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

31 ta' Jannar 2013 *

"Tassazzjoni — VAT — Direttiva 2006/112/KE — Prinċipju ta' newtralità fiskali — Dritt għal tnaqqis — Rifjut — Artikolu 203 — Indikazzjoni tal-VAT fuq il-fattura — Eżiġibbiltà — Eżistenza ta' tranżazzjoni taxxabbli — Evalwazzjoni identika fir-rigward tal-emittent tal-fattura u tad-destinatarju tagħha — Neċessità"

Fil-Kawża C-642/11,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE mressqa mill-Administrativen sad Varna (il-Bulgarija), permezz ta' deċiżjoni tat-2 ta' Diċembru 2011, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-15 ta' Diċembru 2011, fil-proċedura

Stroy trans EOOD

vs

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

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

komposta minn R. Silva de Lapuerta, li qed jaġixxi bħala President tat-Tielet Awla, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský u T. von Danwitz (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Cruz Villalón,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għad-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, minn S. Zlateva, bħala aġent,

— għall-Gvern Bulgaru, minn T. Ivanov u D. Drambozova, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u D. Roussanov, bħala aġenti,

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

* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1).

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Stroy trans EOOD (iktar 'il quddiem "Stroy trans") u d-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttur tad-Direttorat "Appell u ġestjoni tal-eżekuzzjoni" għall-belt ta' Varna tal-awtorità ċentrali tal-aġenzija nazzjonali tat-taxxa), dwar ir-rifjut ta' din tal-aħħar li tinkludi d-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT"), minħabba li l-okkorrenza tat-tranżazzjonijiet tal-input ma tkunx stabbilita.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 2(1)(a) u (c) tad-Direttiva 2006/112 jissuġġetta għall-VAT il-kunsinni ta' merkanzija u l-provvisti ta' servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali.

4 Skont l-Artikolu 62 ta' din id-direttiva:

"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva:

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

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

5 L-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi li l-avveniment li jagħti lok għall-VAT iseħħ u l-VAT tkun eżiġibbli fil-mument li titwettaq il-provvista ta' merkanzija jew ta' servizzi.

6 Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112, id-"[d]ritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

7 L-Artikolu 168(a) ta' din id-direttiva jiddisponi:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabbli oħra."

8 L-Artikolu 178 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"Biex teżerċita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ġejjin:

a) għall-finijiet ta' tnaqqis skond l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jewservizzi, hi għandha jkollha fattura imħejjija skond l-Artikoli 220 sa 236 u l-Artikoli 238, 239 u 240;

[...]"

9 L-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112, li jinsab fit-Taqsima I, intitolata "Persuni responsabbli għall-ħlas tal-VAT lill-awtoritajiet tat-taxxa", tal-Kapitolu I, intitolat "L-obbligu ta' ħlas", tat-Titolu XI ta' din id-direttiva, intitolat "Obbligi ta' persuni taxxabbli u ta' ċerti persuni mhux taxxabbli", jipprovdi:

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

Id-dritt Bulgaru

10 Skont l-Artikolu 70(5) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV Nru 63, tal-4 ta' Awwissu 2006), fil-verżjoni tagħha applikabbli fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem iż-"ZDDS") "ma jistax jiġi invokat dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa jekk din tkun ġiet indebitament iffatturata".

11 L-Artikolu 82(1) taż-ZDDS jipprovdi li t-"taxxa hija dovuta mill-persuna taxxabbli rreġistrata skont il-liġi preżenti, li tkun il-fornitur jew il-prestatarju tal-provvista jew tal-prestazzjoni taxxabbli".

12 Skont l-Artikolu 85 taż-ZDDS, il-VAT hija dovuta minn kull persuna li tindika din it-taxxa fuq fattura.

13 L-Artikolu 113(1) u (2) taż-ZDDS jipprovdi:

"(1) Kull fornitur taxxabbli li jwettaq kunsinna ta' merkanzija, provvista ta' servizzi jew li jirċievi pagament minn qabel għal dan l-iskop, għandu joħroġ fattura li tikkorrispondi għal din it-tranżazzjoni [...]

(2) Il-fattura hija maħruġa f'minn tal-inqas żewġ kopji, waħda għall-fornitur u oħra għad-destinatarju."

14 Skont l-Artikolu 115(1) taż-ZDDS, il-fornitur huwa obbligat jagħti nota li tikkonċerna l-fattura fil-każ ta' modifika tal-bażi tat-taxxa ta' tranżazzjoni jew fil-każ tar-rexissjoni tat-tranżazzjoni li għaliha tkun inħarġet fattura.

15 L-Artikolu 116 taż-ZDDS jiddisponi:

"(1) Ma humiex ammessi korrezzjonijiet u żidiet fil-fatturi u noti b'rabta ma' fatturi. Kull dokument li jinkludi żbalji jew korrezzjonijiet għandu jiġi annullat u sostitwit b'dokument ġdid.

[...]

(3) Huma wkoll ikkunsidrati bħala dokumenti żbaljati dawk il-fatturi u noti b'rabta ma' fatturi li fihom tiġi indikata t-taxxa meta din ma kellhiex tkun hekk indikata.

(4) Meta d-dokumenti li jkun fihom żbalji jew korrezzjonijiet jiddaħħlu fil-kontabbiltà tal-fornitur jew tad-destinatarju, għandu jiġi fformulat dokument ta' kanċellazzjoni għal kull wieħed mill-partijiet, li jinkludi:

1. ir-raġunijiet tal-annullament;

2. in-numru u d-data tad-dokument annullat;

3. in-numru u d-data tad-dokument il-ġdid;

4. għal kull wieħed mill-partijiet, il-firma tal-persuni li fformulaw id-dokument ta' annullament.

[...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

16 Stroy trans kienet irreġistrata b'konformità maż-ZDDS u kellha bħala attività prinċipali t-trasport ta' merkanzija bit-triq kif ukoll il-provvista ta' servizzi mekkaniċi b'apparat speċjalizzat. Matul is-sena 2009, din il-kumpannija naqqset il-VAT tal-input li kienet tirriżulta minn diversi fatturi marbuta mal-kunsinna ta' diesel u maħruġa rispettivament minn Hadzhi 98 EOOD u minn Dieseltrans-73 EOOD (iktar 'il quddiem "Dieseltrans-73").

17 L-awtorità tat-taxxa wettqet verifiki għand iż-żewġ kumpanniji kif ukoll għand il-forniturі tal-input tagħhom. Matul dawn il-verifiki, ġew ippreżentati numru ta' dokumenti mitluba.

18 Wara dawn il-verifiki, l-awtorità tat-taxxa kkunsidrat li d-dokumenti ppreżentati ma kinux jippermettu li jiġi segwit il-proċess tal-karburant u li ma kienx hemm kunsinna effettiva ta' merkanzija li toħroġ mill-fatturi inkwistjoni, b'tali mod li l-kundizzjonijiet neċessarji għall-eżistenza tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input ma kinux milħuqa. Għalhekk, l-awtorità tat-taxxa bagħtet avviż ta' taxxa rettifikattiv lil Stroy trans, fejn tirrifjuta t-tnaqqis tal-VAT fl-ammont totali ta' BGN 42 759.22 u fejn timponi interessi moratorji (iktar 'il quddiem l-"avviż ta' taxxa rettifikattiv ikkontestat").

19 Wara li, b'deċiżjoni tat-28 ta' Frar 2011, dan l-avviż ta' taxxa rettifikattiv ikkontestat ġie kkonfermat mid-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Stroy trans ippreżentat rikors quddiem l-Administrativen sad Varna, fejn targumenta li l-fatturi inkwistjoni kienu jikkorrispondu għal kunsinni effettivi ta' merkanzija, b'tali mod li r-rifjut tad-dritt ta' tnaqqis kien infondat.

20 Matul il-proċedura fil-kawża prinċipali, ġew aċċettati l-konklużjonijiet ta' perizja fil-kontabbiltà mitluba, li jipprovdu, fir-rigward tad-data tal-kontabbiltà li tirrigwarda Dieseltrans-73, il-kwantitajiet ta' karburant mibjugħ fil-mument ta' kull bejgħ.

21 Barra minn hekk, Stroy trans ippreżentat proċess verbali ta' verifika tat-taxxa li tikkonċerna lill-fornitur tagħha Dieseltrans-73 u avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lil din tal-aħħar, stabbiliti qabel l-avviż ta' taxxa rettifikattiv ikkontestat. Skont id-dokumenti ppreżentati, id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input fir-rigward tal-akkwist ta' karburant minn Dieseltrans-73 kien ġie rrifjutat lil din tal-aħħar parzjalment minħabba li l-bejjiegħa rispettivi ma kinux ippreżentaw provi, b'tali mod li seta' jiġi stabbilit li ma kinux saru kunsinni lil Dieseltrans-73, u parzjalment minħabba li l-fatturi oriġinali tax-xiri ma kinux ġew ippreżentati. Min-naħa l-oħra, fir-rigward tal-VAT tal-output iddikjarata minn Dieseltrans-73 u li kienet tikkonċerna l-bejgħ ta' karburant, ġie kkunsidrat li, "fil-kuntest tal-verifika tat-taxxa, ma instabitx raġuni ta' regolarizzazzjoni tal-bażi tat-taxxa li tikkonċerna l-kunsinni eżegwiti u tal-VAT iffatturata".

22 Stroy trans sostniet li l-okkorrenza tal-kunsinni invokati sabiex tibbaża d-dritt għal tnaqqis tagħha hija stabbilita mill-imsemmi avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-fornitur tagħha Dieseltrans-73, u dan minħabba li l-awtorità tat-taxxa ma kinitx irrettifikat, f'dan l-avviż, il-VAT tal-output iddikjarata minn dan il-fornitur.

23 Skont il-qorti tar-rinviju, il-ġurisprudenza tal-Varhoven administrativen sad (Qorti amministrattiva suprema), li tirrigwarda l-prova tal-okkorrenza effettiva ta' kunsinna permezz ta' avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-fornitur tal-persuna taxxabbli li tkun tixtieq teżerċita d-dritt għal tnaqqis, hija eteroġena. Uħud mill-awli ta' din il-qorti jikkunsidraw li tali avviż jikkostitwixxi biss prova waħda fost oħrajn u fih innifisu ma jistax jipprova l-eżistenza ta' kunsinna effettiva ta' merkanzija. Skont awli oħra, il-fatt li tali avviż ma jinkludi l-ebda korrezzjoni tal-VAT iffatturata mill-fornitur ifisser li d-dipartimenti tat-taxxa stess ħarġu dokument uffiċjali li jikkonferma li effettivament twettqet it-tranżazzjoni u li l-VAT relatata ma' din it-tranżazzjoni kienet ġiet iffatturata b'mod korrett.

24 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li hija tinterpreta l-Artikolu 85 taż-ZDDS, li jittrasponi l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112, fis-sens li dan jimponi b'mod speċjali l-eżiġibbiltà tal-VAT imsemmija fuq fattura, kemm jekk il-fattura u l-indikazzjoni tal-VAT ikunu ġġustifikati u kemm jekk le. Barra minn hekk, hija tikkunsidra li, peress li d-dispożizzjonijiet nazzjonali jipprovdu li l-korrezzjonijiet u l-kanċellazzjonijiet ta' fatturi għandhom isiru mill-emittent tagħhom, mingħajr ma jipprevedu l-possibbiltà li tikkoreġihom l-awtorità tat-taxxa, il-VAT imsemmija fuq fattura hija dovuta fiha nfisha u l-organu ta' verifika ma jistax jikkoreġiha.

25 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Administrativen sad Varna ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 203 tad-Direttiva [2006/112], għandu jiġi interpretat fis-sens li l-VAT imniżżla minn persuna fuq fattura hija dovuta irrispettivament mill-fatt jekk ikunx iġġustifikat li titniżżel fuq il-fattura (nuqqas ta' kunsinna jew ta' ħlas), u fis-sens li l-awtoritajiet inkarigati mill-applikazzjoni taz-Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (il-Liġi dwar il-VAT) ma humiex kompetenti sabiex jaġġustaw it-taxxa mniżżla mill-persuna, fid-dawl tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jipprovdu li fattura tista' tiġi aġġustata biss mill-persuna li toħroġha?

2) Il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' proporzjonalità u ta' aspettativi leġittimi huma miksura minn prassi amministrattiva u minn ġurisprudenza tikkonsisti f'li parti (id-destinatarju tal-fattura) tiġi mċaħħda, permezz ta' deċiżjoni ta' aġġustament fiskali, mid-dritt li tnaqqas [il-VAT] tal-input, filwaqt li l-VAT ma hijiex aġġustata, anki f'dan il-każ permezz ta' deċiżjoni ta' aġġustament fiskali, għall-parti l-oħra (il-persuna li toħroġ il-fattura) fil-każijiet segwenti:

— il-persuna li ħarġet il-fattura ma ppreżentat ebda dokument waqt il-verifika fiskali tagħha;

— il-persuna li ħarġet il-fattura ppreżentat dokumenti waqt il-verifika fiskali, iżda il-forniturі tagħha ma produċewx prova jew fid-dawl tal-provi li huma pproduċew ma jirriżultax li l-kunsinna ta' merkanzija jew il-provvista ta' servizzi kienet verament twettqet;

— fil-kuntest tal-verifika fiskali tal-persuna li ħarġet il-fattura, it-tranżazzjonijiet inkwistjoni ma ġewx ivverfikati tul il-proċess tal-kunsinna?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

26 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li l-VAT imsemmija fuq fattura minn persuna hija dovuta minnha indipendentement mill-eżistenza effettiva ta' tranżazzjoni taxxabbli, u jekk mis-semplċii fatt li l-awtorità tat-taxxa ma kkoreġietx, f'avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minnu, jistax jiġi dedott li din l-awtorità rrikonoxxiet li l-imsemmija fattura kienet tikkorrispondi għal tranżazzjoni taxxabbli effettiva.

27 Qabel xejn, għandu jiġi rrilevat li, filwaqt li tikkonċerna l-eżistenza ta' dejn fiskali tal-emittent ta' fattura fil-konfront tal-awtorità tat-taxxa, l-imsemmija domanda hija magħmula fil-kuntest ta' kawża bejn din l-awtorità u d-destinatarju tal-fatturi kkontestati. Din il-kawża tikkonċerna d-dritt ta' dan tal-aħħar għat-tnaqqis tal-VAT imsemmija fil-fatturi ppreżentati, dritt irrifjutat minħabba li dawn il-fatturi ma kinux jikkorrispondu għal kunsinni taxxabbli effettivi, punt li huwa kkontestat mill-persuna taxxabbli.

28 Fil-kuntest ta' din il-kawża, kawża li l-emittent tal-fatturi kkontestati ma huwiex parti minnha, l-obbligi ta' dan tal-aħħar lejn l-awtorità tat-taxxa huma importanti biss b'mod indirett sa fejn avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lil dan l-emittent ġie ppreżentat bħala mezz ta' prova tal-eżistenza effettiva tat-tranżazzjonijiet taxxabbli.

29 Dwar id-dispożizzjoni li kienet tippreċedi l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112, jiġifieri l-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE tas-16 ta' Diċembru 1991 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, skont din id-dispożizzjoni, kull persuna li ssemmi l-VAT fuq fattura jew fuq kull dokument li jservi bħala tali, hija responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa. B'mod partikolari, dawn il-persuni huma responsabbli għall-ħlas tal-VAT indikata fuq fattura indipendentement minn kull obbligu li din titħallas minħabba tranżazzjoni suġġetta għall-VAT (ara s-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco, C-566/07, Ġabra p. I-5295, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 Huwa fatt li skont l-Artikoli 167 u 63 tad-Direttiva 2006/112, id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT iffatturata huwa marbut, bħala regola ġenerali, mal-okkorrenza effettiva ta' tranżazzjoni taxxabbli (ara s-sentenza tas-26 ta' Mejju 2005, António Jorge, C-536/03, Ġabra p. I-4463, punti 24 u 25) u l-eżerċizzju ta' dan id-dritt ma jestendix għall-VAT li hija dovuta, skont l-Artikolu 203 ta' din id-direttiva, esklużivament għaliex hija msemmija fuq il-fattura (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius, C-342/87, Ġabra p. 4227, punti 13 u 19, kif ukoll tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Ġabra p. I-2425, punt 23).

31 Għalhekk, ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali ma huwiex, fil-prinċipju, kompletament eliminat sakemm id-destinatarju ta' fattura li tindika VAT mhux dovuta jista' jibqa' jużaha għall-finijiet ta' tali eżerċizzju, skont l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112 (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Stadeco, iċċitata iktar 'il fuq, punt 29).

32 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-obbligu stipulat fl-Artikolu 203 ta' din id-direttiva huwa intiż li jelimina r-riskju ta' telf ta' dħul fiskali li jista' joħloq id-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikoli 167 *et seq* tal-imsemmija direttiva (ara s-sentenza Stadeco, iċċitata iktar 'il fuq, punt 28).

33 Fir-rigward ta' dan l-għan, l-imsemmi obbligu huwa limitat bil-possibbiltà li, fl-ordinamenti ġuridiċi interni tagħhom, l-Istati Membri jipprovdu għal korrezzjoni tat-taxxa kollha indebitament iffatturata, u dan meta l-emittent tal-fattura juri l-*bona fide* tiegħu jew meta dan tal-aħħar, fi żmien utli, ikun elimina kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Genius, iċċitata iktar 'il fuq, punt 18; tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel, C-454/98, Ġabra p. I-6973, punti 56 sa 61 u 63, kif ukoll tas-6 ta' Novembru 2003, Karageorgou *et*, C-78/02 sa C-80/02, Ġabra p. I-13295, punt 50).

34 Fid-dawl, minn naħa, tal-imsemmija possibbiltà ta' korrezzjoni u, min-naħa l-oħra, tar-riskju li l-fattura li tindika indebitament il-VAT tintuża għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis, l-obbligu previst fl-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112 ma jistax jiġi kkunsidrat bħala li jagħti lill-ħlas dovut in-natura ta' sanzjoni.

35 Barra minn hekk, minn dak premess jirriżulta li, sa fejn l-emittent ta' fattura ma jinvokax waħda mill-ipoteżijiet li jippermettu l-korrezzjoni ta' VAT indebitament iffatturata, imfakkrin fil-punt 33 ta' din is-sentenza, l-awtorità tat-taxxa ma hijiex obbligata, fil-kuntest ta' verifika fiskali ta' dan l-emittent, li tivverifika jekk il-VAT iffatturata u ddikjarata tikkorrispondix għal tranżazzjonijiet taxxabbli verament imwettqa minn dan l-emittent.

36 Issa, fin-nuqqas ta' tali obbligu ta' verifika, mis-sempliċi fatt li l-awtorità tat-taxxa naqset milli tikkoreġi l-VAT iddikjarata mill-emittent tal-fattura, ma jistax jiġi dedott li din l-awtorità rrikonoxxiet li l-fatturi maħruġa minn dan l-emittent kienu jikkorrispondu għal tranżazzjonijiet taxxabbli effettivi.

37 Madankollu, id-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix lill-awtorità kompetenti milli tipproċedi għal verifika tal-eżistenza tat-tranżazzjonijiet iffatturati minn persuna taxxabbli u, jekk ikun il-każ, milli tirregolarizza d-dejn fiskali li jirriżulta mid-dikjarazzjonijiet magħmula mill-persuna taxxabbli. Ir-riżultat ta' tali verifika, bħad-dikjarazzjoni u l-ħlas ta' VAT iffatturata mill-emittent tal-fattura, jikkostitwixxi prova li għandha tittieħed inkunsiderazzjoni mill-qorti nazzjonali meta tevalwa l-eżistenza ta' tranżazzjoni taxxabbli li tagħti d-dritt għal tnaqqis lid-destinatarju ta' fattura f'każ konkret.

38 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel u t-tieni domandi għandha tkun li l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li:

— il-VAT imsemmija fuq fattura minn persuna hija dovuta minnha indipendentement mill-eżistenza effettiva ta' tranżazzjoni taxxabbli;

— mis-sempliċi fatt li l-awtorità tat-taxxa ma kkoreġietx, f'avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minnu, ma jistax jiġi dedott li din l-awtorità rrikonoxxiet li l-imsemmija fattura kienet tikkorrispondi għal tranżazzjoni taxxabbli effettiva.

Fuq it-tieni domanda

39 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' proporzjonalità u ta' aspettattivi leġittimi għandhomx jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu li d-destinatarju ta' fattura jiġi mċaħħad mid-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input minkejja li, fl-avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minn dan tal-aħħar ma kinitx ġiet ikkoreġuta.

40 B'hekk tqum il-kwistjoni ta' jekk id-dritt tal-Unjoni jeżiġix li l-eżistenza effettiva ta' kunsinna ta' merkanzija jew ta' provvista ta' servizzi għandha tiġi evalwata bl-istess mod fir-rigward tal-emittent tal-fattura u fir-rigward tad-destinatarju ta' din il-fattura.

41 Fir-rigward tat-trattament ta' VAT indebitament iffatturata minħabba assenza ta' tranżazzjoni taxxabbli, mid-Direttiva 2006/112 jirriżulta li ż-żewġ operaturi implikati ma humiex neċessarjament ittrattati b'mod identiku, sakemm l-emittent tal-fattura ma jkunx ikkoreġa din il-fattura, kif jirriżulta wkoll mill-punti 29 sa 33 ta' din is-sentenza.

42 Fil-fatt, minn naħa, l-emittent ta' fattura huwa responsabbli għall-ħlas tal-VAT imsemmija fuq din il-fattura anki fin-nuqqas ta' tranżazzjoni taxxabbli, skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112. Min-naħa l-oħra, l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tad-destinatarju ta' fattura huwa limitat għal dawk it-taxxi biss li jikkorrispondu għal tranżazzjoni suġġetta għall-VAT, skont l-Artikoli 63 u 167 ta' din id-direttiva.

43 F'din is-sitwazzjoni, l-osservanza tal-prinċipju ta' newtralità fiskali hija żgurata mill-possibbiltà, li għandha tingħata mill-Istati Membri u mfakkra fil-punt 33 ta' din is-sentenza, li tiġi kkoreġuta t-taxxa kollha indebitament iffatturata, u dan meta l-emittent tal-fattura juri l-*bona fide* tiegħu jew meta dan, fi żmien utli, jelimina kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali.

44 Minn dan isegwi li l-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jipprekludix ir-rifjut tat-tnaqqis tal-VAT tal-input fil-konfront tad-destinatarju ta' fattura, minħabba assenza ta' tranżazzjoni taxxabbli, u dan anki meta, fl-avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-emittent tal-fattura, il-VAT iddikjarata minn dan tal-aħħar ma tkunx ġiet ikkoreġuta.

45 Issa, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, fil-kawża prinċipali l-awtorità tat-taxxa ddeduċiet, b'mod partikolari mill-fatt li l-fornitur ma ppreżentax id-dokumenti mitluba matul verifika fiskali, li ma kienx hemm kunsinna taxxabbli. Peress li din il-konklużjoni hija kkontestata mir-rikorrenti, il-qorti nazzjonali għandha tivverifikaha billi twettaq, skont ir-regoli dwar il-prova fid-dritt nazzjonali, evalwazzjoni sħiħa tal-provi u ċ-ċirkustanzi fattwali kollha fil-kawża prinċipali (ara, b'analoġija, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punt 53, u tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik, C-285/11, punt 32).

46 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li huwa fatt li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni tat-taxxa u l-abbuż eventwali hija għan rikonoxxut u inkoraġġit bid-Direttiva 2006/112 u li l-individwi ma jistgħux, b'mod frawdolenti jew abbużiv, jinvokaw normi tad-dritt tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, Ġabra p. I-1609, punti 68 u 71; tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid, C-80/11 u C-142/11, punt 41, kif ukoll Bonik, iċċitata iktar 'il fuq, punti 35 u 36).

47 Għaldaqstant, l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali għandhom jirrifjutaw il-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li dan id-dritt ikun qiegħed jiġi invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling, C-439/04 u C-440/04, Ġabra p. I-6161, punt 55; Mahagében u Dávid, iċċitata iktar 'il fuq, punt 42, kif ukoll Bonik, iċċitata iktar 'il fuq, punt 37).

48 Madankollu, skont ġurisprudenza daqstant ieħor stabbilita, ma huwiex kompatibbli mas-sistema tad-dritt għal tnaqqis prevista mid-Direttiva 2006/112 li, permezz tar-rifjut ta' dan id-dritt, tiġi ssanzjonata persuna taxxabbli li ma kinitx taf u ma setgħetx tkun taf li t-tranżazzjoni kkonċernata kienet involuta fi frodi mwettqa mill-fornitur jew li tranżazzjoni oħra li tagħmel parti mill-katina ta' distribuzzjoni, qabel jew wara dik imwettqa mill-imsemmija persuna taxxabbli, kienet ivvizzjata bi frodi tal-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et*, C-354/03, C-355/03 u C-484/03, Ġabra p. I-483, punti 52 u 55; Kittel u Recolta Recycling, iċċitata iktar 'il fuq, punti 45, 46 u 60; Mahagében u Dávid, iċċitata iktar 'il fuq, punt 47, kif ukoll Bonik, iċċitata iktar 'il fuq, punt 41).

49 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-punti 61 sa 65 tas-sentenza Mahagében u Dávid, iċċitata iktar 'il fuq, li l-awtorità tat-taxxa ma tistax teżiġi, b'mod ġenerali, mill-persuna taxxabbli li tkun tixtieq teżerċita d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT, minn naħa, li tivverifika li l-emittent tal-fattura

dwar il-merkanzija u s-servizzi li fir-rigward tagħhom jintalab l-eżerċizzju ta' dan id-dritt għandu l-kwalità ta' persuna taxxabbli, li huwa kellu l-merkanzija inkwistjoni u kien kapaċi jikkunsinnahom u li huwa ssodisfa l-obbligi tiegħu ta' dikjarazzjoni u ta' ħlas tal-VAT, sabiex tiżgura ruħha li ma jeżistu ebda irregolaritajiet jew frodi fuq il-livell tal-operaturi preċedenti, jew, min-naħa l-oħra, li jkollha dokumenti f'dan ir-rigward.

50 Minn dan isegwi li qorti nazzjonali li hija mitluba tiddeċiedi jekk, f'każ partikolari, kienx hemm operazzjoni taxxabbli, u li quddiemha l-awtorità tat-taxxa tibbaża ruħha b'mod partikolari fuq l-irregolaritajiet imwettqa mill-emittent tal-fattura jew minn wieħed mill-forniturі tiegħu, bħalma huma lakuni fil-kontabbilità, għandha tiżgura li l-evalwazzjoni tal-provi ma twassalx sabiex jinġieb fix-xejn is-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 48 ta' din is-sentenza u sabiex indirettament tobbliga lid-destinatarju tal-fattura jwettaq verifiki mal-parti l-oħra fil-kuntratt li, fil-prinċipju, ma huwiex obbligat iwettaq.

51 Meta, f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, ir-rifjut tad-dritt għal tnaqqis jirriżulta mill-applikazzjoni tad-Direttiva 2006/112 li tieħu inkunsiderazzjoni r-rekwiżiti taħt il-punti 47 sa 50 ta' din is-sentenza, ma hemm l-ebda indiċi li jippermetti l-preżunzjoni li l-prinċipji ta' proporzjonalità u l-aspettattivi leġittimi jipprekludu tali rifjut.

52 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' proporzjonalità u ta' aspettattivi leġittimi għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li d-destinatarju ta' fattura jiġi mċaħħad mid-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input minħabba l-assenza ta' tranżazzjoni taxxabbli effettiva, minkejja li, fl-avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minn dan tal-aħħar ma ġietx ikkoreġuta. Madankollu, jekk, fid-dawl ta' frodi jew irregolaritajiet imwettqa minn dan l-emittent jew fi stadju preċedenti għat-tranżazzjoni invokata bħala bażi għad-dritt għal tnaqqis, jiġi kkunsidrat li din it-tranżazzjoni effettivament ma saritx, għandu jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi u mingħajr ma d-destinatarju tal-fattura jiġi obbligat iwettaq verifiki li ma huwiex obbligat iwettaq, li dan id-destinatarju kien jaf jew kellu jkun jaf li l-imsemmija tranżazzjoni kienet implikata fi frodi tal-VAT, punt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Fuq l-ispejjeż

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

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

1) L-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li:

— it-taxxa fuq il-valur miżjud imsemmija fuq fattura minn persuna hija dovuta minnha indipendentement mill-eżistenza effettiva ta' tranżazzjoni taxxabbli;

— mis-sempliċi fatt li l-awtorità tat-taxxa ma kkoreġietx, f'avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minnu, ma jistax jiġi dedott li din l-awtorità rrikonoxxiet li l-imsemmija fattura kienet tikkorrispondi għal tranżazzjoni taxxabbli effettiva.

2) **Il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' proporzjonalità u ta' aspettattivi leġittimi għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li d-destinatarju ta' fattura jiġi mċaħħad mid-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input minħabba l-assenza ta' tranżazzjoni taxxabbli effettiva, minkejja li, fl-avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minn dan tal-aħħar ma ġietx ikkoreġuta. Madankollu, jekk, fid-dawl ta' frodi jew irregolaritajiet imwettqa minn dan l-emittent jew fi stadju preċedenti għat-tranżazzjoni invokata bħala bażi għad-dritt għal tnaqqis, jiġi kkunsidrat li din it-tranżazzjoni effettivament ma saritx, għandu jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi u mingħajr ma d-destinatarju tal-fattura jiġi obbligat iwettaq verifiki li ma huwiex obbligat iwettaq, li dan id-destinatarju kien jaf jew kellu jkun jaf li l-imsemmija tranżazzjoni kienet implikata fi frodi tal-VAT, punt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.**

Firem