Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SAUGMANDSGAARD ØE
ippreżentati fit-12 ta’ Ottubru 2017[1]

Kawża C-396/16

T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme d.o.o. (sedaj v stečaju)
vs
Republika Slovenija

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Vrhovno sodišče (qorti suprema, is-Slovenja)]

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Direttiva 2006/112/KE – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Artikolu 184 – Aġġustament tat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa – Artikolu 185(1) – Tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw it-tnaqqis – Artikolu 185(2) – Tranżazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa – Omologazzjoni, b’digriet li sar *res judicata*, ta’ arranġament ġuridiku – Artikolu 90 u t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) – Newtralità fiskali – Ġbir tal-VAT kollha dovuta fit-territorju – Obbligu ta’ koerenza fl-implementazzjoni tas-sistemi ta’ aġġustament ta’ taxxa u ta’ tnaqqis fil-każ ta’ nuqqas ta’ ħlas tal-prezz”

I. Introduzzjoni

1. Il-Vrhovno sodišče (qorti suprema, is-Slovenja) adixxiet lill-Qorti tal-Ġustizzja b’diversi domandi preliminari dwar l-interpretazzjoni tal-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (iktar ’il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”)[2].

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ kawża bejn T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme d.o.o. (sedaj v stečaju) (iktar ’il quddiem “T-2”) u r-Republika Slovenija, irrappreżentata mill-Ministrstvo za finance (il-Ministeru għall-Finanzi, is-Slovenja) dwar l-aġġustament ta’ tnaqqis tal-VAT relatat ma’ akkwisti ta’ oġġetti jew ta’ servizzi li għalihom T-2 ibbenefikat minn arranġament ġuridiku.

3. Wara l-omologazzjoni, b’digriet li sar *res judicata*, ta’ dan l-arranġament ġuridiku, l-ammont dovut minn T-2 lill-fornituri tagħha minħabba tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT tnaqqas b’56 %. Il-Ministeru għall-Finanzi kkalkola li T-2 kellha taġġusta t-tnaqqis tal-VAT b’mod proporzjonali għat-tnaqqis li hija kienet ibbenefikat minnu, jiġifieri sa 56 % tal-VAT li kienet tnaqqset fil-bidu fuq il-fatturi kkonċernati. T-2 ikkontestat din l-interpretazzjoni.

1 Lingwa oriġinali: il-Franċiż.
2 ĠU 2006, L 347, p. 1.

4. Huwa f'dan il-kuntest li l-qorti tar-rinviju għamlet tliet domandi preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex tiddetermina jekk, fir-rigward tat-transpożizzjoni tal-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva tal-VAT fid-dritt nazzjonali, l-amministrazzjoni fiskali tistax titlob li jonqos it-tnaqqis tal-VAT li sar minn persuna taxxabbli insolventi u li bbenefikat minn tnaqqis tal-obbligi tagħha fir-rigward tal-kredituri tagħha fil-kuntest ta' proċedura ta' arranġament ġuridiku.

5. Essenzjalment, jien se nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tagħti risposta fis-sens li l-amministrazzjoni fiskali tista', f'kawża bħalma hija l-kawża prinċipali, titlob li jonqos it-tnaqqis tal-VAT magħmul minn persuna taxxabbli insolventi li d-djun tagħha kienu s-suġġett ta' deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku jekk u sa fejn din id-deċiżjoni twassal għal tnaqqis tal-valur taxxabbli għall-VAT.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

6. L-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

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

7. L-Artikolu 90 ta' din id-direttiva jippreskrivi:

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

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

8. Skont l-Artikolu 168(a) tal-imsemmija direttiva, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq it-tranżazzjonijiet intaxxati tagħha, li tnaqqas mill-ammont tat-taxxa li għandha tħallas l-ammont tal-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' oġġetti jew servizzi, li twettqu minn persuna taxxabli oħra, sakemm dawn jintużaw għall-iskopijiet ta' dawn it-tranżazzjonijiet.

9. L-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT huwa fformulat kif ġej:

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

10. L-Artikolu 185 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"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."

11. Skont l-Artikolu 186 tal-imsemmija direttiva, l-Istati Membri għandhom jistabbilixxu r-regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-Artikoli 184 u 185 ta' din l-istess direttiva.

B. Id-dritt Sloven

12. L-Artikolu 39(3) u (4) taż-Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, Nru 13/11 (liġi dwar il-VAT, iktar 'il quddiem iż-"ZDDV-1") jippreskrivi:

"3. Persuna taxxabbli tista' taġġusta (tnaqqas) ukoll l-ammont tal-VAT iddikjarata jekk, abbażi ta' deċiżjoni ġudizzjarja li saret *res judicata* dwar proċedura ta' falliment magħluqa jew proċedura ta' arranġament ġuridiku kkompletata b'suċċess, din ma tiġix irrimborsata jew ma tiġix irrimborsata kompletament. Bl-istess mod, il-persuna taxxabbli li tirċievi deċiżjoni ġudizzjarja li saret *res judicata* ta' sospensjoni tal-proċedura, jew xi konferma oħra minn fejn jirriżulta li fi proċedura ta' eżekuzzjoni forzata magħluqa, ma ġietx irrimborsata jew ma ġietx irrimborsata kompletament minħabba li d-debitur tneħħa mir-reġistru tal-kumpanniji jew reġistri jew dokumenti rilevanti. Jekk il-persuna taxxabbli wara tirċievi ħlas jew ħlas parzjali b'rabta mal-kunsinna ta' oġġetti jew għall-provvista ta' servizzi li għaliha hija tkun invokat korrezzjoni tal-valur taxxabbli skont dan il-paragrafu, hija għandha tiddikjara l-VAT fuq l-ammont riċevut.

4. Indipendentement mill-paragrafu preċedenti, il-persuna taxxabbli tista' taġġusta (tnaqqas) l-ammont tal-VAT iddikjarata u mhux imħallsa fuq id-debiti kollha rikonoxxuti li tkun iddikjarat fil-proċedura ta' arranġament ġuridiku jew ta' falliment."

13. Skont l-Artikolu 63(1) taż-ZDDV-1, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata li tnaqqas mill-VAT, li hija obbligata tħallas, il-VAT li għandha tħallas jew li ħallset mal-akkwist ta' oġġetti jew ta' servizzi, jekk din tkun użat li dawn tal-aħħar jew ser tagħmel użu minnhom għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha.

14. L-Artikolu 68 taż-ZDDV-1, bit-titolu "Aġġustament tat-tnaqqis tal-VAT", huwa fformulat kif ġej:

"1. Persuna taxxabbli għandha taġġusta t-tnaqqis applikat inizjalment jekk dan ikun iktar jew inqas minn dak li l-persuna taxxabbli kellha dritt tapplika.

2. Persuna taxxabbli għandha twettaq aġġustament fejn, wara li jsir it-tnaqqis tal-VAT, isir xi tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas, bħal fil-każ ta' xirjiet ikkanċellati jew fil-każ ta' kisba ta' roħs fil-prezzijiet.

3. Bħala deroga mill-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu, il-persuna taxxabbli ma għandhiex taġġusta t-tnaqqis applikat inizjalment fil-każ ta' distruzzjoni jew telf li ġie ppruvat kif imiss, u fil-każ ta' oġġetti riżervati għall-iskop ta' għoti ta' rigali ta' valur żgħir jew tal-għoti ta' kampjuni, kif speċifikat fl-Artikolu 7 ta' din il-liġi."

15. Skont l-Artikolu 214(1), taż-Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (liġi dwar it-tranżazzjonijiet finanzjarji, il-proċeduri ta' insolvenza u l-likwidazzjoni forzata, Uradni list RS, Nru 126/07, iktar 'il quddiem iż-"ZFPPIPP"), id-deċiżjoni ta' omologazzjoni, b'digriet li sar *res judicata*, tal-arranġament ġuridiku tneħħi d-dritt tal-kredituri li jitolbu ħlas fil-kuntest ta' proċedura ġudizzjarja jew ta' xi proċedura oħra mwettqa quddiem l-awtorità pubblika kompetenti, jiġifieri l-ħlas:

– tal-ammont ta' debitu ordinarju skont l-Artikolu 212(4) ta' din il-liġi, għal parti ogħla minn dik stabbilita fil-proċedura ta' arranġament ġuridiku omologat u qabel l-iskadenza tat-terminu tal-ħlas stabbiliti fil-proċedura tal-arranġament ġuridiku omologat, u

– tal-interessi fuq l-ammont tad-debiti b'rata ogħla minn dik stabbilita fil-proċedura ta' arranġament ġuridiku omologat.

16. L-Artikolu 214(2), taż-ZFPPIPP jippreskrivi li d-dħul fis-seħħ ta' *res judicata* tad-deċiżjoni ta' omologazzjoni tal-proċedura ta' arranġament ġuridiku tħassar id-dritt tal-kreditur li jitlob il-ħlas, fil-kuntest ta' proċedura ġudizzjarja jew xi proċedura oħra li titwettaq mill-awtorità pubblika kompetenti, tal-ammont totali tad-debiti subordinati, fi ħdan is-sens tal-Artikolu 212(4) ta' din il-liġi.

17. Skont il-formulazzjoni tal-Artikolu 214(3), taż-ZFPPIPP, jekk id-debitur b'mod volontarju jħallas id-debiti tiegħu b'ammont ogħla minn dak stabbilit fil-paragrafi 1 jew 2 ta' dan l-artikolu, huwa ma huwiex intitolat li jitlob ir-rimbors tiegħu skont id-dispożizzjonijiet relatati mal-arrikkiment indebitu.

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

18. T-2 hija kumpannija stabbilita f'Ljubljana (is-Slovenja) li l-attività tagħha tikkonsisti fil-provvista ta' servizzi u ta' tagħmir ta' komunikazzjoni elettronika. Din kienet falluta fid-data tad-deċiżjoni tar-rinviju, fil-5 ta' Lulju 2016.

19. T-2 kienet suġġetta għal proċedura ta' arranġament ġuridiku, jiġifieri proċedura speċjali maħsuba biex ittaffi l-obbligi tad-debitur insolventi. L-arranġament ġuridiku ġie omologat fir-rigward ta' T-2 fit-28 ta' Novembru 2011 permezz ta' deċiżjoni tal-Okrožno sodišče v Mariboru (qorti reġjonali ta' Maribor, is-Slovenja). Skont din id-deċiżjoni, T-2 kellha tħallas lill-kredituri tagħha ammont li jikkorrispondi għal 44 % tad-djun tagħha, mingħajr interessi, f'terminu ta' disa' snin mid-data li fiha d-deċiżjoni saret definittiva. Din id-deċiżjoni saret definittiva fl-24 ta' Frar 2012.

20. Fuq talba tal-amministrazzjoni fiskali, T-2 ħejjiet lista ta' fatturi li hija ma kinitx ħallset lill-fornituri tagħha, li jaqgħu taħt il-kundizzjonijiet tal-arranġament ġuridiku u li abbażi tagħhom hija kienet naqqset il-VAT bħala taxxa tal-input. Fuq il-bażi ta' dawn id-dokumenti, l-amministrazzjoni fiskali kkunsidrat li T-2 kellha taġġusta t-tnaqqis tal-VAT tal-input sa ammont korrispondenti għat-tnaqqis tad-debiti mwettaq matul il-proċedura tal-arranġament ġuridiku, jiġifieri sa 56 % tal-VAT imnaqqsa fil-bidu.

21. Konsegwentement, fis-27 ta' Mejju 2013, l-amministrazzjoni fiskali adottat deċiżjoni li timponi li T-2 tħallas is-somma ta' EUR 7 362 080.27 f'VAT, ammont ikkalkolat fuq valur taxxabbli ta' EUR 36 810 401.35 suġġetta għal rata ta' 20 %.

22. T-2 ressqet ilment kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Ministeru għall-Finanzi bħala awtorità amministrattiva tat-tieni istanza. Il-Ministeru għall-Finanzi rrifjuta dan l-ilment bħala infondat permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Ottubru 2013.

23. T-2 ippreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem l-Upravno sodišče (qorti amministrattiva, is-Slovenja). Din irrifjutat ir-rikors bħala infondat permezz ta' sentenza tat-18 ta' Novembru 2014.

24. T-2 għalhekk ippreżentat rikors għal reviżjoni kontra din is-sentenza quddiem il-qorti tar-rinviju.

25. Il-qorti tar-rinviju tenfasizza li ż-ZDDV-1, u b'mod partikolari l-Artikolu 68 tagħha, ma tistipulax b'mod espliċitu li l-omologazzjoni, b'digriet li sar *res judicata*, tal-arranġament ġuridiku tikkostitwixxi ċirkustanza li timponi li l-persuna taxxabbli taġġusta l-VAT tal-input li kienet naqqset.

26. Madankollu, din il-qorti tqis li l-omologazzjoni ta' arranġament ġuridiku tista' tikkostitwixxi "tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas" fis-sens tal-Artikolu 68(2) taż-ZDDV-1. Hija ssostni, f'dan ir-rigward, li l-ammont tat-tnaqqis jiddependi, skont l-Artikolu 63(1) taż-ZDDV-1, mill-ammont tal-VAT li l-persuna taxxabbli għandha tħallas lill-fornitur li jkun ħarġilha l-fattura.

27. Madankollu, dejjem skont l-imsemmija qorti, l-omologazzjoni, b'digriet li sar *res judicata*, ta' arranġament ġuridiku għandha effett fuq l-obbligi tal-persuna taxxabbli, u dan jinkludi l-obbligu tagħha li tħallas il-VAT lill-fornitur. Skont iż-ZFPPIPP, fil-fatt, l-obbligi tad-debitur insolventi jinżammu, imma l-kreditur ma jistax jikseb eżekuzzjoni forzata matul il-perijodu tal-validità tal-arranġament ġuridiku. Tali arranġament ġuridiku ċertament jista' jiġi annullat bl-applikazzjoni tal-Artikolu 219 taż-ZFPPIPP jekk jirriżulta, *a posteriori*, li d-debitur insolventi jista' jħallas id-debiti tiegħu lill-kredituri. Minkejja dan, il-qorti tar-rinviju tqis li, minn perspettiva ekonomika, l-omologazzjoni tal-arranġament ġuridiku timplika li d-debitur insolventi qatt ma huwa ser jissodisfa bis-sħiħ l-obbligi eżistenti tiegħu u qatt ma huwa ser ikun mistenni li jissodisfahom, b'tali mod li din l-omologazzjoni ma twassalx biss għan-nuqqas ta' ħlas iżda wkoll għat-tnaqqis tad-debiti kkonċernati.

28. Il-qorti tinnota li hija tista' tqis, f'dan ir-rigward, l-Artikolu 39 taż-ZDDV-1, li jimplementa l-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT u jsemmi b'mod espliċitu l-proċedura ta' arranġament ġuridiku fir-rigward tad-destinatarju tal-fattura bħala raġuni għall-aġġustament tal-VAT dovuta minn min ikun ħareġ il-fattura.

29. Din il-qorti tqis li l-omologazzjoni ta' arranġament ġuridiku tista' tirriżulta wkoll mill-kunċett ta' "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" imsemmija fl-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT. Din tenfasizza madankollu li l-Artikolu 68(3) taż-ZDDV-1 ma jipprevedix b'mod espliċitu t-"transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" u li dan in-nuqqas kien suġġett għal interpretazzjonijiet opposti min-naħa ta' T-2 u tal-Ministeru għall-Finanzi. Id-domanda f'dan ir-rigward hija dwar jekk il-possibbiltà offruta lill-Istati Membri fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva tistax tiġi implementata bil-mod stabbilit fl-Artikolu 68 taż-ZDDV-1.

30. Il-qorti msemmija tixtieq tkun taf ukoll jekk iċ-ċirkustanzi elenkati fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT (tranżazzjonijiet mhux imħallsa, distruzzjoni, telf, serq, offerta ta' rigali jew ta' kampjuni) jaqgħux taħt il-kunċett ta' "tibdil fil-fatturi" fis-sens tal-Artikolu 185(1) ta' din id-direttiva, jew jekk dawn humiex ċirkustanzi awtonomi. L-interpretazzjoni tal-Artikolu 68 taż-ZDDV-1 tiddependi mir-risposta għal din id-domanda. Fil-fatt, huwa biss fl-ipoteżi fejn in-nuqqas ta' ħlas ikun jaqa' taħt il-kunċett ta' "tibdil fil-fatturi" li ż-ZDDV-1 jirrikjedi aġġustament tat-tnaqqis f'dan ix-xenarju.

31. Huwa f'dan il-kuntest li l-Vrhovno sodišče (qorti suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) It-tnaqqis tal-obbligi abbażi tal-omologazzjoni, b'digriet li sar *res judicata*, tal-arranġament ġuridiku msemmi fil-proċedura prinċipali għandu jitqies li huwa tibdil fil-fatturi użati għad-determinazzjoni tal-ammont tal-input VAT li għandu jitnaqqas, fis-sens tal-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT jew inkella bħala sitwazzjoni differenti, fejn it-tnaqqis huwa ogħla jew inqas minn dak li kienet intitolata għalih il-persuna taxxabbli, fis-sens tal-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT?

2) It-tnaqqis tal-obbligi abbażi tal-omologazzjoni, b'digriet li sar *res judicata*, tal-arranġament ġuridiku msemmi fil-proċedura prinċipali għandu jitqies li huwa nuqqas ta' ħlas parzjali [ta' tranżazzjoni], fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT?

3) Fid-dawl tar-rekwiżiti ta' ċarezza u ta' ċertezza tas-sitwazzjonijiet ġuridiċi imposti mil-leġiżlatur tal-Unjoni u mid-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 186 tad-Direttiva tal-VAT, sabiex Stat Membru jeżiġi aġġustament tat-tnaqqis fil-każ ta' nuqqas totali jew parzjali ta' ħlas, kif jippermetti t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-direttiva, għandu dan l-Istat Membru jipprevedi speċifikament, fil-leġiżlazzjoni nazzjonali, il-każijiet ta' nuqqas ta' ħlas jew saħansitra jinkludi fiha l-arranġament ġuridiku omologat li sar *res judicata* (jekk dan jaqa' taħt il-kunċett ta' nuqqas ta' ħlas)?"

IV. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

32. It-talba għal deċiżjoni preliminari, tal-5 ta' Lulju 2016, waslet fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-15 ta' Lulju 2016.

33. T-2, il-Gvern Sloven u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

34. Fi tmiem il-fażi bil-miktub tal-proċedura, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li kellha informazzjoni biżżejjed sabiex tkun tista' tiddeċiedi mingħajr ma ssir seduta għas-sottomissjonijiet orali, konformement mal-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja.

V. Analiżi

35. Id-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju għandhom l-għan li jiddeterminaw jekk, fir-rigward tat-transpożizzjoni tal-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva tal-VAT fid-dritt nazzjonali, l-amministrazzjoni fiskali tistax titlob li jonqos it-tnaqqis tal-VAT magħmul minn persuna taxxabbli li tkun ibbenefikat minn tnaqqis tal-obbligi tagħha fil-konfront tal-kredituri tagħha fil-kuntest ta' proċedura ta' arranġament ġuridiku.

36. Qabel ma nibda l-eżami tad-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, l-ewwel nett nixtieq infakkar fil-qosor il-karatteristiċi tas-sistema ta' aġġustament stabbilita mill-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva tal-VAT (Taqsima A).

37. Jien ser nittratta mbagħad it-tliet domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju. Essenzjalment, ser nirrispondi għal dawn id-domandi fis-sens li l-amministrazzjoni fiskali tista', f'kawża bħall-kawża prinċipali, li titlob li jonqos it-tnaqqis tal-VAT magħmul minn persuna taxxabbli insolventi li d-dejn tagħha kien suġġett għal deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku jekk u sa fejn din id-deċiżjoni twassal għal tnaqqis tal-valur taxxabbli fl-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu l-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT (Taqsimiet B sa D).

38. Fl-aħħar nett, jien ser nuri r-raġunijiet għaliex inqis li ma huwiex possibbli, għal-leġiżlatur nazzjonali, li jistabbilixxi inkonsistenza bejn l-aġġustament tal-ħlas tat-taxxa (l-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT) u l-aġġustament tat-tnaqqis (l-Artikolu 185 tad-Direttiva tal-VAT) fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas tal-prezz. Din il-preċiżjoni ser tippermetti li tiġi kkonfermata r-risposta li qed nipproponi li tingħata għat-tielet domanda magħmula (Taqsima E).

A. Fuq is-sistema ta' aġġustament tat-tnaqqis stabbilita fl-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva tal-VAT

39. Infakkar li l-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, skont l-Artikolu 168(a), tad-Direttiva tal-VAT, li tnaqqas l-ammont tal-VAT dovuta jew imħallsa għall-oġġetti u s-servizzi pprovduti minn persuna taxxabbli oħra, sa fejn dawn jintużaw għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet intaxxati tagħha.

40. Il-Qorti tal-Ġustizzja f'dan ir-rigward tippreċiża li, skont l-istruttura tas-sistema stabbilita mid-Direttiva tal-VAT, it-taxxi tal-input imħallsa fuq l-oġġetti jew is-servizzi użati minn persuna taxxabbli għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet intaxxati tagħha jistgħu jitnaqqsu. It-tnaqqis tat-taxxi tal-input huwa marbut mal-ġbir tat-taxxa tal-output. Meta oġġetti jew servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli jintużaw għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet eżenti jew ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, la jkun hemm ġbir ta' taxxa tal-output u lanqas tnaqqis tat-taxxa tal-input. Għall-kuntrarju, fejn oġġetti jew servizzi jintużaw għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet intaxxati tal-output, tnaqqis tat-taxxa tal-input imposta fuqhom huwa neċessarju sabiex tiġi evitata t-taxxa doppja [3].

41. Madankollu, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li l-mekkaniżmu ta' aġġustament stabbilit fl-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva tal-VAT huwa parti integrali mis-sistema ta' tnaqqis tal-VAT stabbilita minn din id-direttiva. Dan il-mekkaniżmu huwa intiż li jżid il-preċiżjoni tat-tnaqqis b'mod li jiżgura n-newtralità tal-VAT, b'tali mod li t-tranżazzjonijiet imwettqa fil-fażi preċedenti jkomplu jagħtu lok għad-dritt għal tnaqqis biss sa fejn dawn iservu sabiex jipprovdu servizzi suġġetti għal tali taxxa. Għaldaqstant, dan il-mekkaniżmu għandu l-għan li jistabbilixxi relazzjoni mill-qrib u diretta bejn id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa u l-użu tal-oġġetti jew tas-servizzi kkonċernati għal tranżazzjonijiet sussegwenti ntaxxati tal-output [4].

42. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-opportunità li tenfasizza li l-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva tal-VAT jiddeterminaw il-kundizzjonijiet li fihom l-amministrazzjoni fiskali tista' titlob aġġustament min-naħa tal-persuna taxxabbli [5].

43. L-Artikolu 184 ta' din id-direttiva jistabbilixxi l-prinċipju fundamentali li bih it-tnaqqis inizjalment magħmul "jiġi" aġġustat meta jkun ogħla jew inqas minn dak li l-persuna taxxabbli kienet intitolata għalih. Fi kliem ieħor, dan l-artikolu jobbliga lill-Istati Membri jipprevedu aġġustament meta jirriżulta li l-ammont tal-VAT imnaqqas fil-bidu jkun ogħla jew inqas minn dak li l-persuna taxxabbli kienet intitolata li tnaqqas.

44. L-Artikolu 185(1) ta' din id-direttiva jippreċiża dan l-obbligu billi jistabbilixxi li 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 [6].

45. Skont il-ġurisprudenza, minn qari konġunt ta' dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet jirriżulta li, minn naħa, meta, minħabba l-modifika ta' wieħed mill-elementi inizjalment meħuda inkunsiderazzjoni għall-kalkolu tat-tnaqqis, jirriżulta li jkun neċessarju aġġustament, il-kalkolu tal-ammont ta' dan l-aġġustament għandu jwassal sabiex l-ammont tat-tnaqqis finalment imwettaq ikun jikkorrispondi

3 Sentenza tas-16 ta' Ġunju 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punt 24).

4 Sentenzi tal-4 ta' Ottubru 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punti 24 u 25); tal-10 ta' Ottubru 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punt 34); tat-13 ta' Marzu 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punt 50); tad-9 ta' Ġunju 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, punt 43) u tas-16 ta' Ġunju 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punt 28).

5 Sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punt 48).

6 Sentenza tas-16 ta' Ġunju 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punt 29).

għal dak li l-persuna taxxabbli kien ikollha dritt twettaq li kieku dik il-modifika kienet ġiet inizjalment meħuda inkunsiderazzjoni. Min-naħa l-oħra, il-kalkolu ta' dan l-ammont jimplika t-teħid inkunsiderazzjoni tal-istess elementi bħal dawk inizjalment meħuda inkunsiderazzjoni, bl-eċċezzjoni ta' dak li jkun ġie modifikat[7].

46. Madankollu, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi deroga għal dan l-obbligu ta' aġġustament. Skont il-formulazzjoni din id-dispożizzjoni, fil-fatt, "m'għandu jsir" l-ebda aġġustament fil-każ ta' tranżazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa jew fil-każ ta' distruzzjoni, telf jew serq li ġie ppruvat jew ikkonfermat kif imiss, jew fil-każ ta' oġġetti riżervati għall-iskop ta' għoti ta' rigali ta' valur żgħir jew tal-għoti ta' kampjuni, kif speċifikat fl-Artikolu 16 ta' din id-direttiva. Madankollu, fil-prinċipju, din id-dispożizzjoni tipprojbixxi lill-Istati Membri milli jistabbilixxu aġġustament ta' tnaqqis fl-ipoteżijiet imsemmija fiha.

47. Madankollu, għal din id-deroga, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT stess jistabbilixxi deroga billi jippreċiża li l-Istati Membri "jistgħu jeħtieġu" li jsir aġġustament fil-każ ta' tranżazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa u fil-każ ta' serq. Għalhekk din id-dispożizzjoni toffri l-possibbiltà lill-Istati Membri li jipprevedu aġġustament, u li b'hekk jerġgħu lura għas-sistema ġenerali stabbilita fl-Artikoli 184 u 185(1) ta' din id-direttiva, f'dak li għandu x'jaqsam ma' dawn iż-żewġ xenarji.

48. Id-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju għandhom l-għan, essenzjalment, li jistabbilixxu, l-ewwel nett, jekk it-tnaqqis tal-obbligi ta' persuna taxxabbli fil-kuntest ta' arranġament ġuridiku jaqax taħt l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT (sistema ġenerali); sussegwentement, jekk dan it-tnaqqis jistax jaqa' taħt l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva bħala "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" (deroga); u, fl-aħħar nett, jekk il-leġiżlazzjoni nazzjonali implementatx b'mod validu l-possibbiltà offruta fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva (deroga għad-deroga).

B. Fuq il-kunċett ta' "tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas" fis-sens tal-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT (l-ewwel domanda)

49. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk tnaqqis tal-obbligi ta' debitur insolventi li jsir fil-kuntest ta' proċedura ta' arranġament ġuridiku, kif inhu l-każ fil-kawża prinċipali, iwassalx għal "tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas" fis-sens tal-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT jew jekk dan għandux jitqies bħala sitwazzjoni differenti stabbilita fl-Artikolu 184 ta' din id-direttiva.

50. Infakkar li l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT jippreċiża l-prinċipju fundamentali stabbilit fl-Artikolu 184 ta' din id-direttiva, skont liema t-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata.

51. Fl-opinjoni tiegħi, ir-risposta għal din id-domanda ma tistax tiġi dedotta mis-sentenza tal-4 ta' Ottubru 2012, PIGI[8], imsemmija fl-osservazzjonijiet bil-miktub ippreżentati minn T-2. Ċertament, f'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li s-serq – xenarju stabbilit fl-Artikolu 185(2) tad-direttiva msemmija, bħan-nuqqas ta' ħlas tal-prezz– kien jikkostitwixxi "tibdil fil-fattur użat" fis-sens tal-Artikolu 185(1) tal-istess direttiva.

7 Sentenza tas-16 ta' Ġunju 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, punt 47).

8 C-550/11, EU:C:2012:614.

52. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja bbażat din il-konklużjoni fuq iċ-ċirkustanza li skontha s-serq jagħmel impossibbli l-użu tal-oġġetti kkonċernati għal tranżazzjonijiet intaxxati fi stadju sussegwenti [9]. Madankollu, b'differenza għas-serq, deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku ma tibdilx l-allokazzjoni tal-oġġetti inkwistjoni fi tranżazzjonijiet intaxxati fi stadju sussegwenti.

53. Min-naħa l-oħra, deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku tista' tibdel fattur ieħor użat biex jiġi ddeterminat l-ammont tat-tnaqqis li sar inizjalment [10], jiġifieri l-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni inkwistjoni.

54. Infakkar li l-ammont tat-tnaqqis li hija intitolata għalih persuna taxxabbli jikkorrispondi għall-ammont tat-"taxxa dovuta jew imħallsa" għall-oġġetti u s-servizzi pprovduti minn persuna taxxabbli oħra, skont l-Artikolu 168(a), tad-Direttiva tal-VAT. Għalhekk, kif enfasizzaw il-qorti tar-rinviju, il-Gvern Sloven u l-Kummissjoni, din id-direttiva tistabbilixxi rabta bejn it-*tassazzjoni* ta' tranżazzjoni partikolari, fejn huwa mifhum li l-ammont tal-VAT dovuta għandu jitħallas lill-amministrazzjoni fiskali mill-fornitur li jaġixxi bħala "kollettur" ta' din it-taxxa [11], u t-*tnaqqis* li huwa intitolat għalih ix-xerrej sabiex tkun żgurata n-newtralità tas-sistema tal-VAT.

55. Kif innotat il-qorti tar-rinviju, deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha l-effett li tippermetti li x-xerrej ma jħallasx lill-fornitur il-prezz miftiehem inizjalment [12]. Madankollu, kien dan il-prezz li serva bħala bażi biex jiġi ddeterminat l-ammont ta' *tassazzjoni* skont l-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT. Minħabba li l-ammont tat-*tnaqqis* jiddependi mill-ammont tat-"taxxa dovuta jew imħallsa" skont l-Artikolu 168(a), ta' din id-direttiva, il-prezz imsemmi serva indirettament bħala bażi għad-determinazzjoni tal-ammont tat-tnaqqis li x-xerrej huwa intitolat għalih.

56. Bil-għan li jiġu allinjati t-tassazzjoni u t-tnaqqis magħmula inizjalment fuq il-prezz effettivament imħallas mix-xerrej lill-fornitur, l-Artikoli 90, 184 u 185 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxu żewġ mekkaniżmi ta' aġġustament fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas tal-prezz miftiehem, l-ewwel wieħed huwa intiż għall-valur taxxabbli u t-tieni wieħed għat-tnaqqis. Dawn iż-żewġ mekkaniżmi ta' aġġustament bilfors li huma marbuta flimkien minħabba li, kif fakkart fil-punt 54 ta' dawn il-konklużjonijiet, l-ammont tat-tnaqqis jiddependi mill-ammont ta' tassazzjoni, u għalhekk, mill-valur taxxabbli [13].

57. Skont l-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva, fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali, jew fejn il-prezz huwa mnaqqas wara li t-tranżazzjoni tkun saret, il-valur taxxabbli għandu jiġi ridott b'mod xieraq skont il-kundizzjonijiet li jiġu stabbiliti mill-Istati Membri. Skont ġurisprudenza stabbilita sew, din id-dispożizzjoni tikkostitwixxi l-espressjoni ta' prinċipju fundamentali tal-imsemmija direttiva, li jipprovdi li l-valur taxxabbli għandu jkun ikkostitwit mill-korrispettiv realment miġbur u li l-korollarju tiegħu huwa li l-amministrazzjoni fiskali ma tistax tiġbor bħala VAT ammont li jkun superjuri għal dak miġbur mill-persuna taxxabbli [14].

9 Sentenza tal-4 ta' Ottubru 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punt 27).

10 Skont l-Artikoli 63 u 167 tad-Direttiva tal-VAT, il-VAT għandha tiġi imposta u d-dritt għal tnaqqis għandu jseħħ meta l-oġġetti jew is-servizzi jkunu pprovduti. Hekk kif spjegat l-Avukat Ġenerali Kokott, il-fornitur għandu l-obbligu li jħallas il-VAT meta sseħħ it-tranżazzjoni, u dan anki jekk dan ikun għadu ma tħallasx mix-xerrej. Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punti 1, 2 u 24). Id-dritt tat-tnaqqis tax-xerrej jibda fl-istess waqt, u dan indipendentement mill-ħlas tat-tranżazzjoni.

11 Sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

12 Ara l-punt 27 ta' dawn il-konklużjonijiet.

13 Ir-rabta bejn dawn iż-żewġ mekkaniżmi ta' aġġustament ġiet partikolarment innotata minn H. Stadie, *Umsatzsteuergesetz: Kommentar* (it-3 edizzjoni, Otto Schmidt, Köln, 2015, p. 1198): "Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach der Angabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Ein solcher Faktor i.S.d. Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ist vor allem die vom leistenden Unternehmer geschuldete Steuer, die nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL zu berichtigen ist" (traduzzjoni libera: "L-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT jippreskrivi li 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, pereżempju fejn ix-xirjiet huma kkanċellati jew huwa miksub roħs fil-prezzijiet. Tali fattur, fis-sens tal-Artikolu 168(a) ta' din id-direttiva, huwa qabel kollox it-taxxa dovuta mill-fornitur, li għandha tkun aġġustata fl-applikazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-direttiva msemmija.")

14 Sentenza tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

58. Madankollu, l-Artikolu 90(2) tad-direttiva msemmija jippermetti lill-Istati Membri li jidderogaw mill-paragrafu 1 fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-prezz. Għalkemm il-kundizzjonijiet għat-twettiq ta' din il-possibbiltà ma humiex is-suġġett tad-domandi magħmula f'din il-kawża [15], l-eżistenza ta' din il-possibbiltà ta' deroga timplika li l-effett tan-nuqqas ta' ħlas tal-prezz fuq il-valur taxxabbli għandu jiġi ddeterminat fuq il-bażi tad-dritt nazzjonali, li l-interpretazzjoni tiegħu taqa' taħt il-kompetenza tal-qorti nazzjonali.

59. Biex inkun iktar konkret, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, huwa l-kompitu tal-qorti tar-rinviju li tiddetermina jekk id-deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku kellhiex l-effett li twassal għal tnaqqis tal-valur taxxabbli b'applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu l-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT [16].

60. Jekk effettivament dan ikun il-każ, id-deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku jkollha l-effett li tibdel fattur użat biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas fis-sens tal-Artikolu 185(1) ta' din id-direttiva, jiġifieri l-valur taxxabbli.

61. Fil-fatt, it-tnaqqis tal-valur taxxabbli, b'applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu l-Artikolu 90 ta' din id-direttiva, għandu l-effett li jnaqqas l-ammont tat-taxxa tat-tranżazzjoni inkwistjoni. Madankollu, fir-rigward tar-rabta bejn it-tassazzjoni u t-tnaqqis stabbilit fl-Artikolu 168(a) tal-istess direttiva [17], it-tnaqqis tal-valur taxxabbli xorta waħda jwassal għal tnaqqis tal-ammont li għandu jitnaqqas.

62. Konsegwentement, id-deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku twassal għal "tibdil f'fattur użat" fis-sens tal-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT sa fejn il-valur taxxabbli jitnaqqas b'applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu l-Artikolu 90 ta' din id-direttiva.

63. Fil-fatt, fl-opinjoni tiegħi, l-uniku effett rilevanti ta' deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fir-rigward tad-dritt għal tnaqqis tal-persuna taxxabbli insolventi, jinsab fit-tnaqqis potenzjali tal-valur taxxabbli tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni [18]. B'mod partikolari, kif indikajt fil-punt 52 ta' dawn il-konklużjonijiet, tali deċiżjoni ma għandhiex l-effett li tibdel id-destinazzjoni tal-oġġetti u s-servizzi intiżi mill-arranġament ġuridiku.

64. Madankollu, jekk dan il-valur taxxabbli ma jitnaqqasx effettivament b'applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu l-Artikolu 90 tad-direttiva msemmija, deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku ma twassalx għal "tibdil f'fattur użat" fis-sens tal-Artikolu 185(1) tal-istess direttiva.

65. B'kunsiderazzjoni tal-possibbiltà ta' deroga stabbilita fl-Artikolu 90(2) tad-Direttiva tal-VAT, huwa l-kompitu tal-qorti nazzjonali li tiddetermina jekk effettivament dan huwiex il-każ fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali.

15 Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), u tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440). B'mod partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li din il-possibbiltà ta' deroga hija bbażata fuq il-kunċett li n-nuqqas ta' ħlas mill-kontroparti jista', f'ċerti ċirkustanzi u minħabba s-sitwazzjoni ġuridika li teżisti fl-Istat Membru kkonċernat, ikun diffiċli li jiġi vverifikat jew ikun biss provviżorju. Ara s-sentenza tat-3 ta' Lulju 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

16 Jekk m'iniex sejjer żball, id-dispożizzjonijiet nazzjonali rilevanti jinsabu fl-Artikolu 39 taż-ZDDV-1.

17 Ara l-punti 54 u 55 ta' dawn il-konklużjonijiet.

18 Jien nippreċiża, f'dan ir-rigward, li proċedura ta' arranġament ġuridiku bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tikkonċernax, b'ipoteżi, l-ammonti tal-VAT li huma dovuti mill-fornituri lill-amministrazzjoni fiskali minħabba tranżazzjonijiet kummerċjali intiżi mill-arranġament ġuridiku. Tali proċedura fil-fatt tikkonċerna biss id-djun tax-xerrej insolventi, jiġifieri T-2 fil-kawża prinċipali. Fost dawn id-djun jista' jidher b'mod partikolari l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi pprovduti mill-fornituri, l-ammonti tal-VAT dovuti lil dawn l-istess fornituri kif ukoll l-ammonti tal-VAT dovuti lill-amministrazzjoni fiskali minħabba l-provvista ta' oġġetti jew ta' servizzi mill-persuna taxxabbli insolventi. Din l-ipoteżi tal-aħħar, li tikkonċerna l-ħlas tal-VAT "tal-output" u mhux it-tnaqqis tal-VAT "tal-input" bħal f'din il-kawża, kienet is-suġġett tas-sentenzi tas-7 ta' April 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206) u tas-16 ta' Marzu 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219). Ara l-punt 104 ta' dawn il-konklużjonijiet.

66. Jien nippreċiża, għal raġunijiet ta' kompletezza, li l-kunsiderazzjonijiet preċedenti huma validi wkoll fir-rigward tal-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT. B'hekk, huwa biss fl-ipoteżi fejn id-deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku twassal għal tnaqqis tal-valur taxxabbli li t-tnaqqis magħmul inizjalment ikun ogħla minn dak li l-persuna taxxabbli tkun intitolata li tapplika, u għaldaqstant, dan għandu jiġi aġġustat.

67. Minn dan kollu li ntqal hawn fuq jirriżulta li l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li tnaqqis tal-obbligi ta' debitur insolventi li jseħħ fil-kuntest ta' proċedura ta' arranġament ġuridiku, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jikkostitwixxi "tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni jekk u sa fejn dan iwassal għal tnaqqis tal-valur taxxabbli b'applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu l-Artikolu 90 ta' din id-direttiva.

C. Fuq il-kunċett ta' "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" fis-sens tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT (it-tieni domanda)

68. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk tnaqqis tal-obbligi ta' debitur insolventi li jseħħ fil-kuntest ta' proċedura ta' arranġament ġuridiku, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iwassalx għal "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" fis-sens tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT.

69. Jien nippreċiża, bħala rimarka preliminari, li din id-domanda hija magħmula biss fl-ipoteżi fejn dan it-tnaqqis jaqa' taħt l-Artikolu 185(1) ta' din id-direttiva. Fil-fatt, il-portata tal-Artikolu 185(2) hija limitata, skont it-termini tiegħu stess, għall-istabbiliment ta' deroga mill-paragrafu 1 ta' dan l-artikolu. F'dan ir-rigward, jien ippreċiżajt, b'risposta għall-ewwel domanda magħmula, li tali tnaqqis jaqa' taħt l-Artikolu 185(1) tad-direttiva msemmija jekk u sa fejn dan iwassal għal tnaqqis tal-valur taxxabbli b'applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu l-Artikolu 90 ta' din id-direttiva.

70. Jekk nissoponu li din il-kundizzjoni tkun issodisfatta, jien konvint li t-tranżazzjonijiet intiżi mill-proċedura ta' arranġament ġuridiku jaqgħu taħt il-kunċett ta' "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" fis-sens tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT, kif sostniet T-2.

71. Fil-fatt, l-effett prattiku ta' arranġament ġuridiku huwa li jwassal għan-nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-prezz tat-tranżazzjonijiet intiżi minn dan l-arranġament ġuridiku. Il-qorti tar-rinviju tqis, f'dan ir-rigward, li minn perspettiva ekonomika, l-omologazzjoni tal-arranġament ġuridiku timplika li d-debitur insolventi qatt ma huwa ser iħallas bis-sħiħ l-obbligi eżistenti tiegħu, b'tali mod li din l-omologazzjoni ma twassalx biss għan-nuqqas ta' ħlas iżda wkoll għat-tnaqqis tad-debiti kkonċernati[19].

72. Konsegwentement, u bla ħsara għall-osservanza tal-kundizzjoni msemmija iktar 'il fuq, it-tranżazzjonijiet ikkonċernati minn deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku għandhom jitqiesu bħala "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" fis-sens tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT.

73. B'kunsiderazzjoni għal dan kollu, jien inqis li l-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li tnaqqis tal-obbligi ta' debitur insolventi li jseħħ fil-kuntest ta' proċedura ta' arranġament ġuridiku, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iwassal għal "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, madankollu sakemm dan it-tnaqqis jaqa' taħt l-Artikolu 185(1) ta' din id-direttiva.

19 Ara l-punt 27 ta' dawn il-konklużjonijiet.

D. Fuq l-implementazzjoni tal-possibbiltà offruta fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT (it-tielet domanda)

74. Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, b'kunsiderazzjoni tal-ħtieġa ta' ċarezza u ta' preċiżjoni fis-sitwazzjonijiet ġuridiċi kif stabbilita mil-leġiżlatur tal-Unjoni u fl-Artikolu 186 tad-Direttiva tal-VAT, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li Stat Membru għandu jeżerċita l-possibbiltà prevista f'din id-dispożizzjoni billi jipprevedi biċ-ċar obbligu ta' aġġustament fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas u/jew fil-każ ta' omologazzjoni, b'digriet li sar *res judicata*, tal-arranġament ġuridiku.

75. Mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li din it-tielet domanda tikkonċerna l-formulazzjoni tal-Artikolu 68(3) taż-ZDDV-1, li jittrasponi l-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, l-Artikolu 68(3) taż-ZDDV-1 ma jipprevedix b'mod ċar obbligu ta' aġġustament fil-każ ta' "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa", imma jħalli dan ix-xenarju barra mil-lista ta' derogi minn dan l-obbligu.

76. Konsegwentement, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li Stat Membru għandu jimplementa l-possibbiltà stabbilita f'din id-dispożizzjoni billi jipprevedi biċ-ċar obbligu ta' aġġustament fil-każ ta' "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" jew jekk dan għandux iħalli dan ix-xenarju barra mil-lista ta' derogi li jittrasponu l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva.

77. Nippreċiża mill-ġdid li din id-domanda hija magħmula biss fl-ipoteżi fejn tnaqqis tal-obbligi ta' debitur insolventi li jseħħ fil-kuntest ta' proċedura ta' arranġament ġuridiku jaqa' taħt l-Artikolu 185(1) ta' din id-direttiva, jiġifieri jekk dan it-tnaqqis effettivament iwassal għal tnaqqis tal-valur taxxabbli [20].

78. Skont ġurisprudenza stabbilita, it-traspożizzjoni fid-dritt intern ta' direttiva ma teżiġix neċessarjament riproduzzjoni formali u testwali tad-dispożizzjonijiet tagħha f'regola legali espressa u speċifika, u tista' tiġi ssodisfatta minn kuntest ġuridiku ġenerali meta dan jiżgura effettivament l-applikazzjoni sħiħa tad-direttiva b'mod biżżejjed ċar u preċiż [21].

79. Barra minn dan, kull Stat Membru għandu jeżegwixxi d-direttivi b'mod li jissodisfa totalment ir-rekwiżiti ta' ċarezza u ta' ċertezza tas-sitwazzjonijiet ġuridiċi imposti mil-leġiżlatur tal-Unjoni, fl-interess tal-persuni kkonċernati stabbiliti fl-Istati Membri. Għal dan il-għan, id-dispożizzjonijiet ta' direttiva għandhom jiġu implementati b'forza vinkolanti inkontestabbli, kif ukoll bl-ispeċifiċità, il-preċiżjoni u ċ-ċarezza rikjesti [22].

80. Għalkemm hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk dawn il-kundizzjonijiet humiex issodisfatti fil-kawża prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja tista', madankollu, sabiex tagħti risposta utli lil din il-qorti, tipprovdilha l-indikazzjonijiet li hija tikkunsidra neċessarji [23].

81. F'dan ir-rigward, huwa importanti li jiġi enfasizzat li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva jipprevedi, bħala *deroga għal deroga*, li wieħed imur lura għas-sistema ġenerali stabbilita fl-Artikolu 185(1) tad-direttiva msemmija (obbligu ta' aġġustament) [24].

20 Ara l-punt 69 ta' dawn il-konklużjonijiet.

21 Sentenza tal-4 ta' Ġunju 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

22 Sentenza tal-4 ta' Ġunju 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

23 Sentenza tal-4 ta' Ġunju 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

24 Ara l-punti 46 u 47 ta' dawn il-konklużjonijiet.

82. F'dan il-kuntest, jien jidhirli li ma jmurx kontra r-rekwiżiti ta' ċarezza u ta' ċertezza tas-sitwazzjonijiet ġuridiċi, fis-sens tal-ġurisprudenza msemmija fil-punt 79 ta' dawn il-konklużjonijiet, li Stat Membru jimplementa din il-possibbiltà b'mod impliċitu billi jillimita l-portata tad-*deroga* li tittrasponi l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tal-istess direttiva (projbizzjoni ta' aġġustament) bħal fil-każ tal-Artikolu 68(3) taż-ZDDV-1.

83. F'dan ir-rigward, l-Artikolu 68(3) taż-ZDDV-1 (li jittrasponi l-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT) jippreskrivi li, b'deroga mill-obbligu ta' aġġustament stabbilit fil-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu, il-persuna taxxabbli ma għandhiex taġġusta t-tnaqqis applikat inizjalment fil-każ ta' distruzzjoni jew ta' telf li ġie ppruvat kif imiss u fil-każ ta' oġġetti riżervati għall-iskop ta' għoti ta' rigali ta' valur żgħir jew tal-għoti ta' kampjuni kif stipulat fl-Artikolu 7 ta' din il-liġi.

84. Permezz ta' dan, il-leġiżlatur Sloven irriproduċa l-formulazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT, filwaqt li ħalla barra ż-żewġ xenarji intiżi fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva, jiġifieri t-"transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" u s-"serq tal-proprjetà li ġie ppruvat [...] kif imiss".

85. Ċertament, l-Artikolu 68 taż-ZDDV-1 ma jippreċiżax b'mod espliċitu li t-"transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" u s-"serq tal-proprjetà li ġie ppruvat [...] kif imiss" b'mod obbligatorju jwasslu għal aġġustament. Jibqa' l-fatt li dawn iż-żewġ xenarji ma humiex inklużi fil-formulazzjoni tad-deroga prevista fl-Artikolu 68(3) taż-ZDDV-1, b'tali mod li kull persuna taxxabbli normalment diliġenti tista' tikkonkludi li dawn jistgħu jaqgħu taħt l-obbligu ta' aġġustament kif previst fl-Artikolu 68(2) taż-ZDDV-1 [25].

86. Jien insib il-konferma ta' dan l-approċċ fis-sentenza Almos Agrárkülkereskedelmi, li kienet tikkonċerna t-traspożizzjoni tal-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT [26]. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ammettiet li dispożizzjoni nazzjonali li, fl-elenkar tas-sitwazzjonijiet li fihom il-valur taxxabbli jiġi mnaqqas b'applikazzjoni tal-Artikolu 90(1) ta' din id-direttiva, ma tirrigwardax dik tan-nuqqas ta' ħlas tal-prezz tat-tranżazzjoni, għandha titqies bħala r-riżultat tal-eżerċizzju,mill-Istat Membru, tal-possibbiltà ta' deroga li ġiet mogħtija lilu skont l-Artikolu 90(2) tad-direttiva msemmija [27].

87. Bl-istess mod, għandu jiġi ammess li dispożizzjoni nazzjonali bħall-Artikolu 68(3) taż-ZDDV-1, li fl-elenkar tas-sitwazzjonijiet li fihom it-tnaqqis ma jkunx aġġustat b'applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT, ma tinkludix dik tan-nuqqas ta' ħlas tal-prezz tat-tranżazzjoni, għandha titqies bħala r-riżultat tal-eżerċizzju, mill-Istat Membru, tal-possibbiltà ta' deroga li ġiet mogħtija lilu skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT.

88. Skont l-istess kunċett, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset, fis-sentenza PIGI, li leġiżlazzjoni nazzjonali setgħet b'mod validu timponi obbligu ta' aġġustament fil-każ ta' serq, b'applikazzjoni ta' din l-aħħar dispożizzjoni, mingħajr riferiment espliċitu għal dan ix-xenarju imma billi ssemmi l-fatt li "tiġi kkonstatata l-assenza tagħhom" bħala raġuni għall-aġġustament [28].

89. Il-qorti tar-rinviju staqsiet jekk is-sentenza SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft setgħetx tiġi invokata kontra din l-interpretazzjoni. Skont T-2, din is-sentenza tappoġġja t-teżi skont liema l-possibbiltà offruta fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT għandha tiġi implementata permezz ta' dispożizzjoni li timponi espliċitament obbligu ta' aġġustament fil-każ ta' "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa".

25 Għar-raġunijiet imsemmija fil-punti 59 sa 62 ta' dawn il-konklużjonijiet, in-nuqqas ta' ħlas totali jew parzjali tal-prezz jaqa' taħt l-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT jekk dan in-nuqqas ta' ħlas iwassal għal tnaqqis tal-valur taxxabbli. Din id-dispożizzjoni hija ttrasposta fl-Artikolu 68(2) taż-ZDDV-1.

26 Sentenza tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328).

27 Sentenza tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 24).

28 Sentenza tal-4 ta' Ottubru 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punti 31 sa 35).

90. Biex infakkar, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet f'din is-sentenza li l-Istati Membri kellhom jadottaw dispożizzjoni leġiżlattiva espliċita sabiex jibbenefikaw mill-possibbiltà prevista fl-Artikolu 13(2) tad-Direttiva tal-VAT (li ssostitwixxa r-raba' subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva) li wieħed jikkunsidra attivitajiet li jitwettqu minn korpi rregolati mid-dritt pubbliku bħala "attivitajiet li dawk il-korpi jwettqu bħala awtoritajiet pubbliċi" [29].

91. Fl-opinjoni tiegħi, madankollu, is-soluzzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja f'din is-sentenza ma tistax tiġi ttrasposta għaċ-ċirkustanzi ta' din il-kawża, minħabba li l-possibbiltà offruta fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT għandha natura differenti minn dik prevista fl-Artikolu 13(2) ta' din id-direttiva.

92. It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-direttiva msemmija jipprevedi, kif spjegajt iktar 'il fuq [30], deroga għal deroga, u għaldaqstant, treġġigħ lura għas-sistema ġenerali stabbilita fl-Artikolu 185(1) tal-istess direttiva.

93. Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 13(2) tad-Direttiva tal-VAT tipprevedi deroga sempliċi li tippermetti lill-Istati Membri jestendu s-sistema speċjali prevista fl-Artikolu 13(1) ta' din id-direttiva għal attivitajiet li ma humiex imwettqa minn korpi bħala awtoritajiet pubbliċi. Fi kliem ieħor, din id-dispożizzjoni tippermetti lill-Istati Membri joħolqu finzjoni ġuridika li tippermetti li attivitajiet li ma humiex "attivitajiet li [...]l-korpi jwettqu bħala awtoritajiet pubbliċi" jiġu ttrattati bħala tali.

94. Ma jidhirlix li jista' jiġi kkontestat il-fatt li tali estensjoni tal-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 13(1) tal-imsemmija Direttiva tal-VAT għal attivitajiet li ma humiex ta' natura ta' "attivitajiet li [...]l-korpi jwettqu bħala awtoritajiet pubbliċi" għandha tiġi implementata b'mod ċar mill-Istati Membri, kif enfasizzat il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza ċċitata iktar 'il fuq [31].

95. Fid-dawl ta' dan, jien inqis li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li Stat Membru jista' jimplementa l-possibbiltà prevista f'din id-dispożizzjoni mingħajr ma jipprevedi b'mod espliċitu obbligu ta' aġġustament fil-każ ta' "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa", imma filwaqt li jħalli dan ix-xenarju barra mil-lista ta' derogi li jittrasponu l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva.

96. Indipendentement mill-kundizzjonijiet tal-implementazzjoni ta' din il-possibbiltà, li kienu l-uniku suġġett tat-tielet domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju, jien xorta waħda nixtieq nagħti r-raġunijiet li għalihom id-dritt tal-Unjoni jirrikjedi li d-dritt nazzjonali jipprevedi aġġustament tat-tnaqqis meta jsir tnaqqis tal-valur taxxabbli minħabba n-nuqqas ta' ħlas tal-prezz miftiehem.

97. B'kunsiderazzjoni tal-obbligu ta' interpretazzjoni skont id-dritt nazzjonali, din il-preċiżjoni ser tippermetti li tissaħħaħ ir-risposta mogħtija għal din id-domanda.

E. Fuq l-impossibbiltà li tiġi stabbilita inkonsistenza bejn l-aġġustament tat-taxxa (l-Artikolu 90 tad-Direttiva tal-VAT) u l-aġġustament tat-tnaqqis (l-Artikolu 185 tad-Direttiva tal-VAT) fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas

98. Għar-raġunijiet imsemmija iktar 'il quddiem, jien inqis li l-leġiżlatur nazzjonali ma jistax, fl-implementazzjoni tal-possibbiltajiet offruti mill-Artikoli 90 u 185 tad-Direttiva tal-VAT, jistabbilixxi inkonsistenza bejn l-aġġustament tat-taxxa u l-aġġustament tat-tnaqqis fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas tal-prezz.

29 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-4 ta' Ġunju 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punti 51 u 52).

30 Ara l-punti 81 u 82 ta' dawn il-konklużjonijiet.

31 Sentenza tal-4 ta' Ġunju 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punt 58).

99. Mill-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li Stat Membru għandu, fil-prinċipju, jipprevedi tnaqqis tal-valur taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas tal-prezz[32]. Jien tajt ir-raġunijiet li għalihom tali tnaqqis tal-valur taxxabbli jikkostitwixxi "tibdil" fis-sens tal-Artikolu 185(1) ta' din id-direttiva[33].

100. Id-domanda li għandha ssir, f'dan ix-xenarju, hija dwar jekk il-leġiżlatur għandux jipprevedi li jonqos it-tnaqqis li x-xerrej huwa intitolat għalih, jew jekk jistax jeskludi dan it-tnaqqis b'applikazzjoni tal-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva.

101. Fl-opinjoni tiegħi, leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi tnaqqis tal-valur taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas tal-prezz, filwaqt li teskludi tnaqqis korrispondenti tat-tnaqqis applikat mix-xerrej, tmur kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali.

102. Fil-fatt, dan il-prinċipju jirrikjedi, skont ġurisprudenza stabbilita sew, li l-ammont tat-taxxa mnaqqsa għandu jikkorrispondi eżattament għall-ammont tat-taxxa tal-input dovuta jew imħallsa[34]. Madankollu, dan ma japplikax fl-ipoteżi fejn ix-xerrej ikollu jħallas l-ammont tal-VAT ikkalkolat fuq valur taxxabbli mnaqqas (il-prezz fil-fatt imħallas) filwaqt li jinżamm id-dritt li jitnaqqas ammont ta' VAT ikkalkolat fuq valur mhux imnaqqas (il-prezz miftiehem inizjalment).

103. Barra minn dan, sa fejn din l-inkonsistenza tirriżulta fi tnaqqis ta' dħul mill-VAT fl-Istat Membru kkonċernat, din tkun ukoll inkompatibbli mal-obbligu tal-Istati Membri li jiggarantixxu li tinġabar il-VAT kollha dovuta fit-territorju tagħhom[35] kif ukoll mal-ġbir effettiv tar-riżorsi proprji tal-Unjoni[36].

104. Jien nenfasizza f'dan ir-rigward, li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li tnaqqis tad-debiti tal-VAT imwettaq fil-kuntest ta' proċedura ta' arranġament ġuridiku seta', f'ċerti kundizzjonijiet, ikun kompatibbli mal-prinċipji msemmija iktar 'il fuq[37]. Sa fejn naf jien, il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu ma kellhiex l-opportunità li tiddeċiedi dwar inkonsistenza eventwali bejn l-aġġustament tat-taxxa u l-aġġustament tat-tnaqqis fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas tal-prezz, b'mod partikolari wara deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku.

105. Minn dan jien niddeduċi li l-prinċipju ta' newtralità fiskali, l-obbligu tal-Istati Membri li jiggarantixxu l-ġbir tal-VAT kollha dovuta fit-territorju tagħhom kif ukoll il-ġbir effettiv tar-riżorsi proprji tal-Unjoni għandhom jiġu interpretati fis-sens li, meta l-leġiżlatur nazzjonali jipprevedi tnaqqis tal-valur taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas tal-prezz b'applikazzjoni tal-Artikolu 90(1) tad-Direttiva tal-VAT, huwa għandu jipprevedi tnaqqis korrispondenti tat-tnaqqis b'applikazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva.

106. Fil-prattika, il-fornitur għandu jiddikjara lill-amministrazzjoni fiskali ammont ta' VAT aġġustat (imnaqqas) u d-dritt għal tnaqqis tax-xerrej ser ikun aġġustat (imnaqqas) fi proporzjon ekwivalenti, b'dawn iż-żewġ ammonti jkunu kkalkolati fuq il-bażi tal-prezz fil-fatt imħallas u mhux fuq il-prezz miftiehem inizjalment.

32 Jekk m'iniex sejjer żball, il-leġiżlatur Sloven fil-fatt ippreveda tnaqqis tal-valur taxxabbli fil-każ ta' nuqqas ta' ħlas tal-prezz billi adotta l-Artikolu 39 taż-ZDDV-1, li għandu jkun ivverifikat mill-qorti tar-rinviju. Ċertament, il-paragrafi 2 u 3 ta' dan l-artikolu, iċċitati mill-qorti tar-rinviju, jipprevedu li "[p]ersuna taxxabbli *tista'* taġġusta (tnaqqas) [...] l-ammont tal-VAT iddikjarata". Madankollu jidhirli li din il-preċiżjoni għandha portata proċedurali, fis-sens li huwa l-obbligu tal-fornitur li jitlob it-tnaqqis tal-valur taxxabbli jekk huwa ma jirċevix il-ħlas miftiehem inizjalment.

33 Ara l-punti 59 sa 62 ta' dawn il-konklużjonijiet.

34 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-26 ta' Settembru 2013, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-189/11, EU:C:2013:587, punt 91).

35 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25); tas-7 ta' April 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata) u tas-16 ta' Marzu 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punt 16).

36 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 26); tas-7 ta' April 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punt 22), u tas-16 ta' Marzu 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punt 19).

37 Sentenza tas-7 ta' April 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punti 23 sa 29). Ara, ukoll, is-sentenza tas-16 ta' Marzu 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punti 20 sa 24), li kienet tikkonċerna proċedura Taljana msejħa "ħelsien mid-dejn".

107. B'kunsiderazzjoni tal-obbligu ta' interpretazzjoni skont id-dritt nazzjonali [38], din l-interpretazzjoni tikkonferma r-risposta mogħtija għat-tielet domanda. Minn dan l-obbligu jirriżulta, fil-fatt, li l-qorti tar-rinviju hija responsabbli, sa fejn huwa possibbli, li tinterpreta l-Artikolu 68 taż-ZDDV-1 b'tali mod li jimponi obbligu ta' aġġustament tat-tnaqqis meta deċiżjoni ta' arranġament ġuridiku twassal għal tnaqqis tal-valur taxxabbli. Madankollu, ir-risposta li pprovdejt għat-tielet domanda tfisser, fil-prattika, li l-Artikolu 68 taż-ZDDV-1 b'mod validu implementa l-possibbiltà li jiġi impost obbligu ta' aġġustament tat-tnaqqis fil-każ ta' tnaqqis tal-valur taxxabbli wara n-nuqqas ta' ħlas tal-prezz, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT.

VI. Konklużjoni

108. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domandi preliminari magħmula mill-Vrhovno sodišče (qorti suprema, is-Slovenja):

1) L-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li tnaqqis tal-obbligi ta' debitur insolventi li jseħħ fil-kuntest ta' proċedura ta' arranġament ġuridiku, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jikkostitwixxi "tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni jekk u sa fejn dan iwassal għal tnaqqis tal-valur taxxabbli b'applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu l-Artikolu 90 ta' din id-direttiva.

2) L-Artikolu 185(2) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li tnaqqis tal-obbligi ta' debitur insolventi li jseħħ fil-kuntest ta' proċedura ta' arranġament ġuridiku, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iwassal għal "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, madankollu sakemm dan it-tnaqqis jaqa' taħt l-Artikolu 185(1) ta' din id-direttiva.

3) It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li Stat Membru jista' jimplementa l-possibbiltà prevista f'din id-dispożizzjoni mingħajr ma jipprevedi b'mod espliċitu obbligu ta' aġġustament fil-każ ta' "transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa", imma filwaqt li jħalli dan ix-xenarju barra mil-lista ta' derogi li jittrasponu l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) ta' din id-direttiva.

38 Skont ġurisprudenza stabbilita, meta japplikaw id-dritt intern, il-qrati nazzjonali huma marbuta li jinterpretawh, sa fejn huwa possibbli, fid-dawl tat-test u tal-għan tad-direttiva inkwistjoni sabiex jintlaħaq ir-riżultat previst minnha u, b'hekk, li jikkonformaw ruħhom mat-tielet paragrafu tal-Artikolu 288 TFUE. Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-24 ta' Jannar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata), u, f'dak li jikkonċerna d-Direttiva tal-VAT, tal-11 ta' April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 37).