SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla)

23 ta' April 2015*

"Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 2006/112/KE — Prinċipju ta' newtralità fiskali — Persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT — Likwidazzjoni żbaljata tal-VAT mid-destinatarju — Issuġġettar tal-fornitur ta' servizzi għall-VAT — Rifjut li jingħata r-rimbors tal-VAT lill-fornitur ta' servizzi"

Fil-Kawża C-111/14,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Varhoven administrativen sad (il-Bulgarija), permezz ta' deċiżjoni tal-24 ta' Frar 2014, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-7 ta' Marzu 2014, fil-proċedura

GST – Sarviz AG Germania

vs

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla),

komposta minn S. Rodin, President tal-Awla, A. Borg Barthet (Relatur) u E. Levits, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Szpunar,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għad-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, minn G. Arnaudov, bħala aġent,

— għall-Gvern Bulgaru, minn E. Petranova u M. Georgieva, bħala aġenti,

— għall-Gvern Grieg, minn K. Georgiadis u I. Kotsoni, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn S. Petrova u C. Soulay, 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 tal-Artikoli 193 u 194 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 247, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/88/UE, tas-7 ta' Diċembru 2010 (ĠU L 326, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"), kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn GST – Sarviz AG Germania (iktar 'il quddiem "GST – Sarviz") u d-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, (Direttur tad-Direttorat "Appelli u prattiki fil-qasam tal-fiskalità u tas-sigurtà soċjali" kompetenti għal Plovdiv fi ħdan l-amministrazzjoni ċentrali tal-aġenzija nazzjonali tad-dħul pubbliku, iktar 'il quddiem id-"Direktor") dwar ir-rifjut ta' dan tal-aħħar li jirrimborsa l-VAT lil GST – Sarviz.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din titħallas minn persuna oħra fil-każijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199 u fl-Artikolu 202."

4 L-Artikolu 194 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"1. Fejn il-provvista taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi titwettaq minn persuna taxxabbli li mhijiex stabbilita fl-Istat Membru li fih il-VAT hi dovuta, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-persuna obbligata li tħallas il-VAT hija l-persuna li lilha qed issir il-provvista tal-merkanzija jew servizzi.

2. L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu l-kondizzjonijiet għall-implimentazzjoni tal-paragrafu 1."

Id-dritt Bulgaru

5 L-Artikolu 82 tal-Liġi Bulgara dwar il-VAT (Zakon za danak varhu dobavena stoynost, DV Nru 63, tal-4 ta' Awwissu 2006), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem iż-"ZDDS") jiddetermina l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-Vat fil-każ ta' tranżazzjoni taxxabbli.

6 L-Artikolu 82(1) taż-ZDDS jipprevedi li:

"It-taxxa hija dovuta mill-fornitur tal-oġġett/servizz taxxabbli rreġistrat għall-VAT skont din il-liġi, ħlief fil-każijiet imsemmija fil-paragrafi (4) u (5)."

7 Skont l-imsemmi Artikolu 82(2), "[m]eta l-fornitur ikun persuna taxxabbli li ma hijiex stabbilita fit-territorju tal-pajjiż u meta l-kunsinna jew il-provvista sseħħ fil-pajjiż u hija tkun taxxabbli, it-taxxa tkun dovuta mid-destinatarju fil-każ:

[...]

3) ta' provvista ta' servizz, meta d-destinatarju jkun persuna taxxabbli skont l-Artikolu 3(1), (5) u (6)."

8 Skont l-Artikolu 71(1)(1) taż-ZDDS, "il-persuna taxxabbli għandha teżerċita d-dritt tagħha li tnaqqas kreditu ta' taxxa meta hija tkun tissodisfa l-kundizzjonijiet li ġejjin: […] għandha dokument fiskali stabbilit skont ir-rekwiżiti tal-Artikoli 114 u 115, li fih it-taxxa hija indikata b'mod separat għall-oġġetti jew servizzi li tagħhom hija d-destinatarja […]"

9 L-Artikolu 102(1) taż-ZDDS jipprovdi:

"Meta l-amministrazzjoni fiskali tikkonstata li persuna ma ssodisfatx, fit-terminu preskritt, l-obbligu tagħha li tippreżenta applikazzjoni għal reġistrazzjoni, hija għandha tirreġistraha billi toħroġ avviż ta' reġistrazzjoni jekk il-kundizzjonijiet ta' reġistrazzjoni jkunu ssodisfatti."

10 L-Artikolu 129(1), (5) u (7) tal-Kodiċi tal-Proċeduri Fiskali u tas-Sigurtà Soċjali (danachno osiguritelen protsesualen kodeks) jipprovdi:

"1. It-tpaċija jew ir-rimbors jista' jseħħ fuq l-inizjattiva tal-amministrazzjoni fiskali jew fuq talba bil-miktub tal-persuna kkonċernata. It-talba għal tpaċija jew għal rimbors għandha tiġi eżaminata jekk din tiġi ppreżentata fi żmien 5 snin mill-1 ta' Jannar tas-sena ta' wara dik li fiha jseħħ il-fatt li jwassal għar-rimbors, sakemm il-liġi ma tipprovdix mod ieħor.

[...]

5. L-amministrazzjoni fiskali hija obbligata tirrimborsa jew twettaq it-tpaċija skont il-paragrafu (2)(2) fi żmien 30 jum mid-data li fiha tasal għal deċiżjoni ġudizzjarja jew amministrattiva li tkun daħlet fis-seħħ, l-ammonti kollha msemmija fiha kif ukoll l-interessi akkumulati skont il-paragrafu (6) meta l-imsemmija deċiżjoni tkun irrikonoxxiet lill-persuna taxxabbli d-dritt li tirċievi: 1) ammonti ta' taxxa, kontribuzzjonijiet soċjali obbligatorji, miżati u multi mħallsa, mogħtija jew riċevuti indebitament, jew ta' sanzjonijiet pekunjarji ffissati, riċevuti jew imposti mill-amministrazzjoni fiskali, inkluż meta dawn jitħallsu fuq ordni jew avviż bil-miktub; 2) ammonti li r-rimbors tagħhom ġie rrifjutat b'mod illegali; 3) ammonti u danni mogħtija lilha u spejjeż sostnuti.

[...]

7. L-avviżi ta' tpaċija jew ta' rimbors jistgħu jiġu kkontestati skont il-modalitajiet ta' appell kontra l-avviżi ta' aġġustament."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

11 Mill-15 ta' Frar sad-29 ta' Diċembru 2010, GST – Sarviz, stabbilita fil-Ġermanja, ipprovdiet servizzi tekniċi u servizzi ta' konsulenza lil GST Skafolding Bulgaria EOOD (iktar 'il quddiem "GST Skafolding"), stabbilita fil-Bulgarija. Billi qieset li, matul il-provvista tagħha tas-servizzi matul il-perijodu kontenzjuż, GST – Sarviz ma kellhiex stabbiliment fiss fit-territorju Bulgaru, GST Skafolding ħallset il-VAT dovuta fuq l-imsemmija provvisti, skont il-proċedura ta' awtolikwidazzjoni prevista fl-Artikolu 82(2) taż-ZDDS. F'dan ir-rigward, skont l-Artikolu 117(1) taż-ZDDS, din tal-aħħar ħarġet in-noti relatati mal-fatturi maħruġa minn GST – Sarviz, noti li tniżżlu fil-mastru tal-bejgħ.

12 Permezz ta' deċiżjoni ta' aġġustament fiskali tat-12 ta' Marzu 2012, l-amministrazzjoni fiskali Bulgara kkonstatat li, għall-perijodu li matulu hija pprovdiet is-servizzi tagħha lil GST Skafolding, GST – Sarviz kellha stabbiliment fiss fis-sens tal-paragrafu (1)(10) tad-dispożizzjonijiet addizzjonali taż-ZDDS u li GST – Sarviz kienet responsabbli għall-ħlas tal-VAT għal dawn is-servizzi. Hija waslet għall-konklużjoni li din il-kumpannija kellha tippreżenta talba għar-reġistrazzjoni għall-VAT sa mhux iktar tard mill-15 ta' Frar 2010. Konsegwentement, din l-amministrazzjoni qieset li l-imsemmija

kumpannija kienet responsabbli għall-ħlas tal-VAT għall-provvisti magħmula bejn il-15 ta' Frar u d-29 ta' Diċembru 2010, li kienet tammonta għal 224914.89 lev Bulgaru (BGN) flimkien mal-interessi moratorji.

13 GST – Sarviz ħallset is-somma mitluba mill-amministrazzjoni fiskali fis-26 ta' Marzu 2012 u fil-5 ta' Settembru 2012 ippreżentat talba għal tpaċija jew għal rimbors tat-taxxa mħallsa, abbażi tal-Artikolu 129(1) tal-Kodiċi tal-Proċeduri Fiskali u tas-Sigurtà Soċjali.

14 Fl-avviż ta' tpaċija jew rimbors tagħha tal-1 ta' Ottubru 2012, l-amministrazzjoni fiskali rrifjutat ir-rimbors għar-raġuni li l-kundizzjonijiet legali ta' rimbors tal-VAT ma kinux issodisfatti f'dan il-każ. Fil-fehma tagħha, billi d-deċiżjoni ta' aġġustament hija att amministrattiv validu u fl-assenza ta' deċiżjoni ġudizzjarja eżekuttiva jew ta' deċiżjoni amministrattiva applikabbli fis-sens tal-Artikolu 129(5) tal-Kodiċi tal-Proċeduri Fiskali u tas-Sigurtà Soċjali, it-taxxa mħallsa ma setgħetx titqies li mhix dovuta u li għandha titħallas lura.

15 GST – Sarviz appellat quddiem id-Direktor. Permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Diċembru 2012, id-Direktor ċaħad dan l-appell, billi qies li l-att ikkontestat kien leċitu għar-raġunijiet li għalihom ġie adottat. Fir-rigward ta' din id-deċiżjoni ġie ppreżentat rikors quddiem l-Administrativen sad Plovdiv (tribunal amministrattiv ta' Plovdiv). Dan ukoll ġie miċħud għal raġunijiet ekwivalenti għal dawk invokati mill-amministrazzjoni fiskali. GST – Sarviz appellat fil-kassazzjoni quddiem il-Varhoven administrativen sad (Qorti amministrattiva suprema).

16 Il-qorti tar-rinviju tenfasizza li l-amministrazzjoni fiskali rrifjutat li tagħti lil GST Skafolding id-dritt li tnaqqas kreditu ta' taxxa għall-VAT li hija kienet ħallset, għar-raġuni li hija ma kellhiex id-dokument fiskali korrispondenti rikjest fl-Artikolu 71(1)(1) taż-ZDDS. Fil-fatt, skont il-leġiżlazzjoni Bulgara, l-eżistenza ta' deċiżjoni ta' aġġustament fiskali, bħal dik inkwistjoni adottata fit-12 ta' Marzu 2012, tirrendi impossibbli r-regolarizzazzjoni tad-dokumenti fiskali. Għaldaqstant GST Skafolding sabet ruħha mingħajr dokument fiskali validu li kien jagħti d-dritt għat-tnaqqis ta' kreditu ta' taxxa.

17 Il-qorti tar-rinviju tirrileva wkoll li l-fatt li l-VAT tinġabar darbtejn, jiġifieri darba fir-rigward tal-fornitur u darba fir-rigward tad-destinatarju, u li jiġi rrifjutat ir-rimbors lill-fornitur u t-tnaqqis tal-kreditu ta' taxxa lid-destinatarju jmur kontra l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT. Skont din il-qorti, ir-rifjut ta' rimbors għandu l-effett li jittrasferixxi l-oneru fiskali fuq il-fornitur.

18 Minkejja li hija tirrileva li l-Artikoli 193 u 194 tad-Direttiva tal-VAT ma ġewx interpretati b'mod li jista' jkun utli għall-fatti tal-kawża ineżami, il-qorti tar-rinviju tagħmel riferiment għas-sentenza ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), li tgħid li fl-assenza ta' regoli proċedurali fl-ordinament ġuridiku nazzjonali, id-dritt tal-fornitur u tad-destinatarju ta' tranżazzjoni li jiġu ttrattati b'mod identiku fir-rigward tan-natura taxxabbli ta' din il-provvista u tal-VAT dovuta fuqha, fil-prattika jsir ineffettiv. F'dak li jirrigwarda l-prinċipju ta' newtralità fiskali, hija tinvoka l-interpretazzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Varhoven administrativen sad iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) Id-dispożizzjoni tal-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li l-VAT hija dovuta darba biss mill-persuna taxxabbli li twettaq provvista taxxabbli ta' oġġetti jew ta' servizzi, jew mill-persuna li lilha ssir il-provvista ta' oġġetti jew ta' servizzi, iżda mhux mit-tnejn li huma fl-istess ħin, meta l-provvista taxxabbli ta' oġġetti jew ta' servizzi titwettaq minn persuna taxxabbli li ma tkunx stabbilita fl-Istat Membru fejn tkun dovuta l-VAT, u meta dan ikun previst mill-Istat Membru kkonċernat?

2) Fil-każ li jitqies li l-VAT hija dovuta biss minn persuna waħda minn dawn iż-żewġ persuni - jiġifieri jew mill-fornitur jew mid-destinatarju - meta dan ikun previst mill-Istat Membru kkonċernat, ir-regola li tinsab fl-Artikolu 194 tad-Direttiva għandha tiġi osservata wkoll fil-każijiet fejn id-destinatarju tal-provvista jkun applika b'mod żbaljat il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni minħabba li jkun ikkunsidra li l-fornitur ma kellux stabbiliment fiss għall-finijiet tal-VAT fit-territorju tar-Repubblika tal-Bulgarija, meta fil-fatt il-fornitur kien waqqaf stabbiliment fiss għall-finijiet tas-servizzi pprovduti?

3) Il-prinċipju ta' newtralità fiskali, bħala prinċipju fundamentali għall-implementazzjoni u għall-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT, għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti prassi ta' kontroll fiskali, bħal dak f'din il-kawża, fejn, minkejja l-proċedura ta' awtolikwidazzjoni segwita mill-benefiċjarju tas-servizzi, il-VAT reġgħet ittieħdet inkunsiderazzjoni — din id-darba bħala oneru fuq il-fornitur — fid-dawl tal-fatt li l-benefiċjarju [d-destinatarju] kien diġà kkalkola t-taxxa li tikkorrispondi għall-provvista, fid-dawl tal-fatt li huwa eskluż kull riskju ta' telf ta' dħul fiskali u fid-dawl tal-fatt li ma tapplikax il-leġiżlazzjoni prevista fid-dritt nazzjonali għar-rettifika tad-dokumenti fiskali?

4) Il-prinċipju ta' newtralità fiskali għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li, fuq il-bażi ta' dispożizzjoni nazzjonali, l-awtorità tat-taxxa tirrifjuta lill-fornitur ta' servizz — servizz li fir-rigward tiegħu l-benefiċjarju kkalkola t-taxxa skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 82 taz-ZDDS — ir-rimbors tal-VAT meħuda inkunsiderazzjoni darbtejn, u dan minkejja li l-awtorità tat-taxxa rrifjutat li tirrimborsa l-VAT meħuda inkunsiderazzjoni darbtejn lill-benefiċjarju minħabba li huwa ma għandux id-dokument fiskali korrispondenti u minkejja li l-leġiżlazzjoni dwar ir-rettifika fil-liġi nazzjonali ma għadhiex applikabbli minħabba li hemm deċiżjoni ta' aġġustament fiskali valida?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

20 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li l-unika persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT hija jew il-persuna taxxabbli li tipprovdi provvista ta' servizzi, jew id-destinatarju ta' din il-provvista meta din tkun ġiet ipprovduta minn stabbiliment fiss li jinsab fl-Istat Membru fejn il-VAT hija dovuta.

21 Skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT, il-VAT għandha tkun dovuta mill-persuna taxxabbli li tipprovdi provvista ta' servizzi taxxabbli, ħlief fil-każijiet fejn din it-taxxa tkun dovuta minn persuna oħra b'applikazzjoni, b'mod partikolari, tal-Artikolu 194 ta' dik id-direttiva. Skont dan l-aħħar artikolu, meta l-provvista ta' servizzi taxxabbli ssir minn persuna taxxabbli li ma hijiex stabbilita fl-Istat Membru fejn il-VAT hija dovuta, l-Istati Membri jistgħu jipprevedu li, f'dan il-każ, il-persuna taxxabbli tkun id-destinatarju tal-provvista ta' servizzi.

22 Minn dan jirriżulta li, skont id-Direttiva tal-VAT, bħala prinċipju huwa biss il-fornitur ta' servizzi li huwa responsabbli għall-ħlas tal-VAT, ħlief meta dan ma jkunx stabbilit fl-Istat Membru li fih il-VAT hija dovuta u meta dan l-Istat ikun ippreveda li l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT hija d-destinatarja tal-provvista ta' servizzi.

23 F'dan il-każ, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, wara kontroll, l-amministrazzjoni fiskali Bulgara adottat, fit-12 ta' Marzu 2012, deċiżjoni ta' aġġustament fiskali li permezz tagħha hija qieset li l-fornitur, GST – Sarviz, kellu stabbiliment fiss fil-Bulgarija li minnu s-servizzi tekniċi u s-servizzi ta' konsulenza ġew ipprovduti lil GST Skafolding.

24 F'dawn iċ-ċirkustanzi jsegwi li, skont id-Direttiva tal-VAT, huwa biss il-fornitur ta' servizzi bħalma hija GST – Sarviz li għandu jħallas, lill-amministrazzjoni fiskali Bulgara, il-VAT dovuta fuq is-servizzi li huwa pprovda fil-Bulgarija mill-15 ta' Frar sad-29 ta' Diċembru 2010.

25 Għaldaqstant, hemm lok li r-risposta għall-ewwel domanda tkun li l-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT hija biss il-persuna taxxabbli li tipprovdi provvista ta' servizzi meta din tkun ġiet ipprovduta minn stabbiliment fiss li jinsab fl-Istat Membru fejn il-VAT hija dovuta.

Fuq it-tieni domanda

26 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 194 tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jippermetti lill-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru li tqis bħala persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT id-destinatarju ta' provvista ta' servizzi pprovduta minn stabbiliment fiss tal-fornitur, meta kemm dan tal-aħħar kif ukoll id-destinatarju ta' dawn is-servizzi huma stabbiliti fit-territorju tal-istess Stat Membru, anki jekk dan id-destinatarju diġà ħallas din it-taxxa billi bbaża ruħu fuq il-preżunzjoni żbaljata li l-imsemmi fornitur ma kellux stabbiliment fiss f'dan l-Istat.

27 Hekk kif tfakkar fil-punt 21 ta' din is-sentenza, il-possibbiltà għall-Istati Membri li jipprevedu l-applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni hija limitata, skont l-Artikolu 194 tad-Direttiva tal-VAT, biss għall-ipoteżi fejn il-fornitur ta' servizzi ma jkunx stabbilit fl-Istat Membru li fih hija dovuta l-VAT.

28 Minn dan isegwi li, meta s-servizzi jkunu ġew ipprovduti minn stabbiliment fiss tal-fornitur li jinsab fit-territorju tal-Istat Membru li fih hija dovuta l-VAT, id-destinatarju ta' tali servizzi ma jistax jitqies li huwa persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT.

29 F'dan ir-rigward, iċ-ċirkustanza li d-destinatarju ta' dawn is-servizzi ħallas il-VAT billi bbaża ruħu fuq il-preżunzjoni żbaljata li l-fornitur ma kellux stabbiliment fiss fis-sens tad-Direttiva tal-VAT, ma tistax tawtorizza lill-amministrazzjoni fiskali li tidderoga minn din ir-regola billi tqis li l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT ma hijiex il-fornitur, iżda d-destinatarju.

30 Għaldaqstant, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 194 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jippermettix lill-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru li jqis bħala persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT id-destinatarju ta' provvista ta' servizzi pprovduta minn stabbiliment fiss tal-fornitur, meta kemm dan tal-aħħar kif ukoll id-destinatarju ta' dawn is-servizzi huma stabbiliti fit-territorju tal-istess Stat Membru, anki jekk dan id-destinatarju diġà ħallas din it-taxxa billi bbaża ruħu fuq il-preżunzjoni żbaljata li l-imsemmi fornitur ma kellux stabbiliment fiss f'dan l-Istat.

Fuq it-tielet u r-raba' domandi

31 Permezz tat-tielet u r-raba' domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jippreskludi dispożizzjoni nazzjonali li tippermetti lill-amministrazzjoni fiskali li tirrifjuta lill-fornitur ta' servizzi r-rimbors ta' din it-taxxa li huwa ħallas, filwaqt li d-destinatarju ta' dawn is-servizzi, li wkoll ħallas l-imsemmija taxxa għall-istess servizzi, ma ngħatalux id-dritt li jnaqqasha minħabba li huwa ma kellux id-dokument fiskali korrispondenti, peress li l-liġi nazzjonali ma tippermettix ir-regolarizzazzjoni tad-dokumenti fiskali meta jkun jeżisti avviż ta' aġġustament definittiv.

32 Fl-ewwel lok, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja kemm-il darba ddeċidiet li l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT huwa rifless fis-sistema tat-tnaqqis, sistema li hija intiża li teħles b'mod sħiħ lill-persuna taxxabbli mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tagħha. Is-sistema komuni tal-VAT konsegwentement tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-oneru fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, ikunu x'ikunu l-għanijiet u r-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, sakemm l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (sentenza Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Fit-tieni lok, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li, sabiex tiżgura n-newtralità tal-VAT, huma l-Istati Membri li għandhom jipprevedu, fl-ordinament ġuridiku intern tagħhom, il-possibbiltà ta' regolarizzazzjoni ta' kwalunkwe taxxa ffatturata indebitament, ladarba min ikun ħareġ il-fattura juri l-*bona fide* tiegħu. Madankollu, meta min ikun ħareġ il-fattur jkun, fi żmien xieraq, elimina kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali, il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jirrikjedi li din it-taxxa ffatturata indebitament tkun tista' tiġi korretta mingħajr ma tali regolarizzazzjoni tkun tista' tiġi suġġetta, mill-Istati Membri, għall-*bona fide* ta' min joħroġ l-imsemmija fattura. Din ir-regolarizzazzjoni ma tistax tiddependi fuq is-setgħa diskrezzjonali tal-amministrazzjoni fiskali (sentenza Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punti 26 u 27 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

34 Fit-tielet lok, għandu jitfakkar li l-miżuri li l-Istati Membri jistgħu jadottaw sabiex jiżguraw il-ġbir eżatt tat-taxxa u li jevitaw il-frodi ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tali għanijiet jintlaħqu. Għaldaqstant, huma ma jistgħux jintużaw b'mod li huma jimminaw in-newtralità tal-VAT, liema newtralità tikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mid-dritt tal-Unjoni f'dan il-qasam (sentenza Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punti 28 u 29 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

35 Fir-rigward tal-kawża prinċipali, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta, minn naħa, li, skont id-dritt nazzjonali applikabbli, il-fornitur ta' servizzi ma fadallux il-possibbiltà li jirregolarizza l-fatturi li huwa jkun ħareġ peress li l-amministrazzjoni fiskali adottat avviż ta' aġġustament definittiv fir-rigward tiegħu fit-12 ta' Marzu 2012. Min-naħa l-oħra, ma huwiex ikkontestat li dan il-fornitur debitament ħallas il-VAT mitluba f'dan l-avviż permezz ta' ordni ta' pagament tas-26 ta' Marzu 2012.

36 Barra minn hekk, hekk kif il-qorti tar-rinviju tirrileva, billi l-amministrazzjoni fiskali rrifjutat b'mod definittiv, lid-destinatarju tal-imsemmija fatturi, id-dritt li l-VAT li huwa ħallas permezz tal-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni titnaqqas, ir-riskju ta' telf fiskali marbuta mal-eżerċizzju ta' dan id-dritt huwa eliminat kompletament.

37 F'tali ċirkustanzi, peress li l-fornitur ta' servizzi ma jistax jirregolarizza l-imsemmija fatturi u għaldaqstant huwa impossibbli għalih li jitlob lid-destinatarju ta' dawn is-servizzi sabiex iħallas il-VAT, il-fatt li l-amministrazzjoni fiskali tirrifjutalu r-rimbors ta' din il-VAT iwassal sabiex huwa jkollu jbati l-oneru fiskali ta' din it-taxxa u, għaldaqstant, huwa kuntrarju għall-prinċipju ta' newtralità tal-VAT.

38 Għall-kuntrarju, is-sitwazzjoni tkun mod ieħor fl-ipoteżi fejn il-fornitur ta' servizzi, wara li jkun debitament ħallas il-VAT li għall-ħlas tagħha kien responsabbli, wara l-avviż ta' aġġustament definittiv, seta', skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali, jirregolarizza l-fatturi maħruġa u jirkupra din il-VAT mingħand id-destinatarju tas-servizzi li jkun talab lill-amministrazzjoni fiskali għat-tnaqqis tagħha.

39 Barra minn hekk, l-impossibbiltà li jiġu rregolarizzati d-dokumenti fiskali fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, fejn l-eliminazzjoni tar-riskju ta' telf ta' dħul fiskali tkun definittiva, ma hijiex neċessarja sabiex jiġi żgurat il-ġbir tal-VAT u għall-prevenzjoni tal-frodi.

40 Fl-aħħar nett, għandu wkoll jitfakkar li l-prinċipju ta' sistema komuni tal-VAT jikkonsisti fl-applikazzjoni, għall-oġġetti u għas-servizzi, taxxa ġenerali fuq il-konsum eżattament proporzjonali għall-prezz tagħhom, b'mod li l-amministrazzjoni fiskali ma tkunx tista' tirċievi bħala VAT ammont ogħla minn dak hekk ikkalkolat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Tulică u Plavoşin, C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punti 32 u 36 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

41 Issa, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kwistjoni fil-kawża prinċipali, ir-rifjut, lil fornitur ta' servizzi, tar-rimbors tal-VAT iwassal sabiex l-oneru fiskali ta' din it-taxxa jintefa' kemm fuq il-fornitur ta' servizzi kif ukoll fuq id-destinatarju ta' dawn is-servizzi u jwassal sabiex l-amministrazzjoni fiskali tirċievi ammont ta' VAT ogħla minn dak li l-fornitur suppost kien ikollu jirċievi min-naħa tad-destinatarju li kieku kien possibbli għalih li jirregolarizza l-fatturi maħruġa, sa fejn din l-amministrazzjoni tkun ġabret il-VAT darbtejn, min-naħa l-waħda, mingħand id-destinatarju tas-servizzi u, min-naħa l-oħra, mingħand il-fornitur ta' dawn is-servizzi.

42 Mill-kunsiderazzjonijiet ta' hawn fuq jirriżulta li r-risposta għat-tielet u r-raba' domandi għandha tkun li l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi dispożizzjoni nazzjonali li tippermetti lill-amministrazzjoni fiskali li tirrifjuta lill-fornitur ta' servizzi r-rimbors ta' din it-taxxa li huwa ħallas, filwaqt li d-destinatarju ta' dawn is-servizzi, li wkoll ħallas l-imsemmija taxxa għall-istess servizzi, inċaħadlu d-dritt li jnaqqasha minħabba li huwa ma kellux id-dokument fiskali korrispondenti, peress li l-liġi nazzjonali ma tippermettix ir-regolarizzazzjoni tad-dokumenti fiskali meta jkun jeżisti avviż ta' aġġustament definittiv.

Fuq l-ispejjeż

43 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 (Is-Sitt Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 193 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 2010/88/UE, tas-7 ta' Diċembru 2010, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud hija biss il-persuna taxxabbli li tipprovdi provvista ta' servizzi meta din tkun ġiet ipprovduta minn stabbiliment fiss li jinsab fl-Istat Membru fejn din it-taxxa hija dovuta.**

2) **L-Artikolu 194 tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2010/88, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jippermettix lill-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru li jqis bħala persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud id-destinatarju ta' provvista ta' servizzi pprovduta minn stabbiliment fiss tal-fornitur, meta kemm dan tal-aħħar kif ukoll id-destinatarju ta' dawn is-servizzi huma stabbiliti fit-territorju tal-istess Stat Membru, anki jekk dan id-destinatarju diġà ħallas din it-taxxa billi bbaża ruħu fuq il-preżunzjoni żbaljata li l-fornitur ma kellux stabbiliment fiss f'dan l-Istat.**

3) **Il-prinċipju ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi dispożizzjoni nazzjonali li tippermetti lill-amministrazzjoni fiskali li tirrifjuta lill-fornitur ta' servizzi r-rimbors ta' din it-taxxa li huwa ħallas, filwaqt li d-destinatarju ta' dawn is-servizzi, li wkoll ħallas l-imsemmija taxxa għall-istess servizzi, inċaħadlu d-dritt li jnaqqasha minħabba li huwa ma kellux id-dokument fiskali korrispondenti, peress li l-liġi nazzjonali ma tippermettix ir-regolarizzazzjoni tad-dokumenti fiskali meta jkun jeżisti avviż ta' aġġustament definittiv.**

Firem