

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tielet Awla)

31 ta' Jannar 2013 (*)

“Tassazzjoni — VAT — Direttiva 2006/112/KE — Prin?ipju ta' newtralità fiskali — Dritt g?al tnaqqis — Rifjut — Artikolu 203 — Indikazzjoni tal-VAT fuq il-fattura — E?i?ibbiltà — E?istenza ta' tran?azzjoni taxxabbli — Evalwazzjoni identika fir-rigward tal-emittent tal-fattura u tad-destinatarju tag?ha — Ne?essità”

Fil-Kaw?a C-642/11,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE mressqa mill-Administrativen sad Varna (il-Bulgarija), permezz ta' de?i?joni tat-2 ta' Di?embru 2011, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fil-15 ta' Di?embru 2011, fil-pro?edura

Stroy trans EOOD

vs

Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn R. Silva de Lapuerta, li qed ja?ixxi b?ala President tat-Tielet Awla, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský u T. von Danwitz (Relatur), Im?allfin,

Avukat ?enerali: P. Cruz Villalón,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

- g?ad-Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, minn S. Zlateva, b?ala a?ent,
- g?all-Gvern Bulgaru, minn T. Ivanov u D. Drambozova, b?ala a?enti,
- g?all-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u D. Roussanov, b?ala a?enti,

wara li rat id-de?i?joni, me?uda wara li nstema' l-Avukat ?enerali, li l-kaw?a tinqata' ming?ajr konkluzjonijiet,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (U L 347, p. 1).

2 Din it-talba għet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Stroy trans EOOD (iktar 'il quddiem "Stroy trans") u d-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttur tad-Direttorat "Appell u qestjoni tal-eżekuzzjoni" għall-belt ta' Varna tal-awtorità ċentrali tal-ażenzija nazzjonali tat-taxxa), dwar ir-rifjut ta' din tal-ażżar li tinkludi d-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT"), minqabba li l-okkorrenza tat-tranżazzjonijiet tal-input ma tkunx stabbilita.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 2(1)(a) u (c) tad-Direttiva 2006/112 jissuqet għall-VAT il-kunsinni ta' merkanzija u l-provvisti ta' servizzi magħmula bi qas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabli li ta'ixxi b'ala tali.

4 Skont l-Artikolu 62 ta' din id-direttiva:

"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva:

(1) 'Avveniment li jagħti lok għal qas' għandha tfigher okkorrenza li permezz tagħha l-kondizzjonijiet legali meqteja 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 soqet li t'alloja, għalkemm iġmien għall-qas jista' jkun pospost."

5 L-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi li l-avveniment li jagħti lok għall-VAT ise u l-VAT tkun eżibbli fil-mument li titwettaq il-provvista ta' merkanzija jew ta' servizzi.

6 Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112, id-"[d]ritt ta' tnaqqis ise fil-in meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

7 L-Artikolu 168(a) ta' din id-direttiva jiddisponi:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintuaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabli ta' persuna taxxabli, il-persuna taxxabli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha t'alloja dan li qej:

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

8 L-Artikolu 178 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"Biex teqerqita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li qejjin:

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

[...]

9 L-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112, li jinsab fit-Taqsima I, intitolata “Persuni responsabbli għall-?las tal-VAT lill-awtoritajiet tat-taxxa”, tal-Kapitolu I, intitolat “L-obbligu ta’ ?las”, tat-Titolu XI ta’ din id-direttiva, intitolat “Obbligi ta’ persuni taxxabli u ta’ ?erti persuni mhux taxxabli”, jipprovdi:

“Il-VAT għandha tit?allas minn kwalunkwe persuna li tni??el il-VAT fuq fattura.”

Id-dritt Bulgaru

10 Skont l-Artikolu 70(5) tal-Li?i dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV Nru 63, tal-4 ta’ Awwissu 2006), fil-ver?joni tagħha applikabbli fil-kaw?a prin?ipali (iktar ’il quddiem i?-“ZDDS”) “ma jistax ji?i invokat dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa jekk din tkun ?iet indebitament iffatturata”.

11 L-Artikolu 82(1) ta?-ZDDS jipprovdi li t-“taxxa hija dovuta mill-persuna taxxabli rre?istrata skont il-li?i pre?enti, li tkun il-fornitur jew il-prestatarju tal-provvista jew tal-prestazzjoni taxxabli”.

12 Skont l-Artikolu 85 ta?-ZDDS, il-VAT hija dovuta minn kull persuna li tindika din it-taxxa fuq fattura.

13 L-Artikolu 113(1) u (2) ta?-ZDDS jipprovdi:

“(1) Kull furnitur taxxabli li jwettaq kunsinna ta’ merkanzija, provvista ta’ servizzi jew li jir?ievi pagament minn qabel għal dan l-iskop, għandu jo?ro? fattura li tikkorrispondi għal din it-tran?azzjoni [...]

(2) Il-fattura hija ma?ru?a f’minn tal-inqas ?ew? kopji, wa?da għall-fornitur u o?ra għad-destinatarju.”

14 Skont l-Artikolu 115(1) ta?-ZDDS, il-fornitur huwa obligat jagħti nota li tikkon?erna l-fattura fil-ka? ta’ modifika tal-ba?i tat-taxxa ta’ tran?azzjoni jew fil-ka? tar-rexissjoni tat-tran?azzjoni li għaliha tkun in?ar?et fattura.

15 L-Artikolu 116 ta?-ZDDS jiddisponi:

“(1) Ma humiex ammessi korrezzjonijiet u ?idiet fil-fatturi u noti b’rabta ma’ fatturi. Kull dokument li jinkludi ?balji jew korrezzjonijiet għandu ji?i annullat u sostitwit b’dokument ?did.

[...]

(3) Huma wkoll ikkunsidrati b?ala dokumenti ?baljati dawk il-fatturi u noti b’rabta ma’ fatturi li fihom ti?i indikata t-taxxa meta din ma kellhiex tkun hekk indikata.

(4) Meta d-dokumenti li jkun fihom ?balji jew korrezzjonijiet jidda??lu fil-kontabbiltà tal-fornitur jew tad-destinatarju, għandu ji?i fformulat dokument ta’ kan?ellazzjoni għal kull wie?ed mill-partijiet, li jinkludi:

1. ir-ra?unijiet tal-annullament;
2. in-numru u d-data tad-dokument annullat;

3. in-numru u d-data tad-dokument il-?did;
4. g?al kull wie?ed mill-partijiet, il-firma tal-persuni li fformulaw id-dokument ta' annullament.
[...]"

Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

16 Stroy trans kienet irre?istrata b'konformità ma?-ZDDS u kellha b?ala attività prin?ipali t-trasport ta' merkanzija bit-triq kif ukoll il-provvista ta' servizzi mekkani?i b'apparat spe?jalizzat. Matul is-sena 2009, din il-kumpannija naqqset il-VAT tal-input li kienet tirri?ulta minn diversi fatturi marbuta mal-kunsinna ta' diesel u ma?ru?a rispettivament minn Hadzhi 98 EOOD u minn Dieseltrans-73 EOOD (iktar 'il quddiem "Dieseltrans-73").

17 L-awtorità tat-taxxa wettqet verifiki g?and i?-?ew? kumpanniji kif ukoll g?and il-fornituri tal-input tag?hom. Matul dawn il-verifiki, ?ew ippre?entati numru ta' dokumenti mitluba.

18 Wara dawn il-verifiki, l-awtorità tat-taxxa kkunsidrat li d-dokumenti ppre?entati ma kinux jippermettu li ji?i segwit il-pro?ess tal-karburant u li ma kienx hemm kunsinna effettiva ta' merkanzija li to?ro? mill-fatturi inkwistjoni, b'tali mod li l-kundizzjonijiet ne?essarji g?all-e?istenza tad-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT tal-input ma kinux mil?uqa. G?alhekk, l-awtorità tat-taxxa bag?tet avvi? ta' taxxa rettifikattiv lil Stroy trans, fejn tirrifjuta t-tnaqqis tal-VAT fl-ammont totali ta' BGN 42 759.22 u fejn timponi interessi moratorji (iktar 'il quddiem l-"avvi? ta' taxxa rettifikattiv ikkontestat").

19 Wara li, b'de?i?joni tat-28 ta' Frar 2011, dan l-avvi? ta' taxxa rettifikattiv ikkontestat ?ie kkonfermat mid-Direktor na Direksia "Obzhalvane i upravlennie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlennie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Stroy trans ippre?entat rikors quddiem l-Administrativen sad Varna, fejn targumenta li l-fatturi inkwistjoni kienu jikkorrispondu g?al kunsinni effettivi ta' merkanzija, b'tali mod li r-rifjut tad-dritt ta' tnaqqis kien infondat.

20 Matul il-pro?edura fil-kaw?a prin?ipali, ?ew a??ettati l-konkluzjonijiet ta' perizja fil-kontabbiltà mitluba, li jipprovdu, fir-rigward tad-data tal-kontabbiltà li tirrigwarda Dieseltrans-73, il-kwantitajiet ta' karburant mibjug? fil-mument ta' kull bejg?.

21 Barra minn hekk, Stroy trans ippre?entat pro?ess verbali ta' verifika tat-taxxa li tikkon?erna lill-fornitur tag?ha Dieseltrans-73 u avvi? ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lil din tal-a??ar, stabbiliti qabel l-avvi? ta' taxxa rettifikattiv ikkontestat. Skont id-dokumenti ppre?entati, id-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT tal-input fir-rigward tal-akkwist ta' karburant minn Dieseltrans-73 kien ?ie rrifjutat lil din tal-a??ar parzjalment min?abba li l-bejjieg?a rispettivi ma kinux ippre?entaw provi, b'tali mod li seta' ji?i stabbilit li ma kinux saru kunsinni lil Dieseltrans-73, u parzjalment min?abba li l-fatturi ori?inali tax-xiri ma kinux ?ew ippre?entati. Min-na?a l-o?ra, fir-rigward tal-VAT tal-output iddikjarata minn Dieseltrans-73 u li kienet tikkon?erna l-bejg? ta' karburant, ?ie kkunsidrat li, "fil-kuntest tal-verifika tat-taxxa, ma instabitx ra?uni ta' regolarizzazzjoni tal-ba?i tat-taxxa li tikkon?erna l-kunsinni e?egwiti u tal-VAT iffatturata".

22 Stroy trans sostniet li l-okkorrenza tal-kunsinni invokati sabiex tibba?a d-dritt g?al tnaqqis tag?ha hija stabbilita mill-imsemmi avvi? ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-fornitur tag?ha Dieseltrans-73, u dan min?abba li l-awtorità tat-taxxa ma kinitx irrettifikat, f'dan l-avvi?, il-VAT tal-output iddikjarata minn dan il-fornitur.

23 Skont il-qorti tar-rinviju, il-?urisprudenza tal-Varhoven administrativen sad (Qorti amministrattiva suprema), li tirrigwarda l-prova tal-okkorrenza effettiva ta' kunsinna permezz ta' avvi? ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-fornitur tal-persuna taxxabli li tkun tixtieq te?er?ita d-dritt

g?al tnaqqis, hija etero?ena. U?ud mill-awli ta' din il-qorti jikkunsidraw li tali avvi? jikkostitwixxi biss prova wa?da fost o?rajn u fih innifisu ma jistax jipprova l-e?istenza ta' kunsinna effettiva ta' merkanzija. Skont awli o?ra, il-fatt li tali avvi? ma jinkludi l-ebda korrezzjoni tal-VAT iffatturata mill-fornitur ifisser li d-dipartimenti tat-taxxa stess ?ar?u dokument uffi?jali li jikkonferma li effettivament twettqet it-tran?azzjoni u li l-VAT relatata ma' din it-tran?azzjoni kienet ?iet iffatturata b'mod korrett.

24 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li hija tinterpreta l-Artikolu 85 ta?-ZDDS, li jittrasponi l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112, fis-sens li dan jimponi b'mod spe?jali l-e?i?ibbiltà tal-VAT imsemmija fuq fattura, kemm jekk il-fattura u l-indikazzjoni tal-VAT ikunu ??ustifikati u kemm jekk le. Barra minn hekk, hija tikkunsidra li, peress li d-dispo?izzjonijiet nazzjonali jipprovdu li l-korrezzjonijiet u l-kan?ellazzjonijiet ta' fatturi g?andhom isiru mill-emittent tag?hom, ming?ajr ma jipprevedu l-possibbiltà li tikkore?ihom l-awtorità tat-taxxa, il-VAT imsemmija fuq fattura hija dovuta fiha nfisha u l-organu ta' verifika ma jistax jikkore?iha.

25 F'dawn i?-?irkustanzi, l-Administrativen sad Varna dde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) L-Artikolu 203 tad-Direttiva [2006/112], g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-VAT imni??la minn persuna fuq fattura hija dovuta irrispettivament mill-fatt jekk ikunx i??ustifikat li titni??el fuq il-fattura (nuqqas ta' kunsinna jew ta' ?las), u fis-sens li l-awtoritajiet inkarigati mill-applikazzjoni taz-Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (il-Li?i dwar il-VAT) ma humiex kompetenti sabiex ja??ustaw it-taxxa mni??la mill-persuna, fid-dawl tad-dispo?izzjonijiet nazzjonali li jipprovdu li fattura tista' ti?i a??ustata biss mill-persuna li to?ro?ha?

2) Il-prin?ipji ta' newtralità fiskali, ta' proporzjonalità u ta' aspettativi le?ittimi huma miksura minn prassi amministrattiva u minn ?urisprudenza tikkonsisti f'li parti (id-destinatarju tal-fattura) ti?i m?a??da, permezz ta' de?i?joni ta' a??ustament fiskali, mid-dritt li tnaqqas [il-VAT] tal-input, filwaqt li l-VAT ma hijiex a??ustata, anki f'dan il-ka? permezz ta' de?i?joni ta' a??ustament fiskali, g?all-parti l-o?ra (il-persuna li to?ro? il-fattura) fil-ka?ijiet segwenti:

- il-persuna li ?ar?et il-fattura ma ppre?entat ebda dokument waqt il-verifika fiskali tag?ha;
- il-persuna li ?ar?et il-fattura ppre?entat dokumenti waqt il-verifika fiskali, i?da il-fornituri tag?ha ma produ?ewx prova jew fid-dawl tal-provi li huma pprodu?ew ma jirri?ultax li l-kunsinna ta' merkanzija jew il-provvista ta' servizzi kienet verament twettqet;
- fil-kuntest tal-verifika fiskali tal-persuna li ?ar?et il-fattura, it-tran?azzjonijiet inkwistjoni ma ?ewx ivverfikati tul il-pro?ess tal-kunsinna?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

26 Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112 g?andux ji?i interpretat fis-sens li l-VAT imsemmija fuq fattura minn persuna hija dovuta minnha indipendentement mill-e?istenza effettiva ta' tran?azzjoni taxxabli, u jekk mis-sempl?ii fatt li l-awtorità tat-taxxa ma kkore?ietx, f'avvi? ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minnu, jistax ji?i dedott li din l-awtorità rrikonoxxiet li l-imsemmija fattura kienet tikkorrispondi g?al tran?azzjoni taxxabli effettiva.

27 Qabel xejn, g?andu ji?i rrilevat li, filwaqt li tikkon?erna l-e?istenza ta' dejn fiskali tal-emittent ta' fattura fil-konfront tal-awtorità tat-taxxa, l-imsemmija domanda hija mag?mula fil-kuntest ta' kaw?a bejn din l-awtorità u d-destinatarju tal-fatturi kkontestati. Din il-kaw?a tikkon?erna d-dritt ta'

dan tal-a??ar g?at-tnaqqis tal-VAT imsemmija fil-fatturi ppre?entati, dritt irrifjutat min?abba li dawn il-fatturi ma kinux jikkorrispondu g?al kunsinni taxxabli effettivi, punt li huwa kkontestat mill-persuna taxxabli.

28 Fil-kuntest ta' din il-kaw?a, kaw?a li l-emittent tal-fatturi kkontestati ma huwiex parti minnha, l-obbligi ta' dan tal-a??ar lejn l-awtorità tat-taxxa huma importanti biss b'mod indirett sa fejn avvi? ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lil dan l-emittent ?ie ppre?entat b?ala mezz ta' prova tal-e?istenza effettiva tat-tran?azzjonijiet taxxabli.

29 Dwar id-dispo?izzjoni li kienet tippre?edi l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112, ji?ifieri l-Artikolu 21(1)(?) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE tas-16 ta' Di?embru 1991 (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160), il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li, skont din id-dispo?izzjoni, kull persuna li ssemmi l-VAT fuq fattura jew fuq kull dokument li jservi b?ala tali, hija responsabbli g?all-?las ta' din it-taxxa. B'mod partikolari, dawn il-persuni huma responsabbli g?all-?las tal-VAT indikata fuq fattura indipendentement minn kull obbligu li din tit?allas min?abba tran?azzjoni su??etta g?all-VAT (ara s-sentenza tat-18 ta' ?unju 2009, Stadeco, C-566/07, ?abra p. I-5295, punt 26 u l-?urisprudenza ??itata).

30 Huwa fatt li skont l-Artikoli 167 u 63 tad-Direttiva 2006/112, id-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT iffatturata huwa marbut, b?ala regola ?enerali, mal-okkorrenza effettiva ta' tran?azzjoni taxxabli (ara s-sentenza tas-26 ta' Mejju 2005, António Jorge, C-536/03, ?abra p. I-4463, punti 24 u 25) u l-e?er?izzju ta' dan id-dritt ma jestendix g?all-VAT li hija dovuta, skont l-Artikolu 203 ta' din id-direttiva, esku?ivament g?alix hija msemmija fuq il-fattura (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-13 ta' Di?embru 1989, Genius, C-342/87, ?abra p. 4227, punti 13 u 19, kif ukoll tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, ?abra p. I-2425, punt 23).

31 G?alhekk, ir-riskju ta' telf ta' d?ul fiskali ma huwiex, fil-prin?ipju, kompletament eliminat sakemm id-destinatarju ta' fattura li tindika VAT mhux dovuta jista' jibqa' ju?aha g?all-finijiet ta' tali e?er?izzju, skont l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112 (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Stadeco, i??itata iktar 'il fuq, punt 29).

32 F'dawn i?-?irkustanzi, l-obbligu stipulat fl-Artikolu 203 ta' din id-direttiva huwa inti? li jelimina r-riskju ta' telf ta' d?ul fiskali li jista' jo?loq id-dritt g?al tnaqqis previst fl-Artikoli 167 *et seq* tal-imsemmija direttiva (ara s-sentenza Stadeco, i??itata iktar 'il fuq, punt 28).

33 Fir-rigward ta' dan l-g?an, l-imsemmi obbligu huwa limitat bil-possibbiltà li, fl-ordinamenti ?uridi?i interni tag?hom, l-Istati Membri jipprovdu g?al korrezzjoni tat-taxxa kollha indebitament iffatturata, u dan meta l-emittent tal-fattura juri l-*bona fide* tieg?u jew meta dan tal-a??ar, fi ?mien utli, ikun elimina kompletament ir-riskju ta' telf ta' d?ul fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Genius, i??itata iktar 'il fuq, punt 18; tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel, C-454/98, ?abra p. I-6973, punti 56 sa 61 u 63, kif ukoll tas-6 ta' Novembru 2003, Karageorgou *et*, C-78/02 sa C-80/02, ?abra p. I-13295, punt 50).

34 Fid-dawl, minn na?a, tal-imsemmija possibbiltà ta' korrezzjoni u, min-na?a l-o?ra, tar-riskju li l-fattura li tindika indebitament il-VAT tintu?a g?all-finijiet tal-e?er?izzju tad-dritt g?al tnaqqis, l-obbligu previst fl-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112 ma jistax ji?i kkunsidrat b?ala li jag?ti lill-?las dovut in-natura ta' sanzjoni.

35 Barra minn hekk, minn dak premess jirri?ulta li, sa fejn l-emittent ta' fattura ma jinvokax wa?da mill-ipote?ijiet li jippermettu l-korrezzjoni ta' VAT indebitament iffatturata, imfakkrin fil-punt

33 ta' din is-sentenza, l-awtorità tat-taxxa ma hijiex obligata, fil-kuntest ta' verifika fiskali ta' dan l-emittent, li tivverifika jekk il-VAT iffatturata u ddikjarata tikkorrispondix g?al tran?azzjonijiet taxxabli verament imwettqa minn dan l-emittent.

36 Issa, fin-nuqqas ta' tali obbligu ta' verifika, mis-sempli?i fatt li l-awtorità tat-taxxa naqset milli tikkore?i l-VAT iddikjarata mill-emittent tal-fattura, ma jistax ji?i dedott li din l-awtorità rrikonoxxiet li l-fatturi ma?ru?a minn dan l-emittent kienu jikkorrispondu g?al tran?azzjonijiet taxxabli effettivi.

37 Madankollu, id-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix lill-awtorità kompetenti milli tippro?edi g?al verifika tal-e?istenza tat-tran?azzjonijiet iffatturati minn persuna taxxabli u, jekk ikun il-ka?, milli tirregolarizza d-dejn fiskali li jirri?ulta mid-dikjarazzjonijiet mag?mula mill-persuna taxxabli. Ir-ri?ultat ta' tali verifika, b?ad-dikjarazzjoni u l-?las ta' VAT iffatturata mill-emittent tal-fattura, jikkostitwixxi prova li g?andha tittie?ed inkunsiderazzjoni mill-qorti nazzjonali meta tevalwa l-e?istenza ta' tran?azzjoni taxxabli li tag?ti d-dritt g?al tnaqqis lid-destinatarju ta' fattura f'ka? konkret.

38 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta g?all-ewwel u t-tieni domandi g?andha tkun li l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li:

– il-VAT imsemmija fuq fattura minn persuna hija dovuta minnha indipendentement mill-e?istenza effettiva ta' tran?azzjoni taxxabli;

– mis-sempli?i fatt li l-awtorità tat-taxxa ma kkore?ietx, f'avvi? ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minnu, ma jistax ji?i dedott li din l-awtorità rrikonoxxiet li l-imsemmija fattura kienet tikkorrispondi g?al tran?azzjoni taxxabli effettiva.

Fuq it-tieni domanda

39 Permezz tat-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-prin?ipji ta' newtralità fiskali, ta' proporzjonalità u ta' aspettattivi le?ittimi g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li dawn jipprekludu li d-destinatarju ta' fattura ji?i m?a??ad mid-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT tal-input minkejja li, fl-avvi? ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minn dan tal-a??ar ma kinitx ?iet ikkore?uta.

40 B'hekk tqum il-kwistjoni ta' jekk id-dritt tal-Unjoni je?i?ix li l-e?istenza effettiva ta' kunsinna ta' merkanzija jew ta' provvista ta' servizzi g?andha ti?i evalwata bl-istess mod fir-rigward tal-emittent tal-fattura u fir-rigward tad-destinatarju ta' din il-fattura.

41 Fir-rigward tat-trattament ta' VAT indebitament iffatturata min?abba assenza ta' tran?azzjoni taxxabli, mid-Direttiva 2006/112 jirri?ulta li ?-?ew? operaturi implikati ma humiex ne?essarjament ittrattati b'mod identiku, sakemm l-emittent tal-fattura ma jkunx ikkore?a din il-fattura, kif jirri?ulta wkoll mill-punti 29 sa 33 ta' din is-sentenza.

42 Fil-fatt, minn na?a, l-emittent ta' fattura huwa responsabbli g?all-?las tal-VAT imsemmija fuq din il-fattura anki fin-nuqqas ta' tran?azzjoni taxxabli, skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112. Min-na?a l-o?ra, l-e?er?izzju tad-dritt g?al tnaqqis tad-destinatarju ta' fattura huwa limitat g?al dawk it-taxxi biss li jikkorrispondu g?al tran?azzjoni su??etta g?all-VAT, skont l-Artikoli 63 u 167 ta' din id-direttiva.

43 F'din is-sitwazzjoni, l-osservanza tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali hija ?gurata mill-possibbiltà, li g?andha ting?ata mill-Istati Membri u mfakkra fil-punt 33 ta' din is-sentenza, li ti?i kkore?uta t-taxxa kollha indebitament iffatturata, u dan meta l-emittent tal-fattura juri l-*bona fide* tieg?u jew meta dan, fi ?mien utli, jelimina kompletament ir-riskju ta' telf ta' d?ul fiskali.

44 Minn dan isegwi li l-prin?ipju ta' newtralità fiskali ma jipprekludix ir-rifjut tat-tnaqqis tal-VAT tal-input fil-konfront tad-destinatarju ta' fattura, min?abba assenza ta' tran?azzjoni taxxabli, u dan anki meta, fl-avvi? ta' taxxa rettifikkativ indirizzat lill-emittent tal-fattura, il-VAT iddikjarata minn dan tal-a??ar ma tkunx ?iet ikkore?uta.

45 Issa, kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, fil-kaw?a prin?ipali l-awtorità tat-taxxa ddedu?iet, b'mod partikolari mill-fatt li l-fornitur ma ppre?entax id-dokumenti mitluba matul verifika fiskali, li ma kienx hemm kunsinna taxxabli. Peress li din il-konklu?joni hija kkontestata mir-rikorrenti, il-qorti nazzjonali g?andha tivverifikaha billi twettaq, skont ir-regoli dwar il-prova fid-dritt nazzjonali, evalwazzjoni s?i?a tal-provi u ?-?irkustanzi fattwali kollha fil-kaw?a prin?ipali (ara, b'analo?ija, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punt 53, u tas-6 ta' Di?embru 2012, Bonik, C-285/11, punt 32).

46 F'dan ir-rigward, g?andu jiffakkar li huwa fatt li l-?lieda kontra l-frodi, l-eva?joni tat-taxxa u l-abbu? eventwali hija g?an rikonoxxut u inkora??it bid-Direttiva 2006/112 u li l-individwi ma jistg?ux, b'mod frawdolenti jew abbu?iv, jinvokaw normi tad-dritt tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, ?abra p. l-1609, punti 68 u 71; tal-21 ta' ?unju 2012, Mahagében u Dávid, C-80/11 u C-142/11, punt 41, kif ukoll Bonik, i??itata iktar 'il fuq, punti 35 u 36).

47 G?aldaqstant, l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali g?andhom jirrifjutaw il-benefi??ju tad-dritt g?al tnaqqis jekk ji?i stabbilit, fid-dawl ta' elementi o??ettivi, li dan id-dritt ikun qieg?ed ji?i invokat b'mod frawdolenti jew abbu?iv (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling, C-439/04 u C-440/04, ?abra p. l-6161, punt 55; Mahagében u Dávid, i??itata iktar 'il fuq, punt 42, kif ukoll Bonik, i??itata iktar 'il fuq, punt 37).

48 Madankollu, skont ?urisprudenza daqstant ie?or stabbilita, ma huwiex kompatibbli mas-sistema tad-dritt g?al tnaqqis prevista mid-Direttiva 2006/112 li, permezz tar-rifjut ta' dan id-dritt, ti?i ssanzjonata persuna taxxabli li ma kinitx taf u ma setg?etx tkun taf li t-tran?azzjoni kkon?ernata kienet involuta fi frodi mwettqa mill-fornitur jew li tran?azzjoni o?ra li tag?mel parti mill-katina ta' distribuzzjoni, qabel jew wara dik imwettqa mill-imsemmija persuna taxxabli, kienet ivvizzjata bi frodi tal-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et*, C-354/03, C-355/03 u C-484/03, ?abra p. l-483, punti 52 u 55; Kittel u Recolta Recycling, i??itata iktar 'il fuq, punti 45, 46 u 60; Mahagében u Dávid, i??itata iktar 'il fuq, punt 47, kif ukoll Bonik, i??itata iktar 'il fuq, punt 41).

49 Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, fil-punti 61 sa 65 tas-sentenza Mahagében u Dávid, i??itata iktar 'il fuq, li l-awtorità tat-taxxa ma tistax te?i?i, b'mod ?enerali, mill-persuna taxxabli li tkun tixtieq te?er?ita d-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT, minn na?a, li tivverifika li l-emittent tal-fattura dwar il-merkanzija u s-servizzi li fir-rigward tag?hom jintalab l-e?er?izzju ta' dan id-dritt g?andu l-kwalità ta' persuna taxxabli, li huwa kellu l-merkanzija inkwistjoni u kien kapa?i jikkunsinnahom u li huwa ssodisfa l-obbligi tieg?u ta' dikjarazzjoni u ta' ?las tal-VAT, sabiex ti?gura ru?ha li ma je?istu ebda irregolaritajiet jew frodi fuq il-livell tal-operaturi pre?edenti, jew, min-na?a l-o?ra, li jkollha dokumenti f'dan ir-rigward.

50 Minn dan isegwi li qorti nazzjonali li hija mitluba tidde?iedi jekk, f'ka? partikolari, kienx hemm operazzjoni taxxabli, u li quddiemha l-awtorità tat-taxxa tibba?a ru?ha b'mod partikolari fuq l-

irregolaritajiet imwettqa mill-emittent tal-fattura jew minn wie?ed mill-fornituri tieg?u, b?alma huma lakuni fil-kontabbilità, g?andha ti?gura li l-evalwazzjoni tal-provi ma twassalx sabiex jin?ieb fix-xejn is-sens tal-?urisprudenza ??itata fil-punt 48 ta' din is-sentenza u sabiex indirettament tobbliga lid-destinatarju tal-fattura jwettaq verifiki mal-parti l-o?ra fil-kuntratt li, fil-prin?ipju, ma huwiex obligat iwettaq.

51 Meta, f'sitwazzjoni b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, ir-rifjut tad-dritt g?al tnaqqis jirri?ulta mill-applikazzjoni tad-Direttiva 2006/112 li tie?u inkunsiderazzjoni r-rekwi?iti ta?t il-punti 47 sa 50 ta' din is-sentenza, ma hemm l-ebda indi?i li jippermetti l-pre?unzjoni li l-prin?ipji ta' proporzjonalità u l-aspettattivi le?ittimi jipprekludu tali rifjut.

52 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta g?at-tieni domanda g?andha tkun li l-prin?ipji ta' newtralità fiskali, ta' proporzjonalità u ta' aspettattivi le?ittimi g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jipprekludux li d-destinatarju ta' fattura ji?i m?a??ad mid-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT tal-input min?abba l-assenza ta' tran?azzjoni taxxabli effettiva, minkejja li, fl-avvi? ta' taxxa rettifikattiv indirzzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minn dan tal-a??ar ma ?ietx ikkore?uta. Madankollu, jekk, fid-dawl ta' frodi jew irregolaritajiet imwettqa minn dan l-emittent jew fi stadju pre?edenti g?at-tran?azzjoni invokata b?ala ba?i g?ad-dritt g?al tnaqqis, ji?i kkunsidrat li din it-tran?azzjoni effettivament ma saritx, g?andu ji?i stabbilit, fid-dawl ta' elementi o??ettivi u ming?ajr ma d-destinatarju tal-fattura ji?i obligat iwettaq verifiki li ma huwiex obligat iwettaq, li dan id-destinatarju kien jaf jew kellu jkun jaf li l-imsemmija tran?azzjoni kienet implikata fi frodi tal-VAT, punt li g?andu ji?i vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Fuq l-ispejje?

53 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tidde?iedi:

1) **L-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, g?andu ji?i interpretat fis-sens li:**

- **it-taxxa fuq il-valur mi?jud imsemmija fuq fattura minn persuna hija dovuta minnha indipendentement mill-e?istenza effettiva ta' tran?azzjoni taxxabli;**
- **mis-sempli?i fatt li l-awtorità tat-taxxa ma kkore?ietx, f'avvi? ta' taxxa rettifikattiv indirzzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minnu, ma jistax ji?i dedott li din l-awtorità rrikonoxxiet li l-imsemmija fattura kienet tikkorrispondi g?al tran?azzjoni taxxabli effettiva.**

2) Il-prinċipji ta' newtralità fiskali, ta' proporzjonalità u ta' aspettattivi leġittimi għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li d-destinatarju ta' fattura jiġi mwaqqad mid-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input minn abba l-assenza ta' tranżazzjoni taxxabli effettiva, minkejja li, fl-avviż ta' taxxa rettifikattiv indirizzat lill-emittent ta' din il-fattura, il-VAT iddikjarata minn dan tal-aġġar ma tistax ikkoreġuta. Madankollu, jekk, fid-dawl ta' frodi jew irregolaritajiet imwettqa minn dan l-emittent jew fi stadju preċedenti għat-tranżazzjoni invokata b'ala ba' għad-dritt għal tnaqqis, jiġi kkunsidrat li din it-tranżazzjoni effettivament ma saritx, għandu jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi u mingħajr ma d-destinatarju tal-fattura jiġi obligat iwettaq verifiki li ma huwiex obligat iwettaq, li dan id-destinatarju kien jaf jew kellu jkun jaf li l-imsemmija tranżazzjoni kienet implikata fi frodi tal-VAT, punt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

Firem

* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.