IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA
TAL-UNJONI EWROPEA

DIRETTORAT TAR-RIĊERKA
U DOKUMENTAZZJONI

Dokument tematiku

Tnaqqis tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud

Texte It-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), li ilha parti mid-dritt tal-Unjoni kważi għal ħames deċennji [1], hija kkaratterizzata b'mod partikolari, minn naħa, mill-fatt li tikkostitwixxi taxxa fuq il-konsum ġeneralment appplikabbli għat-tranżazzjonijiet imwettqa mill-persuni taxxabbli fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom, intiża li tiġi imposta biss fuq il-konsumatur finali u, min-naħa l-oħra, mill-prinċipju ta' newtralità li tiġi imposta fl-applikazzjoni tal-imsemmija taxxa, li timplika wkoll prinċipju ta' dritt ta' tnaqqis tat-taxxa. B'hekk, is-sistema ta' tnaqqis hija intiża li tħaffef kompletament lill-kummerċjant mill-piż tal-VAT għat-tranżazzjonijiet kollha tiegħu, li jagħtu, minnhom infushom, dritt ta' tnaqqis. Il-Qorti tal-Ġustizzja tfakkar spiss fil-ġurisprudenza tagħha dwar il-VAT li d-dritt ta' tnaqqis (u, għaldaqstant, tar-rimbors tat-taxxa mħallsa) jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u ma jistax, bħala prinċipju, jiġi llimitat.

Madankollu, anki jekk dan id-dritt ta' tnaqqis kellu, mal-ewwel daqqa ta' għajn, dejjem japplika bil-għan li tintlaħaq tassazzjoni newtrali, japplikaw ċerti limiti għal dan id-dritt. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja teżiġi fil-ġurisprudenza tagħha li tkun teżisti rabta diretta u immedjata bejn l-akkwist ta' oġġett jew ta' servizz u t-tranżazzjoni suġġetta għat-taxxa tal-output. Fi kliem ieħor, l-akkwist għandu, skont kriterji oġġettivi, ikun intiż li jservi l-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli. Min-naħa l-oħra, meta l-akkwisti jsiru għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet eżenti jew li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, ebda taxxa tal-output ma tista' tinġabar u ebda taxxa tal-input ma tista' tiġi dedotta.

Fil-ġurisprudenza tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet ukoll li d-dritt tal-Unjoni ma jistax jiġi invokat għal finijiet frawdolenti jew abbużivi. Fil-każ ta' prattiki abbużivi, id-dritt ta' tnaqqis tal-VAT tal-input jista' jiġi miċħud b'effett retroattiv, meta d-dritt ta' tnaqqis ikun ġie eżerċitat b'mod abbużiv. B'hekk, il-qorti nazzjonali tista' tirrifjuta l-benefiċċju tad-dritt ta' tnaqqis jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li l-persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li, bl-akkwist tagħha, kienet qiegħda tipparteċipa għal tranżazzjoni involuta fi frodi għall-VAT u dan anki jekk it-

[1] Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23) u Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE ta' 28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1).

tranżazzjoni inkwistjoni kienet tissodisfa l-kriterji oġġettivi li huma bbażati fuqhom il-kunċetti ta' "kunsinni ta' oġġetti li jsiru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" u ta' "attività ekonomika".

Iktar 'il quddiem ser issegwi għażla ta' sentenzi, ikklassifikati skont it-tema u li jduru dawra mal-ġurisprudenza reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam tat-tnaqqis tal-VAT.

I. Prinċipju ta' newtralità

Kif indikat iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret, diversi drabi, fil-ġurisprudenza tagħha, li s-sistema ta' tnaqqis stabbilita permezz tad-Direttiva 77/388 u tad-Direttiva 2006/112 hija intiża li tħaffef kompletament lill-kummerċjant mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. B'hekk, is-sistema komuni tal-VAT tfittex li tiggarantixxi n-newtralità perfetta fir-rigward tal-oneru fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, ikunu xi jkunu l-għanijiet jew ir-riżultati tagħhom, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT [2].

Il-Qorti tal-Ġustizzja tenfasizza wkoll li, anki jekk l-Istati Membri għandhom il-possibbiltà li jadottaw miżuri abbażi tal-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112, sabiex jiżguraw il-ġbir eżatt tat-taxxa u sabiex tiġi evitata l-frodi, dawn il-miżuri ma għandhomx madankollu jimminaw in-newtralità tal-VAT [3].

Issa, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-prinċipju ta' newtralità fiskali, li huwa t-traduzzjoni, mil-leġiżlatur tal-Unjoni, fil-qasam tal-VAT, tal-prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament, jeżiġi, b'mod partikolari, li sitwazzjonijiet differenti ma jiġux ittrattati bl-istess mod, sakemm tali trattament ma jkunx oġġettivament iġġustifikat [4].

Sentenza tal-1 ta' Marzu 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107)

Żewġ persuni fiżiċi, soċji futuri ta' kumpannija f'isem kollettiv Pollakka, kienu xtraw, f'Diċembru 2006, proprjetà immobbli. Dan ix-xiri kien ġie kkonfermat minn uffiċjal eżekuttiv tal-qorti li kien ħareġ fattura f'isem l-imsemmija futuri soċji. Madankollu, il-kumpannija twaqqfet biss erba' xhur wara, f'April 2007. F'din l-okkażjoni, nutar ħareġ fattura f'isem din il-kumpannija sabiex jitħejja l-att nutarili dwar il-kostituzzjoni tagħha u l-kopji relatati. Il-kumpannija kkonċernata kienet, konsegwentement, iddikjarat ammont ta' VAT tal-input abbażi taż-żewġ fatturi inkwistjoni.

Il-kumpannija kkonċernata kienet, konsegwentement, iddikjarat ammont ta' taxxa tal-input fuq il-valur miżjud abbażi ta' dawn iż-żewġ fatturi inkwistjoni.

L-amministrazzjoni fiskali kienet irrifjutat it-tnaqqis mitlub minħabba li x-xerrej tal-proprjetà immobbli, abbażi tal-ewwel fatturi, kien mhux il-kumpannija stess, iżda persuni fiżiċi li, wara l-

[2] Sentenza tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punt 19).
[3] Sentenza tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 50).
[4] Sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, punti 44 u 45 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

ħolqien tal-imsemmija kumpannija, kienu għaddew lil din tal-aħħar din il-proprjetà bħala kontribuzzjoni in natura. Fir-rigward tat-tieni fattura, l-amministrazzjoni fiskali kienet qieset li din kienet inħarġet qabel ir-reġistrazzjoni tal-kumpannija inkwistjoni fir-Reġistru tal-Kummerċ, u għalhekk kienet inħarġet f'isem kumpannija li kienet għadha ma teżistix. Barra minn hekk, is-soċji futuri ma setgħux jinvokaw dritt ta' tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq l-ispejjeż ta' investiment minħabba l-fatt li kontribuzzjoni tal-oġġett ta' investiment inkwistjoni kienet tranżazzjoni eżenti, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli fil-kawża prinċipali.

Wara rikors ippreżentat kontra r-rifjut ta' tnaqqis, il-qorti nazzjonali ressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja talba għal deċiżjoni preliminari sabiex issir taf jekk, minn naħa, kumpannija, fil-persuna tas-soċji futuri tagħha, li twettaq spejjeż ta' investiment qabel ir-reġistrazzjoni formali tagħha bħala kumpannija tad-dritt kummerċjali, u qabel ir-reġistrazzjoni tagħha għall-finijiet tal-VAT, tkunx awtorizzata, wara r-reġistrazzjoni tagħha bħala kumpannija u wara r-reġistrazzjoni tagħha għall-finijiet tal-VAT, tinvoka dritt ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa fir-rigward ta' spejjeż ta' investiment sostnuti għall-attività taxxabbli tagħha, skont l-Artikolu 9 kif ukoll l-Artikoli 168 u 169 tad-Direttiva 2006/112 u jekk, min-naħa l-oħra, l-implimentazzjoni ta' dan id-dritt setgħetx tiġi prekluża mill-fatt li l-fattura ta' xiri tal-proprjetà immobbli kienet inħarġet f'isem is-soċji, u mhux f'isem il-kumpannija.

Abbażi tal-konstatazzjonijiet magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenzi Rompelman (263/83) [5] u INZO (C-110/94) [6], il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li l-attivitajiet preparatorji, fil-forma, b'mod partikolari ta' xiri ta' proprjetà immobbli, għandhom diġà jitqiesu li huma attivitajiet ekonomiċi, kif imsemmija fl-Artikolu 4(1) tad-Direttiva 77/388 u fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112, liema attivitajiet jistgħu jkunu jikkonsistu f'diversi atti konsekuttivi. Barra minn hekk, il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT fir-rigward tal-oneru fiskali tal-impriża jeżiġi li l-ewwel spejjeż tal-investiment li jsiru għall-bżonnijiet u sabiex tiġi eżerċitata impriża jitqiesu li jkunu attivitajiet ekonomiċi. F'dan ir-rigward, ikun kuntrarju għal dan il-prinċipju li dawn l-attivitajiet jibdew biss fil-mument meta proprjetà immobbli tiġi effettivament użata, jiġifieri fil-mument meta d-dħul taxxabbli jitnissel. Għalhekk, kull min iwettaq tali atti ta' investiment marbuta mill-qrib u neċessarji għall-operat futur ta' proprjetà immobbli għandu jitqies li huwa persuna taxxabbli fis-sens tad-Direttiva 77/388 u huwa awtorizzat jinvoka, abbażi ta' dan, dritt ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa. Barra minn hekk, b'applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, persuna taxxabbli, li l-għan prinċipali tagħha jkun li tipprepara l-attività ekonomika ta' persuna taxxabbli oħra u li ma tkun wettqet ebda tranżazzjoni taxxabbli, tista' ssostni dritt ta' tnaqqis fir-rigward tat-tranżazzjonijiet taxxabbli mwettqa mit-tieni persuna taxxabbli. Għalhekk, sa fejn, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali, is-soċji, filwaqt li jistgħu jitqiesu li huma persuni taxxabbli għal raġunijiet tal-VAT, ma jistgħu bl-ebda mod jibbażaw ruħhom fuq tranżazzjonijiet taxxabbli mwettqa mill-kumpannija inkwistjoni sabiex jevitaw l-ispiża tal-VAT marbuta mat-tranżazzjonijiet ta' investiment li jkunu saru għall-bżonnijiet u bil-għan tal-attività tal-imsemmija kumpannija, u din tal-aħħar għandha, sabiex tkun tista' tiggarantixxi n-newtralità tal-oneru fiskali, titqiegħed f'pożizzjoni li tieħu inkunsiderazzjoni dawn it-tranżazzjonijiet ta' investiment waqt it-tnaqqis tal-VAT.

[5] Din il-kawża wasslet għas-sentenza tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74).
[6] Din il-kawża wasslet għas-sentenza tad-29 ta' Frar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).

Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, dan il-prinċipju fundamentali ta' newtralità tal-VAT jeżiġi li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi tad-dritt applikabbli għat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud ikunu ssodisfatti, anki fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza ta' ċerti rekwiżiti proċedurali. Għalhekk, il-fatt li l-fattura, maħruġa qabel ir-reġistrazzjoni u l-identifikazzjoni tal-imsemmija kumpannija għall-finijiet tal-VAT, tkun inħarġet f'isem soċji futuri u mhux f'isem il-kumpannija stess, ma jistax iħassar id-dritt ta' tnaqqis peress li jkun hemm identità ta' persuni bejn dawk li kellhom iħallsu t-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud u dawk li jikkostitwixxu l-kumpannija kkonċernata. Approċċ ieħor ikollu l-effett li jxejjen l-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis u, għaldaqstant, li jimmina n-newtralità tal-VAT.

Sentenza tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

F'Mejju 2009, kumpannija Bulgara, li l-attività tagħha kienet tikkonsisti fl-operat ta' lukanda f'Varna (il-Bulgarija), kienet xtrat appartament fuq żewġ sulari, intiż għall-użu ta' abitazzjoni, f'Sofija (il-Bulgarija). Il-VAT relatata ma' dan ix-xiri kienet ġiet dedotta mingħajr dikjarazzjoni fiskali għall-ħlas ta' taxxi lokali għal dan l-appartament. Peress li l-kumpannija kkonċernata ma bidlitx l-assenzjazzjoni ta' din il-proprjetà u lanqas ma fetħet kont f'isimha għall-provvista tal-ilma u tal-elettriku, l-awtoritajiet fiskali kienu ddeduċew minn dan li l-appartament kien intiż għal użu ta' abitazzjoni u mhux għal użu professjonali u li, konsegwentement, ix-xiri tiegħu ma kienx jagħti d-dritt ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa.

Fil-kuntest tar-rikors li hija kienet ippreżentat quddiem l-Administrativen sad Varna (il-Qorti Amministrattiva ta' Varna, il-Bulgarija), l-imsemmija kumpannija kienet ikkontestat dan l-approċċ billi sostniet li l-proprjetà immobbli inkwistjoni kienet intiża għal użu professjonali peress li hija kellha l-intenzjoni li tużaha għal laqgħat ta' negozjati mal-organizzaturi ta' tours. Peress li l-Artikolu 70(1) u (2) taz-Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) (DV nº 63, tal-4 ta' Awwissu 2006) kien is-suġġett ta' diversi interpretazzjonijiet diverġenti fid-dritt Bulgaru, din il-qorti għamlet domanda lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar jekk, b'mod partikolari, skont id-Direttiva 2006/112, id-dritt ta' tnaqqis jirriżultax matul il-perijodu fiskali li matulu t-taxxa tkun saret eżiġibbli, indipendentement mill-fatt li l-imsemmija proprjetà ma tkunx qiegħda tiġi użata immedjatament għal finijiet professjonali.

Il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret, qabelxejn, li huwa x-xiri tal-proprjetà mill-persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali li jiddetermina l-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT u, għaldaqstant, tal-mekkaniżmu ta' tnaqqis, u li persuna taxxabbli taġixxi inkwantu tali meta taġixxi għall-bżonnijiet tal-attività ekonomika tagħha fis-sens tad-Direttiva 2006/112. Sussegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li rifjut lill-persuna taxxabbli tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud għal użu professjonali ulterjuri ntaxxat, minkejja x-xewqa inizjali tagħha li tassenja l-investiment kollu kemm hu lill-impriża tagħha, fid-dawl ta' tranżazzjonijiet futuri, ma jeżentahiex mit-totalità tat-taxxa relatata mal-proprjetà użata għall-bżonnijiet tal-attività ekonomika tagħha u t-tassazzjoni tal-attivitajiet professjonali tagħha toħloq taxxa doppja li tmur kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali inerenti għas-sistema komuni ta' VAT. Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li dan il-prinċipju jirrikjedi, f'dak li jikkonċerna l-oneru fiskali tal-impriża, li l-ispejjeż ta' investiment li jsiru għall-bżonnijiet u minħabba f'impriża jitqiesu li huma attivitajiet ekonomiċi li jagħtu lok għal dritt ta' tanqqis immedjat tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud dovuta. Għaldaqstant, individwu li jixtri oġġetti għall-bżonnijiet ta' attività ekonomika fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-

Direttiva 2006/112 jagħmel dan bħala persuna taxxabbli, anki jekk l-oġġetti ma jiġux immedjatament użati għal dawn l-attivitajiet ekonomiċi.

Sentenza tas-6 ta' Frar 2014, E. ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)

Il-kumpannija inkwistjoni kienet ilha teżerċita attivitajiet ta' kummerċ ta' enerġija fis-suq Rumen sa minn Ottubru 2005. Sabiex tissodisfa l-obbligi imposti fuq il-persuni taxxabbli stabbiliti fi Stat ieħor differenti mir-Rumanija abbażi tal-Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi tat-Taxxa), tat-22 ta' Diċembru 2003 (Monitorul Oficial al României, partie I, nº 927 tat-23 ta' Diċembru 2003), hija kienet ħatret rappreżentant fiskali fir-Rumanija u kienet identifikata għall-finijiet tal-VAT hemmhekk. Peress li l-obbligu li jinħatar rappreżentant fiskali tħassar meta r-Rumanija saret membru tal-Unjoni, ir-rappreżentant tal-kumpannija waqaf joħroġ fatturi fiskali f'isem il-kumpannija mill-1 ta' Jannar 2007, iżda madankollu dan baqa' jirrappreżenta lill-kumpannija fir-Rumanija, b'mod partikolari fir-rigward tal-awtoritajiet fiskali. Bejn l-1 ta' Jannar u l-31 ta' Awwissu 2007, il-kumpannija kienet ippruvat tnaqqas il-VAT li hija kienet ħallset abbażi ta' fatturi maħruġa mis-soċji kummerċjali tagħha, persuni ġuridiċi Rumeni, fil-kwalità tagħhom ta' fornituri ta' servizzi. L-awtoritajiet fiskali kienu rrifjutaw lir-rappreżentant tal-kumpannija t-tnaqqis relatat mat-tranżazzjonijiet li saru mill-1 ta' Jannar 2007 minħabba l-fatt li l-imsemmija kumpannija ma kinitx għadha suġġetta għall-VAT fir-Rumanija għat-tranżazzjonijiet ta' kunsinna ta' enerġija, li kien jimplika li hija ma kinitx għadha tiffattura u ma kienx għadha tiġbor il-VAT għall-imsemmija tranżazzjonijiet fir-Rumanija, peress li dan l-obbligu sar responsabbiltà, sa minn din id-data, tal-benefiċjarju tal-kunsinna.

Wara dan ir-rifjut, il-kumpannija kkonċernata kienet b'mod partikolari ressqet talba ta' rimbors abbażi tad-Direttiva 79/1072 [7] kif ukoll tad-dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali li tittrasponiha fid-dritt Rumen. Din it-talba kienet ġiet irrifjutata minħabba li l-imsemmija direttiva hija mmirata għall-persuni taxxabbli mhux identifikati u mhux suġġetti għall-obbligu ta' identifikazzjoni għall-VAT fir-Rumanija, meta din il-kumpannija kienet kompliet tiġi rrappreżentata fiskalment fir-Rumanija u kienet, konsegwentement, effettivament, ġiet identifikata għall-VAT fir-Rumanija. Peress li r-rikors amministrattiv ippreżentat mill-kumpannija kontra din id-deċiżjoni ġie miċħud, din għalhekk ippreżentat appell quddiem il-Cuerta de Appel Bucaresti (il-Qorti tal-Appell ta' Bukarest, ir-Rumanija), li għamlet domanda għal deċiżjoni preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja.

F'din il-kawża dwar l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 79/1072, il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat jekk id-dispożizzjonijiet tal-imsemmija direttiva kellhomx jiġu interpretati fis-sens li l-fatt li persuna taxxabbli stabbilita fi Stat Membru, li tkun wettqet kunsinni ta' elettriku fi Stat Membru ieħor taħtar rappreżentant fiskali għall-finijiet tal-VAT f'dan it-tieni Stat ikollu bħala konsegwenza l-fatt li din il-persuna taxxabbli ma tkunx tista' tinvoka din id-direttiva f'dan l-aħħar Stat bil-għan li tikseb ir-rimbors tal-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa. Il-Gvern Rumen kien sostna li l-kumpannija inkwistjoni, billi żammet ir-rappreżentant fiskali tagħha, kienet ħolqot vojt legali li ċċaħħadha minn kull possibbiltà li tikseb ir-rimbors tal-VAT.

[7] It-Tmien Direttiva tal-Kunsill tas-6 ta' Diċembru 1979 dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri rigward it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Arranġamenti għar-rifużjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud lill-persuni taxxabbli li m'humiex stabbiliti fit-territorju tal-pajjiż (Ġurnal Uffiċjali Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu 9, Vol. 1, p, 79).

Madankollu, wara li fakkret li d-Direttiva 79/1072 tipprovdi żewġ kundizzjonijiet kumulattivi li għandhom jiġu ssodisfatti sabiex persuna taxxabbli tkun tista’ titqies li ma hijiex stabbilita fit-territorju ta’ pajjiż, u li tista' tibbenefika mid-dritt għal rimbors, il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat it-tieni waħda minn dawn il-kundizzjonijiet - jiġifieri dik li tipprojbixxi lill-persuna taxxabbli milli twettaq kunsinni ta' oġġetti jew ta' provvista ta' servizzi meqjusa li jkunu saru f’dan l-Istat Membru ta' rimbors - u fakkret li għalkemm il-kunsinni tal-elettriku kkonċernati għandhom l-effett li jirrendu inapplikabbli d-Direttiva 79/1072, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa għandu, bħala prinċipju, jingħata jekk jiġu ssodisfatti r-rekwiżiti sostanzjali, anki jekk ċerti rekwiżiti formali ma jkunux ġew osservati mill-persuna taxxabbli. Fil-fatt, il-prinċipju ta’ newtralità fiskali jipprekludi sanzjoni li tikkonsisti fir-rifjut tad-dritt għal rimbors jew għal tnaqqis. Dan id-dritt ma huwiex eskluż mill-fatt innifsu li jkun inħatar rappreżentant fiskali identifikat għall-finijiet tal-VAT f’dan l-aħħar Stat Membru.

Sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147)

F'din il-kawża, il-persuna interessata kellha 60 % tal-ishma ta' kumpannija ċivili skont id-dritt Ġermaniż, fejn iż-żewġ soċji l-oħra kellhom 20 % kull wieħed tal-ishma. Din il-kumpannija ġiet xolta fil-31 ta' Diċembru 1994, fejn kull kumpannija ħadet parti mill-klijentela. Fil-31 ta' Diċembru 1994, il-persuna interessata kienet ħolqot kumpannija ġdida ċivili li kellha 95 % tal-ishma tagħha u li kienet qiegħdet għad-dispożizzjoni tagħha mingħajr ħlas il-klijentela li kienet kisbet wara x-xoljiment tal-kumpannija preċedenti, sabiex il-kumpannija l-ġdida tużaha b'mod professjonali. Peress li l-kumpannija preċedenti kienet ġiet xolta permezz ta' qsim reali, l-amministrazzjoni fiskali kienet bagħtet, fl-2003, avviż ta' taxxa relatat mad-dħul mill-bejgħ abbażi tas-sena 1994 lill-kumpannija preċedenti minħabba t-trasferiment tal-klijentela. Wara li ħallset it-taxxi kollha dovuti, il-persuna interessata kienet ħarġet fattura, abbażi tal-qsim tal-1994, li fih inkludiet separatament il-VAT. Fid-dikjarazzjonijiet tagħha tal-VAT għall-2004, il-persuna interessata kienet ukoll naqqset l-ammonti tal-VAT li kienu ġew iffatturati lilha abbażi tal-ksib tal-klijentela u ddikjarat it-tranżazzjonijiet li kienu jirriżultaw mill-attivitajiet ta' ġestjoni tal-kumpannija l-ġdida. Peress li l-attiv ekonomiku magħmul mill-klijentela kien intuża mill-kumpannija l-ġdida, jiġifieri impriża differenti minn dik tal-persuna interessata, l-amministrazzjoni fiskali kienet qieset li din tal-aħħar ma kienet tibbenefika minn ebda dritt ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa.

Il-persuna interessata b'mod partikolari sostniet li l-prinċipji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz [8], dwar l-irkupru tat-taxxa tal-input imħallsa għal tranżazzjonijiet li jsiru fid-dawl ta' attività ekonomika futura li jkollha tiġi eżerċitata minn kumpannija f'isem kollettiv li s-soċji futuri tagħha jkunu ħallsu t-taxxa tal-input, ma kinux applikabbli f'dan il-każ peress li din kienet tikkonċerna mhux it-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa minn kumpannija f'isem kollettiv, iżda t-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa minn soċju fundatur. Il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) għalhekk ressqet talba għal deċiżjoni preliminari quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

8 Sentenza tal-1 ta' Marzu 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107). Din is-sentenza ġiet ippreżentata iktar 'il fuq, f'din il-parti tan-nota.

Qabelxejn, il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388 li jiddefinixxu l-persuna taxxabbli u d-dritt ta' tnaqqis fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT sabiex jiġi stabbilit jekk il-persuna interessata, mingħajr madankollu ma l-klijentela inkwistjoni tidħol fil-patrimonju tal-kumpannija l-ġdida li nħolqot, kellhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud fuq l-akkwist tal-imsemmija klijentela. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li l-konstatazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10) [9] ma kinux applikabbli b'analoġija għas-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, peress li l-fatti li wasslu għaż-żewġ tilwimiet kellhom differenzi sostanzjali.

B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja mhux biss osservat li t-tqegħid għad-dispożizzjoni mingħajr ħlas tal-klijentela għall-kumpannija l-ġdida ma setax jitqies li jikkostitwixxi "attività ekonomika" fis-sens tad-Direttiva 77/388, iżda wkoll li ebda rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni tal-output li tagħti dritt ta' tnaqqis, skont l-Artikolu 17(2)(a) tal-imsemmija direttiva, ma kien jeżisti. Fir-rigward tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li dan jirrifletti ruħu fis-sistema ta' tnaqqis, sistema li hija intiża li tħaffef kompletament lill-kummerċjant mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, konsegwentement, in-newtralità perfetta fir-rigward tal-oneru fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, ikun xi jkun l-għan jew ir-riżultat ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu huma stess suġġetti għall-VAT. Issa, peress li tqegħid għad-dispożizzjoni mingħajr ħlas ta' klijentela lil kumpannija ma jikkostitwixxix tranżazzjoni li taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma japplikax għal tali sitwazzjoni.

Sentenza tas-17 ta' Lulju 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091)

Matul ix-xahar ta' Ġunju 2006, il-kumpannija Equoland kienet importat ġewwa l-Italja lott ta' merkanzija li kienet toriġina minn Stat terz. Fuq id-dikjrazzjoni doganali kien hemm indikat li din il-merkanzija kienet iddestinata għall-maħżen tat-taxxa għall-finijiet tal-VAT. L-amministratur tal-maħżen, l-għada, kien irreġistra din il-merkanzija fir-reġistru tad-dħul tal-maħżen, għalkemm il-merkanzija ma kinitx fiżikament iddaħħlet fil-maħżen, iżda din iddaħħlet biss b'mod virtwali, permezz tar-reġistrazzjoni tagħha fl-imsemmi reġistru. Il-merkanzija ġiet immedjatament irtirata mill-arranġamenti ta' ħażna tat-taxxa u l-VAT tħallset minn Equoland permezz tal-mekkaniżmu ta' reverse charge, li għamlet Equoland. L-amministrazzjoni doganali Taljana qieset li minħabba li l-merkanzija ma kinitx tqiegħdet fiżikament fil-maħżen, il-kundizzjonijiet neċessarji għall-posponiment tal-ħlas tal-VAT fuq l-importazzjoni ma kinux ġew osservati. Din qieset, konsegwentement, li l-persuna taxxabbli ma kinitx ħallset it-taxxa allegatament dovuta fil-mument tal-importazzjoni u li l-ħlas b'reverse charge kien jikkostitwixxi ħlas tardiv tal-VAT.

Wara appell, il-qorti tar-rinviju kienet b'mod partikolari staqsiet lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk, skont il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, id-Direttiva 77/388 kinitx tipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li bl-applikazzjoni tagħha Stat Membru jitlob il-ħlas tal-VAT fuq l-importazzjoni meta din tkun diġà

[9] Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Cruz Villalón fil-kawża Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2011:592).

tħallset fil-kuntest ta' reverse charge, permezz ta' awtofatturazzjoni u ta' dħul fir-reġistru tal-bejgħ u tax-xiri tal-persuna taxxabbli.

F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li, meta, fl-eżerċizzju tal-kompetenzi mogħtija lilhom mill-Artikolu 16(1) tad-Direttiva 77/388, l-Istati Membri jadottaw miżuri, bħall-obbligu li l-merkanzija importata titqiegħed fiżikament fil-maħżen tat-taxxa, dawn l-Istati għandhom ukoll is-setgħa, fl-assenza ta' leġiżlazzjoni fil-qasam ta' sanzjonijiet, li jagħżlu s-sanzjonijiet li jidhrilhom li huma xierqa. Għalhekk, huwa leġittimu għal Stat Membru, sabiex jiżgura l-ġbir korrett tal-VAT fuq l-importazzjoni u biex tiġi evitata l-evażjoni, li jipprovdi fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tiegħu sanzjonijiet xierqa intiżi li jippenalizzaw in-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu li l-merkanzija importata titqiegħed fiżikament f'maħżen tat-taxxa.

Madankollu, fir-rigward tal-modalitajiet tad-determinazzjoni tal-ammont tas-sanzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li r-rekwiżit li jipprovdi li l-persuna taxxabbli għandha tħallas mill-ġdid il-VAT fuq l-importazzjoni mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni l-ħlas li diġà sar, essenzjalment iwassal sabiex iċaħħad lill-persuna taxxabbli mid-dritt ta' tnaqqis tagħha. Fil-fatt, jekk l-istess tranżazzjoni unika tiġi suġġetta għal intaxxar doppju tal-VAT, filwaqt li jkun permess biss li dik it-taxxa titnaqqas darba biss, iħalli lill-persuna taxxabbli responsabbli għall-kumplament tal-VAT. F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li, fid-dawl tal-pożizzjoni ċentrali li jokkupa d-dritt għal tnaqqis fis-sistema komuni tal-VAT, sanzjoni li tikkonsisti f'rifjut tad-dritt ta' tnaqqis ma tkunx konformi mad-Direttiva 77/388 fil-każ fejn ebda frodi u ebda preġudizzju għall-baġit tal-Istat ma jkunu ġew stabbiliti. Il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret ukoll li l-mekkaniżmu ta' reverse charge previst mid-Direttiva 77/388 jippermetti, minnu nnifsu, il-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali kkonstatati f'ċerti tipi ta' tranżazzjonijiet. Madankollu, sa fejn la teżisti frodi u lanqas tentattiv ta' frodi, il-parti tas-sanzjoni li tikkonsisti fil-ħtieġa ta' ħlas mill-ġdid tal-VAT diġà mħallsa, mingħajr ma dan it-tieni ħlas jagħti lok għal dritt ta' tnaqqis, ma tistax titqies li hija konformi mal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT.

Sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614)

Matul kontroll fiskali fl-2013, il-Guardia di Finanza (il-Pulizija Fiskali u Finanzjarja, l-Italja) kienet ikkonstatat li r-rappreżentant legali ta' kumpannija Taljana suġġetta għall-VAT ma kienx f'pożizzjoni li jipproduċi l-kontabbiltà. Dan l-istess kontroll kien żvela wkoll li din il-kumpannija kienet ħarġet fatturi iżda li, billi ma ppreżentatx id-dikjarazzjoni tal-VAT relatata, hija naqset milli tħallas il-VAT. L-imsemmi kontroll kien wera wkoll li l-persuna interessata ma kinitx osservat l-obbligu ta' reġistrazzjoni tal-fatturi maħruġa. Matul il-proċedura kriminali, din kienet ipproduċiet fatturi maħruġa minn impriżi terzi fir-rigward tal-kumpannija, li kienu tħallsu, VAT inkluża, mingħajr madankollu ma ġew irreġistrati fil-kontabbiltà tal-imsemmija kumpannija.

F'dan il-kuntest, il-qorti adita bil-proċedura kriminali inkwistjoni kienet, fost l-oħrajn, staqsiet lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar jekk id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112 jipprekludux dispożizzjonijiet nazzjonali li jeskludu, inkluż fil-qasam kriminali, li jistgħu jittieħdu inkunsiderazzjoni, għall-finijiet tat-tnaqqis tal-VAT, fatturi mħallsa mill-persuna taxxabbli iżda li din ma tkunx irreġistrat. Il-qorti tar-rinviju kienet fakkret, f'dan ir-rigward, li l-leġiżlazzjoni nazzjonali kienet tissuġġetta d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT għall-osservanza tal-obbligi proċedurali fir-rigward, b'mod partikolari, tal-preżentazzjoni tad-denunzji kkonċernati fil-mument li l-persuna taxxabbli tissostanzja l-kreditu tal-VAT u minħabba li l-fatturi kkonċernati jkunu tniżżlu fir-reġistru

previst. Skont din il-qorti, il-persuna taxxabbli ma kellhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud, anki jekk imħallsa, jekk ma tkunx ġiet debitament irreġistrata. Il-qorti inkwistjoni kienet ippreċiżat, f'dan ir-rigward, li fl-assenza ta' dikjarazzjoni tal-VAT, id-dritt Taljan jipprevedi li t-taxxa evaża tinkludi t-taxxa dovuta kollha, mingħajr ma jkun possibbli li tittieħed inkunsiderazzjoni, f'dak li jirrigwarda l-VAT, il-VAT imħallsa lill-fornituri jekk l-obbligi proċedurali previsti mil-liġi ma jkunux ġew osservati.

Il-Qorti tal-Ġustizzja qabelxejn eżaminat jekk id-Direttiva 2006/112 tipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi terminu ta' dekadenza ta' sentejn għall-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis. Filwaqt li bbilanċjat, minn naħa, ir-regola stabbilita mill-ġurisprudenza tagħha li d-dritt ta' tnaqqis previst mid-Direttiva 2006/112 huwa parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u ma jistax, bħala regola, jiġi llimitat u, min-naħa l-oħra, il-prinċipju ta' ċertezza legali li jeskludi dritt ta' tnaqqis mingħajr limitu ratione temporis, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li terminu ta' dekadenza li l-iskadenza tiegħu għandha bħala konsegwenza l-issanzjonar tal-persuna taxxabbli li ma tkunx diliġenti biżżejjed, li tkun naqset li tinvoka t-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud, minħabba li jtellfilha dritt għal tnaqqis, ma jistax jitqies li jkun inkompatibbli mas-sistema stabbilita mid-Direttiva 2006/112 sakemm, minn naħa, dan it-terminu jkun japplika bl-istess mod għad-drittijiet simili fil-qasam fiskali bbażati fuq id-dritt intern u għal dawk ibbażati fuq id-dritt tal-Unjoni (prinċipju ta' ekwivalenza) u, min-naħa l-oħra, li fil-prattika ma jagħmilx impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis (prinċipju ta' effettività). Il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret ukoll li d-dritt ta' tnaqqis għandu natura fundamentali fis-sistema tal-VAT, li tfittex li tiggarantixxi n-newtralità perfetta fir-rigward tal-oneru fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, bil-kundizzjoni li dan id-dritt ma jistax, bħala prinċipju, jiġi llimitat u li jiġi eżerċitat mill-ewwel fir-rigward tat-taxxi kollha imposti fuq it-tranżazzjonijiet tal-input.

II. Tnissil u portata tad-dritt ta' tnaqqis

Fir-rigward tat-tnissil u tal-portata tad-dritt ta' tnaqqis, il-Qorti tal-Ġustizzja tirreferi, bħala regola ġenerali, għall-ġurisprudenza stabbilita tagħha fejn huwa stabbilit li l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni jew tranżazzjonijiet tal-output jagħtu d-dritt ta' tnaqqis hija, bħala prinċipju, neċessarja sabiex jiġi rrikonoxxut dritt ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud lill-persuna taxxabbli u sabiex tiġi ddeterminata l-portata ta' tali dritt [10]. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li dritt ta' tnaqqis huwa wkoll ammess favur il-persuna taxxabbli anki fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni jew tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu d-dritt ta' tnaqqis, meta l-ispejjeż tas-servizzi inkwistjoni jkunu jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' din il-persuna taxxabbli u jkunu, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li hija tipprovdi. Tali spejjeż ikollhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli [11].

[10] Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punt 24); tat-22 ta' Frar 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punt 26), u tat-8 ta' Frar 2007, Investrand, C-435/05 (EU:C:2007:87, punt 23).

[11] Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punt 31) u tas-26 ta' Mejju 2005, Kretztechnik (C-465/03, (EU:C:2005:320, punt 36).

Sentenza tas-16 ta' Frar 2012, Varzim Sol (C-25/11, EU:C:2012:94)

Il-kumpannija inkwistjoni kienet topera casino abbażi ta’ kuntratt ta’ konċessjoni għall-operat tal-logħob tal-ażżard fiż-żona permanenti ta’ Póvoa de Varzim (il-Portugall), konkluż fl-14 ta’ Diċembru 2001. Abbażi ta’ dan il-kuntratt, il-kumpannija kienet teżerċita kemm attivitajiet fis-settur tal-logħob, eżenti mill-VAT, fis-setturi tar-ristorazzjoni u tal-animazzjoni, li huma suġġetti għall-VAT, kif ukoll fis-settur amministrattiv u finanzjarju, bi tnaqqis parzjali tal-VAT. Fis-setturi li huma suġġetti għall-VAT, it-tnaqqis tal-VAT imħallsa jien isir permezz tal-metodu tal-użu reali, skont il-Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (il-Kodiċi tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud). Abbażi tal-leġiżlazzjoni applikabbli u tal-kuntratt ta’ konċessjoni, il-kumpannija inkwistjoni kienet marbuta li tħallas lill-Istat Portugiż korrispettiv inizjali, kif ukoll korrispettiv annwali kkalkolat fuq id-dħul mis-settur tal-logħob. Hija kienet awtorizzata tnaqqas minn dan il-korrispettiv annwali parti mill-ispejjeż sostnuti għat-twettiq tal-obbligi tagħha ta’ animazzjoni u ta’ promozzjoni turistika. L-ammont ta’ dan it-tnaqqis kien jiddependi kemm mill-ammont tal-ispejjeż sostnuti kif ukoll mid-dħul mill-attività tal-logħob. Wara spezzjoni mid-dipartiment tat-taxxa, il-kumpannija inkwistjoni kienet irċeviet talba għal ħlas addizzjonali għas-snin 2002 sa 2004. Dawn il-korrezzjonijiet kienu bbażati fuq kontestazzjoni tal-metodu użat għall-kalkolu tal-ammont li għandu jitnaqqas mill-VAT imħallsa għas-setturi tar-ristorazzjoni u tal-animazzjoni. L-amministrazzjoni Portugiża qieset li, sa fejn dan is-sussidju fuq il-korrispettiv annwali bħala kumpens għall-oneri relatati mal-animazzjoni u l-promozzjoni kien jikkostitwixxi sussidju għall-operat fis-sens tal-Kodiċi tal-VAT, dan is-sussidju ma kienx suġġett għall-VAT, u li l-attivitajiet ta’ ristorazzjoni u ta’ animazzjoni kellhom jiġu ttrattati bħala attivitajiet imħallta. Hija sostniet li t-tnaqqis tal-VAT imħallsa f’dawn is-setturi kellu jsir fuq bażi proporzjonali li tippermetti li jittieħdu inkunsiderazzjoni kemm dawk l-attivitajiet li huma eżenti kif ukoll dawk li huma taxxabbli.

Fil-kuntest ta’ rikors quddiem is-Supremo Tribunal Administrativo (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Portugall), il-kumpannija inkwistjoni sostniet, fost l-oħrajn, li l-argument inkwistjoni kien iwassal għal distorsjoni fil-qasam tat-tnaqqis tal-VAT, u dan bi ksur tad-Direttiva 77/388 kif interpretata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenzi Il-Kummissjoni vs Spanja [12] u Il-Kummissjoni vs Franza [13], li wassal lill-qorti tar-rinviju tressaq talba għal deċiżjoni preliminari quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, sistema applikata minn Stat Membru fejn l-Istat Membru, meta jawtorizza lill-persuni taxxabbli mħallta jwettqu t-tnaqqis previst fl-imsemmija dispożizzjonijiet, fuq il-bażi tal-użu tal-oġġetti u s-servizzi kollha jew parti minnhom, jikkalkola l-ammont imnaqqas, għas-setturi li fihom dawn il-persuni taxxabbli jwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli biss, billi jinkludi “sussidji” li ma jkunux taxxabbli fid-denominatur tal-frazzjoni użata sabiex jiġi stabbilit il-proporzjon ta' tnaqqis, hija inkompatibbli ma’ din id-direttiva.

Wara li osservat li, fir-rigward tal-persuni taxxabbli mħallta, id-Direttiva 77/388 tipprovdi li d-dritt ta’ tnaqqis jiġi kkalkolat bi proporzjon iddeterminat skont l-Artikolu 19 ta’ din id-direttiva, il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu ppreċiżat li t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tal-imsemmija direttiva jawtorizza lill-Istati Membri jipprevedu wieħed mill-metodi l-oħra ta’ determinazzjoni tad-dritt ta’ tnaqqis elenkati f’dan is-subparagrafu, jiġifieri, b’mod partikolari, l-istabbiliment ta’

[12] Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2005 (C-204/03, EU:C:2005:588).
[13] Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2005 (C-243/03, EU:C:2005:589).

proporzjon distint għal kull settur ta' attività jew it-tnaqqis skont l-użu sħiħ jew ta' parti mill-oġġetti u s-servizzi għal attività preċiża. Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat ukoll li skont l-Artikolu 11A(1)(a) tad-Direttiva 77/388, is-sussidji direttament marbuta mal-prezz ta' oġġett jew ta' servizz għandhom ikunu taxxabbli bl-istess mod bħal dan. Fir-rigward tas-sussidji differenti minn dawk direttament marbuta mal-prezz, l-Artikolu 19(1) ta' din id-direttiva jagħti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jinkluduhom fil-kalkolu tal-proporzjon applikabbli meta persuna taxxabbli twettaq kemm tranżazzjonijiet li jagħtu dritt ta' tnaqqis u tranżazzjonijiet eżenti. Peress li l-persuna taxxabbli inkwistjoni kienet ġiet awtorizzata twettaq it-tnaqqis skont metodu ieħor li ma kienx dak dwar il-proporzjon imsemmi fl-Artikolu 19 tad-Direttiva 77/388, jiġifieri fuq il-bażi tal-użu tal-oġġetti u s-servizzi kollha jew parti minnhom għal attività speċifika, iżda li l-attivitajiet tagħha eżerċitati fis-setturi tar-ristorazzjoni u tal-animazzjoni huma suġġetti għall-VAT, id-dritt ta' tnaqqis skont il-metodu tal-użu attwali jirrelata għat-totalità tat-taxxi li jinġarru mit-tranżazzjonijiet tal-inputs. Fil-fatt, peress li l-persuna taxxabbli kienet awtorizzata twettaq it-tnaqqis skont il-metodu tal-użu attwali, id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 19 tad-Direttiva 77/388 ma kinux applikabbli u ma setgħux jillimitaw id-dritt għal tnaqqis f'dawn is-setturi kif jirriżulta minn din id-direttiva.

Fir-rigward, fl-aħħar nett, tan-natura tar-"rabta diretta u immedjata" li għandha teżisti bejn tranżazzjoni tal-input u tranżazzjoni tal-output, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li ma kienx realistiku li wieħed jipprova jiżviluppa formulazzjoni iktar preċiża f'dan ir-rigward. Fil-fatt, fid-dawl tad-diversità tat-tranżazzjonijiet kummerċjali u professjonali, huwa impossibbli li tingħata risposta iktar xierqa rigward il-mod kif għandha tiġi ddeterminata, fil-każijiet kollha, ir-relazzjoni li għandha teżisti bejn it-tranżazzjonijiet tal-input u dawk li jsiru fl-output sabiex it-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud tkun tista' titnaqqas.

[Sentenza tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)]()

Din il-kawża tikkonċerna, kif indikat fil-Parti I ta' din in-nota, intitolata "Prinċipju ta' newtralità", ir-rifjut tal-benefiċċju tad-dritt ta' tnaqqis tal-VAT li tapplika fuq ix-xiri ta' appartament.

F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li persuna taxxabbli taġixxi inkwantu tali meta taġixxi għall-bżonnijiet tal-attività ekonomika tagħha fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112. Jekk dan ikun il-każ, din il-kumpannija tista' tnaqqas bis-sħiħ u immedjatament il-VAT relatata mal-oġġett assenjat kompletament għall-patrimonju tal-impriża tagħha anki jekk ma jkunx ser jintuża immedjatament għall-bżonnijiet tal-attività ekonomika tagħha. Ladarba jiġi kweżit, id-dritt ta' tnaqqis jibqa' fl-assenza ta' ċirkustanzi frawdolenti jew abbużivi. Għalhekk, id-dritt ta' tnaqqis japplika meta l-persuna taxxabbli ma tkunx setgħet tuża l-oġġetti jew servizzi li jkunu taw lok għal tnaqqis fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet taxxabbli minħabba ċirkustanzi li ma jaqgħux taħt ir-rieda tagħha, fejn ir-riskju ta' frodi jew ta' abbuż jista' jiġġustifika rimbors ulterjuri tas-somom imnaqqsa ma jeżistux f'każ bħal dak inkwistjoni.

Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li persuna taxxabbli li tkun xtrat investiment filwaqt li taġixxi bħala tali u tkun assenjatu fil-patrimonju tal-impriża għandha d-dritt li tnaqqas il-VAT imposta fuq ix-xiri ta' dan l-oġġett matul il-perijodu fiskali li fih it-taxxa tkun saret dovuta, irrispettivament minn jekk dan l-oġġett jintużax immedjatament għal għanijiet professjonali.

Sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373)

Fl-ewwel kawża magħquda, il-persuna li twettaq il-kunsinni kienet, fil-kuntest ta' kuntratt konkluż bejn żewġ kumpanniji Ungeriżi relatati mal-kunsinna ta' zkuk tal-akaċja, ħarġet sittax-il fattura f'isem ix-xerrej. Mehmuża ma' sitta minn dawn il-fatturi kien hemm in-numru tan-nota tal-kunsinna. Fid-dikjarazzjoni tat-taxxa, il-persuna li twettaq il-kunsinna ddikjarat li l-kunsinni inkwistjoni kienu seħħew. Il-VAT relatata magħhom kienet tħallset mill-persuna li twettaq il-kunsinna u l-ammonti korrispondenti kienu tnaqqsu mix-xerrej. Madankollu, matul kontroll tax-xiri u tal-kunsinni mwettqa mill-persuna li twettaq il-kunsinna, l-amministrazzjoni fiskali waslet għall-konklużjoni li din ma kellhiex stokkijiet u li l-kwantità mixtrija matul is-sena inkwistjoni f'din il-kawża ma kinitx biżżejjed sabiex jitwettqu l-kunsinni ffatturati lix-xerrej. Konsegwentement, l-amministrazzjoni fiskali, permezz ta' deċiżjoni, ikkonstatat l-eżistenza ta' dejn fiskali tax-xerrej u imponiet fuqu multa u penali għal dewmien, peress li qieset li dan tal-aħħar ma kellux dritt ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud minħabba li dawn il-fatturi ma setgħux jitqiesu awtorevoli.

L-ilment tax-xerrej kontra l-imsemmija deċiżjoni ġie miċħud mill-amministrazzjoni fiskali, minħabba li l-persuna li twettaq il-kunsinna ma pproduċiet ebda prova tat-tranżazzjonijiet korrispondenti u li x-xerrej ma ħa ebda prekawzjoni, kif meħtieġ fis-sens tal-Artikolu 44(5) tal-az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (il-Liġi Nru LXXIV tal-1992 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) (Magyar Közlöny 1992/128), peress li ma vverifikax il-kwalità ta' persuna taxxabbli u l-oġġetti tal-persuna li twettaq il-kunsinna.

Adita mix-xerrej b'rikors għall-annullament tad-dejn fiskali, tal-multa u tal-penali għal dewmien, il-Baranya Megyei Birosag (il-Qorti Dipartimentali ta' Baranya, l-Ungerija) staqsiet jekk l-Artikolu 167, l-Artikolu 168(a), l-Artikolu 178(a), il-punt 1 tal-Artikolu 220 u l-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112 jipprekludux prassi nazzjonali li permezz tagħha l-awtorità fiskali tirrifjuta lil persuna taxxabbli d-dritt ta' tnaqqis mill-ammont tal-VAT l-ammont tat-taxxa dovuta jew imħallsa għas-servizzi li jkunu ġew ipprovduti lilha, minħabba li l-persuna li tkun ħarġet il-fattura relatata ma' dawn is-servizzi, jew wieħed mill-fornituri tagħha, kienet wettqet irregolaritajiet, mingħajr ma din l-awtorità tkun stabbilixxiet li l-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf bl-imsemmi aġir irregolari jew li din tal-aħħar stess kienet ikkontribwixxiet għal dan l-aġir.

Il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret, l-ewwel nett, li d-dritt ta' tnaqqis previst mid-Direttiva, li huwa parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT, ma jistax, bħala prinċipju, jiġi llimitat. Il-kwistjoni dwar jekk il-VAT dovuta fuq it-tranżazzjonijiet preċedenti jew ulterjuri jirrigwardawx il-beni u s-servizzi kkonċernati tħallsitx, jew le, lit-Teżor Pubbliku ma għandhiex effett fuq id-dritt tal-persuna taxxabbli li tnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa fuq il-valur miżjud. Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jirrifjutaw il-benefiċċju tad-dritt ta' tnaqqis jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li dan id-dritt jiġi invokat b'mod frawdolenti jew abbużivament. Dan ikun il-każ b'mod partikolari meta l-persuna taxxabbli, li lilha jkunu ġew ipprovduti l-oġġetti jew servizzi li jservu ta' bażi għad-dritt ta' tnaqqis, tkun taf jew kellha tkun taf li din it-tranżazzjoni kienet involuta fi frodi mwettqa mill-fornitur jew operatur ieħor fl-input. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li hija l-awtorità fiskali li għandha tipprova li l-persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf bl-eżistenza ta' tali frodi.

Fit-tieni kawża magħquda, persuna fiżika kienet intrabtet, permezz ta' kuntratt ta' impriża, sabiex twettaq diversi xogħlijiet ta' kostruzzjoni, b'mod partikolari billi rrikorriet għal subkuntratturi. Wara l-eżekuzzjoni tal-kuntratt, kontrolli fiskali kienu żvelaw li la l-imsemmija persuna fiżika u

lanqas is-subkuntrattur ta' din tal-aħħar ma kellhom impjegati u l-mezzi materjali neċessarji sabiex iwettqu x-xogħlijiet iffatturati. Konsegwentement, l-amministrazzjoni fiskali qieset li l-fatturi maħruġa mill-persuna fiżika ma kinux jirriflettu tranżazzjoni ekonomika reali u kienu konsegwentement fittizji. Il-persuna inkwistjoni lanqas ma kienet ħadet il-prekawzjonijiet neċessarji skont il-leġiżlazzjoni applikabbli f'dan il-każ. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-amministrazzjoni fiskali ddeċidiet li tirrifjuta t-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud mħallsa mill-persuna fiżika peress li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni kellhom jitqiesu li kienu suspetti minħabba li ma setgħux jitqiesu li jirriflettu r-realtà tat-tranżazzjoni ekonomika li huma kienu juru u għaldaqstant ikkonstatat dejn fiskali abbażi tal-VAT kontriha, flimkien ma' multa u penali għal dewmien.

Adita b'rikors għall-annullament tal-imsemmija deċiżjoni mill-persuna fiżika, il-Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (il-Qorti Dipartimentali ta' Jász-Nagykun-Szolnok, l-Ungerija) fittxet li ssir taf jekk l-Artikolu 167, l-Artikolu 168(a) u l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112 jipprekludux prassi nazzjonali li abbażi tagħha l-awtorità fiskali tirrifjuta lil persuna taxxabbli d-dritt ta' tnaqqis mill-ammont tal-VAT l-ammont tat-taxxa dovuta jew imħallsa għas-servizzi pprovduti lilha, minħabba li l-persuna taxxabbli ma tkunx żgurat ruħha mill-kwalità ta' persuna taxxabbli u tal-aġir regolari tal-persuna li tkun ħarġet il-fatturi relatati mal-oġġetti li abbażi tagħhom jintalab l-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis.

Il-Qorti tal-Ġustizzja tat deċiżjoni dwar l-obbligu tal-persuna taxxabbli li tiżgura ruħha mill-aġir regolari tal-imsieħeb kummerċjali tagħha. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, meta jkunu jeżistu indizji li jippermettu li tiġi ssuspettata l-eżistenza ta' irregolaritajiet jew ta' frodi, operatur avżat jista' jiġi obbligat, skont iċ-ċirkustanzi tal-każ, li jikseb informazzjoni fuq operatur ieħor sabiex jiżgura ruħu mill-affidabbiltà tiegħu. Madankollu, l-awtorità fiskali ma tistax teżiġi b'mod ġenerali li l-persuna taxxabbli li tkun tixtieq teżerċita d-dritt tagħha ta' tnaqqis tal-VAT tivverifika l-assenza ta' irregolaritajiet jew ta' frodi fil-livell tal-operaturi tal-input.

Fil-fatt, huma l-awtoritajiet fiskali li għandhom iwettqu l-kontrolli neċessarji fuq il-persuni taxxabbli sabiex jiskopru l-irregolaritajiet u l-frodi tal-VAT, u jissanzjonaw lill-persuna taxxabbli li tkun wettqithom. Konsegwentement, dawn l-awtoritajiet ma jistgħux jittrasferixxu r-responsabbiltajiet tagħhom ta' kontroll fuq il-persuna taxxabbli u tirrifjutalhom l-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis għal nuqqas ta' eżekuzzjoni ta' dawn l-obbligi.

F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li d-Direttiva 2006/112 tipprekludi l-prassi tal-awtorità fiskali Ungeriża li tikkonsisti fir-rifjut lil persuna taxxabbli tat-tnaqqis tal-VAT imħallsa għall-irregolaritajiet imwettqa mill-persuna li tkun ħarġet il-fattura li abbażi tagħha tkun saret it-talba ta' tnaqqis, u mingħajr prova li l-persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf bil-frodi mwettqa fl-input fil-katina ta' provvisti. Bl-istess mod, l-imsemmija direttiva tipprekludi prassi nazzjonali li abbażi tagħha l-awtorità fiskali tirrifjuta d-dritt ta' tnaqqis minħabba li l-persuna taxxabbli, peress li ma kellhiex indizji li jippermettu li tiġi ssuspettata l-eżistenza ta' irregolaritajiet jew ta' frodi, ma żguratx ruħha li l-imsieħeb kummerċjali tagħha kien qiegħed josserva l-obbligi legali tiegħu, b'mod partikolari, fil-qasam tal-VAT, jew minħabba li l-persuna taxxabbli ma jkollhiex, barra l-fattura, dokumenti oħra ta' natura li juru l-irregolarità tal-aġir tal-imsieħeb kummerċjali tagħha.

Sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557)

F'din is-sentenza, kumpannija holding, irregolata fil-Portugall, kienet tipprovdi servizzi tekniċi ta' amministrazzjoni ta' ġestjoni lil kumpanniji li hija kellha parti mill-kapital azzjonarju tagħhom. Fil-kuntest ta' dawn it-tranżazzjonijiet, din il-kumpannija kienet kisbet, taħt is-sistema tal-VAT, ċerti servizzi mingħand konsulenti li hija kienet iffatturat lis-sussidjarji tagħha għall-istess prezz li hija kienet xtrathom, flimkien mal-VAT. Waqt eżerċizzju fiskali, il-kumpannija holding naqqset it-totalità tal-VAT koperta mill-VAT imposta, għaliex qieset li t-tranżazzjonijiet intaxxati oġġettivament kienu jaqgħu taħt l-użu tas-servizzi korrispondenti miksuba.

Il-kumpannija holding irċeviet avviż ta' taxxa li stabbilixxa l-perċentwali ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallas mingħand l-amministrazzjoni fiskali, li qieset, wara kontroll, li l-imsemmija kumpannija ma setgħetx tnaqqas il-VAT kollha imposta fuq is-servizzi tal-input mixtrija, iżda kellha tirrikorri għall-metodu ta' tnaqqis proporzjonat. Il-kumpannija ppreżentat rikors li bih ikkontestat l-imsemmi avviż quddiem il-qorti tal-ewwel istanza, it-Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (il-Qorti Amministrattiva u Fiskali ta' Lisbona, il-Portugall), li ċaħdet ir-rikors.

Adita b'appell għall-annullament tad-deċiżjoni tal-ewwel istanza, il-qorti tar-rinviju, it-Tribunal Central Administrativo Sul (il-Qorti Ċentrali Amministrattiva tan-Nofsinhar, il-Portugall), f'dan il-kuntest, staqsiet lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk l-Artikolu 17(2) u (5) tad-Direttiva 77/388 għandux jiġi interpretat fis-sens li kumpannija holding li, minbarra l-attività prinċipali tagħha ta' żamma tal-kapital azzjonarju kollu jew parti tas-sussidjarji, tikseb oġġetti u servizzi li hija tiffattura sussegwentement lill-imsemmija kumpanniji, hijiex awtorizzata tnaqqas l-ammont kollu tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud b'applikazzjoni tal-Artikolu 17(2) tal-imsemmija direttiva jew tistax tkun obbligata mill-amministrazzjoni fiskali tnaqqas unikament il-parti tal-VAT proporzjonali għall-ammont relatat mat-tranżazzjonijiet intaxxati, skont l-Artikolu 17(5) tal-istess direttiva.

Qabelxejn, il-Qorti tal-Ġustizja fakkret li, skont il-ġurisprudenza stabbilita tagħha, kumpannija holding li l-għan uniku tagħha huwa t-teħid ta' holdings f'impriżi oħra mingħajr involviment dirett jew indirett fil-ġestjoni ta' dawn l-impriżi, taħt riżerva tad-drittijiet li l-imsemmija holding iżżomm fil-kwalità tagħha ta' azzjonista jew ta' soċju, ma għandhiex il-kwalità ta' persuna taxxabbli u ma għandhiex dritt ta' tnaqqis. Issa, l-involviment ta' holding fil-ġestjoni tal-kumpanniji li fihom hija jkollha sehem jikkostitwixxi attività ekonomika fis-sens Direttiva 77/388 sa fejn dan jimplika l-implimentazzjoni ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT.

Sussegwentement, skont ġurisprudenza stabbilita, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li d-dritt għal tnaqqis jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u, bħala prinċipju, ma jistax jiġi llimitat. Dan id-dritt għandu jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi tal-input kollha imposti fuq it-tranżazzjonijiet tal-input diġà mwettqa. Madankollu, dan id-dritt ta' tnaqqis jeżiġi li t-tranżazzjonijiet tal-input diġà mwettqa jkollhom rabta diretta u immedjata ma' tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis jew, meta l-ispejjeż tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' din tal-aħħar u jkunu, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-beni jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovdi.

F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja identifikat tliet ipoteżi, jiġifieri, l-ewwel nett, dik fejn is-servizzi miksuba fl-input ikollhom jitqiesu li għandhom, fl-integralità tagħhom, rabta diretta u immedjata ma' tranżazzjonijiet ekonomiċi tal-output li jagħtu lok għal dritt ta' tnaqqis, it-tieni

nett, dik fejn l-imsemmija servizzi jintużaw sabiex jitwettqu kemm tranżazzjonijiet li jagħtu dritt ta' tnaqqis u tranżazzjonijiet li ma jagħtux dritt ta' tnaqqis u, it-tielet nett, dik fejn is-servizzi jintużaw kemm għal attivitajiet ekononomiċi kif ukoll għal attivitajiet mhux ekonomiċi. Fl-ewwel ipoteżi, il-persuna taxxabbli kkonċernata għandha d-dritt li tnaqqas il-VAT kollha fuq ix-xiri fl-input. Dan id-dritt ta' tnaqqis jista' jiġi llimitat biss jekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali tikkwalifika, minħabba l-għan ta' dawn il-kumpanniji jew tal-attività ġenerali tagħhom, it-tranżazzjonijiet intaxxati bħala aċċessorji għall-attività prinċipali tagħhom. Fit-tieni ipoteżi, it-tnaqqis jiġi aċċettat biss għall-parti tal-VAT li tkun proporzjonata għall-ammont relatat mal-ewwel tranżazzjonijiet u l-Istati Membri jkunu awtorizzati jipprevedu wieħed mill-metodi ta' determinazzjoni tad-dritt ta' tnaqqis. Fit-tielet ipoteżi, id-Direttiva 77/388 ma hijiex applikabbli u l-metodi ta' tnaqqis u ta' allokazzjoni jiġu ddefiniti mill-Istati Membri, li, fl-eżerċizzju ta' din is-setgħa, għandhom jieħdu inkunsiderazzjoni l-finalità u l-istruttura ġenerali tad-Direttiva 77/388. Huma għandhom ukoll għal dan il-għan jipprevedu metodu ta' kalkolu li jirrifletti oġġettivament il-parti ta' imputazzjoni reali tal-ispejjeż tal-input għal kull waħda minn dawn iż-żewġ attivitajiet. Bħala konklużjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-portata tad-dritt għall-kumpannija holding li tnaqqas it-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud għandha tiġi stabbilita skont l-ipoteżi applikabbli għall-attività tal-kumpannija holding ikkonċernata.

Sentenza tal-21 ta' Frar 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99)

Imprenditur individwali u soċju maġġoritarju ta' kumpannija b'responsabbiltà limitata stabbilita taħt id-dritt Ġermaniż, li l-għan soċjali tagħha kien l-eżekuzzjoni taħt titolu oneruż ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni suġġetti għall-VAT, kien suġġett għal proċedura kriminali bħala amministratur u soċju prinċipali ta' din il-kumpannija. L-imprenditur u l-kumpannija kienu marbuta bi ftehim ta' integrazzjoni soċjali. Konsegwentement, kienu meqjusa bħala persuna taxxabbli unika. L-imprenditur kien jassumi, inkwantu impriża "li tikkontrolla", l-obbligi fiskali tal-grupp tal-impriżi kompost mill-impriża individwali tiegħu u mill-kumpannija. Wara suspetti ta' korruzzjoni fil-kuntest tal-eżekuzzjoni ta' kuntratt ta' xogħlijiet mogħti lill-kumpannija, il-Prosekutur kompetenti fetaħ investigazzjoni kriminali kontra l-imprenditur, li matulha l-imprenditur kien irrappreżentat minn avukat. Skont il-ftehim relatat mal-onorarji tal-imsemmi avukat, l-imprenditur, inkwantu akkużat, kif ukoll il-kumpannija kienu klijenti tal-avukat. Il-fatturi tal-onorarji tal-avukati ntbagħtu lill-kumpannija. L-imprenditur, inkwantu impriża li tikkontrolla tal-kumpannija, matul l-eżerċizzju inkwistjoni, naqqas il-VAT imposta fl-imsemmija fatturi.

Intbagħat avviż ta' rettifika lill-imprenditur mill-Finanzamt Köln-Nord (l-Amministrazzjoni Fiskali Köln-Nord, il-Ġermanja), li bih intqies li l-VAT inkwistjoni ma tistax titnaqqas. Wara ċ-ċaħda tal-ilment tiegħu mill-Finanzamt Köln-Nord (l-Amministrazzjoni Fiskali Köln-Nord, il-Ġermanja), l-imprenditur adixxa, għall-finijiet tal-kontestazzjoni tal-avviż ta' rettifika, il-qorti tal-ewwel istanza kompetenti, il-Finanzgericht Köln (il-Qorti tal-Finanzi ta' Cologne, il-Ġermanja), li laqgħet ir-rikors tiegħu.

Adita b'rikors għal "Reviżjoni", ippreżentat mill-Finanzamt Köln-Nord (l-Amministrazzjoni Fiskali Köln-Nord), il-qorti tar-rinviju, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Ġustizzja, il-Ġermanja), kellha dubji dwar id-determinazzjoni tal-eżistenza ta' rabta diretta bejn it-tranżazzjonijiet tal-input u t-tranżazzjonijiet tal-output meħtieġa mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis, u, fil-fatt, fittxet li ssir taf jekk, minn naħa, l-eżistenza tal-imsemmija rabta kinitx tiddependi, fis-sens tal-Artikolu 17(2)(a), mill-kontenut oġġettiv tal-

provvista miksuba jew inkella mill-kawża tal-akkwist ta' din il-provvista u jekk, min-naħa l-oħra, fl-ipoteżi fejn il-kawża tal-akkwist tal-provvista tkun determinanti, persuna taxxabbli li tordna provvista flimkien ma' wieħed mill-impjegati tagħha tibbenefikax minn dritt ta' tnaqqis integrali jew sempliċement proporzjonali.

Hija u tirreferi għall-ġurisprudenza preċedenti tagħha dwar ir-rekwiżit tal-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata, il-Qorti tal-Ġustizzja b'mod partikolari kkonstatat li l-applikazzjoni tal-imsemmi kriterju teżiġi t-teħid inkunsiderazzjoni taċ-ċirkustanzi kollha li jkunu seħħew fihom it-tranżazzjonijiet inkwistjoni u t-teħid inkunsiderazzjoni biss tat-tranżazzjonijiet li jkunu oġġettivament marbuta mal-attività taxxabbli tal-persuna taxxabbli. Fil-fatt, l-obbligu li tittieħed inkunsiderazzjoni biss in-natura oġġettiva tat-tranżazzjoni inkwistjoni huwa dak l-iktar konformi mal-għan tas-sistema komuni tal-VAT, li hija intiża li tiżgura ċ-ċertezza legali u li tiffaċilita l-atti inerenti għall-applikazzjoni tal-imsemmija VAT. Huwa wkoll fir-rigward tal-kontenut oġġettiv tagħhom li huwa xieraq li jiġi stabbilit jekk teżistix rabta diretta u immedjata bejn l-oġġetti u l-provvista tas-servizzi użati u tranżazzjoni tal-output taxxabbli jew, eċċezzjonalment, tranżazzjoni tal-input taxxabbli. Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li l-fatt li l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata li tkun teżisti bejn provvista ta’ servizzi u l-attività ekonomika taxxabbli fl-intier tagħha għandha tiġi ddeterminata abbażi tal-kontenut oġġettiv ta’ din il-provvista ta’ servizzi ma jeskludix li tista’ tittieħed inkunsiderazzjoni wkoll ir-raġuni esklużiva tat-tranżazzjoni inkwistjoni, peress li din tal-aħħar għandha titqies li tikkostitwixxi kriterju li jistabbilixxi l-kontenut oġġettiv. Malli jiġi stabbilit li tranżazzjoni ma tkunx twettqet għall-bżonnijiet tal-attivitajiet taxxabbli ta’ persuna taxxabbli, din it-tranżazzjoni ma tkunx tista' titqies li jkollha rabta diretta u immedjata ma’ dawn l-attivitajiet fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, anki jekk din it-tranżazzjoni tkun, fir-rigward tal-kontenut oġġettiv tagħha, suġġetta għall-VAT.

F'dan il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, fir-rigward tal-kontenut oġġettiv tagħhom, l-ispejjeż relatati mal-provvisti tal-avukati ma setgħux jitqiesu li kienu ġew sostnuti minħabba l-bżonnijiet tal-attivitajiet taxxabbli tal-kumpannija, peress li, kif irriżulta minn informazzjoni mibgħuta mill-qorti tar-rinviju, il-provvisti ta' servizzi ta' avukat kienu intiżi direttament u immedjatament sabiex jipproteġu l-interessi privati tal-persuna akkużata bi ksur dovut għall-aġir personali tagħha, u mhux kontra l-kumpannija filwaqt li proċeduri kontra din tal-aħħar kienu legalment possibbli.

Il-Qorti tal-Ġustizzja żiedet li l-fatt li d-dritt ċivili nazzjonali jobbliga lil impriża, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tbati l-ispejjeż marbuta mad-difiża, fi proċeduri kriminali, tal-interessi tar-rappreżentanti tagħha ma kellux rilevanza għall-interpretazzjoni u l-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet dwar is-sistema komuni tal-VAT. Fil-fatt, fir-rigward tal-iskema oġġettiva tal-VAT li ġiet implimentata minn din is-sistema, hija biss ir-relazzjoni oġġettiva bejn is-servizzi pprovduti u l-attività ekonomika taxxabbli tal-persuna taxxabbli li hija deċiżiva. Għaldaqstant, il-provvista ta' servizzi ta' avukat, li l-għan tagħha kien li jiġu evitati sanzjonijiet kriminali kontra persuni fiżiċi, amministraturi ta’ impriża taxxabbli, ma jagħtux lil din l-impriża d-dritt li tnaqqas taxxa tal-input fuq il-valur miżjud dovuta fuq is-servizzi pprovduti.

Sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526)

F'din il-kawża, persuna taxxabbli ħolqot, abbażi tal-leġiżlazzjoni nazzjonali fil-qasam tal-irtirar, fond tal-pensjoni taħt forma ta’ entità legalment u fiskalment separata, sabiex tiggarantixxi d-drittijiet tal-irtirar tal-impjegati u tal-ex impjegati tagħha. Sussidjarja tal-persuna taxxabbli

kkonkludiet, mal-fornituri ta' servizz, kuntratti dwar l-amministrazzjoni tal-pensjonijiet ta' rtirar u l-ġestjoni tal-kapital tal-fond għal pensjoni ta' rtirar, li l-ispejjeż assoċjati magħhom tħallsu minn din is-sussidjarja u ma ġewx ittrasferiti fuq il-fond għal pensjoni. Il-persuna taxxabbli naqqset l-ammont tal-VAT relatata mal-imsemmija spejjeż fuq perijodu ddeterminat bħala taxxa tal-input.

Il-persuna taxxabbli sussegwentement aġġustat il-VAT għal dan l-istess perijodu. Wara li l-ilment quddiem l-Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (l-Ispettur tas-Servizzi tat-Taxxa tat-Tramuntana, Uffiċċju ta' Groningen, il-Pajjiżi l-Baxxi), ma rnexxiex, il-persuna taxxabbli ppreżentat rikors li fih ikkontestat id-deċiżjoni tal-imsemmi spettur quddiem ir-Rechtbank Leeuwarden (il-Qorti ta' Leeuwarden, il-Pajjiżi l-Baxxi), li ċaħdet dan ir-rikors.

Adita b'appell kontra d-deċiżjoni tal-ewwel istanza, il-Gerechshof te Leeuwarden (il-Qorti tal-Appell ta' Leeuwarden, il-Pajjiżi l-Baxxi), il-qorti tar-rinviju, fittxet li ssir taf jekk l-Artikolu 17 tad-Direttiva 77/388 jippermettix lil persuna taxxabbli, li tkun ħolqot fond tal-pensjoni differenti, li tnaqqas it-taxxa mħallsa minnha fuq servizzi pprovduti lilha għall-funzjonament u l-ġestjoni tal-imsemmi fond.

Wara li fakkret il-kundizzjonijiet ta' ammissjoni ta' dritt ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud tal-persuna taxxabbli, kif stabbiliti fil-ġurisprudenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fir-rigward tad-determinazzjoni tal-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata, li l-eżistenza ta' tali rabta tippreżupponi li l-ispiża tal-prestazzjonijiet tal-input hija inkluża rispettivament fil-prezz tat-tranżazzjonijiet tal-output speċifiċi jew fil-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi pprovduti mill-persuna taxxabbli fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha.

Sabiex tikkontrolla jekk, minkejja l-fatt li fond stabbilit mill-persuna taxxabbli jikkostitwixxi entità legalment differenti minn din tal-aħħar, l-eżistenza tal-imsemmija rabta ma tirriżultax minn grupp ta' ċirkustanzi tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja qabelxejn ikkonstatat li l-persuna taxxabbli kisbet is-servizzi inkwistjoni sabiex tiżgura l-amministrazzjoni ta' pensjoni ta' rtirar tal-impjegati tagħha u l-ġestjoni tal-kapital tal-fondi għal pensjoni kkostitwit sabiex tiggarantixxi l-imsemmija pensjonijiet ta' rtirar. Billi kkostitwixxiet il-fond, il-persuna taxxabbli ssodisfat obbligu legali li hija kellha bħala persuna li timpjega u, sa fejn l-ispejjeż tas-servizzi miksuba mill-persuna taxxabbli f'dan il-kuntest kienu jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali tagħha, kienu, bħala tali, komponenti tal-prezz tal-prodotti tal-persuna taxxabbli.

Sussegwentement minn dan il-Qorti tal-Ġustizzja ddeduċiet li l-akkwist tas-servizzi tal-input isib il-kawża esklużiva tiegħu fl-attivitajiet taxxabbli tal-persuna taxxabbli u fl-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata. F'dawn il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li fl-assenza ta' dritt ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, il-persuna taxxabbli mhux biss tiġi mċaħħda, minħabba l-għażla leġiżlattiva li tipproteġi l-pensjonijiet ta' rtirar permezz ta' separazzjoni legali bejn il-persuna li timpjega u l-fond għal pensjoni ta' rtirar, mill-vantaġġ fiskali li jirriżulta mill-applikazzjoni tas-sistema ta' tnaqqis, iżda ppreċiżat li n-newtralità tal-VAT ukoll ma tibqax tiġi ggarantita.

Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li persuna taxxabbli li tkun ħolqot fond għal pensjoni ta' rtirar taħt forma ta' entità legalment u fiskalment separata, sabiex tiggarantixxi d-drittijiet tal-irtirar tal-impjegati tagħha u tal-ex impjegati tagħha, għandha dritt li tnaqqas il-VAT li hija tkun ħallset fuq provvisti li jirrigwardaw il-ġestjoni u l-funzjonament ta' dan il-fond, sakemm l-

eżistenza ta' rabta diretta u immedjata tirriżulta miċ-ċirkustanzi kollha tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni.

Sentenza tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Żewġ persuni taxxabbli kkonkludew kuntratt qafas li kellu bħala għan xogħlijiet ta' kostruzzjoni u ta' muntaġġ ta' bini għat-tkabbir ta' ħnieżer u xogħlijiet ta' modernizzazzjoni ta' razzett tal-ħnieżer. Fil-kuntest ta' dan il-kuntratt, il-fornitur tas-servizzi inkwistjoni ħareġ bosta fatturi għall-ħlas antiċipat, taħt is-sistema ta' awtolikwidazzjoni. Sussegwentement, il-fornitur ħareġ fattura, billi applika r-regoli abitwali fil-qasam tal-VAT li bihom ġabar il-valur totali tax-xogħlijiet imwettqa, inkluża l-VAT. Id-destinatarju tas-servizzi ħallas il-VAT indikata lill-fornitur. Sussegwentement, il-fornitur falla u ma setax iħallas il-VAT lill-amministrazzjoni fiskali.

L-amministrazzjoni fiskali laqgħet permezz ta' deċiżjoni talba min-naħa tad-destinatarju ta' servizz ta' rimbors tal-VAT relatata ma' din l-aħħar fattura. F'dan il-kuntest, wara t-tieni kontroll fiskali, l-amministrazzjoni fiskali Rumena kkonstatat li l-miżuri ta' semplifikazzjoni li kienu jirregolaw is-sistema ta' awtolikwidazzjoni ma kinux ġew osservati. Konsegwentement, id-destinatarju ntbagħtlu avviż ta' taxxa, flimkien mal-interessi moratorji kif ukoll deċiżjoni ta' rkupru tal-ammont tal-VAT relatat mal-imsemmija fattura. Wara ċ-ċaħda ta' rikors għall-finijiet tal-annullament tad-deċiżjoni ta' rkupru u l-avviż ta' impożizzjoni mit-Tribunalul Bihor (il-Qorti tal-Kontea ta' Bihor, ir-Rumanija), bħala infondat u ċ-ċaħda ta' talba għal reviżjoni, iġġudikata inammissibbli, id-destinatarju tas-servizzi adixxa lill-Curtea de Appel Oradea (il-Qorti tal-Appell ta' Oradea, ir-Rumanija) b'appell minn din l-aħħar sentenza.

Il-Curtea de Appel Oradea (il-Qorti tal-Appell ta' Oradea), il-qorti tar-rinviju, fittxet li ssir taf jekk id-Direttiva 2006/112 u l-prinċipju ta' newtralità fiskali jipprekludux, fil-kuntest ta' tranżazzjoni suġġetta għal skema ta' awtolikwidazzjoni, li l-benefiċjarju ta' servizzi jiġi pprivat mid-dritt ta' tnaqqis tal-VAT li jkun huwa ħallas indebitament mill-fornitur ta' servizzi abbażi ta' fattura maħruġa b'mod żbaljat, inkluż meta l-korrezzjoni ta' dan l-iżball tkun impossibbli minħabba l-falliment tal-fornitur.

Il-Qorti tal-Appell fakkret li persuna taxxabbli, li bħala destinatarja ta' servizzi, hija suġġetta għall-VAT relatata magħhom, ma hijiex obbligata żżomm fattura maħruġa skont il-kundizzjonijiet formali tad-Direttiva 2006/112, sabiex tkun tista' teżerċita d-dritt ta' tnaqqis tagħha, u għandha biss tissodisfa l-formalitajiet stabbiliti mill-Istat Membru kkonċernat fl-eżerċizzju tal-għażla li hija għandha taħt l-imsemmi Artikolu 178(f) tad-Direttiva 2006/112. Il-portata tal-formalitajiet hekk stabbiliti mill-Istat Membru kkonċernat u li għandhom jiġu osservati mill-persuna taxxabbli biex tkun tista' teżerċita d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT ma għandhiex teċċedi dak li huwa strettament meħtieġ sabiex tiġi kkontrollata l-applikazzjoni korretta tal-proċedura ta' awtolikwidazzjoni u sabiex jiġi żgurat il-ġbir tal-VAT.

F'dan il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li l-fattura inkwistjoni ma kinitx tinkludi r-riferiment "awtolikwidazzjoni", kuntrarjament għar-rekwiżiti tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni, u li d-destinatarja tas-servizzi ma kinitx ħadet il-miżuri meħtieġa skont l-imsemmija leġiżlazzjoni sabiex tirregolarizza din l-assenza. Barra minn hekk, għandu jiġi kkonstatat li b'mod żbaljat id-destinatarju kien ħallas il-VAT, imsemmija inġustament fl-imsemmija fattura, lill-fornitur, meta, skont l-imsemmija sistema, huwa kellu, bħala benefiċjarju tas-servizzi, iħallas il-VAT lill-awtoritajiet

fiskali skont id-Direttiva 2006/112. Għalhekk, lil hinn mill-fatt li l-fattura inkwistjoni ma kintx tissodisfa r-rekwiżiti formali previsti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, kundizzjoni bażika tas-sistema ta' awtolikwidazzjoni ma kinitx ġiet osservata.

Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, din is-sitwazzjoni twassal għal riskju ta' telf ta' dħul fiskali għall-Istat Membru kkonċernat. Barra minn hekk, peress li l-VAT imħallsa mid-destinatarju lill-fornitur ma kinitx dovuta u dan il-ħlas ma osservax ir-rekwiżit bażiku tas-sistema ta' awtolikwidazzjoni, id-destinatarju ma setax jibbenefika minn dritt għal tnaqqis tal-VAT. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ċ-ċaħda mid-dritt ta' tnaqqis, f'dan il-każ, ma kinitx kuntrarja għad-dritt tal-Unjoni.

Sentenza tas-27 ta' Ġunju 2018, SGI u Valériane (C-459/17 u C-460/17, EU:C:2018:501)

F'dawn il-kawżi, kumpanniji Franċiżi bis-sede tagħha f'Réunion (Franza), għamlu investimenti eliġibbli għat-tnaqqis tat-taxxa abbażi ta' dispożizzjoni nazzjonali. L-administration fiscale française (l-Amministrazzjoni Fiskali, Franza) kellha xi dubji dwar id-dritt ta’ dawn iż-żewġ persuni taxxabbli għal tnaqqis tal-VAT fuq diversi fatturi ta’ akkwist ta’ oġġetti ta' tagħmir, għar-raġuni, fost l-oħrajn, li dawn il-fatturi ma kienu jikkorrispondu ma' ebda kunsinna effettiva. Il-kumpanniji ntbagħtulhom stimi tal-VAT għal perijodi determinati differenti.

Wara sentenza tal-cour administrative d’appel de Bordeaux (il-Qorti Amministrattiva tal-Appell ta' Bordeaux, Franza), li kkonfermat is-sentenza tal-ewwel istanza, li kienet ġiet adita b'talba ta' kontestazzjoni tal-istimi tal-VAT, il-kumpanniji appellaw fil-kassazzjoni quddiem il-Conseil d’État (il-Kunsill tal-Istat, Franza).

Il-Conseil d’État (il-Kunsill tal-Istat), qorti tar-rinviju, fittex li jsir jaf jekk l-Artikolu 17 tad-Direttiva 77/388 kellux jiġi interpretat fis-sens li, sabiex il-persuna taxxabbli destinatarja ta' fattura tiġi mċaħħda mid-dritt ta' tnaqqis tal-VAT imsemmija fuq din il-fattura, kienx biżżejjed li l-amministrazzjoni tistabbilixxi li t-tranżazzjonijiet li tikkorrispondi għalihom din il-fattura ma jkunux twettqu effettivament jew jekk din l-amministrazzjoni għandhiex tistabbilixxi wkoll l-assenza ta' bona fide tal-persuna taxxabbli.

Il-Qorti tal-Ġustizzja l-ewwel xejn ikkonstatat li d-dritt ta' tnaqqis jitnissel fil-mument meta t-taxxa li tista' titnaqqas issir dovuta u li dan huwa l-każ meta ssir il-kunsinna tal-oġġett jew il-provvista ta’ servizzi. Id-dritt għal tnaqqis huwa għalhekk marbut mat-twettiq effettiv tal-kunsinna tal-oġġetti jew tal-provvista tas-servizzi inkwistjoni. F'dan ir-rigward, l-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis ma jestendix għal taxxa li tkun dovuta biss għaliex tissemma fuq fattura. Il-bona jew il-mala fide tal-persuna taxxabbli li titlob it-tnaqqis tal-VAT ma taffettwax il-kwistjoni ta' jekk il-kunsinna ssirx, fis-sens tad-Direttiva 77/388. Fil-fatt, il-kunċett ta’ “provvista ta’ oġġetti”, għandu natura oġġettiva u għandu jiġi interpretat indipendentement mill-għanijiet u mir-riżultati tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati, mingħajr l-amministrazzjoni tat-taxxa ma tkun obbligata twettaq investigazzjonijiet sabiex tiddetermina l-intenzjoni tal-persuna taxxabbli jew li tieħu inkunsiderazzjoni l-intenzjoni ta’ operatur differenti minn din il-persuna taxxabbli involuta fl-istess katina ta’ provvisti.

Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li sabiex jiġi rrifjutat, għall-persuna taxxabbli li tirċievi fattura, id-dritt ta’ tnaqqis tal-VAT imsemmija fuq il-fattura, huwa biżżejjed li l-amministrazzjoni tistabbilixxi li t-tranżazzjonijiet li l-fattura tikkorrispondi għalihom effettivament ma jkunux twettqu.

Sentenza tal-5 ta' Lulju 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537)

Kumpannija holding, li kellha bħala għan il-ġestjoni ta' ishma f'numru ta' sussidjarji tal-grupp, li lilhom kienet tikri proprjetà immobbli, ittrasferixxiet u akkwistat titoli, fil-kuntest ta' operazzjoni ta' ristrutturazzjoni. Il-VAT imposta fuq l-ispejjeż relatati ma' dawn it-tranżazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni tnaqqset fl-intier tagħha. Dan it-tnaqqis ġie kkontestat mill-amministrazzjoni fiskali minħabba li l-ispejjeż li abbażi tagħhom il-kumpannija kienet qiegħda titlob it-tnaqqis tal-VAT kienu kkawżati minn tranżazzjonijiet fil-kapital li jaqgħu barra mill-kamp ta' applikazzjoni tad-dritt ta' tnaqqis. Il-kumpannija rċeviet stima tal-VAT, li hija kkontestat mingħajr suċċess quddiem il-qrati tal-ewwel istanza u tal-appell.

Adit b'appell, il-Conseil d'État (il-Kunsill tal-Istat, Franza), qorti tar-rinviju, fittex li jkun jaf jekk kiri ta' proprjetà immobbli minn kumpannija holding lis-sussidjarja tagħha jikkostitwixxix interferenza fil-ġestjoni ta' din tal-aħħar, li għandha titqies li hija attività ekonomika, fis-sens tad-Direttiva 77/388, li tagħti dritt għal tnaqqis tal-VAT fuq l-ispejjeż sostnuti mill-kumpannija għall-ksib ta' ishma f'din is-sussidjarja u, jekk dan ikun il-każ, taħt liema kundizzjonijiet.

Il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret l-ewwel nett li, fir-rigward tad-dritt ta' tnaqqis ta' kumpannija holding, meta s-sehem ikollu miegħu interferenza diretta jew indiretta fil-ġestjoni tal-kumpanniji fejn ikun qiegħed iseħħ it-teħid tal-ishma, dan jikkostitwixxi attività ekonomika fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT sa fejn dan jimplika l-implimentazzjoni ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 2 ta' din id-direttiva. Hija fakkret ukoll li l-eżempji ta' attivitajiet li jirriflettu l-interferenza ta' kumpannija holding fil-ġestjoni tas-sussidjarji tagħha, fil-ġurisprudenza tagħha, ma jikkostitwixxux lista eżawrjenti.

Wara li kkonstatat li l-uniċi servizzi li l-kumpannija holding kienet ipprovdiet lill-kumpanniji sussidjarji li għalihom hija sostniet spejjeż għall-ksib tat-titoli tagħhom kienu jirrigwardaw il-kiri ta' bini, użat minn sussidjarja operattiva bħala sit ta' produzzjoni ġdid, u wara li fakkret il-marġni ta' manuvra li tħalla lill-Istati Membri fir-rigward tat-tassazzjoni ta' tranżazzjonijiet ta' kiri, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-kiri ta' bini minn kumpannija holding lis-sussidjarja tagħha jikkostitwixxi interferenza fil-ġestjoni ta' din tal-aħħar, li għandha titqies li hija attività ekonomika li tagħti dritt ta' tnaqqis tal-VAT fuq l-ispejjeż sostnuti mill-kumpannija għall-ksib ta' titoli ta' din is-sussidjarja, sakemm din il-provvista ta' servizzi tkun ta' natura permanenti, kemm jekk bi ħlas u kemm jekk taxxabbli, li jimplika li din il-kirja ma hijiex eżenti, u li hemm rabta diretta bejn is-servizz ipprovdut mill-fornitur u l-korrispettiv rċevut mill-benefiċjarju.

Fid-dawl b'mod iktar partikolari tal-portata tad-dritt ta' tnaqqis, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li l-ispejjeż marbutin mal-ksib ta' ishma fis-sussidjarji tagħha permezz ta' kumpannija holding li hija involuta fil-ġestjoni tagħhom u li, għal dan il-għan, twettaq attività ekonomika għandhom jitqiesu li jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali tagħha u l-VAT imħallsa fuq dawn l-ispejjeż għandha, bħala prinċipju, titnaqqas fl-intier tagħha. Madankollu, dan id-dritt illimitat ma japplikax għall-ispejjeż marbuta max-xiri ta' holding fis-sussidjarji tagħha minn kumpannija holding li tipparteċipa fil-ġestjoni ta' wħud minnhom u li, fir-rigward tal-oħrajn, ma teżerċita ebda attività ekonomika. F'dan il-każ, dawn l-ispejjeż għandhom jitqiesu li jagħmlu parti biss parzjalment mill-ispejjeż ġenerali, b'tali mod li l-VAT imħallsa fuq dawn l-ispejjeż tista' titnaqqas biss fi proporzjon għal dawk li jkunu inerenti għall-attività ekonomika, skont kriterji ta' allokazzjoni ddefiniti mill-Istati Membri skont metodu ta' kalkolu li jirrifletti oġġettivament il-parti ta' allokazzjoni reali tal-ispejjeż tal-input għall-attività ekonomika u l-attività mhux ekonomika.

Sentenza tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834)

F'din il-kawża, l-ewwel kumpannija kienet bdiet offerta pubblika ta' xiri (OPX) fuq l-azzjonijiet kollha tal-kumpannija l-oħra li fiha sostniet spejjeż relatati mal-prestazzjonijiet ta' servizzi ta' konsulenza u servizzi oħra marbuta mal-akkwist inkwistjoni. Madankollu, peress li din it-tranżazzjoni ma setgħetx isseħħ kompletament b'tali mod li l-ewwel kumpannija setgħet tixtri biss parti mill-kapital tat-tieni kumpannija, din l-ewwel kumpannija kienet talbet it-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud relatata ma' dawn l-ispejjeż billi sostniet li l-intenzjoni tagħha, wara li tkun ħadet il-kontroll tal-kumpannija fil-mira, kienet li tkun involuta fil-ġestjoni ta' din tal-aħħar billi tipprovdilha servizzi ta' ġestjoni suġġetti għall-VAT. Peress li l-amministrazzjoni fiskali kompetenti kienet irrifjutat it-tnaqqis tal-VAT inkwistjoni, u l-kumpannija li talbet it-tnaqqis ippreżentat rikors kontra dan ir-rifjut, il-qorti nazzjonali adita bil-kawża qajmet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja l-kwistjoni ta' jekk id-Direttiva 77/388 tippermettix it-tnaqqis meta jkun hemm intenzjoni ta' xiri tat-totalità tal-azzjonijiet ta' kumpannija bil-għan li tiġi eżerċitata attività ekonomika li tikkonsisti fil-provvista lil din tal-aħħar ta' servizzi ta' ġestjoni suġġetti għall-VAT.

Il-Qorti tal-Ġustizzja bdiet billi eżaminat il-kundizzjonijiet għall-ksib ta' kwalità ta' persuna taxxabbli, u rreferiet għall-konstatazzjonijiet b'mod partikolari fil-kawża Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, (C-108/14 u C-109/14) [14], billi insistiet fuq ir-rekwiżit ta' involviment dirett jew indirett fil-ġestjoni tal-kumpannija fejn iseħħ it-teħid ta' sehem għad-dritt ta' tnaqqis tal-VAT. Sussegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li l-attivitajiet preparatorji għandhom diġà jitqiesu li huma attivitajiet ekonomiċi u li, għalhekk, kull persuna li jkollha l-intenzjoni, ikkonfermata b'fatturi oġġettivi, li tibda b'mod indipendenti attività ekonomika u li tagħmel l-ewwel spejjeż ta' investiment għal dan il-għan għandha titqies li hija persuna taxxabbli. Minn dan il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li kumpannija li twettaq atti preparatorji fil-kuntest ta' proġett ta' akkwist ta' azzjonijiet ta' kumpannija oħra, bl-intenzjoni li teżerċita attività ekonomika li tikkonsisti fl-involviment fil-ġestjoni ta' din tal-aħħar billi tipprovdilha servizzi ta' ġestjoni suġġetti għall-VAT, għandha titqies li hija persuna taxxabbli fis-sens tad-Direttiva 77/388.

Il-Qorti tal-Ġustizzja żiedet li, abbażi tas-sentenza INZO [15], id-dritt ta' tnaqqis, ladarba jitnissel, jibqa' jeżisti anki jekk, iktar 'il quddiem, l-attività ekonomika intiża ma titwettaqx u, għaldaqstant, ma tagħtix lok għal tranżazzjonijiet taxxabbli. Abbażi tas-sentenzi Midland Bank [16] u Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1) [17], dan japplika wkoll meta l-persuna taxxabbli ma tkunx setgħet tuża l-oġġetti jew is-servizzi li jkunu taw lok għal tnaqqis fil-kuntest tat-tranżazzjonijiet taxxabbli minħabba ċirkustanzi indipendenti mir-rieda tagħha.

Barra minn hekk, il-VAT imħallsa tista' titnaqqas fl-intier tagħha biss fl-ipoteżi fejn l-ispejjeż sostnuti kien ikollhom, bħala prinċipju, il-kawża esklużiva tagħhom fl-attività ekonomika intiża, jiġifieri l-provvista lill-kumpannija fil-mira ta' servizzi ta' ġestjoni suġġetti għall-VAT. Fl-ipoteżi fejn dawn l-ispejjeż ikunu relatati ma' attività eżenti jew mhux ekonomika, il-VAT imħallsa fuq dawn l-ispejjeż tista' titnaqqas biss parzjalment.

---

14 Din il-kawża tat lok għas-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496).
15 Sentenza tad-29 ta' Frar 1996 (C-110/94, EU:C:1996:67).
16 Sentenza tat-8 ta' Ġunju 2000 (C-98/98, EU:C:2000:300).
17 Sentenza tal-15 ta' Jannar 1998 (C-37/95, EU:C:1998:1).

Fl-aħħar nett, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li d-Direttiva 77/388 tikkonferixxi lil kumpannija, li jkollha l-intenzjoni li takkwista l-azzjonijiet kollha ta' kumpannija oħra, sabiex teżerċita attività ekonomika li tikkonsisti fil-provvista lil din tal-aħħar ta' servizzi ta' ġestjoni suġġetti għall-VAT, id-dritt ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud kollha relatata mal-ispejjeż magħmula għall-provvista ta' servizzi ta' konsulenza sostnuti fil-kuntest ta' OPX, anki jekk jiġri li din l-attività ekonomika ma titwettaqx, sa fejn dawn l-ispejjeż ikollhom il-kawża esklużiva tagħhom fl-attività ekonomika inkwistjoni.

[Sentenza tat-18 ta' Ottubru 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845)](#)

F'din il-kawża, kumpannija finanzjarja kienet tipproponi finanzjamenti unikament intiżi għax-xiri ta' vetturi bil-mutur tat-trade marks tal-grupp ta' impriżi li l-imsemmija kumpannija kienet tagħmel parti minnu. B'hekk, hija kienet toffri b'mod partikolari x-xiri bin-nifs tal-vetturi inkwistjoni. Dan ifisser li hija kienet tixtri l-vettura mingħand id-distributur u kienet tpoġġiha għad-dispożizzjoni tal-klijent mingħajr ma l-proprjetà tal-vettura tgħaddi lill-klijent qabel ma dan iħallas il-pagamenti kollha dovuti skont il-kuntratt. Il-prezz imħallas mill-kumpannija finanzjarja għall-akkwist tal-vettura ma kienx jagħti lok għal marġni ta' profitt. Min-naħa l-oħra, fil-kuntest tal-iffissar tar-rata ta' interess dwar "finanzjament" tat-tranżazzjoni, il-kumpannija kienet iżżid mal-ispejjeż tagħha ta' finanzjament, marġni għall-ispejjeż ġenerali, marġni ta' profitt u allokazzjoni għal debiti dubjużi. Għaldaqstant, il-parti tar-rimborsi li tikkorrispondi għall-interessi kienet inkluża fid-dħul mill-bejgħ, kuntrarjament għall-parti li tikkorrispondi għar-rimbors tal-prezz tax-xiri tal-vettura.

Abbażi tad-dritt nazzjonali fil-qasam tal-VAT applikabbli għat-tranżazzjonijiet ta' xiri bin-nifs, il-kuntratti ta' xiri bin-nifs, filwaqt li jikkostitwixxu tranżazzjoni kummerċjali unika, kienu jinkludu diversi provvisti distinti, inkluż, minn naħa, it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' vettura (tranżazzjoni taxxabbli) u, min-naħa l-oħra, l-għoti ta' kreditu (tranżazzjoni eżentata). Fir-rigward tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa mill-kumpannija finanzjarja fuq l-attivitajiet kollha tagħha, parti minnha kienet tiffoka esklużivament fuq tranżazzjonijiet taxxabbli jew tranżazzjonijiet eżenti, u l-parti l-oħra kienet tirrigwarda tranżazzjonijiet li jaqgħu taħt iż-żewġ tipi. Din il-VAT tal-aħħar kienet ikklassifikata bħala "residwa" u kienet tikkostitwixxi ispejjeż ġenerali relatati mal-amministrazzjoni ta' kuljum,

Fid-dawl tal-istatus tal-kumpannija ta' operatur parzjalment eżentat, il-partijiet ma kinux qegħdin jaqblu fir-rigward tal-kwistjoni dwar sa fejn il-kumpannija setgħet tnaqqas din il-VAT residwa. Fil-fatt, il-kumpannija inkwistjoni kienet ipproponiet li l-VAT residwa tinqasam bejn is-setturi ta' attività, b'mod partikolari, skont id-dħul mill-bejgħ ta' kull settur, bl-esklużjoni tal-valur tal-vetturi mibjugħa mill-ġdid. Sussegwentement, sabiex tiġi kkwantifikata l-VAT residwa li tkun tista' titnaqqas għal kull settur hija pproponiet li jiġi applikat metodu partikolari bbażat fuq ir-relazzjoni bejn in-numru ta' tranżazzjonijiet taxxabbli u l-għadd totali ta' tranżazzjonijiet f'dak is-settur, fejn dan in-numru ma kienx jikkorrispondi għall-kuntratti, iżda għall-ħlas li jsir abbażi ta' dawn il-kuntratti. Min-naħa l-oħra, l-amministrazzjoni fiskali kienet favur qsim bejn tranżazzjonijiet taxxabbli u tranżazzjonijiet eżenti skont il-valur ta' dawn it-tranżazzjonijiet, iżda bl-esklużjoni tal-valur inizjali tal-vettura meta tiġi kkunsinnata, u b'hekk titnaqqas sostanzjalment il-parti tal-VAT residwa li tkun tista' titnaqqas peress li dan il-valur kien fil-parti l-kbira tiegħu attribwit għall-għoti tal-finanzjament (tranżazzjoni eżentata).

Adita b'talba għal deċiżjoni preliminari relatata ma' din it-tilwima, il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat jekk l-Artikolu 168 u l-Artikolu 173(2)(c) tad-Direttiva 2006/112 għandhomx jiġu interpretati fis-sens li, minn naħa, anki jekk l-ispejjeż ġenerali relatati ma' servizzi ta' leasing ta' oġġett mobbli, għandhom jiġu riflessi mhux fl-ammont dovut mill-klijent skont id-disponibbiltà ta' dak l-oġġett ikkonċernat, jew il-parti taxxabbli tat-tranżazzjoni, iżda fl-ammont ta' interessi dovuti taħt il-parti "finanzjament" tat-tranżazzjoni jew il-parti eżentata tagħha, dawn l-ispejjeż ġenerali għandhom jitqiesu, għall-finijiet tal-VAT, li jkunu element kostituttiv tal-prezz ta' dan it-tqegħid għad-dispożizzjoni u, min-naħa l-oħra, l-Istati Membri jistgħu japplikaw metodu ta' tqassim li ma jiħux inkunsiderazzjoni l-valur oriġinali tal-oġġett ikkonċernat fil-mument tal-kunsinna tiegħu.

Wara li enfasizzat ir-rekwiżit ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni waħda jew iktar tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis, il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu rrilevat li dritt ta' tnaqqis jeżisti wkoll anki fl-assenza ta' tali rabta diretta u immedjata meta l-ispejjeż tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' din tal-aħħar u jkunu, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovdi. F'dawn ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li l-persuna taxxabbli kienet iddeċidiet li ma tinkorporax dawn l-ispejjeż fil-prezz tat-tranżazzjonijiet taxxabbli, iżda biss fil-prezz ta' tranżazzjonijiet eżenti. Għalhekk, sa fejn dawn l-ispejjeż ġenerali ġew effettivament sostnuti, tal-inqas sa ċertu punt, bil-għan ta' tqegħid għad-dispożizzjoni ta' vetturi, li huma tranżazzjonijiet taxxabbli, l-imsemmija spejjeż kienu parti, bħala tali, mill-elementi kostituttivi tal-prezz ta' dawn it-tranżazzjonijiet skont il-Qorti tal-Ġustizzja.

Il-Qorti tal-Ġustizzja, wara li fakkret li l-portata tad-dritt ta' tnaqqis tal-VAT tvarja skont l-użu li huma intiżi għalih l-oġġetti u s-servizzi inkwistjoni, ipprecizat li spejjeż ġenerali li jikkonċernaw oġġetti u servizzi użati kemm għal tranżazzjonijiet li jagħtu dritt ta' tnaqqis kif ukoll għal tranżazzjonijiet li ma jagħtux dritt għal tnaqqis, jeżiġu li tiġi stabbilita proporzjon ta' tnaqqis, skont id-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva 2006/112. F'dan ir-rigward, peress li r-regola ġenerali li tipproponi d-dħul mill-bejgħ bħala bażi għall-kalkolu tal-imsemmija proporzjon tista' tkun is-suġġett ta' eċċezzjonijiet li jippermettu l-użu ta' metodu jew ta' kriterju ta' tqassim differenti minn dak ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li din il-possibbiltà teżiġi determinazzjoni iktar preċiża tal-proporzjon, anki jekk ma għandhiex tkun neċessarjament l-iktar preċiża possibbli. F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja stabbilixxiet li, minħabba n-natura fundamentali tad-dritt ta' tnaqqis, meta l-modalitajiet ta' kalkolu tat-tnaqqis ma jiħdux inkunsiderazzjoni l-effett reali u sostanzjali ta' parti mill-ispejjeż ġenerali għal tranżazzjonijiet li jagħtu dritt ta' tnaqqis, dawn l-arranġamenti ma jistgħux jitqiesu li jirriflettu oġġettivament il-parti ta' allokazzjoni reali tal-ispejjeż iġġenerata mill-akkwist ta' oġġetti u ta' servizzi intiżi għal użu mħallat li jista' jiġi imputat għal tranżazzjonijiet bħal dawn. Għaldaqstant, dawn il-modalitajiet ma humiex ta' natura li jiggarantixxu tqassim iktar preċiż minn dak li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ.

Minn dan, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li, anki jekk l-ispejjeż ġenerali relatati ma' servizzi ta' xiri bin-nifs ta' oġġett mobbli jiġu riflessi mhux fl-ammont dovut mill-klijent skont id-disponibbiltà ta' dak l-oġġett ikkonċernat, jew il-parti taxxabbli tat-tranżazzjoni, iżda fl-ammont ta' interessi dovuti taħt il-parti "finanzjament" tat-tranżazzjoni jew il-parti eżentata tagħha, dawn l-ispejjeż ġenerali għandhom jitqiesu, għall-finijiet tal-VAT, li jkunu element kostituttiv tal-prezz ta' dan it-tqegħid għad-dispożizzjoni u, min-naħa l-oħra, l-Istati Membri ma jistgħux japplikaw metodu ta' tqassim li ma jiħux inkunsiderazzjoni l-valur oriġinali tal-oġġett ikkonċernat fil-mument tal-

kunsinna tiegħu, peress li dan il-metodu ma jistax jiggarantixxi tqassim iktar preċiż minn dak li jirriżulta mill-applikazzjoni tal-kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ.

1. Rabta diretta u immedjata

Sentenza tat-30 ta' Mejju 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346)

Il-kumpannija X kellha 30 % tal-azzjonijiet tal-kumpannija A u kienet teżerċita attivitajiet ta' ġestjoni ta' A għal remunerazzjoni. Fl-1996, X u l-azzjonisti l-oħra kienu biegħu l-holdings tagħhom lill-kumpannija D u kienu temmew l-attivitajiet ta' ġestjoni ta' din l-aħħar kumpannija favur A. B'rabta ma' dan il-bejgħ ta' holdings, ġew ipprovduti diversi servizzi lil X li l-fatturi għalihom kienu jinkludu l-VAT. X naqqset din it-taxxa fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tagħha, għalix qieset li t-trasferiment tal-holding tagħha jikkostitwixxi t-trasferiment tal-assi u tas-servizzi kollha u li l-ispejjeż sostnuti minnha fil-kuntest ta' din it-tranżazzjoni għandhom jitqiesu li jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali marbuta mat-totalità tal-attività ekonomika tagħha u, għaldaqstant, jistgħu jitnaqqsu kollha kemm huma.

Il-qorti tar-rinviju kienet staqsiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, essenzjalment, jekk it-trasferiment ta' 30 % tal-azzjonijiet ta' kumpannija, li lilha ċ-ċedent jipprovdi servizzi suġġetti għall-VAT, jikkostitwixxix trasferiment tal-assi jew tas-servizzi kollha jew parti minnhom tal-beni jew oġġetti fis-sens tad-Direttiva 77/388. Fil-każ ta' risposta negattiva, l-imsemmija qorti xtaqet issir taf jekk il-fatt li l-azzjonisti l-oħra jittrasferixxu l-kumplament tal-azzjonijiet ta' din il-kumpannija lill-istess persuna prattikament fl-istess ħin u dan it-trasferiment ikun marbut mill-qrib mal-attivitajiet ta' ġestjoni mwettqa għall-istess kumpannija għandux xi rilevanza kwalunkwe.

Qabelxejn, il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat li s-sempliċi kisba, is-sempliċi żamma u s-sempliċi bejgħ ta' ishma ta' kumpannija ma jikkostitwixxux, fihom infushom, attività ekonomika fis-sens tad-Direttiva 77/388, għaliex is-sempliċi teħid ta' holdings finanzjarji f'impriżi oħra ma jikkostitwixxix tħaddim ta' oġġett intiż li jipproduċi dħul ta' natura permanenti. Konsegwentement, it-trasferiment tal-azzjonijiet f'kumpannija jista' biss, indipendentement mill-importanza tal-holding, jiġi ekwiparat mat-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom jekk il-holding jifforma parti minn unità indipendenti li tippermetti l-eżerċizzju ta' attività ekonomika indipendenti u jekk din l-attività titkompla mill-akkwirent. Issa sempliċi trasferiment ta' azzjonijiet li ma jkollux miegħu t-trasferiment ta' assi ma jippermettix liċ-ċessjonarju jkompli attività ekonomika indipendenti bħala s-suċċessur fit-titolu taċ-ċedent. F'dan ir-rigward, l-azzjonisti ma jkunux proprjetarji tal-assi tal-impriża li fiha jkollhom il-holding tagħhom, iżda jkunu proprjetarji tal-holding u jkollhom, bis-saħħa ta' dan il-holding, dritt għal dividend u għall-komunikazzjoni ta' informazzjoni u jkunu involuti fl-adozzjoni tad-deċiżjonijiet importanti għall-ġestjoni tal-impriża. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li holding ta' 30 % f'kumpannija jirrappreżenta biss dritt limitat fuq din il-kumpannija, u li t-trasferiment ta' 30 % tal-azzjonijiet f'kumpannija ma jistax jiġi ekwiparat mat-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom fis-sens tad-Direttiva 77/388. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat ukoll li kull tranżazzjoni għandha tiġi evalwata b'mod individwali u indipendenti.

Sussegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li d-dritt ta' tnaqqis jeżisti fil-każ fejn it-tranżazzjonijiet tal-input imwettqa jkollhom rabta diretta u immedjata mat-tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu lok għal dritt ta' tnaqqis. Jekk dan ma jkunx il-każ, għandu jiġi eżaminat jekk l-ispejjeż inkorsi għall-ksib tal-oġġetti jew tas-servizzi tal-input jagħmlux parti mill-ispejjeż ġenerali

marbuta mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli. Fiż-żewġ każijiet, l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata tippreżupponi li l-ispiża tas-servizzi tal-input tkun inkluża rispettivament fil-prezz tat-tranżazzjonijiet partikolari tal-output jew fil-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi pprovduti mill-persuna taxxabbli fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha.

Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li t-trasferiment ta' 30 % tal-azzjonijiet ta' kumpannija, li lilha ċ-ċedent jipprovdi servizzi suġġetti għall-VAT, ma jikkostitwixxix trasferiment tal-assi jew tas-servizzi kollha jew parti minnhom fis-sens tad-Direttiva 77/388, indipendentement mill-fatt li l-azzjonisti l-oħra jittrasferixxu l-kumplament tal-azzjonijiet ta' din il-kumpannija lill-istess persuna prattikament fl-istess ħin u li dan it-trasferiment ikun marbut mill-qrib mal-attivitajiet ta' ġestjoni mwettqa għall-istess kumpannija.

Sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888)

C&D Foods kienet il-kumpannija omm ta' Arovit Holding A/S, li kienet proprjetarja ta' Arovit Petfood. Qabel l-1 ta' Marzu 2007, l-attività prinċipali ta' C&D Foods kienet li tkun il-kumpannija omm ta' Arovit Holding. F'dik id-data, hija kkonkludiet ftehim amministrattiv mas-sussidjarja tagħha Arovit Petfood, dwar il-provvista ta' servizzi ta' ġestjoni u ta' informatika. Stabbiliment ta' kreditu sar il-proprjetarju tal-grupp Arovit f'Awwissu 2008 għas-somma ta' euro minħabba n-nuqqas tal-proprjetarju preċedenti ta' dan il-grupp li jħallas lura self li kien ġie allokat lilu. L-imsemmi stabbiliment kien ikkonkluda, matul il-perijodu bejn Diċembru 2008 u Marzu 2009, ftehimiet ta' konsulenza f'isem C&D Foods sabiex tippreprara t-trasferiment tal-azzjonijiet kollha miżmuma f'Arovit Petfood, bil-għan li ma tibqax kreditur ta' dan il-grupp. Peress li ħallset l-ispejjeż marbuta ma' din il-proposta, C&D Foods naqqset il-VAT marbuta magħhom. Il-proċess ta' bejgħ intemm fl-2009 peress li ma kien instab ebda xerrej potenzjali.

Il-qorti tar-rinviju kienet staqsiet lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar id-dritt ta' kumpannija holding li tnaqqas il-VAT fuq l-ispejjeż relatati ma' trasferiment, ipprospettat iżda mhux imwettaq, ta' azzjonijiet ta' sussidjarja li din il-kumpannija holding tipprovdilha servizzi ta' ġestjoni u ta' informatika.

Il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat, l-ewwel nett, li kumpannija li l-għan uniku tagħha huwa l-akkwist ta' azzjonijiet f'kumpanniji oħra mingħajr involviment dirett jew indirett fil-ġestjoni ta' dawn il-kumpanniji la għandha dritt ta' tnaqqis u lanqas il-kwalità ta' persuna taxxabbli għall-VAT, peress li s-sempliċi akkwist u s-sempliċi detenzjoni ta' azzjonijiet ma jikkostitwixxux, fihom infushom, attività ekonomika fis-sens tad-Direttiva 2006/112. Madankollu, is-sitwazzjoni tkun differenti meta holding finanzjarju f'kumpannija oħra jinkludi involviment dirett jew indirett fil-ġestjoni tal-kumpannija li fir-rigward tagħha jkun ġie akkwistat il-holding, bla ħsara għad-drittijiet li jkollu l-proprjetarju tal-holding fil-kapaċità tiegħu bħala azzjonist jew bħala soċju, sa fejn tali involviment jimplika l-implimentazzjoni ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT bħall-provvista ta' servizzi ta' amministrazzjoni, ta' kontabbiltà jew ta' informatika.

Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, it-tieni nett, li sabiex tranżazzjoni ta' bejgħ ta' azzjonijiet tkun tista' taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, jeħtieġ li, bħala prinċipju, ir-raġuni esklużiva diretta ta' din it-tranżazzjoni tkun l-attività ekonomika taxxabbli tal-kumpannija omm inkwistjoni jew li hija tikkostitwixxi estensjoni diretta, permanenti u neċessarja ta' din l-attività. Dan ikun il-każ meta l-imsemmija tranżazzjoni ssir bil-għan li l-profitt ta' dan it-trasferiment jiġi allokat direttament lill-

attività ekonomika taxxabbli tal-kumpannija omm inkwistjoni jew lill-attività ekonomika eżerċitata mill-grupp li tiegħu tkun il-kumpannija omm. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li tranżazzjoni ta' trasferiment ta' azzjonijiet, ipprospettat iżda mhux imwettaq, bħal dik inkwistjoni f'dan il-każ, li r-raġuni esklużiva diretta tagħha ma tkunx l-attività ekonomika taxxabbli tal-kumpannija kkonċernata jew li ma tikkostitwixxix l-estensjoni diretta, permanenti u neċessarja ta' din l-attività ekonomika, ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712)

F'dan il-każ, persuna ġuridika bi skop ta' lukru intrabtet li toħloq itinerarju rikreattiv, fil-kuntest ta' attività ekonomika marbuta mat-turiżmu rurali u rikreattiv, kif ukoll li toffri lill-pubbliku aċċess mingħajr ħlas għalih għal perijodu ta' ħames snin. Hija kienet naqqset il-VAT relatata max-xiri u l-produzzjoni ta' ċerti oġġetti ta' investiment fil-kuntest tax-xogħlijiet ta' twettiq tal-itinerarju rikreattiv ikkonċernat. L-amministrazzjoni fiskali, adita b'talba tal-persuna ġuridika intiża għar-rimbors tal-ammonti tal-VAT ikkonċernati kienet madankollu qieset li tali rimbors ma kienx iġġustifikat, peress li ma kienx ġie pprovat li l-oġġetti u s-servizzi kienu intiżi li jintużaw għall-bżonnijiet ta' attività suġġetta għall-VAT. Abbażi ta' dan, l-amministrazzjoni fiskali kienet irrifjutat it-tnaqqis ta' dawn l-ammonti.

F'dan il-kuntest, il-qorti tar-rinviju staqsiet dwar l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn l-ispejjeż marbuta max-xogħol imwettaq u l-attivitajiet ekonomiċi kkunsidrati mill-persuna kkonċernata, minħabba li l-itinerarju rikreattiv kien direttament intiż li jintuża mingħajr ħlas mill-pubbliku.

Il-Qorti tal-Ġustizzja qabelxejn fakkret li sa fejn il-persuna taxxabbli, li taġixxi bħala tali meta takkwista oġġett, tuża dan l-oġġett għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, hija tkun awtorizzata li tnaqqas il-VAT dovuta jew imħallsa għall-imsemmija oġġett. F'dan ir-rigward, oġġetti u servizzi jistgħu jiġu akkwistati minn persuna li taġixxi bħala persuna taxxabbli, għall-iskopijiet ta' attività ekonomika fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, anki jekk dawn ma jintużawx immedjatament għal din l-attività ekonomika. Dak li jinkorri xi spejjeż ta' investiment bl-intenzjoni, ikkonfermata minn elementi oġġettivi, li jeżerċita attività ekonomika, għandu jitqies li jkun persuna taxxabbli. Meta jaġixxi bħala tali, il-persuna taxxabbli jkollha d-dritt li tnaqqas immedjatament il-VAT dovuta jew imħallsa fuq l-ispejjeż ta' investiment imwettqa għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet li hija jkollha l-intenzjoni li tagħmel u li tagħtu dritt ta' tnaqqis. Il-kwistjoni dwar jekk il-persuna taxxabbli tkunx aġixxiet bħala tali għall-iskopijiet ta' attività ekonomika tikkostitwixxi kwistjoni ta' fatt li għandha tiġi evalwata mill-qorti tar-rinviju. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li mid-deskrizzjoni tal-qorti tar-rinviju kien jirriżulta li l-itinerarju ta' rikreazzjoni inkwistjoni seta' jitqies li kien mod biex jattira lill-viżitaturi sabiex jiġu pprovduti lilhom oġġetti u servizzi. Dan kien jindika li l-persuna ġuridika inkwistjoni kienet akkwistat jew ipproduċiet il-beni ta' investiment inkwistjoni bl-intenzjoni li teżerċita attività ekonomika u, konsegwentement, kienet aġixxiet bħala persuna taxxabbli.

Fir-rigward tal-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li dritt ta' tnaqqis tal-VAT jeżisti fl-assenza ta' tali rabta, meta l-ispejjeż sostnuti jkunu jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli u jkunu, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti u tas-servizzi li tipprovdi. Iċ-ċirkustanzi kollha li fihom iseħħu t-tranżazzjonijiet inkwistjoni

għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni, u huma biss it-tranżazzjonijiet li jkunu oġġettivament marbuta mal-attività ntaxxata tal-persuna taxxabbli li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni.

Il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li l-użu immedjat tal-oġġetti ta' investiment mingħajr ħlas ma jimminax l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata, peress li t-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-pubbliku tal-itinerarju rikreattiv inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma kienx jaqa' taħt eżenzjoni msemmija fid-Direttiva 2006/112, u l-ispejjeż sostnuti mill-persuna ġuridika inkwistjoni għall-implimentazzjoni ta' dan l-itinerarju setgħu jintrabtu mal-attività ekonomika meħuda inkunsiderazzjoni minnha.

[Sentenza tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683)](#)

Fil-kuntest tat-tilwima fil-kawża prinċipali, kumpannija Bulgara kienet kisbet diversi artijiet f'villaġġ tal-vaganzi sabiex tibni appartamenti intiżi għal residenza staġonali. Hija kienet ikkonkludiet kuntratt mal-komun li kellu permess ta' kostruzzjoni inkluż ir-riabilitazzjoni ta' stazzjon għall-ippumpjar tal-ilma maħmuġ li jservi l-imsemmi villaġġ tal-vaganzi li kien jinsab fuq l-artijiet tagħha. Il-kumpannija li kienet xtrat l-art kienet ordnat xogħlijiet ta' kostruzzjoni mingħand kumpannija terza. Skont l-ewwel kumpannija, kienet teżisti rabta bejn l-ispejjeż għar-riabilitazzjoni tal-istazzjon tal-ippumpjar u s-servizzi li kellha tipprovdi wara l-bini awtorizzat tal-appartamenti fuq l-artijiet tagħha.

Il-qorti tar-rinviju staqsiet, essenzjalment, jekk persuna taxxabbli għandhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa għal provvista ta' servizzi li tikkonsisti fil-bini jew fit-titjib ta' proprjetà immobbli li terza persuna tkun il-proprjetarja tagħha, meta din tal-aħħar tkun ibbenefikat mingħajr ħlas mir-riżultat ta' dawn is-servizzi u li dawn jintużaw kemm minn din il-persuna taxxabbli kif ukoll minn din it-terza persuna fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom.

Il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret, l-ewwel nett, li l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata għandha tiġi evalwata fir-rigward tal-kontenut oġġettiv tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati. Jekk oġġetti jew servizzi akkwistati jkollhom rabta mat-tranżazzjonijiet eżentati jew ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, ma jista' jkun hemm la ġbir ta' taxxa tal-output u lanqas tnaqqis ta' dik tal-input.

B'hekk, f'dan il-każ, kellu jiġi ddeterminat jekk kinitx teżisti rabta diretta u immedjata bejn, minn naħa, dan is-servizz ta' riabilitazzjoni tal-istazzjon tal-ippumpjar tal-ilma maħmuġ u, min-naħa l-oħra, tranżazzjoni tal-output intaxxata mwettqa mill-kumpannija jew l-attività ekonomika ta' din il-kumpannija. Miċ-ċirkustanzi tal-każ kien jirriżulta li, mingħajr ir-riabilitazzjoni ta' dan l-istazzjon għall-ippumpjar, ir-rabta tiegħu mal-appartamenti li l-kumpannija kienet qiegħda tippjana li tibni kienet impossibbli. Fin-nuqqas ta' tali riabilitazzjoni, il-kumpannija ma kinitx tkun tista' twettaq l-attività ekonomika tagħha. Il-fatt li l-komun kien qiegħed jibbenefika wkoll minn dan is-servizz ma setax jiġġustifika li d-dritt ta' tnaqqis jiġi rrifjutat lill-kumpannija jekk l-eżistenza ta' tali rabta diretta u immedjata tiġi stabbilita.

Il-Qorti tal-Ġustizzja kompliet billi spjegat li kienet il-qorti tar-rinviju li kellha teżamina jekk dan is-servizz ta' riabilitazzjoni kienx limitat għal dak li kien neċessarju sabiex tiġi żgurata l-konnessjoni

tal-appartamenti mibnija mill-kumpannija mal-istazzjon għall-ippumpjar tal-ilma maħmuġ inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jew jekk dan eċċediex dak li kien neċessarju għal dan il-għan. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li persuna taxxabbli għandha d-dritt ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa għal provvista ta' servizzi li tikkonsisti fil-bini jew fit-titjib ta' proprjetà immobbli li tkun proprjetà ta' terza persuna, meta din tal-aħħar tibbenefika mingħajr ħlas mir-riżultat ta' dawn is-servizzi u li dawn jintużaw kemm minn din il-persuna taxxabbli kif ukoll minn din it-terza persuna fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħhom, sa fejn l-imsemmija servizzi ma jmorrux lil hinn minn dak li jkun neċessarju sabiex l-imsemmija persuna taxxabbli twettaq tranżazzjonijiet tal-output intaxxati u fejn l-ispiża tagħhom tkun inkluża fil-prezz ta' dawn it-tranżazzjonijiet. Fil-każ fejn ix-xogħlijiet ta' kostruzzjoni jew ta' titjib imorru lil hinn mill-bżonnijiet iġġenerati biss mill-appartamenti mibnija mill-persuna taxxabbli, dritt ta' tnaqqis ikollu jiġi rikonoxxut biss għat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud fuq il-parti mill-ispejjeż sostnuti għall-bini jew għat-titjib oġġettivament neċessarju sabiex il-persuna taxxabbli tkun tista' twettaq it-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha.

2. Effett ta' frodi fuq id-dritt ta' tnaqqis

Sentenza tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774)

F'din il-kawża, wara kontroll fiskali, l-awtoritajiet fiskali Bulgari kienu kkonstataw li ma jeżistux provi ta' eżekuzzjoni ta' kunsinni intra-Komunitarja ta' qamħ u ta' ġirasol iddikjarati minn kumpannija Bulgara bħala li saru favur kumpannija rregolata mid-dritt Rumen. L-awtoritajiet fiskali kienu wettqu verifiki għand żewġ fornituri tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, kif ukoll għand tlieta mill-fornituri proprji tagħhom. Peress li dawn il-verifiki ma ppermettewx li jiġi stabbilit li dawn it-tliet fornituri kienu verament ikkunsinnaw merkanzija lill-ewwel żewġ fornituri, l-awtoritajiet fiskali Bulgari kkonkludew li l-fornituri tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali ma kellhomx il-kwantitajiet ta' merkanzija neċessarji sabiex jipprovdu l-kunsinni intiżi għar-rikorrenti fil-kawża prinċipali u kkonkludew li kien hemm nuqqas ta' kunsinna reali bejn l-imsemmija kumpanniji u r-rikorrenti fil-kawża prinċipali. F'dan il-kuntest, tressqet domanda preliminari dwar id-definizzjoni tal-kunċett ta' "frodi fiskali" u l-limiti tiegħu.

Qabelxejn, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li, abbażi tal-ġurisprudenza stabbilita tagħha dwar dan is-suġġett – jiġifieri, b'mod partikolari s-sentenzi Halifax et 18, Kittel u Recolta Recycling 19, kif ukoll Mahagében u Dávid 20 –, persuna taxxabbli li kienet taf jew kellha tkun taf li, bix-xiri tagħha, hija kienet qiegħda tipparteċipa fi tranżazzjoni implikata fi frodi tal-VAT għandha, għall-ħtiġijiet tad-Direttiva 2006/112, titqies li tkun parteċipant f'din il-frodi, u dan indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk hija tibbenefikax jew le mill-bejgħ mill-ġdid tal-oġġetti jew mill-użu tas-servizzi fil-kuntest tat-tranżazzjonijiet taxxabbli mwettqa fl-output minnha.

Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ma huwiex kompatibbli mas-sistema tad-dritt ta' tnaqqis prevista fl-imsemmija direttiva li, bir-rifjut ta' dan id-dritt, tiġi ssanzjonata persuna taxxabbli li ma kinitx taf u ma setgħetx tkun taf li t-tranżazzjoni kkonċernata kienet implikata fi

[18] Sentenza tal-21 ta' Frar 2006 (C-255/02, EU:C:2006:121).
[19] Sentenza tas-6 ta' Lulju 2006 (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446).
[20] Sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012 (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373). Fir-rigward ta' din is-sentenza, ara wkoll il-Parti II, intitolata "Tnaqqis u portata tad-dritt ta' tnaqqis" u l-Parti V, intitolata "Modalitajiet ta' eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis" ta' din in-nota.

frodi mwettqa mill-fornitur jew li tranżazzjoni oħra li tagħmel parti mill-katina ta' kunsinni, qabel jew wara dik imwettqa mill-imsemmija persuna taxxabbli, kienet ivvizzjata bi frodi tal-VAT.

Konsegwentement, peress li r-rifjut tad-dritt ta' tnaqqis jikkostitwixxi eċċezzjoni għall-applikazzjoni tal-prinċipju fundamentali li jikkostitwixxi dan id-dritt, kienu l-awtoritajiet fiskali kompetenti li kellhom jistabbilixxu, suffiċjentement skont il-liġi, l-elementi oġġettivi li jippermettu li jiġi konkluż li l-persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li t-tranżazzjoni invokata sabiex tiġġustifika d-dritt għal tnaqqis kienet implikata fi frodi mwettaq mill-fornitur jew minn operatur ieħor li jintervjeni fi tranżazzjonijiet input jew output fis-serje ta' kunsinni.

Sentenza tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

Il-kontroll fiskali li l-kumpannija Bulgara, rikorrenti fil-kawża prinċipali, kienet suġġetta għalih kien wassal lill-amministrazzjoni fiskali Bulgara tistaqsi dwar il-fondatezza tat-tnaqqis tal-VAT li sar minħabba t-taxxa msemmija fil-fatturi ta' seba' mill-fornituri tagħha. Fil-fatt, għal ċerti fornituri stess, jew għas-subkuntratturi tagħhom, l-informazzjoni li kienet intalbitilhom matul dan il-kontroll ma kinitx ippermettiet li jiġi stabbilit li kellhom motivi neċessarji sabiex jiżguraw il-provvisti ffatturati. Billi qieset li jew ir-realtà tal-eżekuzzjoni tat-tranżazzjoni ta' ċerti subkuntratturi ma kinitx ġiet stabbilita, jew li dawn ma kinux twettqu mill-prestatarji msemmija fil-fatturi, l-amministrazzjoni fiskali kienet ħarġet avviż ta' impożizzjoni rettifikat li jpoġġi f'dubju t-tnaqqis tal-VAT imsemmija fil-fatturi ta' dawn is-seba' impriżi.

Hija u tirreferi għas-sentenza Bonik [21], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, l-ewwel nett, li s-sempliċi fatt li l-provvista magħmula lir-rikorrenti fil-kawża prinċipali effettivament ma twettqitx mill-fornitur imsemmi fil-fatturi jew minn subkuntrattur tiegħu, b'mod partikolari għaliex dawn tal-aħħar ma kellhomx il-persunal, ir-riżorsi materjali u l-attiv meħtieġ, li l-ispejjeż tal-provvista tagħhom ma ġewx inklużi fil-kontabbiltà tagħhom jew l-identità tal-persuni li ffirmaw ċerti dokumenti inkwantu fornituri rriżultat li ma kinitx eżatta, ma kienx biżżejjed, minnu nnifsu, sabiex jeskludi d-dritt ta' tnaqqis. Tali esklużjoni hija suġġetta għall-kundizzjoni doppja li tali fatti jikkostitwixxu aġir frawdolenti u li jiġi stabbilit, abbażi tal-fatturi oġġettivi pprovduti mill-awtoritajiet tat-taxxa, li l-persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li t-tranżazzjoni li abbażi tagħha ġie invokat id-dritt għal tnaqqis kienet involuta f'tali frodi, u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

It-tieni nett, il-Qorti tal-Ġustizzja tat deċiżjoni dwar l-aspett proċedurali relatat mal-obbligu tal-qorti nazzjonali li tikkonstata ex officio l-frodi fiskali. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li għalkemm regola tad-dritt nazzjonali tikkwalifika l-frodi fiskali bħala ksur kriminali u għalkemm din il-kwalifika tista' ssir biss mill-qorti kriminali, ma jidhirx li tali regola tipprekludi li l-qorti responsabbli għall-evalwazzjoni tal-legalità ta' avviż ta' rettifika tat-taxxa li jikkontesta t-tnaqqis tal-VAT magħmul minn persuna taxxabbli tkun tista' tibbaża ruħha fuq fatturi oġġettivi ppreżentati mill-amministrazzjoni fiskali sabiex tistabbilixxi l-eżistenza, f'dan il-każ, ta' frodi, meta, skont dispożizzjoni oħra tad-dritt nazzjonali VAT "fatturata indebitament" ma tistax titnaqqas. Fil-fatt, id-dritt tal-Unjoni jeżiġi li awtoritajiet u qrati nazzjonali jirrifjutaw li jagħtu l-benefiċċju tad-dritt ta' tnaqqis tal-VAT, jekk jiġi stabbilit, abbażi ta' fatturi oġġettivi, jekk dan id-dritt jiġi invokat

[21] Sentenza tas-6 ta' Diċembru 2012 (C-285/11, EU:C:2012:774).

b'mod frawdolenti jew abbużiv biss. Barra minn hekk, anki meta d-dritt tal-Unjoni ma jiġix invokat mill-partijiet, il-qorti nazzjonali għandha topponi ex officio l-motivi bbażati fuq regola vinkolanti tad-dritt tal-Unjoni meta, skont id-dritt nazzjonali, il-qrati nazzjonali jkollhom l-obbligu jew il-possibbiltà li jagħmlu dan fir-rigward ta' regola vinkolanti tad-dritt nazzjonali.

Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719)

F'din il-kawża, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, kumpannija Pollakka, kienet xtrat karburant diesel li kienet użat fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħha. Sussegwentement, l-imsemmija kumpannija kienet naqqset il-VAT imħallsa abbażi ta' dan ix-xiri ta' karburant. Wara kontroll fiskali, l-amministrazzjoni fiskali kienet irrifjutat id-dritt ta' tnaqqis ta' din il-VAT minħabba li l-fatturi relatati mal-imsemmija xiri ta' karburant kienu nħarġu minn operatur ineżistenti. Il-konstatazzjoni relatata mal-ineżistenza tal-operatur kienet ibbażata fuq diversi elementi, b'mod partikolari fuq il-fatt li din il-kumpannija ma kinitx irreġistrata għall-finijiet tal-VAT, ma kinitx tagħmel id-dikjarazzjoni fiskali u ma kinitx tħallas it-taxxi.

Qabelxejn, fir-rigward tal-eżistenza possibbli ta' frodi, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret il-ġurisprudenza Bonik [22] u Maks Pen [23], u ppreċiżat sussegwentement li meta l-kundizzjonijiet materjali u formali previsti mid-Direttiva 77/388 għat-tnissil u l-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis ikunu ssodisfatti, li tiġi ssanzjonata, permezz tar-rifjut ta' dan id-dritt, persuna taxxabbli li ma kinitx taf u ma setgħetx tkun taf li t-tranżazzjoni kkonċernata kienet involuta fi frodi mwettqa mill-fornitur jew li tranżazzjoni oħra li tagħmel parti mill-katina ta' provvista, qabel jew wara dik imwettqa mill-imsemmija persuna taxxabbli, kienet ivvizzjata bi frodi tal-VAT, ma huwiex kompatibbli mas-sistema tad-dritt ta' tnaqqis prevista minn din id-direttiva.

Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, hija l-amministrazzjoni fiskali li, wara li tkun ikkonstatat frodi jew irregolaritajiet imwettqa mill-persuna li toħroġ il-fattura, għandha tistabbilixxi, fid-dawl ta' elementi oġġettivi u mingħajr ma d-destinatarju tal-fattura jiġi obbligat iwettaq verifiki li ma huwiex obbligat iwettaq, jekk dan id-destinatarju kienx jaf jew kellux ikun jaf li t-tranżazzjoni li fuqha huwa bbażat id-dritt ta' tnaqqis kienet involuta fi frodi tal-VAT, u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

III. Proporzjon ta' tnaqqis

Sentenza tas-6 ta' Frar 2012, Varzim Sol (C-25/11, EU:C:2012:94)

Il-fatti ta' din il-kawża diġà ġew deskritti iktar 'il fuq, taħt il-Parti II "Tnissil u portata tad-dritt ta' tnaqqis". Għalhekk, hawnhekk ser jitfakkar biss li l-kawża tikkonċerna persuni taxxabbli mħallta u d-dritt tagħhom li jnaqqsu t-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud skont l-assenjazzjoni tal-oġġetti u s-servizzi kollha jew f'parti, billi jiġi kkalkolat l-ammont li jista' jitnaqqas, għal setturi fejn tali

[22] Sentenza tas-6 ta' Diċembru 2012 (C-285/11, EU:C:2012:774).
[23] Sentenza tat-13 ta' Frar 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69).

persuni taxxabbli jwettqu biss tranżazzjonijiet taxxabbli, billi jiġu inklużi "sussidji" mhux taxxabbli fid-denominatur tal-frazzjoni li sservi sabiex jiġi ddeterminat il-proporzjon ta' tnaqqis.

Il-Qorti tal-Ġustizzja, billi rreferiet għas-sentenza tas-6 ta' Ottubru 2005 fil-kawża Il-Kummissjoni vs Franza (C-243/03) [24], fakkret li, fir-rigward ta' persuni taxxabbli mħallta, anki jekk id-dritt ta' tnaqqis jiġi kkalkolat skont proporzjon determinat, abbażi ta' frazzjoni li tinkludi bħala numeratur, l-ammont totali, iddeterminat skont is-sena, tad-dħul mill-bejgħ, bil-VAT eskluża, relatat mat-tranżazzjonijiet li jagħtu dritt ta' tnaqqis skont l-Artikolu 17(2) tad-Direttiva 77/388 u mad-denominatur, l-ammont totali, iddeterminat skont is-sena, tad-dħul mill-bejgħ, VAT eskluża, relatata mat-tranżazzjonijiet li jinsabu fin-numeratur kif ukoll mat-tranżazzjonijiet li ma jagħtux dritt ta' tnaqqis, l-Istati għandhom il-possibbiltà li jipprevedu wieħed mill-metodi l-oħra ta' determinazzjoni tad-dritt ta' tnaqqis elenkati fis-subparagrafu tlieta tal-Artikolu 17(5) tal-imsemmija direttiva, jiġifieri, b'mod partikolari, l-istabbiliment ta' proporzjon distint għal kull settur ta' attività jew it-tnaqqis skont l-użu sħiħ jew parzjali tal-oġġetti u s-servizzi għal attività preċiża. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li s-sussidji direttament relatati mal-prezz ta' oġġett jew ta' servizz ikunu taxxabbli bl-istess mod bħalu. Fir-rigward tas-sussidji barra dawk direttament relatati mal-prezz, l-Istati Membri għandhom il-possibbiltà li jinkluduhom fid-denominatur tal-kalkolu tal-proporzjon applikabbli meta persuna taxxabbli twettaq fl-istess ħin tranżazzjonijiet li jagħtu dritt ta' tnaqqis u tranżazzjonijiet eżenti.

Minn dan il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li, peress li l-persuna taxxabbli fil-kawża prinċipali kienet ġiet awtorizzata twettaq it-tnaqqis skont metodu ieħor li ma kienx dak tal-proporzjon iddeterminat skont l-użu tal-oġġetti u s-servizzi kollha jew parti minnhom għal attività speċifika, peress li l-attivitajiet tagħha fis-setturi tar-ristorazzjoni u tal-animazzjoni kienu suġġetti għall-VAT, id-dritt ta' tnaqqis skont il-metodu tal-użu attwali jirrelata għat-totalità tat-taxxi li jinġarru mit-tranżazzjonijiet tal-inputs. Għalhekk, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, id-Direttiva 77/388 tipprekludi lil Stat Membru, meta jawtorizza lil persuni taxxabbli mħallta jwettqu t-tnaqqis previst mill-imsemmija direttiva, fuq il-bażi tal-użu tal-oġġetti u s-servizzi kollha jew parti minnhom, milli jikkalkola l-ammont li jista' jitnaqqas, għas-setturi li fihom dawn il-persuni taxxabbli jwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli biss, billi jiġu inklużi "sussidji" li ma jkunux taxxabbli fid-denominatur tal-frazzjoni użata sabiex jiġi stabbilit il-proporzjon ta' tnaqqis.

Sentenza tat-8 ta' Novembru 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)

F'din il-kawża, il-persuna taxxabbli, kumpannija taħt id-dritt Ġermaniż, kienet bniet bini li jinkludi kemm unitajiet residenzjali kif ukoll unitajiet kummerċjali. Meta dan il-bini tlesta, il-persuna taxxabbli krietu u dan il-kiri kien parzjalment eżenti mill-VAT u parzjalment suġġett għaliha. Fid-dikjarazzjoni tal-VAT il-persuna taxxabbli għamlet tnaqqis parzjali tat-taxxa tal-input fir-rigward ta' din il-proprjetà billi kkalkolat l-ammont tal-VAT li tista' titnaqqas billi applikat proporzjon iddeterminat abbażi tar-relazzjoni bejn id-dħul mill-bejgħ magħmul mill-kiri kummerċjali u d-dħul mill-bejgħ magħmul mit-tranżazzjonijiet l-oħra ta' kiri.

Wara kontroll, l-amministrazzjoni fiskali kienet qieset li l-ammont tal-VAT tal-input li jista' jitnaqqas kellu jiġi ddeterminat abbażi tar-relazzjoni li teżisti bejn is-superfiċji tal-unitajiet

[24] Sentenza tas-6 ta' Ottubru 2005 (C-243/03, EU:C:2005:589).

kummerċjali u dik tal-unitajiet residenzjali li jwassal għal tnaqqis tal-ammont deduċibbli tal-VAT għad-detriment tal-persuna taxxabbli.

Fil-kuntest ta' din il-kawża, il-qorti nazzjonali kienet adixxiet lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tkun taf jekk id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388 li jirregolaw il-kalkolu tal-proporzjon ta' tnaqqis tal-VAT kinux jippermettu lill-Istati Membri jipprovdu b'mod prinċipali kriterju ta' determinazzjoni ta' proporzjon għall-finijiet tal-imsemmi kalkolu tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud għall-kostruzzjoni ta' bini għal użu mħallat abbażi ta' tqassim differenti minn din ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ.

Il-Qorti tal-Ġustizzja qabelxejn fakkret li, skont ir-regola ġenerali stabbilita mid-Direttiva 77/388, il-kalkolu tal-proporzjon jimplika li t-tnaqqis jiġi ammess biss għall-parti tal-VAT li tkun proporzjonali għall-ammont tat-tranżazzjonijiet li jagħtu dritt ta' tnaqqis stabbilit fl-artikolu 17(2) u (3) tal-imsemmija direttiva. Madankollu, deroga għal din ir-regola tippermetti lill-Istati Membri jipprovdu wieħed mill-metodi l-oħra ta' determinazzjoni tad-dritt ta' tnaqqis elenkati, jiġifieri l-istabbiliment ta' proporzjon differenti għal kull settur ta' attività jew it-tnaqqis skont l-użu ta' kull parti jew parti mill-oġġetti u s-servizzi f'attività preċiża, jew saħansitra jipprovdu l-esklużjoni tad-dritt ta' tnaqqis taħt ċerti kundizzjonijiet. F'dan ir-rigward, l-Istati Membri għandhom, fl-eżerċizzju tas-setgħat mogħtija lilhom, josservaw l-effettività tar-regola ġenerali tad-Direttiva 77/388 kif ukoll il-prinċipji li fuqhom hija bbażata s-sistema komuni tal-VAT, b'mod partikolari dawk ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità. Leġiżlazzjoni nazzjonali li tidderoga b'mod ġenerali mir-regoli stabbiliti mill-ewwel u mit-tieni subparagrafu tal-Artikoli 17(5) kif ukoll mill-Artikolu 19(1) tas-Sitt Direttiva, tmur kontra din tal-aħħar. Fil-fatt, tali leġiżlazzjoni tpoġġi f'dubju l-għan tas-Sitt Direttiva, espost fit-tnax-il premessa tagħha, li jgħid li l-proporzjon deduċibbli għandu jiġi kkalkolat bl-istess mod fl-Istati Membri kollha. Leġiżlazzjoni nazzjonali li tidderoga b'mod ġenerali minn din ir-regola tpoġġi f'dubju l-għan tad-Direttiva 77/388, li jgħid li l-proporzjon ta' tnaqqis għandha tiġi kkalkolata bl-istess mod fl-Istati Membri kollha. F'dan il-kuntest, huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu, fil-limiti tal-osservanza tad-dritt tal-Unjoni kif ukoll tal-prinċipji li fuqhom hija bbażata s-sistema komuni tal-VAT, metodi u regoli li jirregolaw il-kalkolu tal-proporzjon ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa. Fl-eżerċizzju ta' din is-setgħa, l-imsemmija Stati huma obbligati jieħdu inkunsiderazzjoni l-għan u l-istruttura ta' din id-direttiva.

Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, l-Istati Membri għandhom ukoll jaraw li l-kalkolu tal-proporzjon ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa jkun l-iktar preċiż possibbli. Għalhekk, id-Direttiva 77/388 ma tipprekludix lill-Istati Membri milli japplikaw, fir-rigward ta' tranżazzjoni partikolari, metodu jew kriterju ta' tqassim differenti mill-metodu bbażat fuq id-dħul mill-bejgħ, bħal, b'mod partikolari, dak ibbażat fuq is-superfiċji inkwistjoni fil-kawża prinċipali, sakemm il-metodu magħżul jiggarantixxi determinazzjoni tal-proporzjon ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa li tkun iktar preċiża minn dik li tirriżulta mill-applikazzjoni tal-metodu bbażat fuq id-dħul mill-bejgħ.

Sentenza tat-12 ta' Settembru 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541)

Din il-kawża tikkonċerna stabbiliment bankarju li kellu s-sede tiegħu fi Franza u li kellu fergħat fi Stati Membri tal-Unjoni Ewropea u fi Stati terzi. Waqt kontroll, l-amministrazzjoni fiskali kienet irrifjutat lill-imsemmi stabbiliment, inkwantu persuna taxxabbli, li jieħu inkunsiderazzjoni l-

ammont ta’ interessi fuq self mogħti mis-sede tal-istabbiliment bankarju lill-fergħat tiegħu stabbiliti barra mit-territorju Franċiż bin-numeratur u bid-denominatur tal-proporzjon ta' tnaqqis.

Il-Qorti tal-Ġustizzja, adita mill-qorti nazzjonali b’erba’ domandi dwar id-determinazzjoni tal-proporzjon ta' tnaqqis tal-VAT, qabelxejn eżaminat jekk id-Direttiva 77/388 għandhiex tiġi interpretata fis-sens li, għall-imsemmija determinazzjoni, kumpannija li s-sede tagħha tinsab fi Stat Membru tista’ tieħu inkunsiderazzjoni d-dħul mill-bejgħ imwettaq mill-fergħat tagħha stabbiliti fi Stati Membri oħra.

Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li, sa fejn il-kalkolu tal-proporzjon ta' tnaqqis jikkostitwixxi element tas-sistema ta’ tnaqqis, prevista fid-Direttiva 77/388, il-modalitajiet li bihom dan il-kalkolu għandu jsir jaqgħu, mal-imsemmija sistema ta’ tnaqqis, taħt l-isfera ta’ applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali fil-qasam tal-VAT li attività jew tranżazzjoni għandha tkun fiskalment marbuta magħha. Fil-fatt, l-iffissar tal-metodu ta’ determinazzjoni tad-dritt ta’ tnaqqis jappartjeni lill-awtoritajiet fiskali li huma awtorizzati mill-imsemmija direttiva jipprovdu l-istabbiliment ta’ proporzjon differenti għal kull settur ta’ attività jew it-tnaqqis skont l-użu ta’ kull parti jew ta’ parti mill-oġġetti u s-servizzi f’attività preċiża, jew anki jipprovdu l-esklużjoni tad-dritt ta’ tnaqqis taħt ċerti kundizzjonijiet. F’dan ir-rigward, il-mod ta’ ħlas lura tal-VAT, jew permezz ta’ tnaqqis jew permezz ta’ rimbors, ikun biss skont il-post ta’ stabbiliment tal-persuna taxxabbli. Dan il-kunċett jirreferi mhux biss għas-sede tal-persuna taxxabbli, iżda wkoll għall-istabbilimenti fissi. Sa fejn stabbiliment fiss li jinsab fi Stat Membru u l-istabbiliment prinċipali li jinsab fi Stat Membru ieħor jikkostitwixxu biss persuna taxxabbli waħda li tkun l-istess suġġett għall-VAT, minn dan isegwi li persuna taxxabbli waħda tista’ tiġi suġġetta, apparti mis-sistema fl-Istat tas-sede tagħha, ukoll għaldaqstant sistemi ta’ tnaqqis nazzjonali daqs kemm hemm Stati Membri li fihom hija jkollha stabbilimenti fissi.

Issa, peress li l-modalitajiet ta’ kalkolu tal-proporzjon jikkostitwixxu element fundamentali tas-sistema ta’ tnaqqis, ma jistax jittieħed inkunsiderazzjoni, mingħajr ma jiġi kkontestat serjament kemm it-tqassim razzjonali tal-isferi ta’ applikazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet nazzjonali fil-qasam tal-VAT kif ukoll ir-ratio tal-imsemmi proporzjon, fil-kalkolu tal-proporzjon applikabbli għall-istabbiliment prinċipali ta’ persuna taxxabbli stabbilita fi Stat Membru, id-dħul mill-bejgħ imwettaq mill-istabbilimenti fissi kollha li l-imsemmija persuna taxxabbli jkollha fl-Istati Membri l-oħra. Fil-fatt, l-ewwel nett, dan il-mod ta’ kkalkolu tal-proporzjon ma huwiex tali li jiggarantixxi l-aħjar osservanza tal-prinċipju ta’ newtralità tal-VAT meta mqabbla ma’ sistema ta’ proporzjon separat għal kull Stat Membru fejn hemm stabbiliment fiss. It-tieni nett, il-valur tal-proporzjon ta' tnaqqis applikabbli jkun żbaljat. It-tielet nett, l-imsemmi mod ta' kif jiġi stabbilit il-proporzjon ta' tnaqqis jista’ jippreġudika l-effettività tad-Direttiva 77/388.

Sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496)

F’din il-kawża, żewġ kumpanniji holding kienu naqqsu l-VAT kollha relatata, għall-ewwel kumpannija, mal-akkwist, mingħand terza persuna, ta’ kapital li kien serva sabiex jiffinanzja l-holding tagħha f’sussidjarji u l-provvista tagħha ta’ servizzi u, għat-tieni kumpannija, għall-ispejjeż tal-ħruġ ta’ ishma marbuta maż-żieda fil-kapital tagħha. Għall-ewwel kumpannija, l-amministrazzjoni fiskali kienet aċċettat biss tnaqqis parzjali, peress li skont din, is-sempliċi

żamma ta' ishma fis-sussidjarji ma tagħtix dritt ta' tnaqqis. Fir-rigward tat-tieni kumpannija, l-amministrazzjoni fiskali kienet irrifjutat ukoll it-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud.

Il-qorti nazzjonali adita bit-tilwima fil-każ inkwistjoni kienet għamlet domanda lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar is-sitwazzjoni li fiha t-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud kien possibbli biss sa fejn l-ispejjeż sostnuti mill-persuna taxxabbli setgħu jiġu imputati parzjalment għall-attività ekonomika tagħha. B'mod iktar preċiż, l-imsemmija qorti nazzjonali staqsiet dwar il-metodi ta' kalkolu li bihom it-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa minn kumpannija holding għall-akkwist ta' kapital maħsub sabiex jinxtraw ishma f'kumpanniji sussidjarji għandha tinqasam bejn l-attivitajiet ekonomiċi u l-attivitajiet mhux ekonomiċi tal-imsemmija kumpannija.

Qabelxejn, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li kumpannija holding li għan uniku tagħha jkun iż-żamma ta' ishma f'impriżi oħra mingħajr ma din tinvolvi ruħha direttament jew indirettament fil-ġestjoni ta' dawn l-impriżi ma għandhiex id-dritt ta' tnaqqis skont id-Direttiva 77/388. Madankollu, l-ispejjeż marbutin mal-akkwist ta' ishma fil-kumpanniji sussidjarji tagħha appoġġjati minn kumpannija holding li tkun involuta fl-amministrazzjoni tagħhom u li, għal dan il-għan, twettaq attività ekonomika għandhom jitqiesu li jkunu attribwibbli għall-attività ekonomika ta' din il-kumpannija u l-VAT imħallsa fuq dawn l-ispejjeż hija suġġetta għal tnaqqis totali.

Sussegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li, fir-rigward tas-sistema tat-tnaqqis tal-proporzjon tal-VAT, din hija intiża biss għall-każijiet fejn il-beni u s-servizzi jintużaw minn persuna taxxabbli sabiex twettaq kemm tranżazzjonijiet ekonomiċi li jagħtu dritt ta' tnaqqis kif ukoll tranżazzjonijiet ekonomiċi li ma jagħtux dritt ta' tnaqqis. Din is-sistema tirrigwarda t-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud fuq spejjeż li jkunu marbuta esklużivament ma' tranżazzjonijiet ekonomiċi. Min-naħa l-oħra, id-determinazzjoni tal-metodi u tal-kriterji ta' tqassim tal-ammonti tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa bejn attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi taqa' taħt is-setgħa diskrezzjonali tal-Istati Membri. Peress li l-kumpanniji holding inkwistjoni kienu suġġetti għall-VAT skont l-attività ekonomika li tikkostitwixxi l-provvisti li huma jipprovdu bi ħlas lill-kumpanniji sussidjarji tagħhom kollha, il-VAT imħallsa fuq l-ispejjeż għax-xiri ta' dawn is-servizzi għandha titnaqqas fl-intier tagħha, sakemm it-tranżazzjonijiet ekonomiċi mwettqa fl-output ma jkunux eżentati, f'liema każ id-dritt ta' tnaqqis għandu jseħħ biss skont il-metodi proporzjonali.

Sentenza tad-9 ta' Ġunju 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417

F'din il-kawża, il-persuna taxxabbli, kumpannija li tinnegozja fi proprjetà immobbli taħt id-dritt Ġermaniż, kienet wettqet, fuq art li kienet proprjetà tagħha, xogħlijiet ta' twaqqigħ ta' bini antik u ta' kostruzzjoni ta' bini immobbli għal użu residenzjali u kummerċjali. Din il-bini kien jinkludi fih sitt unitajiet residenzjali u kummerċjali u għaxar spazji ta' parkeġġ taħt l-art. Xi wħud minn dawn l-unitajiet u minn dawn l-ispazji nkrew.

Il-persuna taxxabbli kienet ikkalkolat id-dritt tagħha għal tnaqqis fuq il-VAT imħallsa għax-xogħlijiet ta' twaqqigħ u ta' kostruzzjoni permezz ta' kriterju ta' tqassim ikkalkolat abbażi tar-relazzjoni bejn id-dħul mill-bejgħ li kellu jiġi ġġenerat mill-attività, suġġetta għall-VAT, ta' kiri tal-unitajiet kummerċjali jew dawk tal-postijiet ta' parkeġġ marbuta magħhom, u dak li jirriżulta minn tranżazzjonijiet oħra ta' kiri, eżentati mill-VAT. Madankollu, ċerti partijiet mill-bini li inizjalment

kienu previsti li jiġu assenjati għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet intaxxati, ġew finalment mikrija b'eżenzjoni mill-VAT. Peress li kienet tal-opinjoni li t-tnaqqis tal-VAT kellu jsir skont kriterju ta' tqassim iktar preċiż minn dak ibbażat fuq id-dħul mill-bejgħ, jiġifieri kriterju ta' tqassim skont is-superfiċi, l-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża kienet applikat dan tal-aħħar sabiex tnaqqas il-perċentwali ta' tnaqqis mogħti lill-persuna taxxabbli.

Din it-tilwima wasslet lill-qorti nazzjonali tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-kwistjoni jekk, fl-ipoteżi fejn bini jintuża, fl-output, sabiex jitwettqu tranżazzjonijiet li jagħtu dritt ta' tnaqqis u oħrajn li ma jagħtux dritt ta' tnaqqis, l-Istati Membri għandhomx jipprovdu li l-oġġetti u s-servizzi użati fl-input, għall-bini jew għax-xiri ta' dan il-bini jkunux, l-ewwel nett, marbuta esklużivament ma' tip partikolari ta' dawn it-tranżazzjonijiet, sabiex, it-tieni nett, ikun biss id-dritt għal tnaqqis dovut fir-rigward ta' dawk fost l-oġġetti u s-servizzi li ma jistgħux jiġu assenjati li jiġi stabbilit bl-applikazzjoni ta' kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ jew bil-kundizzjoni li dan il-metodu jiggarantixxi determinazzjoni iktar preċiża tat-tnaqqis proporzjonat, skont is-superfiċji. Minbarra dan, il-qorti tar-rinviju kienet staqsiet jekk ir-risposta li l-Qorti tal-Ġustizzja ser tintalab tagħti għal din id-domanda tapplikax ukoll għall-oġġetti u għas-servizzi li għalihom isir riferiment għall-użu, għall-konservazzjoni u għall-manutenzjoni ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat.

Il-Qorti tal-Ġustizzja, filwaqt li kkonstatat li l-Istati Membri bħala prinċipju għandhom l-obbligu li jipprevedu li l-persuni taxxabbli, sabiex jiġi stabbilit l-ammont tad-dritt għal tnaqqis tagħhom, għandhom, fl-ewwel lok, jassenjaw l-oġġetti u s-servizzi tal-input akkwistati mat-tranżazzjonijiet tal-output differenti mwettqa li għat-twettiq tagħhom kienu ddestinati, ippreċiżat, fit-tieni lok, li huma l-awtoritajiet kompetenti ta' dawn l-Istati li għandhom japplikaw, għal dawn l-oġġetti jew għal dawn is-servizzi, is-sistema ta' tnaqqis li tikkorrispondi mal-assenjazzjoni tagħhom peress li, f'dak li jikkonċerna l-oġġetti u s-servizzi li ma humiex relatati ma' tip wieħed ta' tranżazzjoni, għandha tiġi applikata s-sistema prevista fid-Direttiva 77/388.

F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat li leġiżlazzjoni nazzjonali tista' tawtorizza lill-persuni taxxabbli ma jwettqux l-assenjazzjoni ta' dawn l-oġġetti u ta' dawn is-servizzi, indipendentement mill-użu li jkun ser isir minnhom, meta dawn l-oġġetti u servizzi jikkonċernaw l-akkwist jew il-kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli għal użu mħallat u li fil-prattika din l-assenjazzjoni diffiċilment tkun tista' titwettaq. Min-naħa l-oħra, jekk l-imsemmija assenzjazzjoni fil-prattika tkun tista' titwettaq faċilment, l-Istat Membru ma jistax jiġi awtorizzat jipprevedi li l-persuni taxxabbli jiġu eżentati milli jassenjaw l-oġġetti u s-servizzi akkwistati għat-tranżazzjonijiet tal-output u tal-input imwettqa permezz ta' dan il-bini.

Fir-rigward tal-kalkolu tat-tnaqqis, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret, f'dak li jikkonċerna l-oġġetti u s-servizzi assenjati fl-istess ħin għal tranżazzjonijiet li jagħtu dritt ta' tnaqqis u għal tranżazzjonijiet li ma jagħtux dritt li dan l-ammont jiġi kkalkolat abbażi ta' proporzjon stabbilit, għat-tranżazzjonijiet kollha mwettqa mill-persuna taxxabbli. Madankollu, metodu ta' kalkolu ieħor jista' jiġi previst mill-Istati Membri bil-kundizzjoni li dan jiggarantixxi determinazzjoni tal-proporzjon ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud iktar preċiż u li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' dan l-ewwel metodu.

Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Istati Membri ma humiex obbligati li jistipulaw li l-oġġetti u s-servizzi tal-input użati, għall-kostruzzjoni, għall-akkwist, għall-użu, għall-konservazzjoni jew għall-manutenzjoni ta' din il-proprjetà immobbli jiġu, fl-ewwel lok, assenjati għal dawn it-tranżazzjonijiet differenti, meta tali assenjazzjoni diffiċilment tkun tista' titwettaq, sabiex, fit-tieni

lok, huwa biss id-dritt għal tnaqqis dovut fir-rigward ta' dawk fost l-oġġetti u s-servizzi li jintużaw fl-istess ħin għal ċerti tranżazzjonijiet li jagħtu dritt ta' tnaqqis u wkoll għal oħrajn li ma jagħtux dritt ta' tnaqqis li jiġi stabbilit permezz ta' kriterju ta' tqassim skont id-dħul mill-bejgħ jew, bil-kundizzjoni li dan il-metodu jiggarantixxi determinazzjoni iktar preċiża tat-tnaqqis proporzjonat, skont is-superfiċji.

IV. Limitazzjonijiet tad-dritt ta' tnaqqis

Il-kunċett ta' limitazzjonijiet, fis-sens ta' din il-parti, għandu jinftiehem b'mod iktar wiesa' mil-limitazzjonijiet previsti mill-Artikolu 176 tad-Direttiva 2006/112. Fil-fatt, huma pjuttost limiti għad-dritt ta' tnaqqis.

F'dan ir-rigward, qegħdin jiġu ppreżentati tliet sentenzi, jiġifieri, is-sentenzi Maks Pen [25], Gemeente Woerden [26], u Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 [27].

Sentenza tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

F'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li l-possibbiltà, prevista għall-Istati Membri mill-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112, li abbażi tiegħu dawn tal-aħħar jistgħu jipprevedu obbligi oħra li huma jqisu li jkunu meħtieġa sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi ma tistax, kif jispeċifika t-tieni paragrafu ta' dan l-istess artikolu, tintuża sabiex jiġu imposti obbligi addizzjonali minbarra dawk stabbiliti fl-imsemmija direttiva. Fil-fatt, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, nuqqas eventwali mill-fornitur ta' servizzi li jwettaq ċerti rekwiżiti ta' natura kontabbli ma jistax jikkontesta d-dritt ta' tnaqqis tad-destinatarju tas-servizzi pprovduti f'dak li jirrigwarda l-VAT imħallsa għalihom, meta l-fatturi fir-rigward tas-servizzi pprovduti jinkludu l-informazzjoni kollha meħtieġa skont l-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112. Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li d-Direttiva 2006/112 tipprekludi dispożizzjoni nazzjonali li tipprovdi li s-servizz jitqies li ġie pprovdut fid-data li fiha jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet għar-rikonoxximent tad-dħul mill-provvista kkonċernata.

Sentenza tat-22 ta' Ġunju 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466)

F'din il-kawża, komun, fil-Pajjiżi l-Baxxi, ikkwalifikat bħala persuna taxxabbli fis-sens tad-Direttiva 2006/112, kien bena xi binjiet u kien biegħhom għal prezz inferjuri għall-ispejjeż ta' kostruzzjoni lil xerrej li kien ċeda mingħajr ħlas l-użu ta' parti tal-binjiet ikkonċernati lil terzi persuni. Il-partijiet l-oħra kienu nkrew fuq ħlas lil diversi kerrejja. Il-qorti tar-rinviju kienet staqsiet jekk, f'tali sitwazzjoni, il-persuna taxxabbli jkollhiex id-dritt ta' tnaqqis tat-totalità tal-VAT

[25] Sentenza tat-13 ta' Frar 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69). Ara, wkoll, fil-Parti II ta' din in-nota, intitolata "Tnaqqis u portata tad-dritt ta' tnaqqis", sottotitolu "2. Effett ta' frodi fuq id-dritt ta' tnaqqis".

[26] Sentenza tat-22 ta' Ġunju 2016 (C-267/15, EU:C:2016:466).

[27] Sentenza tal-14 ta' Settembru 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683). Ara, wkoll, fil-Parti II ta' din in-nota, intitolata "Tnaqqis u portata tad-dritt ta' tnaqqis", sottotitolu "1. Rabta diretta u immedjata".

iffatturata għall-kostruzzjoni tal-binjiet jew għal tnaqqis parzjali biss, fi proporzjon tal-partijiet tal-imsemmija binjiet li x-xerrej kien ħalla għal attivitajiet ekonomiċi, jiġifieri, il-kiri bi ħlas.

F'dan ir-rigward, għandu jingħad ukoll li d-Direttiva 2006/112 ma tagħmilx id-dritt ta' tnaqqis suġġett għal kundizzjoni relatata mal-użu tal-oġġetti jew tas-servizzi inkwistjoni mill-persuna li tirċievi dawn l-oġġetti jew dawn is-servizzi mingħand il-persuna taxxabbli, peress li dan ikun jimplika li kull tranżazzjoni mwettqa minn persuna taxxabbli ma' xerrej jew kerrej li ma jeżerċitax attività ekonomika, bħala individwi, jillimita d-dritt għal tnaqqis tal-persuna taxxabbli.

Barra minn hekk, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, kundizzjoni li l-użu ta' oġġetti jew servizzi inkwistjoni mix-xerrej jew kerrej ta' dawn tal-aħħar jiddeterminaw id-dritt ta' tnaqqis tal-fornitur tkun tfisser li d-dritt ta' tnaqqis tal-persuna taxxabbli jkun jiddependi fuq l-azzjoni sussegwenti tax-xerrej jew il-kerrej li xorta jkollu d-dritt li jbiddel l-użu tal-oġġett għal żmien qasir jew twil.

Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li r-riżultat ta' tranżazzjoni ekonomika huwa irrilevanti fir-rigward tad-dritt ta' tnaqqis sakemm l-attività hija stess tkun suġġetta għall-VAT, u, konsegwentement, il-persuna taxxabbli inkwistjoni għandha d-dritt ta' tnaqqis tat-totalità tal-VAT imħallsa għall-kostruzzjoni ta' dawn il-binjiet u mhux biss għal tnaqqis parzjali ta' din it-taxxa, bi proporzjon tal-partijiet tal-imsemmija binja li x-xerrej tagħha jalloka għal attivitajiet ekonomiċi.

Sentenza tal-14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683)

Din il-kawża tirrigwarda prinċipalment il-kundizzjoni tal-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata [28].

F'dak li jikkonċerna l-limiti fis-sens tal-Artikolu 176 tad-Direttiva 2006/112, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet f'din is-sentenza li, minkejja li l-istess dispożizzjoni tad-dritt Bulgaru tipprovdi għal esklużjoni mid-dritt ta' tnaqqis eżistenti fid-data tal-adeżjoni tar-Repubblika tal-Bulgarija mal-Unjoni Ewropea, dan l-artikolu ma jippermettix li jinżammu tali esklużjonijiet ħlief sa fejn dawn ma jipprevedux esklużjonijiet ġenerali mis-sistema ta' tnaqqis stabbilita mid-Direttiva 2006/112 u b'mod partikolari mill-Artikolu 168 tagħha. Għandu jitfakkar li abbażi tal-imsemmija dispożizzjoni tad-dritt Bulgaru, id-dritt ta' tnaqqis tal-VAT ma jeżistix jekk l-oġġetti u s-servizzi ikunu intiżi għal kunsinni jew provvisti mingħajr ħlas jew għal attivitajiet li ma jkollhomx x'jaqsmu mal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli.

V. Modalitajiet ta' eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis

Sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid (C-80/11, EU:C:2012:373)

Din il-kawża, diġà msemmija iktar 'il fuq, tinkludi wkoll aspetti li jirrigwardaw il-modalitajiet tal-eżerċizzju tal-imsemmi dritt [29].

---

[28] Ara wkoll, il-Parti II ta' din in-nota, intitolata "Tnaqqis u portata tad-dritt ta' tnaqqis", Punt 1 "Rabta diretta u immedjata".

F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, b'mod partikolari, li l-amministrazzjoni fiskali ma tistax teżiġi, b'mod ġenerali, li l-persuna taxxabbli li tkun tixtieq teżerċita d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT, minn naħa, tivverifika li min ħareġ il-fattura relattiva għall-oġġetti u għas-servizzi li fir-rigward tagħhom jintalab l-eżerċizzju ta' dan id-dritt ikollu l-kwalità ta' persuna taxxabbli, li huwa kellu l-oġġetti inkwistjoni u kien kapaċi jikkunsinnahom u li huwa ssodisfa l-obbligi tiegħu ta' dikjarazzjoni u ta' ħlas tal-VAT, sabiex tiżgura ruħha li ma jeżistu ebda irregolaritajiet jew frodi fil-livell tal-operaturi fl-input, jew, min-naħa l-oħra, ikollha dokumenti f'dan ir-rigward.

Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, għalkemm ma huwiex kuntrarju għad-dritt tal-Unjoni li jiġi meħtieġ li operatur jieħu l-miżuri kollha li jkunu jistgħu raġonevolment jintalbu minnu sabiex jiġi żgurat li t-tranżazzjoni li jwettaq ma twasslux jipparteċipa fi frodi fiskali, il-possibbiltà prevista mill-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112 ma tistax tintuża, skont it-tieni paragrafu tal-imsemmi artikolu, sabiex jiġu imposti obbligi ta' fatturazzjoni addizzjonali għal dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3, intitolat "Fatturazzjoni", tat-Titolu XI, intitolati "Obbligi ta' persuni taxxabbli u ta' ċerti persuni mhux taxxabbli", tal-imsemmija direttiva, u b'mod partikolari fl-Artikolu 226 tagħha.

Fil-fatt, bħala prinċipju, huma l-awtoritajiet fiskali li għandhom iwettqu l-kontrolli neċessarji tal-persuni taxxabbli sabiex ikunu jistgħu jiskopru irregolaritajiet jew frodi tal-VAT kif ukoll jimponu sanzjonijiet fuq il-persuna taxxabbli li tkun wettqet dawn l-irregolaritajiet jew frodi fiskali, u dawn l-awtoritajiet ma jistgħux jittrasferixxu l-obbligi tagħhom ta' kontroll fuq il-persuni taxxabbli.

[Sentenza tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)](#)

Din il-kawża taqa' fil-kuntest tas-sistema ta' awtolikwidazzjoni [30]. F'din il-kawża, il-kwistjoni kienet dwar jekk, skont id-dritt tal-Unjoni, il-kumpannija rikorrenti fil-kawża prinċipali, benefiċjarja ta' servizzi, setgħetx tiġi mċaħħda mid-dritt ta' tnaqqis tal-VAT li hija ħallset allegatament indebitament lill-fornitur ta' servizzi abbażi ta' fattura stabbilita b'mod żbaljat, inkluż meta l-korrezzjoni ta' dan l-iżball tkun impossibbli minħabba l-falliment tal-imsemmi fornitur.

Il-Qorti tal-Ġustizzja, minn naħa, fakkret li b'applikazzjoni tas-sistema ta' awtolikwidazzjoni, ma kien seħħ ebda ħlas tal-VAT bejn il-fornitur u l-benefiċjarju tas-servizzi, peress li dan tal-aħħar, għat-tranżazzjonijiet imwettqa, kien persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud li bħala regola tista' tnaqqas din l-istess taxxa b'mod li ebda ammont ma jkun dovut lill-amministrazzjoni fiskali.

Fir-rigward, min-naħa l-oħra, tal-modalitajiet tal-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis tal-VAT elenkati fl-Artikolu 178 tad-Direttiva 2006/112, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li huma applikabbli biss dawk imsemmija f'dan l-artikolu (f) għaliex dan jirrigwarda proċedura ta' awtolikwidazzjoni li taqa' taħt l-Artikolu 199(1)(ċ) tal-imsemmija direttiva.

F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li persuna taxxabbli, li bħala destinatarja ta' servizzi, hija suġġetta għall-VAT relatata magħhom, ma hijiex obbligata żżomm fattura maħruġa skont il-kundizzjonijiet formali tad-Direttiva 2006/112, sabiex tkun tista' teżerċita d-dritt ta' tnaqqis tagħha, u għandha biss tissodisfa l-formalitajiet stabbiliti mill-Istat Membru kkonċernat

[29] Ara wkoll, il-Parti II ta' din in-nota, intitolata "Tnaqqis u portata tad-dritt ta' tnaqqis".

[30] Ara, għall-kuntest fattwali, il-Parti II ta' din in-nota, intitolata, "Tnaqqis u portata tad-dritt ta' tnaqqis".

fl-eżerċizzju tal-għażla li hija jkollha taħt l-imsemmi Artikolu 178(f). Il-portata tal-formalitajiet hekk stabbiliti mill-Istat Membru kkonċernat u li għandhom jiġu osservati mill-persuna taxxabbli biex tkun tista' teżerċita d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT ma għandhiex teċċedi dak li jkun strettament meħtieġ sabiex tiġi kkontrollata l-applikazzjoni korretta tal-proċedura ta' awtolikwidazzjoni u sabiex jiġi żgurat il-ġbir tal-VAT.

B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li, fil-kuntest tas-sistema ta' awtolikwidazzjoni, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jeżiġi li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud isir jekk ir-rekwiżiti bażiċi jiġu ssodisfatti, anki jekk il-persuna taxxabbli tonqos milli ssegwi ċerti rekwiżiti formali.

Madankollu, fil-kawża prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li lil hinn mill-fatt li l-fattura inkwistjoni ma kinitx tirrispondi għar-rekwiżiti formali previsti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali, ma kinitx ġiet issodisfatta kundizzjoni bażika tas-sistema ta' awtolikwidazzjoni. Fil-fatt, peress li l-VAT imħallsa mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali lil fornitur ta' servizzi ma kinitx dovuta u li dan il-ħlas ma kienx osserva rekwiżit bażiku tas-sistema ta' awtolikwidazzjoni, din tal-ewwel ma setgħetx tibbenefika minn dritt ta' tnaqqis ta' din il-VAT.

Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)

F'din il-kawża, l-amministrazzjoni fiskali Ġermaniża kienet irrifjutat lir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, impriża ta' kummerċ ta' prodotti tat-tessuti bl-ingrossa, li tnaqqas it-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa minnha, għas-snin fejn il-fatturi miżmuma minn din tal-aħħar kienu ġew stabbiliti, minħabba li dawn il-fatturi, fil-verżjoni oriġinali tagħhom ma kinux jissodisfaw ir-rekwiżiti stabbiliti mil-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali.

Abbażi tal-imsemmija leġiżlazzjoni, ir-rettifika ta' fattura li teħtieġ kontenut obbligatorju, jiġifieri n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT, ma tipproduċix effett retroattiv, b'tali mod li d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT eżerċitat fir-rigward tal-fattura rrettifikata jirrigwarda mhux is-sena li fiha din il-fattura tkun ġiet inizjalment stabbilita, iżda s-sena li fiha tkun ġiet irrettifikata.

Fil-fatt, il-komputazzjoni tal-kummissjonijiet mogħtija minn din l-impriża fir-rigward tal-aġenti kummerċjali tagħha kif ukoll il-fatturi ta' kreatur ta' reklamar, għas-snin 2009 sa 2011 ma kinux jinkludu n-numru fiskali jew in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tad-destinatarju tagħhom, peress li din is-sitwazzjoni kienet ġiet irrettifikata fl-2013 matul kontroll fil-post imwettaq mill-amministrazzjoni fiskali.

Minkejja dawn iċ-ċirkustanzi, l-amministrazzjoni fiskali kienet ħarġet avviżi ta' taxxa ta' emenda għas-snin 2008 sa 2011, li permezz tagħhom hija naqqset, fuq il-bażi tal-konstatazzjonijiet effettwati fil-kuntest tal-kontroll tagħha fil-post, is-somom li r-rikorrenti kienet awtorizzata li tnaqqas taħt il-VAT, minħabba li l-kundizzjonijiet għal dan it-tnaqqis ma kinux ġew issodisfatti għal dawn is-snin, iżda dawn kienu biss ġew issodisfatti fil-mument li saret ir-rettifika ta' dawn il-fatturi, jiġifieri matul is-sena 2013.

Konsegwentement, f'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja kellha taqta' l-kwistjoni tal-effett ratione temporis tar-rettifika tal-fatturi żbaljati fuq l-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis tal-VAT.

F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret, l-ewwel nett, li mill-ewwel paragrafu tal-Artikolu 179 tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta li d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT għandu, bħala prinċipju, jiġi eżerċitat fir-rigward tal-perijodu li matulu, minn naħa, dan id-dritt ikun tnissel u, min-naħa l-oħra, il-persuna taxxabbli jkollha fattura. It-tieni nett, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret ukoll li d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u bħala prinċipju ma jistax jiġi llimitat u li dan id-dritt jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha li jolqtu t-tranżazzjonijiet fl-input. Is-sistema ta' tnaqqis hija intiża li l-kummerċjant jinħeles għalkollox mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Madankollu, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, leġiżlazzjoni nazzjonali li tapplika interessi moratorji fuq l-ammonti tal-VAT li tqis li jkunu dovuti qabel rettifika tal-fattura inizjalment stabbilita, timponi piż fiskali li jirriżulta mill-VAT għal dawk l-attivitajiet ekonomiċi fejn is-sistema komuni tal-VAT għaldaqstant tiggarantixxi n-newtralità ta' din it-taxxa.

Sussegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja osservat li l-prinċipju fundamentali ta' newtralità tal-VAT jeżiġi li t-tnaqqis ta' din it-taxxa tal-input jingħata jekk ir-rekwiżiti bażiċi jiġu ssodisfatti, minkejja li l-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ċerti rekwiżiti proċedurali. Madankollu, 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 tal-VAT.

Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li diversi dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112, b'mod partikolari dawk relatati mal-modalitajiet tal-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis, jipprekludu tali leġiżlazzjoni nazzjonali.

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

F'din il-kawża, kumpannija stabbilita fil-Portugall, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, kienet ikkontestat ir-rifjut tal-Autoridade Tributária e Aduaneira (l-Amministrazzjoni Fiskali u tad-Dwana, il-Portugall) li taċċetta t-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali inkwantu destinatarja ta' servizzi legali mogħtija minn uffiċċju legali, minħabba li l-fatturi maħruġa minn dan l-uffiċċju ma kinux jissodisfaw ir-rekwiżiti formali previsti mil-leġiżlazzjoni nazzjonali. Id-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju kienet tikkonċerna, l-ewwel nett, ċerti dettalji, bħall-proporzjon u n-natura tas-servizzi mogħtija, u d-data tal-provvista tas-servizzi li għandhom obbligatorjament jidhru fil-fatturi, u, it-tieni nett, id-dritt tal-amministrazzjoni fiskali li tirrifjuta d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT sempliċement minħabba li l-fatturi ma kinux jinkludu l-imsemmija dettalji.

Il-Qorti tal-Ġustizzja, qabelxejn, wara li rrikonoxxiet li fatturi li jinkludu d-deskrizzjoni "servizzi legali pprovduti minn [data speċifika] sa llum" ma kinux konformi, a priori, mar-rekwiżiti msemmija fil-punt 6 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112, u li l-fatturi li jinkludu d-deskrizzjoni "servizzi legali pprovduti sa llum", ma kienu, a priori, konformi la mar-rekwiżiti msemmija fl-imsemmi punt 6 u lanqas f'dawk imsemmija fil-punt 7 tal-imsemmi artikolu, talbet lill-qorti tar-rinviju tivverifika jekk id-dokumenti annessi prodotti mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali kinux jinkludu preżentazzjoni iktar iddettaljata tas-servizzi legali inkwistjoni fil-kawża prinċipali u jistgħux jiġu ttrattati bħala fattura skont l-Artikolu 219 tal-imsemmija direttiva bħala dokumenti li jimmodifikaw il-fattura inizjali u li jirreferu speċifikament għaliha u b'mod mhux ekwivoku.

Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-amministrazzjoni fiskali ma setgħetx tirrifjuta d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT għas-sempliċi raġuni li fattura ma kinitx tissodisfa r-rekwiżiti mitluba mill-Artikolu 226(6) u (7) tad-Direttiva 2006/112, jekk hija jkollha l-informazzjoni kollha sabiex tivverifika li l-kundizzjonijiet sostantivi għal dan id-dritt ikunu ssodisfatti. Fil-fatt, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, l-amministrazzjoni fiskali ma tistax tillimita ruħha għall-eżami tal-fattura nnifisha, iżda għandha wkoll tqis l-informazzjoni komplementari pprovduta mill-persuna taxxabbli.

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

Fl-aħħar nett, f'din il-kawża, wara kontroll li seħħ matul l-2011, l-amministrazzjoni fiskali Portugiża kienet wettqet xi aġġustamenti tal-VAT li kienu jikkonċernaw kunsinni ta' oġġetti li seħħew bejn ix-xahar ta' Frar 2008 u x-xahar ta' Mejju 2010 li għalihom il-kumpannija rikorrenti fil-kawża kienet applikat b'mod skorrett ir-rata ta' VAT imnaqqsa minflok ir-rata normali. Din il-kumpannija għalhekk għamlet aġġustament tal-VAT billi ħallset il-VAT supplimentari u billi ħarġet noti ta' debitu. Dan is-soċju kummerċjali, li kien irċieva l-oġġetti mibjugħin mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, kien irrifjuta li jħallas din il-VAT supplimentari minħabba li, b'mod partikolari, ma setax inaqqasha, peress li t-terminu ta' erba' snin previst mil-leġiżlazzjoni nazzjonali kien skada, u ma kienx hu li kellu jbati l-konsegwenzi ta' żball li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali biss kienet responsabbli għalih.

F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li persuna taxxabbli tista' tiġi awtorizzata tnaqqas il-VAT anki jekk ma tkunx eżerċitat id-dritt tagħha matul il-perijodu li fih tnissel dan id-dritt, jiġifieri fil-mument meta t-taxxa tkun saret dovuta, taħt riżerva, madankollu, tal-osservanza tal-kundizzjonijiet u tal-modalitajiet stabbiliti mil-leġiżlazzjonijiet nazzjonali.

Il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li terminu ta' dekadenza li l-iskadenza tiegħu għandha bħala konsegwenza li tissanzjona lill-persuna taxxabbli li ma tkunx diliġenti biżżejjed, li tkun naqset li tinvoka t-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud, billi ttellfilha dritt ta' tnaqqis tal-VAT, ma jistax jitqies li huwa inkompatibbli mas-sistema stabbilita mid-Direttiva 2006/112 sakemm dan it-terminu jkun josserva l-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività.

Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, is-soċju kummerċjali tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali kien fl-impossibbiltà oġġettiva li jeżerċita d-dritt tiegħu għal tnaqqis qabel l-aġġustament tal-VAT imwettqa minn din tal-aħħar, għaliex ma kellux minn qabel id-dokumenti li jirrettifikaw il-fatturi inizjali u lanqas ma kien jaf 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 u li s-soċju kummerċjali seta' għalhekk jitlob li jinħeles mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa b'mod konformi mad-Direttiva 2006/112 u mal-prinċipju ta' newtralità fiskali. Għaldaqstant, peress li l-imsemmi soċju kummerċjali ma weriex nuqqas ta' diliġenza qabel ma rċieva n-noti ta' debitu, u fl-assenza ta' abbuż jew ta' kollużjoni frawdolenti mar-rikorrenti fil-kawża prinċipali, terminu li beda jiddekorri mid-data ta' ħruġ tal-fatturi inizjali u li, għal ċerti tranżazzjonijiet, skada qabel dan l-aġġustament ma setax validament jiġi invokat kontra l-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis tal-VAT.

VI. Regolarizzazzjoni tat-tnaqqis

Sentenza tal-10 ta' Ottubru 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649)

F'din il-kawża, il-kumpannija konvenuta fil-kawża prinċipali kienet akkwistat proprjetà immobbli u għażlet għat-tassazzjoni ta' din il-kunsinna, kif kien għamel qabel il-fornitur tal-imsemmija proprjetà immobbli meta kien kisibha. Sussegwentement, din il-kumpannija kienet kriet din il-proprjetà, fejn din it-tranżazzjoni kienet eżenti mill-VAT, u sussegwentement biegħetha, fejn din it-tranżazzjoni kienet ukoll eżenti mill-VAT. Peress li l-kunsinna magħmula lill-kumpannija konvenuta ma kinitx tissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti fid-dispożizzjonijiet nazzjonali, u peress li, għaldaqstant, din il-kunsinna kellha tkun eżenti mill-VAT, l-awtoritajiet tat-taxxa tal-Pajjiżi l-Baxxi kienu imponew fuq din il-kumpannija aġġustament ta' ammont li jikkorrispondi għas-somma dovuta wara l-aġġustament ta' tnaqqis tal-VAT li sar mill-fornitur meta huwa akkwista l-proprjetà immobbli li sussegwentement kienet ġiet ikkunsinnata lil tal-ewwel.

Il-Hoge Raad der Nederlanden (il-Qorti Suprema tal-Pajjiżi l-Baxxi), adita b'din it-tilwima, kienet staqsiet lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar jekk l-irkupru tas-somom dovuti wara l-aġġustament ta' tnaqqis tal-VAT jistax isir mingħand persuna taxxabbli differenti minn dik li tkun għamlet dan it-tnaqqis.

F'dan ir-rigward għandu jitfakkar li l-mekkaniżmu ta' aġġustament jifforma parti integrali mis-sistema tat-tnaqqis tal-VAT. Fil-fatt, ir-regoli fir-rigward tal-aġġustament tat-tnaqqis huma intiżi li jżidu l-preċiżjoni tat-tnaqqis sabiex tiġi ggarantita n-newtralità tal-VAT, b'mod illi t-tranżazzjonijiet imwettqa fil-fażi ta' qabel ikomplu jagħtu lok għad-dritt ta' tnaqqis sakemm dawn iservu sabiex jipprovdu servizzi suġġetti għal tali taxxa. L-għan huwa li tiġi stabbilita relazzjoni mill-qrib u diretta bejn id-dritt ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa u l-użu tal-oġġetti jew tas-servizzi kkonċernati għal tranżazzjonijiet intaxxati fl-output.

Il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li rkupru tas-somom dovuti wara l-aġġustament ta' tnaqqis tal-VAT ma jistax isir mingħand persuna taxxabbli differenti minn dik li tkun għamlet dan it-tnaqqis. Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, interpretazzjoni kuntrarja tkun inkompatibbli mal-għanijiet fil-qasam tar-regolarizzazzjoni tat-tnaqqis. F'dan il-kuntest, il-possibbiltà li jiġi pprovdut li persuna, differenti mill-persuna taxxabbli, tinżamm responsabbli in solidum għall-ħlas tat-taxxa, ma tistax tiġi interpretata bħala li tippermetti li jiġi impost obbligu fiskali awtonomu fir-rigward ta' din il-persuna. Barra minn hekk, fil-każ ta' kunsinni suċċessivi ta' proprjetà immobbli, il-fatt li waħda mill-persuni taxxabbli kkonċernati ma tkunx, meta saret il-kunsinna li fiha hija kienet involuta, ikkonformat ruħha mal-proċeduri sabiex jiġi eżerċitat id-dritt tal-għażla għat-tassazzjoni, ma jistax ikollu bħala konsegwenza li din il-persuna taxxabbli tkun obbligata tħallas id-dejn fiskali dovut wara l-aġġustament ta' tnaqqis tal-VAT magħmul minn persuna taxxabbli oħra fir-rigward ta' waħda mill-kunsinni li għaliha din l-ewwel persuna taxxabbli tkun estranea.

Sentenza tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) [31]

F'din il-kawża, il-qorti tar-rinviju staqsiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod partikolari, jekk il-prinċipju ta' ċertezza legali jipprekludix prassi amministrattiva tal-awtoritajiet fiskali nazzjonali li tikkonsisti fir-revoka ta' deċiżjoni li permezz tagħha huma jkunu rrikonoxxew lill-persuna taxxabbli dritt ta' tnaqqis tal-VAT billi jitolbuha, wara kontroll ġdid, l-imsemmija VAT flimkien mal-interessi moratorji.

Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-prinċipju ta' ċertezza legali ma jipprekludix prassi amministrattiva tal-awtoritajiet fiskali Rumeni li tikkonsisti fir-revoka, f'terminu ta' dekadenza, ta' tali deċiżjoni.

Ċertament, il-prinċipju ta' ċertezza legali jeżiġi li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fid-dawl tad-drittijiet u tal-obbligi tagħha fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali, ma tistax titqiegħed inkwistjoni b'mod indefinittiv. Madankollu, leġiżlazzjoni nazzjonali li tippermetti, b'mod eċċezzjonali, fit-terminu ta' preskrizzjoni, li jitwettaq kontroll ġdid li jirrigwarda perijodu determinat jekk jirriżulta li jkun hemm informazzjoni addizzjonali mhux magħrufa mill-ispetturi fiskali fid-data tal-verifiki jew jekk ikun hemm żbalji ta' kalkolu li jkollhom influwenza fuq ir-riżultat tal-imsemmija verifika, tosserva l-prinċipju ta' ċertezza legali.

Fir-rigward tal-interessi moratorji, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, fl-assenza ta' armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tas-sanzjonijiet applikabbli fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet previsti minn sistema stabbilita b'din il-leġiżlazzjoni, l-Istati Membri għandhom is-setgħa li jagħżlu s-sanzjonijiet li jidhrilhom li jkunu xierqa. Madankollu, huma għandhom jeżerċitaw il-kompetenza tagħhom b'mod li josservaw id-dritt tal-Unjoni u l-prinċipji ġenerali tagħha, u, konsegwentement, l-osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità.

Sentenza tad-9 ta' Ġunju 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417)[32]

F'din is-sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja kienet essenzjalment staqsiet, fir-rigward ta' aġġustament tat-tnaqqis tal-VAT, jekk id-Direttiva 77/388 għandhiex tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi tali aġġustament tat-tnaqqis imwettaq fir-rigward ta' oġġetti jew ta' servizzi li jaqgħu taħt l-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva, wara l-modifika, li seħħet matul il-perijodu ta' aġġustament ikkunsidrat, tal-kriterju ta' tqassim tal-VAT użat għall-kalkolu ta' dan it-tnaqqis. Hija kienet staqsiet ukoll jekk il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li ma tistabbilixxix espressament aġġustament, fis-sens tal-Artikolu 20 tad-Direttiva 77/388, tat-taxxa tal-input imħallsa wara l-modifika tal-kriterju ta' tqassim tal-VAT użat għall-kalkolu ta' ċertu tnaqqis, u lanqas ma tipprevedi sistema tranżitorja.

Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li d-Direttiva 77/388 teżiġi li jsir l-aġġustament tat-tnaqqis ta' VAT imwettaq skont oġġetti jew servizzi li jaqgħu taħt l-Artikolu 17(5) ta' din id-direttiva, wara l-adozzjoni, li seħħet matul il-perijodu ta' aġġustament ikkunsidrat, ta' kriterju ta' tqassim ta' din it-

[31] Ara, għall-kuntest fattwali, il-Parti V ta' din in-nota, intitolata "Modalitajiet tal-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis".
[32] Ara, għall-kuntest fattwali, il-Parti III ta' din in-nota, intitolata "Proporzjon ta' tnaqqis".

taxxa użat għall-kalkolu ta' dan it-tnaqqis li jidderoga mill-metodu ta' determinazzjoni tad-dritt ta' tnaqqis previst mill-istess direttiva. Fil-fatt, it-tnaqqis inizjalment imwettaq għandu jiġi aġġustat meta modifiki tal-elementi meħuda inkunsiderazzjoni għad-determinazzjoni tal-ammont ta' dan it-tnaqqis iseħħu wara d-dikjarazzjoni li tkun tat lok għat-tnaqqis. Issa, il-kriterju ta' tqassim u, għaldaqstant, il-metodu ta' kalkolu tal-ammont tat-tnaqqis applikat jikkostitwixxu elementi meħuda inkunsiderazzjoni għad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis.

Il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat ukoll li l-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leġiżlazzjoni nazzjonali li ma tistabbilixxix espressament aġġustament, fis-sens tal-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva, kif emendata bid-Direttiva 95/7, tat-taxxa tal-input imħallsa, wara l-modifika tal-kriterju ta' tqassim tat-taxxa fuq il-valur miżjud użat għall-kalkolu ta' ċertu tnaqqis, u lanqas ma tipprevedi sistema tranżitorja minkejja li t-tqassim tat-taxxa tal-input imħallsa mwettaq mill-persuna taxxabbli skont il-kriterju ta' tqassim applikabbli qabel din il-modifika jkun ġie rrikonoxxut ġeneralment bħala raġonevoli mill-qorti suprema.

Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, minn dan isegwi li l-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi ma jistgħux jiġu interpretati fis-sens li, sabiex aġġustament tad-dritt ta' tnaqqis ikun jista' jiġi impost fil-każ ta' modifika tal-metodu ta' kalkolu ta' dan id-dritt, in-natura obbligatorja ta' dan l-aġġustament għandha tkun ġiet espressament imfakkra mil-leġiżlazzjoni nazzjonali li permezz tagħha tkun saret din il-modifika. Fid-dawl ta' dan, f'sitwazzjonijiet partikolari, fejn l-imsemmija prinċipji jeżiġu dan, l-introduzzjoni ta' tali sistema adattata għaċ-ċirkustanzi tista' tapplika. Għalhekk, leġiżlatur nazzjonali jista' jikser l-imsemmija prinċipji meta jadotta, b'mod mhux mistenni u imprevedibbli, liġi ġdida li tħassar dritt li sa dak iż-żmien kienu jibbenefikaw minnu l-persuni taxxabbli, mingħajr ma jħalli lil dawn tal-aħħar iż-żmien neċessarju sabiex jadattaw ruħhom, u dan minkejja li l-għan li kellu jintlaħaq ma kienx jeżiġi dan. B'mod partikolari dan japplika meta l-persuni taxxabbli għandhom ikollhom żmien ta' adattament meta t-tħassir tad-dritt li sa dak iż-żmien kienu jibbenefikaw minnu jobbligahom iwettqu aġġustamenti ekonomiċi importanti.

Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li modifika tal-metodu ta' kalkolu għandha bħala effett mhux li trażżan id-dritt ta' tnaqqis li għandhom il-persuni taxxabbli, iżda li tadatta l-portata tiegħu. Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li tali modifika ma timplikax, bħala prinċipju, waħedha, li l-persuni taxxabbli jwettqu aġġustamenti ekonomiċi importanti u, għaldaqstant, żmien ta' adattament ma jidhirx li jkun strettament neċessarju.

VII. Rimbors

Id-dritt, għal persuna taxxabbli stabbilita fi Stat Membru, li tikseb rimbors tal-VAT imħallsa fi Stat Membru ieħor, kif irregolat mid-Direttiva 2008/9/KE [33], huwa analogu għad-dritt, stabbilit favur tagħha mid-Direttiva 2006/112, li tnaqqas it-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud fl-Istat Membru

[33] Direttiva tal-Kunsill 2008/9/KE tat-12 ta' Frar 2008 li tistabbilixxi regoli dettaljati għar-rifużjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, prevista fid-Direttiva 2006/112/KE, għal persuni taxxabbli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rifużjoni iżda stabbiliti fi Stat Membru ieħor (ĠU 2008, L 44, p. 23).

tagħha. Skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu l-VAT li jkkollhom iħallsu l-VAT dovuta jew imħallsa għall-oġġetti mixtrija jew is-servizzi riċevuti minnhom fl-input, jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni.

[Sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382)]

F'din il-kawża, l-amministrazzjoni fiskali nazzjonali kienet irrifjutat ir-rimbors tal-VAT imħallsa mill-konvenuta fil-kawża matul l-1999. It-talba għal rimbors kienet tressqet fis-27 ta' Lulju 2000. L-amministrazzjoni fiskali kienet motivat ir-rifjut tagħha bit-tardività tat-talba li kellha titressaq sa mhux iktar tard mit-30 ta' Ġunju 2000.

Il-qorti tar-rinviju kienet staqsiet lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk it-terminu, previst mid-Direttiva 79/1072 għat-tressiq ta' talbiet ta' rimbors tal-VAT min-naħa tal-persuni taxxabbli mhux stabbiliti fil-pajjiż, jikkostitwixxix terminu ta' dekadenza.

Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li t-terminu previst mill-aħħar sentenza tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 7(1) tad-Direttiva 79/1072 ma għandux jinftiehem bħala terminu ta' natura indikativa, jiġifieri terminu li ma huwiex previst taħt piena ta' dekadenza. Fil-fatt, fid-dawl kemm tal-formulazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni inkwistjoni kif ukoll tal-għan tad-Direttiva 79/1072, jiġifieri li jintemmu d-"diskrepanzi bejn l-arranġamenti fis-seħħ preżentament fi Stati Membri, li f'ċerti każijiet joħolqu nuqqas fin-negozju u tagħwiġ fil-kompetizzjoni", il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li t-terminu ta' sitt xhur previst mid-direttiva, għat-tressiq ta' talba ta' rimbors tal-VAT, għandu jitqies li huwa terminu taħt piena ta' dekadenza.

[Sentenza tal-25 ta' Ottubru 2012, Daimler u Widex (C-318/11 u C-319/11, EU:C:2012:666)]

It-talbiet għal deċiżjoni preliminari tressqu fil-kuntest ta' żewġ kawżi bejn impriża stabbilita fil-Ġermanja, u impriża stabbilita fid-Danimarka u l-iSkatteverket, (l-Amministrazzjoni Fiskali Svediża), dwar il-legalità ta' deċiżjonijiet tagħha li bihom ċaħdet it-talbiet tagħhom għar-rimbors tal-VAT imħallsa fl-Isvezja fl-okkażjoni tax-xiri ta' merkanzija jew ta' servizzi. L-amministrazzjoni fiskali kienet iddeċidiet li ma tagħtix ir-rimbors mitlub minħabba li l-imsemmija impriżi kellhom stabbiliment fiss fl-Isvezja. L-impriża, li s-sede tal-attività ekonomika tagħha kienet stabbilita fil-Ġermanja, kienet tittestja vetturi f'kundizzjonijiet tax-xitwa f'faċilitajiet tal-ittestjar li jinsabu fl-Isvezja, fejn kellha sussidjarja miżmuma 100 % li tipprovdilha l-lokalitajiet, iċ-ċirkuwiti tal-ittestjar u servizzi anċillari tat-testijiet. L-imsemmija impriża, fil-kuntest tat-testijiet tal-karozzi, kienet għamlet xi akkwisti. Din l-impriża li s-sede tal-attività ekonomika tagħha kienet tinsab fid-Danimarka, kellha dipartiment ta' riċerka fl-Isvezja. Hija kienet ukoll għamlet xi xiri ta' oġġetti u servizzi għall-bżonnijiet tax-xogħlijiet ta' riċerka mwettqa f'dan id-dipartiment. Ebda waħda miż-żewġ impriżi ma kienet wettqet tranżazzjonijiet taxxabbli fl-input fl-Isvezja permezz tas-servizzi ta' testijiet tekniċi u ta' riċerka tagħhom.

F'dan il-kuntest, il-qorti tar-rinviju kienet staqsiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod partikolari, jekk persuna taxxabbli għall-VAT stabbilita fi Stat Membru u li twettaq fi Stat Membru ieħor biss testijiet tekniċi jew xogħlijiet ta' riċerka, bl-esklużjoni ta' tranżazzjonijiet taxxabbli, tistax titqies li

jkollha, f'dan l-Istat Membru l-ieħor, "stabbiliment [fiss] li minnu jkunu magħmula transazzjonijiet tan-negozju" fis-sens tal-Artikolu 1 tat-Tmien Direttiva u tal-Artikolu 3(a) tad-Direttiva 2008/9.

Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet qabelxejn li l-kunċett ta' "stabbiliment [fiss] li minnu jkunu magħmula transazzjonijiet tan-negozju" jinkludi żewġ kundizzjonijiet kumulattivi, ibbażati, minn naħa, fuq l-eżistenza ta' "stabbiliment fiss" u, min-naħa oħra, it-twettiq, minn dan, ta' "tranżazzjonijiet". Għall-finijiet tal-esklużjoni ta' dritt għal rimbors, kellu jiġi kkonstatat it-twettiq effettiv ta' tranżazzjonijiet taxxabbli mill-istabbiliment fiss fl-Istat ta' preżentazzjoni tat-talba għal rimbors, u mhux sempliċi kapaċità tal-imsemmi stabbiliment li jwettaq tali tranżazzjonijiet.

Sussegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li, fil-kawżi prinċipali, ma kienx ikkontestat li l-impriżi kkonċernati ma kinux iwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli tal-output fl-Istat Membru tat-talbiet għal rimbors permezz tas-servizzi tagħhom ta' testijiet tekniċi u ta' riċerka. F'tali ċirkustanzi, dritt għal rimbors tal-VAT imħallsa għandu għalhekk jiġi rrikonoxxut, mingħajr ma jkun hemm lok li jiġi eżaminat, barra minn hekk, jekk l-impriżi inkwistjoni jkollhomx effettivament, "stabbiliment fiss" peress illi ż-żewġ kundizzjonijiet li jikkostitwixxu l-kriterju ta' "stabbiliment [fiss] li minnu jkunu magħmula transazzjonijiet tan-negozju" huma kumulattivi. Din l-interpretazzjoni ma titqegħedx f'dubju minħabba l-fatt li l-persuna taxxabbli jkollha, fl-Istat Membru tat-talba tagħha għal rimbors, sussidjarja miżmuma 100 % li tkun kważi esklużivament intiża li tipprovdilha diversi servizzi marbuta mat-testijiet tekniċi mwettqa. Fil-fatt, tali sussidjarja hija persuna ġuridika taxxabbli b'mod awtonomu.

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

F'din il-kawża, matul l-2004 u l-2010, kumpannija stabbilita fil-Ġermanja u żewġ kumpanniji stabbiliti fis-Slovakkja (iktar 'il quddiem, il-"kumpanniji Hella"), taw lil Volkswagen AG, kumpannija stabbilita fil-Ġermanja, forom għall-manifattura ta' fanali għal vetturi bil-mutur. F'din l-okkażjoni, il-kumpanniji Hella stabbilixxew fatturi mingħajr il-VAT, peress li qiesu li din ma kinitx każ ta' provvista ta' oġġetti, iżda ta' "kumpens finanzjarju", eżenti mill-VAT. Matul l-2010, il-kumpanniji Hella kienu kkonstataw li l-mod kif ipproċedew ma kienx konformi mad-dritt Slovakk. Huma kienu sussegwentement stabbilixxew fatturi li jindikaw il-VAT dovuta minn Volkswagen AG għall-kunsinni tal-oġġetti inkwistjoni, ippreżentaw dikjarazzjonijiet fiskali addizzjonali għall-perijodu kollu ta' bejn l-2004 u l-2010 u ħallsu l-VAT lill-baġit tal-Istat. Fl-1 ta' Lulju 2011, Volkswagen AG bagħtet lill-Amministrazzjoni Fiskali Slovakka talba għal rimbors tal-VAT applikata għal tali provvisti.

L-amministrazzjoni fiskali laqgħet parzjalment din it-talba, billi ordnat ir-rimbors tal-VAT li tikkorrispondi għal kunsinni ta' oġġetti mwettqa matul l-2007 u l-2010. Min-naħa l-oħra, hija ċaħditha inkwantu kienet tirrigwarda l-perijodu bejn l-2004 u l-2006, minħabba l-iskadenza tat-terminu ta' dekadenza ta' ħames snin previst mid-dritt Slovakk. Hija qieset, f'dan ir-rigward, li d-dritt għar-rimbors tal-VAT kien beda fid-data tal-kunsinna tal-oġġetti. Il-qorti tar-rinviju staqsiet lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk id-dritt tal-Unjoni għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi l-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprovdi li, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali fejn il-VAT ġiet iffatturata lill-persuna taxxabbli u mħallsa minnha diversi snin wara l-kunsinna tal-oġġetti inkwistjoni, il-benefiċċju tad-dritt għar-rimbors tal-VAT kien ġie rrifjutat, għar-raġuni li t-terminu ta' dekadenza previst mill-imsemmija leġiżlazzjoni għall-eżerċizzju ta' dan id-dritt kien beda jiddekorri mid-data tal-kunsinna u skada qabel ma tressqet it-talba għar-rimbors.

Il-Qorti tal-Ġustizzja qabelxejn fakkret li d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT huwa suġġett għall-osservanza ta' rekwiżiti jew kundizzjonijiet kemm sostantivi kif ukoll proċedurali. Għalkemm id-dritt ta' tnaqqis tal-VAT jitnissel fid-data li fiha t-taxxa ssir dovuta, l-eżerċizzju tal-imsemmi dritt huwa bħala prinċipju possibbli biss mill-mument meta l-persuna suġġetta għat-taxxa jkollha fil-pussess tagħha fattura. Persuna taxxabbli tista' tiġi awtorizzata li teżerċita t-tnaqqis tal-VAT anki jekk ma tkunx eżerċitat id-dritt tagħha matul il-perijodu li fih dan id-dritt jitnissel, suġġett, madankollu, għall-osservanza tal-kundizzjonijiet u tal-modalitajiet stabbiliti mil-leġiżlazzjonijiet nazzjonali.

Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li, fiċ-ċirkustanzi tal-każ, Volkswagen AG kienet fl-impossibbiltà oġġettiva li teżerċita d-dritt tagħha għal rimbors qabel din ir-regolarizzazzjoni tal-VAT peress li Hella ma pprovdietx qabel fatturi u lanqas kienet taf li l-VAT kienet dovuta u li Volkswagen AG setgħet għalhekk titlob li tinħeles mill-piż tal-VAT. Għalhekk, peress li Volkswagen AG ma wrietx nuqqas ta' diliġenza, u fin-nuqqas ta' abbuż jew ta' kollużjoni frawdolenti mal-kumpanniji Hella, terminu ta' dekadenza li beda jiddekorri mid-data tal-kunsinna ta' oġġetti u li kien, għal ċerti perijodi, skada qabel din ir-regolarizzazzjoni ma setax jiġi validament invokat kontra d-dritt għar-rimbors tal-VAT.

Madankollu, il-possibbiltà li jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis tal-VAT mingħajr limitu fiż-żmien tmur skont il-Qorti tal-Ġustizzja kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali. It-terminu japplika bl-istess mod għad-drittijiet simili fil-qasam fiskali bbażati fuq id-dritt intern u għal dawk ibbażati fuq id-dritt tal-Unjoni ma jistax jirrendi impossibbli jew eċċessivament diffiċli fil-prattika l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT. Barra minn hekk, l-Istati Membri jistgħu jipprevedu obbligi oħra li huma jqisu meħtieġa sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi, iżda dawn il-miżuri ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li jkun neċessarju sabiex jintlaħqu tali għanijiet u dawn ma jistgħux, għaldaqstant, jintużaw b'mod tali li huma jippreġudikaw b'mod sistematiku n-newtralità tal-VAT.

* * *

Is-sentenzi li jinsabu f'din in-nota huma elenkati fir-Repertorju tal-ġurisprudenza taħt il-partijiet xxx.