KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-8 ta' Lulju 2021 [1]

Kawża C-156/20

Zipvit Ltd
vs
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mis-Supreme Court of the United Kingdom (il-Qorti Suprema, ir-Renju Unit))

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Dritt fiskali – Taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 167 u 178(a) – Tnissil tad-dritt għal tnaqqis b'rabta ma' servizz tal-input meqjus eżenti bi żball – VAT inkluża fil-prezz minkejja l-iżball – Terminu tat-tnissil – VAT dovuta jew imħallsa – Pussess ta' fattura bħala kundizzjoni sostantiva – Distinzjoni mir-rekwiżiti formali tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa"

I. Introduzzjoni

1. Żewġ impriżi jassumu konġuntament, bi qbil mal-fehma tal-awtorità tal-finanzi, iżda b'mod żbaljat skont id-dritt tal-Unjoni Ewropea, li servizz huwa eżenti mit-taxxa. Bħala riżultat, jiġi miftiehem biss prezz eżenti mill-VAT, iffatturat u mħallas biss dan il-prezz. Wara li jiġi skopert l-iżball, l-awtorità tal-finanzi "tirrinunzja", fost l-oħrajn, probabbilment ukoll għal raġunijiet ta' semplifikazzjoni amministrattiva, għal ġbir sussegwenti mingħand il-fornitur, minħabba li ħafna mid-destinatarji tas-servizz jibbenefikaw mid-dritt għal tnaqqis. Fiskalment, din tkun biss "logħba b'somma żero" b'ħafna sforz amministrattiv min-naħat kollha. Wara li tidħol fis-seħħ il-preskrizzjoni fuq livell tal-fornitur, id-destinatarju tas-servizz (f'din il-kawża Zipvit) jinvoka t-tnaqqis. Madankollu, peress li ma teżisti l-ebda fattura li fiha hija indikata kwalunkwe VAT separatament, l-awtorità tal-finanzi tirrifjutaha.

2. F'dan il-kuntest, żewġ aspetti wasslu lill-qorti nazzjonali tagħmel rinviju lill-Qorti tal-Ġustizzja. Minn naħa, l-Artikoli 73, 78 u 80 tad-Direttiva dwar il-VAT jindikaw li l-ammont taxxabbli għall-VAT huwa dejjem dak kollu li l-fornitur effettivament irċieva. Bħala riżultat, Zipvit jista' jkollha d-dritt għal tnaqqis fuq din il-bażi. Min-naħa l-oħra, is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Vădan [2] reġgħet qajmet dubji dwar is-sinjifikat ta' fattura għall-finijiet tat-tnaqqis. B'mod partikolari, tqum il-mistoqsija jekk din hijiex meħtieġa għal tnaqqis.

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

[2] Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, (C-664/16, EU:C:2018:933).

3. Il-Qorti Suprema tar-Renju Unit għalhekk tiddubita jekk ir-rifjut tat-tnaqqis mill-awtorità tal-finanzi huwiex konformi mad-dritt tal-Unjoni. Il-Kummissjoni, madankollu, taraha b'mod differenti, u tagħmel din l-osservazzjoni: "The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times."

4. Xi drabi, madankollu, risposta tidher sempliċi, iżda fir-realtà ma tidhirx daqshekk faċli jekk tintalab soluzzjoni li tqis ukoll it-teoriji, is-sistema u l-formulazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT. Fi kwalunkwe każ, il-fatt li t-tnaqqis ma jippreżupponix li l-persuna taxxabbli tkun ħallset xi ħaġa juri li r-raġunament propost mill-Kummissjoni ma jistax ikun korrett. Dan l-hekk imsejjaħ prinċipju ta' tassazzjoni tad-dejn fit-tnaqqis huwa rrikonoxxut [3] fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u issa huwa dderivat ukoll mid-direttiva. Il-kwistjoni ta' jekk Zipvit għaldaqstant ma ħallset ebda pagament (0), ammont nett (100) jew remunerazzjoni grossa (120) lill-kokontraenti, huwa fil-prinċipju irrilevanti għall-finijiet tad-dritt għal tnaqqis.

5. Għalhekk il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tittratta kwistjonijiet oħra fundamentali tal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT li xejn ma huma sempliċi. Għaldaqstant, tqum il-kwistjoni ta' jekk il-VAT hijiex dejjem inkluża fil-prezz jekk it-tranżazzjoni tkun (oġġettivament) suġġetta għall-VAT, anki jekk il-partijiet kontraenti u l-awtorità tal-finanzi (suġġettivament) jassumu tranżazzjoni eżenti mit-taxxa. Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv, id-destinatarju tas-servizz jista' mbagħad jitlob tnaqqis minn din il-VAT diġà inkluża fil-prezz, anki jekk il-fornitur (bi żball) ma inkludihiex fil-korrispettiv u għalhekk ma għaddihiex lid-destinatarju tas-servizz? Il-VAT "dovuta" skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT speċifikament tinkludi l-VAT li hija effettivament dovuta mill-fornitur (f'dan il-każ l-ebda VAT ma hija dovuta minħabba l-preskrizzjoni) jew il-VAT dovuta b'mod astratt (jiġifieri legalment, hawnhekk tal-inqas taħt id-dritt tal-Unjoni)?

6. Peress li l-fornitur, naturalment, ma joħroġx fattura bil-VAT indikata jekk jassumi b'mod żbaljat li l-kunsinna jew is-servizz tiegħu huma eżenti mit-taxxa, il-funzjoni tal-fattura fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT hija għal darba oħra [4] ta' importanza deċiżiva għat-tnaqqis mid-destinatarju tas-servizz. Indipendentement mill-kwistjonijiet imqajma iktar 'il fuq, it-tnaqqis ikun possibbli biss jekk il-pussess ta' fattura b'dikjarazzjoni tal-VAT separata ma kienx prerekwiżit għat-tnaqqis.

[3] Ara, pereżempju, is-sentenza tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 63).

[4] Dan il-każ huwa relatat mill-qrib mal-kwistjoni mqajma fil-proċedura Wilo Salmson France (C-80/20) dwar il-funzjoni ta' fattura b'dikjarazzjoni tal-VAT separata għat-tnaqqis mid-destinatarju tas-servizz/fattura. Ara, f'dan ir-rigward ukoll, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

7. L-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [5] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT") jirregola l-ħolqien tal-fatt taxxabbli u tal-eżiġibbiltà tat-taxxa:

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

8. 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 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."

9. L-Artikolu 78 tad-Direttiva dwar il-VAT jistabbilixxi l-komponenti tal-ammont taxxabbli.

"L-ammont taxxabbli għandu jinkludi l-fatturi li ġejjin:

(a) taxxi, dazji, imposti u piżijiet, minbarra l-VAT innifisha".

10. L-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi l-emenda retroattiva tal-ammont taxxabbli u l-konsegwenzi legali għall-fornitur:

"(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."

11. L-ewwel sentenza tal-Artikolu 93 tad-Direttiva dwar il-VAT tirrigwarda l-applikazzjoni tar-rata tat-taxxa għall-ammont taxxabbli kkalkolat u tipprovdi:

"Ir-rata applikabbli għal transazzjonijiet taxxabbli għandha tkun dik fis-seħħ fiż-żmien ta' l-avveniment li jagħti lok għal ħlas."

[5] Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60) fil-verżjoni applikabbli għas-snin ikkonċernati (2007-Marzu 2010), li ġiet emendata l-aħħar bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/23/UE tas-16 ta' Marzu 2010 (ĠU 2010, L 72, p. 1). Għas-sena kkonċernata tal-2006, il-leġiżlazzjoni preċedenti (is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE 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) kienet għadha applikabbli; madankollu, id-dispożizzjonijiet tagħha, sa fejn dan huwa ta' interess għal din il-kawża, kienu bażikament l-istess f'termini ta' kontenut.

12. Fir-rigward tar-rata standard, l-Artikolu 96 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

"L-Istati Membri għandhom japplikaw rata standard ta' VAT, li għandha tiġi ffissata minn kull Stat Membru bħala persentaġġ ta' l-ammont taxxabbli u li għandha tkun l-istess għall-provvista ta' merkanzija u għall-provvista ta' servizzi."

13. L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jirrigwarda t-tnissil tad-dritt għal tnaqqis. Huwa jipprovdi:

"Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

14. L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jirregola l-portata sostantiva tad-dritt għal tnaqqis:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabbli oħra."

15. L-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT, madankollu, jirregola l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis:

"Biex teżerċita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ġejjin:

a) [G]ħall-finijiet ta' tnaqqis skond l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, hi għandha jkollha fattura imħejjija skont l-Artikoli 220 sa 236 u l-Artikoli 238, 239 u 240, […]

f) meta tkun meħtieġa tħallas il-VAT bħala konsumatur fejn japplikaw l-Artikoli 194 sa 197 u l-Artikolu 199, hi għandha tkun konformi mal-formalitajiet kif stabbiliti minn kull Stat Membru."

16. L-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT jiżgura s-sinkronizzazzjoni tal-VAT maħruġa fuq fattura u l-VAT dovuta. Dan jipprovdi:

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna li tniżżel il-VAT fuq fattura."

17. L-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT jippreskrivi l-informazzjoni meħtieġa f'fattura:

"Mingħajr preġudizzju għad-disposizzjonijiet partikolari stabbiliti f'din id-Direttiva, dawn id-dettalji li ġejjin biss huma meħtieġa għall-finijiet ta' VAT fuq fatturi maħruġa skond l-Artikoli 220 u 221 […]

8. l-ammont taxxabbli għal kull rata jew eżenzjoni, il-prezz ta' l-unità mingħajr VAT u kwalunkwe roħs jew tnaqqis jekk ma jkunux inklużi fil-prezz ta' l-unità;

9. ir-rata ta' VAT applikata;

10. l-ammont ta' VAT li għandu jitħallas, għajr fejn ikun applikat arranġament speċjali li taħtu, b'konformità ma' din id-Direttiva, tali dettall hu eskluż; […]"

B. Id-dritt tar-Renju Unit

18. Ir-Renju Unit implimenta d-Direttiva dwar il-VAT u l-leġiżlazzjoni preċedenti għaliha permezz tal-Value Added Tax Act 1994 (l-Att dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud 1994 (iktar 'il quddiem il-"VATA")).

III. It-tilwima fil-kawża prinċipali

19. Il-kumpannija Zipvit Ltd (iktar 'il quddiem ir-"rikorrenti") topera kumpannija tal-bejgħ bil-korrispondenza ta' vitamini u minerali. Fil-perijodu mill-1 ta' Jannar 2006 sal-31 ta' Marzu 2010, Royal Mail ipprovdiet lir-rikorrenti b'firxa ta' servizzi postali bbażati fuq kuntratti nnegozjati individwalment.

20. Royal Mail tipprovdi s-servizz postali pubbliku tar-Renju Unit. Skont l-Artikolu 132(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri jeżentaw "il-provvista mis-servizzi postali pubbliċi ta' servizzi barra t-trasport ta' passiġġieri u s-servizzi ta' telekomunikazzjoni, u l-provvista ta' merkanzija inċidentali għalihom" mit-taxxa. Meta ġiet implimentata, din id-dispożizzjoni ġiet interpretata mil-leġiżlatur u l-awtorità fiskali li tapplika għas-servizzi postali kollha pprovduti minn Royal Mail. Il-VATA bħala liġi li ttrasponietha tinkludi dispożizzjoni korrispondenti (Anness 9, Grupp 3, Nru 1), u l-awtorità fiskali ħarġet Guidance Notes (linji gwida) korrispondenti.

21. Il-kuntratt li abbażi tiegħu Royal Mail ipprovdiet is-servizzi kien jistipula li l-imposti postali kollha li għandhom jitħallsu mir-rikorrenti kienu eżenti mill-VAT, li r-rikorrenti "għandha tħallas kwalunkwe VAT dovuta fuq il-posta u tariffi oħra bir-rata xierqa" u li "l-VAT għandha tiġi kkalkolata u mħallsa fuq [il-prezz kummerċjali tas-servizzi]". Skontu, il-prezz totali li għandu jitħallas mir-rikorrenti abbażi tal-kuntratt, sa fejn il-VAT kienet dovuta fuq is-servizzi pprovduti, kien jikkonsisti fil-prezz kummerċjali flimkien mal-element tal-VAT.

22. Madankollu, abbażi tal-leġiżlazzjoni nazzjonali u l-linji gwida u l-kunċett żbaljat komuni li s-servizzi kienu eżenti mill-VAT, il-fatturi maħruġa minn Royal Mail lir-rikorrenti għas-servizzi kienu mmarkati b'"E" ("exempt") bħala eżenti; ma kienu jinkludu l-ebda ammont bħala VAT dovuta u l-prezz kummerċjali ġie kkalkolat biss għas-servizzi. Ir-rikorrenti debitament ħallset lil Royal Mail l-ammonti indikati fuq il-fatturi. Matul il-perijodu li fih ġew ipprovduti s-servizzi, ir-rikorrenti ma talbet l-ebda tnaqqis f'dan ir-rigward.

23. Peress li Royal Mail qieset is-servizzi bħala eżenti u l-fatturi ma kienu jindikaw ebda ammont tal-VAT, Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (l-Awtorità Fiskali u Doganali, iktar 'il quddiem l-"awtorità fiskali") la ġiet innotifikata u lanqas ma tħallset l-ammont tal-VAT fuq is-servizzi pprovduti. L-awtorità fiskali għamlet l-istess żball jew ikkontribwixxiet għall-iżball ta' dawk involuti billi ħarġet Tax Guidance ("Gwida dwar it-Taxxa") li kienet tinkludi deskrizzjoni korrispondenti tas-sitwazzjoni legali. Konsegwentement, lanqas hija ma talbet lil Royal Mail tħallas il-VAT.

24. Din il-proċedura nżammet għal bosta snin sakemm il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fis-sentenza tat-23 ta' April 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248) li l-eżenzjoni mit-taxxa għal servizzi postali tapplika biss għal servizzi li s-servizzi postali pubbliċi jipprovdu fil-kapaċità tagħhom bħala tali u mhux għal servizzi li t-termini tagħhom huma nnegozjati individwalment.

25. Skont din l-interpretazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT mill-Qorti tal-Ġustizzja, kellha tiġi imposta l-VAT bir-rata standard għall-perijodu rilevanti fuq is-servizzi inkwistjoni f'dawn il-proċeduri. Royal Mail kellha tiffattura prezz totali lir-rikorrenti għas-servizzi pprovduti li jikkorrispondi għall-prezz kummerċjali flimkien mal-VAT bir-rata rilevanti u kellha tinnotifika l-VAT lill-awtorità fiskali u tħallasha.

26. Fid-dawl tas-sentenza TNT Post UK, ir-rikorrenti issa qiegħda tinvoka d-dritt għal tnaqqis fir-rigward tas-servizzi. Dawn it-talbiet ġew ikkalkolati fuq il-bażi li l-prezzijiet attwalment imħallsa għas-servizzi jinkludu l-VAT. Is-somom mitluba mir-rikorrenti bħala taxxa tal-input fuq is-servizzi rilevanti huma 415 746 lira sterlina (GBP) (madwar EUR 480 000) flimkien mal-interessi. Il-proċedura preżenti hija mudell ta' proċedura għal servizzi pprovduti minn Royal Mail li kienu wkoll ittrattati b'mod żbaljat bħala eżenti mit-taxxa. Skont il-qorti tar-rinviju, il-valur totali tat-talbiet invokati kontra l-awtorità fiskali huwa bejn GBP 500 miljun u GBP 1 biljun (bejn wieħed u ieħor ekwivalenti għal bejn EUR 575 miljun u EUR 1.15 biljun).

27. L-awtorità fiskali ċaħdet it-talbiet tar-rikorrenti. Tali ċaħda kienet ibbażata fuq il-fatt li għalkemm ir-rikorrenti kienet kuntrattwalment obbligata tħallas il-VAT fuq il-prezz kummerċjali għas-servizzi, il-VAT ma ġietx ikkalkolata fuq il-fatturi u għalhekk hija ma ħallsitx il-VAT.

28. Sadanittant, l-awtorità fiskali kienet qiegħda tinvestiga lil Royal Mail sabiex tiddetermina eżattament liema mis-servizzi tagħha kienu affettwati mis-sentenza TNT Post UK. F'Lulju 2010, it-terminu ta' preskrizzjoni ta' sitt snin taħt id-dritt nazzjonali skont it-Taqsima 5 tal-Limitation Act 1980 (l-Att dwar il-Limitazzjoni tal-1980) kien għadu ma skadiex fir-rigward tad-dritt kuntrattwali ta' Royal Mail għall-ħlas tal-bilanċ tal-prezz kummerċjali totali dovut lilha għas-servizzi pprovduti (jiġifieri, tal-ammont li jikkorrispondi għall-ammont tal-VAT ikkalkolat fir-rigward tal-prezz kummerċjali tas-servizzi). Madankollu, kien ikun jimplika spejjeż għoljin u sforz amministrattiv kbir għal Royal Mail li tinvoka l-pretensjonijiet tagħha fir-rigward tal-klijenti kollha tagħha (inklużа r-rikorrenti) affettwati mis-sentenza TNT Post UK; il-pretensjonijiet għalhekk ma sarux, speċjalment peress li Royal Mail ma kellha l-ebda interess kummerċjali fihom.

29. Dak iż-żmien, anki t-termini ta' preskrizzjoni fiskali taħt it-Taqsima 73(6) u t-Taqsima 77(1) tal-VATA kienu għadhom ma skadewx. Madankollu, l-awtorità fiskali ddeċidiet kontra valutazzjoni tat-taxxa minħabba li s-servizzi kienu eżenti taħt id-dritt nazzjonali applikabbli u minħabba li Royal Mail fil-fatt ma rċeviet l-ebda VAT dovuta fuq is-servizzi mir-rikorrenti. Barra minn hekk, l-awtorità fiskali kienet tal-fehma li hija tat aspettattiva leġittima lil Royal Mail li din tal-aħħar ma kinitx meħtieġa tiġbor il-VAT fuq is-servizzi, sabiex b'hekk Royal Mail setgħet tiddefendi preżumibbilment b'suċċess kwalunkwe tentattiv sabiex toħroġ valutazzjonijiet tal-VAT fuq is-servizzi kontriha.

30. Ir-rikorrenti ppreżentat rikors quddiem il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali), ir-Renju Unit) kontra d-deċiżjoni ta' eżami mill-ġdid tal-awtorità tat-taxxa. Dak iż-żmien, it-terminu ta' preskrizzjoni għal talbiet kuntrattwali minn Royal Mail kontra r-rikorrenti għall-ħlas tal-bilanċ tal-prezz totali dovut għas-servizzi mogħtija

għall-maġġoranza ta' dawn is-servizzi kien skada. Anki fir-rigward tal-possibbiltà li l-awtorità fiskali toħroġ valutazzjoni fiskali kontra Royal Mail, il-preskrizzjoni kienet daħlet fil-biċċa l-kbira, jekk mhux saħansitra kompletament, fis-seħħ.

31. Il-First-tier Tribunal (il-Qorti tal-Ewwel Istanza) ċaħdet ir-rikors. Hija ddeċidiet li l-awtorità fiskali ma kellha l-ebda pretensjoni fiskali li setgħet tiġi infurzata kontra Royal Mail. Royal Mail ma ħarġet ebda fattura li turi l-VAT dovuta. Barra minn hekk, l-awtorità fiskali ma imponiet l-ebda VAT fuq Royal Mail. F'dawk iċ-ċirkustanzi, ma hemm l-ebda VAT "dovuta jew imħallsa" minn Royal Mail fuq is-servizzi pprovduti fis-sens tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT.

32. Barra minn hekk, peress li r-rikorrenti ma għandhiex fatturi tal-VAT validi għas-servizzi pprovduti bil-VAT indikata, ma hijiex intitolata li tnaqqas it-taxxa tal-input. Ikun gwadann mhux mistħoqq għar-rikorrenti li kieku tiġi rrimborsata t-taxxa tal-input fittizja fuq is-servizzi. Mil-lat ekonomiku, dan ikun ifisser li r-rikorrenti kienet tikseb is-servizzi sinjifikattivament inqas mill-valur kummerċjali reali tagħhom. Ir-rikorrenti appellat. L-Upper Tribunal (Tax Chamber) (ir-Renju Unit) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa)) ċaħdet l-appell.

33. L-appell tar-rikorrenti quddiem il-Court of Appeal (ir-Renju Unit) (Qorti tal-Appell) ukoll ġie miċħud. Wara li eżaminat il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-Court of Appeal (Qorti tal-Appell) iddeċidiet li għall-invokazzjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward tas-servizzi, huwa imperattiv li r-rikorrenti tkun tista' tipproduċi fatturi tal-VAT li minnhom, skont il-punti 9 u 10 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT tidher li l-VAT ġiet imposta fuq is-servizzi pprovduti. Il-Court of Appeal (Qorti tal-Appell) qieset is-sitwazzjoni legali dwar il-kwistjoni tal-fattura bħala "acte clair". Ir-rikorrenti issa ppreżentat appell quddiem il-qorti tar-rinviju.

IV. It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

34. B'deċiżjoni tal-1 ta' April 2020, is-Supreme Court of the United Kingdom (il-Qorti Suprema tar-Renju Unit)), li ġiet adita bl-appell, għamlet id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1. Meta (i) awtorità tat-taxxa, il-fornitur u l-operatur li huwa persuna taxxabbli jinterpretaw b'mod żbaljat il-leġiżlazzjoni Ewropea dwar il-VAT u jittrattaw provvista, li hija taxxabbli bir-rata standard, bħala eżenti mill-VAT, (ii) il-kuntratt bejn il-fornitur u l-operatur jkun indika li l-prezz tal-provvista kien eżenti mill-VAT u jkun stabbilixxa li fil-każ li tkun dovuta l-VAT huwa l-operatur li għandu jħallasha, (iii) il-fornitur qatt ma jitlob u ma għadx jista' jitlob il-VAT addizzjonali dovuta mill-operatur, u (iv) l-awtorità tat-taxxa ma tistax jew ma għadx tista' (permezz tal-operazzjoni ta' limitazzjoni) titlob mill-fornitur il-VAT li kienet dovuta, l-effett tad-Direttiva huwa li l-prezz fil-fatt imħallas ikun jinkludi flimkien ammont nett dovut inkluża l-VAT eżiġibbli fuqu sabiex l-operatur jkun jista' jinvoka tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva bħala VAT li kienet fil-fatt "imħallsa" għal din il-provvista?

2. Alternattivament, f'dawn iċ-ċirkustanzi, jista' l-operatur jinvoka tnaqqis tat-taxxa tal-input skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva bħala VAT li kienet fil-fatt "dovuta" għal din il-provvista?

3. Meta awtorità tat-taxxa, il-fornitur u l-operatur li huwa persuna taxxabbli jinterpretaw b'mod żbaljat il-leġiżlazzjoni Ewropea dwar il-VAT u jittrattaw provvista, li hija taxxabbli bir-rata standard, bħala eżenti mill-VAT, bil-konsegwenza li l-operatur ma jkunx jista' jipprovdi lill-awtorità tat-taxxa fattura tal-VAT li tkun konformi mal-Artikolu 226(9) u (10) tad-Direttiva għall-provvista magħmula lilu, l-operatur jista' jinvoka tnaqqis tat-taxxa tal-input skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva?

4. B'risposta għad-domandi 1 sa 3:

   (a) huwa rilevanti li ssir investigazzjoni dwar jekk il-fornitur ikollux difiża, indipendentement jekk din tkunx ibbażata fuq aspettattivi leġittimi jew le, li tirriżulta mid-dritt nazzjonali jew mid-dritt tal-Unjoni Ewropea, għal kwalunkwe tentattiv mill-awtorità tat-taxxa li toħroġ valutazzjoni li teżiġi li huwa jagħti rendikont għal somma li tirrappreżenta VAT fir-rigward tal-provvista?

   (b) huwa rilevanti li l-operatur jkun kiseb għarfien fl-istess ħin bħall-awtorità tat-taxxa u l-fornitur li l-provvista ma kinitx fil-fatt eżenti, jew li kellu l-istess mezzi ta' għarfien bħalhom, u seta' offra li jħallas il-VAT li kienet dovuta għall-provvista (ikkalkolata abbażi tal-prezz kummerċjali tal-provvista) sabiex din titħallas lill-awtorità tat-taxxa, iżda naqas milli jagħmel dan?"

35. Ir-rikorrenti, ir-Renju Unit, ir-Renju ta' Spanja, ir-Repubblika Ċeka, ir-Repubblika Ellenika u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub fil-proċeduri quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

V. Analiżi ġuridika

A. Komprensjoni tad-domandi preliminari

36. It-talba għal deċiżjoni preliminari preżenti tikkonċerna l-każ – mhux daqshekk rari – li huwa biss fuq il-bażi tal-ġurisprudenza tal-qrati tal-finanzi – jew, bħal f'dan il-każ, tal-Qorti tal-Ġustizzja – li jirriżulta li t-trattament fiskali ta' ċerti tranżazzjonijiet (f'dan il-każ ċerti servizzi postali) li kienu twettqu matul bosta snin ma kinux korretti. F'dan il-każ, il-portata ta' dispożizzjoni ta' eżenzjoni mit-taxxa fir-Renju Unit kienet mifhuma b'mod usa' minn dak li jippermetti d-dritt tal-Unjoni, kif interpretat mill-Qorti tal-Ġustizzja.

37. Jekk din il-ġurisprudenza (ġdida) twassal għal eżiġibbiltà tat-taxxa ogħla lill-Istat, l-awtorità tal-finanzi ġeneralment tipprova tistabbilixxi t-taxxa fuq il-valur miżjud korrispondenti abbażi tas-sitwazzjoni legali oġġettiva anki għal tranżazzjonijiet li diġà saru fil-passat għall-impriża li twettaqhom. Dan diġà jqajjem il-kwistjoni dwar jekk, fil-każ ta' taxxa fuq il-konsum indiretta, li fir-rigward tagħha l-kumpannija fornitriċi taġixxi sempliċement fil-kwalità tagħha ta' dak li jiġbor it-taxxi f'isem l-Istat[6], impriża tistax verament tkun meħtieġa tantiċipa din il-ġurisprudenza. B'mod partikolari, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni li dak li jiġbor it-taxxi f'isem l-Istat ma għandux għalfejn ikollu għarfien aħjar tad-dritt fiskali mill-Istat u għalhekk jista' joqgħod fuq

[6] Ara, f'dan ir-rigward, is-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).

ir-regolamenti amministrattivi korrispondenti. Isir partikolarment diffiċli meta, bħal f'dan il-każ, l-awtorità tal-finanzi nnifisha wettqet l-istess żball bħall-persuna taxxabbli (hawnhekk Royal Mail) u anki l-leġiżlatur nazzjonali evidentement ittratta wkoll is-servizz bħala eżenti.

38. Id-domandi ppreżentati, madankollu, jirrigwardaw in-naħa l-oħra tal-munita, jiġifieri t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mid-destinatarju tas-servizz. Jekk is-servizzi rċevuti għandhom jiġu ttrattati bħala eżenti, ma jkun intitolat għall-ebda tnaqqis. Madankollu, jekk jirriżulta fuq il-bażi tal-ġurisprudenza li t-tranżazzjoni kienet fil-fatt taxxabbli (meta titqies b'mod oġġettiv), allura tnaqqis jista', bħala prinċipju, jittieħed inkunsiderazzjoni.

39. Normalment, fil-każ ta' żball fir-rata tat-taxxa, il-kumpannija fornitriċi, jekk huwa possibbli taħt id-dritt ċivili, iżżid il-prezz tal-VAT korrispondenti u toħroġ lid-destinatarju tas-servizz fattura korrispondenti (ogħla). Id-destinatarju tas-servizz iħallas din il-fattura u jużaha sabiex jinnewtralizza l-piż addizzjonali tal-VAT bħala parti mit-tnaqqis tat-taxxa tal-input.

40. Hawnhekk, madankollu, intgħażlet rotta differenti, li wasslet lill-qorti tar-rinviju biex tagħmel id-domandi preliminari. Id-destinatarju tas-servizz ma kellu jħallas l-ebda VAT addizzjonali, peress li l-fornitur ma żiedx il-VAT mal-prezz tiegħu. Il-fornitur seta' ma jagħmilx hekk minħabba li l-awtorità tal-finanzi stess irrinunzjat milli twettaq valutazzjoni sussegwenti għar-raġunijiet imsemmija hawn fuq, jew minħabba li s-servizz kien eżenti taħt id-dritt nazzjonali.

41. Madankollu, peress li s-servizz kien oġġettivament taxxabbli taħt id-dritt tal-Unjoni u r-rikorrenti ħallset ċertu prezz, hija tal-fehma li dan il-prezz inkluda oġġettivament il-VAT dovuta skont id-dritt tal-Unjoni. Din il-"VAT dovuta" tista' wkoll tkun innewtralizzata taħt l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, anki jekk Royal Mail qatt ma ħallset din it-"taxxa dovuta" lill-kreditur fiskali minħabba n-nuqqas ta' valutazzjoni. Il-fattura, li fil-fatt hija meħtieġa skont l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT u li turi din il-VAT dovuta minn Royal Mail, ma hijiex, madankollu, meħtieġa, peress li l-Qorti tal-Ġustizzja nnifisha qieset fattura bħala kriterju formali biss.

42. Kieku dan kien korrett, allura d-destinatarji tas-servizz kollha ta' Royal Mail ikunu intitolati għal tnaqqis u jkollhom l-hekk imsejjaħ "windfall-profit". Sakemm il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet dwar il-portata tad-dispożizzjoni ta' eżenzjoni mit-taxxa, huma ma assumewx dritt għal tnaqqis. Dan it-tnaqqis mhux mistenni issa jrendi s-servizzi mixtrija orħos għad-detriment tad-dħul tal-VAT, u b'hekk iżid il-marġni ta' profitt tad-destinatarju tas-servizz (inklużi dawk tar-rikorrenti). Skont il-qorti tar-rinviju, il-volum totali huwa bejn madwar EUR 575 miljun u madwar EUR 1.15 biljun (f'dan il-każ madwar EUR 480 000).

43. Għal din ir-raġuni, bl-ewwel u bit-tieni domanda li jistgħu jiġu ttrattati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, jekk, fil-każ ta' żball komuni bħal dan u n-nuqqas ta' kalkolu mill-ġdid tal-VAT effettivament dovuta, jistax jitqies li hemm VAT "dovuta u imħallsa" skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, li d-destinatarju tas-servizz jista' jinnewtralizza permezz tat-tnaqqis. Dan jikkonċerna d-dritt għal tnaqqis fil-prinċipju (ara taħt C.).

44. It-tielet domanda tirrigwarda l-implimentazzjoni tad-dritt għal tnaqqis u għalhekk id-dritt għal tnaqqis skont l-ammont jekk id-destinatarju tas-servizz ma jkollux fattura li turi separatament il-VAT li effettivament tirriżulta minħabba l-iżball komuni msemmi iktar 'il fuq (ara taħt B.). Ir-raba' domanda tal-qorti tar-rinviju tirrigwarda ċerti dettalji tal-iżball komuni u alternattivi oħra għal kanċellazzjoni ta' tranżazzjoni li permezz tagħha ma kien jirriżulta ebda "windfall-profit". Din ser tingħata risposta flimkien mad-domandi l-oħra.

45. Minħabba l-fatt li risposta għall-ewwel u għat-tieni domanda hija fil-fatt meħtieġa biss jekk ir-risposta għat-tielet domanda turi li d-dritt għal tnaqqis huwa possibbli anki mingħajr fattura b'dikjarazzjoni tal-VAT separata, l-ewwel ser inwieġeb it-tielet domanda. Din tirrigwarda l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis u l-kwistjoni dwar jekk il-*pussess ta' fattura* meħtieġ fl-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT huwiex prerekwiżit għat-tnaqqis, kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenzi Volkswagen[7] u Biosafe[8] (B.2), jew jekk dan il-prerekwiżit skadiex bħala riżultat tad-deċiżjoni Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Vădan[9] (ara taħt B.3).

B. Fuq l-importanza ta' fattura għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input (it-tielet domanda preliminari)

1. Osservazzjonijiet preliminari

46. Il-punt tat-tluq għall-valutazzjoni tal-kwistjoni dwar jekk fattura b'dikjarazzjoni tal-VAT separata hijiex meħtieġa għal tnaqqis huwa l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan jipprevedi li d-dritt għal tnaqqis (tad-destinatarju tas-servizz) jitnissel meta d-dritt għat-taxxa deduċibbli jsir eżiġibbli (jiġifieri d-dejn fiskali tal-fornitur, l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT). Dan ma jippreżupponi ebda fattura.

47. Filwaqt li, fil-prinċipju, l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu l-għan li jissinkronizza d-dejn fiskali tal-fornitur u t-tnaqqis tad-destinatarju tas-servizz, l-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT jimmodifika dan il-prinċipju. Skont dan, il-prerekwiżit għal eżerċizzju b'suċċess b'mod partikolari ma huwiex biss li d-dejn fiskali nħoloq min-naħa tal-fornitur, iżda wkoll li d-destinatarju tas-servizz għandu fil-*pussess tiegħu fattura*. Fl-istess ħin, din il-fattura trid tinkludi wkoll ċerta informazzjoni (ara l-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT).

48. Għaldaqstant, id-dritt tat-tnaqqis jista' jew jiġi eżerċitat mal-provvista, skont l-Artikolu 167 u l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT, fejn l-uniku fattur deċiżiv huwa jekk, minkejja l-iżball komuni, il-VAT ġietx inkluża fil-prezz imħallas (ara, f'dan ir-rigward, C.3 hawn taħt) jew, skont l-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT, jiddependi wkoll fuq il-pussess ta' fattura korrispondenti li turi l-ammont ta' VAT mgħoddi.

49. Inqis li t-tieni approċċ huwa korrett. Wara kunsiderazzjoni iktar mill-qrib, hija din il-fehma biss li hija kompatibbli wkoll mal-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja. Fl-istess ħin, għandha l-ewwel issir distinzjoni bejn it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis *ikkunsidrat fil-prinċipju* u t-tnissil tad-dritt għal tnaqqis ikkunsidrat *fl-ammont tiegħu*.

50. Minn qari iktar fid-dettall tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jirriżulta li din tal-aħħar prinċipalment esprimiet ruħha dwar it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis *ikkunsidrat fil-prinċipju*. Skont din il-ġurisprudenza, id-dritt għal tnaqqis u, għaldaqstant, ukoll għal rimbors jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u, bħala prinċipju, ma jistax jiġi limitat. Dan id-dritt jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha li jkunu ġew imposti fuq it-tranżazzjonijiet imwettqa

7 Sentenza tal-21 ta' Marzu 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

8 Sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

9 Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, (C-664/16, EU:C:2018:933).

preċedentement [10]. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-prinċipju fundamentali ta' newtralità tal-VAT jeżiġi li t-tnaqqis jew ir-rimbors tal-VAT imħallsa preċedentement jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, anki jekk il-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ċerti rekwiżiti proċedurali [11]. L-unika eċċezzjoni tkun jekk il-ksur ta' tali rekwiżiti proċedurali jkollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi ġew issodisfatti [12].

51. L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, li huwa bbażat fuq it-tnaqqis tad-destinatarju tas-servizz fuq il-"VAT dovuta jew imħallsa f'dan l-Istat Membru għal […] li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra […]" jiċċara f'dan ir-rigward it-tifsira u l-għan tad-dritt għal tnaqqis. Minħabba n-natura tal-VAT [13], li hija taxxa fuq il-konsum, u tat-teknika tat-tassazzjoni indiretta, id-destinatarju tas-servizz li huwa intitolat għad-dritt għal tnaqqis għandu jinħeles mill-VAT mgħoddija lilu bħala parti mill-prezz dovut minn persuna oħra (il-fornitur, fil-każ ineżami Royal Mail).

52. Jekk wieħed jieħu dan il-kunċett bis-serjetà, allura l-kriterju għandu jkun il-ħlas attwali tal-prezz mir-rikorrenti. Fil-fatt, huwa biss f'dan il-mument, li l-VAT issir eżiġibbli (indirettament). Id-dispożizzjoni tal-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT turi, madankollu, li l-leġiżlatur Ewropew jippermetti tnaqqis saħansitra qabel il-ħlas. Din id-dispożizzjoni tippermetti li t-tnaqqis jiġi ristrett għall-mument tal-ħlas, anki jekk id-dejn fiskali jinħoloq biss meta jinġabar il-prezz. Dan jagħmel sens biss jekk fil-każijiet l-oħra t-tnaqqis ikun possibbli qabel ma jitħallas il-prezz.

53. B'hekk, huwa stabbilit li l-leġiżlatur Ewropew qiegħed jassumi li normalment id-destinatarju tas-servizz iġorr il-VAT qabel ma l-prezz ikun tħallas iżda wara li l-provvista tkun ġiet eżegwita. F'dan il-mument, id-dritt għal tnaqqis *ikkunsidrat fil-prinċipju* diġà tnissel.

2. It-tnissil tad-dritt għal tnaqqis ikkunsidrat fl-ammont tiegħu

54. Madankollu, dan ir-riżultat ma jinkludi ebda dikjarazzjoni dwar it-*tnaqqis ikkunsidrat fl-ammont tiegħu*. Id-dispożizzjoni tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT hija ta' importanza deċiżiva għal dan.

55. Ir-raġuni għal dan hija li s-sempliċi provvista tas-servizz ma tgħid xejn dwar kemm hu għoli l-piż tad-destinatarju tas-servizz bil-VAT inkluża fil-prezz. Madankollu, dan huwa meħtieġ sabiex jiġi eżerċitat id-dritt tat-tnaqqis. Dan isir ċar ħafna f'każijiet bħal dan, li fihom il-partijiet

[10] Sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 46); u tat-18 ta' Novembru 2020, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (Remboursement de TVA - Factures) (C-371/19, mhux ippubblikata, EU:C:2020:936, punt 79); tat-2 ta' Mejju 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punt 36); u tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 39).

[11] Sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 47); tat-18 ta' Novembru 2020, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (Rimbors tal-VAT – Fatturi) (C-371/19, mhux ippubblikata, EU:C:2020:936, punt 80); tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 41); tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45); tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42); tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 58); tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 39); tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42); u tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 63).

[12] Sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 48); tat-18 ta' Novembru 2020, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (Rimbors tal-VAT – Fatturi) (C-371/19, mhux ippubblikata, EU:C:2020:936, punt 81); u tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[13] Ara s-sentenzi tal-10 ta' April 2019, PSM "K" (C-214/18, EU:C:2019:301, punt 40); tat-18 ta' Mejju 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 69); tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (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).

għamlu żball komuni dwar l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-bejgħ. Skont il-ftehim kuntrattwali, Royal Mail u r-rikorrenti fil-fatt assumew li l-prezz miftiehem ma kienx jinkludi l-VAT. Li kieku dan ikun il-każ, allura skont il-ftehimiet kuntrattwali, ir-rikorrenti jkollha ssostniha addizzjonalment. Dan qatt ma ġara, għalkemm ma hemm l-ebda dubju li l-provvista saret. L-eżekuzzjoni tal-provvista waħedha għalhekk ma tinkludi l-ebda dikjarazzjoni dwar jekk fuq ir-rikorrenti ġietx imposta l-VAT.

56. Għaldaqstant huwa sempliċement loġiku li l-leġiżlatur Ewropew ma jorbotx l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis biss mal-eżekuzzjoni tal-provvista, iżda jeżiġi wkoll fl-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT li d-destinatarju tas-servizz irid "ikollu fattura" [14].

57. Ir-rekwiżit tal-pussess ta' fattura jservi wkoll għall-implimentazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità stabbilit fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT. Il-prinċipju ta' newtralità jikkostitwixxi prinċipju fundamentali [15] tal-VAT li jirriżulta min-natura tat-taxxa fuq il-konsum. Dan ifisser, *inter alia*, li, bħala kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat, l-impriża bħala prinċipju għandha tinħeles kompletament mill-piż tal-VAT [16] sa fejn l-attività intraprenditorjali stess (fil-prinċipju) isservi sabiex tiġġenera qligħ taxxabbli [17].

58. Mill-kunċett ta' eżenzjoni jirriżulta [18], li d-dritt għal tnaqqis jittieħed inkunsiderazzjoni biss jekk fuq id-destinatarju tas-servizz tkun ukoll ġiet imposta l-VAT [19]. Madankollu, id-destinatarju tas-servizz ma jsostnix oneru immedjatament mal-eżekuzzjoni tal-provvista, iżda finalment biss meta jsir il-ħlas tal-korrispettiv (ara, dwar dan iktar 'il fuq, il-punti 52 u 55). L-idea wara d-dispożizzjoni tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT hija ovvjament li, bħala regola, il-ħlas isir fil-pront jekk ikun hemm fattura korrispondenti. Imbagħad, f'dan il-mument tkun tista' tiġi preżunta l-impożizzjoni tal-VAT fuq id-destinatarju tas-servizz.

59. Dan joħroġ biċ-ċar ħafna mill-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja, fejn din kienet għadha tindika [20] li l-eżerċizzju immedjat tad-dritt għal tnaqqis jimplika li, bħala prinċipju, il-persuni taxxabbli ma jwettqux ħlas u, għalhekk, ma jħallsux il-VAT, li huma obbligati jħallsu, qabel ma jirċievu fattura jew dokument ieħor meqjus ekwivalenti, u li ma jistax jitqies li tranżazzjoni partikolari kienet suġġetta għall-VAT qabel ma titħallas.

60. Fil-fatt, l-estent li bih id-destinatarju tas-servizz ġie suġġett għall-VAT (jew ser jiġi suġġett għaliha) jirriżulta biss, kif ukoll isostnu b'mod korrett Spanja, ir-Repubblika Ċeka u r-Renju Unit, meta l-VAT korrispondenti tkun ġiet integrata fil-korrispettiv li għandu jħallas id-destinatarju. Sa liema punt fil-korrispettiv tkun ġiet ikkalkolata l-VAT tirriżulta biss mir-relazzjoni legali li fuqha huwa bbażat u mis-*saldu għall-eżekuzzjoni* tal-korrispettiv. Is-saldu tal-eżekuzzjoni tat-tranżazzjoni legali jitwettaq billi tintbagħat fattura korrispondenti, li fiha jiġi żvelat il-kalkolu tal-fornitur.

[14] Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 60).

[15] Fis-sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 43), il-Qorti tal-Ġustizzja titkellem dwar prinċipju ta' interpretazzjoni.

[16] Sentenzi tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), u tal-1 ta' April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

[17] Sentenzi tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); tal-15 ta' Diċembru 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51); tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57); u l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

[18] Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punti 59 *et seq.*) u fil-kawża Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punti 44 *et seq.*).

[19] Bl-istess mod, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 64).

[20] Ara s-sentenza tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), punt 35).

61. Fi proċedura tal-massa bħall-VAT, huwa biss permezz tal-iżvelar tat-trasferiment tal-VAT dovuta permezz tal-prezz lid-destinatarju tas-servizz li jiġi żgurat li d-destinatarju tas-servizz jaf, u li l-awtorità tal-finanzi tista' tikkontrolla, l-ammont ta' VAT li huwa għandu jħallas skont l-opinjoni tal-fornitur. Dan ifisser li jaf ukoll minn meta u f'liema ammont jista' jinnewtralizza din il-VAT bl-għajnuna tad-dritt għal tnaqqis.

62. Jekk, bħal fil-każ inkwistjoni, iż-żewġ partijiet kif ukoll l-awtorità tal-finanzi bi żball assumew tranżazzjoni eżenti, allura bil-korrispettiv miftiehem, kif jenfasizzaw b'mod korrett il-partijiet kollha bl-eċċezzjoni tar-rikorrenti, l-ebda VAT ma *tgħaddi* mill-fornitur lid-destinatarju tas-servizz. Għaldaqstant, lanqas il-fornitur ma inkludieha fuq il-fattura. Jekk iż-żewġ partijiet jiddeċiedu li jemendaw il-kuntratt wara li jiskopru l-iżball u jinkludu l-VAT nieqsa fil-prezz, dan jintwera wkoll f'fattura korrispondenti, li bl-għajnuna tagħha d-destinatarju tas-servizz jista' wkoll jitlob tnaqqis. Korrispondentement, Royal Mail għandha wkoll tagħti l-VAT sussegwentement murija l-iktar tard mal-ħruġ tal-fattura skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT[21]. Is-sinkronizzazzjoni tat-taxxa fuq l-input imħallsa u d-dejn fiskali mfittxija mill-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT b'hekk tiġi stabbilita mill-ġdid.

63. B'riżultat ta' dan, il-pussess ta' fattura kif meħtieġ fl-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT huwa preċiżament il-mezz previst mid-Direttiva dwar il-VAT sabiex il-ħlas tal-VAT jiġi mgħoddi mill-fornitur (li huwa responsabbli għall-ħlas tat-taxxa) lid-destinatarju tas-servizz (li jħallasha bħala parti mill-prezz) b'mod traċċabbli għall-partijiet kollha (inkluża l-awtorità tal-finanzi). Hekk biss jista' d-destinatarju tas-servizz ikun jaf kemm, fl-opinjoni tal-fornitur, huwa dovut iħallas VAT. Huwa jista' għalhekk juża din il-fattura, li minnha jirriżulta d-debitu tiegħu, sabiex jitlob eżenzjoni fir-rigward ta' dan l-ammont.

64. Fis-sentenzi tagħha fil-kawżi Volkswagen[22] u Biosafe[23], il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ċċarat biżżejjed dan is-sinjifikat tal-pussess ta' fattura bħala mezz neċessarju għat-trasferiment sabiex jiġi ttrasferit il-piż u bħala kundizzjoni għal tnaqqis mill-oneru permezz tad-dritt għal tnaqqis. Ir-Renju Unit u r-Repubblika Ċeka jenfasizzaw ukoll dan.

65. Is-sentenza Volkswagen kienet tikkonċerna l-każ fejn il-partijiet assumew tranżazzjonijiet li ma humiex taxxabbli. Wara li ġie nnotat l-iżball, snin wara nħarġu għall-ewwel darba fatturi bil-VAT separati u saret talba għar-rimbors skont id-Direttiva dwar ir-rimbors. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat[24] li f'dawn iċ-ċirkustanzi kien oġġettivament impossibbli għad-destinatarju tas-servizz li jeżerċita d-dritt tiegħu għal rimbors qabel din ir-rettifika, peress illi "ma pprovdietx qabel fatturi u lanqas kienet taf li t-taxxa fuq il-valur miżjud kienet dovuta. Fil-fatt, huwa biss wara din ir-regolarizzazzjoni li l-kundizzjonijiet sostantivi u proċedurali li jagħtu dritt għal tnaqqis tal-VAT kienu ssodisfatti".

66. Is-sentenza Biosafe kienet tikkonċerna każ simili bħal dan, ħlief li t-tnaqqis intalab fil-każ ta' żball komuni dwar ir-rata tat-taxxa korretta. Dan ġie preżunt baxx wisq u l-fornitur tas-servizz irrettifika l-fattura tiegħu snin wara billi żied il-VAT fuq fattura separata. Hawnhekk ukoll, il-Qorti tal-Ġustizzja waslet għall-konklużjoni[25] li evidentement kien oġġettivament impossibbli għad-destinatarju tas-servizz li jeżerċita d-dritt għal tnaqqis tiegħu qabel ma l-fattura ġiet

[21] Kuntrarjament għal dak li taħseb ir-rikorrenti, l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT ma huwiex sempliċi "regolament dwar il-frodi", iżda jiżgura wkoll is-sinkronizzazzjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa *permezz* ta' fattura u d-dejn fiskali *minħabba* fattura.

[22] Sentenza tal-21 ta' Marzu 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

[23] Sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

[24] Sentenza tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punti 49 u 50).

[25] Sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punti 42 u 43).

irrettifikata, għaliex ma "kellhiex minn qabel id-dokumenti li jirrettifikaw il-fatturi inizjali u lanqas ma kienet taf li taxxa supplimentari kienet dovuta. Fil-fatt, huwa biss wara dan l-aġġustament li l-kundizzjonijiet sostantivi u formali li jagħtu lok għal dritt għal tnaqqis tal-VAT ġew issodisfatti".

67. Fiż-żewġ każijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja ġustament assumiet li d-destinatarju tas-servizz kien mitlub iħallas biss fil-mument meta kien fil-pussess ta' fattura korrispondenti li turi l-piż tal-VAT tiegħu. Madankollu, ir-rikorrenti hawnhekk ma għandhiex fattura rrettifikata bħal din.

68. Barra minn hekk, huwa biss il-pussess ta' fattura li jippermetti lill-awtorità tal-finanzi tivverifika l-obbligazzjoni tat-taxxa mġarrba u t-tnaqqis mit-taxxa tal-input mitlub, kif diġà spjegat il-Qorti tal-Ġustizzja [26]. F'dan ir-rigward, iktar ma jkun fiha informazzjoni bħal din il-fattura, iktar ikun effettiv il-kontroll, xi ħaġa li issa hija spjegata b'mod estensiv ħafna fl-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan jissuġġerixxi wkoll li l-pussess ta' fattura bil-VAT indikata huwa deċiżiv u għalhekk jirrappreżenta rekwiżit sostantiv għat-tnaqqis. Tnaqqis mingħajr tali fattura għalhekk ma huwiex possibbli għar-rikorrenti.

3. Huwa madankollu possibbli li titnaqqas it-taxxa tal-input mingħajr fattura?

a) Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-prova tad-dritt għal tnaqqis prodotta minn espert

69. Mis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Vădan [27], kif diġà ddikjarajt xi mkien ieħor [28], xejn ma jirriżulta kuntrarju. Fil-punt 42 ta' dik is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li l-applikazzjoni stretta tar-rekwiżit formali li jiġu ppreżentati fatturi tmur kontra l-prinċipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità, sa fejn ikollha l-effett li tipprekludi b'mod sproporzjonat lill-persuna taxxabbli milli tibbenefika min-newtralità fiskali relatata mat-tranżazzjonijiet tagħha.

70. *Prima facie*, wieħed jista' jkun tal-fehma li t-tnaqqis huwa għalhekk possibbli mingħajr ebda fattura u kuntrarjament għall-formulazzjoni tal-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu, tali qari tas-sentenza ċċitata jisfa fix-xejn.

71. Minn naħa, f'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja kellha twieġeb "biss" id-domanda dwar jekk tnaqqis kienx possibbli abbażi tal-istima tal-espert tal-ammont tat-tnaqqis normali għal proġetti ta' kostruzzjoni tat-tip ikkonċernat. Il-Qorti wieġbet korrettament din id-domanda fin-negattiv. It-tnaqqis huwa bbażat fuq il-piż attwali tal-VAT u mhux fuq il-piż normali tal-VAT. Madankollu, l-espert seta' jipprova dan tal-aħħar biss permezz ta' stima.

72. Min-naħa l-oħra, fil-proċedura kollha baqa' ma ġiex iddeterminat jekk qatt inħarġux fatturi b'dikjarazzjoni tal-VAT. L-unika ħaġa li kienet ċerta kienet li l-fatturi oriġinali ma baqgħux leġibbli u l-awtorità tal-finanzi insistiet li jiġu ppreżentati l-oriġinali. Dan tal-aħħar ma huwiex kompatibbli mad-Direttiva dwar il-VAT. Din ma teżiġix li l-persuna taxxabbli tkun għadha fil-pussess tal-fattura fil-ħin tar-reviżjoni tat-taxxa u tista' tippreżentaha, iżda biss li tkun

[26] Sentenzi tal-15 ta' Novembru 2017, Geissel (C-374/16 u C-375/16, EU:C:2017:867, punt 41), u tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 27); ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punti 30, 32 u 46).

[27] Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, (C-664/16, EU:C:2018:933).

[28] Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326)., punti 70 *et seq.*).

fil-pussess ta' fattura fil-mument meta jiġi invokat it-tnaqqis. Jekk il-fattura mbagħad tintilef, il-persuna taxxabbli tista' naturalment tipproduċi l-provi kollha possibbli (ġeneralment kopja) sabiex tipprova li darba kienet fil-pussess ta' fattura li fuqha kien eżiġibbli f'ċertu ammont ta' VAT.

73. Għalhekk, id-dikjarazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Vădan jirrelataw b'mod korrett biss mal-*prova* tat-tnaqqis[29]. Il-kundizzjonijiet sostantivi (jiġifieri dawk li jirriżultaw mill-Artikolu 167 u 178) tat-tnaqqis jistgħu jiġu pprovati permezz tal-provi kollha possibbli, madankollu, prova ta' espert dwar il-VAT li ġeneralment tirriżulta ma hijiex xierqa *per se*[30]. Fil-fehma tiegħi, dan ir-riżultat joħroġ ukoll b'mod ċar mid-dispożittiv tas-sentenza msemmija, jekk wieħed jaqraha b'rabta tad-domandi u l-fatti rrapportati.

b) Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-perijodu li fih jiġi invokat id-dritt għal tnaqqis

74. Għalhekk, b'dan il-fehim tas-sentenza Vădan[31] ma teżisti ebda kontradizzjoni mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li ttrattat il-perijodu speċifiku[32] li fih għandu jiġi invokat id-dritt għal tnaqqis. F'dawn id-deċiżjonijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja dejjem ibbażat ruħha fuq il-pussess ta' fattura mid-destinatarju tas-servizz taxxabbli[33].

75. Fis-sentenza Terra Baubedarf-Handel, hija espressament argumentat: "Fir-rigward tal-prinċipju ta' proporzjonalità, dan ma jinkisirx billi l-persuna taxxabbli tkun meħtieġa twettaq it-tnaqqis fir-rigward tal-perijodu li fih il-kundizzjoni tal-pussess ta' fattura jew ta' dokument ikkunsidrat li jservi bħala fattura u dak tat-tnissil tad-dritt għal tnaqqis huma ssodisfatti. L-ewwel nett, dan ir-rekwiżit huwa konsistenti ma' wieħed mill-għanijiet tas-Sitt Direttiva, dak li jiżgura li t-taxxa fuq il-valur miżjud tiġi miġbura u dan taħt is-superviżjoni tal-awtoritajiet tat-taxxa (provi), u t-tieni nett, […] il-ħlas għall-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi, u, għaldaqstant, il-ħlas tat-taxxa tal-input imħallsa, normalment ma jsirx qabel ma tkun ġiet irċevuta l-fattura"[34]. Fis-sentenza Senatex[35] hija ddeċidiet, li, minn naħa, id-dritt għal tnaqqis għandu jiġi eżerċitat essenzjalment għall-perijodu li fih tnissel dan id-dritt u, min-naħa l-oħra, il-persuna taxxabbli "għandha fattura".

76. Madankollu, jekk il-pussess ta' fattura huwa deċiżiv għall-perijodu li fih għandu jiġi invokat id-dritt għal tnaqqis, allura, dan il-pussess ma huwiex biss kriterju formali, iżda kriterju sostantiv. Għaldaqstant, id-dritt għal tnaqqis jeżiġi l-pussess ta' fattura korrispondenti.

[29] Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punt 44, "tipproduċi provi oġġettivi", punt 45 "provi", punt 47 "prova", u punt 48 "tipproduċi l-prova").

[30] F'dan ir-rigward, hija rilevanti s-sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punt 45 – stima ma tistax tissostitwixxi tali provi).

[31] Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

[32] Dan kien jikkonċerna, pereżempju, is-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), u tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

[33] Bl-istess mod, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 58); ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punti 65 *et seq.*).

[34] Ara s-sentenza tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 37).

[35] Sentenza tal 15 ta' Settembru 2016, Senatex (C 518/14, EU:C:2016:691), punt 35).

c) Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-korrezzjoni retroattiva ta' fattura mhux kompluta jew inkorretta

77. Dan fl-aħħar mill-aħħar jirriżulta mill-ġurisprudenza l-iktar reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar rettifika retroattiva tal-fattura [36]. Fiha, il-Qorti tal-Ġustizzja tagħmel distinzjoni bejn rekwiżiti sostantivi u formali tad-dritt għal tnaqqis. Tal-aħħar jinkludi l-modalitajiet u l-kontroll tal-eżerċizzju tiegħu kif ukoll il-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT, bħal dawk dwar l-obbligi relatati mal-kontabbiltà, mal-fatturazzjoni u mad-dikjarazzjoni [37]. F'dan ir-rigward, il-prinċipju fundamentali ta' newtralità tal-VAT jeżiġi li d-dritt għal tnaqqis jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, anki jekk il-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ċerti rekwiżiti formali [38]. Għalhekk, meta l-awtorità fiskali jkollha l-informazzjoni neċessarja sabiex tistabbilixxi li r-rekwiżiti sostantivi huma ssodisfatti, din ma tistax, fir-rigward tad-dritt tal-persuna taxxabbli li tnaqqas din it-taxxa, timponi kundizzjonijiet supplimentari li jista' jkollhom l-effett li jrendu ineffettiv dan id-dritt [39].

78. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar id-difetti formali li ma jippreġudikawx dritt għal tnaqqis, madankollu, qatt ma tirreferi għall-pussess ta' fattura bħala tali (jew l-eżistenza ta' fattura), iżda dejjem għad-dettalji tal-kontenut ta' fattura [40].

79. Għaldaqstant, f'din il-ġurisprudenza jsir riferiment biss għall-assenza ta' *ċerti* rekwiżiti formali u mhux dwar l-assenza tar-rekwiżiti formali *kollha*. Għalhekk ma jistax jiġi dedott minn din il-ġurisprudenza li dritt għal tnaqqis jista' jinħoloq mingħajr il-pussess ta' fattura. Il-Qorti tal-Ġustizzja stess titkellem biss dwar il-fatt li "il-pussess ta' fattura li jkun fiha l-kontenut previst mill-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112 jikkostitwixxi kundizzjoni proċedurali u mhux rekwiżit sostantiv tad-dritt għal tnaqqis ta' din it-taxxa" [41]. Dan huwa minnu. L-osservanza tal-informazzjoni kollha msemmija fl-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT tikkostitwixxi rekwiżit formali. Dawn jistgħu, sakemm ma humiex essenzjali (ara għal iktar dettall il-punti 81 *et seq.*), jiġu wkoll issupplimentati jew mibdula f'data iktar tard (eż. skont

[36] Fosthom, pereżempju, is-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690); u s-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, Petroma Transports *et* (C-271/12, EU:C:2013:297).

[37] Sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), punt 47); ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Diċembru 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punti 41 u 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[38] Sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 47); tat-18 ta' Novembru 2020, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (Rimbors tal-VAT – Fatturi) (C-371/19, mhux ippubblikata, EU:C:2020:936, punt 80); tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 41); tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), punt 45); tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42); tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 58); tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 39); tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42); u tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267), punt 63).

[39] Sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42); tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punti 58 u 59); ara f'dan is-sens ukoll is-sentenzi tal-1 ta' Marzu 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punt 43), tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42), anki fil-każ ta' awtolikwidazzjoni.

[40] Ara espressament il-kjarifika fis-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punti 39 *et seq.*). Anki s-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punti 35 u 49), kienet tikkonċerna fattura, li l-pussess tagħha ma kienx ikkontestat, iżda li d-dettalji tagħha f'partijiet ma kinux preċiżi. Anki s-sentenza tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45), issemmi l-pussess ta' fattura oriġinali.

[41] Sentenzi tal-15 ta' Novembru 2017, Geissel u Butin (C-374/16 u C-375/16, EU:C:2017:867, punt 40), u tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 38 u b'mod simili fil-punt 29, "pussess ta' fattura stabbilita konformement mal-Artikolu 226 ta' din id-direttiva"). B'mod simili wkoll, is-sentenza tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 42), u tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 47).

l-Artikolu 219 tad-Direttiva dwar il-VAT). Madankollu, skont l-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-pussess ta' fattura bħala tali ma jikkostitwixxix tali rekwiżit formali bħala kundizzjoni fattwali [42].

80. Barra minn hekk, minn din id-dikjarazzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja tikkonkludi li "saħansitra" anki l-awtorità fiskali ma tistax tirrifjuta d-dritt għal tnaqqis għas-sempliċi raġuni, pereżempju, li fattura ma tissodisfax ir-rekwiżiti (deskrizzjoni preċiża tal-ammont u t-tip ta' servizz u indikazzjoni tad-data tas-servizz) mitluba mill-Artikolu 226(6) u (7) tad-Direttiva 2006/112, jekk hija għandha l-informazzjoni kollha sabiex tivverifika li l-kundizzjonijiet sostantivi għal dan id-dritt huma ssodisfatti [43]. L-istess japplika għall-informazzjoni speċifikata fl-Artikolu 226(3) (li jsemmi numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-fornitur) [44] jew fl-Artikolu 226(2) (id-dettalji tan-numru tal-fattura) [45]. B'riżultat ta' dan, il-Qorti tal-Ġustizzja tat effett retroattiv għar-rettifika ta' fattura (formalment żbaljata) diġà fil-pussess ta' destinatarju tas-servizz [46].

81. Dan huwa konvinċenti. Dokument li jiffattura kunsinna jew servizz diġà huwa fattura fis-sens tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, jekk jippermetti kemm lid-destinatarju tas-servizz kif ukoll lill-awtorità tal-finanzi jiddeduċu, minnu, liema fornitur iffattura l-VAT għal liema tranżazzjoni u f'liema ammont lil liema destinatarju tas-servizz. Dan jeħtieġ informazzjoni dwar il-fornitur tas-servizz, id-destinatarju tas-servizz, is-suġġett tal-provvista, il-prezz u l-VAT murija separatament [47]. Jekk dawn il-ħames punti essenzjali ta' informazzjoni huma disponibbli, allura, kif diġà ddikjarajt x'imkien ieħor [48], it-tifsira u l-għan tal-fattura ġew issodisfatti u t-tnaqqis tal-VAT finalment sar [49].

82. Ksur ta' informazzjoni speċifika oħra prevista fl-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT, madankollu, ma jipprekludix id-dritt għal tnaqqis jekk tiġi rrettifikata saħansitra fi proċeduri amministrattivi jew ġudizzjarji. Fl-aħħar mill-aħħar, din il-konsegwenza legali tirriżulta mill-ġurisprudenza l-iktar reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar rettifika retroattiva tal-fattura [50].

[42] Dan jidher li huwa preżunt anki mill-Qorti tal-Ġustizzja (sentenza tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punt 45), meta hija tiddikjara li l-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprekludi l-impożizzjoni ta' formalitajiet addizzjonali. F'dan il-każ, l-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jistax minnu nnifsu jkun sempliċement formalità. Anki s-sentenzi tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 43), u tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 50), jistabbilixxu b'mod ċar li l-prerekwiżiti sostantivi u formali sabiex jiġi invokat it-tnaqqis jiġu ssodisfatti biss ladarba wieħed ikollu l-pussess ta' fattura li turi l-ħlas tal-VAT.

[43] Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 43).

[44] Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punti 40 *et seq.*).

[45] Sentenza tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45), b'mod simili wkoll is-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punti 53 sa 57).

[46] Ara s-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 43); tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 44); u tat-8 ta' Mejju 2013, Petroma Transports *et* (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34).

[47] F'dan is-sens ukoll, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi Ġermaniża). Ara s-sentenzi tat-12 ta' Marzu 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, p. 604 punt 23; tat-22 ta' Jannar 2020 – XI R 10/17, BStBl. 2020, p. 601, punt 17; u tal-20 ta' Ottubru 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, p. 593, punt 19.

[48] Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326)., punti 93 u 94).

[49] Fir-rigward tal-kriterju ta' "taxxa fuq il-valur miżjud murija separatament", dan diġà jirriżulta mid-deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenzi Volkswagen u Biosafe, li fihom kienu jeżistu fatturi li ma indikawx il-VAT sabiex jiġi invokat l-ammont korrispondenti ta' tnaqqis. Ara s-sentenza tat 12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C 8/17, EU:C:2018:249, punti 42 u 43), u tal 21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C 533/16, EU:C:2018:204, punti 49 sa 50).

[50] Fosthom, pereżempju, is-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 43); tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 44); u tat-8 ta' Mejju 2013, Petroma Transports *et* (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34).

83. Madankollu, jekk in-nuqqas tal-fattura, bħal każ ineżami, jirrigwarda d-dikjarazzjoni tal-VAT separata, li hija waħda mill-karatteristiċi essenzjali ta' fattura li tikkonferixxi d-dritt għal tnaqqis, allura d-dritt għal tnaqqis huwa fil-fatt esklużż għal dik ir-raġuni. Permezz ta' fattura li turi servizz eżenti, id-destinatarju tas-servizz ma jistax jitlob tnaqqis mill-piż tal-VAT. F'dan ir-rigward, ir-Renju Unit ġustament jinvoka prekundizzjoni għal tnaqqis. B'fattura bħal din, ma jirriżulta partikolarment ebda ħlas tal-VAT. Mingħajr tali fattura bħala "mezz għat-trasferiment" tal-ħlas, ir-rekwiżiti tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT ma humiex issodisfatti.

84. Il-paragun bejn l-ittra a) u l-ittra f) tal-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT juri wkoll b'mod ċar li l-leġiżlatur Ewropew stabbilixxa kundizzjoni addizzjonali, il-pussess ta' fattura, għall-każ normali ta' ġbir indirett (ittra a) Dan ir-rekwiżit ma huwiex partikolarment meħtieġ[51] għall-każ speċjali ta' ġbir dirett (ittra f) – (awtolikwidazzjoni) u, għaldaqstant, ma huwiex previst. Madankollu, din id-deċiżjoni leġiżlattiva tkun evitata jekk il-pussess ta' fattura jiġi ddikjarat bħala sempliċi formalità u irrilevanti.

d) Konklużjoni interim

85. Kemm mill-formulazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li dritt għal tnaqqis, li għalih jista' jintalab rimbors f'ċertu ammont, jippreżupponi li d-destinatarju tas-servizz darba kellu fil-pussess tiegħu fattura li fiha ġiet separatament indikata l-VAT ittrasferita f'dan l-ammont. Peress li dan qatt ma kien il-każ hawnhekk, ir-rikorrenti ma tistax titlob it-tnaqqis għal din ir-raġuni biss.

4. Konklużjoni

86. Ir-risposta għat-tielet domanda hija li d-dritt għat-tnaqqis jippreżupponi t-twettiq ta' servizz u l-pussess ta' fattura (Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT) li tattesta t-trasferiment tal-VAT permezz ta' dikjarazzjoni separata tal-VAT. Konsegwentement, ir-rikorrenti ma hijiex intitolata tinvoka t-tnaqqis mingħajr tali fattura.

C. Sussidjarjament: fuq "VAT dovuta jew imħallsa" fis-sens tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT (l-ewwel u t-tieni domanda preliminari)

87. Huwa biss fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tħalli indeterminata l-kwistjoni tal-ħtieġa tal-pussess ta' fattura tal-VAT jew tiġġudika b'mod differenti, li jkun hemm ħtieġa prattika li tingħata risposta għall-ewwel u għat-tieni domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju.

88. B'dawn iż-żewġ domandi, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk il-prezz effettivament imħallas jikkonsistix dejjem f'ammont nett dovut inkluża l-VAT eżiġibbli fuqu. Dan jirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva dwar il-VAT, li tirrigwarda l-ammont taxxabbli (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 2 hawn taħt). Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun jaf, fil-każ li l-prezz jinkludi wkoll il-proporzjon tal-VAT, jekk id-destinatarju tas-servizz jistax jinvoka tnaqqis minħabba l-VAT effettivament "dovuta jew imħallsa" għas-servizz skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva, anki jekk ibbażata fuq l-iżball komuni li ż-żewġ partijiet assumew servizz eżenti. Din tal-aħħar tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar

[51] Espressament ikkonfermata permezz tas-sentenza tal-1 ta' April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punti 47 u 51). Hawnhekk, il-fattura ma għandhiex il-funzjoni ta' mezz għat-trasferiment tal-piż tat-taxxa fuq il-valur miżjud (dwar dan, ara fid-dettall iktar 'il fuq, il-punti 60 *et seq.*), peress li l-fornitur ma huwiex dovut iħallasha u, għaldaqstant, ma għandux għalfejn jgħaddiha lil ħaddieħor.

il-VAT. Għandu jiġi ċċarat ta' min hija l-VAT "dovuta jew imħallsa" (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 1 hawn taħt) u jekk hemmx riferiment għall-VAT speċifikament dovuta jew il-VAT effettivament dovuta bl-applikazzjoni korretta tal-liġi (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 3 hawn taħt).

1. Dwar il-kunċett ta' "VAT dovuta jew imħallsa" fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT

89. Fir-rigward tar-relazzjoni bejn ir-rikorrenti (bħala d-destinatarju tas-servizz) u l-awtorità tal-finanzi, l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT huwa deċiżiv. Dan jirreferi għat-tnaqqis tal-"VAT dovuta jew imħallsa". Huwa neċessarju li jiġi ċċarat għal liema VAT qiegħed jirreferi. Hemm inkunsiderazzjoni jew il-"VAT dovuta jew imħallsa" minn Royal Mail (jiġifieri l-fornitur) jew mir-rikorrenti (jiġifieri d-destinatarju tas-servizz).

90. Madankollu, billi l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonċerna t-tnaqqis mis-servizzi tal-input, it-tweġiba hija ċara. F'dan l-istadju, jiġifieri meta d-destinatarju tas-servizz jirċievi s-servizz tal-input, il-VAT hija dovuta minn persuna waħda biss, jiġifieri persuna waħda biss tista' tħallas il-VAT. Din il-persuna hija l-fornitur, jiġifieri Royal Mail f'din il-kawża.

91. Il-fatt dwar jekk il-VAT hijiex dovuta mid-destinatarju jew għandux iħallasha jiddependi biss fuq it-tranżazzjonijiet tal-output tiegħu, fejn l-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT jispeċifika t-"transazzjonijiet taxxabbli" tiegħu. Għall-kuntrarju, l-Artikolu 169 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jippermetti wkoll tnaqqis għal ċerti tranżazzjonijiet tal-output eżenti, jikkonferma dan tal-aħħar. B'riżultat ta' dan, f'dan l-istadju ma huwa xejn ċert, jekk id-destinatarju tas-servizz qatt għandux iħallas il-VAT lill-Istat. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll diversi drabi [52] li anki operatur li ma rnexxiex li ma kellu ebda tranżazzjonijiet tal-output (jiġifieri, mingħajr qatt ma kien dovut jew saħansitra ħallas il-VAT) huwa intitolat għal dritt għal tnaqqis. Għal din ir-raġuni biss, il-formulazzjoni fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT ma tistax tirreferi għalih.

92. Fir-rigward tat-tranżazzjonijiet tal-input, id-destinatarju tas-servizz ma huwa dovut iħallas ebda VAT u jista' ma jħallashiex minbarra fil-każijiet ta' trasferiment tad-dejn fiskali skont l-Artikolu 194 *et seq*. tad-Direttiva dwar il-VAT. Id-destinatarju tas-servizz għandu jagħti, taħt il-liġi ċivili, il-prezz għall-kunsinna jew servizz biss. Huwa jista' jħallas biss dan il-prezz. Dan il-prezz jista' jkun fih element li jkun ekwivalenti għad-dejn tal-VAT ikkalkolat tal-fornitur. Madankollu, dan ma jbiddilx il-fatt li bil-ħlas tal-prezz mid-destinatarju tas-servizz, il-prezz biss u l-ebda VAT ma hija dovuta jew imħallsa. Il-kreditur fiskali tal-VAT ma huwiex il-fornitur, iżda l-Istat biss.

93. Dan huwa kkonfermat mill-formulazzjoni addizzjonali tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT. F'dan l-artikolu hemm previst "il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru". Madankollu, il-prezz jew l-element tal-VAT ikkalkolat inkluż ma huwiex dovut fi Stat Membru, iżda pjuttost lill-kokontraenti. Id-dritt applikabbli jew il-ġurisdizzjoni huma bbażati fuq il-ftehimiet kuntrattwali u mhux fuq ir-regolamenti lokali tal-VAT.

94. Il-"VAT dovuta jew imħallsa" msemmija fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT konsegwentement tfisser, kuntrarjament għall-opinjoni tal-Kummissjoni, il-VAT dovuta jew imħallsa lill-Istat Membru kkonċernat mill-kumpannija fornitriċi.

[52] Sentenzi tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punt 18); tad-29 ta' Frar 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, punt 17); u tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punti 23 u 24); kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, punti 16 u 26).

2. L-element tal-VAT tal-prezz għal servizz preżumibbilment eżenti

95. Mistoqsija oħra li għandha tiġi distinta minn dik preċedenti hija dwar jekk il-prezz dovut (jew imħallas) mid-destinatarju tas-servizz jinkludix element tal-VAT li huwa dovut mill-fornitur, anki jekk huwa nnifsu jew flimkien mal-kokontraenti tiegħu (u possibbilment mal-awtorità tal-finanzi) assumew servizz eżenti. Madankollu, din il-mistoqsija ma titweġibx mill-Artikolu 168(a), iżda mill-Artikoli 73 u 78, moqrija flimkien mal-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT.

96. Mill-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li l-ammont taxxabbli jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi l-valur tal-korrispettiv li l-fornitur tal-merkanzija jew il-fornitur tas-servizz jirċievi jew suppost jirċievi għat-tranżazzjonijiet inkwistjoni mingħand ix-xerrej jew ir-riċevitur tas-servizz jew parti terza. L-Artikolu 78 ta' din id-direttiva jelenka ċerti elementi li għandhom jiġu inklużi fil-ammont taxxabbli. Skont l-Artikolu 78(a) ta' din id-direttiva, il-VAT ma għandhiex tiġi inkluża fl-imsemmi ammont taxxabbli.

97. Għalhekk, jekk xi ħadd iħallas 100 għal servizz taxxabbli, din is-somma, sakemm id-dikjarazzjonijiet tar-rikorrenti jkunu korretti, diġà tinkludi l-VAT. Dan jirriżulta mill-Artikolu 78(a) tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu, peress li skont l-Artikoli 93 u 96 ta' din id-direttiva, ir-rata tat-taxxa hija applikata għall-ammont taxxabbli u din ma tinkludix il-VAT, il-prezz miksub irid jinqasam. Għalhekk, b'rata ta' taxxa ta' 20 %, il-100 rċevuti jitqassmu fl-ammont taxxabbli (100/120 ta' 100 = 83.33) u l-VAT dovuta mill-fornitur tas-servizz (20/120 ta' 100 = 16.66). Ir-rata tat-taxxa ta' 20 % applikata għall-ammont taxxabbli ta' 83.33 skont l-Artikoli 93 u 96 tad-Direttiva dwar il-VAT imbagħad tirriżulta f'VAT ta' eżattament 16.66. Dan il-metodu ta' kalkolu huwa dejjem l-istess, irrispettivament mill-ftehimiet kuntrattwali jew minn żball dwar ir-rata tat-taxxa korretta.

98. Ir-raġuni għal dan hija li skont ir-regola ġenerali msemmija fl-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-ammont taxxabbli fir-rigward tal-provvista ta' beni jew tal-provvista ta' servizz, magħmula bi ħlas, huwa kkostitwit mill-korrispettiv li fir-realtà tirċievi l-persuna taxxabbli f'dan ir-rigward. Dan il-korrispettiv jammonta għall-valur suġġettiv, jiġifieri l-valur realment irċevut, u mhux valur stmat skont kriterji oġġettivi [53]. Din ir-regola għandha tiġi applikata b'mod konformi mal-prinċipju bażiku ta' din id-direttiva, li huwa bbażat fuq il-fatt li s-sistema tal-VAT għandha bħala għan li tintaxxa biss lill-konsumatur finali [54].

99. Il-Qorti tal-Ġustizzja għalhekk tenfasizza b'mod korrett fil-ġurisprudenza tagħha li meta kuntratt ta' bejgħ ikun ġie konkluż mingħajr riferiment għall-VAT, fil-każ fejn il-fornitur, skont id-dritt nazzjonali, ma jistax jirkupra mingħand ix-xerrej il-VAT ulterjorment mitlub mill-awtorità tat-taxxa, il-kunsiderazzjoni tat-totalità tal-prezz, mingħajr tnaqqis tal-VAT, bħala li tikkostitwixxi l-bażi li fuqha tiġi applikata l-VAT, ikollha bħala konsegwenza li l-VAT taqa' fuq tali fornitur Dan, imbagħad, imur kontra l-prinċipju li skont dan il-VAT hija taxxa fuq il-konsum, li għandha taqa' fuq il-konsumatur finali [55]. Tali kunsiderazzjoni tikser ukoll ir-regola li skontha

[53] Sentenzi tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33); tas-26 ta' April 2012, Balkan and Sea Properties u Provadinvest (C-621/10 u C-129/11, EU:C:2012:248, punt 43); u tal-5 ta' Frar 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punt 13).

[54] Sentenzi tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (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).

[55] Sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 35).

l-awtorità tat-taxxa ma tistax tiġbor bħala VAT ammont li jkun superjuri għal dak miġbur mill-persuna taxxabbli [56]. Il-konsegwenza ta' dan hija li (kull) korrispettiv effettivament irċevut diġà jinkludi l-VAT prevista fid-dritt tal-Unjoni.

100. Min-naħa l-oħra, jidhirli dubjuż li, kif diġà osservat il-Qorti tal-Ġustizzja [57], is-sitwazzjoni tkun differenti sempliċement peress li l-fornitur ikollu l-possibbiltà li jżid mal-prezz stipulat suppliment li jikkorrispondi mat-taxxa applikabbli għat-tranżazzjoni u li dan jinġabar mix-xerrej tal-beni. Skont l-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-ammont taxxabbli fir-rigward tal-provvista ta' beni jew tal-provvista ta' servizz, magħmula bi ħlas, huwa fl-aħħar mill-aħħar ikkostitwit mill-korrispettiv li *fir-realtà* tirċievi l-persuna taxxabbli f'dan ir-rigward [58].

101. Jekk l-ammont tal-korrispettiv (jiġifieri l-prezz) jinbidel b'riżultat ta' emenda tal-kuntratt, l-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti aġġustament li, kif diġà ddikjarat il-Qorti tal-Ġustizzja, jista' jwassal kemm għal livell iktar baxx kif ukoll sussegwentement għal dejn fiskali ogħla (dan isegwi saħansitra mill-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT) [59]. Madankollu, is-sempliċi possibbiltà li tintalab xi ħaġa ma tfissirx li d-destinatarju tas-servizz fil-fatt għandu l-ammont addizzjonali li jintalab. Fl-aħħar mill-aħħar, madankollu, dan ma huwiex meħtieġ li jiġi deċiż hawnhekk, peress li, fil-kawża preżenti, minħabba l-preskrizzjoni f'materji ċivili, talba sussegwenti bħal din ma għadhiex possibbli.

102. Għalhekk, huwa ċar li l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jirreferi għall-VAT dovuta mill-fornitur u li l-Artikoli 73, 78 u 90 tad-Direttiva dwar il-VAT jindikaw li l-VAT prevista mil-liġi hija inkluża f'kull ammont li effettivament irċieva. Dan għandu jkun separat mill-mistoqsija mwieġba hawn fuq (taħt B.), dwar dik relatata ma' jekk din il-VAT intrinsika ġietx mgħoddija wkoll lill-kokontraenti sabiex ikun intitolat għal tnaqqis.

3. VAT dovuta fl-astratt jew fil-konkret mill-fornitur tas-servizz?

103. F'dan ir-rigward, għad irid jiġi ċċarat "biss" jekk fir-rigward ta' dritt għal tnaqqis, lil hinn mill-ħtieġa ta' fattura, il-kunċett ta' VAT dovuta mill-fornitur ifissirx il-VAT dovuta konkretament. Dan ma jkunx il-każ hawnhekk, peress li l-preskrizzjoni fiskali li sadanittant ġiet applikabbli stabbilixxiet li l-VAT attwalment dovuta (għallinqas taħt id-dritt tal-Unjoni) ma tistax tinġabar iktar.

104. Inkella, f'termini astratti, il-kunċett ta' VAT dovuta jista' jfisser ukoll il-VAT effettivament dovuta (minn tal-inqas taħt id-dritt tal-Unjoni). Fir-Renju Unit, din imbagħad ikollha titnaqqas mill-prezz irċevut b'rata ta' taxxa ta' 20 %.

[56] Sentenzi tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 36); u tas-26 ta' April 2012, Balkan and Sea Properties u Provadinvest (C-621/10 u C-129/11, EU:C:2012:248, punt 44); tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15); u tal-24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 24).

[57] Sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 37).

[58] Ara, espressament, is-sentenzi tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33); tas-26 ta' April 2012, Balkan and Sea Properties u Provadinvest (C-621/10 u C-129/11, EU:C:2012:248, punt 43); u tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15).

[59] Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tat-23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 27) u l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punti 63 *et seq.*).

105. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja turi biċ-ċar li d-dritt għal tnaqqis tad-destinatarju tas-servizz huwa indipendenti mit-trattament speċifiku u l-infurzar tal-eżiġibbiltà tat-taxxa mill-fornitur. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja konsistentement iddeċidiet li huwa irrilevanti għad-dritt għal tnaqqis tal-persuna taxxabbli, jekk il-VAT li kienet dovuta għall-bejgħ preċedenti jew sussegwenti tal-merkanzija inkwistjoni kinitx fil-fatt imħallsa lill-awtoritajiet tat-taxxa. Ir-raġuni għal dan hija li l-VAT tapplika għal kull tranżazzjoni ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni, wara li titnaqqas it-taxxa direttament imposta fuq l-ispiża tad-diversi elementi li jikkostitwixxu l-prezz [60].

106. Din il-ġurisprudenza turi li t-tnaqqis konkret tad-destinatarju tas-servizz huwa indipendenti mid-dejn fiskali konkret tal-fornitur. Għalhekk, huwa irrilevanti jekk setax jiddefendi lilu nnifsu b'suċċess minn tassazzjoni sussegwenti jew le (mistoqsija 4a).

107. Jekk dan huwa l-każ, allura l-kunċett tal-VAT dovuta mill-fornitur, li ġiet mgħoddija lid-destinatarju tas-servizz permezz tal-prezz u li d-destinatarju tas-servizz jista' jinnewtralizzaha permezz tat-tnaqqis, għandu wkoll jiġi kkunsidrat fl-astratt. B'hekk, għaldaqstant, qiegħed isir riferiment għall-VAT effettivament dovuta (fl-astratt). La l-iżball komuni tal-partijiet kontraenti (inkluż l-iżball tal-awtorità tal-finanzi) u lanqas il-fatt li l-awtorità tal-finanzi ċaħdet jew kellha tiċħad valutazzjoni tat-taxxa sussegwenti għal raġunijiet legali u prattiċi u li l-preskrizzjoni tad-dejn fiskali tal-fornitur issa daħlet fis-seħħ, ma jaffettwaw dan il-punt.

4. Konklużjoni

108. Konsegwentement, il-kunċett ta' "VAT dovuta jew imħallsa" fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT dommatikament ikkunsidrat jirreferi għall-VAT dovuta mill-fornitur fl-astratt u fl-ammont korrett, li fil-fatt diġà hija inkluża fil-prezz.

109. Madankollu, dan isir prattikament rilevanti għad-destinatarju tas-servizz biss meta jirċievi fattura korrispondenti bil-VAT indikata, li turi li din it-taxxa ġiet mgħoddija lid-destinatarju tas-servizz. Madankollu, il-fornitur joħroġ fattura bħal din lil dan tal-aħħar biss fil-każ ta' żball komuni jekk waħdu jkollu jġorr ir-riskju tal-valutazzjoni korretta tal-VAT jew jekk id-destinatarju tas-servizz saħansitra jħallas it-taxxa fuq il-valur miżjud li għadha ma ġietx mgħoddija minħabba l-iżball komuni, jiġifieri l-prezz huwa aġġustat b'mod xieraq.

VI. Konklużjoni

110. Għalhekk nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għat-talba għal deċiżjoni preliminari magħmula mis-Supreme Court of the United Kingdom (il-Qorti Suprema, ir-Renju Unit):

1. Il-"VAT dovuta jew imħallsa" msemmija fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 tinkludi l-VAT effettivament dovuta jew imħallsa mill-kumpannija fornitriċi lill-Istat Membru.

[60] Sentenzi tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 28); tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 40); tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et* (C-354/03, C-355/03 u C-484/03, EU:C:2006:16, punt 54); kif ukoll id-digriet tat-3 ta' Marzu 2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, punt 26).

2. Mill-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva dwar il-VAT, moqrija flimkien mal-Artikolu 90 tagħha, jirriżulta li l-ammont taxxabbli fir-rigward tal-provvista ta' beni jew tal-provvista ta' servizzi, magħmula bi ħlas, huwa kkostitwit mill-korrispettiv li fir-realtà tirċievi l-persuna taxxabbli f'dan ir-rigward, li diġà jinkludi l-VAT.

3. Madankollu, id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jippreżupponi l-provvista ta' servizz u l-pussess ta' fattura (Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT) li tattesta t-trasferiment tal-VAT. B'kuntrast ma' dan, tnaqqis tat-taxxa tal-input ma huwiex possibbli mingħajr il-pussess ta' fattura li tindika l-VAT separatament.

4. Id-destinatarju tas-servizz li ma talabx fattura korrispondenti li tindika l-VAT separatament fi ħdan it-terminu ta' preskrizzjoni fid-dritt ċivili lanqas ma jista' jinvoka d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input mill-awtorità tal-finanzi mingħajr tali fattura.

5. Peress li d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input tad-destinatarju tas-servizz huwa indipendenti mit-tassazzjoni konkreta tal-fornitur, huwa irrilevanti jekk il-fornitur kienx kapaċi jiddefendi lilu nnifsu b'suċċess kontra t-tassazzjoni tiegħu stess.