SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

10 ta' Lulju 2008 *

Fil-Kawża C-25/07,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (il-Polonja), permezz tad-deċiżjoni tal-11 ta' Diċembru 2006, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta' Jannar 2007, fil-proċedura

Alicja Sosnowska

vs

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn P. Jann, President tal-Awla, A. Tizzano (Relatur), A. Borg Barthet, M. Ilešič u E. Levits, Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

Avukat Ġenerali: J. Mazák,
Reġistratur: B. Fülöp, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-22 ta' Novembru 2007,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal A. Sosnowska, minn M. Sworobowicz, doradca podatkowy,

— għall-Gvern Pollakk, minn E. Ośniecka-Tamecka u H. Majszczyk, kif ukoll minn M. Jarosz, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn K. Herrmann u D. Triantafyllou, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-26 ta' Frar 2008,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda, minn naħa, l-interpretazzjoni tat-tielet paragrafu tal-Artikolu 5 KE, moqri flimkien mal-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizazzjoni tal-leġislazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejgħ (ĠU 1967, 71, p. 1301), kif emendata bis-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 l-"ewwel Direttiva tal-VAT"), u l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2005/92/KE, tat-12 ta' Diċembru 2005 (ĠU L 345, p. 19, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva tal-VAT"). Min-naħa l-oħra, din it-talba tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

2 Din it-talba għal deċiżjoni preliminari saret fil-kuntest ta' kawża bejn A. Sosnowska (iktar 'il quddiem ir-"rikorrenti") u d-Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (id-Direttur tal-Uffiċċju Fiskali ta' Wrocław, iktar 'il quddiem id-"Direttur") dwar talba għal ħlas lura ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") eċċessiva, imħallsa mir-rikorrenti.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 L-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Il-prinċipju tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud 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 birrata applikabbli għat-tali oġġetti jew servizzi, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-valur miżjud li qed jingarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz.

Is-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud għandha tkun applikata sa l-istadju tal-kummerċ bl-imnut (dan l-istadju inkluż)"

4 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 18(2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Il-persuna taxxabbli għandha teffetwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tat-taxxa fuq il-valur miżjud dovut għall-perjodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali fir-

rigward ta' li, matul l-istess perjodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u jista' jkun eserċitat taħt id-disposizzjonijiet ta' paragrafu 1.

[…]"

5 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Fejn għal perjodu 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'l quddiem għall-perjodu li jmiss skond il-kondizzjonijet li huma għandhom jiddeterminaw."

6 Skont l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT:

"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 tissimplifika l-proċedura għall-ġbir tat-taxxa jew biex iżommu ċertu tipi ta' evażjoni jew evitar tat-taxxa [evażjoni jew frodi fiskali]. Miżuri intiżi biex jissimplifikaw il-proċedura għall-ġbir tat-taxxa, ħlief għal ħaġa negliġibbli, tista' ma taffettwax l-ammont ta' taxxa dovuta fl-istadju finali tat-taxxa."

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

7 L-Artikolu 87(1) u (2) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq l-oġġetti u fuq is-servizzi (ustawa o podatku od towarów i usług), tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U tal-2004, Nru 54, intestatura 535, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), jipprovdi:

"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 differenza fil-kont bankarju tal-persuna.

2. […] id-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 iktar wiesgħa dwar il-legalità tal-ħlas lura, il-kap tal-awtorità fiskali jista' jestendi dan il-perijodu sabiex jinkisbu l-kjarifiki meħtieġa. […]"

8 L-Artikolu 97 tal-Liġi dwar il-VAT jistabbilixxi li ġej:

"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 għar-reġistrazzjoni 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, [iktar 'il quddiem il-persuni taxxabbli ġodda] il-perijodu għall-ħlas lura tad-differenza fit-taxxa li tissemma fl Artikolu 87(2), (4) sa (6) għandu jkun estiż għal 180 jum. […]

6. Fir-rigward tal-persuni taxxabbli msemmija fil-paragrafu 5, il-prinċipji u l-perijodi ta' ħlas lura ddefiniti fl-Artikolu 87(2) sa (6), japplikaw b'effett mid-data tad-dikjarazzjoni relatata mal-perijodu ta' wara dak ta' 12-il xahar jew ta' erba' trimestri, perijodu li għalih il-persuna taxxabbli tkun għamlet dikjarazzjoni fiskali u ħallset, fit-terminu previst, it-taxxa li tikkostitwixxu d-dħul tal-Istat, inkluż bħala persuna suġġetta għat-taxxa fuq id-dħul ta' persuni fiżiċi.

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'."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9 Fid-dikjarazzjoni tal-VAT tagħha ta' Jannar 2006, ir-rikorrenti indikat li hija kienet ħallset l-ammont ta' PLN 44 782 bħala VAT eċċessiva. Filwaqt li invokat l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, hija talbet lill-amministrazzjoni fiskali ta' Świdnica tħallasha lura l-VAT eċċessiva fi żmien 60 jum mid-data li fiha hija ressqet id-dikjarazzjoni tal-VAT.

10 L-amministrazzjoni fiskali ta' Świdnica ċaħdet it-talba tagħha abbażi tal-Artikoli 87(1) u (2) u 97(5) u (7) tal-Liġi dwar il-VAT. Fil-fatt, skont l-imsemmija amministrazzjoni, ir-rikorrenti ma setgħetx tikseb il-ħlas lura tal-VAT eċċessiva fi żmien

60 jum peress li hija kienet bdiet topera inqas minn 12-il xahar qabel u ma kinitx iddepożitat "garanzija" mal-amministrazzjoni fiskali, skont l-imsemmi Artikolu 97(7), u għaldaqstant ma kinitx tissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti mill-imsemmija liġi sabiex tikseb il-ħlas lura mitlub.

11 Ir-rikorrenti ressqet kontestazzjoni kontra d-deċiżjoni quddiem id-Direttur, li min-naħa tiegħu kkonferma d-deċiżjoni ta' ċaħda.

12 Peress li ma kinitx sodisfatta bid-deċiżjoni li ttieħdet, sussegwentement ir-rikorrenti ressqet rikors quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu li, peress li kellu dubji fir-rigward tal-kompatibbiltà mad-dritt Komunitarju tad-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni, iddeċieda li jissospendi l-proċeduri u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja s-segwenti domandi:

"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 it-taxxa fuq l-oġġetti u s-servizzi, regoli bħal dawk 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] jikkostitwixxu miżuri speċjali sabiex ikunu pprevenuti ċerti tipi ta' evażjoni u frodi fiskali fis-sens tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

13 Permezz tal-ewwel domanda, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li sabiex tippermetti li jsiru l-kontrolli neċessarju biex jiġu pprevenuti l-evażjoni tat-taxxa u l-frodi fiskali, testendi minn 60 jum għal 180 jum, mid-data li fiha titressaq id-dikjarazzjoni tal-VAT mill-persuna taxxabbli, it-terminu li l-amministrazzjoni fiskali għandha sabiex tħallas lura l-VAT eċċessiva lill-kategorija ta' persuni taxxabbli, sakemm dawn ma jkunux iddepożitaw garanzija ta' PLN 250 000.

14 F'dan ir-rigward, għandu qabel kollox jiġi mfakkar li d-dritt, stabbilit fl-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, li l-persuni taxxabbli għandhom li jnaqqsu l-input VAT imħallsa fuq l-oġġetti u servizzi li akkwistaw jikkostitwixxi, skont ġurisprudenza stabbilita, prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leġiżlazzjoni Komunitarja (ara b'mod partikolari, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 1997, Molenheide *et*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, Ġabra p I-7281, punt 47, kif ukoll tal-25 ta' Ottubru 2001, Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-78/00, Ġabra p. I-8195, punt 28).

15 Kif sostniet il-Qorti tal-Ġustizzja ripetutament, minn dan isegwi li d-dritt għal tnaqqis huwa parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u, bħala regola ġenerali, ma jistax jiġi llimitat. B'mod partikolari, dan id-dritt għandu jiġi eżerċitat immedjatament fuq it-taxxi kollha mħallsa input fuq it-tranżazzjonijiet (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta' Lulju 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Ġabra p. I-1883, punt 18; tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et*, C-110/98 sa C-147/98, Ġabra p. I-1577, punt 43, kif ukoll tat-18 ta' Diċembru 2007, Cedilac, C-368/06, Ġabra p. I-12327, punt 31).

16 Barra min hekk, għandu jiġi osservat li fil-każ fejn, fir-rigward ta' perijodu finanzjarju, l-ammont ta' taxxa li tista' titnaqqas jeċċedi l-ammont ta' taxxa dovuta u fejn, minħabba f'dan, il-persuna taxxabbli ma tistax twettaq it-tnaqqis direttament skont l-Artikolu 18(2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, l-Artikolu 18(4) jipprovdi li l-Istati Membri jistgħu jew jagħmlu ħlas lura jew imexxu l-eċċess'il quddiem għall-perijodu li jmiss skont il-kundizzjonijet li huma għandhom jiddeterminaw.

17 Fir-rigward ta' din il-possibbiltà, li hija s-suġġett tal-kawża prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li, filwaqt l-Istati Membri għandhom ċerta libertà ta' manuvra biex jiddeterminaw il-kundizzjonijiet għall-ħlas lura tal-VAT eċċessiva, dawn il-kundizzjonijiet ma jistgħux jippreġudikaw il-prinċipju tan-newtralità tas-sistema fiskali tal-VAT billi jgħabbu lill-persuna taxxabbli, b'mod sħiħ jew parzjali, bil-piż ta' din it-taxxa. B'mod partikolari, kundizzjonijiet bħal dawn għandhom jagħtu l-possibbiltà lill-persuna taxxabbli li tirkupra, taħt kundizzjonijiet xierqa, il-kreditu kollu li nħoloq mill-VAT eċċessiva, li jimplika li l-ħlas lura jsir f'perijodu raġjonevoli permezz ta' ħlasijiet likwidi jew b'mezzi ekwivalenti u li, f'kull każ, il-metodu ta' ħlas lura adottat ma għandu jinvolvi l-ebda riskju finanzjarju għall-persuna taxxabbli (ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja, iċċitata iktar 'il fuq, punti 32 sa 34).

18 Għalhekk, huwa fid-dawl ta' dawn il-prinċipji fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, imfakkra fil-punti preċedenti, li għandha tiġi eżaminata t-talba mressqa mill-qorti tar-rinviju.

19 Mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li d-dispożizzjonijiet tal-Liġi dwar il-VAT, li jistabbilixxu l-kundizzjonijiet għall-ħlas lura tal-VAT eċċessiva lill-persuni taxxabbli, jipprovdu li l-amministrazzjoni fiskali għandha perijodu ta' 60 jum, middata li fiha titressaq id-dikjarazzjoni tal-VAT mill-persuna taxxabbli, sabiex twettaq l-imsemmi ħlas lura, imma li dan il-perijodu huwa estiż għal 180 jum fil-każ fejn, bħal fil-każ tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, il-persuni taxxabbli jkunu ġodda u ma jkunux iddepożitaw "garanzija", skont l-Artikolu 97(7) tal-istess Liġi.

20 Għalhekk, għandu jiġi kkonstatat li l-persuni taxxabbli ġodda jkunu suġġetti għall-kundizzjonijiet ta' ħlas lura ta' VAT eċċessiva li huma iktar oneruż minn dawk li

għalihom huma suġġetti persuni taxxabbli oħra. Għalhekk, minn tal-inqas fir-rigward tal-ammont ta' VAT eċċessiva li għandha titħallas lura, huma jkollhom iġorru l-piż finanzjarju tal-VAT għal perijodu li huwa partikolarment twil.

21 Ir-Repubblika tal-Polonja tispjega li din l-estensjoni tat-terminu hija ġġustifikata mill-fatt li tirrigwarda persuni taxxabbli suġġetti għall-VAT li huma ġodda, li ma jkunux magħrufa mill-awtorità fiskali u li fir-rigward tagħhom huwa neċessarju li jsiru kontrolli iktar wiesa' sabiex jiġu pprevenuti kwalunkwe evażjoni u frodi fiskali.

22 F'dan ir-rigward, kif diġà sostniet il-Qorti tal-Ġustizzja, għandu jiġi mfakkar li l-Istati Membri għandhom interess leġittmu li jieħdu l-miżuri xierqa sabiex iħarsu l-interessi finanzjarji tagħhom u li l-ġlieda kontra l-evażjoni tat-taxxa u l-frodi fiskali u l-eventwali abbużi hija għan rikonoxxut u inkuraġġit mis-Sitt Direttiva tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Molenheide *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 47; tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, Ġabra p. I-1609, punt 71, kif ukoll tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling, C-439/04 u C-440/04, Ġabra p. I-6161, punt 54).

23 Madankollu, kif ifakkar l-Avukat Ġenerali fil-punt 20 tal-konklużjonijiet tiegħu, skont il-prinċipju ta' proporzjonalità l-Istati Membri għandhom jadottaw mezzi li, filwaqt li jippermettulhom jilħqu b'mod effikaċji l-għan imfittex mid-dritt intern tagħhom, jikkawżaw l-inqas ħsara possibbli lill-għanijiet u lill-prinċipji stabbiliti mil-leġiżlazzjoni Komunitarja, bħall-prinċipju fundamentali tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT (ara s-sentenzi Molenheide *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punti 46 u 47; tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, Ġabra p. I-7797, punti 52 u 53, kif ukoll tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Ġabra p. I-771, punti 19 u 20).

24 F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza jirriżulta li leġiżlazzjoni nazzjonali li tistabbilixxi kundizzjonijiet ta' ħlas lura tal-VAT eċċessiva li jkunu iktar onerużi għall-kategorija ta' persuni taxxabbli peress li huwa preżunt li hemm riskju ta' evażjoni, mingħajr ma jkun possibbli li l-persuna taxxabbli tipprova li mhemmx evażjoni jew frodi fiskali sabiex tibbenefika minn kundizzjonijiet inqas restrittivi, ma tikkostitwixxix miżura proporzjonata mal-għan tal-ġlieda kontra l-evażjoni jew il-frodi fiskali u taffettwa b'mod sproporzjonat l-għanijiet u l-prinċipji tas-Sitt Direttiva tal-VAT (ara, b'analoġija, fil-qasam tal-esklużjoni tad-dritt għal tnaqqis, is-sentenza tad-19 ta'

Settembru 2000, Ampafrance u Sanofi, C-177/99 u C-181/99, Ġabra p. I-7013, punt 62, kif ukoll, fil-qasam tal-mandat ta' sekwestru, is-sentenza Molenheide *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 51).

25 Dan huwa tabilħaqq il-każ tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni, kif ġie kkonstatat fil-punt 20 ta' din is-sentenza.

26 Fil-fatt, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-Artikolu 97(5) u (7) tal-Liġi dwar il-VAT għandu applikazzjoni ġenerali u preventiva fir-rigward tal-persuni taxxabbli l-ġodda filwaqt li ma jagħtix lil dawn il-persuni l-possibbiltà li juru li mhemmx riskju ta' evażjoni jew frodi fiskali.

27 Bl-istess mod, jidher li d-dispożizzjonijiet nazzjonali inkwistjoni mhumiex konformi mal-kundizzjoni stabbilita mill-ġurisprudenza, kif imfakkar fil-punt 17 ta' din is-sentenza, li tipprovdi li l-ħlas lura tal-VAT eċċessiva għandha ssir fi żmien raġjonevoli. Fil-fatt, kif ġie ppreċiżat fid-deċiżjoni tar-rinviju, it-terminu ta' ħlas lura ta' 180 jum pprovdut għall-persuni taxxabbli l-ġodda huwa, minn naħa, sitt darbiet itwal mill-perijodu ta' xahar għad-dikjarazzjoni tal-VAT, u min-naħa l-oħra, tliet darbiet itwal mit-terminu li japplika għal persuni taxxabbli l-oħra, filwaqt li l-awtoritajiet Pollakki ma ppreżentaw l-ebda argument li jista' jispjega l-bżonn li, għall-finijiet tal-ġlieda kontra l-evażjoni tat-taxxa u l-frodi fiskali, tiġi applikata differenza daqshekk kbira fit-trattament.

28 Barra minn hekk, l-impożizzjoni ta' terminu daqshekk twil jidher li huwa inqas u inqas neċessarju fid-dawl tal-fatt li, fi kwalunkwe każ, skont l-Artikolu 87(2) tal-Liġi dwar il-VAT, l-amministrazzjoni fiskali tista', jekk ikun hemm il-bżonn li tiġi vverifikata b'mod iktar wiesa' l-legalità tal-ħlas lura u sabiex jinkisbu l-kjarifiki meħtieġa, testendi t-terminu ta' 60 jum li fih għandu jsir il-ħlas lura.

29 Fl-aħħar nett, fir-rigward tal-possibbiltà li l-Artikolu 97(7) tal-Liġi dwar il-VAT joffri lill-persuni taxxabbli l-ġodda, jiġifieri dik li jiddepożitaw garanzija sabiex jibbenefikaw

mit-terminu normali ta' 60 jum sabiex jiksbu l-ħlas lura tal-VAT eċċessiva, din ma tikkonfutax l-argumenti żviluppati fil-punti preċedenti.

30 Fil-fatt, kif issostni l-Kummissjoni, dan id-depożitu la huwa proporzjonat mal-ammont tal-VAT eċċessiva li għandha titħallas lura u lanqas mad-daqs ekonomiku tal-persuna taxxabbli.

31 B'mod partikolari, il-fatt li tiġi ddepożitata garanzija jista', bi ksur tal-eżiġenzi stabbiliti mill-ġurisprudenza msemmija fil-punt 17 ta' din is-sentenza, jimplika riskju finanzjarju kunsiderevoli għall-impriżi li għadhom kif bdew l-operat tagħhom u li minħabba f'dan x'aktarx ma jkollhomx riżorsi kbar.

32 Fil-verità, l-obbligu li jsir l-imsemmi depożitu, sabiex jinkiseb il-benefiċċju tat-terminu li huwa normalment applikabbli, għandu biss l-effett li l-piż finanzjarju marbut mal-fatt li l-ammont tal-VAT eċċessiva jiġi ffriżat għal 180 jum jiġi ssostitwit mill-piż finanzjarju tal-iffriżar tal-ammont tal-garanzija. Issa, dan huwa inqas u inqas iġġustifikat peress li, minn naħa, l-ammont jista', bħal fil-każ tal-kawża prinċipali, ikun ogħla mill-ammont ta' VAT eċċessiva inkwistjoni u, min-naħa l-oħra, peress li t-terminu ta' ffriżar tal-garanzija huwa itwal mit-terminu tal-ħlas lura tal-VAT eċċessiva pprovdut għal persuni taxxabbli l-ġodda. Fil-fatt, skont l-Artikolu 97(6) tal-Liġi dwar il-VAT, il-garanzija tista' tinħeles biss wara perijodu ta' tnax-il xahar bil-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tkun ħallset it-taxxi kollha relatati ma' dan il-perijodu li tagħhom hija tkun debitriċi fil-konfront tal-Istat.

33 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, ir-risposta li għandha tingħata għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva tal-VAT u l-prinċipju ta' proporzjonalità jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali li, bil-għan li tippermetti l-kontrolli neċessarji sabiex jiġu pprevenuti l-evażjoni tat-taxxa u l-frodi fiskali, testendi l-perijodu li l-amministrazzjoni fiskali għandha sabiex tirrifondi l-VAT eċċessiva lil kategorija ta' persuna taxxabbli minn 60 għal 180 jum, b'effett mid-data li fiha titressaq id-dikjarazzjoni tal-VAT mill-persuna taxxabbli, sakemm din ma tkunx iddepożitat garanzija ta' PLN 250 000.

Fuq it-tieni domanda

34 Permezz tat-tieni domanda, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi dwar jekk id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 97(5) u (7) tal-Liġi dwar il-VAT jistgħux jiġu kkunsidrati bħala "miżuri speċjali għal deroga" li huma intiżi sabiex jipprevjenu l-evażjoni jew il-frodi fiskali, skont l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

35 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jissuġġetta l-possibbiltà li Stat Membru jintroduċi tali miżuri għall-proċedura speċifika li tinvolvi, b'mod partikolari, il-kunsens tal-Kunsill tal-Unjoni Ewropea, li jiddeċiedi b'mod unanimu.

36 Madankollu, kif josserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 39 tal-konklużjonijiet tiegħu u kif issostni ġustament il-Kummissjoni, mill-proċess ma jirriżultax li l-miżuri inkwistjoni kienu ġew awtorizzati mill-Kunsill, skont l-imsemmija dispożizzjoni, bħala miżuri speċjali ta' deroga mis-Sitt Direttiva tal-VAT.

37 F'dawn iċ-ċirkustanzi, dispożizzjonijiet bħal dawk tal-Artikolu 97(5) u (7) tal-Liġi dwar il-VAT ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-imsemmi Artikolu 27(1).

38 Konsegwentement, ir-risposta li għandha tingħata għat-tieni domanda għandha tkun li dispożizzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jikkostitwixxux "miżuri speċjali għal deroga" intiżi sabiex ikunu pprevenuti ċerti tipi ta' evażjoni u ta' frodi fiskali skont l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

Fuq l-ispejjeż

39 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 (L-Ewwel Awla) taqta' u tiddeċiedi:

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, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2005/92/KE, tat-12 ta' Diċembru 2005, u l-prinċipju ta' proporzjonalità jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali li, bil-għan li tippermetti l-kontrolli neċessarji sabiex jiġu pprevenuti l-evażjoni tat-taxxa u l-frodi fiskali, testendi l-perijodu li l-amministrazzjoni fiskali għandha sabiex tirrifondi t-taxxa eċċessiva fuq il-valur miżjud, lil kategorija ta' persuni taxxabbli minn 60 għal 180 jum, b'effett mid-data li fiha titressaq id-dikjarazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud mill-persuna taxxabbli, sakemm ma tkunx iddepożitat garanzija ta' PLN 250 000.

2) Dispożizzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jikkostitwixxux "miżuri speċjali għal deroga" intiżi sabiex ikunu pprevenuti ċerti tipi ta' evażjoni u ta' frodi fiskali skont l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata bid-Direttiva 2005/92.

Firem