KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
BOT
ippreżentati fis-26 ta' Mejju 2011 [1]

1. It-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT"), permezz tas-sistema komuni stabbilita mid-dritt tal-Unjoni, hija taxxa fuq il-konsum li tinġabar f'kull stadju tal-proċess tal-produzzjoni jew tad-distribuzzjoni u li għandha titħallas kompletament mill-konsumatur finali.

2. Sabiex tippermetti lill-operaturi ekonomiċi, li huma responsabbli li jiġbruha mingħand il-klijenti tagħhom fl-istess ħin meta huma jirċievu l-prezz għall-prodotti jew għas-servizzi tagħhom, ma jerfgħux il-piż tagħha, is-sistema komuni tal-VAT tipprovdi mekkaniżmu ta' tnaqqis, bil-għan li tiġi żgurata n-"newtralità" tat-taxxa fil-konfront tagħhom.

3. Għalhekk, l-operaturi ekonomiċi "taxxabbli" huma awtorizzati jnaqqsu mit-taxxa li huma jkunu ġabru mingħand il-klijenti tagħhom u li għaliha huma debituri fil-konfront tal-Istat Membru l-VAT tal-input li huma stess ikunu ħallsu meta akkwistaw l-oġġetti u s-servizzi meħtieġa għall-eżerċizzju tal-attività professjonali tagħhom.

4. Dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu jirrigwarda d-dispożizzjonijiet tas-sistema komuni tal-VAT applikabbli meta d-drittijiet għat-tnaqqis tal-persuna taxxabbli jeċċedu l-ammont tat-taxxa dovuta.

5. Skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE [2], meta għal perijodu partikolari ta' taxxa, l-ammont ta' tnaqqis jeċċedi dak tal-VAT dovuta, l-Istati Membri jistgħu, skont il-kundizzjonijiet li huma għandhom jiddeterminaw, jew jittrasferixxu l-eċċess għall-perijodu sussegwenti jew jirrimborsawh.

6. Ir-Repubblika tal-Ungerija hija tal-fehma li, skont din id-dispożizzjoni, hija kellha d-dritt li tillimita r-rimbors għall-parti tal-VAT li effettivament kienet tħallset mill-persuna taxxabbli. Peress li l-Kummissjoni Ewropea kienet tal-fehma li l-imsemmija dispożizzjoni ma tagħtix dik il-possibbiltà lill-Istati Membri, hija ppreżentat dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu.

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — Direttiva, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1).

7. F'dawn il-konklużjonijiet, ser nagħti l-motivi għalfejn dan ir-rikors, fil-fehma tiegħi, huwa fondat.

I — Il-kuntest ġuridiku

A — *Id-dritt tal-Unjoni*

8. Ser insostni li, għall-kuntrarju ta' dak li targumenta l-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha, il-limitazzjoni prevista mid-dritt Ungeriż ma tmurx kontra l-prinċipju ta' newtralità li fuqu hija bbażata s-sistema komuni tal-VAT. Ser nispjega, madankollu, li bħal ma sostniet ukoll dik l-istituzzjoni, l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, moqri fid-dawl tad-dispożizzjonijiet l-oħrajn tal-istess direttiva dwar id-dritt għal tnaqqis, jillimita b'mod ċar is-setgħa tal-Istati Membri għall-alternattiva li jirrimborsaw l-eċċess jew li jittrasferixxuh għall-perijodu sussegwenti, u dan mingħajr ma jagħmel distinzjoni bejn il-VAT imħallsa u dik li hija sempliċement dovuta.

9. Stat Membru b'hekk ma jistax jillimita r-rimbors tal-eċċess għall-parti tal-VAT li effettivament tkun tħallset mill-persuna taxxabbli mingħajr ma jeċċedi l-marġni ta' diskrezzjoni li huwa għandu skont id-Direttiva 2006/112.

10. Skont l-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE [3], il-prinċipju tas-sistema komuni tal-VAT tinvolvi l-applikazzjoni, fir-rigward tal-prodotti u tas-servizzi, ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum li għandha tkun eżattament proporzjonali għall-prezz tal-oġġetti u tas-servizzi, irrispettivament min-numru ta' tranżazzjonijiet li jkunu saru waqt il-proċess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni qabel l-istadju ta' impożizzjoni. Fuq kull transazzjoni, il-VAT, ikkalkolata fuq il-prezz tal-oġġett jew tas-servizz bir-rata applikabbli għat-tali oġġett jew servizz, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis tal-ammont tal-VAT miżjud direttament mal-ispiża tad-diversi komponenti tal-prezz.

11. It-Titolu VI tad-Direttiva 2006/112, intitolat "Avveniment li jagħti lok għal ħlas u imposizzjoni ta' VAT", jinkludi, b'mod partikolari, dawn id-dispożizzjonijiet:

3 — Direttiva, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejgħ (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 3).

"*Artikolu 62*

Għall-finijiet ta' din id-Direttiva:

(1) 'Avveniment li jagħti lok għal ħlas' għandha tfisser okkorrenza li permezz tagħha l-kondizzjonijet legali meħtieġa biex tiġi imposta l-VAT huma sodisfatti;

(2) Il-VAT għandha tiġi 'imposta' meta l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-liġi, f'mument partikolari, biex tiġbor it-taxxa mill-persuna soġġetta li tħallasha, għalkemm iż-żmien għall-ħlas jista' jkun pospost.

[…]

Artikolu 63

Għandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti.

[…]

Artikolu 65

Meta ħlas jrid isir akkont qabel ma l-merkanzija jew is-servizzi jiġu pprovduti, il-VAT għandha tiġi imposta meta jiġi riċevut il-ħlas u fuq l-ammont riċevut.

Artikolu 66

Bħala deroga mill-Artikoli 63, 64 u 65, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-VAT għandha tiġi imposta, fir-rigward ta' ċerti transazzjonijiet jew ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli f'wieħed miż-żminijiet li ġejjin:

a) mhux iktar tard miż-żmien tal-ħruġ tal-fattura;

b) mhux iktar tard miż-żmien meta jiġi riċevut il-ħlas;

ċ) fejn ma tinħariġx fattura, jew tinħareġ tard, f'perjodu speċifikat mid-data ta' l-avveniment li jagħti lok għal ħlas.

[…]"

12. It-Titolu X tad-Direttiva 2006/112 huwa ddedikat għat-tnaqqis. Il-Kapitolu 1 tiegħu, intitolat "Tnaqqis", jinkludi, b'mod partikolari, l-Artikoli 167 u 168, li huma fformulati kif ġej:

"*Artikolu 167*

Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta.

Artikolu 168

Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;

[...]"

13. Il-Kapitolu 4 tat-Titolu X tad-Direttiva 2006/112 jirrigwarda r-regoli li jirregolaw l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis. Dan jinkludi, fost oħrajn, l-artikoli li ġejjin:

"*Artikolu 178*

Biex teżerċita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ġejjin:

a) għall-finijiet ta' tnaqqis skond l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, hi għandha jkollha fattura imħejjija skond l-Artikoli 220 sa 236 u l-Artikoli 238, 239 u 240;

[…]

Artikolu 179

Il-persuna taxxabbli għandha teffettwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totalii tal-VAT dovuta għal perjodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali ta' VAT li fir-rigward tagħha, matul l-istess perjodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u hu eżerċitat skont l-Artikolu 178.

[…]

Artikolu 183

Fejn, għal perjodu partikolari ta' taxxa, l-ammont ta' tnaqqis jeċċedi l-ammont tal-VAT dovuta, l-Istati Membri jistgħu, skont il-kondizzjonijet li huma għandhom jiddeterminaw, jew jagħmlu rifużjoni jew imexxu l-eċċess 'il quddiem għall-perjodu li jmiss.

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jirrifjutaw li jagħmlu rifużjoni jew li jmexxu 'il quddiem jekk l-ammont ta' l-eċċess hu insinifikanti."

14. Il-Kapitolu 5 tat-Titolu X tad-Direttiva 2006/112 huwa intitolat "Aġġustament tat-tnaqqis". Dan jippreċiża, fl-Artikoli 184 u 185 tiegħu:

"*Artikolu 184*

It-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata.

Artikolu 185

1. L-aġġustament għandu, b'mod partikolari, isir fejn, wara li ssir id-denunzja tal-VAT, isir xi tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas, per eżempju fejn ix-xirjiet huma kkanċellati jew hu miksub roħs fil-prezzijiet.

2. Bħala deroga mill-paragrafu 1, m'għandu jsir l-ebda aġġustament fil-każ ta' transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa jew fil-każ ta' distruzzjoni, telf jew serq tal-proprjetà li ġie ppruvat jew ikkonfermat kif imiss, jew fil-każ ta' merkanzija riżervata għall-iskop ta' għoti ta' rigali ta' valur żgħir jew ta' l-għoti ta' kampjuni, kif speċifikat fl-Artikolu 16.

Madanakollu, fil-każ ta' transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa jew fil-każ ta' serq, l-Istati Membri jistgħu jeħtieġu li jsir aġġustament."

15. L-obbligi tal-persuni taxxabbli fir-rigward tal-ħlas tal-VAT huma ddikjarati fit-Titolu XI tad-Direttiva 2006/112, li jinkludi, b'mod partikolari, l-Artikoli segwenti:

"*Artikolu 206*

Kwalunkwe persuna taxxabbli responsabbli għall-ħlas tal-VAT għandha tħallas l-ammont nett tal-VAT meta tippreżenta d-denunzja tal-VAT prevista fl-Artikolu 250. L-Istati Membri jistgħu, madanakollu, jiffissaw data differenti għall-ħlas ta' l-ammont u jistgħu jitolbu ħlas temporanju.

[…]

Artikolu 250

1. Kull persuna taxxabbli għandha tippreżenta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni kollha meħtieġa biex tinħadem it-taxxa li ġiet imposta u t-tnaqqis li jrid isir […]

[...]

Artikolu 252

Id-denunzja tal-VAT għandha tiġi ppreżentata sa terminu perentorju li jkun stabbilit mill-Istati Membri. Dak it-terminu perentorju m'għandux ikun ta' aktar minn xahrejn mill-aħħar ta' kull perjodu fiskali.

2. Il-perjodu fiskali għandu jkun stabbilit minn kull Stat Membru f'xahar, f'xahrejn jew f'tliet xhur.

L-Istati Membri jistgħu, madankollu, jistabbilixxu perjodi fiskali differenti sakemm dawn ma jaqbżux sena."

B — *Il-leġiżlazzjoni nazzjonali*

16. L-Artikolu 55 (1) tal-Liġi CXXVII tal-2007 dwar il-VAT [4], jipprovdi:

"It-twettiq tal-fatt li permezz tiegħu sseħħ oġġettivament l-operazzjoni li tiġġenera t-taxxa (iktar 'il quddiem ir-'realizzazzjoni') jagħti lok għall-impożizzjoni tat-taxxa."

17. Skont l-Artikolu 56 tal-liġi Ungeriża dwar il-VAT, "[i]t-taxxa dovuta tiġi kkonstatata fil-mument tar-realizzazzjoni - sakemm dik il-liġi ma tipprovdix mod ieħor".

18. L-Artikolu 119(1) tal-imsemmija liġi jipprovdi:

"Sakemm il-liġi ma tipprovdix mod ieħor, id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa joriġina meta jkollha tiġi stabbilita t-taxxa dovuta li tikkorrispondi għat-taxxa tal-input kkalkolata (Artikolu 120)."

19. L-Artikolu 131 tal-liġi Ungeriża dwar il-VAT jipprovdi:

"(1) Il-persuna taxxabbli rreġistrata għall-finijiet tal-VAT fit-territorju nazzjonali tista' tnaqqas mill-ammont totali tat-taxxa dovuta għal perijodu taxxabbli l-ammont tat-taxxa tal-input li tista' titnaqqas li tkun oriġinat matul l-istess perijodu taxxabbli jew matul perijodu jew perijodi preċedenti.

(2) Jekk id-differenza stabbilita b'mod konformi mal-paragrafu 1 tkun negattiva, il-persuna taxxabbli rreġistrata għall-finijiet tal-VAT fit-territorju nazzjonali tista':

a) tikkunsidra dik id-differenza, matul il-perijodu taxxabbli segwenti, bħala element li jnaqqas l-ammont totali tat-taxxa dovuta minnha b'mod konformi mal-paragrafu 1 għal dak il-perijodu taxxabbli, jew

b) titlob ir-rimbors tad-differenza mingħand l-awtoritajiet fiskali tal-Istat skont il-kundizzjonijiet u l-proċeduri ddefiniti fl-Artikolu 186."

20. L-Artikolu 186 ta' dik il-liġi jipprovdi hekk:

"(1) Ir-rimbors tal-ammont tad-differenza negattiva stabbilita b'mod konformi mal-Artikolu 131 (1) - ikkoreġut b'mod konformi mal-paragrafu 2 - jista' jintalab l-iktar kmieni sa mid-data ta' skadenza ffissata fil-liġi XCII tal-2003 [dwar is-sistema tat-taxxa [5]], jekk

4 — Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (iktar 'il quddiem il-"liġi Ungeriża dwar il-VAT").

5 — Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény.

a) il-persuna taxxabbli rreġistrata għall-finijiet tal-VAT fit-territorju nazzjonali tagħmel it-talba lill-awtoritajiet fiskali fil-mument meta tippreżenta d-dikjarazzjoni tagħha b'mod konformi mal-Artikolu 184; […]

[...]

(2) Meta l-persuna taxxabbli rreġistrata għall-finijiet tal-VAT fit-territorju nazzjonali li tipproċedi b'mod konformi mal-paragrafu 1(a), ma tħallasx immedjatament, qabel l-iskadenza msemmija fil-paragrafu 1, l-ammont, li jinkludi wkoll taxxa, li jikkorrispondi għall-operazzjoni li tikkostitwixxi l-bażi ġuridika tar-riperkussjoni tat-taxxa, jew jekk id-debitu tagħha ma jitneħħiex b'mod ieħor qabel dik id-data, għandu jitnaqqas it-total tat-taxxa tal-input, espress f'valur assolut, mid-differenza negattiva kkonstatata b'mod konformi mal-Artikolu 131(1), sal-massimu ta' dan l-ammont.

(3) L-Artikolu 131(2)(a) japplika għas-somma li tnaqqas, b'applikazzjoni tal-paragrafu 2, l-ammont espress f'valur assolut tad-differenza negattiva kkonstatata b'mod konformi mal-Artikolu 131(1), sal-massimu ta' dan l-ammont.

[...]"

21. Jirriżulta mill-Artikolu 37(1), tal-liġi XCII tal-2003 dwar is-sistema tat-taxxa li l-iskadenza tikkorrispondi għat-terminu għall-ħlas tat-taxxa:

"It-taxxa għandha tiġi mħallsa fid-data indikata fl-anness tal-liġi jew fil-liġi nfisha (skadenza) […]."

22. Skont il-punt 2(a) tal-Parti I tal-Anness II ta' din il-liġi:

"Il-persuna taxxabbli suġġetta għall-[VAT] għandha tħallas l-ammont nett dovut tal-[VAT]

— f'każ ta' dikjarazzjonijiet fiskali ta' kull xahar qabel l-20 tax-xahar ta' wara x-xahar kurrenti,

— f'każ ta' dikjarazzjonijiet fiskali trimestrali qabel l-20 tax-xahar ta' wara t-trimestru,

— f'każ ta' dikjarazzjonijiet fiskali annwali qabel il-25 ta' Frar tas-sena ta' wara s-sena fiskali

u tista' titlob ir-rimbors sa mill-istess data."

II — Il-proċedura u t-talbiet tal-partijiet

23. Il-Kummissjoni indirizzat lir-Repubblika tal-Ungerija ittra ta' intimazzjoni ddatata l-21 ta' Marzu 2007, u sussegwentement opinjoni motivata ddatata t-8 ta' Ottubru 2009, li fihom hija spjegat lil dak l-Istat Membru l-motivi għalfejn fil-fehma tagħha l-leġiżlazzjoni tiegħu tmur kontra l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112. Hija talbitu wkoll jikkonforma ma' din id-dispożizzjoni.

24. Peress li r-Repubblika tal-Ungerija, li tikkontesta din l-evalwazzjoni, baqgħet inadempjenti, il-Kummissjoni, b'att tal-20 ta' Mejju 2010, ippreżentat dan ir-rikors fejn talbet li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

"1) tikkonstata li r-Repubblika tal-Ungerija naqset milli twettaq l-obbligi tagħha taħt id-Direttiva 2006/112[…]

— billi obbligat lill-persuni taxxabbli li d-dikjarazzjoni fiskali tagħhom uriet 'eċċess' fis-sens tal-Artikolu 183 tad-[D]irettiva [2006/112] waqt perijodu taxxabbli partikolari, imexxu dan l-eċċess totalment jew parzjalment 'il quddiem lejn il-perijodu taxxabbli li jmiss, jekk dawn ma ħallsux it-totalità tal-akkwisti korrispondenti lill-fornitur tagħhom, [u]

— minħabba il-fatt li permezz ta' dan l-obbligu, ċerti persuni taxxabbli li d-dikjarazzjoni fiskali tagħhom turi sistematikament 'eċċess', huma marbuta jmexxu 'il quddiem iktar minn darba dan l-eċċess għall-perijodu taxxabbli li jmiss;

2) tikkundanna lir-Repubblika tal-Ungerija għall-ispejjeż"

25. Ir-Repubblika tal-Ungerija talbet li r-rikors tal-Kummissjoni jiġi miċħud u li din għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż.

III — L-argumenti tal-partijiet

A — *Il-Kummissjoni*

26. Il-Kummissjoni tirrileva li l-Artikolu 186(2) tal-liġi Ungeriża dwar il-VAT jeskludi r-rimbors tal-eċċess inkwantu l-VAT tal-input tirriżulta minn operazzjonijiet li għalihom ikun għadu ma tħallasx il-prezz, bil-VAT inkluża, u mingħajr ma jkun tneħħa l-obbligu tal-ħlas b'xi mod ieħor. Hija ssostni li din il-limitazzjoni tmur kontra d-dritt tal-Unjoni.

27. Fl-ewwel lok, l-imsemmija limitazzjoni ma tosservax il-prinċipju ta' newtralità fiskali kif interpretat u kkonkretizzat mill-Qorti tal-Ġustizzja. L-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, b'mod partikolari l-kliem tiegħu "skond il-kondizzjonijet li huma għandhom jiddeterminaw", għandu jiġi interpretat fid-dawl ta' dan il-prinċipju, li jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT u skont liema l-mekkaniżmu tat-tnaqqis huwa intiż biex jeħles totalment lill-imprenditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu.

28. Il-Kummissjoni tallega li, skont l-Artikoli 62 u 63 tal-imsemmija direttiva, il-VAT tal-output issir dovuta fil-mument tal-kunsinna tal-oġġetti jew tal-provvista tas-servizzi, indipendentement mill-ħlas tal-prezz għall-operazzjoni kkonċernata. Fornitur ta' oġġetti jew ta' servizzi b'hekk ikun obbligat iħallas il-VAT lit-Teżor Pubbliku, anki jekk ikun għadu ma ħallasx mill-klijenti tiegħu qabel it-tmiem tal-perijodu taxxabbli. Peress li, f'tali sitwazzjoni, l-Artikolu 186(2) tal-liġi Ungeriża dwar il-VAT jimpedixxi lill-klijent milli jitlob ir-rimbors tal-VAT li tikkorrispondi għall-operazzjoni inkwistjoni, dan jarrikkixxi lit-Teżor Pubbliku sakemm tiġi mħallsa l-operazzjoni u jiżbilanċa s-sistema tal-VAT.

29. L-esklużjoni tar-rimbors tal-eċċess tal-VAT li tista' titnaqqas timponi piż fuq l-operaturi kkonċernati. Minn naħa, id-dewmien fil-ħlas mill-Istat tal-kreditu tal-persuna taxxabbli li titlob ir-rimbors inaqqas temporanjament il-valur tal-beni li din il-persuna taxxabbli għandha, u b'hekk inaqqas il-possibiltajiet tagħha ta' profitt u l-likwidità tagħha u għaldaqstant iżid ir-riskju kummerċjali tagħha. Min-naħa l-oħra, billi jnaqqas il-likwidità tal-akkwirent tal-beni jew ta' min jirċievi s-servizzi, innuqqas ta' rimbors tal-eċċess tal-VAT iżid simultanjament ir-riskju li dan l-akkwirent jew dan ir-riċevitur ma jkunx jista' jħallas għall-prodotti jew għas-servizzi li jkun irċieva, jew ikun jista' jħallas biss tard. B'hekk, l-imsemmija esklużjoni żżid ukoll ir-riskju kummerċjali tal-fornitur ta' prodotti jew ta' servizzi u għandha wkoll il-konsegwenza li tnaqqas il-probabbiltà li tiġi rrealizzata l-kundizzjoni għall-ksib tar-rimbors.

30. Għalkemm is-sistema tal-VAT stabbilita mid-Direttiva 2006/112 timponi piżijiet differenti fuq il-persuni taxxabbli, b'mod partikolari l-obbligu li jħallsu l-VAT tal-output lill-Istat indipendentement mill-ħlas tal-prezz għall-operazzjoni kkonċernata mill-klijent, b'mod li l-prinċipju tan-newtralità fiskali jiġi implementat f'din is-sistema b'ċerti restrizzjonijiet, dawn ir-restrizzjonijiet għandhom jiġu interpretati b'mod restrittiv. Fis-sentenza tal-25 ta' Ottubru 2001, Il-Kummissjoni vs L-Italja [6], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, b'mod partikolari, li l-Istati Membri ma jistgħux jiffissaw kundizzjonijiet għar-rimbors tal-eċċess tal-VAT imħallsa li jkunu tali li jġiegħlu

6 — C-78/00, Ġabra p. I-8195.

lill-persuna taxxabbli terfa', totalment jew parzjalment, il-piż tal-VAT.

31. Skont il-Kummissjoni, l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi biss li l-Istati Membri jistgħu jiddefinixxu r-regoli proċedurali li jirregolaw dan ir-rimbors sabiex dawk ir-regoli jinserixxu ruħhom korrettament fid-diversi dispożizzjonijiet leġiżlattivi tal-proċedura amministrattiva. Min-naħa l-oħra, dan l-artikolu ma jippermettix li dan ir-rimbors jiġi ristrett permezz ta' kundizzjonijiet dwar il-mertu. Tali restrizzjoni tmur kontra l-objettiv ta' dan l-artikolu, tagħti lok għal differenzi leġiżlattivi mhux ġustifikati bejn l-Istati Membri u tikser il-prinċipju ta' newtralità fiskali. Issa, l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni ma tistabbilixxix regoli formali, iżda tipprova tiffissa limiti materjali għar-rimbors tal-VAT.

32. Fit-tieni lok, il-Kummissjoni tiddikjara li l-imsemmija leġiżlazzjoni nazzjonali hija inkompatibbli wkoll mal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 peress li ma fiha ebda limitazzjoni temporali fir-rigward tat-trasferiment tal-eċċess għall-perijodu tat-taxxa segwenti.

33. Mill-kliem ta' dan l-artikolu jirriżulta li l-eċċess għandu jiġi rrimborsat l-iktar tard matul it-tieni perijodu taxxabbli wara l-oriġini tiegħu. Min-naħa l-oħra, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni, huwa possibbli li l-persuna taxxabbli jkollha titrasferixxi diversi drabi l-eċċess tal-VAT, b'mod partikolari f'każ ta' persuna taxxabbli li twettaq operazzjonijiet li l-ammont tal-VAT tal-input tagħhom li tista' titnaqqas ikun jeċċedi regolarment l-ammont tal-VAT tal-output. Dan huwa partikolarment il-każ tal-persuni taxxabbli li essenzjalment jeżerċitaw attivitajiet ta' esportazzjoni, skont l-Artikoli 146(1)(a) u 169(b) tad-Direttiva 2006/112.

34. Il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni lanqas ma tiggarantixxi li l-persuna taxxabbli tirkupra effettivament l-eċċess tal-VAT. Jekk il-persuna taxxabbli tasal biex twaqqaf l-attivitajiet tagħha minħabba insolvenza mingħajr ma tkun ħallset għax-xirjiet kollha tagħha, l-eċċess tal-VAT li jikkorrispondi għax-xirjiet mhux imħallsa finalment jibqa' f'idejn l-Istat.

B — *Ir-Repubblika tal-Ungerija*

35. Ir-Repubblika tal-Ungerija hija tal-fehma li l-kundizzjoni prevista mil-leġiżlazzjoni tagħha, li tistipola li t-taxxa effettivament imħallsa biss tista' tkun is-suġġett ta' rimbors, la tikser il-prinċipju ta' newtralità fiskali u lanqas l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, li b'mod ċar jagħti kompetenza lill-Istati Membri biex jiddefinixxu l-kundizzjonijiet tar-rimbors.

36. Fl-ewwel lok, ir-Repubblika tal-Ungerija tallega li din il-kundizzjoni ma tirrappreżentax piż, għall-persuna taxxabbli, li jmur kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali.

37. Fil-fatt, "piż tal-VAT" għandu jinftiehem biss bħala piż definittiv, jiġifieri sitwazzjoni fejn il-persuna taxxabbli trid tħallas il-VAT mingħajr dritt għal tnaqqis. Il-fatt li l-piż tal-VAT jintrefa' provviżorjament jikkostitwixxi biss piż ta' finanzjament jew ta' likwidità, li jaffettwa biss temporanjament is-sitwazzjoni finanzjarja tal-operatur ikkonċernat u li ma jmurx kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali.

38. Ir-Repubblika tal-Ungerija tenfasizza, f'dan ir-rigward, li s-sistema komuni tal-VAT, billi tipprovdi li l-VAT issir dovuta wara r-realizzazzjoni tal-operazzjoni indipendentement mill-ħlas tal-prezz, fl-Artikoli 62 u 63 tad-Direttiva 2006/112, jew li r-rimbors ta' eċċess tal-VAT tal-input li tista' titnaqqas iseħħ, l-iktar kmieni, wara t-tmiem tal-perijodu taxxabbli kkonċernat, iġġiegħel lill-persuni taxxabbli jħallsu tal-ammont tat-taxxa temporanjament.

39. Konsegwentement, il-kundizzjoni inkwistjoni tiddetermina biss il-mument meta tinfetaħ il-possibbiltà ta' rimbors mingħajr ma tikkontesta dan ir-rimbors.

40. Barra minn hekk, dik il-kundizzjoni ma tpoġġix lill-persuna taxxabbli f'riskju finanzjarju, peress li din tal-aħħar tkun għadha ma ħallsitx id-dejn tagħha. Fir-realtà, il-piż jintrefa' biss mill-bejjiegħ, iżda dan jirriżulta mir-regoli tal-Unjoni, b'mod partikoli mill-Artikoli 62 u 63 tad-Direttiva 2006/112. Peress li dan il-piż huwa kompatibbli mal-prinċipju ta' newtralità fiskali, l-allegat piż li jirriżulta mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni għall-akkwirent ta' prodotti jew għal min jirċievi servizzi ma jistax jitqies bħala inammissibbli.

41. Il-kundizzjoni tal-ħlas, iffissata mill-Artikolu 186(2) tal-liġi Ungeriża dwar il-VAT biex jinkiseb ir-rimbors ta' eċċess tal-VAT, twassal biex jiġi nnewtralizzat il-vantaġġ li minnu jibbenefika l-akkwirent ta' prodotti jew min jirċievi servizzi li jista', fin-nuqqas ta' dik il-kundizzjoni, iħallas lill-forniturі tiegħu permezz tat-taxxa rrimborsata mill-Istat u li jinsab f'sitwazzjoni iktar vantaġġuża minn persuna taxxabbli li tkun ħallset lill-forniturі tagħha qabel ir-rimbors tal-eċċess tal-VAT. Min-naħa l-oħra, fil-fehma tal-Kummissjoni, l-Istat inizjalment jerfa' l-piż tad-dejn fiskali li jirriżulta mill-operazzjoni u jagħti self b'xejn lill-persuni taxxabbli, b'mod partikolari meta l-perijodu taxxabbli tal-fornitur tas-servizzi jkun itwal minn dak ta' min jirċievi s-servizz.

42. L-Artikolu 186(2) tal-liġi Ungeriża dwar il-VAT huwa intiż biex jevita li persuna taxxabbli tkun tista' tapprofitta mill-possibbiltà li tikseb rimbors tat-taxxa imposta fuq tranżazzjoni li ma tkunx ħallset, jew li forsi qatt ma hija ser tħallas, biex ittejjeb is-sitwazzjoni tal-likwidità tagħha. Jekk il-fornitur ta' prodotti jew ta' servizzi ma jkunx ħallas il-VAT dovuta minnu, jew għaliex ikun iddikjaraha matul perijodu taxxabbli ieħor, jew inkella peress li, b'mod aktar ġenerali, ma jkunx jista' jħallas it-taxxa dovuta minnu

mal-iskadenza, id-dritt għar-rimbors tal-akkwirent ikun, fir-realtà, self mill-Istat li joħloq piż fuq il-baġit ta' dan l-aħħar.

43. Fit-tieni lok, ir-Repubblika tal-Ungerija ssostni li l-interpretazzjoni tal-Kummissjoni tal-prinċipju ta' newtralità fiskali tirrestriġi b'mod mhux ġustifikat is-setgħa diskrezzjonali mogħtija lill-Istati Membri mill-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112. Skont dak l-Istat Membru, kieku kellu jitqies li kull regola fil-qasam tal-VAT li taffettwa b'xi mod is-sitwazzjoni finanzjarja, il-likwidità jew id-deċiżjonijiet kummerċjali tal-impriżi tikser il-prinċipju tan-newtralità fiskali, dan iwassal biex jintilef is-sens tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112.

44. Barra minn hekk, ir-Repubblika tal-Ungerija ssostni li l-leġiżlazzjoni tagħha ma hijiex kumparabbli ma' dik inkwistjoni fis-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja, iċċitata iktar 'il fuq, inkwantu l-leġiżlazzjoni Ungeriża ma taffettwax il-possibbiltà, għal persuna taxxabbli, li tirkupra l-ammont totali tal-VAT permezz ta' ħlas bi flus u fi żmien raġonevoli, jekk ikun ġie ffissat terminu raġonevoli għall-ħlas tat-tranżazzjoni. Barra minn hekk, billi użat, fil-punt 34 ta' dik is-sentenza, il-kliem "fi żmien raġonevoli", il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li l-Istati Membri għandhom ċerta diskrezzjoni fir-rigward tal-iffissar taż-żmien għar-rimbors. Konsegwentement, ir-regoli nazzjonali tar-rimbors jistgħu neċessarjament iwasslu biex il-persuna taxxabbli terfa' temporanjament il-piż tal-finanzjament mingħajr ma jkun hemm ksur tal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

45. Fir-rigward tan-nuqqas ta' limitazzjoni temporali fir-rigward tat-trasferiment tal-eċċess tal-VAT għall-perijodu tat-taxxa segwenti, ir-Repubblika tal-Ungerija ssostni li la t-test u lanqas il-preambolu tad-Direttiva 2006/112 ma jindikaw li l-eċċess tal-VAT jista' jiġi ttrasferit darba biss.

46. Barra minn hekk, it-twettiq tal-kundizzjoni stipulata mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni biex jinkiseb ir-rimbors jiddependi mid-deċiżjoni tal-persuna taxxabbli kkonċernata stess. Jekk tkun ħallset għall-oġġett jew servizz, il-kwistjoni tat-trasferiment għal perijodu taxxabbli ulterjuri ma tqumx.

47. Finalment, ir-Repubblika tal-Ungerija tenfasizza li, fil-prattika kummerċjali, id-differiment tal-ħlas minn 90 sa 120 jum jista' jitqies bħala normali. F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-trasferiment imtenni tar-rimbors jista' jaffettwa biss lill-persuni taxxabbli li jippreżentaw dikjarazzjoni kull xahar. Effettivament, il-persuni taxxabbli li jagħmlu dikjarazzjoni kull tliet xhur, fil-biċċa l-kbira, probabbilment ikunu ħallsu, matul il-perijodu taxxabbli segwenti, il-prezz tal-VAT imposta fuq l-operazzjonijiet tal-input tagħhom b'mod li r-rimbors ma jkunx iktar eskluż skont l-Artikolu 186(2) tal-liġi Ungeriża dwar il-VAT.

IV — Evalwazzjoni

48. Il-Kummissjoni titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li l-leġiżlazzjoni Ungeriża tikser id-Direttiva 2006/112 peress li, minn naħa, ir-rimbors ta' eċċess tal-VAT huwa suġġett għall-kundizzjoni li t-taxxa tkun effettivament tħallset u, min-naħa l-oħra, skont din il-kundizzjoni, ir-rimbors tal-eċċess li jikkorrispondi għall-parti tal-VAT li tkun għadha ma tħallsitx jista' jiġi ttrasferit b'mod indefinittiv u mhux biss għall-perijodu segwenti.

49. Fuq bażi preliminari, għandu jiġi kkonstatat li t-tieni lment msemmi mill-Kummissjoni huwa biss il-konsegwenza tal-applikazzjoni tal-kundizzjoni prevista mil-leġiżlazzjoni Ungeriża inkwistjoni, li tissemma fl-ewwel ilment. Il-legalità tat-trasferiment tal-parti tal-VAT li tkun għadha ma tħallsitx sa meta din titħallas mill-persuna taxxabbli u b'hekk, jekk ikun il-każ, lil hinn mill-perijodu taxxabbli segwenti, għalhekk tiddependi mill-konformità mad-dritt tal-Unjoni tal-kundizzjoni prevista mir-Repubblika tal-Ungerija, li tistabbilixxi li l-VAT imħallsa biss tista' tagħti lok għal rimbors.

50. Għaldaqstant, il-kwistjoni li għandha tiġi deċiża fil-kuntest ta' dan ir-rikors tirrigwarda l-punt jekk Stat Membru għandux dritt jillimita r-rimbors ta' eċċess tal-VAT għall-parti tat-taxxa li diġà tkun tħallset mill-persuna taxxabbli.

51. Ir-Repubblika tal-Ungerija ssostni li s-setgħa li tistabbilixxi tali kundizzjoni hija mogħtija lilha mill-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, li jipprevedi li, f'każ ta' eċċess tal-VAT, l-Istati Membri jistgħu jew jeżiġu li dan jiġi ttrasferit għall-perijodu segwenti, jew inkella jipproċedu għar-rimbors tiegħu skont il-kundizzjonijiet li jiffissaw.

52. Għaldaqstant għandu jiġi stabbilit jekk il-parti tal-fraži "skond il-kondizzjonijet li huma għandhom jiddeterminaw", li tinsab fl-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, tagħtix lil Stat Membru s-setgħa li jillimita r-rimbors tal-eċċess tal-VAT għall-parti tat-taxxa li tkun tħallset mill-persuna taxxabbli.

53. Il-Kummissjoni ssostni li din id-dispożizzjoni ma tippermettix lil Stat Membru jistipola tali kundizzjoni peress li din tmur kontra, minn naħa, il-prinċipju ta' newtralità tas-sistema komuni tal-VAT għall-persuni taxxabbli u, min-naħa l-oħra, is-sens u l-portata ta' dik id-dispożizzjoni.

54. Ma ninsabx konvint mill-argument tal-Kummissjoni bbażat fuq il-prinċipju ta' newtralità fiskali. Min-naħa l-oħra, naqbel mal-pożizzjoni tagħha fir-rigward tas-sens u l-portata tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112.

1. *Il-prinċipju ta' newtralità fiskali*

55. Għall-kuntrarju ta' dak li ssostni l-Kummissjoni, jiena ma ninsabx konvint li l-limitazzjoni tar-rimbors ta' eċċess tal-VAT għall-parti tat-taxxa li tkun tħallset mill-persuna taxxabbli hija realment kontra l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT li, kif tfakkar dik l-istituzzjoni, jikkostitwixxi prinċipju fundamentali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT [7].

56. Dan il-prinċipju għandu kontenut doppju. Dan jeħtieġ, fl-ewwel lok, li l-operaturi ekonomiċi li jkunu jinsabu f'sitwazzjoni simili kif ukoll il-prodotti u s-servizzi simili, li b'hekk jinsabu f'kompetizzjoni kontra xulxin, jiġu ttrattati b'mod identiku fir-rigward tal-VAT, sabiex tiġi evitata kwalunkwe distorsjoni tal-kompetizzjoni. Minn dan l-aspett, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jikkostitwixxi espressjoni, fil-qasam tal-VAT, tal-prinċipju ġenerali ta' trattament ugwali [8].

57. Il-prinċipju ta' newtralità fiskali jimplika, fit-tieni lok, li l-persuna taxxabbli tinħeles totalment mill-VAT imposta fuq il-prodotti jew is-servizzi li tkun akkwistat sabiex teżerċita l-attivitajiet intaxxati tagħha [9]. Din hija implementata, fis-sistema komuni tal-VAT, mis-sistema ta' tnaqqis li l-portata tagħha ġiet interpretata fir-rigward ta' dan il-prinċipju.

58. B'hekk, b'mod konformi mal-ġurisprudenza, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jipprekludi, minn naħa, li s-sistema ta' tnaqqis ikollha l-effett li l-ammont tal-VAT li l-persuna kkonċernata tkun iddikjarat li huwa dovut lill-amministrazzjoni jeċċedi dak tat-taxxa li hija tkun irkuprat jew li jkun dovut lilha mill-klijenti tagħha [10]. Min-naħa l-oħra, dan jopponi miżura nazzjonali li timponi fuq il-persuna taxxabbli l-ispiża tal-VAT li hija tkun ħallset fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħha mingħajr ma jagħtiha l-possibbiltà li tnaqqasha [11]. Fi kliem ieħor, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jeħtieġ li r-regoli dwar it-tnaqqis jippermettu li tiġi eliminata totalment it-taxxa tal-input li l-persuna taxxabbli tkun ħallset għall-produzzjoni tal-prodotti jew tas-servizzi intaxxati tagħha. Fl-aħħar mill-aħħar, l-għan huwa li jiġi evitat li l-persuna taxxabbli jkollha tħallas taxxa residwali.

59. Madankollu, fil-ġurisprudenza ma hemmx preċedent fejn il-Qorti tal-Ġustizzja kienet qalet li l-prinċipju ta' newtralità fiskali

7 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-5 ta' Marzu 2009, J D Wetherspoon (C-302/07, Ġabra p. I-1467, punti 34 u 57), tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Ġabra p. I-10567, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata), kif ukoll tat-22 ta' Diċembru 2010, Dankowski (C-438/09, Ġabra p. I-14009, punt 37).

8 — Ara s-sentenzi NCC Construction Danmark, iċċitata iktar 'il fuq (punt 44), kif ukoll tat-3 ta' Marzu 2011, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-41/09, Ġabra p. I-831, punt 66 u l-ġurisprudenza ċċitata).

9 — Sentenza tas-26 ta' Mejju 2005, Kretztechnik (C-465/03, Ġabra p. I-4357, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

10 — Sentenzi tal-24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Ġabra p. I-5339, punt28), kif ukoll J D Wetherspoon, iċċitata iktar 'il fuq (punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

11 — Sentenza tat-22 ta' Frar 2001, Abbey National (C-408/98, Ġabra p. I-1361, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

jipprekludi li l-persuna taxxabbli tantiċipa l-VAT u b'hekk terfa' provviżorjament il-piż finanzjarju li dan il-ħlas bil-quddiem jimplika.

60. Is-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja, iċċitata iktar 'il fuq, imsemmija mill-Kummissjoni, ma tippermettix, fil-fehma tiegħi, li wieħed jiddeduċi tali prinċipju. Effettivament, f'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet ikkonfrontata b'leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li kienet tistabbilixxi li r-rimbors tal-eċċess tal-VAT li minnu kienu jibbenefikaw ċertu numru ta' persuni taxxabbli għas-sena 1992 kellu jsir permezz tal-assenjazzjoni ta' titoli tal-Istati maħruġa mill-1 ta' Jannar 1994 u bi skadenza ħames jew għaxar snin wara l-ħruġ tagħhom.

61. Huwa f'dan il-kuntest li l-Qorti tal-Ġustizzja qalet li, għalkemm l-Istati Membri għandhom ċerta libertà ta' manuvrar fl-istabbiliment tal-kundizzjonijiet għar-rimbors tal-eċċess tal-VAT [12], il-kundizzjonijiet li huma jiffissaw ma jistgħux ikunu tali li jmorru kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali billi jġiegħlu lill-persuna taxxabbli terfa' l-piż tal-VAT, totalment jew parzjalment, b'mod li għandhom jippermettu lill-persuna taxxabbli tirkupra, f'kundizzjonijiet adegwati, it-totalità tal-kreditu li jirriżulta minn dan l-eċċess tal-VAT. Minn dan hija ddeduċiet li dan jimplika li r-rimbors għandu jingħata, fi żmien raġonevoli, permezz ta' ħlas fi flus jew b'mod ekwivalenti, u li, fi kwalunkwe każ, il-mod ta' rimbors adottat ma għandu joħloq ebda riskju finanzjarju għall-persuna taxxabbli [13].

62. Fis-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja b'hekk sempliċement ikkundannat il-kundizzjonijiet tar-rimbors inkwistjoni fuq il-bażi li dawn ma kinux jikkostitwixxu ħlas fi flus fi żmien raġonevoli [14].

63. Barra minn hekk, meta wieħed jeżamina l-iskop ġenerali tas-sistema komuni tal-VAT, wieħed isib, kif jenfasizza l-Gvern Ungeriż, li din timponi lill-persuna taxxabbli tħallas bil-quddiem din it-taxxa, mhux biss dik fuq il-prodotti u s-servizzi li takkwista biex teżerċita l-attivitajiet intaxxati tagħha, iżda wkoll, sa ċertu punt, dik li hija trid tħallas lit-Teżor pubbliku.

64. Fil-fatt, kif indikajt, skont is-sistema komuni, il-VAT tinġabar f'kull stadju tal-katina tal-produzzjoni jew tad-distribuzzjoni, b'mod li l-persuna taxxabbli għandha, fil-prinċipju, tħallasha lill-fornituri tagħha biex, sussegwentement, tnaqqas il-VAT li jkollha tħallas lit-Teżor Pubbliku.

12 — Id-dispożizzjonijiet applikabbli fir-rigward tar-rimbors ta' eċċess tal-VAT kienu dawk tal-Artikolu 18(4) tas-sitt 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 għat-taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), li ġew riprodotti mill-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112.

13 — Sentenza Il-Kummissjoni vs L-Italja, iċċitata iktar 'il fuq (punti 33 u 34).

14 — *Ibidem* (punt 36).

65. Bl-istess mod, skont l-Artikoli 63, 206 u 250 tad-Direttiva 2006/112, il-persuna taxxabbli għandha tħallas, meta tippreżenta kull dikjarazzjoni tal-VAT, mhux biss it-taxxa li hija tkun ġabret effettivament mingħand il-klijenti tagħha, iżda wkoll dik li tkun għadha dovuta lilha abbażi tal-prodotti li tkun ikkunsinnat jew tas-servizzi li tkun diġà pprovdiet. Effettivament, għandu jiġi mfakkar li skont dan l-Artikolu 63, it-taxxa ssir dovuta fil-mument meta jiġu kkunsinnati l-prodotti jew ipprovduti s-servizzi.

66. Sal-punt li, fil-maġġoranza tal-każijiet, id-dejn tal-persuni taxxabbli lejn it-Teżor Pubbliku jeċċedi l-ammont tad-drittijiet ta' tnaqqis tagħhom, il-persuni taxxabbli b'hekk jistgħu jkunu kostretti li jerfgħu l-piż finanzjarju li jikkorrispondi għall-parti tal-VAT li tkun saret dovuta u li huma jkunu għadhom ma daħħlux.

67. Barra minn hekk, jekk skont l-opzjoni prevista mill-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, Stat Membru jiddeċiedi li jittrasferixxi l-eċċess tal-VAT għall-perijodu segwenti, li t-tul tiegħu, skont l-Artikolu 252 tal-istess direttiva, jista' jestendi sa sena, il-persuna taxxabbli jkollha tistenna għal dak il-perijodu kollu ir-rimbors mhux biss tat-taxxa li tkun għadha ma ħallsitx, iżda wkoll dik li tkun diġà ħallset.

68. F'każ bħal dak, il-persuna taxxabbli jkollha tħallas il-VAT bil-quddiem u terfa' l-piż finanzjarju li dan il-ħlas bil-quddiem jimplika u, skont it-tul tal-perijodu taxxabbli ffissat mill-Istat Membru, il-piż fuq il-finanzi tal-persuna taxxabbli jista' jkun ikbar minn dak ikkawżat mil-leġiżlazzjoni Ungeriża, li tipprevedi r-rimbors mingħajr trasferiment tat-taxxa diġà mħallsa.

69. Finalment, il-Kummissjoni tenfasizza li, jekk il-persuna taxxabbli kellha tasal biex twaqqaf l-attivitajiet tagħha minħabba insolvenza mingħajr ma tkun ħallset ix-xirjiet kollha tagħha, l-eċċess tal-VAT li jikkorrispondi għax-xirjiet mhux imħallsa finalment jibqa' f'idejn l-Istat.

70. Fil-fehma tiegħi din iċ-ċirkustanza ma tmurx kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali. Dan il-prinċipju ma jipprekludix arrikkament min-naħa tal-Istat, iżda li l-VAT tal-input imħallsa mill-persuna taxxabbli għall-eżerċizzju tal-attivitajiet intaxxati tagħha tibqa' finalment dovuta minnha. Dan ikun il-każ biss jekk il-persuna taxxabbli ma tkunx ħallset il-VAT.

71. F'każ ta' insolvenza tal-persuna taxxabbli, jiġu ppreġudikati wkoll il-forniturі tagħha li, skont is-sistema komuni tal-VAT, huma obbligati jħallsu lill-Istat it-taxxa dovuta minkejja li jkunu għadhom ma daħħluhiex. Madankollu, il-fatt li l-fornitur ta' persuna taxxabbli li tkun waqqfet l-attivitajiet tagħha minħabba insolvenza jkun debitur lejn it-Teżor Pubbliku għal taxxa li huwa ma jistax jirkupra jirriżulta mill-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT, iktar preċiżament mill-Artikoli 63, 206

u 250 tad-Direttiva 2006/112. Barra minn hekk, dan il-każ huwa previst espressament fl-Artikolu 185 tad-Direttiva 2006/112, li jittratta l-possibbiltà għall-Istat Membru li jagħmel rettifiki f'każ ta' operazzjonijiet totalment jew parzjalment mhux imħallsa.

2. *Is-sens u l-portata tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112*

72. Għaldaqstant huwa fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet kollha li nsib diffikultajiet biex naqbel mal-argument tal-Kummissjoni, li skontu l-leġiżlazzjoni Ungeriża, peress li tobbliga lill-persuna taxxabbli tħallas bil-quddiem it-taxxa tal-input dovuta, tmur kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali.

76. Fil-fehma tiegħi, l-argument tar-Repubblika tal-Ungerija, li jgħid li l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 jawtorizzaha tistabbilixxi l-kundizzjoni inkwistjoni, fl-ewwel lok imur kontra l-kliem ta' dik id-dispożizzjoni. Għandu jiġi mfakkar li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, jipprovdi, "[f]ejn, għal perjodu partikolari ta' taxxa, l-ammont ta' tnaqqis jeċċedi l-ammont tal-VAT dovuta, l-Istati Membri jistgħu, skond il-kondizzjonijet li huma għandhom jiddeterminaw, jew jagħmlu rifużjoni jew imexxu l-eċċess 'il quddiem għall-perjodu li jmiss".

73. Ċertament, kif jirriżulta mit-tieni parti tal-analiżi tiegħi, id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 dwar ir-rimbors ta' eċċess tal-VAT ma jawtorizzawx lir-Repubblika tal-Ungerija, fil-fehma tiegħi, timponi l-kundizzjoni inkwistjoni.

74. Madankollu, ma humiex il-kundizzjonijiet konkreti tal-applikazzjoni tad-dritt tat-tnaqqis li għandhom jiddeterminaw l-implikazzjonijiet preċiżi tal-prinċipju ta' newtralità fiskali. Għall-kuntrarju, huwa dan il-prinċipju li għandu, f'każ ta' silenzju jew insuffiċjenza tat-testi tad-Direttiva 2006/112, jiggwida l-interpretazzjoni tagħhom.

77. Meta neżamina din id-dispożizzjoni, nikkonstata, minn naħa, li dan it-test jagħti lill-Istati Membri biss żewġ possibbiltajiet, jiġifieri jew li l-eċċess jiġi ttrasferit għall-perijodu segwenti, jew inkella li jirrimborsawh skont il-kundizzjonijiet li għandhom jiġu ddeterminati minnhom.

75. F'din il-kawża, ma huwiex il-prinċipju ta' newtralità fiskali li, fil-fehma tiegħi, jipprekludi l-leġiżlazzjoni inkwistjoni, iżda d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 u, b'mod partikolari, l-Artikolu 183 tagħha.

78. Għandu jiġi rrilevat, min-naħa l-oħra, li l-parti tal-frażi "skond il-kondizzjonijet li huma għandhom jiddeterminaw" tirrigwarda biss il-kundizzjonijiet tar-rimbors, u mhux id-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis. Dik l-analiżi hija kkonfermata wkoll fil-lingwi li fihom ġie adottat l-Artikolu 18 (4) tas-Sitt

Direttiva, li ġie riprodott fl-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 [15].

79. Għaldaqstant, il-kundizzjonijiet li għandhom jiġu stipulati mill-Istati Membri, fid-dawl tat-test tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, jirrigwardaw biss il-kundizzjonijiet prattiċi tar-rimbors tal-eċċess u mhux id-determinazzjoni tal-ammont tiegħu. Dawn jistgħu jikkonsistu, pereżempju, fit-terminu impost fuq l-amministrazzjoni fiskali biex tipproċedi għal dan ir-rimbors [16], jew f'miżuri intiżi biex jipprevjenu r-riskji ta' frodi [17], jew inkella fl-iffissar ta' terminu ta' preskrizzjoni [18].

80. Madankollu, il-parti tal-fraži "skond il-kondizzjonijet li huma għandhom jiddeterminaw" diffiċilment tista' tinqara fis-sens li tippermetti lill-Istati Membri jżidu tielet possibiltà għall-alternattiva msemmija fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, li jipprevedi li għandha tiġi rrimborsata biss il-VAT effettivament imħallsa.

81. Din l-analiżi hija kkonfermata minn diversi elementi fid-Direttiva 2006/112.

82. Għaldaqstant, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 183 tagħha jipprovdi li l-Istati Membri jistgħu jirrifjutaw it-trasferiment jew ir-rimbors meta l-eċċess ikun insinjifikattiv. Għall-kuntrarju, minn din id-dispożizzjoni jista' jiġi dedott li l-leġiżlatur Komunitarju ma riedx jagħti lill-Istati Membri s-setgħa li jillimitaw ir-rimbors għall-VAT imħallsa.

15 — Ara l-verżjonijiet bil-Ġermaniż ("Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegen Einzelheiten erstatten"); bl-Ingliż ("Where, for a given tax period, the amount of deductions exceeds the amount of VAT due, the Member States may, in accordance with conditions which they shall determine, either make a refund or carry the excess forward to the following period"); bit-Taljan ("Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite"), u bl-Olandiż ("Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde BTW, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling").

16 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs L-Italja, iċċitata iktar 'il fuq (punti 32 sa 34) u tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska (C-25/07, Ġabra p. I-5129, punt 17).

17 — Fis-sentenza tat-18 ta' Diċembru 1997, Molenheide *et* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, Ġabra p. I-7281), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva ma jipprekudix miżuri li jippermettu lill-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali jżommu, fuq bażi konservatorja, ammonti ta' VAT restitwibbli meta jkunu jeżistu preżunzjonijiet ta' frodi fiskali jew meta dawn l-awtoritajiet jasserixxu kreditu tal-VAT li ma jirriżultax mid-dikjarazzjonijiet tal-persuna taxxabbli u li din tal-aħħar tikkontesta (punti 41 u 44).

18 — Fis-sentenza tal-21 ta' Jannar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, Ġabra p. I-623), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikolu 18(4) tas-Sitt Direttiva ma jipprekludix leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprevedi terminu ta' preskrizzjoni ta' tliet snin biex titressaq talba għar-rimbors tal-ammonti eċċessivi tal-VAT miġbura indebitament mill-amministrazzjoni tat-taxxa ta' dak l-Istat (punt 22).

83. Effettivament, rajna li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 jirreferi għall-ipoteżi fejn l-ammont tat-tnaqqis ikun jeċċedi dak tal-VAT mingħajr ma jipprevedi li dawn id-drittijiet għat-tnaqqis għandhom jitnaqqsu mill-VAT dovuta iżda li tkun għadha ma tħallsitx. Huwa indikat espressament fl-Artikolu 168 ta' din id-direttiva li d-dritt għat-tnaqqis mill-persuna taxxabbli tat-taxxa tal-input jirrigwarda mhux biss il-VAT li hija tkun ħallset, iżda wkoll il-VAT dovuta.

84. Hemm ukoll element ieħor ta' konferma fid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 li jittrattaw speċifikament ir-regolarizzazzjoni tat-tnaqqis. B'mod partikolari, l-Artikolu 185 tagħha jirrigwarda preċiżament is-sitwazzjoni fejn operazzjonijiet ikunu totalment jew parzjalment mhux imħallsa.

85. Dan ir-referiment għall-operazzjonijiet mhux imħallsa f'dan l-Artikolu 185, għalkemm ma hija prevista ebda riżerva oħra fir-rigward tagħhom fl-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112, juri għal darb'oħra, għall-kuntrarju, li l-leġiżlatur Komunitarju ma xtaqx jippermetti lill-Istati Membri jeskludu r-rimbors tat-taxxa meta din ma tkunx effettivament tħallset.

86. Ċertament, dik l-interpretazzjoni jista' jkollha l-konsegwenza, kif argumentat ir-Repubblika tal-Ungerija, li tobbliga lil Stat Membru jipprovdi b'xejn likwidità lil persuna taxxabbli, meta d-drittijiet għat-tnaqqis tagħha jkunu kkostitwiti minn taxxa li tkun għadha ma tħallsitx. Din il-konsegwenza tista' tidher illoġika fid-dawl tar-regola li tistabbilixxi li l-persuni taxxabbli jridu jħallsu lit-Teżor Pubbliku l-VAT li hija sempliċement dovuta, li tista' ġġiegħel lill-operaturi ekonomiċi jħallsu bil-quddiem il-VAT li huma jkunu għadhom ma daħħlux.

87. Din jista' jkollha l-effett ukoll li toħloq sitwazzjoni inugwali bejn l-operaturi ekonomiċi skont il-kapaċità tagħhom li jiksbu termini ta' ħlas mingħand il-fornituri tagħhom ta' prodotti jew ta' servizzi, li jista' jiddependi mill-importanza ekonomika tagħhom.

88. Madankollu, ma jidhirlix li dawn l-argumenti tar-Repubblika tal-Ungerija jiġġustifikaw li tiġi adottata interpretazzjoni oħra tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112.

89. Effettivament, diġà ġie deċiż li l-Istati Membri huma obbligati japplikaw is-sistema komuni tal-VAT anki meta jidhrilhom li din tista' tiġi pperfezzjonata. Fil-fatt, jirriżulta mill-punti 55 u 56 tas-sentenza tat-8 ta' Novembru 2001, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi [19], li anki jekk l-interpretazzjoni proposta minn uħud mill-Istati Membri tippermetti li ċertu għanijiet tas-Sitt Direttiva, bħan-newtralità tat-taxxa, jiġu rrispettati b'mod aħjar, l-Istati Membri ma jistgħux jevitaw id-dispożizzjonijiet espressament previsti minnha [20].

90. Huwa għalhekk li jiena tal-fehma li l-Kummissjoni ġustament issostni li l-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 ma jawtorizzax lil Stat Membru jillimita

19 — C-338/98, Ġabra p. I-8265.

20 — Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2005, Il-Kummissjoni vs Franza (C-243/03, Ġabra p. I-8411, punt 35).

r-rimbors tal-eċċess tal-VAT għat-taxxa li tkun effettivament tħallset. Għaldaqstant, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddikjara dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu bħala fondat.

91. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja taqbel mal-pożizzjoni tiegħi, ir-Repubblika tal-Ungerija għandha tbati l-ispejjeż ta' dawn il-proċeduri skont l-Artikolu 69(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja.

V — Konklużjoni

92. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja:

— tiddikjara dan ir-rikors għan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu bħala fondat inkwantu l-Kummissjoni Ewropea takkuża lir-Repubblika tal-Ungerija li ma osservatx l-obbligi tagħha taħt id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud:

  — billi obbligat lill-persuni taxxabbli li d-dikjarazzjoni fiskali tagħhom uriet "eċċess" fis-sens tal-Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112 waqt perijodu taxxabbli partikolari, jittrasferixxu dan l-eċċess totalment jew parzjalment għall-perijodu taxxabbli li jmiss jekk dawn ma ħallsux it-totalità tal-akkwisti korrispondenti lill-fornitur tagħhom, u

  — minħabba l-fatt li permezz ta' dan l-obbligu, ċerti persuni taxxabbli li d-dikjarazzjoni fiskali tagħhom turi sistematikament "eċċess" huma marbuta jittrasferixxu iktar minn darba dan l-eċċess għall-perijodu taxxabbli li jmiss;

— ir-Repubblika tal-Ungerija għandha tbati l-ispejjeż.