**Downloaded via the EU tax law app / web**

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

CRUZ VILLALÓN

ippre?entati fil-21 ta’ ?unju 2012 (1)

**Kaw?a C-587/10**

**Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)**

**vs**

**Finanzamt Plauen**

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

“Taxxa fuq il-valur mi?jud — Kunsinna intra-Komunitarja — Serje ta’ tran?azzjonijiet — Rifjut tal-e?enzjoni min?abba nuqqas ta’ numru ta’ re?istrazzjoni tal-VAT tax-xerrej”

I – **Introduzzjoni**

1. Il-Bundesfinanzhof g?amlet lill-Qorti tal-?ustizzja ?ertu numru ta’ domandi li jirrigwardaw l-interpretezzjoni tad-Direttiva 77/388/KEE (2) fil-kuntest ta’ pro?edura ta’ e?ami tal-legalità tad-de?i?joni li biha l-awtoritajiet fiskali ?ermani?i rrifjutaw lill-fornitur taxxabbli l-e?enzjoni stabbilita fl-Artikolu 28?(A)(a) tad-Direttiva favur kunsinni intra-Komunitarji.

2. Dik il-kaw?a g?andha b?ala fattur partikolari l-fatt li l-kunsinna inkwistjoni tifforma parti minn serje ta’ tran?azzjonijiet li jinvolvu ?ew? bejg? su??essivi u trasport intra-Komunitarju uniku. L-awtorità fiskali ?ermani?a rrifjutat il-benefi??ju tal-e?enzjoni min?abba li l-ewwel fornitur, impri?a ?ermani?a, ma kienx ipprovdielha n-numru ta’ re?istrazzjoni tal-VAT tal-impri?a Amerikana li kienet xtrat il-merkanzija ming?andu, i?da dak tat-tieni xerrej tieg?u, impri?a Finlandi?a.

3. Id-domandi tal-Bundesfinanzhof ser jippermettu lill-Qorti tal-?ustizzja li tirfina l-?urisprudenza abbondanti li hija di?à ddedikat lill-e?enzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji billi tippre?i?a l-portata tal-poteri li jgawdu minnhom l-Istati Membri fit-termini tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 28?(A) tas-Sitt Direttiva meta huma jiffissaw il-kundizzjonijiet inti?i sabiex “ji?guraw l-applikazzjoni korretta u ?ara” tal-e?enzjonijiet u sabiex “jilqg?u kontra eva?joni, skartar jew abbu?”.

II – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni: is-Sitt Direttiva VAT*

4. Skont l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva, “‘[p]ersuna taxxabbli’ tfisser kull persuna li b’mod indipendenti twettaq fi kwalunkwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2, ikun x’ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta’ dik l-attività”. Min-na?a tieg?u l-paragrafu 2 jipprovdi li “l-attivitajiet

ekonomi?i msemmija fil-paragrafu 1 g?andhom jinkludu l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummer?janti u [jew] persuni li jag?tu [servizzi], mag?duda [li jinkludu] attivitajiet fil-minjieri, fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet liberali jew simili. […]".

5. L-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva, fil-ver?joni ri?ultanti mill-Artikolu 28(h) tag?ha, jipprovdi serje ta' obbligi fuq il-persuni taxxabbli fis-sistema interna.

6. G?alhekk l-ewwel u t-tielet in?i? tal-Artikolu 22(1)(c) jipprovdu li: "Stati Membri iridu jie?du l-mi?uri me?tie?a biex jidentifikaw, b'numru individwal[i]: — kull persuna taxxabbli, bl-e??ezzjoni ta' dawk indikati fl-Artikolu 28a(4), li, fit-territorju ta' dak il-pajji?, tforni prodotti jew servizzi li jag?tiha d-dritt ta' riduzzjoni, […] — kull persuna taxxabbli li, ?ewwa t-territorju tal-pajji?, tag?mel akkwisti intra-Komunitarji ta' o??etti g?all-iskopijiet tal-?idma tag?ha li g?andha x'taqsam ma' l-attivitajiet ekonomi?i msemmija fl-Artikolu 4(2) imwettqa barra l-pajji?".

7. L-Artikolu 22(3)(a) jipprovdi li: "Kull persuna taxxabbli trid to?ro? fattura, jew xi dokument ie?or li jservi ta' fattura, g?al merkanzija u servizzi li tkun forniet jew ipprovdiet lil persuna taxxabbli o?ra jew lil persuna legali mhux taxxabbli. Kull persuna taxxabbli trid ukoll to?ro? fattura, […] g?all-merkanzija fornita bil-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 28?(A)". Skont l-Artikolu 22(3)(b), il-fattura g?andha ssemmi n-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT.

8. Skont l-Artikolu 22(8), "[l]-Istati Membri jistg?u jimponu obbligi o?rajn li jidhrulhom me?tie?a biex ji?guraw il-?bir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, su??ett g?all-?tie?a ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domesti?i u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jag?tux lok g?al formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri".

9. Is-Sitt Direttiva tinkludi Titolu XVIa, imsejja? "Arran?amenti Transizzjonali G?at-Tassazzjoni Tan-Negozju Bejn Stati Membri", li kien ?ie introdott bid-Direttiva 91/680 u li fih l-Artikoli 28a sa 28n.

10. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 28a(1)(a) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li huma wkoll su??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud: "akkwisizzjonijiet intra-Komunitarji ta' merkanzija g?all-konsiderazzjoni, minn persuna taxxabbli, fit-territorju ta' pajji?, li tkun qed ta?ixxi b'dan il-mod jew minn persuna legali mhux taxxabbli […]".

11. Skont l-Artikolu 28B(3) "'Akkwisizzjoni intra-Komunitarja ta' merkanzija' tfisser l-akkwisizzjoni tad-dritt b?ala sid ta' propjetà mhux fissa u tan?ibbli mibg?uta jew ittrasportata sa g?and il-persuna li qed takkwista l-merkanzija jew g?an-nom tal-bejjieg? jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija g?al Stat Membru li mhux l-istess li minnu ntbag?tet jew kienet ittrasportata l-merkanzija".

12. L-Artikolu 28?(A)(1) jipprovdi li: "Il-post ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija g?andu jitqies b?ala l-post li fih tinsab il-merkanzija meta tasal il-kunsinna jew it-trasport fid-destinazzjoni tal-persuna li qed takkwista". Il-paragrafu 2 jippre?i?a madankollu li: "Ming?ajr pre?udizzju g?all-paragrafu 1, il-post ta' l-akkwisizzjoni intra-Komunitarja tal-merkanzija imsemmi fl-Artikolu 28a(1)(a) madankollu, jittie?ed li qieg?ed fit-territorju ta' l-Istat Membru li ?are? in-numru ta' l-identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud li l-persuna li qed takkwista l-merkanzija tkun g?amelt l-akkwisizzjoni, sakemm il-persuna li takkwista l-merkanzija tista' turi li dik l-akkwisizzjoni kienet su??etta g?at-taxxa skond il-paragrafu 1. […]".

13. L-Artikolu 28?(A) jipprovdi e?enzjoni mit-taxxa g?all-provvisti intra-Komunitarji ta' o??etti bil-mod kif ?ej: "Ming?ajr pre?udizzju g?al dispo?izzjonijiet o?rajn tal-Komunità u su??ett g?al kondizzjonijiet li se jistabbilixxu bl-iskop li ji?guraw l-applikazzjoni korretta u ?ara ta' l-e?enzjonijiet

hawn ta?t u biex jilqg?u kontra eva?joni, skartar jew abbu?. Stati Membri je?entaw: a) fornitura ta' merkanzija, kif iddefinit fl-Artikoli 5 u 28a (5)(a) mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-bejjieg? jew il-persuna li qed takkwista l-merka[nzija] 'il barra mit-territ[o]rju msemmi fl-Artikolu 3 imma xorta fil-Komunità, mag?mula g?al persuna taxxabbli o?ra jew persuna legali mhux taxxabbli li tkun qed ta?ixxi hekk fi Stat Membru ie?or li mhux dak minn fejn tinbag?at jew tkun ittrasportata il-merkanzija […]".

B – *Il-kuntest ?uridiku nazzjonali*

14. Skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 6a(1) tal-Li?i dwar it-Taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? (Umsatzsteuergesetz; iktar 'il quddiem, "UStG") (3), kunsinna hija kunsinna intra-Komunitarja (e?entata skont l-Artikolu 4(1)(b) tal-UstG), meta l-kundizzjonijiet li ?ejjin ikunu sodisfatti: "1. L-imprenditur jew ix-xerrej ikun ittrasporta jew bag?at l-o??ett tal-kunsinna g?al parti o?ra tat-territorju tal-Komunità. 2. Ix-xerrej ikun: a) kuntrattur li jkun akkwista l-o??ett tal-kunsinna g?all-impri?a tieg?u; b) persuna ?uridika li ma tkunx imprenditur u ma tkunx xtrat l-o??ett tal-kunsinna g?all-impri?a tag?ha; jew c) kull xerrej ie?or fil-ka? tal-kunsinna ta' vettura ?dida; u 3. L-akkwist tal-o??ett tal-kunsinna mill-akkwirent stabbilit fi Stat Membru ie?or huwa su??ett g?ad-dispo?izzjonijiet dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud". Skont il-paragrafu 3 tal-Artikolu 6a UStG, huwa l-imprenditur li g?andu jipprova li dawn il-kundizzjonijiet huma sodisfatti.

15. L-Artikolu 17c(1) tar-Regolament ta' implementazzjoni tat-Taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? (Umsatzsteuer-Durchfürungsverordnung; iktar 'il quddiem, "UStDV") (4) jipprovdi li f'ka? ta' kunsinna intra-Komunitarja, l-imprenditur li g?alih japplika dan ir-regolament g?andu juri permezz ta' dokumenti ta' kontabbiltà li l-kundizzjonijiet tal-e?enzjoni mit-taxxa huma ssodisfatti "inklu? billi jindika n-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT tax-xerrej".

III – **Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari**

16. Ir-rikorrenti fil-kaw?a fil-mertu u r-rikorrenti fir-"Revi?joni", Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, (iktar 'il quddiem, "VSTR"), hija l-kumpannija parent ta' kumpannija rregolata mid-dritt ?ermani? stabbilita fil-?ermanja.

17. F'Novembru 1998, din kienet bieg?et ?ew? magni tad-d?in tal-?ebel lill-impri?a Amerikana ATLANTIC International Trading Co. (iktar 'il quddiem, "ATLANTIC"). ATLANTIC kellha sussidjarja fil-Portugall, i?da ma kinitx irre?istrata fl-ebda Stat Membru tal-Unjoni g?all-finijiet tal-VAT.

18. L-impri?a venditri?i kienet talbet lil ATLANTIC sabiex tipprovdilha n-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT tag?ha. Din irrispondietha li hija kienet re?g?et bieg?et il-magni lil impri?a stabbilita fil-Finlandja, u g?alhekk hija kienet ipprovdietha bin-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT, li l-impri?a ?ermani?a vverifikat.

19. G?andu ji?i ppre?i?at fir-rigward tat-trasport tal-magni li, fl-14 ta' Di?embru 1998, impri?a ta' trasport imqabbda minn ATLANTIC kienet ?abrithom mis-sede tal-impri?a ?ermani?a sabiex i??orrhom bit-triq sa Lübeck (fil-?ermanja) qabel ma ttrasportathom bil-ba?ar sal-Finlandja.

20. L-impri?a venditri?i ?ermani?a kienet irrilaxxjat lil ATLANTIC fattura ming?ajr VAT g?all-kunsinna tal-magni u kienet indikat in-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT tal-impri?a Finlandi?a.

21. Fid-dikjarazzjoni tal-VAT tag?ha g?as-sena 1998, VSTR, kumpannija parent tal-impri?a venditri?i, kienet qieset li l-kunsinna tal-magni kienet e?entata mit-taxxa. G?all-kuntrarju, l-amministrazzjoni tat-taxxa ?ermani?a (il-Finanzamt de Plauen) idde?idiet li l-e?enzjoni ma setg?etx tapplika f'dan il-ka? g?aliex b?ala xerrej, ATLANTIC ma kienet u?at l-ebda numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT tal-Istat Membru tad-destinazzjoni u lanqas ta' xi Stat Membru ie?or.

22. Wara li r-rikors tag?ha kontra dik id-de?i?joni tal-awtorità fiskali kien ?ie mi??ud fl-ewwel istanza, VSTR irrikorriet g?al Revi?joni kontra d-de?i?joni tal-Finanzgericht quddiem il-Bundesfinanzhof g?ar-ra?uni li l-motiv li l-amministrazzjoni ?ermani?a kienet invokat sabiex tirrifjutalha l-e?enzjoni kien inkompatibbli mas-Sitt Direttiva. L-awtorità fiskali tqis, g?all-kuntrarju, li l-Istati Membri setg?u jissu??ettaw l-applikazzjoni tal-e?enzjoni inkwistjoni g?all-kundizzjoni li x-xerrej ikollu numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT fi Stat Membru, kif je?i?i l-Artikolu 17c(1) tal-UstDV.

23. Peress li qieset li hemm dubji dwar l-interpretezzjoni tal-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tal-e?enzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji introdotti bl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 28?(A)(a) tas-Sitt Direttiva, il-Bundesfinanzhof g?amlet lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

"1. Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill [77/388/KEE], tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima tippermetti li ma titti?idx inkunsiderazzjoni kunsinna intra-Komunitarja li hija biss e?enti fil-ka? fejn il-persuna taxxabbli tipprodu?i l-prova ta' kontabbiltà tan-numru ta' identifikazzjoni g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud tax-xerrej?

2) Sabiex ting?ata risposta g?al din id-domanda huwa importanti li ji?i ddeterminat:

– jekk ix-xerrej huwiex imprenditur stabbilit f'pajji? terz, li, minkejja li jkun bag?at il-prodott ikkunsinnat minn Stat Membru g?al ie?or fil-kuntest ta' serje ta' tran?azzjonijiet, ma huwa rre?istrat fl-ebda Stat Membru fir-rigward tat-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, u

– jekk il-persuna taxxabbli pprovatx li x-xerrej iddikjara x-xiri intra-Komunitarju fuq il-livell fiskali?"

## IV – **Il-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja**

24. Id-domanda preliminari ?iet irre?istrata fir-re?istru tal-Qorti tal-?ustizzja fil-15 ta' Di?embru 2010.

25. L-Italja, il-?ermanja, VSTR u l-Kummissjoni ppre?entaw osservazzjonijiet bil-miktub.

26. Fis-seduta, li saret fis-7 ta' Marzu 2012, dehru u nstemg?u r-rappre?entanti ta' VSTR, il-Gvern ?ermani? u l-Kummissjoni.

## V – **Anali?i tad-domandi preliminari**

### A – *Kwistjoni preliminari: identifikazzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja f'serje ta' tran?azzjonijiet*

27. Id-domandi tal-Bundesfinanzhof jirrigwardaw l-applikazzjoni tal-e?enzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji introdotta bl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 28?(A)(a), tas-Sitt Direttiva.

28. Skont din id-dispo?izzjoni, kunsinna hija kunsinna intra-Komunitarja ta' o??etti e?entati mill-VAT meta hija tissodisfa tliet kundizzjonijiet: id-dritt li wie?ed jiddisponi mill-o??ett g?andu ji?i ttrasferit lill-proprjetarju; l-o??ett g?andu jkun fi?ikament in?arr minn Stat Membru g?al ie?or u x-xerrej g?andu jkollu l-kwalità ta' persuna taxxabbli (kwalità li jista' jkollha wkoll persuna ?uridika

mhux taxxabbli) “li tkun qed ta?ixxi hekk fi Stat Membru ie?or li ma huwiex dak minn fejn tinbag?at jew tkun ittrasportata il-merkanzija”.

29. Xejn ma jikkontesta li l-ewwel wa?da fost dawn it-tliet kundizzjonijiet (ji?ifieri t-trasferiment tad-dritt li jiddisponi mill-o??etti ming?and VSTR g?al ATLANTIC) hija ssodisfatta f’dan il-ka?. Id-domandi tal-Bundesfinanzhof jirrigwardaw it-tielet kundizzjoni (ji?ifieri l-kwalità ta’ persuna taxxabbli tax-xerrej).

30. Madankollu, qabelxejn, g?andha ssir pre?i?azzjoni li tirrigwarda t-tieni kundizzjoni (it-trasport intra-Komunitarju) g?aliex it-tran?azzjoni inkwistjoni g?andha b?ala fattur spe?jali dak li l-kunsinna li dwarha hemm kontestazzjoni jekk hijiex su??etta g?all-VAT tifforma parti minn serje ta’ tran?azzjonijiet komposta minn ?ew? tran?azzjonijiet ta’ bejg? su??essivi (l-ewwel wa?da minn kumpannija ?ermani?a lil kumpannija tal-Amerika ta’ Fuq u t-tieni wa?da minn din tal-a??ar lil kumpannija Finlandi?a) u trasport uniku intra-Komunitarju tal-o??etti mill-?ermanja g?all-Finlandja.

31. Fis-sentenza li tat fis-6 ta’ April 2006 fil-kaw?a EMAG Handel Eder, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li: “meta ?ew? kunsinni su??essivi ta’ l-istess merkanzija, li jitwettqu ta?t titolu oneru? bejn persuni taxxabbli, li ja?ixxu b?ala tali, jag?tu lok g?al spedizzjoni intrakomunitarja unika jew g?al trasport intrakomunitarju uniku, din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport ma jistg?u jkunu imputabbli biss g?al wa?da mi?-?ew? kunsinni, li tkun l-unika wa?da e?enti b’applikazzjoni ta’ l-Artikolu 28c A(a) l-ewwel in?i? tas-Sitt Direttiva” (5).

32. G?andu g?alhekk ji?i ddeterminat l-ewwel nett g?al liema fost i?-?ew? kunsinni su??essivi tal-o??etti jista’ ji?i attribwit it-trasport, ji?ifieri, fil-qosor, liema fosthom tista’ possibbilment ti?i kklassifikata b?ala kunsinna intra-Komunitarja e?entata mill-VAT jekk il-kundizzjonijiet l-o?ra jkunu ?ew sodisfatti.

33. Is-Sitt Direttiva ma tistabbilixxi l-ebda regola fuq dan is-su??ett, i?da fis-sentenza tag?ha Euro Tyre Holding tas-16 ta’ Di?embru 2011, il-Qorti tal-?ustizzja kienet ippre?i?at fir-rigward ta’ diversi tran?azzjonijiet f’serje li t-tran?azzjoni li g?aliha g?andu ji?i attribwit it-trasport intra-Komunitarju g?andha ti?i determinata “fid-dawl ta’ evalwazzjoni globali ta?-?irkustanzi kollha tal-kaw?a (6)”, evalwazzjoni li taqa’ fil-kompetenza tal-qorti fil-kaw?a prin?ipali.

34. Ma jidhirx li l-Bundesfinanzhof g?andu dubji li f’dan il-ka? li t-trasport g?andu ji?i attribwit lill-ewwel kunsinna, ji?ifieri lit-tran?azzjoni konklu?a bejn l-impri?a ?ermani?a VSTR, il-venditri?i, u l-kumpannija Amerikana ATLANTIC, l-akkwirenti (7), evalwazzjoni li s-sentenza ??itata iktar ’il fuq ma tinvalidax, fil-fehma tieg?i.

35. Dan il-ka? huwa simili g?al dak li kien inkwistjoni fil-kaw?a Euro Tyre Holding g?aliex l-ewwel xerrej tal-o??etti kien akkwista l-poter li jiddisponi minnhom fl-Istat tal-ewwel kunsinna (ji?ifieri l-?ermanja) (8) u kien g?arraf lill-venditur li huwa kellu l-intenzjoni li jittrasportahom fi Stat Membru ie?or fejn kellha sse?? it-tieni kunsinna (9). L-unika differenza hija li, f’din il-kaw?a, ATLANTIC ma pprovdietx in-numru ta’ re?istrazzjoni tal-VAT tag?ha, fattur li, skont is-sentenza Euro Tyre Holding, g?andu jittie?ed inkunsiderazzjoni f’?irkustanzi simili (10). Irrispettivament mill-kunsiderazzjonijiet li sejjer nesponi iktar ’l isfel (fil-kuntest tal-e?ami tal-ewwel domanda preliminari) rigward l-importanza ta’ dan il-fattur meta ni?u biex nikklassifikaw il-kunsinna b?ala kunsinna intra-Komunitarja e?entata mit-taxxa, nikkunsidra li ma huwiex indispensabbli li ji?i pprovdut in-numru ta’ re?istrazzjoni tax-xerrej, f’din l-ewwel fa?i ta’ ra?unament, sabiex it-trasport ji?i attribwit lil kunsinna partikulari.

36. Fis-sentenza Euro Tyre Holding, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-indikazzjoni tan-numru ta’ re?istrazzjoni tax-xerrej fl-Istat tat-tieni kunsinna kien indizju o??ettiv tal-intenzjoni li kellu l-ewwel xerrej, fil-mument tal-ewwel xiri, li jbieg? l-o??etti f’dan it-tieni Stat Membru (11). F’din il-kaw?a,

g?all-kuntrarju, tali indizju jista' ma jkunx indispensabbli g?aliex il-Bundesfinanzhof ikkunsidrat, fuq il-ba?i ta' fatturi o??ettivi o?ra (12), li kien ?ie ppruvat li t-tieni trasferiment ta' dritt li jiddisponi mill-o??etti kien di?à se?? fl-Istat ta' destinazzjoni wara t-trasport intra-Komunitarju, li g?alhekk kellu ji?i attribwit lill-ewwel kunsinna.

B – *L-ewwel domanda preliminari*

37. Fl-ewwel domanda tag?ha, il-Bundesfinanzhof tistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja jekk l-Istati Membri jistg?ux jissu??ettaw l-e?enzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji g?all-kundizzjoni li l-fornitur iressaq il-prova ta' kontabbiltà tan-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT tax-xerrej.

38. Kif di?à indikajt, l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 28?(A)(a) tas-Sitt Direttiva tissu??etta l-applikazzjoni ta' din l-e?enzjoni g?al tliet kundizzjonijiet, li, skont ?urisprudenza stabbilita (13), huma e?awrjenti. Dik id-dispo?izzjoni ma te?i?ix g?alhekk, tal-inqas mhux espressament, li n-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT tax-xerrej ikun ipprovdut.

39. Fis-sentenza Collée li hija tat fis-27 ta' Settembru 2007, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li: "[m]i?ura nazzjonali li tissu??etta, fl-essenzjal, id-dritt g?al e?enzjoni ta' provvista intrakomunitarja g?all-?arsien ta' obbligi formali, ming?ajr ma tie?u in kunsiderazzjoni r-rekwi?iti essenzjali u b'mod partikolari, ming?ajr ma tistaqsi jekk dawn ?ewx sodisfatti, tmur lil hinn minn dak me?tie? g?al ?bir tajjeb tat-taxxa". G?alhekk, l-e?enzjoni mill-VAT g?andha ting?ata kull meta l-kundizzjonijiet materjali jkunu ssodisfatti, anki meta l-persuni taxxabbli jkunu naqsu minn ?erti formalitajiet. Kien ikun mod ie?or "jekk il-ksur ta' dawn ir-rekwi?iti formali kellu b?ala effett li ma tkunx tista' tin?ieb il-prova ?erta li r-rekwi?iti sostanzjali ?ew issodisfatti" (14).

40. Issa, il-Gvern ?ermani? jallega li l-e?i?enza li l-bejjieg? jipprovdi n-numru ta' re?istrazzjoni tax-xerrej fl-Istat Membru ta' destinazzjoni ma hijiex kundizzjoni materjali ?dida differenti minn dik stabbilita fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 28?(A)(a), i?da hija strument ta' prova indispensabbli sabiex jintwera li t-tielet kundizzjoni dwar il-kundizzjoni ta' persuna taxxabbli tax-xerrej tkun sodisfatta.

41. Skont dan, il-fra?i introduttiva ta' dan l-Artikolu 28?(A)(a) tas-Sitt Direttiva g?andha tippermetti lill-Istati Membri li jimponu tali kundizzjoni g?all-fini ta' prova g?aliex hija tipprovdi li l-Istati Membri g?andhom jag?tu dik l-e?enzjoni "su??ett g?al kondizzjonijiet li se jistabbilixxu bl-iskop li ji?guraw l-applikazzjoni korretta u ?ara [tag?ha] […] u biex jilqg?u kontra eva?joni, skartar jew abbu?". L-intervent tag?hom jista' wkoll ikun ibba?at fuq l-Artikolu 22(8) li jawtorizzahom "jimponu obbligi o?rajn li jidhrulhom me?tie?a g?all-?bir tajjeb ta' taxxa u biex ma ssirx eva?joni". Skont il-Gvern ?ermani?, il-kundizzjoni li te?i?i li x-xerrej ikun persuna taxxabbli "li tkun qed ta?ixxi hekk" hija sodisfatta biss jekk ji?i provdut numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT mog?ti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-o??etti.

42. Kif sejjer nuri iktar tard, is-Sitt Direttiva tattribwixxi importanza fundamentali lin-numru ta' re?istrazzjoni fil-kuntest tal-kunsinni intra-Komunitarji g?aliex dan jiffa?ilita kunsiderevolment il-kontroll fuqhom mill-awtorità fiskali.

43. Dan ma jfissirx li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 28?(A)(a) tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li kunsinna hija kunsinna intra-Komunitarja e?entata mit-taxxa biss jekk in-numru ta’ re?istrazzjoni tal-VAT tax-xerrej ikun ?ie pprovdut. Minn na?a, il-kundizzjoni ta’ persuna taxxabbli ma tiddependix mill-g?oti ta’ tali numru, g?aliex xejn ma jtellef milli din ting?ata b’mod ie?or (1). Min-na?a l-o?ra, li ma jing?atax in-numru ta’ re?istrazzjoni fiskali kif te?i?i li jsir is-Sitt Direttiva ma jistax iwassal g?al kambjament fl-iskema ta’ impo?izzjoni tal-VAT (2). Fl-a??ar nett, l-interpretazzjoni tad-direttiva f’dan is-sens ser twassal g?al ksur tal-prin?ipju ta’ newtralità tal-VAT li huwa pprojbit mill-?urisprudenza (3).

1. Il-kwalità ta’ persuna taxxabbli ma tiddependix mill-g?oti ta’ numru ta’ re?istrazzjoni fiskali. Dik il-kwalità tista’, jekk ikun il-ka?, tintwera permezz ta’ fatturi o??ettivi o?ra

44. In-numru ta’ re?istrazzjoni tal-VAT ?ie kkreat fl-istess ?mien tas-sistema tal-VAT intra-Komunitarja, li g?andha b?ala skop prin?ipali, kif jaf kul?add, li t-taxxa tit?allas fl-Istat Membru tal-konsum finali tal-o??ett. Sabiex ti?i ?gurata applikazzjoni korretta ta’ din is-sistema, kien ne?essarju li ji?u identifikati ?erti persuni taxxabbli g?all-VAT permezz ta’ numru individwali li jindika l-Istat Membru li jkun tahulhom kif ukoll it-tip ta’ tran?azzjonijiet imwettqa minn dawk il-persuni taxxabbli [Artikolu 22(1)(c), (d) u (e) tas-Sitt Direttiva]. Kif tosserva l-Kummissjoni, in-numru ta’ re?istrazzjoni jipprovdi g?alhekk indikazzjoni fil-qosor tal-istatus fiskali tal-persuna taxxabbli g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-VAT li jippermetti li ji?i ffa?ilitat il-kontroll fiskali tat-tran?azzjonijiet intra-Komunitarji.

45. Huwa g?al dan l-g?an li l-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva jimponi fuq il-persuna taxxabbli l-obbligu li jissemma fuq il-fattura n-numru ta’ re?istrazzjoni li permezz tieg?u huwa jkun wettaq il-kunsinna ta’ o??etti jew il-prestazzjoni ta’ servizzi kif ukoll dak li l-klijent tieg?u jkun u?a g?al dik it-tran?azzjoni [Artikolu 22(3)(b)] u li jimponi wkoll fuqu li jippre?enta darba kull tliet xhur dikjarazzjonijiet rikapitulattivi “tal-persuni li akkwistaw merkanzija g?al skopijiet ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud ming?andha, skond il-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 28?(A) punti (a) u (d), kif ukoll tad-destinarji identifikati g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud tat-tran?azzjonijiet imsemmija fil-?ames sentenza” [Artikolu 22(6)(b)].

46. Ir-regola stabbilita fl-Artikolu 28b(2) tas-Sitt Direttiva tirrispondi g?all-istess g?an ta’ kontroll fiskali. Skont din ir-regola, meta x-xerrej ma jippruvax li l-akkwist intra-Komunitarju ta’ o??etti msemmija fl-Artikolu 28 a(1)(a) kien su??ett g?all-VAT “fil-post fejn tkun il-merkanzija fejn jintemm it-trasport jew li jintbag?tu g?and il-persuna li akkwistathom” (Artikolu 28b(1)), il-post tal-akkwist jitqies li qieg?ed “fit-territorju ta’ l-Istat Membru li ?are? in-numru ta’ l-identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud li l-persuna li qed takkwista l-merkanzija tkun g?amelt l-akkwisizzjoni” (15).

47. Issa, kemm l-obbligi imposti bl-Artikolu 22 kif ukoll ir-regola stabbilita fl-Artikolu 28b(2) tas-Sitt Direttiva huma strumenti ta’ kontroll fiskali ta’ natura preventiva inti?i sabiex i?ommu lix-xerrej milli ja?rab mill-?las tal-VAT. Xejn f’dawn id-dispo?izzjonijiet ma jippermetti li ji?i dedott li l-kundizzjoni ta’ persuna taxxabbli ti?i akkwistata biss bil-ksib tan-numru ta’ re?istrazzjoni u lanqas li l-g?oti ta’ dan in-numru g?andu jkun l-uniku mezz li bih jintwera li x-xerrej wettaq it-tran?azzjoni fil-kwalità tieg?u ta’ persuna taxxabbli. G?aldaqstant, il-bejjieg? li ma jissodisfax dan l-obbligu ma jistax ji?i m?a??ad mill-e?enzjoni li g?aliha huwa intitolat.

48. G?andu jitfakkar mill-bidu li l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva ma jissu??ettax il-pussess tal-kwalità ta' persuna taxxabbli g?al xi formalità u lanqas g?all-produzzjoni ta' xi dokument partikolari, imma je?i?i biss li l-persuna kkon?ernata twettaq "fi kwalunkwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2, ikun x'ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta' dik l-attività". Il-kliem ta' din id-dispo?izzjoni jindika g?alhekk li l-kwalità ta' persuna taxxabbli g?andha tkun ikkunsidrata b?ala kundizzjoni primarja ta' fatt biss li ma tiddependix mill-g?oti jew l-u?u tan-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT.

49. Din id-dikjarazzjoni hija perfettament kompatibbli mal-funzjoni importanti li, kif rajna, is-Sitt Direttiva tattribwixxi lin-numru ta' re?istrazzjoni fil-kuntest tal-kunsinni intra-Komunitarji. ?ertament, l-obbligi stabbiliti bl-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva g?andhom l-effett li l-indikazzjoni tan-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT huwa l-mezz normali, u anki l-iktar wie?ed korrett, sabiex ti?i stabbilita l-kwalità ta' persuna taxxabbli, i?da dan ma jfissirx li l-bejjieg? ma jistax ju?a "?irkustanzi o??ettivi" o?ra (16) sabiex juri li x-xerrej a?ixxa f'dik il-kwalità (17). Dan il-ka? huwa e?empju tajjeb tas-sitwazzjonijiet, ?ertament e??ezzjonali, li fihom il-bejjieg? juri, ming?ajr ma jipprovdi n-numru ta' re?istrazzjoni tax-xerrej, li dan tal-a??ar kien a?ixxa fil-kuntest ta' attività ekonomika, li d-dritt li jiddisponi mill-o??etti kien ?ie ttrasferit minnu u li t-trasport kien wie?ed intra-Komunitarju, billi jipprovdi wkoll data suffi?jenti sabiex jippermetti lill-awtoritajiet fiskali li jikkontrollaw it-tran?azzjoni fi?-?ew? Stati Membri kkon?ernati.

50. Xejn ma jippermetti g?alhekk li ji?i ddikjarat b'mod assolut li n-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu formali tal-indikazzjoni tan-numru ta' re?istrazzjoni tax-xerrej fuq il-fattura fid-dikjarazzjonijiet rikapitulattivi ser jipprevjeni "li tin?ieb il-prova ?erta li r-rekwi?iti sostanzjali ?ew issodisfatti" u jing?ata l-benefi??ju tal-e?enzjoni (18). Jekk in-nuqqas ta' osservanza ta' dan obbligu jista', jekk ikun il-ka?, iwassal g?all-impo?izzjoni ta' sanzjonijiet, dan ma huwiex sejjer jag?ti lok g?al modifika tal-iskema ta' applikazzjoni tal-VAT.

2. In-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu li ji?i indikat in-numru ta' re?istrazzjoni fiskali kif je?i?i l-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva ma jistax jag?ti lok g?al modifika tal-iskema ta' applikazzjoni tal-VAT

51. Il-?urisprudenza dwar id-dritt g?al tnaqqis mill-VAT kienet di?à ikkonfermat il-prin?ipju li n-nuqqas ta' osservanza tal-obbligi formali stabbiliti fl-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva ma jawtorizzax lill-awtorità fiskali li ti??ad il-benefi??ju ta' dan id-dritt meta l-kundizzjonijiet sostanzjali sabiex jitwieled dak il-benefi??ju jkunu sodisfatti.

52. Fil-kaw?a Dankowski (19), li kienet tirrigwarda pre?i?ament ir-rikonoxximent tad-dritt g?al tnaqqis, il-problema kienet fil-fatt li, g?alkemm il-fatturi kienu jsemmu n-numru ta' re?istrazzjoni tal-fornitur ta' servizzi, dan in-numru kien ing?atalu mill-awtoritajiet fiskali Pollakki ming?ajr ma huwa kien ippre?enta talba g?ar-re?istrazzjoni g?all-g?anijiet tal-VAT. Il-fornitur ma kienx g?alhekk issodisfa l-obbligu li jiddikjara d-data li fiha kien beda je?er?ita l-attività b?ala persuna taxxabbli [Artikolu 22(1) tas-Sitt Direttiva]. Fis-sentenza tag?ha, il-Qorti tal-?ustizzja kienet iddikjarat li: "Minkejja l-importanza ta' re?istrazzjoni b?al din g?all-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT, nuqqas g?al dan l-obbligu minn persuna taxxabbli ma tpo??ix fid-dubju id-dritt g?al tnaqqis mog?ti mill-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva lil persuna taxxabbli o?ra. Fil-fatt, l-Artikolu 22(2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi biss g?all-obbligu g?all-persuni taxxabbli li jiddikjaraw meta jibdew, ibiddlu u jwaqqfu l-attivitajiet tag?hom, i?da bl-ebda mod ma jawtorizza lill-Istati Membri, fil-ka? fejn id-dikjarazzjoni ma ti?ix ippre?entata, milli jmexxu l-u?u tad-dritt g?al tnaqqis sad-data li fiha t-tran?azzjonijiet taxxabbli ji?u effettivament imwettqa jew i?a??du lill-persuni taxxabbli mill-u?u ta' dan id-dritt" (20).

53. Fil-fehma tieg?i, din is-sentenza tirrifletti b'mod ?ar l-idea li l-obbligi formali tal-Artikolu 22 u r-rekwi?iti sostanzjali tar-rikonoxximent tad-dritt g?al tnaqqis (jew, b?al f'dan il-ka?, tal-g?oti ta' e?enzjoni) joperaw fuq livelli differenti, b'mod li n-nuqqas ta' osservanza tal-ewwel ma jistax

iwassal g?al tibdil fl-iskema materjali ta' applikazzjoni tal-VAT.

54. Min-na?a l-o?ra, huwa ?ar li, jekk huwa minnu li huwa l-fornitur li g?andu jikkomunika n-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT tax-xerrej, huwa jista' jissodisfa dak l-obbligu biss jekk dan tal-a??ar jibg?atlu din l-informazzjoni. Issa, meta l-fornitur ja?ixxi b'*bona fide* u jie?u l-mi?uri kollha ra?onevoli li jista' sabiex ji?gura li t-tran?azzjoni li huwa jwettaq ma tipparte?ipax f'montatura fiskali frawdolenti, ma huwiex lo?iku li ji?i ppre?udikat min?abba nuqqas ta' osservanza li tirri?ulta min-nuqqas ta' kooperazzjoni tax-xerrej u, fl-a??ar nett, min-nuqqas ta' dak li g?andu l-obbligu li jkollu numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-o??etti. Din l-idea li n-nuqqas ta' osservanza ta' obbligu formali minn persuna taxxabbli ma tistax twassal g?al dannu fiskali ta' ?addie?or isservi wkoll ta' ba?i g?as-sentenzi Dankowski u Euro Tyre Holding, i??itati iktar 'il fuq (21).

3. Ma jistax ikun hemm deroga g?all-prin?ipju ta' newtralità ?lief fil-ka? ta' frodi

55. Fl-a??ar nett, ir-rifjut tal-e?enzjoni lill-fornitur li ma jindikax in-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT tax-xerrej anki jekk il-fatturi o??ettivi li jindikaw li huwa wettaq kunsinna intra-Komunitarja fis-sens tas-Sitt Direttiva j?ib mieg?u l-periklu ta' ?las doppju ta' taxxa u, f'kull ka?, jippre?upponi ridistribuzzjoni tal-kompetenza fiskali, sitwazzjoni li, kemm f'ka? kif ukoll f'ie?or, hija inkompatibbli mal-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT.

56. Kif huwa mag?ruf sewwa, dan il-prin?ipju jiggarantixxi n-newtralità perfetta tat-taxxa "fir-rigward tal-pi? fiskali tal-attivitajiet ekonomi?i kollha, indipendentement mill-g?an jew mir-ri?ultat tag?hom, sakemm huma stess ikunu su??etti g?all-VAT" (22). Fil-kuntest ta' dawn l-attivitajiet, l-imprenditur g?andu g?alhekk jibqa' kompletament e?entat mill-VAT im?allsa jew ri?evuta skont is-sistema ta' tnaqqis mill-VAT tal-input. G?at-tran?azzjonijiet intra-Komunitarji, din in-newtralità g?andha ti?i ?gurata mill-applikazzjoni tal-prin?ipju ta' territorjalità, skont liema jkun l-Istat Membru li fih l-o??ett ?ie finalment ikkunsmat u li jir?ievi l-VAT. Kif fakkret il-Qorti tal-?ustizzja, dan il-mekkani?mu jippermetti divi?joni stretta tad-d?ul mill-VAT fit-tran?azzjonijiet intra-Komunitarji u "jassigura delimitazzjoni ?ara tas-sovranità fiskali tal-Istati Membri kkon?ernati" (23).

57. Issa, kieku l-awtorità fiskali ?ermani?a kellha tirrifjuta l-e?enzjoni lill-fornitur g?ar-ra?uni esposta iktar 'il fuq u tir?ievi t-taxxa minkejja li x-xerrej jiddikjara t-tran?azzjoni fl-Istat Membru ta' destinazzjoni (ji?ifieri l-Finlandja), dan kieku jwassal g?al sitwazzjoni ta' impo?izzjoni doppja tat-taxxa li hija inkompatibbli b'mod ?ar mal-prin?ipju ta' newtralità. Fil-fatt, skont l-Artikolu 21 tar-Regolament (KE) Nru 1777/2005 (24), "L-Istat Membru li fih jintemm id-dispa?? jew it-trasport tal-merkanzija li fih isir akkwist intra-Komunitarju tal-merkanzija [...] je?er?ita s-setg?a ta' tassazzjoni tieg?u, ikun xi jkun it-trattament tal-VAT li ?ie applikat g?at-transazzjoni fl-Istat Membru fejn beda d-dispa?? jew it-trasport tal-merkanzija". Kif di?à indikajt fil-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?a R (25), rimbors eventwali tal-VAT im?allsa fil-?ermanja ma huwiex sejjer iservi, f'dan il-ka?, sabiex jipprevjeni ?las doppju tat-taxxa, i?da unikament sabiex jirrimedja g?all-effetti tag?ha ladarba tkun se??et, u g?alhekk ma huwiex bi??ejjed sabiex jiggarantixxi l-prin?ipju ta' newtralità tat-taxxa.

58. Min-na?a l-o?ra, ir-rifjut li ting?ata l-e?enzjoni mill-pajji? tal-ori?ini tal-o??etti (il-?ermanja) ifisser f'kull ka? li dan ser jir?ievi l-VAT meta ma huwiex kompetenti fiskalment, peress li r-*ratio* tas-sistema tat-tran?azzjonijiet intra-Komunitarji trid li jkun il-pajji? fejn ji?i kkunsmat l-o??ett (il-Finlandja) li g?andu ji?bor it-taxxa kollha. G?alhekk, anki fin-nuqqas ta' ?las doppju tat-taxxa (ji?ifieri, anki jekk il-Finlandja ma tasalx sabiex tir?ievi l-VAT), ser ikun hemm ridistribuzzjoni tal-kompetenza fiskali bi ksur tal-prin?ipju ta' newtralità.

59. Skont ?urisprudenza stabbilita, il-mi?uri li l-Istati Membri jistg?u jadottaw skont l-Artikolu 28?(A) tas-Sitt Direttiva sabiex ji?guraw il-?bir korrett tat-taxxa u "jilqg?u kontra eva?joni, skartar jew abbu?" ma g?andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?qu dawk l-

g?anijiet u lanqas ji?u u?ati b'mod li jpo??u fid-dubju n-newtralità tal-VAT (26).

60. Issa, l-issu??ettar tal-benefi??ju tal-e?enzjoni g?all-kundizzjoni li l-fornitur jindika n-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT tax-xerrej jipprodu?i, kif spjegajt iktar 'il fuq, effett kuntrarju g?all-prin?ipju ta' newtralità u g?alhekk ikun inkompatibbli mad-dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva.

61. Huwa veru li l-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxiet li dan il-prin?ipju ma g?andux natura assoluta u li dan jista' ji?i skartat fil-ka? ta' frodi jew ta' *mala fide*. Iktar spe?ifikament, fis-sentenza R i??itata iktar 'il fuq, hija ddikjarat li l-prin?ipji ta' newtralità u ta' protezzjoni tal-aspettativi le?ittimi "ma jistg?ux ji?u validament invokati minn persuna taxxabbli li intenzjonalment ipparte?ipat fi frodi fiskali u ipperikolat l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT" (27). Fl-istess sentenza hija dde?idiet ukoll li l-prin?ipju tal-proporzjonalità, "ma jipprekludix li fornitur li jipparte?ipa fil-frodi jkun obbligat i?allas *a posteriori* l-VAT fuq il-provvista intra-Komunitarja li huwa jkun wettaq, sakemm l-implikazzjoni ta' dan fil-frodi hija element determinanti li jrid ji?i kkunsidrat fl-e?ami tal-proporzjonalità ta' mi?ura nazzjonali" (28).

62. I?-?irkustanzi tal-Kaw?a R kienu madankollu differenti b'mod ?ar minn dawk ta' dan il-ka?. R, li kien qed ja?ixxi b?ala fornitur ta' tran?azzjonijiet Komunitarji, kien ?are? fatturi foloz f'isem xerrejja fittizji u kien ?eba l-identità tax-xerrejja reali sabiex jippermettilhom ja?arbu l-pagament tal-VAT fl-Istat Membru ta' destinazzjoni. Dan kien g?alhekk ka? manifest ta' frodi fiskali, li ma huwiex il-ka? hawnhekk fejn dawn il-fatturi huma nieqsa. Billi hija l-qorti nazzjonali li g?andha tevalwa konkretament il-fatti dedotti mill-partijiet li VSTR illimitat ru?ha sabiex tindika fuq il-fattura n-numru ta' re?istrazzjoni tal-impri?a Finlandi?a, i?da ming?ajr ma ?biet li kien minnu li kienet ATLANTIC li xtrat l-o??etti, ma hemmx lok li ti?i applikata l-e??ezzjoni stabbilita fil-?urisprudenza R, u lanqas, g?aldaqstant, li ti?i rifjutata l-e?enzjoni.

63. Barra minn hekk, l-Istati Membri ma jistg?ux jidderogaw unilateralment mill-prin?ipju ba?ilari tas-sistema komuni tal-VAT barra mill-ka?i ta' frodi kkritikati mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza R. Id-de?i?joni li hija ?adet fis-sentenza kienet espressament ibba?ata fuq l-e?istenza ta' atti frawdolenti mill-fornitur. F'dak li jikkon?erna l-prin?ipju ta' proporzjonalità, il-Qorti tal-?ustizzja enfasizzat li l-importanti huwa li l-involviment tal-persuna taxxabbli fil-frodi jkun "fattur determinanti" (punt 53) u, iktar, li l-parte?ipazzjoni fil-frodi kienet wa?da intenzjonali u li l-persuna taxxabbli ipperikolat il-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT.

64. Fl-a??ar nett, is-sentenza R introdu?iet e??ezzjoni g?all-prin?ipju ta' newtralità li ma jistax ji?i esti? g?al fattispe?je barra dawk e?aminati mill-Qorti tal-?ustizzja. Ma jidhirlix li tkun mi?ura proporzjonata li tista' tkun i??ustifikata fid-dawl tal-?urisprudenza jekk il-prin?ipju ta' newtralità jinkiser g?al ra?unijiet strettament preventivi meta l-fornitur ikun jista' juri li huwa ma a?ixxiex b'mod frawdolenti.

4. Konklu?joni dwar l-ewwel domanda preliminari

65. Mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti jirri?ulta li s-Sitt Direttiva ma tissu??ettax ir-rikonoxximent tal-kwalità ta' persuna taxxabbli, kemm jekk dan ikun b'mod ?enerali jew kemm sabiex ti?i ddeterminata l-possibbiltà tal-applikabbiltà tal-e?enzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji, bl-indikazzjoni tan-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT, i?da din tag?mlu jiddependi unikament mill-e?er?izzju ta' attività ekonomika, attività li l-e?istenza tag?ha diffi?ilment tista' ti?i mi??uda f'dan il-ka? (29).

66. In-nuqqas ta' osservanza mill-fornitur ta' tran?azzjoni intra-Komunitarja tal-obbligu tieg?u li jipprovdi n-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT tax-xerrej jista' jwassal g?al sanzjonijiet u, jekk jirri?ulta li huwa kien involut fi tran?azzjoni frawdolenti, g?ar-rifjut, abba?i tas-sentenza R, tal-e?enzjoni applikabbli g?all-kunsinna intra-Komunitarja. Dawn i?-?ew? mi?uri jikkostitwixxu sistema

proporzjonata ta' ?lieda kontra l-frodi.

67. G?all-kuntrarju, huwa sproporzjonat li kull nuqqas ta' osservanza tal-obbligi formali ming?ajr im?iba frawdolenti twassal g?al bidla totali tad-dinamika tal-kunsinni intra-Komunitarji u g?al tne??ija unilaterali tal-kompetenza fiskali lejn Stat Membru li ma tappartjenix lilu.

C – *It-tieni domanda preliminari*

68. Fit-tieni domanda preliminari tag?ha, il-Bundesfinanzhof issemmi ?ew? ?irkustanzi li jistg?u, kull wa?da minnhom, ikollhom effett fuq ir-risposta g?all-ewwel domanda.

1. L-ewwel parti tat-tieni domanda

69. L-ewwel parti ta' din it-tieni domanda tirreferi b'mod partikolari g?all-effett li jista' jkollu l-fatt li x-xerrej ikun imprenditur stabbilit f'pajji? terz li jkun bag?at l-o??ett tal-kunsinna minn Stat Membru g?al destinazzjoni f'ie?or fil-kuntest ta' serje ta' tran?azzjonijiet, i?da ma jkun irre?istrat f'ebda Stat Membru g?all-finijiet tal-VAT.

70. Fil-fehma tieg?i, dawn il-fatturi ma g?andhom l-ebda effett fuq ir-risposta g?all-ewwel domanda. Kif tosserva korrattement il-Kummissjoni, l-ebda wa?da mid-dispo?izzjonijiet applikabbli ma tistabbilixxi distinzjoni marbuta mal-punt jekk ix-xerrej ikunx stabbilit fit-territorju ta' Stat Membru jew f'pajji? terz.

71. Il-fatt li x-xerrej ikun operatur stabbilit f'pajji? terz u li ma jkunx irre?istrat g?all-finijiet tal-VAT ma g?andu l-ebda effett differenti minn dak li jista' jkollhom ?irkustanzi o?ra fejn ix-xerrej ma jkollux numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT jew, sempli?ement, li huwa ma jkunx ipprovdieh. L-uni?i fatti rilevanti g?all-g?an ta' risposta g?all-ewwel domanda huma n-nuqqas li jissemma' dan in-numru ta' re?istrazzjoni, g?al kwalunkwe ra?uni, kif ukoll l-eventwali e?istenza ta' im?iba frawdolenti.

2. It-tieni parti tat-tieni domanda

72. Fl-a??ar nett, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk ir-risposta g?all-ewwel domanda tkunx differenti jekk il-persuna taxxabbli tipprova li x-xerrej ikun iddikjara l-akkwist intra-Komunitarju lill-awtorità fiskali.

73. Fil-fehma tieg?i, din id-domanda hija rrilevanti biss jekk wie?ed jikkonkludi, kif jiena g?amilt, li l-e?enzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja ma tistax ti?i su??etta g?all-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tkun ipprovdiet il-prova ta' kontabbiltà tan-numru ta' re?istrazzjoni tal-VAT tax-xerrej.

74. G?aldaqstant, l-g?an ta' din l-a??ar domanda huwa li ji?i ppre?i?at jekk, fil-ka? kuntrarju, l-g?oti tal-e?enzjoni jistax ji?i ssu??ettat g?all-kundizzjoni li l-fornitur juri li x-xerrej ikun iddikjara l-akkwist intra-Komunitarju fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.

75. Insostenn ta' din l-a??ar domanda, il-qorti tar-rinviju tinvoka l-"korrelazzjoni" li, skont ?urisprudenza stabbilita, g?andha te?isti bejn kunsinna intra-Komunitarja e?entata u akkwist intra-Komunitarju li ma jkunx.

76. Mill-?urisprudenza, effettivament, jidher li "provvista intrakomunitarj[a] ta' merkanzija u l-akkwist intrakomunitarju ta' din ta' l-a??ar jikkostitwixxu, fir-realtà, l-istess tran?azzjoni ekonomika wa?da" u li "g?aldaqstant, kull akwi?izzjoni intrakomunitarja ntaxxata fl-Istat Membru li fih tasal l-ispedizzjoni jew it-trasport intrakomunitarju tal-merkanzija skond l-ewwel in?i? ta' l-Artikolu 28a(1)(a) tas-Sitt Direttiva ??ib mag?ha b?ala konsegwenza kunsinna e?enti fl-Istat Membru minfejn titlaq l-ispedizzjoni jew l-imsemmi trasport b'applikazzjoni ta' l-ewwel in?i? ta' l-Artikolu 28c

A(a) ta’ l-istess Direttiva” (30).

77. Dan ifisser li l-kunsinna e?entata u l-akkwist taxxabbli huma marbutin u jiffurmaw unità g?all-finijiet tat-tqassim tal-kompetenza fiskali bejn l-Istati Membri u, g?aldaqstant, g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-prin?ipju ta’ newtralità fiskali inerenti fis-sistema komuni tal-VAT (31). Madankollu ma jidhirx li din ir-rabta g?andha portata li wie?ed jista’ je?i?i ming?and il-fornitur li jitlob l-e?enzjoni tal-kunsinna li huwa jkun wettaq, il-prova li l-akkwist ikun ?ie ddikjarat mix-xerrej fl-Istat Membru ta’ destinazzjoni. Tali rekwi?it ma jidhirx fis-Sitt Direttiva u, g?al ra?unijiet identi?i g?al dawk li esponejt rigward l-obbligu li ji?i pprovdut in-numru ta’ re?istrazzjoni, hija tkun tikser il-prin?ipju ta’ newtralità kif ukoll il-prin?ipju ta’ proporzjonalità.

78. Fir-rigward tal-prin?ipju ta’ newtralità, g?andu ji?i affermat mill-?did li n-natura inseparabbli tal-kunsinna u tal-akkwist intra-Komunitarji ma jistax ikollha l-effett li tikkundizzjona l-e?er?izzju tal-kompetenza fiskali rispettiva tag?hom mill-Istati Membri ta’ ori?ini u ta’ destinazzjoni tal-o??etti.

79. L-Artikolu 21 tar-Regolament Nru 1777/2005 li rriprodu?ejt iktar ’il fuq jikkonferma dan g?aliex jipprovdi, g?all-kuntrarju, li l-Istat Membru ta’ destinazzjoni tal-o??etti “je?er?ita s-setg?a ta’ tassazzjoni tieg?u, ikun xi jkun it-trattament tal-VAT li ?ie applikat g?at-transazzjoni fl-Istat Membru fejn beda d-dispa?? jew it-trasport tal-merkanzija”. Minn din id-dispo?izzjoni jirri?ulta li l-Istat Membru ta’ destinazzjoni jista’ ji?bor it-taxxa ming?ajr ma jkun obbligat jivverifika jekk l-Istat ta’ ori?ini jkunx ta jew le l-e?enzjoni. Fis-sentenza tag?ha Teleos, i??itata iktar ’il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja tidher madankollu li trid testendi dik l-idea g?all-ka? oppost ukoll g?aliex hija ddikjarat li: “Fil-kuntest ta’ l-arran?amenti tran?itorji g?all-akkwist intrakomunitarju u g?all-provvista intrakomunitarja, huwa ne?essarju, sabiex ji?i assigurat ?bir regolari tal-VAT, li l-awtoritajiet fiskali kompetenti jiwerifikaw, indipendentement minn xulxin, jekk il-kundizzjonijiet g?all-akkwist intrakomunitarju u g?all-e?enzjoni tal-provvista korrispondenti humiex sodisfatti. G?aldaqstant, g?alkemm il-pre?entazzjoni mill-akkwirent ta’ dikjarazzjoni fiskali relattiva g?all-akkwist intrakomunitarju tista tikkostitwixxi indikazzjoni tat-trasferiment effettiv tal-merkanzija ’l barra mill-Istat Membru tal-kunsinna, tali dikjarazzjoni madankollu m’g?andhiex sinjifikat de?i?iv g?all-finijiet tal-prova ta’ provvista intrakomunitarja e?enti” (32).

80. ?ertament, li ji?i ddikjarat li l-akkwist hu wie?ed intra-Komunitarju fl-Istat Membru ta’ destinazzjoni jsolvi l-problema li hemm fil-kaw?a prin?ipali g?aliex din id-dikjarazzjoni g?andha, fil-probabbiltà kollha, ir-ri?ultat li l-kumpannija akkwirenti jing?atalha numru ta’ re?istrazzjoni tal-VAT f’dak l-Istat Membru.

81. Madankollu, la n-nuqqas ta’ prova li t-tran?azzjoni kienet ?iet iddikjarata fl-Istat Membru ta’ destinazzjoni u lanqas il-fatt li ma jissemmiex in-numru ta’ re?istrazzjoni tax-xerrej ma jistg?u, fihom infushom, ji??ustifikaw rifjut tal-e?enzjoni tal-kunsinna. B’mod partikolari, jidher sproporzjonat li wie?ed je?i?i ming?and il-fornitur li huwa juri li l-akkwist intra-Komunitarju kien ?ie ddikjarat fl-Istat Membru ta’ destinazzjoni.

82. Fis-sentenza tag?ha R, i??itata iktar ’il fuq, il-Qorti tal-?ustizzja nfisha ddikjarat li l-Istat Membru ta’ ori?ini g?andu jkun, b?ala regola ?enerali, obbligat jirrifjuta l-e?enzjoni lill-fornitur f’“ka?ijiet partikolari fejn hemm ra?unijiet serji li ji?i ssupponut li l-akkwist intra-Komunitarju kkorrispondenti mal-provvista inkwistjoni tista’ tevita l-?las tal-VAT fl-Istat Membru ta’ destinazzjoni” (33), i?da f’din il-kaw?a kien hemm involuta, kif nafu, im?iba frawdolenti.

83. Biex nikkonkludi, nikkunsidra li wie?ed ma jistax je?i?i ming?and il-fornitur li jitlob il-benefi??ju tal-e?enzjoni applikabbli g?al kunsinna intra-Komunitarja li juri li x-xerrej ikun iddikjara l-akkwist intra-Komunitarju lill-awtorità fiskali tal-Istat Membru ta’ destinazzjoni.

VI – **Konklu?joni**

84. Konsegwentement, nissu??erixxi li l-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi g?ad-domandi preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof kif ?ej:

“1. Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta’ Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? ma tippermettix lill-Istati Membri li jissu??ettaw il-benefi??ju tal-e?enzjoni ta’ kunsinna intra-Komunitarja g?all-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tressaq il-prova ta’ kontabbiltà tan-numru ta’ re?istrazzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud tax-xerrej.

2. Ma huwiex rilevanti, sabiex ting?ata risposta g?all-ewwel domanda, jekk ix-xerrej huwiex operatur stabbilit f’pajji? terz, li, minkejja li jkun bag?at il-prodott ikkunsinnat minn Stat Membru g?al ie?or fil-kuntest ta’ serje ta’ tran?azzjonijiet, ma huwa rre?istrat fl-ebda Stat Membru fir-rigward tat-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?.

Id-Direttiva 77/388 ma tippermettix lill-Istati Membri li jissu??ettaw l-g?oti tal-e?enzjoni ta’ kunsinna intra-Komunitarja g?all-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tipprova li x-xerrej ikun iddikjara l-akkwist intra-Komunitarju lill-awtorità fiskali tal-Istat Membru ta’ destinazzjoni.”

1 — Lingwa ori?inali: l-Ispanjol.

2 — Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta’ Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? — Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta’ stima (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti: Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), fil-ver?joni fis-se?? fi?-?mien tal-fatti.

3 — BGBl. 1993 I, p. 565.

4 — BGBl 1999 I, p. 1308.

5 — Kaw?a C-245/04, ?abra p. II-3227, punt 45.

6 — Kaw?a C-430/09, ?abra p. I-13335, punt 44.

7 — Il-pro?ess ma jurix li l-Finanzgericht, li rat il-provi tal-kaw?a fl-ewwel istanza, kellha fehma differenti fuq dan is-su??ett.

8 — Sentenza Euro Tyre Holding, i??itata iktar ’il fuq, punt 32.

9 — Sentenza Euro Tyre Holding, i??itata iktar ’il fuq, punt 33.

10 — Sentenza Euro Tyre Holding, i??itata iktar ’il fuq, punt 45: “Fi?-?irkustanzi b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali fejn l-ewwel akkwirent li kiseb id-dritt li jiddisponi mill-o??ett b?ala l-proprjetarju fit-territorju tal-Istat Membru tal-ewwel kunsinna juri l-intenzjoni tieg?u li jrid jittrasporta dan l-o??ett lejn Stat Membru ie?or u jippre?enta ru?u b’numru ta’ re?istrazzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud mog?ti minn dan l-a??ar Stat, it-trasport intra-Komunitarju g?andu ji?i attribwit lill-ewwel kunsinna, bil-kundizzjoni li d-dritt tal-persuna li tiddisponi mill-o??ett b?ala l-proprjetarja jkun ?ie ttrasferit lit-tieni akkwirent fl-Istat Membru ta’ destinazzjoni tat-trasport intra-Komunitarju”. Ara wkoll il-punt 35.

11 — Ara, dwar dan is-su??ett, is-sentenza Euro Tyre Holding, i??itata iktar ’il fuq, punti 33 sa 39.

12 — Sentenza Euro Tyre Holding, i??itata iktar ’il fuq, punt 34, kif ukoll il-?urisprudenza hemm

i??itata.

13 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos (C-409/04, ?abra p. I-7797), punt 70.

14 — Kaw?a C-146/05, ?abra p. I-7861, punti 29 u 31.

15 — L-istess Artikolu 28b(2) jikkompleta din ir-regola billi jistitwixxi, fit-tieni paragrafu tieg?u, mekkani?mu inti? sabiex ji?i evitat ?las doppju ta' taxxa.

16 — Fis-sens tas-sentenza Teleos, di?à ??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 13, punt 40.

17 — L-Artikolu 18(1) tar-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011, tal-15 ta' Marzu 2011, li jistabbillixxi mi?uri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U L 77, p. 1) ukoll jikkonferma dan. Skont din id-dispo?izzjoni, "?lief jekk ikollu informazzjoni kuntrarja, il-fornitur jista' jikkunsidra l-klijent stabbilit fil-Komunità b?ala persuna taxxabbli: a) meta l-klijent ikun ikkomunikalu n-numru ta' identifikazzjoni individwali tieg?u tal-VAT […]; b) meta l-klijent ma jkunx g?adu r?ieva numru individwali ta' identifikazzjoni tal-VAT i?da jinforma lill-fornitur li huwa jkun applika g?alih u l-fornitur jikseb kwalunkwe prova o?ra […]".

18 — Sentenza Collée, di?à ??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 14, punt 31.

19 — Sentenza tat-22 ta' Di?embru 2010, Kaw?a C-438/09, ?abra p. I-14009.

20 — Sentenza Dankowski, ??itata iktar 'il fuq, punti 33 u 34; ara wkoll il-?urisprudenza hemm i??itata.

21 — Sentenza Dankowski, punt 36: "Nuqqas eventwali mill-fornitur tas-servizzi g?al obbligu imsemmi fl-Artikolu 22(1) tas-Sitt Direttiva ma jpo??ix fid-dubju d-dritt g?al tnaqqis li jibbenefika minnu d-destinatarju tal-imsemmija servizzi skont l-Artikolu 17(2) ta' din id-direttiva.". Ara, f'dan l-istess sens, is-sentenza Euro Tyre Holding, punti 37 u 38.

22 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman (268/83, ?abra p. 655), punt 19.

23 — Sentenza EMAG Handel Eder, di?à ??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 5, punt 40.

24 — Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 1777/2005, tas-17 ta' Ottubru 2005, li jistabbilixxi mi?uri ta' implimentazzjoni g?ad-Direttiva 77/388/KEE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U L 173M, p. 93).

25 — Konklu?jonijiet ippre?entati fid-29 ta' ?unju 2010, punt 64. Sentenza tas-7 ta' Di?embru 2010 (C-285/09, ?abra p. I-12605).

26 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Collée, di?à ??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 14, punt 26.

27 — Sentenza R, di?à ??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 25, punt 54.

28 — Sentenza R, punt 53.

29 — Fid-dawl tal-karatteristi?i tal-o??etti mibjug?a (?ew? magni tad-d?in tal-?ebel), wie?ed jista' jissupponi li ma kinux iddestinati g?al "konsum personali" li jeskludi "attività ekonomika" skont id-direttiva.

30 — Is-sentenza ??itata iktar 'il fuq, EMAG Handel Eder, punt 29, u Teleos, punti 23 u 24.

31 — Ara, fuq dan il-punt, is-sentenza Teleos, i??itata iktar 'il fuq, punt 25.

32 — Punt 71.

33 — Punt 52.