Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla)

10 ta' Frar 2022*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – L-ewwel paragrafu (b) tal-Artikolu 66 – Impożizzjoni tal-VAT – Ġbir tal-prezz – Artikolu 167 – Ħolqien u portata tad-dritt ta' tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa – Artikolu 167a – Deroga – Kontabbiltà tal-ħlas irċevut – Kiri u sullokazzjoni ta' proprjetà immobbli użata għal użu industrijali jew kummerċjali"

Fil-Kawża C-9/20,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Hamburg (il-Qorti tal-Finanzi ta' Hamburg, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tal-10 ta' Diċembru 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-10 ta' Jannar 2020, fil-proċedura

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

vs

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla),

komposta minn C. Lycourgos, President tar-Raba' Awla, li qed jaġixxi bħala President tal-Ħames Awla, I. Jarukaitis (Relatur) u M. Ilešič, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: E. Tanchev,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, minn M. Gerber, Steuerberater,

– għall-Gvern Ġermaniż, inizjalment minn J. Möller u S. Eisenberg, sussegwentement minn J. Möller, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

– għall-Gvern Svediż, minn O. Simonsson kif ukoll minn C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder u R. Shahsavan Eriksson, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, inizjalment minn R. Pethke u N. Gossement, sussegwentement minn R. Pethke, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tad-9 ta' Settembru 2021,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 167 tad-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, rettifika fil-ĠU 20.12.2007, L 335, p. 60), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010 (ĠU 2010, L 189, p. 1) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (iktar 'il quddiem "Kollaustraße") u l-Finanzamt Hamburg-Oberalster (l-Awtorità tat-Taxxa ta' Hamburg-Oberalster, il-Ġermanja) (iktar' il quddiem l-"awtorità tat-Taxxa") dwar id-determinazzjoni tal-mument li fih jinħoloq id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Il-premessa 24 tad-Direttiva tal-VAT tipprovdi:

"Il-kunċetti ta' avveniment li jagħti lok għal ħlas u imposizzjoni ta' VAT għandhom jiġu armonizzati jekk l-introduzzjoni tas-sistema komuni ta' VAT u ta' kwalunkwe emendi li jista' jkun hemm għaliha għandhom jieħdu effett fl-istess żmien fl-Istati Membri kollha."

4 Il-premessa 4 tad-Direttiva 2010/45 tipprovdi:

"Biex ikunu megħjuna l-intrapriżi żgħar u ta' daqs medju li jiltaqgħu ma' diffikultajiet biex iħallsu l-VAT lill-awtorità kompetenti qabel ma jkunu rċevew il-ħlas mill-klijenti tagħhom, l-Istati Membri għandu jkollhom l-għażla biex jippermettu li l-VAT tinħadem permezz ta' sistema bbażata fuq ħlasijiet, li tippermetti lill-fornitur biex iħallas il-VAT lill-awtorità kompetenti wara li dan jirċievi l-ħlas għal provvista u li tistabbilixxi d-dritt tiegħu għat-tnaqqis meta jħallas għal provvista. Dan għandu jippermetti lill-Istati Membri biex jintroduċu sistema bbażata fuq ħlasijiet fakultattivi li ma jkollhiex effett negattiv fuq il-bilanċ ta' dħul ta' flus relatat mal-irċevuti tal-VAT tagħhom."

5 It-Titolu VI tad-Direttiva tal-VAT, intitolat “Avveniment li jagħti lok għal ħlas u imposizzjoni ta’ vat”, fih erba’ kapitoli. Taħt it-Taqsima 2 ta’ dan it-titolu, intitolata “Provvista ta’ merkanzija jew servizzi”, l-Artikolu 63 ta’ din id-direttiva jipprovdi:

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

6 L-Artikolu 66 tal-imsemmija direttiva jippreċiża:

“[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;

[…]”

7 It-Titolu X tad-Direttiva tal-VAT, intitolat “Tnaqqis”, fih ħames kapitoli. Taħt il-Kapitolu 1 ta’ dan it-titolu, intitolat “Oriġini u skop tad-dritt ta’ tnaqqis”, jidhru b’mod partikolari l-Artikoli 167, 167a u 168 ta’ din id-direttiva.

8 L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

“Dritt ta’ tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta.”

9 Skont l-Artikolu 167a ta’ din id-direttiva:

“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-[ewwel paragrafu (b) tal-Artikolu 66] għandu jiġi pospost sakemm il-VAT fuq il-merkanzija jew is-servizzi pprovduti titħallas lill-fornitur tagħha.

[…]”

10 L-Artikolu 168 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

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

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

[…]”

11 Il-Kapitolu 4 tat-Titolu X tad-Direttiva tal-VAT, intitolat “Regoli li jirregolaw l-eżerċizzju tad-dritt ta’ tnaqqis”, jinkludi b’mod partikolari l-Artikoli 178 u 179 ta’ din id-direttiva.

12 L-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Biex teżerċita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ġejjin:

(a) għall-finijiet ta' tnaqqis skont l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, dan irid ikollu fattura magħmula skont it-Taqsimiet 3 sa 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI;"

13 Skont l-Artikolu 179 ta' din id-direttiva:

"Il-persuna taxxabbli għandha teffettwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tal-VAT dovuta għal perijodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali ta' VAT li fir-rigward tagħha, matul l-istess perijodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u hu eżerċitat skond l-Artikolu 178.

[...]"

14 It-Titolu XI tad-direttiva msemmija, intitolat "Obbligi ta' persuni taxxabbli u ta' ċerti persuni mhux taxxabbli", fih tmien kapitoli, fosthom il-Kapitolu 3, intitolat "Fatturazzjoni". Taħt it-Taqsima 4 ta' dan il-kapitolu, intitolata "Kontenut tal-fatturi", l-Artikolu 226 tal-istess direttiva jippreċiża:

"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, l-ewwel paragrafu (b), u d-dritt għat-tnaqqis jirriżulta meta t-taxxa ssir dovuta, ir-referenza "Kontabbiltà bbażata fuq ħlasijiet";

[...]"

Id-dritt Ġermaniż

15 L'Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ), tal-21 ta' Frar 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), fil-verżjoni tagħha applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem l-"UStG"), tipprovdi, fl-Artikolu 13 tagħha, intitolat "Eżiġibbiltà tat-taxxa":

"(1) It-taxxa ssir dovuta:

1. għall-provvisti u servizzi oħra:

a) fil-każ ta' kalkolu tat-taxxa fuq il-bażi tal-korrispettivi miftiehma (l-ewwel sentenza tal-Artikolu 16(1)), fl-iskadenza tas-sena finanzjarja ta' dikjarazzjoni provviżorja li matulha jkunu twettqu s-servizzi. Dan japplika wkoll għall-provvisti parzjali. Ikun hemm provvista parzjali meta l-korrispettiv finanzjarju għal ċerti partijiet ta' provvista li tista' tiġi sseparata ekonomikament ikun miftiehem b'mod separat. Jekk il-korrispettiv finanzjarju, jew parti

minnu, jiġi rċevut qabel ma tiġi eżegwita l-provvista jew il-provvista parzjali, it-taxxa relatata magħhom issir eżiġibbli mal-iskadenza tas-sena finanzjarja li matulha l-korrispettiv jew il-korrispettiv parzjali jkun ġie rċevut,

b) fil-każ ta' kalkolu tat-taxxa skont il-korrispettivi finanzjarji rċevuti (Artikolu 20), fl-iskadenza tas-sena finanzjarja li matulha jkunu ġew irċevuti dawn il-korrispettivi,

[...]"

16 L-Artikolu 15 ta' din il-liġi, intitolat "Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa", jipprevedi:

"(1) In-negozjant jista' jnaqqas l-ammonti li ġejjin bħala taxxa tal-input imħallsa:

1. it-taxxa legalment dovuta fuq provvisti ta' prodotti u servizzi li saru minn operatur ieħor għall-finijiet tan-negozju tiegħu. L-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis jippreżumi li l-imprenditur ikollu fattura maħruġa skont l-Artikoli 14 u 14a.

[...]"

17 L-Artikolu 16 tal-imsemmija liġi, intitolat "Kalkolu tat-taxxa, sena taxxabbli u tassazzjoni fuq l-unità", jipprovdi:

"(1) It-taxxa għandha tiġi kkalkolata abbażi tal-korrispettivi finanzjarji miftiehma, ħlief jekk japplika l-Artikolu 20. Is-sena taxxabbli hija s-sena kalendarja. [...]

(2) L-ammonti li jistgħu jitnaqqsu skont l-Artikolu 15, li jaqgħu taħt is-sena taxxabbli, għandhom jitnaqqsu mit-taxxa kkalkolata skont il-paragrafu 1."

18 L-Artikolu 20 tal-UStG, intitolat "Kalkolu tat-taxxa skont il-korrispettivi finanzjarji rċevuti", jippreċiża:

"L-amministrazzjoni fiskali tista', fuq talba, tawtorizza lill-imprenditur

1. li d-dħul mill-bejgħ globali tiegħu (Artikolu 19(3)) ma qabiżx l-EUR 500 000 matul is-sena kalendarja preċedenti, jew

2. li, skont l-Artikolu 148 tal-Abgabenordnung (il-Kodiċi Fiskali), huwa eżentat mill-obbligu li jżomm kotba tal-kontabbiltà u li jistabbilixxi regolarment kontijiet abbażi ta' inventarji annwali, jew

3. sa fejn iwettaq tranżazzjonijiet fil-kuntest ta' attività eżerċitata bħala membru ta' professjoni liberali, fis-sens tal-punt 1 tal-Artikolu 18(1) tal-Einkommensteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul),

jikkalkola t-taxxa mhux abbażi tal-korrispettivi finanzjarji miftiehma (l-ewwel sentenza tal-Artikolu 16(1)), iżda skont il-korrispettivi finanzjarji rċevuti.

[...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

19 Kollaustraße, kumpannija ċivili, tat b'kera art b'destinazzjoni industrijali u kummerċjali li hija stess kienet tikri.

20 Kollaustraße kif ukoll sid il-kera tagħha kienu rrinunzjaw b'mod validu għall-eżenzjoni ta' dawn it-tranżazzjonijiet ta' kiri u, għaldaqstant, għażlu li jiġu suġġetti għall-VAT. Skont l-Artikolu 20 tal-UStG, huma ġew awtorizzati mill-amministrazzjoni fiskali sabiex jikkalkolaw il-VAT skont il-korrispettivi finanzjarji rċevuti, jew, fi kliem ieħor, skont il-metodu tal-kontabbiltà tal-ħlas irċevut, u mhux skont il-korrispettivi finanzjarji miftiehma. Minħabba l-kuntratt ta' kera, Kollaustraße kellha fattura permanenti valida.

21 Mis-sena finanzjarja 2004, Kollaustraße ngħatat sospensjoni mill-ħlas ta' parti mill-kirjiet. Għalhekk, hija ħallset parti mill-kirjiet tagħha għas-snin 2009 sa 2012 matul is-snin finanzjarji 2013 sa 2016. Hija bbenefikat ukoll minn maħfra ta' dejn min-naħa ta' sid il-kera tagħha matul is-sena 2016.

22 Il-ħlasijiet magħmula kienu jinkludu d-19 % kollha tal-VAT u Kollaustraße eżerċitat id-dritt tagħha għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, irrispettivament mill-perijodu ta' kiri li għalih kienu jikkorrispondu l-pagamenti, matul is-sena finanzjarja ta' dikjarazzjoni provviżorja, jew tas-sena kalendarja, li matulha sar il-ħlas.

23 Waqt kontroll, l-amministrazzjoni fiskali qieset li d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa kien tnissel mit-twettiq tat-tranżazzjoni, f'dan il-każ it-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-art fuq bażi mensili, u li għalhekk dan kellu jiġi invokat għas-snin finanzjarji korrispondenti.

24 Konsegwentement, inħarġu stimi ta' taxxa għas-snin finanzjarji 2011 sa 2015 kif ukoll avviż provviżorju ta' tassazzjoni għas-sena finanzjarja 2016. F'dawn l-avviżi, it-taxxa li għandha titnaqqas ġiet ikkalkolata skont il-kirja miftiehma kull sena, u dan wassal għal aġġustament fiskali fl-ammont totali ta' EUR 18 409.67 għas-snin finanzjarji 2013 sa 2016.

25 Huwa ppreċiżat li l-avviżi ta' tassazzjoni għas-snin preċedenti ma ġewx emendati, peress li l-ħlas tat-taxxa kien preskritt. Il-VAT li kienet ġiet inkluża fil-kirjiet imħallsa matul is-snin 2013 u 2014, li tikkorrispondi għall-perijodi ta' kiri tas-snin 2009 u 2010, ma tressqitx fil-kont ta' Kollaustraße bħala taxxa tal-input, peress li l-amministrazzjoni fiskali qieset li d-dritt għal tnaqqis kellu jiġi invokat għas-snin finanzjarji 2009 u 2010.

26 Fit-3 ta' Lulju 2017, Kollaustraße ressqet ilment kontra l-avviżi ta' tassazzjoni maħruġa għas-snin finanzjarji 2013 sa 2016, li ġie miċħud fit-8 ta' Novembru 2017. Kollaustraße għalhekk ippreżentat rikors, fit-28 ta' Novembru 2017, quddiem il-Finanzgericht Hamburg (il-Qorti tal-Finanzi ta' Hamburg, il-Ġermanja), fejn invokat ksur tad-Direttiva tal-VAT, billi sostniet li, meta l-fornitur ta' oġġetti jew il-fornitur ta' servizzi jikkalkola t-taxxa dovuta minnu skont il-kontropartijiet finanzjarji rċevuti, id-dritt għal tnaqqis tal-benefiċjarju tal-kunsinna jew tal-provvista jinħoloq biss fil-mument tal-ħlas tal-korrispettiv finanzjarju.

27 Peress li għandha tiddetermina jekk, meta l-fornitur ta' oġġetti jew il-fornitur ta' servizzi jikkalkola l-VAT skont il-korrispettivi finanzjarji rċevuti, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT jinħoloqx mill-mument tat-twettiq tal-kunsinna jew tal-provvista jew biss meta jiġi riċevut il-ħlas

tal-korrispettiv finanzjarju, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża li skontha d-dritt għal tnaqqis għandu dejjem jiġi invokat mill-mument tal-eżekuzzjoni tal-kunsinna jew tal-provvista.

28 Hija tindika li, skont il-leġiżlazzjoni Ġermaniża, id-dritt għal tnaqqis jitnissel meta titwettaq il-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi u ftit jimporta l-mument meta t-taxxa ssir eżiġibbli mingħand il-fornitur ta' oġġetti jew mingħand il-fornitur ta' servizzi u ftit jimporta jekk it-taxxa tkunx ikkalkolata mill-fornitur ta' oġġetti jew mill-fornitur ta' servizzi abbażi tal-korrispettivi finanzjarji miftiehma jew abbażi tal-korrispettivi finanzjarji rċevuti. Hija tindika, f'dan ir-rigward, li l-leġiżlatur Ġermaniż ma għamilx użu mill-possibbiltà mogħtija lill-Istati Membri fl-Artikolu 167a tad-Direttiva tal-VAT, b'tali mod li, fid-dritt Ġermaniż, id-dritt għal tnaqqis tad-destinatarju tal-kunsinna ta' oġġetti jew tal-provvista ta' servizzi jinħoloq mill-mument tat-twettiq tal-kunsinna jew tal-provvista anki meta l-fornitur ta' oġġetti jew il-fornitur ta' servizzi jkun persuna taxxabbli intaxxata skont il-korrispettivi finanzjarji rċevuti.

29 Madankollu, il-qorti tar-rinviju għandha dubju dwar il-kompatibbiltà tad-dritt Ġermaniż mad-dritt tal-Unjoni fid-dawl tal-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT, li jipprovdi li d-dritt għal tnaqqis jitnissel biss fil-mument meta t-taxxa li tista' titnaqqas issir dovuta.

30 Fil-fehma tagħha, jista' jitqies li d-dritt Ġermaniż imur kontra applikazzjoni rigoruża ta' dan l-Artikolu 167, sa fejn, filwaqt li l-leġiżlatur nazzjonali għamel użu mill-possibbiltà mogħtija lill-Istati Membri li jipprovdu li t-taxxa ssir dovuta minn ċerti persuni taxxabbli biss meta jiġi rċevut il-prezz, huwa jipprevedi li d-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, anki f'dan il-każ, jinħoloq malli l-kunsinna jew il-provvista tkun ġiet eżegwita, u b'hekk tinkiser ir-rabta bejn l-eżiġibbiltà tat-taxxa u d-dritt għal tnaqqis.

31 Il-qorti tar-rinviju tqis li tali applikazzjoni rigoruża tal-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT hija sostnuta mill-punt 7a tal-Artikolu 226 ta' din id-direttiva, li ma ġiex traspost fid-dritt intern. Hija tindika li, minkejja n-nuqqas ta' traspożizzjoni min-naħa tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja ta' dan il-punt 7a tal-Artikolu 226, id-duttrina ssostni li minn dan jirriżulta li r-relazzjoni bejn l-eżiġibbiltà tat-taxxa u d-dritt għal tnaqqis stabbilit fl-Artikolu 167 tal-imsemmija direttiva hija issa mandatorja.

32 Għall-kuntrarju, jista' jitqies, fil-fehma tagħha, li d-dritt Ġermaniż huwa kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni jekk l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT ma jistabbilixxix regola mandatorja, iżda jinkludi biss "idea gwida". Tali interpretazzjoni tirriżulta minn dikjarazzjoni tal-Kunsill tal-Unjoni Ewropea u tal-Kummissjoni Ewropea inkluża f'rendikont tax-xogħlijiet preparatorji dwar l-Artikolu 17(1) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-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), li l-formulazzjoni tagħha ġiet riprodotta fl-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT. Skont din id-dikjarazzjoni, l-Istati Membri jistgħu jidderogaw mill-prinċipju previst f'dan l-Artikolu 17(1), meta l-fornitur ta' merkanzija jew il-fornitur ta' servizzi huwa ntaxxat skont id-dħul li jkun irċieva.

33 Fil-każ li Stat Membru jista' jidderoga mill-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT, il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll dwar jekk il-persuna taxxabbli tistax, f'dawn il-każijiet, fi kwalunkwe każ tinvoka d-dritt għal tnaqqis matul is-sena tat-taxxa li fiha d-dritt għal tnaqqis inħoloq skont applikazzjoni rigoruża ta' dan l-artikolu, meta ma jkollhiex iktar il-possibbiltà li tinvokah għall-eżerċizzju ta' tassazzjoni preċedenti li huwa rilevanti skont id-dritt nazzjonali.

34 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tesponi li, skont id-dritt Ġermaniż, persuna taxxabbli li ma tkunx ipproċediet għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input ma tistax tinvoka d-dritt għal tnaqqis tagħha għal sena taxxabbli ulterjuri. Hija tindika li, għalhekk, id-dritt għal tnaqqis ma jistax jiġi eżerċitat meta t-taxxa tal-input ma tkunx iktar tista' tiġi invokata b'mod retroattiv minħabba l-iskadenza tat-terminu ta' likwidazzjoni tat-taxxa, bħal fil-kawża li tressqet quddiemha. Madankollu, hija tqis li l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT jista' jimponi evalwazzjoni differenti f'tali każ. Fil-fatt, fid-dawl tal-importanza fundamentali tad-dritt għal tnaqqis u sabiex tiġi ggarantita n-newtralità tal-VAT, jista' jkun neċessarju, fil-fehma tagħha, li persuna taxxabbli tkun tista' tnaqqas it-taxxa tal-input matul il-perijodu ta' tassazzjoni li jirriżulta mill-applikazzjoni ta' dan l-artikolu anki fil-każ fejn id-dritt nazzjonali jidderoga minnha.

35 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Finanzgericht Hamburg (il-Qorti tal-Finanzi ta' Hamburg) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 167 tad-Direttiva [tal-VAT] 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 [tal-VAT] 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?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

36 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jinħoloq mill-mument tat-twettiq tat-tranżazzjoni fil-każ fejn, skont deroga nazzjonali skont il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 ta' din id-direttiva, it-taxxa ssir eżiġibbli mingħand il-fornitur ta' oġġetti jew mingħand il-fornitur ta' servizzi biss meta jiġi rċevut il-korrispettiv finanzjarju u dan ikun għadu ma tħallasx.

37 Din il-qorti tippreċiża li, skont l-ewwel sentenza tal-punt 1 tal-Artikolu 15(1) tal-UStG, id-dritt għal tnaqqis jinħoloq meta l-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi tkun saret mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni l-mument meta t-taxxa ssir dovuta mingħand il-fornitur tal-oġġetti jew mingħand il-fornitur tas-servizzi. Ftit jimporta, b'mod partikolari, li dan il-fornitur ta' oġġetti jew li dan il-fornitur ta' servizzi jikkalkola t-taxxa, skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 16(1) tal-UStG, skont il-korrispettivi finanzjarji miftiehma jew li jikkalkolaha, skont l-Artikolu 20 tal-UStG, skont il-korrispettivi finanzjarji rċevuti.

38 Preliminarjament, għandhom jiġu ttrattati d-domandi tal-qorti tar-rinviju dwar l-interpretazzjoni, li tirriżulta minn dikjarazzjoni tal-Kunsill u tal-Kummissjoni riprodotta f'rendikont tax-xogħlijiet preparatorji li jikkonċernaw l-Artikolu 17(1) tad-Direttiva 77/388, li tgħid li l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi biss idea gwida u mhux regola imperattiva. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li tali dikjarazzjoni ma tistax tintuża għall-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni tad-dritt sekondarju meta, bħal fil-kawża prinċipali, il-kontenut tad-dikjarazzjoni ma jkun bl-ebda mod espress fit-test tad-dispożizzjoni inkwistjoni u, għaldaqstant, ma jkollux portata ġuridika (sentenza tas-26 ta' Frar 1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, punt 18).

39 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, hemm lok li, għall-finijiet tal-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, ma jittieħidx inkunsiderazzjoni biss il-kliem tagħha, iżda wkoll il-kuntest tagħha u l-għanijiet imfittxija mil-leġiżlazzjoni li tagħmel parti minnha (sentenza tas-27 ta' Jannar 2021, De Ruiter, C-361/19, EU:C:2021:71, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

40 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tal-formulazzjoni tal-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT, dan huwa ċar u mingħajr ambigwità, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 49 tal-konklużjonijiet tiegħu. Dan l-artikolu jesprimi regola ġenerali li tipprovdi li l-ħolqien tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input, għad-destinatarju ta' oġġetti jew ta' servizzi, huwa stabbilit fil-mument meta l-VAT korrispondenti ssir dovuta mingħand il-fornitur ta' oġġetti jew mingħand il-fornitur ta' servizzi.

41 Fir-rigward, fit-tieni lok, tal-kuntest ta' din id-dispożizzjoni, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT, l-avveniment li jagħti lok għat-taxxa jseħħ u din issir eżiġibbli fil-mument tal-kunsinna tal-oġġetti jew tal-provvista ta' servizzi.

42 Madankollu, il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li l-Istati Membri jistgħu, b'deroga b'mod partikolari minn dan l-Artikolu 63, jipprevedu li t-taxxa ssir eżiġibbli għal ċerti tranżazzjonijiet jew għal ċerti kategoriji ta' persuni taxxabbli mhux iktar tard minn meta jiġi rċevut il-ħlas.

43 Peress li jikkostitwixxi deroga mir-regola stabbilita fl-Artikolu 63 tad-Direttiva tal-VAT, l-Artikolu 66 tagħha għandu jiġi interpretat b'mod strett (sentenza tas-16 ta' Mejju 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

44 Għalkemm il-fatt li l-leġiżlatur estenda sostanzjalment il-kamp ta' applikazzjoni tad-derogi ammissibbli jippermetti li jiġi preżunt li huwa kellu l-intenzjoni li jagħti setgħa diskrezzjonali wiesgħa lill-Istati Membri, madankollu, dan ma jippermettix li jitqies li Stat Membru jiddisponi minn marġni ta' diskrezzjoni sabiex jiddetermina l-mument meta t-taxxa ssir eżiġibbli minbarra wieħed minn dawk il-mumenti previsti fl-ewwel paragrafu (a) sa (c) tal-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT (sentenza tas-16 ta' Mejju 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45 Issa, sabiex tkun tista' tingħata interpretazzjoni koerenti tal-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT mal-Artikolu 167 ta' din id-direttiva, li jipprevedi li d-dritt għal tnaqqis jinħoloq fil-mument meta t-taxxa ssir dovuta, għandu jiġi konkluż li, meta, skont il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66, it-taxxa ssir eżiġibbli mhux iktar tard minn meta jiġi rċevut il-prezz, id-dritt għal tnaqqis jitnissel ukoll fil-mument ta' tali ġbir tal-prezz.

46 Fit-tielet lok, din il-konklużjoni hija kkorroborata mill-għan imfittex mid-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, minn naħa, għandu jiġi rrilevat li din id-direttiva tistabbilixxi sistema komuni tal-VAT ibbażata, b'mod partikolari, fuq definizzjoni uniformi tat-tranżazzjonijiet taxxabbli. B'mod partikolari, il-premessa 24 tad-direttiva msemmija tippreċiża li l-kunċetti ta' "fatt taxxabbli" u ta' "eżiġibbiltà tat-taxxa" għandhom jiġu armonizzati sabiex l-applikazzjoni u l-modifiki ulterjuri tas-sistema komuni ta' VAT jidħlu fis-seħħ fl-istess data. B'hekk, il-leġiżlatur tal-Unjoni kellu l-intenzjoni li jarmonizza bis-sħiħ id-data li fiha jidħol fis-seħħ l-obbligu fiskali fl-Istati Membri kollha, sabiex jiġi ggarantit ġbir uniformi ta' din it-taxxa (sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punti 21 u 22).

47 Min-naħa l-oħra, għandu jitfakkar li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, li ma jistax, bħala prinċipju, jiġi limitat, u jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha imposti fuq it-tranżazzjonijiet tal-input imwettqa mill-persuna taxxabbli (sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

48 Din is-sistema hija intiża li tneħħi kompletament, fil-konfront tal-kummerċjant, il-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa matul l-attivitajiet ekonomiċi tiegħu kollha. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, konsegwentement, in-newtralità perfetta fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li dawn ikunu huma stess suġġetti għall-VAT (sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

49 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-konklużjoni li tinsab fil-punt 45 ta' din is-sentenza tippermetti applikazzjoni konformi ma' dawn il-prinċipji meta l-persuna taxxabbli tkun f'pożizzjoni li tikseb id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input mill-mument meta t-taxxa ssir eżiġibbli mingħand il-fornitur tal-oġġetti jew mingħand il-fornitur ta' servizzi.

50 Din il-konklużjoni ma hijiex ikkontestata mill-argument imressaq mill-Gvern Ġermaniż li jgħid li, peress li ma użax il-possibbiltà offruta fl-Artikolu 167a tad-Direttiva tal-VAT, id-dritt għal tnaqqis jinħoloq meta l-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi ssir skont l-artikolazzjoni tal-Artikoli 63 u 167 ta' din id-direttiva u dan indipendentement mill-fatt li t-taxxa ssir dovuta għal ċerti persuni taxxabbli meta jiġi rċevut il-prezz.

51 Kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 51 tal-konklużjonijiet tiegħu, li kieku l-leġiżlatur tal-Unjoni ried li d-dritt għal tnaqqis jinħoloq dejjem fil-mument tal-kunsinna ta' oġġetti jew tal-provvista ta' servizzi, huwa seta' jorbot it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis mal-fatt taxxabbli, li ma huwiex affettwat mir-regoli speċjali li jinsabu fl-Artikoli 64 sa 67 tad-Direttiva tal-VAT, pjuttost milli fil-mument meta l-VAT issir eżiġibbli, li huwa suġġett għal dawn ir-regoli.

52 Il-konklużjoni li tinsab fil-punt 45 ta' din is-sentenza lanqas ma tista' titqiegħed indiskussjoni mill-argument imqajjem mill-Gvern Ġermaniż li jgħid li l-Artikolu 167a tad-Direttiva tal-VAT ma għandux kamp ta' applikazzjoni awtonomu maġenb l-Artikolu 167 ta' din id-direttiva, jekk id-dritt għal tnaqqis jitnissel meta jiġi riċevut il-ħlas fil-każijiet li jaqgħu taħt il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 tal-imsemmija direttiva.

53 Għandu jitfakkar li dan l-Artikolu 167a ġie introdott bl-għan li l-Istati Membri jkunu jistgħu jintroduċu deroga li tirrigwarda d-data li fiha d-dritt għal tnaqqis jista' jiġi eżerċitat mill-persuni taxxabbli li jagħmlu dikjarazzjoni tal-VAT fil-kuntest ta' sistema fakultattiva ta' kontabbiltà ta' ħlas irċevut intiż biex jiġi ssimplifikat il-ħlas tat-taxxa għall-impriżi ż-żgħar (sentenza tas-16 ta' Mejju 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punt 34).

54 Fil-fatt, dan l-Artikolu 167a jipprovdi li l-Istati Membri jistgħu jipprovdu, fil-kuntest ta' skema fakultattiva, li d-dritt għat-tnaqqis ta' persuna taxxabbli li l-VAT tagħha ssir dovuta unikament f'konformità mal-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 għandu jiġi pospost sakemm it-taxxa fuq il-merkanzija jew is-servizzi pprovduti lilha titħallas lill-fornitur tal-oġġetti jew lill-fornitur tas-servizzi.

55 L-imsemmi Artikolu 167a jippermetti għalhekk li d-dritt għal tnaqqis tal-persuni taxxabbli li l-VAT tagħhom issir eżiġibbli biss skont il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT jiddewwem sakemm dan il-ħlas isir lill-fornituri ta' oġġetti jew lill-fornituri ta' servizzi tagħhom.

56 F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li, kif jirriżulta mill-premessa 4 tad-Direttiva 2010/45, dan l-Artikolu 167a ġie inkluż fid-Direttiva tal-VAT sabiex jgħin lill-impriżi żgħar u ta' daqs medju li għandhom diffikultajiet sabiex iħallsu l-VAT lill-awtorità kompetenti qabel ma jkunu tħallsu mill-klijenti tagħhom u sabiex jippermetti lill-Istati Membri jintroduċu skema fakultattiva ta' kontabbiltà tal-ħlas irċevut li ma jkollhiex effett negattiv fuq il-flussi tal-flus marbuta mad-dħul mill-VAT tagħhom.

57 L-Artikolu 167a tad-Direttiva tal-VAT jaqa' għalhekk fil-kuntest ta' sistema fakultattiva li l-Istati Membri jistgħu jipprevedu, u li l-applikazzjoni tagħha taqa' hija stess fid-deroga diġà prevista barra minn hekk fil-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 ta' din id-direttiva. Għalhekk huwa biss fil-kuntest taċ-ċirkustanzi previsti mill-imsemmi Artikolu 167a li huwa possibbli li tinkiser ir-rabta bejn l-eżiġibbiltà tat-taxxa fuq il-fornitur ta' oġġetti jew il-fornitur ta' servizzi u d-dritt għal tnaqqis immedjat tal-VAT tal-input mill-persuna taxxabbli.

58 F'dan ir-rigward, kif irrileva, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punt 66 tal-konklużjonijiet tiegħu, l-Artikolu 167a tad-Direttiva tal-VAT għandu kamp ta' applikazzjoni ħafna iktar limitat minn dak tal-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 ta' din id-direttiva, peress li dan tal-aħħar inizjalment ma ġiex adottat bil-għan li jistabbilixxi sistemi ta' kontabbiltà ta' ħlas irċevut għall-impriżi żgħar u ta' daqs medju u peress li ma jipprevedi ebda limitu massimu ta' dħul mill-bejgħ u lanqas ma jeżiġi li d-deroga tkun fakultattiva għall-persuni taxxabbli kkonċernati.

59 Għaldaqstant, għandu jiġi kkonstatat li l-imsemmi Artikolu 167a jikkonċerna deroga speċifika u limitata ħafna li ma tistax tpoġġi indiskussjoni l-konklużjoni li tinsab fil-punt 45 ta' din is-sentenza.

60 F'dan il-każ, għandu, l-ewwel nett, jiġi rrilevat li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja għamlet użu mill-possibbiltà prevista fil-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-leġiżlatur Ġermaniż implimenta l-fakultà mogħtija lilu skont din id-dispożizzjoni billi ppreveda, fl-Artikolu 13(1)(1)(b) tal-UStG, li, għall-kunsinni u servizzi oħra, it-taxxa ssir eżiġibbli, fil-każ ta' kalkolu tagħha skont il-korrispettiv finanzjarju rċevut, fl-iskadenza tas-sena finanzjarja li matulha ġew irċevuti dawn il-korrispettivi.

61 Fir-rigward, it-tieni nett, tal-kwistjoni dwar jekk it-tranżazzjonijiet u l-persuni taxxabbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali jaqgħux rispettivament taħt "tranżazzjonijiet" jew "kategoriji ta' persuni taxxabbli" msemmija fil-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li Kollaustraße u sid il-kera tagħha ġew awtorizzati mill-amministrazzjoni fiskali, skont l-Artikolu 20 tal-UStG, biex jikkalkolaw il-VAT mhux abbażi tal-korrispettivi finanzjarji miftiehma, iżda skont il-kontropartijiet finanzjarji rċevuti. Għaldaqstant, mingħajr preġudizzju għall-verifiki li jappartjenu lill-qorti tar-rinviju, dawn jaqgħu taħt il-persuni taxxabbli li fir-rigward tagħhom il-VAT issir eżiġibbli mhux iktar tard minn meta jiġi riċevut il-ħlas, fis-sens tal-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT.

62 Għalhekk, mingħajr preġudizzju għall-verifiki li l-qorti tar-rinviju għandha twettaq fir-rigward tal-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tad-deroga nazzjonali skont il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 tad-Direttiva tal-VAT u tal-Artikolu 167 ta' din id-direttiva, jidher li d-dritt għal tnaqqis ta' Kollaustraße jinħoloq fil-mument meta l-prezz jiġi riċevut minn sid il-kera tagħha.

63 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li d-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jinħoloq mill-mument tat-twettiq tat-tranżazzjoni fil-każ fejn, skont deroga nazzjonali skont il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 ta' din id-direttiva, it-taxxa ssir eżiġibbli biss mingħand il-fornitur ta' oġġetti jew mingħand il-fornitur ta' servizzi mal-ħlas tal-korrispettiv finanzjarju, u meta dan ikun għadu ma tħallasx.

Fuq it-tieni domanda

64 Fid-dawl tar-risposta għall-ewwel domanda, ma hemmx lok li tingħata risposta għat-tieni domanda.

Fuq l-ispejjeż

65 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Il-Ħames Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jinħoloq mill-mument tat-twettiq tat-tranżazzjoni fil-każ fejn, skont deroga nazzjonali skont il-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 66 tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2010/45, it-taxxa ssir eżiġibbli mingħand il-fornitur ta' oġġetti jew mingħand il-fornitur ta' servizzi biss meta jiġi rċevut il-korrispettiv finanzjarju, u meta dan ikun għadu ma tħallasx.

Firem