KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

MAZÁK

ippreżentati fis-26 ta' Frar 2008 [1]

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari min-naħa tal-Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali ta' Wroclaw, Il-Polonja) tirrigwarda l-interpretazzjoni tat-tielet paragrafu tal-Artikolu 5 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva dwar il-VAT [2] kif ukoll mal-Artikoli 18(4) u 27(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT [3].

2. B'mod partikolari, il-qorti tar-rinviju għandha ċerti dubji dwar jekk id-dispożizzjonijiet tal-liġi Pollakka li tistabbilixxi perijodu għal ħlas lura tal-eċċess bejn it-taxxa mħallsa input u dik dovuta (iktar 'il quddiem: il-"VAT eċċessiva") fil-kont bankarju tal-persuni Komunitarji li jħallsu l-VAT [4] matul l-ewwel tnax-il xahar tar-reġistrazzjoni tagħhom u l-kundizzjonijiet li jirregolaw it-taqsir ta' dak il-perijodu humiex kompatibbli mad-dritt Komunitarju.

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 — L-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejgħ (ĠU 1967, 71, p. 1301) (iktar 'il quddiem: l-"Ewwel Direttiva").

3 — Is-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 L 145, p. 1) (iktar 'il quddiem: is-"Sitt Direttiva").

4 — Jiġifieri, il-persuni taxxabbli li nnotifikaw lill-uffiċċju fiskali tagħhom li bi ħsiebhom jagħmlu l-ewwel provvista intra-Komunitarja ta' merkanzija jew ta' servizzi jew l-ewwel akkwist intra-Komunitarju tagħhom. Ara iktar 'l isfel fir-rigward tad-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni Pollakka li jirregolaw ir-rekwiżit tar-reġistrazzjoni f'tali ċirkustanzi.

I — Il-kuntest ġuridiku

A — *Il-leġiżlazzjoni Komunitarja*

3. It-tielet paragrafu tal-Artikolu 5 KE jipprovdi li "[l]-azzjoni meħuda mill-Komunità m'għandhiex teċċedi dak li hu neċessarju biex jintlaħqu l-għanijiet ta' dan it-Trattat".

4. L-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva jipprovdi dan li ġej:

"Il-prinċipju tas-sistema komuni [tal-VAT] tinvolvi d-dħul ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum fuq oġġetti u servizzi. Din it-taxxa għandha tkun eżattament proporzjonali għall-prezz ta' l-oġġetti u s-servizzi, hu x'inhu n-numru ta' transazzjonijet li jkunu saru waqt il-proċess ta' produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-is[t]adju li fih titħallas it-taxxa.

Fuq kull transazzjoni, [il-VAT], kalkulata fuq il-prezz ta' l-oġġetti u s-servizzi bir-rata applikabbli għat-tali oġġetti jew servizzi, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-

[VAT] li qed jinġarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz.

Is-sistema komuni [tal-VAT] għandha tkun applikata sa l-istadju tal-kummerċ bl-imnut (dan l-istadju inkluż).”

5. L-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva jipprovdi dan li ġej:

“Fejn għal perijodu partikolari ta’ taxxa l-ammont ta’ tnaqqis awtorizzati jeċċedu l-ammont tat-taxxa dovuta, l-Istati Membri jistgħu jew jagħmlu ħlas lura jew imexxu l-eċċess il-quddiem għall-perijodu li jmiss skond il-kundizzjonijet li huma għandhom jiddeterminaw.

[…]”

6. Fl-aħħar nett, skont l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva:

“Il-Kunsill, [li] jaġixxi b’mod unanimu fuq proposta mill-Kummissjoni, jista’ jawtorizza kwalun[k]we Stat Membru biex jintroduċi miżuri speċjali għal deroga mid-disposizzjonijiet ta’ din id-Direttiva, biex [j]issimplifika l-proċedura għall-ġbir tat-taxxa jew biex iżommu ċertu tipi ta’ evażjoni tat-taxxa jew evitar [evażjoni jew frodi fiskali]. Miżuri intiżi biex jissimplifikaw il-proċedura għall-ġbir tat-taxxa, ħlief għal ħaġa negliġibbli, [m’għandhomx jaffetwaw] l-ammont ta’ taxxa dovuta fl-istadju finali tat-taxxa.”

B — *Il-leġiżlazzjoni nazzjonali*

7. Skont l-Artikolu 87 tal-Ustawa o podatku od towarów i usług, tal-11 ta’ Marzu 2004 (il-Liġi dwar it-taxxa fuq l-oġġetti u fuq is-servizzi),[5] fil-verżjoni applikabbli għall-każ quddiem il-qorti tar-rinviju (iktar ’il quddiem: il-“Liġi dwar il-VAT”):

“1. Fejn matul perijodu fiskali partikolari l-ammont tat-taxxa imħallsa input li jista’ jitnaqqas […] jeċċedi t-taxxa output dovuta, il-persuni taxxabbli għandhom ikollhom id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa output dovuta għall-perijodi suċċessivi għal din id-differenza jew għal ħlas lura ta’ tali diferenza fil-kont bankarju tal-persuna.

2. […] [I]d-differenza fit-taxxa għandha titħallas lura […] fi żmien 60 jum mill-jum meta l-persuna taxxabbli tkun ressqet id-dikjarazzjoni tat-taxxi.

Fejn tkun meħtieġa investigazzjoni ulterjuri dwar jekk il-ħlas lura għandiex tingħata jew le, l-uffiċċju fiskali jista’ jestendi dan il-perijodu sakemm ikunu twettqu l-investigazzjonijiet meħtieġa. Fil-każ li minn tali investigazzjonijiet jirriżulta li l-ħlas lura imsemmi fis-sentenza preċedenti ikun ġustifikat, l-uffiċċju fiskali għandu jħallas lill-persuna taxxabbli l-ammont dovut, flimkien mal-imgħax f’ammont ekwivalenti għall-imgħax li kieku kien ikollu jitħallas mill-persuna taxxabbli fil-każ li jiġi permess pagament differit jew fejn jingħata l-permess li l-pagament isir b’rati.

5 — Dziennik Ustaw (il-Ġazzetta Uffiċjali) Nru 54, intestatura 535.

3. Fejn id-differenza fit-taxxa li għandha titħallas lura tkun teċċedi l-ammont tat-taxxa imħallsa input fuq l-akkwist ta' merkanzija jew ta' servizzi li jiġu ttrattati mill-persuna taxxabbli bħala li jifformaw parti mill-beni fissi, mill-beni intanġibbli u mill-beni legali deprezzabbli tagħha skont id-dispożizzjonijiet li japplikaw għat-taxxa fuq id-dħul, […] miżjuda bi 22 fil-mija tal-fatturat tal-persuna taxxabbli li jista' jiġi ntaxxat b'rati iktar baxxi minn dawk speċifikati fl-Artikolu 41(1), u bil-fatturat fuq kunsinni tal-merkanzija jew mill-provvista tas-servizzi li jissemmew fl-Artikolu 86(8)(1), l-imsemmija differenza għandha titħallas lura fi żmien 180 jum minn meta titressaq id-dikjarazzjoni tat-taxxa.

3a. Il-fatturat li jissemma fil-paragrafu 3 għandu jinkludi l-fatturat li jirrigwarda d-dħul mid-djun kummerċjali, li għandu jiġi ntaxxat skont l-Artikolu 19(12) jew l-Artikolu 20(3), sakemm ma tiġix iddepożitata, mal-awtoritajiet fiskali, garanzija f'ammont li jikkorrispondi għall-ammont ta' taxxa li tkun dovuta li kieku l-fatturat kien jikkonċerna provvista ta' merkanzija fit-territorju tal-pajjiż sakemm jitressqu dokumenti li jikkonfermaw l-esportazzjoni tal-merkanzija jew provvista intra-Komunitarju ta' merkanzija koperta mid-dejn kummerċjali rilevanti. […]"

8. L-Artikolu 97 tal-Liġi dwar il-VAT jipprovdi li:

"1. Qabel ma ssir l-ewwel provvista intra-Komunitarja jew l-ewwel akkwist intra-Komunitarju, il-persuni taxxabbli li jissemmew fl-Artikolu 15 li għandhom id-dmir li jirreġistraw bħala persuni li attivament iħallsu l-VAT għandhom ikunu obbligati jinnotifikaw lill-kap ta' awtorità fiskali bil-ħsieb tagħhom li jwettqu tali attivitajiet, billi jippreżentaw l-applikazzjoni għarreġistrazzjoni li tissemma fl-Artikolu 96.

[…]

5. Fil-każ ta' persuni taxxabbli li jibdew l-attivitajiet li jissemmew fl-Artikolu 5 u ta' persuni taxxabbli li bdew tali attivitajiet fi żmien inqas minn 12-il xahar qabel ma ppreżentaw l-applikazzjoni li tissemma fil-paragrafu 1 u li ġew irreġistrati bħala persuni li jħallsu l-VAT tal-Unjoni Ewropea, [6] il-perijodu għall-ħlas lura tad-differenza fit-taxxa li tissemma fl Artikolu 87(2), (4) sa (6) għandu jkun estiż għal 180 jum. [7]

[…]

7. Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 5 m'għandhomx japplikaw jekk il-persuna taxxabbli tiddepożita garanzija mal-amministrazzjoni tal-finanzi, li tista' tikkonsisti fi i) kawzjoni, ii) garanzija fuq il-beni tagħha, jew iii) garanzija bankarja ta' PLN 250 000, iktar 'il quddiem il-'garanzija'."

6 — Iktar 'il quddiem il-"persuni ġodda li jħallsu l-VAT tal-UE".

7 — It-tieni u t-tielet sentenza tal-Artikolu 87(2), li japplikaw għal każijiet fejn tkun meħtieġa investigazzjoni ulterjuri, għandhom japplikaw *mutatis mutandis*.

II — Il-fatti, il-proċedura u d-domandi preliminari

9. Fid-dikjarazzjoni 'VAT-7' għal Jannar 2006, ir-rikorrenti (A. Sosnowska) iddikjarat VAT eċċessiva ta' PLN 44 782. Filwaqt li invokat, fost l-oħrajn, l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva, hija talbet li l-Uffiċċju Fiskali ta' Swidnica jħallas lura din il-VAT eċċessiva fi żmien 60 jum mid-data ta' meta tressqet id-dikjarazzjoni tat-taxxa.

10. Madanakollu, skont l-Artikolu 87(1) u (2) kif ukoll l-Artikolu 97(5) u (7) tal-Liġi dwar il-VAT, l-awtorità fiskali ta' Swidnica rrifjutat li tagħmel dan. Fir-raġunijiet għal dik id-deċiżjoni, l-awtorità fiskali semmiet li r-rikorrenti ma kinitx tissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti fil-Liġi dwar il-VAT għall-ħlas lura tad-differenza fil-VAT f'kont bankarju fi żmien 60 jum għaliex hija ma ddepożitatx garanzija, kawzjoni jew garanzija bankarja ta' PLN 250 000 (bejn wieħed u ieħor EUR 62 000) mal-awtorità fiskali.

11. Ir-rikorrenti ressqet appell amministrattiv minn din id-deċiżjoni quddiem id-Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (id-Direttur tal-Uffiċċju Fiskali ta' Wroclaw, Fergħa ta' Walbrzych, iktar 'il quddiem: l-"Uffiċċju Fiskali"), li kkonferma d-deċiżjoni li ħadet l-awtorità fl-ewwel istanza. Għaldaqstant, ir-rikorrenti fetħet kawża kontra d-deċiżjoni tal-Uffiċċju Fiskali quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny fi Wroclaw.

12. Il-qorti tar-rinviju kellha xi dubji rigward il-kompatibbiltà tad-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni mad-dritt Komunitarju u f'dawn iċ-ċirkustanzi, iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1. L-[Artikolu 5(3)] KE, moqri flimkien mal-Artikolu 2 ta' [l-Ewwel Direttiva] u l-Artikolu 18(4) tas-[Sitt Direttiva], jagħti lil Stat Membru d-dritt li jinkorpora fid-dispożizzjonijiet nazzjonali dwar [il-VAT] ir-regoli stabbiliti fl-Artikolu 97(5) u (7) tal-[Liġi dwar il-VAT]?

2. Ir-regoli stabbiliti fl-Artikolu 97(5) u (7) tal-[Liġi dwar il-VAT] tal-11 ta' Marzu 2004, jikkostitwixxu miżuri speċjali sabiex jiġu pprevenuti ċerti tipi ta' evażjoni u frodi fiskali fis-sens tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva?"

13. Il-Gvern Pollakk u l-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej ressqu osservazzjonijiet bil-miktub u għamlu t-trattazzjoni tagħhom fis-seduta tat-22 ta' Novembru 2007. Fir-rigward tar-rikorrenti, hija ma ressqet l-ebda argument speċifiku, imma minflok irreferiet b'mod ġenerali għall-fehma tal-qorti tar-rinviju fid-deċiżjoni tar-rinviju, li hija taqbel magħha.

III — L-evalwazzjoni

A — *L-ewwel domanda*

14. Anki jekk, bl-ewwel domanda tagħha, il-qorti nazzjonali qed tistaqsi jekk l-Artikolu 5(3) KE, moqri flimkien mal-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva u mal-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva, jagħtix lil Stat Membru d-dritt li jinkorpora fid-dispożizzjonijiet nazzjonali dwar il-VAT regoli bħal dawk stabbiliti fl-Artikolu 97(5) u (7) tal-Liġi dwar il-VAT, jiena qed ninterpreta d-domanda bħala li, effettivament, qed tistaqsi jekk ir-regoli Pollakki rigward il-ħlas lura tal-VAT eċċessiva — li essenzjalment testendi l-perijodu għal tali ħlas lura minn 60 għal 180 jum fil-każ tal-persuni l-ġodda li jħallsu l-VAT tal-UE sakemm ma jiddepożitawx garanzija ta' PLN 250 000 — humiex kompatibbli mad-dritt Komunitarju, b'mod partikolari mal-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva, fid-dawl tal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.

15. Qabel kollox, għandu jiġi osservat li s-Sitt Direttiva ma tispeċifikax il-kundizzjonijiet eżatti li fihom l-Istati Membri għandhom jirrifondu l-VAT eċċessiva fuq il-kont ta' persuna taxxabbli.

16. Madankollu, għandu jiġi mfakkar li, fl-eżerċizzju tas-setgħat mogħtija lilhom mid-direttivi Komunitarji, l-Istati Membri għandhom, f'kull każ, jirrispettaw il-prinċipji ġenerali tad-dritt li jifformaw parti mill-ordinament ġuridiku Komunitarju, bħal prinċipju ta' proporzjonalità. Barra minn hekk, fl-interpretazzjoni u fl-applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-prinċipju sottostanti tan-newtralità fiskali.

17. F'dan ir-rigward, filwaqt li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Istati Membri għandhom ċerta libertà ta' manuvra biex jiddeterminaw il-kundizzjonijiet għarrifjużjoni tal-VAT eċċessiva, peress li l-ħlas lura tal-VAT eċċessiva hija waħda mill-fatturi fundamentali li tiżgura l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità tas-sistema komuni tal-VAT, il-kundizzjonijiet iddeterminati mill-Istati Membri ma jistgħux idgħajfu dak il-prinċipju billi jgħabbu lill-persuna taxxabbli, b'mod sħiħ jew parzjali, bil-piż tal-VAT [8].

18. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-kundizzjonijiet għall-ħlas lura tal-VAT eċċessiva li jiffissa Stat Membru għandhom jippermettu li l-persuna taxxabbli, f'kundizzjonijiet xierqa, tirkupra l-kreditu kollu li ġej minn din il-VAT eċċessiva. Dan jimplika li l-ħlas lura jsir f'perijodu raġjonevoli ta' żmien permezz ta' ħlasijiet likwidi jew b'mezzi ekwivalenti. F'kull każ, il-metodu ta' ħlas lura adottat m'għandu jinvolvi l-ebda riskju finanzjarju għall-persuna taxxabbli [9].

8 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja (C-78/00, Ġabra p. I-8195, punti 32 u 33).

9 — *Ibidem*, punt 34.

19. Hawnhekk, għandu jiġi osservat li l-Gvern Pollakk qed jargumenta li l-miżuri nazzjonali inkwistjoni huma meħtieġa sabiex ikunu pprevenuti l-evażjoni u l-frodi fiskali. F'dan ir-rigward, naqbel li l-ġlieda kontra l-evażjoni u l-frodi fiskali hija għan ġenwin [10]. Tabilħaqq, l-Istati Membri għandhom interess leġittmu li jieħdu passi xierqa sabiex iħarsu l-interessi finanzjarji tagħhom u l-Qorti tal-Ġustizzja fil-fatt iddeċidiet li "il-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbużi huwa għan rikonoxxut u inkuraġġit mis-Sitt Direttiva" [11].

20. Madankollu, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, skont il-prinċipju ta' proporzjonalità, l-Istati Membri jridu jużaw mezzi li, filwaqt li jippermettulhom effettivament jilħqu l-għan imfittex mid-dritt intern tagħhom, jikkawżaw l-inqas ħsara possibbli lill-għanijiet u l-prinċipji stabbiliti mil-leġiżlazzjoni Komunitarja rilevanti. Għaldaqstant, filwaqt li huwa leġittimu li l-miżuri adottati mill-Istati Membri jipprovaw jippreżervaw id-drittijiet tat-Teżor bl-iktar mod effettiv possibbli, dawn m'għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jintlaħaq dan il-għan. Għalhekk, dawn ma jistgħux jintużaw b'tali mod li jkollhom l-effett li sistematikament idgħajfu d-dritt li titnaqqas il-VAT, li huwa prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilit mil-leġiżlazzjoni Komunitarja rilevanti [12].

21. Fir-rigward tal-kwistjoni ta' jekk id-dispożizzjonijiet nazzjonali dwar il-ħlas lura tal-VAT eċċessiva inkwistjoni f'din il-kawża humiex konformi ma' dawn ir-rekwiżiti, għandu jiġi osservat, l-ewwel nett, li mhux qed jiġi kkontestat id-dritt, fih innifsu, li l-persuni taxxabbli għandhom li jirkupraw, fit-totalità tagħha, il-VAT eċċessiva. Barra minn hekk, dan l-irkupru seta jsir ukoll, fil-kawża prinċipali, billi l-VAT eċċessiva tiġi mgħoddija għal fuq il-perijodu finanzjarju suċċessiv. [13] Għalhekk, f'din il-kawża, il-kwistjoni tirrigwarda l-proċeduri li jirregolaw id-dritt għall-ħlas lura.

22. Skont l-Artikolu 87(3) u (3a) tal-Liġi dwar il-VAT, ħlas lura tal-VAT eċċessiva għandha ssir fil-kont bankarju tal-persuna taxxabbli fi żmien 60 jum. Bħala persuna ġdida li qed tħallas il-VAT tal-UE, ir-rikorrenti għandha d-dritt li l-VAT eċċessiva tagħha titħallas lura fi żmien 180 jum. Madankollu, jekk mal-awtoritajiet fiskali tiġi ddepożitata garanzija

10 — Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Fennelly fil-kawża Molenheide *et* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, Ġabra p. I-7281, punti 37 sa 39).

11 — Ara s-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, Ġabra p. I-1609, punt 71 u l-ġurisprudenza ċċitata hemmhekk); tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, Ġabra p. I-6161, punt 54); u tad-29 ta' April 2004, Gemeente Leusden u Holin Groep (C-487/01 u C-7/02, Ġabra p. I-5337, punt 76). Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Cosmas fil-kawża Ampafrance u Sanofi (C-177/99 u C-181/99, Ġabra p. I-7013, punti 70 u 72); is-sentenza Molenheide *et*, (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10, punt 47); u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-Kawża Optigen *et* (C-354/03, C-355/03 u C-484/03, Ġabra p. I-483, punt 43).

12 — Ara s-sentenza Molenheide *et* (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10, punti 46 u 47). Ara wkoll, pereżempju, f'dak li jirrigwarda l-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva, is-sentenza Halifax *et* (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 92 u l-ġurisprudenza ċċitata hemmhekk). Fir-rigward il-prevenzjoni tal-frodi, ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Albert Collée (C-146/05, Ġabra p. I-7861, punt 26), u ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Cosmas fil-Kawża Société générale des grandes sources (C-361/96, Ġabra p. I-3495, punt 14).

13 — F'dan il-każ, ir-rikorrenti talbet, skond il-liġi Pollakka, li l-VAT eċċessiva titħallas lura fil-kont bankarju tagħha (dak li jissejjaħ ħlas lura dirett). Il-possibbiltà l-oħra li l-VAT eċċessiva tiġi mgħoddija għall-perijodu finanzjarju suċċessiv tissejjaħ ħlas lura indirett.

ta' PLN 250 000, il-perijodu tal-aħħar jista' jitqassar għal 60 jum. [14]

23. Nixtieq nosserva li, bil-kontra ta' dak li l-partijiet donnhom qed jissuġġerrixxu, ma nqisx li f'dan il-kuntest huwa deċiżiv li jsir magħruf liema wieħed miż-żewġ perijodi għall-ħlas lura tal-VAT eċċessiva — jiġifieri 60 u 180 jum rispettivament — għandu jitqies bħala l-perijodu "bażiku". Minflok, fil-fehma tiegħi, għandha tiġi evalwata l-leġiżlazzjoni Pollakka inkwistjoni kollha, fid-dawl b'mod partikolari, tal-estensjoni tal-perijodu applikabbli għall-persuni l-ġodda li jħallsu l-VAT tal-UE.

24. Fil-fehma tiegħi, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni mhijiex konformi mar-rekwiżiti applikabbli għall-ħlas lura tal-VAT eċċessiva kif ġie stabbilit iktar 'il fuq.

25. L-ewwel nett, għandu jiġi osservat li fir-rigward tal-persuni l-ġodda kollha li jħallsu l-VAT tal-UE, il-perijodu ta' 60 jum huwa (awtomatikament) estiż għal 180 jum sakemm ma jiddepożitawx garanzija mal-awtoritajiet fiskali. Għalhekk, il-miżuri nazzjonali inkwistjoni jimponu perijodu ta' 180 jum b'mod ġenerali u fiss mingħajr ma jagħmlu l-ebda distinzjoni, għal dan il-perijodu, bejn id-diversi gruppi ta' persuni taxxabbli fi ħdan is-"sottosistema" tal-persuni l-ġodda li jħallsu l-VAT tal-UE. Għalhekk jista' jiġi kkunsidrat li, b'mod ġenerali u bla ebda bażi oġġettiva, li l-attività ta' dawk il-persuni taxxabbli jista' jkollha l-għan li tikkawża dannu lill-interessi tat-Teżor. [15]

26. It-tieni nett, naqbel ukoll mal-qorti tar-rinviju li minħabba l-fatt li l-perijodu ta' 180 jum — li matulu l-eżerċizzju tad-dritt tal-persuna taxxabbli li tnaqqas il-VAT ikun *de facto* sospiż — huwa: (i) sitt darbiet itwal mill-perijodu finanzjarju applikabbli għall-VAT (jiġifieri xahar), u (ii) tliet darbiet itwal mill-perijodu bażiku sabiex jiġu ttrattati kwistjonijiet partikolarment kumplessi, [16] konsegwentement jista' jitqies bħala irraġonevoli. L-ammont tal-garanzija li għandu l-għan li jissalvagwardja l-interessi tat-Teżor huwa ta' madwar EUR 62 000, li huwa 100 darba iktar mid-dħul medju fix-xahar fl-ekonomija Pollakka.

27. Barra minn hekk, fir-rigward tal-kuntest li fih persuna ġdida li tħallas il-VAT tal-UE tintalab tiddepożita tali garanzija u tibbenefika mill-perijodu ta' 60 jum, f'dak il-punt

14 — Il-garanzija mhijiex kundizzjoni biex tinkiseb ħlas lura tal-VAT eċċessiva. Minflok, dan iktar huwa kundizzjoni għal dawk li jridu jibbenefikaw minn perijodu iqsar minn 180 jum. Wara perijodu ta' 12-il xahar li matulu l-persuna taxxabbli tkun ressqet dikjarazzjoni tat-taxxa u ħallset it-taxxi kollha f'waqthom, inkluża t-taxxa fuq id-dħul tal-persuni fiżiċi, hija tista' tapplika għar-rilaxx jew għall-ħlas lura tal-garanzija.

15 — Kif il-qorti tar-rinviju ġustament tosserva, sabiex il-perijodu ta' 180 jum jinkludi (matul l-ewwel 12-il xahar tagħhom) lill-persuni l-ġodda kollha li jħallsu l-VAT tal-UE fil-kategorija tal-persuni li l-operazzjonijiet tagħhom huma ta' theddida għall-interessi tat-Teżor, jidher metodu eċċessivament mekkaniku, peress li d-dispożizzjonijiet nazzjonali rilevanti ma jqisux il-kundizzjonijiet li jridu jiġu sodisfatti biex jiġi oġġettivament konklużi li l-attività ta' dawk il-persuni taxxabbli jista' jkollha l-għan li tikkawża dannu lit-Teżor. Tali konklużjoni tiġġustifika l-penalizzazzjoni u t-trattament inqas favorevoli ta' persuni taxxabbli "diżonesti"mhux biss fir-rigward tal-persuni li jwettqu attivitajiet suġġetti għall-VAT għal perijodu ta' iktar minn 12-il xahar mid-data tar-reġistrazzjoni imma anki fir-rigward tal-persuni li debitament iħallsu l-VAT matul l-ewwel sena ta' ħidma.

16 — Kif inhu stabbilit fil-Kodiċi Fiskali Pollakk. Il-qorti nazzjonali tirreferi għall-Artikolu 139(1) tal-Ustawa Ordynacja Podatkowa (il-Liġi li tistabbilixxi l-Kodiċi Fiskali) tad-29 ta' Awwissu 1997.

negozjant ikun għadu qed jiżviluppa l-attivitajiet ekonomiċi tiegħu, u hekk kif turi l-prattika, dan jinvolvi nefqa f'investiment sostanzjali u ta' spiss ma jkunx għadu qed jopera fuq skala kbira. Għalhekk, il-ħtieġa li jistenna 180 jum sabiex jikseb il-ħlas lura tal-VAT eċċessiva u/jew in-nuqqas ta' possibbiltà li jiddisponi minn PLN 250 000 jista' jkollhom effett kbir fuq ir-riżultati finanzjari ta' persuna taxxabbli [17]. Barra min hekk, jidher li kumpannija Pollakka akbar fid-daqs tikseb aċċess għas-suq Komunitarju ferm iktar faċilment minn negozjant Pollakk żgħir (fil-fatt, tali ammont jista' saħansitra jikkostitwixxi ostakolu insormontabbli għal dan tal-aħħar).

28. Tabilħaqq, il-fatt li tintalab garanzija ta' PLN 250 000 u l-possibbiltà alternattiva li l-VAT eċċessiva titħallas lura biss wara 180 jum, fil-prattika, jistgħu tassew jirrappreżentaw ostakolu għall-impriżi żgħar u ta' daqs medju li jixtiequ jagħmlu negozju fis-suq Komunitarju. F'kull każ, naqbel mal-Kummissjoni li l-fatt li jiġi awtomatikament mitlub ammont fiss ta' PLN 250 000 [18] mingħand il-persuni l-ġodda kollha li jħallsu l-VAT tal-UE sabiex ikunu jistgħu jibbenefikaw minn perijodu ta' 60 jum jidher li, bħala regola ġenerali, imur lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex tiġi pprevenuta l-frodi u sabiex jitħarsu l-interessi tat-Teżor.

29. Fir-rigward tal-argument li 180 jum (jew, alternattivament, id-depożitu tal-garanzija) huma meħtieġa sabiex ikunu vverifikati t-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, [19] l-ewwel nett, il-Gvern Pollakk ma spjegax b'mod adegwat għaliex, bħala regola, jeħtieġ li jagħmel użu minn 180 jum. Anki jekk, kif qed isostni, iż-żmien li ħadu l-Istati Membri l-oħra biex jirrispondu lill-awtoritajiet Pollakki kien jeċċedi t-tliet xhur f'60% tal-każijiet, dan xorta ma jfissirx li 180 jum (jiġifieri sitt xhur sħaħ) huma l-perijodu l-inqas oneruż li jista' jiġi impost sabiex tkun ipprevenuta l-evażjoni jew il-frodi fiskali.

30. Għandu jiġi mfakkar li l-awtoritajiet tal-Istati Membri għandhom għad-dispożizzjoni tagħhom l-istrumenti Komunitarji ta' kooperazzjoni u ta' assistenza amministrattiva adottati sabiex jippermettu d-determinazzjoni korretta tal-VAT u jiġġieldu kontra l-evażjoni u l-frodi fiskali f'dan il-qasam, bħal miżuri stabbiliti mir-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 1798/2003, [20] u mir-Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 1925/2004 [21].

31. Barra minn hekk, sabiex b'analoġija nuża l-argument li ressaq l-Avukat Ġenerali fil-kawża *N*, naqbel li anki jekk fil-prattika d-diversi mekkaniżmi ta' kooperazzjoni disponibbli għall-Istati Membri jistgħu ma

17 — Peress li huwa evidenti li tali ammont jikkostitwixxi, bla dubju, piż finanzjarju.

18 — Peress li l-awtoritajiet fiskali m'għandhom l-ebda possibbiltà li jadattaw l-ammont tal-garanzija għal każ partikolari.

19 — Il-Gvern Pollakk qed isostni li l-perijodu ta' 180 jum huwa meħtieġ minħabba l-ħtieġa li jkunu vverifikati t-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, fost l-oħrajn, fil-qafas tas-sistema VIES (Sistema ta' Skambju ta' Informazzjoni tal-VAT), li skond huwa, jieħdu ħafna żmien.

20 — Regolament tal-Kunsill tas-7 ta' Ottubru 2003, dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud u li jħassar ir-Regolament (KEE) Nru 218/92 (ĠU L 264, p. 1).

21 — Regolament tal-Kummissjoni tad-29 ta' Ottubru 2004, li jippreskrivi regoli dettaljati biex ikunu implementati xi dispożizzjonijiet tar-Regolament (KE) Nru 1798/2003 (ĠU L 331, p. 13). F'dan ir-rigward, ara s-sentenza tat-28 ta' Ġunju 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Ġabra p. I-5655, punt 48).

jaħdmux b'mod effiċjenti u sodisfaċenti, l-Istati Membri m'għandhomx ikunu jistgħu jinvokaw in-nuqqasijiet fil-kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet fiskali tagħhom sabiex jiġġustifikaw restrizzjoni ta' tali prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT kif inhu d-dritt għat-tnaqqis [22].

32. F'kull każ, iktar importanti minn hekk, jidher li tali ħtieġa — li jkun hemm żmien suffiċjenti għall-verifika — diġà jittieħed inkunsiderazzjoni permezz tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 87(2) u (3), u permezz ta' dawk tal-Artikolu 97(5), tal-Liġi dwar il-VAT. [23] Għalhekk, l-argumenti tal-Gvern Pollakk għal perijodu ta' 180 jum (jew alternattivament id-depożitu ta' garanzija) mhumiex partikolarment konvinċenti.

33. F'dawn iċ-ċirkustanzi, għalkemm l-Istati Membri mhumiex, bħala prinċipju, preklużi milli jadottaw miżuri kawtelatorji mfassla sabiex tiġi żgurata l-veriċità tal-ammont eċċessiv apparenti tal-VAT li jirriżulta mill-informazzjoni li tinsab fid-dikjarazzjoni magħmula mill-persuna taxxabbli, il-miżuri nazzjonali inkwistjoni, fil-fehma tiegħi, huma sproporzjonati peress li jqiegħdu piż partikolarment kbir fuq il-persuni l-ġodda li jħallsu l-VAT tal-UE. Dawn ma jagħmluhix possibbli li dawk il-persuni li jħallsu t-taxxi jirkupraw il-kreditu kollu f'kundizzjonijiet xierqa, b'mod partikolari, f'perijodu raġjonevoli ta' żmien.

34. Fil-fehma tiegħi, l-Istati Membri m'għandhomx ikunu jistgħu jħarsu lilhom infushom mill-evażjoni jew mill-frodi fiskali billi jgħabbu lill-persuni l-ġodda kollha li jħallsu l-VAT tal-UE, jew anki lil ftit minnhom, bil-piż tal-VAT. Il-fatt li l-perijodi huma twal wisq jimplika li l-persuni taxxabbli qed iġorru, anki jekk biss parzjalment, il-piż tal-VAT u dan jhedded in-newtralità tas-sistema. Bil-kontra ta' dan, għandu jkun prinċipalment l-Istat li jitgħabba bi: (i) ir-responsabbiltà għall-ġestjoni tas-sistema fiskali tiegħu, inkluża l-prevenzjoni tal-evażjoni u tal-frodi fiskali, kif ukoll (ii) ir-riskji korrispondenti.

35. Nixtieq inżid ukoll li "[g]ħalkemm m'għandiex tkun il-Qorti tal-Ġustizzja li tikkumenta dwar kemm huma adatta l-mezzi l-oħra biex jiġu miġġielda l-evażjoni u l-frodi fiskali li jistgħu jiġu kkontemplati", [24] żgur li hemm mezzi inqas onerużi u restrittivi sabiex ikunu salvagwardjati tali interessi tat-Teżor. Pereżempju, għandu jkun possibbli li l-ammont tal-garanzija jkun proporzjonat għall-VAT eċċessiva li għandha tingħata lura [25] jew li jkun jiddependi fuq id-daqs

22 — Anki jekk l-Avukat Ġenerali Kokott tuża dan l-argument fir-rigward ta' restrizzjonijiet tal- libertajiet fundamentali. Ara l-konklużjonijiet tagħha fil-Kawża N (C-470/04, Ġabra p. I-7409 punt 114).

23 — Prinċipalment, fejn ir-raġunijiet għall-ħlas lura jeħtieġu investigazzjoni addizzjonali. Għal din l-estensjoni ma ġie stabbilit l-ebda limitu ta' żmien. Fejn fl-aħħar mill-aħħar jiġi ddeterminat li l-ħlas lura hija legali, l-awtoritajiet fiskali għandhom iħallsu lill-persuna taxxabbli l-ammont dovut flimkien mal-imgħax.

24 — Ara Ampafrance u Sanofi, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 62.

25 — Li jidher li oriġinarjament kien previst fir-rigward tal-garanzija fi proposta relattivament reċenti għal emenda tal-Liġi Pollakka dwar il-VAT. Tali kunsiderazzjonijiet (biex il-garanzija tkun proporzjonata għall-VAT eċċessiva) huma neċessarji anki fid-dawl tal-fatt li l-ammont tal-garanzija (kif inhi issa) ma jikkorrispondi bl-ebda mod għar-riskju effettiv jew reali li huwa espost għalih it-Teżor fil-konfront ta' persuna ġdida li qed tħallas il-VAT tal-UE. Ara, pereżempju, is-sentenza tat-12 ta' Lulju 2001, Louloudakis (C-262/99, Ġabra p. I-5547, punt 69). Nixtieq nosserva wkoll li bħalissa, fil-fatt, hija meħtieġa garanzija ta' PLN 250 000 anki fil-każ ta' provvista intra-Komunitarja li l-valur tagħha jista' jitqies bħala insinifikanti. Barra minn hekk, f'dan il-każ, l-ammont tal-garanzija huwa erba' darbiet akbar mill-VAT eċċessiva li ġie indikat li għandha titħallas lura lir-rikorrenti.

ekonomiku u/jew il-ħila li jħallas tan-negozju tal-persuna taxxabbli li, nimmaġina, wieħed jista' jiddeduċih mid-dikjarazzjoni tat-taxxi tal-persuna. Alternattivament, minflok dan, jistgħu jiġu applikati ċerti limiti.

36. Fl-aħħar nett, l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva jipprekludi, bħala prinċipju, il-miżuri nazzjonali bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali li jkunu sproporzjonati u li, bħala tali, jdgħajfu l-implementazzjoni tal-prinċipji fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, b'mod partikolari d-dritt għat-tnaqqis.

37. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq, hija l-qorti nazzjonali li għandha tiddetermina u tivverifika — billi tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi rilevanti kollha tal-kawża quddiemha — jekk il-miżuri nazzjonali inkwistjoni humiex kompatibbli mal-prinċipji tan-newtralità fiskali u tal-proporzjonalità, billi ma tapplikax, jekk ikun meħtieġ, kwalunkwe dispożizzjoni tad-dritt intern li ma tkunx konformi mad-dritt Komunitarju. [26]

26 — Rigward il-kwistjoni tan-nuqqas ta' applikazzjoni, ara s-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2007, Frigerio Luigi & C. (C-357/06 Ġabra p. I-12311, punt 28), li tirreferi għas-sentenza tal-4 ta' Frar 1988. Murphy *et* (157/86 Ġabra p. 673, punt 11), u għas-sentenza tal-11 ta' Jannar 2007, ITC, (C-208/05, Ġabra p. I-181, punti 68 u 69).

B — *It-tieni domanda*

38. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti nazzjonali qed tistaqsi jekk il-miżuri nazzjonali inkwistjoni jistgħux, minkejja kollox, jiġu kkunsidrati bħala li jikkostitwixxu miżuri speċjali biex ikunu pprevenuti ċerti tipi ta' evażjoni u ta' frodi fiskali skont l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva.

39. Fil-fehma tiegħi, it-tieni domanda teħtieġ risposta qasira. Irrispettivament minn jekk il-miżuri nazzjonali inkwistjoni fil-fatt jikkostitwux miżuri speċjali ta' dik ix-xorta jew le, ma jistgħux jitqiesu bħala tali sempliċment għaliex — kif jidher mid-dokumenti li għandha quddiemha il-Qorti tal-Ġustizzja u indirettament mill-argumenti li ppreżenta l-Gvern Pollakk [27] — ir-Repubblika tal-Polonja ma segwietx il-proċedura formali li hija espressament ipprovduta fl-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva u ma kisbitx l-awtorizzazzjoni msemmija fl-Artikolu 27(1) [28].

27 — Fejn isostni li l-miżuri inkwistjoni ma jistgħux jitqiesu bħala "miżuri speċjali" fit-tifsira tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva, peress li din tal-aħħar ma tirregolax kwistjonijiet li jirrigwardaw il-perijodi u l-proċeduri li japplikaw għal ħlas lura ta' VAT eċċessiva. Dawn huma kwistjonijiet li huma fid-diskrezzjoni tal-Istati Membri.

28 — Ara s-sentenza tal-21 ta' Settembru 1988, Il-Kummissjoni vs Franza (50/87, Ġabra p. 4797, punt 22); il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Slynn fil-Kawżi Jeunehomme u EGI (123/87 u 330/87, Ġabra p. 4517); is-sentenza tat-13 ta' Frar 1985, Direct Cosmetics (5/84, Ġabra p. 617, punt 37); u s-sentenza tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz (C-97/90, Ġabra p. I-3795, punti 33 sa 35). Ara, ukoll, is-sentenza tal-10 ta' April 1984, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (324/82, Ġabra p. 1861).

IV — Konklużjoni

40. Għalhekk, jiena tal-fehma li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tagħti r-risposti li ġejjin għad-domandi preliminari tal-Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu:

"1) L-Artikolu 18(4) 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, jipprekludi, bħala prinċipju, miżuri nazzjonali bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali li jkunu sproporzjonati u li, bħala tali, jdgħajfu l-implementazzjoni tal-prinċipji fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, b'mod partikolari d-dritt għat-tnaqqis.

2) Miżuri nazzjonali, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma jistgħux jiġu kkunsidrati bħala li jikkostitwixxu miżuri speċjali biex ikunu pprevenuti ċerti tipi ta' evażjoni u ta' frodi fiskali skont l-Artikolu 27(1) tad-Direttiva 77/388 fil-każ li l-proċedura formali espressament ipprovduta fl-Artikolu 27 tad-Direttiva 77/388/KEE ma tkunx ġiet segwita."