw mill-ġdid (iktar 'il quddiem l-"oġġetti kkonċernati") lil produtturi tal-frott, lil bejjiegħa bl-imnut, lil bejjiegħa bl-ingrossa u lil proċessuri tal-prodotti tal-ikel.

8 Fil-kuntest tal-attività msemmija fil-punt 7 iktar 'il fuq, G kienet topera sistema ta' depożitu li permezz tagħha, mal-kunsinna tal-oġġetti kkonċernati, hija kienet tiffattura spejjeż ta' depożitu lill-klijenti tagħha sabiex dawn tal-aħħar jirritornawlha l-oġġetti kkunsinnati fit-terminu stabbilit. Jekk il-klijent jirritorna biss parti minn dawn l-oġġetti, il-fatturi relatati mal-ispejjeż ta' depożitu jiġu aġġustati. Jekk il-klijent jirritorna l-imsemmija oġġetti kollha, dawn il-fatturi jiġu annullati. Il-fatturi tal-ispejjeż ta' depożitu maħruġa minn G kienu jsemmu l-VAT.

9 Permezz ta' deċiżjonijiet fiskali bil-quddiem tal-1 ta' Ġunju 2015 (iktar 'il quddiem id-"deċiżjonijiet fiskali bil-quddiem"), in-Nemzetgazdasági Miniszterum (il-Ministeru għall-Ekonomija, l-Ungerija) qies li t-tranżazzjonijiet ta' depożitu inkwistjoni ma kinux jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT u li, sa fejn għandhom x'jaqsmu t-tranżazzjonijiet ta' depożitu li għalihom il-VAT kienet ġiet iffatturata indebitament, G kellha d-dritt li toħroġ fatturi rettifikattivi li ma jsemmux il-VAT u li tikkoreġi d-dikjarazzjonijiet tal-VAT tagħha permezz ta' "awtorettifika". Wara d-9 ta' Novembru 2015, G ma baqgħetx issemmi l-VAT fil-fatturi tagħha tal-ispejjeż ta' depożitu.

10 Fit-12 ta' Diċembru 2017, in-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (id-Direttorat tat-Taxxa u tad-Dwana tad-Dipartiment ta' Heves li jagħmel parti mill-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana, l-Ungerija, iktar 'il quddiem l-"awtorità fiskali tal-ewwel grad") għamel kontroll fiskali tal-VAT fir-rigward ta' G li kien ikopri

l-perijodu ta' bejn Jannar 2015 u Lulju 2017 (iktar 'il quddiem il-"perijodu eżaminat"). Skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, G ma setgħetx, b'effett mill-mument li fih beda dan il-kontroll, tikkoreġi iktar id-dikjarazzjonijiet tal-VAT tagħha għal dan il-perijodu permezz ta' "awtorettifika".

11 Permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Lulju 2018, l-awtorità fiskali tal-ewwel grad għalqet il-kontroll fiskali mingħajr ma għamlet ebda konstatazzjoni relatata mal-VAT. Billi G ma ppreżentat ebda lment kontra din id-deċiżjoni, din tal-aħħar saret definittiva fit-22 ta' Awwissu 2018. Għalhekk, il-perijodu eżaminat kellu jitqies, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, bħala "perijodu magħluq b'kontroll".

12 Fit-13 ta' Novembru 2020, G talbet lill-awtorità fiskali tal-ewwel grad tagħmel kontroll ġdid tal-VAT għall-perijodu eżaminat. Insostenn tat-talba tagħha, hija rreferiet b'mod partikolari għad-deċiżjonijiet fiskali bil-quddiem u indikat li hija kienet ikkonstatat, wara għeluq il-kontroll fiskali preċedenti, li wħud mill-fatturi rettifikattivi tal-ispejjeż ta' depożitu li hija kienet ħarġet ma kinux ġew inklużi fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT għall-perijodu eżaminat u li oħrajn kienu nħarġu biss wara l-bidu tal-imsemmi kontroll. Hija qieset li l-informazzjoni hekk żvelata kellha tagħtiha dritt, fil-kuntest ta' kontroll ġdid, għal rimbors tal-VAT għal dan il-perijodu.

13 Permezz ta' deċiżjoni tas-26 ta' Novembru 2020, l-awtorità fiskali tal-ewwel grad ċaħdet it-talba għal kontroll ġdid, mingħajr ma eżaminatha fil-mertu, billi qieset li l-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 92(b) tal-Liġi dwar l-Organizzazzjoni tal-Amministrazzjoni Fiskali ma kinux issodisfatti. Hija qieset li d-deċiżjonijiet fiskali bil-quddiem ma kinux jikkostitwixxu punti ta' fatt ġodda jew ċirkustanzi ġodda, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, li jiġġustifikaw kontroll fiskali ġdid, minħabba li G kellha l-possibbiltà li, wara l-ħruġ ta' dawn id-deċiżjonijiet u qabel il-kontroll fiskali preċedenti, tagħmel "awtorettifika" tal-VAT. Bl-istess mod, hija qieset li l-fatturi mhux inklużi fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT għall-perijodu eżaminat ma kinux jikkostitwixxu tali punti ta' fatt ġodda jew tali ċirkustanzi ġodda, inkwantu d-dokumenti ta' sostenn relatati ma' dawn il-fatturi kienu diġà għad-dispożizzjoni ta' G waqt il-kontroll fiskali preċedenti.

14 Permezz ta' deċiżjoni tat-18 ta' Jannar 2021, id-Direttorat tal-Appelli tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana kkonferma d-deċiżjoni tal-awtorità fiskali tal-ewwel grad mingħajr ma eżaminaha fil-mertu. Hija rrilevat, b'mod partikolari, li, bejn l-adozzjoni tad-deċiżjonijiet fiskali bil-quddiem, fl-1 ta' Ġunju 2015, u l-bidu tal-kontroll fiskali preċedenti, fit-12 ta' Diċembru 2017, G kellha l-possibbiltà li tikkoreġi l-VAT iffatturata indebitament permezz ta' "awtorettifika".

15 G ippreżentat rikors kontra d-deċiżjoni tat-18 ta' Jannar 2021 quddiem il-Fővárosi Törvényszék (il-Qorti tal-Belt ta' Budapest, l-Ungerija), il-qorti tar-rinviju, u sostniet li din id-deċiżjoni kienet tikser il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità. B'mod partikolari, hija sostniet li r-rettifiki li hija kienet biħsiebha tagħmel kienu jikkonċernaw perijodu li għalih it-terminu ta' preskrizzjoni kien għadu ma skadiex u li hija ma setgħetx tikkontesta l-istima tagħha tal-VAT fit-terminu legali, billi hija ma kellhiex, dak iż-żmien, dokumenti ta' sostenn tar-rettifiki magħmula.

16 Il-qorti tar-rinviju għandha dubju dwar il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tal-kundizzjonijiet, previsti fl-Artikolu 92(b) tal-Liġi dwar l-Organizzazzjoni tal-Amministrazzjoni Fiskali, li talba għal kontroll fiskali ġdid jeħtieġ tissodisfa għal perijodu magħluq b'kontroll.

17 Dik il-qorti tirrileva li, skont l-Artikolu 92(b) tal-imsemmija liġi, kontroll ġdid jista' jsir biss jekk il-persuna taxxabbli tiżvela punt ta' fatt ġdid jew ċirkustanza ġdida, li jwasslu għal bidla fil-konstatazzjonijiet tal-kontroll preċedenti, li ma kinux preċedentement għad-dispożizzjoni tagħha u ma setgħux ikunu għad-dispożizzjoni tal-persuna taxxabbli li taġixxi *bona fide*, jew li ma kinux magħrufa preċedentement minnha u lanqas ma setgħu jkunu magħrufa mill-persuna taxxabbli li taġixxi *bona fide*. Hija żżid tgħid li, skont l-interpretazzjoni tad-Direttorat tal-Appelli tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana, tali punt ta' fatt ġdid jew tali ċirkustanza ġdida jistgħu jiġu validament invokati biss fil-każ fejn il-persuna taxxabbli, minħabba ċirkustanza esterna u mingħajr ebda nuqqas min-naħa tagħha, setgħet tagħmel ir-rettifiki neċessarji sussegwentement biss.

18 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:

"L-Artikoli 167, 168, 179, 180, 183, 250 u 252 tad-[Direttiva dwar il-VAT], kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità għandhom jiġi interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali – f'dan il-każ l-Artikolu 92(b) tal-[Liġi dwar l-Organizzazzjoni tal-Amministrazzjoni tat-Taxxa] jew [prassi dwar] [l-]interpretazzjoni u [l-]applikazzjoni ta' din il-leġiżlazzjoni fis-sens li, fir-rigward ta' perijodu magħluq, permezz ta' spezzjoni, ir-rettifika u l-ħlas lura tat-taxxa fuq il-valur miżjud iffatturata indebitament huma possibbli biss jekk ikunu jeżistu fatti jew ċirkustanzi ġodda li l-persuna taxxabbli ma kellhiex qabel jew li ma setgħetx *in bona fide* ikollha, jew li l-persuna taxxabbli ma kinitx taf bihom jew ma setgħetx *in bona fide* tkun taf bihom, minkejja l-fatt li ma kienx hemm riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa, minħabba li t-taxxa indebitament miġbura li fir-rigward tagħha l-persuna taxxabbli qegħda titlob rettifika daħlet fit-teżor tal-Istat?"

Fuq id-domanda preliminari

19 Preliminarjament, fl-ewwel lok, għandu jiġi rrilevat li l-fatt li qorti nazzjonali tkun irreferiet, fil-formulazzjoni tat-talba tagħha għal deċiżjoni preliminari, għal ċerti dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni ma jżommx lill-Qorti tal-Ġustizzja li tipprovdi lil dik il-qorti l-elementi ta' interpretazzjoni kollha li jistgħu jkunulha ta' għajnuna sabiex taqta' u tiddeċiedi l-kawża li jkollha quddiemha, sew jekk hija tkun irreferiet għalihom fid-domandi tagħha u sew jekk le. F'dan ir-rigward, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tiddeduċi mill-informazzjoni kollha prodotta mill-qorti nazzjonali u, b'mod partikolari, mill-motivazzjoni tad-deċiżjoni tar-rinviju, il-punti ta' liġi tal-Unjoni li jkunu jeħtieġu interpretazzjoni fid-dawl tas-suġġett tat-tilwima (sentenza tal-14 ta' Frar 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punt 28)

20 F'dan il-każ, skont l-indikazzjonijiet fid-deċiżjoni tar-rinviju, it-tilwima fil-kawża prinċipali tikkonċerna biss talba għall-aġġustament tal-VAT iffatturata indebitament. Issa, fid-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju ssemmi l-Artikoli 167, 168, 179, 180 u 183 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jikkonċernaw id-dritt għal tnaqqis fil-VAT, kif ukoll l-Artikoli 250 u 252 ta' din id-direttiva, li jipprevedu l-obbligu tal-persuna taxxabbli li tippreżenta dikjarazzjonijiet tal-VAT u li jirregolaw id-dritt tal-Istati Membri f'dak li għandu x'jaqsam mat-termini għall-osservanza ta' dan l-obbligu. Inkwantu l-kawża prinċipali ma tikkonċernax dawn l-aspetti u inkwantu d-deċiżjoni tar-rinviju ma tippreċiżax ir-raġunijiet għaliex qiegħda tintalab l-interpretazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet, ma hemmx lok li l-Qorti Ġenerali tiddeċiedi dwar dawn tal-aħħar.

21 Fit-tieni lok, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li fiha persuna taxxabbli tkun ħallset somma li tikkorrispondi għall-VAT iffatturata indebitament u li għaliha jkun tnissel dejn fiskali taħt l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, hija, bħala prinċipju, il-persuna li tkun ħarġet il-fattura li għandha taġġustaha billi, fin-nuqqas ta' dispożizzjoni, fid-Direttiva dwar il-VAT, dwar l-aġġustament, mill-persuna li toħroġ il-fattura, tal-VAT iffatturata indebitament, huma, bħala prinċipju, l-Istati Membri li għandhom jiddeterminaw il-kundizzjonijiet li fihom din il-VAT tista' tiġi aġġustata (ara s-sentenza tat-13 ta' Marzu 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

22 B'mod iktar konkret, sabiex tiġi żgurata n-newtralità tal-VAT, huma l-Istati Membri li għandhom jipprevedu, fl-ordinament ġuridiku intern tagħhom, il-possibbiltà ta' aġġustament ta' kull taxxa iffatturata indebitament, u dan kemm-il darba l-persuna li toħroġ il-fattura turi l-*bona fides* tagħha (ara s-sentenza tat-13 ta' Marzu 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata) jew kemm-il darba din tal-aħħar tkun, fi żmien xieraq, eliminat għalkollox ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

23 Sa fejn għandha x'taqsam ir-rabta bejn iż-żewġ kundizzjonijiet imsemmija fil-punt 22 iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, meta l-persuna li toħroġ il-fattura tkun, fi żmien utli, eliminat għalkollox ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali, l-Istati Membri ma jistgħux jissuġġettaw l-aġġustament tal-VAT għall-*bona fides* tal-persuna li toħroġ l-imsemmija fattura (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 28).

24 F'dan il-każ, kif jirriżulta mill-formulazzjoni stess tad-domanda preliminari, il-premessa ta' din tal-aħħar, li fuqha qagħdet il-qorti tar-rinviju, hija li, fil-kawża prinċipali, kien ġie eliminat ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali.

25 Inkwantu hija l-Qorti Ġenerali li għandha tieħu inkunsiderazzjoni l-kuntest fattwali u leġiżlattiv tad-domanda preliminari, kif iddefinit mill-qorti tar-rinviju (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Marzu 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, punt 92 u l-ġurisprudenza ċċitata), ma hijiex il-Qorti Ġenerali li għandha tivverifika l-eżattezza tal-evalwazzjoni tal-qorti tar-rinviju msemmija fil-punt 24 iktar 'il fuq.

26 Fit-tielet lok, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju u mill-preċiżazzjonijiet ipprovduti waqt is-seduta quddiem il-Qorti Ġenerali, id-dispożizzjoni nazzjonali msemmija fid-domanda preliminari, jiġifieri l-Artikolu 92(b) tal-Liġi dwar l-Organizzazzjoni tal-Amministrazzjoni Fiskali, tipprevedi l-kundizzjonijiet proċedurali li fihom persuna taxxabbli tista' teżerċita d-dritt tagħha għall-aġġustament tal-VAT fir-rigward ta' perijodu li kien diġà s-suġġett ta' kontroll fiskali.

27 Skont l-Artikolu 92(b) tal-Liġi dwar l-Organizzazzjoni tal-Amministrazzjoni Fiskali, fir-rigward ta' perijodu li kien diġà s-suġġett ta' kontroll fiskali, l-aġġustament tal-VAT huwa possibbli fil-kuntest ta' kontroll fiskali ġdid, li l-ftuħ tiegħu huwa, madankollu, suġġett għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tinvoka punt ta' fatt ġdid jew ċirkustanza ġdida, li jwasslu għal bidla fil-konstatazzjonijiet tal-kontroll fiskali preċedenti, li ma kinux magħrufa minnha jew li ma kinux għad-dispożizzjoni tagħha preċedentement u li ma setgħux ikunu magħrufa jew għad-dispożizzjoni ta' persuna taxxabbli li taġixxi *bona fide*.

28 Sa fejn għandu x'jaqsam, b'mod iktar speċifiku, il-kunċett ta' "*bona fides*" previst fl-imsemmija dispożizzjoni, u kif ikkonfermaw il-partijiet ikkonċernati li pparteċipaw fis-seduta quddiem il-Qorti Ġenerali, dan il-kunċett ma jikkonċernax il-kwistjoni jekk il-persuna taxxabbli aġixxietx *bona fide* meta ħarġet fattura li ssemmi l-VAT b'mod żbaljat, iżda l-kwistjoni jekk il-persuna taxxabbli li tressaq informazzjoni ġdida sabiex jinfetaħ kontroll fiskali ġdid setgħetx tkun taf b'din l-informazzjoni jew setgħetx ikollha din l-informazzjoni qabel. Dan ifisser li l-kundizzjoni ta' *bona fides* prevista fid-dispożizzjoni nazzjonali msemmija fid-domanda preliminari ma tikkorrispondix għall-kunċett ta' "*bona fides*" fis-sens tal-ġurisprudenza msemmija fil-punt 23 iktar 'il fuq.

29 Fid-dawl tal-premess, għandu jitqies li, permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju qiegħda essenzjalment tistaqsi jekk id-Direttiva dwar il-VAT, kif ukoll il-prinċipji ta' effettività, ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità, għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta l-eżerċizzju tad-dritt għall-aġġustament tal-VAT iffatturata indebitament fir-rigward ta' perijodu li kien diġà s-suġġett ta' kontroll fiskali għal kundizzjonijiet marbuta mat-tressiq ta' informazzjoni ġdida li tista' twassal għal bidla fil-konstatazzjonijiet ta' dan il-kontroll, u dan ukoll fin-nuqqas ta' riskju ta' telf ta' dħul fiskali.

30 Sabiex tingħata risposta għal din id-domanda, għandu jitfakkar li, fin-nuqqas ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tat-talbiet għall-ħlas lura tat-taxxi, ir-regoli proċedurali intiżi li jiżguraw il-ħarsien tad-drittijiet li l-individwi jgawdu taħt id-dritt tal-Unjoni jagħmlu parti mill-ordinament ġuridiku intern ta' kull Stat Membru bis-saħħa tal-prinċipju ta' awtonomija proċedurali tal-Istati Membri, il-kundizzjonijiet li fihom jistgħu jsiru dawn it-talbiet għandhom josservaw il-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività, jiġifieri, li la jkunu inqas vantaġġużi minn dawk li jikkonċernaw talbiet simili bbażati fuq dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali u lanqas implimentati b'mod li jagħmlu l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mis-sistema legali tal-Unjoni impossibbli fil-prattika jew diffiċli żżejjed (ara s-sentenza tal-11 ta' April 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 Sa fejn għandu x'jaqsam il-prinċipju ta' effettività, li huwa s-suġġett tad-domandi tal-qorti tar-rinviju, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-possibbiltà li titressaq talba għar-rimbors tal-VAT mingħajr ebda limitazzjoni *ratione temporis* tmur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali li jeħtieġ li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fid-dawl tad-drittijiet u tal-obbligi tagħha fir-rigward tal-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx tista' tiġi kkontestata b'mod indefinit. F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza jirriżulta b'mod partikolari li ma jinkisirx il-prinċipju ta' effettività meta l-persuna taxxabbli jkollha, skont ir-regoli proċedurali previsti fid-dritt nazzjonali, perijodu raġonevoli sabiex teżerċita d-drittijiet tagħha u li, fl-interess taċ-ċertezza legali, li jipproteġi kemm lill-persuna taxxabbli kif ukoll lill-amministrazzjoni kkonċernati, dan l-eżerċizzju ma jibqax possibbli fi tmiem dan il-perijodu. Fil-fatt, l-eżistenza ta' tali limitazzjonijiet *ratione temporis* ma għandhiex tkun tali li tagħmel l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni impossibbli fil-prattika jew diffiċli żżejjed, anki jekk l-applikazzjoni tagħhom tkun tista' twassal sabiex l-azzjoni mressqa tiġi miċħuda, totalment jew parzjalment (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

32 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa, fid-dawl taċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża prinċipali, il-kompatibbiltà tad-dispożizzjonijiet proċedurali nazzjonali mal-prinċipju ta' effettività. Madankollu, il-Qorti Ġenerali tista' tipprovdilha kull indikazzjoni utli f'dan ir-rigward (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Frar 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 F'dan ir-rigward, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kwistjoni jekk dispożizzjoni proċedurali nazzjonali tagħmilx l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija lill-individwi mid-dritt tal-Unjoni impossibbli fil-prattika jew diffiċli żżejjed għandha tiġi analizzata fid-dawl tar-rwol ta' din id-dispożizzjoni fil-proċedura kollha, kif ukoll tal-iżvolġiment u tal-karatteristiċi partikolari tagħha quddiem id-diversi istanzi nazzjonali (ara s-sentenza tal-14 ta' Frar 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 F'dan il-każ, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali li tapplika għall-kawża prinċipali, il-persuna taxxabbli tista' taġġusta l-VAT iffatturata indebitament billi tippreżenta dikjarazzjoni ta' "awtorettifika" f'dan is-sens. Huwa minnu li, b'effett mill-mument li fih jinfetaħ kontroll fiskali li jikkonċerna perijodu partikolari, "awtorettifika" ma tkunx tista' ssir iktar għal dan il-perijodu, u dan anki jekk it-terminu ta' preskrizzjoni sabiex jintalab ir-rimbors ta' din il-VAT ikun għadu ma skadiex.

35 Madankollu, bħalma ppreċiżat il-qorti tar-rinviju fir-risposta tagħha għat-talba tal-Qorti Ġenerali għal kjarifika, minn naħa, il-persuna taxxabbli għandha, bis-saħħa tal-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, il-possibbiltà li tikseb aġġustament tal-VAT iffatturata indebitament għall-perijodu li jkun is-suġġett tal-kontroll fiskali billi tissottometti l-fatturi rettifikattivi matul dan tal-aħħar. Min-naħa l-oħra, din il-persuna taxxabbli tista' wkoll tikseb tali aġġustament billi tissottometti dawn il-fatturi fil-kuntest ta' lment kontra d-deċiżjoni li tagħlaq il-kontroll fiskali.

36 F'dan ir-rigward, mill-indikazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju jirriżulta li, fid-dawl tal-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, G kellha iktar minn sentejn u nofs, qabel il-ftuħ tal-kontroll fiskali, sabiex taġġusta, permezz ta' "awtoverifika", il-VAT iffatturata indebitament. Barra minn hekk, il-kontroll fiskali, li matulu din il-persuna taxxabbli setgħet ukoll tikseb aġġustament tal-VAT billi tippreżenta fatturi rettifikattivi, dam iktar minn seba' xhur. Barra minn hekk, G kellha terminu addizzjonali sabiex tikseb dan l-aġġustament billi tissottometti tali fatturi fil-kuntest ta' kwalunkwe lment li hija setgħet tagħmel kontra d-deċiżjoni li tagħlaq il-kontroll fiskali.

37 Dan ifisser, minn naħa, li l-persuna taxxabbli kkonċernata kellha perijodu ta' żmien ta' iktar minn tliet snin li matulu hija setgħet titlob l-aġġustament tal-VAT iffatturata indebitament. Issa, fid-dawl tal-prinċipju ta' effettività, tali terminu huwa, bħala prinċipju, wieħed raġonevoli (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-15 ta' Diċembru 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, punt 25).

38 Min-naħa l-oħra, ma hemm xejn fil-proċess għad-dispożizzjoni tal-Qorti Ġenerali li juri l-eżistenza ta' ċirkustanzi partikolari li oġġettivament żammew lill-persuna taxxabbli kkonċernata li tikseb l-aġġustament tal-VAT inkwistjoni. F'dan ir-rigward, G essenzjalment sostniet biss li n-numru ta' fatturi li hija kellha tirrettifika kien wieħed kbir. Madankollu, din iċ-ċirkustanza, waħedha, ma jidhirx li setgħet żammitha li titlob l-aġġustament tal-VAT matul il-perijodu msemmi fil-punt 37 iktar 'il fuq.

39 Għalhekk, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, fejn il-persuna taxxabbli jkollha perijodu ta' żmien suffiċjenti sabiex taġġusta l-VAT iffatturata indebitament qabel il-ftuħ tal-kontroll fiskali, matul dan tal-aħħar jew fil-kuntest tal-ilment kontra d-deċiżjoni li tagħlaq il-kontroll fiskali, l-applikazzjoni ta' leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik imsemmija fid-domanda preliminari, minkejja li tista' twassal għall-impossibbiltà li jinkiseb l-aġġustament ta' din il-VAT fil-kuntest ta' kontroll fiskali ġdid, ma jidhirx li tista' tagħmel l-eżerċizzju tad-dritt għall-aġġustament tal-VAT impossibbli fil-prattika jew diffiċli żżejjed.

40 Din il-konstatazzjoni ma hijiex invalidata mill-fatt li t-terminu ta' preskrizzjoni għat-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali kien għadu ma skadiex fil-mument li fih tressqet it-talba għal kontroll fiskali ġdid. Effettivament, is-sempliċi fatt li l-leġiżlazzjoni nazzjonali tipprevedi, minbarra t-terminu ta' preskrizzjoni ġenerali, regoli proċedurali oħra li jirregolaw l-eżerċizzju tad-dritt għall-aġġustament tal-VAT, ma jmurx kontra l-prinċipju ta' effettività, kemm-il darba l-applikazzjoni tal-imsemmija regoli ma tagħmilx l-eżerċizzju ta' dan id-dritt impossibbli fil-prattika jew diffiċli żżejjed, kif jirriżulta mill-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 31 iktar 'il fuq.

41 F'dan ir-rigward, mill-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, il-ftuħ ta' kontroll fiskali għal perijodu partikolari jbiddel, indipendentement mit-terminu ta' preskrizzjoni, ir-regoli li permezz tagħhom il-persuna taxxabbli tista' tikseb l-aġġustament tal-VAT għal dan il-perijodu. B'hekk, tali aġġustament ma jibqax iktar possibbli li jsir permezz ta' "awtorettifika", iżda l-persuna taxxabbli għandha titlob lill-amministrazzjoni fiskali tieħu inkunsiderazzjoni l-fatturi rettifikattivi jew fil-kuntest tal-imsemmi kontroll fiskali, jew fil-kuntest ta' kwalunkwe lment li jista' jsir kontra d-deċiżjoni li tagħlaq il-kontroll fiskali jew inkella fil-kuntest ta' kontroll fiskali ġdid, li l-ftuħ tiegħu huwa suġġett, madankollu, għall-kundizzjonijiet previsti fid-dispożizzjoni nazzjonali msemmija fid-domanda preliminari.

42 Issa, l-applikazzjoni tar-regoli proċedurali msemmija fil-punt 41 iktar 'il fuq, li jeżistu indipendentement mit-terminu ta' preskrizzjoni ġenerali, ma tistax, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tagħmel l-eżerċizzju tad-dritt għall-aġġustament tal-VAT impossibbli fil-prattika jew diffiċli żżejjed, billi, kif ġie kkonstatat fil-punt 37 iktar 'il fuq, il-perijodu ta' żmien li matulu l-persuna taxxabbli setgħet tikseb dan l-aġġustament – qabel il-ftuħ tal-kontroll fiskali, matul dan tal-aħħar jew fil-kuntest tal-ilment kontra d-deċiżjoni li tagħlaq dan il-kontroll fiskali – kien, bħala prinċipju, wieħed raġonevoli.

43 Bl-istess mod, il-konstatazzjonijiet magħmula fil-punt 39 iktar 'il fuq ma humiex invalidati mis-sentenzi tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283) u tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). Fil-fatt, is-soluzzjonijiet mogħtija f'dawn is-sentenzi kienu jikkonċernaw sitwazzjonijiet ikkaratterizzati mill-fatt li l-persuna taxxabbli kellha terminu jew perijodu ta' żmien qasir ħafna sabiex teżerċita d-drittijiet tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 41, u tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 34). Issa, kif ġie mfakkar fil-punt 36 iktar 'il fuq, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, il-persuna taxxabbli kellha perijodu ta' żmien ferm itwal sabiex teżerċita d-dritt tagħha għall-aġġustament tal-VAT iffatturata indebitament, kemm qabel il-ftuħ tal-kontroll fiskali u matul il-kontroll fiskali, kif ukoll fil-kuntest ta' lment kontra d-deċiżjoni li tagħlaq il-kontroll fiskali.

44 Barra minn hekk, sa fejn għandhom x'jaqsmu l-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità, imsemmija wkoll fid-domanda preliminari, għandu jitfakkar, minn naħa, li l-prinċipju ta' newtralità fiskali ma huwiex regola ta' dritt primarju, iżda huwa prinċipju ta' interpretazzjoni li għandu jiġi applikat b'mod parallel ma' prinċipji oħra, fosthom il-prinċipju ta' ċertezza legali (ara s-sentenza tas-7 ta' Lulju 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45 Konsegwentement, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jistax, waħdu, ikollu l-effett li jippermetti lil persuna taxxabbli taġġusta l-VAT iffatturata indebitament f'sitwazzjoni fejn hija ma tkunx eżerċitat id-dritt tagħha għal tali aġġustament skont ir-regoli proċedurali previsti fid-dritt

nazzjonali, meta dawn ir-regoli ma jkunux jistgħu jagħmlu l-eżerċizzju ta' dan id-dritt impossibbli fil-prattika jew diffiċli żżejjed (ara, f'dan is-sens u b'analoġija, is-sentenza tas-7 ta' Lulju 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, punt 50).

46 Min-naħa l-oħra, huwa minnu li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, anki meta t-talba għar-rimbors tal-VAT imħallsa indebitament tkun tirriżulta min-negliġenza tal-persuna taxxabbli nnifisha, l-Istat Membru kkonċernat ikollu jirrikorri għal mezzi li, filwaqt li jippermettu li jintlaħaq b'mod effettiv l-għan li tfittex li tilħaq il-leġiżlazzjoni nazzjonali, jagħmlu l-inqas ħsara possibbli lill-prinċipji stabbiliti fil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, bħall-prinċipju ta' newtralità tal-VAT u li, fid-dawl tal-pożizzjoni li dan il-prinċipju jokkupa fis-sistema komuni tal-VAT, sanzjoni li tikkonsisti f'rifjut assolut tad-dritt għar-rimbors tal-VAT iffatturata b'mod żbaljat u mħallsa indebitament jidher li hija waħda sproporzjonata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punti 36 u 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

47 Madankollu, minkejja li l-applikazzjoni ta' leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik imsemmija fid-domanda preliminari tista' twassal, f'ċerti każijiet, għal rifjut tad-dritt għar-rimbors tal-VAT fil-kuntest ta' kontroll fiskali ġdid, xorta jibqa' l-fatt li, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, il-persuna taxxabbli ma ġietx imċaħħda mill-possibbiltà li teżerċita dan id-dritt, b'mod effettiv, qabel il-ftuħ tal-kontroll fiskali preċedenti, matul dan tal-aħħar u fil-kuntest ta' lment kontra d-deċiżjoni li tagħlaq dan il-kontroll fiskali. Għalhekk, l-imsemmija applikazzjoni ma tistax titqies bħala rifjut assolut tad-dritt għar-rimbors tal-VAT iffatturata b'mod żbaljat li huwa sproporzjonat fid-dawl tal-għan li tiġi ggarantita l-osservanza tal-prinċipju ta' ċertezza legali, kif ġie mfakkar fil-punt 31 iktar 'il fuq.

48 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet premessi, ir-risposta għad-domanda preliminari għandha tkun li d-Direttiva dwar il-VAT, kif ukoll il-prinċipji ta' effettività, ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità, għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta l-eżerċizzju tad-dritt għall-aġġustament tal-VAT iffatturata indebitament fir-rigward ta' perijodu li kien diġà s-suġġett ta' kontroll fiskali għal kundizzjonijiet marbuta mat-tressiq ta' informazzjoni ġdida li tista' twassal għal bidla fil-konstatazzjonijiet ta' dan il-kontroll, u dan anki fin-nuqqas ta' riskju ta' telf ta' dħul fiskali, kemm-il darba l-persuna taxxabbli kkonċernata tkun tista' teżerċita b'mod effettiv id-dritt tagħha għal aġġustament matul perijodu raġonevoli.

Fuq l-ispejjeż

49 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 għandha tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti Ġenerali, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi,

IL-QORTI ĠENERALI (It-Tieni Awla komposta minn ħames Imħallfin)

taqta' u tiddeċiedi:

Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif ukoll il-prinċipji ta' effettività, ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità,

għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta l-eżerċizzju tad-dritt għall-aġġustament tat-taxxa fuq il-valur miżjud iffatturata indebitament fir-rigward ta' perijodu li kien diġà s-suġġett ta' kontroll fiskali għal kundizzjonijiet marbuta mat-tressiq ta' informazzjoni ġdida li tista' twassal għal bidla fil-konstatazzjonijiet ta' dan il-kontroll, u dan anki fin-nuqqas ta' riskju ta' telf ta' dħul fiskali, kemm-il darba l-persuna taxxabbli kkonċernata tkun tista' teżerċita b'mod effettiv id-dritt tagħha għal aġġustament matul perijodu raġonevoli.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Mogħtija f'qorti bil-miftuħ fil-Lussemburgu, fit-3 ta' Ġunju 2026.

Firem