Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0532
SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (L-Ewwel Awla)

11 ta’ April 2018 (*1)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) – Limitazzjoni tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa – A??ustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa – Provvista ta’ art – Klassifikazzjoni ?baljata ta’ “attività taxxabbli” – Indikazzjoni tat-taxxa fuq il-fattura inizjali – Modifika ta’ din l-indikazzjoni mill-fornitur”

Fil-Kaw?a C-532/16,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mil-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema tal-Litwanja tal-Litwanja), permezz ta’ de?i?joni tat-3 ta’ Ottubru 2016, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fit-18 ta’ Ottubru 2016, fil-pro?edura

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

vs

SEB bankas AB,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn R. Silva de Lapuerta, President tal-Awla, J.-C. Bonichot (Relatur), A. Arabadjiev, S. Rodin, u E. Regan, Im?allfin,

Avukat ?enerali: M. Bobek,

Re?istratur: M. Aleksejev, amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tal-4 ta’ Ottubru 2017,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

–

g?al SEB bankas AB, minn M. Bielskien?, fil-kwalità tieg?u ta’ konsulent legali, assistita minn A. Medelien?, avukat,

–

g?all-Gvern Litwan, minn D. Kriau?i?nas kif ukoll minn R. Krasuckait? u J. Prasauskien?, b?ala a?enti,

–

g?all-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u J. Jokubauskait?, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali fis-seduta tal-20 ta’ Di?embru 2017

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1

It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE ta' 28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

2

Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kaw?a bejn il-Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (id-Direttorat Nazzjonali tat-Taxxi fi ?dan il-Ministeru tal-Finanzi tar-Repubblika tal-Litwanja) (iktar 'il quddiem l-"awtorità fiskali") u SEB bankas AB dwar a??ustament fiskali li din il-kumpannija kienet su??ett g?alih bil-?sieb li ta??usta t-tnaqqis, adoperat mill-imsemmija kumpannija, tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) li hija kienet ?allset waqt l-akkwist ta' artijiet.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3

L-Artikolu 12(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"1. L-Istati Membri jistg?u jikkunsidraw b?ala persuna taxxabbli lil kull min iwettaq transazzjoni, fuq ba?i okka?jonali, li jkollha x'taqsam ma' l-attivitajiet imsemmija fit–tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1) u partikolarment wa?da mit-transazzjonijiet li ?ejjin:

[…]

(b)

il-provvista ta' art g?all-bini."

4

L-Artikolu 135(1)(k) tad-Direttiva tal-VAT huwa redatt kif ?ej:

"1. L-Istati Membri g?andhom je?entaw it-transazzjonijiet li ?ejjin:

[…]

k)

il-provvista ta' art li ma nbnietx ?lief il-provvista ta' art tal-bini kif imsemmi fil-punt (b) ta' l-Artikolu 12(1)".

5

Skont l-Artikolu 179 tad-Direttiva tal-VAT:

"Il-persuna taxxabbli g?andha teffettwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tal-VAT dovuta

g?al perijodu partikolari ta’ taxxa l-ammont totali ta’ VAT li fir-rigward tag?ha, matul l-istess perijodu, id-dritt li tnaqqas irri?ulta u hu e?er?itat skond l-Artikolu 178.

Madanakollu, l-Istati Membi jistg?u je?tie?u li persuni taxxabbli li jwettqu transazzjonijiet okka?jonali, kif definiti fl-Artikolu 12, je?er?itaw id-dritt tag?hom ta’ tnaqqis fil-?in tal-provvista biss.”

6

Il-Kapitolu 5 tad-Direttiva tal-VAT, intitolat “A??ustament tat-tnaqqis”, jinkludi, b’mod partikolari, l-Artikoli 184 sa 189.

7

L-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

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

8

L-Artikolu 185 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

“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.”

9

L-Artikolu 186 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

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

10

L-Artikolu 187 tad-Direttiva tal-VAT huwa redatt kif ?ej:

“1. Fil–ka? ta’ merkanzija kapitali, l-a??ustment g?andu jkun mifrux fuq ?ames snin inklu?a dik meta l-merkanzija kienet akkwistata jew iffabbrikata.

Madankollu, l-Istati Membri jistg?u jibba?aw l-a??ustament fuq perijodu ta’ ?ames snin s?a? li jibda mi?-?mien meta l-merkanzija hija u?ata g?all-ewwel darba.

Fil–ka? ta’ proprjetà immobbli akkwistata b?ala merkanzija kapitali, il-perijodu ta’ a??ustament jista’ ji?i esti? sa 20 sena.

2. L-a??ustament annwali g?andu jsir biss fir-rigward ta’ wie?ed minn ?amsa tal-VAT imposta fuq il-merkanzija kapitali, jew, jekk il-perijodu ta’ referenza ?ie esti?, fir-rigward tal-frazzjoni

korrispondenti tieg?u.

L-a??ustament imsemmi fl-ewwel subparagrafu g?andu jsir abba?i tal-varjazzjonijet fid-dritt g?al tnaqqis fi snin sussegwenti b' relazzjoni g?al dik fis-sena li fiha l-merkanzija kienet akkwistata, iffabbrikata jew, fejn hu xieraq, u?ata g?all-ewwel darba."

11

Skont l-Artikolu 188 tad-Direttiva tal-VAT:

"1. Jekk ipprovduta matul il-perijodu ta' a??ustament, merkanzija kapitali g?andha ti?i trattata b?allikieku kienet applikata g?al attività ekonomika tal-persuna taxxabbli sa l-iskadenza tal-perijodu ta' a??ustament.

L-attività ekonomika g?andha ti?i pre?unta b?ala kompletament intaxxata f'ka?ijiet fejn il-provvista tal-merkanzija hi ntaxxata..

L-attività ekonomika g?andha tkun pre?unta b?ala kompletament e?enti f'ka?ijiet fejn il-provvista tal-merkanzija kapitali hija e?entati..

2. L-a??ustament previst fil-paragrafu 1g?andu jsir darba biss fir-rigward tal-perijodu kollu kopert mill-perijodu ta a??ustament li g?ad irid ji?i kopert. Madanakollu, fejn il-provvista ta' merkanzija kapitali hi e?enti, l-Istati Membri jistg?u jirrinunzjaw l-?tie?a g?all-a??ustament sa kemm ix-xerrej hu persuna taxxabbli li ju?a' l-merkanzija kapitali in kwistjoni biss g?al transazzjonijiet li g?alihom il-VAT tista' titnaqqas."

12

L-Artikolu 189 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"G?all-finijiet ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikoli 187 sa 191, l-Istati Membri jistg?u jie?du l-mi?uri li ?ejjin:

a)

jiddefinixxu l-kun?ett ta' merkanzija kapitali;

b)

jispe?ifikaw l-ammont tal-VAT li jrid jittie?ed in konsiderazzjoni g?all-a??ustament;;

c)

jaddottaw kalunkwe mi?uri xierqa biex ji?guraw li l-a??ustament ma jwassalx g?al kwalunkwe vanta?? mhux ?ustifikat;

d)

jippermettu simplifikazzjonijet amministrattivi."

13

Skont l-Artikolu 250(1) tad-Direttiva tal-VAT:

"1. Kull persuna taxxabbli g?andha tipprez?enta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni

kollha me?tie?a biex tin?adem it-taxxa li ?iet imposta u t-tnaqqis li jrid isir inklu?, sa fejn hu me?tie? biex tkun stabbilita l-ba?i tal-valutazzjoni, il-valur totali tat-transazzjonijiet li g?andhom x'jaqsmu ma' dawn it-taxxi u tnaqqis u l-valur ta' kwalunkwe transazzjonijiet e?enti."

Id-dritt Litwan

14

L-Artikolu 65 tal-li?i Litwana fuq il-VAT, kif emendata bil-Li?i Nru IX 1960 tal-15 ta' Jannar 2004, intitolat "Regoli ?enerali ta' a??ustament tat-tnaqqis tal-VAT", jipprovdi:

"Meta, wara s-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tal-VAT, relattiva g?all-perijodu taxxabbli kkon?ernat, il-persuna taxxabbli tkun irritornat parti mill-o??etti akkwistati jew tkun ing?atat skont addizzjonali mill-fornitur tal-o??etti jew tas-servizz jew meta l-ammont tal-VAT dovut lill-fornitur tal-o??etti jew tas-servizz ikun g?al xi ra?uni ?ie ridott, b?al meta l-persuna taxxabbli tkun kisbet rimbors tat-taxxa fuq l-importazzjoni, u meta l-ammont tal-VAT tal-input im?allsa jew fuq l-importazzjoni jkun tnaqqas, it-tnaqqis tal-VAT g?andu ji?i a??ustat fid-dikjarazzjoni tal-VAT relattiva g?all-perijodu taxxabbli li matulu tkun avverat ru?ha ?-?irkustanza kkon?ernata, billi l-ammont tal-VAT dovut lill-Te?or pubbliku (li g?andu ji?i rrimborsat mit-Te?or pubbliku) ji?died (jonqos) b'konsegwenza ta' dan."

15

L-Artikolu 83(1) ta' din il-li?i jippovdi:

"Meta, wara li tkun ?iet ifformalizzata l-provvista tal-o??etti jew tas-servizz, jinbidel il-valur taxxabbli jew tinbidel il-kwantità tal-o??etti jew tas-servizzi fornuti, jing?ata skont, l-o??etti (jew parti mill-o??etti) ji?u rritornati lill-bejjieg?, tit?assar l-ordni g?all-o??etti (jew parti mill-o??etti) jew g?as-servizzi jew il-korrispettiv dovut mix-xerrej (il-klijent) jinbidel g?al xi ra?uni o?ra, il-persuna li tkun stabbilixxiet id-dokument tal-kontabbiltà inizjali li jifformalizza l-provvista tal-o??etti jew tas-servizz g?andha tistabbilixxi dokument ta' rettifika (ta' kreditu) li jifformalizza dan it-tibdil fi?-?irkustanzi. Bi qbil komuni bejn il-partijiet, ir-restituzzjoni tal-o??etti jew it-t?assir tas-servizz jistg?u ji?u fformalizzati, mhux b'dokument ta' kreditu stabbilit mill-fornitur tal-beni jew ta' servizzi, i?da b'dokument (nota) ta' debitu stabbilit mix-xerrej (il-klijent), sa fejn dan tal-a??ar huwa su??ett g?all-VAT."

16

L-Artikolu 68(1) tal-Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas (il-Li?i tar-Repubblika tal-Litwanja fuq l-Amministrazzjoni tat-Taxxa), fil-ver?joni tag?ha li tirri?ulta mil-Li?i Nru IX-2112, tat-13 ta' April 2004, jipprovdi:

"Bla ?sara g?al kull dispo?izzjoni kuntrarja f'dan l-artikolu jew fil-li?i dwar it-taxxa kkon?ernata, il-persuna taxxabbli jew l-awtorità fiskali jistg?u jikkalkolaw jew jikkalkolaw mill-?did l-ammont tat-taxxa i?da biss inkonnessjoni ma' perijodu li ma je??edix is-sena kalendarja kurrenti kif ukoll il-?ames snin kalendarji pre?edenti, ikkalkolati mill-1 ta' Jannar tas-sena li matulha beda il-kalkolu jew il-kalkolu mill-?did tal-ammont tat-taxxa."

17

L-Artikolu 80(1) ta' din il-li?i huwa redatt kif ?ej:

“Il-persuna taxxabbli g?andha dritt tirrettifika d-dikjarazzjoni fiskali jekk ma jkunx g?adu skada t-terminu ta’ kalkolu (kalkolu mill-?did) tal-ammont tat-taxxa stabbilit fl-Artikolu 68 ta’ din il-li?i.”

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

18

SEB Lizingas UAB, li l-aventi kaw?a tag?ha hija SEB bankas, li amalgamat mag?ha fix-xahar ta’ Novembru 2013, fix-xahar ta’ Marzu 2007, xtrat sitt porzjonijiet art ming?and VKK Investicija bil-prezz ta’ 4800000 litas Litwani (LTL) ji?ifieri madwar EUR 1387200, liema prezz jinkludi t-taxxi kollha. Meta saret it-tran?azzjoni, il-partijiet kienu kkunsidraw li peress li din kienet provvista ta’ art g?all-bini, it-tran?azzjoni kienet su??etta g?all-VAT. Konsegwentement, SEB Lizingas ?allset l-ammont tal-VAT fuq din it-tran?azzjoni u naqqsitu mill-VAT pagabbli g?ax-xahar ta’ Marzu 2007.

19

Simultanjament, SEB Lizingas ikkon?ediet il-porzjonijiet lil VKK Investicija ta?t kuntratt ta’ leasing. Madankollu, peress li din l-a??ar imsemmija kumpannija ma e?egwietx l-obbligi tag?ha skont il-kuntratt ta’ leasing, SEB Lizingas unilateralment itterminat dan il-kuntratt fix-xahar ta’ Marzu 2009.

20

Fl-14 ta’ April 2010, VKK Investicija ?ar?et nota ta’ kreditu f’isem ir-rikorrenti li kienet tindika li, fl-assenza ta’ VAT dovuta, il-prezz li jinkludi t-taxxi kollha li kien jidher fl-ewwel fattura kien il-prezz ming?ajr it-taxxi u ?ar?et fattura ?dida li fiha kien indikat il-prezz pagabbli fl-ammont ta’ LTL 4800000, ming?ajr ebda riferiment g?all-VAT. Hija kkunsidrat li t-tran?azzjoni ta’ bejg? inkwistjoni finalment ma kinitx tikkostitwixxi provvista ta’ art g?all-bini u li g?aldaqstant din ma kinitx su??etta g?all-VAT. G?alhekk hija ssottomettiet dikjarazzjoni rrettifikata tal-VAT g?ax-xahar ta’ Marzu 2007.

21

SEB Lizingas, li kienet irrifjutat li tie?u kont tan-nota ta’ kreditu u l-fattura l-?dida u li ta??usta t-tnaqqis imwettaq fix-xahar ta’ Marzu 2007 b’mod konformi ma’ dawn id-dokumenti, ?iet issu??ettata g?al verifika fiskali matul is-sena 2012. Billi qieset li l-provvista tal-artijiet inkwistjoni kienet effettivament tran?azzjoni e?entata, l-awtorità fiskali permezz ta’ de?i?joni tas-16 ta’ Mejju 2014, ordnat ir-rimbors tal-ammont tal-VAT imnaqqas indebitament mi?jud bl-interessi moratorji u imponiet multa fiskali fuq SEB bankas.

22

SEB bankas ikkontestat dik id-de?i?joni quddiem il-Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (il-Kummissjoni tat-Tilwim Fiskali mal-Gvern tar-Repubblika tal-Litwanja), li annullat parzjalment din id-de?i?joni sa fejn din kienet tikkon?erna l-VAT u l-ammonti a??essorji. L-awtorità fiskali ippre?entat rikors quddiem il-Vilniaus apygardos administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Re?jonali ta’ Vilnius, il-Litwanja) inti? g?all-annullament ta’ dik il-parti tad-de?i?joni. Dik il-qorti ?a?det dak ir-rikors. L-awtorità fiskali appellat mis-sentenza tal-Vilniaus apygardos administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Re?jonali ta’ Vilnius) quddiem il-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema tal-Litwanja).

23

Il-qorti tar-rinviju qieset li din il-kaw?a kienet taqa' fil-kuntest tal-interpretazzjoni u tal-applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni.

24

F'dawn i?-?irkustanzi, il-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema tal-Litwanja) idde?idiet li tissospendi l-kaw?a quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

"1)

F'?irkustanzi b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a pre?enti, l-Artikoli 184 sa 186 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 l-mekkani?mu ta' a??ustament tat-tnaqqis previst mill-imsemmija direttiva ma japplikax fil-ka?ijiet fejn it-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment, min?abba li t-tran?azzjoni inkwistjoni kienet tran?azzjoni ta' provvista ta' artijiet e?enti mit-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT)?

2)

Il-fatt li: (1) il-VAT fuq il-prezz tax-xiri ta' artijiet inizjalment ?iet imnaqqsa peress li, b'mod ?baljat, il-prassi tal-amministrazzjoni tat-taxxa kienet tqis il-provvista kkon?ernata b?ala provvista taxxabbli ta' art g?all-bini fis-sens tal-Artikolu 12(1)(b) tad-Direttiva 2006/112; (2) wara li l-akkwirent kien wettaq it-tnaqqis inizjali, il-fornitur tal-artijiet ?ari?lu nota ta' kreditu li tikkore?i l-ammont tal-VAT imsemmija (spe?ifikata) fuq il-fattura ma?ru?a inizjalment, huwa rilevanti g?all-finijiet tar-risposta g?all-ewwel domanda?

3)

Fil-ka? ta' risposta fl-affermattiv g?all-ewwel domanda, f'?irkustanzi b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a pre?enti, l-Artikoli 184 u/jew 185 tad-Direttiva 2006/112 g?andhom ji?u interpretati fis-sens li, fil-ka? fejn it-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment min?abba li t-tran?azzjoni kkon?ernata ma kinitx su??etta g?all-VAT, hemm lok li jitqies li l-obbligu tal-persuna taxxabbli sabiex ta??usta dan it-tnaqqis tnissel immedjatament, jew dan l-obbligu tnissel biss fil-mument fejn sar mag?ruf li t-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment?

4)

Fil-ka? ta' risposta fl-affermattiv g?all-ewwel domanda, f'?irkustanzi b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a pre?enti, id-Direttiva 2006/112, u b'mod partikolari l-Artikoli 179, 184 sa 186 u 250 tag?ha, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li l-ammont a??ustat tal-VAT tal-input dedu?ibbli g?andu jittie?ed inkunsiderazzjoni g?all-perijodu taxxabbli li matulu tnisslu l-obbligu jew id-dritt tal-persuna taxxabbli sabiex ta??usta t-tnaqqis imwettaq inizjalment minnha?"

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

25

Preliminarjament, je?tie? li jitfakkar li l-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi l-obbligu ta' a??ustament tat-tnaqqis imwettaq inizjalment meta dan ikun ikbar jew inqas minn dak li l-persuna taxxabbli kellha dritt li twettaq. L-Artikolu 185(1) ta' din id-direttiva jispe?ifika li dan l-obbligu

japplika, b’mod partikolari, meta jsiru l-modifiki tal-elementi me?uda inkunsiderazzjoni g?ad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis wara s-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tal-VAT. Il-paragrafu 2 ta’ dan l-artikolu jelenka l-ipote?ijiet li fihom, b’deroga minn dan, ma jkunx hemm lok ta’ a??ustament. Skont l-Artikolu 186 tal-imsemmija direttiva, l-Istati Membri g?andhom jistabbilixxu r-regoli g?all-applikazzjoni tal-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva tal-VAT.

26

B’hekk, id-dispo?izzjonijiet tal-imsemmija Artikoli 184 u 185, li jsir riferiment g?alihom fl-ewwel domanda preliminari, jistabbilixxu, billi jiddeskrivuh u jiddelimitawh, obbligu ta’ a??ustament ta’ tnaqqis mhux dovut tal-VAT. Madankollu, dawn bl-ebda mod ma jipprevedu kif g?andu jsir dan l-a??ustament.

27

G?all-kuntrarju, l-Artikolu 186 tad-Direttiva tal-VAT tobbliga espressament lil-Istati Membri sabiex jiddefinixxu l-kundizzjonijiet ta’ dan l-a??ustament. Huwa biss inkonnessjoni mal-merkanzija kapitali, u, konsegwentement, f’ipote?i partikolari biss, li l-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedu ?erti modalitajiet g?all-a??ustament tat-tnaqqis ta’ VAT.

28

Konsegwentement, hemm lok li ssir distinzjoni bejn il-portata tal-obbligu ta’ a??ustament stabbilit fl-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT u l-kamp ta’ applikazzjoni tal-mekkani?mu ta’ a??ustament deskritt fl-Artikoli 187 sa 189 ta’ din id-direttiva.

Fuq l-ewwel u t-tieni domanda

29

Sa fejn il-qorti tar-rinviju tag?mel riferiment, fl-ewwel domanda tag?ha, kemm g?all-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll g?all-mekkani?mu ta’ a??ustament tat-tnaqqis mhux dovut ta’ VAT previst minn din id-direttiva, hemm lok li din id-domanda ti?i rriformulata fid-dawl tal-osservazzjonijiet pre?edenti.

30

Permezz tal-ewwel u t-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi essenzjalment, minn na?a, jekk l-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT g?andux ji?i interpretat fis-sens li l-obbligu ta’ a??ustament ta’ tnaqqis mhux dovut ta’ VAT stabbilit f’dan l-artikolu, japplika wkoll fil-ka? li fih it-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax isir legalment, peress li t-tran?azzjoni li wasslet sabiex dan ji?i e?er?itat kienet e?entata mill-VAT, u, min-na?a l-o?ra, jekk l-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li l-mekkani?mu ta’ a??ustament ta’ tnaqqis mhux dovut ta’ VAT previst f’dawn l-artikoli japplika f’tali ka?ijiet, b’mod partikolari f’sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li fiha t-tnaqqis tal-VAT imwettaq inizjalment ma kienx i??ustifikat sa fejn din kienet tran?azzjoni ta’ provvista ta’ artijiet e?entata mill-VAT.

31

Barra minn hekk, din il-qorti tistaqsi fuq l-effett eventwali, g?all-finijiet tar-risposta g?all-ewwel domanda, ta?-?irkustanza li, fil-kaw?a prin?ipali, il-VAT relattiva g?all-prezz tax-xiri tal-artijiet t?allas u tnaqqas b'mod ?baljat min?abba prassi ?baljata tal-awtorità fiskali kif ukoll min?abba li l-fornitur ta' dawn l-artijiet ?ar?et nota ta' kreditu favur ix-xerrej tag?hom li tikkore?i l-ammont tal-VAT imsemmi fil-fattura ma?ru?a inizjalment.

32

Fl-ewwel lok, je?tie? li ji?i nnotat li l-obbligu ta' a??ustament huwa ddefinit fl-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT bl-iktar mod wiesa' sa fejn "[i]t-tnaqqis inizjali g?andu ji?i a??ustat fejn dan ikun og?la jew inqas minn dak li g?alih il-persuna taxxabbli kienet intitolata".

33

Din il-formulazzjoni, fit-teorija, ma teskludi l-ebda ipote?i prevedibbli ta' tnaqqis mhux dovut. Il-portata ?enerali tal-obbligu ta' a??ustament hija sostnuta mill-elenkar espress ta' e??ezzjonijiet permessi mid-Direttiva tal-VAT fl-Artikolu 185(2) ta' din tal-a??ar.

34

B'mod partikolari, l-ipote?i li fiha tnaqqis twettaq meta ma kien je?isti l-ebda dritt g?al tnaqqis taqa' ta?t l-ewwel sitwazzjoni prevista fl-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT, ji?ifieri dik li fiha t-tnaqqis imwettaq inizjalment huwa ikbar minn dak li l-persuna taxxabbli kellha dritt li twettaq.

35

Barra minn hekk huwa konformi mal-lo?ika tas-sistema komuni tal-VAT li d-Direttiva tal-VAT, li essenzjalment irriprodu?iet id-dispo?izzjonijiet ta' Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), tistabbilixxi obbligu ?enerali ta' a??ustament ta' tnaqqis ta' VAT.

36

Minn na?a, dan l-obbligu huwa, fil-fatt, indivi?ibbli minn dak, impost fuq kull Stat Membru, li jadotta l-mi?uri le?i?lattivi u amministrattivi kollha adatti sabiex jiggarantixxu l-?bir tal-VAT kollha dovuta fit-territorju tieg?u. G?al dan l-g?an, l-Istati Membri huma obbligati jivverifikaw id-dikjarazzjonijiet tal-persuni taxxabbli, il-kontijiet tag?hom u d-dokumenti rilevanti l-o?ra kif ukoll li jikkalkolaw u li ji?bru t-taxxa dovuta (sentenza tas-17 ta' Lulju 2008, Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-132/06, EU:C:2008:412, punt 37). Issa, dawn il-verifiki jkunu neqsin minn kull sustanza jekk ma jkunx previst l-a??ustament ta' tnaqqis mhux i??ustifikat.

37

Min-na?a l-o?ra, l-obbligu ?enerali ta' a??ustament ta' tnaqqis mhux i??ustifikat ta' VAT jirri?ulta wkoll min-newtralità fiskali tal-VAT, li tikkostitwixxi prin?ipju fundamentali tas-sistema komuni ta' VAT implementat mil-le?i?latur tal-Unjoni f'dan il-qasam (sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 92 u l-?urisprudenza ??itata).

38

Fil-fatt, f'din is-sistema, jistg?u jitnaqqsu biss it-taxxi tal-input fuq o??etti jew servizzi u?ati mill-

persuni taxxabbli g?all-finijiet tat-tran?azzjonijiet intaxxati tag?hom. It-tnaqqis tat-taxxi tal-input huwa marbut mal-?bir tat-taxxa tal-output. Meta l-beni jew servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli jintu?aw g?all-finijiet ta' tran?azzjonijiet e?enti jew li ma jaqg?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, ma jista' jkun hemm la l-?bir ta' taxxa tal-output u lanqas tnaqqis tat-taxxa tal-input (ara s-sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 24). G?aldaqstant, il-prin?ipju tan-newtralità fiskali tal-VAT ukoll jippreskrivi li t-tnaqqis mhux dovut g?andu ji?i rrettifikat fi kwalunkwe ka?.

39

Minn dak li ntqal pre?edentement jirri?ulta li l-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-obbligu ta' a??ustament ta' tnaqqis in?ustifikat ta' VAT japplika wkoll fil-ka? li t-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment, b?al fil-ka? li fih it-tran?azzjoni li tat lok g?al tali tnaqqis irri?ultat li kienet wa?da minn dawk li huma e?entati mill-VAT.

40

Fit-tieni lok u g?all-kuntrarju, l-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT ma humiex applikabbli g?al tali ka?.

41

Fil-fatt, mit-tieni paragrafu tal-Artikolu 187(2) tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li l-a??ustament previst minn din id-dispo?izzjoni, inkonnessjoni mal-merkanzija kapitali, g?andu jsir skont il-modifiki tad-dritt g?al tnaqqis li javveraw ru?hom wara l-akkwist ta' dawn l-o??etti, tal-fabbrikazzjoni tag?hom jew tal-ewwel u?u tag?hom. B'hekk, il-metodi ta' a??ustament deskritti fl-Artikolu 187 tad-Direttiva tal-VAT huma marbuta mal-ipote?i partikolari, imsemmija fl-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT, ta' modifika li sse?? wara s-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tal-VAT tal-elementi me?uda inkunsiderazzjoni g?ad-determinazzjoni tal-ammont ta' tnaqqis. G?aldaqstant, dawn ma jistg?ux ji?u implementati sabiex ji?i a??ustat tnaqqis imwettaq fl-assenza ab initio ta' kull dritt g?al tnaqqis. Barra minn hekk, u?ud minn dawk il-metodi, b?all-a??ustament imqassam fuq ?ames snin previst fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 187(2) tad-Direttiva tal-VAT, huma manifestament inadatti g?al tali ipote?i. Fir-rigward tal-Artikolu 188 tad-Direttiva tal-VAT, dan tal-a??ar jindirizza l-ipote?i, iktar spe?jali u wkoll differenti, tal-provvista ta' merkanzija kapitali matul il-perijodu ta' a??ustament.

42

Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, fir-rigward tad-dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva, li huma essenzjalment identi?i g?al dawk tad-Direttiva tal-VAT (sentenza tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépít?, C-392/09, EU:C:2010:569, punt 31), li l-mekkani?mu ta' a??ustament previst mis-Sitt Direttiva huwa applikabbli biss jekk ikun je?isti dritt g?al tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 37).

43

Minn dak li ntqal pre?edentement jirri?ulta li l-mekkani?mu ta' a??ustament ta' tnaqqis mhux dovut ta' VAT previst fl-Artikoli 187 u 188 tad-Direttiva tal-VAT ma huwiex applikabbli meta t-tnaqqis ikun twettaq inizjalment fl-assenza ta' kull dritt g?al tnaqqis. G?aldaqstant, dan il-mekkani?mu ma huwiex b'mod partikolari applikabbli g?al tran?azzjoni ta' provvista ta' artijiet, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li, skont l-indikazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, kienet e?entata mill-VAT u ma kellhiex sussegwentement tag?ti lok la g?all-?bir ta' din it-taxxa u lanqas g?at-tnaqqis tag?ha.

44

F’dawn il-kundizzjonijiet, i?-?irkustanzi li, fil-kaw?a prin?ipali, minn na?a, il-VAT relattiva g?all-prezz tax-xiri tal-artijiet t?allset u tnaqqset b’mod ?baljat min?abba prassi ?baljata tal-awtorità fiskali kif ukoll, min-na?a l-o?ra, il-fornitur ta’ dawn l-artijiet ?are? favur ix-xerrej nota ta’ kreditu li tikkore?i l-ammont tal-VAT imsemmi fil-fattura ma?ru?a inizjalment bl-ebda mod ma jin?idu fuq l-inapplikabbiltà tal-imsemmi mekkani?mu.

45

Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, hemm lok li ting?ata risposta g?all-ewwel u t-tieni domanda li l-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-obbligu ta’ a??ustament ta’ tnaqqis mhux dovut ta’ VAT imsemmi f’dan l-artikolu japplika wkoll fil-ka? li t-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment peress li t-tran?azzjoni li wasslet sabiex dan ji?i e?er?itat kienet e?entata mill-VAT. G?all-kuntrarju, l-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT g?andhom ji?u interpretati fis-sens li l-mekkani?mu ta’ a??ustament tat-tnaqqis mhux dovut ta’ VAT previst f’dawn l-artikoli ma japplikax f’tali ka?ijiet, b’mod partikolari f’sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li fiha t-tnaqqis tal-VAT imwettaq inizjalment ma kienx i??ustifikat sa fejn din kienet tran?azzjoni ta’ provvista ta’ artijiet e?entata mill-VAT.

Fuq it-tielet u r-raba’ domanda

46

Permezz tat-tielet u r-raba’ domanda tag?ha, li je?tie? li ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi essenzjalment jekk id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT marbuta mal-a??ustament ta’ tnaqqis g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li, fil-ka? li t-tnaqqis tal-VAT imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment, dawn jippermettu li ti?i ddeterminata d-data li fiha jitnissel l-obbligu ta’ a??ustament ta’ tnaqqis mhux dovut tal-VAT u l-perijodu li g?alih g?andu jsir dan l-a??ustament.

47

Dawn id-domandi huma marbuta mal-kundizzjonijiet tal-a??ustament tal-VAT. Issa, kif intqal fil-punt 43 tas-sentenza odjerna, il-mekkani?mu ta’ a??ustament tal-VAT previst fl-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT ma huwiex applikabbli g?al sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali. Huwa proprju g?al din ir-ra?uni li huma l-Istati Membri li g?andhom jiddeterminaw f’tali ka? il-metodi ta’ dan l-a??ustament, filwaqt li japplikaw l-Artikolu 186 tad-Direttiva tal-VAT.

48

Madankollu, l-Istati Membri g?andhom, meta jadottaw le?i?lazzjoni nazzjonali li tiddetermina dawn il-metodi, josservaw id-dritt tal-Unjoni. F’dawn i?-?irkustanzi, il-Qorti tal-?ustizzja, adita b’talba g?al de?i?joni preliminari, g?andha tipprovdi l-elementi kollha ta’ interpretazzjoni ne?essarji g?all-evalwazzjoni, mill-qorti nazzjonali, tal-konformità ta’ din il-le?i?lazzjoni mad-dritt tal-Unjoni li tieg?u hija ti?gura l-osservanza, b’mod partikolari mal-prin?ipji fundamentali tieg?u (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta’ Mejju 1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, punt 15, u d-Digriet tas-26 ta’ Marzu 2009, Pignataro, C-535/08, mhux ippubblikat, EU:C:2009:204, punt 22).

49

F’dan ir-rigward, SEB bankas issostni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha, li jmur kontra l-prin?ipji ta’ ?ertezza legali u ta’ protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi li jsir a??ustament ta’ tnaqqis ta’ VAT li jikkon?erna tran?azzjoni li saret fl-2007, meta sas-sena 2013, l-awtorità fiskali ddefendiet hija

stess il-perspettiva li din it-tran?azzjoni kienet tran?azzjoni taxxabbli.

50

Madankollu, je?tie?, minn na?a li jitfakkar li l-aspettattivi le?ittimi ma jistg?ux ikunu bba?ati fuq prassi illegali tal-awtorità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' Frar 1986, Vlachou vs Il-Qorti tal-Awdituri, 162/84, EU:C:1986:56, punt 6). Issa, skont id-de?i?joni tar-rinviju, il-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema tal-Litwanja tal-Litwanja) i??ensurat, b?ala bba?ata fuq interpretazzjoni ?baljata tad-dritt nazzjonali, il-prassi amministrattiva li skontha t-tran?azzjoni inkwistjoni ?iet inizjalment ikklassifikata b?ala "tran?azzjoni su??etta g?all-VAT", b'tali mod li t-tnaqqis tal-VAT inizjalment imwettaq kien illegali.

51

Min-na?a l-o?ra, je?tie? li ji?i indikat li l-prin?ipju ta' ?ertezza legali ma jipprekludix prassi amministrattiva tal-awtoritajiet fiskali nazzjonali li tikkonsisti fir-revoka, f'terminu ta' dekadenza, ta' de?i?joni li biha huma rrikonoxxew favur il-persuna taxxabbli dritt g?al tnaqqis tal-VAT billi jitolbuha din it-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Ottubru 2016, Nigl et, C-340/15, EU:C:2016:764, punt 48 u l-?urisprudenza ??itata).

52

Madankollu, dan il-prin?ipju je?i?i li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fid-dawl tad-drittijiet u tal-obbligi tag?ha fil-konfront tal-awtorità fiskali, ma tistax titqieg?ed inkwistjoni b'mod indefinittiv (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punti 46 u l-?urisprudenza ??itata). G?al dik ir-ra?uni, il-fatt li l-punt tat-tluq tat-terminu ta' dekadenza jiddependi fuq ?irkustanzi fortuwiti li fihom ?iet skoperta l-illegalità tat-tnaqqis u li dan ji?i b'mod partikolari ffissat, kif isostni l-Gvern Litwan, fid-data li fiha x-xerrej ir?ieva n-nota ta' kreditu li biha l-bejjieg? irrettifika unilateralment l-ammont li ma jinkludix it-taxxa fuq l-artijiet billi inkluda l-VAT diversi snin wara l-bejg?, jista' jmur kontra l-prin?ipju ta' ?ertezza legali, fatt li g?andu ji?i evalwat mill-qorti nazzjonali.

53

Hemm lok li ting?ata risposta g?at-tielet u r-raba' domanda li l-Artikolu 186 tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li, f'ka? li t-tnaqqis ta' VAT imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment, huma l-Istati Membri li g?andhom jiddeterminaw id-data li fiha jitnissel l-obbligu ta' a??ustament ta' tnaqqis mhux dovut tal-VAT u l-perijodu li g?alih g?andu jsir dan l-a??ustament, b'osservanza tal-prin?ipji tad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari tal-prin?ipji ta' ?ertezza legali u ta' aspettattivi le?ittimi. Hija l-qorti nazzjonali li g?andha tivverifika jekk ?ewx osservati dawn il-prin?ipji f'ka? b?al dak inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

Fuq l-ispejje?

54

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 (L-Ewwel Awla) taqta' u tidde?iedi:

1)

L-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE ta’ 28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-obbligu ta’ a??ustament ta’ tnaqqis mhux dovut ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) imsemmi f’dan l-artikolu japplika wkoll fil-ka? li t-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment peress li t-tran?azzjoni li wasslet sabiex dan ji?i e?er?itat kienet e?entata mill-VAT. G?all-kuntrarju, l-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT g?andhom ji?u interpretati fis-sens li l-mekkani?mu ta’ a??ustament ta’ tnaqqis mhux dovut ta’ VAT previst f’dawn l-artikoli ma japplikax f’tali ka?ijiet, b’mod partikolari f’sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li fiha t-tnaqqis tal-VAT imwettaq inizjalment ma kienx i??ustifikat sa fejn din kienet tran?azzjoni ta’ provvista ta’ artijiet e?entata mill-VAT.

2)

L-Artikolu 186 tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li, f’ka? li t-tnaqqis ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment, huma l-Istati Membri li g?andhom jiddeterminaw id-data li fiha jitnissel l-obbligu ta’ a??ustament ta’ tnaqqis mhux dovut tal-VAT u l-perijodu li g?alih g?andu jsir dan l-a??ustament, b’osservanza tal-prin?ipji tad-dritt tal-Unjoni, b’mod partikolari tal-prin?ipji ta’ ?ertezza legali u ta’ aspettattivi le?ittimi. Hija l-qorti nazzjonali li g?andha tivverifika jekk humiex osservati dawn il-prin?ipji f’ka? b?al dak inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

Firem

(*1) Lingwa tal-kaw?a: il-Litwan.