Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

KOKOTT

ippre?entati fl?4 ta’ ?unju 2020 (1)

Kaw?a C?335/19

E. Sp. z o.o. Sp. k.

vs

Minister Finansów

(talba g?al de?i?joni preliminari mressqa min-Naczelny S?d Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja))

“Talba g?al de?i?joni preliminari – Li?i dwar it-taxxa – VAT – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 90 u Artikolu 185 – Tnaqqis tal-ammont taxxabbli – Nuqqas ta’ ?las totali jew parzjali tal-prezz – ?tie?a tal-assenza tal-insolvenza jew tal-likwidazzjoni tal-benefi?jarju tas-servizz – A??ustament korrispondenti tat-tnaqqis inizjali – Data tal-a??ustament”

I. Introduzzjoni

1. F’liema ?irkustanzi tista’ persuna taxxabbli ta??usta d-dejn fiskali tag?ha jekk il-parti kontraenti tag?ha ma tkunx ?allsitha? Din hija, fl-a??ar mill-a??ar, domanda li impenjat lill-Qorti tal-?ustizzja kemm?il darba (2). Hija tqajjem problema fundamentali ta’ sistema fiskali indiretta, b’mod partikolari meta ?ew? kumpanniji jkunu involuti. Fil-fatt, l-a??ustament tad-dejn fiskali tal-fornitur jikkorrispondi g?all-a??ustament ta’ tnaqqis tat-taxxa tal-input imwettaq di?à mill-benefi?jarju tas-servizz. Dan l-a??ar a??ustament ifalli regolarment meta l-benefi?jarju tas-servizz ikun jinsab fi pro?edura ta’ insolvenza jew ikun ?ie likwidat di?à. B’ri?ultat ta’ dan, l-Istat isofri telf.

2. Il-le?i?latur Pollakk jeskludi dan ir-riskju ta’ telf ta’ d?ul mit-taxxa billi jippermetti a??ustament tad-dejn fiskali tal-fornitur biss jekk il-benefi?jarju ma jkunx g?adu jinsab, fil-mument tal-a??ustament, fi pro?edura ta’ insolvenza jew likwidazzjoni. B’dan il-mod, il-fornitur jitg?abba bir-riskju li jkollu dejn fiskali li huwa lanqas biss seta’ ji?bor. Il-Qorti tal-?ustizzja g?andha tidde?iedi jekk dan huwiex kompatibbli mal-funzjoni tieg?u ta’ “kollettur tat-taxxa f’isem l-Istat” (3).

3. I?da l-interess le?ittimu tal-Polonja u tal-Unjoni, li jevitaw l-assenza tal-VAT, jista’ ji?i m?ares permezz ta’ mezzi o?ra wkoll. G?aldaqstant, il-Qorti tal-?ustizzja g?andha tag?mel u?u minn din it-talba g?al de?i?joni preliminari sabiex tie?u de?i?joni wkoll fil-mument ta’ a??ustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input lill-benefi?jarju meta dan tal-a??ar ikun g?adu ma ?allasx il-

korrispettiv u g?alhekk ikun g?adu ma ?allasx il-VAT.

II. **Il-kuntest ?uridiku**

A. **Id-dritt tal-Unjoni**

4. L-Artikoli 73, 90, 184, 185 u 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat?28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar ’il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”) jistabbilixxu l-qafas tad-dritt tal-Unjoni (4).

5. L-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT jistabbilixxi l-ammont taxxabbli:

“Fir-rigward tal-provvista ta’ merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli g?andu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ?las miksub jew li g?andu jinkiseb mill-fornitur, g?all-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklu?i s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista.”

6. L-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi l-emenda retroattiva tal-ammont taxxabbli u l-konsegwenzi legali g?all-fornitur:

“(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.

(2) Fil-ka? ta’ nuqqas ta' ?las totali jew parzjali, l-Istati Membri jistg?u jidderogaw mill-paragrafu 1.”

7. L-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT jikkon?ernaw l-a??ustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input tal-benefi?jarju f’ka? ta’ emendi retroattivi. L-Artikolu 184 jipprevedi:

“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 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.”

9. L-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi possibbiltajiet g?all-Istati Membri fil-?lieda kontra l-eva?joni tat-taxxa, e??.:

"L-Istati Membri jistg?u jimponu obbligi o?rajn li jidhrulhom me?tie?a biex ji?guraw il-?bir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, so??ett g?all-?tie?a ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domesti?i u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jag?tux lok g?al formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

L-g?a?la skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintu?a biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3."

B. **Id-dritt Pollakk**

10. Dawn id-dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni ?ew implimentati fid-dritt Pollakk permezz tal-Ustawa o podatku od towarów i us?ug (il-Li?i dwar it-Taxxa fuq l-O??etti u s-Servizzi, Dz. U. 2011, Nru 177, intestatura 1054, kif emendata, iktar 'il quddiem il-"Li?i dwar il-VAT") tal?11 ta' Marzu 2004.

11. Skont l-Artikolu 89a tal-Li?i dwar il-VAT:

"(1) Il-persuna taxxabbli tista' ta??usta l-ammont taxxabbli u t-taxxa dovuta fuq il-provvista ta' o??etti u servizzi mwettqa fit-territorju tal-pajji? fir-rigward ta' djun li n-natura irrekuperabbli tag?hom ?iet stabbilita b'mod kredibbli. L-a??ustament jirrigwarda wkoll l-ammont taxxabbli u l-ammont ta' taxxa li ma japplikax g?all-parti tal-ammont tad-dejn li n-natura irrekuperabbli tieg?u ?iet stabbilita b'mod kredibbli.

(1a) L-impossibbiltà ta' rkuprar tad-dejn hija kkunsidrata b?ala stabbilita b'mod kredibbli jekk dan id-dejn ma jkunx t?allas jew ?ie ttrasferit fi kwalunkwe forma fi ?mien 150 jum mill-iskadenza tat-terminu g?all-?las tieg?u stabbilit permezz ta' kuntratt jew fattura.

(2) Il-paragrafu 1 g?andu japplika meta ji?u ssodisfatti r-rekwi?iti li ?ejjin:

1) Il-provvista ta' o??etti jew servizzi ssir lil persuna taxxabbli msemmija fl-Artikolu 15(1), li hija rre?istrata b?ala persuna su??etta g?all-VAT b'mod attiv u li la tinsab fi pro?edura ta' insolvenza u lanqas ta' likwidazzjoni;

[…]

3) Lejlet is-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tat-taxxa li tinkludi l-a??ustament imsemmi fil-paragrafu 1,

a) il-kreditur u d-debitur huma rre?istrati b?ala persuni su??etti g?all-VAT b'mod attiv,

b) id-debitur la jsib ru?u fi pro?edura ta' insolvenza u lanqas ta' likwidazzjoni;

[…]

5) g?addew inqas minn sentejn mill-?ru? tal-fattura li ti??ertifika d-dejn, mill-a??ar tas-sena ta' fatturazzjoni;

(3) L-a??ustament imsemmi fil-paragrafu 1 jista' jsir permezz tad-dikjarazzjoni tat-taxxa relatata mal-perijodu tal-?las li g?alih l-impossibbiltà ta' rkuprar tad-dejn hija rrikonoxxuta b?ala kredibbli, bil-kundizzjoni li dan id-dejn la jkun t?allas u lanqas ?ie ttrasferit bi kwalunkwe mod mill-kreditur qabel id-data tas-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tat-taxxa relatata ma' dan il-perijodu.

(4) Meta d-dejn ikun t?allas jew ikun ?ie ttrasferit bi kwalunkwe mod wara s-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tat-taxxa li permezz tag?ha jkun sar l-a??ustament imsemmi fil-paragrafu 1, il-kreditur

huwa marbut li j?id l-ammont taxxabbli u l-ammont tat-taxxa dovuta fil-bilan? g?all-perijodu li matulu d-dejn ikun t?allas jew ?ie ttrasferit. Jekk id-dejn ikun t?allas parzjalment, l-ammont taxxabbli u l-ammont tat-taxxa dovuta g?andhom ji?u mi?juda b'mod korrispondenti mal-parti li tkun ?iet im?allsa.

(5) Il-kreditur g?andu l-obbligu, apparti dak tas-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tat-taxxa li permezz tag?ha huwa jwettaq l-a??ustament imsemmi fil-paragrafu 1, li jinforma lill-kap tal-awtorità tat-taxxa responsabbli dwar l-a??ustament, kif ukoll g?andu jindika l-ammonti a??ustati u d-debitur.

[…]

(7) Id-dispo?izzjonijiet tal-paragrafi 1 sa 5 ma g?andhomx japplikaw fejn ikun hemm relazzjoni bejn il-kreditur u d-debitur b?al dik imsemmija fl-Artikolu 32(2) sa (4).

(8) Il-Ministru kompetenti fil-qasam tal-finanzi pubbli?i jistabbilixxi, permezz ta' le?i?lazzjoni, il-mudell tal-komunikazzjoni msemmija fil-paragrafu 5 […]".

12. L-Artikolu 89b tal-Li?i dwar il-VAT jipprevedi:

"(1) Jekk, fi ?mien 150 jum mill-iskadenza tat-terminu g?all-?las stabbilit mill-kuntratt jew mill-fattura, id-dejn li jirri?ulta minn fattura relatata mal-provvista ta' o??etti jew servizzi fit-territorju tal-pajji? ma tit?allasx, id-debitur huwa obbligat ja??usta t-taxxa tal-input imnaqqsa, li tirri?ulta minn din il-fattura, fil-bilan? tal-kontijiet g?all-perijodu li fih il-150 jum wara l-iskadenza tat-terminu g?all-?las stabbilit mill-kuntratt jew mill-fattura jkun g?adda.

(1a) Il-paragrafu 1 ma g?andux japplika jekk id-debitur ikun ?allas id-dejn mhux iktar tard mill-a??ar jum tal-perijodu tal-?las li matulu l-150 jum wara l-iskadenza tat-terminu g?all-?las ta' dan id-dejn ikun g?adda.

[…]

(2) Fil-ka? ta' ?las parzjali tad-dejn fi ?mien il-150 jum mill-iskadenza tat-terminu g?all-?las stabbilit mill-kuntratt jew mill-fattura, l-a??ustament jirrigwarda t-taxxa tal-input relatata mal-parti mhux im?allsa tad-dejn. Il-paragrafu 1a huwa applikabbli kif xieraq.

[…]

(4) Jekk id-dejn jit?allas skont l-a??ustament imsemmi fil-paragrafu 1, il-persuna taxxabbli tkun intitolata li ??id l-ammont tat-taxxa tal-input, li jidher fil-bilan? tal-kontijiet g?all-perijodu li matulu jkun t?allas id-dejn, bl-ammont tat-taxxa msemmi fil-paragrafu 1. Jekk parti mid-dejn tkun t?allset, it-taxxa tal-input im?allsa fuq din il-parti tista' ti?died kif xieraq.

[…]

(6) Jekk ji?i kkonstatat li l-persuna taxxabbli naqset milli twettaq l-obbligu msemmi fil-paragrafu 1, il-kap tal-awtorità tat-taxxa jew l-awtorità ta' kontroll fiskali jistabbilixxu dejn fiskali addizzjonali li jikkorrispondi g?al 30 % tal-ammont tat-taxxa li jirri?ulta mill-fatturi mhux im?allsa u li ma ?iex a??ustat skont il-paragrafu 1. L-ebda dejn fiskali addizzjonali ma g?andu ji?i impost fuq persuni fi?i?i li jkunu ?atja ta' reat jew ksur fiskali bl-istess att."

III. **Il?fatti u l-pro?edura g?al de?i?joni preliminari**

13. Il-kaw?a li wasslet g?at-talba g?al de?i?joni preliminari hija bba?ata fuq applikazzjoni ta' E.

sp. z o.o. (ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, iktar ’il quddiem ir-“rikorrenti”) sabiex tinkiseb interpretazzjoni individwali ming?and il-Minister Finansów (il-Ministru tal-Finanzi, il-Polonja).

14. Ir-rikorrenti hija rre?istrata b?ala persuna su??etta g?all-VAT b’mod attiv. Hija tipprovdi servizzi ta’ konsulenza bi ?las dwar it-taxxa lill-operaturi ekonomi?i barranin, fost o?rajn. Ir-rikorrenti pprovdiet fattura lil wa?da minnhom li tinkludi l-VAT g?as-servizzi ta’ konsulenza dwar it-taxxa pprovduti u ntaxxati fit-territorju nazzjonali. Il-klijent tag?ha kien irre?istrat b?ala persuna taxxabbli su??etta g?all-VAT b’mod attiv fi?-?mien tal-provvista tas-servizzi u la kien jinsab fi pro?edura ta’ insolvenza u lanqas ta’ likwidazzjoni. Sas-sottomissjoni tal-applikazzjoni g?al interpretazzjoni individwali, ir-rikorrenti kienet baqg?et ma r?evietx il-korrispettiv iffatturat. Wara l-fatturazzjoni, ma kinux g?addew iktar minn sentejn. Madankollu, it-terminu g?all-?las mog?ti nqabe? b’iktar minn 150 jum.

15. Fil-mument tal-applikazzjoni g?al interpretazzjoni individwali, id-debitur tad-dejn kien g?adu rre?istrat b?ala persuna taxxabbli su??etta g?all-VAT b’mod attiv, i?da sadanittant dan da?al fi pro?ess ta’ likwidazzjoni. Fl-applikazzjoni tag?ha g?al interpretazzjoni individwali, ir-rikorrenti riedet tkun taf jekk, f’din is-sitwazzjoni, kienx possibbli li ji?i a??ustat l-ammont taxxabbli u, g?aldaqstant, tkun tista’ ti?i a??ustata wkoll it-taxxa dovuta fuq il-provvista ta’ servizzi fit-territorju nazzjonali.

16. B’de?i?joni tat?12 ta’ Jannar 2015, il-Ministru tal-Finanzi kkonstata li dan ma kienx possibbli. Huwa sostna li, skont il-punt 3 tal-Artikolu 89a(2) tal-Li?i dwar il-VAT, il-fatt li d-debitur tad-dejn jinsab fi pro?ess ta’ likwidazzjoni jipprekludi a??ustament tal-ammont taxxabbli u, g?aldaqstant, tat-taxxa dovuta wkoll. Peress li r-regola prevista fl-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT hija fakultattiva g?all-Istati Membri, l-Artikolu 89a tal-Li?i dwar il-VAT ma jmurx kontra l-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT.

17. Ir-rikorrenti ppre?entat rikors kontra din id-de?i?joni quddiem il-Wojewódzki S?d Administracyjny w Szczecinie (il-Qorti Amministrattiva Provin?jali ta’ Szczecin, il-Polonja). Ir-rikorrenti appellat fil-kassazzjoni kontra s-sentenza ta’ ?a?da. Huwa f’dawn i?-?irkustanzi li n-Naczelny S?d Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja) idde?idiet li tissospendi l-pro?edura quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja, fil-kuntest tal-pro?edura g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, i?-?ew? domandi li ?ejjin:

“1) Id-Direttiva tal-Kunsill [2006/112], b’mod partikolari l-Artikolu 90(2) tag?ha, tawtorizza, fid-dawl tal-prin?ipji ta’ newtralità fiskali u ta’ proporzjonalità, l-introduzzjoni, fid-dritt nazzjonali, ta’ dispo?izzjonijiet li jillimitaw il-possibbiltà li l-ammont taxxabbli jitnaqqas fil-ka? ta’ nuqqas ta’ ?las parzjali jew totali, skont l-istatus fiskali partikolari tad-debitur u tal-kreditur?

2) B’mod iktar partikolari, id-dritt tal-Unjoni jipprekludi l-istabbiliment, fid-dritt nazzjonali, ta’ regoli li jippermettu ‘tnaqqis g?al djun irrekuperabbli’ sakemm, fid-data tal-e?ekuzzjoni tal-provvista ta’ servizzi jew tal-kunsinna ta’ o??etti, kif ukoll fil-jum li jippre?edi l-jum li fih ti?i ppre?entata r-regolarizzazzjoni tad-dikjarazzjoni fiskali inti?a sabiex jittie?ed benefi??ju mill-imsemmi tnaqqis

– id-debitur ma jkunx su??ett g?al pro?edura ta’ insolvenza jew ta’ stral??

– il-kreditur u d-debitur ikunu rre?istrati b?ala persuni su??etti g?all-VAT?”

18. Fil-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja ?ew sottomessi osservazzjonijiet bil-miktub mir-rikorrenti, mill-Polonja u mill-Kummissjoni Ewropea.

IV. **Evalwazzjoni ?uridika**

A. **Fuq id-domandi preliminari**

19. Permezz ta?-?ew? domandi tag?ha, li, fil-fehma tal-Kummissjoni, jistg?u jing?ataw risposta komuni, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar l-interpretazzjoni li g?andha ting?ata lill-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT. B'mod iktar pre?i?, hija tixtieq tkun taf jekk din id-dispo?izzjoni tipprekludix dispo?izzjoni b?al dik prevista fl-Artikolu 89a tal-Li?i dwar il-VAT. Skont din tal-a??ar, korrezzjoni tal-ammont taxxabbli hija esklu?a minkejja n-nuqqas ta' ?las tal-korrispettiv miftiehem fil-ka? ta' insolvenza jew ta' re?istrazzjoni nieqsa tal-benefi?jarju tas-servizz.

20. Madankollu, sa fejn id-domandi mag?mula mill-qorti tar-rinviju jirrigwardaw il-fatt li d-debitur tad-dejn (ji?ifieri l-benefi?jarju) ma jkunx g?adu rre?istrat iktar b?ala persuna taxxabbli attiva fil-mument tal-a??ustament, id-domandi huma ipoteti?i u, g?aldaqstant, inammissibbli (5). Mill-fatti mi?juba g?all-attenzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li, kemm fil-mument tal-e?ekuzzjoni tas-servizz kif ukoll fil-mument tal-applikazzjoni, id-debitur tar-rikorrenti kien persuna taxxabbli rre?istrata b'mod attiv. Huwa biss sa fejn id-domandi jirrigwardaw il-fatt li l-benefi?jarju di?à jinsab fi pro?edura ta' insolvenza jew ta' likwidazzjoni li dawn id-domandi huma ammissibbli.

21. Ir-risposta g?al dawn id-domandi tiddependi b'mod determinanti fuq l-g?an tal-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT (ara t-Taqsima B). Dan jillimita l-possibbiltajiet g?all-Istati Membri li jillimitaw korrezzjoni tal-ammont taxxabbli. Minkejja li l-Qorti tal-?ustizzja kienet idde?idiet darba fil-passat li l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti lill-Istati Membri, fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las tal-prezz tax-xiri, li jidde?iedu "jekk tali tnaqqis ma jkunx permess f'din is-sitwazzjoni" (6), din id-de?i?joni ?iet ?viluppata permezz ta' de?i?jonijiet sussegwenti (7) (ara t-Taqsima C). F'dan ir-rigward, l-Istati Membri jen?tie?u li dejjem ji??ustifikaw ir-restrizzjonijiet fuq l-a??ustament tal-ammont taxxabbli min-na?a tal-persuna taxxabbli li qieg?da tipprovdi servizz (ara t-Taqsima D).

22. Madankollu, il-qorti tar-rinviju tistaqsi essenzjalment dwar jekk u kif il-le?i?latur nazzjonali jista' jevita, konformement mad-dritt tal-Unjoni, riskju sistematiku ta' telf tal-VAT fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las u ta' insolvenza sussegwenti tal-benefi?jarju tas-servizz. G?al dan il-g?an, isir riferiment, b'mod komplementari, g?all-Artikolu 185 tad-Direttiva dwar il-VAT (ara t-Taqsima E).

B. **Fuq l-g?an tal-korrezzjoni tal-ammont taxxabbli**

23. Jidher li hemm qbil fuq il-punt tat-tluq: ?ertament, il-VAT hija dovuta mill-kumpannija fornitri?i. Madankollu, te?isti ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja li l-VAT hija taxxa indiretta fuq il-konsum, li g?andu j?allasha l-konsumatur finali (8). F'dan ir-rigward, il-kumpannija taxxabbli ta?ixxi biss b?ala "kollettur tat-taxxa f'isem l-Istat u fl-interess tat-Te?or" (9). Id-dejn fiskali tal-kumpannija fornitri?i g?andu g?alhekk funzjoni purament teknika li tirri?ulta biss mill-forma ta' ?bir indirett tal-VAT.

24. Minn perspettiva materjali, il-VAT, b?ala taxxa ?enerali fuq il-konsum, hija inti?a li tintaxxa mhux il-kumpannija fornitri?i, i?da l-kapa?ità tal-konsumatur, li timmanifesta ru?ha fix-xiri ta' assi ma?suba sabiex jinkiseb u?u konsumabbli (10). Dan huwa partikolarment ?ar fir-regola prevista fl-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT. Skont dan l-artikolu, l-ammont taxxabbli jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi l-valur tal-korrispettiv "miksub jew li g?andu jinkiseb" mill-fornitur tas-servizzi.

25. Konsegwentement, il-Qorti tal-?ustizzja (11) kemm?il darba dde?idiet b'mod espli?itu li "l-ammont li jservi b?ala l-ammont taxxabbli g?all-VAT li g?andha tin?abar mill-awtoritajiet tat-taxxa, ma jistax je??edi l-korrispettiv effettivament im?allas mill-konsumatur finali li huwa l-ba?i g?all-kalkolu tal-VAT sostnuta definittivament minnu".

26. G?aldaqstant, jekk il-kumpannija li tipprovdi s-servizz ma tit?allasx mill-benefi?jarju, hija

lanqas ma tkun materjalment responsabbli g?all-?las tal-VAT. Il-fatt li jing?ata lok g?all-impo?izzjoni tal-VAT ma huwiex rilevanti g?aliex, fl-a??ar mill-a??ar, l-imprenditur ma jkunx ipprovda kunsinna jew servizz ie?or bi ?las fis-sens tal-Artikolu 2 tad-Direttiva dwar il-VAT.

27. F’dan ir-rigward, ma huwiex fondat it-t?assib tal-qorti tar-rinviju li, fir-rigward ta’ a??ustament tal-ammont taxxabbli fil-ka? ta’ nuqqas ta’ ?las tal-prezz, ise?? konsum finali mhux intaxxat. Fl-assenza ta’ ?las, lanqas ma hemm “konsum finali” taxxabbli, lil hinn min-nuqqasijiet imsemmija fl-Artikoli 16 u 26 tad-Direttiva dwar il-VAT, peress li l-benefi?jarju ma jkun iddedika ebda assi g?al dan il-g?an.

28. G?andha ssir distinzjoni bejn it-teknika ta’ tassazzjoni u l-impo?izzjoni materjali. Skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT, it-taxxa ti?i imposta meta titwettaq il-provvista tal-o??etti jew tas-servizzi. Ma huwiex de?i?iv f’dan ir-rigward li x-xerrej ikun ?allas ukoll il-korrispettiv (l-hekk imsejja? prin?ipju ta’ tassazzjoni tad-dejn stipulat). Kif huwa evidenti, din it-teknika tal-impo?izzjoni tat-taxxa hija bba?ata fuq il-pre?unzjoni li normalment il-korrispettiv miftiehem fil-fatt ma jdumx ma jit?allas wara li ti?i pprovduta kunsinna jew servizz ie?or.

29. I?da meta skont id-dritt materjali ti?i ntaxxata biss in-nefqa *effettiva* inkorsa mill-benefi?jarju g?al o??etti jew servizzi, filwaqt li t-teknika tat-tassazzjoni tie?u inkunsiderazzjoni biss in-nefqa *miftiehma*, f’xi mument i?-?ew? sistemi g?andhom ji?u rrikon?iljati. Dan huwa ?gurat permezz tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jipprovdi li d-dejn fiskali inizjali tal-impri?a g?andu ji?i kkorre?ut b’mod korrispondenti.

30. Huwa lo?ikament konformi ma’ ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja li l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jikkostitwixxi l-espressjoni ta’ prin?ipju fundamentali tad-Direttiva dwar il-VAT li jipprovdi li l-ammont taxxabbli huwa kkostitwit mill-korrispettiv effettivament ir?evut. Minn dan il-prin?ipju jirri?ulta li l-awtorità tat-taxxa ma tistax ti?bor b?ala VAT ammont og?la minn dak im?allas lill-persuna taxxabbli (12).

31. G?alhekk, l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jikkostitwixxi l-korrispettiv me?tie? g?at-teknika ta’ tassazzjoni stabbilita fl-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT (l-hekk imsejja? prin?ipju ta’ tassazzjoni tad-dejn stipulat) (13). Dan jobbliga lill-Istat Membru jnaqqas l-ammont taxxabbli b’mod korrispondenti (14).

C. **Fuq l-assenza tas-setg?a tal-Istati Membri sabiex jeskludu tnaqqis tal-ammont taxxabbli fil-ka? ta’ nuqqas ta’ ?las**

32. Konsegwentement, fis-sentenza tag?ha Goldsmiths, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li deroga minn dan il-prin?ipju fundamentali stabbilit fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jen?tie? li ti?i ??ustifikata sabiex il-mi?uri adottati mill-Istati Membri abba?i tal-Artikolu 90(2) tad-Direttiva dwar il-VAT ma jippre?udikawx l-g?an tal-armonizzazzjoni fiskali (15).

33. Minkejja dan, fis-sentenza Almos Agrárkülkereskedelmi, il-Qorti tal-?ustizzja spjegat ukoll li l-persuni taxxabbli ma jistg?ux jinvokaw, abba?i tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, dritt g?at-tnaqqis tal-ammont taxxabbli g?all-VAT tag?hom fil-ka? ta’ nuqqas ta’ ?las tal-prezz, meta l-Istat Membru kkon?ernat kellu l-intenzjoni li japplika d-deroga pprovduta fl-Artikolu 90(2) tal-imsemmija direttiva (16). F’dik is-sentenza, is-Seba’ Awla ?iedet li d-Direttiva dwar il-VAT “[riedet tag?ti lil kull Stat Membru] l-g?a?la li jiddetermina jekk is-sitwazzjoni ta’ nuqqas ta’ ?las tal-prezz tax-xiri, li, minnha nnifisha, (…) ma tqeg?edx lill-partijiet fis-sitwazzjoni tal-bidu tag?hom, jag?ti d-dritt g?al tnaqqis tal-valur taxxabbli kif xieraq ta?t il-kundizzjonijiet li jistabbilixxi huwa stess, jew ukoll jekk tali tnaqqis ma jkunx permess f’din is-sitwazzjoni” (17).

34. Madankollu, kif il-Qorti tal-?ustizzja di?à rrilevat fid-de?i?joni tag?ha Di Maura (18) u

f'de?i?jonijiet sussegwenti (19), din is-sentenza ma tistax ti?i interpretata fis-sens li l-Istati Membri jistg?u jeskludu kull tnaqqis tal-ammont taxxabbli g?all-VAT.

35. Madankollu, l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti lill-Istati Membri li jidderogaw mill-Artikolu 90(1), fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las totali jew parzjali tal-prezz. Madankollu, minn na?a, mill-elementi le?i?lattivi dwar id-dispo?izzjoni pre?edenti identika jirri?ulta li din is-setg?a kienet prevista biss sabiex ji?u evitati l-abbu?i (20). Min-na?a l-o?ra, kif di?à dde?idiet il-Qorti tal-?ustizzja (21), din il-possibbiltà ta' deroga, fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las totali jew parzjali, hija bba?ata biss fuq il-kunsiderazzjoni li, f'?erti ?irkustanzi u min?abba s-sitwazzjoni legali e?istenti fl-Istat Membru kkon?ernat, jista' jkun diffi?li li ji?i vverifikat jekk il-korrispettiv huwiex definittiv jew provvi?orju biss.

36. Minn dan isegwi li l-e?er?izzju ta' tali setg?a ta' deroga jen?tie? li ji?i ??ustifikat sabiex il-mi?uri adottati mill-Istati Membri g?all-implimentazzjoni tag?ha ma jfixklux l-g?an ta' armonizzazzjoni fiskali mfittex mid-Direttiva dwar il-VAT (22). Minn dan isegwi wkoll li s-setg?a ta' deroga ma tippermettix lill-Istati Membri jeskludu purament u sempli?ement it-tnaqqis tal-ammont taxxabbli g?all-VAT fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las (23).

37. Li ji?i ammess li l-Istati Membri jkunu jistg?u jeskludu kull tnaqqis tal-ammont taxxabbli g?all-VAT imur ukoll kontra l-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT. Minn dan jirri?ulta b'mod partikolari li, fil-kapa?ità tieg?u b?ala kollettur tat-taxxa f'isem l-Istat, l-imprenditur jen?tie? li jin?eles kompletament mill-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i kollha tieg?u f'isem l-Istat (24). Ma' dan ji?diedu, kif di?à indikajt fil-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?a Di Maura (25), id-drittijiet fundamentali tal-persuna taxxabbli li tipprovdi servizzi. Dawn qatt ma g?andhom ji?u ppre?udikati ?lief b'mod proporzjonat (it-tieni sentenza tal-Artikolu 52(1) tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea) (26).

38. F'dan ir-rigward, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja tista' ti?i dedotta ?erta distinzjoni fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk ir-restrizzjonijiet g?all-a??ustament tal-ammont taxxabbli jistg?ux ji?u ??ustifikati u kif fis-sens tal-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-fatt, il-Qorti tal-?ustizzja tag?mel distinzjoni bejn l-aspetti materjali (g?ad-derogi (27) fis-sens tal-Artikolu 90(2) tad-Direttiva dwar il-VAT) u l-aspetti formali (li jirrigwardaw il-kundizzjonijiet (28) imsemmija fl-Artikolu 90(1) tad-Direttiva dwar il-VAT). Madankollu, kemm id-derogi kif ukoll il-kundizzjonijiet previsti mill-Istati Membri jen?tie?u li jkunu proporzjonati (29).

39. Deroga materjali fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las tal-prezz jen?tie? li ne?essarjament tirrigwarda l-in?ertezza dwar "jekk il-korrispettiv huwiex definittiv jew provvi?orju biss" (30).

40. Min-na?a l-o?ra, fuq il-livell formali, jistg?u ji?u imposti kundizzjonijiet iktar ?enerali sabiex ji?i ?gurat il-?bir korrett tat-taxxa u sabiex ti?i evitata l-frodi. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja, pere?empju, di?à dde?idiet li konferma mill-benefi?jarju tar-ri?ezzjoni ta' fattura (31) b'a??ustament jew il-komunikazzjoni lill-benefi?jarju dwar l-a??ustament previst tal-ammont taxxabbli (32) jistg?u, b?ala prin?ipju, jikkostitwixxu kundizzjonijiet possibbli sabiex jitnaqqas id-dejn fiskali tieg?u.

D. **Fuq il-?ustifikazzjoni tar-restrizzjoni g?all-a??ustament tal-ammont taxxabbli**

41. F'dan il-ka?, il-le?i?latur Pollakk issu??etta l-a??ustament tal-ammont taxxabbli (u g?alhekk tad-dejn fiskali wkoll) tal-kumpannija fornitri?i g?all-kundizzjoni li l-benefi?jarju tas-servizz ikun, kemm fil-mument tal-provvista tas-servizz kif ukoll lejlet is-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tat-taxxa a??ustata, persuna taxxabbli rre?istrata li la tinsab fi pro?edura ta' insolvenza u lanqas ta' likwidazzjoni.

42. Manifestament, dan ma jikkostitwixxix sempli?i kundizzjoni formali u ?enerali g?all-a??ustament tal-ammont taxxabbli mill-persuna taxxabbli li tipprovdi s-servizz. Minn na?a, hija ma g?andha ebda effett fuq din il-karatteristika, b'tali mod li ma tistax titqies b?ala sempli?i formalità. Min-na?a l-o?ra, dan ir-rekwi?it jeskludi, *fih innifsu*, korrezzjoni tal-ammont taxxabbli meta kunsinni jew provvisti ta' servizzi ji?u pprovduti lil kumpannija li, avolja e?istenti, tinsab fil-kuntest ta' pro?edura ta' insolvenza jew ta' likwidazzjoni.

43. Id-Direttiva dwar il-VAT tassumi li t-taxxa hija dovuta fuq tali provvisti u servizzi. Bl-istess mod, l-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT b?ala prin?ipju fundamentali (ara l-punt 30 iktar 'il fuq), jassumi li hemm il-possibbiltà ta' a??ustament tal-ammont taxxabbli ta' tali kunsinni u provvisti ta' servizzi meta l-korrispettiv ma jit?allasx kompletament jew parzjalment. L-esklu?joni ta' din il-possibbiltà g?al tali kunsinni u servizzi ma hijiex g?alhekk, kuntrarjament g?al dak li ssostni l-Polonja, sempli?i kundizzjoni formali, i?da deroga materjali.

44. Sabiex ti?i a??ettata, din id-deroga materjali g?andha g?alhekk tikkon?erna, fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las tal-prezz, l-in?ertezza dwar "jekk il-korrispettiv huwiex definittiv jew provvi?orju biss" (33). Madankollu, dan ma huwiex il-ka?.

45. B?alma l-Qorti tal-?ustizzja rrilevat di?à fil-kaw?a A?PACK CZ s.r.o. (34) u kif ?ustament tenfasizza l-Kummissjoni, il-fatt li l-benefi?jarju tas-servizz jinsab fi pro?edura ta' insolvenza huwa pjuttost element li jikkonferma n-natura definittiva tan-nuqqas ta' ?las. L-istess japplika g?all-fatt li l-benefi?jarju jinsab fil-likwidazzjoni. Limitazzjoni tal-a??ustament tal-ammont taxxabbli la hija possibbli u lanqas proporzjonata fil-ka?ijiet fejn ikun kwa?i ?ert li l-korrispettiv miftiehem ser jibqa' definittivament assenti.

46. Dan jg?odd iktar u iktar peress li, fid-dritt Pollakk, il-kundizzjoni ba?ika g?al a??ustament tal-ammont taxxabbli hija terminu ta' 150 jum li matulu, minkejja l-iskadenza, il-?las ma jkunx sar. Il-kwistjoni dwar jekk prefinanzjament tal-VAT fuq perijodu ta' 5 xhur jistax, fi kwalunkwe ka?, jitqies b?ala proporzjonat ma huwiex ne?essarju f'dan il-ka?. Fil-fatt, f'sitwazzjoni fejn il-korrispettiv ma jkunx t?allas g?al 150 jum u fejn il-benefi?jarju jkun di?à jinsab fil-likwidazzjoni, ma jkunx hemm iktar in?ertezza dwar in-natura definittiva tan-nuqqas ta' ?las.

47. Bl-istess mod, anki l-mi?uri li l-Istati Membri jistg?u jadottaw skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT, sabiex ji?guraw il-?bir korrett tat-taxxa u sabiex jipprevjenu l-eva?joni, ma g?andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jil?qu tali g?anijiet u ma g?andhomx jikkompromettu n-newtralità tal-VAT (35). Kif di?à dde?idiet il-Qorti tal-?ustizzja, responsabbiltà o??ettiva tal-persuna taxxabbli sa minn data ta' skadenza partikolari (f'dan il-ka? il-ftu? tal-pro?edura ta' insolvenza jew ta' likwidazzjoni) tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex ji?u ppre?ervati l-aspettattivi tat-Te?or (36). Madankollu, ikun hemm responsabbiltà o??ettiva jekk il-persuna taxxabbli li tipprovdi servizz ma tkunx tista' ta??usta d-dejn fiskali tag?ha minkejja n-nuqqas ta' ?las tal-prezz.

48. Barra minn hekk, ma narax kif il-limitazzjoni tal-a??ustament tad-dejn fiskali minn avveniment partikolari li fuqu l-kumpannija fornitri?i ma g?andha ebda influwenza tista' ti??ieled kontra abbu? tal-VAT.

49. B?ala konklu?joni, l-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT g?alhekk ma jippermettix lill-Istati Membri jeskludu l-a??ustament tad-dejn fiskali tal-persuna taxxabbli li tipprovdi servizzi, min?abba li l-benefi?jarju tas-servizz ikun di?à jinsab, fil-mument tal-e?ekuzzjoni tas-servizzi jew fil-mument tal-a??ustament, fi pro?edura ta' insolvenza jew ta' likwidazzjoni.

E. **Fuq il-prevenzjoni ta’ riskju ta’ telf ta’ d?ul mit-taxxa**

50. Essenzjalment, kif tirrileva l-qorti tar-rinviju, il-le?i?latur Pollakk prin?ipalment ifittex li jevita riskju ta’ telf ta’ d?ul fiskali min?abba l-kapa?ità baxxa ta’ ?las tal-benefi?jarju tas-servizz. Il-Polonja tibba?a g?alhekk l-argument tag?ha essenzjalment, f’din il-pro?edura, fuq il-funzjonament tas-sistema tal-VAT u tal-protezzjoni tal-interessi finanzjarji tal-Polonja u tal-Unjoni wkoll.

51. Din hija problema komuni mqajma f’diversi Stati. Min jassumi r-riskju ta’ insolvenza tal-benefi?jarju fir-rigward tal-VAT, l-Istat jew il-fornitur? Fil-fatt, g?alkemm il-benefi?jarju huwa persuna taxxabbli, l-emenda tal-ammont taxxabbli fir-rigward tal-fornitur fil-fatt twassal, skont l-Artikolu 185 tad-Direttiva dwar il-VAT, g?al korrezzjoni tat-taxxa tal-input fir-rigward tal-benefi?jarju. Dan tal-a??ar huwa wkoll obbligat li ja??usta t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imwettaq indebitament, li jikkorrispondi g?ad-dejn fiskali a??ustat tal-fornitur. L-Istat huwa g?alhekk obbligat li j?allas it-taxxa fir-rigward tal-benefi?jarju tal-provvista.

52. Madankollu, dan il-mekkani?mu jfalli meta l-benefi?jarju jkun jinsab fil-kuntest ta’ pro?edura ta’ insolvenza jew ta’ likwidazzjoni. B?ala regola ?enerali, g?alhekk, ma je?istux iktar mezzi finanzjarji suffi?jenti sabiex ji?i rrimborsat l-ammont tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input di?à dovut lill-Istat. Skont il-qorti tar-rinviju, l-a??ustament tad-dejn fiskali mill-fornitur huwa sa?ansitra “inammissibbli fil-pro?edura ta’ insolvenza”. Minn dan jirri?ulta li, bi spejje? tat-Te?or, kreditur tad-debitur jit?allas u ji?i ssostitwit mill-Istat. Dan jillimita r-riskju ta’ telf ta’ d?ul fiskali g?all-Istat Membru, anki jekk l-argument huwa fil-parti l-kbira ineffettiv. Lanqas il-fornitur ma ji?i me?lus mill-obbligu. Id-dejn tieg?u ji?i eliminat b?al dak tal-kredituri l-o?ra. Huwa biss l-Istat li jing?aqad b?ala kreditur fir-rigward tad-dritt g?all-korrezzjoni tat-taxxa tal-input, li, madankollu, dan tal-a??ar ?afna drabi ma jkollux valur.

53. Madankollu, dan ir-riskju ta’ telf fiskali, ji?ifieri r-riskju ta’ telf tal-interessi finanzjarji tal-Unjoni u tal-Polonja, jirri?ulta b’mod definittiv minn interpretazzjoni letterali ?afna tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan tal-a??ar jorbot testwalment id-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input tal-benefi?jarju tas-servizz mat-tnissil tad-dejn fiskali fir-rigward tal-fornitur biss. Dritt g?at-tnaqqis tat-taxxa tal-input huwa g?alhekk di?à rrikonoxxut lill-benefi?jarju *qabel* il-?las (l-hekk imsejja? tnaqqis immedjat) (37).

54. Dan it-tnaqqis immedjat g?andu jin?amm sabiex ji?i limitat ir-riskju ta’ inadempjenza tal-Istat u sabiex jittie?ed inkunsiderazzjoni l-interess tal-Istati Membri u tal-Unjoni fil-?bir effettiv tal-VAT. Fil-fatt, l-Istati Membri huma liberi li ja??ustaw it-tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-ka? ta’ nuqqas ta’ ?las tal-korrispettiv fi ?mien xieraq, minflok ma jirrikorru g?all-benefi?jarju tas-servizz b?ala “garanti tal-insolvenza”.

55. Fil-fatt, ir-regola prevista fl-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT titlaq mill-idea li l-benefi?jarju ta’ kunsinna jew ta’ provvista ser i?allas fil-?in, b’tali mod li jkun su??ett g?at-taxxa tal-input f’terminu relattivament qasir ukoll. L-impo?izzjoni tal-VAT hija g?alhekk pre?unta li titwettaq fi ?mien qasir. Min-na?a l-o?ra, il-formulazzjoni ma tippre?i?ax jekk g?andhiex issir e?enzjoni permezz ta’ tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq medda ta’ snin anki fl-assenza ta’ impo?izzjoni tal-VAT.

56. Dan l-a??ar appro?? imur ukoll kontra l-g?an tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input. Fil-fatt, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input jippermetti biss li jitnaqqsu l-ammonti *m?allsa* mill-persuna taxxabbli lill-forrnituri tag?ha stess b?ala VAT relatata mat-tran?azzjoni korrispondenti (38). Qabel tali ?las, ma jkun hemm l-ebda impo?izzjoni (39), u r-“rifu?joni” ta’ taxxa tal-input li tkun g?adha ma t?allsitx hija biss tip ta’ sussidju (40).

57. Barra minn hekk, tali dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq diversi snin sal-korrezzjoni tad-

dejn fiskali mill-kumpannija fornitri?i jkun qieg?ed jistieden l-abbu?i mill-benefi?jarju tas-servizz. Dan imur kontra l-idea tal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jippermetti lill-Istati Membri jipprevedu obbligi sabiex ji?guraw il-?bir korrett tat-taxxa. Tali dritt permanenti g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input ming?ajr impo?izzjoni tal-VAT imur kontra, b'mod partikolari, l-evalwazzjoni tal-Artikolu 325 TFUE li jg?id li l-Istati Membri huma obbligati jipprote?u l-interessi finanzjarji tal-Unjoni.

58. B'mod partikolari, l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi, fost o?rajn, a??ustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, b'mod partikolari meta l-elementi tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input ikunu ?ew emendati wara d-dikjarazzjoni tat-taxxa. Fil-ka? ta' nuqqas ta' ?las, l-Istati Membri jistg?u sa?ansitra je?i?u a??ustament (it-tieni paragrafu). Din il-possibbiltà hija indipendenti mill-fatt li l-fornitur ikun di?à a??usta d-dejn fiskali tieg?u. G?alhekk, skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri jistg?u jipprevedu li l-benefi?jarju tas-servizz, li ma jkunx ?allas il-korrispettiv u li g?alhekk ma jkunx ?allas il-VAT, huwa obbligat, konformement mal-Artikolu 185 tad-Direttiva dwar il-VAT, li ja??usta t-tnaqqis tat-taxxa tal-input tieg?u kemm jista' jkun malajr.

59. F'dan ir-rigward, l-iskadenza ta' perijodu taxxabbli tikkostitwixxi terminu ra?onevoli sabiex ti?i riveduta l-pre?unzjoni ta' ?las immedjat mill-benefi?jarju tas-servizz li fuqu huwa bba?at it-tnaqqis immedjat tat-taxxa tal-input. Fil-mument tad-dikjarazzjoni tat-taxxa li jmiss g?all-perijodu taxxabbli li jmiss (b?ala regola ?enerali xahar wara), huwa stabbilit li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input (fl-assenza ta' impo?izzjoni ta' taxxa) sa issa kien materjalment dovut b'mod in?ust. Dan inaqqas ir-riskju sistematiku ta' telf ta' d?ul tat-taxxa g?al dan l-a??ar perijodu taxxabbli.

60. F'dan ir-rigward, il-kreditur fiskali (f'dan il-ka? il-Polonja) ma huwiex obbligat jistenna li l-benefi?jarju jkun jinsab fi pro?edura ta' insolvenza jew ta' likwidazzjoni, i?da jista' jilqa' g?ar-riskju ta' telf ta' d?ul tat-taxxa iktar kmieni.

61. Fil-ka? li l-benefi?jarju tas-servizz i?allas sussegwentement il-korrispettiv lill-persuna taxxabbli li tipprovdi s-servizz, ikun hemm emenda mill-?did tal-elementi me?uda inkunsiderazzjoni fid-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input. G?aldaqstant hemm lok li jsir a??ustament ?did skont l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva dwar il-VAT. B'dan il-mod ji?i ?gurat li l-benefi?jarju tas-servizz ikun e?entat minn kull impo?izzjoni tal-VAT hekk kif din issir spi?a g?alih. Dan tal-a??ar huwa perfettament konformi mal-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT fl-i?vilupp u l-interpretazzjoni tieg?u mill-Qorti tal-?ustizzja (41).

62. Is-soluzzjoni tal-problema esposta mill-qorti tar-rinviju f'dak li jirrigwarda n-nuqqas ta' ?las tal-korrispettiv bejn ?ew? persuni taxxabbli g?andha g?alhekk titfittex mhux f'limitazzjoni tal-a??ustament tad-dejn fiskali tal-persuna taxxabbli fornitri?i, i?da f'korrezzjoni iktar rapida tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, ming?ajr impo?izzjoni tat-taxxa tal-input fir-rigward tal-benefi?jarju tas-servizz.

V. **Konklu?joni**

63. G?aldaqstant, nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi kif ?ej g?ad-domandi preliminari tan-Naczelny S?d Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja):

L-Artikolu 90 tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud ma jippermettix lill-Istati Membri li jeskludu l-a??ustament tad-dejn fiskali tal-persuna taxxabbli li tipprovdi servizz min?abba li, fil-mument tal-e?ekuzzjoni tas-servizz jew fil-mument tal-a??ustament, il-benefi?jarju tas-servizz ikun di?à jinsab fi pro?eduri ta' insolvenza jew ta' likwidazzjoni. Madankollu, l-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva jippermetti lill-Istati Membri je?i?u, fil-ka? ta' ?las mhux komplut, korrezzjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-perijodu taxxabbli li jmiss.

1 Lingwa ori?inali: il??ermani?.

2 Ara f'dan ir-rigward is-sentenzi tat?3 ta' Lulju 2019, UniCredit Leasing (C?242/18, EU:C:2019:558), tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377), tas?6 ta' Di?embru 2018, Tratave (C?672/17, EU:C:2018:989), tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887), tat?2 ta' Lulju 2015, NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440), tat?3 ta' Settembru 2014, GMAC UK (C?589/12, EU:C:2014:2131), tal?15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328), tas?26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40), u tat?3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339).

3 Ara s-sentenzi tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 23), tal?21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 21), u tal?20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

4 ?U 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-?U 2007, L 335, p. 60.

5 Ara, fir-rigward ta' din il-konsegwenza legali, fost ?afna o?rajn, is-sentenza tal?14 ta' Frar 2019, Vetsch Int. Transporte (C?531/17, EU:C:2019:114, punt 45).

6 Sentenza tal?15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, punt 25).

7 Ara b'mod partikolari s-sentenzi tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 20 *et seq.*), tat?22 ta' Frar 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punt 35 *et seq.*), u tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 20 *et seq.*).

8 Sentenzi tas?7 ta' Novembru 2013, Tulic? u Plavo?in (C?249/12 u C?250/12, EU:C:2013:722, punt 34), u tal?24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punt 19), kif ukoll id-digriet tad?9 ta' Di?embru 2011, Connoisseur Belgium (C?69/11, mhux ippubblikat, EU:C:2011:825, punt 21).

9 Sentenzi tal?21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 21), u tal?20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

10 Ara pere?empju, is-sentenzi tat?3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C?75/18, EU:C:2020:139, punt 62), tal?11 ta' Ottubru 2007, KÖGÁZ *et* (C?283/06 u C?312/06, EU:C:2007:598, punt 37, "id-determinazzjoni ta' l-ammont tag?ha proporzjonalment g?all-prezz mitlub mill-persuna su??etta g?at-taxxa b?ala ?las g?all-beni jew g?as-servizzi pprovduti minnha"), u tat?18 ta' Di?embru 1997 Landboden?Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, punti 20 u 23).

11 Sentenza tal?24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punt 19), simili g?as-sentenzi tas?16 ta' Jannar 2003, Yorkshire Co?operatives (C?398/99, EU:C:2003:20, punt 19), u tal?15 ta' Ottubru 2002, Il?Kummissjoni vs Il??ermanja (C?427/98, EU:C:2002:581, punt 30), kif ukoll il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Léger fil-kaw?a MyTravel (C?291/03, EU:C:2005:283, punt 69).

12 Sentenzi tat?3 ta' Lulju 2019, UniCredit Leasing (C?242/18, EU:C:2019:558, punt 37), tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 17), tas?6 ta' Di?embru 2018, Tratave (C?672/17, EU:C:2018:989, punt 29), tal?20 ta' Di?embru 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006, punt 32), tat?2 ta' Lulju 2015, NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, punt 35), tat?3 ta' Settembru 2014, GMAC UK (C?589/12, EU:C:2014:2131, punt 37), tas?26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40 punt 27), u tat?3 ta'

Lulju 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339 punt 15).

13 Din l-istess funzjoni tinsab fl-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jikkostitwixxu l-korrispettiv tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input skont il-prin?ipju ta' tassazzjoni tad-dejn stipulat, konformement mal-Artikoli 168 u 178 tad-Direttiva dwar il-VAT, u li jikkorre?u tnaqqis ta' taxxa inizjalment g?oli wisq. B'mod partikolari, l-Artikolu 185(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti li ji?i ggarantit li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input ikun, b'mod definittiv, adattat g?all-ammont reali tal-impo?izzjoni tal-VAT. Il-benefi?jarju tas-servizz, li, fl-assenza ta' ?las tal-korrispettiv, ma huwiex su??ett g?all-VAT, lanqas ma g?andu jin?eles mill-pi? (fittizju) permezz ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input.

14 Ara wkoll, b'mod partikolari, is-sentenzi tat?3 ta' Settembru 2014, GMAC UK (C?589/12, EU:C:2014:2131, punt 31), u tas?26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, punt 26).

15 Sentenza tat?3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

16 Sentenza tal?15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, punt 23).

17 Sentenza tal?15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, punt 25).

18 Sentenza tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 20 *et seq.*, b'mod partikolari punt 23).

19 Sentenzi tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 20 *et seq.*), u tat?22 ta' Frar 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punt 35 *et seq.*).

20 Ara l-?ustifikazzjoni g?all-Artikolu 12 (ammont taxxabbli) fil-pa?na 15 tal-proposta tal-Kummissjoni tal?20 ta' ?unju 1973 (COM(73) 950 final).

21 Sentenzi tat?3 ta' Lulju 2019, UniCredit Leasing (C?242/18, EU:C:2019:558, punt 54 *et seq.*), tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 19), tat?22 ta' Frar 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punt 37), tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 17), u tat?3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339 punt 18).

22 Ara s-sentenzi tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 20), tat?22 ta' Frar 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punt 38), tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 18), u tat?3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

23 Sentenzi tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 20), u tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punti 20 u 21).

24 Sentenzi tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 20), u tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 23).

25 Ara l-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?a Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punt 45 *et seq.*).

26 Il-prefinanzjament tal-VAT jikkon?erna l-libertà professjonali, il-libertà ta' intrapri?a u d-dritt fundamentali g?all-proprjetà (Artikoli 15, 16 u 17 tal-Karta). Barra minn hekk, skont l-Artikolu 20 tal-Karta, te?isti inugwaljanza fil-konfront ta' kumpannija li fir-rigward tag?ha t-taxxa ssir dovuta biss, skont l-Artikolu 66(b) tad-Direttiva dwar il-VAT, wara li ji?i r?evut il-korrispettiv (l-hekk imsej?a

tassazzjoni tal-pagament effettiv).

27 Sentenzi tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 21), tat?22 ta' Frar 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punt 37 *et seq.*), u tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 22).

28 Sentenzi tat?3 ta' Lulju 2019, UniCredit Leasing (C?242/18, EU:C:2019:558, punt 38 *et seq.*), tas?6 ta' Di?embru 2018, Tratave (C?672/17, EU:C:2018:989, punt 32 *et seq.*), u tas?26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, punt 23 *et seq.*).

29 Ara s-sentenzi tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 26), tas?6 ta' Di?embru 2018, Tratave (C?672/17, EU:C:2018:989, punt 33), tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 25), u tas?26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, punt 28).

30 Ara s-sentenza tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 23), simili g?as-sentenzi tat?22 ta' Frar 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punt 40), u tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 22).

31 Sentenza tas?26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, punt 25) – sa fejn dan huwa possibbli ming?ajr wisq kumplikazzjonijiet.

32 Sentenza tas?6 ta' Di?embru 2018, Tratave (C?672/17, EU:C:2018:989, punt 35 *et seq.*). Madankollu, il-kwistjoni tal-irkupru ta' informazzjoni esklu?a ma ?ietx ittrattata f'din l-okka?joni.

33 Ara b'mod partikolari s-sentenzi tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 23), u ara wkoll is-sentenzi tat?22 ta' Frar 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punt 40), u tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 22).

34 Sentenza tat?8 ta' Mejju 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 24).

35 Ara s-sentenza tad?9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punt 62 u l-?urisprudenza ??itata).

36 Sentenzi tas?6 ta' Di?embru 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punt 42), u tal?21 ta' ?unju 2012, Mahagében (C?80/11 u C?142/11, EU:C:2012:373, punt 48).

37 Dan tal-a??ar huwa konformi mal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja; ara, fost ?afna o?rajn, is-sentenza tat?28 ta' Lulju 2011, Il?Kummissjoni vs L?Ungerija (C?274/10, EU:C:2011:530, punt 48).

38 Pere?empju s-sentenza tat?22 ta' Frar 2018, T – 2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punt 24 u l-?urisprudenza ??itata). Ara wkoll is-sentenza tad?29 ta' April 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, fl-a??ar tal-punt 35). ?ertament, il-Qorti tal-?ustizzja tu?a, fil-ver?joni ?ermani?a, l-espressjoni "abgeführt hat" ("?allas" fil-ver?joni bil-Malti). Madankollu, peress li qieg?da tirreferi g?all-benefi?jarju tas-servizz li ma j?allasx il-VAT lill-Uffi??ju tat-Taxxa, i?da j?allasha lill-fornitur, huwa evidenti li hija qieg?da tirreferi g?al dan tal-a??ar. Il-ver?joni Fran?i?a tu?a wkoll l-espressjoni "avoir été acquittée", li tista' ti?i tradotta b'mod korrett b?ala "?ie m?allas". Dan huwa partikolarment ?ar fil-punt 36, fejn it-terminu ?ie tradott korrettement.

39 Ara wkoll il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Campos Sánchez?Bordona fil-kaw?a Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, punt 64): it-tnaqqis tat-taxxa tal-input "ma jistax ji?i sseparat mill-?las tat-taxxa: Jekk il-persuna taxxabbli ma tkunx ?allset il-VAT, li normalment

g?andha tintwera fil-fattura, huwa totalment infondat, b'mod legali u ekonomiku, li din te?er?ita d-dritt tag?ha g?al tnaqqis". Ara wkoll il-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?a Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, punt 44).

40 Dan huwa muri b'mod ?ar fi Stadie, H., f'Rau/Dürrwächter, UStG, Artikolu 15, nota 87 – ver?joni: Mejju 2019.

41 Sentenzi tat?13 ta' Marzu 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, punt 41), u tat?3 ta' Marzu 2005, Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, punt 25 u l-?urisprudenza ??itata).