Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Is-Seba’ Awla)

30 ta’ April 2020 (*)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa – Artikolu 173 – Persuna taxxabbli m?allta – Metodi ta’ tnaqqis – Tnaqqis bi proporzjon – Tnaqqis skont l-u?u – Artikoli 184 sa 186 – A??ustament tat-tnaqqis – Bidla tal-punti me?uda inkunsiderazzjoni g?ad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis – Tran?azzjoni tal-output meqjusa b’mod ?baljat b?ala e?entata mill-VAT – Mi?ura nazzjonali li tipprojbixxi l-bidla tal-metodu ta’ tnaqqis g?as-snin li di?à g?addew – Terminu ta’ dekadenza – Prin?ipji ta’ newtralità fiskali, ta’ ?ertezza legali, ta’ effettività u ta’ proporzjonalità”

Fil-Kaw?a C?661/18,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (il-Qorti Arbitrali fil-Qasam Fiskali (?entru tal-Arbitra?? Amministrattiv), il-Portugall), permezz ta’ de?i?joni tal?15 ta’ Ottubru 2018, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fit?22 ta’ Ottubru 2018, fil-pro?edura

CTT – Correios de Portugal

vs

Autoridade Tributária e Aduaneira,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Is-Seba’ Awla),

komposta minn P. G. Xuereb (Relatur), President tal-Awla, T. von Danwitz u A. Kumin, Im?allfin,

Avukat ?enerali: M. Szpunar,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

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

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al CTT – Correios de Portugal, minn A. Fernandes de Oliveira, advogado,

– g?all-Gvern Portugi?, minn L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires u P. Barros da Costa, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Spanjol, minn S. Jiménez García, b?ala a?ent,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u B. Rechena, 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 konklu?jonijiet

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni 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 mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1, u rettifika fil-?U 2007, L 335, p. 60, iktar ’il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”) kif ukoll il-prin?ipji ta’ newtralità fiskali, ta’ effettività, ta’ ekwivalenza u ta’ proporzjonalità.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ tilwima bejn CTT – Correios de Portugal (iktar ’il quddiem “CTT”) u l-Autoridade Tributária e Aduaneira (l-Awtorità Fiskali u tad-Dwana, il-Portugall) dwar l-a??ustament tat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) imwettaq minn CTT fil-kuntest tal-attività tag?ha ta’ provvista ta’ servizzi postali.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 It-Titolu IX tad-Direttiva dwar il-VAT, intitolat “E?enzjonijiet”, jinkludi, b’mod partikolari, Kapitolu 2 dwar l-“[e]?enzjonijet g?al ?ertu attivitajiet fl-interess pubbliku” kif ukoll Kapitolu 3 dwar l-“[e]?enzjonijiet g?al attivitajiet o?rajn”.

4 L-Artikolu 132 ta’ din id-direttiva, li jinsab fil-Kapitolu 2 tat-Titolu IX tag?ha, jipprovdi, fil-paragrafu (1) tieg?u:

“L-Istati Membri g?andhom je?entaw it-transazzjonijiet li ?ejjin:

(a) il-provvista mis-servizzi postali pubbli?i ta’ servizzi barra t-trasport ta’ passi??ieri u s-servizzi ta’ telekomunikazzjoni, u l-provvista ta’ merkanzija in?identali g?alihom;

[...]”

5 L-Artikolu 135(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jinsab fil-Kapitolu 3 tat-Titolu IX ta’ din tal-a??ar, huwa fformulat kif ?ej:

“L-Istati Membri g?andhom je?entaw it-transazzjonijiet li ?ejjin:

[...]

(d) transazzjonijet, inklu? negozjar, li jikkon?ernaw kontijiet ta’ depo?itu u kontijiet kurrenti, pagamenti, trasferimenti, debiti, ?ekkijiet u strumenti o?rajn negozzjabbli, imma esklu?a l-kollezzjoni tad-debitu;

[...]”

6 It-Titolu X tad-Direttiva dwar il-VAT, intitolat “Tnaqqis”, jinkludi, b’mod partikolari, Kapitolu 2, intitolat “Tnaqqis proporzjonali”, li fih hemm l-Artikoli 173 sa 175 ta’ din id-direttiva, kif ukoll Kapitolu 5, intitolat “A??ustament tat-tnaqqis”, li fih hemm b’mod partikolari l-Artikoli 184 sa 189 tal-imsemmija direttiva.

7 L-Artikolu 173 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

“1. Fil-ka? ta’ merkanzija jew servizzi u?ati minn persuna taxxabbli kemm g?al transazzjonijiet li fir-rigward tag?hom il-VAT tista’ titnaqqas [...] u g?al transazzjonijiet li fir–rigward tag?hom il-VAT

ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss tal-VAT li hi attribwibbli g?at-transazzjonijiet ta' qabel g?andha l-possibbiltà li ti?i mnaqqsa.

Il–proporzjon li jista' jitnaqqas g?andu jkun stabbilit, skond l-Artikoli 174 u 175, g?at-transazzjonijiet taxxabbli kollha mwettqa mill-persuna taxxabbli.

2. L-Istati Membri jistg?u jie?du l-mi?uri li ?ejjin:

[...]

(?) jawtorizzaw jew je?tie?u li l-persuna taxxabbli tag?mel it-tnaqqis abba?i ta' l-u?u ta' parti jew tat-totalità tal-merkanzija u s-servizzi;

[...]"

8 L-Artikolu 175(3) ta' din id-direttiva jistipula:

"Tnaqqis mag?mul abba?i ta' tali proporzjoni provvi?orji g?andhom jkunu a??ustati meta l-proporzjon finali ji?i ffissat matul is-sena li jmiss."

9 L-Artikolu 184 tal-imsemmija direttiva jippre?i?a:

"It-tnaqqis inizjali g?andu ji?i a??ustat fejn dan ikun og?la jew inqas minn dak li g?alih il-persuna taxxabbli kienet intitolata."

10 L-Artikolu 185(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

"L-a??ustament g?andu, b'mod partikolari, isir fejn, wara li ssir id-denunzja tal-VAT, isir xi tibdil fil-fatturi u?ati biex jiddeterminaw l-ammont li g?andu jitnaqqas [...]".

11 Skont l-Artikolu 186 ta' din id-direttiva:

"L-Istati Membri g?andhom jistabbilixxu r-regoli dettaljati g?all-applikazzjoni ta' l-Artikoli 184 u 185."

Id-dritt Portugi?

12 L-Artikolu 9 tal-Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (il-Kodi?i dwar it-Taxxa fuq il-Valur Mi?jud), fil-ver?joni tieg?u applikabbli g?all-fatti fil-kaw?a prin?ipali (iktar 'il quddiem i?-"CIVA"), jipprovdi:

"Dawn li ?ejjin g?andhom ikunu e?entati mit-taxxa:

[...]

23) il-provvisti ta' servizzi u kunsinni ta' o??etti a??essorji g?al dawn il-provvisti mwettqa mis-servizzi postali pubbli?i, bl-e??ezzjoni tat-telekomunikazzjonijiet;

24) il-kunsinni, g?all-valur stampat tag?hom, ta' bolol f'?irkulazzjoni jew ta' valuri ttimbrati, kif ukoll il-kummissjonijiet fuq il-bejg? relatati mag?hom;

[...]"

13 L-Artikolu 22 ta?-CIVA, intitolat "Tnissil u portata tad-dritt ta' tnaqqis", jistipula, fil-paragrafi (1) sa (3) tieg?u:

“1. Id-dritt ta’ tnaqqis jitnissel fil-mument meta t-taxxa li tista’ titnaqqas issir pagabbli, konformement mad-dispo?izzjonijiet tal-Artikoli 7 u 8 u ji?i e?er?itat billi, mill-ammont totali tat-taxxa dovuta g?at-tran?azzjonijiet intaxxati mwettqa mill-persuna taxxabbli, g?al perijodu ta’ denunzja, jitne??a l-ammont tat-taxxa li tista’ titnaqqas, pagabbli matul l-istess perijodu.

2. Bla ?sara g?ad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 78, it-tnaqqis g?andu jsir fid-denunzja tal-perijodu jew ta’ perijodu sussegwenti g?alih li matulu ji?u r?evuti fatturi jew ir?evuta tal-?las tal-VAT li jag?mlu parti mid-dikjarazzjonijiet ta’ importazzjoni.

3. Jekk id-dokumenti msemmija fil-paragrafu pre?edenti ji?u r?evuti f’perijodu ta’ denunzja differenti minn dak ta’ meta n?ar?u, it-tnaqqis jista’ jsir, jekk ikun g?adu possibbli, fil-perijodu ta’ denunzja li matulu jkunu n?ar?u.”

14 L-Artikolu 23 ta?-CIVA, intitolat “Metodi ta’ tnaqqis g?all-o??etti ta’ u?u m?allat”, jipprovdi:

“1. Meta l-persuna taxxabbli, fil-kuntest tal-e?er?izzju tal-attivitajiet tag?ha, twettaq tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta’ tnaqqis u tran?azzjonijiet li ma jag?tux lok g?al dritt ta’ tnaqqis, konformement mal-Artikolu 20, it-tnaqqis tat-taxxa m?allsa fuq l-akkwist ta’ o??etti u ta’ servizzi u?ati g?at-twettiq ta?-?ew? tipi ta’ tran?azzjonijiet g?andu ji?i ddeterminat bil-mod li ?ej:

[...]

b) Bla ?sara g?ad-dispo?izzjonijiet tal-punt pre?edenti, fir-rigward ta’ o??ett jew ta’ servizz u?at g?at-twettiq ta’ tran?azzjonijiet li jirri?ultaw mill-e?er?izzju ta’ attività ekonomika prevista fl-Artikolu 2(1)(a), li parti minnha ma tag?tix lok g?al dritt ta’ tnaqqis, it-taxxa tista’ titnaqqas skont per?entwal li jikkorrispondi mal-ammont annwali tat-tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta’ tnaqqis.

[...]

2. Minkejja d-dispo?izzjonijiet tal-paragrafu (1)(b), il-persuna taxxabbli tista’ tag?mel it-tnaqqis skont l-u?u reali tal-o??etti u servizzi u?ati kollha, jew parti minnhom, abba?i ta’ kriterji o??ettivi li jippermettu li ji?i ddeterminat il-grad ta’ u?u ta’ dawn l-o??etti u servizzi fil-kuntest ta’ tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta’ tnaqqis u ta’ tran?azzjonijiet li ma jag?tux lok g?al dan id-dritt, bla ?sara g?all-fatt li d-Direttorat ?enerali tat-Taxxa jimponilha kundizzjonijiet spe?jali jew iwaqqaf dan il-mod kif jippro?edi jekk jikkonstata li dan jikkaw?a jew jista’ jikkaw?a distorsjonijiet sinjifikattivi tat-tassazzjoni.

[...]

4. Il-per?entwal ta’ tnaqqis imsemmi fil-paragrafu (1)(b) jirri?ulta minn frazzjoni li tinkludi, fin-numeratur, l-ammont annwali, minbarra VAT, tat-tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta’ tnaqqis konformement mal-Artikolu 20(1), u fid-denominatur, l-ammont annwali, minbarra VAT, tat-tran?azzjonijiet kollha mwettqa mill-persuna taxxabbli u li jirri?ultaw mill-e?er?izzju ta’ attività ekonomika prevista mill-Artikolu 2(1)(a) kif ukoll is-sussidji mhux taxxabbli minbarra sussidji fuq it-tag?mir.

[...]

6. Il-per?entwal ta’ tnaqqis imsemmi fil-paragrafu (1)(b), ikkalkolat b’mod provvi?orju abba?i tal-ammont tat-tran?azzjonijiet imwettqa matul is-sena pre?edenti, kif ukoll it-tnaqqis imwettaq konformement mal-paragrafu (2), ikkalkolat provvi?orjament abba?i tal-kriterji o??ettivi u?ati inizjalment sabiex ji?i applikat il-metodu tal-u?u reali, g?andhom ji?u kkore?uti fid-dawl tal-ammonti definittivi relatati mas-sena li jirrigwardaw, li jag?ti lok g?all-a??ustament korrispondenti

tat-tnaqqis imwettaq, li g?andu ji?i inklu? fid-denunzja tal-a??ar perijodu tas-sena inkwistjoni.”

15 L-Artikolu 78 ta?-CIVA, intitolat “A??ustamenti”, jipprevedi, fil-paragrafu (6) tieg?u:

“Il-korrezzjoni ta’ ?balji materjali jew ta’ kalkolu fir-re?istrazzjoni, li jag?mlu riferiment g?all-Artikoli 44 sa 51 u 65, fid-denunzji msemmija fl-Artikolu 41 u fil-gwidi jew id-denunzji msemmija fl-Artikolu 67(1)(b) u (?), hija fakultattiva meta minnha tirri?ulta taxxa favur il-persuna taxxabbli, i?da din tista’ ssir biss f’terminu ta’ sentejn li, fil-ka? tal-e?er?izzju tad-dritt ta’ tnaqqis, jibda jiddekorri minn meta jitnissel dan id-dritt, konformement mal-Artikolu 22(1), u hija obbligatorja jekk minnha tirri?ulta taxxa favur l-Istat.”

16 L-Artikolu 98 ta?-CIVA, intitolat “Revi?joni *ex officio* u terminu sabiex ji?i e?er?itat id-dritt ta’ tnaqqis”, jipprovdi, fil-paragrafu (2) tieg?u:

“Bla ?sara g?al dispo?izzjonijiet spe?jali, id-dritt ta’ tnaqqis jew g?ar-rimbors tal-?las ?ejjed ta’ taxxa jista’ ji?i e?er?itat biss matul l-erba’ snin minn meta jitnissel id-dritt ta’ tnaqqis jew mill-?las tat-taxxa ?ejda, rispettivament.”

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

17 CTT hija attiva fis-suq tal-provvista ta’ servizzi postali fil-Portugall. Hija g?andha, *inter alia*, obbligi ta’ servizz pubbliku f’dan is-suq.

18 It-tran?azzjonijiet ta’ CTT li jaqg?u ta?t is-servizz postali universali huma e?entati mill-VAT skont l-Artikolu 132(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT u g?aldaqstant ma jag?tux lok g?al dritt ta’ tnaqqis. Peress li CTT twettaq ukoll tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT u li jag?tu lok g?al dritt ta’ tnaqqis, din l-impri?a hija persuna taxxabbli msej?a “m?allta”.

19 Permezz ta’ de?i?joni fiskali adottata matul is-sena 2007 (iktar ’il quddiem id-“De?i?joni fiskali tal?2007”), l-Awtorità Fiskali u tad-Dwana qieset li s-servizzi ta’ ?las postali ta’ fatturi proposti minn CTT kienu e?entati mill-VAT. Il-validità ta’ din id-de?i?joni fiskali kienet tiskadi fil?31 ta’ Di?embru 2012.

20 Matul is-sena 2012, il-le?i?latur Portugi? irreveda s-sistema legali applikabbli g?all-provvista ta’ servizzi postali, sabiex jilliberalizza s-suq mill?1 ta’ Jannar 2013 skont id-Direttiva 2008/6/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tal?20 ta’ Frar 2008 li temenda d-Direttiva 97/67/KE dwar it-tlestija kompleta tas-suq intern tas-servizzi postali Komunitarji (?U 2008, L 52, p. 3, u rettifika fil-?U 2015, L 225, p. 49).

21 Madankollu, huwa biss matul is-sena 2015 li qamu xi dubji dwar il-konsegwenzi fiskali tal-liberalizzazzjoni tas-suq postali Portugi?. CTT bdiet tikkalkola l-VAT fuq is-servizzi ta’ ?las postali ta’ fatturi mix-xahar ta’ April 2015 u, fit?23 ta’ ?unju 2015, talbet li d-De?i?joni fiskali tal-2007 ti?i a??ornata.

22 F’de?i?joni fiskali ?dida tal?20 ta’ Novembru 2015, l-amministrazzjoni tal-kontribuzzjonijiet u tad-dwana ppre?i?at l-effett tal-liberalizzazzjoni tas-suq tas-servizzi postali fuq l-e?enzjoni mill-VAT u spe?ifikat li s-servizzi ta’ ?las postali ta’ fatturi mwettqa mill?1 ta’ Jannar 2013 ma kinux jaqg?u iktar ta?t l-e?enzjoni mill-VAT g?as-servizzi pubbli?i postali, fid-dawl tas-sentenza tat?23 ta’ April 2009, TNT Post UK (C?357/07, EU:C:2009:248).

23 Konsegwentement, matul is-sena 2016, CTT ikkalkolat il-VAT fuq it-tran?azzjonijiet ta’ ?las postali ta’ fatturi mwettqa mill?1 ta’ Jannar 2013 u g?amlet il-kalkolu addizzjonali retroattiv tal-VAT g?as-sena 2013 kif ukoll g?as-snin 2014 u 2015 permezz tal-pre?entata ta’ dikjarazzjonijiet ta’ a??ustament. Barra minn hekk, f’dawn id-talbiet g?al a??ustament, CTT biddlet il-metodolo?ija ta’

tnaqqis, g?aliex parti mill-VAT imnaqqsa qabel permezz tal-metodu tal-proporzjon kienet imnaqqsa skont il-metodu tal-u?u. Din ir-revi?joni rri?ultat fi tnaqqis addizzjonali totali ta' VAT ta' EUR 1 967 567,82.

24 Wara kontroll ta' CTT dwar is-sena finanzjarja 2015, l-amministrazzjoni tal-kontribuzzjonijiet u tad-dwana fakkret li l-metodu ta' tnaqqis ma jistax ji?i mibdul meta jkun ?ie applikat il-proporzjon definittiv, u ddedu?iet minn dan li CTT, li di?à kienet applikat il-proporzjon definittiv, kienet 'il barra mit-terminu sabiex tbiddel il-metodu ta' tnaqqis tag?ha. Barra minn hekk, hija qieset li l-a??ustament mitlub minn CTT dwar il-bidla tal-metodu ta' tnaqqis ma kellu ebda ba?i legali fi?-CIVA. Konsegwentement, din l-amministrazzjoni rrifjutat it-tnaqqis addizzjonali bba?at fuq il-bidla tal-metodu ta' tnaqqis, i?da a??ustat il-proporzjoni definittivi g?as-snin 2013 sa 2015 min?abba l-fatt li t-tran?azzjonijiet ta' ?las postali tal-fatturi mwettqa matul dawn is-snin ma kinux e?entati mill-VAT.

25 Fil?21 ta' Marzu 2018, CTT ippre?entat talba g?al de?i?joni arbitrali quddiem il-qorti tar-rinviju, billi argumentat li l-prin?ipji ta' effettività u ta' ekwivalenza kienu inkompatibbli ma' interpretazzjoni ta?-CIVA skont liema d-determinazzjoni tal-metodu ta' tnaqqis hija possibbli biss minn meta ji?u ri?evuti l-fatturi.

26 Huwa f'dan il-kuntest li t-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (il-Qorti Arbitrali fil-Qasam Fiskali (?entru tal-Arbitra?? Amministrattiv), il-Portugall) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

"1) Il-prin?ipji ta' newtralità, ta' effettività u ta' ekwivalenza kif ukoll ta' proporzjonalità jipprekludu interpretazzjoni tal-Artikolu 98(2) tas-[CIVA] fis-sens li dan l-artikolu ma japplikax g?al sitwazzjonijiet ta' tibdil jew regolarizzazzjoni tat-tnaqqis li jkun sar?

2) Il-prin?ipji msemmija jipprekludu le?i?lazzjoni b?all-Artikolu 23(1)(b) u (6) tas-CIVA, interpretat fis-sens li l-persuna taxxabbli li tkun g?a?let metodu ta' koeffi?jenti u/jew formula ta' tqassim g?all-kalkolu tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa m?allsa g?al o??etti u servizzi ta' u?u m?allat u li tkun wettqet il-korrezzjoni fuq il-ba?i ta' valuri definittivi li jirrigwardaw is-sena li g?aliha jirreferi t-tnaqqis, fejn skont l-Artikolu 23(6) tali elementi ma jistg?ux ji?u mibdula retroattivament, billi tkun ikkalkolat mill-?did it-tnaqqis inizjali li kien ?ie pre?edentement irregolarizzat skont din id-dispo?izzjoni, fil-kuntest tal-kalkolu retroattiv tal-VAT fir-rigward ta' attività li inizjalment qieset li kienet e?entata?"

Fuq l-ammissibbiltà tat-talba g?al de?i?joni preliminari

27 Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tieg?u, il-Gvern Portugi? iqajjem xi dubji dwar l-ammissibbiltà tad-domandi preliminari. Fil-fatt, minn na?a, il-qorti tar-rinviju ma esponietx ir-ra?unijiet li g?alihom il-prin?ipji ta' newtralità fiskali, ta' proporzjonalità, ta' ekwivalenza u ta' effettività huma rilevanti f'din il-kaw?a. Min-na?a l-o?ra, dawn id-domandi jistiednu lill-Qorti tal-?ustizzja tiddetermina l-kamp ta' applikazzjoni ta' dispo?izzjonijiet tad-dritt nazzjonali.

28 F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li s-sistema ta' kooperazzjoni stabbilita mill-Artikolu 267 TFUE hija bba?ata fuq separazzjoni netta tal-funzjonijiet bejn il-qrati nazzjonali u l-Qorti tal-?ustizzja. Fil-kuntest ta' kaw?a ppre?entata skont dan l-artikolu, l-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet nazzjonali g?andha ssir mill-qrati tal-Istati Membri u mhux mill-Qorti tal-?ustizzja, u ma huwiex kompitu ta' din tal-a??ar li tag?ti de?i?joni dwar il-kompatibbiltà ta' regoli ta' dritt intern mad-dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni. Min-na?a l-o?ra, il-Qorti tal-?ustizzja g?andha ?urisdizzjoni sabiex tag?ti lill-qorti nazzjonali l-gwidi kollha g?all-interpretazzjoni li jaqg?u ta?t id-dritt tal-Unjoni li jippermettulha tevalwa l-kompatibbiltà ta' regoli ta' dritt intern mal-le?i?lazzjoni tal-Unjoni (sentenza tal?15 ta' Ottubru 2015, Iglesias Gutiérrez u Rion Bea, C?352/14 u C?353/14,

EU:C:2015:691, punt 21 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

29 G?aldaqstant, g?alkemm huwa minnu li t-tifsira litterali tad-domandi preliminari mag?mula mill-qorti tar-rinviju titlob lill-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi dwar il-kompatibbiltà ta’ dispo?izzjoni ta’ dritt intern mad-dritt tal-Unjoni, ma hemm xejn li jwaqqaf lill-Qorti tal-?ustizzja milli tag?ti risposta utli lill-qorti tar-rinviju billi tipprovdilha l-gwidi g?all-interpretazzjoni li jaqg?u ta?t id-dritt tal-Unjoni li jippermettulha tidde?iedi hija stess dwar il-kompatibbiltà tad-dritt intern mad-dritt tal-Unjoni (sentenza tal?15 ta’ Ottubru 2015, Iglesias Gutiérrez u Rion Bea, C?352/14 u C?353/14, EU:C:2015:691, punt 22 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata). Konsegwentement, sa fejn id-domandi jirrigwardaw l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, il-Qorti tal-?ustizzja hija, b?ala prin?ipju, marbuta li tag?ti de?i?joni (ara, f’dan is-sens, id-digriet tat?13 ta’ Di?embru 2012, Debiasi, C?560/11, mhux ippubblikat, EU:C:2012:802, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata).

30 G?aldaqstant, id-domandi mag?mula g?andhom jinftiehmu fis-sens li huma inti?i, essenzjalment, g?all-interpretazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT, b’mod iktar partikolari tal-Artikoli 173 u 184 sa 186, moqrija fid-dawl tal-prin?ipji tad-dritt tal-Unjoni ta’ newtralità fiskali, ta’ effettività, ta’ ekwivalenza u ta’ proporzjonalità.

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

31 Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 173 tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri fid-dawl tal-prin?ipji ta’ newtralità fiskali, ta’ effettività, ta’ ekwivalenza u ta’ proporzjonalità, g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi li Stat Membru, li skont din id-dispo?izzjoni jawtorizza lill-persuni taxxabbli li jwettqu t-tnaqqis tal-VAT skont l-u?u tal-o??etti u tas-servizzi kollha, jew parti minnhom, u?ati sabiex iwettqu kemm tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al tnaqqis kif ukoll tran?azzjonijiet li ma jag?tux lok g?al tnaqqis, jipprojbixxi lil dawn il-persuni taxxabbli milli jbiddlu l-metodu ta’ tnaqqis wara l-iffissar tal-proporzjon definittiv.

32 Sabiex ting?ata risposta g?al din id-domanda, g?andu jitfakkar li, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 173(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, il-proporzjon li jista’ jitnaqqas g?andu jkun iddeterminat, konformement mal-Artikoli 174 u 175 ta’ din id-direttiva, g?at-tran?azzjonijiet kollha mwettqa mill-persuna taxxabbli b’riferiment g?ad-d?ul mill-bejg?. Madankollu, skont il-kliem tal-Artikolu 173(2)(?) tal-imsemmija direttiva, l-Istati Membri jistg?u jawtorizzaw jew i?ieg?lu lill-persuna taxxabbli biex tag?mel it-tnaqqis skont l-u?u tal-o??etti u tas-servizzi kollha jew parti minnhom (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat?18 ta’ Ottubru 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, punti 49 u 50).

33 F’dan il-ka?, ma huwiex ikkontestat li l-le?i?latur Portugi?, skont din id-dispo?izzjoni tal-a??ar, awtorizza lill-persuni taxxabbli m?allta sabiex jag?mlu t-tnaqqis skont l-u?u tal-o??etti u tas-servizzi kollha jew parti minnhom, u li CTT g?aldaqstant kellha l-g?a?la li tag?mel it-tnaqqis tag?ha ta’ VAT ta’ o??etti u ta’ servizzi ta’ u?u m?allat skont il-metodu tal-proporzjon jew skont il-metodu tal-u?u.

34 F’dan ir-rigward, g?andu ji?i rrilevat li, skont l-Artikolu 173(2)(?) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-applikazzjoni tas-sistema ta’ tnaqqis tal-VAT bl-u?u tal-o??etti u tas-servizzi kollha jew parti minnhom tikkostitwixxi g?a?la fakultattiva li g?andhom l-Istati Membri sabiex jorganizzaw is-sistema ta’ tassazzjoni tag?hom. Madankollu, minkejja li l-Istati Membri jgawdu g?aldaqstant minn mar?ni ta’ diskrezzjoni fl-g?a?la tal-mi?uri li g?andhom ji?u adottati sabiex ji?guraw il-?bir korrett tal-VAT u jevitaw il-frodi, huma obbligati je?er?itaw il-kompetenza tag?hom b’osservanza tad-dritt tal-Unjoni u tal-prin?ipji ?enerali tieg?u, b’mod partikolari tal-prin?ipji ta’ proporzjonalità, ta’ newtralità fiskali u ta’ ?ertezza legali (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tat?8 ta’ Novembru 2012, BLC

Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689, punti 22 u 23, kif ukoll tas?17 ta' Mejju 2018, Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, punt 41 u l-?urisprudenza ??itata).

35 F'dak li jikkon?erna dawn il-prin?ipji, g?andu jitfakkar, qabelxejn, fir-rigward tal-prin?ipju ta' proporzjonalità, li dan ma jipprekludux li Stat Membru, li jkun e?er?ita l-possibbiltà li jag?ti lill-persuni taxxabbli tieg?u d-dritt li jag??lu skema spe?jali ta' ntaxxar, jadotta le?i?lazzjoni li tissu??etta l-applikazzjoni ta' din l-iskema g?all-kisba ta' approvazzjoni minn qabel, mhux retroattiva, mill-amministrazzjoni fiskali, u li l-assenza ta' retroattività tal-pro?edura ta' approvazzjoni ma tag?milhiex sproporzjonata. Konsegwentement, le?i?lazzjoni nazzjonali, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tirrifjuta lill-persuni taxxabbli l-possibbiltà li japplikaw, wara l-iffissar tal-proporzjon definittiv, is-sistema ta' tnaqqis bl-u?u, ma tmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju g?all-?bir korrett tal-VAT (ara, b'analo?ija mal-iskema ta' e?enzjoni g?all-impri?i ?-?g?ar, is-sentenza tas?17 ta' Mejju 2018, Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, punti 43 sa 45 u l-?urisprudenza ??itata).

36 Sussegwentement, f'dak li jirrigwarda l-prin?ipju ta' newtralità fiskali, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jsegwi, ?ertament, li l-Istati Membri jistg?u, konformement mal-Artikolu 173(2)(?) tad-Direttiva 2006/112, japplikaw, g?al tran?azzjoni partikolari, metodu jew formula ta' tqassim differenti mill-metodu bba?at fuq id-d?ul mill-bejg?, sakemm, skont dan il-prin?ipju ta' newtralità fiskali, dan il-metodu ji?gura determinazzjoni tal-proporzjon li jista' jitnaqqas tal-VAT tal-input im?allsa li tkun iktar pre?i?a minn dik li tirri?ulta mill-applikazzjoni tal-metodu bba?at fuq id-d?ul mill-bejg?. G?alhekk, kull Stat Membru li jidde?iedi li jawtorizza jew jobbliga l-persuna taxxabbli biex tag?mel it-tnaqqis skont l-u?u tal-o??etti u tas-servizzi kollha jew parti minnhom g?andu ji?gura li l-modalitajiet ta' kalkolu tad-dritt ta' tnaqqis jippermettu li ti?i stabbilita bl-ikbar pre?i?joni l-parti tal-VAT li hija relatata mat-tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta' tnaqqis. Fil-fatt, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali inerenti g?as-sistema komuni tal-VAT je?i?i li l-modalitajiet ta' kalkolu tat-tnaqqis jirriflettu o??ettivament il-parti reali tal-ispejje? i??enerati mill-akkwist ta' o??etti u ta' servizzi ta' u?u m?allat li tista' ti?i imputata g?al tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta' tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?18 ta' Ottubru 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, punti 51 u 52 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

37 Madankollu, il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li l-metodu mag??ul ma g?andux ne?essarjament ikun l-iktar pre?i? possibbli, i?da li dan g?andu jkun jista' ji?gura ri?ultat iktar pre?i? minn dak li jirri?ulta mill-applikazzjoni tal-formula ta' tqassim skont id-d?ul mill-bejg? (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?18 ta' Ottubru 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, punt 53 u l-?urisprudenza ??itata).

38 Minn dan isegwi li, kuntrarjament g?al dak li targumenta essenzjalment CCT, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali ma jistax ji?i interpretat fis-sens li, f'kull sitwazzjoni, g?andu jitfittex il-metodu ta' tnaqqis l-iktar pre?i?, sal-punt li ti?i me?tie?a l-kontestazzjoni sistematika tal-metodu ta' tnaqqis inizjalment applikat, anki wara li jkun ?ie stabbilit il-proporzjon definittiv.

39 Minn na?a, tali interpretazzjoni tkun tne??i kull sens tal-prerogattiva tal-Istati Membri, prevista fl-Artikolu 173(2)(?) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jawtorizzaw lill-persuni taxxabbli li jag?mlu t-tnaqqis skont l-u?u tal-o??etti u tas-servizzi kollha jew parti minnhom, g?aliex l-awtorizzazzjoni ssir, fil-prattika, obbligu. Issa, f'dan ir-rigward, huwa bi??ejjed jitfakkar li t-te?id inkunsiderazzjoni tal-prin?ipji li jirregolaw is-sistema tal-VAT, i?da li minnhom il-le?i?latur jista' jidderoga b'mod validu, ma jistax ji??ustifika, fi kwalunkwe ka?, interpretazzjoni li ??a??ad deroga, mixtieqa espressament mil-le?i?latur, minn kull effett utli (sentenza tal?14 ta' Di?embru 2016, Mercedes Benz Italia, C?378/15, EU:C:2016:950, punt 42).

40 Min-na?a l-o?ra, tali interpetazzjoni tkun kuntrarja g?all-?urisprudenza skont liema d-Direttiva dwar il-VAT ma timponix fuq il-persuna taxxabbli li g?andha l-g?a?la bejn ?ew?

tran?azzjonijiet, l-obbligu li tapplika dik li tinvolvi l-?las tal-og?la ammont ta’ VAT. G?all-kuntrarju, il-persuna taxxabbli g?andha d-dritt li tag??el l-istruttura tal-attività tag?ha b’mod li tillimita d-dejn fiskali tag?ha (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tal?21 ta’ Frar 2006, Halifax *et*, C?255/02, EU:C:2006:121, punt 73).

41 Fl-a??ar nett, fir-rigward tal-prin?ipju ta’ ?ertezza legali, dan je?i?i li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fid-dawl tad-drittijiet u tal-obbligi tag?ha fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx tista’ ti?i kkontestata b’mod indefinittiv (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tas?6 ta’ Frar 2014, Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, punt 46, u tas?17 ta’ Mejju 2018, Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, punt 51). Issa, b?alma jfakkar ?ustament il-Gvern Portugi?, ma jidhirx ra?onevoli li wie?ed je?i?i mill-awtoritajiet fiskali li dawn ja??ettaw fi?-?irkustanzi kollha li persuna taxxabbli tkun tista’ tbiddel unilateralment il-metodu ta’ tnaqqis li tkun u?at sabiex tiddetermina l-ammonti ta’ VAT li g?andhom ji?u mnaqqsa.

42 Minn dan kollu pre?edenti jirri?ulta li l-Artikolu 173(2)(?) tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri fid-dawl tal-prin?ipji ta’ newtralità fiskali, ta’ ?ertezza legali u ta’ proporzjonalità, g?andu ji?i interpretat fis-sens li dan ma jipprekludix li Stat Membru, li skont din id-dispo?izzjoni jawtorizza lill-persuni taxxabbli li jwettqu t-tnaqqis tal-VAT skont l-u?u tal-o??etti u tas-servizzi kollha, jew parti minnhom, u?ati sabiex iwettqu kemm tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al tnaqqis kif ukoll tran?azzjonijiet li ma jag?tux lok g?al tnaqqis, jipprojbixxi lil dawn il-persuni taxxabbli milli jbiddlu l-metodu ta’ tnaqqis tal-VAT wara l-iffissar tal-proporzjon definittiv.

Fuq it-tieni domanda

43 Permezz tat-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva dwar il-VAT, moqrija fid-dawl tal-prin?ipji ta’ newtralità fiskali, ta’ effettività, ta’ ekwivalenza u ta’ proporzjonalità, g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali skont liema persuna taxxabbli m?allta ti?i rrifjutata l-possibbiltà, wara l-iffissar tal-proporzjon definittiv skont l-Artikolu 175(3) ta’ din id-direttiva, li tikkore?i, billi tu?a l-metodu tal-u?u awtorizzat mid-dritt nazzjonali skont l-Artikolu 173(2)(?) tal-imsemmija direttiva, tnaqqis tal-VAT li kienet imposta fuq l-akkwist ta’ o??etti jew ta’ servizzi u?ati sabiex jitwettqu kemm tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al tnaqqis kif ukoll tran?azzjonijiet li ma jag?tux lok g?al tnaqqis, f’sitwazzjoni fejn, minn na?a, il-persuna taxxabbli injorat, meta hija g?amlet l-g?a?la tal-metodu ta’ tnaqqis, li tran?azzjoni li hija kienet tqis e?entata, fir-realtà ma kinitx, u fejn, min-na?a l-o?ra, it-terminu ?enerali ta’ dekadenza ffissat mid-dritt nazzjonali sabiex isir l-a??ustament tat-tnaqqis ma kienx g?adu skada.

44 Mid-de?i?joni tar-rinviju u mit-twe?ibiet mog?tija mill-partijiet g?all-mistoqsijiet mag?mula mill-Qorti tal-?ustizzja jsegwi li CTT, meta hija g?a?let li tnaqqas il-VAT relatata ma’ ?erti o??etti u servizzi skont il-metodu bba?at fuq id-d?ul mill-bejg? g?as-snin inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ?adet inkunsiderazzjoni tal-fatt li t-tran?azzjonijiet ta’ ?las postali tal-fatturi li hija kienet twettaq kienu, skont id-De?i?joni fiskali tal-2007, e?entati mill-VAT. Issa, matul is-sena 2015, l-awtorità fiskali kompetenti qieset li l-liberalizzazzjoni tas-suq postali li se??et mill?1 ta’ Jannar 2013 kienet limitat il-portata tal-e?enzjoni g?all-provvisti ta’ servizzi mwettqa mis-servizzi postali pubbli?i biss. G?aldaqstant, CTT qieset b’mod ?baljat, g?as-snin 2013 sa 2015, li t-tran?azzjonijiet ta’ ?las postali tal-fatturi kienu e?entati mill-VAT.

45 Preliminarjament, g?andu jitfakkar li, minkejja li hija biss il-qorti nazzjonali li g?andha ?urisdizzjoni sabiex tikkonstata u tevalwa l-fatti fil-kaw?a prin?ipali kif ukoll biex tinterpreta u tapplika d-dritt nazzjonali, hija l-Qorti tal-?ustizzja li g?andha tag?ti lill-qorti nazzjonali risposta utli li tippermettilha tidde?iedi t-tilwima li jkollha quddiemha (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tas?26 ta’ April 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punti 37 u 38 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

46 F’dan il-ka?, il-Kummissjoni Ewropea, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha, u CTT, fit-twe?iba g?all-mistoqsijiet mag?mula mill-Qorti tal-?ustizzja, jargumentaw li s-servizzi ta’ ?las tal-fatturi inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jistg?u jikkostitwixxu tran?azzjonijiet ta’ ?las e?entati mill-VAT skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT. CTT ?iedet li barra minn hekk huwa fuq din il-ba?i u mhux fuq dik tal-Artikolu 132(1)(a) ta’ din id-direttiva li dawn ?ew meqjusa b?ala e?entati mill-VAT fid-De?i?joni fiskali tal-2007. G?aldaqstant, hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifika jekk dawn is-servizzi jaqg?ux fil-kamp ta’ applikazzjoni tal-e?enzjoni mill-VAT prevista fl-imsemmi Artikolu 135(1)(d).

47 Issa, sabiex ting?ata risposta g?at-tieni domanda preliminari, wie?ed g?andu jitlaq mill-premessa, li tinsab fid-de?i?joni tar-rinviju, skont liema, filwaqt li dawn il-provvisti ta’ servizzi ma kinux iktar e?entati mill-VAT mill?1 ta’ Jannar 2013, kien biss matul is-sena 2015 li din il-bidla saret evidenti, b’tali mod li CTT injorat, meta g?amlet l-g?a?la tal-metodu ta’ tnaqqis, li t-tran?azzjonijiet li hija kienet tqis e?entati, fir-realtà ma kinux.

48 F’dan ir-rigward, hija madankollu l-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifika jekk CTT kinitx ta’ *bona fide*, fatt li jiddependi wkoll, b’mod partikolari, mill-kwistjoni dwar jekk, wara l-liberalizzazzjoni tas-suq postali Portugi?, it-tibdil dwar l-e?enzjoni tal-provvisti ta’ servizzi mwettqa mis-servizzi postali pubbli?i kienx previ?ibbli jew le.

49 Wara li dan ?ie ppre?i?at, g?andu jitfakkar, qabelxejn, li l-Artikolu 184 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi li t-tnaqqis mag?mul inizjalment g?andu ji?i a??ustat meta jkun inqas jew og?la minn dak li l-persuna taxxabbli kellha dritt twettaq. Skont l-Artikolu 185(1) ta’ din id-direttiva, a??ustament g?andu jsir, b’mod partikolari, fil-ka? ta’ modifika tal-punti inizjalment me?uda inkunsiderazzjoni g?ad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis (sentenza tas?16 ta’ ?unju 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C?186/15, EU:C:2016:452, punt 46).

50 Il-mekkani?mu ta’ a??ustament previst fl-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva dwar il-VAT g?andu l-g?an li jistabbilixxi relazzjoni mill-qrib u diretta bejn id-dritt ta’ tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa u l-u?u tal-o??etti jew tas-servizzi kkon?ernati g?al tran?azzjonijiet tal-output taxxabbli (sentenza tas?27 ta’ Marzu 2019, Mydibel, C?201/18, EU:C:2019:254, punt 27). Issa, il-kontestazzjoni tal-e?enzjoni tas-servizzi ta’ ?las postali tal-fatturi kellha b?ala effett li tkisser din ir-relazzjoni mill-qrib u diretta bejn id-dritt ta’ tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa u l-u?u tal-o??etti jew tas-servizzi kkon?ernati g?al tran?azzjonijiet tal-output taxxabbli. Din il-kontestazzjoni g?aldaqstant g?amlet, g?as-snin 2013 sa 2015, bidla, fis-sens tal-Artikolu 185 tad-Direttiva dwar il-VAT, ta’ wie?ed mill-punti inizjalment me?uda inkunsiderazzjoni g?all-kalkolu tat-tnaqqis. Minn dan jirri?ulta li CCT kellha dritt g?al a??ustament skont l-Artikolu 184 ta’ din id-direttiva (ara, b’analo?ija ma’ tran?azzjoni b’mod ?baljat meqjusa su??etta g?all-VAT i?da fir-realtà e?entata, is-sentenza tal?11 ta’ April 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punt 39).

51 Mill-qari kon?unt tal-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT jirri?ulta wkoll li l-a??ustament tat-tnaqqis kellu jwassal sabiex l-ammont tat-tnaqqis finalment imwettaq ikun jikkorrispondi g?all-ammont ta’ tnaqqis li persuna taxxabbli b?al CTT kien ikollha dritt twettaq li kieku kienet inizjalment ?adet inkunsiderazzjoni tal-fatt li s-servizzi ta’ ?las postali tal-fatturi ma kinux e?entati mill-VAT (ara, b’analo?ija, is-sentenza tas?16 ta’ ?unju 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C?186/15, EU:C:2016:452, punt 47).

52 F’dan ir-rigward, il-kwistjoni dwar jekk tran?azzjoni partikolari hijiex e?entata jew le tikkostitwixxi punt essenzjali me?ud inkunsiderazzjoni minn persuna taxxabbli m?allta sabiex tiddetermina kif g?andu jitwettaq it-tnaqqis tal-VAT. F’dan ir-rigward, huwa bi??ejjed ji?i kkonstatat li l-kontestazzjoni inkwistjoni tal-e?enzjoni ta’ tran?azzjoni tal-output jista’ jkollha b?ala effett li ?erti o??etti jew servizzi li wie?ed kien iqis li kienu ddestinati g?al u?u m?allat, fil-verità, jintu?aw biss

g?al tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta’ tnaqqis tal-VAT. Issa, mill-formulazzjoni tal-Artikolu 173 tad-Direttiva dwar il-VAT jirri?ulta b’mod ?ar li dan japplika biss g?all-o??etti u g?as-servizzi inti?i g?al u?u m?allat. G?all-o??etti u s-servizzi inti?i li jintu?aw esklu?ivament sabiex jitwettqu tran?azzjonijiet taxxabbli, il-persuni taxxabbli huma awtorizzati jnaqqsu t-taxxa kollha li kienet imposta fuq l-akkwist jew il-provvista tag?hom (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat?18 ta’ Ottubru 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, punt 47).

53 Minn dan isegwi, f’dan il-ka?, li CTT kellha ting?ata d-dritt li tbiddel il-metodu ta’ tnaqqis, sabiex tkun tista’ twettaq it-tnaqqis tal-VAT li hija kien ikollha dritt li tgawdi minnu li kieku hija setg?et inizjalment tie?u inkunsiderazzjoni tal-fatt li s-servizzi ta’ ?las postali tal-fatturi ma kinux e?entati mill-VAT g?as-snin inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali. F’dan ir-rigward, l-argument tal-Gvern Portugi? skont liema kien isir a??ustament tat-tnaqqis, sa fejn l-awtorità fiskali a??ettat ir-revi?joni tal-proporzjonijiet definittivi g?as-snin inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, peress li s-servizzi ta’ ?las postali tal-fatturi kienu tqiesu b’mod ?baljat b?ala e?entati mill-VAT, ma jistax jirnexxi.

54 Sussegwentement, anki jekk l-Artikolu 186 tad-Direttiva dwar il-VAT jobbliga espressament lill-Istati Membri sabiex jiddefinixxu l-kundizzjonijiet tal-a??ustament tal-VAT, huwa l-obbligu tag?hom, meta jadottaw le?i?lazzjoni nazzjonali li tiddetermina dawn il-modalitajiet, li josservaw id-dritt tal-Unjoni, b’mod partikolari l-prin?ipji fundamentali tieg?u (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tal?11 ta’ April 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punti 27 u 48).

55 Issa, il-prin?ipju ta’ newtralità fiskali je?i?i, b?alma tfakkar fil-punt 36 ta’ din is-sentenza, li l-modalitajiet ta’ kalkolu tat-tnaqqis tal-VAT jirriflettu o??ettivament il-parti reali tal-ispejje? i??enerati mill-akkwist ta’ o??etti u ta’ servizzi inti?i g?al u?u m?allat li jista’ ji?i imputat g?al tran?azzjonijiet li jag?tu dritt ta’ tnaqqis. G?aldaqstant dan il-prin?ipju jipprekludi li Stat Membru jirrifjuta korrezzjoni tal-metodu ta’ tnaqqis tal-VAT f’sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ?lief jekk tali korrezzjoni ma tippermettix li ti?i stabbilita bi pre?i?joni ikbar il-parti tal-VAT li hija relatata ma’ tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta’ tnaqqis.

56 Fir-rigward tal-prin?ipju ta’ proporzjonalità, il-le?i?latur nazzjonali g?andu l-possibbiltà li mal-obbligi formali tal-persuni taxxabbli jinkludi sanzjonijiet ta’ natura li jin?entivaw lil dawn tal-a??ar biex josservaw l-imsemmija obbligi, bl-g?an li ji?i ?gurat funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT. Madankollu, fid-dawl tal-importanza ?entrali li g?andu d-dritt ta’ tnaqqis fis-sistema komuni tal-VAT, sanzjoni li tikkonsisti f’rifjut assolut li te?er?ita d-dritt ta’ tnaqqis, li persuna taxxabbli kellha dritt g?alih, tidher sproporzjonata fil-ka? li ma ti?i ppruvata ebda frodi jew reat kontra l-ba?it tal-Istat (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tas?26 ta’ April 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, punti 48 u 51).

57 Issa, f’dan il-ka?, mill-pro?ess fid-dispo?izzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja ma tirri?ulta ebda indikazzjoni ta’ prattika frawdolenti jew abbu?iva min-na?a ta’ CTT.

58 Fl-a??ar nett, il-Gvern Portugi? josserva li, jekk CTT kellha d-dritt li tbiddel il-metodu ta’ tnaqqis tal-VAT, l-a??ustament intalab wara l-iskadenza tat-terminu. Fil-fatt, minkejja li l-Artikolu 98(2) ta?-CIVA jipprevedi, g?all-bidla jew l-a??ustament tat-tnaqqis, terminu ?enerali ta’ erba’ snin li jibda jiddekorri mit-tnissil tad-dritt ta’ tnaqqis jew mill-?las ?ejjed tat-taxxa, l-applikazzjoni ta’ dan it-terminu tkun esklu?a meta l-proporzjon definittiv ikun ?ie ffissat skont l-Artikolu 175(3) tad-Direttiva dwar il-VAT.

59 F’dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li, skont il-prin?ipju ta’ ?ertezza legali, terminu ta’ dekadenza li l-iskadenza tieg?u jkollha b?ala konsegwenza li tippenalizza lill-persuna taxxabbli mhux dili?enti bi??ejjed, li tkun naqset milli titlob it-tnaqqis tal-VAT mal-input, billi jtellfilha d-dritt ta’ tnaqqis, ma jistax jitqies b?ala inkompatibbli mas-sistema stabbilita mid-Direttiva dwar il-VAT, sa fejn, minn na?a, dan it-terminu japplika bl-istess mod g?ad-drittijiet analogi fil-qasam fiskali bba?ati

fuq id-dritt intern u g?al dawk ibba?ati fuq id-dritt tal-Unjoni (prin?ipju ta' ekwivalenza) u, min-na?a l-o?ra, li ma jirrendix prattikament impossibbli jew e??essivament diffi?li l-e?er?izzju tad-dritt ta' tnaqqis (prin?ipju ta' effettività) (sentenza tas?26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, punt 38).

60 Issa, f'dan il-ka?, g?alkemm mill-elementi prodotti mill-qorti tar-rinviju ma jirri?ultax li l-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tipprevedi, fil-qasam tal-VAT, sistema differenti minn dik prevista f'materji fiskali o?ra tad-dritt intern, il-prin?ipju ta' effettività jipprekludi, min-na?a l-o?ra, tali le?i?lazzjoni sa fejn din tista' ??a??ad, f'?irkustanzi b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, lil persuna taxxabbli mill-possibbiltà li tikkore?i d-denunzji ta' VAT tag?ha meta jkun ?ie ffissat il-proporzjon definittiv, minkejja li t-terminu ta' dekadenza ta' erba' snin iffissat mill-imsemmija le?i?lazzjoni ma jkunx g?adu ddekorra. Fil-fatt, f'tali ?irkustanzi, l-e?er?izzju tad-dritt g?al a??ustament tat-tnaqqis ta' VAT, imfakkar fil-punt 50 ta' din is-sentenza, jirri?ulta prattikament impossibbli jew, g?all-inqas, e??essivament diffi?li (ara, b'analo?ija, is-sentenza tas?26 ta' April 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, punti 40 u 41).

61 F'dan ir-rigward, g?andu jer?a' jitfakkar li l-qrati nazzjonali huma obbligati jinterpretaw, sa fejn hu possibbli, id-dritt nazzjonali b'mod konformi mad-dritt tal-Unjoni u li, minkejja li l-obbligu ta' interpretazzjoni konformi ma jistax iservi ta' ba?i g?al interpretazzjoni *contra legem* tad-dritt nazzjonali, il-qrati nazzjonali g?andhom ibiddlu, jekk ikun il-ka?, ?urisprudenza jew prassi de?i?jonali jekk din tkun ibba?ata fuq interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali inkompatibbli mal-g?anijiet ta' direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?8 ta' Mejju 2019, Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego, C?566/17, EU:C:2019:390, punti 48 u 49).

62 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta g?at-tieni domanda preliminari g?andha tkun li l-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva dwar il-VAT, moqrija fid-dawl tal-prin?pji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali skont liema persuna taxxabbli li tkun g?amlet tnaqqis tal-VAT li kienet imposta fuq l-akkwist ta' o??etti jew ta' servizzi u?ati sabiex jitwettqu kemm tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al tnaqqis kif ukoll tran?azzjonijiet li ma jag?tux lok g?al tnaqqis skont il-metodu bba?at fuq id-d?ul mill-bejg? ti?i rrifjutata l-possibbiltà, wara l-iffissar tal-proporzjon definittiv skont l-Artikolu 175(3) ta' din id-direttiva, li tikkore?i dan it-tnaqqis billi tapplika l-metodu tal-u?u, f'sitwazzjoni fejn:

– l-Istat Membru kkon?ernat, skont l-Artikolu 173(2)(?) tal-imsemmija direttiva, jawtorizza lill-persuni taxxabbli m?allta jwettqu t-tnaqqis ta' VAT skont l-u?u tal-o??etti u tas-servizzi, kollha jew parti minnhom, u?ati sabiex jitwettqu kemm tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al tnaqqis kif ukoll tran?azzjonijiet li ma jag?tux lok g?al tnaqqis;

– il-persuna taxxabbli tkun injorat b'*bona fide*, meta tkun g?amlet l-g?a?la tal-metodu ta' tnaqqis, li tran?azzjoni li hija kienet tqis e?entata, fir-realtà ma kinitx;

– it-terminu ?enerali ta' dekadenza ffissat bid-dritt nazzjonali sabiex jitwettaq l-a??ustament tat-tnaqqis ikun g?adu ma skadiex, u

– il-bidla tal-metodu ta' tnaqqis tippermetti li ti?i stabbilita bi pre?i?joni ikbar il-parti tal-VAT li hija relatata ma' tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta' tnaqqis.

Fuq l-ispejje?

63 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?allsu lura.

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

1) **L-Artikolu 173(2)(?) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat?28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, moqri fid-dawl tal-prin?ipji ta' newtralità fiskali, ta' ?ertezza legali u ta' proporzjonalità, g?andu ji?i interpretat fis-sens li dan ma jipprekludix li Stat Membru, li skont din id-dispo?izzjoni jawtorizza lill-persuni taxxabbli li jwettqu t-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) skont l-u?u tal-o??etti u tas-servizzi kollha, jew parti minnhom, u?ati sabiex iwettqu kemm tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al tnaqqis kif ukoll tran?azzjonijiet li ma jag?tux lok g?al tnaqqis, jipprojbixxi lil dawn il-persuni taxxabbli milli jbiddlu l-metodu ta' tnaqqis tal-VAT wara l-iffissar tal-proporzjon definittiv.**

2) **L-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva 2006/112, moqrija fid-dawl tal-prin?pji ta' newtralità fiskali, ta' effettività u ta' proporzjonalità, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali skont liema persuna taxxabbli li tkun g?amlet tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) li kienet imposta fuq l-akkwist ta' o??etti jew ta' servizzi u?ati sabiex jitwettqu kemm tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta' tnaqqis kif ukoll tran?azzjonijiet li ma jag?tux lok g?al dritt ta' tnaqqis skont il-metodu bba?at fuq id-d?ul mill-bejg?, ti?i rrifjutata l-possibbiltà, wara l-iffissar tal-proporzjon definittiv skont l-Artikolu 175(3) ta' din id-direttiva, li tikkore?i dan it-tnaqqis ta' VAT billi tapplika l-metodu tal-u?u, f'sitwazzjoni fejn:**

– **l-Istat Membru kkon?ernat, skont l-Artikolu 173(2)(?) tal-imsemmija direttiva, jawtorizza lill-persuni taxxabbli jwettqu t-tnaqqis tal-VAT skont l-u?u tal-o??etti u tas-servizzi, kollha jew parti minnhom, u?ati sabiex jitwettqu kemm tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta' tnaqqis kif ukoll tran?azzjonijiet li ma jag?tux lok g?al dritt ta' tnaqqis;**

– **il-persuna taxxabbli tkun injorat b'*bona fide*, meta tkun g?amlet l-g?a?la tal-metodu ta' tnaqqis, li tran?azzjoni li hija kienet tqis e?entata, fir-realtà ma kinitx;**

– **it-terminu ?enerali ta' dekadenza ffissat bid-dritt nazzjonali sabiex jitwettaq l-a??ustament tat-tnaqqis ikun g?adu ma skadiex, u**

– **il-bidla tal-metodu ta' tnaqqis tippermetti li ti?i stabbilita bi pre?i?joni ikbar il-parti tal-VAT li hija relatata ma' tran?azzjonijiet li jag?tu lok g?al dritt ta' tnaqqis.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-Portugi?.