Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fid-19 ta' Diċembru 2024[1]

Kawża C-794/23

Finanzamt Österreich
vs
P GmbH

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva, l-Awstrija))

"Rinviju għal domanda preliminari - Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) - Provvista ta' servizzi - Indikazzjoni żbaljata u eċċessiva tal-VAT fuq il-fattura - Fatturi indirizzati lil persuni mhux taxxabbli li ma għandhomx dritt għal tnaqqis - Responsabbiltà għar-riskju ta' telf ta' dħul fiskali - Identifikazzjoni tal-fatturi li għandhom riskju ta' telf ta' dħul fiskali - Awtonomija proċedurali tal-Istati Membri - Oneru tal-prova - Setgħa ta' stima tal-awtoritajiet fiskali - Kriterji ta' stima xierqa"

I. Introduzzjoni

1. Din il-proċedura turi li xi drabi huwa preferibbli, f'termini ta' ekonomija tal-ġudizzju, mhux biss li tingħata risposta għad-domanda magħmula espressament, iżda li l-Qorti tal-Ġustizzja tipprova ssolvi l-problema apparenti, anki jekk il-qorti tar-rinviju ma tkunx qajmet din il-problema espressament.

2. Il-Qorti tal-Ġustizzja kienet iddeċidiet, wara l-ewwel talba għal deċiżjoni preliminari, li fattura dwar attendenza f'post tal-logħob għat-tfal ġewwa, maħruġa lil konsumatur finali, ma tagħtix lok għal dejn fiskali meta l-fattura ssemmi ammont ta' VAT żbaljat u eċċessiv[2]. Fil-fatt, f'dan il-każ, ma jkunx hemm riskju ta' telf ta' dħul fiskali li jirriżulta minn tnaqqis indebitu tal-VAT tal-input imħallsa minn dawn il-klijenti. Madankollu, peress li fir-realtà ma tistax tiġi eskluża l-possibbiltà li, fost il-ħafna viżitaturi tal-postijiet tal-logħob għat-tfal, kien hemm persuna taxxabbli (imprenditur), b'tali mod li seta' jkun hemm riskju ta' telf ta' dħul fiskali, huwa neċessarju li wieħed jistaqsi kif issir distinzjoni bejn dawn iż-żewġ każijiet. Din il-kwistjoni tqum iktar u iktar peress li l-identità, ta' iktar minn 20 000 klijent f'dan il-każ,, ġeneralment ma hijiex irreġistrata mill-impriża li tipprovdi s-servizzi fil-kummerċ ta' massa ta' kuljum.

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

[2] Sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lill-konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Madankollu, peress li din il-problema ġiet indirizzata biss fil-konklużjonijiet[3] u mhux fis-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja issa saritilha domanda, fl-istess proċedura nazzjonali, mill-qorti tal-istanza sussegwenti dwar il-kwistjoni ta' kif u skont liema kriterji għandha ssir distinzjoni bejn iż-żewġ każijiet.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

4. Il-kuntest ġuridiku tad-dritt tal-Unjoni huwa ddeterminat mid-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"[4]).

5. L-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT jiddefinixxi l-persuna responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa kif ġej:

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din titħallas minn persuna oħra fil-każijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199 u fl-Artikolu 202."

6. L-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT, dwar il-portata tat-tnaqqis, huwa fformulat kif ġej:

"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 mll-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; [...])"

7. L-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT jirregola d-dejn fiskali permezz ta' indikazzjoni fuq fattura.

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna li tniżżel il-VAT fuq fattura.

8. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 220 tad-Direttiva tal-VAT jirregola l-obbligu li tinħareġ fattura:

"Kull persuna taxxabbli għandha tiżgura li, fir-rigward ta' dak li ġej, tinħareġ fattura, jew hi nnifisha jew mill-konsumatur tagħha jew, f'isimha u għan-nom tagħha, minn parti terza:

(1) provvisti ta' merkanzija jew servizzi li hi tkun għamlet lil persuna taxxabbli oħra jew lil persuna legali mhux taxxabbli; [...]"

[3] Konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali Kokott fil-kawża Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lill-konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:657).

[4] Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), fil-verżjoni tagħha applikabbli għas-sena fiskali inkwistjoni (2019); kif emendata l-aħħar bid-Direttiva tal-Kunsill 2018/2057 tal-20 ta' Diċembru 2018 (ĠU 2018, L 329, p. 3).

B. Id-dritt Awstrijak

9. Il-punt 1 tal-Artikolu 11(1) tal-Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994) (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ tal-1994, iktar 'il quddiem il-"UStG") jirregola l-obbligu li tinħareġ fattura:

"Meta l-imprenditur iwettaq tranżazzjonijiet fis-sens tal-punt 1 tal-Artikolu 1(1), huwa jkun awtorizzat joħroġ fatturi. Barra minn hekk, jekk huwa jwettaq tranżazzjonijiet fir-rigward ta' imprenditur ieħor għall-impriża ta' dan tal-aħħar jew fir-rigward ta' persuna legali fejn din tal-aħħar ma tkunx imprenditur, huwa jkun obbligat joħroġ il-fatturi. Jekk l-imprenditur iwettaq provvista ta' xogħlijiet jew servizzi taxxabbli fir-rigward ta' proprjetà immobbli lil persuna li ma hijiex imprenditur, huwa għandu joħroġ fattura. L-imprenditur għandu jissodisfa l-obbligu tiegħu ta' fatturazzjoni fi żmien sitt xhur mit-twettiq tat-tranżazzjoni."

10. L-Artikolu 11(6) tal-UStG jikkonċerna fatturi ta' ammont baxx u jipprovdi:

"Għall-fatturi li l-ammont totali tagħhom ma jaqbiżx EUR 400, id-dettalji segwenti, li jiżdiedu mad-data tal-ħruġ, huma suffiċjenti:

1) l-isem u l-indirizz tal-imprenditur li jkun wettaq il-kunsinna jew ipprovda s-servizz;

2) il-kwantità u l-isem kummerċjali abitwali tal-oġġetti kkunsinnati jew in-natura u l-portata tal-provvista l-oħra;

3) id-data tal-kunsinna jew tal-provvista jew tal-perijodu tal-provvista;

4) il-korrispettiv u l-ammont tat-taxxa relatata mal-kunsinna jew mal-provvista f'somma waħda, u

5) ir-rata tat-taxxa."

11. L-Artikolu 11(12) tal-UStG, li jirrigwarda d-dejn fiskali fil-każ ta' indikazzjoni mhux awtorizzata tat-taxxa, huwa fformulat kif ġej:

"Jekk l-imprenditur ikun indika separatament, f'fattura relatata ma' kunsinna jew ma' provvista, ammont ta' taxxa li għalih ma huwiex responsabbli skont din il-liġi federali, huwa għandu jħallas dan l-ammont abbażi tal-fattura, sakemm ma jagħmilx aġġustament korrispondenti fiha fir-rigward tad-destinatarju tal-kunsinna jew tad-destinatarju tal-provvista. Fil-każ ta' aġġustament, l-Artikolu 16(1) għandu japplika *mutatis mutandis*."

III. Il-fatti u t-talba għal deċiżjoni preliminari

12. P GmbH hija kumpannija b'responsabbiltà limitata rregolata mid-dritt Awstrijak. Hija topera post tal-logħob għat-tfal ġewwa. Matul is-sena fiskali inkwistjoni 2019, P GmbH issuġġettat il-korrispettiv tas-servizzi tagħha (il-flus għad-dħul fil-post tal-logħob għat-tfal ġewwa) għar-rata normali ta' 20 %. Madankollu, matul is-sena fiskali inkwistjoni 2019, dawn is-servizzi pprovduti minn P GmbH kienu effettivament suġġetti għar-rata mnaqqsa ta' 13 % (waħda mir-rati ta' taxxa mnaqqsa fl-Awstrija għas-sena fiskali inkwistjoni, skont l-Artikolu 98(1) tad-Direttiva dwar il-VAT).

13. Mal-ħlas tal-korrispettiv, P GmbH ħarġet lill-klijenti fatturi tal-cash register li kienu jikkostitwixxu fatturi ta' ammont baxx, fis-sens tal-Artikolu 11(6) tal-UStG tal-1994 (fatturi ssemplifikati fis-sens tal-Artikolu 238 moqri flimkien mal-Artikolu 226b tad-Direttiva dwar il-VAT). Matul is-sena fiskali inkwistjoni 2019, P GmbH ħarġet total ta' 22 557 fattura. P GmbH aġġustat id-dikjarazzjoni tagħha tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ għas-sena 2019 sabiex l-eċċess tat-taxxa mħallas jitqiegħed fil-kreditu tagħha mill-Finanzamt (l-Uffiċċju tat-Taxxa). L-awtorità tat-taxxa rrifjutat ir-rimbors għar-raġuni li P GmbH ma kinitx ikkoreġiet il-fatturi u li hija kienet, barra minn hekk, ibbenefikat minn arrikkiment indebitu permezz tar-rimbors tat-taxxa li ma kinitx legalment dovuta.

14. P GmbH ippreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni. Il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi, l-Awstrija), li għandha ġurisdizzjoni f'dan il-qasam, iddeċidiet li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja żewġ domandi fil-kuntest tal-proċedura għal deċiżjoni preliminari prevista fl-Artikolu 267 TFUE: Il-Qorti tal-Ġustizzja rrispondiet biss għall-ewwel domanda billi ddeċidiet li l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li persuna taxxabbli, li tkun ipprovdiet provvista ta' servizzi u indikat fil-fattura tagħha ammont ta' VAT ikkalkolat abbażi ta' rata ta' taxxa żbaljata, ma hijiex responsabbli, skont din id-dispożizzjoni, għall-parti tal-VAT iffatturata indebitament fl-assenza ta' riskju ta' telf ta' dħul fiskali, minħabba l-fatt li din il-provvista ta' servizzi ġiet ipprovduta esklużivament lil konsumaturi finali, li ma jibbenefikawx mid-dritt għal tnaqqis[5].

15. Permezz tad-deċiżjoni kkontestata quddiem il-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva, l-Awstrija), il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi) bidlet l-istima tat-taxxa dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ għall-2019. Il-Bundesfinanzgericht qieset li s-servizzi ta' P GmbH kienu ntużaw "(kważi) esklużivament" minn klijenti li, bħala konsumaturi finali, ma setgħux jinvokaw it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Madankollu, peress li ma setax totalment jiġi eskluż li klijenti ta' P GmbH (korrettament jew żbaljatament) wettqu tnaqqis tal-VAT tal-input fuq il-fatturi, kin hemm lok li ssir stima. Minħabba l-probabbiltà predominanti li s-servizzi ta' P GmbH twettqu għall-użu privat tal-klijenti, il-Bundesfinanzgericht stmat 0.5 % tad-dħul mill-bejgħ totali li għalih kien hemm dejn fiskali abbażi ta' kontabbiltà. Hija sostniet li dan kien jikkonċerna madwar 112 fattura li fir-rigward tagħhom (korrettament jew żbaljatament) tnaqqset il-VAT tal-input (total ta' 22 557 fattura).

16. Il-Finanzamt ippreżenta appell għal reviżjoni minn din id-deċiżjoni. Huwa jsostni li s-sentenza appellata tiddevja mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma tippermettix li jiġi dedott tqassim permezz ta' stima bejn, minn naħa, il-konsumaturi finali u, min-naħa l-oħra, il-persuni taxxabbli li għandhom id-dritt li jnaqqsu l-VAT tal-input imħallsa.

17. Peress li r-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest tal-proċedura għal deċiżjoni preliminari preċedenti kienet espressament ibbażata fuq il-fatt li l-klijenti kollha ta' P GmbH ma kinux konsumaturi finali awtorizzati jnaqqsu l-VAT tal-input, il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar dak li għandu japplika, anki jekk parti żgħira biss mill-klijenti ta' P GmbH kienu persuni taxxabbli. Għalhekk, ir-riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa ma huwiex eskluż (fi kwalunkwe każ mhux kompletament).

5 Sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lill-konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punt 25).

18. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja, skont l-Artikolu 267 TFUE, id-domandi li ġejjin:

"1. L-Artikoli 203 tad-Direttiva [tal-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li abbażi ta' din id-dispożizzjoni, persuna taxxabbli li tkun ipprovdiet servizz u indikat fuq il-fattura tagħha ammont ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) ikkalkolat b'rata żbaljata ma tkunx responsabbli għall-ħlas tal-parti mill-VAT li ġiet iffatturata ħażin meta s-servizz imsemmi fil-fattura inkwistjoni jkun ġie pprovdut lil persuna mhux taxxabbli, anki jekk tali persuna taxxabbli tkun ipprovdiet servizzi oħra tal-istess natura lil persuni taxxabbli oħra?

2. L-espressjoni 'konsumatur finali li ma jibbenefikax minn dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input', fis-sens tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea tat-8 ta' Diċembru 2022 (C-378/21, Finanzamt Österreich), għandha tinftiehem bħala li tirreferi biss għal persuna mhux taxxabbli jew ukoll għal persuna taxxabbli li tagħmel użu mis-servizz inkwistjoni biss għal skopijiet privati (jew skopijiet oħra li ma jwasslux għad-dritt ta' tnaqqis tat-taxxa) u li għalhekk ma għandhiex id-dritt tnaqqas il-VAT tal-input?

3. Fil-każ ta' fatturazzjoni ssemplifikata skont l-Artikolu 238 tad-Direttiva 2006/112/KE, skont liema kriterji għandu jiġi eżaminat (jekk ikun il-każ fil-kuntest ta' stima) liema huma l-fatturi li fir-rigward tagħhom il-persuna taxxabbli ma tkunx responsabbli għall-ammont iffatturat ħażin sa fejn ma jkunx hemm riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa?"

19. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ir-Repubblika tal-Awstrija, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, il-Portugall u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, skont l-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Proċedura, żamma ta' seduta għas-sottomissjonijiet orali ma kinitx neċessarja.

IV. Analiżi ġuridika

A. Fuq id-domandi preliminari u l-metodoloġija tal-analiżi

20. L-ewwel żewġ domandi jirrigwardaw, essenzjalment, l-interpretazzjoni tal-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT u l-eżistenza ta' dejn fiskali minħabba fattura stabbilita b'mod żbaljat (b'indikazzjoni ta' VAT għolja wisq) u jistgħu jingħataw risposta pjuttost sempliċi (ara taħt B.).

21. It-tielet domanda tikkonċerna l-problema deċiżiva fil-prattika: Kif għandu jiġi ttrattat numru kbir ta' fatturi żbaljati (f'dan il-każ, total ta' 22 557) li fir-rigward tagħhom jista' jitqies, fid-dawl tal-għan tal-provvista, li l-ikbar numru nħareġ lil konsumaturi finali mhux taxxabbli? Peress li r-riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa jista' jseħħ biss għall-fatturi indirizzati lil persuni taxxabbli, il-kriterji li jippermettu l-identifikazzjoni ta' dawn il-fatturi għandhom jiġu ċċarati. Fil-fatt, huwa biss f'dan il-każ li dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT jista' jitnissel.

22. Filwaqt li l-ewwel talba għal deċiżjoni preliminari kienet għadha bbażata fuq l-ipoteżi li l-klijenti kienu esklużivament konsumaturi finali, it-tieni talba għal deċiżjoni preliminari hija bbażata fuq il-fatt li parti mill-fatturi kienet indirizzata wkoll lil persuni taxxabbli li setgħu eventwalment invokaw, fuq dawn il-fatturi, dritt għal tnaqqis għoli wisq. Wara t-talba għal deċiżjoni preliminari tagħha, il-qorti tal-ewwel istanza, eventwalment wara li qrat

il-konklużjonijiet tiegħi[6], qieset dan is-sehem (0.5 %) u kkonstatat dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT għal madwar 112 minn 22 557 fattura. Il-qorti tar-rinviju issa tistaqsi dwar il-kriterji tad-dritt tal-Unjoni għal tali stima (ara taħt C.).

B. Fuq l-ewwel u t-tieni domanda (dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT)

23. Il-fatt li d-dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT jirrigwarda wkoll VAT imsemmija b'mod żbaljat (f'ammont eċċessiv) fuq fatturi ta' valur baxx ma jidhirx li jista' jiġi kkontestat. Dan huwa fil-fatt konformi mal-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-għan tal-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT. Din tikkonsisti fil-prevenzjoni tar-riskju ta' telf ta' dħul fiskali li jista' jirriżulta minn tnaqqis indebitu tal-VAT tal-input imħallsa mid-destinatarju tal-fattura abbażi ta' din il-fattura[7].

24. Huwa minnu li d-dritt għal tnaqqis jista' jiġi eżerċitat biss fir-rigward tat-taxxi li huma relatati ma' tranżazzjoni suġġetta għall-VAT[8]. Madankollu, id-dħul fiskali jitqiegħed f'riskju sakemm id-destinatarju ta' fattura li ssemmi l-VAT b'mod żbaljat, ikun jista' xorta waħda jużaha sabiex jeżerċita d-dritt għal tnaqqis fis-sens tal-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT[9]. Fil-fatt, ma jistax jiġi eskluż li l-awtorità tat-taxxa ma tistax tikkonstata fi żmien utli jekk kunsiderazzjonijiet sostantivi jipprekludux l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis formalment eżistenti.

25. L-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT b'hekk huwa intiż sabiex, fil-każ ta' indikazzjoni żbaljata (eċċessiva) tal-VAT, jistabbilixxi ċertu paralleliżmu bejn it-tnaqqis favur id-*destinatarju* tal-fattura u d-dejn tat-taxxa tal-*emittent* tal-fattura bħalma jseħħ normalment, fil-kuntest ta' fattura korretta, anki bejn fornitur u destinatarju tas-servizz[10]. Fuq il-bażi tal-formulazzjoni tal-imsemmi artikolu, f'tali kuntest ma huwiex neċessarju li d-destinatarju tal-fattura jkun effettivament naqqas it-taxxa. Huwa biżżejjed li jkun hemm riskju li jsir tali tnaqqis. Bħala prinċipju, il-kwistjoni dwar jekk it-tnaqqis sarx ġustament jew b'mod żbaljat ma hijiex rilevanti.

26. F'dan ir-rigward, l-Artikolu 203 jistabbilixxi element li jikkostitwixxi responsabbiltà oġġettiva. Għalhekk, il-fatturi (inklużi l-fatturi ta' ammonti minimi) jiġu rreġistrati biss jekk ikunu maħruġa lil persuna taxxabbli. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT, fuq il-livell formali, hija biss persuna taxxabbli li għandha (possibbilment) id-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input.

27. Min-naħa l-oħra, il-punt dwar sa fejn speċifikament persuna taxxabbli jkollha d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input hija kwistjoni sostantiva u tiddependi, pereżempju, mill-użu tal-provvista akkwistata. Madankollu, in-natura tal-użu hija bla ħsara għall-possibbiltà (astratta) ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input u, għaldaqstant, għar-responsabbiltà oġġettiva skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT.

6 Konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali Kokott fil-kawża Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lill-konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, punt 41), li fiha diġà semmejt il-possibbiltà ta' stima.

7 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lill-konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punt 20), tat-18 ta' Marzu 2021, P (Karti ta' Fjuwil) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 27), tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 32), tal-11 ta' April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 24), tal-31 ta' Jannar 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 32), tal-31 ta' Jannar 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punti 35 u 36), u tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punti 28 *et seq.*).

8 Sentenza tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 13).

9 Ara wkoll, espressament, is-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punti 28 *et seq.*), li tiċċita s-sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 57). Ara wkoll is-sentenza tat-8 Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lill-konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punt 21).

10 Ara wkoll, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punti 31 *et seq.*) u l-kawża Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lill-konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, punt 32).

28. Għalhekk, bħall-Kummissjoni u kuntrarjament għal dak li jsostnu l-Ġermanja u l-Awstrija fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom, huma wkoll imsemmija fl-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT il-fatturi indirizzati lil persuni taxxabbli li ma jibbenefikawx materjalment mit-tnaqqis minħabba l-użu tal-provvista għal finijiet privati. L-istess japplika għas-servizzi pprovduti lil persuni taxxabbli li, minħabba t-tranżazzjonijiet tal-output eżentati tagħhom, lanqas ma jibbenefikaw materjalment mit-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa.

29. Din l-interpretazzjoni, minn naħa, hija prattikabbli sa fejn hija marbuta biss mal-kwalità tad-destinatarju tal-fattura (persuna taxxabbli jew le) u, min-naħa l-oħra, tieħu inkunsiderazzjoni n-natura tal-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT bħala responsabbiltà oġġettiva. Fil-fatt, fiż-żewġ każijiet, ma jistax jiġi eskluż li, kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrilevat[11], l-awtorità tat-taxxa ma tistax tikkonstata fi żmien utli jekk kunsiderazzjonijiet ta' natura materjali jipprekludux l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis formalment mogħti lil persuna taxxabbli.

30. Diġà spjegajt fid-dettall[12] il-fatt li, kif issostni wkoll il-Ġermanja, kuntrarjament għall-Awstrija, l-ebda "effett infettiv" minn fattura għal oħra ma jista' jiġi dedott mill-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT. Madankollu, anki jekk riskju astratt partikolari ma jistax jiġi eskluż f'każijiet partikolari, minħabba li l-fattura setgħet inħarġet ukoll lil persuna taxxabbli[13], dan ma jimplikax li d-dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT jestendi għall-fatturi kollha (f'dan il-każ, 22 557).

31. Tali "idea ta' infezzjoni" hija estranja għal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT. Id-dejn fiskali previst fl-Artikolu 203 tal-imsemmija direttiva jirrigwarda, kif tenfasizza ġustament il-Kummissjoni, il-fattura żbaljata individwali. Barra minn hekk, tali "effett infettiv" huwa wkoll dubjuż fid-dawl tal-prinċipju ta' proporzjonalità.

32. Għaldaqstant, l-ewwel u t-tieni domanda jistgħu jingħataw ir-risposti li ġejjin: Persuna (f'dan il-każ, P GmbH) ma hijiex responsabbli għall-ħlas tal-VAT skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT għall-fatturi żbaljati li hija indirizzat lil persuna mhux taxxabbli, anki jekk tkun stabbilixxiet fatturi żbaljati oħra indirizzati lil persuni taxxabbli oħra (irrispettivament minn jekk dawn humiex materjalment awtorizzati jnaqqsu l-VAT kompletament, parzjalment jew xejn affattu) li fir-rigward tagħhom hija responsabbli għall-ħlas tat-taxxa skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT.

C. Fuq id-dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT f'każ ta' riskju ta' telf ta' dħul fiskali li ma jistax jiġi eskluż (it-tielet domanda)

1. Rimarki ġenerali

33. Kif għadu kif ġie spjegat, id-dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva jikkonċerna l-fattura żbaljata individwali maħruġa lil persuna taxxabbli. Il-kwistjoni issa hija "biss" kif din il-fattura għandha tiġi ddeterminata għal numru kbir ta' fatturi, b'mod partikolari meta, bħal f'dan

11 Ara wkoll, espressament, is-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 29), li tiċċita s-sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 57).

12 Il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lill-konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, punti 38 *et seq.*).

13 Nirreferi għall-eżempju fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lill-konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, punt 39): Fotografu indipendenti jżur ma' ibnu dan il-post għall-logħob tat-tfal ġewwa sabiex jieħu ritratti li huwa sussegwentement juża bħala reklamar fl-istudio tiegħu.

il-każ f'negozju tal-ingrossa, l-identità tad-destinatarji tal-fattura ma tkunx magħrufa. Fl-aħħar mill-aħħar, din hija kwistjoni tal-oneru tal-allegazzjoni u tal-prova fil-proċedura fiskali. Id-Direttiva tal-VAT ma tinkludix dispożizzjonijiet konkreti dwar din il-kwistjoni. Lanqas ma jirriżulta mill-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT (is-setgħa tal-Istati Membri li jintroduċu obbligi oħra fir-rigward tal-ġbir eżatt u l-prevenzjoni tal-frodi), kuntrarjament għal dak li jidher li jissuġġerixxi l-Portugall fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, li ma hemm rekwiżiti f'dan ir-rigward.

34. Madankollu, qari iktar iddettaljat tad-Direttiva tal-VAT jippermetti perfettament, f'ċerti każijiet, li ma jittieħdux inkunsiderazzjoni ċerti sitwazzjonijiet minuri. Għalhekk, pereżempju, fid-determinazzjoni tat-tqassim raġonevoli tat-tnaqqis (proporzjon ta' tnaqqis), skont l-Artikolu 173(2)(e) tad-Direttiva tal-VAT, jista' jiġi previst li ammonti minimi ma jittieħdux inkunsiderazzjoni. Anki jekk din id-dispożizzjoni ma hijiex rilevanti f'dan il-każ, hija turi li d-Direttiva tal-VAT titlaq mill-prinċipju tal-assenza eventwali ta' effett tal-ammonti minuri fuq il-kwistjonijiet ta' tqassim ta' diversi tranżazzjonijiet f'subkategoriji differenti. Dan jidher li huwa dovut ukoll għall-prinċipju ta' proporzjonalità.

2. Awtonomija proċedurali tal-Istati Membri

35. Fl-aħħar mill-aħħar, id-determinazzjoni preċiża tal-fatturi li jippreżentaw riskju ta' telf ta' dħul fiskali u dawk li għalihom dan ir-riskju huwa eskluż tibqa' madankollu kwistjoni ta' espożizzjoni tal-fatti u ta' oneru tal-prova fil-proċedura fiskali ta' kull Stat Membru.

36. Fin-nuqqas ta' dispożizzjoni korrispondenti fid-Direttiva tal-VAT, l-aġġustament ta' dan l-oneru ta' espożizzjoni u ta' prova jaqa', kif jenfasizzaw kemm il-Ġermanja kif ukoll il-Kummissjoni, taħt il-kompetenza tal-Istati Membri (prinċipju tal-awtonomija proċedurali) [14]. Madankollu, il-modalitajiet ta' aġġustament tal-oneru ta' espożizzjoni u ta' prova ma għandhomx ikunu inqas favorevoli minn dawk applikabbli f'sitwazzjonijiet simili ta' natura interna (prinċipju ta' ekwivalenza). Ma hemm l-ebda evidenza f'dan ir-rigward, anki jekk, sfortunatament, l-Awstrija ma għamlet l-ebda kumment fuq dan il-punt fl-osservazzjonijiet tagħha.

37. Barra minn hekk, il-modalitajiet ma għandhomx jitfasslu b'tali mod li jrendu prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni (prinċipju ta' effettività) [15]. Fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva tal-VAT, dan tal-aħħar jimplika wkoll li l-Istati Membri huma obbligati jeżerċitaw din is-setgħa ta' organizzazzjoni b'osservanza tad-dritt tal-Unjoni u tal-prinċipji ġenerali tiegħu, b'mod partikolari l-prinċipju ta' proporzjonalità u dak ta' newtralità fiskali [16].

[14] Ara wkoll, espressament, is-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 35), tas-6 ta' Novembru 2003, Karageorgou *et* (C-78/02 sa C-80/02, EU:C:2003:604, punt 49), tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 49), u tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18), fir-rigward ta' sitwazzjoni komparabbli fil-qasam tal-korrezzjoni ta' fatturi.

[15] Sentenzi tad-9 ta' Settembru 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, punt 59), tas-16 ta' Lulju 2020, UR (Issuġġettar tal-avukati għall-VAT) (C-424/19, EU:C:2020:581, punt 25), tal-4 ta' Marzu 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punt 58), tal-10 ta' Lulju 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punt 54), tal-24 ta' Ottubru 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punt 20), tal-21 ta' Jannar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punt 17), u tat-3 ta' Settembru 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punt 24).

[16] F'dan is-sens, ara s-sentenza: Sentenza tas-16 ta' Mejju 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, punti 51 *et seq.*), tad-29 ta' Frar 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, punti 84 *et seq.*), u tat-13 ta' Ottubru 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, punti 39 *et seq.*).

38. Normalment, il-proċedura amministrattiva fid-dritt pubbliku (li tinkludi d-dritt fiskali) hija kkaratterizzata mill-prinċipju inkwiżitorju. Dan ifisser li, bħala prinċipju, l-awtoritajiet fiskali jwettqu eżami *ex officio* tal-fatti. Dan huwa ġeneralment ikkompletat, fid-dritt fiskali, minn diversi obbligi ta' kooperazzjoni imposti fuq il-persuna taxxabbli. Iktar ma dan jissodisfa l-obbligi tiegħu ta' kooperazzjoni, iktar huwa limitat l-obbligu ta' investigazzjoni tal-amministrazzjoni fiskali. Madankollu, ma jirriżultax (miż-żewġ) talbiet għal deċiżjoni preliminari li P GmbH wettqet negliġenza f'dan il-każ, li jfisser li bħala prinċipju hija l-awtorità tat-taxxa li għandha tistabbilixxi l-fatti.

39. Jekk il-fatti ta' kawża ma jkunux jistgħu jiġu ċċarati b'ċertezza suffiċjenti, japplikaw ir-regoli dwar l-oneru oġġettiv tal-prova. Skont din id-dispożizzjoni, l-awtorità tat-taxxa normalment ikollha l-oneru oġġettiv tal-prova tal-fatti li jagħtu lok għat-taxxa jew li jżidu l-ammont tat-taxxa, sa fejn il-persuna taxxabbli tkun issodisfat l-obbligi ta' kooperazzjoni tagħha, filwaqt li l-assenza ta' prova tal-fatti ta' tnaqqis tat-taxxa topera bħala detriment għall-persuna taxxabbli.

40. Madankollu, jekk fatturi mħejjija b'mod żbaljat indirizzati lil persuni mhux taxxabbli ma jagħtux lok għal dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT, peress li ma jkunx hemm riskju ta' telf ta' dħul fiskali[17], huma biss fatturi mħejjija b'mod żbaljat indirizzati lil persuni taxxabbli li jistgħu jagħtu lok għal dejn fiskali skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT.

41. Minn dan isegwi li, sabiex tkun tista' tikkonkludi li jeżisti dejn fiskali fis-sens tal-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT, l-awtorità tat-taxxa għandha, bħala prinċipju, tiddetermina n-numru ta' fatturi maħruġa fir-rigward ta' persuni taxxabbli għall-attendenza f'post ta' logħob għat-tfal ġewwa. Madankollu, peress li d-dritt fiskali huwa kkaratterizzat mill-ġestjoni ta' numru kbir ħafna ta' tranżazzjonijiet, ta' persuni taxxabbli u ta' atti amministrattivi (proċedura msejħa tal-massa), huwa għal kollox komuni fl-Istati Membri[18] li l-awtorità tat-taxxa tista' tistma l-bażijiet taxxabbli meta ma jkunux jistgħu jiġu ddeterminati.

3. Setgħa ta' stima tal-awtorità tat-taxxa u dritt tal-Unjoni

42. Kif tenfasizza wkoll ġustament il-Kummissjoni, id-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix dan. Madankollu, xorta huwa meħtieġ li din is-setgħa ta' stima tiġi eżerċitata b'mod konformi mal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità[19].

43. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fir-rigward ta' stima tad-dħul mill-bejgħ ta' persuna taxxabbli[20], li "d-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali […], li tawtorizza lill-awtoritajiet fiskali fil-każ ta' diskrepanzi serji bejn l-irċevuti dikjarati u l-irċevuti stmati abbażi ta' studji settorjali, li jirrikorru għal metodu induttiv […], sabiex jiġi ddeterminat l-ammont tad-dħul mill-bejgħ magħmul minn persuna taxxabbli."

[17] Sentenza tat-8 ta' Diċembru 2022, Finanzamt Österreich (VAT iffatturata b'mod żbaljat lill-konsumaturi finali) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[18] Fil-Ġermanja, l-Artikolu 162(1) tal-Abgabenordnung (il-Kodiċi tat-Taxxa) jipprevedi espressament setgħa ta' stima tal-Istati Membri. Fl-Italja, l-Artikoli 62e(3) u 62a tad-Decreto Legge (id-Digriet Leġiżlattiv) Nru 331/93 ikkonvertit il-Liġi Nru 427, tad-29 ta' Ottubru 1993, kien jippermetti li jiġi stabbilit b'estrapolazzjoni (jiġifieri stmat) id-dħul mill-bejgħ globali ta' impriża. Fl-Awstrija, l-Artikolu 184 tal-Bundesabgabenordnung (il-Kodiċi Fiskali Federali) jipprevedi setgħa ta' stima f'dan ir-rigward.

[19] Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 37) billi ċċitat is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punt 44).

[20] Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 46).

44. Dan ma huwa xejn ħlief stima tad-dħul mill-bejgħ, peress li d-dikjarazzjoni tad-dħul mill-bejgħ tal-persuna taxxabbli ma kinitx kredibbli mill-perspettiva tal-awtorità tat-taxxa. Madankollu, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, "din il-leġiżlazzjoni u l-applikazzjoni tagħha jippermettu lill-persuna taxxabbli, skont il-prinċipji tan-newtralità fiskali u l-proporzjonalità kif ukoll id-drittijiet tad-difiża, li tikkontesta r-riżultati miksuba b'dak il-metodu, fuq il-bażi tal-assjem tal-provi kuntrarji disponibbli għaliha".

45. Il-prinċipju ta' proporzjonalità jipprekludi li l-għan (il-ġbir tat-taxxa abbażi ta' responsabbiltà oġġettiva) jiġġustifika l-mezzi (stima li tgħid li l-fatturi kollha nħarġu lill-persuni taxxabbli).

46. F'dan ir-rigward, iċ-ċirkustanzi globali ta' dan il-każ, f'dan il-każ il-fatt li l-klijenti ta' postijiet ta' logħob għat-tfal ġewwa huma probabbilment persuni taxxabbli rari fis-sens tad-dritt tal-VAT, għandhom importanza determinanti. Kif diġà indikat il-Qorti tal-Ġustizzja, stima tad-dħul mill-bejgħ għandha tkun preċiża, affidabbli u aġġornata[21]. L-istess japplika għall-istima tal-fatturi li jippreżentaw potenzjal ta' riskju. L-istima għandha tirrifletti r-realtà tal-ħajja u l-esperjenza ġenerali, b'tali mod li stima ta' 50 % tidher sproporzjonata f'dan il-każ.

47. Għaldaqstant, is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi "li l-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet u mir-riżultati tagħhom, bil-kundizzjoni iżda li l-imsemmija attivitajiet ikunu huma stess suġġetti għall-VAT, jiġu intaxxati b'mod għal kollox newtrali"[22]. Konsegwentement, fil-qasam tal-VAT, il-prinċipju ta' newtralità jfisser li, bħala kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat, l-impriża bħala prinċipju għandha tinħeles kompletament mill-piż tal-VAT[23] sa fejn l-attività intraprenditorjali stess (fil-prinċipju) isservi sabiex tiġġenera qligħ taxxabbli[24]. Dan huwa l-każ hawnhekk.

48. Fil-każ ta' stabbiliment ta' fatturi żbaljati li jsemmu t-taxxa fuq il-valur miżjud għolja wisq, l-osservanza tal-prinċipju tan-newtralità tal-VAT hija żgurata mill-possibbiltà, li għandha tiġi pprovduta mill-Istati Membri, li tiġi korretta kull taxxa ffatturata b'mod indebitu, meta l-emittent tal-fattura juri l-*bona fide* tiegħu jew ikun, fi żmien suffiċjenti, elimina kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa[25]. Madankollu, stima eċċessiva tkun kompromessa. Konsegwentement, mill-prinċipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità jirriżulta li, f'każ bħal dak inkwistjoni fejn, skont l-esperjenza ġenerali tal-ħajja fost il-klijenti ta' P GmbH, l-awtorità tat-taxxa hija pjuttost numru żgħir ta' persuni taxxabbli, l-awtorità tat-taxxa tista' biss tagħmel stima prudenti.

49. Kif il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi) irrikonoxxiet ġustament fid-deċiżjoni kkontestata tagħha, kriterji konkreti ta' stima min-naħa tal-fatturi li jipperikolaw id-dħul fiskali jirriżultaw għalhekk min-natura tal-provvista u tal-klijentela tipika. Għas-servizzi

[21] Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 42, - għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja tuża "stabbilit b'estrapolazzjoni dan id-dħul mill-bejgħ", li fil-fehma tiegħi hija tikklassifika bħala definizzjoni ta' stima).

[22] Ara s-sentenzi tat-28 ta' Frar 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punt 38); tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); tat-3 ta' Marzu 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata); u tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman (C-268/83, EU:C:1985:74, punt 19).

[23] Ġurisprudenza stabbilita, ara s-sentenzi tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), u tal-1 ta' April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

[24] Ara, pereżempju, is-sentenzi tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); tal-15 ta' Diċembru 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51); tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57); u l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 42).

[25] Sentenza tat-2 ta' Lulju 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punt 28); tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33); tal-31 ta' Jannar 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punt 37); tat-18 ta' Ġunju 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 37); tas-6 ta' Novembru 2003, Karageorgou *et* (C-78/02 sa C-80/02, EU:C:2003:604, punt 50); u tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 58).

normalment użati minn persuni taxxabbli, tista' ssir stima iktar ġeneruża jekk min ħareġ il-fattura ma jkunx irnexxielu jipprovdi elementi li jindikaw għaliex ċertu perċentwali ta' fatturi nħarġu kontra persuni mhux taxxabbli. Fil-każ ta' servizzi li, bħal f'dan il-każ, huma prinċipalment ipprovduti lil persuni mhux taxxabbli, għandha ssir evalwazzjoni iktar prudenti jekk l-awtorità tat-taxxa ma jirnexxilhiex tipprovdi indikazzjonijiet dwar ir-raġunijiet li għalihom parti mill-fatturi nħarġu madankollu lil persuni taxxabbli.

50. Huwa possibbli li kampjun *a posteriori* fejn il-viżitaturi kollha matul il-jum jiġu mistoqsija dwar jekk humiex identifikati bħala persuni suġġetti għall-VAT, jista' wkoll iservi sabiex isostni tali stima. Madankollu, fl-aħħar mill-aħħar din hija evalwazzjoni tal-fatti u tal-provi fil-każ konkret, li għandha ssir mill-qorti nazzjonali. Fi kwalunkwe każ, l-ipoteżi tal-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi) fis-sentenza appellata tagħha, li tgħid li 0.5 % biss tas-servizzi kienu twettqu favur persuni taxxabbli, ma hijiex, fil-fehma tiegħi, irraġonevoli u lanqas ma tidher sproporzjonata.

51. L-hekk imsejħa sovrataxxa tas-sigurtà (pereżempju ta' 5 %) tkun ukoll possibbli sabiex jiġi evitat kull riskju ta' telf ta' dħul fiskali. Madankollu, din iż-żieda għandha għalhekk tieħu inkunsiderazzjoni wkoll minn ikkawża r-riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa li għandu jiġi "kopert". Fil-fatt, jekk l-iżball imwettaq waqt l-istabbiliment tal-fattura kien ibbażat fuq dikjarazzjonijiet ineżatti tal-awtorità tat-taxxa nnifisha jew jekk kien jirriżulta minn ġurisprudenza emendata sussegwentement, dan l-iżball u, għaldaqstant, ir-riskju eventwali ta' telf ta' dħul fiskali, ma humiex imputabbli lil min ikun ħareġ il-fattura. Peress li, kif tindika ġustament il-Qorti tal-Ġustizzja, dan jaġixxi biss bħala kollettur ta' taxxa ta' ħaddieħor f'isem l-Istat, allura ma jkunx hemm post għal sovrataxxa tas-sigurtà. Min-naħa l-oħra, jekk l-imprenditur ikun wettaq żball fid-determinazzjoni tar-rata ta' tassazzjoni korretta, ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali permezz ta' sovrataxxa tas-sigurtà jista' jittieħed inkunsiderazzjoni fil-kuntest tal-istima.

V. Konklużjoni

52. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari magħmula mill-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva, l-Awstrija) kif ġej:

1) Persuna ma hijiex responsabbli għall-ħlas tal-VAT skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva tal-VAT għall-fatturi żbaljati li hija tkun ħarġet lil persuna mhux taxxabbli, anki jekk hija tkun ħarġet fatturi żbaljati oħra lil persuni taxxabbli oħra, li fir-rigward tagħhom hija tkun responsabbli għall-ħlas tat-taxxa skont dan l-artikolu. Il-proporzjon ta' dawn il-fatturi għandu, jekk ikun il-każ, jiġi ddeterminat permezz ta' stima.

2) Il-kriterji li jippermettu li jiġi stmat il-proporzjon ta' fatturi li jipperikolaw id-dħul mit-taxxa jirriżultaw min-natura tas-servizz u mill-klijenti tipiċi. Bl-istess mod, il-fatt li wassal għall-iżball u l-mod kif min ħareġ il-fattura jkun ipparteċipa fil-kjarifika tal-fatti jistgħu jkunu kriterji ta' stima rilevanti.