SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Għaxar Awla)

7 ta' Lulju 2022*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 184 u 185 – Aġġustament tat-tnaqqis – Persuna taxxabbli li ma tkunx eżerċitat id-dritt għal tnaqqis tagħha qabel l-iskadenza ta' terminu ta' dekadenza – Impossibbiltà li dan it-tnaqqis jiġi applikat fil-kuntest tal-aġġustament"

Fil-Kawża C-194/21,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Qorti Suprema tal-Pajjiżi l-Baxxi), permezz ta' deċiżjoni tas-26 ta' Marzu 2021, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-29 ta' Marzu 2021, fil-proċedura

Staatsecretaris van Financiën

vs

X,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Għaxar Awla),

komposta minn I. Jarukaitis, President tal-Awla, M. Ilešič u Z. Csehi (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: T. Ćapeta,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal X, minn A.C. P. A. van Dijk, belastingadviseur,

– għall-Gvern Olandiż, minn M.K. Bulterman, A. M. de Ree u C. S. Schillemans, bħala aġenti,

– għall-Gvern Ċek, minn O. Serdula, M. Smolek u J. Vláčil, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u V. Uher, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 184 u 185 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 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 dwar il-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn l-iStaatssecretaris van Financiën (is-Segretarju tal-Istat għall-Finanzi, il-Pajjiżi l-Baxxi) u X dwar l-aġġustament ta' ommissjoni ta' tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tal-input fuq l-akkwist ta' artijiet għall-bini.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 63 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

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

4 L-Artikolu 135(1)(k) tad-Direttiva dwar il-VAT huwa redatt kif ġej:

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

[...]

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

5 Skont l-Artikolu 167 tal-imsemmija direttiva:

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

6 L-Artikolu 168 tal-istess direttiva jipprevedi:

"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 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 taxxabbli oħra;

[…]"

7 L-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT jiddisponi:

"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;

[…]"

8 Skont l-ewwel paragrafu tal-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."

9 L-Artikolu 180 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"L-Istati Membri jistgħu jawtorizzaw persuna taxxabbli li tagħmel tnaqqis li ma tkunx għamlet skond l-Artikoli 178 u 179."

10 L-Artikolu 182 tal-istess direttiva jipprevedi:

"L-Istati Membri għandhom jiddeterminaw il-kondizzjonijiet u r-regoli dettaljati biex japplikaw l-Artikoli 180 u 181."

11 Il-Kapitolu 5 tat-Titolu X tad-Direttiva dwar il-VAT, intitolat "Aġġustament tat-tnaqqis", jinkludi, b'mod partikolari, l-Artikoli 184 sa 186.

12 L-Artikolu 184 ta' din id-direttiva jipprovdi:

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

13 L-Artikolu 185 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"1. L-aġġustament għandu, b'mod partikolari, isir fejn, wara li ssir id-denunzja tal-VAT, isir xi tibdil fil-fatturi użati biex jiddeterminaw l-ammont li għandu jitnaqqas, per eżempju fejn ix-xirjiet huma kkanċellati jew hu miksub roħs fil-prezzijiet.

2. Bħala deroga mill-paragrafu 1, m'għandu jsir l-ebda aġġustament fil-każ ta' transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa jew fil-każ ta' distruzzjoni, telf jew serq tal–proprjetà li ġie ppruvat jew ikkonfermat kif imiss, jew fil-każ ta' merkanzija riżervata għall-iskop ta' għoti ta' rigali ta' valur żgħir jew ta' l-għoti ta' kampjuni, kif speċifikat fl-Artikolu 16.

Madanakollu, fil-każ ta' transazzjonijiet li jibqgħu totalment jew parzjalment mhux imħallsa jew fil-każ ta' serq, l-Istati Membri jistgħu jeħtieġu li jsir aġġustament."

14 L-Artikolu 186 tal-istess direttiva jipprovdi:

"L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu r-regoli dettaljati għall-applikazzjoni ta' l-Artikoli 184 u 185."

Id-dritt Olandiż

15 L-Artikolu 15 tal-Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (il-Liġi dwar is-Sostituzzjoni tat-Taxxa Eżistenti fuq id-Dħul mill-Bejgħ Permezz ta' Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ skont is-Sistema ta' Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tat-28 ta' Ġunju 1968 (Stb. 1968, Nru 329) fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ"), jipprovdi:

"1. It-taxxa […], li titnaqqas mill-operatur, hija:

a) it-taxxa li, għall-perijodu msemmi fid-dikjarazzjoni, ġiet inkluża f'fattura maħruġa konformement mar-regoli fis-seħħ minn operaturi oħra fir-rigward ta' kunsinni ta' oġġetti u ta' provvista ta' servizzi li wettqu favur l-operatur; […] sa fejn l-oġġetti u s-servizzi jintużaw mill-operatur għall-bżonnijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli. […]

4. It-tnaqqis tat-taxxa jseħħ konformement mal-użu tal-oġġetti u tas-servizzi fil-mument li fih it-taxxa hija ffatturata lill-operatur jew fil-mument tal-eżiġibbiltà tagħha. Jekk jidher, fil-mument meta l-operatur jibda juża l-oġġetti u s-servizzi, li huwa naqqas it-taxxa relatata magħhom f'proporzjon iktar jew inqas dak li l-użu tal-oġġetti jew tas-servizzi jagħtih dritt, l-ammont tal-eċċess tat-taxxa mnaqqsa huwa eżiġibbli f'dak il-mument. It-taxxa li tkun saret eżiġibbli titħallas konformement mal-Artikolu 14. Il-parti mit-taxxa li setgħet titnaqqas u li ma kinitx tħallset lura lilu fuq it-talba tiegħu."

16 L-Artikolu 12 tal-Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (id-Digriet li Japplika l-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ), tat-12 ta' Awwissu 1968 (Stb. 1968, Nru 423), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-kawża prinċipali, jinqara kif ġej:

"[…]

2. L-aġġustament imsemmi fl-Artikolu 15(4) tal-Liġi [dwar il-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ] għandu jsir abbażi tal-informazzjoni relatata mal-perijodu taxxabbli li matulu l-operatur ikun beda juża l-oġġetti jew is-servizzi.

3. Fid-dikjarazzjoni relatata mal-aħħar perijodu taxxabbli ta' sena finanzjarja, l-aġġustament tat-tnaqqis għandu jseħħ abbażi tal-informazzjoni dwar is-sena finanzjarja kollha."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

17 Il-kumpannija B biegħet lil X għaxar biċċiet ta' art għall-bini. Il-proġett kien li jiġu żviluppati għal finijiet ta' divertiment billi jinbnew fuqhom djar mobbli b'aċċessorji, u sussegwentement id-djar mobbli jinbiegħu bl-art tagħhom. Fl-20 ta' April 2006 jew madwar din id-data, X u B, f'dan

ir-rigward, ikkonkludew kuntratt li jipprevedi li B kienet ser twettaq ix-xogħlijiet kollha ta' żvilupp f'isimha stess u li l-prodott nett mill-bejgħ tal-biċċiet ta' art żviluppati jinqasam bejn il-partijiet f'partijiet indaqs.

18 B ikkunsinnat il-biċċiet tal-art lil X fl-20 ta' April 2006. Għal din il-kunsinna, B iffatturat il-VAT lil X li ma eżerċitax id-dritt għal tnaqqis tiegħu.

19 Minħabba ċirkustanzi ekonomiċi, l-iżvilupp ippjanat tal-biċċiet ta' art ma seħħx.

20 Fit-8 ta' Frar 2013, X biegħ lura żewġ biċċiet ta' art lil B u ffattura l-VAT fuq il-prezz tal-bejgħ. X la ddikjara u lanqas ħallas l-ammont ta' din it-taxxa.

21 Fis-26 ta' Novembru 2015, l-amministrazzjoni fiskali bagħtet lil X avviż ta' aġġustament li jirrigwarda l-VAT relatata mal-prezz imħallas minn B għall-kunsinna taż-żewġ biċċiet ta' art u ġabret l-imsemmija VAT.

22 X ippreżenta rikors kontra dan l-aġġustament quddiem ir-rechtbank Gelderland (il-Qorti Distrettwali ta' Gelderland, il-Pajjiżi l-Baxxi). Huwa sostna li, skont l-Artikolu 15(4) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ, l-aġġustament għandu jitnaqqas sal-ammont tal-VAT imħallsa għall-kunsinna ta' dawn il-biċċiet ta' art fl-2006.

23 Wara ċ-ċaħda ta' dan ir-rikors, X appella quddiem il-Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (il-Qorti tal-Appell ta' Arnhem-Leeuwarden, il-Pajjiżi l-Baxxi), li laqgħet it-talbiet ta' X u naqqset l-ammont tal-aġġustament tas-26 ta' Novembru 2015.

24 Din il-qorti qieset li l-Artikolu 15(4) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ u l-Artikolu 184 tad-Direttiva dwar il-VAT ma llimitawx il-portata tas-sistema ta' aġġustament għas-sitwazzjonijiet li fihom, fil-mument li l-oġġett ikkunsinnat jintuża għall-ewwel darba, l-użu effettiv tiegħu jvarja minn dak previst waqt l-akkwist tiegħu. Peress li, fil-fehma tagħha, l-użu effettiv huwa determinanti għad-dritt għal tnaqqis, hija qieset li l-VAT iffatturata lil X waqt l-akkwist taż-żewġ biċċiet ta' art fl-2006 u mhux imnaqqsa f'dak iż-żmien setgħet titnaqqas kompletament waqt l-ewwel użu tal-imsemmija biċċiet ta' art, għal finijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli, fl-2013.

25 L-iStaatssecretaris van Financiën (is-Segretarju tal-Istat għall-Finanzi, il-Pajjiżi l-Baxxi) adixxa lill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Qorti Suprema tal-Pajjiżi l-Baxxi), il-qorti tar-rinviju, b'appell minn din is-sentenza, li fil-kuntest tagħha jsostni li X kellu jnaqqas il-VAT relatata mal-kunsinna tal-biċċiet ta' art fl-2006 fil-mument meta din it-taxxa saret eżiġibbli. Fil-fatt, dan jikkunsidra li s-sistema ta' aġġustament prevista fl-Artikolu 15(4) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ ma hijiex intiża sabiex tagħti, sussegwentement, dritt għal tnaqqis tal-VAT li l-operatur naqas milli jeżerċita fid-dikjarazzjoni relatata mal-perijodu li matulu tnissel id-dritt għal tnaqqis, jiġifieri, konformement mal-Artikolu 15 ta' din il-liġi, fil-mument meta t-taxxa li tista' titnaqqas tkun saret eżiġibbli jew fil-mument meta din tal-aħħar tkun ġiet iffatturata lilu. Is-sistema ta' aġġustament prevista minn din id-dispożizzjoni, moqrija flimkien mal-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT, tikkonċerna biss, fil-fehma tiegħu, is-sitwazzjonijiet li fihom it-tnaqqis magħmul ikun ogħla jew inqas minn dak li l-persuna taxxabbli kellha dritt tapplika. Dan iqis li, f'dan il-każ, l-aġġustament ma huwiex iġġustifikat, peress li d-destinazzjoni għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli tal-biċċiet ta' art fil-mument tal-akkwist tagħhom tikkorrispondi mal-użu effettiv tagħhom fil-mument li dawn intużaw għall-ewwel darba.

26 Il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar il-mod kif l-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhom jiġu interpretati.

27 Filwaqt li tirreferi b'mod partikolari għas-sentenza tal-11 ta' April 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punti 32 u 33), din tirrileva li l-obbligu ta' aġġustament huwa ddefinit fl-Artikolu 184 tad-Direttiva dwar il-VAT bl-iktar mod wiesa', skont formulazzjoni li *a priori* ma teskludi ebda ipoteżi prevedibbli ta' tnaqqis indebitu. Peress li l-mekkaniżmu tal-aġġustament huwa intiż, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex iżid il-preċiżjoni tat-tnaqqis sabiex tiġi żgurata n-newtralità tal-VAT, din tqis li dan l-għan jawtorizza interpretazzjoni wiesgħa tal-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT, li tippermetti lill-persuna taxxabbli li taġġusta, fl-okkażjoni tal-ewwel użu tal-beni kkonċernat, l-ommissjoni ta' tnaqqis kollu jew parzjali tal-VAT li kienet ġiet iffatturata lilha waqt l-akkwist ta' dan l-oġġett, anki jekk dan iseħħ wara l-iskadenza tat-terminu previst mid-dritt nazzjonali sabiex jitwettaq it-tnaqqis inizjali.

28 Il-qorti tar-rinviju tenfasizza li, fir-rigward tad-dispożizzjonijiet rilevanti tad-dritt Olandiż, din l-interpretazzjoni wiesgħa ma twassalx għall-awtorizzazzjoni tal-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis mingħajr limitu *ratione temporis*. Fil-fatt, dan l-eżerċizzju huwa limitat għall-mument tal-akkwist jew għall-mument tal-ewwel użu tal-oġġetti jew tas-servizzi kkonċernati. Wara kull wieħed minn dawn il-mumenti, minn naħa, it-terminu ta' dekadenza ta' sitt ġimgħat previst mid-dritt nazzjonali u, min-naħa l-oħra, il-possibbiltà għall-amministrazzjoni fiskali li tirrettifika, matul perijodu ta' ħames snin, l-ammont tal-VAT dovuta permezz ta' avviż ta' aġġustament, ikunu applikabbli.

29 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk tali interpretazzjoni wiesgħa hijiex konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li, fil-fehma tagħha, tidher li tirrestrinġi l-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 184 u tal-Artikolu 185(1) tad-Direttiva dwar il-VAT għall-każijiet li fihom bidla fiċ-ċirkustanzi sseħħ wara l-perijodu li miegħu jkun marbut it-tnaqqis inizjali. F'dan ir-rigward, din tirreferi, b'mod partikolari, għas-sentenza tas-27 ta' Ġunju 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata), kif ukoll għas-sentenza tas-27 ta' Marzu 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punti 26 sa 29 u 43).

30 Il-qorti tar-rinviju tosserva, minbarra dan, li tali interpretazzjoni ma tidhirx konċiljabbli mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, hekk kif tirriżulta b'mod partikolari mis-sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 36), u tas-sentenza tat-30 ta' April 2020, CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, punt 59), li skont din, minn naħa, skont il-prinċipju ta' ċertezza legali, terminu ta' dekadenza ma jistax jitqies bħala inkompatibbli mas-sistema stabbilita mid-Direttiva dwar il-VAT, bla ħsara tal-osservanza tal-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività, u, min-naħa l-oħra, il-possibbiltà li jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis tal-VAT mingħajr limitazzjoni *ratione temporis* imur kontra dan il-prinċipju, li jeżiġi li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fir-rigward tad-drittijiet tagħha u tal-obbligi tagħha fir-rigward tal-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx tista' tiġi indefinittivament ikkontestata.

31 Il-qorti tar-rinviju tqis li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma eskludietx espressament mis-sistema ta' aġġustament il-każ fejn il-persuna taxxabbli, fil-mument tal-akkwist ta' oġġett, ma eżerċitatx id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tagħha. Din tqis li jkun sproporzjonat, f'tali sitwazzjoni, li l-persuna taxxabbli tiġi rrifjutata milli teżerċita d-dritt għal tnaqqis tagħha fil-mument meta tibda tuża l-oġġett ikkonċernat, peress li ebda frodi, ebda abbuż ta' dritt u ebda konsegwenza dannuża għat-Teżor ma ġiet ikkonstatata.

32 Huwa f'dan il-kuntest li l-Hoge Raad der Nederlanden (il-Qorti Suprema tal-Pajjiżi l-Baxxi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li persuna taxxabbli li, mal-akkwist ta' oġġett jew ta' servizz, ma tkunx naqqset it-taxxa [il-VAT] tal-input [...] skont l-użu previst tal-oġġett jew tas-servizz għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli, u fit-terminu stabbilit mid-dritt nazzjonali, hija awtorizzata, fil-kuntest tar-regolarizzazzjoni – fl-okkażjoni tal-ewwel użu sussegwenti minn dan l-oġġett jew servizz – tagħmel dan it-tnaqqis jekk l-użu effettiv ma jkunx, fil-mument ta' din ir-regolarizzazzjoni [aġġustament], differenti mill-użu li kien previst?

2) Huwa rilevanti, sabiex tingħata risposta għall-ewwel domanda, li l-ommissjoni ta' tnaqqis inizjali ma tkunx marbuta ma' frodi jew ma' abbuż ta' dritt, u li ma jkunux ġew ikkonstatati konsegwenzi dannużi għat-Teżor?"

Fuq id-domandi preliminari

33 Permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li persuna taxxabbli li tkun naqset milli teżerċita, qabel l-iskadenza tat-terminu ta' dekadenza previst mid-dritt nazzjonali, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT relatat mal-akkwist ta' oġġett jew ta' servizz, tiġi rrifjutata l-possibbiltà li tipproċedi sussegwentement għal dan it-tnaqqis, fl-okkażjoni tal-ewwel użu għal finijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli tal-imsemmi oġġett jew tal-imsemmi servizz, permezz ta' aġġustament u dan minkejja li ebda abbuż ta' dritt, ebda frodi jew ebda telf ta' dħul fiskali ma kien ġie kkonstatat.

34 Il-Qorti tal-Ġustizzja repetutament iddeċidiet li d-dritt għal tnaqqis jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u fil-prinċipju ma jistax ikun limitat (sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 Skont l-Artikolu 167 u l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 179 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT jiġi eżerċitat, fil-prinċipju, matul l-istess perijodu bħal dak li matulu tnissel, jiġifieri fil-mument li fih it-taxxa ssir eżiġibbli. Mill-Artikolu 63 ta' din id-direttiva jirriżulta li l-avvenniment li jagħti lok għal ħlas tat-taxxa jseħħ u t-taxxa ssir eżiġibbli fil-mument meta sseħħ il-kunsinna ta' oġġetti jew il-provvista ta' servizzi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Ottubru 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punt 84 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 Minbarra dan, dan id-dritt għal tnaqqis jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha li kienu suġġetti għalihom it-tranżazzjonijiet tal-input imwettqa (sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Madankollu, persuna taxxabbli tista' tiġi awtorizzata li tagħmel it-tnaqqis, skont l-Artikoli 180 u 182 tad-Direttiva dwar il-VAT, 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-leġiżlazzjonijiet nazzjonali (sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tindika li l-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ ma tipprevedix il-possibbiltà għal persuna taxxabbli li teżerċita d-dritt għal tnaqqis wara l-iskadenza tat-terminu għall-preżentazzjoni tad-dikjarazzjoni relatata mal-perijodu li matulu dan id-dritt ikun tnissel.

39 Madankollu, skont il-qorti tar-rinviju, mir-regoli ġenerali ta' proċedura fiskali jirriżulta li l-persuna taxxabbli tista' tiġi rrikonoxxuta tali possibbiltà, bla ħsara għall-osservanza ta' terminu ta' sitt ġimgħat sabiex jitressaq ilment kontra l-ammont li hija ħallset permezz ta' dikjarazzjoni. F'dan il-każ, l-operatur ekonomiku għandu jressaq ilment fi żmien sitt ġimgħat li jiddekorru mill-ħlas tat-taxxa fuq dikjarazzjoni u, fil-każ ta' rimbors tal-VAT, fi żmien sitt ġimgħat li jiddekorru mid-data ta' deċiżjoni ta' rimbors.

40 Mill-indikazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li X, wara li naqas milli jeżerċita d-dritt tiegħu għal tnaqqis tal-VAT fuq l-akkwist tal-biċċiet ta' art fl-2006, ma għamilx użu minn din il-possibbiltà fit-terminu ta' dekadenza previst. Kien biss fl-okkażjoni tar-rikors tiegħu kontra l-avviż ta' aġġustament tas-26 ta' Novembru 2015 li X talab li jeżerċita d-dritt għal tnaqqis ta' din il-VAT, jiġifieri iktar minn disa' snin wara l-kunsinna tal-biċċiet ta' art.

41 Issa, għandu jiġi rrilevat, l-ewwel, li l-possibbiltà li jiġi eżerċitat id-dritt għal tnaqqis tal-VAT mingħajr ebda limitazzjoni *ratione temporis* tmur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali, li jeħtieġ li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fir-rigward tad-drittijiet u tal-obbligi tagħha fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx tista' tiġi indefinittivament ikkontestata (sentenzi tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade, C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 44, tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 48; kif ukoll tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

42 Għalhekk il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li terminu ta' dekadenza li l-iskadenza tiegħu għandha bħala konsegwenza li tissanzjona lill-kontribwent li ma jkunx diliġenti biżżejjed, li jkun naqas milli jinvoka t-tnaqqis tal-VAT tal-input, billi ttelliflu d-dritt għal tnaqqis tal-VAT, ma jistax jitqies bħala inkompatibbli mas-sistema stabbilita mid-Direttiva dwar il-VAT sa fejn, minn naħa, dan it-terminu japplika bl-istess mod għad-drittijiet analogi fil-qasam fiskali bbażati fuq id-dritt intern u għal dawk ibbażati fuq id-dritt tal-Unjoni (prinċipju ta' ekwivalenza) u, min-naħa l-oħra, fil-prattika ma jagħmilx impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT (prinċipju ta' effettività) (sentenzi tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade, C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

43 Fit-tieni lok, fir-rigward tal-obbligu ta' aġġustament tat-tnaqqis tal-VAT previst fl-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT, dan huwa, ċertament, iddefinit b'mod wiesa' sa fejn "[i]t-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata". Din il-formulazzjoni ma teskludi *a priori* ebda ipoteżi prevedibbli ta' tnaqqis indebitu u l-portata ġenerali ta' dan l-obbligu ta' aġġustament hija sostnuta mill-elenkar speċifiku tal-eċċezzjonijiet permessi mid-Direttiva dwar il-VAT fl-Artikolu 185(2) tagħha (sentenza tal-11 ta' April 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punti 32 u 33).

44 Skont l-Artikolu 185(1) ta' din id-direttiva, tali aġġustament għandu b'mod partikolari jseħħ meta tibdil tal-elementi meħuda inkunsiderazzjoni għad-determinazzjoni tal-ammont ta' dan it-tnaqqis ikun seħħ wara d-dikjarazzjoni tal-VAT (sentenza tat-18 ta' Ottubru 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punt 32).

45 Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-mekkaniżmu ta' aġġustament huwa applikabbli biss jekk jeżisti dritt għal tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punt 37). Issa, l-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jistgħux jagħtu lok għal dritt għal tnaqqis (ara, b'analoġija, is-sentenzi tal-11 ta' Lulju 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punti 11 u 12, kif ukoll tat-2 ta' Ġunju 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punt 38).

46 Isegwi li l-mekkaniżmu ta' aġġustament previst mid-Direttiva dwar il-VAT ma huwiex intiż li japplika meta l-persuna taxxabbli tkun naqset milli teżerċita d-dritt għal tnaqqis tal-VAT u tkun tilfitu minħabba l-iskadenza ta' terminu ta' dekadenza.

47 Konsegwentement, dan il-mekkaniżmu ma japplikax f'ċirkustanzi, bħal dawk fil-kawża prinċipali, fejn il-persuna taxxabbli li tkun naqset milli teżerċita d-dritt għal tnaqqis tal-VAT fil-mument tal-akkwist tal-oġġett li jservi bħala bażi għal dan id-dritt tixtieq teżerċitah mal-ewwel użu ta' dan l-oġġett filwaqt li t-terminu ta' dekadenza previst mid-dritt nazzjonali għall-eżerċizzju tal-imsemmi dritt ikun skada. Ftit jimporta, f'dan ir-rigward, jekk l-ewwel użu tal-imsemmi oġġett huwiex differenti jew le minn dak li kien maħsub fil-mument tal-akkwist tiegħu.

48 Il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jikkonfutax din il-konklużjoni. Huwa minnu li l-mekkaniżmu ta' aġġustament jagħmel parti integrali mis-sistema ta' tnaqqis stabbilita mid-Direttiva dwar il-VAT u huwa intiż li jżid il-preċiżjoni tat-tnaqqis b'mod li tiġi żgurata n-newtralità fiskali, li tikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leġiżlatur tal-Unjoni (sentenza tas-17 ta' Settembru 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

49 Madankollu, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma huwiex regola tad-dritt primarju, iżda prinċipju ta' interpretazzjoni li għandu jiġi applikat b'mod parallel ma' prinċipji oħra, fosthom il-prinċipju ta' ċertezza legali (ara, b'analoġija, is-sentenzi tad-19 ta' Lulju 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punt 45, u tad-9 ta' Marzu 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punt 32).

50 Konsegwentement, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jistax ikollu bħala effett li jippermetti lil persuna taxxabbli li taġġusta dritt għal tnaqqis li ma eżerċitatx qabel l-iskadenza ta' terminu ta' dekadenza u li b'hekk tilfitu.

51 Fir-rigward tal-assenza ta' frodi jew ta' abbuż ta' dritt jew ukoll ta' konsegwenzi dannużi għad-dħul fiskali tal-Istat Membru kkonċernat, dawn l-elementi ma jistgħux jiġġustifikaw li persuna taxxabbli tista' tevita terminu ta' dekadenza. Tali interpretazzjoni tmur kontra l-prinċipju ta' ċertezza legali, hekk kif tfakkar fil-punt 41 ta' din is-sentenza, li jeżiġi li s-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli, fir-rigward tad-drittijiet u tal-obbligi tagħha fil-konfront tal-amministrazzjoni fiskali, ma tkunx tista' tiġi indefinittivament ikkontestata.

52 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, id-domandi magħmula għandhom jiġu risposti li l-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li persuna taxxabbli li tkun naqset milli teżerċita, qabel l-iskadenza tat-terminu ta'

dekadenza previst mid-dritt nazzjonali, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT relatata mal-akkwist ta' oġġett jew ta' servizz, tiġi rrifjutata l-possibbiltà li tipproċedi sussegwentement għal dan it-tnaqqis, fl-okkażjoni tal-ewwel użu għal finijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli tal-imsemmi oġġett jew tal-imsemmi servizz, skont aġġustament, u dan minkejja li ebda abbuż ta' dritt, ebda frodi u ebda telf ta' dħul fiskali ma jkun ġie kkonstatat.

Fuq l-ispejjeż

53 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 għandha tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

L-Artikoli 184 u 185 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,

għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

ma jipprekludux li persuna taxxabbli li tkun naqset milli teżerċita, qabel l-iskadenza tat-terminu ta' dekadenza previst mid-dritt nazzjonali, id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) relatata mal-akkwist ta' oġġett jew ta' servizz, tiġi rrifjutata l-possibbiltà li tipproċedi sussegwentement għal dan it-tnaqqis, fl-okkażjoni tal-ewwel użu għal finijiet ta' tranżazzjonijiet taxxabbli tal-imsemmi oġġett jew tal-imsemmi servizz, skont aġġustament, u dan minkejja li ebda abbuż ta' dritt, ebda frodi u ebda telf ta' dħul fiskali ma jkun ġie kkonstatat.

Firem