Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TA' L-AVUKAT ?ENERALI

MAZÀK

ippre?entati fil-25 ta' Ottubru 2007 1(1)

Kaw?a C-271/06

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

vs

Finanzamt Malchin

(talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-?ermanja))

"Sitt Direttiva tal-VAT – Artikolu 15(2) – E?enzjoni tal-provvisti ta' o??etti g?all-esportazzjoni – Fornitur li ja?ixxi bid-dili?enza kummer?jali dovuta – Im?ieba frawdolenti min-na?a ta' terza persuna – Prova ffalsifikata ta' esportazzjoni"

I – **Introduzzjoni**

1. Permezz ta' digriet tat-2 ta' Marzu 2006, il-Bundesfinanzhof (Qorti Federali tal-Finanzi) (il-?ermanja) ressqet quddiem il-Qorti tal-?ustizzja talba g?all-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 dwar l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, (2) kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE (3) (is-"Sitt Direttiva"), b'mod partikolari l-Artikolu 15 tag?ha.

2. Il-qorti ta' rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-dispo?izzjoni dwar l-e?enzjoni mit-taxxa fuq l-esportazzjonijiet lejn pajji? terz kif stabbilita fl-Artikolu 15(2) tas-Sitt Direttiva g?andhiex tkun interpretata b?ala li tipprekludi lil Stat Membru milli jag?ti, g?al ra?unijiet ta' ekwità, e?enzjoni mit-taxxa fil-ka? fejn il-kundizzjonijiet g?all-e?enzjoni ma kinux effettivament sodisfatti i?da fejn il-persuna taxxabbli, min?abba m?ieba frawdolenti min-na?a tax-xerrejja eventwali, ma kienx f'po?izzjoni, anke b'dili?enza kummer?jali, li jsir jaf b'dan.

3. Din il-kwistjoni tqajmet fil-kuntest ta' sitwazzjoni fejn, g?al diversi snin, ?ittadini Pollakki b'mod frawdolenti talbu u kisbu mis-supermarkit ?ermani? "Netto" ("Netto Supermarkt") ?las lura tat-taxxa fuq il-fatturat fuq prodotti allegatament esportati mill-Komunità, billi ji?bru l-ir?evuti li jit?allew fil-parke??i tal-karozzi, basktijiet tax-xiri u laned ta' l-iskart tas-supermarkit u billi jiffalsifikaw il-provi ta' l-esportazzjoni permezz ta' formoli ffalsifikati u timbri doganali foloz.

II – **Il-kuntest legali**

A – *Is-Sitt Direttiva*

4. L-Artikolu 15 tas-Sitt Direttiva, intitolat “E?enzjoni ta’ esportazzjonijiet u tran?azzjonijiet simili u trasport internazzjonali”, jipprovdi, sa fejn hu rilevanti g?al din il-kaw?a, dan li ?ej:

“Ming?ajr pre?udizzju g?al dispo?izzjonijet o?ra tal-Komunità, l-Istati Membri g?andhom je?entaw li ?ejjin ta?t il-kundizzjonijet li huma g?andhom ifasslu g?all-iskop biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ?ara tat-tali e?enzjonijet u jipprevenu kwalunkwe eva?joni, evitar jew abbu?:

[...]

2. il-provvista ta’ l-o??etti mibg?uta jew trasportati g?al destinazzjoni barra t-territorju tal-pajji? kif definita fl-Artikolu 3 minn jew g?an-nom ta’ xerrej li mhux stabbilit fit-territorju tal-pajji?, bl-e??ezzjoni ta’ o??etti trasportati mix-xerrej innifsu g?all-armar, l-g?oti tal-karburant u l-provvi?joni tad-dg?ajjes tad-divertiment u t'ajruplani privati jew kwalunkwe mezz tat-trasport ie?or g?all-u?u privat;

Fil-ka? ta’ provvista ta’ o??etti li jin?arru fil-vali??a personali tal-vja??atur, din l-e?enzjoni g?andha ti?i applikata fuq dik il-kundizzjoni:

– il-vja??atur mhux stabbilit fi ?dan il-Komunità,

– l-o??etti huma ttrasportati g?al destinazzjoni barra l-Komunità qabel l-a??ar tat-tielet xahar li fih tkun saret il-provvista,

– il-valur tal-provvista, li tinkludi it-taxxa fuq il-valur mi?jud, huwa aktar minn dak ekwivalenti f’valuta [legali] nazzjonali tal-ECU 175, stabbilita skond l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva 69/169/KEE; madankollu, l-Istati Membri jistg?u je?entaw provvista b'valur totali inqas minn dak l-ammont.

G?ar-ra?unijiet biex japplikaw it-tieni subparagrafu:

– vja??atur mhux stabbililt fi ?dan il-Komunità g?andu jkun ifisser vja??atur li l-istabbiliment tieg?u jew ir-residenza abitwali mhux qieg?da fi ?dan il-Komunità. G?ar-ra?uni ta’ din id-dispo?izzjoni, "stabbiliment jew residenza abitwali" tkun imnizzla hekk f’passaport, karta ta’ identità, jew dokumenti o?ra ta’ identità li l-Istat Membru li fih il-provvista tkun qed issir jirrikonoxxiha,

– prova ta’ esportazzjoni g?andha tkun fornita permezz ta’ fattura jew dokument ie?or floku, iffirmat mill-uffi??ju tad-dwana fejn l-o??etti ?allew il-Komunità.

Kull Stat Membru g?andu jag?ti lill-Kummissjoni kampjuni tat-timbri li jintuzaw g?all-u?u ta’ l-approvazzjoni b' rifereza g?aliha fit-tieni in?iz tat-tielet subparagrafu. Il-Kummissjoni g?andha tag?ti din l-informazzjoni lill-awtorjitajiet tat-taxxa fl-Istati Membri.”

B – *Le?i?lazzjoni nazzjonali rilevanti*

5. Is-Sitt Direttiva ?iet trasposta fil-?ermanja mill-Umsatzsteuergesetz 1993 (Li?i dwar it-Taxxa fuq id-D?ul)(“l-UStG 1993”).

6. Id-dispo?izzjonijiet li jikkon?ernaw l-e?enzjoni ta’ esportazzjonijiet u ta’ tran?azzjonijiet simili mit-taxxa fuq il-valur mi?jud jinstabu fl-Artikolu 4(1)(a) u l-Artikolu 6 ta’ l-UStG 1993.

7. Skond l-Artikolu 4(1)(a) ta’ l-UStG 1993, it-tran?azzjonijiet li jaqg?u ta?t l-Artikolu 1(1)(1) ta’ l-UStG 1993, *inter alia* provvisti g?all-esportazzjoni (Artikolu 6 ta’ l-UStG 1993) huma e?enti mit-taxxa.

8. Ikun hemm provvista g?all-esportazzjoni, skond l-Artikolu 6(1)(2) ta’ l-UStG 1993, fejn fuq provvista x-xerrej ittrasporta jew bag?at l-o??ett tal-provvista fit-territorju ta’ pajji? terz, apparti t-territorji msemmija fl-Artikolu 1(3) ta’ l-UStG 1993, u fejn ix-xerrej ikun barrani.

9. Skond l-Artikolu 6(4) ta’ l-UStG 1993, il-kundizzjonijiet *inter alia* tas-subparagrafu 1 g?andhom ji?u ppruvati mill-operatur. Il-Ministeru Federali tal-Finanzi jista’, bil-kunsens tal-Bundesrat u permezz ta’ regolament, jiddetermina kif l-operatur g?andu jippre?enta l-prova.

10. Il-Ministeru g?amel u?u mill-awtorità mog?tija lilu mill-Artikolu 6(4) ta’ l-UStG 1993, fl-Artikolu 8(1) ta’ l-Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regolament dwar l-Implimentazzjoni tat-Taxxa fuq id-D?ul, “l-UStDV”). Skond din id-dispo?izzjoni, fil-ka? ta’ provvisti g?all-esportazzjoni, operatur li jaqa fil-kamp ta’ applikazzjoni tar-regolament g?andu juri permezz ta’ evidenza dokumentarja li huwa jew ix-xerrej ittrasporta jew bag?at l-o??ett tal-provvista lejn it-territorju tal-pajji? terz (prova ta’ esportazzjoni). Id-dokumentazzjoni g?andha turi b’mod ?ar u fa?ilment verifikabbli li l-kundizzjonijiet kienu sodisfatti.

11. F’dak li jirrigwarda *provvisti intrakomunitarji,* l-Artikolu 6a(4) ta’ l-UStG 1993 jipprovdi dispo?izzjoni dwar il-protezzjoni ta’ l-aspettattivi le?ittimi li tipprovdi dan li ?ej:

“Jekk l-operatur ikkunsidra provvista b?ala e?enti mit-taxxa g?alkemm il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 1 ma kinux sodisfatti, il-provvista g?andha madankollu tkun ikkunsidrata b?ala e?enti mit-taxxa jekk it-talba g?all-e?enzjoni mit-taxxa hija bba?ata fuq dikjarazzjonijiet inkorretti mix-xerrej u l-operatur ma kienx f’po?izzjoni, anke permezz ta’ l-e?er?izzju tad-dili?enzja kummer?jali dovuta, li jsir jaf dwar l-inkorrettezza ta’ dawk id-dikjarazzjonijiet. F’dan il-ka? ix-xerrej g?andu j?allas it-taxxa li ma t?allsitx.”

12. Il-li?i nazzjonali ma tistabbilixxix dispo?izzjoni ekwivalenti dwar il-protezzjoni ta’ l-aspettattivi le?ittimi fir-rigward ta' *provvisti g?all-esportazzjoni* lejn pajji?i terzi.

13. L-Abgabenordnung ?ermani?a (Kodi?i tat-Taxxa ?enerali) (“l-AO”), madankollu, fl-Artikolu 227 tieg?u jinkludi id-dispo?izzjonijiet ?enerali li ?ejjin dwar l-ekwità:

“L-awtoritajiet tat-taxxa jistg?u jag?tu e?enzjoni totali jew parzjali minn taxxi li jirri?ultaw minn dejn tat-taxxa meta, f’sitwazzjoni spe?ifika, ma jkunx ?ust li dawn jin?abru; fuq l-istess kundizzjonijiet, l-ammonti di?à m?allsa jistg?u ji?u rifu?i jew impa??ija.”

III – **Fatti, pro?edura u d-domandi preliminari**

14. Fil-kaw?a prin?ipali, Netto Supermarkt (b?ala r-rikorrenti u l-appellanti) u l-Finanzamt Malchin (“l-Uffi??ju tat-Taxxa”) (b?ala l-konvenut u imputat) g?andhom kontroversja dwar rifjut ta’ e?enzjoni mit-taxxa fuq id-d?ul li l-Uffi??ju tat-Taxxa stabbilixxa fil-konfront ta’ Netto Supermarkt min?abba li l-kundizzjonijiet g?all-e?enzjoni ta’ provvisti g?all-esportazzjoni ma kinux ?ew sodisfatti.

15. Netto Supermarkt topera diversi *discount* supermarkits fl-istat ?ermani? ta’ Mecklembourg-Western Pomerania. Fir-rigward tar-rimbor? tat-taxxa fuq id-d?ul, kienet idde?idiet internament li tirrimbor?a t-taxxa fuq id-d?ul lil vja??aturi mhux kummer?jali biss jekk it-timbru kien jidher nofsu fuq il-vaw?er u nofs fuq il-formola doganali u jekk i?-?ittadin barrani jippre?enta l-passaport tieg?u. Hija introdu?iet dawn ir-regoli qabel ma ?ar?et i?-?irkulari tal-Bundesministerium der Finanzen

(Ministeru Federali tal-Finanzi) tat-18 ta’ Marzu 1999 dwar l-e?enzjoni mit-taxxa fuq id-d?ul g?all-provvisti g?all-esportazzjoni lil vja??aturi mhux kummer?jali, li tinkludi rakkomandazzjonijiet dwar il-prova me?tie?a ta’ esportazzjoni fi vja??i mhux kummer?jali.

16. Mill-1992 sa l-1998, Netto Supermarkt irrifonda ammonti kunsiderevoli ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud lil u?ud mill-klijenti tieg?u fuq il-ba?i ?baljata li l-kundizzjonijiet legali g?all-e?enzjoni tat-taxxa fuq provvisti g?all-esportazzjoni kienu sodisfatti. Kif ikkonfermaw iktar tard l-investigazzjonijiet li saru mill-Uffi??ju tat-Taxxa, ?ittadini Pollakki kienu ppre?entaw lil Netto Supermarkt formoli foloz ta’ l-awtorità doganali u r?evuti u?ati ta’ klijenti o?ra li kienu sabu fil-parke?? tal-karozzi tal-?wienet ta’ Netto. Wara dan huma ppre?entaw l-formoli foloz u l-ir?evuti u?ati b’timbru li kien imitazzjoni tat-timbru ori?inali ta’ l-awtorità doganali.

17. L-im?ieba frawdolenti kienet inkixfet fl-1998, meta Netto Supermarkt ikkuntattja lil Hauptzollamt Neubrandenburg (Uffi??ju Doganali Prin?ipali, Neubrandenburg) sabiex tiddetermina jekk it-timbru u?at frekwentement u l-karti korrispondenti kinux foloz. Wara li impjegat ta’ l-Uffi??ju Doganali Prin?ipali kien inizjalment ikkunsidra li l-formoli u t-timbru kienu ?enwini, dan l-uffi??ju, wara li e?aminhom mill-?did, sab li d-dokumenti prodotti kienu ffalsifikati.

18. B'ri?ultat ta’ dan, l-Uffi??ju tat-Taxxa talab lil Netto Supermarkt il-?las tat-taxxa fuq il-valur mi?jud g?as-snin 1993 sa 1997 u g?ax-xahar ta’ Di?embru 1998.

19. It-talba ta’ Netto Supermarkt g?al e?enzjoni retroattiva mit-taxxa fuq id-d?ul g?as-snin 1993 sa 1998 ?iet mi??uda permezz tad-de?i?joni ta’ l-Uffi??ju tat-Taxxa ta’ l-14 ta’ Frar 2000.

20. O??ezzjoni kontra dik id-de?i?joni intlaqg?et biss parzjalment. Il-kumplament ta’ l-o??ezzjoni ?iet mi??uda permezz ta’ de?i?joni tat-3 ta’ Mejju 2000, fejn l-Uffi??ju tat-Taxxa ddikjara, b’mod partikolari, li l-?bir tat-taxxa ma kienx materjalment in?ust u li, fi?-?irkustanzi partikolari tal-ka? in kwistjoni, l-infurzar tad-dritt li jirri?ulta mid-dejn tat-taxxa ma kienx imur kontra l-prin?ipji tal-li?i. Huwa ddikjara li Netto Supermarkt kellha tassumi responsabbiltà parzjali g?all-?las in?ust ta’ taxxi fuq il-fatturat, anke jekk ?iet evitata ?sara ulterjuri permezz ta’ azzjoni deliberata min-na?a tag?ha.

21. Netto Supermarkt ikkontestat din id-de?i?joni billi appellat quddiem il-Finanzgericht (Qorti tal-Finanzi), i?da tilfet.

22. Fil-kaw?a prin?ipali, il-Bundesfinanzhof hija mitluba tidde?iedi fuq l-appell li Netto Supermarkt ressqet kontra s-sentenza tal-Qorti tal-Finanzi. In sostenn ta’ dan l-appell, Netto Supermarkt essenzjalment isostni li l-Qorti tal-Finanzi kellha tikkunsidra l-provvisti lix-xerrejja Pollakki b?ala e?enti mit-taxxa billi tapplika, b'analo?ija, l-Artikolu 6(a)(4) tal-UStG 1993 u li, barra minn hekk, kienu sodisfatti l-kundizzjonijiet sabiex l-istima tat-taxxa ti?i stabbilita permezz ta’ referenza g?all-e?enzjoni min?abba ra?unijiet ta’ ekwità stabbiliti fl-AO.

23. Filwaqt li rreferiet, b'mod partikolari, g?all-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja dwar il-prin?ipju ta’ l-aspettattivi le?ittimi u l-*bona fide* fil-qasam tal-li?i tat-taxxa fuq id-d?ul, il-Bundesfinanzhof tikkunsidra li huwa dubju? jekk l-e?enzjoni mit-taxxa fuq il-provvista g?all-esportazzjoni tistax, b?ala regola, ti?i mi??uda meta l-operatur tal-provvista ma kienx f’po?izzjoni, anke meta jkun a?ixxa bid-dili?enza kummer?jali dovuta, li jsir jaf li l-prova ta’ esportazzjoni prodotta lilu mix-xerrej kienet iffalsifikata.

24. F’dawn i?-?irkustanzi, il-Bundesfinanzhof g?amlet lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari li ?ejja:

“Id-dispo?izzjonijiet tal-li?i Komunitarja dwar e?enzjoni mit-taxxa ta’ esportazzjonijiet lejn pajji? terz

jipprekludu lill-Istat Membru milli jag?ti e?enzjoni mit-taxxa g?al ra?unijiet ta' ekwità fil-ka? fejn il-kundizzjonijiet g?all-e?enzjoni ma jkunux sodisfatti i?da l-persuna taxxabbli ma kinitx f'po?izzjoni, anke meta tkun a?ixxiet bid-dili?enza kummer?jali dovuta, li ssir taf b'dan?"

IV – **Anali?i Legali**

1. L-argumenti prin?ipali tal-partijiet

25. F'din il-kaw?a, ?ew ippre?entati osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gvern tal-?ermanja u dak tal-Polonja kif ukoll mill-Kummissjoni u minn Netto Supermarkt.

26. Il-Gvern ?ermani? u dak Pollakk huma ta' l-opinjoni li d-domanda mag?mula g?andha tkun imwie?ba fl-affermattiv.

27. Il-Gvern ?ermani? jenfasizza li, skond l-Artikolu 15(2) tas-Sitt Direttiva, kull frodi, eva?joni jew abbu? g?andhom ikun evitati. Peress li tipprovdi g?al e?enzjoni, din id-dispo?izzjoni g?andha ti?i applikata ristrettivament. L-Istati Membri jistg?u jag?tu l-e?enzjoni mit-taxxa biss f'ka?ijiet fejn il-kundizzjonijiet ta' dan l-artikolu ikunu effettivament sodisfatti, fatt li g?andu ji?i ppruvat mill-fornitur.

28. Skond il-Gvern ?ermani?, l-interess komuni li jkun hemm tassazzjoni ugwali huwa, b?ala prin?ipju, ikbar mill-interess li l-operatur individwali jkun trattat b'mod partikolari.

29. Barra minn hekk, l-e?enzjoni provduta fl-Artikolu 15(2) tas-Sitt Direttiva g?andha sservi g?all-?olqien ta' suq intern uniformi. Regola dwar il-protezzjoni ta' l-aspettattivi le?ittimi b?al dik stabbilita fl-Artikolu 6a(4) ta' l-UStG 1993 fir-rigward tal-provvisti intrakomunitarji tista' g?alhekk ma tkunx applikata b'analo?ija fir-rigward ta' provvisti g?all-esportazzjoni.

30. Il-Gvern ?ermani? isostni, barra minn hekk, li l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja dwar il-prin?ipju tal-protezzjoni ta' l-aspettattivi le?ittimi (*bona fide*) fil-kuntest ta' regoli tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (4) mhijiex rilevanti g?all-kaw?a in kwistjoni, peress li f'dawk il-ka?ijiet il-Qorti tal-?ustizzja kellha l-intenzjoni li tipprevjeni l-istess tran?azzjoni ti?i intaxxatta darbtejn, filwaqt li din il-kaw?a tirrigwarda l-kwistjoni ta' jekk it-tran?azzjonijiet in kwistjoni ji?ux intaxxati. Pjuttost, il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, imsemmija mill-qorti ta' rinviju, dwar il-kundizzjonijiet g?all-e?enzjoni mid-dazji ta' importazzjoni u ta' esportazzjoni (5) tikkonferma l-argument li sitwazzjoni b?al dik in kwistjoni fil-kaw?a pre?enti ma tag?tix dritt g?al e?enzjoni favur il-fornitur. Dan ir-riskju huwa responsabbiltà ta' l-operatur, u mhux tal-pubbliku.

31. Fil-ka? li l-Qorti tal-?ustizzja ma taqbilx ma' dan l-argument, il-Gvern ?ermani? isostni, sussidjarjament, li e?enzjoni mit-taxxa g?al ra?unijiet ta' protezzjoni ta' l-aspettattivi le?ittimi u *bona fide* tista' ting?ata biss ta?t kundizzjonijiet restrittivi ?afna li f'din il-kaw?a mhumiex sodisfatti peress li, li kieku Netto Supermarkt e?er?ita d-dili?enza dovuta, hija kienet tkun tista tipprevjeni l-frodi li damet g?addejja g?al sitt snin.

32. Abba?i ta' argumenti essenzjalment simili g?al dawk mag?mula mill-Gvern ?ermani?, il-Gvern Pollakk isostni li ma jistax ikun hemm e?enzjoni mit-taxxa f'ka? b?al dak in kwistjoni fejn il-kundizzjonijiet g?all-applikazzjoni ta' l-e?enzjoni, b'mod partikolari li jkun hemm provvista g?all-esportazzjoni, mhumiex sodisfatti. Huwa jiddikjara li l-Artikolu 15(2) tas-Sitt Direttiva ma jippermettix deroga g?al ra?unijiet ta' ekwità jew skond il-kun?ett ta' dili?enza kummer?jali dovuta. G?andu ji?i kkunsidrat ukoll il-b?onn li l-estimi nazzjonali u r-ri?orsi proprji li l-Komunitajiet Ewropej jakkumulaw mill-VAT ji?u protetti.

33. Bil-kontra ta' dan, il-Kummissjoni u Netto Supermarkt, isostnu li d-dispo?izzjonijiet tal-li?i Komunitarja dwar l-e?enzjoni mit-taxxa fuq provvisti g?all-esportazzjoni ma tipprekludix l-g?oti ta'

e?enzjoni g?al ra?unijiet ta’ ekwità f’?irkustanzi b?al ma huma dawk in kwistjoni f’din il-kaw?a. Huma jaqblu li d-Dikjarazzjoni li tinsab fil-Minuti tal-Kunsill tal-laqg?a tas-16 ta’ Di?embru 1991 dwar l-Artikolu 28?(A) tad-Direttiva 77/388/KEE kif emendata bid-Direttiva 91/680/KEE tas-16 ta’ Di?embru 1991 fuq is-suq intern, i??itata mill-qorti ta’ rinviju, (6) g?alkemm kienet tikkon?erna prin?ipalment il-?olqien ta’ suq intern uniformi, din tirrifletti l-prin?ipji ?enerali tal-li?i Komunitarja u ssostni aktar milli tikkontradixxi din l-opinjoni.

34. Kemm il-Kummissjoni kif ukoll Netto Supermarkt isostnu (7) li meta l-fornitur jkun ?a l-passi kollha me?tie?a sabiex jevita frodi fiskali, ?a?a li hija ra?onevolment mistennija minn operatur li je?er?ita d-dili?enza kummer?jali dovuta, huwa jista’ jiddependi fuq il-legalità ta’ l-azzjonijiet tieg?u u m’g?andux jin?amm responsabbli g?al atti frawdolenti ta’ terzi persuni. Fid-dawl ta?-?irkustanzi u l-kontribut ta’ Netto Supermarkt sabiex l-azzjonijiet frawdolenti in kwistjoni ji?u mikxufa, il-kundizzjonijiet g?all-e?enzjoni ta’ Netto Supermarkt g?ar-ra?unijiet ta’ protezzjoni ta’ l-aspettattivi le?ittimi u – kif i??id il-Kummissjoni – tal-prin?ipju ta’ proporzjonalità huma sodisfatti.

35. Fl-a??ar nett, Netto Supermarkt isostni li r-regoli tal-Komunità fuq dazji ta’ importazzjoni u esportazzjoni ma jistg?ux, f’diversi aspetti, ji?u mqabbla ma’ dawk li jistabbilixxu s-sistema tal-VAT u li g?alhekk il-?urisprudenza dwar il-?las lura jew e?enzjoni mid-dazji ta’ importazzjoni jew esportazzjoni mhijiex direttament applikabbli g?all-kaw?a pre?enti.

2. B - Evalwazzjoni

36. Sabiex ting?ata risposta g?ad-domanda mag?mula, g?andu ji?i osservat, l-ewwel nett, li huwa stabbilit li l-kundizzjonijiet g?all-e?enzjoni mit-taxxa g?all-provvista ta’ o??etti li jintbag?tu jew li ji?u trasportati lejn Stat li mhuwiex Membru kif provdut fl-Artikolu 15 tas-Sitt Direttiva ma kinux sodisfatti fir-rigward ta?-?irkustanzi tal-kaw?a prin?ipali.

37. Huwa wkoll minnu, kif enfasizzaw l-Gvern ?ermani? u dak Taljan fis-sottomissjonijiet tag?hom, li e?enzjoni mit-taxxa b?al dik in kwistjoni tista’, b?ala prin?ipju, ting?ata biss jekk ikun pruvat li l-kundizzjonijiet g?al e?enzjoni huma sodisfatti.

38. Il-partikolarità tal-kaw?a pre?enti tinstab, madankollu, fl-isfond kriminali tag?ha u l-fatt li atti frawdolenti ta’ terzi persuni, (allegati) xerrejja u esportaturi, qarrqu lill-fornitur sabiex jemmen li l-kundizzjonijiet g?al e?enzjoni mit-taxxa fuq provvisti g?all-esportazzjoni kienu sodisfatti.

39. Kif jirri?ulta b'mod ?ar mid-de?i?joni ta’ rinviju u kif ukoll mill-kliem u?at fid-domanda mag?mula, il-qorti ta’ rinviju tibda, f’dan ir-rigward, mill-pre?unzjoni li Netto Supermarkt, il-persuna taxxabbli, a?ixxa in *bona fide*, fi kliem ie?or, ma kienx kapa?i, anke permezz ta’ l-e?er?izzju tad-dili?enza kummer?jali dovuta, li jsir jaf li l-kundizzjonijiet g?al e?enzjoni ma kinux sodisfatti. Din id-dikjarazzjoni tal-qorti ta’ rinviju ma tistax ti?i kkuntestata fil-kuntest tal-kaw?a pre?enti.

40. Il-punt tad-domanda mag?mula huwa g?alhekk dak li jsir mag?ruf jekk f’dawn i?-?irkustanzi, g?alkemm il-kundizzjonijiet g?all-e?enzjoni fir-realtà ma kinux sodisfatti, Stat Membru jistax, g?al ra?unijiet ta’ ekwità, je?enta, minkejja kollox, persuna taxxabbli mill-obbligu li hija g?andha li t?allas it-taxxa.

41. G?ar-ra?unijiet li ?ejjin, jiena naqbel ma’ l-argumenti ta’ Netto Supermarkt u tal-Kummissjoni li jg?idu li din id-domanda, li tikkon?erna l-allokazzjoni ta’ riskju fil-ka? ta’ im?ieba frawdolenti minn terza persuna u l-protezzjoni ta’ persuna taxxabbli li ta?ixxi in *bona fide*, g?andha ting?ata twe?iba affermattiva.

42. Peress li fis-Sitt Direttiva mhemmx dispo?izzjoni li titratta sitwazzjoni b?al dik in kwistjoni fil-kaw?a pre?enti, g?andu ji?i mfakkar, l-ewwel nett, li skond ?urisprudenza stabbilita, meta

je?er?itaw is-setg?at mog?tija lilhom mid-direttivi tal-Komunità, l-Istati Membri g?andhom jikkunsidraw il-prin?ipji ?enerali tal-li?i li jiffurmaw parti mill-ordinament legali tal-Komunità b?al mhuma l-prin?ipji ta' proporzjonalità, ?ertezza legali u l-protezzjoni ta' l-aspettattivi le?ittimi. (8)

43. Fir-rigward, b'mod partikolari, tal-prin?ipju tal-proporzjonalità, il-Qorti tal-?ustizzja di?à enfasizzat li, filwaqt li huwa le?ittimu li Stat Membru permezz ta' mi?uri jipprova, bl-aktar mod effettiv possibbli, i?ares id-drittijiet tat-Te?or, dawn il-mi?uri m'g?andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa ne?essarju g?al dan l-iskop. (9)

44. F'dan ir-rigward g?andu ji?i osservat li g?alkemm il-fornitur huwa, b?ala persuna taxxabbli skond is-sistema komuni ta' VAT, obbligat li j?allas il-VAT, b?ala taxxa fuq il-konsum, il-VAT g?andha finalment ti?i m?allsa mill-konsumatur a??ari. (10) G?aldaqstant, peress li ma jie?du l-ebda benefi??ju naturali minn jew peress li m'g?andhomx interess fil-?las ta' VAT u peress li mhumiex mistennija li jbatu t-taxxa ekonomikament, il-persuni taxxabbli ja?ixxu b?ala kolletturi tat-taxxa g?all-Istat (11) u fl-interess tat-Te?or nazzjonali.

45. F'dan il-kuntest, fl-opinjoni tieg?i ma jkunx proporzjonat li, f'?irkustanzi b?al dawk tal-kaw?a prin?ipali, persuna taxxabbli tin?amm responsabbli g?ad-defi?it fid-d?ul tat-taxxa kkaw?at minn atti frawdolenti ta' terzi persuni. Persuna taxxabbli tista' ?ertament tkun mistennija li tassumi r-rwol attribwit lilha skond is-sistema komuni tal-VAT bid-dili?enza u l-attenzjoni kollha dovuta u tista' ti?i kkunsidrata responsabbli g?al kwalunkwe nuqqasijiet f'dan ir-rigward. I?da huwa l-Istat Membru li g?andu, fir-rigward ta' nuqqasijiet barra mill-isfera ta' influwenza tal-persuna taxxabbli, ji?gura – fl-interess tat-Te?or nazzjonali – il-funzjonament ?enerali tas-sistema u sabiex jipprevjeni kull frodi, eva?joni jew abbu? eventwali. Ir-riskji korrispondenti g?andhom g?alhekk ikunu responsabbiltà ta' l-Istat Membru.

46. Din l-opinjoni hija sostnuta minn numru ta' sentenzi tal-Qorti tal-?ustizzja, fejn – minkejja ?erti differenzi rigward i?-?irkustanzi fattwali – jidher b'mod ?ar li persuna taxxabbli li ta?ixxi in *bona fide*, fi kliem ie?or, b'mod partikolari, bil-kundizzjoni li ma ?aditx sehem fl-irregolaritajiet u li ?adet kull prekawzjoni ra?onevoli mitluba, m'g?andhiex tin?amm responsabbli g?all-im?ieba frawdolenti ta' l-o?rajn. (12)

47. G?alhekk, fis-sentenza *Optigen*, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li d-dritt li titnaqqas l-input VAT ta' persuna taxxabbli li twettaq tran?azzjonijiet li mhumiex, fihom infushom, ivvizzjati minn frodi tal-VAT ma tistax tkun affettwata mill-fatt li fil-katina ta' provvista li jiffurmaw parti minnha dawk it-tran?azzjonijiet, tran?azzjoni pre?edenti jew wa?da sussegwenti tkun vizzjata minn frodi tal-VAT, ming?ajr ma dik il-persuna taxxabbli kienet taf taf jew setg?et issir taf li kien hemm frodi. (13)

48. Fuq l-istess linja, il-Qorti tal-?ustizzja sussegwentement idde?idiet, fis-sentenza *Kittel* li "l-operaturi li jie?du kull mi?ura li tista' ra?onevolment ti?i mitluba minnhom sabiex ji?i assigurat li t-tran?azzjonijiet tag?hom ma jkunux imda??lin fi frodi, sew jekk hija frodi tal-VAT sew jekk hija frodi o?ra, g?andhom jafdaw fil-legalità ta' dawn it-tran?azzjonijiet ming?ajr ir-riskju li jitilfu d-dritt tag?hom g?al tnaqqis tal-VAT im?allsa fuq ix-xiri (input VAT)". (14)

49. Fornitur b?al dak in kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li ma jkunx, kif stabbiliet il-qorti ta' rinviju, f'po?izzjoni li, anke permezz ta' l-e?er?izzju tad-dili?enza kummer?jali dovuta, jsir jaf li l-kundizzjonijiet g?all-e?enzjoni effettivament ma kinux sodisfatti, ?ertament jil?aq l-istandards ta' l-a?ir in *bona fide* u b'dili?enza kif stabbilit mill-?urisprudenza imsemmija iktar'il fuq. Jista' jing?ad ukoll f'dan ir-rigward li mid-de?i?joni ta' rinviju jirri?ulta li anke l-awtoritajiet doganali kkuntattjati minn Netto Supermarkt ma kinux kapa?i, ming?ajr iktar fatti, li jinteb?u mill-ewwel li d-dokumenti ppre?entati kienu ffalsifikati.

50. Fir-rigward, barra minn hekk, tad-Dikjarazzjoni li tinsab fil-Minuti tal-Kunsill tal-laqg?a tas-16 ta’ Di?embru 1991, g?alkemm huwa minnu li din tikkon?erna l-protezzjoni ta’ l-aspettattivi le?ittimi u l-*bona fide* tal-persuna taxxabbli fil-kuntest ta’ provvisti intra-Komunitarji, madankollu dan ma jfissirx, kif il-Kummissjoni u Netto Supermarkt osservaw korrettament, li jista’ ji?i dedott li l-persuna taxxabbli m’g?andhiex tgawdi protezzjoni ekwivalenti fir-rigward ta’ provvisti g?all-esportazzjoni. Peress li r-ra?unijiet g?all-g?oti ta’ e?enzjoni f’ka? b?al dak in kwistjoni huma bba?ati, kif jirri?ulta mill-kunsiderazzjonijiet mag?mulin iktar’il fuq, fuq il-protezzjoni tal-fornitur individwali li ja?ixxi in *bona fide*, ma nistax nara b’liema mod l-iskop ta’ l-armonizzazzjoni tal-le?i?lazzjoni li tirrigwarda t-taxxi fuq il-fatturat u l-istabbiliment ta’ suq komuni jipprekludu li din il-protezzjoni ting?ata fir-rigward ta’ provvisti g?all-esportazzjoni.

51. Bil-kontra ta’ dan, distinzjoni b?al din fil-li?i Komunitarja tista’ twassal sabiex negozjanti li g?andhom, min?abba t-tip ta’ o??etti li jikkonsenjaw, il-po?izzjoni ?eografika tag?hom jew g?al xi ra?uni o?ra, proporzjon g?oli ta’ provvisti g?all-esportazzjoni ikunu fi ?vanta?? kunsiderevoli meta mqabbla ma’ kummer?janti bi provvisti prin?ipalment intrakomunitarji.

52. Fl-opinjoni tieg?i, il-fatt li, f’?irkustanzi b?al dawk in kwistjoni fil-kaw?a pre?enti, persuni taxxabbli li ja?ixxu in *bona fide* ji?u kkunsidrati responsabbli g?all-?las tat-taxxa fir-rigward ta’ provvisti g?all-esportazzjoni filwaqt li, f’?irkustanzi simili li jinvolvu frodi minn terzi persuni, huma jing?ataw e?enzjoni fir-rigward ta’ provvisti intrakomunitarji jista’ wkoll ikun kontra l-prin?ipju ta’ ugwaljanza.

53. Fl-a??ar nett, f’dak li jirrigwarda r-referenza li l-Gvern ?ermani? jag?mel g?all-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja li tirrigwarda l-li?i doganali, naqbel mal-Kummissjoni u ma’ Netto Supermarkt li, min?abba d-differenzi fl-istruttura, fl-g?an u fl-iskop tas-sistema tal-Komunità g?all-?bir ta’ dazji doganali kif ikkomparati mas-sistema komuni ta’ VAT skond is-Sitt Direttiva, mhuwiex possibbli li d-de?i?jonijiet li l-Qorti tal-?ustizzja ?adet f’dan l-a??ar kuntest ikunu trasposti g?as-sitwazzjoni spe?ifika ta’ persuna taxxabbli skond is-sistema tal-VAT sabiex ji?u kkontestati l-konklu?jonijiet pre?edenti. (15)

54. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet mag?mulin iktar’il fuq, jidher li d-dispo?izzjonijiet tal-li?i Komunitarja dwar l-e?enzjoni mit-taxxa g?al esportazzjonijiet lejn pajji? terz ma jipprekludux l-g?oti ta’ l-e?enzjoni mit-taxxa, minn Stat Membru, g?al ra?unijiet ta’ ekwità f’?irkustanzi b?al dawk in kwistjoni fejn il-kundizzjonijiet g?al e?enzjoni mhumiex sodisfatti i?da l-persuna taxxabbli ma kinitx f’po?izzjoni, anke permezz ta’ l-e?er?izzju tad-dili?enzja kummer?jali dovuta, li ssir taf li dawn ma kinux effettivament sodisfatti.

V – **Konklu?joni**

55. G?alhekk nipproponi li r-risposta g?ad-domanda mag?mula lill-Qorti tal-?ustizzja g?andha tkun kif ?ej:

F’sitwazzjoni b?al dik in kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, l-Artikolu 15(2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta’ Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta’ l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta’ stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, g?andu ji?i interpretat fis-sens li ma tipprekludix l-g?oti ta’ e?enzjoni mit-taxxa, min-na?a ta' l-Istat Membru, min?abba ra?unijiet ta’ ekwità fejn il-kundizzjonijiet g?al e?enzjoni ma jkunux sodisfatti i?da l-persuna taxxabbli ma kinitx f’po?izzjoni, anke permezz ta’ l-e?er?izzju tad-dili?enza kummer?jali dovuta, li ssir taf li dawn ma kinux effettivament sodisfatti.

1 – Lingwa ori?inali: L-Ingli?.

2 – ?U 1977 L 145, p. 1.

3 – Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE ta' l-10 ta' April 1995 li temenda d-Direttiva 77/388/KEE u tintrodu?i mi?uri ?odda sempli?i dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud – skop g?al ?ertu e?enzjonijiet u arran?amenti pratti?i biex jimplimentawhom (?U 1995 L 102, p. 18).

4 – Sentenzi tat-13 ta' Di?embru 1989, Genius Holding (C-342/87, ?abra p. 4227) u tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, ?abra p. I-6973).

5 – Sentenzi tat-18 ta' Jannar 1996, SEIM (C-446/93, ?abra p. I-73) u tat-13 ta' Novembru 1984, Van Gend & Loos vs Il-Kummissjoni (98/83 u 230/83, ?abra p. 3763), ara ukoll is-sentenza tal-11 ta' Lulju 2002, Hyper vs Il-Kummissjoni (T-205/99 ?abra p. II-3141).

6 – Id-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE li tissupplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u li temenda d-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward ta' l-abolizzjoni ta' fruntieri fiskali (?U 1991 L 376, p. 1); is-silta msemmija tipprovdi hekk: "Il-Kunsill u l-Kummissjoni jiddikjaraw li l-applikazzjoni ta' l-arran?amenti tran?izzjonali ma jistg?ux fi kwalunkwe ka? jirri?ultaw fl-e?enzjoni msemmija fl-Artikolu 28?(A) tkun mi??uda meta jirri?ulta sussegwentement li x-xerrej ipprovda informazzjoni inkorretta f'dan ir-rigward, filwaqt li l-persuna taxxabbli ?adet il-mi?uri ne?essarji sabiex tipprekludi l-applikazzjoni inkorretta tar-regoli dwar il-VAT fir-rigward ta' provvisti in konnessjoni ma' l-impri?a tieg?u".

7 – Sentenzi tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen (C-354/03, ?abra p. I-483); tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel (C-439/04, ?abra p. I-6161) u tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries *et* (C-384/04, ?abra p. I-4191)

8 – Ara, f'dan ir-rigward, b'mod partikolari, is-sentenza Federation of Technological Industries *et,* i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 7, punt 29, u s-sentenza ta' l-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (C-181/04, ?abra p. I-8167, punt 31)

9 – Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tat-18 ta' Di?embru 1997, Molenheide *et* C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, ?abra p. I-7281, punt 47) u s-sentenza Federation of Technological Industries *et*, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 7, punt 30.

10 – Ara, f'dan ir-rigward, b'mod partikolari, is-sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, ?abra p. I-9373, punti 22 u 28).

11 – Ara s-sentenza ta' l-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, ?abra p. I-5105, punt 25).

12 – Ara wkoll, f'dan ir-rigward, il-konklu?jonijiet ta' l-Avukat ?enerali Kokott fil-kaw?a Teleos *et* (sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, C-409/04, ?abra p. I-7797, punt 77, u n-nota ta' qieg? il-pa?na 27).

13 – Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza Optigen, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 7, punti 51 u 52.

14 – Sentenza ??itata iktar 'il fuq fin nota ta' qieg? il-pa?na 7, punt 51, b'referenza g?al Federation of Technological Industries *et*, i??itata iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 7. Il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, bil-kontra ta' dan, fis-sentenza Genius Holding (i??itata iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 4), punt 61, li fil-ka? li l-VAT iffatturata ma kinitx dovuta, min jo?ro? il-fattura jista' jin?amm responsabbli g?at-telf fid-d?ul fiskali jekk huwa ma jkunx a?ixxa in *bona fide.*

15 – Ara wkoll, f’dan ir-rigward, il-Konklu?jonijiet ta’ l-Avukat ?enerali Kakott fil-kaw?a Telios *et* (sentenza ??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 12), b’mod partikolari l-punt 80.