SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

11 ta' April 2018 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Limitazzjoni tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Aġġustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Provvista ta' art – Klassifikazzjoni żbaljata ta' "attività taxxabbli" – Indikazzjoni tat-taxxa fuq il-fattura inizjali – Modifika ta' din l-indikazzjoni mill-fornitur"

Fil-Kawża C-532/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mil-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema tal-Litwanja tal-Litwanja), permezz ta' deċiżjoni tat-3 ta' Ottubru 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-18 ta' Ottubru 2016, fil-proċedura

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

vs

SEB bankas AB,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

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

Avukat Ġenerali: M. Bobek,

Reġistratur: M. Aleksejev, amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-4 ta' Ottubru 2017,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal SEB bankas AB, minn M. Bielskienė, fil-kwalità tiegħu ta' konsulent legali, assistita minn A. Medelienė, avukat,

– għall-Gvern Litwan, minn D. Kriaučiūnas kif ukoll minn R. Krasuckaitė u J. Prasauskienė, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u J. Jokubauskaitė, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali fis-seduta tal-20 ta' Diċembru 2017

* Lingwa tal-kawża: il-Litwan.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni 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 miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (id-Direttorat Nazzjonali tat-Taxxi fi ħdan il-Ministeru tal-Finanzi tar-Repubblika tal-Litwanja) (iktar 'il quddiem l-"awtorità fiskali") u SEB bankas AB dwar aġġustament fiskali li din il-kumpannija kienet suġġett għalih bil-ħsieb li taġġusta t-tnaqqis, adoperat mill-imsemmija kumpannija, tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) li hija kienet ħallset waqt l-akkwist ta' artijiet.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

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

"1. L-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw bħala persuna taxxabbli lil kull min iwettaq transazzjoni, fuq bażi okkażjonali, li jkollha x'taqsam ma' l-attivitajiet imsemmija fit–tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1) u partikolarment waħda mit-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

(b) il-provvista ta' art għall-bini."

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

"1. L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

k) il-provvista ta' art li ma nbnietx ħlief 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 għandha teffettwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tal-VAT dovuta għal perijodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali ta' VAT li fir-rigward tagħha, matul l-istess perijodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u hu eżerċitat skond l-Artikolu 178.

Madanakollu, l-Istati Membi jistgħu jeħtieġu li persuni taxxabbli li jwettqu transazzjonijiet okkażjonali, kif definiti fl-Artikolu 12, jeżerċitaw id-dritt tagħhom ta' tnaqqis fil-ħin tal-provvista biss."

6 Il-Kapitolu 5 tad-Direttiva tal-VAT, intitolat "Aġġustament tat-tnaqqis", jinkludi, b'mod partikolari, l-Artikoli 184 sa 189.

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

"It-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata."

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

"1. L-aġġustament għandu, b'mod partikolari, isir fejn, wara li ssir id-denunzja tal-VAT, isir xi tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas, per eżempju fejn ix-xirjiet huma kkanċellati jew hu miksub roħs fil-prezzijiet..

2. Bħala deroga mill-paragrafu 1, m'għandu jsir l-ebda aġġustament fil-każ ta' transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa jew fil-każ ta' distruzzjoni, telf jew serq tal–proprjetà li ġie ppruvat jew ikkonfermat kif imiss, jew fil-każ ta' merkanzija riżervata għall-iskop ta' għoti ta' rigali ta' valur żgħir jew ta' l-għoti ta' kampjuni, kif speċifikat fl-Artikolu 16.

Madanakollu, fil-każ ta' transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa jew fil-każ ta' serq, l-Istati Membri jistgħu jeħtieġu li jsir aġġustament."

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

"L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu r-regoli dettaljati għall-applikazzjoni ta' l-Artikoli 184 u 185."

10 L-Artikolu 187 tad-Direttiva tal-VAT huwa redatt kif ġej:

"1. Fil–każ ta' merkanzija kapitali, l-aġġustment għandu jkun mifrux fuq ħames snin inkluża dik meta l-merkanzija kienet akkwistata jew iffabbrikata.

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jibbażaw l-aġġustament fuq perijodu ta' ħames snin sħaħ li jibda miż-żmien meta l-merkanzija hija użata għall-ewwel darba.

Fil–każ ta' proprjetà immobbli akkwistata bħala merkanzija kapitali, il-perijodu ta' aġġustament jista' jiġi estiż sa 20 sena.

2. L-aġġustament annwali għandu jsir biss fir-rigward ta' wieħed minn ħamsa tal-VAT imposta fuq il-merkanzija kapitali, jew, jekk il-perijodu ta' referenza ġie estiż, fir-rigward tal-frazzjoni korrispondenti tiegħu.

L-aġġustament imsemmi fl-ewwel subparagrafu għandu jsir abbażi tal-varjazzjonijet fid-dritt għal tnaqqis fi snin sussegwenti b' relazzjoni għal dik fis-sena li fiha l-merkanzija kienet akkwistata, iffabbrikata jew, fejn hu xieraq, użata għall-ewwel darba."

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

"1. Jekk ipprovduta matul il-perijodu ta' aġġustament, merkanzija kapitali għandha tiġi trattata bħallikieku kienet applikata għal attività ekonomika tal-persuna taxxabbli sa l-iskadenza tal-perijodu ta' aġġustament.

L-attività ekonomika għandha tiġi preżunta bħala kompletament intaxxata f'każijiet fejn il-provvista tal-merkanzija hi ntaxxata..

L-attività ekonomika għandha tkun preżunta bħala kompletament eżenti f'każijiet fejn il-provvista tal-merkanzija kapitali hija eżentati..

2. L-aġġustament previst fil-paragrafu 1għandu jsir darba biss fir-rigward tal-perijodu kollu kopert mill-perijodu ta aġġustament li għad irid jiġi kopert. Madanakollu, fejn il-provvista ta' merkanzija kapitali hi eżenti, l-Istati Membri jistgħu jirrinunzjaw l-ħtieġa għall-aġġustament sa kemm ix-xerrej hu persuna taxxabbli li juża' l-merkanzija kapitali in kwistjoni biss għal transazzjonijiet li għalihom il-VAT tista' titnaqqas."

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

"Għall-finijiet ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikoli 187 sa 191, l-Istati Membri jistgħu jieħdu l-miżuri li ġejjin:

a) jiddefinixxu l-kunċett ta' merkanzija kapitali;

b) jispeċifikaw l-ammont tal-VAT li jrid jittieħed in konsiderazzjoni għall-aġġustament;;

c) jaddottaw kalunkwe miżuri xierqa biex jiżguraw li l-aġġustament ma jwassalx għal kwalunkwe vantaġġ mhux ġustifikat;

d) jippermettu simplifikazzjonijet amministrattivi."

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

"1. Kull persuna taxxabbli għandha tipprezżenta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni kollha meħtieġa biex tinħadem it-taxxa li ġiet imposta u t-tnaqqis li jrid isir inkluż, sa fejn hu meħtieġ biex tkun stabbilita l-bażi tal-valutazzjoni, il-valur totali tat-transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' dawn it-taxxi u tnaqqis u l-valur ta' kwalunkwe transazzjonijiet eżenti."

Id-dritt Litwan

14 L-Artikolu 65 tal-liġi Litwana fuq il-VAT, kif emendata bil-Liġi Nru IX 1960 tal-15 ta' Jannar 2004, intitolat "Regoli ġenerali ta' aġġustament tat-tnaqqis tal-VAT", jipprovdi:

"Meta, wara s-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tal-VAT, relattiva għall-perijodu taxxabbli kkonċernat, il-persuna taxxabbli tkun irritornat parti mill-oġġetti akkwistati jew tkun ingħatat skont addizzjonali mill-fornitur tal-oġġetti jew tas-servizz jew meta l-ammont tal-VAT dovut lill-fornitur tal-oġġetti jew tas-servizz ikun għal xi raġuni ġie ridott, bħal meta l-persuna taxxabbli tkun kisbet rimbors tat-taxxa fuq l-importazzjoni, u meta l-ammont tal-VAT tal-input imħallsa jew fuq l-importazzjoni jkun tnaqqas, it-tnaqqis tal-VAT għandu jiġi aġġustat fid-dikjarazzjoni tal-VAT relattiva għall-perijodu taxxabbli li matulu tkun avverat ruħha ċ-ċirkustanza kkonċernata, billi l-ammont tal-VAT dovut lill-Teżor pubbliku (li għandu jiġi rrimborsat mit-Teżor pubbliku) jiżdied (jonqos) b'konsegwenza ta' dan."

15 L-Artikolu 83(1) ta' din il-liġi jippovdi:

"Meta, wara li tkun ġiet ifformalizzata l-provvista tal-oġġetti jew tas-servizz, jinbidel il-valur taxxabbli jew tinbidel il-kwantità tal-oġġetti jew tas-servizzi fornuti, jingħata skont, l-oġġetti (jew parti mill-oġġetti) jiġu rritornati lill-bejjiegħ, titħassar l-ordni għall-oġġetti (jew parti mill-oġġetti) jew għas-servizzi jew il-korrispettiv dovut mix-xerrej (il-klijent) jinbidel għal xi raġuni oħra, il-persuna li tkun stabbilixxiet id-dokument tal-kontabbiltà inizjali li jifformalizza l-provvista tal-oġġetti jew tas-servizz għandha tistabbilixxi dokument ta' rettifika (ta' kreditu) li jifformalizza dan it-tibdil fiċ-ċirkustanzi. Bi qbil komuni bejn il-partijiet, ir-restituzzjoni tal-oġġetti jew it-tħassir tas-servizz

jistgħu jiġu fformalizzati, mhux b'dokument ta' kreditu stabbilit mill-fornitur tal-beni jew ta' servizzi, iżda b'dokument (nota) ta' debitu stabbilit mix-xerrej (il-klijent), sa fejn dan tal-aħħar huwa suġġett għall-VAT."

16 L-Artikolu 68(1) tal-Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (il-Liġi tar-Repubblika tal-Litwanja fuq l-Amministrazzjoni tat-Taxxa), fil-verżjoni tagħha li tirriżulta mil-Liġi Nru IX-2112, tat-13 ta' April 2004, jipprovdi:

"Bla ħsara għal kull dispożizzjoni kuntrarja f'dan l-artikolu jew fil-liġi dwar it-taxxa kkonċernata, il-persuna taxxabbli jew l-awtorità fiskali jistgħu jikkalkolaw jew jikkalkolaw mill-ġdid l-ammont tat-taxxa iżda biss inkonnessjoni ma' perijodu li ma jeċċedix is-sena kalendarja kurrenti kif ukoll il-ħames snin kalendarji preċedenti, ikkalkolati mill-1 ta' Jannar tas-sena li matulha beda il-kalkolu jew il-kalkolu mill-ġdid tal-ammont tat-taxxa."

17 L-Artikolu 80(1) ta' din il-liġi huwa redatt kif ġej:

"Il-persuna taxxabbli għandha dritt tirrettifika d-dikjarazzjoni fiskali jekk ma jkunx għadu skada t-terminu ta' kalkolu (kalkolu mill-ġdid) tal-ammont tat-taxxa stabbilit fl-Artikolu 68 ta' din il-liġi."

Il-fatti tal-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

18 SEB Lizingas UAB, li l-aventi kawża tagħha hija SEB bankas, li amalgamat magħha fix-xahar ta' Novembru 2013, fix-xahar ta' Marzu 2007, xtrat sitt porzjonijiet art mingħand VKK Investicija bil-prezz ta' 4 800 000 litas Litwani (LTL) jiġifieri madwar EUR 1 387 200, liema prezz jinkludi t-taxxi kollha. Meta saret it-tranżazzjoni, il-partijiet kienu kkunsidraw li peress li din kienet provvista ta' art għall-bini, it-tranżazzjoni kienet suġġetta għall-VAT. Konsegwentement, SEB Lizingas ħallset l-ammont tal-VAT fuq din it-tranżazzjoni u naqqsitu mill-VAT pagabbli għax-xahar ta' Marzu 2007.

19 Simultanjament, SEB Lizingas ikkonċediet il-porzjonijiet lil VKK Investicija taħt kuntratt ta' leasing. Madankollu, peress li din l-aħħar imsemmija kumpannija ma eżegwietx l-obbligi tagħha 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 ħarġet 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 mingħajr it-taxxi u ħarġet fattura ġdida li fiha kien indikat il-prezz pagabbli fl-ammont ta' LTL 4 800 000, mingħajr ebda riferiment għall-VAT. Hija kkunsidrat li t-tranżazzjoni ta' bejgħ inkwistjoni finalment ma kinitx tikkostitwixxi provvista ta' art għall-bini u li għaldaqstant din ma kinitx suġġetta għall-VAT. Għalhekk hija ssottomettiet dikjarazzjoni rrettifikata tal-VAT għax-xahar ta' Marzu 2007.

21 SEB Lizingas, li kienet irrifjutat li tieħu kont tan-nota ta' kreditu u l-fattura l-ġdida u li taġġusta t-tnaqqis imwettaq fix-xahar ta' Marzu 2007 b'mod konformi ma' dawn id-dokumenti, ġiet issuġġettata għal verifika fiskali matul is-sena 2012. Billi qieset li l-provvista tal-artijiet inkwistjoni kienet effettivament tranżazzjoni eżentata, l-awtorità fiskali permezz ta' deċiżjoni tas-16 ta' Mejju 2014, ordnat ir-rimbors tal-ammont tal-VAT imnaqqas indebitament miżjud bl-interessi moratorji u imponiet multa fiskali fuq SEB bankas.

22 SEB bankas ikkontestat dik id-deċiżjoni quddiem il-Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (il-Kummissjoni tat-Tilwim Fiskali mal-Gvern tar-Repubblika tal-Litwanja), li annullat parzjalment din id-deċiżjoni sa fejn din kienet tikkonċerna l-VAT u l-ammonti aċċessorji. L-awtorità fiskali ippreżentat rikors quddiem il-Vilniaus apygardos administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali ta' Vilnius, il-Litwanja) intiż għall-annullament ta' dik il-parti tad-deċiżjoni.

Dik il-qorti ċaħdet dak ir-rikors. L-awtorità fiskali appellat mis-sentenza tal-Vilniaus apygardos administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali ta' Vilnius) quddiem il-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema tal-Litwanja).

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

24 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema tal-Litwanja) iddeċidiet li tissospendi l-kawża quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) F'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża preżenti, 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 miżjud, għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-mekkaniżmu ta' aġġustament tat-tnaqqis previst mill-imsemmija direttiva ma japplikax fil-każijiet fejn it-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment, minħabba li t-tranżazzjoni inkwistjoni kienet tranżazzjoni ta' provvista ta' artijiet eżenti mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT)?

2) Il-fatt li: (1) il-VAT fuq il-prezz tax-xiri ta' artijiet inizjalment ġiet imnaqqsa peress li, b'mod żbaljat, il-prassi tal-amministrazzjoni tat-taxxa kienet tqis il-provvista kkonċernata bħala provvista taxxabbli ta' art għall-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 ħariġlu nota ta' kreditu li tikkoreġi l-ammont tal-VAT imsemmija (speċifikata) fuq il-fattura maħruġa inizjalment, huwa rilevanti għall-finijiet tar-risposta għall-ewwel domanda?

3) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża preżenti, l-Artikoli 184 u/jew 185 tad-Direttiva 2006/112 għandhom jiġu interpretati fis-sens li, fil-każ fejn it-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment minħabba li t-tranżazzjoni kkonċernata ma kinitx suġġetta għall-VAT, hemm lok li jitqies li l-obbligu tal-persuna taxxabbli sabiex taġġusta dan it-tnaqqis tnissel immedjatament, jew dan l-obbligu tnissel biss fil-mument fejn sar magħruf li t-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment?

4) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża preżenti, id-Direttiva 2006/112, u b'mod partikolari l-Artikoli 179, 184 sa 186 u 250 tagħha, għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-ammont aġġustat tal-VAT tal-input deduċibbli għandu jittieħed inkunsiderazzjoni għall-perijodu taxxabbli li matulu tnisslu l-obbligu jew id-dritt tal-persuna taxxabbli sabiex taġġusta t-tnaqqis imwettaq inizjalment minnha?"

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

25 Preliminarjament, jeħtieġ li jitfakkar li l-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi l-obbligu ta' aġġustament 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 jispeċifika li dan l-obbligu japplika, b'mod partikolari, meta jsiru l-modifiki tal-elementi meħuda inkunsiderazzjoni għad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis wara s-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tal-VAT. Il-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu jelenka l-ipoteżijiet li fihom, b'deroga minn dan, ma jkunx hemm lok ta' aġġustament. Skont l-Artikolu 186 tal-imsemmija direttiva, l-Istati Membri għandhom jistabbilixxu r-regoli għall-applikazzjoni tal-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva tal-VAT.

26 B'hekk, id-dispożizzjonijiet tal-imsemmija Artikoli 184 u 185, li jsir riferiment għalihom fl-ewwel domanda preliminari, jistabbilixxu, billi jiddeskrivuh u jiddelimitawh, obbligu ta' aġġustament ta' tnaqqis mhux dovut tal-VAT. Madankollu, dawn bl-ebda mod ma jipprevedu kif għandu jsir dan l-aġġustament.

27 Għall-kuntrarju, l-Artikolu 186 tad-Direttiva tal-VAT tobbliga espressament lil-Istati Membri sabiex jiddefinixxu l-kundizzjonijiet ta' dan l-aġġustament. Huwa biss inkonnessjoni mal-merkanzija kapitali, u, konsegwentement, f'ipoteżi partikolari biss, li l-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedu ċerti modalitajiet għall-aġġustament tat-tnaqqis ta' VAT.

28 Konsegwentement, hemm lok li ssir distinzjoni bejn il-portata tal-obbligu ta' aġġustament stabbilit fl-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT u l-kamp ta' applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' aġġustament deskritt fl-Artikoli 187 sa 189 ta' din id-direttiva.

Fuq l-ewwel u t-tieni domanda

29 Sa fejn il-qorti tar-rinviju tagħmel riferiment, fl-ewwel domanda tagħha, kemm għall-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll għall-mekkaniżmu ta' aġġustament tat-tnaqqis mhux dovut ta' VAT previst minn din id-direttiva, hemm lok li din id-domanda tiġi rriformulata fid-dawl tal-osservazzjonijiet preċedenti.

30 Permezz tal-ewwel u t-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi essenzjalment, minn naħa, jekk l-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li l-obbligu ta' aġġustament ta' tnaqqis mhux dovut ta' VAT stabbilit f'dan l-artikolu, japplika wkoll fil-każ li fih it-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax isir legalment, peress li t-tranżazzjoni li wasslet sabiex dan jiġi eżerċitat kienet eżentata mill-VAT, u, min-naħa l-oħra, jekk l-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li l-mekkaniżmu ta' aġġustament ta' tnaqqis mhux dovut ta' VAT previst f'dawn l-artikoli japplika f'tali każijiet, b'mod partikolari f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li fiha t-tnaqqis tal-VAT imwettaq inizjalment ma kienx iġġustifikat sa fejn din kienet tranżazzjoni ta' provvista ta' artijiet eżentata mill-VAT.

31 Barra minn hekk, din il-qorti tistaqsi fuq l-effett eventwali, għall-finijiet tar-risposta għall-ewwel domanda, taċ-ċirkustanza li, fil-kawża prinċipali, il-VAT relattiva għall-prezz tax-xiri tal-artijiet tħallas u tnaqqas b'mod żbaljat minħabba prassi żbaljata tal-awtorità fiskali kif ukoll minħabba li l-fornitur ta' dawn l-artijiet ħarġet nota ta' kreditu favur ix-xerrej tagħhom li tikkoreġi l-ammont tal-VAT imsemmi fil-fattura maħruġa inizjalment.

32 Fl-ewwel lok, jeħtieġ li jiġi nnotat li l-obbligu ta' aġġustament huwa ddefinit fl-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT bl-iktar mod wiesa' sa fejn "[i]t-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata".

33 Din il-formulazzjoni, fit-teorija, ma teskludi l-ebda ipoteżi prevedibbli ta' tnaqqis mhux dovut. Il-portata ġenerali tal-obbligu ta' aġġustament hija sostnuta mill-elenkar espress ta' eċċezzjonijiet permessi mid-Direttiva tal-VAT fl-Artikolu 185(2) ta' din tal-aħħar.

34 B'mod partikolari, l-ipoteżi li fiha tnaqqis twettaq meta ma kien jeżisti l-ebda dritt għal tnaqqis taqa' taħt l-ewwel sitwazzjoni prevista fl-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT, jiġifieri 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-loġika tas-sistema komuni tal-VAT li d-Direttiva tal-VAT, li essenzjalment irriproduċiet id-dispożizzjonijiet ta' Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta'

taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), tistabbilixxi obbligu ġenerali ta' aġġustament ta' tnaqqis ta' VAT.

36 Minn naħa, dan l-obbligu huwa, fil-fatt, indiviżibbli minn dak, impost fuq kull Stat Membru, li jadotta l-miżuri leġiżlattivi u amministrattivi kollha adatti sabiex jiggarantixxu l-ġbir tal-VAT kollha dovuta fit-territorju tiegħu. Għal dan l-għan, l-Istati Membri huma obbligati jivverifikaw id-dikjarazzjonijiet tal-persuni taxxabbli, il-kontijiet tagħhom u d-dokumenti rilevanti l-oħra kif ukoll li jikkalkolaw u li jiġbru 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-aġġustament ta' tnaqqis mhux iġġustifikat.

37 Min-naħa l-oħra, l-obbligu ġenerali ta' aġġustament ta' tnaqqis mhux iġġustifikat ta' VAT jirriżulta wkoll min-newtralità fiskali tal-VAT, li tikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni ta' VAT implementat mil-leġiżlatur tal-Unjoni f'dan il-qasam (sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 92 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 Fil-fatt, f'din is-sistema, jistgħu jitnaqqsu biss it-taxxi tal-input fuq oġġetti jew servizzi użati mill-persuni taxxabbli għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet intaxxati tagħhom. It-tnaqqis tat-taxxi tal-input huwa marbut mal-ġbir tat-taxxa tal-output. Meta l-beni jew servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli jintużaw għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet eżenti jew li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, ma jista' jkun hemm la l-ġbir 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). Għaldaqstant, il-prinċipju tan-newtralità fiskali tal-VAT ukoll jippreskrivi li t-tnaqqis mhux dovut għandu jiġi rrettifikat fi kwalunkwe każ.

39 Minn dak li ntqal preċedentement jirriżulta li l-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-obbligu ta' aġġustament ta' tnaqqis inġustifikat ta' VAT japplika wkoll fil-każ li t-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment, bħal fil-każ li fih it-tranżazzjoni li tat lok għal tali tnaqqis irriżultat li kienet waħda minn dawk li huma eżentati mill-VAT.

40 Fit-tieni lok u għall-kuntrarju, l-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT ma humiex applikabbli għal tali każ.

41 Fil-fatt, mit-tieni paragrafu tal-Artikolu 187(2) tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li l-aġġustament previst minn din id-dispożizzjoni, inkonnessjoni mal-merkanzija kapitali, għandu jsir skont il-modifiki tad-dritt għal tnaqqis li javveraw ruħhom wara l-akkwist ta' dawn l-oġġetti, tal-fabbrikazzjoni tagħhom jew tal-ewwel użu tagħhom. B'hekk, il-metodi ta' aġġustament deskritti fl-Artikolu 187 tad-Direttiva tal-VAT huma marbuta mal-ipoteżi partikolari, imsemmija fl-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT, ta' modifika li sseħħ wara s-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tal-VAT tal-elementi meħuda inkunsiderazzjoni għad-determinazzjoni tal-ammont ta' tnaqqis. Għaldaqstant, dawn ma jistgħux jiġu implementati sabiex jiġi aġġustat tnaqqis imwettaq fl-assenza *ab initio* ta' kull dritt għal tnaqqis. Barra minn hekk, uħud minn dawk il-metodi, bħall-aġġustament imqassam fuq ħames snin previst fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 187(2) tad-Direttiva tal-VAT, huma manifestament inadatti għal tali ipoteżi. Fir-rigward tal-Artikolu 188 tad-Direttiva tal-VAT, dan tal-aħħar jindirizza l-ipoteżi, iktar speċjali u wkoll differenti, tal-provvista ta' merkanzija kapitali matul il-perijodu ta' aġġustament.

42 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fir-rigward tad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva, li huma essenzjalment identiċi għal dawk tad-Direttiva tal-VAT (sentenza tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punt 31), li l-mekkaniżmu ta' aġġustament previst mis-Sitt Direttiva huwa applikabbli biss jekk ikun jeżisti dritt għal 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 preċedentement jirriżulta li l-mekkaniżmu ta' aġġustament 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 għal tnaqqis. Għaldaqstant, dan il-mekkaniżmu ma huwiex b'mod partikolari applikabbli għal tranżazzjoni ta' provvista ta' artijiet, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li, skont l-indikazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, kienet eżentata mill-VAT u ma kellhiex sussegwentement tagħti lok la għall-ġbir ta' din it-taxxa u lanqas għat-tnaqqis tagħha.

44 F'dawn il-kundizzjonijiet, iċ-ċirkustanzi li, fil-kawża prinċipali, minn naħa, il-VAT relattiva għall-prezz tax-xiri tal-artijiet tħallset u tnaqqset b'mod żbaljat minħabba prassi żbaljata tal-awtorità fiskali kif ukoll, min-naħa l-oħra, il-fornitur ta' dawn l-artijiet ħareġ favur ix-xerrej nota ta' kreditu li tikkoreġi l-ammont tal-VAT imsemmi fil-fattura maħruġa inizjalment bl-ebda mod ma jinċidu fuq l-inapplikabbiltà tal-imsemmi mekkaniżmu.

45 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, hemm lok li tingħata risposta għall-ewwel u t-tieni domanda li l-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-obbligu ta' aġġustament ta' tnaqqis mhux dovut ta' VAT imsemmi f'dan l-artikolu japplika wkoll fil-każ li t-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment peress li t-tranżazzjoni li wasslet sabiex dan jiġi eżerċitat kienet eżentata mill-VAT. Għall-kuntrarju, l-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-mekkaniżmu ta' aġġustament tat-tnaqqis mhux dovut ta' VAT previst f'dawn l-artikoli ma japplikax f'tali każijiet, b'mod partikolari f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li fiha t-tnaqqis tal-VAT imwettaq inizjalment ma kienx iġġustifikat sa fejn din kienet tranżazzjoni ta' provvista ta' artijiet eżentata mill-VAT.

Fuq it-tielet u r-raba' domanda

46 Permezz tat-tielet u r-raba' domanda tagħha, li jeħtieġ li jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi essenzjalment jekk id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT marbuta mal-aġġustament ta' tnaqqis għandhomx jiġu interpretati fis-sens li, fil-każ li t-tnaqqis tal-VAT imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment, dawn jippermettu li tiġi ddeterminata d-data li fiha jitnissel l-obbligu ta' aġġustament ta' tnaqqis mhux dovut tal-VAT u l-perijodu li għalih għandu jsir dan l-aġġustament.

47 Dawn id-domandi huma marbuta mal-kundizzjonijiet tal-aġġustament tal-VAT. Issa, kif intqal fil-punt 43 tas-sentenza odjerna, il-mekkaniżmu ta' aġġustament tal-VAT previst fl-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT ma huwiex applikabbli għal sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Huwa proprju għal din ir-raġuni li huma l-Istati Membri li għandhom jiddeterminaw f'tali każ il-metodi ta' dan l-aġġustament, filwaqt li japplikaw l-Artikolu 186 tad-Direttiva tal-VAT.

48 Madankollu, l-Istati Membri għandhom, meta jadottaw leġiżlazzjoni nazzjonali li tiddetermina dawn il-metodi, josservaw id-dritt tal-Unjoni. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Qorti tal-Ġustizzja, adita b'talba għal deċiżjoni preliminari, għandha tipprovdi l-elementi kollha ta' interpretazzjoni neċessarji għall-evalwazzjoni, mill-qorti nazzjonali, tal-konformità ta' din il-leġiżlazzjoni mad-dritt tal-Unjoni li tiegħu hija tiżgura l-osservanza, b'mod partikolari mal-prinċipji fundamentali tiegħu (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 tagħha, li jmur kontra l-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi li jsir aġġustament ta' tnaqqis ta' VAT li jikkonċerna tranżazzjoni li saret fl-2007, meta sas-sena 2013, l-awtorità fiskali ddefendiet hija stess il-perspettiva li din it-tranżazzjoni kienet tranżazzjoni taxxabbli.

50 Madankollu, jeħtieġ, minn naħa li jitfakkar li l-aspettattivi leġittimi ma jistgħux ikunu bbażati 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-deċiżjoni tar-rinviju, il-Lietuvos vyriausiasis

administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema tal-Litwanja tal-Litwanja) iċċensurat, bħala bbażata fuq interpretazzjoni żbaljata tad-dritt nazzjonali, il-prassi amministrattiva li skontha t-tranżazzjoni inkwistjoni ġiet inizjalment ikklassifikata bħala "tranżazzjoni suġġetta għall-VAT", b'tali mod li t-tnaqqis tal-VAT inizjalment imwettaq kien illegali.

51 Min-naħa l-oħra, jeħtieġ li jiġi indikat li l-prinċipju ta' ċertezza legali ma jipprekludix prassi amministrattiva tal-awtoritajiet fiskali nazzjonali li tikkonsisti fir-revoka, f'terminu ta' dekadenza, ta' deċiżjoni li biha huma rrikonoxxew favur il-persuna taxxabbli dritt għal 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-ġurisprudenza ċċitata).

52 Madankollu, dan il-prinċipju jeżiġi li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fid-dawl tad-drittijiet u tal-obbligi tagħha fil-konfront tal-awtorità fiskali, ma tistax titqiegħed 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-ġurisprudenza ċċitata). Għal dik ir-raġuni, il-fatt li l-punt tat-tluq tat-terminu ta' dekadenza jiddependi fuq ċirkustanzi fortuwiti li fihom ġiet skoperta l-illegalità tat-tnaqqis u li dan jiġi b'mod partikolari ffissat, kif isostni l-Gvern Litwan, fid-data li fiha x-xerrej irċieva n-nota ta' kreditu li biha l-bejjiegħ irrettifika unilateralment l-ammont li ma jinkludix it-taxxa fuq l-artijiet billi inkluda l-VAT diversi snin wara l-bejgħ, jista' jmur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali, fatt li għandu jiġi evalwat mill-qorti nazzjonali.

53 Hemm lok li tingħata risposta għat-tielet u r-raba' domanda li l-Artikolu 186 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'każ li t-tnaqqis ta' VAT imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment, huma l-Istati Membri li għandhom jiddeterminaw id-data li fiha jitnissel l-obbligu ta' aġġustament ta' tnaqqis mhux dovut tal-VAT u l-perijodu li għalih għandu jsir dan l-aġġustament, b'osservanza tal-prinċipji tad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari tal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' aspettattivi leġittimi. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk ġewx osservati dawn il-prinċipji f'każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

Fuq l-ispejjeż

54 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (L-Ewwel Awla) taqta' u tiddeċiedi:

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 miżjud għandu jiġi interpretat fis-sens li l-obbligu ta' aġġustament ta' tnaqqis mhux dovut ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) imsemmi f'dan l-artikolu japplika wkoll fil-każ li t-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment peress li t-tranżazzjoni li wasslet sabiex dan jiġi eżerċitat kienet eżentata mill-VAT. Għall-kuntrarju, l-Artikoli 187 sa 189 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-mekkaniżmu ta' aġġustament ta' tnaqqis mhux dovut ta' VAT previst f'dawn l-artikoli ma japplikax f'tali każijiet, b'mod partikolari f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li fiha t-tnaqqis tal-VAT imwettaq inizjalment ma kienx iġġustifikat sa fejn din kienet tranżazzjoni ta' provvista ta' artijiet eżentata mill-VAT.**

2) **L-Artikolu 186 tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'każ li t-tnaqqis ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment, huma l-Istati Membri li għandhom jiddeterminaw id-data li fiha jitnissel l-obbligu ta' aġġustament ta' tnaqqis mhux dovut tal-VAT u l-perijodu li għalih għandu jsir dan l-aġġustament,**

b'osservanza tal-prinċipji tad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari tal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' aspettattivi leġittimi. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk humiex osservati dawn il-prinċipji f'każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

Firem