



Gabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT

ipprezentati fit-22 ta' April 2021¹

Kawża C-80/20

Wilo Salmson France SAS

vs

**Agjenzia Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București,**

**Agjenzia Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice București - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți**

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mit-Tribunalul București (il-Qorti Reġionali ta' Bukarest, ir-Rumanija))

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Dritt fiskali – Taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 167 u 178(a) – Tnissil tad-dritt għal tnaqqis – Terminu tat-tnissil – Pussess ta' fattura bħala kundizzjoni sostantiva – Delimitazzjoni tar-rekwiziti formali tad-dritt għal tnaqqis – Direttiva dwar ir-rimbors (Direttiva 2008/9/KE) – Artikolu 14(1)(a) u Artikolu 15 – Natura definittiva ta' deċiżjoni ta' ċaħda mhux ikkontestata – Konsegwenzi legali tal-kancellazzjoni (annullament) ta' fattura u l-ħruġ mill-ġdid tagħha”

I. Introduzzjoni

1. Fl-2012, impriża ressqet talba għal rimbors fir-Rumanija, fejn fl-2012 kien hemm biss fattura waħda li probabbilment ma kinitx korretta. Wara li t-talba għal rimbors għall-2012 giet miċhuda, din il-fattura giet ikkancellata (annullata) u maħruġa mill-ġdid fl-2015. Sussegwentement, tressqet talba ġdida għar-rimbors għall-2015, li għandha tinghata deċiżjoni dwarha. Il-qorti nazzjonali issa qiegħda tistaqsi meta tnissel id-dritt għal tnaqqis u meta kellha titressaq it-talba għar-rimbors.

2. F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha l-opportunità twieġeb waħda mill-iktar mistoqsijiet rilevanti prattiċi fil-legiżlazzjoni fiskali tat-taxxa fuq il-valur miżjud: huwa meħtieġ il-pussess ta' fattura għal dritt għal tnaqqis ta' impriża?

3. Jekk din il-mistoqsija tinghata risposta fl-affermattiv, allura l-pussess ta' fattura bħal din huwa rilevanti wkoll għall-perijodu taxxabbli li fih jintalab it-tnaqqis jew titressaq it-talba għar-rimbors. Jekk il-fattura oriġinali tiġi rrettifikata iktar tard, u jekk ikun aċċettat effett retroattiv ta' din ir-rettifika, id-data tal-pussess tal-fattura żbaljata (f'dan il-każ, l-2012) tkun deċiżiva, inkella

¹ Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

id-data tal-pussess tal-fattura kkoreġuta (f'dan il-każ, l-2015). Jekk, min-naħa l-oħra, il-mistoqsija ta' hawn fuq tingħata risposta fin-negattiv, f'dak il-każ il-fattur importanti huwa biss l-eżekuzzjoni tal-provvista (f'dan il-każ, l-2012).

4. Jekk id-dritt għal tnaqqis huwa sugġett għal ċerti limiti ta' żmien (kemm jekk huma ċerti termini ta' applikazzjoni bħal fil-proċedura ta' rimbors f'din il-kawża skont id-Direttiva 2008/9, kif ukoll jekk termini ta' preskrizzjoni), huwa rilevanti meta dawn it-termini jibdeu jiddekorru. B'rabta ma' dan, tqum il-kwistjoni ta' jekk jeżistix terminu speċifiku li fih il-persuna taxxabli trid titlob dritt għal tnaqqis jew jekk tistax tagħzlu liberament billi titlob lill-parti kontraenti tagħha toħroġilha fattura ġdida u tannulla dik qadima. Barra minn hekk, iqumu kwistjonijiet proċedurali jekk sadanittant ir-rimbors tal-VAT tal-input li għalih saret talba diġà gie definittivament miċhud.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. *Id-dritt tal-Unjoni*

– *Id-Direttiva 2006/112*

5. L-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud² (iktar 'il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”) jirregola l-holqien tal-fatt taxxabli u tal-eżigibbiltà tat-taxxa:

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

6. L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonċerna t-tnissil tad-dritt għal tnaqqis. Dan l-artikolu huwa fformulat kif ġej:

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

7. L-Artikolu 178 ta' din id-direttiva, madankollu, jirregola l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis:

“Biex teżerċita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabli 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

...

(f) meta tkun meħtieġa tħallas il-VAT bħala konsumatur fejn japplikaw l-Artikoli 194 sa 197 u l-Artikolu 199, hi għandha tkun konformi mal-formalitajiet kif stabbiliti minn kull Stat Membru.”

² Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), fil-verżjoni tagħha applikabbli għas-sena inkwistjoni (2015).

8. L-Artikolu 219 tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonċerna bidliet fil-fatturi u jipprovdi f'dan ir-rigward:

“Kwalunkwe dokument jew messagg li jemenda u jirreferi speċifikament u mingħajr ambigwità għall-fattura inizzjali għandu jitqies bħala fattura.”

9. B'kuntrast ma' dan, l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jirregola l-portata sostantiva tad-dritt għal tnaqqis.

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

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

10. L-Artikolu 169(a) ta' din id-direttiva jestendi dan id-dritt għal tnaqqis:

“Minbarra t-tnaqqis msemmi fl-Artikolu 168, il-persuna taxxabli għandha tkun intitolata li tnaqqas l-VAT imsemmija hemmhekk, safejn il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għal finijiet ta' dan li ġej:

(a) transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' l-attivitajiet msemminjin fit-tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1), li twettqu barra mill-Istat Membru li fih dik it-taxxa hi dovuta jew imħallsa, li fir-rigward tiegħu il-VAT tista' titnaqqas jekk dawn twettqu f'dak l-Istat Membru.”

11. L-Artikolu 170 tad-Direttiva dwar il-VAT jistabbilixxi b'mod ċar li persuna taxxabli hija intitolata għal dritt għal rimbors anki mingħajr possibbiltà ta' dritt għal tnaqqis:

“Il-persuni taxxabli kollha li, fit-tifsira ta' l-Artikolu 1 tad-Direttiva tal-Kunsill 86/560/KEE [...], l-Artikolu 2(1) u l-Artikolu 3 tad-Direttiva 2008/9/KE [...] u l-Artikolu 171 ta' din id-Direttiva, mhumiex stabbiliti fl-Istat Membru li fih jixtru merkanzija u servizzi jew jimpurtaw merkanzija soġġetta għall-VAT għandhom ikunu intitolati jirċievu rifużjoni ta' dik il-VAT safejn il-merkanzija u s-servizzi huma użati għall-finijiet ta' dan li ġej:

(a) transazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 169;

12. L-Artikolu 171(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonċerna l-proċedura għar-rimbors lil tali persuna taxxabli li ma twettaq ebda tranzazzjoni domestika:

“Għandha ssir rifużjoni tal-VAT lil persuni taxxabli li mhumiex stabbiliti fl-Istat Membru li fih jixtru merkanzija u servizzi jew jimpurtaw merkanzija soġġetti għall-VAT, imma li huma stabbiliti fi Stat Membru ieħor, skond ir-regoli dettaljati stabbiliti fid-Direttiva 2008/9/KE.”

– *Id-Direttiva 2008/9*

13. L-Artikolu 5 tad-Direttiva tal-Kunsill 2008/9/KE li tistabbilixxi regoli dettaljati għar-rifużjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, prevista fid-Direttiva 2006/112/KE, għal persuni taxxabli mhux stabbiliti fl-Istat Membru ta' rifużjoni iżda stabbiliti fi Stat Membru ieħor³ (iktar 'il quddiem id-*"Direttiva dwar ir-rimbors"*) jistabbilixxi b'mod ċar ir-relazzjoni mad-Direttiva dwar il-VAT.

“Kull Stat Membru għandu jirrimborza lil kwalunkwe persuna taxxabli mhux stabbilita fl-Istat Membru ta' rifużjoni kwalunkwe VAT imposta fir-rigward ta' oġġetti jew servizzi furnuti lilha minn persuni oħra taxxabli f'dak l-Istat Membru jew fir-rigward ta' l-importazzjoni ta' oġġetti f'dak l-Istat Membru, sakemm tali oġġetti u servizzi jintużaw għall-finijiet tat-transazzjonijiet li ġejjin:

- (a) it-transazzjonijiet imsemmijin fl-Artikoli 169(a) u (b) tad-Direttiva 2006/112/KE;
- (b) it-transazzjonijiet lil persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT skond l-Artikoli 194 sa 197 u l-Artikolu 199 tad-Direttiva 2006/112/KE kif applikat fl-Istat Membru ta' rifużjoni.

Mingħajr preġudizzju għall-Artikolu 6, għall-finijiet ta' din id-Direttiva, il-jedd għal rifużjoni ta' taxxa fuq id-dhul għandu jiġi ddeterminat skond id-Direttiva 2006/112/KE kif applikat fl-Istat Membru ta' rifużjoni.”

14. L-Artikolu 10 tad-Direttiva dwar ir-rimbors jippermetti li d-dokumenti li għandhom jiġu mehmuża mal-applikazzjoni jiġu estiżi sabiex jinkludu l-Istat Membru tar-rimbors.

“Mingħajr preġudizzju għat-talbiet għal informazzjoni skond l-Artikolu 20, l-Istati Membru ta' rifużjoni jista' jesigi li l-applikant jipprezenta b'mezzi elettronici kopja tal-fattura jew tad-dokument ta' importazzjoni ma' l-applikazzjoni għal rifużjoni fejn l-ammont taxxabli fuq fattura jew dokument ta' importazzjoni huwa ta' EUR 1 000 jew aktar jew l-ekwivalenti f'munita nazzjonali. Fejn il-fattura tikkonċerna karburant, il-limitu huwa EUR 250 jew l-ekwivalenti f'munita nazzjonali.”

15. L-Artikolu 14 tad-Direttiva dwar ir-rimbors jikkonċerna l-kontenut tat-talba għar-rimbors:

“1. L-applikazzjoni għal rifużjoni għandha tirrelata ma':

- (a) ix-xiri ta' merkanzija jew servizzi li jkun ġie fatturat waqt il-perijodu ta' rifużjoni, sakemm il-VAT tkun saret imponibbli qabel jew meta x-xiri jkun ġie fatturat, jew li fir-rigward tiegħu l-VAT tkun saret imponibbli waqt il-perijodu ta' rifużjoni, sakemm ix-xiri jkun ġie fatturat qabel li t-taxxa tkun saret imponibbli; [...]

16. L-Artikolu 15(1) tad-Direttiva dwar ir-rimbors jistabbilixxi t-terminu li matulu talba għal rimbors bħal din għandha tiġi sottomessa:

“L-applikazzjoni għal rimbors għandha tiġi pprezentata lill-Istat Membru ta' stabbiliment sat-30 ta' Settembru tas-sena kalendarja ta' wara l-perijodu ta' rimbors. L-applikazzjoni għandha titqies li ġiet ipprezentata biss jekk l-applikant ikun mela l-informazzjoni kollha meħtieġa taħt l-Artikoli 8, 9 u 11. [...]

³ Direttiva tal-Kunsill tat-12 ta' Frar 2008 (ĠU 2008, L 44, p. 23), fil-verżjoni tagħha applikabbli għas-sena inkwistjoni (2015).

17. L-Artikolu 23 tad-Direttiva dwar ir-rimbors jirrigwarda ċ-ċaħda tat-talba għar-rimbors:

“1. Fejn l-applikazzjoni għal rimbors tiġi rrifjutata interament jew parzjalment, ir-raġunijiet għar-rifjut għandhom jiġu nnotifikati mill-Istat Membru ta' rimbors lill-applikant flimkien mad-deċiżjoni.

2. L-appelli dwar deċiżjonijiet ta' rifjut ta' applikazzjoni għal rimbors jistgħu jsiru mill-applikant lill-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istat Membru ta' rifużjoni fil-forom u fil-limiti ta' żmien stabbiliti għall-appelli fil-każ ta' applikazzjonijiet għal rifużjoni minn persuni li huma stabbiliti f'dak l-Istat Membru. [...]"

B. Id-dritt Rumien

18. L-Artikolu 145 tal-Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 571/2003, iktar 'il quddiem il-“Kodiċi tat-Taxxa”), jirregola d-dritt tal-persuni taxxabli li jnaqqsu l-VAT imħallsa fuq l-akkwisti.

19. L-Artikolu 146 tal-Kodiċi tat-Taxxa jipprovdi li l-persuna taxxabli għandu jkollha fattura sabiex teżerċita dan id-dritt.

20. Skont l-ittra a tal-Artikolu 147²(1) tal-Kodiċi tat-Taxxa, persuna taxxabli li ma hijiex stabbilita fir-Rumanija u li hija residenti fi Stat Membru ieħor u ma hijiex meħtieġa tirreġistra bħala persuna taxxabli għall-finijiet ta' VAT fir-Rumanija tista' tiġi rimborsata l-VAT li ħallset għall-importazzjonijiet fir-Rumanija u għax-xiri ta' oġġetti jew servizzi fir-Rumanija.

21. Il-punt 49(15) tal-Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (id-Digriet tal-Gvern Nru 44/2004 dwar id-Dispożizzjonijiet ta' Implimentazzjoni tal-Kodiċi tat-Taxxa), jipprovdi li t-talba għar-rimbors “tirrigwarda x-xiri ta' oġġetti jew servizzi li huma ffatturati fil-perijodu tar-rimbors u mħallsa sad-data tat-talba għar-rimbors. Il-fatturi li ma tħallsux sad-data tat-talba għar-rimbors għandhom jiġu inklużi fit-talbiet għar-rimbors relatati mal-perijodu li fih tħallsu”.

22. Skont il-punt 49 tal-paragrafu 16 ta' dan id-digriet tal-gvern, “[bla ħsara għat-tranzazzjonijiet imsemmija fil-paragrafu 15 [...] it-talba għar-rimbors tista' tirreferi wkoll għal fatturi jew dokumenti ta' importazzjoni li ma humiex inklużi fit-talbiet ta' rimbors preċedenti u li jikkonċernaw tranzazzjonijiet imwettqa fis-sena kalendarja inkwistjoni”.

III. It-tilwima fil-kawża prinċipali

23. ZES Zollner Electronic SRL (iktar 'il quddiem “ZES”), kumpannija stabbilita fir-Rumanija u rreġistrata hemmhekk għall-finijiet tal-VAT, tipprovdi lil Pompas Salmson SAS bi prodotti mmanifatturati fir-Rumanija. Pompas Salmson hija kumpannija li tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis u li għandha s-sede tal-attività ekonomika tagħha fi Franza. Tali kumpannija ma hijiex ibbażata fir-Rumanija u ma hijiex irreġistrata hemm għall-finijiet tal-VAT.

24. Pompas Salmson ikkonkludiet ukoll ftehim ta' xiri ma' ZES għall-akkwist ta' tagħmir tal-produzzjoni. ZES bieghet dan it-tagħmir lil Pompas Salmson, li mbagħad reġġet ipprovdietu lil ZES sabiex ikun jista' jintuża fil-manifattura tal-prodotti sussegwentement ikkunsinnati lil Pompas Salmson (l-hekk imsejjaħ “tooling”).

25. Għall-bejgħ ta' dan it-tagħmir tal-produzzjoni lil Pompas Salmson, ZES harġet fatturi korrispondenti bil-VAT fl-2012. Ma huwiex ċar jekk dawn il-fatturi thallsux minn Pompas Salmson u meta dan seħħ.

26. Pompas Salmson applikat għar-rimbors tal-VAT dovuta fir-Rumanija skont id-Direttiva dwar ir-rimbors u l-ittra a tal-Artikolu 147²(1) tal-Kodiċi tat-Taxxa moqrija flimkien mal-punt 49 tad-Digriet tal-Gvern Nru 44/2004.

27. B'deċiżjoni tal-14 ta' Jannar 2014, l-awtoritajiet tat-taxxa Rumani ċaħdu t-talba għar-rimbors għall-perijodu mill-1 ta' Jannar 2012 sal-31 ta' Diċembru 2012 għall-ammont ta' RON 449 538.38 (madwar EUR 92 000) għal raġunijiet relatati mad-dokumenti mehmuża mal-applikazzjoni u apparentement⁴ man-nuqqas ta' konformità tal-fatturi mehmuża mar-rekwiżiti legali. Skont id-dikjarazzjonijiet tar-Rumanija, ma kien hemm l-ebda prova tal-ħlas tal-fatturi sottomessi, li kienet għadha meħtieġa taħt is-sitwazzjoni legali ta' dak iż-żmien. Il-fatturi nnifishom kienu kollha korretti bħala tali.

28. Fi kwalunkwe każ, ZES ikkanċellat il-fatturi oriġinarjament maħruġa (fl-2012) u harġet fatturi godda fl-2015 għall-bejgħ tat-tagħmir tal-produzzjoni.

29. Fl-2014, Wilo France SAS ħadet il-kontroll ta' Pompas Salmson. Minn din it-tranzazzjoni nholqot Wilo Salmson France SAS (iktar 'il quddiem ir-“rikorrenti”).

30. F'Novembru 2015, ir-rikorrenti ressqet talba għar-rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud fuq il-baži tal-fatturi l-godda maħruġa minn ZES għall-perijodu mill-1 ta' Awwissu 2015 sal-31 ta' Ottubru 2015. L-awtoritajiet tat-taxxa ċaħdu t-talba għal rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud bħala infondata minħabba li r-rikorrenti ma osservatx il-punt 49 tal-paragrafu 16 tad-Digriet tal-Gvern Nru 44/2004 u kienet diġà ressqet talba għar-rimbors tal-fatturi.

31. Fit-13 ta' Ġunju 2016, ir-rikorrenti ressqet oġġezzjoni kontra din id-deċiżjoni, li d-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DRFP) București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (id-Direttorat Ġenerali Reġjonali għall-Finanzi Pubblici Bukarest – l-Amministrazzjoni tat-Taxxa għall-Persuni Taxxabli Mhux Residenti, ir-Rumanija) ċaħdet bħala infondata. Dan kien tal-fehma li t-taxxa fuq il-valur miżjud li fir-rigward tagħha ntablab ir-rimbors kienet diġà s-sugġett ta' talba oħra ta' rimbors u li t-tranzazzjonijiet li fir-rigward tagħhom intalab ir-rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud kienu relatati mas-sena 2012 u mhux mas-sena 2015. Ir-rikorrenti pprezentat rikors kontra dan.

IV. It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

32. B'digriet tad-19 ta' Diċembru 2019, it-Tribunalul București (il-Qorti Reġjonali ta' Bukarest, ir-Rumanija), adita b'din il-kawża, għamlet id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

“1. Fir-rigward tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 167, moqri flimkien mal-Artikolu 178 tad-Direttiva 2006/112/KE: hemm distinzjoni bejn il-mument tat-tniissil u l-mument tal-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis fir-rigward tal-mod kif topera s-sistema tal-VAT?”

⁴ Sfortunatament, mid-domanda preliminari ma huwiex ċar għal xiex speċifikament irrefera n-nuqqas ta' konformità u xi żbalji kellhom il-fatturi.

F'dan ir-rigward, jeħtieg li jiġi cċarat jekk id-dritt għal tnaqqis tal-VAT jistax jiġi eżerċitat fl-assenza ta' fattura fiskali (valida) maħruġa għax-xiri tal-oġġetti mwettaq.

2. Fir-rigward tal-interpretazzjoni tal-istess dispożizzjonijiet, moqrija flimkien mal-ewwel sentenza tal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2008/9/KE: liema huwa l-punt ta' riferiment proċedurali li permezz tiegħu għandha tiġi evalwata ir-regolarità tal-eżerċizzju tad-dritt għal rimbors tal-VAT?

F'dan ir-rigward, jeħtieg li jiġi cċarat jekk tistax issir talba għal rimbors tal-VAT li saret dovuta qabel il-“perijodu ta' rimbors”, iżda li l-fatturazzjoni tagħha saret waqt il-perijodu ta' rimbors.

3. Fir-rigward tal-interpretazzjoni tal-istess dispożizzjonijiet tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva 2008/9, moqrija flimkien mad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 167 u tal-Artikolu 178 tad-Direttiva 2006/112: liema huma l-effetti tal-annullament ta' fatturi u tal-ħruġ ta' fatturi ġodda għax-xiri ta' oġġetti qabel il-“perijodu ta' rimbors” fuq l-eżerċizzju tad-dritt għal rimbors tal-VAT relatata ma' dan ix-xiri?

F'dan ir-rigward, jeħtieg li jiġi cċarat jekk, f'każ ta' annullament mill-fornitur tal-fatturi inizjali maħruġa għax-xiri ta' oġġetti u tal-ħruġ sussegwenti ta' fatturi ġodda, l-eżerċizzju tad-dritt tal-benefiċjarju li jitlob rimbors tal-VAT fuq dan ix-xiri għandux jintrabat mad-data tal-fatturi l-ġodda. Dan huwa previst fil-każ li la l-annullament tal-fatturi inizjali u lanqas il-ħruġ tal-fatturi ġodda ma huma fil-kontroll tal-benefiċjarju, iżda huma biss esklużivament fid-diskrezzjoni tal-fornitur.

4. Legiżlazzjoni nazzjonali tista' tissugġetta r-imbors tal-VAT mogħti konformement mad-Direttiva [2008/9] għal kundizzjoni ta' eżiġibbiltà sa fejn il-fattura t-tajba tinħareg matul il-perijodu li fiha saret l-applikazzjoni?”

33. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja ġew sottomessi osservazzjonijiet bil-miktub mir-rikorrenti, mir-Rumanija u mill-Kummissjoni Ewropea.

V. L-analiżi ġuridika

A. Fuq l-ammissibbiltà tat-talba għal deċiżjoni preliminari

34. Ir-Rumanija tikkontesta l-ammissibbiltà tat-talba għal deċiżjoni preliminari minhabba li l-qorti tar-rinviju ma pprezentatx b'mod korrett il-fatti tal-kawża prinċipali. Skont ir-Rumanija, it-talba għar-imbors ġiet miċhuda fl-2012 mhux minhabba assenzi tal-fatturi, iżda minhabba assenza ta' provi li l-fatturi kienu tħallsu, u li dawn xorta kienu meħtieġa skont is-sitwazzjoni legali (nazzjonali) ta' dak iż-żmien, u li, minhabba sistema tranzitorja, dawn it-talbiet setgħu jerġgħu jitressqu sat-30 ta' Settembru 2014, din id-darba mingħajr prova ta' hlas. Ir-rikorrenti naqset milli tagħmel dan. Fl-assenza ta' fattura żbaljata, id-domandi kollha magħmula mill-qorti tar-rinviju ma għadhomx japplikaw u l-Qorti tal-Ġustizzja ma tistax tagħti risposta utli għalihom.

35. Huwa diffiċli għall-Qorti tal-Ġustizzja li tinterspreta b'mod korrett id-dritt tal-Unjoni jekk il-fatti ma jiġux ipprezentati b'mod korrett. Jekk ma hemm l-ebda fatturi żbaljati, allura, kif gustament issostni r-Rumanija, ma tqum l-ebda waħda mill-kwistjonijiet li jirriżultaw mid-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju. Barra minn hekk, jeħtieg li jiġi ddeterminat x'kien

id-difett speċifiku fil-fatturi li għalih giet miċhuda t-talba għar-rimbors fl-2012. Madankollu, id-domandi magħmula jiddependu minn jekk il-fatturi kinux korretti u jekk sempliċement ma kinux iddatata jew jekk, pereżempju, ma ntweriet l-ebda VAT separatament.

36. Madankollu, hija ġurisprudenza stabbilita li fil-kuntest tal-proċedura prevista fl-Artikolu 267 TFUE, ibbażata fuq separazzjoni ċara tal-funzjonijiet bejn il-qorti nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja, din tal-aħħar biss għandha l-ġurisdizzjoni li tiddeċiedi fuq l-interpretazzjoni jew il-validità ta' test tad-dritt tal-Unjoni, billi tibbaża ruħha fuq il-fatti li jiġu indikati lilha mill-qorti nazzjonali⁵. Għaldaqstant, f'dak li jirrigwarda l-allegati żbalji ta' fatt fid-deċiżjoni tar-rinviju, huwa biżżejjed li jifakkar li ma hijiex il-Qorti tal-Ġustizzja iżda l-qorti nazzjonali li għandha tistabbilixxi l-fatti li jkun taw lok għat-tilwima u li tistabbilixxi l-konsegwenzi li dawn jistgħu jkollhom fir-rigward tad-deċiżjoni li hija mitluba tagħti⁶.

37. It-talba għal deċiżjoni preliminari hija għalhekk ammissibbli u d-domandi preliminari magħmula għandhom jiġu mwieġba abbażi tal-premessa, li, madankollu, l-qorti tar-rinviju għandha teżamina l-fondatezza tagħha, li skontha t-talba għar-rimbors giet miċhuda fl-2012 minhabba fatturi żbaljati.

B. Fuq id-domandi preliminari

38. It-talba għal deċiżjoni preliminari preżenti tikkonċerna talba għar-rimbors skont id-Direttiva dwar ir-rimbors li giet miċhuda fl-2012. Din tressqet mill-ġdid fl-2015, wara li l-fatturi oriġinali tal-2012 ġew ikkanċellati u maħruġa mill-ġdid fl-2015. B'riżultat ta' dan, bl-erba' domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf liema huwa l-mument korrett għar-rimbors tal-VAT li d-destinatarju tas-servizz (ir-rikorrenti) ħallset għall-kunsinni fl-2012 bħala parti mill-prezz.

39. Anki jekk it-tieni sar-raba' domanda jirrigwardaw biss id-Direttiva dwar ir-rimbors, filwaqt li l-ewwel domanda tirrigwarda l-mument li fih jintalab id-dritt għal tnaqqis, din ukoll, kuntrarjament għal dak li tqis il-Kummissjoni, għandha neċessarjament tingħata risposta bħala domanda preliminari.

40. Kif ippreċizat il-Qorti tal-Ġustizzja f'diversi okkażjonijiet, id-Direttiva dwar ir-rimbors ma hijiex maħsuba sabiex tiddetermina l-kundizzjonijiet għall-eżerċizzju jew il-portata tad-dritt għar-rimbors. Fil-fatt, l-Artikolu 5(2) tad-Direttiva dwar ir-rimbors jipprevedi, li bla ħsara għall-Artikolu 6, għall-finijiet ta' din id-direttiva, id-dritt għar-rimbors tal-VAT tal-input imħallsa għandu jiġi ddeterminat skont id-Direttiva dwar il-VAT kif applikata fl-Istat Membru tar-rimbors⁷. Id-Direttiva dwar il-VAT għalhekk tiddetermina t-talba sostantiva u d-Direttiva dwar ir-rimbors tirregola l-proċedura għal kif din it-talba sostantiva tiġi ssodisfatta skont l-Artikolu 170 tad-Direttiva dwar il-VAT għal persuni taxxabli li ma humiex stabbiliti fl-Istat Membru tar-rimbors (fis-sens tal-Artikolu 3 tad-Direttiva dwar ir-rimbors)⁸.

⁵ Sentenzi tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 41), tal-25 ta' Ottubru 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, punt 27), u tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 19).

⁶ Sentenzi tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 19), u tat-13 ta' Marzu 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, punt 40).

⁷ Sentenzi tal-11 ta' Ġunju 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, punt 51), u tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 35).

⁸ F'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 34).

41. Konsegwentement, id-dritt għal rimbors skont id-Direttiva dwar ir-rimbors ta' persuna taxxabli stabbilita fi Stat Membru ieħor jirrifletti d-dritt mogħti lilha li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa ta' persuna taxxabli stabbilita fl-Istat Membru li fih għet eżegwita l-provvista⁹.

42. Għalhekk, il-mument li fih tnissel id-dritt għal tnaqqis skont l-Artikolu 167 *et seq.* tad-Direttiva dwar il-VAT u kellu jiġi eżerċitat mir-rikorrenti huwa fattur deċiżiv. Dan imbagħad jagħti t-tweġiba għall-kwistjoni mqajma fid-domandi preliminari kollha dwar jekk ir-rikorrenti f'din il-kawża invokatx fl-2015 id-dritt għal tnaqqis tagħha fir-rigward tal-kunsinni tat-tagħmir tal-produzzjoni fl-2012 fil-perijodu tar-rimbors korrett skont l-Artikolu 14 tad-Direttiva dwar ir-rimbors (u fil-perijodu tal-Artikolu 15 tad-Direttiva dwar ir-rimbors).

43. Għall-Qorti tal-Ġustizzja, din il-kwistjoni tqum b'mod partikolari minħabba li l-fatturi originali (u apparentement żbaljati) tal-2012 għall-kunsinni fl-2012 ġew ikkanċellati u maħruġa mill-ġdid fl-2015. F'dan ir-rigward, it-tweġiba għall-mistoqsijiet kollha tiddependi mis-sinjifikat ta' fattura għad-dritt għal tnaqqis (ara, f'dan ir-rigward, l-ittra C hawn taħt). Jekk fattura lanqas ma hija meħtieġa, allura ma huwiex deċiżiv jekk kinitx żbaljata jew jekk għetx ikkanċellata u maħruġa mill-ġdid b'mod korrett.

44. Għalhekk, l-ewwel għandu jiġi ċċarat x'sinjifikat għandha fattura għad-dritt għal tnaqqis (ara, f'dan ir-rigward, l-ittra C.1. u C.2. hawn taħt). Minn dan isegwi jekk il-*pussess ta' fattura* meħtieġa mill-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT huwiex prerekwizit għat-tnaqqis, kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenzi Volkswagen¹⁰ u Biosafe¹¹, jew jekk dan il-kriterju għadux applikabbli abbażi tad-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Vădan¹² (ara, f'dan ir-rigward, l-ittra C.3. hawn taħt). Sussegwentement, għandu jiġi deċiż jekk huwiex rilevanti jekk din il-fattura kinitx żbaljata u għetx ikkanċellata (annullata) mill-fornitur u maħruġa mill-ġdid fl-2015 (ara, f'dan ir-rigward, l-ittra C.4. hawn taħt). F'dan ir-rigward, madankollu, kuntrarjament għal dak li apparentement qiegħda tqis il-Kummissjoni, minbarra l-aspetti legali sostantivi (ara, f'dan ir-rigward, l-ittra C.4.a. hawn taħt), aspetti proċedurali (ara, f'dan ir-rigward, l-ittra C.4.b. hawn taħt) għandhom ukoll jiġu kkunsidrati, sabiex jittiehed inkunsiderazzjoni t-terminu għall-prezentata previst fid-Direttiva dwar ir-rimbors u l-infurzabbiltà ta' deċiżjoni ta' ċaħda inkontestata tal-awtoritajiet tat-taxxa (ara l-Artikolu 23 tad-Direttiva dwar ir-rimbors).

45. Ladarba dawn il-punti jkunu ġew iċċarati, tista' tingħata risposta għad-domandi dwar il-perijodu ta' rimbors korrett fis-sens tal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva dwar ir-rimbors (it-tieni sar-raba' domanda tat-talba għal deċiżjoni preliminari) mingħajr diffikultajiet kbar (ara, f'dan ir-rigward, l-ittra D. hawn taħt).

⁹ F'dan is-sens, is-sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 36), tal-11 ta' Ġunju 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, punt 52), tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 36), ara, f'dan is-sens preċedentement is-sentenza tal-25 ta' Ottubru 2012, Daimler (C-318/11 u C-319/11, EU:C:2012:666, punt 41).

¹⁰ Sentenza tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

¹¹ Sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

¹² Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

C. Fuq il-mument tat-tnissil tad-dritt għal tnaqqis (l-ewwel domanda preliminari)

46. Għalhekk, għandu jiġi cċarat meta tnissel id-dritt għal tnaqqis tar-rikorrenti. Il-problemi fid-determinazzjoni tal-perijodu korrett sabiex jiġi affermat id-dritt għal tnaqqis jirriżultaw mill-eżistenza u mill-formulazzjoni ta' żewġ regolamenti dwar it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis fl-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT u dwar l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis fl-Artikolu 178(a). Dan jidher kompletament ċar mill-ewwel domanda tal-qorti tar-rinviju.

47. L-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi li d-dritt għal tnaqqis (tad-destinatarju tas-servizz) jitnissel meta d-dritt għat-taxxa deducibbli jsir eżigibbli (jiġifieri d-dejn fiskali tal-fornitur, l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT). Filwaqt li, fil-prinċipju, l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu l-għan li jissinkronizza d-dejn fiskali tal-fornitur u t-tnaqqis tad-destinatarju tas-servizz, l-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT jimmodifika dan il-prinċipju. B'mod partikolari, il-prerekwiżit għal eżerċizzju b'suċċess ma huwiex biss li d-dejn fiskali nħoloq min-naħa tal-fornitur, iżda wkoll li d-destinarju tas-servizz għandu fil-pussess tiegħu fattura. Fl-istess hin, din il-fattura trid tikkonforma wkoll ma' ċerti formalitajiet (bħal dawk tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT).

48. Għaldaqstant, jew id-dritt tat-tnaqqis skatta mal-provvista, skont l-Artikolu 167 u l-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan jikkonċerna inezami s-sena 2012 u t-talba mressqa fl-2015 hija definittivament tardiva skont l-Artikolu 15 tad-Direttiva dwar ir-rimbors. Kif iddeċidiet diversi drabi l-Qorti tal-Ġustizzja¹³, dan il-perijodu jikkostitwixxi terminu ta' dekadenza. Jew inkella, skont l-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT, tali tnaqqis jiddependi fuq il-pussess ta' fattura. F'dan il-każ, il-mument tat-tnissil tad-dritt tat-tnaqqis jitqies li huwa jew l-2012, jekk fattura ma għandhiex għalfejn tikkonforma mal-formalitajiet kollha tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT, jew l-2015, peress li kien hawnhekk l-ewwel darba li kienet disponibbli fattura li apparentement issodisfat ir-rekwiżiti kollha tal-Artikolu 226.

49. Inqis it-tieni approċċ bħala korrett, li jqis li huwa neċessarju l-pussess ta' fattura, fejn, madankollu, in-nuqqas ta' formalitajiet ma jimpedixxix it-tnaqqis u jista' wkoll jiġi rrettifikat b'mod retroattiv. Fil-fatt, fil-fehma tiegħi, għandha ssir distinzjoni bejn, minn naħa, it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis *ikkunsidrat fil-prinċipju* (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 1 hawn taht) u, min-naħa l-oħra, it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis *ikkunsidrat fl-ammont tiegħu* (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 2 hawn taht). F'eżami iktar mill-qrib, hija biss din il-fehma li hija konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar ir-rettifika retroattiva ta' fatturi li jinkludu żbalji mil-lat formali (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 3 hawn taht). Il-konsegwenza ta' dan hija li kancellazzjoni (annullament) ta' fattura hija possibbli taht id-dritt ċivili, iżda hija irrilevanti għall-evalwazzjoni tat-terminu tat-tnissil tad-dritt għal tnaqqis (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 4 hawn taht).

1. It-tnissil tad-dritt għal tnaqqis ikkunsidrat fil-prinċipju

50. Minn qari iktar fid-dettall tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jirriżulta li din tal-aħħar prinċipalment esprimiet ruħha dwar it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis *ikkunsidrat fil-prinċipju*. Skont din il-ġurisprudenza, id-dritt għal tnaqqis u, għaldaqstant, ukoll għal rimbors jagħmel parti integrali mill-mekkanizmu tal-VAT u, bħala prinċipju, ma jistax jiġi llimitat. Dan id-dritt jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha li jkunu ġew imposti fuq it-tranzazzjonijiet imwettqa

¹³ Sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, punti 33 u 34), ara wkoll is-sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, punt 39).

precedentement¹⁴. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-prinċipju fundamentali ta' newtralità tal-VAT jeżiġi li t-tnaqqis jew ir-rimbors tal-VAT imħallsa precedentement jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, anki jekk il-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ċerti rekwiżiti proċedurali¹⁵. L-unika eċċezzjoni tkun jekk il-ksur ta' tali rekwiżiti proċedurali jkollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi ġew issodisfatti¹⁶.

51. L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jirreferi għat-tnaqqis tal- "VAT dovuta jew imħallsa". Dan ifisser il-VAT dovuta jew imħallsa lill-istat mill-kumpannija fornitriċi. F'din is-sitwazzjoni, id-destinatarju tas-servizz ma għandu jagħti l-ebda VAT, iżda għandu jagħti lill-kontraenti tiegħu l-prezz miftiehem.

52. Din ir-regola tiċċara t-tifsira u l-għan tad-dritt għal tnaqqis. Minhabba n-natura tal-VAT¹⁷, li hija taxa fuq il-konsum, u tat-teknika tat-tassazzjoni indiretta, id-destinatarju tas-servizz li huwa intitolat għad-dritt għal tnaqqis għandu jinheles mill-VAT mgħoddija lilu bħala parti mill-prezz dovut minn persuna oħra (il-fornitur).

53. Jekk wieħed jieħu dan il-kunċett bis-serjetà, allura l-kriterju għandu jkun il-ħlas attwali tal-prezz mir-rikorrenti. Fil-fatt, huwa biss f'dan il-mument, li l-VAT issir eżiġibbli (indirettament). Id-dispożizzjoni tal-Artikolu 167a tad-Direttiva dwar il-VAT turi, madankollu, li l-legiżlatur Ewropew jippermetti tnaqqis saħansitra qabel il-ħlas. Dan l-artikolu jippermetti li t-tnaqqis jiġi ristrett għall-mument tal-ħlas, anki jekk id-dejn fiskali jinholoq biss meta jingabar il-prezz. Dan jagħmel sens biss jekk fil-każijiet l-oħra t-tnaqqis ikun possibbli qabel ma jithallas il-prezz.

54. B'hekk, huwa stabbilit li l-legiżlatur Ewropew qiegħed jassumi li d-destinatarju tas-servizz iġorr il-VAT qabel ma l-prezz ikun tħallas iżda wara li l-provvista tkun ġiet eżegwita. F'dan il-mument, id-dritt għal tnaqqis *ikkunsidrat fil-prinċipju* diġà tnissel.

2. *It-tnissil tad-dritt għal tnaqqis ikkunsidrat fl-ammont tiegħu*

55. Madankollu, għandu jiġi stabbilit il-mument tat-tnissil tad-dritt għal tnaqqis *ikkunsidrat fl-ammont tiegħu*. Id-dispożizzjoni tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT hija ta' importanza deċiziva għal dan.

¹⁴ Sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 46), tat-18 ta' Novembru 2020, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (Rimbors tal-VAT - Fatturi) (C-371/19, mhux ippubblikata, EU:C:2020:936, punt 79), tat-2 ta' Mejju 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punt 36), u tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 39).

¹⁵ Sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 47), tat-18 ta' Novembru 2020, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (Rimbors tal-VAT - Fatturi) (C-371/19, mhux ippubblikata, EU:C:2020:936, punt 80), tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 41), tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45), tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42), tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 58), tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 39), tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42), u tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 63).

¹⁶ Sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 48), tat-18 ta' Novembru 2020, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (Rimbors tal-VAT - Fatturi) (C-371/19, mhux ippubblikata, EU:C:2020:936, punt 81), sentenza tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

¹⁷ Ara s-sentenzi tal-10 ta' April 2019, PSM "K" (C-214/18, EU:C:2019:301, punt 40), tat-18 ta' Mejju 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 69), tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), u tal-24 ta' Ottubru 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19).

56. Ir-raġuni għal dan hija li s-sempliċi provvista tas-servizz ma tgħid xejn dwar kemm hu għoli l-piż tad-destinatarju tas-servizz bil-VAT inkluża fil-prezz. Dan jidher ċar fil-każ tal-hekk imsejha servizzi kontinwi, li fir-rigward tagħhom is-sugġett tal-provvista biss iżda mhux l-ammont huwa ffissat meta jiġi konkluz il-kuntratt (pereżempju, fil-każ ta' kuntratt tal-provvista tal-elettriku). Barra minn hekk, hemm sitwazzjonijiet oħra li fihom il-prezz dovut (taħt id-dritt ċivili) jirriżulta biss mill-kont mill-fornitur tas-servizz wara li s-servizz ikun ġie pprovdut (pereżempju, fil-każ ta' tariffa fis-siegha jew hlas kontingenti għal avukat).

57. Jekk, madankollu, il-provvista tas-servizz mill-fornitur tkun għadha ma tgħid xejn dwar il-piż speċifiku tal-VAT fuq id-destinatarju tas-servizz, f'dak il-każ huwa loġiku biss jekk il-leġiżlatur Ewropew mhux biss jorbot id-dritt għal tnaqqis mal-eżekuzzjoni tal-provvista, iżda wkoll jeżigi, fl-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, li d-destinatarju tas-servizz “jkollha fattura”¹⁸

58. Għal din ir-raġuni, ir-rekwiżit tal-pussess ta' fattura jservi wkoll għall-implimentazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità stabbilit fil-leġiżlazzjoni dwar il-VAT. Il-prinċipju ta' newtralità jikkostitwixxi prinċipju fundamentali¹⁹ tal-VAT li jirriżulta min-natura tat-taxxa fuq il-konsum. Dan ifisser, *inter alia*, li, bħala kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat, l-impriża bħala prinċipju għandha tinheles kompletament mill-piż tal-VAT²⁰ sa fejn l-attività intraprenditorjali stess (fil-prinċipju) isservi sabiex tiġġenera qligħ taxxabli²¹.

59. Hawnhekk nixtieq nerġa'²² nitfa' harsa lejn il-kuncett ta' ezenzjoni. Minn dan jirriżulta²³, li d-dritt għal tnaqqis jittiehed inkunsiderazzjoni biss jekk fuq id-destinatarju tas-servizz tkun fil-fatt giet imposta l-VAT. Madankollu, id-destinatarju ma jsostnix oneru immedjatament mal-eżekuzzjoni tal-provvista, iżda biss meta jsir il-hlas tal-korrispettiv (ara, iktar 'il fuq, il-punt 53). L-idea wara d-dispożizzjoni tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT hija ovvjament li, bħala regola, il-hlas isir fil-pront jekk ikun hemm fattura korrispondenti, sabiex f'dan il-mument tkun tista' tiġi preżunta l-impożizzjoni tal-VAT fuq id-destinatarju tas-servizz.

60. Dan joħroġ biċ-ċar hafna mill-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja, fejn din kienet għadha tindika b'mod esplicitu²⁴ li l-eżercizzju immedjat tad-dritt għal tnaqqis jimplika li, bħala prinċipju, il-persuni taxxabli ma jwettqux hlas u, għalhekk, ma jhallsux il-VAT, li huma obbligati jhallsu, qabel ma jirċievu fattura jew dokument ieħor meqjus ekwivalenti, u li ma jistax jitqies li tranżazzjoni partikolari kienet sugġetta għall-VAT qabel ma titħallas.

61. Fil-fatt, l-estent li bih id-destinatarju tas-servizz ġie sugġett għall-VAT (jew ser jiġi sugġett għaliha) jirriżulta biss meta l-VAT korrispondenti tkun giet integrata fil-korrispettiv li għandu jhallas id-destinatarju. Il-kwistjoni dwar jekk fil-korrispettiv tkunx giet ikkalkolata l-VAT

¹⁸ Ara wkoll il-konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 60).

¹⁹ Fis-sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 43), il-Qorti tal-Ġustizzja titkellem dwar prinċipju ta' interpretazzjoni.

²⁰ Sentenzi tal-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), u tal-1 ta' April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

²¹ Sentenzi tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41), tal-15 ta' Diċembru 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51), tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57), u l-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

²² Hekk kif diġà sostnejt fil-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punti 44 *et seq.*).

²³ Bl-istess mod, il-konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 64).

²⁴ Sentenza tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 35).

tirriżulta biss mir-relazzjoni legali li fuqha huwa bbażat u mis-saldu għall-eżekuzzjoni tal-korrispettiv. Is-saldu tal-eżekuzzjoni tat-tranzazzjoni legali jitwettaq billi tintbagħat fattura korrispondenti.

62. B'riżultat ta' dan, il-pussess ta' fattura kif meħtiegħ fl-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT huwa l-mezz sabiex il-ħlas tal-VAT jiġi mgħoddi mill-fornitur (li huwa responsabbli għall-ħlas tat-taxxa) lid-destinatarju tas-servizz (li jhallasha bħala parti mill-prezz). Huwa biss b'dan il-mod li d-destinatarju tas-servizz jista' jara kemm, fil-fehma tal-fornitur, huwa mitlub iħallas il-VAT, u jista' jivoka t-tnaqqis tiegħu f'dan l-ammont.

63. Barra minn hekk, il-ħtieġa ta' pussess ta' fattura tippermetti wkoll lill-awtorità tal-finanzi, kif diġà ddikjarat il-Qorti tal-Ġustizzja²⁵, l-ewwel nett, tikkontrolla il-ħlas tal-VAT u t-tnaqqis mitlub. F'dan ir-rigward, iktar ma jkun fiha informazzjoni bħal din il-fattura, iktar ikun effettiv il-kontroll, xi haġa li issa hija spjegata b'mod estensiv ħafna fl-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT.

64. Fil-fehma tiegħi, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ćcarat fis-sentenzi tagħha Volkswagen²⁶ u Biosafe²⁷ dan is-sinjifikat tal-pussess ta' fattura bħala l-mezz neċessarju sabiex jiġi ttrasferit il-piż u bħala kundizzjoni għal tnaqqis mill-oneru permezz tad-dritt għal tnaqqis.

65. Is-sentenza Volkswagen kienet tikkonċerna l-każ fejn il-partijiet assumew tranzazzjonijiet li ma humiex taxxabli. Wara li ġie nnotat l-iżball, snin wara nharġu għall-ewwel darba fatturi bil-VAT separati u saret talba għar-rimbors skont id-Direttiva dwar ir-rimbors. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat²⁸ li f'dawn iċ-ċirkustanzi kien oġġettivament impossibbli għad-destinatarju tas-servizz li jeżerċita d-dritt tiegħu għal rimbors qabel din ir-rettifika, peress illi "ma pprovdietx qabel fatturi u lanqas kienet taf li t-taxxa fuq il-valur miżjud kienet dovuta. Fil-fatt, huwa biss wara din ir-regolarizzazzjoni li l-kundizzjonijiet sostantivi u proċedurali li jagħtu dritt għal tnaqqis tal-VAT kienu ssodisfatti". Bħala riżultat, il-perijodu tal-Artikolu 15 tad-Direttiva dwar ir-rimbors beda jiddekorri biss wara li l-fattura nharġet bit-taxxa separata.

66. Is-sentenza Biosafe kienet tikkonċerna d-dritt għal tnaqqis fil-każ ta' żball komuni dwar ir-rata tat-taxxa. Dan ġie prezunt baxx wisq u l-fornitur tas-servizz irrettifika l-fattura tiegħu snin wara billi żied il-VAT fuq fattura separata. Hawnhekk ukoll, il-Qorti tal-Ġustizzja waslet għall-konklużjoni²⁹ li evidentement kien oġġettivament impossibbli għad-destinatarju tas-servizz li jeżerċita d-dritt għal tnaqqis tiegħu qabel ma l-fattura ġiet irrettifikata, għaliex ma "kellihiex minn qabel id-dokumenti li jirrettifikaw il-fatturi inizjali u lanqas ma kienet taf li taxxa supplimentari kienet dovuta. Fil-fatt, huwa biss wara dan l-aġġustament li l-kundizzjonijiet sostantivi u formali li jagħtu lok għal dritt għal tnaqqis tal-VAT ġew issodisfatti". Bħala riżultat, it-terminu ta' preskrizzjoni fiskali fir-rigward ta' dan l-ammont addizzjonali beda jiddekorri biss mill-pussess tal-fattura li fiha dan l-ammont addizzjonali ntwera separatament.

²⁵ Sentenzi tal-15 Novembru 2017, Geissel (C-374/16 u C-375/16, EU:C:2017:867, punt 41), u tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 27), ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punti 30, 32 u 46).

²⁶ Sentenza tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

²⁷ Sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

²⁸ Sentenza tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punti 49 u 50).

²⁹ Sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punti 42 u 43).

67. Fil-fehma tiegħi, iż-żewġ deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja huma bbażati fuq il-preżunzjoni li l-mument li fih jtnissel id-dritt għal tnaqqis infurzabbli ma jippreċedix il-pussess ta' fattura li minnha jirriżulta li l-VAT hija dovuta mid-destinatarju tas-servizz. Dan huwa konformi mal-Artikoli 167 u 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT.

3. *Il-mument tal-invokazzjoni tad-dritt għal tnaqqis*

68. Id-dispożizzjoni tal-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT konsegwentement tikkonċerna t-tnissil tad-dritt għal tnaqqis ikkunsidrat fil-prinċipju u d-dispożizzjoni tal-Artikolu 178 tikkonċerna t-tnissil tad-dritt għal tnaqqis ikkunsidrat fl-ammont. Iż-żewġ dispożizzjonijiet għandhom jiġu ssodisfatti b'mod kumulattiv għall-perijodu korrett tal-invokazzjoni tad-dritt tat-tnaqqis u d-dekorrenza ta' kwalunkwe terminu. Dan, fl-aħħar mill-aħħar, jirriżulta mill-Artikolu 179 tad-Direttiva dwar il-VAT, li ma jhallix l-invokazzjoni tat-tnaqqis fid-diskrezzjoni tal-persuna taxxabli. Pjuttost, it-tnaqqis huwa possibbli biss fil-perijodu tat-taxxa li fih inħoloq, ikkunsidrat fil-prinċipju u fl-ammont.

69. Inkella, id-dispożizzjoni tal-Artikolu 180 tad-Direttiva dwar il-VAT ma tkunx tagħmel sens, li jikkonċedi lill-Istati Membri dispożizzjoni li jiddevjaw minnha. Minn dan isegwi, kif diġà rrilevat il-Qorti tal-Ġustizzja³⁰, li l-Istati Membri jistgħu jitolbu li d-dritt għal tnaqqis jiġi eżerċitat kemm matul il-perijodu li fih nibet, jew inkella matul perijodu itwal, bla ħsara għall-osservanza ta' ċerti kundizzjonijiet u regoli stabbiliti mil-legiżlazzjoni nazzjonali tagħhom.

a) *Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-prova tad-dritt għal tnaqqis minn espert*

70. Is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Vandan³¹, li holqot incertezza legali³², ma tissuggerixxi mod ieħor. Hemmhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat, fil-paragrafu 42, li l-applikazzjoni stretta tar-rekwiżit formali li jiġu pprezentati fatturi tmur kontra l-prinċipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità, sa fejn ikollha l-effett li tipprekludi b'mod sproporzjonat lill-persuna taxxabli milli tibbenefika min-newtralità fiskali relatata mat-tranzazzjonijiet tagħha.

71. *Prima facie*, wieħed jista' jkun tal-fehma li t-tnaqqis huwa għalhekk possibbli mingħajr ebda fattura u kuntrarjament għall-formulazzjoni tal-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu, b'qari iktar mill-qrib, il-Qorti tal-Ġustizzja mkien ma ddeċidiet dwar dan fis-sentenza ċċitata.

72. Minn naħa, f'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja kellha twieġeb "biss" id-domanda dwar jekk tnaqqis kienx possibbli abbażi tal-istima tal-espert tal-ammont tat-tnaqqis normali għal proġetti ta' kostruzzjoni ta' dan it-tip. Il-Qorti wieġbet korrettament din id-domanda fin-negattiv. It-tnaqqis huwa bbażat fuq il-piż *attwali* tal-VAT u mhux fuq il-piż *normali* tal-VAT. Madankollu, l-espert seta' jipprova dan tal-aħħar biss permezz ta' stima.

³⁰ Sentenza tat-8 ta' Mejju 2008, *Ecotrade* (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 43), ara wkoll is-sentenza tat-12 ta' April 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punti 33 *et seq.*).

³¹ Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, *Vadan* (C-664/16, EU:C:2018:933).

³² Hartman, T., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung?", NWB 2019, 316; Huschens, F., "Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?", UVR 2019, 45; Höink, C./Hudasch, C., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!", BB 2019, 542; Heuermann, B., "Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?", StBp 2019, 85; Schumann, M. F., "Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?", DStR 2019, 1191; Weimann, R., "Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung", AStW 2019, 285; Zaumseil, P., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung", UR 2019, 289.

73. Min-naħa l-oħra, fil-proċedura kollha baqa' ma ġiex iddeterminat, jekk qatt inhargux fatturi b'dikjarazzjoni tal-VAT. L-unika haġa li kienet ċerta kienet li l-fatturi originali ma baqgħux legġibbli u l-awtorità tal-finanzi insistiet li jiġu ppreżentati l-originali.

74. Dan tal-aħħar ma huwiex kompatibbli mad-Direttiva dwar il-VAT. Din ma teziġix li l-persuna taxxabli tkun għadha fil-pussess tal-fattura fil-hin tar-reviżjoni tat-taxxa u tista' tipprezentaha, iżda biss li tkun fil-pussess ta' fattura fil-mument meta jiġi invokat it-tnaqqis. Jekk il-fattura mbagħad tintilef, il-persuna taxxabli tista' naturalment tipproduċi l-provi kollha possibbli (ġeneralment kopja) sabiex tipprova li darba kienet fil-pussess ta' fattura li fuqha kien eżiġibbli f'ċertu ammont ta' VAT.

75. Għalhekk, id-dikjarazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Vădan jirrelataw b'mod korrett biss mal-*prova* tat-tnaqqis³³. Il-kundizzjonijiet sostantivi (jiġifieri dawk stabbiliti mill-Artikolu 167 u 178) tat-tnaqqis jistgħu jiġu pprovati permezz tal-provi kollha possibbli, madankollu, prova ta' espert dwar il-VAT li ġeneralment tirriżulta ma hijiex xierqa per se³⁴. Fil-fehma tiegħi, dan ir-riżultat joħroġ ukoll b'mod ċar mid-dispożittiv tas-sentenza msemmija, jekk wieħed jaqraha b'rabta tad-domandi u l-fatti rrapportati.

b) Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-perijodu li fih jiġi invokat id-dritt għal tnaqqis

76. Għalhekk, ma teziġi ebda kontradizzjoni mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li ttrattat il-perijodu speċifiku³⁵ li fih għandu jiġi invokat id-dritt għal tnaqqis. F'dawn id-deċiżjonijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja dejjem ibbażat ruħha fuq il-pussess ta' fattura mid-destinatarju tas-servizz taxxabli³⁶.

77. Fis-sentenza Terra Baubedarf-Handel, hija espressament argumentat: “Fir-rigward tal-prinċipju ta' proporzjonalità, dan ma jinkisirx billi l-persuna taxxabli tkun meħtieġa twettaq it-tnaqqis fir-rigward tal-perijodu li fih il-kundizzjoni tal-pussess ta' fattura jew ta' dokument ikkunsidrat li jservi bħala fattura u dak tat-tnissil tad-dritt għal tnaqqis huma ssodisfatti. L-ewwel nett, dan ir-rekwizit huwa konsistenti ma' wieħed mill-għanijiet tas-Sitt Direttiva, dak li jiżgura li t-taxxa fuq il-valur miżjud tiġi miġbura u dan taħt is-superviżjoni tal-awtoritajiet tat-taxxa (provi), u t-tieni nett, [...] il-ħlas għall-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi, u, għaldaqstant, il-ħlas tat-taxxa tal-input imħallsa, normalment ma jsirx qabel ma tkun ġiet irċevuta l-fattura”³⁷. Fis-sentenza Senatex hija ddeċidiet, li, minn naħa, id-dritt għal tnaqqis għandu jiġi eżercitat essenzjalment għall-perijodu li fih tnissel dan id-dritt u, min-naħa l-oħra, il-persuna taxxabli “għandha fattura”.

78. Madankollu, jekk il-pussess ta' fattura huwa deċiżiv għall-perijodu li fih għandu jiġi invokat id-dritt għal tnaqqis, allura, dan il-pussess ma huwiex biss kriterju formali, iżda kriterju sostantiv. Għaldaqstant, id-dritt għal tnaqqis jeżiġi l-pussess ta' fattura korrispondenti.

³³ Sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punt 44 “tipproduċi provi oġġettivi”, punt 45 “provi”, punt 47 “prova”, u punt 48 “tipproduċi l-prova”).

³⁴ F'dan ir-rigward, hija rilevanti s-sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punt 45 - stima ma tistax tissostitwixxi tali provi).

³⁵ Dan kien jikkonċerna, pereżempju, is-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

³⁶ Bl-istess mod, il-konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 58); ara wkoll il-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punti 65 *et seq.*).

³⁷ Sentenza tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 37).

c) Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-korrezzjoni retroattiva ta' fattura mhux kompluta jew inkorretta

79. Dan fl-aħħar mill-aħħar jirrizulta mill-ġurisprudenza l-iktar reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar rettifika retroattiva tal-fattura³⁸. Fiha, il-Qorti tal-Ġustizzja tagħmel distinzjoni bejn rekwiżiti sostantivi u formali tad-dritt għal tnaqqis. Tal-aħħar jinkludi l-modalitajiet u l-kontroll tal-eżerċizzju tiegħu kif ukoll il-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT, bħal dawk dwar l-obbligi relatati mal-kontabbiltà, mal-fatturazzjoni u mad-dikjarazzjoni³⁹. F'dan ir-rigward, il-prinċipju fundamentali ta' newtralità tal-VAT jeżiġi li d-dritt għal tnaqqis jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, anki jekk il-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ċerti rekwiżiti formali⁴⁰. Għalhekk, meta l-awtorità fiskali jkollha l-informazzjoni neċessarja sabiex tistabbilixxi li r-rekwiżiti sostantivi huma ssodisfatti, din ma tistax, fir-rigward tad-dritt tal-persuna taxxabbli li tnaqqas din it-taxxa, timponi kundizzjonijiet supplimentari li jista' jkollhom l-effett li jrendu ineffettiv dan id-dritt⁴¹.

80. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar id-difetti formali li ma jipprekludux dritt għal tnaqqis, madankollu, qatt ma tirreferi għall-pussess ta' fattura bħala tali (jew l-eżistenza ta' fattura), iżda dejjem għad-dettalji tal-kontenut ta' fattura⁴².

81. Din il-ġurisprudenza tirreferi biss għall-assenza ta' *ċerti* rekwiżiti formali u mhux dwar l-assenza tar-rekwiżiti formali *kollha*. Għalhekk ma jstax jiġi dedott minn din il-ġurisprudenza li dritt għal tnaqqis jista' jinholoq mingħajr il-pussess ta' fattura. Il-Qorti tal-Ġustizzja stess titkellem biss dwar il-fatt li "il-pussess ta' fattura li jkun fiha l-kontenut previst mill-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112 jikkostitwixxi kundizzjoni proċedurali u mhux rekwiżit sostantiv tad-dritt għal tnaqqis ta' din it-taxxa"⁴³ Dan huwa minnu. L-osservanza tal-informazzjoni *kollha* msemmija fl-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT tikkostitwixxi rekwiżit formali. Dawn jistgħu, sakemm ma humiex essenzjali (ara għal iktar dettall il-punti 93 *et seq.*), jiġu wkoll issupplimentati jew

³⁸ Fosthom, pereżempju, is-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690) u s-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, Petroma Transports *et* (C-271/12, EU:C:2013:297).

³⁹ Sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 47), ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Diċembru 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punti 41 u 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

⁴⁰ Sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 47), tat-18 ta' Novembru 2020, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (Rimbors tal-VAT – Fatturi) (C-371/19, mhux ippubblikata, EU:C:2020:936, punt 80), tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 41), tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 45), tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42), tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 58), tat-30 ta' Settembru 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 39), tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42), u tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 63).

⁴¹ Senetenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42), tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punti 58 u 59), ara f'dan is-sens ukoll is-sentenzi tal-1 ta' Marzu 2012, Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punt 43), tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42), anki fil-każ ta' awtolikwidazzjoni.

⁴² Ara espressament il-kjarifika fis-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punti 39 *et seq.*). Anki s-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punti 35 u 49) kienet tikkonċerna fattura, li l-pussess tagħha ma kienx ikkontestat, iżda li d-dettalji tagħha f'partijiet ma kinux preċiżi. Anki s-sentenza tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45), issemmi l-pussess ta' fattura oriġinali.

⁴³ Sentenzi tal-15 ta' Novembru 2017, Geissel (C-374/16 u C-375/16, EU:C:2017:867, punt 40), u tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 38 u simili fil-punt 29 ("pussess ta' fattura stabbilita konformement mal-Artikolu 226 ta' din id-direttiva"). Similarmet ukoll is-sentenzi tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 42), tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 47).

mibdula f'data iktar tard (eż. skont l-Artikolu 219 tad-Direttiva dwar il-VAT). Madankollu, skont l-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-*pussess* ta' fattura bħala tali ma jikkostitwixxix tali rekwiżit formali⁴⁴ bħala kundizzjoni fattwali.

82. Barra minn hekk, minn din id-dikjarazzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja tikkonkludi li "saħansitra" anki l-awtorità fiskali ma tistax tirrifjuta d-dritt għal tnaqqis għas-sempliċi raġuni, preżempju, li fattura ma tissodisfax ir-rekwiżiti (deskrizzjoni preċiża tal-ammont u t-tip ta' servizz u indikazzjoni tad-data tas-servizz) mitluba mill-Artikolu 226(6) u (7) tad-Direttiva 2006/112, jekk hija għandha l-informazzjoni kollha sabiex tivverifika li l-kundizzjonijiet sostantivi għal dan id-dritt huma ssodisfatti⁴⁵. L-istess japplika għall-informazzjoni speċifikata fl-Artikolu 226(3) (li jsemmi numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-fornitur)⁴⁶ jew fl-Artikolu 226(2) (id-dettalji tan-numru tal-fattura)⁴⁷. B'riżultat ta' dan, il-Qorti tal-Ġustizzja tat effett retroattiv għar-rettifika ta' fattura (formalment żbaljata) diġà fil-*pussess* ta' destinatarju tas-servizz⁴⁸.

83. Barra minn hekk, anki fil-ġurisprudenza ċċitata, il-Qorti tal-Ġustizzja espressament teżigi r-rettifika ta' fattura eżistenti u li hija fil-*pussess* tad-destinatarju tas-servizz⁴⁹. Bħala riżultat, fil-każ normali ta' tranżazzjonijiet imħallsa, id-dritt għal tnaqqis jtnissel biss meta ż-żewġ kundizzjonijiet (it-tnissil tad-dejn fiskali permezz tal-eżekuzzjoni tal-provvista u l-*pussess* ta' fattura li tattesta dan) jiġu ssodisfatti.

84. L-importanza tal-*pussess* ta' fattura tispjega wkoll għaliex l-Artikolu 66(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti lill-Istati Membri jstipulaw li t-taxxa titnissel l-iktar tard meta tinħareġ fattura. Dan jirreferi għall-każijiet ta' hlas akkont li fihom tinħareġ il-fattura qabel ma l-provvista tkun giet eżegwita. F'dan il-każ, it-tnaqqis jtnissel fil-prinċipju u fl-ammont fl-istess hin li tinħareġ il-fattura lid-destinatarju tas-servizz. Madankollu, id-dritt għal tnaqqis qatt ma jtnissel mingħajr ma d-destinatarju ikun fil-*pussess* ta' fattura.

85. Il-paragun bejn l-ittra a) u l-ittra f) tal-Artikolu 178 juri wkoll b'mod ċar li l-leġiżlatur Ewropew stabbilixxa kundizzjoni addizzjonali, il-*pussess* ta' fattura, għall-każ normali ta' għbir indirett (ittra a). Dan ir-rekwiżit ma huwiex partikolarment meħtieġ⁵⁰ għall-każ speċjali ta' għbir dirett (ittra f) – (awtolikwidazzjoni) u, għaldaqstant, ma huwiex previst. Madankollu, din id-deċiżjoni leġiżlattiva tkun evitata jekk il-*pussess* ta' fattura jiġi ddikjarat bħala sempliċi formalità u irrilevanti.

⁴⁴ Dan jidher li huwa preżunt anki mill-Qorti tal-Ġustizzja (sentenza tat-30 ta' Settembru 2010, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 45) meta hija tiddikjara li l-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprekludi l-impożizzjoni ta' formalitajiet addizzjonali. Imbagħad, l-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jistax minnu nnifsu jkun sempliċement formalità. Anki s-sentenzi tat-12 ta' April 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 43), u tal-21 ta' Marzu 2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 50) tistabbilixxi b'mod ċar li l-prerekwiżiti sostantivi u formali sabiex jiġi invokat it-tnaqqis jiġu ssodisfatti biss ladarba wiehed ikollu l-*pussess* ta' fattura li turi l-hlas tal-VAT.

⁴⁵ Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 43).

⁴⁶ Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punti 40 *et seq.*).

⁴⁷ Sentenza tal-15 ta' Lulju 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45), similarment ukoll is-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, punti 53 u 57).

⁴⁸ Ara s-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, tal-15 ta' Settembru 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690) u s-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, *Petroma Transports et* (C-271/12, EU:C:2013:297).

⁴⁹ Fis-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 39), il-Qorti tal-Ġustizzja espressament tiddisassoċja ruħha mis-sentenza tad-29 ta' April 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 38), bin-nota li fiha ma kienx hemm l-eżistenza ta' fattura, filwaqt li fid-deċiżjoni *Senatex* kien hemm fattura li thallset ukoll flimkien mat-taxxa fuq il-valur miżjud. Anki s-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, *Petroma Transports et* (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34 *et seq.*) kienet tirrigwarda r-rettifika ta' fattura oriġinali.

⁵⁰ Espressament ikkonfermata permezz tas-sentenza tal-1 ta' April 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, punti 47 u 51). Hawnhekk, il-fattura ma għandhiex il-funzjoni ta' mezz għat-trasferiment tal-piż tat-taxxa fuq il-valur miżjud (dwar dan, ara fid-dettalji iktar 'il fuq il-punti 61 *et seq.*), peress li l-fornitur ma huwiex dovut li jhallasha u, għaldaqstant, ma għandux għalfejn jgħaddiha lil haddiehor.

d) Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja relatata mad-Direttiva dwar ir-rimbors

86. Fl-aħħar, il-ħtieġa ta' pussess ta' fattura hija kkonfermata wkoll mid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar ir-rimbors. F'hafna postijiet, din espressament tistabbilixxi rabta mal-eżistenza ta' fattura. L-Artikolu 8(2) tad-Direttiva dwar ir-rimbors espressament jirrikjedi li ċerta informazzjoni trid tingħata fit-talba għar-rimbors "għal kull fattura". Skont l-Artikolu 10 tad-Direttiva dwar ir-rimbors, l-Istat Membru tar-rimbors jista' jitlob lill-applikant sabiex jipprezenta "kopja tal-fattura". L-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva dwar ir-rimbors jipprevedi x-xiri li jrid "[i]kun ġie fatturat". Minn dan jirriżulta li dritt għal tnaqqis, li jista' jintalab ir-rimbors tiegħu, jippreżupponi li d-destinatarju tas-servizz darba kellu fattura fil-pussess tiegħu.

87. Għal din ir-raġuni, il-Qorti tal-Ġustizzja⁵¹ diġà ddecidiet li l-awtorità tal-finanzi għandha d-dritt li tiċhad it-talba għar-rimbors jekk ma jkollux il-fattura jew kopja tal-fattura u l-persuna taxxabbli ma tikkomunikax in-numru sekwenzjali ta' din il-fattura fuq talba tal-awtorità tal-finanzi fit-terminu previst fid-Direttiva dwar ir-rimbors. Dan ma jagħmilx sens jekk fattura tkun superfluwa.

e) Konkluzjoni

88. Kemm mill-formulazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT u tad-Direttiva dwar ir-rimbors kif ukoll mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li dritt għal tnaqqis, li għalih jista' jintalab rimbors, jippreżupponi li d-destinatarju tas-servizz darba kellu fil-pussess tiegħu fattura. Il-mument tal-pussess ta' din il-fattura mbagħad jiddetermina l-perijodu korrett li fih għandu jiġi invokat it-tnaqqis.

4. Konsegwenzi legali ta' "kancellazzjoni" ta' fattura għall-perijodu tat-taxxa korrett tad-dritt għal tnaqqis

a) Implikazzjonijiet sostantivi u legali tal-kancellazzjoni ta' fattura

89. Jekk il-prerekwiżiti għad-dritt għal tnaqqis ikkunsidrat fil-prinċipju (Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT) u kkunsidrat fl-ammont (l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT) huma prerekwiziti materjali, isegwi wkoll li kancellazzjoni ta' fattura hija irrilevanti għad-determinazzjoni tal-perijodu korrett li fih id-dritt għal tnaqqis għandu jitwettaq skont l-Artikolu 179 tad-Direttiva dwar il-VAT.

90. Jew ir-rekwiziti materjali (eżekuzzjoni tas-servizz u pussess tal-fattura) ġew issodisfatti, u f'dan il-każ, id-dritt għal tnaqqis jiskatta wkoll f'dan il-mument u għandu jintalab fil-perijodu tat-taxxa korrispondenti. Kancellazzjoni u hrug mill-ġdid ta' fattura ma jistgħu jbiddu xejn minn dan. Dan tal-aħħar jista', jekk meħtieġ, jelimina kwalunkwe difetti formali b'effett retroattiv fuq dan il-perijodu, kif diġà ddecidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fil-każ ta' fattura korrettiva bil-kancellazzjoni tal-fattura l-qadima permezz ta' iskrizzjoni (dan jissuġġerixxi kancellazzjoni/annullament)⁵².

⁵¹ Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punt 57).

⁵² Sentenza tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45), anki l-Qorti Federali tal-Finanzi fil-Ġermanja, sentenza tat-22 ta' Jannar 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, punt 18 tislet dan mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

91. Jew il-prerekwiżiti sostantivi (l-eżekuzzjoni tal-provvista jew il-pussess ta' fattura) ma kinux jeżistu. Il-kancellazzjoni u l-ħruġ mill-ġdid tal-fattura mbagħad jikkostitwixxu għall-ewwel darba l-ħolqien ta' fattura li tagħti lok għal dritt għal tnaqqis. Dan imbagħad jiddetermina l-perijodu korrett li fih għandu jiġi invokat it-tnaqqis.

92. Għaldaqstant, fil-każ preżenti, il-fattur deċiżiv huwa jekk il-fatturi maħruġa lir-rikorrenti fl-2012 għandhomx jitqiesu bħala “fattura” fis-sens tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan tal-aħħar, min-naħa tiegħu, jiddependi fuq in-natura tad-difett li jingħad li kien jeżisti, iżda li l-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex għarfien dwaru hawnhekk.

93. Fl-opinjoni tiegħi, dokument diġà huwa partikolarment fattura fis-sens tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, jekk jippermetti kemm lid-destinatarju tas-servizz kif ukoll lill-awtorità tal-finanzi jiddeduċu, minnu, liema fornitur iffattura l-VAT għal liema tranżazzjoni u fliema ammont lil liema destinatarju tas-servizz. Dan jehtieg informazzjoni dwar il-fornitur tas-servizz, id-destinatarju tas-servizz, is-sugġett tal-provvista, il-prezz u l-VAT murija separatament⁵³. Jekk dawn il-ħames punti essenzjali ta' informazzjoni huma disponibbli, it-tifsira u l-għan tal-fattura ġie ssodisfatt u t-tnaqqis tal-VAT finalment sar⁵⁴.

94. Ksur ta' informazzjoni speċifika oħra prevista fl-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT, madankollu, ma jipprekludix id-dritt għal tnaqqis jekk tiġi rrettifikata saħansitra fi proceduri amministrattivi jew ġudizzjarji. Fl-aħħar mill-aħħar, din il-konsegwenza legali tirriżulta wkoll mill-ġurisprudenza l-iktar reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar rettifika retroattiva tal-fattura⁵⁵.

95. Jekk, għaldaqstant, id-difett kien relatat mal-karatteristiċi essenzjali ta' fattura, allura d-dritt għal tnaqqis huwa eskluż fl-2012, peress li f'dan ir-rigward wieħed ma jistax jirreferi għal fattura fis-sens tal-leġislażzjoni fiskali tal-VAT. Id-dritt għal tnaqqis imbagħad tnissel kompletament biss bil-pussess għall-ewwel darba ta' fattura fl-2015.

96. Jekk, min-naħa l-oħra, id-difett fil-fatturi kien jirrigwarda biss formalitajiet individwali (bħal, pereżempju, data tal-fattura nieqsa, numru tal-fattura nieqsa, indirizz mhux korrett, deskrizzjoni li ma hijiex preċiża tas-sugġett tal-provvista u l-perijodu jew numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa nieqes, eċċ.)⁵⁶, allura t-tnaqqis ikun diġà tnissel meta l-provvista tkun giet eżegwita u bil-pussess tal-fatturi fl-2012. Tali difetti ma jpoġġux f'dubju l-“pussess ta' fattura” fis-sens tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT.

97. Min-naħa l-oħra, ma iniex konvint mill-fehma tal-Kummissjoni u r-rikorrenti li l-kancellazzjoni tal-fattura l-qadima neħhiet l-effetti legali tagħha u li għalhekk huma biss il-fatturi tal-2015 li huma importanti. Pjuttost, inqis it-tħassib espress mill-qorti tar-rinviju dwar il-kancellazzjoni unilaterali ta' fattura bħala ġġustifikat, anki jekk f'dan il-każ kien iktar probabbli li l-fattura giet ikkancellata u maħruġa mill-ġdid bi ftehim reċiproku.

⁵³ F'dan is-sens ukoll il-Qorti Federali tal-Finanzi. Ara s-sentenzi tat-12 ta' Marzu 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, punt 23, tat-22 ta' Jannar 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, punt 17; u tal-20 ta' Ottubru 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, punt 19.

⁵⁴ Fir-rigward tal-kriterju ta' “taxxa fuq il-valur miżjud murija separatament”, dan diġà jirriżulta mid-deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenzi Volkswagen u Biosafe, li fihom kienu jeżistu fatturi li ma wrewx il-VAT sabiex jiġi invokat l-ammont korrispondenti ta' tnaqqis. Ara s-sentenzi tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punti 42 u 43), u tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punti 49 u 50).

⁵⁵ Fosthom, pereżempju, is-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), u s-sentenza tat-8 ta' Mejju 2013, Petroma Transports *et* (C-271/12, EU:C:2013:297).

⁵⁶ Ara dwar in-Nru 6 u n-Nru 7 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), ara dwar il-punt 1 tal-Artikolu 226 tas-sentenza tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), ara dwar il-punt 3 tas-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

98. Id-dritt tad-destinatarju tas-servizz għal tnaqqis huwa dritt *vis-à-vis* il-kreditur fiskali, li, ladarba jkun tnissel, ma jistax jitneħħa unilateralment minn parti terza⁵⁷. Barra minn hekk, ma hemm l-ebda dispożizzjoni fid-Direttiva dwar il-VAT li tippredvi li d-dritt għal tnaqqis mid-destinatarju tas-servizz jiddependi fuq il-fatt li l-fornitur għadu jaqbel mal-fattura li kien ħareġ xi darba u ma kkanċellahix. Huwa biżżejjed li d-destinatarju tas-servizz darba kellu fil-pussess tiegħu fattura.

99. Peress li ċ-ċirkustanza fattwali tal-eżekuzzjoni tal-provvista u tal-pussess ta' fattura ma humiex affettwati minn kanċellazzjoni tal-fattura, kanċellazzjoni mill-fornitur ma tistax taffettwa d-dritt tad-destinatarju tas-servizz għal tnaqqis. Mill-perspettiva ta' stat li huwa marbut bid-drittijiet fundamentali, ikun pjuttost diffiċli li jiġi ggustifikat li dritt ta' valur patrimonjali diġà mnissel ta' persuna privata, li fl-opinjoni tal-Qorti Ewropea tad-Drittijiet tal-Bniedem id-dritt għal tnaqqis għandu jkun saħansitra parti mid-dritt fundamentali għall-proprjeta'⁵⁸, jitqiegħed għad-dispożizzjoni libera ta' persuna privata oħra li li tista' teqred dan id-dritt kif tixtieq.

b) L-implikazzjonijiet proċedurali tal-kanċellazzjoni ta' fattura

100. Minbarra li l-Kummissjoni tonqos milli tirrikonoxxi dan, għandhom jiġu osservati wkoll ċerti implikazzjonijiet proċedurali. It-tnaqqis huwa sugġett għal limiti ta' termini preskrittivi nazzjonali, li bħala tali ma humiex fundamentalment oġġezzjonabbli skont id-dritt tal-Unjoni⁵⁹. Deciżjonijiet mill-awtorità fiskali huma sugġetti għal termini nazzjonali għal rimedji legali, li wkoll ma huwiex oġġezzjonabbli skont id-dritt tal-Unjoni⁶⁰. It-talba għar-rimbors skont l-Artikolu 15 tad-Direttiva dwar ir-rimbors hija wkoll sugġetta għal terminu ta' dekadenza skont id-dritt tal-Unjoni, li bħala tali hija saħansitra iktar mhux oġġezzjonabbli skont id-dritt tal-Unjoni⁶¹. Madankollu, dawn it-termini rregolati mid-dritt pubbliku ma jistgħux ikunu għad-dispożizzjoni ta' dawk involuti jekk dawn iridu jissodisfaw l-iskop tagħhom (ċertezza legali).

101. Madankollu, dan ikun il-każ jekk l-iskadenza ta' terminu, bħal f'dan il-każ it-terminu tal-Artikolu 15 tad-Direttiva dwar ir-rimbors, tista' tiġi evitata billi tiġi kkanċellata (annullata) fattura u tiġi maħruġa mill-ġdid. Id-deciżjoni ta' każda mhux ikkontestata u għaldaqstant definittiva tal-awtorità fiskali Rumena hija f'dan il-każ ikkanċellata *de facto* bil-kanċellazzjoni sussegwenti u l-ħruġ mill-ġdid tal-fatturi. B'hekk, is-sinjifikat tat-termini msemmija (termini ta' preskrizzjoni, rimedji legali, termini ta' applikazzjoni) jiġi ridott *ad absurdum*.

⁵⁷ Ara espressament is-sentenza tal-21 ta' Settembru 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punt 55, id-dritt għal tnaqqis imnissel jinżamm, sakemm ma jkunx hemm każ ta' frodi jew abbuż).

⁵⁸ Qorti EDB, sentenza tat-22 ta' Jannar 2009, "Bulves" AD vs Bulgaria, (Nru 3991/03), punti 53 *et seq.*

⁵⁹ Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 37), tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 47), tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punti 34 u 35), tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 64), tal-21 ta' Jannar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punt 17), u tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punti 45 u 46).

⁶⁰ Fis-sentenza tagħha tal-14 ta' Frar 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punti 43 u 44), il-Qorti tal-Gustizzja awtomatikament tassumi li l-possibbiltà ta' preżentata ta' rikors kontra deciżjoni f'terminu raġonevoli hija biżżejjed. Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-14 ta' Ġunju 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

⁶¹ Sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, punti 33 u 34), ara wkoll is-sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punt 39).

102. Kif diġà sostniet il-Qorti tal-Ġustizzja, skont l-Artikoli 180 u 182 tad-Direttiva dwar il-VAT, persuna taxxabli tabilhaqq tista' tiġi awtorizzata li teżerċita d-dritt għal tnaqqis anki jekk ma tkunx eżerċitat id-dritt tagħha matul il-perijodu li fih dan id-dritt tnissel, bla ħsara, madankollu, għall-osservanza tal-kundizzjonijiet u tal-modalitajiet stabbiliti mil-legiżlazzjonijiet nazzjonali⁶². Madankollu, dan ma kienx il-każ fil-kawża prinċipali.

103. Il-possibbiltà li jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis mingħajr ebda limitazzjoni fiż-żmien tmur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali. Dan jeħtieġ li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabli, fir-rigward tad-drittijiet tagħha u l-obbligi fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx suġġetta b'mod indefinit għal kontestazzjoni⁶³. Dan japplika iktar u iktar għat-talba għar-rimbors, li fir-rigward tagħha l-Artikolu 15 (1) tad-Direttiva dwar ir-rimbors espressament jistipula ż-żmien li fih għandha titressaq l-iktar tard.

104. Għal dawn ir-raġunijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja dejjem enfasizzat fil-ġurisprudenza tagħha dwar ir-rettifika ta' fatturi li rettifika retroattiva mill-Istat Membru tista' tiġi miċhuda jekk ir-rettifika (jekk l-ikkompletar tad-dokumenti) issir "wara l-adozzjoni ta' tali deċiżjoni ta' rifjut"⁶⁴. Dan japplika wkoll jekk, bħal fil-każ inkwistjoni, fattura ma tiġix biss irrettifikata wara d-deċiżjoni ta' każda, iżda wkoll ikkanċellata kollha kemm hi u maħruġa mill-ġdid.

5. Konkluzjoni

105. Bħala riżultat, b'risposta għall-ewwel domanda, jista' jiġi ddikjarat li d-dritt għal tnaqqis jitnissel fuq il-bażi tad-dispożizzjonijiet fid-Direttiva dwar il-VAT f'zewġ atti. Dan jirriżulta, ikkunsidrat fil-prinċipju, mill-ħlas tat-taxxa mill-fornitur (Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT), jiġifieri ġeneralment bl-eżekuzzjoni tal-provvista, u kkunsidrat fl-ammont, bil-pussess ta' fattura (Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT), li tattesta t-trasferiment tal-VAT. Id-dritt għal tnaqqis jitnissel biss meta t-tnejn ikunu preżenti.

106. Dawn iż-żewġ prerekwiziti jindikaw ukoll il-perijodu li fih għandu jiġi invokat it-tnaqqis u li minnu jibdedw jiddekorru t-termini. Fattura fis-sens tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT tkun diġà ssodisfatta jekk ikun fiha informazzjoni dwar il-fornitur, id-destinatarju tas-servizz, is-suġġett tas-servizz, il-prezz u l-VAT murija separatament. L-osservanza tal-formalitajiet kollha elenkati fl-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT ma hijiex meħtieġa għal dan, iżda tista' titwettaq wara wkoll.

⁶² Sentenzi tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 45), tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 32), u tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 46).

⁶³ Sentenzi tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 36), tal-14 ta' Frar 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punt 41), tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 46), tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 33), tal-21 ta' Ġunju 2012, Elcom (C-294/11, EU:C:2012:382, punt 29), tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 48), tal-21 ta' Jannar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punt 16), u tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade (C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 44).

⁶⁴ Sentenzi tal-14 ta' Frar 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punt 33), tat-8 ta' Mejju 2013, Petroma Transports *et* (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 36) u tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45).

D. Fuq il-perijodu tar-rimbors korrett fis-sens tal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva dwar ir-rimbors (it-tieni, it-tielet u r-raba' domanda preliminari)

1. Fuq it-tieni domanda (perijodu ta' rimbors rilevanti)

107. Fid-dawl tal-osservazzjonijiet dwar l-ewwel domanda, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiċċara jekk il-fatturi fl-2012 issodisfawx ir-rekwiziti jew jekk tant kienu żbaljati li ma setgħux jitqiesu bħala fatturi fis-sens tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT. Skontha, il-perijodu korrett tar-rimbors huwa ddeterminat fis-sens tal-ittra a tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar ir-rimbors.

108. Jekk ir-rikorrenti kellha fil-pussess tagħha għall-ewwel darba fatturi fis-sens imsemmi iktar 'il fuq fl-2015 (ara punt 93), allura huwa irrilevanti li l-provvista kienet diġà giet eżegwita fl-2012. Dan diġà jirriżulta mill-interazzjoni bejn l-Artikoli 167 u 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT u huwa espressament ikkonfermat fl-ittra a tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar ir-rimbors. Din tirreferi għall-akkwist ta' oġġetti (jiġifieri kunsinna) "li jkun gie fatturat waqt il-perijodu ta' rifużjoni". Fil-każ ineżami, dan sar fl-2015.

109. Jekk fl-2012 ir-rikorrenti diġà kienet fil-pussess ta' fatturi fis-sens imsemmi iktar 'il fuq (ara Nru 93), f'dak il-każ il-perijodu korrett ta' rimbors kien l-2012, li fih saret l-ewwel talba għar-rimbors. Dan gie miċhud skont l-Artikolu 23 tad-Direttiva dwar ir-rimbors, filwaqt li r-rikorrenti (jew il-predeċessura fid-dritt tagħha) ma ressqitx oppożizzjoni u ċ-ċaħda, għaldaqstant, saret definittiva. Anki jekk din iċ-ċaħda kellha tkun kuntrarja għad-dritt tal-Unjoni, din ikollha tiġi ċċarata fil-proċeduri ta' appell minn din id-deċiżjoni. Għaldaqstant, il-kwistjoni mqajma mill-Kummissjoni ma hemmx għalfejn titwieġeb dwar jekk l-awtorità tal-finanzi kkonformatx mar-rekwiziti proċedurali l-oħra tal-Artikoli 20 u 21 tad-Direttiva dwar ir-rimbors.

2. Fuq it-tielet domanda (effett tal-kancellazzjoni)

110. Il-kancellazzjoni (annullament) (bi ftehim reċiproku jew unilaterali) ta' fattura ma għandha l-ebda effett fuq din id-deċiżjoni finali jew fuq dritt diġà mnissel għal tnaqqis. Dan tal-aħħar isegwi mis-sempliċi fatt li azzjonijiet minn individwi privati, essenzjalment, ma jaffettwawx retroattivament id-drittijiet ta' oħrajn u ma jistgħux jannullaw it-termini rregolati mid-dritt pubbliku (ara iktar 'il fuq, il-punti 98 *et seq.*).

111. Ir-riżultat huwa differenti biss jekk ma jkunx hemm kancellazzjoni (annullament) ta' fattura minhabba li l-fatturi maħruġa fl-2015 għandhom jitqiesu bħala fatturi għall-ewwel darba.

3. Fuq ir-raba' mistoqsija (htieġa ta' fattura għal rimbors)

112. Ir-raba' domanda tal-qorti tar-rinviju hija kemxejn iktar diffiċli li tinftiehem.

113. Jekk dan ifisser li d-dritt nazzjonali jorbot il-perijodu ta' rimbors mal-ħlas tat-taxxa biss skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT (ġeneralment, l-eżekuzzjoni tal-provvista, ara l-Artikolu 63), id-dritt tal-Unjoni jopponi dan. Kif diġà gie rrilevat, l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT addizzjonalment jirrikjedi l-pussess ta' fattura li turi l-ammont tal-VAT li għandu jiġi nnewtralizzat permezz ta' tnaqqis.

114. Jekk dan ifisser li, skont id-dritt nazzjonali, il-perijodu tar-rimbors kien diġà ddeterminat mill-pussess tal-fatturi mahruġa fl-2012 u dawn il-fatturi ma ssodisfawx ir-rekwiziti kollha tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-domanda tidher li hija bbażata fuq il-premessa li fattura korretta li twassal għal ċertu ammont ta' tnaqqis hija tali biss li tinkludi l-informazzjoni kollha tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT.

115. Madankollu, kif ġie rrilevat iktar 'il fuq (punti 89 *et seq.*), il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar ir-rettifika retroattiva tal-fatturi tikkontradixxi dan. Għalhekk huwa biżżejjed jekk il-fattura tippermetti lid-destinatarju tas-servizz u lill-awtorità tal-finanzi jiddeduċu għal liema tranżazzjoni liema fornitur iffattura l-VAT u f'liema ammont lid-destinatarju tas-servizz. Hekk kif id-destinatarju tas-servizz ikollu din il-fattura, jiġi skattat it-tnaqqis anki fuq l-ammont. Kwalunkwe formalitajiet żbaljati jistgħu mbagħad jiġu rrettifikati b'effett retroattiv matul il-proċedura pendenti, jekk dawn ma jkunux diġà magħrufa mill-awtorità tal-finanzi⁶⁵.

VI. Konkluzjoni

116. Għalhekk nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għat-talba għal deċiżjoni preliminari mit-Tribunalul București (il-Qorti Reġjonali ta' Bukarest, ir-Rumanija) kif ġej:

1. Id-Direttiva dwar il-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li d-dritt għal tnaqqis skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT ikkunsidrat fil-prinċipju diġà jiskatta bil-ħlas tat-taxxa (l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT) u kkunsidrat fl-ammont mhux qabel wiehed ikollu fil-pussess tiegħu fattura (l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT). L-eżistenza taż-żewġ kundizzjonijiet tiddetermina l-perijodu li fih għandu jiġi invokat id-dritt għal tnaqqis. Fattura meħtieġa għal dan il-għan ma għandhiex għalfejn tissodisfa l-formalitajiet kollha elenkati fl-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu, id-Direttiva dwar il-VAT ma tipprevedix dritt għal tnaqqis mingħajr il-pussess ta' fattura.
2. Il-perijodu ta' rimbors korrett fis-sens tal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva dwar ir-rimbors huwa dak li fih il-persuna taxxabbli kellha fil-pussess tagħha tali fattura. Il-qorti tar-rinviju għandha tiċċara meta dan kien il-każ fir-rigward tar-rikorrenti.
3. Il-kancellazzjoni (annullament) (bi ftehim reċiproku jew unilaterali) ta' fattura ma għandha l-ebda effett fuq dritt għal tnaqqis li jkun diġà tniessel u fuq il-perijodu li fih dan għandu jiġi invokat.
4. Id-dritt tal-Unjoni jipprekludi dispożizzjonijiet nazzjonali li jorbtu l-perijodu ta' rimbors fis-sens tal-Artikolu 14(1)(a) tad-Direttiva dwar ir-rimbors mal-ħlas tat-taxxa biss skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT. Huwa wkoll meħtieġ li wiehed ikollu fil-pussess tiegħu fattura li turi l-VAT, mingħajr ma jkollha tissodisfa l-formalitajiet kollha elenkati fl-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT.

⁶⁵ Ara espressament f'dan is-sens: sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punti 53 u 57).