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

15 ta' Ottubru 2020*

[Test rettifikat permezz ta' digriet tas-26 ta' Novembru 2020]

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 90 – Tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT – Nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-prezz – Kundizzjonijiet imposti minn leġiżlazzjoni nazzjonali għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis – Kundizzjoni li abbażi tagħha d-debitur ma għandux ikun is-suġġett ta' proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ – Kundizzjoni li l-kreditur u d-debitur għandhom ikunu suġġetti għall-VAT"

Fil-Kawża C-335/19,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tas-6 ta' Diċembru 2018, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' April 2019, fil-proċedura

E. sp. z o.o. sp.k.

vs

Minister Finansów,

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

komposta minn J.-C. Bonichot (Relatur), President tal-Awla, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan u N. Jääskinen, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: M. Aleksejev, Kap ta' Diviżjoni,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal E. sp. z o.o. sp.k., minn A. Bartosiewicz, Konsulent tat-Taxxa,

– għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna, bħala aġent,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn J. Jokubauskaitė u M. Siekierzyńska, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-4 ta' Ġunju 2020,

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60.)

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn E. sp. z o.o. sp.k. u l-Minister Finansów (il-Ministru għall-Finanzi, il-Polonja) dwar deċiżjonijiet fiskali maħruġa minn dan tal-aħħar.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112 jiddisponi:

"Għandu jkun hemm avveniment li jagħti lok għal ħlas u l-VAT għandha tiġi imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti."

4 L-Artikolu 73 ta' din id-direttiva jistabbilixxi:

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista."

5 L-Artikolu 90 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat b'dan il-mod:

"1. Fil-każ ta' kanċellazzjoni, ċaħda jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont taxxabbli għandu jiġi ridott għaldaqstant skond kondizzjonijet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri.

2. Fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mill-paragrafu 1."

6 L-Artikolu 184 ta' din l-istess direttiva jipprevedi:

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

7 L-Artikolu 185 tad-Direttiva 2006/112 huwa fformulat kif ġej:

"1. L-aġġustament għandu, b'mod partikolari, isir fejn, wara li ssir id-denunzja [tat-taxxa fuq il-valur miżjud (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."

8 Skont l-Artikolu 273 ta' din id-direttiva:

"L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

L-għażla skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintuża biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3."

Id-dritt Pollakk

9 L-Artikolu 89a tal-ustawa o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq l-Oġġetti u s-Servizzi), tal-11 ta' Marzu 2004, fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali (Dz. U. tal-2011, Nru 177, intestatura 1054, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), jiddisponi:

"1. Il-persuna taxxabbli tista' taġġusta l-valur taxxabbli u t-taxxa dovuta fuq il-provvista ta' oġġetti u servizzi mwettqa fit-territorju tal-pajjiż fir-rigward ta' djun li n-natura irrekuperabbli tagħhom ġiet stabbilita b'mod kredibbli. L-aġġustament jirrigwarda wkoll il-valur taxxabbli u l-ammont ta' taxxa li ma japplikax għall-parti tal-ammont tad-dejn li n-natura irrekuperabbli tiegħu ġiet stabbilita b'mod kredibbli.

1a. L-impossibbiltà ta' rkuprar tad-dejn hija kkunsidrata bħala stabbilita b'mod kredibbli jekk dan id-dejn ma jkunx tħallas jew ġie ttrasferit fi kwalunkwe forma fi żmien 150 jum mill-iskadenza tat-terminu għall-ħlas tiegħu stabbilit permezz ta' kuntratt jew fattura.

2. Il-paragrafu 1 għandu japplika meta jiġu ssodisfatti r-rekwiżiti li ġejjin:

1) Il-provvista ta' oġġetti jew servizzi ssir lil persuna taxxabbli msemmija fl-Artikolu 15(1), li hija rreġistrata bħala persuna suġġetta għall-VAT b'mod attiv u li la tinsab fi proċedura ta' insolvenza u lanqas ta' stralċ;

[…]

3) Lejlet is-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tat-taxxa li tinkludi l-aġġustament imsemmi fil-paragrafu 1:
   a) il-kreditur u d-debitur huma rreġistrati bħala persuni suġġetti għall-VAT b'mod attiv,
   b) id-debitur la jsib ruħu fi proċedura ta' insolvenza u lanqas ta' stralċ;

[…]

5) għaddew inqas minn sentejn mill-ħruġ tal-fattura li tiċċertifika d-dejn, ikkalkulati mill-aħħar tas-sena tal-fatturazzjoni;

[…]

3. L-aġġustament imsemmi fil-paragrafu 1 jista' jsir permezz tad-dikjarazzjoni tat-taxxa relatata mal-perijodu tal-ħlas li għalih l-impossibbiltà ta' rkuprar tad-dejn hija rrikonoxxuta bħala kredibbli, bil-kundizzjoni li dan id-dejn la jkun tħallas u lanqas ġie 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 tħallas jew ikun ġie ttrasferit bi kwalunkwe mod wara s-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tat-taxxa li permezz tagħha jkun sar l-aġġustament imsemmi fil-paragrafu 1, il-kreditur huwa marbut li jżid il-valur taxxabbli u l-ammont tat-taxxa dovuta fil-bilanċ għall-perijodu li matulu d-dejn ikun tħallas jew ġie ttrasferit. Jekk id-dejn ikun tħallas parzjalment, il-valur taxxabbli u l-ammont tat-taxxa dovuta għandhom jiġu miżjuda b'mod korrispondenti mal-parti li tkun ġiet imħallsa.

[…]"

10 L-Artikolu 89b tal-Liġi dwar il-VAT jistabbilixxi:

"1. Jekk, fi żmien 150 jum mill-iskadenza tat-terminu għall-ħlas stabbilit mill-kuntratt jew mill-fattura, id-dejn li jirriżulta minn fattura relatata mal-provvista ta' oġġetti jew servizzi fit-territorju tal-pajjiż ma titħallasx, id-debitur huwa obbligat jaġġusta t-taxxa tal-input imnaqqsa, li tirriżulta minn din il-fattura, fil-bilanċ tal-kontijiet għall-perijodu li fih il-150 jum wara l-iskadenza tat-terminu għall-ħlas stabbilit mill-kuntratt jew mill-fattura jkun għadda.

1a. Il-paragrafu 1 ma għandux japplika jekk id-debitur ikun ħallas id-dejn mhux iktar tard mill-aħħar jum tal-perijodu tal-ħlas li matulu l-150 jum wara l-iskadenza tat-terminu għall-ħlas ta' dan id-dejn ikun għadda.

2. Fil-każ ta' ħlas parzjali tad-dejn fi żmien il-150 jum mill-iskadenza tat-terminu għall-ħlas stabbilit mill-kuntratt jew mill-fattura, l-aġġustament jirrigwarda t-taxxa tal-input relatata mal-parti mhux imħallsa tad-dejn. Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafu 1a japplikaw *mutatis mutandis*.

[…]

4. Jekk id-dejn jitħallas skont l-aġġustament imsemmi fil-paragrafu 1, il-persuna taxxabbli tkun intitolata li żżid l-ammont tat-taxxa tal-input, li jidher fil-bilanċ tal-kontijiet għall-perijodu li matulu jkun tħallas id-dejn, bl-ammont tat-taxxa msemmi fil-paragrafu 1. Jekk parti mid-dejn tkun tħallset, it-taxxa tal-input imħallsa fuq din il-parti tista' tiżdied kif xieraq.

[…]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

11 E., kumpannija b'responsabbiltà limitata rregolata mid-dritt Pollakk stabbilita fil-Polonja u suġġetta għall-VAT, teżerċita attività ta' konsulenza tat-taxxa intiża, b'mod partikolari, għal entitajiet suġġetti għall-VAT li ma humiex marbuta magħha. Hija tissuġġetta l-provvista ta' servizzi hekk ipprovduti fil-Polonja għar-rata normali tal-VAT.

12 E. bagħtet lil wieħed mill-klijenti tagħha fattura li tinkludi l-VAT għal servizzi ta' konsulenza tat-taxxa li huma taxxabbli fit-territorju Pollakk. Fil-mument tal-eżekuzzjoni tal-provvista ta' servizzi, dan il-klijent kien irreġistrat bħala persuna taxxabbli suġġetta għall-VAT u ma kienx is-suġġett ta' proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ. Madankollu, l-imsemmi klijent tqiegħed fi stralċ fil-perijodu ta' 150 jum wara l-iskadenza tat-terminu għall-ħlas, filwaqt li baqa' rreġistrat bħala persuna taxxabbli għall-VAT. Peress li din il-fattura ma ġietx imħallsa u lanqas ittrasferita taħt kwalunkwe forma, E. bagħtet lill-Ministru għall-Finanzi, qabel it-tmiem tal-perijodu ta' sentejn wara d-data tal-ħruġ tal-imsemmija fattura, talba għal deċiżjoni fiskali sabiex isir magħruf jekk, minkejja t-tqegħid fi stralċ tal-klijent tagħha wara l-eżekuzzjoni tal-provvista ta' servizzi kkonċernata, hija setgħetx tibbenefika, minħabba l-fatt li l-kundizzjonijiet l-oħra imposti fl-Artikolu 89a tal-Liġi dwar il-VAT kienu ssodisfatti, mit-tnaqqis tal-valur taxxabbli għall-VAT minħabba n-nuqqas ta' ħlas tad-dejn li jirriżulta mill-istess fattura.

13 Permezz ta' deċiżjoni fiskali tat-12 ta' Jannar 2015, il-Ministru għall-Finanzi rrisponda fin-negattiv għat-talba ta' E. Huwa indika b'mod partikolari li l-Artikolu 90 tad-Direttiva 2006/112 jagħti lill-persuni taxxabbli d-dritt li jnaqqsu l-valur taxxabbli tal-VAT biss fil-kundizzjonijiet iddeterminati minn kull Stat Membru, u dan ġie stabbilit mir-Repubblika tal-Polonja fl-Artikolu 89a tal-Liġi dwar il-VAT. Għalhekk, jekk waħda mill-kundizzjonijiet previsti f'dan l-artikolu ma tkunx issodisfatta, il-persuna taxxabbli ma tkunx tista' tinvoka d-dritt għal tnaqqis billi tislet dan tal-aħħar direttament mid-dritt tal-Unjoni.

14 Il-qorti tar-rinviju tippreċiża li E. talbet ukoll tliet deċiżjonijiet fiskali oħra dwar il-konformità tal-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 89a tal-Liġi dwar il-VAT fid-diversi ċirkustanzi fattwali li fihom dan l-artikolu jista' japplika. Mill-proċess li għandha għad-dispożizzjoni tagħha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li dawn it-talbiet lanqas ma taw lok għal risposti favorevoli. Il-qorti tar-rinviju tindika li minħabba li huma konnessi hija għaqqdet flimkien l-erba' kawżi relatati mad-deċiżjonijiet fiskali kontenzjużi.

15 E. kkontestat, għalxejn, l-imsemmija deċiżjonijiet fiskali quddiem il-qorti Pollakka kompetenti fl-ewwel istanza. Sussegwentement, hija appellat fil-kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju, peress li qieset li l-qorti tal-ewwel istanza kienet iddeċidiet, b'mod żbaljat, li d-dispożizzjonijiet ikkontestati tal-Liġi dwar il-VAT ma jippreġudikawx ir-rekwiżiti li jirriżultaw mid-dritt tal-Unjoni.

16 Il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar il-marġni ta' diskrezzjoni mogħti lill-Istati Membri sabiex jiddeterminaw, fid-dritt nazzjonali tagħhom, il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 90 tad-Direttiva 2006/112. Fid-dawl b'mod partikolari tas-sentenzi tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), u tat-23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), hija tistaqsi jekk il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 89a(2) tal-Liġi dwar il-VAT humiex legali.

17 Il-qorti tar-rinviju tippreċiża li l-leġiżlatur Pollakk adotta, bħala miżura ta' traspożizzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva 2006/112, l-Artikolu 89b tal-Liġi dwar il-VAT b'mod li jimponi fuq id-debitur l-obbligu li jaġġusta l-ammont tal-VAT li tista' titnaqqas, bħala korollarju tad-dritt għall-kreditur li jipproċedi, fil-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 89a tal-Liġi dwar il-VAT, għat-tnaqqis tal-valur taxxabbli. Għalhekk, il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 89a tal-Liġi dwar il-VAT, b'mod partikolari dik dwar l-issuġġettar tal-kreditur u tad-debitur għall-VAT, jiżguraw is-simetrija tal-mekkaniżmi fiskali, għall-finijiet ta' ġbir tajjeb tat-taxxa.

18 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tippreċiża li l-kundizzjoni li, bis-saħħa tal-Artikolu 89a(2) tal-Liġi dwar il-VAT, id-debitur ma għandux ikun is-suġġett ta' proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ tippermetti li tiġi żgurata l-koerenza tas-sistema legali Pollakka billi jiġi evitat, b'mod partikolari, li l-ordni ta' ħlas tal-krediturі prevista mid-dritt tal-falliment tiġi ppreġudikata. Għalhekk, fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li l-Artikolu 90(2) tad-Direttiva 2006/112 jipprekludi kundizzjonijiet bħal dawk previsti fl-Artikolu 89a(2) tal-Liġi dwar il-VAT, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk hija għandhiex tiddeċiedi billi ma tapplikax ir-regoli nazzjonali applikabbli fil-qasam tal-falliment.

19 F'dawn iċ-ċirkustanzi, in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Id-Direttiva tal-Kunsill [2006/112], b'mod partikolari l-Artikolu 90(2) tagħha, tawtorizza, fid-dawl tal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità, l-introduzzjoni, fid-dritt nazzjonali, ta' dispożizzjonijiet li jillimitaw il-possibbiltà li l-ammont taxxabbli jitnaqqas fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas 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 għal djun irrekuperabbli' sakemm, fid-data tal-eżekuzzjoni tal-provvista ta' servizzi jew tal-kunsinna ta' oġġetti, kif ukoll fil-jum li jippreċedi l-jum li fih tiġi ppreżentata r-regolarizzazzjoni tad-dikjarazzjoni fiskali intiża sabiex jittieħed benefiċċju mill-imsemmi tnaqqis:

– id-debitur ma jkunx suġġett għal proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ?

– il-kreditur u d-debitur ikunu rreġistrati bħala persuni suġġetti għall-VAT?"

Fuq id-domandi preliminari

20 Permezz taż-żewġ domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 90 tad-Direttiva 2006/112 jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta t-tnaqqis tal-valur taxxabbli għall-VAT għall-kundizzjoni li, fil-jum tal-kunsinna tal-oġġett jew tal-provvista ta' servizzi kif ukoll fil-jum li jippreċedi dak tas-sottomissjoni tal-aġġustament tad-dikjarazzjoni tat-taxxa intiż għall-benefiċċju ta' dan it-tnaqqis, id-debitur ikun irreġistrat bħala persuna taxxabbli għall-VAT u ma jkunx is-suġġett ta' proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ u li, fil-jum li jippreċedi dak tas-sottomissjoni tal-aġġustament tad-dikjarazzjoni tat-taxxa, il-kreditur ikun huwa stess għadu rreġistrat bħala persuna taxxabbli għall-VAT.

21 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112, li jirrigwarda l-każijiet ta' annullament, ta' xoljiment, ta' rexxissjoni, ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali jew ta' tnaqqis fil-prezz wara l-mument li sseħħ it-tranżazzjoni li tat lok għall-ħlas tat-taxxa, jobbliga lill-Istati Membri li jnaqqsu l-valur taxxabbli u, għaldaqstant, l-ammont tal-VAT dovut mill-persuna taxxabbli kull darba li, wara l-konklużjoni ta' tranżazzjoni, parti mill-korrispettiv jew il-korrispettiv kollu ma jingabarx mill-persuna taxxabbli. Din id-dispożizzjoni tikkostitwixxi l-espressjoni ta' prinċipju fundamentali tad-Direttiva 2006/112 li jipprovdi li l-valur taxxabbli għandu jkun ikkostitwit mill-korrispettiv realment miġbur u li l-korollarju tiegħu huwa li l-amministrazzjoni fiskali ma tistax tiġbor bħala VAT ammont li jkun superjuri għal dak miġbur mill-persuna taxxabbli (sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punt 17 u l-ġurisprudenza ċċitata).

22 Barra minn hekk, bis-saħħa tal-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112, l-Istati Membri jistgħu jimponu l-obbligi li jidhrilhom li huma meħtieġa sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex ma ssirx frodi, bla ħsara għall-osservanza tal-ugwaljanza fit-trattament tat-tranżazzjonijiet domestiċi u tat-tranżazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi ma jagħtux lok, fil-kummerċ bejn l-Istati Membri, għal formalitajiet marbuta mal-qsim ta' fruntiera.

23 Peress li, lil hinn mil-limiti li huma jistabbilixxu, id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 90(1) u tal-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112 la jispeċifikaw il-kundizzjonijiet u lanqas l-obbligi li l-Istati Membri jistgħu jipprevedu, dawn id-dispożizzjonijiet jagħtu lil dawn tal-aħħar marġni ta' diskrezzjoni, b'mod partikolari, fir-rigward tal-formalitajiet li għandhom jiġu ssodisfatti mill-persuni taxxabbli quddiem l-awtoritajiet tat-taxxa, sabiex iwettqu tnaqqis tal-valur taxxabbli (sentenza tas-6 ta' Diċembru 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

24 Madankollu, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-miżuri ta' natura li jevitaw frodi jew evażjoni tat-taxxa jistgħu, bħala prinċipju, jidderogaw mill-osservanza tar-regoli dwar il-valur taxxabbli biss fil-limitu ta' dak li huwa strettament meħtieġ sabiex jintlaħaq dan l-għan speċifiku. Fil-fatt, huma għandhom jaffettwaw l-inqas possibbli l-għanijiet u l-prinċipji tad-Direttiva 2006/112 u ma jistgħux, għalhekk, jintużaw b'mod li jqiegħdu inkwistjoni n-newtralità tal-VAT (sentenza tas-6 ta' Diċembru 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 Konsegwentement, il-formalitajiet li għandhom jiġu ssodisfatti mill-persuni taxxabbli sabiex jeżerċitaw, quddiem l-awtoritajiet tat-taxxa, id-dritt li jsir tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT għandhom ikunu limitati għal dawk li jippermettu li jiġġustifikaw li, sussegwentement għall-konklużjoni tat-tranżazzjoni, parti mill-korrispettiv jew il-korrispettiv kollu ma jiġix miġbur definittivament. F'dan ir-rigward huma l-qrati nazzjonali li għandhom jivverifikaw li dan huwa l-każ tal-formalitajiet mitluba mill-Istat Membru kkonċernat (sentenza tas-6 ta' Diċembru 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 L-Artikolu 90(2) tad-Direttiva 2006/112 jippermetti lill-Istati Membri jidderogaw, fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-prezz tat-tranżazzjoni, mir-regola prevista fl-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva.

27 Fil-fatt, jekk in-nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-prezz tat-tranżazzjoni jseħħ mingħajr ma kien hemm rexxissjoni jew annullament tal-kuntratt, ix-xerrej jew il-konsumatur jibqa' responsabbli għall-prezz miftiehem u l-bejjiegħ jew il-fornitur dejjem għandu, bħala prinċipju, id-dejn tiegħu, li huwa jista' jinvoka quddiem qorti. Madankollu, peress li ma jistax jiġi eskluż li tali dejn isir fil-fatt definittivament irrekuperabbli, il-leġiżlatur tal-Unjoni kellu l-intenzjoni li jagħti lil kull Stat Membru l-għażla li jiddetermina jekk is-sitwazzjoni ta' nuqqas ta' ħlas tal-prezz, li, minnha nnifisha, kuntrarjament għar-rexxissjoni jew għall-annullament tal-kuntratt, ma tqigħedx lill-partijiet fis-sitwazzjoni tal-bidu tagħhom, tagħtix id-dritt għal tnaqqis tal-valur taxxabbli kif xieraq taħt il-kundizzjonijiet li jistabbilixxi huwa stess, jew ukoll jekk tali tnaqqis ma jkunx permess f'din is-sitwazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-23 ta' Novembru 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 Kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, din il-possibbiltà ta' deroga hija bbażata fuq l-idea li n-nuqqas ta' pagament tal-korrispettiv jista', f'ċerti ċirkustanzi u minħabba s-sitwazzjoni ġuridika eżistenti fl-Istat Membru kkonċernat, ikun diffiċli li jiġi vverifikat jew ikun biss provviżorju (sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 Minn dan isegwi li l-eżerċizzju ta' tali possibbiltà ta' deroga għandu jiġi ġġustifikat, sabiex il-miżuri meħuda mill-Istati Membri għall-implimentazzjoni tagħha ma jfixklux l-għan ta' armonizzazzjoni fiskali mfittex mid-Direttiva 2006/112, u li din ma tistax tippermetti lil dawn tal-aħħar jeskludu purament u sempliċement it-tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas (sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 B'mod partikolari, għalkemm huwa rilevanti li l-Istati Membri jistgħu jiġġieldu l-inċertezza fir-rigward tan-nuqqas ta' ħlas ta' fattura jew tan-natura definittiva tagħha, tali fakultà ta' deroga ma tistax tiġi estiża lil hinn minn din l-inċertezza, u b'mod partikolari mill-kwistjoni dwar jekk dan it-tnaqqis tal-valur taxxabbli jistax ma jsirx fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas (sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 Barra minn hekk, li tiġi ammessa l-possibbiltà għall-Istati Membri li jeskludu kull tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT imur kontra l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, li minnu jirriżulta b'mod partikolari li, fil-kwalità tiegħu ta' dak li jiġbor it-taxxi f'isem l-Istat, l-imprenditur għandu jinħeles kompletament mill-oneru tat-taxxa dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu li huma stess huma suġġetti għall-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

32 F'dan il-każ, il-kundizzjonijiet previsti fil-punt 1 u fil-punt 3(a) u (b) tal-Artikolu 89a(2) tal-Liġi dwar il-VAT għandhom jiġu analizzati kemm bħala d-determinazzjoni, mir-Repubblika tal-Polonja, skont l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112, tal-formalitajiet li l-persuni taxxabbli għandhom iwettqu sabiex ikunu jistgħu jeżerċitaw id-dritt għat-tnaqqis tal-valur taxxabbli għall-VAT fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-prezz u, f'dak li jirrigwarda l-persuni taxxabbli li, bħal fil-każ ta' E., ma jkunux jistgħu jnaqqsu dan il-valur taxxabbli minħabba li ma jissodisfawx dawn il-kundizzjonijiet, kif

ukoll bħall-eżerċizzju, mir-Repubblika tal-Polonja, tal-possibbiltà ta' deroga prevista fl-Artikolu 89(2) tad-Direttiva 2006/112. Minn dan isegwi li għandu jiġi eżaminat jekk ir-restrizzjoni li hemm f'dawn il-kundizzjonijiet għal persuni taxxabbli bħal E. hijiex iġġustifikata mill-ħtieġa li tittieħed inkunsiderazzjoni l-inċertezza dwar in-natura definittiva tan-nuqqas ta' ħlas.

33 F'dak li jirrigwarda, fl-ewwel lok, il-kundizzjoni li tissuġġetta t-tnaqqis tal-valur taxxabbli għall-VAT għall-fatt li d-debitur ikun ġie rreġistrat bħala persuna taxxabbli għall-VAT fil-jum tal-kunsinna tal-oġġett jew tal-provvista ta' servizzi, għandu jiġi kkunsidrat li tali kundizzjoni ma tistax tiġi ġġustifikata mill-ħtieġa li tittieħed inkunsiderazzjoni l-inċertezza dwar in-natura definittiva tan-nuqqas ta' ħlas. Fil-fatt, il-fatt li d-debitur ikun suġġett għall-VAT jew le fil-jum tal-kunsinna tal-oġġett jew tal-provvista ta' servizzi ma jippermettix, fih innifsu, li jiġi kkunsidrat li d-dejn jirriskja li ma jiġix irkuprat. Dan għandu jkun iktar u iktar il-każ peress li, hekk kif sostniet il-Kummissjoni Ewropea fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, oġġetti jistgħu jiġu kkunsinnati u servizzi pprovduti lil persuni li ma humiex suġġetti għall-VAT, bħal entitajiet eżenti mill-VAT jew konsumaturi, mingħajr ma dan jaffettwa l-obbligu, għall-kreditur, li jiġbor il-VAT f'isem l-Istat u d-dritt ta' dan il-kreditur li jaġġusta l-valur taxxabbli *a posteriori*.

34 Fir-rigward, fit-tieni lok, tal-kundizzjoni li tissuġġetta t-tnaqqis tal-valur taxxabbli għall-VAT għall-fatt li d-debitur ikun għadu rreġistrat bħala persuna taxxabbli għall-VAT fil-jum li jippreċedi dak tas-sottomissjoni tal-aġġustament tad-dikjarazzjoni fiskali, għandu jiġi enfasizzat, minbarra ċ-ċirkustanza mfakkra fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza, li tipprovdi li d-debitur ma huwiex neċessarjament persuna taxxabbli, li, fil-punt 28 tas-sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikolu 90 tad-Direttiva 2006/112 jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li l-persuna taxxabbli ma tistax tipproċedi għal tnaqqis tal-valur taxxabbli, fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, mid-debitur tagħha ta' somma dovuta għal tranżazzjoni suġġetta għall-VAT, jekk id-debitur ma għadux suġġett għall-VAT.

35 Fir-rigward, fit-tielet lok, tal-kundizzjoni li tissuġġetta t-tnaqqis tal-valur taxxabbli għall-VAT għall-fatt li l-kreditur ikun għadu rreġistrat bħala persuna taxxabbli għall-VAT fil-jum li jippreċedi dak tas-sottomissjoni tal-aġġustament tad-dikjarazzjoni fiskali, għandu jitqies li din il-kundizzjoni ma hijiex iġġustifikata mill-ħtieġa li tittieħed inkunsiderazzjoni l-inċertezza dwar in-natura definittiva tan-nuqqas ta' ħlas. Fil-fatt, l-eżistenza tad-dejn u l-obbligu tad-debitur li jħallas dan id-dejn ma jiddependix miż-żamma tal-kwalità ta' persuna taxxabbli tal-kreditur; il-fatt li dan tal-aħħar ikun suġġett għall-VAT jew le fil-jum li jippreċedi dak tas-sottomissjoni tal-aġġustament tad-dikjarazzjoni fiskali ma jippermettix, fih innifsu, li jiġi kkunsidrat li hemm riskju li d-dejn ma jiġix irkuprat.

36 Il-kunsiderazzjonijiet żviluppati fil-punti 32 sa 35 ta' din is-sentenza ma humiex ikkonfutati mill-argument espost mill-Gvern Pollakk fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, li jgħid li, fid-dawl tar-rabta li tgħaqqad l-Artikolu 90 tad-Direttiva 2006/112 u l-Artikoli 184 u 185 ta' din id-direttiva, jiġifieri l-interdipendenza bejn il-VAT dovuta mill-kreditur bħala bejjiegħ jew fornitur u l-VAT li tista' titnaqqas mid-debitur bħala xerrej jew konsumatur tal-provvista, ir-rekwiżit relatat mal-issuġġettar tal-kreditur u tad-debitur għall-VAT jippermetti li jiġi żgurat tnaqqis simetriku tal-ammont tal-valur taxxabbli meħtieġ għall-kalkolu tal-VAT dovuta, previst fl-Artikolu 89a tal-Liġi dwar il-VAT, u tal-ammont tal-VAT li tista' titnaqqas, previst fl-Artikolu 89b tal-Liġi dwar il-VAT, kif ukoll, għaldaqstant, il-koerenza u l-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT, fl-osservanza tal-prinċipju ta' newtralità.

37 Huwa minnu li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, filwaqt li l-Artikolu 90 tad-Direttiva 2006/112 jirregola d-dritt tal-fornitur li jnaqqas il-valur taxxabbli meta, wara l-konklużjoni ta' tranżazzjoni, huwa ma jirċevix il-korrispettiv previst jew jirċievi biss parti minnu, l-Artikolu 185 ta' din id-direttiva jikkonċerna l-aġġustament tat-tnaqqis imwettaq inizjalment mill-parti l-oħra f'din l-istess tranżazzjoni, fejn dawn iż-żewġ artikoli b'hekk jirrappreżentaw iż-żewġ naħat tal-istess tranżazzjoni ekonomika u għandhom jiġu interpretati b'mod koerenti (sentenza tat-22 ta' Frar 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punt 35).

38 B'mod partikolari, meta Stat Membru jipprevedi, skont l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112, li, taħt ċerti kundizzjonijiet, persuna taxxabbli tista' tnaqqas il-valur taxxabbli wara l-konklużjoni ta' tranżazzjoni, hija għandha tapplika, sabiex jiġi ggarantit il-prinċipju ta' newtralità fiskali, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva 2006/112 sabiex il-parti l-oħra f'din l-istess tranżazzjoni taġġusta, min-naħa tagħha, l-ammont tal-VAT li tista' titnaqqas. Dan huwa effettivament dak li għamel il-leġiżlatur Pollakk meta adotta l-Artikoli 89a u 89b tal-Liġi dwar il-VAT.

39 Madankollu, il-garanzija ta' tnaqqis simetriku tal-valur taxxabbli tal-VAT dovuta u tal-ammont tal-VAT li tista' titnaqqas ma tiddependix fuq l-issuġġettar taż-żewġ partijiet għall-VAT. Fil-fatt, la d-dritt tal-kreditur li jnaqqas il-valur taxxabbli u lanqas l-obbligu tad-debitur li jnaqqas l-ammont tal-VAT li tista' titnaqqas ma jiddependu miż-żamma tal-kwalità ta' persuna taxxabbli.

40 Fir-rigward, l-ewwel nett, tal-kreditur, għandu jiġi kkunsidrat li, peress li dan kien persuna taxxabbli fil-mument meta twettqet il-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi, data li fiha, bis-saħħa tal-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112, l-avveniment li jagħti lok għat-taxxa jseħħ u t-taxxa ssir dovuta, huwa jibqa' responsabbli għall-ħlas tal-VAT li huwa ġabar f'isem l-Istat, indipendentement mill-fatt li sadanittant huwa tilef il-kwalità tiegħu ta' persuna taxxabbli. Barra minn hekk, fid-dawl tal-fatt li, kif jirriżulta mill-punt 21 ta' din is-sentenza, il-valur taxxabbli, kif iddefinit fl-Artikolu 73 tad-Direttiva 2006/112, huwa kkostitwit mill-korrispettiv realment irċevut, dan il-kreditur jista', anki wara li jkun tilef il-kwalità ta' persuna taxxabbli, jaġġusta l-valur taxxabbli b'mod li dan jirrifletti l-korrispettiv realment irċevut u li l-amministrazzjoni fiskali ma tirċevix bħala VAT ammont ogħla minn dak miġbur mill-imsemmi kreditur. Għalhekk, id-dritt tal-kreditur li jnaqqas il-valur taxxabbli għall-finijiet tal-aġġustament ma jiddependix miż-żamma tal-kwalità tiegħu ta' persuna taxxabbli.

41 Fir-rigward, it-tieni nett, tad-debitur, hemm lok li jitfakkar li kull persuna li għandha l-kwalità ta' persuna taxxabbli u li taġixxi bħala tali fil-mument meta takkwista oġġett jew provvista ta' servizzi għandha dritt għal tnaqqis fir-rigward ta' dan l-oġġett jew tas-servizz ipprovdut u li, fl-assenza ta' ċirkustanzi frawdolenti jew abbużivi u bla ħsara għal eventwali aġġustamenti skont il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 185 tad-Direttiva 2006/112, id-dritt għal tnaqqis, ladarba jinħoloq, jibqa' kważit (sentenzi tat-2 ta' Ġunju 2005, Waterschap Zeeus, C-378/02, EU:C:2005:335, punt 32, u tat-22 ta' Marzu 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 46). F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-ammont tal-VAT li tista' titnaqqas għandu jkun jista' jiġi aġġustat minn kull persuna li ma għandhiex iktar il-kwalità ta' persuna taxxabbli, iżda li kellha din il-kwalità fil-mument tat-tnissil tad-dritt għal tnaqqis. Għalhekk, l-obbligu tad-debitur li jnaqqas l-ammont tal-VAT li tista' titnaqqas ma jiddependix miż-żamma tal-kwalità tiegħu ta' persuna taxxabbli.

42 Fir-rigward tal-fatt li, ladarba l-aġġustamenti tal-valur taxxabbli u tal-VAT li tista' titnaqqas, il-VAT issa dovuta mid-debitur tirriskja li ma titħallasx lill-Istat minħabba l-fatt li d-debitur huwa s-suġġett ta' proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ, huwa biżżejjed li jiġi rrilevat, bħalma għamlet l-Avukat Ġenerali fil-punti 58 sa 60 tal-konklużjonijiet tagħha, li l-korrelazzjoni li teżisti bejn l-aġġustament tal-valur taxxabbli u dak tal-VAT li tista' titnaqqas ma timplikax neċessarjament li dawn l-aġġustamenti għandhom iseħħu fl-istess ħin. Għalhekk, din il-korrelazzjoni ma tipprekludix lill-Istati Membri, fid-dawl tal-assenza ta' kriterju temporali fit-tieni sentenza tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva 2006/112, milli jeżiġu l-aġġustament tal-VAT li tista' titnaqqas mill-mument li d-debitur ikun jinsab f'sitwazzjoni ta' nuqqas ta' ħlas u anki qabel ma tinfetaħ proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ fir-rigward tiegħu, b'mod li jiġi evitat b'hekk kull riskju ta' telf finanzjarju għall-Istat.

43 Barra minn hekk, rekwiżit, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, dwar l-issuġġettar tal-kreditur u tad-debitur għall-VAT la jista' jiġi ġġustifikat mill-prevenzjoni tal-irregolaritajiet jew tal-abbużi u lanqas fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112.

44 Fil-fatt, għandu jiġi rrilevat, minn naħa, li l-għan ta' prevenzjoni tal-irregolaritajiet u tal-abbużi ma jippermettix li jmur kontra l-għan kif ukoll l-istruttura tal-Artikolu 90(2) tad-Direttiva 2006/112, kif esposti fil-punti 26 sa 30 ta' din is-sentenza, u li tiġi ġġustifikata deroga mill-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva għal raġunijiet differenti minn dawk relatati mal-inċertezza dwar in-nuqqas ta' ħlas jew in-natura definittiva tiegħu.

45 Min-naħa l-oħra, fid-dawl tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 24 ta' din is-sentenza dwar l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112, mill-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja ma jirriżultax li l-fatt li jiġi awtorizzat kreditur, bħal E., li jnaqqas il-valur taxxabbli tiegħu għall-VAT minkejja t-telf, *a posteriori*, tal-kwalità tiegħu ta' persuna taxxabbli jew tal-kwalità ta' persuna taxxabbli tad-debitur jippreżenta riskju partikolari ta' frodi jew ta' evażjoni tat-taxxa. Dan għandu jgħodd iktar u iktar peress li, kif tfakkar fil-punti 40 u 41 ta' din is-sentenza, id-dritt ta' aġġustament tal-valur taxxabbli u l-obbligu ta' aġġustament tal-ammont tal-VAT li tista' titnaqqas ma jiddependix miż-żamma tal-kwalità ta' persuna taxxabbli kemm mill-kreditur kif ukoll mid-debitur. Fi kwalunkwe każ, il-fatt li tiġi eskluża kull possibbiltà ta' tnaqqis tal-valur taxxabbli f'ipoteżi bħal din u li tali kreditur taxxabbli jkollu jġorr l-oneru ta' ammont tal-VAT li ma jkunx irċieva fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu jmur lil hinn mil-limiti strettament meħtieġa sabiex jintlaħqu l-għanijiet imsemmija fl-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112 (sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punt 27).

46 F'dak li jirrigwarda, fir-raba' lok, il-kundizzjoni li tissuġġetta t-tnaqqis tal-valur taxxabbli għall-VAT għall-fatt li d-debitur ma jkunx is-suġġett ta' proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ fil-jum tal-kunsinna tal-oġġett jew tal-provvista ta' servizzi u fil-jum li jippreċedi dak tas-sottomissjoni tal-aġġustament tad-dikjarazzjoni fiskali, hemm lok li jiġi kkonstatat li, billi l-kreditur jiġi mċaħħad mid-dritt tiegħu għal tnaqqis minħabba l-fatt li n-natura definittivament irrekuperabbli tad-dejn ma tistax tiġi stabbilita qabel ma tintemm il-proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ, tali kundizzjoni tieħu effettivament inkunsiderazzjoni l-inċertezza inerenti tan-natura definittiva tan-nuqqas ta' ħlas.

47 Madankollu, għandu jitfakkar li konformement mal-prinċipju ta' proporzjonalità, li jagħmel parti mill-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni, il-mezzi użati għall-implimentazzjoni tad-Direttiva 2006/112 għandhom ikunu ta' natura li jippermettu t-twettiq tal-għanijiet intiżi minn din id-direttiva u ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa meħtieġ sabiex dawn jintlaħqu (sentenza tat-23 ta' Novembru 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 25).

48 Issa, għandu jiġi kkonstatat li l-inċertezza marbuta man-natura definittiva tan-nuqqas ta' ħlas tista' wkoll tittieħed inkunsiderazzjoni billi jingħata t-tnaqqis tal-valur taxxabbli għall-VAT meta l-kreditur isemmi, qabel ma tintemm il-proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ, probabbiltà raġonevoli li d-dejn ma jiġix onorat, b'tali mod li dan il-valur taxxabbli jiġi evalwat mill-ġdid 'il fuq fl-ipoteżi fejn il-ħlas isir madankollu. Huma l-awtoritajiet nazzjonali li għandhom jiddeterminaw, fl-osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità u taħt l-istħarriġ ta' qorti, il-provi ta' tul estiż probabbli tan-nuqqas ta' ħlas li għandhom jiġu pprovduti mill-kreditur skont il-partikolaritajiet tad-dritt nazzjonali applikabbli. Tali modalità hija wkoll effettiva sabiex jintlaħaq l-għan intiż filwaqt li hija inqas restrittiva għall-kreditur, li jiżgura l-prefinanzjament tal-VAT billi jiġborha f'isem l-Istat (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-23 ta' Novembru 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 27).

49 Barra minn hekk, għandu jiġi enfasizzat f'dan ir-rigward, minn naħa, li l-Artikolu 89a(1a) tal-Liġi dwar il-VAT jipprevedi preċiżament kriterju temporali li fi tmiemu d-dejn jitqies li huwa probabbilment irrekuperabbli u, min-naħa l-oħra, li, bis-saħħa tal-Artikolu 89a(4) ta' din il-liġi, il-kreditur għandu jżid il-valur taxxabbli u l-ammont tal-VAT dovuta meta, wara t-tnaqqis tal-valur taxxabbli, id-dejn jispiċċa sabiex jitħallas jew jiġi ttrasferit. Moqrija flimkien, dawn id-dispożizzjonijiet jikkostitwixxu, waħedhom, miżura adegwata li tissodisfa, kif tfakkar fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza, ir-rekwiżiti tal-prinċipju ta' proporzjonalità.

50 Il-konstatazzjoni magħmula fil-punt 48 ta' din is-sentenza tapplika *a fortiori* fil-kuntest ta' proċeduri ta' insolvenza jew ta' stralċ, li fihom iċ-ċertezza tan-natura definittivament irrekuperabbli tad-dejn tista' tinkiseb biss, bħala prinċipju, fi tmiem perijodu twil. Tali terminu huwa, fi kwalunkwe każ, ta' natura li jikkawża lill-imprendituri, suġġetti għal din il-leġiżlazzjoni, meta jkollhom quddiemhom sitwazzjoni ta' nuqqas ta' ħlas ta' fattura, żvantaġġ f'termini ta' likwidità meta mqabbla mal-kompetituri tagħhom fi Stati Membri oħra li huma manifestament ta' natura li jfixklu l-għan ta' armonizzazzjoni fiskali intiż mid-Direttiva 2006/112 (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-23 ta' Novembru 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 28).

51 [Test rettifikat permezz ta' digriet tas-26 ta' Novembru 2020] Fir-rigward tal-fatt, imqajjem mill-qorti tar-rinviju, li l-kundizzjoni msemmija fil-punt 46 ta' din is-sentenza tippermetti li tiġi żgurata l-koerenza tas-sistema legali Pollakka billi jiġi evitat, b'mod partikolari, li jiġi ppreġudikat l-ordni ta' ħlas tal-krediturifid-dritt tal-falliment, għandu jitfakkar li, minn naħa, l-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112 jissodisfa l-kundizzjonijiet kollha sabiex jiġi prodott effett dirett (sentenza tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 34) u li, min-naħa l-oħra, il-prinċipju tas-supremazija tad-dritt tal-Unjoni jimplika li kull qorti nazzjonali adita fil-kuntest tal-ġurisdizzjoni tagħha, bħala korp ta' Stat Membru, għandha l-obbligu li tħalli inapplikata kull dispożizzjoni nazzjonali li tikser id-dritt tal-Unjoni li tagħti effett dirett fil-kawża li biha hija adita (sentenza tal-24 ta' Ġunju 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, punt 61).

52 Minn dan isegwi li, meta ma tissodisfax biss il-kundizzjonijiet stabbiliti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, li ma humiex konformi mal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva 2006/112, persuna taxxabbli bħal E. tista' tinvoka din id-dispożizzjoni quddiem il-qrati nazzjonali kontra l-Istat sabiex tikseb it-tnaqqis tal-valur taxxabbli tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 35), fejn il-qorti nazzjonali adita għandha teskludi dawn il-kundizzjonijiet mhux konformi. Il-fatt li, b'dan il-mod, dispożizzjonijiet oħra tad-dritt nazzjonali huma affettwati huwa irrilevanti, u, fin-nuqqas ta' dan, l-obbligu, għall-qrati nazzjonali, li ma japplikawx dispożizzjoni tad-dritt intern li tmur kontra dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li tipproduċi effett dirett jitlef is-sustanza tiegħu, u b'hekk jippreġudika l-prinċipju ta' supremazija tad-dritt tal-Unjoni.

53 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta li għandha tingħata għad-domandi magħmula għandha tkun li l-Artikolu 90 tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta t-tnaqqis tal-valur taxxabbli għall-VAT għall-kundizzjoni li, fil-jum tal-kunsinna tal-oġġett jew tal-provvista ta' servizzi kif ukoll fil-jum li jippreċedi dak tas-sottomissjoni tal-aġġustament tad-dikjarazzjoni tat-taxxa intiż għall-benefiċċju ta' dan it-tnaqqis, id-debitur ikun irreġistrat bħala persuna taxxabbli għall-VAT u ma jkunx is-suġġett ta' proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ u li, fil-jum li jippreċedi dak tas-sottomissjoni tal-aġġustament tad-dikjarazzjoni tat-taxxa, il-kreditur ikun huwa stess irreġistrat bħala persuna taxxabbli għall-VAT.

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 dik 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:

L-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta t-tnaqqis tal-valur taxxabbli għall-VAT għall-kundizzjoni li, fil-jum tal-kunsinna tal-oġġett jew tal-provvista ta' servizzi kif ukoll fil-jum li jippreċedi dak

tas-sottomissjoni tal-aġġustament tad-dikjarazzjoni tat-taxxa intiż għall-benefiċċju ta' dan it-tnaqqis, id-debitur ikun irreġistrat bħala persuna taxxabbli għall-VAT u ma jkunx is-suġġett ta' proċedura ta' insolvenza jew ta' stralċ u li, fil-jum li jippreċedi dak tas-sottomissjoni tal-aġġustament tad-dikjarazzjoni tat-taxxa, il-kreditur ikun huwa stess irreġistrat bħala persuna taxxabbli għall-VAT.

Firem