KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
TANCHEV
ippreżentati fid-9 ta’ Settembru 2021[1]

Kawża C-9/20

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136
vs
Finanzamt Hamburg-Oberalster

(Talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Finanzgericht Hamburg (il-Qorti tal-Finanzi, Hamburg, il-Ġermanja))

(Talba għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-Valur Miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 66(b) – Artikolu 167 – Ħin tad-dritt ta’ tnaqqis tal-VAT tal-input – Kiri u sullokazzjoni ta’ proprjetà immobbli li tintuża għal skopijiet industrijali jew kummerċjali)

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-punt xieraq *ratione temporis* għal persuna taxxabbli biex tnaqqas il-VAT tal-input fir-rigward ta’ servizzi ta’ kiri pprovduti minn persuna taxxabbli li tuża l-metodu tal-kontabbiltà tad-dħul għal finijiet ta’ VAT.

2. B’mod iktar speċifiku, il-persuna taxxabbli li rċeviet is-servizzi inkwistjoni talbet it-tnaqqis tal-VAT tal-input korrispondenti għall-punt meta din wettqet pagamenti lill-fornitur tagħha li wkoll juża l-metodu ta’ kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet (iktar ’il quddiem il-“fornitur bil-metodu ta’ kontabbiltà”), apparentement skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT[2], moqri flimkien mal-Artikolu 66(b) ta’ dik id-direttiva. Dawk il-pagamenti kienu parzjalment magħmula sostanzjalment iktar tard mill-perijodi ta’ kiri li jirrelataw għalihom. L-awtoritajiet tat-taxxa Ġermaniżi sussegwentement stqarrew li t-tnaqqis kellu jsir fil-ħin tal-provvista, jiġifieri meta l-proprjetà mikrija kienet saret disponibbli lill-persuna taxxabbli bħala r-riċevitur tas-servizzi tal-kiri.

3. Il-qorti tar-rinviju għamlet żewġ domandi għal deċiżjoni preliminari f’dan ir-rigward. Kif mitlub mill-Qorti tal-Ġustizzja, f’dawn il-konklużjonijiet ser nillimita ruħi għall-eżami tal-ewwel mid-domandi preliminari, li tikkonċerna l-interpretazzjoni tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT.

[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 L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU L 335, 20.12.2007, p. 60), kif emendata mid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta’ Lulju 2010 (ĠU 2010, L 189, p. 1) (iktar ’il quddiem “id-Direttiva dwar il-VAT”).

I. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

1. Id-Direttiva tal-VAT

4. L-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa fformulat kif ġej:

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

5. L-Artikolu 66 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

"[B]ħala deroga mill-Artikoli 63, 64 u 65, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-VAT għandha tiġi imposta, fir-rigward ta' ċerti transazzjonijiet jew ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli f'wieħed miż-żminijiet li ġejjin:

[…]

(b) mhux iktar tard miż-żmien meta jiġi riċevut il-ħlas;

[…]"

6. L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

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

7. Skont l-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT:

"L-Istati Membri jistgħu jipprovdu fi skema fakultattiva li d-dritt għat-tnaqqis ta' persuna taxxabbli li l-VAT tagħha ssir dovuta unikament f'konformità mal-Artikolu 66 (b) għandu jiġi pospost sakemm il-VAT fuq il-merkanzija jew is-servizzi pprovduti titħallas lill-fornitur tagħha.

[…]"

8. L-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT jgħid:

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

[…]

(7a) fejn il-VAT issir dovuta fil-waqt meta l-ħlas jiġi riċevut f'konformità mal-Artikolu 66(b), u d-dritt għat-tnaqqis jirriżulta meta t-taxxa ssir dovuta, ir-referenza 'Kontabilità bbażata fuq ħlasijiet';

[…]"

B. Id-dritt Ġermaniż

Għall-finijiet ta' dawn il-konklużjonijiet, nirreferi għall-punt 11 tad-deċiżjoni tar-rinviju għal deskrizzjoni tad-dritt Ġermaniż applikabbli.

II. Il-fatti, il-proċedura u d-domandi preliminari

9. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (ir-rikorrenti fil-proċeduri prinċipali, iktar 'il quddiem "GK") hija kumpannija Ġermaniża kostitwita taħt id-dritt ċivili, li ġġenerat fatturat billi tikri proprjetà kummerċjali lill-inkwilini varji fis-snin inkwistjoni. GK kienet min-naħa tagħha kriet dik il-proprjetà mingħand sid il-kera tagħha. Kemm GK kif ukoll sid il-kera tagħha kienu rrinunzjaw għall-eżenzjoni mill-VAT għal tali fatturat mill-kera u għażlu li jħallsu l-VAT. It-tnejn li huma kienu ġew awtorizzati mill-awtoritajiet tat-taxxa Ġermaniżi biex jikkalkolaw it-taxxa fuq il-bażi ta' remunerazzjoni rċevuta minflok fuq il-bażi ta' remunerazzjoni maqbula, skont il-punt 20 tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa tal-Bejgħ Ġermaniża, iktar 'il quddiem l-"UstG"). Bil-kuntratt ta' kiri, GK kellha fattura proprja kontinwa għall-kera li kienet qiegħda tħallas lil sid il-kera tagħha.

10. Mill-2004, il-pagamenti tal-kera ta' GK kienu parzjalment posposti. Dan kien ifisser li GK wettqet ħlasijiet għall-kirja tal-proprjetà fil-perijodu mill-2009 sal-2012 fis-snin ta' wara dawk inkwistjoni, mill-2013 sal-2016. Barra minn hekk, GK kienet meħlusa mid-dejn li kien fadal ta' EUR 22 462.62 minn sid il-kera tagħha fl-2016. Dan l-ammont ta' kera għalhekk qatt ma tħallas.

11. VAT b'rata ta' 19 % kienet inkluża f'kull wieħed mill-pagamenti msemmija. Irrispettivament mill-perijodu ta' kera li l-pagamenti kienu intiżi għalih, GK dejjem ressqet it-talba tagħha għat-tnaqqis tat-taxxa ta' dħul fil-perijodu ta' ħlas bikri jew sena kalendarja li fih kien sar il-pagament.

12. B'konnessjoni ma' verifika, il-Finanzamt Hamburg-Oberalster (iktar 'il quddiem il-"Finanzamt") ħadet il-pożizzjoni li s-snin korretti għal GK biex tieħu t-tnaqqis tal-VAT tal-input fuq il-pagamenti tal-kiri lil sid il-kera tagħha kienu s-snin ta' kiri li għalihom kienu jirrelataw il-pagamenti, u mhux is-snin (ta' wara) tal-pagament attwali. L-awtoritajiet tat-taxxa adottaw il-fehma li minkejja l-fatt li sid il-kera ta' GK uża l-metodu ta' kontabbiltà bbażat fuq ħlasijiet għal finijiet tal-VAT (dak li jissejjaħ "Ist-Versteuerung"), id-dritt ta' tnaqqis ta' GK xorta tnissel fil-ħin ta' provvista, jiġifieri, meta l-proprjetà kienet saret disponibbli għal GK skont il-kuntratt ta' kera. Bħala konsegwenza, il-Finanzamt ma ppermettietx tnaqqis tal-VAT tal-input li hija qieset li kien mittieħed fis-snin il-ħżiena. Is-snin ta' taxxa ta' qabel li għalihom il-Finanzamt attribwixxiet it-tnaqqis tal-VAT tal-input kienu parzjalment preskritti fil-ħin li l-avviżi tal-VAT ġew maħruġa, u konsegwentement GK ġiet miċħuda dak it-tnaqqis tal-VAT tal-input.

13. Fit-3 ta' Lulju 2017, GK ippreżentat oġġezzjoni għall-avviżi tal-15 ta' Ġunju 2017 dwar VAT jew ħlas bikri ta' VAT għas-snin 2013 sa 2016. L-oġġezzjonijiet ġew miċħuda fit-8 ta' Novembru 2017. GK għalhekk ressqet rikors fit-28 ta' Novembru 2017 quddiem il-qorti tar-rinviju. F'dak il-kuntest, GK tisħaq li l-avviżi kkontestati jiksru d-Direttiva dwar il-VAT. Skont GK, il-pożizzjoni tal-Finanzamt li d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input dejjem jitnissel mal-prestazzjoni tat-tranżazzjoni hija skorretta. Jekk fornitur tas-servizzi jikkalkola t-taxxa tiegħu fuq il-bażi tar-remunerazzjoni rċevuta, id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input

tar-riċevitur tas-servizz minflok jitnissel biss meta r-riċevitur tas-servizz ikun ħallas ir-remunerazzjoni. GK għalhekk kienet korretta li dejjem kienet tagħmel it-talba tal-VAT tal-input tagħha fis-sena tal-pagament.

14. Fid-deċiżjoni ta' rinviju, il-qorti tar-rinviju tgħid li skont id-dritt nazzjonali, kif tinterpretah il-qorti tar-rinviju, id-dritt għat-tnaqqis jitnissel għal riċevitur ta' provvisti meta l-fatturat ikun iġġenerat, irrispettivament minn jekk il-fornitur jużax il-metodu ta' kontabbiltà bbażat fuq ħlasijiet jew il-metodu tal-akkumulazzjoni għal finijiet ta' VAT[3]. Dan jimplika li l-pożizzjoni tal-Finanzamt tkun korretta fuq dak il-punt skont id-dritt nazzjonali. Madankollu, il-qorti tar-rinviju tinsab f'dubju dwar jekk ir-regoli nazzjonali humiex f'kunflitt ma' ċerti dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar il-VAT.

15. F'dawk iċ-ċirkustanzi, il-qorti tar-rinviju ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tirreferi d-domandi preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"(1) L-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li d-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input jirriżulta diġà fil-ħin li sseħħ it-tranżazzjoni, anki jekk, skont id-dritt nazzjonali, it-taxxa tkun eżiġibbli fil-konfront tal-fornitur ta' oġġetti jew ta' servizzi biss meta dan tal-aħħar jirċievi l-korrispettiv finanzjarju u dan ma jkunx għadu tħallas?

(2) Fil-każ ta' risposta negattiva għall-ewwel domanda: l-Artikolu 167 tad-[Direttiva 2006/112] jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li d-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input ma jistax jiġi invokat għall-perijodu ta' tassazzjoni li fih ikun tħallas il-korrispettiv finanzjarju jekk it-taxxa tkun eżiġibbli fil-konfront tal-fornitur ta' oġġetti jew ta' servizzi biss meta dan tal-aħħar jirċievi l-korrispettiv finanzjarju, is-servizz ikun diġà ġie pprovdut matul il-perijodu ta' tassazzjoni preċedenti u, skont id-dritt nazzjonali, għal raġunijiet ta' preskrizzjoni, ma jkunx iktar possibbli li jiġi invokat id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input għal dak il-perijodu ta' tassazzjoni preċedenti?"

16. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ippreżentati mill-Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, mill-Gvern Ġermaniż u dak Svediż u mill-Kummissjoni Ewropea. L-ebda smigħ ma ntalab u ma nżamm.

17. Kif imsemmi fil-punt 3, iktar 'il fuq, f'dawn il-konklużjonijiet ser nillimita ruħi li neżamina l-ewwel minn dawk iż-żewġ domandi.

III. Analiżi

A. Kummenti preliminari

18. Ma huwiex ikkontestat li GK issodisfat ir-rekwiżiti sostantivi għad-dritt ta' tnaqqis tal-VAT tal-input inkwistjoni. Ma huwiex ikkontestat lanqas li GK kellha fattura permanenti valida fil-forma tal-kuntratt ta' kera ma' sid il-kera ta' GK u għalhekk kienet tissodisfa r-rekwiżit formali għat-tnaqqis inkwistjoni. It-tilwima bejn il-partijiet fil-kawża prinċipali tikkonċerna l-ħin xieraq għal GK biex teżerċita d-dritt ta' dak it-tnaqqis.

[3] Punti 14 u 18 tad-deċiżjoni tar-rinviju.

19. Madankollu, fil-prattika, għal GK, il-pożizzjoni tal-Finanzamt madankollu tkun tinvolvi t-telf effettiv ta' parti minn dak it-tnaqqis, peress li wħud mis-snin li fihom il-Finanzamt tinsisti li t-tnaqqis kellu jittieħed issa huma preskritti.

20. Id-diffikultajiet interpretattivi li l-qorti tar-rinviju ltaqgħet magħhom u l-argumenti mressqa mill-Gvern Ġermaniż u dak Svediż jirrelataw ma' żewġ domandi separati.

21. L-ewwel, il-qorti tar-rinviju ma hijiex ċerta dwar jekk l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT innifsu huwiex regola vinkolanti li l-Istati Membri huma obbligati li jsegwu meta jimplimentaw id-Direttiva dwar il-VAT, jew jekk dan jesprimix sempliċement "idea gwida" li l-Istati Membri jistgħu jidderogaw minnha fl-implimentazzjoni tagħhom tad-Direttiva dwar il-VAT. Bħala sostenn possibbli għal dik il-proposta, il-qorti tar-rinviju tirreferi għal dikjarazzjoni inkluża fil-minuti tal-Kunsill dwar id-dispożizzjoni preċedenti tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT, fiż-żmien meta ġiet adottata dik id-direttiva.

22. It-tieni, il-Gvern Ġermaniż u dak Svediż it-tnejn jargumentaw, essenzjalment, li r-referenza fl-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT għal "ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta" għandha tinftiehem bħala referenza għall-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tkun imposta skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT jekk l-ebda deroga ma kienet tapplika, u għalhekk jiġi injorat b'mod partikolari l-effett ta' kwalunkwe deroga nazzjonali skont l-Artikolu 66(b) ta' dik id-direttiva.

23. L-ewwel ser nindirizza d-dubju li l-qorti tar-rinviju esprimiet dwar in-natura vinkolanti tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT. Fid-dawl tal-fatti tal-kawża prinċipali u tal-argumenti mressqa, b'mod partikolari mill-Gvern Ġermaniż u dak Svediż, inqis utli li sussegwentement nieħu inkunsiderazzjoni, fil-qosor, it-trattament tal-VAT li jkun isegwi minn applikazzjoni sempliċi tal-lingwa ċara u mingħajr ambigwità tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT lill-persuna taxxabbli li tirċievi servizzi minn persuna taxxabbli oħra li tagħti rendikont tal-VAT bil-metodu ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet skont id-deroga nazzjonali bbażata fuq l-Artikolu 66(b), bħall-"Ist-Besteuerung" Ġermaniż inkwistjoni fil-proċeduri prinċipali, qabel ma nindirizza wħud mill-argumenti mressqa mill-Gvern Ġermaniż u dak Svediż u nispjega għalfejn, fil-fehma tiegħi, dawk l-argumenti ma humiex konvinċenti.

B. In-natura vinkolanti tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT

24. Fid-deċiżjoni tar-rinviju, il-qorti tar-rinviju tesprimi l-fehma li r-regoli tal-VAT Ġermaniż huma konfliġġenti mal-applikazzjoni stretta tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT kif inhi fformulata dik id-dispożizzjoni[4].

25. Il-qorti tar-rinviju tinnota, madankollu, li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża tal-VAT inkwistjoni tista' tkun kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni jekk l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT ma huwiex speċifikazzjoni obbligatorja, iżda biss "idea gwida" u tistaqsi speċifikament jekk dikjarazzjoni inkluża fil-minuti tal-Kunsill dwar l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT[5] tistax tiġi invokata insostenn ta' dik l-interpretazzjoni tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT[6].

[4] Id-deċiżjoni tar-rinviju, punt 20, is-sentenza ta' qabel tal-aħħar.

[5] 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).

[6] L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa sostanzjalment identiku għad-dispożizzjoni predeċessur tiegħu, l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT.

Il-Kunsill u l-Kummissjoni jgħidu f'dik id-dikjarazzjoni li l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mir-regola ġenerali tal-Artikolu 17(1), meta l-fornitur ikun suġġett għat-tassazzjoni bbażata fuq l-irċevuti tiegħu [7].

26. Il-qorti tar-rinviju, f'dak ir-rigward, tirreferi għas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tad-19 ta' Ġunju 2008, Il-Kummissjoni vs Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu [8], fejn il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li dikjarazzjoni mill-Kunsill u mill-Kummissjoni, irreġistrata fil-minuti tal-Kunsill fil-ħin meta ġiet adottata d-Direttiva 96/71/KE [9], setgħet tiġi invokata insostenn ta' interpretazzjoni ta' dispożizzjoni ta' dik id-direttiva, iżda l-qorti tar-rinviju tinnota wkoll li skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, tali dikjarazzjonijiet ġeneralment ma jistgħux jiġu invokati jekk il-kontenut tagħhom ma ġiex espress fit-test tar-regoli rilevanti. [10]. La l-Gvern Ġermaniż u lanqas dak Svediż ma fittex li fl-osservazzjonijiet tiegħu jistrieħ fuq l-argument li l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT sempliċement jesprimi "idea gwida" jew allega li d-dikjarazzjoni msemmija fil-punt 25 ta' dawn il-konklużjonijiet tfisser li l-Artikolu 167 ta' dik id-direttiva ma huwiex vinkolanti għall-Istati Membri.

27. Għandi nżid li, flimkien mad-dikjarazzjoni inkluża fil-minuti tal-Kunsill dwar is-Sitt Direttiva tal-VAT, li l-qorti tar-rinviju tirreferi għaliha espliċitament, dikjarazzjoni oħra magħmula mill-Kunsill u mill-Kummissjoni fir-rigward tal-Artikolu 167a kienet inkluża fil-minuti tal-Kunsill b'konnessjoni mal-adozzjoni ta' dik id-dispożizzjoni fid-Direttiva 2010/45/UE [11]. Dik id-dikjarazzjoni hija fformulata kif ġej: "Il-Kunsill u l-Kummissjoni jgħidu li l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mill-prinċipju stabbilit fl-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112/KE, fejn il-fornitur ta' merkanzija jew servizzi huwa suġġett għat-tassazzjoni bbażata fuq l-irċevuti tiegħu." [12] [traduzzjoni mhux uffiċjali]

28. Fil-fehma tiegħi, l-ebda miż-żewġ dikjarazzjonijiet imsemmija fil-punti 25 u 27 ta' dawn il-konklużjonijiet ma jistgħu jservu biex jiġġustifikaw il-kunċett li l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jitqies bħala sempliċement "idea gwida" jew li jagħti dritt lill-Istati Membri li jidderogaw mill-formulazzjoni ċara ta' dik id-dispożizzjoni.

29. Il-Qorti tal-Ġustizzja indirizzat repetutament il-valur interpretattiv ta' dikjarazzjonijiet irreġistrati fil-minuti tal-Kunsill fil-ħin tal-adozzjoni tad-dritt sekondarju. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet fis-sentenza tat-23 ta' Frar 1988, Il-Kummissjoni vs L-Italja [13], li "interpretazzjoni bbażata fuq dikjarazzjoni mill-Kunsill ma tistax tagħti lok għal interpretazzjoni differenti minn dik li tirriżulta mill-formulazzjoni proprja ta' [d-dispożizzjoni rilevanti tad-dritt sekondarju inkwistjoni]".

[7] Il-verżjoni bil-lingwa Ġermaniża tad-dikjarazzjoni hija riprodotta fi Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, punt 20 Anm. 47.1, nota tal-qiegħ 1 (il-169 aġġornament – Ottubru 2016).

[8] C-319/06, EU:C:2008:350 (iktar 'il quddiem is-"sentenza fil-kawża Lussemburgu").

[9] Direttiva 96/71/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tas-16 ta' Diċembru 1996 dwar l-impjieg ta' ħaddiema fil-qafas ta' prestazzjoni ta' servizzi (Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 5, Vol. 2, p. 431, rettifika fil-ĠU L 16, 23.1.2015, p. 66).

[10] Il-qorti tar-rinviju tirreferi b'mod speċifiku għas-sentenzi tat-23 ta' Frar 1988, Il-Kummissjoni vs L-Italja (429/85, EU:C:1988:83, punt 9); tas-26 ta' Frar 1991, Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, punt 18); tad-29 ta' Mejju 1997, VAG Sverige (C-329/95, EU:C:1997:256, punt 23); u tat-3 ta' Diċembru 1998, Generics (UK) *et* (C-368/96, EU:C:1998:583, punt 26).

[11] Direttiva 2010/45/UE tal-Kunsill tat-13 ta' Lulju 2010 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud fir-rigward tar-regoli dwar il-fatturazzjoni (ĠU L 189, 22.7.2010, p. 1).

[12] Stampata mill-ġdid f'Ben Terra, Kajus: Commentary on European VAT, p. 1595. Ara l-minuti għat-3027 laqgħa tal-Kunsill tal-Unjoni Ewropea (AFFARIJIET EKONOMIĊI U FINANZJARJI), li saret fi Brussell fit-13 ta' Lulju 2010.

[13] Kawża 429/85, EU:C:1988:83, punt 9. Ara wkoll is-sentenza tas-16 ta' Ottubru 2003, Flughafen Hannover-Langenhagen (C-363/01, EU:C:2003:548, punt 51).

30. Sussegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fis-sentenza tagħha tas-26 ta' Frar 1991, Antonissen [14], li "[dikjarazzjoni rreġistrata fil-minuti tal-Kunsill fil-ħin tal-adozzjoni tad-dritt sekondarju rilevanti] ma tistax tintuża għall-finijiet ta' interpretazzjoni ta' dispożizzjoni ta' dritt sekondarju fejn [...] l-ebda referenza ma ssir għal kontenut tad-dikjarazzjoni fil-formulazzjoni tad-dispożizzjoni inkwistjoni" u li dik id-dikjarazzjoni "għalhekk [ma kellha] l-ebda sinnifikat legali".

31. L-istandard tas-sentenza Antonissen għall-użu tad-dikjarazzjonijiet fil-minuti tal-Kunsill għall-finijiet ta' interpretazzjoni ta' dritt sekondarju ġie kkonfermat f'għadd ta' kawżi, mogħtija kemm qabel kif ukoll wara s-sentenza fil-kawża Lussemburgu, dwar l-interpretazzjoni tad-dritt sekondarju fuq suġġetti diversi bħas-sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli fil-każ ta' kumpaniji omm u sussidjarji ta' Stati Membri differenti [15], responsabbiltà għal merkanzija difettuża [16], assigurazzjoni obbligatorja għar-responsabbiltà ċivili fir-rigward tal-vetturi bil-mutur [17] u regoli komuni għal skemi ta' sostenn dirett għal bdiewa fi ħdan il-politika agrikola komuni [18], fost oħrajn, kif ukoll rigward l-interpretazzjoni ta' direttivi varji tal-VAT [19]. L-istandard Antonissen huwa għalhekk ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja.

32. Huwa evidenti, fil-fehma tiegħi, li l-ebda miż-żewġ dikjarazzjonijiet inklużi fil-minuti tal-Kunsill dwar l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT u dwar l-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT, rispettivament, ma jissodisfaw l-istandard Antonissen. La l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT u lanqas l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT ma fihom l-iċken referenza għad-dikjarazzjonijiet inkwistjoni.

33. Madankollu, fis-sentenza fil-kawża Lussemburgu, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li dikjarazzjoni mill-Kunsill u mill-Kummissjoni, irreġistrata fil-minuti tal-Kunsill fiż-żmien meta ġiet adottata d-Direttiva 96/71, setgħet tiġi invokata insostenn ta' interpretazzjoni ta' espressjoni li tinsab f'dispożizzjoni ta' dik id-direttiva. Dik id-dikjarazzjoni kienet intitolata "Id-Dikjarazzjoni Nru 10 dwar l-Artikolu 3(10) tad-Direttiva 96/71" u pprovdiet kjarifika dwar kif l-espressjoni "dispożizzjonijiet ta' ordni pubbliku", misjuba f'dik id-dispożizzjoni, għandha tinftiehem.

34. L-Artikolu 3(10) tad-Direttiva 96/71 ma fihx referenza għad-dikjarazzjoni, li tidher li tqiegħed is-sentenza fil-kawża Lussemburgu f'kunflitt mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Antonissen. Madankollu, b'kuntrast mas-sentenza fil-kawża Antonissen, id-dikjarazzjoni inkwistjoni fis-sentenza fil-kawża Lussemburgu tipprovdi spjegazzjoni kontemporanja tat-tifsira preċiża intiża minn espressjoni partikolari. Hija ma pprovatx *tbiddel* il-kontenut tad-dispożizzjoni inkwistjoni jew it-tifsira tal-kliem użat fl-espressjoni. Barra minn hekk, kif innotat l-Avukata Ġenerali Trstenjak fil-konklużjonijiet tagħha fil-kawża Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu, id-Dikjarazzjoni Nru 10 ma tikkonfliġġix mal-kunċett ta' ordni pubbliku iżda pjuttost ikkontribwixxiet biex tiddetermina l-kontenut ta' deroga b'mod li kien konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [20].

[14] C-292/89, EU:C:1991:80, punti 17 u 18.

[15] Sentenza tat-8 ta' Ġunju 2000, Epson Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, punt 26).

[16] Sentenza tal-10 ta' Jannar 2006, Skov u Bilka, (C-402/03, EU:C:2006:6, punti 41 u 42).

[17] Sentenza tad-19 ta' April 2007, Farrell (C-356/05, EU:C:2007:229, punt 31).

[18] Sentenza tal-14 ta' Marzu 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, punt 52).

[19] Sentenzi tal-15 ta' Ġunju 2006, Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-249/05, mhux ippubblikata, EU:C:2006:411, punti 51 u 52); tat-22 ta' Ottubru 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punt 62); u tas-17 ta' Diċembru 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, punt 44).

[20] Ara l-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali Trstenjak fil-kawża Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-319/06, EU:C:2007:516, punt 45).

35. Barra minn hekk, is-sentenza fil-kawża Lussemburgu kienet tikkonċerna każ dwar ksur mibdi mill-Kummissjoni għar-raġuni li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jissodisfa l-obbligi tiegħu skont id-dispożizzjoni rilevanti tad-direttiva inkwistjoni u d-dispożizzjoni pertinenti tat-Trattat. L-espressjoni "dispożizzjonijiet ta' ordni pubbliku" kienet tinsab f'dispożizzjoni [21] indirizzata lill-Istati Membri li ppermettitilhom, bħala deroga, japplikaw ċerti "termini u kundizzjonijiet ta' impjieg" li ma humiex stabbiliti fl-Artikolu 3(1) tad-Direttiva 96/71. Id-dikjarazzjoni inkwistjoni sostniet il-fehma li l-Istati Membri kellhom marġini ta' diskrezzjoni idjaq mill-interpretazzjoni allegata mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Kif innotat l-Avukata Ġenerali Trstenjak fil-konklużjonijiet tagħha fil-kawża Lussemburgu, il-Gvern tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma setax, bħala rappreżentant kostituzzjonali ta' Stat Membru irrappreżentat fil-Kunsill, jiċħad li għandu għarfien tad-Dikjarazzjoni Nru 10. In-nuqqas li tiġi ppubblikata d-Dikjarazzjoni Nru 10 f'*Il-Ġurnal Uffiċjali tal-Unjoni Ewropea* għalhekk ma naqqasx it-tifsira legali tagħha f'każ kontra dak l-Istat Membru.

36. B'kuntrast, fil-kawża preżenti, id-dikjarazzjoni li tirreferi għaliha l-qorti tar-rinviju fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha tinsab f'kontradizzjoni diretta mal-kliem sempliċi tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT, bħalma hija d-dikjarazzjoni inkluża fil-minuti tal-Kunsill dwar l-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT b'konnessjoni mal-adozzjoni ta' dik id-dispożizzjoni. Invokazzjoni ta' xi waħda minn dawk id-dikjarazzjonijiet f'dan il-każ sabiex jiġi miċħud il-karattru vinkolanti tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT tkun, fil-kawża quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, għad-detriment ta' persuna taxxabbli li ma għandhiex tkun inkarigata bit-tfittxija ta' dokumenti interni tal-Kunsill bħalma huma l-minuti tal-Kunsill. Kif sostniet il-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawżi Denkavit International [22] u Gaz de France – Berliner Investissement [23]: "Dawn tal-aħħar huma fil-fatt applikabbli lil dawk li jistgħu jiġu affettwati minnhom, skont ir-rekwiżiti tal-prinċipju ta' ċertezza legali".

37. Il-qorti tar-rinviju tesprimi wkoll il-fehma fid-deċiżjoni tar-rinviju li l-applikazzjoni tad-dikjarazzjoni fil-minuti tal-Kunsill dwar l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT għall-finijiet tal-interpretazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT "tiddependi fuq jekk il-kontenut tad-dikjarazzjoni sabitx triqtha fid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar il-VAT". Hija tesprimi l-fehma li dan ma huwiex il-każ sa fejn jirrigwarda l-Artikolu 167, iżda tistaqsi jekk id-dikjarazzjoni fil-minuti tal-Kunsill dwar l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT setgħetx ġiet espressa fl-Artikolu 226(7a) tad-Direttiva dwar il-VAT [24].

38. Hemm, fil-fehma tiegħi, mill-inqas erba' raġunijiet b'saħħithom għalfejn l-Artikolu 226(7a) tad-Direttiva dwar il-VAT ma jistax jissodisfa dak l-għan.

39. L-ewwel, skont l-istandard fil-kawża Antonissen, ir-referenza għad-dikjarazzjoni għandha ssir fid-dispożizzjoni inkwistjoni. Id-dikjarazzjoni msemmija mill-qorti tar-rinviju tirrigwarda l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT u d-dikjarazzjoni li nirreferi għaliha fil-punt 27 ta' dawn il-konklużjonijiet tirreferi għall-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT; għalhekk referenza fl-Artikolu 226(7a) tad-Direttiva dwar il-VAT ma tkunx tissodisfa dak ir-rekwiżit.

40. It-tieni, l-Artikolu 226(7a) tad-Direttiva dwar il-VAT ma fih ebda referenza għal ebda minn dawk id-dikjarazzjonijiet.

21 Artikolu 3(10) tad-Direttiva 96/71.

22 Sentenza tas-17 ta' Ottubru 1996, Denkavit *et* (C-283/94, C-291/94 u C-292/94, EU:C:1996:387, punt 29).

23 Sentenza tal-1 ta' Ottubru 2009, C-247/08, EU:C:2009:600, punt 39.

24 Id-deċiżjoni tar-rinviju, punt 26.

41. It-tielet, l-istandard fil-kawża Antonissen japplika għal dikjarazzjonijiet irreġistrati fil-minuti tal-Kunsill fiż-żmien tal-adozzjoni tad-dispożizzjoni li għandha tiġi interpretata. Huwa evidenti li dak ir-rekwiżit ta' kontemporanjetà ma huwiex issodisfatt fir-rigward tal-ebda miż-żewġ dikjarazzjonijiet fir-rigward tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT. Fir-rigward tad-dikjarazzjoni msemmija mill-qorti tar-rinviju dwar l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT, fit-teorija jkun possibbli li wieħed jargumenta li d-dikjarazzjoni, li kienet kontemporanja mal-adozzjoni ta' dak l-artikolu, b'xi mod ittrasferixxiet għad-dispożizzjoni suċċessur tagħha meta ġiet adottata d-Direttiva dwar il-VAT[25]. Ma narax kif jista' jiġi argumentat li dan seta' jseħħ permezz taż-żieda tal-Artikolu 226(7a) fid-Direttiva dwar il-VAT meta dik id-dispożizzjoni ġiet miżjuda b'konnessjoni mal-adozzjoni tad-Direttiva 2010/45 kważi 4 snin wara l-adozzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT. Bl-istess mod, id-dikjarazzjoni rreġistrata fil-minuti tal-Kunsill dwar l-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT fiż-żmien meta ġiet adottata d-Direttiva dwar il-Fatturazzjoni ma hijiex kontemporanja mal-adozzjoni tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT.

42. Ir-raba', il-kontenut u l-oriġini tal-Artikolu 226(7a) tad-Direttiva dwar il-VAT ma jsostnux il-kunċett li l-Artikolu 167 għandu jitqies li ma huwiex vinkolanti fuq l-Istati Membri. L-informazzjoni meħtieġa li tiġi inkluża fil-fattura skont l-Artikolu 226(7a) tad-Direttiva dwar il-VAT hija meħtieġa sabiex jiġi żgurat li l-persuni taxxabbli kollha jkunu f'pożizzjoni li jkunu jafu meta għandhom inaqqsu t-taxxa tal-input tal-VAT fir-rigward ta' merkanzija jew servizzi pprovduti minn fornitur li juża l-metodu ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet. Ninnota li mill-inqas kummentatur Ġermaniż ewlieni wieħed dwar il-VAT huwa wkoll tal-fehma li l-adozzjoni tal-Artikolu 226(7a) issa tagħmel l-applikazzjoni tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT obbligatorja, skont il-kliem tad-dispożizzjoni[26].

43. Għal dawk ir-raġunijiet kollha, jien tal-fehma li d-dikjarazzjonijiet inklużi fil-minuti tal-Kunsill dwar l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT u l-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT ma jistgħux jintużaw għall-finijiet ta' interpretazzjoni tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT u ma għandhom l-ebda tifsira legali.

C. Applikazzjoni tad-deroga Ġermaniża skont l-Artikolu 66(b) u l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT fil-każ ta' fornitur li juża l-metodu ta' kontabbiltà

44. Skont id-deċiżjoni tar-rinviju, sid il-kera ta' GK kien applika u ngħata permess mill-awtoritajiet tat-taxxi Ġermaniżi biex juża l-metodu ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet għall-finijiet ta' VAT. Għaldaqstant, il-VAT saret eżiġibbli mingħand sid il-kera fir-rigward tal-ħlas ta' kera rċevut minn GK fil-ħin meta sid il-kera rċieva dak il-pagament.

45. Skont il-formulazzjoni sempliċi tal-Artikolu 167, id-dritt għal tnaqqis ikun jitnissel b'mod korrispondenti fl-istess ħin għal GK, jiġifieri, meta GK ħallset is-somom dovuti u sid il-kera rċieva dak il-ħlas għall-perijodi differenti tal-kirja.

[25] Id-dikjarazzjoni xorta tkun tonqos milli tkun rilevanti peress li tonqos milli tissodisfa l-kriterju tal-kawża Antonissen imsemmi fil-punt 30 ta' dawn il-konklużjonijiet. Ma ssir ebda referenza għal din id-dikjarazzjoni fl-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT. Din tkun tagħti wkoll lok għal interpretazzjoni differenti minn dik li tirriżulta mill-formulazzjoni proprja tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT. Ara Il-Kummissjoni vs L-Italja, imsemmija fil-punt 29 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[26] Ara, fi Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, punt 20 Anm. 47-47.1 u 49 (il-169 aġġornament – Ottubru 2016). Ara wkoll id-diskussjoni tal-istess kwistjoni f'H. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, punt 15 Anm. 80-81 (il-170 aġġornament – Jannar 2017). Kif diskuss fil-punti 72 sa 76 ta' dawn il-konklużjonijiet, ma naqsamx il-fehma espressa minn Frye u Stadie li l-Artikolu 167 tal-VAT ma kienx obbligatorju qabel l-implimentazzjoni tal-Artikolu 226(7a).

46. Għandi nfakkar li l-fatt li GK ukoll użat il-metodu ta’ kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet għal finijiet ta’ VAT huwa irrilevanti għal dan l-eżitu. L-istess riżultat ikun isegwi wkoll kieku GK kienet qiegħda tuża l-metodu ta’ kontabbiltà bbażata fuq l-akkumulazzjoni għal finijiet ta’ VAT u jsegwi mill-applikazzjoni sempliċi tal-formulazzjoni ċara u mhux ambigwa tal-Artikolu 167 *fejn il-fornitur (jiġifieri, ir-riċevitur tal-ħlas) huwa persuna taxxabbli li tuża l-metodu ta’ kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet* u fejn il-VAT fir-rigward ta’ provvista ta’ merkanzija jew servizzi partikolari konsegwentement saret eżiġibbli mingħand dik il-persuna fil-ħin tal-ħlas. Il-metodu tal-kontabbiltà għall-VAT fuq il-bejgħ użat mir-*riċevitur* tal-merkanzija jew tas-servizzi huwa irrilevanti għal dan il-għan [27].

D. Punti ewlenin fl-osservazzjonijiet tal-partijiet għall-Qorti tal-Ġustizzja

1. L-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT jiddetermina l-punt ratione temporis għat-tnaqqis tal-VAT tal-input

47. Il-Gvern Ġermaniż jargumenta fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu lill-Qorti tal-Ġustizzja li l-ewwel domanda preliminari għandha tingħata risposta fin-negattiv.

48. Insostenn ta’ dik il-pożizzjoni, il-Gvern Ġermaniż jesprimi l-fehma li l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT jistabbilixxi l-prinċipju bażiku li l-VAT issir eżiġibbli meta l-merkanzija jew is-servizzi jkunu pprovduti. L-Artikolu 167 min-naħa tiegħu jorbot id-dritt ta’ tnaqqis ma’ dak il-mument. Għalhekk, it-taxxa ssir eżiġibbli u d-dritt ta’ tnaqqis jitnissel fl-istess ħin. Skont il-Gvern Ġermaniż, madankollu, dak ma huwiex neċessarjament il-każ jekk Stat Membru jagħmel użu tal-għażla skont l-Artikolu 66(b) tad-Direttiva dwar il-VAT biex jidderoga mill-prinċipju bażiku stabbilit fl-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT billi jippromulga reġim ta’ kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet bħall-“Ist-Versteuerung” fil-Ġermanja. F’dawk iċ-ċirkustanzi, riċevitur ta’ servizzi jista’ xorta jkun intitolat għat-tnaqqis tal-VAT ibbażat fuq il-metodu ta’ kontabbiltà fuq l-akkumulazzjoni għall-finijiet tal-VAT (jiġifieri, fil-ħin tal-provvista, jew speċifikament fil-Ġermanja, skont l-hekk imsejjaħ “Soll-Versteuerung”), anki jekk dawk is-servizzi jiġu rċevuti minn fornitur ta’ servizzi li huwa ntaxxat skont l-“Ist-Versteuerung” Ġermaniż, kif huwa l-każ għal GK.

49. Għandi nikkummenta hawnhekk li l-qari tal-Gvern Ġermaniż tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jinsab f’kontradizzjoni diretta mal-kliem ċar ta’ dik id-dispożizzjoni. L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jorbot il-ħin tat-tnaqqis (tal-VAT tal-input, għar-riċevitur tal-merkanzija jew tas-servizzi) mal-ħin li l-VAT korrispondenti *ssir eżiġibbli* (mingħand il-fornitur). Dak il-mument huwa speċifikament iddefinit fl-Artikolu 62(2) tad-Direttiva dwar il-VAT bħala l-ħin “meta l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-liġi, f’mument partikolari, biex tiġbor it-taxxa mill-persuna suġġetta li tħallasha, għalkemm iż-żmien għall-ħlas jista’ jkun pospost”. L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT għalhekk jesprimi regola ġenerali u prinċipju ġenerali, skont liema t-tnaqqis mir-riċevitur tal-VAT tal-input huwa mqabbel fuq bażi ta’ transazzjoni għall-ħin meta l-VAT tal-output issir eżiġibbli mingħand il-fornitur. F’dak ir-rigward, l-Artikolu 167 ma jagħti l-ebda preferenza lill-prinċipju stabbilit fl-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT fuq il-modifikazzjonijiet, eċċezzjonijiet jew derogi stabbiliti fl-Artikoli 64 sa 66 ta’ dik id-direttiva.

[27] Ir-riżultat ma huwa xejn differenti skont il-verżjoni tal-lingwa Ġermaniża tad-Direttiva dwar il-VAT (jew, bl-istess mod, skont il-verżjonijiet bil-lingwa Bulgara, Daniża, Franċiża jew Svediża).

50. L-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT mhux biss jistabbilixxi regola ġenerali (suġġett għal modifiki, eċċezzjonijiet u derogi stabbiliti fl-Artikoli 64 sa 66 tad-Direttiva dwar il-VAT) għal meta l-VAT "tiġi imposta". Dan jipprovdi wkoll ir-regola ġenerali għal meta l-"avveniment li jagħti lok għal ħlas" – iddefinit fl-Artikolu 62(1) tad-Direttiva dwar il-VAT bħala l-"okkorrenza li permezz tagħha l-kondizzjonijet legali meħtieġa biex tiġi imposta l-VAT huma sodisfatti" – iseħħ. Skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT, kemm l-"avveniment li jagħti lok għal ħlas" u l-mument meta l-VAT "tiġi imposta" jseħħ "meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti". Il-mument meta l-avveniment li jagħti lok għal ħlas iseħħ ma huwiex immodifikat mill-Artikoli 64 sa 66 tad-Direttiva dwar il-VAT, filwaqt li l-mument fejn il-VAT tiġi imposta *huwa* suġġett għal dawk il-modifiki, eċċezzjonijiet u derogi.

51. Għandi nenfasizza wkoll li kieku l-leġiżlatur tal-Unjoni kellu l-ħsieb li d-dritt ta' tnaqqis dejjem għandu jitnissel fil-ħin tal-provvista, kif jidher li qiegħed jallega l-Gvern Ġermaniż, seta' rabat il-mument tad-dritt ta' tnaqqis mal-avveniment li jagħti lok għal ħlas li ma huwiex immodifikat mir-regoli speċjali li jinsabu fl-Artikoli 64 sa 66 tad-Direttiva dwar il-VAT, iktar milli mal-mument meta l-VAT tiġi imposta li *huwa* suġġett għal dawk ir-regoli.

52. Għalhekk, mill-formulazzjoni ċara tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT isegwi li meta l-mument meta l-VAT (tal-output) tiġi imposta fuq il-fornitur ikun iddeterminat skont l-Artikoli 64, 65 jew 66 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dritt ta' tnaqqis tar-riċevitur tas-servizzi jitnissel b'mod korrispondenti f'dak il-mument. Dak ir-riżultat huwa wkoll konsistenti mal-kuntest tal-Artikolu 167.

53. Dan isib sostenn fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-operat tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT moqri flimkien mal-Artikolu 65 ta' dik id-direttiva. Skont din l-aħħar dispożizzjoni, il-VAT "għandha tiġi imposta" meta jiġi rċevut il-ħlas u fuq l-ammont rċevut fejn pagament għandu jsir akkont qabel il-provvista. Fis-sentenzi tat-13 ta' Marzu 2014, FIRIN[28] u tal-31 ta' Mejju 2018, Kollroß u Wirtl[29] il-Qorti tal-Ġustizzja indirizzat sitwazzjonijiet fejn saru pagamenti akkont lill-fornitur mir-riċevitur fir-rigward ta' provvista ta' merkanzija li qatt ma seħħet. Il-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Kollroß u Wirtl fakkret li "skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa jitnissel fil-mument meta tiġi imposta" u ddeċidiet li kieku ċerti kundizzjonijiet speċifiċi għall-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT ġew issodisfatti, id-dritt ta' tnaqqis jitnissel u l-persuna taxxabbli li tkun għamlet il-ħlas akkont tkun iġġustifikata li teżerċita dak id-dritt mill-mument li l-ħlas akkont ikun rċevut mill-fornitur[30].

54. Il-Gvern Ġermaniż ma pprovda l-ebda raġunament għalfejn l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu japplika b'mod differenti fil-każ tal-Artikolu 65 ta' dik id-direttiva, meta mqabbel mal-Artikolu 66(b) tad-direttiva.

2. Il-kuntest sistematiku tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT

55. Il-Gvern Ġermaniż jammetti li qari tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni l-kuntest sistematiku tiegħu jista' jwassal għall-fehim espress iktar 'il fuq fil-punt 44 *et seq.* li d-dritt għal tnaqqis jitnissel fil-ħin meta l-VAT inkwistjoni tiġi imposta fuq

[28] C-107/13, EU:C:2014:151.

[29] C-660/16 u C-661/16, EU:C:2018:372.

[30] *Idem*, punti 37 u 48. L-Artikolu 65 tad-Direttiva dwar il-VAT, bħala eċċezzjoni għall-Artikolu 63, għandu jiġi interpretat b'mod strett, u ma jistax japplika fejn hemm inċertezza jekk il-provvista hijiex ser issir, fil-ħin li jsir il-pagament akkont. *Idem*, punti 39 sa 41. Ara fl-istess sens, FIRIN, punti 37 sa 39 u 42.

il-fornitur anki f'każ fejn il-fornitur għażel kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet skont is-sistema Ġermaniża "Ist-Versteuerung", jiġifieri, fil-ħin tal-pagament. Madankollu, il-Gvern Ġermaniż jisħaq li l-fehma tiegħu hija sostnuta mill-kuntest sistematiku tal-Artikolu 167 *et seq.* tad-Direttiva dwar il-VAT, u b'mod partikolari l-Artikolu 167a ta' dik id-direttiva. Fil-qosor, il-Gvern Ġermaniż jargumenta li l-Artikolu 167a(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti deroga mir-regola bażika tal-Artikolu 167 u li dik id-deroga, - u konsegwentement dik id-dispożizzjoni - tkun titlef l-iskop tagħha jekk id-dritt għal tnaqqis skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT flimkien mal-Artikolu 66(b) ta' dik id-direttiva jitnissel malli jsir il-ħlas qabel l-applikazzjoni tad-deroga skont l-Artikolu 167a tad-direttiva. Il-Gvern Ġermaniż ikompli jirreferi għall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tipprovdi li d-dispożizzjonijiet legali tal-Unjoni ma jistgħux jiġu interpretati b'mod li jiġi annullat il-kontenut tagħhom.

56. Insib dak l-argument difettuż. Ma huwiex fattwalment korrett li l-kontenut tal-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT ikun annullat jew jitlef l-iskop tiegħu, jekk l-Artikolu 167 ta' dik id-direttiva jitqies li jfisser dak li jgħidu l-kliem sempliċi tad-dispożizzjoni. L-argument tal-Gvern Ġermaniż għalhekk jidhirli li huwa bbażat fuq suppożizzjoni skorretta.

57. L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jorbot il-mument meta jinħoloq id-dritt ta' tnaqqis għar-*riċevitur* tal-merkanzija jew tas-servizzi mal-mument meta l-VAT tiġi imposta fuq il-*fornitur* ta' dik il-merkanzija jew servizzi. Meta dik id-dispożizzjoni topera flimkien mal-Artikolu 66(b) ta' dik id-direttiva, jiġifieri, meta l-*fornitur* ikun qiegħed juża l-metodu ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet, id-dritt ta' tnaqqis tal-VAT tal-input tar-*riċevitur* jitnissel meta l-fornitur jirċievi pagament (koinċidentalment mal-mument meta r-riċevitur tal-merkanzija jew servizzi inkwistjoni jħallas). Il-metodu ta' kontabbiltà li huwa ġeneralment applikat għall-VAT tal-output mir-riċevitur – ħlasijiet jew akkumulat – huwa mingħajr preġudizzju għal dan. L-Artikolu 167 jeħtieġ trattament konsistenti *tat-transazzjoni* inkwistjoni mill-fornitur u mir-riċevitur.

58. L-Artikolu 167a, bħala deroga, jippermetti lill-Istati Membri jeħtieġu li persuna taxxabbli li, bħala *fornitur*, tkun qiegħda tuża l-metodu ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet għall-VAT tal-output għandha tuża wkoll dak il-metodu ta' kontabbiltà meta tagħmel tnaqqis ta' VAT tal-input għal merkanzija jew servizzi *rċevuti*. L-Artikolu 167a għalhekk jeħtieġ trattament konsistenti *tal-persuna taxxabbli* inkwistjoni.

59. Bħala eżempju:

Persuna taxxabbli (iktar 'il quddiem "PT") A tuża l-metodu ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet għal finijiet ta' VAT skont id-deroga nazzjonali abbażi tal-Artikolu 66(b) tad-Direttiva dwar il-VAT. PT B tagħmel hekk ukoll.

PT Ċ tuża l-metodu ta' kontabbiltà bbażata fuq l-akkumulazzjoni skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT.

PT A tirċievi servizzi mwettqa minn PT B u minn PT Ċ. Kif deskritt fil-punt 44 *et seq.*, id-dritt ta' tnaqqis ta' PT A jitnissel fil-mument ta' pagament fir-rigward tas-servizzi pprovduti minn PT B u fil-mument ta' prestazzjoni fir-rigward tas-servizzi pprovduti minn PT Ċ.

Filwaqt li ma jibdilx il-mument meta jinħoloq id-dritt ta' tnaqqis ta' PT A fir-rigward tal-VAT tal-input għas-servizzi pprovduti minn PT B jekk l-Istat Membru inkwistjoni jagħmel użu mill-għażla tiegħu skont l-Artikolu 167a u jeħtieġ lil PT A li tipposponi d-dritt ta' tnaqqis

sakemm isir il-pagament, madankollu *jbiddel* il-mument meta jinħoloq id-dritt ta' tnaqqis fir-rigward tal-VAT tal-input għas-servizzi pprovduti minn PT Ċ. Dak it-tnaqqis ikun imbagħad pospost sal-pagament.

60. Huwa għalhekk fattwalment skorrett meta l-Gvern Ġermaniż isostni li l-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT jinġieb fix-xejn, kieku l-Artikolu 167 kellu jitqies li jfisser dak li jgħid litteralment. Dak l-argument għalhekk għandu jiġi miċħud.

3. L-oriġini tal-Artikoli 167a u 226(7a) tad-Direttiva dwar il-VAT

61. Il-Gvern Ġermaniż jargumenta li l-oriġini tal-Artikoli 167a u 226(7a) tad-Direttiva dwar il-VAT isostnu l-pożizzjoni tiegħu.

62. F'dak ir-rigward, il-Gvern Ġermaniż jinnota li qabel l-implimentazzjoni tal-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT, ċerti Stati Membri kienu permessi li jidderogaw mill-Artikolu 167 ta' dik id-direttiva. Il-Gvern Ġermaniż jirreferi, f'dak ir-rigward, għad-Deċiżjoni tal-Kunsill 2007/133/KE[31], li permezz tagħha l-Kunsill, skont l-Artikolu 395(1) awtorizza lill-Estonja, lis-Slovenja, lis-Svezja u lir-Renju Unit biex japplikaw ċerti skemi ssimplifikati ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet. Il-Gvern Ġermaniż jgħid li din l-għażla ta' deroga kienet estiża lill-Istati Membri kollha permezz taż-żieda tal-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT bl-adozzjoni tad-Direttiva dwar il-Fatturazzjoni. Il-Gvern Ġermaniż ikompli jargumenta li la l-awtorizzazzjonijiet individwali preċedenti, u lanqas iż-żieda tal-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT ma kienu jkunu meħtieġa, kieku d-dritt ta' tnaqqis jitnissel fil-mument tal-pagament skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT.

63. Ma naqbilx mal-pożizzjoni tal-Gvern Ġermaniż, li fil-fehma tiegħi tinterpreta l-liġi skorrettament. L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi li d-dritt ta' tnaqqis jitnissel fil-mument li t-taxxa deduċibbli ssir eżiġibbli, li jista' jkun, skont l-Artikoli 63 sa 66 tad-Direttiva dwar il-VAT jew fil-mument tal-provvista (Artikolu 63), il-mument tal-pagament (deroga nazzjonali skont l-Artikolu 66(b) jew, fil-każ tal-pagament akkumulabbli, skont l-Artikolu 65), jew f'ċerti drabi oħra (pereżempju, l-Artikoli 66(a) u 66(c)).

64. Kif deskritt fl-eżempju fil-punt 59, għal kwalunkwe persuna taxxabbli – jekk dik il-persuna nnifisha tuża l-metodu ta' kontabbiltà bbażat fuq l-akkumulazzjoni għal finijiet tal-VAT jew tuża l-metodu ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet skont deroga nazzjonali skont l-Artikolu 66(b) tad-Direttiva dwar il-VAT – tnaqqis mit-taxxa fuq ix-xiri jista' jitnissel fir-rigward ta' tranżazzjonijiet fejn it-taxxa deduċibbli ssir eżiġibbli fil-mument tal-provvista (skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT) jew fil-mument tal-pagament (skont deroga nazzjonali abbażi tal-Artikolu 66(b) tad-Direttiva dwar il-VAT, jew, f'dak il-każ, għalkemm ma huwiex direttament rilevanti għal dan il-każ, skont l-Artikolu 65 ta' dik id-direttiva).

65. L-implimentazzjoni tal-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT u l-awtorizzazzjonijiet individwali preċedenti dwar l-iskemi tal-kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet biddlu dan biss f'ċerti każijiet limitati. Dawk l-iskemi preċedenti ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet, li applikaw biss għal negozji iżgħar li ma qabżux ċerti limiti massimi għall-fatturat annwali tagħhom, kienu skemi

[31] Deċiżjoni tal-Kunsill tat-30 ta' Jannar 2007 li tawtorizza lill-Estonja, lis-Slovenja u lir-Renju Unit biex japplikaw miżura speċjali li tidderoga mill-Artikoli 167 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112//KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud. Minbarra d-deċiżjoni msemmija mill-Gvern Ġermaniż, diversi deċiżjonijiet oħra li jawtorizzaw ġew adottati mill-Kunsill dwar skemi ta' kontabbiltà bbażati fuq ħlasijiet, inklużi d-Deċiżjonijiet tal-Kunsill 2009/938/UE, 2009/939/UE u 2009/1022/UE, bejn wieħed u ieħor bl-istess effett.

fakultattivi li n-negozji li jikkwalifikaw setgħu japplikaw għalihom. Dik is-sistema ġiet ittrasferita fl-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT, li fih ukoll rekwiżit fakultattiv u limitu massimu ta' fatturat annwali. L-Artikolu 167a għalhekk ikopri biss parti limitata minn dak li huwa kopert mill-Artikolu 66(b) tad-Direttiva dwar il-VAT.

66. L-Artikolu 66(b) tad-Direttiva dwar il-VAT, li huwa d-dispożizzjoni suċċessur għat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 10(2) tas-Sitt Direttiva dwar il-VAT, jippermetti lill-Istati Membri li jidderogaw rigward "ċertu tranżazzjonijiet" jew "ċertu kategoriji ta' persuna taxxabbli". Id-dispożizzjoni hija iktar wiesgħa fl-ambitu tagħha milli l-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT u ma ġietx inizjalment ippromulgata bil-ħsieb tal-iskemi tal-metodu ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet għal negozji iżgħar. L-ebda limitu ta' fatturat ma huwa stabbilit u ma hemm l-ebda rekwiżit li d-deroga għandha tkun "fakultattiva" għall-persuni taxxabbli kkonċernati. Il-kategorija "ċertu tranżazzjonijiet" tista' wkoll tiġi ddefinita b'mod wiesgħa mill-Istat Membru inkwistjoni sabiex tinkludi s-servizzi kollha [32].

67. Il-Gvern Ġermaniż jargumenta li l-Artikolu 226(7a) tad-Direttiva dwar il-VAT jissupplimenta l-iskemi ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet permessi mill-Artikolu 167a ta' dik id-direttiva billi jespandi d-dettalji meħtieġa fuq il-fatturi sabiex jagħmel dawk l-iskemi tal-kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet prattikament possibbli.

68. Insib li dak l-argument ma huwiex konvinċenti.

69. L-ewwel, l-Artikolu 226(7a) tad-Direttiva dwar il-VAT ma jirreferix għall-Artikolu 167a ta' dik id-direttiva, iżda jirreferi għall-Artikolu 66(b) ta' dik id-direttiva.

70. It-tieni, persuna taxxabbli li d-dritt ta' tnaqqis tagħha huwa pospost fi ħdan skema ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet fakultattiva skont deroga nazzjonali abbażi tal-Artikoli 167a tad-Direttiva dwar il-VAT taf li dan huwa minnu. Dik il-persuna taxxabbli għażlet li tidħol fl-iskema u – bil-kontra ta' persuna taxxabbli li ma għamlitx hekk – ma hijiex dipendenti fuq li tirċievi informazzjoni dwar it-trattament tal-kontabbiltà tal-VAT tat-tranżazzjoni, għaliex, indipendentement mit-trattament ta' dik it-tranżazzjoni mill-fornitur, dik il-persuna taxxabbli hija permessa li teżerċita d-dritt ta' tnaqqis tagħha biss meta "il-VAT fuq il-merkanzija jew servizzi pprovduti lilha ġiet imħallsa lill-fornitur tagħha". Dak il-mument huwa ċertament magħruf mill-persuna taxxabbli, peress li hija qiegħda tagħmel il-pagament.

71. Fl-eżempju fil-punt 59, PT A, li ma hijiex suġġetta għal trattament skont deroga nazzjonali skont l-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT, ma tistax tkun taf meta teżerċita d-dritt ta' tnaqqis tagħha sakemm ma tkunx taf kif it-tranżazzjoni qiegħda tiġi ttrattata mill-fornitur. Din il-kwistjoni hija eżattament dak li qiegħed jiġi indirizzat fl-Artikolu 226(7a).

72. Qabel l-implimentazzjoni tal-Artikolu 226(7a), seta' jsir l-argument li peress li r-riċevitur frekwenti tal-merkanzija u tas-servizzi ma jkunx f'pożizzjoni li jkun jaf it-trattament tal-VAT fuq il-bejgħ ta' provvista ta' merkanzija jew ta' servizzi partikolari mill-fornitur, ir-riċevitur għandu jitħalla li jieħu t-tnaqqis fil-ħin tal-provvista. Jidher li s-sistema Ġermaniża Ist-Versteuerung jista' jkollha dak ir-riżultat.

32 Ara f'dak is-sens is-sentenza tas-26 ta' Ottubru 1995, Italittica (C-144/94, EU:C:1995:355, punti 14 sa 21 u l-punt 1 tad-dispożittiv tas-sentenza). Skont is-sottomissjonijiet tal-Gvern Franċiż waqt is-smigħ ta' dak il-każ, il-Kunsill kien adotta t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 10(2) sabiex ċerti Stati Membri, bħall-Italja u Franza, ikunu jistgħu jżommu l-leġiżlazzjoni tagħhom li tipprovdi li t-taxxa fuq is-servizzi kienet eżiġibbli mal-pagament. *Idem*, punt 15.

73. Dak l-argument, li jidher li kien il-bażi għall-fehma ta' mill-inqas kummentatur Ġermaniż ewlieni wieħed li l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT kien sempliċement "idea gwida"[33], ma jidhirlix konvinċenti. L-Artikolu 66(b) tad-direttiva jipprovdi lill-Istati Membri bl-għażla li jidderogaw, li jistgħu jagħżlu li jużaw, jekk huma jixtiequ. Ma hijiex obbligu.

74. Jekk Stat Membru jagħżel li juża dik l-għażla, huwa dak l-Istat Membru li għandu jagħmel dan b'mod li jippermetti lill-persuni taxxabbli tiegħu jikkonformaw mal-obbligi tagħhom u jeżerċitaw id-drittijiet tagħhom skont id-direttivi dwar il-VAT. Il-fatt li l-Ġermanja setgħet għażlet li tadotta, skont id-deroga stabbilita fl-Artikolu 66(b) tad-Direttiva dwar il-VAT, skema li tinvolvi problemi prattiċi ta' konformità għal persuni taxxabbli Ġermaniżi ma jistax ikollha bħala effett li l-kliem ċar tal-Artikolu 167 – "Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta" – isir "idea gwida" mhux vinkolanti, jew jirreferi għal xi ħaġa differenti mill-mument meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta.

75. Nista' nżid li ħafna forom ta' derogi skont l-Artikolu 66(b) tad-Direttiva dwar il-VAT setgħu jiġu previsti li ma jinkludux il-problemi li jidhru li jikkaratterizzaw l-iskema Ġermaniża ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet. Bħala eżempju, id-deroga Taljana li kienet is-suġġett tal-kawża Italittica kienet tinkludi s-servizzi kollha. Ir-riċevituri ta' servizzi preżumibbilment kienu jafu jekk il-provvisti kinux ikkaratterizzati tajjeb bħala merkanzija jew servizzi, u preżumibbilment ma kienx ikollhom problemi jidentifikaw il-ħin korrett għat-tnaqqis tal-VAT tal-input fir-rigward ta' dawk it-tranżazzjonijiet. Purament bħala eżempju, deroga li tapplika għal professjonijiet partikolari wkoll ma kinitx tikkawża tali problemi anki qabel l-adozzjoni tal-Artikolu 226(7a).

76. Wara l-adozzjoni tal-Artikolu 226(7a), l-argument li hemm referenza għalih fil-punt 72 jitlef kwalunkwe validità. Riċevitur ta' merkanzija u ta' servizzi issa huwa intitolat li jirċievi l-informazzjoni meħtieġa skont id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar il-VAT.

77. Għalhekk il-fehma tiegħi hija li analiżi korretta tal-oriġini u tal-kuntest tal-Artikoli 167a u 226(7a) tad-Direttiva dwar il-VAT tmur favur tweġiba affermattiva għall-ewwel domanda mressqa mill-qorti tar-rinviju.

4. It-travaux préparatoires għad-Direttiva 2010/45

78. Il-Gvern Svediż jargumenta fl-osservazzjonijiet tiegħu li t-*travaux préparatoires* għad-Direttiva 2010/45 isostnu l-kunċett li d-dritt ta' tnaqqis f'każ bħal dak inkwistjoni fil-proċeduri prinċipali jitnissel fil-mument tal-kunsinna jew tal-provvista u mhux fil-mument (ġeneralment iktar tard) meta l-fornitur li juża l-metodu ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet jirċievi l-pagament. Il-Gvern Svediż f'dan ir-rigward jiċċita speċifikament estratt mill-Memorandum ta' Spjegazzjoni għall-"Proposta għal Direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud fir-rigward tar-regoli dwar il-fatturazzjoni" tat-28 ta' Jannar 2009, skont liema "konċessjoni biex min jirċievi dawk il-provvisti" minn fornitur li jieħu inkunsiderazzjoni l-VAT fuq l-irċevuta tal-pagament "xorta waħda jagħmel talba għad-dritt immedjat għat-tnaqqis".

33 Ara, pereżempju, H. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, punt 15 Anm. 80-81 (il-170 aġġornament – Jannar 2017).

79. Biex inkun ċar, il-proposta msemmija mill-Gvern Svediż kienet tipprevedi *bidla* fid-dritt sabiex riċevitur ta' merkanzija jew ta' servizzi (bħal GK) minn persuna taxxabbli li tuża metodu ta' kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet (bħal sid il-kera ta' GK) għandu jitħalla, *wara* dik il-bidla, biex inaqqas il-VAT tal-input fil-ħin li l-merkanzija jew is-servizzi jkunu pprovduti. Dik il-bidla proposta ġiet inkluża bħala l-Artikolu 167a(1) ġdid fil-proposta, li jaqra hekk:

"Fejn it-taxxa deduċibbli ssir dovuta meta jsir il-ħlas, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li d-dritt tat-tnaqqis jiġi eżerċitat meta l-merkanzija jew is-servizzi jiġu fornuti jew meta tinħareġ il-fattura."

80. B'implikazzjoni, id-direttiva proposta u l-Memorandum ta' Spjegazzjoni assoċjat magħha kienu bbażati fuq il-fehma li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input fir-rigward ta' provvista magħmula minn persuna taxxabbli bil-metodu tal-kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet, qabel l-implimentazzjoni tal-bidla proposta, tnisslet fil-ħin li t-taxxa deduċibbli saret dovuta kif previst mill-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT, jiġifieri fil-mument tal-pagament.

81. Barra minn hekk, it-test propost ġie abbozzat bħala permess għall-Istati Membri biex jidderogaw mir-rabta stabbilita mill-Artikolu 167 bejn il-mument meta t-taxxa deduċibbli ssir dovuta (mill-fornitur) u l-mument meta jitnissel id-dritt ta' tnaqqis korrispondenti (tar-riċevitur tal-provvisti). Barra minn hekk, id-direttiva proposta u l-Memorandum ta' Spjegazzjoni assoċjat magħha għalhekk b'implikazzjoni ħadu l-pożizzjoni li, anki wara l-implimentazzjoni tal-Artikolu 167a(1) propost, ir-regola prinċipali xorta – fin-nuqqas ta' deroga nazzjonali fuq il-bażi ta' dik id-dispożizzjoni – tkun li d-dritt ta' tnaqqis jiġi mnissel meta t-taxxa deduċibbli ssir dovuta.

82. L-Artikolu 167a(1) propost qatt ma ġie adottat. Madankollu, dikjarazzjoni dwar il-verżjoni li ġiet finalment adottata tal-Artikolu 167a ġiet inkluża fil-minuti tal-Kunsill. Jien indirizzajt dik id-dikjarazzjoni u r-raġunijiet għalfejn ma għandha l-ebda tifsira legali fil-punt 31 *et seq*. ta' dawn il-konklużjonijiet.

83. Il-parti tat-*travaux préparatoires* iċċitata mill-Gvern Svediż għalhekk xejn ma ssostni l-pożizzjoni tagħha: l-ewwel, għax tirrigwarda dispożizzjoni li qatt ma ġiet implimentata, u t-tieni, għax il-fehma li l-Kummissjoni kienet qiegħda tesprimi dwar il-liġi applikabbli qabel il-bidla proposta hija l-oppost ta' dak li qiegħed jipprova jsostni l-Gvern Svediż.

84. Dan isir iktar ċar jekk wieħed jaqra wkoll it-taqsima immedjatament sussegwenti tal-Memorandum ta' Spjegazzjoni, li tgħid:

"Hemm ukoll emenda għad-dettalji meħtieġa fuq fattura tal-VAT sħiħa, liema emenda tobbliga lill-fornitur biex jiddikjara d-data tal-ħlas tat-taxxa fuq il-fattura. *Bħalissa, mingħajr dan ir-rekwiżit ir-riċevitur, f'ċerti każijiet, ma jkunx jista' jaf safejn jista' jeżerċita d-dritt tat-tnaqqis*" (enfasi miżjuda).

85. Dik id-dikjarazzjoni ta' spjegazzjoni hija relatata mal-Artikoli 226(7) u (7a) proposti, li jaqraw:

"[… Id-dettalji biss li ġejjin huma meħtieġa għall-fatturi …]:

(7) id-data li fiha tiġi imposta l-VAT, sakemm dik id-data tkun differenti minn dik tal-ħruġ tal-fattura, jew, jekk id-data li fiha tkun dovuta l-VAT ma tkunx magħrufa, referenza għall-avveniment li jagħti lok għall-ħlas ikkonċernat;

(7a) fejn il-VAT trid titħallas meta jsir il-pagament, id-data li fiha l-merkanzija jew is-servizzi jiġu fornuti jekk id-data tal-provvista tiġi qabel dik tal-ħlas."

86. Din id-dikjarazzjoni tal-Memorandum ta' Spjegazzjoni ma tkunx tagħmel sens jekk id-dritt ta' tnaqqis dejjem jitnissel fil-ħin tal-provvista. Il-mument tal-provvista huwa ġeneralment magħruf mir-riċevitur ta' merkanzija jew ta' servizzi, iżda r-riċevitur ġeneralment ikun jaf biss kif il-fornitur tiegħu jieħu inkunsiderazzjoni t-tranżazzjoni, bil-metodu tal-kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet jew fuq l-akkumulazzjoni, jekk jiġi informat, jew jekk id-deroga nazzjonali skont l-Artikolu 66(b) tad-Direttiva dwar il-VAT tikkonċernax kategoriji ta' tranżazzjonijiet jew persuni taxxabbli li huma faċilment identifikabbli għar-riċevitur.

87. Il-bidliet adottati eventwalment ħadu direzzjoni differenti. Minflok tiġi meħtieġa d-dikjarazzjoni tad-data li fiha l-VAT issir dovuta (meħtieġ għar-riċevitur tal-provvista sabiex ikun jaf il-mument li fih jieħu t-tnaqqis tal-VAT tal-input, skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT) u d-data tal-provvista fejn il-VAT issir dovuta fuq l-irċevuta tal-pagament, u d-data tal-provvista tkun qabel (meħtieġa jekk l-Istat Membru inkwistjoni jkun uża d-dritt ta' deroga skont l-Artikolu 167a(1) liema proposta ma ġietx implimentata), il-leġiżlatur tal-Unjoni fil-verżjoni tal-Artikolu 226(7) li ġiet implimentata, jeħtieġ li tissemma d-data li fiha saret jew ġiet ikkompletata l-provvista (meħtieġa għal tranżazzjonijiet fejn il-ħin li jitnissel id-dritt ta' tnaqqis huwa rregolat mill-Artikolu 167 flimkien mal-Artikolu 63) jew id-data li fiha sar il-pagament akkont (meħtieġa għal tranżazzjonijiet fejn il-ħin li jitnissel id-dritt ta' tnaqqis huwa rregolat mill-Artikolu 167 moqri flimkien mal-Artikolu 65) sa fejn dik id-data tista' tiġi ddeterminata u tkun differenti mid-data tal-ħruġ tal-fattura.

88. L-Artikolu 226(7a), kif ġie implimentat, jeħtieġ ir-referenza "Kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet" fejn il-VAT fuq il-bejgħ issir dovuta lill-fornitur fil-ħin meta l-pagament jiġi rċevut mill-fornitur. Din l-informazzjoni hija rilevanti għar-riċevitur tal-fattura għaliex tgħid lir-riċevitur tal-fattura għall-provvista inkwistjoni liema sett ta' regoli japplikaw għall-fornitur fir-rigward ta' dik il-provvista – kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet jew akkumulazzjoni – u għalhekk tippermetti lir-riċevitur tal-provvista jiddetermina l-mument meta jitnissel id-dritt ta' tnaqqis tiegħu għat-taxxa fuq ix-xiri assoċjata. Mingħajr dik l-informazzjoni, riċevitur ta' provvista ma jkunx jaf meta għandu jeżerċita b'mod korrett id-dritt ta' tnaqqis tiegħu tal-VAT tal-input.

89. Għalhekk ma nqisx li t-*travaux préparatoires* li rrefera għalihom il-Gvern Svediż isostnu l-pożizzjoni tiegħu.

E. Kummenti finali

90. Insib utli, bħala punt finali, li nħares lill hinn mill-argumenti legali u niffoka għall-mument fuq it-trattament tal-persuna taxxabbli inkwistjoni, billi nieħu l-perspettiva ta' dik il-persuna. Kif diskuss iktar 'il fuq fil-punt 44 *et seq.*, il-lingwaġġ sempliċi tad-Direttiva dwar il-VAT jeħtieġ li GK, bħala persuna taxxabbli u bħala r-riċevitur tas-servizzi ta' kera, tnaqqas il-VAT tal-input fuq dawk is-servizzi ta' kiri fil-mument meta l-VAT (bħala VAT tal-output) saret dovuta lil sid il-kera tagħha. GK, li kienet taf li sid il-kera tagħha kien qiegħed juża l-metodu ta' kontabbiltà tad-dħul għall-VAT għamlet hekk eżattament.

91. L-informazzjoni għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja ma tissuġġerixxi l-anqas l-iċken tentattiv biex jiġi żgurat *kwalunkwe* benefiċċju, aħseb u ara kwalunkwe benefiċċju mhux dovut minn GK. L-ebda akkużi ta' frodi ma ġew żvelati lill-Qorti tal-Ġustizzja. Għall-kuntrarju, li

wieħed jieħu t-tnaqqis tal-VAT tal-input f'mument qabel dak meħtieġ mill-pożizzjoni adottata mill-Finanzamt ikun jinvolvi benefiċċju sostanzjali ta' fluss ta' flus għal GK bi ħsara għall-awtoritajiet tat-taxxa.

92. Il-persuna taxxabbli inkwistjoni segwiet bir-reqqa d-Direttiva dwar il-VAT. L-ebda vantaġġ ta' VAT ma ġie żgurat mill-persuna taxxabbli meta għamlet dan.

93. Fid-dawl ta' dan kollu, ma nara l-ebda argument li jiġġustifika interpretazzjoni li tvarja mit-tifsira sempliċi tal-kliem tad-Direttiva dwar il-VAT.

IV. Konklużjoni

94. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja twieġeb bil-mod segwenti għall-ewwel domanda preliminari mressqa mill-Finanzgericht Hamburg (il-Qorti tal-Finanzi, Hamburg, il-Ġermanja):

L-Artikolu 167 tad-Direttiva 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi dispożizzjoni ta' dritt nazzjonali skont liema d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT tal-input diġà jitnissel fil-mument meta sseħħ it-tranżazzjoni, anki jekk – skont id-deroga nazzjonali skont l-Artikolu 66(b) ta' dik id-direttiva – it-talba għat-taxxa kontra l-fornitur jew min jipprovdi servizz titnissel biss meta r-remunerazzjoni tiġi rċevuta u r-remunerazzjoni tkun għadha ma tħallsitx.