Downloaded via the EU tax law app / web

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

13 ta’ Marzu 2014 (*)

“Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud — Tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa — Pagamenti akkont — Rifjut li jing?ata t-tnaqqis — Frodi — A??ustament tat-tnaqqis meta ma titwettaqx it-tran?azzjoni taxxabbli — Kundizzjonijiet”

Fil-Kaw?a C?107/13,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Administrativen sad Veliko Tarnovo (il-Bulgarija), permezz ta’ de?i?joni tal-14 ta’ Frar 2013, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fl-4 ta’ Marzu 2013, fil-pro?edura

FIRIN OOD

vs

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

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

komposta minn R. Silva de Lapuerta, President ta’ Awla, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.?C. Bonichot (Relatur) u A. Arabadjiev, Im?allfin,

Avukat ?enerali: J. Kokott,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

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

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?ad-Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, minn A. Manov, b?ala a?ent,

– g?all-Gvern Bulgaru, minn E. Petranova u D. Drambozova, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Estonjan, minn N. Grünberg u M. Linntam, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, b?ala a?ent, assistita minn A. De Stefano, avvocato dello Stato,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u N. Nikolova, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tad-19 ta’ Di?embru 2013,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 65, 90(1), 168(a), 185(1), 193 u 205 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U L 347, p. 1).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kaw?a bejn FIRIN OOD (iktar 'il quddiem "FIRIN") u d-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttur tad-Direttorat "Appelli u prattiki fiskali u fil-qasam tas-sigurtà so?jali", g?all-belt ta' Veliko Tarnovo, fi ?dan l-amministrazzjoni ?entrali tal-A?enzija nazzjonali tad-d?ul pubbliku, iktar 'il quddiem id-"Direktor") dwar ir-rifjut tad-dritt g?al tnaqqis, fil-forma ta' kreditu fiskali, tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar 'il quddiem il-"VAT") relatata mal-pagament akkont mag?mul minn din il-kumpannija fir-rigward ta' provvista ta' qam?.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 2(1)(a) u (?) tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi li l-kunsinni ta' merkanzija u l-provvisti ta' servizzi mwettqa bi ?las fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali g?andhom ikunu su??etti g?all-VAT.

4 Skont l-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva:

"'Provvista [kunsinna] ta' merkanzija' g?andha tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tan?ibbli."

5 Skont l-Artikolu 63 tal-imsemmija direttiva, l-avveniment li jag?ti lok g?at-taxxa jse?? u t-taxxa ssir dovuta meta titwettaq il-kunsinna tal-merkanzija jew il-provvista tas-servizzi.

6 L-Artikolu 65 tal-istess direttiva jipprovdi:

"Meta ?las jrid isir akkont qabel ma l-merkanzija jew is-servizzi ji?u pprovduti, il-VAT g?andha ti?i imposta meta ji?i ri?evut il-?las u fuq l-ammont ri?evut."

7 L-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

"Fil-ka? ta' kan?ellazzjoni, ?a?da jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont taxxabbli g?andu ji?i ridott g?aldaqstant skond kondizzjonijet li ji?u stabbiliti mill-Istati Membri."

8 Skont l-Artikolu 167 ta' din id-direttiva, id-dritt g?al tnaqqis jitnissel meta t-taxxa li tista' titnaqqas issir dovuta.

9 L-Artikolu 168 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintu?aw g?all-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas m[i]ll-VAT li g?andha t?allas dan li ?ej:

(a) il-VAT dovuta jew im?allsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li g?ad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli o?ra;"

[...]”

10 L-Artikolu 178 tal-istess direttiva jipprovdi:

“Biex te?er?ita d-dritt ta’ tnaqqis, persuna taxxabbli g?andha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ?ejjin:

(a) g?all-finijiet ta’ tnaqqis skont l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta’ merkanzija jew servizzi, hi g?andha jkollha fattura im?ejjija skont l-Artikoli 220 sa 236 u l-Artikoli 238, 239 u 240;

[...]”

11 Skont l-Artikolu 184 tad-Direttiva 2006/112, it-tnaqqis mag?mul inizjalment g?andu ji?i a??ustat meta jkun og?la jew inqas minn dak li g?alih il-persuna taxxabbli kienet intitolata.

12 L-Artikolu 185 ta’ din id-direttiva huwa fformulat kif ?ej:

“1. 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, per e?empju fejn ix-xirjiet huma kkan?ellati jew hu miksub ro?s fil-prezzijiet.

2. B?ala deroga mill-paragrafu 1, m’g?andu jsir l-ebda a??ustament fil-ka? ta’ transazzjonijiet li jibqg?u totalment jew parzjalment mhux im?allsa jew fil-ka? ta’ distruzzjoni, telf jew serq tal-proprjetà li ?ie ppruvat jew ikkonfermat kif imiss, jew fil-ka? ta’ merkanzija ri?ervata g?all-iskop ta’ g?oti ta’ rigali ta’ valur ?g?ir jew ta’ l-g?oti ta’ kampjuni, kif spe?ifikat fl-Artikolu 16.

Madanakollu, fil-ka? ta’ transazzjonijiet li jibqg?u totalment jew parzjalment mhux im?allsa jew fil-ka? ta’ serq, l-Istati Membri jistg?u je?tie?u li jsir a??ustament.”

13 Skont l-Artikolu 186 tal-imsemmija direttiva, l-Istati Membri g?andhom jistabbilixxu r-regoli dettaljati g?all-applikazzjoni tal-Artikoli 184 u 185 tag?ha.

14 L-Artikolu 193 tal-istess direttiva jipprovdi:

“Il-VAT g?andha tit?allas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta’ merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din tit?allas minn persuna o?ra fil-ka?ijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199 u fl-Artikolu 202.”

15 Skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112, il-VAT hija dovuta minn kull persuna li tindika din it-taxxa fuq fattura.

16 Skont l-Artikolu 205 ta’ din id-direttiva:

“Fis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 193 sa 200 u l-Artikoli 202, 203 u 204, l-Istati Membri jistg?u jipprovdu illi persuna li mhix il-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT g?andha tkun responsabbli in solidum g?all-?las tal-VAT.”

Id-dritt Bulgaru

17 L-Artikolu 70(5) tal-Li?i dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali (DV Nru 63, tal-4 ta’ Awwissu 2006, iktar ’il quddiem i?-“ZDDS”), jipprovdi li ma jkunx hemm dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa jekk din tkun ?iet iffatturata indebitament.

18 Skont l-Artikolu 177 ta?-ZDDS:

"(1) Il-persuna rre?istrata li hija d-destinatarja ta' prestazzjoni taxxabbli g?andha tkun responsabbli g?at-taxxa mhux im?allsa dovuta minn persuna o?ra rre?istrata meta tkun e?er?itat id-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT tal-input direttament jew indirettament marbuta mal-VAT dovuta i?da mhux im?allsa.

(2) Ir-responsabbiltà ta?t il-paragrafu 1 tid?ol fis-se?? meta l-persuna rre?istrata kienet taf jew kien imissha kienet taf li t-taxxa ma kinitx ser tit?allas, u meta dan ji?i stabbilit mill-awtorità ta' kontroll bis-sa??a tal-Artikoli 117 sa 120 tal-Kodi?i tal-pro?edura fil-qasam fiskali u fil-qasam tal-kontribuzzjonijiet so?jali.

(3) G?all-finijiet tal-paragrafu 2, jitqies li l-persuna kien imissha kienet taf meta l-kundizzjonijiet segwenti jkunu ssodisfatti kollha:

1. it-taxxa dovuta, fis-sens tal-paragrafu 1, ma tkunx effettivament t?allset b?ala ri?ultat g?al perijodu ta' tassazzjoni minn xi wie?ed mill-fornituri fl-istadji pre?edenti, fir-rigward ta' tran?azzjoni taxxabbli li tkun tikkon?erna l-istess merkanzija jew l-istess servizz, f'forma identika, mibdula jew ittrasformata;

2. it-tran?azzjoni taxxabbli tkun fittizzja, tkun ma?suba sabiex ti?i frustrata l-li?i jew inkella l-prezz tag?ha jkun kunsiderevolment differenti mill-prezz tas-suq.

(4) Ir-responsabbiltà ta?t il-paragrafu 1 ma hijiex marbuta mal-kisba ta' vanta?? pre?i? min?abba n-nuqqas ta' ?las tat-taxxa dovuta.

(5) Fil-kundizzjonijiet previsti fil-paragrafi 2 u 3, il-fornitur fi stadju pre?edenti g?all-persuna taxxabbli li ming?andha tkun dovuta t-taxxa mhux im?allsa g?andu jkun ukoll responsabbli.

(6) Fil-ka?ijiet imsemmija fil-paragrafi 1 u 2, ir-responsabbiltà g?andha tid?ol fis-se?? fil-konfront tal-persuna taxxabbli li tkun direttament id-destinatarja tal-provvista li fir-rigward tag?ha t-taxxa dovuta ma tkunx t?allset, u, meta l-irkupru ma jirnexxix, ir-responsabbiltà tista' tidda??al fis-se?? fil-konfront ta' kull destinatarju fi stadju sussegwenti fil-katina ta' provvisti.

(7) Il-paragrafu 6 japplika wkoll, *mutatis mutandis*, g?all-fornituri fi stadju pre?edenti."

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

19 FIRIN, li da?let fid-drittijiet ta' "Hlebozavod Korn", hija kumpannija rregolata mid-dritt Bulgaru li l-attivitajiet tag?ha jikkon?ernaw il-produzzjoni u l-kummer?jalizzazzjoni ta' ?ob? u ?elu. Il-kapital tag?ha huwa mi?mum 99 % minn York Skay EOOD (iktar 'il quddiem "York Skay"), u l-bqija mis-Sur Yorkishev.

20 Lejn l-a??ar tas-sena 2010, FIRIN ordnat 10 000 tunnellata ta' qam? ming?and Agra Plani EOOD (iktar 'il quddiem "Agri Plani"), kumpannija mi?muma 100 % mis-Sur Yorkishev. G?al din it-tran?azzjoni, li kellha tit?allas bil-quddiem, Agra Plani ?ar?et, fid-29 ta' Novembru 2010, fattura ta' 3 600 000 lev Bulgaru (BGN) li kienet tindika l-VAT dovuta b?ala BGN 600 000.

21 Wara li saret verifika, l-amministrazzjoni fiskali Bulgara kkontestat it-tnaqqis ta' din is-somma ta' BGN 600 000 li FIRIN kienet wettqet fil-kuntest tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT tag?ha g?all-perijodu ta' Novembru u Di?embru 2010.

22 L-amministrazzjoni fiskali ??ustifikat din il-kontestazzjoni billi sostniet li l-provvista ma kinitx

twettqet u li l-fattura tad-29 ta’ Novembru 2010 kienet tag?mel parti minn skema ta’ frodi ?velata wara li saret verifika. Fil-fatt, fl-assenza ta’ re?istrazzjoni mad-dipartiment nazzjonali ta?-?ereali, Agra Plani ma kinitx awtorizzata, ta?t id-dritt nazzjonali, sabiex tikkummer?jalizza ?ereali, fatt li FIRIN ma setg?etx ma kinitx taf. Barra minn hekk, l-ammont totali tal-pagamenti mag?mula, sa mit-30 ta’ Novembru 2010, minn FIRIN lil Agra Plani, li kien jammonta g?al BGN 4 170 000, ji?ifieri ammont ikbar mis-somma dovuta skont il-fattura, kien ?ie ttrasferit fl-istess jum fuq il-kont ta’ York Skay. Fl-istess jum ukoll, is-somma ta’ BGN 3 600 000 ?iet ittrasferita minn York Skay fuq il-kont bankarju ta’ FIRIN.

23 Fin-nuqqas ta’ dokumenti ta’ sostenn affidabbli, l-amministrazzjoni fiskali ma a??ettatx l-ispjegazzjonijiet mog?tija dwar in-natura ta’ dawn it-trasferimenti li, skont FIRIN, kienu jirri?ultaw, fil-ka? tal-ewwel wie?ed, minn self mog?ti minn Agra Plani lil York Skay u, fil-ka? tat-tieni wie?ed, minn kontribuzzjoni addizzjonali g?all-kapital ta’ FIRIN.

24 B’konsegwenza ta’ din il-verifika, fis-26 ta’ Settembru 2011 in?are? avvi? ta’ rettifika tat-taxxa. FIRIN ippre?entat rikors amministrattiv kontra dan l-avvi? quddiem id-Direktor. Permezz ta’ de?i?joni tas-16 ta’ Jannar 2012, dan tal-a??ar ikkonferma dan l-istess avvi?.

25 Sussegwentement FIRIN ippre?entat rikors kontra din id-de?i?joni konfermatorja tad-Direktor quddiem il-qorti tar-rinviju filwaqt li sostniet li kienet tissodisfa l-kundizzjonijiet kollha sabiex tibbenefika mit-tnaqqis tas-somma ta’ BGN 600 000 u li r-ra?unijiet tar-rifjut ta’ dan it-tnaqqis jirreferu g?al ?irkustanzi, inklu?a n-natura fittizja tat-tran?azzjoni, li ma japplikawx g?all-finijiet tar-rifjut tad-dritt g?al tnaqqis i?da g?ad-d?ul fis-se?? tar-responsabbiltà tag?ha g?all-VAT mhux im?allsa mill-fornitur tag?ha.

26 F’dan il-kuntest, il-qorti tar-rinviju g?andha dubju dwar jekk id-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT jistax ji?i rrikonoxxut f’sitwazzjoni fejn, g?al diversi ra?unijiet, il-provvista prevista ma setg?etx titwettaq u jekk jibqax possibbli a??ustament ulterjuri. Hija g?andha dubju wkoll dwar jekk is-sistema nazzjonali ta’ responsabbiltà *in solidum* fil-qasam tal-VAT hijiex kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni.

27 Kien f’dawn i?-?irkustanzi li l-Administrativen sad Veliko Tarnovo dde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) F’ka?ijiet b?al dak inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, fejn [il-VAT] marbuta mal-?las ta’ pagament akkont g?al kunsinna futura ta’ merkanzija, identifikata b’mod ?ar, tnaqqset b’mod immedjat u effettiv, huwa me?tie? li l-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet, ikkunsidrati flimkien, tal-Artikolu 168(a) u tal-Artikoli 65, 90(1) u 185(1) tad-Direttiva [2006/112], ti??ustifika l-konklu?joni li d-dritt g?al tnaqqis ma g?andux jing?ata fid-data li fiha ji?i e?er?itat, fid-dawl tan-nuqqas ta’ e?ekuzzjoni tal-prestazzjoni prin?ipali, min?abba ra?unijiet o??ettivi u/jew su??ettivi, inkonformità mal-kundizzjonijiet tal-kunsinna?

2) Minn din l-interpretazzjoni u fid-dawl tal-prin?ipju ta’ newtralità tal-VAT jirri?ulta li, f’tali sitwazzjoni, il-possibbiltà o??ettiva g?all-fornitur li jirregolarizza l-VAT u/jew il-valur taxxabbli ffatturati skont il-fattura bis-sa??a tal-le?i?lazzjoni nazzjonali hija importanti (jew le) f’din is-sitwazzjoni, u x’impatt jista’ jkollha tali regolarizzazzjoni fuq ir-rifjut li jing?ata t-tnaqqis inizjali?

3) L-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 205, ikkunsidrati flimkien mal-Artikoli 168(a) u 193, u fid-dawl ukoll tal-premessa 44, tad-Direttiva 2006/112, tawtorizza lill-Istati Membri jirrifjutaw tnaqqis tal-VAT fil-konfront tad-destinatarju ta' kunsinna billi jinvokaw biss kriterji introdotti minnhom stess fil-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?hom, kriterji li permezz tag?hom ji?i impost obbligu fuq persuna taxxabbli li ma tkunx il-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT, u dan fl-g?arfien li, f'tali ka?, ir-ri?ultat fiskali finali jkun differenti minn dak li jirri?ulta mill-osservanza stretta tar-regoli stabbiliti mill-Istat Membru?

4) Fil-ka? ta' risposta fl-affermattiv g?at-tielet domanda, l-implementazzjoni tal-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112 tippermetti le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tistabbilixxi responsabbiltà *in solidum* g?all-?las tal-VAT billi tu?a pre?unzjonijiet li l-kundizzjonijiet g?all-applikazzjoni tag?hom ma humiex fatti o??ettivi li jistg?u ji?u ddeterminati direttament i?da huma kun?etti legali tad-dritt ?ivili li t-tilwim dwarhom ji?i ri?olt skont modalitajiet pro?edurali o?rajn, u din il-le?i?lazzjoni hija kompatibbli mal-prin?ipji ta' effettività u ta' proporzjonalità?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ammissibbiltà

28 Permezz tad-domandi tag?ha, il-qorti tar-rinviju qieg?da titlob lill-Qorti tal-?ustizzja tinterpreta d-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 dwar ?ew? aspetti distinti tas-sistema tal-VAT, ji?ifieri, minn na?a, l-aspett li jirregola d-dritt g?at-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa u, min-na?a l-o?ra, l-aspett li jirregola r-responsabbiltà *in solidum* ta' persuna taxxabbli fir-rigward tat-taxxa dovuta minn terz, kif prevista fl-Artikolu 205 ta' din id-direttiva.

29 G?andu jitfakkar li, skont ?urisprudenza stabbilita, il-pro?edura stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE hija strument ta' kooperazzjoni bejn il-Qorti tal-?ustizzja u l-qrati nazzjonali, li permezz tieg?u l-Qorti tal-?ustizzja tag?ti lill-qrati nazzjonali l-elementi ta' interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni li jkunu ne?essarji g?alihom sabiex jaqtg?u l-kaw?i li jkunu tressqu quddiemhom (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-19 ta' Di?embru 2013, Fish Legal u Shirley, C?279/12, punt 29).

30 Fil-kuntest ta' din il-kooperazzjoni, id-domandi li jirrigwardaw id-dritt tal-Unjoni jgawdu minn pre?unzjoni ta' rilevanza. Ir-rifjut, mill-Qorti tal-?ustizzja, ta' talba mressqa minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss meta jkun jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni mitluba ma g?andha ebda rabta mar-realtà jew mas-su??ett tat-tilwima fil-kaw?a prin?ipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew inkella meta l-Qorti tal-?ustizzja ma jkollhiex il-punti ta' fatt u ta' li?i ne?essarji sabiex tirrispondi b'mod utli g?ad-domandi li jkunu sarulha (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Fish Legal u Shirley, i??itata iktar 'il fuq, punt 30).

31 G?alkemm huwa pa?ifiku li t-tilwima fil-kaw?a prin?ipali tikkon?erna l-kontestazzjoni tad-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT ta' FIRIN, mid-de?i?joni tal-qorti tar-rinviju jirri?ulta, g?all-kuntrarju, li l-amministrazzjoni fiskali Bulgara ma kkunsidratx lil FIRIN b?ala responsabbli *in solidum* g?all-?las tal-VAT dovuta minn Agra Plani.

32 G?aldaqstant, sa fejn jikkon?ernaw il-portata ta' tali responsabbiltà *in solidum*, parti mit-tielet domanda u r-raba' domanda tal-qorti tar-rinviju, inti?i g?all-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112, manifestament ma humiex marbuta mas-su??ett tat-tilwima fil-kaw?a prin?ipali u g?aldaqstant g?andhom ji?u ddikjarati inammissibbli.

Fuq il-mertu

33 Permezz tad-domandi tag?ha dwar is-sistema tad-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT, li g?andhom

ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju qieg?da essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikoli 65, 90(1), 168(a), 185(1) u 193 tad-Direttiva 2006/112 g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li t-tnaqqis tal-VAT imwettaq mid-destinatarju ta' fattura stabbilita sabiex isir pagament akkont fir-rigward tal-kunsinna ta' merkanzija g?andu ji?i a??ustat meta, f'?irkustanzi b?al dawk fil-kaw?a prin?ipali, din il-kunsinna fl-a??ar mill-a??ar qatt ma titwettaq, u dan anki jekk il-fornitur jibqa' responsabbli g?all-?las ta' din it-taxxa u ma jkunx irrimborsa l-pagament akkont.

34 G?andu jitfakkar li, skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112, id-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa jitnissel hekk kif it-taxxa ssir dovuta u li, skont l-Artikolu 63 tal-istess direttiva, l-avveniment li jag?ti lok g?at-taxxa jse?? u t-taxxa ssir dovuta meta titwettaq il-kunsinna tal-merkanzija jew il-provvista tas-servizzi.

35 L-Artikolu 65 tad-Direttiva 2006/112, li jipprovdi li, fil-ka? ta' pagament akkont qabel ma titwettaq il-kunsinna tal-merkanzija jew il-provvista ta' servizzi, it-taxxa ssir dovuta meta jkun ri?evut dan il-pagament, sal-livell tal-ammont ri?evut, jikkostitwixxi deroga g?ar-regola stabbilita fl-imsemmi Artikolu 63 u, b?ala tali, g?andu jkun interpretat b'mod ristrett (sentenza tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals u Goldsborough Developments, C?419/02, ?abra p. I?1685, punt 45).

36 B'hekk, sabiex il-VAT tkun tista' ssir dovuta f'tali ?irkustanzi, huwa me?tie? li l-elementi rilevanti kollha tal-avveniment li jag?ti lok g?at-taxxa, ji?ifieri l-kunsinna futura jew il-provvista futura, ikunu di?à mag?rufa u g?alhekk, b'mod partikolari, li, fil-mument tal-pagament akkont, il-merkanzija jew is-servizzi jkunu ?ew identifikati bi pre?i?joni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza BUPA Hospitals u Goldsborough Developments, i??itata iktar 'il fuq, punt 48).

37 Sabiex ikun jista' ji?i konklu? li je?isti d-dritt g?al tnaqqis e?er?itat minn FIRIN fuq il-ba?i tal-pagament akkont inkwistjoni, huwa me?tie? li ji?i vverifikat jekk dan kienx il-ka? fil-kaw?a prin?ipali.

38 F'dan id-dawl, mid-de?i?joni tar-rinviju jirri?ulta li, meta FIRIN g?amlet il-pagament akkont inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, il-merkanzija li kellha tkun is-su??ett tal-kunsinna kienet identifikata b'mod ?ar.

39 B'dan premess, kif osservat l-Avukat ?enerali fil-punt 24 tal-konklu?jonijiet tag?ha, l-Artikolu 65 tad-Direttiva 2006/112 ma jistax japplika meta jirri?ulta li t-twettiq tal-avveniment li jag?ti lok g?at-taxxa jkun in?ert meta jsir il-?las tal-pagament akkont. Dan ikun il-ka?, b'mod partikolari, meta jkun hemm a?ir frawdolenti.

40 Fil-fatt, g?andu jitfakkar li l-?lieda kontra eventwali frodi, eva?joni fiskali u abbu? hija g?an irrikonoxxut u inkora??ut mid-Direttiva 2006/112. F'dan id-dawl, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-individwi ma jistg?ux jinvokaw in-normi tad-dritt tal-Unjoni g?al finijiet frawdolenti jew abbu?ivi. G?aldaqstant, l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali g?andhom jirrifjutaw il-benefi??ju tad-dritt g?al tnaqqis jekk ikun stabbilit, fid-dawl ta' elementi o??ettivi, li dan id-dritt ikun qieg?ed ji?i invokat b'mod frawdolenti jew abbu?iv (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' Di?embru 2012, Bonik, C?285/11, punti 35 sa 37).

41 Dan ikun il-ka? meta l-persuna taxxabbli stess twettaq frodi fiskali. Fil-fatt, f'dan il-ka?, il-kriterji o??ettivi li fuqhom huma bba?ati l-kun?etti ta' kunsinna ta' merkanzija jew ta' provvista ta' servizz imwettqa minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali u ta' attività ekonomika ma jkunux sodisfatti (sentenza Bonik, i??itata iktar 'il fuq, punt 38 u l-?urisprudenza ??itata).

42 G?all-kuntrarju, ma huwiex kompatibbli mas-sistema tad-dritt g?al tnaqqis prevista fid-Direttiva 2006/112 li ti?i ssanzjonata, permezz tar-rifjut ta' dan id-dritt, persuna taxxabbli li ma kinitx taf u li ma setg?etx tkun taf li t-tran?azzjoni kkon?ernata kienet involuta fi frodi mwettaq mill-

fornitur jew li tran?azzjoni o?ra li tag?mel parti mill-katina ta' provvisti, pre?edenti jew sussegwenti g?al dik imwettqa mill-persuna taxxabbli msemmija, kienet ivvizzjata bi frodi tal-VAT (sentenza Bonik, i??itata iktar 'il fuq, punt 41 u l-?urisprudenza ??itata).

43 Fil-fatt, l-introduzzjoni ta' tali sistema ta' sanzjoni tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jit?arsu d-drittijiet tat-Te?or pubbliku (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Bonik, i??itata iktar 'il fuq, punt 42 u l-?urisprudenza ??itata).

44 G?aldaqstant, peress li r-rifjut tad-dritt g?al tnaqqis huwa e??ezzjoni g?all-applikazzjoni tal-prin?ipju fundamentali li huwa dan id-dritt, huma l-awtoritajiet fiskali kompetenti li g?andhom jistabbilixxu, b'mod suffi?jenti g?all-finijiet tal-li?i, l-elementi o??ettivi li jippermettu li ji?i konklu? li l-persuna taxxabbli kienet taf jew kien imissha kienet taf li t-tran?azzjoni invokata b?ala ba?i g?ad-dritt g?al tnaqqis kienet involuta fi frodi mwettaq mill-fornitur jew minn operatur ie?or fi stadju pre?edenti jew sussegwenti fil-katina ta' provvisti (sentenza Bonik, i??itata iktar 'il fuq, punt 43 u l-?urisprudenza ??itata).

45 Madankollu, fil-kuntest tal-pro?edura mressqa ta?t l-Artikolu 267 TFUE, il-Qorti tal-?ustizzja ma g?andhiex il-?urisdizzjoni sabiex tivverifika, u lanqas sabiex tevalwa, i?-?irkustanzi fattwali fil-kaw?a prin?ipali. G?aldaqstant, hija l-qorti tar-rinviju li g?andha twettaq, skont ir-regoli dwar il-prova fid-dritt nazzjonali, evalwazzjoni globali tal-elementi u ta?-?irkustanzi fattwali kollha f'din il-kaw?a (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Bonik, i??itata iktar 'il fuq).

46 Minn dan jirri?ulta li hija biss il-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifika li l-awtoritajiet fiskali inkwistjoni stabbilixxew l-elementi o??ettivi invokati minnhom sabiex waslu g?all-konklu?joni li FIRIN kienet taf, jew ma setg?etx ma tkunx taf, li l-pagament akkont im?allas lill-fornitur tag?ha fil-verità ma sarx fid-dawl tal-kunsinna ta' merkanzija, kif indikat fuq il-fattura ma?ru?a minn din tal-a??ar.

47 Madankollu, sabiex ting?ata risposta utli g?all-qorti tar-rinviju, g?andhom ji?u e?aminati d-domandi dwar il-kundizzjonijiet tal-a??ustament tal-VAT imnaqqsa minn FIRIN fl-eventwalità li, meta ttemm l-evalwazzjoni li g?andha twettaq, il-qorti tar-rinviju tasal g?all-konklu?joni li l-elementi rilevanti kollha tal-kunsinna futura setg?u jitqiesu b?ala li kienu di?à mag?rufa minn din il-kumpannija fil-mument meta t?allas il-pagament akkont u li din il-kunsinna g?aldaqstant ma kinitx tidher li kienet in?erta.

48 F'dan id-dawl, g?andu jitfakkar li l-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva 2006/112 jiddeterminaw il-kundizzjonijiet li fihom l-amministrazzjoni fiskali tista' te?i?i a??ustament min-na?a ta' persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Ottubru 2012, TETS Haskovo, C?234/11, punt 26).

49 Fir-rigward tal-eventwali impatt fuq it-tnaqqis tal-VAT imwettaq minn persuna taxxabbli ta' avveniment li jse?? sussegwentement g?al dan it-tnaqqis, mill-?urisprudenza jirri?ulta li l-u?u mag?mul mill-merkanzija jew mis-servizzi, jew li jkun ma?sub li jsir minnhom, jiddetermina l-portata tat-tnaqqis inizjali li l-persuna taxxabbli hija intitolata li twettaq u l-portata tal-eventwali a??ustamenti matul il-perijodi sussegwenti, li g?andhom jitwettqu fil-kundizzjonijiet previsti fl-imsemmija Artikoli 184 sa 186 (sentenza TETS Haskovo, i??itata iktar 'il fuq, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

50 Fil-fatt, il-mekkani?mu ta' a??ustament previst fl-artikoli msemmija huwa parti integrali mis-sistema ta' tnaqqis tal-VAT stabbilita mid-Direttiva 2006/112. Dan il-mekkani?mu huwa ma?sub sabiex tittejjeb il-pre?i?joni tat-tnaqqis b'mod li ti?i ?gurata n-newtralità tal-VAT, b'tali mod li t-tran?azzjonijiet imwettqa fi stadju pre?edenti jibqg?u jag?tu lok g?ad-dritt g?al tnaqqis biss sa fejn iservu sabiex ji?u pprovduti l-provvisti su??etti g?al din it-taxxa. B'hekk, l-g?an ta' dan il-

mekkani?mu huwa li ti?i stabbilita relazzjoni mill-qrib u diretta bejn id-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa u l-u?u tal-merkanzija jew tas-servizzi kkon?ernati g?al tran?azzjonijiet sussegwenti ntaxxati (sentenza TETS Haskovo, i??itata iktar 'il fuq, punti 30 u 31).

51 Fir-rigward tat-tnissil ta' eventwali obbligu ta' a??ustament tat-tnaqqis tal-VAT imwettaq fir-rigward tat-taxxa tal-input im?allsa, l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva 2006/112 jistabbilixxi l-prin?ipju li tali a??ustament g?andu b'mod partikolari jitwettaq meta, sussegwentement g?ad-dikjarazzjoni tal-VAT, ikun hemm bidliet fl-elementi me?uda inkunsiderazzjoni g?ad-determinazzjoni tal-ammont ta' dan it-tnaqqis (sentenza TETS Haskovo, i??itata iktar 'il fuq, punt 32).

52 F'sitwazzjoni b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, fejn jirri?ulta li, skont l-indikazzjonijiet mog?tija mill-qorti tar-rinviju, il-kunsinna tal-merkanzija li fir-rigward tag?ha FIRIN g?amlet il-pagament akkont ma hijiex ser titwettaq, g?andu ji?i konklu?, kif osservat l-Avukat ?enerali fil-punt 35 tal-konklu?jonijiet tag?ha, li b'hekk kien hemm bidla, sussegwentement g?ad-dikjarazzjoni tal-VAT, fl-elementi me?uda inkunsiderazzjoni g?ad-determinazzjoni tal-ammont tal-imsemmi tnaqqis. G?aldaqstant, f'tali sitwazzjoni, l-amministrazzjoni fiskali tista' te?i?i l-a??ustament tal-VAT imnaqqsa mill-persuna taxxabbli.

53 Din il-konklu?joni ma tistax ti?i kkontestata min?abba l-fatt li l-VAT dovuta mill-fornitur ma hijiex ser ti?i a??ustata.

54 Fil-fatt, g?andu jitfakkar f'dan ir-rigward li, fir-rigward tat-trattament ta' VAT iffatturata indebitament min?abba l-assenza ta' tran?azzjoni taxxabbli, mid-Direttiva 2006/112 jirri?ulta li ?-?ew? operaturi involuti ma g?andhomx ji?u ne?essarjament ittrattati bl-istess mod. Min-na?a l-o?ra, skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112, min jo?ro? fattura huwa responsabbli g?all-?las tal-VAT indikata fuq din il-fattura anki meta ma jkunx hemm tran?azzjoni taxxabbli. Min-na?a l-o?ra, skont l-Artikoli 63 u 167 ta' din id-direttiva, l-e?er?izzju tad-dritt g?al tnaqqis tad-destinatarju ta' fattura huwa limitat biss g?at-taxxi li jikkorrispondu g?al tran?azzjoni su??etta g?all-VAT (sentenza tal-31 ta' Jannar 2013, LVK – 56, C?643/11, punti 46 u 47).

55 F'tali sitwazzjoni, l-osservanza tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali hija ?gurata mill-possibbiltà, li g?andha ti?i prevista mill-Istati Membri, li kull taxxa ffatturata indebitament ti?i kkore?uta meta min jo?ro? il-fattura juri l-*bona fide* tieg?u jew meta dan ikun, fi ?mien xieraq, elimina kompletament ir-riskju ta' telf ta' d?ul fiskali (sentenza LVK – 56, i??itata iktar 'il fuq, punt 48).

56 Barra minn hekk, kif osservat l-Avukat ?enerali fil-punt 43 tal-konklu?jonijiet tag?ha, sakemm, f'?irkustanzi b?al dawk fil-kaw?a prin?ipali, il-pagament akkont ma jkunx t?allas lura mill-fornitur, il-ba?i tat-taxxa dovuta minn dan tal-a??ar min?abba li r?ieva dan il-pagament akkont ma tistax titnaqqas bis-sa??a tad-dispo?izzjonijiet ikkunsidrati flimkien tal-Artikoli 65, 90 u 193 tad-Direttiva 2006/112 (ara, f'dan is-sens, fir-rigward tal-a??ustament tal-valur taxxabbli fil-ka? ta' tra??is wara l-?ru? ta' fattura, is-sentenza tad-29 ta' Mejju 2001, Freemans, C?86/99, ?abra p. I?4167, punt 35).

57 F'dawn i?-?irkustanzi, u bla ?sara g?ad-dritt tal-persuna taxxabbli li tikseb, permezz tar-rimedji rilevanti fid-dritt nazzjonali, il-?las lura ming?and il-fornitur tag?ha tal-pagament akkont mag?mul fir-rigward tal-kunsinna ta' merkanzija li qatt ma saret, il-fatt li l-VAT dovuta minn dan il-fornitur ma hijiex ser ti?i a??ustata ma g?andu ebda impatt fuq id-dritt tal-amministrazzjoni fiskali li tikseb il-?las lura tal-VAT mnaqqsa minn din il-persuna taxxabbli min?abba l-?las tal-pagament akkont li jikkorrispondi g?al tali kunsinna.

58 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta g?ad-domandi mag?mula g?andha tkun li l-Artikoli 65, 90(1), 168(a), 185(1) u 193 tad-Direttiva 2006/112 g?andhom ji?u interpretati fis-sens li je?i?u li t-tnaqqis tal-VAT imwettaq mid-destinatarju ta' fattura stabbilita sabiex isir

pagament akkont fir-rigward tal-kunsinna ta’ merkanzija g?andu ji?i a??ustat meta, f’?irkustanzi b?al dawk fil-kaw?a prin?ipali, din il-kunsinna fl-a??ar mill-a??ar qatt ma titwettaq, u dan anki jekk il-fornitur jibqa’ responsabbli g?all-?las ta’ din it-taxxa u ma jkunx irrimborsa l-pagament akkont.

Fuq l-ispejje?

59 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 (It-Tieni Awla) taqta’ u tidde?iedi:

L-Artikoli 65, 90(1), 168(a), 185(1) u 193 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li je?i?u li t-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud imwettaq mid-destinatarju ta’ fattura stabbilita sabiex isir pagament akkont fir-rigward tal-kunsinna ta’ merkanzija g?andu ji?i a??ustat meta, f’?irkustanzi b?al dawk fil-kaw?a prin?ipali, din il-kunsinna fl-a??ar mill-a??ar qatt ma titwettaq, u dan anki jekk il-fornitur jibqa’ responsabbli g?all-?las ta’ din it-taxxa u ma jkunx irrimborsa l-pagament akkont.

Firem

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