



Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
Ippreżentati fid-19 ta' Diċembru 2013¹

Kawża C-107/13

„FIRIN“ OOD

vs

**Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri
Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

[talba għal decizjoni preliminari mressqa mill-Administrativen sad Veliko Tarnovo (il-Bulgarija)]

“Leġislazzjoni fiskali — Taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 2006/112/KE — Tnaqqis tat-taxxa tal-input — Aġġustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq pagamenti akkont fil-każ ta' ineżekuzzjoni tal-provvista”

I – Introduzzjoni

1. Għal darba ohra, il-qrati Bulgari qieghdin jagħmlu domandi lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar ir-rifjut tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-kuntest ta' allegat frodi tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”). Dan il-każ huwa partikolari għaliex it-tnaqqis tat-taxxa tal-input ġie invokat abbażi ta' pagament akkont, minkejja li tali pagament ma ġie segwit b'ebda prestazzjoni.
2. Il-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma indirizzatx il-kuncett tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input f'tali ċirkustanzi. Għaldaqstant, f'dan il-każ għandha tittiehed inkunsiderazzjoni mhux biss il-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input f'każ ta' frodi tal-VAT, liema frodi huwa kultant diffiċli li jiġi identifikat, iżda għandha wkoll tingħata risposta għat-talba għal interpretazzjoni li sa issa għadha ma ġietx indirizzata u li hija ta' interess ġenerali għad-dritt dwar il-VAT.

¹ — Lingwa originali: il-Ġermaniż.

II – Il-kuntest ġuridiku

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

3. Id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input huwa rregolat mill-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud² (iktar 'il quddiem, id-“Direttiva dwar il-VAT”):

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

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

4. Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT, ikun hemm lok għad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input “meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta”. Skont l-Artikolu 63, it-taxxa ssir dovuta meta “tiġi imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti”. Madankollu, l-Artikolu 65 jipprovdi din ir-regola speċjali:

“Meta hlas jrid isir akkont qabel ma l-merkanzija jew is-servizzi jiġu pprovduti, il-VAT għandha tiġi imposta meta jiġi riċevut il-hlas u fuq l-ammont riċevut.”

5. Id-Direttiva dwar il-VAT tipprevedi l-aġġustament tal-impożizzjoni tat-taxxa u tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input f'każijiet partikolari. L-aġġustament tal-impożizzjoni tat-taxxa huwa stabbilit fl-Artikolu 90(1):

“Fil-każ ta' kancellazzjoni, każda jew nuqqas ta' pagament totali jew parzjali, jew fejn il-prezz hu mnaqqas wara li l-provvista tkun saret, l-ammont taxxabli għandu jiġi ridott għaldaqstant skond kondizzjonijiet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri.”

6. Skont l-Artikolu 184 tad-Direttiva dwar il-VAT “[i]t-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun oġġha jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabli kienet intitolata”. L-Artikolu 185 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

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

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

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

7. Barra minn hekk, id-Direttiva dwar il-VAT tistabbilixxi regoli dwar “Persuni responsabbli għall-hlas tal-VAT lill-awtoritajiet tat-taxxa” fl-Artikolu 192a *et seq.* Skont ir-regola bażika stabbilita fl-Artikolu 193, kull persuna taxxabli “li tkun qed twettaq forniment taxxabli ta' merkanzija jew servizzi [...]” hija responsabbli għall-hlas tal-VAT.

2 — ĠU L 347, p. 1.

8. F'dan il-kuntest, il-premessa 44 tad-Direttiva dwar il-VAT tipprovdi:

“L-Istati Membri għandhom ikunu jistgħu jipprovdu li persuna oħra għajr dik soġġetta li tħallas il-VAT għandha tinzamm responsabbli in solidum għall-ħlas tagħha.”

9. Għaldaqstant, l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi wkoll:

“Fis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 193 sa 200 u l-Artikoli 202, 203 u 204, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu illi persuna li mhix il-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT għandha tkun responsabbli in solidum għall-ħlas tal-VAT.”

B – *Id-dritt nazzjonali*

10. Skont l-Artikolu 177 tal-Liġi Bulgara dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) persuna rreġistrata li hija d-destinatarja ta' prestazzjoni taxxabli għandha tkun responsabbli għat-taxxa mhux imħallsa dovuta minn persuna oħra rreġistrata sa fejn tkun invokat id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input direttament jew indirettament marbuta mal-VAT dovuta iżda mhux imħallsa.

III – Il-proċedura fil-kawża prinċipali u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

11. Il-kawża prinċipali tikkonċerna avviż ta' rettifika tat-taxxa, li permezz tiegħu r-rikorrenti Firin OOD (iktar 'il quddiem “Firin”) giet irrifjutata d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input minn fattura maħruġa minn Agra Plani EOOD (iktar 'il quddiem “Agra Plani”).

12. Fl-2010, dawn iż-żewġ partijiet ikkonkludew kuntratt ta' bejgħ bejniethom relatat ma' 10 000 tunnellata ta' qamħ, minkejja li, skont id-dritt Bulgaru, Agra Plani ma kinitx awtorizzata tikkummerċjalizza fis-suq taċ-ċereali. Agra Plani kellha tikkunsinna l-qamħ sa mhux iktar tard mill-31 ta' Diċembru 2012, u Firin kellha tħallas il-prezz tal-bejgħ, li kien jammonta għal BGN 3.6 miljun (madwar EUR 1.8 miljun), minn qabel. Wara li Firin hallset is-somma ta' BGN 4.17 miljun lil Agra Plani, hija invokat id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input.

13. Din is-somma giet immedjatament ittrasferita minn Agra Plani lill-kumpannija York Skay EOOD, allegatament bħala self, liema kumpannija ttrasferixxiet, fl-istess jum, is-somma ta' BGN 3.6 miljun lil Firin, allegatament bħala kontribuzzjoni tal-kapital. L-azzjonisti ta' Firin kienu York Skay EOOD kif ukoll persuna fiżika, li min-naħa tagħha kienet ukoll l-unika azzjonista ta' Agra Plani.

14. Wara li Agra Plani la kienet hallset il-VAT dovuta fir-rigward tal-kuntratt ta' bejgħ u lanqas ma kkunsinnat il-qamħ, u barra minn hekk, kienet giet awtomatikament eskluża mir-reġistru tat-taxxa f'April 2011, l-awtoritajiet fiskali Bulgari talbu lil Firin tħallas lura t-taxxa tal-input li kienet tirriżulta mill-kuntratt tal-bejgħ. Tali awtoritajiet huma tal-fehma li d-dritt għal tnaqqis inizjali minn pagament akkont ma japplikax jekk il-prestazzjoni miftiehma ma tkunx giet ipprovduta. Barra minn hekk, huma jsostnu li l-kuntratt inkwistjoni kien tranzazzjoni fittizja ta' moviment tal-kapital, u għalhekk Firin kienet taf li, abbażi tal-kuntratt ta' bejgħ, ma kinitx ser tithallas il-VAT dovuta.

15. L-Administrativen sad Veliko Tarnovo, li quddiemha tressqet il-kawża dwar ir-rifjut għad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input, iddeċidiet li tagħmel dawn id-domandi lill-Qorti tal-Ġustizzja abbażi tal-Artikolu 267 TFUE:

“1. F'kazijiet bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn [il-VAT] marbuta mal-ħlas ta' pagament akkont għal kunsinna futura ta' merkanzija, identifikata b'mod ċar, tnaqqset b'mod immedjat u effettiv, huwa meħtieġ li l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet, ikkunsidrati flimkien,

tal-Artikolu 168(a) u tal-Artikoli 65, 90(1) u 185(1) tad-Direttiva [dwar il-VAT], tiġġustifika l-konklużjoni li d-dritt għal tnaqqis ma għandux jingħata fid-data li fiha jiġi eżerċitat, fid-dawl tan-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-prestazzjoni prinċipali, minhabba raġunijiet oġġettivi u/jew suġġettivi, inkonformità mal-kundizzjonijiet tal-kunsinna?

2. Minn din l-interpretazzjoni u fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jirriżulta li, f'tali sitwazzjoni, il-possibbiltà oġġettiva għall-fornitur li jirregolarizza l-VAT u/jew il-valur taxxabbli ffatturati skont il-fattura bis-saħħa tal-leġiżlazzjoni nazzjonali hija importanti (jew le) f'din is-sitwazzjoni, u x'impatt jista' jkollha tali regolarizzazzjoni fuq ir-rifjut li jingħata t-tnaqqis inizjali?
3. L-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 205, ikkunsidrati flimkien mal-Artikoli 168(a) u 193, u fid-dawl ukoll tal-premessa 44, tad-Direttiva 2006/112, tawtorizza lill-Istati Membri jirrifjutaw tnaqqis tal-VAT fil-konfront tad-destinatarju ta' kunsinna billi jinwokaw biss kriterji introdotti minnhom stess fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom, kriterji li permezz tagħhom jiġi impost obbligu fuq persuna taxxabbli li ma tkunx il-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT, u dan fl-għarfien li, f'tali każ, ir-riżultat fiskali finali jkun differenti minn dak li jirriżulta mill-osservanza stretta tar-regoli stabbiliti mill-Istat Membru?
4. Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għat-tielet domanda, l-implementazzjoni tal-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112 tippermetti leġiżlazzjoni nazzjonali bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tistabbilixxi responsabbiltà *in solidum* għall-ħlas tal-VAT billi tuża prezunzjonijiet li l-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tagħhom ma humiex fatti oġġettivi li jistgħu jiġu ddeterminati direttament iżda huma kunċetti legali tad-dritt ċivili li t-tilwim dwarhom jiġi riżolt skont modalitajiet proċedurali oħrajn, u din il-leġiżlazzjoni hija kompatibbli mal-prinċipji ta' effettività u ta' proporzjonalità?"

16. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, l-awtoritajiet fiskali Bulgari, ir-Repubblika tal-Estonja, ir-Repubblika Taljana u l-Kummissjoni pprezentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

IV – Evalwazzjoni legali

17. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi l-erba' domandi tagħha fir-rigward ta' żewġ oqsma differenti rregolati mid-Direttiva tal-VAT. Minn naħa, l-ewwel qasam, li hemm riferiment għalih fl-ewwel, fit-tieni u fit-tielet domanda, jikkonċerna r-rifjut tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input, b'mod partikolari skont ir-rekwiziti stabbiliti fl-Artikolu 167 *et seq* u fl-Artikolu 184 *et seq* tad-Direttiva tal-VAT. Min-naħa l-oħra, ir-raba' domanda u parti mit-tielet domanda jikkonċernaw ir-responsabbiltà *in solidum* tal-persuna taxxabbli għall-ħlas tat-taxxa ta' persuna oħra skont l-Artikolu 205 tad-Direttiva tal-VAT.

18. Għandu jiġi enfasizzat li l-kunċett ta' rifjut tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input huwa sostanzjalment differenti minn dak tar-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa ta' persuna oħra. Fil-fatt, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input u r-responsabbiltà tat-taxxa huma suġġetti għal regoli u dispożizzjonijiet differenti tad-Direttiva tal-VAT.

19. Fid-digriet tar-rinviju tagħha, il-qorti nazzjonali stess sostniet li l-awtoritajiet fiskali Bulgari ma kkonstatawx ir-responsabbiltà *in solidum* ta' Firin għat-taxxa dovuta minn Agra Plani, iżda sempliċement irrifjutawha d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tirrifjuta l-interpretazzjoni mitluba fil-każ li tali interpretazzjoni ma tkunx manifestament relatata mas-suġġett tal-kawża prinċipali³. F'dan ir-rigward, id-domandi magħmula huma inammissibbli inkwantu jikkonċernaw ir-responsabbiltà *in solidum* ta' persuna taxxabbli

3 — Sentenza tal-11 ta' April 2013, Della Rocca (C-290/12, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

għall-ħlas ta' taxxa dovuta minn persuna taxxabbli oħra peress li r-rilevanza ta' dawn id-domandi għall-proċedura fil-kawża prinċipali ma tirriżultax mid-digriet tar-rinviju. Konsegwentement, la għandha tingħata risposta għar-raba' domanda u lanqas għat-tielet domanda, sa fejn din tal-aħħar tirreferi wkoll għall-interpretazzjoni tal-Artikolu 205 tad-Direttiva tal-VAT.

20. Fir-rigward tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, permezz tal-ewwel, tat-tieni u tat-tielet domanda, jekk dan id-dritt għandux jiġi rrifjutat fil-każ ta' pagament akkont li jkun sar abbażi tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT meta l-prestazzjoni ma tkunx ġiet eżegwita (ara iktar 'il quddiem taħt is-sezzjoni B) u jekk huwiex importanti li l-fornitur jibqa' responsabbli għall-ħlas tal-VAT fir-rigward tan-nuqqas ta' eżekuzzjoni tal-prestazzjoni (ara iktar 'il quddiem taħt is-sezzjoni C). Sabiex nipprovdni lill-qorti nazzjonali b'risposta rilevanti⁴, ser nindirizza l-ewwel nett il-kwistjoni dwar f'liema ċirkustanzi għandu jkun hemm dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input f'każ ta' pagament akkont (ara iktar 'il quddiem taħt is-sezzjoni A)

A – Id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-każ ta' pagament akkont

21. Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT, ikun hemm lok għad-dritt għal tnaqqis meta t-taxxa li għandha titnaqqas issir eżiġibbli. Id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input inkwistjoni fil-kawża prinċipali, invokat minn Firin fir-rigward tal-kuntratt ta' bejgħ konkluz ma' Agra Plani, huwa bbażat fuq il-premessa li l-impożizzjoni tat-taxxa fuq Agra Plani min-naħa tal-awtoritajiet fiskali kienet saret eżiġibbli. Skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT, it-taxxa ssir eżiġibbli biss meta tiġi kkunsinnata l-merkanzija, liema kunsinna iżda ma twettqitx minn Agra Plani.

22. Madankollu, fil-każ ta' ħlas ta' pagament akkont fir-rigward ta' tranżazzjoni taxxabbli, ikun hemm dritt għall-impożizzjoni tat-taxxa skont l-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT, kif ukoll dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input hekk kif jiġi eżegwit il-pagament akkont mill-persuna taxxabbli. Ma huwiex neċessarju li tali pagament ikun limitat għal parti mill-korrispettiv, iżda huwa wkoll possibbli li jsir għall-korrispettiv fl-intier tiegħu, bħal f'dan il-każ⁵. Madankollu, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-applikazzjoni tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT teħtieġ barra minn hekk li l-informazzjoni kollha rilevanti dwar l-avveniment li jagħti lok għall-ħlas tat-taxxa, jiġifieri l-kunsinna futura jew il-provvista futura ta' servizz, tkun diġà magħrufa u għalhekk, b'mod partikolari, meta jsir il-pagament akkont għandhom ikunu ġew identifikati minn qabel il-prodotti jew is-servizzi inkwistjoni⁶.

23. Il-motivazzjoni tar-rinviju għal deċiżjoni preliminari hija bbażata fuq il-fatt li, indipendentement minn tranżazzjonijiet ta' ħlas sussegwenti, il-korrispettiv tal-fornitur Agra Plani kien effettivament disponibbli u għalhekk kien hemm pagament akkont fis-sens tal-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT. Barra minn hekk, l-ewwel domanda tassumi li l-kundizzjonijiet dwar iċ-ċertezza tal-prestazzjoni li jirriżultaw mill-ġurisprudenza huma ssodisfatti f'dan il-każ. Il-qorti tar-rinviju tisset il-konkluzjoni li Firin hija fil-prinċipju intitolata għad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input.

24. Madankollu, il-qorti tar-rinviju għandha tiegħu inkunsiderazzjoni l-fatt li l-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT ma japplikax jekk it-twettiq tal-prestazzjoni jkun incert meta jsir il-ħlas tal-pagament akkont.

4 — Dwar din il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ara s-sentenzi tal-20 ta' Marzu 1986, Tissier (35/85, Ġabra p. 1207, punt 9), u tat-30 ta' Mejju 2013, Worten (C-342/12, punt 30).

5 — Sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2012, Orfey (C-549/11, punt 37), u tas-7 ta' Marzu 2013, Efir (C-19/12, punt 39).

6 — Sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C-419/02, Ġabra p. I-1685, punt 48); tas-16 ta' Diċembru 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, Ġabra p. I-13179, punt 31); tat-3 ta' Mejju 2012, Lebara (C-520/10, punt 26); tad-19 ta' Diċembru 2012, Orfey (C-549/11, punt 28), u tas-7 ta' Marzu 2013, Efir (C-19/12, punt 32).

25. Għaldaqstant, f'kawża partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja ċaħdet l-applikabbiltà ta' din id-dispożizzjoni għar-raġuni b'mod partikolari li f'dak il-każ ix-xerrej seta' f'kull waqt ixolji l-kuntratt unilaterament⁷. Għaldaqstant, minhabba tali possibbiltà ta' xoljiment tal-kuntratt, il-prestazzjoni taxxabli futura ma kinitx ċerta.

26. Barra minn hekk, skont ġurisprudenza stabbilita, l-Artikolu 65 għandu jiġi interpretat b'mod strett bħala deroga mir-regola ġenerali tal-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT⁸. Skont l-Artikolu 62(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, avveniment li jagħti lok għal h̄las għandu l-ewwel nett jissodisfa l-kundizzjonijiet legali meħtieġa għall-impożizzjoni tat-taxxa mill-awtoritajiet fiskali. Minn dan isegwi li t-taxxa tista' ssir eżiġibbli fl-istess waqt li jseħh l-avveniment li jagħti lok għall-h̄las, jew wara, iżda ġeneralment mhux qabel⁹. Madankollu, fid-dawl tal-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, l-avveniment li jagħti lok għal h̄las li huwa rilevanti għall-kawża inezami jseħh biss meta titwettag il-provvista ta' merkanzija. Sa fejn huwa biss fil-każ ta' pagament akkont li l-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti li t-taxxa tkun diġà eżiġibbli qabel ma jseħh l-avveniment li jagħti lok għal h̄las u għalhekk qabel ma timmaterjalizza ruħha r-raġuni għat-tassazzjoni, għandu jiġi mistenni li, taht kundizzjonijiet normali, il-prestazzjoni taxxabli ser tiġi pprovduta wkoll. Fil-każ ta' dubji speċifiċi f'dan ir-rigward, l-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT ma japplikax.

27. Tali dubji jistgħu jiġu kkonstatati fil-kawża prinċipali.

28. Dan japplika fir-rigward tal-fatt li fid-digriet tar-rinviju, il-qorti nazzjonali tiddekrivi l-kuntratt tal-bejgħ bħala parzjalment "fittizzju". Għalhekk, huwa probabbli li mill-bidu ma kien hemm ebda intenzjoni serja li ssir il-kunsinna tal-qamh̄.

29. Min-naħa l-oħra, f'dan il-kuntest għandu jittiehed inkunsiderazzjoni wkoll il-fatt li Agra Plani ma kinitx legalment awtorizzata tikkunsinna qamh̄ u għalhekk il-kuntratt tal-bejgħ huwa probabbilment null. Huwa minnu li l-prinċipju ta' newtralità fiskali jipprojbixxi li ssir distinzjoni ġenerali bejn tranżazzjonijiet legali u dawk illegali¹⁰. Madankollu, projbizzjoni stabbilita mil-liġi fir-rigward tal-prestazzjoni tista' tqajjem dubju, fil-mument meta jsir il-pagament akkont, dwar jekk tali prestazzjoni tkunx effettivament ser titwettag.

30. Peress li dawn iż-żewġ fatturi jikkoncernaw il-fatti jew l-interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali, dawn għandhom jiġu kkjarifikati mill-qorti tar-rinviju fil-kawża prinċipali. Sa fejn l-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT ma huwiex applikabbli f'dan il-każ peress li meta sar il-pagament akkont kien hemm dubji speċifiċi rigward it-twettiq sussegwenti tal-prestazzjoni, ma hemmx lok għal dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-każ ta' pagament akkont fis-sens tal-Artikolu 167 ikkunsidrat flimkien mal-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu, għall-finijiet tar-risposta għad-domandi preliminari, ser nassumi iktar 'il quddiem li tali dritt jeżisti fir-rigward ta' Firin.

B – Rifjut tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-każ tal-ineżekuzzjoni tal-prestazzjoni

31. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-każ ta' pagament akkont, li jagħti lok għall-applikazzjoni tal-Artikolu 65 tad-Direttiva tal-VAT, japplikax wkoll meta l-prestazzjoni taxxabli ma tkunx twettqet sussegwentement.

7 — Ara s-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C-419/02, Ġabra p. I-1685, punt 51).

8 — Sentenzi tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C-419/02, Ġabra p. I-1685, punt 45), u tad-19 ta' Dicembru 2012, Orfey (C-549/11, punt 32).

9 — Sentenza tal-21 ta' Frar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C-419/02, Ġabra p. I-1685, punt 46).

10 — Ara s-sentenzi tal-11 ta' Ġunju 1998, Fischer (C-283/95, Ġabra p. I-3369, punt 22), u tas-7 ta' Marzu 2013, GfBk (C-275/11, punt 32).

32. F'dan il-kuntest, il-partijiet sostnew li, skont ġurisprudenza stabbilita, id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input għandu jiġi miċhud jekk jiġi stabbilit, abbażi ta' provi oġġettivi, li dan id-dritt ikun qieghed jiġi invokat bi frodi jew b'abbuż. Dan ikun il-każ meta l-persuna taxxabbli nfisha tkun responsabbli għall-frodi jew jekk kienet taf jew kien imissha tkun taf li pparteċipat fi tranzazzjoni li tinvolvi l-evazzjoni tal-VAT¹¹.

33. Madankollu, il-kwistjoni dwar jekk id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input għandux jiġi rrifjutat minhabba frodi tqajjem logikament il-kwistjoni preliminari dwar jekk skont id-dispożizzjonijiet generali — u għaldaqstant indipendentement mill-frodi identifikat f'każ partikolari — tali dritt jeżistix. Għalhekk, f'dan il-każ, għandu qabelxejn jiġi kkjarifikat jekk id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input skont l-Artikolu 184 *et seq* għandux jiġi aġġustat fil-każ li, wara li jkun sar pagament akkont skont l-Artikolu 65, il-prestazzjoni effettivament ma titwettaqx sussegwentement.

34. Skont l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input għandu jiġi aġġustat b'mod partikolari meta l-fatturi li jittiehdu inkunsiderazzjoni fid-determinazzjoni tal-ammont li għandu jitnaqqas jinbidlu wara li tkun giet sottomessa d-dikjarazzjoni tat-taxxa. Kif diġà sostnejt fid-dettall fil-kuntest tal-Kawża TETS Haskovo, il-kwistjoni hawnhekk hija, fost oħrajn, dwar jekk l-aspettattivi dwar id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input effettivament immaterjalizzawx iktar tard¹².

35. Fost il-fatturi li għandhom jittiehdu inkunsiderazzjoni fil-każ inkwistjoni waqt id-determinazzjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, fir-rigward ta' pagament akkont fis-sens tal-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT — hemm inkluz, kif diġà ġie sostnut¹³ — dak tal-aspettattiva li, f'kundizzjonijiet normali, il-prestazzjoni taxxabbli ser titwettaq. Għandu jiġi rrilevat li tali aspettattiva ma tkunx iktar possibbli meta jkun hemm probabbiltà kbira li l-prestazzjoni taxxabbli ma tkunx ser titwettaq, u għalhekk ikun hemm bidliet fil-fatturi rilevanti għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input. Għaldaqstant, fil-każ fejn jista' jitqies li t-twettiq tal-prestazzjoni probabbilment mhux ser isehh, fil-prinċipju, skont l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input jista' jiġi aġġustat. Dan għandu jiġi kkjarifikat mill-qorti tar-rinviju fil-kawża prinċipali.

36. L-eċċezzjoni stabbilita fl-Artikolu 185(2) tad-Direttiva dwar il-VAT ma tipprekludix l-aġġustament tat-taxxa. F'tali artikolu hemm riferiment għal diversi każijiet fejn ma għandux ikun hemm aġġustament tat-taxxa. Madankollu, tali artikolu ma jirreferix għall-ineżekuzzjoni ta' prestazzjoni wara li jkun sar pagament akkont.

37. Għaldaqstant, ir-risposta li għandha tingħata għall-ewwel domanda preliminari għandha tkun li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input f'każ ta' pagament akkont, li jagħti lok għall-applikazzjoni tal-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT, għandu jiġi aġġustat jekk il-prestazzjoni taxxabbli ma ssehhx sussegwentement.

C – *Rabta mal-aġġustament tar-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa*

38. Permezz tat-tieni u tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi wkoll jekk, fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali f'dan il-każ, l-aġġustament tat-taxxa jiddependix mill-possibbiltà oġġettiva li jsir aġġustament tar-responsabbiltà tat-taxxa korrispondenti. Fil-fatt, jekk ir-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa ma tiġix aġġustata, minkejja li jiġi aġġustat it-tnaqqis tat-taxxa tal-input, l-awtoritajiet fiskali jistgħu jirċievu ammont ikbar minn dak li kien ikun normalment il-każ.

11 — Ara s-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, Evita-K (C-78/12, punt 39 *et seq* u l-ġurisprudenza ċċitata).

12 — Ara l-konklużjonijiet tal-14 ta' Ġunju 2012, TETS Haskovo (C-234/11, punti 25 sa 28).

13 — Ara iktar 'il fuq, punti 24 *et seq*.

39. Il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma huwiex biss l-espressjoni speċifika tal-prinċipju ta' ugwaljanza fid-dritt tal-VAT, iżda jimplika wkoll li, permezz tal-mekkanizmu tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, kull negozjant jinheles mir-responsabbiltà tiegħu għall-ħlas tal-VAT dovuta jew imħallsa abbażi tal-attività ekonomika tiegħu¹⁴. Ir-responsabbiltà fuq il-persuna taxxabli, li tmur kontra s-sistema, hija possibbli f'din is-sitwazzjoni sa fejn il-kumpanija fornitur Agra Plani tista' tintalab tħallas il-VAT, filwaqt li l-kontraenti tagħha Firin fil-fatt wettqet pagament akkont, iżda għandu jiġi aġġustat it-tnaqqis tat-taxxa tal-input.

40. F'dan ir-rigward, għandu jifakkar li, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni, l-obbligu ta' ħlas tal-VAT huwa bbażat fuq żewġ motivi.

41. L-ewwel nett, kif sostnew korrettament il-partijiet fil-kawża prinċipali, il-fornitur huwa responsabbli għall-ħlas tal-VAT skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, kif indikata minnu fil-fattura. Skont ġurisprudenza stabbilita, din ir-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa tista' madankollu tiġi aġġustata mill-fornitur taht ċertu kundizzjonijiet¹⁵, peress li l-aġġustament ma jistax jiġi eskluż minhabba l-fatt li l-fornitur ma jkunx iżjed irreġistrat bħala taxxabli fil-mument tal-aġġustament¹⁶. Madankollu, sa fejn dan ma jkunx il-każ, il-VAT tibqa' dovuta, filwaqt li kif intwera iktar 'il fuq, fil-prinċipju, it-tnaqqis korrispondenti għandu jiġi aġġustat.

42. Għaldaqstant, fis-sentenzi *Stroy trans* u *LVK*, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà stabbilixxiet li negozjanti li jippartecipaw fi tranzazzjonijiet ma għandhomx neċessarjament jiġu ttrattati bl-istess mod, fil-każ li l-emettenti tal-fattura ma tkunx aġġustat il-fattura. Skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-emettenti tal-fattura huwa responsabbli għall-ħlas tal-VAT li hemm riferiment għaliha fil-fattura anki meta t-tranzazzjoni ma tkunx twettqet, iżda f'tali każ, id-destinatarju tal-fattura ma jkollu ebda dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input¹⁷.

43. It-tieni nett, f'dan il-każ, il-fornitur huwa madankollu responsabbli għall-ħlas tal-VAT ukoll skont l-Artikolu 193 flimkien mal-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT, fid-dawl tal-pagament akkont. Fil-prinċipju, din it-taxxa tista' tiġi rrinunzjata skont l-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT permezz tat-tnaqqis tal-bażi taxxabli. Madankollu, ma huwiex ċar jekk dan huwiex possibbli mingħajr il-ħlas lura tal-pagament akkont. F'dan ir-rigward, is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-Kawża *Freemans* tista' tinftiehem fis-sens li¹⁸, b'mod ġenerali, tnaqqis tal-bażi taxxabli jeżiġi li l-pagament akkont li jithallas lill-persuna taxxabli effettivament jithallas lura¹⁹. Fil-każ li l-fornitur ma jhallasx lura l-pagament akkont, ir-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa tista' — kuntrarjament għall-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT — ma tkunx aġġustata, anki jekk it-tnaqqis tat-taxxa jista' jiġi aġġustat simultanjament.

44. F'dan ir-rigward, għandhom jiġu kkunsidrati żewġ aspetti.

14 — Ara s-sentenza tal-15 ta' Novembru 2012, *Zimmermann* (C-174/11, punti 46 sa 48 u l-ġurisprudenza ċċitata).

15 — Ara s-sentenza tal-11 ta' April 2013, "*Rusedespred*" (C-138/12, punti 25 sa 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

16 — Ara s-sentenza tal-11 ta' April 2013, "*Rusedespred*" (C-138/12, punti 25 sa 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

17 — Sentenzi tal-31 ta' Jannar 2013, *Stroy trans* (C-642/11, punti 41 *et seq*) u tal-31 ta' Jannar 2013, *LVK* (C-643/11, punti 46 *et seq*).

18 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-Bundesfinanzhof, tat-2 ta' Settembru 2010, V R 34/09, punt 17 li tirreferi għas-sentenza tal-Bundesfinanzhof tat-18 ta' Settembru 2008, V R 56/06, punt 43 *et seq*.

19 — Ara s-sentenza tad-29 ta' Mejju 2001, *Freemans* (C-86/99, Ġabra p. I-4167, punt 35).

45. Minn naħa, għandu jiġi rrilevat li, skont il-ġurisprudenza, b'mod ġenerali ma jistax jitqies kontestabbli l-fatt li jkun hemm responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa anki fil-każ fejn id-dritt korrispondenti għal tnaqqis tat-taxxa tal-input ma jkunx jista' jiġi invokat. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet, *inter alia*, fis-sentenza Petroma Transports, li l-impożizzjoni tat-taxxa ma hijiex dipendenti mill-fatt li d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input ikun effettivament eżercitat. Għaldaqstant, il-VAT tista' tiġi imposta fuq tranzazzjonijiet anki fil-każ fejn id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input korrispondenti ma jkunx jista' jiġi invokat minħabba żbalji formali fil-fattura²⁰.

46. Min-naħa l-oħra, tqum madankollu l-kwistjoni dwar jekk l-aġġustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, b'mod partikolari fil-każ ta' pagament akkont, jeżiġix il-ħlas lura tal-pagament akkont. Minn naħa, dan jissodisfa r-rekwiżiti tal-aġġustament tal-bażi taxxabli u għalhekk tal-aġġustament tar-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa. Min-naħa l-oħra, fil-każ ta' inezekuzzjoni tal-prestazzjoni min-naħa tal-fornitur tagħha, il-persuna li għandha dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input ma għarrabx telf ekwiparabbli għall-parti taxxabli tal-ħlas tal-pagament akkont.

47. Indipendentement minn jekk ir-rekwiżiti stabbiliti fis-sentenza Freemans japplikawx ukoll fil-każ ta' ħlas ta' pagament akkont, ir-rekwiżiti għall-aġġustament tal-bażi taxxabli skont l-Artikolu 90 u r-rekwiżiti tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input skont l-Artikolu 184 *et seq* tad-Direttiva dwar il-VAT huma madankollu differenti. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret fis-sentenza Freemans li, skont ġurisprudenza stabbilita, il-valur taxxabli definittiv huwa magħmul mill-korrispettiv effettivament irċevut²¹. Madankollu, prinċipju ekwivalenti, li jipprovi li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input hija marbuta mat-twettiq effettiv tal-prestazzjoni, ma japplikax għad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input. Dan jirriżulta b'mod evidenti mill-fatt li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jeskludi fil-prinċipju l-aġġustament tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas shiħ jew parzjali. F'dan il-każ, il-persuna taxxabli żżomm id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input, minkejja li tali persuna lanqas tkun għadha ħallset.

48. Barra minn hekk, skont il-prinċipju ta' newtralità fiskali, fil-każ ta' ħlas ta' pagament akkont, ma huwiex neċessarju li jiġi aġġustat id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input sa fejn il-pagament akkont ma jkunx tħallas lura. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat li huwa kompatibbli mal-prinċipju ta' newtralità fiskali l-fatt li d-destinatarju ta' prestazzjoni jista' jressaq azzjoni ċivili għal rimbors kontra l-fornitur sempliċement sabiex jiżgura l-interessi finanzjarji tiegħu²².

49. Għandu jitfakkar li s-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża Reemtsma Cigarettenfabriken, fejn il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu rrikonoxxiet, fir-rigward tad-destinatarju tal-prestazzjoni, dritt dirett għar-restituzzjoni tal-ammonti mħallsa indebitament bħala VAT lill-awtoritajiet fiskali fil-każ fejn il-kontraenti ma jkunx jista' jwettaq il-prestazzjoni, ma tistax tiġi pparagunata mas-sitwazzjoni inkwistjoni, fejn l-awtoritajiet fiskali ma rċevew ebda VAT. F'dan ir-rigward, ir-Repubblika Taljana ġustament sostniet li r-rifjut tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input flimkien man-nuqqas ta' ħlas tat-taxxa dovuta sempliċement għandu l-effett, fil-kawża inkwistjoni, li jiġi evitat li l-awtoritajiet fiskali jgarrbu telf, u mhux li jiġi evitat il-ġbir illegali tal-VAT. Il-fatt li, fil-każ inkwistjoni, it-telf jiġġarrab, *a contrario*, mid-destinatarju eventwali tal-prestazzjoni, liema destinatarju probabbilment ma rkuprax il-pagament akkont tiegħu, huwa dovut għaċ-ċirkustanza li d-destinatarju stess għażel il-kontraenti tiegħu u li kien xjentement assumu r-riskju marbut ma' pagament akkont.

50. Għaldaqstant, bħala konklużjoni, ir-risposta għat-tieni u għat-tielet domanda tal-qorti tar-rinviju għandha tkun li l-aġġustament tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input la jiddependi mill-aġġustament tar-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa korrispondenti u lanqas mill-ħlas lura tal-pagament akkont.

20 — Ara s-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, Petroma Transports *et* (C-271/12, punti 41 sa 43).

21 — Ara s-sentenza tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Ġabra p. I-2425, punt 39).

22 — Ara s-sentenza tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Ġabra p. I-2425, punt 39).

V – Konkluzjoni

51. Fid-dawl ta' dak li ntqal nipproponi li r-risposti tal-Administrativen sad Veliko Tarnovo għad-domandi magħmula jkunu kif ġej:

1. L-aspettattiva li, taħt kundizzjonijiet normali, il-prestazzjoni taxxabbli tkun ser titwettaq, tikkostitwixxi rekwizit għall-impożizzjoni tat-taxxa skont l-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT.
2. Skont l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-każ ta' pagament akkont fis-sens tal-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jigi aġġustat jekk il-prestazzjoni taxxabbli ma tkunx seħħet sussegwentement. L-aġġustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input la jiddependi mill-aġġustament tar-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa korrispondenti u lanqas mill-ħlas lura tal-pagament akkont.