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

18 ta' Ġunju 2009 *

Fil-kawża C-566/07,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajjiżi l-Baxxi), permezz ta' deċiżjoni tat-30 ta' Novembru 2007, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-21 ta' Diċembru 2007, fil-proċedura

Staatssecretaris van Financiën

vs

Stadeco BV,

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

komposta minn A. Rosas, President tal-Awla, A. Ó. Caoimh, U. Lõhmus, P. Lindh u A. Arabadjiev (Relatur), Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

Avukat Ġenerali: J. Kokott,
Reġistratur: C. Strömholm, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-11 ta' Diċembru 2008,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Stadeco BV, minn A. Fruijtier, advocaat,

— għall-Gvern Olandiż, minn C. Wissels, M. de Grave u C. ten Dam, bħala aġenti,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn M. Lumma u C. Blaschke, bħala aġenti,

— għall-Gvern Elleniku, minn S. Spyropoulos, S. Trekli u M. Tassopoulou, bħala aġenti,

— għall-Gvern Taljan, minn R. Adam, bħala aġent, assistit minn G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn D. Triantafyllou u W. Roels, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-12 ta' Marzu 2009,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-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), iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva") u l-prinċipju ta' newtralità fiskali.

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn is-Staatssecretaris van Financiën (iktar 'il quddiem is-"Staatssecretaris") u Stadeco BV (iktar 'il quddiem "Stadeco") dwar id-dritt ta' persunna taxxabbli għall-aġġustament tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") imniżżla fil-fattura mibgħuta lill-benefiċjarju tas-servizzi pprovduti.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 Skond l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, huma suġġetti għall-VAT "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

4 L-Artikolu 9(2)(ċ) ta' din id-direttiva jipprovdi li "il-post tal-provvista tas-servizzi li għandhom x'jaqsmu ma' […] attivitajiet kulturali, artistiċi, sportivi, xjentifiċi, edukattivi, ta' divertiment jew attivitajiet simili, inklużi l-attivitajiet ta' l-organizzaturi ta' attivitajiet bħal dawn, u fejn jixraq, il-provvista ta' servizzi anċillari […] għandu jkun il-post fejn dawk is-servizzi jingħataw materjalment".

5 L-Artikolu 21(1)(ċ) tal-imsemmija direttiva jiddisponi li l-VAT hija dovuta, fis-sistema interna minn "kwalunkwe persuna li ssemmi [il-VAT] fuq fattura jew dokument ieħor li jservi bħala fattura".

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

6 Skont l-Artikolu 1(1)(a) tal-Liġi tal-1968 dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Wet op de omzetbelasting 1968), tat-28 ta' Ġunju 1968 (*Staatsblad* 1968, Nru 329), fil-verżjoni tagħha applikabbli għas-sena fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"WET"), huwa "stabbilit taħt it-titolu ta' 'taxxa fuq il-fatturat' taxxa miġbura fuq […] il-konsenja ta' beni u l-prestazzjonijiet ta' servizzi pprovduti lill-Pajjiżi l-Baxxi minn negozjant fil-kuntest tal-impriża tiegħu".

7 L-Artikolu 6(2)(c)(1) tal-Wet jipprovdi li "il-post tal-provvista tas-servizzi li għandhom x'jaqsmu ma' [...] attivitajiet kulturali, artistiċi, sportivi, xjentifiċi, edukattivi, ta' divertiment jew attivitajiet simili [...] għandu jkun il-post fejn dawk is-servizzi jingħataw materjalment".

8 L-Artikolu 12(1) tal-Wet jipprovdi li "t-taxxa għandha tiġi miġbura min-negozjant li jwettaq il-provvista jew li jipprovdi s-servizz".

9 L-Artikolu 14(1) tal-Wet jipprovdi li t-"taxxa li saret dovuta matul eżerċizzju għandha titħallas abbażi ta' dikjarazzjoni".

10 L-Artikolu 37 tal-Wet jipprevedi li "[k]ull persuna li, fil-fattura, iddaħħal, b'mod jew ieħor, tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ li ma tkunx dovuta minnha għal raġunijiet differenti minn dawk elenkati f'dan l-artikolu, għandha obbligu li tħallas din it-taxxa mill-mument meta toħroġ fattura; hija għandha tħallas din it-taxxa skont l-Artikolu 14".

11 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, fiż-żmien tal-fatti tal-kawża prinċipali u, hekk kif speċifika l-gvern Olandiż, skont l-istruzzjonijiet tas-Staatssecretaris, l-awtoritajiet fiskali Olandiżi kienu talbu, għall-finijiet tal-aġġustament tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, lil dak li ħareġ il-fattura li daħħal żbaljatament tali taxxa, sabiex jikkorreġi l-fattura, jew permezz tal-ħruġ ta' fattura ġdida jew permezz ta' għotja ta' nota ta' kreditu lill-benefiċjarju tas-servizzi pprovduti.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

12 Stadeco hija impriża stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi li teżerċita attivitajiet ta' kiri, immontar u ħatt ta' stands fil-fieri u fl-espożizzjonijiet.

13 Mill-1993 sal-1995, Stadeco pprovdiet is-servizzi tagħha fil-Ġermanja u fi Stati terzi lill-Economische Voorlichtingsdienst (servizz tal-informazzjoni ekonomika, iktar 'il quddiem l-"EVD"), korp ta' dritt pubbliku stabbilit fil-Pajjiżi l-Baxxi u dipendenti fuq il-Ministeru tal-Affarijiet Economici. L-EVD uża s-servizzi ta' Stadeco esklużivament għal attivitajiet mhux suġġetti għat-taxxa fuq il-dħul mill-bejgħ fil-Pajjiżi l-Baxxi u ma kellu, bħala parti minn korp ta' dritt pubbliku, dritt għal ebda tnaqqis taħt din it-taxxa.

14 Il-fatturi għall-imsemmija servizzi pprovduti barra mill-Pajjiżi l-Baxxi kienu jesponu l-ammonti dovuti taħt din it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ li kieku kienet tkun applikabbli għal servizzi identiċi pprovduti fil-Pajjiżi l-Baxxi. L-EVD ħallas dawn il-fatturi kollha kemm huma u Stadeco ħallset lill-Pajjiżi l-Baxxi t-taxxi indikati.

15 Fl-1996, l-awtortiajiet fiskali informaw lil Stadeco li, fir-rigward ta' dawn is-servizzi, ipprovduti barra mill-Pajjiżi l-Baxxi, hija ma kellhiex obbligu li tħallas fuq id-dħul mill-bejgħ fil-Pajjiżi l-Baxxi. Insegwitu, Stadeco talbet ir-rifużjoni tat-totalità tat-taxxi mħallsa f'dan ir-rigward, li l-ammont tagħhom kien jammonta għal NLG 230 314 (EUR 104 512). Peress li l-awtoritajiet fiskali ssuġġettaw ir-rifużjoni mitluba għall-aġġustament tal-fatturi mogħtija lill-EVD, Stadeco bagħtitilhom kopja ta' nota ta' kreditu għal dan l-għan. Konsegwentement, hija kisbet l-imsemmija rifużjoni.

16 Mandankollu, matul kontroll li sar fl-2000, l-awtoritajiet fiskali kkonstataw li Stadeco la kienet ħarġet nota ta' kreditu lill-EVD, ma aġġustat l-ebda ammont u lanqas ma ħallset lura l-ebda ammont lil din tal-aħħar. B'hekk, l-awtoritajiet fiskali bagħtulha avviż ta' taxxa addizzjonali dwar it-totalità tat-taxxi mħallsa lura.

17 Insegwitu taċ-ċaħda tal-ilment tagħha mressaq kontra dan l-avviż ta' taxxa addizzjonali, Stadeco kisbet, quddiem il-Gerechtshof te 's-Gravenhage (Qorti tal-Appell ta' Den Haag), l-annullament tal-imsemmi avviż. Din il-qorti ddeċidiet li l-aġġustament tal-iżbalji tal-fatturi ma kienx essenzjali f'dan il-każ peress li ma kien hemm ebda riskju ta' telf mid-dħul fiskali, minħabba l-fatt li n-natura tal-EVD teskludi kull dritt għal tnaqqis taħt it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ.

18 Is-Staatssecretaris ressaq appell ta' kassazzjoni quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden kontra s-sentenza tal-Gerechtshof te 's-Gravenhage. Huwa sostna li peress li Stadeco ma osservatx il-kundizzjonijiet relatati mal-aġġustament ta' żbalji ta' fatturazzjoni, hija ma kellha ebda dritt li żżomm ir-rifużjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ.

19 Il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li, skont ir-regoli sostantivi dwar il-VAT, peress li l-post tal-provvista inkwistjoni ma kienx jinsab fil-Pajjiżi l-Baxxi, l-avviż ta' taxxa addizzjonali setgħet tiġi bbażata biss fuq l-Artikolu 37 tal-Wet, li tittrasponi fid-dritt Olandiż l-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva.

20 Mandankollu, il-qorti tar-rinviju tesprimi dubbji fir-rigward tal-ħolqien ta' dejn fiskali, skont l-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva, fl-Istat Membru li fih dak li ħareġ il-fattura huwa stabbilit fil-każ fejn il-post tal-provvsita li tikkorrispondi għal din il-fattura huwa meqjus li jinsab, skont is-sistema komuni tal-VAT, fi Stat Membru ieħor.

21 Jekk dan ikun il-każ, hija ssaqsi ukoll fuq il-kwistjoni dwar jekk l-aġġustament tad-dejn fiskali jistax ikun issuġġettat għar-rattifika tal-fattura inkwistjoni, b'mod partikolari meta l-benefiċjarju tas-servizzi pprovduti ma għandux dritt għat-tnaqqis tat-taxxi minn qabel. F'dan ir-rigward, hija tqis li ma jistax jiġi eskluż minn qabel li l-Istati Membri għandhom id-dritt li jipprevedu tali kundizzjonijiet sabiex jipprevjenu l-arrikkiment indebitu.

22 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Hoge Raad der Nederlanden iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tressaq quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva […] għandu jiġi interpretat fis-sens li l-ebda VAT ma hija dovuta fl-Istat Membru li fih hija residenti jew stabbilita l-persuna li toħroġ il-fattura, meta fl-imsemmija fattura hija tindika l-ammont ta' VAT fuq servizz li, skont is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [VAT], huwa kkunsidrat bħala li seħħ fi Stat Membru ieħor jew f'pajjiż terz?

2) Fil-każ ta' risposta negattiva, l-Istati Membri jistgħu, fl-eventwalità li fattura fis-sens tal-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva tingħata lil destinatarju li ma għandux dritt li jnaqqas il-VAT (fil-każ fejn ma jirriżulta l-ebda riskju ta' telf mid-dħul tat-taxxa), jissuġġettaw l-aġġustament tal-VAT, li tkun ġiet fatturata indebitament u għaldaqstant dovuta skont din id-dispożizzjoni, għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tkun ħarġet lill-klijent tagħha fattura aġġustata li ma tkun tindika l-ebda VAT?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

23 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju ssaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li ebda VAT ma hija dovuta taħt din id-dispożizzjoni fl-Istat Membru li fih jirresjedi jew huwa stabbilit dak li ħareġ il-fattura, meta fl-imsemmija fattura dan tal-aħħar indika l-VAT fuq fattura għal servizz li huwa kkunsidrat li seħħ, skont is-Sitt Direttiva, fi Stat Membru ieħor jew f'pajjiż terz.

24 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat mill-ewwel li, kontrarjament għal dak li qed issostni Stadeco, il-fatt li l-Artikolu 21(1) tas-Sitt Direttiva huwa intiż biss sabiex jiddetermina d-debituri tal-VAT dovuta "fis-sistema interna" filwaqt li, fil-kawża prinċipali, Stadeco ma pprovdietx is-servizzi inkwistjoni lill-EVD fit-territorju tal-Pajjiżi l-Baxxi ma jipprekludix l-applikazzjoni tal-paragrafu (ċ) ta' din id-dispożizzjoni għall-fatti principali.

25 Minn naħa, hekk kif tirreleva l-Avukat Ġenerali fil-punt 12 tal-konklużjonijiet tagħha, jirriżulta, b'mod partikolari mill-Artikoli 7(1) u 21(2) tas-Sitt Direttiva li l-frażi "fis-sistema interna" tirreferi għat-territorju kollu tal-Komunità Europea, hekk kif definita fl-Artikolu 3 tas-Sitt Direttiva.

26 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi enfasizzat li l-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva jipprevedi li kull persuna li tindika l-VAT fuq fattura jew dokument ieħor li jservi bħala fattura hija debitura ta' tali taxxa. B'mod partikolari, dawn il-persuni huma debituri tal-VAT indikata fuq fattura indipendentement minn kull obbligu din titħallas minħabba tranżazzjoni suġġetta għall-VAT (ara f'dan is-sens, is-sentenzi tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius, C-342/87, Ġabra p. 4227, punt 19; tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel, C-454/98, Ġabra p. I-6973, punt 53, kif ukoll tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Ġabra p. I-2425, punt 23).

27 Konsegwentement, għall-kuntrarju tal-każ tad-dejn fiskali li jinħoloq eventwalment minħabba tranżazzjoni suġġetta għall-VAT, il-post tal-provvista tas-servizzi li tat lok għal fattura ma huwiex rilevanti għal dak li jikkonċerna l-ħolqien tad-dejn fiskali previst fl-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva, li huwa esklużivament dovut minħabba li l-VAT hija indikata fuq din il-fattura.

28 Billi pprovda li l-VAT indikata fuq il-fattura hija dovuta indipendentement minn kull obbligu li din titħallas minħabba tranżazzjoni suġġetta għall-VAT, l-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva ried jelimina kull riskju ta' telf ta' dħul fiskali li jista' joħloq id-dritt għal

tnaqqis previst fl-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Schmeink & Cofreth u Strobel, iċċitata iktar 'il fuq, punti 57 u 61; tas-6 ta' Novembru 2003, Karageorgou *et*, C-78/02 sa C-80/02, Ġabra p. I-13295, punti 50 u 53, kif ukoll Reemtsma Cigarettenfabriken, iċċitata iktar 'il fuq, punt 23).

29 Fil-fatt, anki jekk l-eżerċizzju tal-imsemmi dritt għal tnaqqis huwa limitat għat-taxxi biss li jikkorrispondu għal tranżazzjoni suġġetta għall-VAT (ara s-sentenza, Genius, iċċitata iktar 'il fuq, punt 13), 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 18(1)(a) tas-Sitt Direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Schmeink & Cofreth u Strobel, iċċitata iktar 'il fuq, punt 57).

30 Skont din id-dispożizzjoni, meta persuna taxxabbli għandha fil-pussess tagħha fattura konformi mal-Artikolu 22(3) tal-imsemmija direttiva, huwa jista' jsostni quddiem l-awtorità fiskali d-dritt tiegħu għal tnaqqis tal-VAT. Issa, hekk kif osservaw l-gvern Olandiz u l-gvern Ġermaniż, ma jistax jiġi eskluż li ċ-ċirkustanzi u relazzjonijiet ġuridiċi kumplessi li l-awtorità fiskali tikkonstata, fi żmien utli, li kundizzjonijiet oħra jipprekludu l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis.

31 Peress li r-riskju ta' telf ta' dħul fiskali li jista' jirriżulta mill-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tad-destinatarju tal-fattura huwa sostnut mill-Istat Membru li għalih tikkorrispondi l-VAT indikata fuq il-fattura inkwistjoni, il-VAT hija dovuta, skont l-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva, f'dan l-Istat Membru.

32 F'dan ir-rigward, għandu jiġi speċifikat li hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, fid-dawl taċ-ċirkustanzi rilevanti kollha, lil liema Stat Membru hija dovuta l-VAT indikata fuq il-fattura inkwistjoni. F'dan ir-rigward, jistgħu jkunu rilevanti, b'mod

partikolari, it-taxxa indikata, il-munita li qed tintuża għall-ammont li għandu jitħallas, il-lingwa tal-kitba, il-kontenut u l-kuntest tal-fattura inkwistjoni, il-postijiet ta' stabbiliment ta' dak li ħareġ il-fattura u tal-benefiċjarju tas-servizzi pprovduti kif ukoll l-imġieba tagħhom.

33 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 21(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li l-VAT hija dovuta, skont din id-dispożizzjoni, lill-Istat Membru li għalih tikkorrispondi l-VAT indikata fuq il-fattura jew fuq dokument ieħor li jservi bħala fattura, anki jekk it-tranżazzjoni inkwistjoni ma kinitx taxxabbli f'dan l-Istat Membru. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, fid-dawl taċ-ċirkustanzi rilevanti kollha, lil liema Stat Membru hija dovuta l-VAT indikata fuq il-fattura inkwistjoni. F'dan ir-rigward, jistgħu jkunu rilevanti, b'mod partikolari, it-taxxa indikata, il-munita li qed tintuża għall-ammont li għandu jitħallas, il-lingwa tal-kitba, il-kontenut u l-kuntest tal-fattura inkwistjoni, il-postijiet ta' stabbiliment ta' dak li ħareġ il-fattura u tal-benefiċjarju tas-servizzi mwettqa kif ukoll l-imġieba tagħhom.

Fuq it-tieni domanda

34 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju ssaqsi, essenzjalment, jekk il-prinċipju tan-newtralità fiskali jipprekludix Stat Membru milli jissuġġetta l-aġġustament tal-VAT dovuta f'dan l-Istat Membru għall-fatt biss li din hija indikata bi żball fuq il-fattura mibgħuta, għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tkun bagħtet lill-benefiċjarju tas-servizzi mwettqa fattura ratifikata li ma ssemmix l-imsemmija VAT, meta dan tal-aħħar ma għandu ebda dritt għal tnaqqis tal-VAT, b'mod li ma hemm ebda riskju ta' telf ta' dħul fiskali.

35 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li s-Sitt Direttiva ma tipprevedix espressament il-każ fejn il-VAT hija indikata bi żball fuq fattura, minkejja li din ma hijiex dovuta minħabba tranżazzjoni suġġetta għal din it-taxxa. Minn dan isegwi li, sakemm din il-lakuna ma tiġix solvuta mill-leġiżlatur Komunitarju, huma l-Istati Membri li

għandhom jipprovdu soluzzjoni (sentenzi ċċitati hawn fuq Schmeink & Cofreth u Strobel, punti 48 u 49, kif ukoll Karageorgou *et*, punt 49).

36 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, sabiex tiġi żgurata n-newtralità tal-VAT, huma l-Istati Membri għandhom jipprevedu, fis-sistema ġuridika interna tagħhom, il-possibbiltà ta' aġġustament ta' kull taxxa indebitament fatturata, bil-kundizzjoni li l-persuna li ħarġet il-fattura turi l-*bona fide* tagħha (sentenza Genius, iċċitata iktar 'il fuq, punt 18).

37 Madankollu, meta l-persuna li ħarġet il-fattura, fi żmien utli, eliminat kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali, il-prinċipju tan-newtralità tal-VAT jirrikjedi li t-taxxa indebitament fatturata tista' tiġi regolarizzata, mingħajr ma din ir-regolarizzazzjoni ma tista' tiġi suġġetta għall-*bona fide* ta' min ħareġ l-imsemmija fattura (ara s-sentenzi, iċċitati hawn fuq, Schmeink & Cofreth u Strobel, punt 58, kif ukoll Karageorgou *et*, punt 50).

38 Barra minn hekk, dan l-aġġustament ma jistax jiddependi mis-setgħa diskrezzjonali tal-awtorità fiskali (sentenza Schmeink & Cofreth u Strobel, iċċitata iktar 'il fuq, punt 68).

39 Huwa importanti, f'dan ir-rigward, li wieħed jiftakar li l-miżuri li l-Istati Membri għandhom il-fakultà li jadottaw, sabiex jiġi żgurat l-ġbir eżatt tat-taxxa u sabiex tiġi evitata l-frodi ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu tali għanijiet. Konsegwentement, huma ma jistgħux jintużaw b'mod li huma jpoġġu fid-dubju n-newtralità tal-VAT, li tikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT impoġġija fis-seħħ mil-leġiżlazzjoni Komunitarja f'dan

il-qasam (ara, b'analoġija, is-sentenza Schmeink & Cofreth u Strobel, iċċitata iktar 'il fuq, punt 59 u l-ġurisprudenza ċċitata).

40 Konsegwentement, jekk ir-rifużjoni tal-VAT issir impossibbli jew eċċessivament diffiċli skont il-kundizzjonijiet li fihom it-tabliet għal rifużjoni ta' taxxi jistgħu jiġu eżerċitati, l-imsemmija prinċipji jistgħu jirrikjedu li l-Istati Membri jipprevedu l-istrumenti u l-modalitajiet proċedurali neċessarji sabiex jippermettu li l-persunna taxxabbli jirkupra t-taxxa indebitament fatturata (ara, f'dan is-sens u b'analoġija, is-sentenza Reemtsma Cigarettenfabriken, iċċitata iktar 'il fuq, punt 41).

41 Fil-kawża prinċipali, jidher li l-awtoritajiet fiskali Olandiżi ssuġġettaw, skont istruzzjonijiet ġenerali f'dan is-sens tas-Staatssecretaris, l-aġġustament tal-VAT imħallsa minn Stadeco għar-rettifika minnha tal-fatturi mogħtija lill-EVD, jew permezz tal-ħruġ ta' fatturi ġodda li ma jsemmux il-VAT jew permezz ta' għotja ta' nota ta' kreditu.

42 Peress li kemm fattura ratifikata kif ukoll nota' ta' kreditu jindikaw kjarament lill-benefiċjarju tas-servizzi mwettqa li ebda VAT ma hija dovuta fl-Istat Membru inkwistjoni u li, għaldaqstant, dan il-benefiċjarju ma għandu, f'dan ir-rigward, ebda dritt għal tnaqqis tal-VAT, għandu jiġi kkunsidrat li tali kundizzjoni tista', fil-prinċipju, tiżgura l-eliminazzjoni tar-riskju ta' telf ta' dħul fiskali. Barra minn hekk, għandu jingħad li din il-kundizzjoni ma tissuġġettax ir-rimbors tal-imsemmija taxxa għal setgħa diskrezzjonali tal-awtorità fiskali.

43 Barra minn hekk, għalkemm hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk, fil-kawża prinċipali, Stadeco wrietx li hija eliminat hi stess, fi żmien utli, kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' mandankollu, sabiex tagħti lil din

il-qorti risposta utli, tagħtiha l-indikazzjonijiet li hija tiddeċiedi neċessarji (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-1 ta' Lulju 2008, MOTOE, C-49/07, Ġabra p. I-4863, punt 33).

44 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li Stadeco tat lill-awtoritajiet fiskali Olandiżi l-kopja ta' nota ta' kreditu favur l-EVD filwaqt li, fil-verità, Stadeco la kienet ħarġet tali nota ta' kreditu u lanqas aġġustat il-fatturi inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

45 Fil-fatt, jidher li, fil-kawża prinċipali, ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali ma kienx ġie eliminat minħabba l-fatt doppju li, minn naħa, il-kwalità ta' korp ta' dritt pubbliku tal-EVD u, min-naħa l-oħra, il-fatt li l-EVD saqsiet għas-servizzi ta' Stadeco unikament għal attivitajiet li ma humiex suġġetti għat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fil-Pajjiżi l-Baxxi kienu jeskludu kull dritt għal tnaqqis taħt din it-taxxa.

46 Mandankollu, hekk kif ġie irrilevat fil-punt 30 ta' din is-sentenza, ma jistax jiġi eskluż b'mod ġenerali li ċirkustanzi u relazzjonijiet ġuridiċi kumplessi jimpedixxu lill-awtorità fiskali li tikkonstata, fi żmien utli, li tali kunsiderazzjonijiet jipprekludu l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis.

47 F'tali ċirkustanzi, għandu jiġi kkonstatat li l-fatt li tissottometti l-aġġustament tal-VAT indikata b'mod żbaljat fuq fattura għal kundizzjoni tar-ratifika ta' din il-fattura ma jmurx, fil-prinċipju, lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkiseb l-għan li jiġi eliminat kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali.

48 Barra minn hekk, sa fejn jirriżulta mill-fatti tal-kawża prinċipali li l-awtoritajiet fiskali Olandiżi jidhru wkoll li jissuġġettaw l-aġġustament tal-VAT għall-ħlas mill-ġdid minn dak li ħareġ il-fattura inkwistjoni lill-benefiċjarju tas-servizzi mwettqa tal-ammont ta' taxxa indebitament imħallsa, għandu jiġi mfakkar li d-dritt Komunitarju ma jipprekludix li sistema legali nazzjonali tirrifjuta r-rifużjoni ta' taxxi indebitament miġbura fil-każijiet li jwasslu għall-arrikkiment indebitu tal-persuna intitolata (sentenza tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Ġabra p. I-2283, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

49 Issa, l-eżistenza u l-portata tal-arrikkiment indebitu maħluq għal persuna taxxabbli permezz tar-rifużjoni ta' taxxa indebitament miġbura fir-rigward tad-dritt Komunitarju jistgħu jiġu stabbiliti biss wara analiżi ekonomika li jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha rilevanti (ara, f'dan is-sens, s-sentenza Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq, punt 43).

50 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li hija l-qorti tar-rinviju li għandha twettaq tali analiżi. Jista' jkun rilevanti, b'mod partikolari, f'dan il-kuntest, jekk il-kuntratti konklużi bejn Stadeco u l-EVD jipprevedux ammonti fissi ta' remunerazzjoni għas-servizzi mwettqa jew ammonti ta' bażi miżjuda, jekk dan ikun il-każ, mit-taxxi applikabbli. Fil-fatt, fl-ewwel każ imsemmi, jista' ma jkunx hemm arrikkiment indebitu min-naħa ta' Stadeco.

51 Fir-rigward ta' dak kollu li jippreċedi, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-prinċipju tan-newtralità fiskali ma jipprekludix, fil-prinċipju, Stat Membru milli jissuġġetta l-aġġustament tal-VAT dovuta f'dan l-Istat Membru biss minħabba li din hija indikata bi żball fuq il-fattura mibgħuta għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tkun bagħtet lill-benefiċjarju tas-servizzi mwettqa fattura ratifikata li ma ssemmix

l-imsemmija VAT, jekk din il-persuna taxxabbli ma teliminax kompletament, fi żmien utli, ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali.

Fuq l-ispejjeż

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

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

1) **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, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Diċembru 1991, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-VAT hija dovuta, skont din id-dispożizzjoni, lill-Istat Membru li għalih tikkorrispondi l-VAT indikata fuq il-fattura jew fuq dokument ieħor li jservi bħala fattura, anki jekk it-tranżazzjoni inkwistjoni ma kinitx taxxabbli f'dan l-Istat Membru. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, fid-dawl taċ-ċirkustanzi rilevanti kollha, lil liema Stat Membru hija dovuta t-taxxa fuq il-valur miżjud indikata fuq il-fattura inkwistjoni. F'dan ir-rigward, jistgħu jkunu rilevanti, b'mod partikolari, it-taxxa indikata, il-munita li qed tintuża għall-ammont li għandu jitħallas, il-lingwa tal-kitba, il-kontenut u l-kuntest tal-fattura inkwistjoni, il-postijiet ta' stabbiliment ta' dak li ħareġ il-fattura u tal-benefiċjarju tas-servizzi mwettqa kif ukoll l-imġieba tagħhom.**

2) Il-prinċipju tan-newtralità fiskali ma jipprekludix, fil-prinċipju, Stat Membru milli jissuġġetta l-aġġustament tal-VAT dovuta f'dan l-Istat Membru biss minħabba li din hija indikata bi żball fuq il-fattura mibgħuta, għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tkun bagħtet lill-benefiċjarju tas-servizzi mwettqa fattura ratifikata li ma ssemmiex l-imsemmija VAT, jekk din il-persuna taxxabbli ma teliminax kompletament, fi żmien utli, ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali.

Firem