KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fid-19 ta' Diċembru 2019[1]

Kawża C-446/18

AGROBET CZ, s.r.o.
vs
Finanční úřad pro Středočeský kraj

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa min-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema, ir-Repubblika Ċeka))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari - Leġiżlazzjoni fiskali - Taxxa fuq il-valur miżjud - Artikolu 179 u Artikolu 183 tad-Direttiva 2006/112/KE - Tnaqqis tal-VAT - Eċċess tal-VAT - Retenzjoni tal-eċċess kollu tal-VAT waqt verifika fiskali li tikkonċerna parti mit-tranżazzjonijiet - Rimbors parzjali tal-eċċess tal-VAT invokat - Prinċipju ta' newtralità - Prinċipju ta' proporzjonalità"

I. Introduzzjoni

1. Tista' awtorità tat-taxxa ddewwem ir-rimbors tal-eċċess tat-taxxa kollu, anki jekk parti żgħira biss tkun għadha s-suġġett ta' verifika fiskali pendenti? L-awtorità tat-taxxa u l-Kummissjoni jwieġbu fl-affermattiv billi jargumentaw li t-tnaqqis mit-taxxa jista' jseħħ *globalment* biss, skont l-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[2] (iktar 'il quddiem: id-Direttiva tal-VAT).

2. Id-domanda ta' hawn fuq hija partikolarment delikata minħabba l-fatt li l-parti tat-tnaqqis mitlub li għad trid tiġi vverifikata tista' tkun marbuta ma' tranżazzjonijiet frawdolenti ta' terz, liema fatt il-persuna taxxabbli kellha, fi kwalunkwe każ, ikollha għarfien tiegħu. Għalhekk, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja[3], dan l-aħħar fatt jippermetti (jew jeżiġi) li l-awtorità tat-taxxa tirrifjuta t-tnaqqis mit-taxxa rilevanti.

3. Madankollu, dan ifisser ukoll li t-tnaqqis mit-taxxa jista' jiġi pospost għal diversi snin fir-rigward ta' tranżazzjonijiet inkontestabbilment "legali"?

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60.

3 Sentenzi tas-16 ta' Ottubru 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punt 35), tat-3 ta' Ottubru 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punt 30), u tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48). Ara wkoll f'dan ir-rigward is-sentenzi tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punti 27 u 28), kif ukoll tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punti 39 u 40).

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

4. L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tattransazzjonijiet 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; [...]"

5. L-Artikolu 179(1) tad-Direttiva tal-VAT jikkonċerna l-implimentazzjoni tat-tnaqqis mit-taxxa mill-persuna taxxabbli:

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

6. L-Artikolu 183(1) tad-Direttiva tal-VAT jirrigwarda t-trattament mill-Istat Membru ta' eċċess tal-VAT:

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

7. L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi possibbiltajiet għall-Istati Membri li jiġġieldu kontra l-frodi fiskali, eċċ.:

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

L-għażla skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintuża biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3."

B. Id-dritt Ċek

8. Skont l-Artikolu 105(1) taz-Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (il-Liġi Nru 235/2004 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) (iktar 'il quddiem, il-"Liġi dwar il-VAT") "kreditu ta' iktar minn CZK 100 (koruni Ċeki) li jirriżulta mill-iffissar tal-ammont ta' eċċess tal-VAT, għandu jitħallas awtomatikament lill-persuna taxxabbli fi żmien 30 jum mid-data tal-iffissar tal-ammont tal-eċċess tat-taxxa".

9. Skont l-Artikoli 89 u 90 taz-Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (il-Liġi Nru 280/2009 dwar il-Kodiċi Proċedurali tat-Taxxa), kif emendata fil-verżjoni fis-seħħ sal-31 ta' Diċembru 2016 (iktar 'il quddiem: il-Kodiċi Proċedurali tat-Taxxa), l-awtorità tat-taxxa teżiġi li, meta jinħareġ eċċess ta' taxxa għall-persuna taxxabbli u dan iqajjem id-dubji, tali dubji għandhom jiġu eliminati u jekk dawn id-dubji ma jkunux ġew ikkoreġuti u jekk il-livell ta' tassazzjoni ma jkunx suffiċjentement stabbilit, l-awtorità tat-taxxa tista' twettaq verifika fiskali."

10. Skont il-qorti tar-rinviju, il-Kodiċi Proċedurali tat-Taxxa la jistabbilixxi terminu massimu għall-verifika fiskali u lanqas għall-proċedura ta' evalwazzjoni fiskali, li fil-kuntest tagħha ssir il-verifika fiskali. Huwa biss l-iffissar tat-taxxa li huwa suġġett għal terminu. Skont l-Artikolu 148 tal-Kodiċi Proċedurali tat-Taxxa, it-taxxa għandha tiġi ffissata fi żmien tliet snin mill-bidu tal-verifika fiskali, fil-każ ta' verifika mwettqa qabel l-iskadenza tat-terminu stabbilit. Dan it-terminu ta' ħlas tat-taxxa ma jiddekorrix, fost l-oħrajn, matul kooperazzjoni internazzjonali pendenti quddiem l-awtorità tat-taxxa. Madankollu, dan jiskadi mhux iktar tard minn għaxar snin.

11. L-Artikolu 254a tal-Kodiċi Proċedurali tat-Taxxa jipprovdi li, meta proċedura intiża għall-eliminazzjoni tad-dubji dwar dikjarazzjoni tat-taxxa ordinarja li tirrileva eċċess tal-VAT favur persuna taxxabbli ddum iktar minn ħames xhur, il-persuna taxxabbli jkollha dritt għal interessi moratorji fuq l-eċċess tat-taxxa stabbilit mill-awtorità tat-taxxa.

12. Mill-indikazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li l-leġiżlazzjoni nazzjonali ma tippermettix manifestament li tiġi stabbilita parzjalment jew provviżorjament it-taxxa dwar il-parti inkontestata ta' dikjarazzjoni fiskali qabel ma tintemm il-verifika fiskali.

III. Il-kawża prinċipali

13. AGROBET CZ, s.r.o. (iktar 'il quddiem "AGROBET") hija kumpannija li l-attività tagħha tikkonsisti b'mod partikolari fl-importazzjoni u l-esportazzjoni ta' prodotti agrikoli u ta' għalf għall-annimali.

14. Fi Frar 2016, hija ppreżentat dikjarazzjoni tal-VAT għax-xhur ta' Diċembru 2015 u ta' Jannar 2016 u pproduċiet prova ta' eċċess ta' taxxa ta' CZK 2 958 167 (madwar EUR 109.476) u ta' CZK 1 559 241 (madwar EUR 57.649). Dan l-eċċess ta' taxxa jinkludi wkoll tnaqqis tal-VAT li jirriżulta mix-xiri taż-żejt tal-kolza li AGROBET kienet biegħet mill-ġdid lil impriża Pollakka b'eżenzjoni mit-taxxa.

15. L-awtorità tat-taxxa bdiet verifika fiskali taż-żewġ perijodi ta' tassazzjoni peress li kellha dubji dwar it-tassazzjoni korretta tat-tranżazzjonijiet miż-żejt tal-kolza. Dawn id-dubji kienu jirrigwardaw kemm ir-rata ta' taxxa applikata kif ukoll l-eżistenza ta' hekk imsejħa tranżazzjonijiet superfiċjali. Il-kuntest ta' dawn id-dubji kien joriġina mill-fatt li ż-żejt tal-kolza kien joriġina mill-Polonja, kien jiġi kkummerċjalizzat fir-Repubblika Ċeka mingħajr ipproċessar ulterjuri u sussegwentement kien jinbiegħ minn AGROBET lil destinatarju fil-Polonja.

16. Fuq il-bażi ta' dawn id-dubji, il-VAT ma ġietx iddeterminata għall-perijodi ta' Diċembru 2015 u ta' Jannar 2016 u l-eċċess tat-taxxa kkalkulat ma ġiex irrimborsat. Sussegwentement, AGROBET ipproponiet li tipprovdi garanzija għall-parti kkontestata tal-VAT sabiex il-parti inkontestata tkun tista' tiġi kkalkulata u jkun jista' jitħallas il-bilanċ tal-eċċess tat-taxxa. Din it-talba ġiet miċħuda mill-awtorità tat-taxxa għar-raġuni li l-eċċess tat-taxxa huwa indiviżibbli u li kien jirrigwarda l-perijodu ta' taxxa kollu u mhux parti mit-tranżazzjonijiet taxxabbli biss.

17. Fil-kuntest ta' talba għall-informazzjoni matul assistenza amministrattiva internazzjonali, id-destinatarju taż-żejt tal-kolza pprovdut minn AGROBET ġie meqjus mill-awtorità tat-taxxa Pollakka fix-xahar ta' Ġunju 2016 bħala mhux aċċessibbli u, għaldaqstant, ikkwalifikat bħala operatur inadempjenti "missing trader". L-investigazzjoni dwar it-tranżazzjonijiet taż-żejt tal-kolza inkwistjoni kienet għadha ma saritx legalment vinkolanti meta nżammet is-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja fil-11 ta' Settembru 2019.

18. Permezz ta' żewġ rikorsi għal nuqqas li tittieħed azzjoni tat-30 ta' Jannar 2017, ir-rikorrenti talbet lil qorti tordna lill-konvenuta temetti avviż ta' taxxa li jistabbilixxi l-VAT tar-rikorrenti għall-perijodi taxxabbli ta' Diċembru 2015 u ta' Jannar 2016, sa fejn din it-taxxa ma kinitx koperta mill-verifika fiskali pendenti. Fit-13 ta' Ġunju 2017, AGROBET ippreżentat appell fil-kassazzjoni mis-sentenza ta' ċaħda quddiem il-qorti tar-rinviju.

IV. It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

19. B'digriet tal-31 ta' Mejju 2018, in-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema, ir-Repubblika Ċeka) għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda għal deċiżjoni preliminari segwenti skont l-Artikolu 267 TFUE:

"Miżura ta' Stat Membru li tissuġġetta l-istabbiliment u l-ħlas ta' parti mit-tnaqqis tal-VAT mitlub għat-terminazzjoni tal-proċedimenti li jirrigwardaw is-servizzi taxxabbli kollha matul perijodu taxxabbli determinat hija kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari mal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT?"

20. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, AGROBET, ir-Repubblika Ċeka, ir-Renju ta' Spanja u l-Kummissjoni Ewropea ressqu l-osservazzjonijiet tagħhom bil-miktub u pparteċipaw ukoll fis-seduta tal-11 ta' Settembru 2019.

V. Evalwazzjoni ġuridika

A. Il-kuntest problematiku u l-interpretazzjoni tad-domanda preliminari

21. L-eċċess tat-taxxa ikkontestat minn AGROBET jirriżulta mill-ipproċessar tal-VAT tal-kummerċ transkonfinali ta' beni. Kunsinna intra-Komunitarja (jiġifieri l-bejgħ transkonfinali ta' beni) hija, fil-prinċipju, eżentata mit-taxxa fil-pajjiż tal-oriġini (Artikolu 138 tad-Direttiva tal-VAT). Madankollu, il-VAT tista' titnaqqas mix-xiri (Artikolu 169(b) tad-Direttiva tal-VAT). Din is-sistema għandha l-għan li timplimenta l-prinċipju tal-pajjiż ta' destinazzjoni. Il-beni huma eżentati mill-VAT tal-pajjiż tal-oriġini mill-esportatur u jkunu suġġetti għall-VAT fil-pajjiż ta' destinazzjoni mill-importatur (it-tassazzjoni tal-akkwisti intra-Komunitarji; ara l-Artikolu 2(1)(b), l-Artikoli 20, 40 u 68 tad-Direttiva tal-VAT). Konsegwentement, fir-rigward ta' tali mudell kummerċjali, jidher neċessarjament li jkun hemm eċċess tal-VAT imħallas mill-esportatur.

22. Min-naħa l-oħra, fil-każ ta' tranżazzjonijiet interni, it-teknika ta' kumpens obbligatorju bejn id-dejn fiskali u d-dritt għar-rimbors, skont l-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT, tevita li jkun hemm tali eċċess peress li t-tranżazzjonijiet tal-output normalment ikunu ikbar mit-tranżazzjonijiet tal-input. Min-naħa l-oħra, l-impriżi li joperaw prinċipalment fil-kuntest tal-kummerċ transkonfinali ta' beni huma, sa ċertu punt, dipendenti fuq rimbors rapidu tal-eċċess tat-taxxa.

23. Madankollu, il-kummerċ transkonfinali huwa, għal din ir-raġuni, propizju ħafna għall-frodi. Għal dan il-għan, huwa biżżejjed li d-destinatarju tal-beni ma jħallasx il-VAT fuq il-bejgħ mill-ġdid fil-pajjiż ta' destinazzjoni (f'dan il-każ il-Polonja) u sussegwentement jisparixxi (l-hekk imsejjaħ "missing trader").

24. F'din il-kawża, tqum il-kwistjoni dwar jekk AGROBET kellhiex tkun taf li l-klijent Pollakk tagħha, li kienet tbigħlu ż-żejt tal-kolza, kienx tali frodatur tal-VAT. F'dan ir-rigward, l-awtorità tat-taxxa Ċeka għandha l-għan li ċċaħħad lil AGROBET mit-tnaqqis tat-taxxa mħallsa fuq l-input fuq ix-xiri jew inkella li ċċaħadha mill-eżenzjoni tat-taxxa fuq il-bejgħ. Il-fatt li l-awtorità tat-taxxa għandha l-intenzjoni li ċċaħħad lill-AGROBET kemm mit-tnaqqis tal-VAT minn fuq ix-xiri kif ukoll mill-eżenzjoni tat-taxxa fuq il-bejgħ (kumulattivament) jidher, fil-fehma tiegħi, li huwa improbabbli, għaliex dan ikun jikkostitwixxi "sanzjoni" doppja tal-istess "ksur". Madankollu, id-digriet tar-rinviju ma jirrilevax b'mod ċar biżżejjed dak li huwa eżaminat mill-awtorità tat-taxxa.

25. Fi kwalunkwe każ, AGROBET kienet madankollu twettaq tranżazzjonijiet ma' beni u benefiċjarji oħra fi Stati Membri oħra li, skont il-qorti tar-rinviju, ma humiex problematiċi. Fil-każ ta' dawn it-tranżazzjonijiet, kemm l-eżenzjoni mit-taxxa kif ukoll id-dritt għal tnaqqis tal-VAT jiġu inkontestabbilment stabbiliti. Huwa biss it-tnaqqis tal-VAT tal-input li jirriżulta minn dan li AGROBET tinvoka fil-kawża prinċipali. Madankollu, l-awtorità tat-taxxa tirrifjuta dan it-tnaqqis peress li hemm verifika fiskali pendenti fir-rigward tat-tranżazzjonijiet taż-żejt tal-kolza inkwistjoni (possibbilment frawdolenti).

26. Dawn il-verifiki jistgħu jdumu s-snin, f'dan il-każ iktar minn tliet snin diġà. Għalhekk fit-teorija, il-verifika ta' tranżazzjoni li tirrigwarda ammont ta' EUR 1 tista' ddewwem b'diversi snin l-istabbiliment tat-taxxa għat-tranżazzjonijiet l-oħra. Il-limitu massimu fil-leġiżlazzjoni nazzjonali jidher li huwa ta' 10 snin. Tali dewmien jista' jinfluwenza negattivament il-likwidità ta' impriża u jimplika li l-VAT għal dan il-perijodu tkun tikkostitwixxi spiża sinjifikattiva, minkejja li tkun intenzjonata biss lill-konsumatur finali bħala taxxa ġenerali fuq il-konsum [4] u tkun newtrali għall-impriżi.

27. Konsegwentement, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT, ir-Repubblika Ċeka tistax teskludi l-applikazzjoni ta' dritt inkontestabbli għal tnaqqis mill-VAT tal-input (jew, min-naħa l-oħra, ir-rimbors tal-eċċess tal-VAT li jirriżulta minn dan) waqt il-verifika ta' tranżazzjonijiet oħra fl-istess perijodu taxxabbli, bħal fil-każ tal-VAT tal-input fir-rigward tat-tranżazzjonijiet ivverifikati.

28. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-kwistjoni prinċipali hija dwar jekk huwiex kompatibbli mal-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva tal-VAT, flimkien mal-prinċipju ta' newtralità, li jkun hemm dewmien tal-istabbiliment u r-rimbors ta' eċċess tat-taxxa *inkontestat* sakemm it-tranżazzjonijiet kollha ta' perijodu fiskali jiġu vverifikati suffiċjentement, anki jekk huwa stabbilit li parti kbira mid-debiti fiskali ddikjarati u mit-tnaqqis mit-taxxa ddikjarat hija ġġustifikata.

29. Għandha tingħata risposta fl-affermattiv jekk it-tnaqqis mit-taxxa tal-input ma jistax ikun parzjali iżda biss globali (komplut) (sezzjoni B) jew jekk, f'dan ir-rigward, ma jista' jkun hemm ebda eċċess tat-taxxa mħallas indebitament, kif isostnu b'mod partikolari l-Gvern Ċek u dak Spanjol (sezzjoni C). Min-naħa l-oħra, jekk dan ma jkunx il-każ, il-prinċipju ta' newtralità fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud jista' saħansitra jeżiġi, parzjalment, li jiġu llimitati, skont il-każ, l-iffissar u l-ħlas tal-eċċess tat-taxxa inkontestat għal raġunijiet tal-ġlieda effikaċi kontra l-frodi (sezzjoni D).

B. Dewmien tar-rimbors tal-eċċess tal-VAT minħabba l-indiviżibbiltà tat-tnaqqis mill-VAT fuq l-input?

30. Kemm ir-Repubblika Ċeka, ir-Renju ta' Spanja kif ukoll il-Kummissjoni jqisu definittivament li t-tnaqqis mit-taxxa fuq l-input jista' biss jingħata bħala unità waħda indiviżibbli għal perijodu taxxabbli wieħed. F'dan ir-rigward, huma jinvokaw, essenzjalment, l-Artikoli 179 u 183 tad-Direttiva tal-VAT.

31. L-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT jippreċiża l-mod kif għandu jsir it-tnaqqis mit-taxxa ta' persuna taxxabbli, jiġifieri billi tkun implimentata l-impożizzjoni ta' kumpens obbligatorju fuq it-taxxa dovuta għall-perijodu taxxabbli b'mod globali. Jekk it-taxxa dovuta tkun ogħla mit-tnaqqis mit-taxxa, jibqa' ammont iżgħar ta' taxxa dovuta.

4 Bħala taxxa ġenerali fuq il-konsum, il-VAT taffettwa l-kapaċità finanzjarja tal-konsumatur, li dan tal-aħħar jimmanifesta bin-nefqa ta' assi sabiex ikollu vantaġġ konsumabbli (kunsinna jew provvista); ara, pereżempju, is-sentenzi tal-11 ta' Ottubru 2007, KÖGÁZ *et* (C-283/06 u C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37, "id-determinazzjoni ta' l-ammont tagħha proporzjonalment għall-prezz mitlub mill-persuna suġġetta għat-taxxa bħala ħlas għall-beni jew għas-servizzi pprovduti minnha") u tat-18 ta' Diċembru 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 u 23).

32. Min-naħa l-oħra, jekk it-taxxa dovuta tkun inqas mit-tnaqqis mit-taxxa, jibqa' ammont ta' eċċess tat-taxxa. Ir-rimbors ta' dan l-eċċess tat-taxxa huwa ppreċiżat fl-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT. Fiż-żewġ każijiet hemm l-istess tnaqqis mit-taxxa fir-rigward tal-persuna taxxabbli.

1. L-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT japplika biss għal iffissar globali tal-eċċess tat-taxxa?

33. Skont l-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT, it-tnaqqis mit-taxxa jitwettaq *globalment* mill-persuna taxxabbli, fir-rigward tal-ammont tat-taxxa dovuta għal perijodu taxxabbli, mill-ammont tal-VAT li fir-rigward tiegħu jkun inħoloq id-dritt għat-tnaqqis,. Madankollu, kuntrarjament għal dak li jsostnu l-Kummissjoni kif ukoll il-Gvern Ċek u l-Gvern Spanjol, l-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT ma jinkludi ebda indikazzjoni dwar jekk ir-rimbors tal-partijiet inkontestati tal-eċċess tat-taxxa jistax jiddewwem sat-tmiem ta' verifika fiskali tal-partijiet l-oħra.

34. Fil-fatt, l-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT ma jirregolax il-possibbiltajiet għall-Istati Membri li jillimitaw t-tnaqqis mit-taxxa *ratione temporis*, iżda jindirizza biss l-obbligu għall-persuna taxxabbli li twettaq it-tnaqqis mit-taxxa globalment. Għalhekk, dan jikkostitwixxi metodu ta' kalkolu mill-persuna taxxabbli. Din tal-aħħar ma tistax, b'mod iżolat, tiddikjara t-tnaqqis mit-taxxa għal kull tranżazzjoni u tinvoka r-rimbors tagħha. Hija tista' tagħmel dan biss globalment għall-perijodu taxxabbli billi twettaq l-imputazzjoni fuq it-taxxa dovuta (l-imsejħa "imputazzjoni obbligatorja").

35. L-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT għalhekk jikkonċerna biss aspett formali tal-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis mit-taxxa. Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT, ikun hemm lok għad-dritt għal tnaqqis materjali mit-taxxa meta t-tnaqqis tat-taxxa jsir eżiġibbli.

36. Il-prinċipju tad-dritt tal-VAT, li jinsab fl-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, jirreferi għal tranżazzjonijiet bħall-kunsinna ta' beni li huma suġġetti għall-VAT. Konsegwentement, l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li l-persuna taxxabbli tista' tnaqqas il-VAT dovuta fuq il-beni jew is-servizzi li jkunu ġew ipprovduti lilha minn persuna taxxabbli oħra. B'hekk, id-dritt għal tnaqqis mit-taxxa ma għandux jinftiehem b'mod globali iżda b'rabta ma' tranżazzjoni. Dan jgħodd ukoll għall-Artikolu 178 tad-Direttiva tal-VAT li, għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis mit-taxxa, jeżiġi fattura fis-sens tal-Artikolu 226 tad-Direttiva tal-VAT. Għalhekk, ma jirrigwardax fattura globali iżda fattura marbuta ma' tranżazzjoni.

37. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja ġustament tevoka n-natura indiviżibbli tal-provvisti meta, fil-kawża Molenheide, hija tevoka "it-tneħħija totali jew parzjali tal-bilanċ tal-VAT rimborsabbli"[5]. Anki fil-kawża Il-Kummissjoni vs L-Ungerija, il-kwistjoni kienet tikkonċerna t-trasferiment totali jew parzjali tal-eċċess tat-taxxa fuq perijodu ieħor[6]. Dan jgħodd ukoll għad-differiment ta' parti mill-eċċess tat-taxxa fil-kawża Mednis[7]. Għal din ir-raġuni biss, l-argument ibbażat fuq l-indiviżibbiltà tat-tnaqqis mit-taxxa jew tal-eċċess tat-taxxa għandu jiġi rrifjutat.

38. Konsegwentement, lanqas ma jista' jiġi dedott mill-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll mill-kelma "globalment" li d-dritt għal tnaqqis mit-taxxa jikkostitwixxi dritt indiviżibbli li l-Istat Membru jista' biss jagħtih kollu jew ma jagħti xejn.

5 Sentenza tat-18 ta' Diċembru 1997, (C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, EU:C:1997:623, punt 56).

6 Sentenza tat-28 ta' Lulju 2011 (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 56).

7 Sentenza tat-18 ta' Ottubru 2012, (C-525/11, EU:C:2012:652, punt 38).

2. Jista' d-dritt nazzjonali jeskludi rimbors parzjali skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT?

39. Madankollu, skont l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri jistgħu jipposponu l-eċċess tat-taxxa għall-perijodu segwenti – possibbiltà li ma għamlitx użu minnha r-Repubblika Ċeka – jew iwettqu r-rimbors skont il-modalitajiet li huma stess jistabbilixxu. Id-dritt nazzjonali inkwistjoni jeskludi r-rimbors tal-eċċess sakemm tkun pendenti l-verifika fiskali tal-perijodu taxxabbli.

40. Madankollu, kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, l-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT ma għandux jiġi interpretat fis-sens li l-modalitajiet stabbiliti mill-Istati Membri fir-rigward tar-rimbors tal-eċċess tat-taxxa huma eżentati minn kull verifika fir-rigward tad-dritt tal-Unjoni [8].

41. F'dan ir-rigward, għandu l-ewwel nett jiġi indikat li d-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu mill-VAT dovuta minnhom, il-VAT dovuta jew imħallsa minnhom għal beni miksuba u servizzi rċevuti minnhom bil-quddiem, jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mid-dritt tal-Unjoni [9].

42. Kif sostniet repetutament il-Qorti tal-Ġustizzja, dan id-dritt għal tnaqqis jifforma parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u, bħala regola ġenerali, ma jistax jiġi llimitat. B'mod partikolari, dan jista' jiġi eżerċitat *mill-ewwel* fir-rigward tat-taxxi kollha imposti fuq il-livelli tat-tranżazzjonijiet tal-input [10].

43. It-tieni nett, għandu jitfakkar li l-eżistenza tad-dritt għal tnaqqis taqa', bħala tali, taħt l-Artikoli 167 sa 172 tad-Direttiva tal-VAT, li jinsabu fil-Kapitolu "Oriġini u skop tad-dritt ta' tnaqqis", filwaqt li l-Artikoli 178 sa 183 ta' din id-Direttiva jikkonċernaw biss il-modalitajiet tal-eżerċizzju ta' dan id-dritt [11].

44. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-opportunità tippreċiża li l-modalitajiet stabbiliti mill-Istati Membri f'dan ir-rigward ma jistgħux jippreġudikaw il-prinċipju ta' newtralità tas-sistema tal-VAT billi jġiegħlu l-persuna taxxabbli ssostni, totalment jew parzjalment, il-piż ta' din it-taxxa [12].

45. B'mod partikolari, kundizzjonijiet bħal dawn għandhom jagħtu l-possibbiltà lill-persuna taxxabbli li tirkupra, skont kundizzjonijiet xierqa, il-kreditu kollu li nħoloq mill-eċċess tal-VAT, li jimplika li r-rifużjoni ssir f'perijodu raġonevoli permezz ta' ħlasijiet likwidi jew b'mezzi ekwivalenti u li, fl-ebda każ, il-metodu ta' rifużjoni adottat ma għandu jimplika riskju finanzjarju għall-persuna taxxabbli [13].

8 Sentenzi tas-16 ta' Marzu 2017, Bimotor (C-211/16, mhux ippubblikata, EU:C:2017:221, punt 20), tat-18 ta' Ottubru 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punt 23), tat-28 ta' Lulju 2011, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 40), u tat-12 ta' Mejju 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 28), li t-tnejn li huma jiċċitaw is-sentenza tal-21 ta' Jannar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punt 15).

9 Sentenzi tat-28 ta' Lulju 2011, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 42), tat-12 ta' Mejju 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 31), u tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 14). Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet b'mod simili fis-sentenza tat-18 ta' Diċembru 1997, Molenheide *et* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, EU:C:1997:623, punt 47).

10 Sentenzi tat-28 ta' Lulju 2011, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 43), tat-12 ta' Mejju 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 32), tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 34), u tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

11 Sentenza tat-28 ta' Lulju 2011, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 44). Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 30) u tat-8 ta' Novembru 2001, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-338/98, EU:C:2001:596, punt 71).

12 Kif jirriżulta espressament mis-sentenza tat-28 ta' Lulju 2011, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 45).

13 Sentenzi tas-16 ta' Marzu 2017, Bimotor (C-211/16, mhux ippubblikata, EU:C:2017:221, punt 33), tat-18 ta' Ottubru 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punt 24), tat-28 ta' Lulju 2011, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 45), tat-12 ta' Mejju 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 33 u 64), u tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 17).

46. Madankollu, dan ikun il-każ jekk il-ħlas ta' eċċess tat-taxxa applikabbli jiddewwem għas-sempliċi raġuni li tkun qiegħda tiġi kkontestata parti iżgħar mill-ammont li tkun suġġetta għal verifika iktar rigoruża. Pereżempju, eċċess jista' jammonta għal EUR 100 000 u ammont parzjali kkontestat ftit mijiet ta' euro. Ir-rata ta' interessi prevista fid-dritt nazzjonali b'effett minn ħames xhur ma taffettwax din il-konklużjoni peress li r-riskju finanzjarju matul l-ewwel ħames xhur ma jkunx ġie eliminat u din ma tikkumpensax l-iżvantaġġ f'termini ta' likwidità.

47. L-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT għalhekk ma jippermettix li l-parti inkontestata tat-tnaqqis mit-taxxa mħallsa ma tiġix rrimborsata għas-sempliċi raġuni li parti oħra għadha inkwistjoni.

3. Limitazzjoni abbażi tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT?

48. L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT lanqas ma jippermetti li l-Istati Membri jkollhom id-dritt li jillimitaw it-tnaqqis tat-taxxa *ratione temporis*. Skont dan, l-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħra fuq il-persuna taxxabbli sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tat-taxxi u sabiex tiġi evitata l-evażjoni tat-taxxa. Il-parti tal-eċċess tat-taxxa inkwistjoni f'dan il-każ ma hijiex parti minn evażjoni tat-taxxa. L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT għalhekk lanqas ma japplika sabiex jiġġustifika r-raġuni li għaliha din il-parti tal-VAT tiġi ffissata u mħallsa biss snin wara.

4. Konklużjoni intermedja

49. Bħala konklużjoni intermedja, jista' jiġi osservat li l-Artikoli 179, 183 u 273 tad-Direttiva tal-VAT ma jikkonferixxux lill-Istati Membri awtorizzazzjoni sabiex jillimitaw l-eċċess tat-taxxa fit-totalità tiegħu jekk tkun biss parti li hija kkontestata, filwaqt li l-parti l-oħra ma tkunx ikkontestata.

C. Eżistenza ta' parti inkontestata tal-eċċess tat-taxxa invokat

50. Madankollu, il-Gvern Ċek u l-Gvern Spanjol iqisu li ma jistax ikun hemm parti inkontestata mill-eċċess tat-taxxa, peress li din, bħala bilanċ, hija dejjem suġġetta għad-dejn fiskali speċifiku.

51. Id-dipendenza tal-eċċess tat-taxxa fuq l-ammont tad-dejn fiskali – kif isostnu ġustament il-Kummissjoni kif ukoll il-Gvern Ċek u l-Gvern Spanjol – hija l-konsegwenza tal-kumpens obbligatorju previst fl-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT. F'dan ir-rigward, għandu jkun possibbli għall-awtorità tat-taxxa, fil-każ ta' dubju min-naħa tad-dejn fiskali ddikjarat, li tivverifika dan fi żmien xieraq u, jekk ikun il-każ, li tiffissa dejn fiskali ta' ammont ogħla, b'tali mod li ebda eċċess tat-taxxa ma jibqa' possibbli.

52. Min-naħa, jirriżulta għalhekk skont ġurisprudenza stabbilita li d-dritt għal tnaqqis mit-taxxa jista' jiġi eżerċitat *immedjatament*[14]. Min-naħa l-oħra, għandu jkun permess li l-awtorità fiskali tivverifika d-dikjarazzjonijiet fiskali ppreżentati mill-persuna taxxabbli. Dan jgħodd ukoll, b'mod partikolari, meta – kif previst fl-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT – hija stess tnaqqas l-ammont tad-dejn fiskali tagħha u, għaldaqstant, tikkalkola hija stess l-ammont ta' taxxa li għad trid titħallas jew l-ammont ta' eċċess tat-taxxa. Din il-verifika tikkonċerna kemm l-ammont ta' tnaqqis mit-taxxa kif ukoll l-ammont tad-dejn fiskali peress li t-tnejn huma rilevanti għall-ammont tal-eċċess tat-taxxa.

14 Sentenzi tat-28 ta' Lulju 2011, Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 43), tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 34), u tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

53. B'hekk, f'sitwazzjoni fejn l-awtorità tat-taxxa tkun ħallset lura biss parti mill-eċċess tat-taxxa u l-persuna taxxabbli tkun ressqet rikors fir-rigward tal-bqija tal-eċċess tat-taxxa, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li t-terminu għar-rimbors tal-eċċess tat-taxxa mħallsa jista' jiġi estiż sabiex titwettaq verifika fiskali, sa fejn din l-estensjoni ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju għall-implimentazzjoni korretta tal-proċedura ta' verifika fiskali[15]. Madankollu, dan kien jikkonċerna biss il-parti *kkontestata* tal-eċċess tat-taxxa.

54. F'din il-kawża, ma hemmx lok li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi dwar it-terminu raġonevoli sabiex titwettaq tali verifika tal-parti inkwistjoni u jekk dan ikunx diġà nqabeż malli jiddekorri perijodu ta' kważi 3 snin. AGROBET ma tinvokax ir-rimbors tal-eċċess tat-taxxa dubjuż u li għad irid jiġi vverifikat, iżda pjuttost titlob l-istabbiliment u r-rimbors tal-parti tal-eċċess tat-taxxa inkontestat u li ma huwiex iktar suġġett għal verifika. Skont il-fatti esposti mill-qorti tar-rinviju, anki wara li ttieħdu inkunsiderazzjoni d-dubji kollha espressi mill-awtorità tat-taxxa – f'dan il-każ il-ħwienet taż-żejt tal-kolza – xorta jidher li hemm inkwistjoni każ ta' eċċess tat-taxxa. F'dan ir-rigward, huwa għalkollox possibbli li jiġi invokat eċċess tat-taxxa inkontestat fil-każ ta' AGROBET.

55. Nixtieq madankollu nenfasizza li din il-parti inkontestata tal-*eċċess* tat-taxxa ma għandhiex tkun identika għall-parti apparentement inkontestata tat-*tnaqqis* tat-taxxa invokata minn AGROBET, iżda għandha tiddependi fuq id-dubji dwar l-ammont tad-dejn fiskali ta' AGROBET. Jekk l-awtorità tat-taxxa jkollha indizji oġġettivi ta' dejn fiskali ogħla, dan inaqqas il-parti inkontestata tal-eċċess tat-taxxa minkejja tnaqqis inkontestat mit-taxxa. Fit-teorija, huwa possibbli li jittieħed inkunsiderazzjoni wkoll dejn fiskali residwu li għad irid jitħallas. Madankollu, dan il-punt għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

D. Rimbors rapidu tal-parti inkontestata tal-eċċess tat-taxxa

56. Dan l-eċċess tat-taxxa, li huwa inkontestat u li ma għadux jeħtieġ verifika, għandu jiġi rrimborsat malajr. Dan jirriżulta mill-prinċipju ġdid ta' newtralità (punti 57 *et seq.*), tar-rwol tal-impriża taxxabbli bħala sempliċi kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat (punti 63 u 64) kif ukoll mid-drittijiet fundamentali tal-persuna taxxabbli (punti 65 u 66). Barra minn hekk, ġlieda effettiva kontra l-frodi ma tiġġustifikax, f'dan il-każ, dewmien bla limitu fir-rimbors tal-parti inkontestata tal-eċċess tat-taxxa (ara punti 67 *et seq.*).

1. Il-prinċipju ta' newtralità

57. Il-prinċipju ta' newtralità jinkludi żewġ dikjarazzjonijiet fundamentali. Minn naħa, huwa jippreskludi li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fir-rigward tal-ġbir tal-VAT[16]. Min-naħa l-oħra, 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[17], sa fejn l-attività intraprenditorjali stess (fil-prinċipju[18]) tkun suġġetta għall-VAT[19].

15 Sentenzi tas-6 ta' Lulju 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, punt 21), u tat-12 ta' Mejju 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punt 53), bl-istess mod, is-sentenza tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 27).

16 Sentenzi tas-16 ta' Ottubru 2008, Canterbury Hockey Club u Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30), tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20), u tal-11 ta' Ġunju 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 22).

17 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).

18 Il-kunsinni ta' natura transkonfinali li huma eżenti mit-taxxa inkwistjoni skont l-Artikolu 169(b) tad-Direttiva tal-VAT, liema kunsinni jagħtu lok għal tnaqqis mit-taxxa, jikkostitwixxu eċċezzjoni.

19 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), kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

58. Iż-żewġ elementi ta’ dan il-prinċipju huma preżenti f’dan il-każ. Min-naħa, is-sistema u l-prassi fir-Repubblika Ċeka jippenalizzaw lill-persuna taxxabbli li tipprovdi prinċipalment provvisti transkonfinali (eżenti mit-taxxa) meta mqabbla mal-persuna taxxabbli li twettaq l-istess tranżazzjonijiet fit-territorju nazzjonali. Fil-każ ta’ dubju dwar id-dritt għal tnaqqis ta’ ċerti tranżazzjonijiet interni, ma jkunx hemm problema ta’ likwidità qabel l-għeluq tal-verifika fiskali, peress li t-tnaqqis mit-taxxa jista’ jsir billi jiġi imputat dejn ta’ livell superjuri minn operazzjonijiet interni oħra.

59. Sabiex tirrifjuta t-tnaqqis mit-taxxa eventwalment inġustifikat, l-awtorità tat-taxxa għandha twettaq stima ta’ taxxa rilevanti, li tkun tista’ tkun suġġetta għal eżami ġudizzjarju (jekk ikun il-każ għal miżuri provviżorji). Fil-fatt, din it-tilwima tirrigwarda biss il-parti kontroversjali, filwaqt li t-tnaqqis inkontestat tal-VAT ma huwiex affettwat minnha.

60. Madankollu, skont id-dritt Ċek, jekk il-persuna taxxabbli tipprovdi l-istess operazzjonijiet fis-suq transkonfinali, is-sempliċi dubji tal-awtorità tat-taxxa fir-rigward ta’ ċerti operazzjonijiet għandhom ikunu biżżejjed sabiex ma jingħatax rimbors tal-eċċess mit-taxxa inkontestat. Tali differenza fit-trattament bejn l-impriżi hija inkompatibbli mal-prinċipju ta’ newtralità.

61. Barra minn hekk, l-impriża esportatriċi għandha tiffinanzja, matul l-investigazzjoni, il-VAT fuq l-ispejjeż tagħha, għalkemm il-VAT ma għandhiex tkun ta’ piż għall-impriża. F’dan ir-rigward, it-tieni element tal-prinċipju ta’ newtralità huwa wkoll effettiv.

62. Hija preċiżament tali penalizzazzjoni tal-kummerċ transkonfinali li tqajjem dubji serji fir-rigward tad-dritt tal-Unjoni.

2. L-impriża, bħala kollettur tat-taxxa, għan-nom tal-Istat

63. Min-naħa l-oħra, ir-rwol tal-impriża bħala kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat u fl-interess tat-Teżor[20] huwa kkonċernat ukoll. Jekk l-għan tal-VAT huwa l-li piż jiġi sostnut mill-konsumatur finali u li – sabiex jintlaħaq dan l-għan – l-imprenditur huwa sempliċement obbligat jiġbor il-VAT mingħand il-partijiet kontraenti tiegħu u jittrasferixxiha lill-kreditur tat-taxxa, il-ħolqien tal-eċċess tat-taxxa fis-sens tal-Artikolu 183 tad-Direttiva tal-VAT huwa, fir-realtà, eċċezzjoni.

64. Fil-fatt, f’tali sitwazzjoni, l-imprenditur mhux sempliċement jiġbor il-VAT u jgħaddiha sussegwentement lill-Istat, iżda qabelxejn jiffinanzjaha huwa stess. Madankollu, il-prefinanzjament ta’ taxxa, li l-għan tiegħu huwa, fil-verità, li tali taxxa ma tkunx ta’ piż fuq l-imprenditur, għandu jiġi llimitat sa fejn huwa possibbli b’kunsiderazzjoni għall-prinċipju ta’ newtralità. Dan ma huwiex il-każ meta jkun hemm dubji suffiċjenti, fir-rigward ta’ ċerti tranżazzjonijiet, li jwasslu sabiex il-prefinanzjament ta’ tranżazzjonijiet inkontestati jdum diversi snin jew għal żmien indeterminat.

3. L-obbligi tal-kreditur fiskali fid-dawl tad-drittijet fundamentali

65. Fl-aħħar nett, id-drittijiet fundamentali jeżiġu ħlas rapidu tal-parti inkontestata tal-eċċess tat-taxxa. Impriża, anki jekk tiġbor il-VAT għan-nom tal-Istat, jibqa’ jkollha drittijiet fundamentali. Il-miżuri tal-istabbiliment tal-VAT huma applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni skont l-Artikolu 51 tal-Karta. Minn dan isegwi li l-Istati Membri għandhom jirrispettaw id-drittijiet fundamentali tal-Unjoni fl-applikazzjoni u fl-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-VAT.

20 Dan jirriżulta espressament mis-sentenzi tal-21 ta’ Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21), u tal-20 ta’ Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

66. F'dan ir-rigward, il-kwistjoni dwar jekk id-dritt għal tnaqqis mit-taxxa jitqiesx bħala proprjetà fis-sens tal-QEDB[21] (f'dan il-każ l-Artikolu 17 tal-Karta) jew jekk il-limitazzjoni temporali tal-eċċess tat-taxxa jikkonċernax pjuttost il-libertà professjonali (ara l-Artikolu 15 tal-Karta) jew il-libertà intraprenditorjali (ara l-Artikolu 16 tal-Karta) tista' tibqa' pendenti. Fi kwalunkwe każ, ikun hemm ksurt tad-drittijiet fundamentali tal-impriża meta din ikollha l-obbligu li tiffinanzja bil-quddiem taxxa materjalment barranija fuq medda ta' snin. Tali intervent jista' ċertament jiġi ġġustifikat. Madankollu, dan ikun il-każ meta tali ksur ikun proporzjonat.

4. Proporzjonalità fil-kuntest ta' ġlieda effikaċi kontra l-frodi

67. Dan ma huwiex il-każ fil-kawża ineżami. Ċertament, l-Istati Membri għandhom interess leġittimu li jieħdu l-miżuri xierqa sabiex jipproteġu l-interessi finanzjarji tagħhom. Il-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbużi eventwali hija għan irrikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva dwar il-VAT[22].

68. Madankollu, l-Istati Membri għandhom jirrikorru għal mezzi li jippreġudikaw mill-inqas possibbli l-għanijiet u l-prinċipji tad-dritt Komunitarju, bħall-prinċipju fundamentali tad-dritt għal tnaqqis mit-taxxa[23]. Konsegwentement, dawn il-mezzi ma jistgħux jiġu implimentati b'tali mod li jkollhom l-effett li jdgħajfu sistematikament id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT u, għalhekk, in-newtralità tal-VAT[24].

69. Infakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà enfasizzat li l-ħtieġa ġenerali ta' verifika ta' persuna taxxabbli – b'mod partikolari ta' persuna taxxabbli ġdida – ma tistax timplika rimbors tal-eċċess tat-taxxa sitt xhur wara meta l-persuna taxxabbli ma jkollhiex il-possibbiltà li teskludi suspett ta' evażjoni fiskali[25]. Il-Qorti tal-Ġustizzja waslet għall-istess konklużjoni fil-każ fejn ir-rimbors ta' parti mill-eċċess tal-VAT invokat għal xahar ġie estiż għal sena[26].

70. Dan għandu jgħodd ukoll jekk il-fatti juru li l-persuna taxxabbli kellha tkun taf li terz – li jkun għamel negozju magħha – ikun involut fi frodi, iżda dan is-suspett għandu jikkonċerna biss parti mit-tranżazzjonijiet u parti mit-tnaqqis mit-taxxa. Fil-fatt, l-ibblokkar kollu tal-eċċess mħallas tat-taxxa għal perijodu indeterminat ikun sproporzjonat jekk parti mit-tranżazzjonijiet iddikjarati u parti mit-tnaqqis mit-taxxa iddikjarat iqajmu dubju u sussegwentement ikunu s-suġġett ta' verifika.

71. B'mod partikolari, dan huwa evidenti meta d-dubji jkunu jirrigwardaw biss settur żgħir tal-attivitajiet ekonomiċi ta' persuna taxxabbli (pereżempju, eluf ta' tranżazzjonijiet lil destinatarju li jevadi t-taxxa), filwaqt li l-parti l-kbira tal-attivitajiet tkun ġiet iddikjarata b'mod korrett.

21 Qorti EDB, sentenzi tas-7 ta' Lulju 2011, Serkov vs L-Ukraina (39766/05, punt 32 *et seq.*), u tat-22 ta' Jannar 2009, Bulves vs Il-Bulgarija (3991/03, punt 57).

22 Sentenza tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 22). Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punt 54), tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71), u tat-18 ta' Diċembru 1997, Molenheide *et* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, EU:C:1997:623, punt 47).

23 Sentenzi tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 23), tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 52 u 53), u tat-18 ta' Diċembru 1997, Molenheide *et* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, EU:C:1997:623, punt 46 u 47).
B'mod espliċitu, fir-rigward tal-ġlieda kontra l-frodi tal-VAT, ara s-sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punti 19 u 20).

24 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 49), tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 26), tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 92), u tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et* (C-110/98 sa C-147/98, EU:C:2000:145, punt 52).

25 Sentenza tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punt 24).

26 Sentenza tat-18 ta' Ottubru 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punt 33 *et seq.*).

72. Mezz xieraq, iżda inqas vinkolanti, sabiex jiġi evitat telf ta’ dħul minn parteċipazzjoni eventwali fl-evażjoni fiskali ta’ terz fil-Polonja, huwa d-determinazzjoni tat-taxxa li tieħu inkunsiderazzjoni tali akkwist u li, barra minn hekk, tistabbilixxi d-dħul mill-bejgħ inkontestat u t-tnaqqis mit-taxxa inkontestat. Mezz ieħor iktar favorevoli u adegwat bl-istess mod huwa l-istabbiliment provviżorju fil-forma ta’ garanzija (pereżempju, garanzija bankarja) li tiżgura r-riskju ta’ tnaqqis fiskali u li għad irid jiġi vverifikat (li jista’ jirriżulta minn dejn fiskali possibbilment ogħla), kif barra minn hekk tipproponi AGROBET.

VI. Konklużjoni

73. Nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domanda magħmula min-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema, ir-Repubblika Ċeka) kif ġej:

Ma huwiex konformi mal-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva 2006/112/KE, moqrija fid-dawl tal-prinċipju ta’ newtralità, id-dewmien tal-istabbiliment u tar-rimbors tal-parti inkontestata tal-eċċess tat-taxxa invokat għal perijodu indeterminat sakemm il-parti inkwistjoni tal-eċċess tat-taxxa invokat tkun ġiet suġġetta għal verifika sufficjenti.