Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

KOKOTT

Ippre?entati fid-19 ta' Di?embru 2013 (1)

Kaw?a C?107/13

„FIRIN" OOD

vs

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Administrativen sad Veliko Tarnovo (il-Bulgarija)]

"Le?i?lazzjoni fiskali — Taxxa fuq il-valur mi?jud — Direttiva 2006/112/KE — Tnaqqis tat-taxxa tal-input — A??ustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq pagamenti akkont fil-ka? ta' ine?ekuzzjoni tal-provvista"

I – **Introduzzjoni**

1. G?al darba o?ra, il-qrati Bulgari qieg?din jag?mlu domandi lill-Qorti tal-?ustizzja dwar ir-rifjut tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-kuntest ta' allegat frodi tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar 'il quddiem il-"VAT"). Dan il-ka? huwa partikolari g?aliex it-tnaqqis tat-taxxa tal-input ?ie invokat abba?i ta' pagament akkont, minkejja li tali pagament ma ?ie segwit b'ebda prestazzjoni.

2. Il-Qorti tal-?ustizzja g?adha ma indirizzatx il-kun?ett tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input f'tali ?irkustanzi. G?aldaqstant, f'dan il-ka? g?andha tittie?ed inkunsiderazzjoni mhux biss il-?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja fil-qasam tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input f'ka? ta' frodi tal-VAT, liema frodi huwa kultant diffi?li li ji?i identifikat, i?da g?andha wkoll ting?ata risposta g?at-talba g?al interpretazzjoni li sa issa g?adha ma ?ietx indirizzata u li hija ta' interess ?enerali g?ad-dritt dwar il-VAT.

II – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

3. Id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input huwa rregolat mill-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (2) (iktar 'il quddiem, id-"Direttiva dwar il-VAT"):

“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 mll-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;”

4. Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT, ikun hemm lok g?ad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input “meta t-taxxa mnaqqsa ti?i imposta”. Skont l-Artikolu 63, it-taxxa ssir dovuta meta “ti?i imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti”. Madankollu, l-Artikolu 65 jipprovdi din ir-regola spe?jali:

“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.”

5. Id-Direttiva dwar il-VAT tipprevedi l-a??ustament tal-impo?izzjoni tat-taxxa u tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input f’ka?ijiet partikolari. L-a??ustament tal-impo?izzjoni tat-taxxa huwa stabbilit fl-Artikolu 90(1):

“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.”

6. Skont l-Artikolu 184 tad-Direttiva dwar il-VAT “[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”. L-Artikolu 185 tad-Direttiva dwar il-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.”

7. Barra minn hekk, id-Direttiva dwar il-VAT tistabbilixxi regoli dwar “Persuni responsabbli g?all-?las tal-VAT lill-awtoritajiet tat-taxxa” fl-Artikolu 192a *et seq*. Skont ir-regola ba?ika stabbilita fl-Artikolu 193, kull persuna taxxabbli “li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta’ merkanzija jew servizzi [...]” hija responsabbli g?all-?las tal-VAT.

8. F’dan il-kuntest, il-premessa 44 tad-Direttiva dwar il-VAT tipprovdi:

“L-Istati Membri g?andhom ikunu jistg?u jipprovdu li persuna o?ra g?ajr dik so??etta li t?allas il-VAT g?andha tin?amm responsabbli in solidum g?all-?las tag?ha.”

9. G?aldaqstant, l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi wkoll:

“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."

B – *Id-dritt nazzjonali*

10. Skont l-Artikolu 177 tal-Li?i Bulgara dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) 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 sa fejn tkun invokat id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input direttament jew indirettament marbuta mal-VAT dovuta i?da mhux im?allsa.

III – **Il-pro?edura fil-kaw?a prin?ipali u l-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja**

11. Il-kaw?a prin?ipali tikkon?erna avvi? ta' rettifika tat-taxxa, li permezz tieg?u r-rikorrenti Firin OOD (iktar 'il quddiem "Firin") ?iet irrifjutata d-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input minn fattura ma?ru?a minn Agra Plani EOOD (iktar 'il quddiem "Agra Plani").

12. Fl-2010, dawn i?-?ew? partijiet ikkonkludew kuntratt ta' bejg? bejniethom relatat ma' 10 000 tunnellata ta' qam?, minkejja li, skont id-dritt Bulgaru, Agra Plani ma kinitx awtorizzata tikkummer?jalizza fis-suq ta?-?ereali. Agra Plani kellha tikkunsinna l-qam? sa mhux iktar tard mill-31 ta' Di?embru 2012, u Firin kellha t?allas il-prezz tal-bejg?, li kien jammonta g?al BGN 3.6 miljun (madwar EUR 1.8 miljun), minn qabel. Wara li Firin ?allset is-somma ta' BGN 4.17 miljun lil Agra Plani, hija invokat id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input.

13. Din is-somma ?iet immedjatament ittrasferita minn Agra Plani lill-kumpannija York Skay EOOD, allegatament b?ala self, liema kumpannija ttrasferixxiet, fl-istess jum, is-somma ta' BGN 3.6 miljun lil Firin, allegatament b?ala kontribuzzjoni tal-kapital. L-azzjonisti ta' Firin kienu York Skay EOOD kif ukoll persuna fi?ika, li min-na?a tag?ha kienet ukoll l-unika azzjonista ta' Agra Plani.

14. Wara li Agra Plani la kienet ?allset il-VAT dovuta fir-rigward tal-kuntratt ta' bejg? u lanqas ma kkunsinnat il-qam?, u barra minn hekk, kienet ?iet awtomatikament esklu?a mir-re?istru tat-taxxa f'April 2011, l-awtoritajiet fiskali Bulgari talbu lil Firin t?allas lura t-taxxa tal-input li kienet tirri?ulta mill-kuntratt tal-bejg?. Tali awtoritajiet huma tal-fehma li d-dritt g?al tnaqqis inizjali minn pagament akkont ma japplikax jekk il-prestazzjoni miftiehma ma tkunx ?iet ipprovduta. Barra minn hekk, huma jsostnu li l-kuntratt inkwistjoni kien tran?azzjoni fittizja ta' moviment tal-kapital, u g?alhekk Firin kienet taf li, abba?i tal-kuntratt ta' bejg?, ma kinitx ser tit?allas il-VAT dovuta.

15. L-Administrativen sad Veliko Tarnovo, li quddiemha tressqet il-kaw?a dwar ir-rifjut g?ad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input, idde?idiet li tag?mel dawn id-domandi lill-Qorti tal-?ustizzja abba?i tal-Artikolu 267 TFUE:

"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 [dwar il-VAT], 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?"

16. Fil-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, l-awtoritajiet fiskali Bulgari, ir-Repubblika tal-Estonja, ir-Repubblika Taljana u l-Kummissjoni ppre?entaw osservazzjonijiet bil-miktub.

IV – **Evalwazzjoni legali**

17. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi l-erba' domandi tag?ha fir-rigward ta' ?ew? oqsma differenti rregolati mid-Direttiva tal-VAT. Minn na?a, l-ewwel qasam, li hemm riferiment g?alih fl-ewwel, fit-tieni u fit-tielet domanda, jikkon?erna r-rifjut tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input, b'mod partikolari skont ir-rekwi?iti stabbiliti fl-Artikolu 167 *et seq* u fl-Artikolu 184 *et seq* tad-Direttiva tal-VAT. Min-na?a l-o?ra, ir-raba' domanda u parti mit-tielet domanda jikkon?ernaw ir-responsabbiltà *in solidum* tal-persuna taxxabbli g?all-?las tat-taxxa ta' persuna o?ra skont l-Artikolu 205 tad-Direttiva tal-VAT.

18. G?andu ji?i enfasizzat li l-kun?ett ta' rifjut tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input huwa sostanzjalment differenti minn dak tar-responsabbiltà g?all-?las tat-taxxa ta' persuna o?ra. Fil-fatt, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input u r-responsabbiltà tat-taxxa huma su??etti g?al regoli u dispo?izzjonijiet differenti tad-Direttiva tal-VAT.

19. Fid-digriet tar-rinviju tag?ha, il-qorti nazzjonali stess sostniet li l-awtoritajiet fiskali Bulgari ma kkonstatawx ir-responsabbiltà *in solidum* ta' Firin g?at-taxxa dovuta minn Agra Plani, i?da sempli?ement irrifjutawlha d-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input. Skont ?urisprudenza stabbilita, il-Qorti tal-?ustizzja tista' tirrifjuta l-interpretazzjoni mitluba fil-ka? li tali interpretazzjoni ma tkunx manifestament relatata mas-su??ett tal-kaw?a prin?ipali (3). F'dan ir-rigward, id-domandi mag?mula huma inammissibbli inkwantu jikkon?ernaw ir-responsabbiltà *in solidum* ta' persuna taxxabbli g?all-?las ta' taxxa dovuta minn persuna taxxabbli o?ra peress li r-rilevanza ta' dawn id-domandi g?all-pro?edura fil-kaw?a prin?ipali ma tirri?ultax mid-digriet tar-rinviju. Konsegwentement, la g?andha ting?ata risposta g?ar-raba' domanda u lanqas g?at-tielet domanda, sa fejn din tal-a??ar tirreferi wkoll g?all-interpretazzjoni tal-Artikolu 205 tad-Direttiva tal-VAT.

20. Fir-rigward tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, permezz tal-ewwel, tat-tieni u tat-tielet domanda, jekk dan id-dritt g?andux ji?i rrifjutat fil-ka? ta' pagament

akkont li jkun sar abba?i tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT meta l-prestazzjoni ma tkunx ?iet e?egwita (ara iktar ’il quddiem ta?t is-sezzjoni B) u jekk huwiex importanti li l-fornitur jibqa’ responsabbli g?all-?las tal-VAT fir-rigward tan-nuqqas ta’ e?ekuzzjoni tal-prestazzjoni (ara iktar ’il quddiem ta?t is-sezzjoni C). Sabiex nipprovdi lill-qorti nazzjonali b’risposta rilevanti (4), ser nindirizza l-ewwel nett il-kwistjoni dwar f’liema ?irkustanzi g?andu jkun hemm dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input f’ka? ta’ pagament akkont (ara iktar ’il quddiem ta?t is-sezzjoni A)

A – *Id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-ka? ta’ pagament akkont*

21. Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT, ikun hemm lok g?ad-dritt g?al tnaqqis meta t-taxxa li g?andha titnaqqas issir e?i?ibbli. Id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, invokat minn Firin fir-rigward tal-kuntratt ta’ bejg? konklu? ma’ Agra Plani, huwa bba?at fuq il-premessa li l-impo?izzjoni tat-taxxa fuq Agra Plani min-na?a tal-awtoritajiet fiskali kienet saret e?i?ibbli. Skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT, it-taxxa ssir e?i?ibbli biss meta ti?i kkunsinnata l-merkanzija, liema kunsinna i?da ma twettqitx minn Agra Plani.

22. Madankollu, fil-ka? ta’ ?las ta’ pagament akkont fir-rigward ta’ tran?azzjoni taxxabbli, ikun hemm dritt g?all-impo?izzjoni tat-taxxa skont l-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT, kif ukoll dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input hekk kif ji?i e?egwit il-pagament akkont mill-persuna taxxabbli. Ma huwiex ne?essarju li tali pagament ikun limitat g?al parti mill-korrispettiv, i?da huwa wkoll possibbli li jsir g?all-korrispettiv fl-intier tieg?u, b?al f’dan il-ka? (5). Madankollu, skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, l-applikazzjoni tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT te?tie? barra minn hekk li l-informazzjoni kollha rilevanti dwar l-avveniment li jag?ti lok g?all-?las tat-taxxa, ji?ifieri l-kunsinna futura jew il-provvista futura ta’ servizz, tkun di?à mag?rufa u g?alhekk, b’mod partikolari, meta jsir il-pagament akkont g?andhom ikunu ?ew identifikati minn qabel il-prodotti jew is-servizzi inkwistjoni (6).

23. Il-motivazzjoni tar-rinviju g?al de?i?joni preliminari hija bba?ata fuq il-fatt li, indipendentement minn tran?azzjonijiet ta’ ?las sussegwenti, il-korrispettiv tal-fornitur Agra Plani kien effettivament disponibbli u g?alhekk kien hemm pagament akkont fis-sens tal-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT. Barra minn hekk, l-ewwel domanda tassumi li l-kundizzjonijiet dwar i?-?ertezza tal-prestazzjoni li jirri?ultaw mill-?urisprudenza huma ssodisfatti f’dan il-ka?. Il-qorti tar-rinviju tislet il-konklu?joni li Firin hija fil-prin?ipju intitolata g?ad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input.

24. Madankollu, il-qorti tar-rinviju g?andha tie?u inkunsiderazzjoni l-fatt li l-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT ma japplikax jekk it-twettiq tal-prestazzjoni jkun in?ert meta jsir il-?las tal-pagament akkont.

25. G?aldaqstant, f’kaw?a partikolari, il-Qorti tal-?ustizzja ?a?det l-applikabbiltà ta’ din id-dispo?izzjoni g?ar-ra?uni b’mod partikolari li f’dak il-ka? ix-xerrej seta’ f’kull waqt ixolji l-kuntratt unilateralment (7). G?aldaqstant, min?abba tali possibbiltà ta’ xoljiment tal-kuntratt, il-prestazzjoni taxxabbli futura ma kinitx ?erta.

26. Barra minn hekk, skont ?urisprudenza stabbilita, l-Artikolu 65 g?andu ji?i interpretat b’mod strett b?ala deroga mir-regola ?enerali tal-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT (8). Skont l-Artikolu 62(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, avveniment li jag?ti lok g?al ?las g?andu l-ewwel nett jissodisfa l-kundizzjonijiet legali me?tie?a g?all-impo?izzjoni tat-taxxa mill-awtoritajiet fiskali. Minn dan isegwi li t-taxxa tista’ ssir e?i?ibbli fl-istess waqt li jse?? l-avveniment li jag?ti lok g?all-?las, jew wara, i?da ?eneralment mhux qabel (9). Madankollu, fid-dawl tal-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, l-avveniment li jag?ti lok g?al ?las li huwa rilevanti g?all-kaw?a ine?ami jse?? biss meta titwettaq il-provvista ta’ merkanzija. Sa fejn huwa biss fil-ka? ta’ pagament akkont li l-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti li t-taxxa tkun di?à e?i?ibbli qabel ma jse?? l-avveniment li jag?ti lok g?al ?las u g?alhekk qabel ma timmaterjalizza ru?ha r-ra?uni g?at-tassazzjoni, g?andu ji?i mistenni li, ta?t

kundizzjonijiet normali, il-prestazzjoni taxxabbli ser ti?i pprovduta wkoll. Fil-ka? ta’ dubji spe?ifi?i f’dan ir-rigward, l-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT ma japplikax.

27. Tali dubji jistg?u ji?u kkonstatati fil-kaw?a prin?ipali.

28. Dan japplika fir-rigward tal-fatt li fid-digriet tar-rinviju, il-qorti nazzjonali tiddeskrivi l-kuntratt tal-bejg? b?ala parzjalment “fittizzju”. G?alhekk, huwa probabbli li mill-bidu ma kien hemm ebda intenzjoni serja li ssir il-kunsinna tal-qam?.

29. Min-na?a l-o?ra, f’dan il-kuntest g?andu jittie?ed inkunsiderazzjoni wkoll il-fatt li Agra Plani ma kinitx legalment awtorizzata tikkunsinna qam? u g?alhekk il-kuntratt tal-bejg? huwa probabbilment null. Huwa minnu li l-prin?ipju ta’ newtralità fiskali jipprojbixxi li ssir distinzjoni ?enerali bejn tran?azzjonijiet legali u dawk illegali (10). Madankollu, projbizzjoni stabbilita mil-li?i fir-rigward tal-prestazzjoni tista’ tqajjem dubju, fil-mument meta jsir il-pagament akkont, dwar jekk tali prestazzjoni tkunx effettivament ser titwettaq.

30. Peress li dawn i?-?ew? fatturi jikkon?ernaw il-fatti jew l-interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali, dawn g?andhom ji?u kkjarifikati mill-qorti tar-rinviju fil-kaw?a prin?ipali. Sa fejn l-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT ma huwiex applikabbli f’dan il-ka? peress li meta sar il-pagament akkont kien hemm dubji spe?ifi?i rigward it-twettiq sussegwenti tal-prestazzjoni, ma hemmx lok g?al dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-ka? ta’ pagament akkont fis-sens tal-Artikolu 167 ikkunsidrat flimkien mal-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu, g?all-finijiet tar-risposta g?ad-domandi preliminari, ser nassumi iktar ’il quddiem li tali dritt je?isti fir-rigward ta’ Firin.

B – *Rifjut tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-ka? tal-ine?ekuzzjoni tal-prestazzjoni*

31. Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-ka? ta’ pagament akkont, li jag?ti lok g?all-applikazzjoni tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT, japplikax wkoll meta l-prestazzjoni taxxabbli ma tkunx twettqet sussegwentement.

32. F’dan il-kuntest, il-partijiet sostnew li, skont ?urisprudenza stabbilita, id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input g?andu ji?i mi??ud jekk ji?i stabbilit, abba?i ta’ provi o??ettivi, li dan id-dritt ikun qieg?ed ji?i invokat bi frodi jew b’abbu?. Dan ikun il-ka? meta l-persuna taxxabbli nfisha tkun responsabbli g?all-frodi jew jekk kienet taf jew kien imissha tkun taf li pparte?ipat fi tran?azzjoni li tinvolvi l-eva?joni tal-VAT (11).

33. Madankollu, il-kwistjoni dwar jekk id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input g?andux ji?i rrifjutat min?abba frodi tqajjem lo?ikament il-kwistjoni preliminari dwar jekk skont id-dispo?izzjonijiet ?enerali — u g?aldaqstant indipendentement mill-frodi identifikat f’ka? partikolari — tali dritt je?istix. G?alhekk, f’dan il-ka?, g?andu qabelxejn ji?i kkjarifikat jekk id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input skont l-Artikolu 184 *et seq* g?andux ji?i a??ustat fil-ka? li, wara li jkun sar pagament akkont skont l-Artikolu 65, il-prestazzjoni effettivament ma titwettaqx sussegwentement.

34. Skont l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input g?andu ji?i a??ustat b’mod partikolari meta l-fatturi li jittie?du inkunsiderazzjoni fid-determinazzjoni tal-ammont li g?andu jitnaqqas jinbidlu wara li tkun ?iet sottomessa d-dikjarazzjoni tat-taxxa. Kif di?à sostnejt fid-dettall fil-kuntest tal-Kaw?a TETS Haskovo, il-kwistjoni hawnhekk hija, fost o?rajn, dwar jekk l-aspettattivi dwar id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input effettivament immaterjalizzawx iktar tard (12).

35. Fost il-fatturi li g?andhom jittie?du inkunsiderazzjoni fil-ka? inkwistjoni waqt id-determinazzjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, fir-rigward ta’ pagament akkont fis-sens tal-Artikolu

65 tad-Direttiva dwar il-VAT — hemm inklu?, kif di?à ?ie sostnut (13) — dak tal-aspettattiva li, f'kundizzjonijiet normali, il-prestazzjoni taxxabbli ser titwettaq. G?andu ji?i rrilevat li tali aspettattiva ma tkunx iktar possibbli meta jkun hemm probabbiltà kbira li l-prestazzjoni taxxabbli ma tkunx ser titwettaq, u g?alhekk ikun hemm bidliet fil-fatturi rilevanti g?at-tnaqqis tat-taxxa tal-input. G?aldaqstant, fil-ka? fejn jista' jitqies li t-twettiq tal-prestazzjoni probabbilment mhux ser ise??, fil-prin?ipju, skont l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input jista' ji?i a??ustat. Dan g?andu ji?i kkjarifikat mill-qorti tar-rinviju fil-kaw?a prin?ipali.

36. L-e??ezzjoni stabbilita fl-Artikolu 185(2) tad-Direttiva dwar il-VAT ma tipprekludix l-a??ustament tat-taxxa. F'tali artikolu hemm riferiment g?al diversi ka?ijiet fejn ma g?andux ikun hemm a??ustament tat-taxxa. Madankollu, tali artikolu ma jirreferix g?all-ine?ekuzzjoni ta' prestazzjoni wara li jkun sar pagament akkont.

37. G?aldaqstant, ir-risposta li g?andha ting?ata g?all-ewwel domanda preliminari g?andha tkun li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input f'ka? ta' pagament akkont, li jag?ti lok g?all-applikazzjoni tal-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT, g?andu ji?i a??ustat jekk il-prestazzjoni taxxabbli ma sse??x sussegwentement.

C – *Rabta mal-a??ustament tar-responsabbiltà g?all-?las tat-taxxa*

38. Permezz tat-tieni u tat-tielet domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi wkoll jekk, fid-dawl tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali f'dan il-ka?, l-a??ustament tat-taxxa jiddependix mill-possibbiltà o??ettiva li jsir a??ustament tar-responsabbiltà tat-taxxa korrispondenti. Fil-fatt, jekk ir-responsabbiltà g?all-?las tat-taxxa ma ti?ix a??ustata, minkejja li ji?i a??ustat it-tnaqqis tat-taxxa tal-input, l-awtoritajiet fiskali jistg?u jir?ievu ammont ikbar minn dak li kien ikun normalment il-ka?.

39. Il-prin?ipju ta' newtralità fiskali ma huwiex biss l-espressjoni spe?ifika tal-prin?ipju ta' ugwaljanza fid-dritt tal-VAT, i?da jimplika wkoll li, permezz tal-mekkani?mu tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, kull negozjant jin?eles mir-responsabbiltà tieg?u g?all-?las tal-VAT dovuta jew im?allsa abba?i tal-attività ekonomika tieg?u (14). Ir-responsabbiltà fuq il-persuna taxxabbli, li tmur kontra s-sistema, hija possibbli f'din is-sitwazzjoni sa fejn il-kumpannija fornitur Agra Plani tista' tintalab t?allas il-VAT, filwaqt li l-kokontraenti tag?ha Firin fil-fatt wettqet pagament akkont, i?da g?andu ji?i a??ustat it-tnaqqis tat-taxxa tal-input.

40. F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li, f'sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni, l-obbligu ta' ?las tal-VAT huwa bba?at fuq ?ew? motivi.

41. L-ewwel nett, kif sostnew korrettament il-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, il-fornitur huwa responsabbli g?all-?las tal-VAT skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, kif indikata minnu fil-fattura. Skont ?urisprudenza stabbilita, din ir-responsabbiltà g?all-?las tat-taxxa tista' madankollu ti?i a??ustata mill-fornitur ta?t ?ertu kundizzjonijiet (15), peress li l-a??ustament ma jistax ji?i esklu? min?abba l-fatt li l-fornitur ma jkunx i?jed irre?istrat b?ala taxxabbli fil-mument tal-a??ustament (16). Madankollu, sa fejn dan ma jkunx il-ka?, il-VAT tibqa' dovuta, filwaqt li kif intwera iktar 'il fuq, fil-prin?ipju, it-tnaqqis korrispondenti g?andu ji?i a??ustat.

42. G?aldaqstant, fis-sentenzi Stroy trans u LVK, il-Qorti tal-?ustizzja di?à stabbilixxiet li negozjanti li jipparte?ipaw fi tran?azzjonijiet ma g?andhomx ne?essarjament ji?u ttrattati bl-istess mod, fil-ka? li l-emettenti tal-fattura ma tkunx a??ustat il-fattura. Skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-emettenti tal-fattura huwa responsabbli g?all-?las tal-VAT li hemm riferiment g?aliha fil-fattura anki meta t-tran?azzjoni ma tkunx twettqet, i?da f'tali ka?, id-destinatarju tal-fattura ma jkollu ebda dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input (17).

43. It-tieni nett, f'dan il-ka?, il-fornitur huwa madankollu responsabbli g?all-?las tal-VAT ukoll

skont l-Artikolu 193 flimkien mal-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT, fid-dawl tal-pagament akkont. Fil-prin?ipju, din it-taxxa tista' ti?i rrinunzjata skont l-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT permezz tat-tnaqqis tal-ba?i taxxabbli. Madankollu, ma huwiex ?ar jekk dan huwiex possibbli ming?ajr il-?las lura tal-pagament akkont. F'dan ir-rigward, is-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja fil-Kaw?a Freemans tista' tinftiehem fis-sens li (18), b'mod ?enerali, tnaqqis tal-ba?i taxxabbli je?i?i li l-pagament akkont li jit?allas lill-persuna taxxabbli effettivament jit?allas lura (19). Fil-ka? li l-fornitur ma j?allasx lura l-pagament akkont, ir-responsabbiltà g?all-?las tat-taxxa tista' — kuntrarjament g?all-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT — ma tkunx a??ustata, anki jekk it-tnaqqis tat-taxxa jista' ji?i a??ustat simultanjament.

44. F'dan ir-rigward, g?andhom ji?u kkunsidrati ?ew? aspetti.

45. Minn na?a, g?andu ji?i rrilevat li, skont il-?urisprudenza, b'mod ?enerali ma jistax jitqies kontestabbli l-fatt li jkun hemm responsabbiltà g?all-?las tat-taxxa anki fil-ka? fejn id-dritt korrispondenti g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input ma jkunx jista' ji?i invokat. G?alhekk, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, *inter alia*, fis-sentenza Petroma Transports, li l-impo?izzjoni tat-taxxa ma hijiex dipendenti mill-fatt li d-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input ikun effettivament e?er?itat. G?aldaqstant, il-VAT tista' ti?i imposta fuq tran?azzjonijiet anki fil-ka? fejn id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input korrispondenti ma jkunx jista' ji?i invokat min?abba ?balji formali fil-fattura (20).

46. Min-na?a l-o?ra, tqum madankollu l-kwistjoni dwar jekk l-a??ustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, b'mod partikolari fil-ka? ta' pagament akkont, je?i?ix il-?las lura tal-pagament akkont. Minn na?a, dan jissodisfa r-rekwi?iti tal-a??ustament tal-ba?i taxxabbli u g?alhekk tal-a??ustament tar-responsabbiltà g?all-?las tat-taxxa. Min-na?a l-o?ra, fil-ka? ta' ine?ekuzzjoni tal-prestazzjoni min-na?a tal-fornitur tag?ha, il-persuna li g?andha dritt g?at-tnaqqis tat-taxxa tal-input ma ??arrabx telf ekwiparabbli g?all-parti taxxabbli tal-?las tal-pagament akkont.

47. Indipendentement minn jekk ir-rekwi?iti stabbiliti fis-sentenza Freemans japplikawx ukoll fil-ka? ta' ?las ta' pagament akkont, ir-rekwi?iti g?all-a??ustament tal-ba?i taxxabbli skont l-Artikolu 90 u r-rekwi?iti tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input skont l-Artikolu 184 *et seq* tad-Direttiva dwar il-VAT huma madankollu differenti. G?alhekk, il-Qorti tal-?ustizzja fakkret fis-sentenza Freemans li, skont ?urisprudenza stabbilita, il-valur taxxabbli definittiv huwa mag?mul mill-korrispettiv effettivament ir?evut (21). Madankollu, prin?ipju ekwivalenti, li jipprovdi li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input hija marbuta mat-twettiq effettiv tal-prestazzjoni, ma japplikax g?ad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input. Dan jirri?ulta b'mod evidenti mill-fatt li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jeskludi fil-prin?ipju l-a??ustament tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las s?i? jew parzjali. F'dan il-ka?, il-persuna taxxabbli ??omm id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input, minkejja li tali persuna lanqas tkun g?adha ?allset.

48. Barra minn hekk, skont il-prin?ipju ta' newtralità fiskali, fil-ka? ta' ?las ta' pagament akkont, ma huwiex ne?essarju li ji?i a??ustat id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input sa fejn il-pagament akkont ma jkunx t?allas lura. Il-Qorti tal-?ustizzja di?à kkonstatat li huwa kompatibbli mal-prin?ipju ta' newtralità fiskali l-fatt li d-destinatarju ta' prestazzjoni jista' jressaq azzjoni ?ivili g?al rimbors kontra l-fornitur sempli?ement sabiex ji?gura l-interessi finanzjarji tieg?u (22).

49. G?andu jitfakkar li s-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a Reemtsma Cigarettenfabriken, fejn il-Qorti tal-?ustizzja madankollu rrikonoxxiet, fir-rigward tad-destinatarju tal-prestazzjoni, dritt dirett g?ar-restituzzjoni tal-ammonti m?allsa indebitament b?ala VAT lill-awtoritajiet fiskali fil-ka? fejn il-kokontraenti ma jkunx jista' jwettaq il-prestazzjoni, ma tistax ti?i pparagunata mas-sitwazzjoni inkwistjoni, fejn l-awtoritajiet fiskali ma r?evew ebda VAT. F'dan ir-rigward, ir-Repubblika Taljana ?ustament sostniet li r-rifjut tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input flimkien man-nuqqas ta' ?las tat-taxxa dovuta sempli?ement g?andu l-effett, fil-kaw?a inkwistjoni, li ji?i evitat li l-awtoritajiet fiskali j?arrbu telf, u mhux li ji?i evitat il-?bir illegali tal-VAT. Il-fatt li, fil-ka? inkwistjoni, it-telf ji??arrab, *a contrario*

, mid-destinatarju eventwali tal-prestazzjoni, liema destinatarju probabbilment ma rkuprax il-pagament akkont tieg?u, huwa dovut g?a?-?irkustanza li d-destinatarju stess g?a?el il-kokontraenti tieg?u u li kien xjentement assuma r-riskju marbut ma' pagament akkont.

50. G?aldaqstant, b?ala konklu?joni, ir-risposta g?at-tieni u g?at-tielet domanda tal-qorti tar-rinviju g?andha tkun li l-a??ustament tad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input la jiddependi mill-a??ustament tar-responsabbiltà g?all-?las tat-taxxa korrispondenti u lanqas mill-?las lura tal-pagament akkont.

V – **Konklu?joni**

51. Fid-dawl ta' dak li ntqal nipproponi li r-risposti tal-Administrativen sad Veliko Tarnovo g?ad-domandi mag?mula jkunu kif ?ej:

1. L-aspettattiva li, ta?t kundizzjonijiet normali, il-prestazzjoni taxxabbli tkun ser titwettaq, tikkostitwixxi rekwi?it g?all-impo?izzjoni tat-taxxa skont l-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT.

2. Skont l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-ka? ta' pagament akkont fis-sens tal-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT g?andu ji?i a??ustat jekk il-prestazzjoni taxxabbli ma tkunx se??et sussegwentement. L-a??ustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input la jiddependi mill-a??ustament tar-responsabbiltà g?all-?las tat-taxxa korrispondenti u lanqas mill-?las lura tal-pagament akkont.

1 – Lingwa ori?inali: il-?ermani?.

2 – ?U L 347, p. 1.

3 – Sentenza tal-11 ta' April 2013, Della Rocca (C?290/12, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

4 – Dwar din il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja ara s-sentenzi tal-20 ta' Marzu 1986, Tissier (35/85, ?abra p. 1207, punt 9), u tat-30 ta' Mejju 2013, Worten (C?342/12, punt 30).

5 – Sentenzi tad-19 ta' Di?embru 2012, Orfey (C?549/11, punt 37), u tas-7 ta' Marzu 2013, Efir (C?19/12, punt 39).

6 – Sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C?419/02, ?abra p. I?1685, punt 48); tas-16 ta' Di?embru 2010, MacDonald Resorts (C?270/09, ?abra p. I?13179, punt 31); tat-3 ta' Mejju 2012, Lebara (C?520/10, punt 26); tad-19 ta' Di?embru 2012, Orfey (C?549/11, punt 28), u tas-7 ta' Marzu 2013, Efir (C?19/12, punt 32).

7 – Ara s-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C?419/02, ?abra p. I?1685, punt 51).

8 – Sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C?419/02, ?abra p. I?1685, punt 45), u tad-19 ta' Di?embru 2012, Orfey (C?549/11, punt 32).

9 – Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C-419/02, ?abra p. I?1685, punt 46.

10 – Ara s-sentenzi tal-11 ta' ?unju 1998, Fischer (C?283/95, ?abra p. I?3369, punt 22), u tas-7 ta' Marzu 2013, GfBk (C?275/11, punt 32).

11 – Ara s-sentenza tat-18 ta’ Lulju 2013, Evita-K (C?78/12, punt 39 *et seq* u l-?urisprudenza ??itata).

12 – Ara l-konklu?jonijiet tal-14 ta’ ?unju 2012, TETS Haskovo (C?234/11, punti 25 sa 28).

13 Ara iktar ’il fuq, punti 24 *et seq*.

14 – Ara s-sentenza tal-15 ta’ Novembru 2012, Zimmermann (C?174/11, punti 46 sa 48 u l-?urisprudenza ??itata).

15 – Ara s-sentenza tal-11 ta’ April 2013, “Rusedespred” (C?138/12, punti 25 sa 27 u l-?urisprudenza ??itata).

16 – Ara s-sentenza tal-11 ta’ April 2013, “Rusedespred” (C?138/12, punti 25 sa 27 u l-?urisprudenza ??itata).

17 – Sentenzi tal-31 ta’ Jannar 2013, Stroy trans (C?642/11, punti 41 *et seq*) u tal-31 ta’ Jannar 2013, LVK (C?643/11, punti 46 *et seq*).

18 – Ara, f’dan is-sens, is-sentenza tal-Bundesfinanzhof, tat-2 ta’ Settembru 2010, V R 34/09, punt 17 li tirreferi g?as-sentenza tal-Bundesfinanzhof tat-18 ta’ Settembru 2008, V R 56/06, punt 43 *et seq*.

19 – Ara s-sentenza tad-29 ta’ Mejju 2001, Freemans (C?86/99, ?abra p. I?4167, punt 35).

20 – Ara s-sentenza tat-8 ta’ Mejju 2013, Petroma Transports *et* (C?271/12, punti 41 sa 43).

21 Ara s-sentenza tal-15 ta’ Marzu 2007, Reemtsma Cigarattenfabriken (C-35/05, ?abra p. I-2425, punt 39).

22 – Ara s-sentenza tal-15 ta’ Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, ?abra p. I?2425, punt 39).