KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

SHARPSTON

ippreżentati fit-13 ta' Marzu 2008 [1]

1. Kumpannija stabbilita fl-Italja ġiet ipprovduta servizzi ta' ġarr ta' merkanzija bil-baħar minn operaturi stabbiliti f'post ieħor, li ma żammx VAT fuq il-kontijiet tagħhom. Hija kienet żbaljatament temmen li dawn is-servizzi kienu eżenti, u ma nkludiethomx fil-kontijiet tal-VAT tagħha. Fil-fatt din kien imissha, skont il-mekkaniżmu tar-reverse charge, iddikjarat lilha nfisha bħala li kienet obbligata li tħallas l-input VAT fuq il-provvisti, li mbagħad kellha titnaqqas mill-output VAT. Dan kien ikun jinvolvi żewġ entrati fil-kontabbiltà, li jikkanċellaw lil xulxin, b'tali mod li l-ebda ħlas ma kien ikun dovut lill-awtorità tat-taxxa.

2. Madankollu din waslet għall-istess riżultat billi ma ddikjarat jew ma naqqset l-ebda input VAT imma ħallset l-output VAT kollha kemm hi.

3. Hekk kif skopriet l-iżball, l-awtorità tat-taxxa qed tfittex li tirkupra l-input VAT mhux dikjarata, abbażi tad-dritt tagħha skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali li tagħmel evalwazzjoni mill-ġdid tal-prospetti tal-VAT li saru fl-erbgħa snin preċedenti, imma qed tirrifjuta li tippermetti xi tnaqqis li ma kienx mitlub fil-prospett għat-tieni sena li segwiet dik li fiha d-dritt għal tnaqqis seħħ, għal darb'oħra abbażi tat-terminu ta' dekadenza skont il-liġi nazzjonali.

4. Permezz tal-preżenti talba għal deċiżjoni preliminari il-Commissione Tributaria Provinciale (Qorti Provinċjali tat-Taxxa) f'Genova essenzjalment tistaqsi jekk is-sitwazzjoni li tirriżulta mid-diskrepanza bejn iż-żewġ perijodi, li twassal sabiex l-awtoritajiet tat-taxxa jitolbu l-ħlas ta' VAT li ma kinitx tkun dovuta li kieku l-proċeduri ġew segwiti kif suppost, hijiex kompatibbli mal-liġi Komunitarja dwar il-VAT.

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja rilevanti

5. Il-liġi Komunitarja dwar il-VAT hija issa rregolata mid-Direttiva 2006/112/KEE [2], li b'effett mill-1 ta' Jannar 2007, ħassret u ssostitwiet il-leġiżlazzjoni eżistenti, bil-għan li d-dispożizzjonijiet kollha applikabbli jiġu ppreżentati b'mod ċar u razzjonali fi struttura u diċitura ġodda mingħajr ma, bħala prinċipju, għamlet tibdil materjali [3].

6. Il-kawża preżenti tikkonċerna s-snin 2000 u 2001, meta d-dispożizzjonijiet prinċipali kienu jinsabu fl-Ewwel u s-Sitt Direttivi [4]. F'dawn il-konklużjonijiet, jien se nirreferi għad-dispożizzjonijiet ta' dawk id-direttivi, u sabiex jinftehmu aħjar, jien se nuża t-temp tal-verb fil-preżent avolja m'għadhomx iktar fis-seħħ. Is-sustanza tagħhom u, fil-parti l-kbira anki d-diċitura ma nbidlitx fid-Direttiva 2006/112, u għal skopijiet ta' referenza jien se nindika wkoll id-dispożizzjonijiet ekwivalenti ta' din tal-aħħar.

7. Il-karatteristiċi fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT huma elenkati fl-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva [5]:

"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-isadju li fih titħallas it-taxxa.

Fuq kull transazzjoni, it-taxxa fuq il-valur miżjud, 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-valur miżjud li qed jingħarr 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).

[…]"

2 — Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 345, p. 1).

3 — Ara t-tielet premessa fil-preambolu.

4 — 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 71, p. 14); 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, emendata diversi drabi).

5 — L-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112.

8. Il-mekkaniżmu ta' tnaqqis huwa rregolat, għal tranżazzjonijiet interni għal Stat Membru, mill-Artikolu 17(1) u 2(a) tas-Sitt Direttiva [6]:

"1. Id-dritt li tnaqqas għandu jqum fl-istess ħin meta t-taxxa mnaqqsa ssir taxxabbli.

2. Sakemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet [tat]-transazzjoni taxxabbli tiegħu, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex tħallas:

(a) taxxa fuq il-valur miżjud dovuta jew mħallsa fir-rigard ta' oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabbli oħra;"

9. Għalhekk, persuni taxxabbli fi kwalunkwe stadju intermedjarju tal-katina ta' provvista jiġu normalment iċċarġjati l-VAT (input VAT) mill-forniturі tagħhom u huma jiċċarġjaw l-VAT (output VAT) lill-klijenti tagħhom. Huma mbagħad iħallsu lill-awtorità tat-taxxa l-ammont ta' dik l-output VAT, wara li jiġi mnaqqas l-ammont rilevanti ta' input VAT tagħhom.

10. Madankollu, dan mhuwiex dejjem il-każ.

11. L-ewwel nett, l-Artikolu 17(6) u (7) tas-Sitt Direttiva jipprovdi għal ċerti eċċezzjonijiet għad-dritt għal tnaqqis. Il-paragrafu 6 jipprovdi li (filwaqt li fl-ebda ċirkustanza l-VAT m'għandha tkun imnaqqsa fuq spejjeż li mhumiex strettament nefqa tan-negozju, bħal dik fuq oġġetti ta' lussu, jew pjaċir jew divertiment), sa kemm il-Kunsill jiddeċiedi liema nefqa mhijiex eliġibbli għal tnaqqis, l-Istati Membri jistgħu jżommu l-esklużjonijiet kollha pprovduti taħt il-liġijiet nazzjonali li kienu fis-seħħ meta d-Direttiva daħlet fis-seħħ. Il-Paragrafu 7 jippermetti li l-Istati Membri, għal raġunijiet ċikliċi ekonomiċi u suġġett għal proċedura ta' konsultazzjoni, jeskludu, totalment jew parzjalment, l-oġġetti kapitali kollha jew xi wħud mis-sistema tat-tnaqqis, jew inkella jintaxxaw l-oġġetti fabbrikati mill-persuna taxxabbli stess jew li hija xtrat fil-pajjiż jew importat, b'tali mod li t-taxxa ma teċċedix il-VAT li kellha tinġabar fuq l-akkwiżizzjoni ta' oġġetti simili.

6 — Fiż-żmien rilevanti, it-test tal-Artikolu 17(2) kien l-Artikolu 28e. L-ekwivalenti tal-Artikolu 17(1) u (2) issa jinsabu fl-Artikoli 167 u 168(a) tad-Direttiva 2006/112.

12. It-tieni nett, xi tranżazzjonijiet huma eżenti mill-VAT, f'liema każ mhemm xejn li l-klijent jista' jnaqqas anki jekk huwa juża l-provvisti għall-iskopijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli ta' bejgħ tiegħu.

13. Fost tranżazzjonijiet eżenti bħal dawn hemm in-nolleġġjar u l-kiri ta' vapuri użati fin-navigazzjoni fl-ibħra miftuħa, għal skopijiet kummerċjali [7].

14. It-tielet nett, għal ċerti kategoriji ta' provvisti, mhuwiex il-fornitur imma l-klijent li huwa suġġett għall-ħlas tal-VAT. F'każijiet bħal dawn, il-fornitur inaqqas l-input VAT kif inhu xieraq, imma ma jiċċarġja l-ebda output VAT lill-klijent. Il-klijent innifsu għandu jieħu inkunsiderazzjoni l-VAT fuq it-tranżazzjoni imma, sa fejn il-provvista tiġi użata għal bejgħ taxxabbli tiegħu, l-ammont isir immedjatament wieħed li jista' jitnaqqas skont l-Artikolu 17(1) u (2).

15. Għalhekk, skont l-Artikolu 21(1)(b) tas-Sitt Direttiva [8], "persuni identifikati għall-għanijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud ġewwa t-territorju tal-pajjiż li lilhom jiġu forniti s-servizzi koperti bl-Artikolu 28b(Ċ), [...], jekk is-servizzi jiġu mwettqa minn persuna taxxabbli mhix stabbilita ġewwa t-territorju tal-pajjiż", huma suġġetti għal ħlas ta' taxxa fuq servizzi bħal dawn li jirċievu [9]. L-Artikolu 28b(Ċ) [10] ikopri "servizzi fit-trasport intra-Komunitarju ta' merkanzija", li huwa mfisser fil-paragrafu 1 bħala "trasport fejn il-post tat-tluq u l-post tal-wasla jinsabu fit-territorji ta' żewġ Stati Membri differenti" u li għalih, skont il-paragrafu 2, il-post tal-provvista huwa l-post tat-tluq.

16. Fir-rigward tal-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis f'ċirkustanzi bħal dawn, l-Artikolu 18(1)(d) [11] jipprovdi: "Biex teżerċita d-dritt li tnaqqas, il-persuna taxxabbli trid: [...] meta huwa meħtieġ li jħallas bħala klijent jew xerrej fejn japplika l-Artikolu 21(1), jissodisfa l-formalitajiet stabbiliti minn kull Stat Membru [...]".

7 — L-Artikolu 15(5), moqri flimkien mal-Artikolu 15(4)(a), tas-Sitt Direttiva; l-Artikolu 148(a) u (ċ) tad-Direttiva 2006/112.

8 — Fl-Artikolu 28g fiż-żmien rilevanti; ara l-Artikolu 196 tad-Direttiva 2006/112.

9 — Dan il-mekkaniżmu huma komunement magħruf bħala l-proċedura ta' "reverse charge". Skont dispożizzjonijiet oħra tal-Artikolu 21(1), din tapplika wkoll għal tipi oħra ta' provvista ta' merkanzija jew servizzi fejn il-fornitur mhuwiex stabbilit fl-Istat Membru tal-klijent (jew fl-Istat Membru fejn isseħħ il-provvista), kemm jekk huwa stabbilit ġewwa l-Komunità u anki jekk le.

10 — Ara l-Artikoli 47 u 48 tad-Direttiva 2006/112.

11 — Fl-Artikolu 28f(2); Artikolu 178(f) tad-Direttiva 2006/112.

17. Skond l-Artikolu 18(2) u (3) [12]:

“2. Kull persuna taxxabbli għandha żżomm kontijiet b’dettall suffiċjenti biex tippermetti l-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u l-ispezzjoni mill-awtorità tat-taxxa.

“2. Il-persuna taxxabbli għandha teffetwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tat-taxxa fuq il-valur miżjud dovut għall-perijodu partikolari ta’ taxxa l-ammont totali fir-rigward ta’ li[ema], matul l-istess perijodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u jista’ jkun eżerċitat taħt id-disposizzjonijiet ta’ paragrafu 1.

[…]

[…]

4. Kull persuna taxxabbli għandha tissottometti prospett f’intervall li għandu jiġi stabbilit minn kull Stat Membru. Dan l-intervall ma jistax jeċċedi xahrejn wara t-tmiem ta’ kull perijodu ta’ taxxa. Dan il-perijodu ta’ taxxa jista’ jiġi ffissat minn kull Stat Membru bħala xahar, xahrejn jew kull tlett xhur. Madankollu l-Istati Membri jistgħu, jiffissaw perjodi differenti dejjem jekk dawn ma jeċċedux sena.

3. L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu l-kondizzjonijet u l-proċeduri fejn persuna taxxabbli tista’ tkun awtorizzata biex tagħmel it-tnaqqis li hu m’għamilx b’mod konformi mad-disposizzjonijiet ta’ paragrafi 1 u 2.”

Il-prospett irid jistabbilixxi l-infomazzjoni kollha li hemm bżonn biex tiġi kkalkulata t-taxxa li saret taxxabbli u t-tnaqqis li jrid isir inkluż, fejn hu xieraq, u sa kemm jidher neċessarju għall-istabbiliment tal-bażi ta’ taxxa, l-valur totali tat-transazzjonijiet relattivi għal tali taxxa u tnaqqis u l-valur ta’ xi transazzjonijiet eżenti.

18. L-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva [13] jistabbilixxi medda wiesgħa ta’ obbligi fuq persuni suġġetti għal ħlas ta’ VAT, li minnhom madankollu huma biss dawn li ġejjin li jidhru potenzjalment rilevanti għall-kawża preżenti:

[…]

12 — L-Artikoli 179 u 180 tad-Direttiva 2006/112.

13 — Fl-Artikolu 28h fiż-żmien materjali; ara l-Artikolu 213 sa 271 tad-Direttiva 2006/112.

7. L-Istati Membri għandhom jieħdu l-miżuri neċessarji biex jiżguraw li dawk il-persuni li, b'mod konformi mal-Artikolu 21(1) […] (b), huma kkunsidrati responsabbli biex iħallsu t-taxxa minflok persuna taxxabbli stabbilita f'pajjiż ieħor […] għandhom jissodisfaw l-obbliġ[i] ta' fuq li għandhom x'jaqsmu mad-dikjarazzjoni u l-ħlas.

8. L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, suġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn tranżazzjonijiet domestiċi u tranżazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri".

Leġiżlazzjoni nazzjonali rilevanti

19. Id-direttivi Komunitarji dwar il-VAT huma fil-preżent implementati fil-Liġi Taljana essenzjalment mid-Decreto del Presidente della Repubblica (Digriet Presidenzjali) Nru 633 tas-26 ta' Ottubru 1972 (iktar 'il quddiem id-"DPR 633/72"), kif emendat.

20. L-ewwel sentenza tal-Artikolu 17(3) tad-digriet tipprovdi:

"L-obbligi li jirrigwardaw […] il-provvista ta' servizzi fit-territorju tal-Istat minn persuni mhux residenti […] għandhom jitwettqu mix-xerrejja residenti fit-territorju tal-Istat li […] juża s-servizzi fit-twettiq ta' negozju, attivitajiet artistiċi jew professjonali."

21. L-Artikolu 19(1) tal-istess digriet jipprovdi, *inter alia*:

"Ikun hemm dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-merkanzija u servizzi mixtrija jew importati jseħħ meta t-taxxa issir eżiġibbli u dan id-dritt jista' jiġi eżerċitat, l-iktar tard, fil-prospett tat-taxxa għat-tieni sena wara s-sena fejn irriżulta d-dritt għal tnaqqis u suġġett għall-kundizzjonijiet li japplikaw fil-ħin meta d-dritt irriżulta".

22. L-Artikolu 23(1) u (2) jeżiġu li l-persuni taxxabbli għandhom jirreġistraw il-kontijiet tagħhom f'reġistru speċifiku fi żmien ħmistax-il ġurnata, fejn jiġi indikat in-numru tas-serje, id-data tal-ħruġ, l-ammont taxxabbli u l-ammont ta' taxxa, murija separatament għal kull rata, u, fil-każijiet li għalihom jirreferi l-Artikolu 17(3), l-isem tal-fornitur.

23. L-Artikolu 25(1) jeżiġi li l-persuni taxxabbli għandhom jenumeraw il-kontijiet li jirrigwardaw merkanzija u servizzi mixtrija jew importati, inklużi dawk maħruġin skond l-Artikolu 17(3), b'mod sekwenzjali u li jirreġistrawhom fir-reġistru adattat qabel ma jsir il-ħlas perjodiku jew fil-prospett annwali fejn jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa relatata.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

24. Skond l-Artikolu 54(5):

"Fejn [ikun hemm] evidenza ta' ammonti li huma totalment jew parzjalment mhux dikjarati jew tnaqqis li huwa totalment jew parzjalment mhux eliġibbli, l-uffiċċju tat-taxxa fuq il-valur miżjud jista' jillimita ruħu għall-istima tat-taxxa, jew tat-taxxa addizzjonali pagabbli, jew il-kreditu ridott dovut, abbażi tal-evidenza hawn fuq imsemmija, bla ħsara għall-istima ulterjuri qabel jiskadi t-terminu ta' dekadenza stipulat bl-Artikolu 57".

25. Fl-aħħar nett, l-ewwel sentenza tal-Artikolu 57(1) tipprovdi:

"L-avviżi ta' emendi u ta' stimi previsti fl-[Artikolu 54] għandhom jiġu nnotifikat[i], taħt piena tat-telf tad-dritt ikkonċernat, sal-31 ta' Diċembru tar-raba' sena wara s-sena li fiha kien ġie ppreżentat il-prospett tat-taxxa".

26. Ecotrade SpA (iktar 'il quddiem "Ecotrade") hija kumpannija Taljana involuta fil-kummerċ internazzjonali tal-gagazza tal-kalkara ta' funderija mrammla u ingredjenti oħrajn għall-manifattura tas-siment. Fl-2000 u 2001 [14], hija għamlet numru ta' kunsinni bil-baħar ta' dawn il-materjali mill-Italja għal Stati Membri oħrajn, fejn ġew użati s-servizzi ta' kumpanniji tal-ġarr tal-merkanzija bil-baħar li ma kinux stabbiliti fl-Italja. Dawn il-kumpanniji ħarġu kontijiet lil Ecotrade għas-servizzi tagħhom fejn huma ddeskrivew s-servizz jew bħala "nolleġġjar ta' bastiment" jew bħala "ġarr tal-merkanzija bil-baħar". L-ebda waħda mill-kontijiet ma kienet tindika l-VAT, u wħud minnhom speċifikament kienu jiddikjaraw li l-provvista ta' servizzi kienet eżenti.

27. Konsegwentement Ecotrade qieset li dawk is-servizzi kienu jikkostitwixxu nolleġġjar jew kiri ta' bastimenti li jbaħħru eżenti

14 — Il-kawża C-95/07 tikkonċerna s-sena finanzjarja 2001, u l-kawża C-96/07 tikkonċerna s-sena finanzjarja 2000.

mill-VAT bis-saħħa tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jimplementaw l-Artikolu 15(5) tas-Sitt Direttiva [15]. Hija għalhekk irreġistrathom normalment fil-kontabbiltà tagħha bħala xirjiet, imma ma nkludiethomx fir-reġistri jew fil-prospetti tal-VAT tagħha.

28. Wara li saret spezzjoni, l-awtorità tat-taxxa ddeċidiet li s-servizzi tal-ġarr tal-merkanzija bil-baħar kienu fil-fatt servizzi ta' trasport intra-Komunitarju ta' merkanzija fir-rigward ta' liema, skond id-dispożizzjonijiet nazzjonali li jimplementaw l-Artikoli 21(1)(b) u 28b(Ċ) tas-Sitt Direttiva, Ecotrade kienet suġġetta għall-ħlas tal-VAT. B'xi riżervi żgħar, Ecotrade aċċettat dik ir-riklassifikazzjoni. Mhemm l-ebda suġġeriment ta' frodi jew *mala fede* minn naħa tagħha.

29. Għalhekk Ecotrade kien imissha ddikjarat il-VAT fuq is-servizzi ta' ġarr tal-merkanzija bil-baħar u tirreġistraha bħala input VAT. Hija kienet tkun suġġetta għall-ħlas ta' dik it-taxxa imma kienet tkun tista', fl-istess ħin, tnaqqasha mill-output VAT tagħha. Għalhekk ir-responsabbiltà globali tagħha għal ħlas ta' taxxa ma kinitx tiġi affettwata.

30. F'Diċembru 2004, skont l-Artikoli 54(5) u 57(1) tad-DPR 633/72 u qabel m'għadda t-terminu ta' dekadenza stipulat f'din l-aħħar dispożizzjoni, l-awtorità tat-taxxa talbet il-ħlas tal-VAT ikkonċernata, li kienet tammonta għall-ekwivalenti ta' madwar EUR 320 000 għas-sentejn finanzjarji, ammont li kien allegatament jirrappreżenta l-VAT bir-rata standard ta' 20 % fuq kontijiet ta' valur ekwivalenti għal madwar EUR 1 600 000 [16]. Madankollu, l-awtorità rrifjutat li tippermetti li Ecotrade tnaqqas l-istess ammonti, abbażi li l-perijodu ta' dekadenza biex tagħmel dan, skont l-Artikolu 19(1) ta' DPR 633/72, kien skada. Barra minn dan hija imponiet fuq Ecotrade multi amministrattivi li jammontaw għal ftit iktar minn EUR 360 000.

31. Ecotrade kkontestat dan ir-rifjut u dawk il-multi quddiem il-qorti tar-rinviju, li qed titlob li tingħata deċiżjoni dwar id-domandi li ġejjin:

"(1) L-Artikoli 17, 21(1) u 22 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, [...] għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu dispożizzjoni tal-liġi nazzjonali (f'dan il-każ l-Artikolu 19 tad-DPR 633/72) milli tissuġġetta l-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud, dovuta minn persuna taxxabbli fl-eżerċizzju tal-attività kummerċjali tagħha għall-osservanza ta' terminu ta'

15 — Ara l-punt 13 hawn fuq.

16 — Iċ-ċifri mogħtija fid-digriet tar-rinviju fil-Kawża C-95/07 jidhru li jirriflettu l-applikazzjoni ta' rata ta' VAT ta' ftit iktar minn 20 %. Ma tingħata l-ebda spjegazzjoni għal dan, imma d-diskrepanza ma tidhirx rilevanti għar-riżoluzzjoni tal-problema.

dekadenza partikolari (ta' sentejn), taħt piena ta' telf ta' dan l-istess dritt; b'mod partikolari, fir-rigward tal-każijiet li fihom l-issuġġettar għall-VAT tal-oġġett jew servizz miksub isseħħ skont proċedura ta' reverse charge, li tippermetti lill-amministrazzjoni teżiġi l-ħlas tat-taxxa filwaqt li tibbenefika minn terminu ta' żmien (ta' erba' snin skont l-Arikolu 57 tad-DPR 633/72) itwal minn dak mogħti lill-kummerċjant għat-tnaqqis tat-taxxa, li jkun skada minħabba l-fatt li jkun għadda ż-żmien?

(2) L-Artikolu 18(1)(d) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE [...] għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi dispożizzjoni tal-liġi nazzjonali milli, fir-regolamentazzjoni tal-"formalitajiet" indikati minn dan l-artikolu permezz tal-proċedura ta' reverse charge, stabbilita fit-tielet paragrafu tal-Artikolu 17 u fl-Artikoli 23 u 25 tad-DPR 633/72, tinkludi (bi ħsara biss għall-persuna taxxabbli) l-osservanza ta' terminu ta' dekadenza — kif previst fl-Artikolu 19 tad-DPR 633/72 — għall-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis stabbilit fl-Artikolu 17 tal-istess direttiva?"

32. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub minn Ecotrade, mill-Gvernijiet tal-Italja u ta' Ċipru u mill-Kummissjoni, li lkoll kemm huma, apparti l-Gvern Ċiprijott, kienu rappreżentati waqt is-seduta.

Evalwazzjoni

Osservazzjonijiet preliminari

33. Id-digriet tar-rinviju jista' jiġi interpretat b'mod wiesa' bħala li jqajjem l-ewwel u qabel kollox id-domanda ġenerali dwar jekk terminu ta' dekadenza ta' sentejn għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis huwiex kompatibbli mal-liġi Komunitarja dwar il-VAT, u biss sussidjarjament jekk dan japplikax fil-każ speċifiku fejn japplika l-mekkaniżmu ta' reverse charge u l-awtorità tat-taxxa tibbenefika minn perijodu itwal biex tirkupra taxxa li ma ġietx meħuda inkunsiderazzjoni b'mod xieraq.

34. Madankollu, jien naqbel mal-Gvern Taljan u mal-Kummissjoni li mhuwiex meħtieġ li wieħed jiffoka wisq fuq id-domanda ġenerali, li mhijiex, minnha nfisha, ċentrali għall-kawża prinċipali. Il-kwistjoni essenzjali hija jekk ir-riżultat prodott mill-applikazzjoni tar-regoli Taljani

f'ċirkustanzi bħal dawk li sabet ruħha fihom Ecotrade huwiex kompatibbli mad-dritt Komunitarju.

35. Il-qorti nazzjonali indikat li l-kontijiet li, b'mod konġunt, taw lok għal dan ir-riżultat kienu: (i) it-terminu ta' dekadenza ta' 'sentejn' [17] fuq l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis, (ii) it-terminu ta' dekadenza ta' 'erbgħa snin' [18] rigward id-dritt tal-awtorità tat-taxxa biex tagħmel l-irkupru (iii) il-mekkaniżmu ta' reverse charge fejn l-issuġġettar ta' persuna taxxabbli għall-ħlas tal-input VAT huwa, normalment, ikkontrobilanċjat mid-dritt li din il-persuna taxxabli għandha li tnaqqas l-istess taxxa.

36. Madankollu, u għalkemm il-kuntest ta' dak il-mekkaniżmu huwa bla dubju fattur ewlieni f'din il-kawża, fil-fehma tiegħi huwa għaldaqstant importanti li jiġi osservat li r-riżultat li għalih Ecotrade qed toġġezzjona kien ir-riżultat mhux biss mis-sempliċi kombinazzjoni ta' dawn it-tliet kontijiet imma wkoll mir-riklassifikazzjoni tat-tranżazzjonijiet input tagħha minn eżenti għal taxxabbli.

17 — B'mod iktar preċiż, il-limitu huwa l-preżentazzjoni tal-prospett tat-taxxa għat-tieni sena wara s-sena fejn irriżulta d-dritt għal tnaqqis.

18 — Fil-fatt, it-tmiem tar-raba' sena wara dik li fiha kien sar il-prospett. Ecotrade ddikjarat waqt is-seduta, minħajr ma ġiet kontradetta, li l-perijodu ġie regolarment estiż b'leġiżlazzjoni temporanja għal ħames, sitta jew sebgħa snin.

37. Fl-aħħar nett, għalkemm il-qorti tar-rinviju formalment tagħmel żewġ domandi, intiżi sabiex ir-regoli Taljani jiġu evalwati fid-dawl ta' dispożizzjonijiet differenti tas-Sitt Direttiva, jien naħseb li jkun iktar utli li dawn jiġu kkunsidrati t-tnejn f'daqqa.

Il-possibbiltà ta' terminu ta' dekadenza għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis

38. L-ebda waħda mid-dispożizzjonijiet iċċitati mill-qorti nazzjonali fid-domandi tagħha — jew tabilħaqq l-ebda dispożizzjoni oħra tas-Sitt Direttiva — ma timponi xi terminu ta' dekadenza għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis jew tagħmel referenza espliċita għall-possibbiltà, jew mod ieħor, li tali terminu ta' dekadenza jiġi impost fil-liġi nazzjonali.

39. Madandollu, minn tal-inqas waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet tista' tiġi kkunsidrata bħala li impliċitament tawtorizza l-impożizzjoni ta' terminu ta' dekadenza: l-Artikolu 18(1)(d) jagħmel referenza għall-formalitajiet stabbiliti mill-Istati Membri għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis. Barra minn dan, il-fatt li jista' jiġi stabbilit terminu ta' dekadenza jidher ċar mid-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 18(2) u (3), moqrija flimkien. Tal-ewwel tindika li d-dritt għal tnaqqis għandu jintuża fir-rigward tal-ammonti dovuti għall-istess perijodu ta' taxxa bħal dak fejn irriżulta d-dritt għal tnaqqis, u tal-aħħar tippermetti li l-Istati Membri jistabbilixxu l-kundizzjonijiet abbażi ta' liema persuna

taxxabbli tista' tiġi awtorizzata li tnaqqas fil-każ li din ma tkunx irrispettat, *inter alia*, dik il-kundizzjoni. Moqrija flimkien, dawn jimplikaw li jiddependi mill-Istat Membru jekk jirrikjedix li d-dritt għal tnaqqis jiġi eżerċitat fir-rigward tal-perijodu tat-taxxa inkwistjoni [19], jew jekk jippermettix perijodu itwal.

40. Ma naqbilx, għalhekk, mad-dikjarazzjoni ta' Ecotrade li tgħid li d-dritt għal tnaqqis huwa daqshekk fundamentali li l-ebda terminu ta' dekadenza ma jista' qatt jiġi impost fuq l-eżerċizzju tiegħu. Għalkemm dan id-dritt huwa tabilħaqq fundamentali madankollu huwa wkoll importanti, għal raġunijiet ta' ċertezza legali (u finanzjarja), li sitwazzjonijiet fiskali stabbiliti m'għandhomx ikunu, b'mod indefinit, esposti għar-riskju li jiġu kkontestati.

41. Għalhekk, jekk is-Sitt Direttiva tippermetti lil Stat Membru li jimponi li d-dritt għal tnaqqis għandu jiġi eżerċitat fil-perijodu ta' taxxa li fih irriżulta, ma tqumx il-kwistjoni dwar jekk perijodu itwal, bħal dak ta' sentejn permess mil-leġiżlazzjoni Taljana, huwiex, bħala regola ġenerali, indebitament restrittiv.

19 — Suġġett għall-ħtiġijiet ta' ekwivalenza u effettività — ara l-punt 42 hawn taħt.

42. Huwa biżżejjed li wieħed jikkunsidra li terminu ta' dekadenza bħal dan (li f'diversi aspetti huwa paragunabbli ma' dak applikabbli għall-preżentazzjoni ta' proċeduri għall-irkupru ta' taxxi nazzjonali imposti bi ksur tad-dritt Komunitarju) għandu f'kull każ ikun konformi mal-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività [20]. Għalhekk dan m'għandux ikun inqas favorevoli minn dawk applikabbli għal sitwazzjonijiet domestiċi simili [21] jew li jagħmel l-eżerċizzju ta' drittijiet konferiti mid-dritt Komunitarju virtwalment impossibbli jew eċċessivament diffiċli. Is-sottomissjonijiet ippreżentati quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża preżenti la kienu jinkludu xi paragun ma' xi terminu ta' dekadenza li japplika għal sitwazzjonijiet domestiċi simili, u lanqas ma kienu jinkludu argumenti li jsostnu li terminu ta' dekadenza ta' sentejn jagħmel, b'mod ġenerali — iktar milli f'ċirkustanzi speċifiċi — l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis virtwalment impossibbli jew eċċessivament diffiċli.

Possibbiltà ta' evalwazzjoni mill-ġdid minnaħa tal-awtorità tat-taxxa wara li jkun skada t-terminu ta' dekadenza

B'mod ġenerali

43. Li l-awtoritajiet tat-taxxa għandu jkollhom għad-dispożizzjoni tagħhom perijodu

20 — Ara, pereżempju, is-sentenza tal-11 ta' Lulju 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Ġabra p. I-6325, punti 34 *et seq*.

21 — Fl-opinjoni tiegħi, il-Kummissjoni hija żgwidata meta qed targumenta (jekk fhimt sew) li l-prinċipju ta' ekwivalenza japplika bejn il-perijodi rispettivi disponibbli għall-persuna taxxabbli u l-awtorità tat-taxxa.

ta' żmien li fih jivverifikaw id-dikjarazzjonijiet tal-VAT ta' persuni taxxabbli u, fejn xieraq, jagħmlu evalwazzjoni mill-ġdid tal-ammont ta' taxxa dovut minnhom, u li dan il-perijodu ta' żmien jista' jkun suġġett għal xi terminu ta' żmien fl-interess taċ-ċertezza legali, jidhru li huma propożizzjonijiet inkonfutabbli.

44. Lanqas mhuwa konfutabbli l-fatt li l-perijodu mogħti lill-awtorità tat-taxxa sabiex tivverifika u tevalwa mill-ġdid għandu jestendi lil hinn minn dak il-perijodu li matulu l-persuna taxxabbli hija meħtieġa li tagħmel dikjarazzjoni definittiva tal-passiv u t-talbiet tagħha għal tnaqqis. Jekk tali dikjarazzjoni ma tiġix ippreżentata, huwa ovvju li din ma tistax tiġi verifikata [22].

45. Fil-każ fejn minn tali verifika bħal din jirriżulta obbligu għal ħlas tal-VAT li ma ġiex iddikjarat, evidentement dan l-obbligu jista' — u tabilħaqq għandu — jiġi infurzat, u s-somma korrispondenti tiġi miġbura.

46. Il-fatt li tiġi kkonstatata responsabbiltà għal ħlas ta' taxxa lanqas ma jaffettwa xi dritt eżistenti għal tnaqqis ta' input VAT li mhijiex relatata ma dik ir-responsabbiltà. Il-kwistjoni ta' jekk il-persuna taxxabbli tkun eżerċitat jew le tali dritt qabel ma jkun għadda kwalunkwe terminu ta' dekadenza nazzjonali applikabbli tat-tip li jien iddeskrivejt fil-qosor hija waħda pjuttost separata mill-evalwazzjoni mill-ġdid tar-responsabbiltà tagħha f'dak li jirrigwarda l-ħlas tal-output VAT.

22 — Qabbel is-sentenza tad-19 ta' Novembru 1998, SFI (C-85/97 Ġabra p. I-7447, punt 32).

F'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża preżenti

47. Madankollu, dan ma jgħoddx fil-każ fejn mill-verifika jirriżulta li ma ġietx iddikjarata VAT dovuta li, li kieku ġiet iddikjarata b'mod korrett, kienet tkun tinvolvi dritt konkomitanti għal tnaqqis imma, fl-assenza ta' obbligu bħal dan, l-ebda dritt għal tnaqqis ma seta' jeżisti. F'każijiet bħal dawn, in-nuqqas li jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis ma jistax jiġi mifrud min-nuqqas li t-taxxa dovuta, u li l-awtorità issa qed tfittex li tinforza, tiġi ddikjarata [23].

48. Fejn it-tnaqqis u r-responsabbiltà huma għalhekk żewġ faċċati tal-istess munita, kwalunkwe evalwazzjoni mill-ġdid mill-awtorità tat-taxxa għandha loġikament tieħu t-tnejn li huma inkonsiderazzjoni. Il-fatt li jiġi infurzat l-obbligu mingħajr ma jiġi permess id-dritt konkomitanti għal tnaqqis huwa, barra minn hekk, kompletament kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali li huwa fundamentali għas-sistema kollha tal-VAT.

49. Kif ġie ddikjarat ripetutament mill-Qorti tal-Ġustizzja, ir-regoli li jirregolaw it-tnaqqis

23 — Fil-kawża preżenti, Ecotrade ssib lilha nfisha f'sitwazzjoni bħal din minħabba l-mekkaniżmu ta' reverse charge, imma sitwazzjoni simili tista' teżisti fejn persuna taxxabbli tikklassifika l-provvisti għal bejgħ tagħha bħala eżenti (meta fil-fatt dawn kienu taxxabbli) u ma kinitx għalhekk f'pożizzjoni li tnaqqas kwalunkwe input VAT fuq oġġetti jew servizzi użati għall-iskopijiet ta' dawk il-provvisti.

huma intiżi sabiex in-negozjant jiġi meħlus kompletament mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fir-rigward tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema tiżgura n-newtralità sħiħa tal-intaxxar tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, indipendentement mill-għan jew mir-riżultat tagħhom, sakemm huma stess ikunu, bħala prinċipju, suġġetti għall-VAT [24].

50. Bil-kontra ta' dan, il-mod ta' kif l-awtorità tat-taxxa tfittex li tapplika r-regoli Taljani fil-kawża preżenti jispiċċa jissostitwixxi n-newtralità fiskali li kienet intlaħqet (għalkemm fuq bażi skorretta) b'piż sinjifikattiv li minnu n-negozjant kellu, bħala prinċipju, jiġi meħlus — u jwassal sabiex jinġabar ammont ta' taxxa totali ikbar minn dak li kellu jiġi miġbur.

Ġustifikazzjonijiet possibbli għall-irkupru ta' taxxa mhux iddikjarata filwaqt li jiġi miċħud l-eżerċizzju ta' dritt għal tnaqqis relatat

51. Tqum il-kwistjoni jekk madankollu jistax ikun hemm ġustifikazzjoni li tiġġustifika li r-rekwiżit fundamentali tan-newtralità fiskali jiġi mwarrab abbażi ta' xi dispożizzjoni Komunitarja. Fid-domandi tagħha l-qorti nazzjonali tirreferi għall-Artikoli 17, 18(1), 21(1) u 22 tas-Sitt Direttiva [25]. Minn dawn, l-Artikoli 17(6) u (7), 18(1)(d) u 22(7) u (8) ġew indikati, fi stadji varji tal-kawża, bħala li jistgħu jipprovdu ġustifikazzjoni għall-mod ta' kif l-awtorità tat-taxxa tfittex li tapplika r-regoli Taljani.

52. Madankollu, fir-rigward tal-Artikolu 17(6) u (7), kif ġustament josserva l-Gvern Ċiprijott, il kwistjoni fil-kawża preżenti ma tirrigwardax l-*esklużjoni* tat-taxxa inkwistjoni mid-*dritt* għal tnaqqis imma pjuttost *limitu* għall-*eżerċizzju* ta' dan id-*dritt* f'ċerti ċirkustanzi. Limitu bħal dan ma jaqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 17(6) jew (7), li jikkonċerna l-esklużjoni ta' ċerti tipi ta' xiri.

53. Mid-dispożizzjoinijiet l-oħrajn iċċitati, l-Artikolu 18(1)(d) jawtorizza lill-Istati Membri sabiex jistabbilixxu l-formalitajiet għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis; l-Artikolu 22(7) jimponilhom l-obbligu li jadottaw miżuri biex jiżguraw li negozjanti suġġetti għal ħlas ta' input VAT skont

24 — Ara, reċentement, is-sentenza tat-8 ta' Frar 2007, Investrand (C-435/05, Ġabra p. I-1315, punt 22).

25 — Ara l-punti 8, 11 u 15 sa 18 iktar 'il fuq.

il-mekkaniżmu ta' reverse charge jikkonformaw mal-obbligi tagħhom li jirrigwardaw id-dikjarazzjoni u l-ħlas; u l-Artikolu 22(8) jawtorizzahom jimponu obbligi oħrajn sabiex ikun hemm ġbir korrett tat-taxxa u l-prevenzjoni tal-evażjoni.

54. Il-Gvernijiet tal-Italja u ta' Ċipru indikaw li dawn id-dispożizzjonijiet jistgħu jiġġustifikaw mod ta' kif l-awtorità tat-taxxa tfittex li tapplika r-regoli Taljani fil-kawża preżenti, b'mod partikolari safejn dan x'aktarx jinkoraġġixxi li d-dikjarazzjoni ssir b'mod xieraq, fil-ħin u preċiż u sabiex jiġu preklużi l-frodi jew l-evażjoni.

55. Jien ma naqbilx. Għalkemm huwa minnu li d-dispożizzjonijiet inkwistjoni jawtorizzaw l-impożizzjoni ta' formalitajiet, u ta' multi fl-eventwalità ta' nuqqas ta' konformità ma' dawn il-formalitajiet, (għandu jiġi mfakkar li fil-kawża preżenti ġew imposti fuq Ecotrade multi sostanzjali, għalkemm il-kwistjoni talkompattibbiltà tagħhom mad-dritt Komunitarju ma tqajmitx mill-qorti ta' rinviju), madankollu dawn ma jiġġustifikawx distorsjoni tas-sistema tal-VAT infisha.

Is-sentenza Collée

56. F'dan ir-rigward, jista' jkun utli li ssir referenza għas-sentenza reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja Collée [26]. Peress li din fiha diversi paralleliżmi mal-kawża preżenti, jien ser nagħmel riassunt, pjuttost twil, tagħha.

57. Negozjant tal-karozzi kien intitolat għall-ħlas ta' kummissjoni fuq bejgħ fiż-żona tiegħu biss. Sabiex ikun jista' jitlob il-ħlas ta' kummissjoni fuq bejgħ mingħand klijent fi Stat Membru ieħor, huwa qabbad intermedjarju biex jixtri u jerġa' jbiegħ il-karozzi għall-formalità. Huwa ffattura l-VAT lil dak l-intermedjarju, li pprova jnaqqasha. L-awtorità tat-taxxa rrifjutat dan it-tnaqqis, għax it-tranżazzjoni kienet waħda fittizja. In-negozjant imbagħad aġġusta l-kotba tiegħu biex juru s-sitwazzjoni reali. L-awtorità tat-taxxa żiedet il-fatturat taxxabbli tiegħu bil-prezz tal-bejgħ tal-karozzi, imma rrifjutat li tippermetti eżenzjoni (bittnaqqis tal-input VAT, kif kien ikun normalment il-każ għal provvista intra-Komunitarja), abbażi tal-fatt li l-kotba tiegħu ma kinux ġew aġġornati regolarment u immedjatament wara t-tranżazzjoni rilevanti, skont regoli li joħorġu mill-ġurisprudenza nazzjonali [27].

58. Il-Qorti tal-Ġustizzja osservat li l-eżenzjoni ta' provvisti intra-Komunitarji fl-Istat

26 — Sentenza tas-27 ta' Settembru 2007 (C-146/05, Ġabra p. I-7861).

27 — Ara l-punti 12 sa 18 tas-sentenza.

Membru tal-kunsinna, b'(reverse charge) tat-taxxa tal-akkwist intra-Komunitarju korrispondenti fl-Istat Membru tad-destinazzjoni, tevita t-tassazzjoni doppja u l-ksur tan-newtralità fiskali [28].

59. L-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva jimponi obbligi formali f'dak li jirrigwarda l-kontabbiltà, il-fatturazzjoni, il-prospetti u d-dikjarazzjonijiet rikapitulattivi, u l-Artikolu 22(8) jawtorizza lill-Istati Membri li jimponu obbligi oħrajn li jitqiesu meħtieġa għall-intaxxar korrett u l-ġbir tat-taxxa u sabiex tiġi pprevenuta l-evażjoni. Madankollu, miżuri bħal dawn m'għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jintlaħqu dawn l-għanijiet, jew ikunu ta' dannu għan-newtralità tal-VAT [29].

60. Miżura nazzjonali li tissuġġetta d-dritt ta' eżenzjoni għall-konformità ma' obbligi formali, mingħajr ma tieħu inkunsiderazzjoni jekk il-kundizzjonijiet sostantivi meħtieġa ġewx sodisfatti, tmur lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex jiġi żgurat l-intaxxar korrett u l-ġbir tat-taxxa [30].

=61. It-tranżazzjonijiet għandhom jiġu ntaxxati billi jiġu kkunsidrati l-karatteristiċi oġġettivi tagħhom. Jekk provvista tissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti għal eżenzjoni, l-ebda VAT mhija dovuta [31].

62. Fil-kawża prinċipali, peress li kien paċifiku li kienet saret provvista intra-Komunitarja, in-newtralità fiskali kienet teħtieġ li l-eżenzjoni tiġi permessa jekk il-kundizzjonijiet sostantivi kienu sodisfatti, anki jekk il-persuna taxxabbli kienet naqset milli tikkonforma ma' xi wħud mill-kundizzjonijiet formali. L-unika eċċezzjoni tkun jekk tali nuqqas ta' konformità mal-kundizzjonijiet formali tkun ta' natura tali li effettivament timpedixxi l-produzzjoni ta' evidenza konklużiva li l-kundizzjonijiet sostantivi ġew sodisfatti [32].

63. Huwa importanti li jiġi permess li emendi fil-kwalifika ta' provvista intra-Komunitarja li ssir wara li tkun saret it-tranżazzjoni tittieħed inkunsiderazzjoni fil-kontabbiltà tal-persuna taxxabbli. In-natura intra-Komunitarja ta' provvista għandha għalhekk tiġi rikonoxxuta fil-każ li l-kontabbiltà tiġi, sussegwentement, aġġustata, bil-kundizzjoni li l-kriterji oġġettivi jiġu sodisfatti [33].

28 — Punti 21 sa 23 u l-ġurisprudenza ċċitata.
29 — Punti 25 u 26 u l-ġurisprudenza ċċitata.
30 — Punt 29.
31 — Punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata.
32 — Punt 31.
33 — Punt 33.

64. Il-kwistjoni ta' jekk il-fatt li l-persuna taxxabbli inizjalment ħbiet il-provvista intra-Komunitarja huwiex rilevanti, u ta' jekk l-eżenzjoni tistax tkun suġġetta għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tkun aġixxiet *in bona fede*, tiddependi fuq jekk l-Istat Membru kkonċernat huwiex fir-riskju li jitlef dħul mit-taxxa. Biex jiżguraw in-newtralità tal-VAT, l-Istati Membri għandhom jieħdu miżuri sabiex tkun tista' tiġi aġġustata kwalunkwe taxxa li tiġi ffatturata ħażin fil-każ li l-persuna li ħarġet il-kont turi li tkun aġixxiet *in bona fede*. Madankollu, fil-każ li din il-persuna taxxabbli tkun, fi żmien utli, eliminat għal kollox ir-riskju ta' xi telf ta' dħul mit-taxxa, il-prinċipju ta' newtralità jeżiġi li l-VAT li ġiet iffatturata ħażin tkun tista' tiġi aġġustata mingħajr ma l-aġġustament ma jkun suġġett għall-kundizzjoni li din il-persuna taxxabbli tkun aġixxiet *in bona fede*. L-istess japplika għall-aġġustament fil-kontabbiltà li jkun sar biex tinkiseb eżenzjoni fir-rigward ta' provvista intra-Komunitarja [34].

65. In-nuqqas ta' ġbir ta' VAT fuq provvista intra-Komunitarja li inizjalment ġiet deskritta b'mod żbaljat bħala provvista fit-territorju tal-pajjiż — li jagħti lok, bħala prinċipju, għal ġbir tal-VAT — ma tistax titqies bħala telf ta' dħul mit-taxxa. Id-dħul jappartjeni lill-Istat Membru tal-konsum finali [35].

66. Fl-aħħar nett, id-dritt Komunitarju ma jimpedixxix lill-Istati Membri, f'ċerti ċirkustanzi, milli jitrattaw il-ħabi tal-eżistenza ta' tranżazzjoni intra-Komunitarja bħala attentat ta' evażjoni tal-VAT u milli jimponu l-multi preskritti bil-liġi domestika. Madankollu, multi bħal dawn għandhom ikunu dejjem proporzjonali mal-gravità tal-abbuż [36].

Traspożizzjoni għall-kawża preżenti

67. Jidhirli li r-raġunament tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza *Collée* jista' jiġi traspost b'mod ordinat għall-kawża preżenti. Jien kont nagħmel dan kif ġej.

68. Il-mekkaniżmu ta' reverse charge jfittex li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja u li tiġi żgurata n-newtralità fiskali. Miżuri adottati skont l-Artikoli 18(1)(d) jew 22(7) jew (8)

34 — Punti 34 u 35 u l-ġurisprudenza ċċitata. Din id-diskrepanza apparenti bejn iż-żewġ dikjarazzjonijiet li jirrigwardaw il-ħtieġa tal-*bona fede* tirriżulta mill-fatt li fi Schmeink & Cofreth il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li l-kundizzjoni meħtieġa tal-*bona fede* li hija kienet semmiet fis-sentenza tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius Holding, C-342/87, Ġabra I-4227, ma kinitx essenzjali (ara s-sentenza Schmeink & Cofreth u Strobel, b'mod partikolari l-punti 50 sa 58).

35 — Punt 37.

36 — Punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata.

tas-Sitt Direttiva m'għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa meħtieġ biex jintlaħqu l-għanijiet li għalihom huma awtorizzati, jew ikunu ta' dannu għan-newtralità. Miżura li tissuġġetta d-dritt għal tnaqqis għall-konformità ma' obbligi formali, indipendentement minn jekk il-kundizzjonijiet sostantivi ġewx sodisfatti, tmur lil hinn minn dak li hu meħtieġ. It-tranżazzjonijiet għandhom jiġu ntaxxati abbażi tal-karatteristiċi oġġettivi tagħhom. Jekk tranżazzjoni tissodisfa l-kundizzjonijiet għal tnaqqis, il-VAT għandha tkun tista' titnaqqas. Fejn huwa evidenti li r-responsabbiltà għal ħlas ta' taxxa skont il-mekkaniżmu ta' reverse charge jagħti lok għal dritt għal tnaqqis, in-newtralità fiskali teħtieġ li t-tnaqqis jiġi permess jekk il-kundizzjonijiet sostantivi ġew sodisfatti, anki jekk il-persuna taxxabbli naqset milli tikkonforma ruħha ma xi kundizzjonijiet formali. Huwa importanti li jiġi permess li emendi fil-kwalifika ta' provvista intra-Komunitarja tittieħed inkunsiderazzjoni fil-kontabbiltà tal-persuna taxxabbli. In-natura vera tagħha għandha għalhekk tiġi rikonoxxuta fil-każ li l-kontabbiltà tiġi, sussegwentement, aġġustata bil-kundizzjoni li l-kriterji oġġettivi jiġu sodisfatti. Fejn mhemm l-ebda riskju ta' xi telf ta' dħul mit-taxxa, il-prinċipju ta' newtralità jeżiġi li prospetti tal-VAT li ġew kompluti b'mod żbaljat ikunu jistgħu jiġu aġġustati. Mhemm ebda riskju bħal dan fil-każ fejn ir-responsabbiltà għal ħlas tat-taxxa u d-dritt għal tnaqqis jikkanċellaw lil xulxin. Madankollu multi adattati u proporzjonali jistgħu jiġu imposti fuq in-nuqqas li dawn it-tranżazzjonijiet jiġu ddikjarati b'mod korrett.

Konklużjoni

69. Fid-dawl ta' dak kollu li ntqal iktar 'il fuq, fl-opinjoni tiegħi, ir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għad-domandi preliminari magħmulin mill-Commissione Tributaria Provinciale di Genova għandha tkun kif ġej:

"(1) Id-dispożizzjonijiet tad-direttivi Komunitarji dwar il-VAT ma jipprekludux liġi nazzjonali milli timponi terminu ta' dekadenza fuq l-eżerċizzju tad-dritt li

persuna taxxabbli għandha li tnaqqas l-input VAT fuq oġġetti u servizzi li tuża għall-iskop tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, bil-kundizzjoni li t-terminu ta' dekadenza inkwistjoni ma jkunx inqas favorevoli minn dawk applikabbli għal sitwazzjonijiet domestiċi simili u li ma jagħmilx l-eżerċizzju tad-dritt virtwalment impossibbli jew eċċessivament diffiċli.

(2) Id-dispożizzjonijiet tad-direttivi Komunitarji dwar il-VAT ma jipprekludux lil awtorità tat-taxxa milli tivverifika l-prospetti tal-VAT ta' persuni taxxabbli, anki wara li jkun għadda t-terminu ta' dekadenza preskritt mil-liġi, u milli titlob il-ħlas ta' taxxa dovuta imma mhux imħallsa.

(3) Madankollu, f'sitwazzjoni fejn minn verifika bħal din jirriżulta li kien hemm VAT dovuta li ma ġietx iddikjarata li, li kieku kienet ġiet iddikjarata, kienet tkun tinvolvi dritt konkomitanti għal tnaqqis, l-obbligu ta' ħlas ma jistax jiġi infurzat mingħajr ma jiġi kkunsidrat id-dritt għal tnaqqis."