Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
BOBEK
ippreżentati fl-20 ta’ Diċembru 2017 [1]

Kawża C-532/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
intervenjenti:
Akcinė bendrovė SEB bankas

(talba għal deċiżjoni preliminari mil-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Litwanja))

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Taxxa fuq il-Valur Miżjud (VAT) — Aġġustament tat-tnaqqis — Applikabbiltà — Għoti żbaljatament issuġġettat għall-VAT — Modifika tal-fattura minn fornitur”

I. Introduzzjoni

1. Akcinė bendrovė SEB bankas (iktar ’il quddiem “SEB bankas”) xtrat plottijiet ta’ art minn VKK Investicija UAB (iktar ’il quddiem “il-Bejjiegħa”) li fir-rigward tagħhom, din tal-aħħar ħarġet fattura għall-ħlas – li jinkludi l-VAT. Fil-mument tal-bejgħ, iż-żewġ partijiet ikkunsidraw l-art inkwistjoni bħala “art għall-bini”, u suġġetta għall-VAT. Sussegwentement, SEB bankas kisbet tnaqqis korrispondenti għall-VAT imposta.

2. Tliet snin wara, il-Bejjiegħa kienet tal-fehma li l-għoti tal-art inkwistjoni kellu fil-fatt ikun eżenti mill-VAT. Għaldaqstant hija bagħtet nota ta’ kreditu għall-ammont oriġinali ffatturat. Hija ħarġet ukoll fattura ġdida għall-istess ammont li din id-darba ma kien jinkludi ebda VAT.

3. Abbażi ta’ spezzjoni sussegwenti tat-taxxa, il-Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (l-Ispettorat Statali tat-Taxxa li jaqa’ taħt il-Ministeru tal-Finanzi, il-Litwanja) (iktar ’il quddiem l-“Ispettorat Statali tat-Taxxa”) ħareġ deċiżjoni li tirrikjedi lil SEB bankas tirrimborsa l-ammont li jikkorrispondi għat-tnaqqis mogħti inizjalment. Dan talab ukoll ħlas ta’ parti mill-interessi moratorji, u impona multa.

4. Dan il-każ eventwalment mar quddiem il-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Litwanja). Din il-qorti tar-rinviju issa tistaqsi jekk l-irkupru mfittex minn SEB bankas jaqax taħt il-mekkaniżmu ta’ aġġustament tat-tnaqqis kif ipprovdut fid-Direttiva tal-VAT [2]. Hija tistaqsi wkoll dwar ir-rilevanza tan-nota ta’ kreditu maħruġa mill-Bejjiegħa u wkoll dwar il-fatt li l-klassifikazzjoni mill-ġdid tal-art inkwistjoni seħħet wara bidla fil-prassi tal-amministrazzjoni tat-taxxa għad-determinazzjoni tal-obbligi fiskali ta’ SEB bankas.

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.
2 Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347 p. 1).

II. Il-kuntest ġuridiku

1. Id-Direttiva tal-VAT

5. L-Artikolu 12(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li:

"L-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw bħala persuna taxxabbli lil kull min iwettaq transazzjoni, fuq bażi okkażjonali, li jkollha x'taqsam ma' l-attivitajiet imsemmija fit-tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1) u partikolarment waħda mit-transazzjonijiet li ġejjin:

[...]

(b) il-provvista ta' art għall-bini."

6. Taħt l-Artikolu 135(1) ta' din id-direttiva:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[...]

(k) il-provvista ta' art li ma nbnietx ħlief il-provvista ta' art tal-bini kif imsemmi fil-punt (b) ta' l-Artikolu 12(1)."

7. Il-Kapitolu 5 tat-Titolu X tad-Direttiva tal-VAT jirrigwarda "aġġustament tat-tnaqqis". Dan jinkludi l-Artikoli 184 sa 192. L-Artikolu 184 jipprovdi li "t-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata".

8. L-Artikolu 185 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li:

"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."

9. Skont l-Artikolu 186 "[l]-Istati Membri għandhom jistabbilixxu r-regoli dettaljati għall-applikazzjoni ta' l-Artikoli 184 u 185."

2. Id-dritt Litwan

10. L-Artikolu 65 tal-Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas No IX-751 (il-Liġi Litwana Nru IX-751 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) tal-5 ta' Marzu 2002, fil-verżjoni tal-Liġi Nru IX-1960 tal-15 ta' Jannar 2004) (iktar 'il quddiem il-"Liġi tal-VAT") jistabbilixxi r-regola ġenerali li "jekk, wara s-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tal-VAT għal perijodu tat-taxxa, il-persuna taxxabbli għall-VAT tikkanċella xiri ta' ċertu ammont tal-oġġetti akkwistati, inkiseb tnaqqis addizzjonali

fil-prezz mingħand il-fornitur ta' prodotti jew servizzi, jew l-ammont ta' VAT pagabbli lill-fornitur ta' prodotti u servizzi jkun tnaqqas għal xi raġuni oħra […] u l-ammonti ta' hawn fuq tat-taxxa tal-input u/jew VAT għall-importazzjoni ġew imnaqqsa, it-tnaqqis tal-VAT għandu jiġi aġġustat, billi tiżdied b'dak l-ammont, fid-dikjarazzjoni tal-VAT għall-perijodu tat-taxxa li fiha jkunu ġew magħrufa dawn iċ-ċirkustanzi, l-ammont ta' VAT pagabbli fil-baġit/jitnaqqas l-ammont ta' VAT rimborsabbli mill-baġit".

11. L-Artikolu 68(1) tal-Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas No IX-2112 (il-Liġi Litwana Nru IX-2112 dwar l-Amministrazzjoni tat-Taxxa) tat-13 ta' April 2004 (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar l-Amministrazzjoni tat-Taxxa") jipprovdi li "[…] il-persuna taxxabbli jew l-amministrazzjoni tat-taxxa jistgħu jikkalkolaw jew jikkalkolaw mill-ġdid it-taxxa fir-rigward ta' perijodu li ma jeċċedix is-sena kalendarja kurrenti u ħames snin kalendarji preċedenti li jmorru lura għall-1 ta' Jannar tas-sena li fiha t-taxxa ġiet inizjalment ikkalkolata jew ikkalkolata mill-ġdid."

12. Finalment, l-Artikolu 80(1) tal-istess liġi jipprovdi li "persuna taxxabbli għandu jkollha dritt li taġġusta d-dikjarazzjoni tat-taxxa jekk il-perijodu għall-kalkolu (kalkolu mill-ġdid) tat-taxxi kif ipprovdut fl-Artikolu 68 ta' din il-liġi ma jkunx skada."

III. Il-fatti, il-proċeduri nazzjonali u d-domandi preliminari

13. Fit-28 ta' Marzu 2007, SEB bankas u l-Bejjiegħa kkonkludew kuntratt ta' xiri li permezz tiegħu SEB bankas xtara sitt plottijiet ta' art (iktar 'il quddiem it-"tranżazzjoni"). Fl-istess ġurnata, il-Bejjiegħa ħarġet fattura lil SEB bankas għall-ħlas tal-ammont taxxabbli ta' 4067796.61 Litas Litwani (LTL) u ta' LTL 732203.39 bħala VAT. L-ammont totali fuq il-fattura, inkluża l-VAT, kienet ta' LTL 4 800 000 (iktar 'il quddiem il-"fattura tal-2007"). SEB bankas inkluda l-VAT tal-input fid-dikjarazzjoni tat-taxxa tiegħu għal Marzu 2007 u ngħata tnaqqis.

14. Fl-14 ta' April 2010, il-Bejjiegħa ħarġet nota ta' kreditu tal-VAT lil SEB bankas (iktar 'il quddiem, in-"nota ta' kreditu tal-2010"). Fl-istess ġurnata, il-Bejjiegħa ħarġet fattura ġdida għall-istess ammont ta' LTL 4 800 000 (iktar 'il quddiem, il-"fattura tal-2010"). Din l-aħħar fattura ma kinitx tindika VAT.

15. Il-Bejjiegħa ssottomettiet dikjarazzjonijiet tal-VAT irriveduti għal Marzu 2007. Fl-2012, l-awtorità kompetenti tat-taxxi kkonfermat li l-Bejjiegħa kienet aġġustat id-dikjarazzjonijiet tal-VAT għal Marzu 2007 b'mod korrett.

16. Id-digriet tar-rinviju jipprovdi li SEB bankas ma daħħalx in-nota ta' kreditu tal-2010 jew il-fattura tal-2010 fil-kontijiet tiegħu. Huwa rrifjuta li jirrikonoxxi l-fattura tal-2010 u n-nota ta' kreditu tal-2010, billi kkunsidra, essenzjalment, li l-Bejjiegħa ma kinitx intitolata li tbiddel unilateralment il-valur taxxabbli tat-tranżazzjoni. SEB bankas ikkunsidra wkoll li skont il-liġi fis-seħħ, it-tranżazzjoni għandha titqies li hija suġġetta għall-VAT.

17. B'riżultat ta' spezzjoni tat-28 ta' Frar 2014, ibbażata fuq spezzjoni tat-taxxa magħmula mal-SEB bankas, l-Ispettorat Statali tat-Taxxa kkonkluda li SEB bankas kien obbligat li jaġġusta t-tnaqqis tal-VAT u li fid-dikjarazzjoni tal-VAT ta' April 2010 jinkludi l-ammont ta' VAT elenkat fin-nota ta' kreditu tal-2010.

18. Fis-16 ta' Mejju 2014, l-Ispettorat Statali tat-Taxxa inkorpora l-konstatazzjonijiet mill-ispezzjoni tat-taxxa f'deċiżjoni tat-taxxa. Barra minn hekk, dan sostna li LTL 251 472 ta' interessi moratorji kienu pagabbli u impona multa ta' LTL 71 528. Madankollu, huwa rrinunzja l-obbligu lejn SEB bankas sabiex dan iħallas parti mill-interessi moratorji.

19. Fl-10 ta' Ġunju 2014, SEB bankas appella d-deċiżjoni tat-taxxa quddiem il-Kummissjoni għal Tilwim dwar it-Taxxa. Fit-12 ta' Awwissu 2014, il-Kummissjoni għal Tilwim dwar it-Taxxa annullat id-deċiżjoni tat-taxxa, wara li kkonkludiet li l-Ispettorat Statali tat-Taxxa kien naqas milli jirrispetta l-limitu taż-żmien applikabbli skont id-dritt nazzjonali.

20. L-Ispettorat Statali tat-Taxxa nieda proċeduri kontra l-annullament tad-deċiżjoni quddiem il-Vilniaus apygardos administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali ta' Vilnius, il-Litwanja). Fit-8 ta' Marzu 2016, dik il-qorti ċaħdet l-applikazzjoni tal-Ispettorat Statali tat-Taxxa.

21. L-Ispettorat imbagħad ippreżenta appell quddiem il-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema Litwana), il-qorti tar-rinviju. Dik il-qorti ssospendiet il-proċeduri quddiemha u rreferiet id-domandi segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

(1) F'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża preżenti, l-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, għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-mekkaniżmu ta' aġġustament tat-tnaqqis previst mill-imsemmija direttiva ma japplikax fil-każijiet fejn it-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment, minħabba li t-tranżazzjoni inkwistjoni kienet tranżazzjoni ta' provvista ta' artijiet eżenti mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT)?

(2) Il-fatt li: (1) il-VAT fuq il-prezz tax-xiri ta' artijiet inizjalment ġiet imnaqqsa peress li, b'mod żbaljat, il-prassi tal-amministrazzjoni tat-taxxa kienet tqis il-provvista kkonċernata bħala provvista taxxabbli ta' art għall-bini fis-sens tal-Artikolu 12(1)(b) tad-Direttiva 2006/112; (2) wara li l-akkwirent kien wettaq it-tnaqqis inizjali, il-fornitur tal-artijiet ħariġlu nota ta' kreditu li tikkoreġi l-ammont tal-VAT imsemmija (speċifikata) fuq il-fattura maħruġa inizjalment, huwa rilevanti għall-finijiet tar-risposta għall-ewwel domanda?

(3) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża preżenti, l-Artikoli 184 u/jew 185 tad-Direttiva 2006/112 għandhom jiġu interpretati fis-sens li, fil-każ fejn it-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment minħabba li t-tranżazzjoni kkonċernata ma kinitx suġġetta għall-VAT, hemm lok li jitqies li l-obbligu tal-persuna taxxabbli sabiex taġġusta dan it-tnaqqis tnissel immedjatament, jew dan l-obbligu tnissel biss fil-mument fejn sar magħruf li t-tnaqqis imwettaq inizjalment ma setax jitwettaq legalment?

(4) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża preżenti, id-Direttiva 2006/112, u b'mod partikolari l-Artikoli 179, 184 sa 186 u 250 tagħha, għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-ammont aġġustat tal-VAT tal-input deduċibbli għandu jittieħed inkunsiderazzjoni għall-perijodu taxxabbli li matulu tnisslu l-obbligu jew id-dritt tal-persuna taxxabbli sabiex taġġusta t-tnaqqis imwettaq inizjalment minnha?

22. SEB bankas, il-Gvern Litwan u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw sottomissjonijiet bil-miktub. Huma ppreżentaw ukoll sottomissjonijiet orali waqt is-seduta li saret fl-4 ta' Ottubru 2017.

IV. Evalwazzjoni

23. Dawn il-konklużjonijiet huma strutturati kif ġej: Nibda b'żewġ punti preliminari li jirrigwardaw it-termini ta' żmien u klassifikazzjoni (mill-ġdid) tat-tranżazzjoni għall-finijiet tal-VAT (A). Imbagħad ser indur fuq l-applikabbiltà tal-mekkaniżmu tal-aġġustament f'dan il-każ (B). Finalment, ser neżamina r-rilevanza tan-nota ta' kreditu tal-2010 u l-effetti tal-klassifikazzjoni (mill-ġdid) tat-tranżazzjoni għall-finijiet tal-VAT (C). Fid-dawl tar-risposta fin-negattiv li nipproponi għall-ewwel domanda, ma hemm ebda ħtieġa li nirrispondi t-tielet u r-raba' domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju (D).

A. Rimarki preliminari

24. Fil-każ odjern hemm żewġ varjabbli li jaffettwaw l-evalwazzjoni. It-tnejn li huma tqajmu fis-sottomissjonijiet tal-partijiet kif ukoll waqt is-seduta. It-tnejn huma kwistjonijiet ta' dritt nazzjonali li għandhom jiġu ddeterminati mill-qorti tar-rinviju. Madankollu, fid-dawl tad-diskussjoni f'dawn il-proċeduri, nixtieq nibda b'diversi kjarifiki preliminari li jirrelataw maż-żewġ punti. L-ewwel waħda tirrigwarda l-possibbiltà li l-pretensjoni tal-Ispettorat Statali tat-Taxxa kontra SEB bankas tista' effettivament tkun preskritta (1). It-tieni waħda tirrigwarda l-klassifikazzjoni tat-tranżazzjoni għall-finijiet ta' VAT skont id-dritt nazzjonali (2).

1. Preskrizzjonijiet applikabbli għall-kawża prinċipali

25. Fis-sottomissjonijiet bil-miktub tagħha, il-Kummissjoni tosserva li, fid-dawl tal-informazzjoni mogħtija fid-digriet tar-rinviju, il-pretensjoni magħmula mill-Ispettorat Statali tat-Taxxa kontra SEB bankas tidher li hija preskritta taħt id-dritt nazzjonali. Il-Kummissjoni tinnota li fi kwalunkwe każ, l-awtoritajiet nazzjonali jistgħu jirrikjedu l-aġġustament ta' tnaqqis biss jekk il-perijodi ta' żmien applikabbli ma jkunux diġà skadew.

26. L-Artikolu 68(1) tal-Liġi dwar l-Amministrazzjoni tat-Taxxa jidher li jistabbilixxi terminu ta' żmien, bħala prinċipju, ta' ħames snin li matulhom l-obbligi fiskali jistgħu jiġu kkalkolati jew ikkalkolati mill-ġdid. It-tranżazzjoni ġiet magħmula f'Marzu 2007. Jidher (u huwa għall-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika dan) li kien fi Frar 2014 meta sar il-pass uffiċjali li bih intalab il-ħlas lura tal-ammont rispettiv minn SEB bankas – meta ġew ifformalizzati r-riżultati tal-ispezzjoni tat-taxxa magħmula. Dan ġie segwit b'deċiżjoni meħuda mill-Ispettorat Statali tat-Taxxa f'Mejju 2014 li kkonfermat il-konstatazzjonijiet ta' dik l-ispezzjoni tat-taxxa, iffissat l-ammont ta' interessi moratorji, u imponiet multa.

27. Nenfasizza li d-Direttiva tal-VAT ma tinkludix regoli dwar termini ta' żmien li jistgħu jkunu rilevanti għat-talba fil-kawża prinċipali. Dawn it-termini ta' żmien huma għalhekk f'idejn l-Istati Membri sabiex jistipulawhom, suġġetti għall-prinċipji ta' ekwivalenza u effettività [3], kif ukoll l-obbligu ġenerali li joħroġ mid-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 4(3) TUE – li jieħdu l-miżuri kollha xierqa sabiex jiżguraw il-ġbir ta' VAT kollha dovuta fit-territorju tagħhom, u li jiġġieldu l-evażjoni tat-taxxa [4].

28. Fid-deċiżjoni tar-rinviju, xejn ma jindika li l-termini ta' żmien mogħtija fid-dritt nazzjonali ma humiex konformi ma' dawk ir-rekwiżiti ġenerali. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ma hijiex qed tintalab tevalwa dan.

29. Dawn il-konklużjonijiet għandhom bħala bażi tagħhom il-preżunzjoni li l-azzjoni fil-kawża prinċipali hija konformi mat-termini ta' żmien applikabbli u li r-risposta għad-domandi magħmula *hija* utli. Jekk it-terminu ta' żmien applikabbli jitqies li ddekorra diġà (liema fatt għandu jiġi ddeterminat mill-qorti tar-rinviju), dan jirrendi d-domandi magħmula f'din il-kawża ipotetiċi, għajr għax-xenarju speċifiku tat-termini ta' żmien li joħolqu problemi strutturali sistematiċi billi jostakolaw il-ġbir effettiv tal-VAT fi ħdan l-Istat Membru inkwistjoni [5].

3 Fir-rigward tal-prinċipju ta' effettività f'dan il-kuntest, ara s-sentenza tal-14 ta' Ġunju 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

4 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tat-8 ta' Settembru 2015, Taricco *et* (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

5 Ara f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Settembru 2015, Taricco *et* (C-105/14, EU:C:2015:555, b'mod partikolari l-punti 46 u 47). Ara wkoll is-sentenza tal-5 ta' Diċembru 2017, M.A.S. u M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punti 51 sa 58).

30. Lil hinn minn dan ix-xenarju speċifiku u pjuttost singulari, nixtieq nenfasizza li d-Direttiva tal-VAT ma tistax tinftiehem bħala jew invokata għall-estensjoni jew it-tnaffir ta' termini ta' żmien ċari stabbiliti mid-dritt nazzjonali. Jekk jiġi stabbilit li l-Ispettorat Statali tat-Taxxa ma laħaqx inforza l-obbligu tat-taxxa inkwistjoni vis-à-vis SEB bankas, klassifikazzjoni ta' dan l-obbligu fiskali taħt xi wieħed mit-titoli tad-Direttiva tal-VAT ma jbiddilx il-fatt li t-talba hija preskritta. Barra mit-terminu ta' żmien ifisser barra mit-terminu ta' żmien.

2. Klassifikazzjoni tat-tranżazzjoni għall-finijiet tal-VAT fid-dritt nazzjonali

31. Issa, mid-deċiżjoni tar-rinviju kif ukoll mis-sottomissjonijiet magħmula lil din il-Qorti tal-Ġustizzja jidher li l-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "art għall-bini" fid-dritt nazzjonali nbidlet matul il-perijodu ta' żmien rilevanti. Din il-bidla fl-interpretazzjoni tidher li affettwat it-trattament tat-tranżazzjoni għall-finijiet tal-VAT.

32. Skont l-Artikolu 135(1)(k) tad-Direttiva tal-VAT, "[l]-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta' art li ma nbnietx ħlief il-provvista ta' art tal-bini kif imsemmi fil-punt (b) ta' l-Artikolu 12(1)". Abbażi ta' din l-aħħar dispożizzjoni "[l]-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw bħala persuna taxxabbli lil kull min iwettaq, fuq bażi okkażjonali […] il-provvista ta' art għall-bini". Abbażi tal-Artikolu 12(3), dan il-kunċett "[għandu jfisser] kull art mhux żviluppata jew art żviluppata meqjusa bħala tali mill-Istati Membri".

33. L-Artikolu 12(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi lill-Istati Membri l-opzjoni li jissuġġettaw "art għall-bini" għall-VAT [6]. Jidher li l-Litwanja għamlet użu minn dik l-opzjoni. Madankollu, il-kwistjoni ta' jekk l-art inkwistjoni f'din it-tranżazzjoni tistax tiġi kklassifikata *in concreto* bħala "art għall-bini", ma hijiex daqshekk ċara.

34. Skont SEB bankas, fil-mument tat-tranżazzjoni, l-art ipprovduta *kienet* ikkunsidrata, fid-dritt nazzjonali, bħala "art għall-bini" u b'hekk suġġetta għall-VAT. Dan isegwi mir-rimarki uffiċjali tal-Liġi tal-VAT, apparentement ippubblikati mill-Ispettorat Statali tat-Taxxa, u minn informazzjoni maħruġa lil SEB bankas fl-10 ta' Novembru 2009 mill-amministrazzjoni tat-taxxa.

35. Il-Gvern Litwan spjega li din il-klassifikazzjoni nbidlet b'riżultat ta' deċiżjoni tal-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema Litwana) li kienet intiża li tgħaqqad prassi ta' applikazzjoni li qabel kienet inkonsistenti [7]. B'riżultat ta' dan, l-art ikkonċernata bit-tranżazzjoni kellha titqies bħala *ex tunc* ikklassifikata (mill-ġdid) mill-Ispettorat Statali tat-Taxxa bħala li ma tikkonsistix "art għall-bini". Dan wassal lill-Ispettorat Statali tat-Taxxa sabiex jitlob rimbors tal-ammont li jista' jitnaqqas minn SEB bankas.

36. Nixtieq nenfasizza li l-kwistjoni dwar jekk din il-klassifikazzjoni (mill-ġdid) tal-kunċett ta' art għall-bini hijiex konformi mad-dritt tal-Unjoni hija kwistjoni li ma ġietx mitluba mill-qorti tar-rinviju. Għalhekk, ma hijiex indirizzata f'dawn il-proċeduri.

37. Ir-rilevanza tal-klassifikazzjoni (mill-ġdid) titqajjem f'kuntest differenti, fit-tieni domanda preliminari, bil-għan li jiġi kkonstatat jekk kellhiex piż fuq l-applikabbiltà tal-mekkaniżmu ta' aġġustament. Jekk, fuq livell fattwali, saret tassew il-klassifikazzjoni (mill-ġdid) hija kwistjoni li għandu tiġi ddeterminata mill-qorti nazzjonali. Min-naħa tiegħi, mill-ġdid nipproċedi bil-preżunzjoni li

6 Sentenza tal-15 ta' Settembru 2011, Słaby *et* (C-180/10 u C-181/10, EU:C:2011:589, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata). Fir-rigward tal-portata tad-diskrezzjoni tal-Istati Membri fil-kuntest tal-Artikolu 12 tad-Direttiva tal-VAT, ara s-sentenza tas-16 ta' Novembru 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punti 44 *et seq* u l-ġurisprudenza ċċitata).

7 F'dan ir-rigward, il-Gvern Litwan irrefera b'mod partikolari għas-sentenza tal-Awla Manja tal-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema Litwana) tas-7 ta' Diċembru 2009, A-438-1346/2009.

s-suġġett tat-tranżazzjoni ma kellux jitqies bħala "art għall-bini" u li, għalhekk, it-tranżazzjoni ma kellhiex tkun suġġetta għall-VAT. Fi kliem ieħor, nieħu bħala punt tat-tluq u bħala stat ta' fatt li dak li huwa espress fid-diċitura tal-ewwel domanda preliminari huwa li l-partijiet applikaw b'*mod żbaljat* VAT fuq it-tranżazzjoni.

B. Korrezzjonijiet ta' żbalji li jirrigwardaw l-eżistenza tad-dritt għal tnaqqis

38. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-mekkaniżmu ta' aġġustament tat-tnaqqis skont l-Artikolu 184 *et seq* tad-Direttiva tal-VAT japplikax sabiex jikkoreġi sitwazzjoni li fiha ngħata tnaqqis b'mod żbaljat.

39. F'din il-parti tal-konklużjonijiet, l-ewwel nispjega li l-mekkaniżmu ta' aġġustament ma japplikax għall-azzjoni mnedija mill-Ispettorat Statali tat-Taxxa (1). It-tieni, ser nikkunsidra li anki jekk dan il-mekkaniżmu ma huwiex applikabbli, dan ma jippreklud ix il-fatt li l-ħlas lura tat-tnaqqis mogħti b'mod żbaljat għandu, bħala prinċipju, jintalab mill-awtoritajiet tat-taxxa (2).

1. L-applikabbiltà tal-mekkaniżmu ta' aġġustament

40. L-ewwel ser nispjega t-tip ta' korrezzjoni li jidher li tingħata permezz tal-mekkaniżmu ta' aġġustament (a), qabel ma niddistingwih min-natura tal-korrezzjoni mitluba fil-kawża prinċipali (b).

a) In-natura tal-korrezzjoni kkonċernata bil-mekkaniżmu ta' aġġustament

41. Skont l-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva tal-VAT, persuni taxxabbli għandhom id-dritt li jnaqqsu l-ammont tal-VAT dovuta [8] għall-oġġetti u s-servizzi pprovduti minn persuna taxxabbli oħra sa fejn dawk l-oġġetti jintużaw għall-iskopijiet ta' tranżazzjonijiet intaxxati tagħha [9].

42. Kif fakkret diversi drabi l-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt għal tnaqqis ipprovdut fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT huwa parti integrali mill-iskema tal-VAT u bħala prinċipju ma jistax jiġi limitat. Din is-sistema ta' tnaqqis "hija intiża li kompletament tissolleva lill-kummerċjant mill-piż tal-VAT pagabbli jew imħallsa fil-kors tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu." [10]

43. B'mod iktar speċifiku, il-mekkaniżmu ta' aġġustament ipprovdut fl-Artikoli 184 *et seq* tad-Direttiva tal-VAT jaspira li jtejjeb il-preċiżjoni ta' tnaqqis tal-VAT bil-monitoraġġ tal-estent li bih il-persuna taxxabbli realment tuża dawk l-oġġetti għall-finijiet tat-tnaqqis [11]. Il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat li "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 intaxxati tal-output" [12]. Permezz tal-applikazzjoni tiegħu, tranżazzjonijiet magħmula fi stadju bikri jkomplu jagħtu lok għad-dritt ta' tnaqqis biss sa fejn jintużaw sabiex jissuġġettaw il-provvisti għall-VAT [13]. B'dan il-mod, il-mekkaniżmu ta' aġġustament jikkontribwixxi sabiex tiġi żgurata n-newtralità tal-piż tat-taxxa [14].

8 Ara, pereżempju, is-sentenzi tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius Holding (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 13); tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 53); u tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 39).

9 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 18 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

10 Sentenzi tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et* (C-110/98 sa C-147/98, EU:C:2000:145, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata); tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punti 34 u 35 u l-ġurisprudenza ċċitata); u tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punti 35 u 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

11 Ara, b'mod partikolari, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punti 27 u 28).

12 Ara s-sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punt 50 u l-ġurisprudenza ċċitata).

13 Ara, pereżempju, is-sentenzi tas-16 ta' Ġunju 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tat-13 ta' Marzu 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punt 50 u l-ġurisprudenza ċċitata).

14 Digriet tal-5 ta' Ġunju 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

44. Sa fejn jirrigwarda l-formulazzjoni preċiża tiegħu, l-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li “t-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata”.

45. L-Artikolu 185(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi wkoll li dan l-aġġustament għandu, “b’mod partikolari”, isir wara li tkun ġiet sottomessa d-dikjarazzjoni tal-VAT u meta jkun hemm xi bidla fil-fatturi użati fid-determinazzjoni tal-ammont li għandu jitnaqqas [15].

46. Barra minn hekk, l-użu tal-kliem “pereżempju” juri li dawn il-fatturi (b’mod speċifiku t-tħassir tal-bejgħ jew tnaqqis fil-prezzijiet), ma humiex eżawrjenti. Matul is-snin, il-ġurisprudenza relatata tal-Qorti tal-Ġustizzja, indirizzat ukoll sitwazzjonijiet bħal demolizzjoni u l-implementazzjoni ta’ proġetti ta’ kostruzzjoni [16], serq (fejn il-persuna li wettqet is-serq ma ġietx identifikata) [17], jew bidla fil-metodu għall-kalkolu tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq oġġetti u servizzi ta’ użu mħallat [18].

47. B’hekk, f’termini ġenerali, l-eżempji ċċitati jirrigwardaw fatturi li jistgħu jiddeterminaw il-portata tat-tnaqqis li għalih hija intitolata persuna u li, fin-natura tagħhom, jistgħu jiġu evalwati b’ċertezza biss fuq ċertu żmien, b’attenzjoni dovuta tingħata għall-użu attwali tal-oġġetti inkwistjoni. Dan huwa wkoll ikkonfermat bil-loġika tal-Artikolu 187 tad-Direttiva tal-VAT, li jipprovdi għal aġġustament annwali bbażat fuq l-użu attwali ta’ oġġetti ta’ investiment.

48. Id-domanda magħmula fil-kawża preżenti hija jekk dan il-mekkaniżmu ta’ aġġustament jistax japplika sabiex jiġi kkoreġut żball inizjali fid-determinazzjoni li tranżazzjoni speċifika hija waħda taxxabbli meta ma tkunx. Il-korrezzjoni ta’ żball inizjali bħal dan hija dwar jekk hemmx dritt għal tnaqqis tal-istess natura bħall-korrezzjoni li għandha ssir fuq il-portata ta’ dritt għal tnaqqis minħabba li kien hemm bidla li tirrigwarda l-provvista inkwistjoni? Iż-żewġ tipi ta’ korrezzjonijiet jagħtu lok għall-applikazzjoni tal-istess mekkaniżmu?

b) In-natura tal-korrezzjoni mitluba fil-kawża preżenti

49. Il-korrezzjoni mitluba fil-kawża preżenti għandha l-għan li tirrimedja sitwazzjoni li fiha l-awtorità kompetenti tat-taxxa kkonċediet tnaqqis ta’ VAT minkejja li dan it-tnaqqis jidher li qatt ma missu ngħata. B’riżultat ta’ dak l-iżball l-awtoritajiet tat-taxxa talbu l-ħlas lura tal-ammont li jikkorrispondi għat-tnaqqis li ngħata. Huwa possibbli li din il-korrezzjoni għall-obbligi tat-taxxa tidħol fil-kamp ta’ applikazzjoni tal-mekkaniżmu tal-aġġustament tal-VAT?

50. Dan ma huwiex il-każ skont SEB bankas. Din il-parti tikkunsidra li l-ewwel nett, ma kienx hemm bidla fil-fatturi rilevanti li jaffettwaw id-dritt tagħha li tnaqqas sussegwentement għat-tranżazzjoni. Għalhekk ma kienx hemm obbligu għaliha li taġġusta l-obbligi tagħha tal-VAT. L-unika bidla li seħħet kienet il-klassifikazzjoni (mill-ġdid) tat-tranżazzjoni għall-finijiet tal-VAT minn “suġġetta għall-VAT” għal “eżenti mill-VAT”, billi ma kinitx iktar ikkunsidrata bħala “art għall-bini” skont id-dritt nazzjonali. It-tieni nett, li kieku kellu jiġi stabbilit li l-VAT ma kinitx dovuta u li, għaldaqstant, it-tnaqqis ma kienx iġġustifikat (*quod on* skont din il-parti), ir-restituzzjoni tal-ammonti rispettivi hija rregolata bid-dritt tal-Istati Membri, mhux bid-Direttiva tal-VAT.

15 Sentenza tas-16 ta’ Ġunju 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll is-sentenza tas-16 ta’ Ġunju 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, punt 47).

16 Sentenza tad-29 ta’ Novembru 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punt 37 sa 42). B’mod simili ara s-sentenza tat-18 ta’ Ottubru 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punti 32 sa 37).

17 Ix-xenarju ta’ serq huwa indirizzat fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 185(2) tad-Direttiva tal-VAT. Sentenza tal-4 ta’ Ottubru 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614).

18 Sentenza tad-9 ta’ Ġunju 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punti 37 sa 47).

51. Il-Gvern Litwan jargumenta li l-mekkaniżmu ta' aġġustament huwa applikabbli. Huwa jibbaża l-pożizzjoni tiegħu fuq il-formulazzjoni tal-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT, dwar l-għanijiet imfittxija bil-mekkaniżmu ta' aġġustament, kif ukoll fuq il-miżuri li bihom dak il-mekkaniżmu jiġi implementat. Fir-rigward tal-formulazzjoni tal-Artikolu 184, dan il-gvern jirrileva li l-aġġustament tat-tnaqqis inizjali huwa meħtieġ fejn it-tnaqqis mogħti jkun "ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata". Matematikament, meta l-benefiċċju inizjali kien zero, isegwi li kull tnaqqis magħmul kien għoli wisq u għandu jiġi aġġustat.

52. Ma hemmx dubju li fl-isfera ta' aritmetika konvenzjonali, din il-propożizzjoni hija korretta: kwalunkwe numru pożittiv huwa ogħla minn zero. Madankollu, ninsab inqas ċert dwar jekk din l-ekwazzjoni tispjegax is-sistema u l-loġika tal-mekkaniżmu ta' aġġustament.

53. Ibda mil-lingwaġġ tal-Artikolu 185, li jispjega fid-dettall il-kundizzjonijiet li bihom għandu japplika l-mekkaniżmu ta' aġġustament, il-frażi "isir xi tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw *l-ammont* li għandu jitnaqqas"[19] jidher li jeżiġi xenarju differenti għal dak fil-kawża prinċipali. L-iżball li għandu jiġi kkoreġut fil-kawża prinċipali ma jirrigwardax il-kwistjoni dwar *kemm* SEB bankas kellu d-dritt li jnaqqas, iżda pjuttost (il-kwistjoni dwar) jekk id-dritt għal tnaqqis *kienx jeżisti jew le*. Fi kliem ieħor, dak li l-Ispettorat Statali tat-Taxxa jeżiġi li jikkoreġi huwa d-determinazzjoni żbaljata fir-rigward tal-*eżistenza* tad-dritt li tnaqqas, mhux il-*portata* ta' dak id-dritt.

54. Nirrikonoxxi li l-formulazzjoni tal-Artikolu 184, li jintroduċi l-Kapitolu 5 tat-Titolu X tad-Direttiva tal-VAT dwar aġġustament tat-tnaqqis, hija ġenerali u miftuħa fir-rigward tal-portata tagħha. Għalhekk wieħed jista' jiddubita jekk huwiex korrett li jiġi interpretat il-kontenut tal-Artikolu 184 li huwa espress f'termini ġenerali fid-dawl tad-dispożizzjonijiet iktar speċifiċi tal-Artikolu 185. Din il-kwistjoni hija wisq iktar rilevanti jekk wieħed iqis li l-fatturi pprovduti fl-Artikolu 185(1) li jwasslu għal aġġustament ma humiex eżawrjenti, kif ġie osservat fil-punt 46 ta' dawn il-konklużjonijiet.

55. Fid-dawl ta' dan, l-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva tal-VAT jifformaw unità loġika fi ħdan il-Kapitolu 5 tat-Titolu X. B'hekk, għandhom jifformaw unità koerenti, u jiġu interpretati b'teħid inkunsiderazzjoni reċiproka u tal-għan komplessiv tal-kapitolu inkwistjoni. Dan l-għan komplessiv tal-mekkaniżmu previst minn dan il-kapitolu huwa sabiex jiġi korrett l-*ammont* tat-tnaqqis, mhux is-sitwazzjoni fejn ma hemm *ebda dritt ta' tnaqqis* fl-ewwel lok. Fejn ma hemmx dritt għal tnaqqis, l-għan ta' aġġustament għal dak id-dritt ta' tnaqqis ma huwiex rilevanti.

56. Din l-aħħar interpretazzjoni tidher li hija kkonfermata bl-istħarriġ li għamlet il-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża *Uudenkaupungin kaupunki*, li kien jirrigwarda l-mekkaniżmu ta' aġġustament ipprovdut fl-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva (li essenzjalment kien ekwivalenti għal dak eżistenti fid-Direttiva tal-VAT)[20]. Il-kawża kienet tirrigwarda oġġetti kapitali li kienu l-ewwel użati f'attività mhux taxxabbli u li sussegwentement intużaw f'attività li kienet suġġetta għall-VAT (dik il-bidla seħħet matul il-perijodu ta' aġġustament rilevanti).

19 Enfasi miżjuda.

20 Sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214). Ara l-punt 1 tal-Artikolu 20 tas-Sitt Direttiva tal-VAT intitolat "Aġġustamenti tat-tnaqqis". Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23)

57. Il-Qorti tal-Ġustizzja qalet li "l-applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' regolarizzazzjoni jiddependi mill-kwistjoni li wieħed ikun jaf jekk dritt għal tnaqqis ibbażat fuq l-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva jeżistix"[21]. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li l-iżvilupp sussegwenti għad-dritt tat-tnaqqis għamilha possibbli sabiex japplika l-mekkaniżmu ta' aġġustament. Qabel waslet għall-konklużjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat li fil-mument tal-akkwist, l-entità li sussegwentement talbet l-użu tal-mekkaniżmu ta' aġġustament kienet persuna taxxabbli.

58. Għalhekk ix-xenarju fattwali fil-kawża Uudenkaupungin kaupunki kien differenti mill-kawża odjerna. Madankollu, huwa xorta istruttiv li l-applikabbiltà tal-mekkaniżmu ta' aġġustament ġiet magħmula suġġett għall-eżistenza tad-dritt ta' tnaqqis (ikkunsidrata, mhux fir-rigward tan-natura tal-provvista, iżda fuq l-istat tal-akkwirent).

59. Fid-dawl tas-suespost, jien tal-fehma li l-mekkaniżmu ta' aġġustament ma japplikax għall-azzjoni fil-kawża prinċipali.

2. Il-prinċipju ta' newtralità fiskali li jirrikjedi l-ħlas lura ta' tnaqqis mogħti illegalment

60. Naqbel mal-pożizzjoni espressa, essenzjalment, mill-Kummissjoni (u rrikonoxxuta fuq bażi sussidjarja minn SEB bankas) li t-tnaqqis mogħti b'mod żbaljat xorta għandu jiġi rettifikat, mill-ġdid naturalment suġġett għat-termini ta' żmien applikabbli. Madankollu, din ir-rettifika għandha ssir skont id-dritt nazzjonali. Fl-istess waqt, il-konstatazzjoni li l-iżball imwettaq fil-kawża prinċipali ma jaqax taħt il-mekkaniżmu ta' aġġustament ma jfissirx li jaqa' kompletament 'il barra mill-portata tas-sistema komuni tal-VAT u l-prinċipju ta' newtralità fiskali.

61. Kif inhu ddikjarat fil-premessa 7 tad-Direttiva tal-VAT "is-sistema komuni ta' VAT għandha twassal, anki jekk ir-rati u l-eżenzjonijiet ma jkunux armonizzati b'mod sħiħ, għal newtralità fil-kompetizzjoni, b'mod li fit-territorju ta' kull pajjiż merkanzija u servizzi simili jġorru l-istess piż ta' taxxa […]".

62. Dan il-piż għandu jiġi impost ugwalment fuq il-persuni taxxabbli li jinsabu f'sitwazzjonijiet simili[22]. Madankollu, din in-newtralità ma tiġix irrispettata jekk jiġi stabbilit li persuna taxxabbli, bħal ma hija SEB bankas, ibbenefikat minn tnaqqis ta' VAT mogħti b'mod żbaljat. L-Istat Membru li l-awtoritajiet tat-taxxi tiegħu taw dak it-tnaqqis huwa għaldaqstant obbligat li jiżgura li dak il-vantaġġ fiskali mhux dovut jiġi kkoreġut.

63. Fuq livell konkret, dak ifisser li l-Istati Membri għandhom jimplementaw miżuri li jagħmluha possibbli għall-awtoritajiet tat-taxxa li jitolbu mingħand il-persuni taxxabbli, bħal SEB bankas, il-ħlas lura tal-ammont li jikkorrispondi għat-tnaqqis, abbażi tad-dispożizzjonijiet applikabbli tad-dritt nazzjonali u suġġett għal termini ta' żmien ċari u previdibbli.

21 Sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punt 37). Ara wkoll is-sentenza tat-2 ta' Ġunju 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, punt 44) li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja qalet: "korp regolat mid-dritt pubbliku li jakkwista oġġett kapitali bħala […] persuna mhux taxxabbli, u li, sussegwentement, ibiegħ dan l-oġġett kapitali fil-kwalità tiegħu ta' persuna taxxabbli, ma jibbenefikax fil-kuntest ta' dan il-bejgħ, minn dritt ta' aġġustament fuq l-Artikolu 20 ta' din id-Direttiva, għall-fini li jsir tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq ix-xiri ta' dak l-oġġett." Ara wkoll id-digriet tal-5 ta' Ġunju 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

22 Ara, b'analoġija, is-sentenza tal-14 ta' Ġunju 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punti 30 sa 32 u l-ġurisprudenza ċċitata) li tirrigwarda r-regoli nazzjonali dwar ħlas lura, lil min joħroġ il-fattura, ta' VAT imħallsa żejda. B'mod simili, il-Qorti tal-Ġustizzja qalet li sabiex tiżgura n-newtralità tal-VAT, huma l-Istati Membri li għandhom jipprovdu, fis-sistemi legali nazzjonali tagħhom, għall-possibbiltà li tiġi aġġustata kull taxxa ffatturata ħażin meta l-persuna li tkun ħarġet il-fattura turi li tkun aġixxiet *in bona fide* jew meta l-persuna li tkun ħarġet il-fattura tul żmien suffiċjenti tkun eliminat għal kollox ir-riskju ta' kull telf fid-dħul tat-taxxa – sentenza tat-18 ta' Ġunju 2009 fil-kawża Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punti 36 u 37 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll is-sentenza tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punti 56 sa 58).

64. Nirrimarka li soluzzjoni simili fir-rigward tar-riferiment għad-dispożizzjonijiet rispettivi tad-dritt nazzjonali tintalab anki li kieku kellu japplika l-mekkaniżmu ta' aġġustament. Dan minħabba li filwaqt li l-Artikoli 184 u 185 jistabbilixxu l-kundizzjonijiet materjali għall-applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' aġġustament, l-Artikolu 186 tad-Direttiva tal-VAT jirreferi għad-dritt tal-Istati Membri fir-rigward tal-arranġamenti proċedurali.

65. Għandu jingħad ukoll, għall-finijiet ta' ċarezza, li dik il-konklużjoni ma tipprekludix lill-Istat Membru milli jipprevedi fuq livell nazzjonali regoli proċedurali li jkunu japplikaw kemm sabiex jiġu kkoreġuti żbalji inizjali fil-klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni (bħal eżenti mill-VAT jew suġġetta għall-VAT) kif ukoll għall-aġġustament tat-tnaqqis mogħti fir-rigward ta' tranżazzjonijiet taxxabbli. Il-fatt li tal-ewwel ma taqax fi ħdan il-mekkaniżmu ta' aġġustament previst fid-Direttiva tal-VAT ma jfissirx li għandha tinżamm separata fuq livell nazzjonali.

66. Fid-dawl tas-suespost, il-konklużjoni *interim* tiegħi hija li l-Artikoli 184 sa 186 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-mekkaniżmu ta' aġġustament ipprovdut f'dawn id-dispożizzjonijiet ma japplikawx fis-sitwazzjoni, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn tnaqqis inizjali tal-VAT bl-ebda mod ma seta' jsir peress li t-tranżazzjoni inkwistjoni kienet eżenti mill-VAT. Madankollu, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jirrikjedi li l-Istat Membru jirkupra l-ammont li jikkorrispondi għal tnaqqis ta' VAT mogħti bi żball, abbażi tad-dispożizzjonijiet applikabbli tad-dritt nazzjonali.

C. Il-konklużjoni hija affettwata miċ-ċirkustanzi speċifiċi tal-każ?

67. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk ir-risposta għall-ewwel domanda hijiex affettwata bil-ħruġ tan-nota ta' kreditu tal-2010 (1), u bil-fatt li t-tranżazzjoni l-ewwel ġiet ikkunsidrata bħala suġġetta għall-VAT u kien biss wara li ġiet ikkunsidrata bħala eżenti mill-VAT (2).

68. Fid-dawl tar-risposta proposta tiegħi għall-ewwel domanda tal-qorti nazzjonali, it-tieni domanda tista' tinftiehem bħala kwistjoni tad-dritt nazzjonali mingħajr il-ħtieġa ta' gwida minn din il-Qorti tal-Ġustizzja. Madankollu, billi t-tieni domanda hija konnessa mal-ewwel waħda, ġaladarba hija essenzjalment elaborazzjoni ulterjuri tagħha, u fl-ispirtu ta' kooperazzjoni li tippenetra l-proċedura ta' deċiżjoni preliminari, is-suġġerimenti limitati li nista' nagħti dwar it-tieni domanda huma s-segwenti.

1. Ir-rilevanza tan-nota ta' kreditu tal-2010

69. Fl-opinjoni tiegħi, ir-rilevanza tan-nota ta' kreditu tal-2010 tista' tiġi kkunsidrata minn żewġ perspettivi differenti.

70. L-ewwel lok, wieħed jista' jistaqsi jekk setgħetx ħolqot obbligu fiskali għal SEB bankas. It-tweġiba hija kjarament le. Suġġett għall-verifika mill-qorti tar-rinviju dwar l-effetti legali eżatti li d-dritt nazzjonali jabbina ma' tali dokument, nifhem li n-nota ta' kreditu tal-2010 hija dokument maħruġ minn parti privata, u mhux dokument uffiċjali maħruġ mill-awtorità tat-taxxa. B'hekk, tista' tiskatta effetti għal dik il-parti li toħroġha iżda bħala prinċipju mhux għal dik il-parti l-oħra fit-tranżazzjoni [23].

71. Fit-tieni lok, wieħed jista' jispekula jekk il-ħruġ tan-nota ta' kreditu tal-2010 jistax ikollu konsegwenzi għat-termini ta' żmien applikabbli, li matulu l-Ispettorat Statali tat-Taxxa jista' jbiddel l-obbligi fiskali ta' SEB bankas. Din ukoll hija kwistjoni li għandha tiġi kkunsidrata mill-qorti tar-rinviju.

23 Ara, b'mod simili, is-sentenza tal-31 ta' Jannar 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punti 41 sa 44).

72. Hemm ċerti sistemi li fihom id-dritt nazzjonali jista' jipprovdi mhux biss għal terminu ta' żmien "oġġettiv" (li huwa assolut) iżda wkoll għal wieħed "suġġettiv" (li huwa relattiv). Il-bidu tad-dekorriment tat-terminu ta' żmien oġġettiv x'aktarx jiskatta bl-okkorrenza ta' avveniment speċifiku indipendentement mill-għarfien tal-parti rispettiva. Dak suġġettiv jiskatta meta l-parti tikseb għarfien li l-avveniment rilevanti seħħ.

73. Li kieku dan kellu jkun il-każ taħt id-dritt nazzjonali, jista' jiġi argumentat li meta rċieva n-nota ta' kreditu tal-2010, SEB bankas sar jaf bil-fatt li huwa kellu jikkoreġi d-dikjarazzjonijiet tat-taxxa tiegħu. B'hekk, din in-nota ta' kreditu tista' forsi tiġi interpretata bħala l-punt tat-tluq tat-terminu ta' żmien suġġettiv.

74. F'dan is-sens, anki jekk id-dritt nazzjonali jipprovdi għal terminu ta' żmien suġġettiv, normalment ikun il-każ li t-terminu ta' żmien suġġettiv ma jistax jestendi u jaqbeż l-iskadenza ta' dak oġġettiv. B'hekk, il-perijodu tat-terminu ta' żmien suġġettiv jista' jibda iktar tard, iżda jiskadi l-iktar tard mal-iskadenza tat-terminu ta' żmien oġġettiv. Għalhekk, anki f'din it-tieni dimensjoni potenzjali, għandi diffikultà nara kif eżattament in-nota ta' kreditu tal-2010 tista' tkun rilevanti sa fejn jirrigwarda t-termini ta' żmien fil-kawża prinċipali.

75. B'hekk, fuq l-elementi kif ippreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja, ma nikkunsidrax li n-nota ta' kreditu tal-2010 hija rilevanti għall-evalwazzjoni tal-obbligi fiskali ta' SEB bankas.

2. Ir-rilevanza tal-klassifikazzjoni (mill-ġdid) tat-tranżazzjoni

76. B'kuntrast għan-nota ta' kreditu tal-2010 maħruġa mill-Bejjiegħa, il-prassi interpretattiva u l-aġir speċifiku tal-amministrazzjoni tat-taxxa fil-konfront ta' SEB bankas għandhom piż fuq l-evalwazzjoni tal-obbligi fiskali ta' SEB bankas. Dan minħabba li, suġġett għall-evalwazzjoni fattwali mill-qorti nazzjonali, setgħu taw lok għall-aspettattivi leġittimi ta' SEB bankas dwar l-għan tal-obbligi tagħha, skont in-natura u l-kontenut tal-assigurazzjonijiet mogħtija lilha[24].

77. Il-Gvern Litwan jirrikonoxxi li meta saret it-tranżazzjoni l-interpretazzjoni "uffiċjali" dwar x'kellu jiġi kkunsidrat bħala "art għall-bini" ġġustifikat il-konklużjoni li dik it-tranżazzjoni kienet suġġetta għall-VAT. Fl-istess ħin, dan il-gvern irrimarka wkoll li dik l-interpretazzjoni nbidlet, wara sentenza tal-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema Litwana), mogħtija fl-2009[25].

78. Kif fakkret il-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Nigl *et*, "[i]l-prinċipju ta' ċertezza legali ma jipprekludix li l-awtoritajiet tat-taxxa, waqt it-terminu [applikabbli], jagħmlu aġġustament [evalwazzjoni] tal-VAT dwar it-taxxa mnaqqsa jew dwar servizzi diġà mwettqa, li kellhom jiġu suġġetti għal din it-taxxa". Il-Qorti tal-Ġustizzja qalet ukoll li dan huwa tassew il-każ meta "skema li minnha tibbenefika persuna taxxabbli għall-VAT hija kkontestata mill-awtoritajiet tat-taxxa, inkluża għal perijodu preċedenti għad-data li fiha tkun saret tali evalwazzjoni, iżda suġġett għal li l-imsemmija evalwazzjoni sseħħ fit-terminu ta' preskrizzjoni tal-azzjoni tal-amministrazzjoni, u li l-effetti tagħha ma humiex retroattivi għal data preċedenti għal dik li fiha l-punti ta' liġi u ta' fatt li fuqhom hija bbażata jseħħu"[26].

79. Jidher li l-istess loġika tista' tapplika wkoll għall-kawża odjerna. Jekk it-terminu ta' żmien għall-evalwazzjoni tal-obbligi fiskali ta' SEB bankas għadu sa ċertu punt miftuħ, jiġifieri, li l-evalwazzjoni mill-ġdid u l-kalkolu mill-ġdid għadu permess minħabba li l-każ għadu fi ħdan it-termini ta' żmien applikabbli u jekk fi ħdan dak it-terminu deċiżjoni ta' qorti nazzjonali ogħla (bħal

24 Sentenzi tad-9 ta' Lulju 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata), u Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 7 iktar 'il fuq.

26 Sentenza tat-12 ta' Ottubru 2016, Nigl *et* (C-340/15, EU:C:2016:764, punti 48 u 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

qorti amministrattiva suprema) tgħaqqad prassi interpretattiva inkonsistenti preċedenti, l-interpretazzjoni uniformi għaldaqstant ipprovduta jista' jkollha effetti inċidentali fuq l-interpretazzjoni tal-liġi li għandha tingħata fil-każijiet kollha pendenti fejn dik l-interpretazzjoni hija ta' rilevanza.

80. *Retrospettività inċidentali* bħal din ta' deċiżjonijiet ta' qrati ogħla hija, bħala stat ta' fatt, pjuttost komuni[27]. Hija l-konsegwenza loġika ta' deċiżjonijiet interpretattivi bħal dawn, li jsibu ruħhom fil-leġiżlazzjoni interpretata inkwistjoni, li b'hekk ikunu (sakemm dawk l-effetti ma humiex espliċitament esklużi) applikabbli *ex tunc*, flimkien mal-leġiżlazzjoni li kienet qed tiġi interpretata.

81. Jista' jiġi ssuġġerit, kif jidher li kien l-argument tal-Kummissjoni waqt is-seduta, li fir-rigward ta' perijodu taxxabbli li diġà skada, l-applikazzjoni ta' deċiżjoni ġudizzjarja interpretattiva ta' qorti nazzjonali ogħla ma tkunx iktar *retrospettiva* biss, iżda tkun tassew *retroattiva*.

82. Jiena ma naqbilx. Sakemm u kemm-il darba t-terminu ta' żmien għall-kalkolu mill-ġdid u l-aġġustament mill-ġdid ipprovdut fid-dritt nazzjonali ma jiskadix, l-evalwazzjoni tal-perijodu taxxabbli ma tkunx verament magħluqa. L-evalwazzjoni mill-ġdid għadha miftuħa u, jista' jiżdied li hija miftuħa mhux biss għall-amministrazzjoni tat-taxxa, iżda wkoll għall-persuna taxxabbli. B'hekk, matul dak it-terminu, tista' tkun ukoll il-persuna taxxabbli li tkun tixtieq tinvoka unifikazzjoni interpretattiva permezz ta' deċiżjoni ta' qorti nazzjonali ogħla għall-benefiċċju tagħha. Metaforikament, tieqa miftuħa hija miftuħa miż-żewġ naħat.

83. Madankollu, anki jekk, fi ħdan it-termini ta' żmien applikabbli, huwa strettament possibbli għall-awtoritajiet tat-taxxa li jieħdu inkunsiderazzjoni u japplikaw deċiżjoni ta' qorti nazzjonali ogħla li tgħaqqad interpretazzjoni tal-liġi preċedentement inkonsistenti, dan ma jeskludix lill-awtoritajiet kompetenti tat-taxxa milli jfittxu, f'kull każ individwali, għal bilanċ xieraq bejn il-ħtieġa ta' applikazzjoni uniformi tal-liġi u ċ-ċirkustanzi partikolari tal-każ individwali, li jista' jagħti lok għal aspettattivi leġittimi min-naħa tal-persuna taxxabbli.

84. Fil-kawża odjerna, ikun, pereżempju, konċepibbli li bilanċ xieraq bejn il-ħtieġa legali possibbli ta' korrezzjoni tal-klassifikazzjoni tat-tranżazzjoni u l-protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi ta' SEB bankas (jekk wara l-evalwazzjoni fattwali jkun jista' jingħad li dawk kienu tassew iġġenerati mill-aġir ta' awtoritajiet nazzjonali) jista' jintlaħaq billi tiġi permessa klassifikazzjoni mill-ġdid tat-tranżazzjoni, filwaqt li ma tippenalizza lil SEB bankas b'ebda mod, jiġifieri, billi ma timponix fuqha xi interessi moratorji jew multi[28].

85. Fid-dawl tas-suespost, il-konklużjoni tiegħi hija li r-risposta għall-ewwel domanda preliminari ma hijiex affettwata bil-ħruġ tan-nota ta' kreditu tal-2010. Madankollu, meta l-awtoritajiet kompetenti jikkoreġu l-obbligi fiskali ta' persuna taxxabbli, bħala ma huwa SEB bankas, wara klassifikazzjoni (mill-ġdid) ta' provvista għall-finijiet tal-VAT, bħall-provvista ta' art fil-kawża prinċipali, dawn l-awtoritajiet għandhom jilħqu bilanċ xieraq bejn obbligi sabiex jiżguraw newtralità fiskali u applikazzjoni uniformi tal-liġi u l-aspettattivi leġittimi ta' dik il-persuna.

27 Diskussa riċentement, fil-kuntest tal-applikabbiltà *ratione temporis* tad-deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-qasam tal-VAT, pereżempju fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawżi Cussens *et* (C-251/16, EU:C:2017:648, punt 35 *et seq.*) u Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553, punt 179).

28 Kif ġie osservat iktar 'il fuq (ara l-punt 18 ta' dawn il-konklużjonijiet) mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-Ispettorat Statali tat-Taxxi parzjalment neħħa l-obbligu għal SEB bankas li jħallas l-interessi moratorji.

D. It-tielet u r-raba' domandi

86. Għalkemm l-ipoteżijiet li jintroduċu d-domandi tlieta u erbgħa fir-rigward tad-diċitura eżatta tal-ewwel domanda ma humiex ċari kristall, mil-loġika sottostanti tad-digriet tar-rinviju, nifhem li t-tielet u r-raba' domandi tal-qorti tar-rinviju huma magħmula biss fil-każ li l-mekkaniżmu ta' aġġustament kellu jinstab li huwa applikabbli għall-kawża prinċipali.

87. Għaldaqstant, peress li jien tal-opinjoni li l-mekkaniżmu ta' aġġustament ma japplikax għall-azzjoni fil-kawża prinċipali, ma hemm ebda ħtieġa li nirrispondi t-tielet u r-raba' domandi.

V. Konklużjoni

88. Fid-dawl tal-argumenti preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi magħmula mil-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Litwanja) kif ġej:

— L-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, għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-mekkaniżmu ta' aġġustament ipprovdut f'dawk id-dispożizzjonijiet ma japplikax f'sitwazzjoni, bħal dik fil-kawża prinċipali, fejn tnaqqis inizjali tat-taxxa fuq il-valur miżjud, bl-ebda mod ma seta' jsir peress li t-tranżazzjoni inkwistjoni kienet eżenti mill-VAT. Madankollu, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jirrikjedi li l-Istat Membru jirkupra l-ammont korrispondenti għal tnaqqis tal-VAT li ngħata b'mod żbaljat, abbażi tad-dispożizzjonijiet applikabbli tad-dritt nazzjonali.

— Meta l-awtoritajiet kompetenti jikkoreġu obbligi fiskali ta' persuna taxxabbli, wara klassifikazzjoni (mill-ġdid) ta' provvista għall-finijiet tal-VAT, bħall-provvista ta' art fil-kawża prinċipali, dawn l-awtoritajiet għandhom jilħqu bilanċ xieraq bejn l-obbligi li jiżguraw newtralità fiskali u l-applikazzjoni uniformi tal-liġi u l-aspettattivi leġittimi ta' dik il-persuna taxxabbli.