Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

SHARPSTON

ippre?entati fis?6 ta’ Frar 2020 (1)

Kaw?a C?276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

vs

NemzetiAdó- ésVámhivatalFellebbviteliIgazgatósága

(talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali tal-Belt ta’ Budapest, l-Ungerija))

“Talba g?al de?i?joni preliminari – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 33 – Determinazzjoni tal-post fejn jitwettqu tran?azzjonijiet taxxabbli – Merkanzija mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur – Prattika abbu?iva – Regolament (UE) Nru 904/2010 – Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 – Kooperazzjoni amministrattiva – Tassazzjoni doppja”

1. Din it-talba g?al de?i?joni preliminari mill-F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali tal-Belt ta’ Budapest, l-Ungerija) tikkon?erna l-interpretazzjoni ta’ diversi dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112/KE (iktar ’il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”) (2) u tar-Regolament (UE) Nru 904/2010 (iktar ’il quddiem ir-“Regolament kontra l-frodi tal-VAT”) (3). Meta g?andha merkanzija ti?i kklassifikata b’mod korrett b?ala “mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur” fis-sens tal-Artikolu 33 tad-Direttiva dwar il-VAT? Meta g?andha l-prattika stabbilita ta’ negozjant ta?t din id-dispo?izzjoni titqies li hija abbu?iva? U, f’dan il-kuntest, x’inhi l-kooperazzjoni amministrattiva me?tie?a mill-awtoritajiet tat-taxxa tad-diversi Stati Membri sabiex ji?i ddeterminat il-post fejn jitwettqu tran?azzjonijiet taxxabbli, bil-g?an li ti?i evitata tassazzjoni doppja, ta?t l-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-Regolament kontra l-frodi tal-VAT?

2. Il-qorti tar-rinviju g?amlet ?ames domandi dwar dawn il-kwistjonijiet. Il-Qorti tal-?ustizzja talbitni sabiex f’dawn il-konklu?jonijiet ne?amina biss ir-raba’ u l-?ames domanda mag?mula. Dawn jikkon?ernaw, rispettivament, it-tifsira tal-espressjoni “merkanzija mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur” fl-Artikolu 33(1) tad-Direttiva dwar il-VAT u l-kun?ett ta’ prattika abbu?iva.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva dwar il-VAT

3. Id-Direttiva dwar il-VAT tistabbilixxi qafas komprensiv g?all-applikazzjoni uniformi tal-VAT fl-Unjoni Ewropea kollha.

4. Il-premessa 9 tindika li "[h]u vitali li jkun hemm perijodu transitorju biex li?ijiet nazzjonali f'oqsma partikolari ji?u adattati gradwalment".

5. Il-premessa 10 tispjega li "[g]?al dan i?-?mien transitorju, transazzjonijiet intra-Komunitarji (4) li jsiru minn persuni taxxabbli li mhumiex e?enti g?andhom ikunu intaxxati fl-Istat Membru tad-destinazzjoni, skond ir-rati u l-kondizzjonijiet stabbiliti minn dak l-Istat Membru".

6. Il-premessa 11 i??id li "hu wkoll xieraq li, matul dak i?-?mien transitorju, [...] xi bejg? b'distanza intra-Komunitarju (5) [...] g?andhom ukoll ikunu ntaxxati fl-Istat Membru ta' destinazzjoni, skond ir-rati u l-kondizzjonijiet ta' dak l-Istat Membru, sakemm transazzjonijiet ta' dak it-tip, fin-nuqqas ta' provvedimenti spe?jali, jistg?u j?ibu distorsjoni konsiderevoli fil-kompetizzjoni bejn Stati Membri".

7. Il-premessa 17 tfakkar li "[l]-istabbiliment tal-post minn fejn jitwettqu transazzjonijiet taxxabbli jista' jwassal g?al kunflitti dwar ?urisdizzjoni bejn Stati Membri [...] G?alkemm il-post fejn titwettaq il-provvista ta' servizzi g?andu fil-prin?ipju ji?i stabbilit b?ala l-post fejn il-fornitur ikollu l-post prin?ipali tan-negozju tieg?u, dan g?andu jfisser li hu l-Istat Membru tal-konsumatur, partikolarment fil-ka? ta' ?erti servizzi mog?tija bejn persuni taxxabbli fejn l-ispi?a tas-servizzi hija inklu?a fil-prezz tal-merkanzija".

8. Moqrija flimkien, il-premessi 61 u 62 jispjegaw li "[h]uwa essenzjali li tkun ?gurata l-applikazzjoni uniformi tas-sistema tal-VAT", li "[m]i?uri ta' implimentazzjoni huma xierqa biex jintla?aq dak l-g?an", u li "[d]awk il-mi?uri g?andhom, b'mod partikolari, jindirizzaw il-problema tat-taxxa doppja tat-transazzjonijiet bejn il-fruntieri li jistg?u jse??u b?ala ri?ultat tad-diver?enzi bejn l-Istati Membri fl-applikazzjoni tar-regoli li jirregolaw il-post fejn huma mwettqa transazzjonijiet li huma taxxabbli".

9. Ta?t it-Titolu I ("Su??ett u kamp ta' applikazzjoni"), l-Artikolu 2 jipprovdi:

"1. It-transazzjonijiet li ?ejjin g?andhom ikunu so??etti g?all-VAT:

(a) il-provvista ta' merkanzija mag?mula bi ?las fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali;

(b) l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija mag?mula bi ?las fit-territorju ta' Stat Membru minn:

(i) persuna taxxabbli li tkun qed ta?ixxi b'dan il-mod, jew minn persuna legali mhux taxxabbli, fejn il-bejjieg? huwa persuna taxxabbli li qed ja?ixxi b'dan il-mod li mhux eli?ibbli g?all-e?enzjoni g?al intrapri?i ?g?ar li hemm provvediment g?aliha fl-Artikoli 282 sa 292 u li m'hijiex koperta mill-Artikoli 33 u 36;"

10. L-Artikolu 9, li huwa l-ewwel artikolu fit-Titolu III ("Persuni taxxabbli") jipprovdi li: "1. 'Persuna taxxabbli' g?andha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta' dik l-attività [...]".

11. It-Titolu IV jikkon?erna “Transazzjonijiet taxxabbli” u huwa maqsum f’erba’ kapitoli: “Provvista ta’ merkanzija” (Artikoli 14 sa 19), “Akkwist intra-Komunitarju ta’ merkanzija” (Artikoli 20 sa 23), “Provvista ta’ servizzi” (Artikoli 24 sa 29) u “Importazzjoni ta’ merkanzija” (Artikolu 30). L-Artikolu 14(1) jinkludi d-definizzjoni ta’ x’tikkostitwixxi, fl-iktar ?irkustanzi sempli?i, il-provvista ta’ merkanzija: “‘Provvista ta’ merkanzija’ g?andha tfisser it-trasferiment tad-dritt ta’ sid li jiddisponi minn proprjetà tan?ibbli”. L-Artikolu 20 jistabbilixxi d-definizzjoni ba?ika korrispondenti ta’ “akkwist intra-Komunitarju ta’ merkanzija”, ji?ifieri “l-akkwist tad-dritt li tiddisponi b?ala sid ta’ proprjetà tan?ibbli mobbli, mibg?uta jew ittrasportata g?and il-persuna li qed takkwista l-merkanzija, mill-bejjieg? jew f’ismu jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija, fi Stat Membru minbarra dak li minnu ntbag?tet jew kienet ittrasportata l-merkanzija”.

12. It-Titolu V (“Post ta’ transazzjonijiet taxxabbli”) jikkon?erna, ta?t it-Taqsima 2 tal-Kapitolu 1, il-provvista ta’ merkanzija bit-trasport. L-Artikolu 32 jinkludi r-regola ?enerali: “Fejn merkan?ija hija mibg?uta jew ittrasportata mill-fornitur, jew mill-konsumatur, jew minn persuna terza, il-post ta’ provvista g?andu jitqies b?ala l-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-?in meta tintbag?at jew jibda t-trasport tal-merkanzija g?all-konsumatur [...]”.

13. L-Artikolu 33 jipprovdi:

“1. B’deroga mill-Artikolu 32, il-post tal-provvista tal-merkanzija mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur minn Stat Membru li mhux dak li fih tispi??a l-merkanzija mibg?uta jew ittrasportata jitqies b?ala l-post fejn tinsab il-merkanzija fil-?in li jintemm it-tluq jew it-trasport g?all-konsumatur, fejn jintla?qu il-kondizzjonijiet li ?ejjin:

(a) il-provvista tal-merkanzija titmexxa g?al persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intra-Komunitarji tag?ha mhumiex so??etti g?all-VAT skond l-Artikolu 3(1), jew g?al kull persuna o?ra li mhix taxxabbli;

(b) il-merkanzija pprovduta la hi mezz ?did ta’ trasport u lanqas merkanzija pprovduta wara li tkun ing?aqdet jew ?iet installata, bi prova jew ming?ajr, minn jew g?an-nom tal-fornitur.

[…]”

14. L-Artikolu 34 jistabbilixxi limitu kwantitattiv minimu g?all-applikazzjoni tal-Artikolu 33. B’hekk, l-Artikolu 34(1) jipprovdi li l-Artikolu 33 ma g?andux japplika meta “il-valur totali, esklu?a l-VAT, ta' tali provvisti li saru skond il-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 33 f'dak l-Istat Membru fi kwalunkwe sena kalendarja wa?da ma jaqbi?x EUR 100 000 jew l-ekwivalenti fil-munita nazzjonali”. Skont l-Artikolu 34(2), l-“Istat Membru fit-territorju fejn tkun il-merkanzija fil-?in li tintbag?at jew tkun ittrasportata g?and il-konsumatur tispi??a jista’ jorbot il-limitu msemmi fil-paragrafu 1 g?al EUR 35 000”.

15. L-Artikolu 138 jinsab fit-Taqsima 1 (“E?enzjonijiet relatati mal-provvista ta’ merkanzija”) tal-Kapitolu 4 (“E?enzjonijiet g?al transazzjonijiet intra-Komunitarji”) tat-Titolu IX (“E?enzjonijiet”). L-Artikolu 138 jipprovdi li “1. L-Istati Membri g?andhom je?entaw il-provvista ta’ merkanzija mibg?uta jew ittrasportata lejn destinazzjoni ’l barra mit-territroju tag?hom i?da fil-Komunità, jew mill-bejjieg? jew f’ismu jew il-persuna li tkun qed takkwista l-merkanzija, g?al persuna taxxabbli o?ra, jew g?al persuna legali mhux taxxabbli li tkun qed ta?ixxi b?ala tali fi Stat Membru ie?or li mhux dak minn fejn bdiet tinbag?at jew tkun ittrasportata il-merkanzija”.

16. It-Titolu XIV (“Mixxellanji”) jinkludi, fil-Kapitolu 2, artikolu wie?ed li jikkon?erna l-Kumitat Konsultattiv dwar il-VAT (iktar ‘il quddiem il-Kumitat tal-VAT”). L-Artikolu 398(1) jistabbilixxi l-Kumitat tal-VAT, filwaqt li l-Artikolu 398(4) jag?ti lil dan il-kumitat il-kompetenza “[b]’?ieda mal-punti

so??etti li jiffurmaw parti mill-konsultazzjoni skond din id-Direttiva, [li] je?amina l-mistoqsijiet mqajjma mill-president tieg?u, fuq inizjattiva tieg?u stess jew fuq it-talba tar-rappre?entant ta' l-Istat Membru, li jikkon?ernaw l-applikazzjoni tad-disposizzjonijiet tal-Komunità dwar il-VAT".

Ir-Regolament kontra l-frodi tal-VAT

17. Ir-Regolament kontra l-frodi tal-VAT jindirizza l-kooperazzjoni amministrattiva bejn l-awtoritajiet kompetenti fl-Istati Membri bil-g?an li ti?i mi??ielda l-frodi fil-qasam tal-VAT.

18. Il-premesa 5 tispjega li "[i]l-mi?uri tal-armonizzazzjoni tat-taxxa me?uda biex jitlesta s-suq intern g?andhom jinkludu l-istabbiliment ta' sistema komuni g?al kooperazzjoni bejn l-Istati Membri, b'mod partikolari fir-rigward ta' skambji ta' informazzjoni, fejn l-awtoritajiet amministrattivi kompetenti tal-Istati Membri g?andhom jassistu lil xulxin u jikkoperaw mal-Kummissjoni sabiex ti?i ?gurata l-applikazzjoni tajba tal-VAT fuq provvisti ta' o??etti u servizzi, fuq l-akkwist intra-Komunitarju ta' o??etti u fuq l-importazzjoni tal-o??etti".

19. Madankollu, il-premessa 6 tosserva li "[i]l-kooperazzjoni amministrattiva m'g?andhiex twassal g?al ?aqliq bla b?onn ta' pi?ijiet amministrattivi bejn l-Istati Membri".

20. Il-premessa 7 tindika li "[s]abiex ji?bru t-taxxa dovuta, l-Istati Membri g?andhom jikkoperaw biex jg?inu biex ji?guraw li l-VAT ti?i stabbilita b'mod korrett. L-Istati Membri Huma g?aldaqstant g?andhom mhux biss iwettqu monitora?? tal-applikazzjoni korretta tat-taxxa dovuta fit-territorju tag?hom stess, i?da g?andhom ukoll jipprovdu assistenza lil Stati Membri o?ra g?all-i?gurar tal-applikazzjoni korretta tat-taxxa relatata mal-attività mwettqa fit-territorju tag?hom stess i?da dovuta fi Stat Membru ie?or".

21. Il-premessa 8 tiddikjara li "[i]l-monitora?? tal-applikazzjoni korretta tal-VAT fi transazzjonijiet transkonfinali taxxabbli fi Stat Membru ie?or li mhuwiex dak fejn il-fornitur huwa stabbilit jiddependi f'?afna ka?ijiet mill-informazzjoni mi?muma mill-Istat Membru ta' stabbiliment jew li tista' tinkiseb aktar fa?ilment minn dak l-Istat Membru. Supervi?joni effettiva ta' tali transazzjonijiet g?aldaqstant tiddependi fuq l-Istat Membru ta' stabbiliment li ji?bor jew li jkun f'po?izzjoni li ji?bor dik l-informazzjoni".

22. Il-premessa 13 tindika li "[s]abiex il-?lieda kontra l-frodi tkun effettiva, huwa me?tie? li ji?i previst skambju ta' informazzjoni ming?ajr talba minn qabel. Sabiex l-iskambju ta' informazzjoni ji?i ffa?ilitat, il-kategoriji li g?alihom huwa me?tie? li ji?i stabbilit skambju awtomatiku, g?andhom ji?u spe?ifikati".

23. It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(1) jipprovdi li r-Regolament "jistabbilixxi regoli u pro?eduri biex jippermettu lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri biex jikkoperaw u jiskambjaw bejniethom kwalunkwe informazzjoni li tista' tg?in biex issir valutazzjoni korretta tal-VAT, biex jikkontrollaw l-applikazzjoni korretta tal-VAT, b'mod partikolari fil-ka? ta' tran?azzjonijiet intra-Komunitarji, u biex ti?i mi??ielda l-frodi fil-konfront tal-VAT".

24. L-Artikolu 7 huwa l-ewwel artikolu fil-Kapitolu II ("Skambju ta' informazzjoni fuq talba"). Huwa jipprovdi:

"1. Fuq talba tal-awtorità rikjedenti, l-awtorità rikjesta g?andha tikkomunika l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1, inklu? kwalunkwe informazzjoni relatata ma' ka? jew ka?ijiet spe?ifi?i.

2. G?all-fini ta' trasmissjoni tal-informazzjoni msemmija fil-paragrafu 1, l-awtorità rikjesta g?andha tirran?a g?at-tmexxija ta' kull inkjesta amministrattiva ne?essarja biex tinkiseb din l-informazzjoni.

3. Sal-31 ta' Di?embru 2014, it-talba msemmija fil-paragrafu 1 tista' tinkludi talba ra?unata g?al inkjesta amministrattiva. Jekk l-awtorità rikjesta tikkunsidra li l-inkjesta amministrattiva mhijiex ne?essarja, hija g?andha tinforma immedjatament lill-awtorità rikjedenti bir-ra?unijiet g?al dan.

4. Mill-1 ta' Jannar 2015, it-talba msemmija fil-paragrafu 1 jista' jkun fiha talba motivata g?al inkjesta amministrattiva spe?ifika. Jekk l-awtorità rikjesta tkun tal-fehma li l-ebda inkjesta amministrattiva mhi me?tie?a, hija g?andha tg?arraf minnufih lill-awtorità rikjedenti bir-ra?unijiet g?al dan.

Minkejja l-ewwel subparagrafu, inkjesta dwar l-ammonti ddikjarati minn persuna taxxabbli b'rabta mal-provvista tal-o??etti jew tas-servizz elenkati fl-Anness I, li jsiru minn persuna taxxabbli stabbilita fl-Istat Membru tal-awtorità rikjesta u li jkunu taxxabbli fl-Istat Membru tal-awtorità rikjedenti, tista' ti?i rifjutata biss:

(a) g?ar-ra?unijiet previsti fl-Artikolu 54(1), meqjusin mill-awtorità rikjesta f'konformità mad-Dikjarazzjoni tal-A?jar Prattika rigward l-interazzjoni ta' dan il-paragrafu u l-Artikolu 54(1), lil g?andha ti?i adottata f'konformità mal-pro?edura prevista fl-Artikolu 58(2);

(b) g?ar-ra?unijiet previsti fil-paragrafi 2, 3 u 4 tal-Artikolu 54, jew

(c) g?ar-ra?unijiet li l-awtorità rikjesta tkun di?à pprovdiet lill-awtorità rikjedenti l-informazzjoni dwar l-istess persuna taxxabbli, b?ala ri?ultat ta' inkjesta amministrattiva mwettqa inqas minn sentejn qabel.

Meta l-awtorità rikjesta tirrifjuta inkjesta amministrattiva msemmija fit-tieni subparagrafu g?ar-ra?unijiet stabbiliti fil-punti (a) jew (b), hija g?andha xorta wa?da tipprovdi lill-awtorità rikjedenti d-dati u l-ammonti ta' kwalunkwe provvista relatata mag?mula mill-persuna taxxabbli fl-Istat Membru tal-awtorità rikjedenti matul l-a??ar sentejn."

25. L-Artikolu 13 huwa l-ewwel artikolu fil-Kapitolu III ("Skambju ta' informazzjoni ming?ajr talba minn qabel"). L-Artikolu 13(1) jipprovdi li "[l]-awtorità kompetenti ta' kwalunkwe Stat Membru g?andha, ming?ajr talba minn qabel, tibg?at l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1 lill-awtorità kompetenti ta' kull Stat Membru ie?or ikkon?ernat, fil-ka?ijiet li ?ejjin: (a) fejn it-tassazzjoni titqies li sse?? fl-Istat Membru tad-destinazzjoni u u l-informazzjoni pprovduta mill-Istat Membru tal-ori?ini hija me?tie?a g?all-effettività tas-sistema ta' kontroll tal-Istat Membru tad-destinazzjoni. [...]"

26. L-Artikolu 14 fih arran?amenti ddettaljati g?all-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni. L-Artikolu 15 sussegwentement jittratta l-iskambju spontanju ta' informazzjoni u jipprovdi li "[l]-awtoritajiet kompetenti [...] g?andhom, permezz ta' skambju spontanju, jg?addu [...] kwalunkwe informazzjoni msemmija fl-Artikolu 13(1) li ma tkunx ?iet mg?oddija permezz tal-iskambju awtomatiku msemmi fl-Artikolu 14 li tkun taf biha u li jikkunsidraw li tista' tkun utli lil dawk l-awtoritajiet kompetenti".

27. L-Artikolu 28 (li huwa l-unika dispo?izzjoni fil-Kapitolu VII: “Pre?enza f’uffi??ji amministrattivi u parte?ipazzjoni f’inkjesti amministrattivi”) jistabbilixxi arran?amenti pre?i?i li jippermettu lil uffi?jali minn awtorità kompetenti ta’ Stat Membru li tkun qeg?da titlob informazzjoni sabiex ikunu pre?enti b?ala osservaturi waqt li l-uffi?jali fi Stat Membru ie?or iwettqu l-inkjesti amministrattivi u sabiex ikollhom a??ess g?all-informazzjoni miksuba b’dan il-mod.

28. L-Artikolu 29 (li huwa l-ewwel dispo?izzjoni fil-Kapitolu VIII, “Kontrolli simultanji”) jipprovdi li “L-Istati Membri jistg?u jaqblu li jwettqu kontrolli simultanji kull meta jqisu li dawn il-kontrolli jkunu aktar effettivi mill-kontrolli mag?mula minn Stat Membru wie?ed biss”.

29. L-Artikolu 30 sussegwentement jistabbilixxi l-arran?amenti ne?essarji li jirregolaw it-twettiq ta’ dawn il-kontrolli.

Ir-Regolament ta’ Implimentazzjoni (UE)Nru 282/2011

30. Il-premessa 17 tar-Regolament ta’ Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011 (6) tispjega li “[f]il-ka? tal-akkwist intra-komunitarju ta’ o??etti, id-dritt tal-Istat Membru fejn sar l-akkwist li jintaxxa l-akkwist ma g?andux ji?i affettwat mit-trattament applikat fuq il-pjan tal-VAT g?at-transazzjoni fl-Istat Membru tat-tluq”.

31. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 16 jipprovdi li “[m]eta jsir akkwist ta’ prodotti intra-Komunitarju fi ?dan it-tifsira tal-Artikolu 20 tad-[Direttiva dwar il-VAT], l-Istat Membru li fih it-tluq jew it-trasport jintemm g?andu je?er?ita s-setg?a ta’ tassazzjoni tieg?u irrispettivament mit-trattament tal-VAT applikat g?at-transazzjoni fl-Istat Membru li fih il-kunsinna jew it-trasport beda”.

32. Skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 16, “[k]walunkwe talba minn fornitur ta’ o??etti g?al korrezzjoni fil-VAT li g?aliha ?are? fattura u li ?iet irrappurtata minnu lil Stat Membru fejn beda t-tluq jew it-trasport g?andu jkun ittrattat minn dak l-Istat Membru b’konformità mar-regoli domesti?i proprji tieg?u”.

Id-Dokument tax-Xog?ol tal-Kumitat tal-VAT

33. Fil?5 ta’ Mejju 2015, il-Kumitat tal-VAT ?are? id-Dokument tax-Xog?ol Nru 855 dwar l-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tal-VAT fir-rigward ta’ bejg? mill-bog?od (iktar ’il quddiem id-“Dokument tax-Xog?ol”) (7).

34. It-Taqsima 2 tad-Dokument tax-Xog?ol tispjega li l-amministrazzjonijiet tat-taxxa fil-Bel?ju u fir-Renju Unit kienu “osservaw l-introduzzjoni ta’ ?erti arran?amenti ta’ negozju ma?suba sabiex il-provvista ta’ merkanzija ti?i sseparata mit-trasport tag?ha u mill-kunsinna tag?ha, bil-g?an li ji?u evitati d-dikjarazzjoni u l-?las tal-VAT fl-Istat Membru tad-destinazzjoni tal-merkanzija” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

35. Fit-Taqsima 3 tad-Dokument tax-Xog?ol, il-Kummissjoni argumentat li t-test tal-Artikolu 33(1) tad-Direttiva dwar il-VAT seta’ ji?i interpretat b’mod letterali jew b’mod estensiv, sa fejn seta’ jinqara fis-sens li jkopri biss sitwazzjonijiet li fihom il-fornitur kien involut direttament fl-arran?amenti g?at-trasport, jew inkella fis-sens li jkopri wkoll sitwazzjonijiet li fihom l-involviment tal-fornitur kien biss indirett.

36. Il-Kummissjoni argumentat li l-interpretazzjoni letterali “g?andha l-vanta?? li tkun sempli?i ?afna meta wie?ed i?ares strettament lejn is-sitwazzjoni legali u lejn ir-relazzjonijiet kuntrattwali, i?da timplika wkoll li tkun fa?li ?afna li ti?i evitata” [traduzzjoni mhux uffi?jali]. Il-Kummissjoni pproponiet li tali evitar “jista’ ji?i indirizzat fid-dawl tat-test ta’ ‘abbu? tal-li?i’” [traduzzjoni mhux uffi?jali] kif stabbilit mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza Halifax (8), li jkun jinkludi kunsiderazzjoni ta’

“jekk l-arran?amenti jwasslux g?al ri?ultat li jmur kontra l-iskop tar-regoli tad-Direttiva dwar il-VAT; u ta’ jekk l-arran?amenti g?andhomx b?ala skop ewlieni dak li jwasslu g?al dan ir-ri?ultat, filwaqt li ra?unijiet ‘ekonomi?i’ o?ra ma jkunux pre?enti jew ikunu sekondarji” [traduzzjoni mhux uffi?jali]. F’dan ir-rigward, il-Kummissjoni rreferiet ukoll g?ad-de?i?joni tal-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza Part Service (9).

37. Fir-rigward tal-interpretazzjoni estensiva, il-Kummissjoni argumentat li “g?all-applikazzjoni tar-regoli dwar il-bejg? mill-bog?od, ma g?andhomx jittie?du inkunsiderazzjoni biss l-arran?amenti kuntrattwali bejn il-fornitur, it-trasportatur u l-klijent, i?da, iktar importanti minn hekk, g?andha tittie?ed inkunsiderazzjoni wkoll ir-realtà ekonomika” [traduzzjoni mhux uffi?jali]. Barra minn hekk, il-Kummissjoni argumentat li, fi stqarrija g?all-minuti (10) miftehma meta ?iet adottata d-Direttiva 91/680/KEE (11) (li introdu?iet dispo?izzjonijiet dwar il-bejg? mill-bog?od), il-Kunsill u l-Kummissjoni spe?ifikaw li “l-arran?amenti spe?jali g?all-bejg? mill-bog?od ser japplikaw fil-ka?ijiet kollha li fihom il-merkanzija tintbag?at jew ti?i ttrasportata, indirettament jew direttament, mill-fornitur stess jew g?an-nom tieg?u” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

38. F’dan l-isfond, id-Dokument tax-Xog?ol stieden lid-delegazzjonijiet sabiex “jesprimu l-fehmiet tag?hom dwar il-kwistjonijiet imqajma mir-Renju Unit u mill-Bel?ju, u dwar l-osservazzjonijiet mag?mula mid-dipartimenti tal-Kummissjoni. Huma mitluba, b’mod partikolari, jag?tu l-opinjoni tag?hom dwar i?-?ew? appro??i e?aminati” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

Il-Linji gwida tal-Kumitat tal-VAT

39. Fil-104 laqg?a tieg?u, li n?ammet fl?4 u fil?5 ta’ ?unju 2015 (12), il-Kumitat tal-VAT adotta linji gwida dwar il-bejg? mill-bog?od (13), li jipprovdu li l-“Kumitat tal-VAT, b’mod kwa?i unanimu (14), jaqbel li, g?all-finijiet tal-Artikolu 33 tad-Direttiva dwar il-VAT, merkanzija g?andha titqies li kienet ‘mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur’ fi kwalunkwe ka? li fih il-fornitur jintervjeni direttament jew indirettament fit-trasport tal-merkanzija jew fil-fatt li tintbag?at” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

40. Il-Linji gwida jipprovdu wkoll li l-“Kumitat tal-VAT jaqbel, b’mod unanimu, li l-fornitur g?andu jitqies li intervjena indirettament fit-trasport tal-merkanzija jew fil-fatt li tintbag?at fi kwalunkwe wie?ed mill-ka?ijiet segwenti: [...] (iii) meta l-fornitur jiffattura u ji?bor it-tariffi tat-trasport ming?and il-klijent u sussegwentement jg?addihom lil terz li jie?u ?sieb li jibg?at jew li jittrasporta l-merkanzija” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

41. Fl-a??ar nett, il-Linji gwida jipprovdu li “il-Kumitat tal-VAT jaqbel ukoll, b’mod kwa?i unanimu, li f’ka?ijiet o?ra ta’ intervent, b’mod partikolari meta l-fornitur jippromwovi b’mod attiv is-servizzi ta’ kunsinna ta’ terz lill-klijent, iqieg?ed f’kuntatt lill-klijent u lit-terz u jipprovdi lit-terz l-informazzjoni me?tie?a g?all-kunsinna tal-merkanzija, huwa g?andu wkoll jitqies li intervjena indirettament fit-trasport tal-merkanzija jew fil-fatt li tintbag?at” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

Id-Direttiva 2017/2455

42. Fl?1 ta’ Di?embru 2016, il-Kummissjoni ssottomettiet proposta g?al emenda tad-Direttiva dwar il-VAT (15). Il-Memorandum ta’ Spjegazzjoni anness mag?ha jipprovdi, fl-Artikolu 2(2) tat-Taqsima 5, li l-“proposta ti??ara wkoll l-Artikolu 33(1) b’konformità mal-linji gwida tal-Kumitat tal-VAT”.

43. Din il-proposta wasslet g?all-adozzjoni tad-Direttiva 2017/2455. Il-premessa 9 ta’ din id-direttiva tispjega, fir-rigward tal-bejg? mill-bog?od intra-Komunitarju ta’ merkanzija, li “[s]abiex ti?i pprovduta ?ertezza legali lit-tali negozji, jen?tie? li d-definizzjoni ta’ dawk il-provvisti tal-o??etti tiddikjara bi?-?ar li tapplika wkoll fejn l-o??etti ji?u ttrasportati jew jintbag?tu g?an-nom tal-fornitur

inklu? meta l-fornitur jintervjeni indirettament fit-trasport tal-o??etti jew biex jintbag?tu."

44. L-Artikolu 2 jipprovdi li "[b]'effett mill?1 ta' Jannar 2021, id-[Direttiva dwar il-VAT] hija emendata kif ?ej: (1) fl-Artikolu 14, ji?died il-paragrafu li ?ej: '4. G?all-finijiet ta' din id-Direttiva, g?andhom japplikaw id-definizzjonijiet li ?ejjin: (1) 'bejg? mill-bog?od intra-Komunitarju ta' o??etti' tfisser provvisti ta' o??etti mibg?uta jew ittrasportati mill-fornitur, jew g?an-nom tieg?u, inklu? fejn il-fornitur jintervjeni indirettament biex l-o??etti ji?u ttrasportati jew jintbag?tu, minn Stat Membru li mhuwiex dak li fih jintemm it-tluq jew it-trasport tal-o??etti g?and il-klijent, fejn ji?u sodisfatti l-kondizzjonijiet li ?ejjin: (a) il-provvista tal-o??etti ssir [...] g?al kull persuna o?ra li mhix taxxabbli'. [...]"

45. L-Artikolu 2(3) jipprovdi li l-Artikolu 33 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa ssostitwit b'dan li ?ej: "B'deroga mill-Artikolu 32: (a) il-post tal-forniment f'bejg? mill-bog?od intra-Komunitarju ta' o??etti g?andu jitqies li hu l-post fejn jinsabu l-o??etti fil-mument fil-?in li jintemm it-tluq jew it-trasport tal-o??etti lill-klijent."

Id-dritt nazzjonali

Il-Li?i dwar il-VAT

46. L-Artikolu 2(a) tal-Általános Forgalmi Adóról Szóló 2007. évi CXXVII. törvény (il-Li?i CXXVII tal?2007 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Mi?jud, iktar 'il quddiem il-"Li?i dwar il-VAT") (16) jipprovdi li din il-li?i tkopri "il-provvista ta' merkanzija jew ta' servizzi bi ?las fit-territorju nazzjonali minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali".

47. L-Artikolu 25 jipprovdi li "meta l-merkanzija ma tintbag?atx jew ma ti?ix ittrasportata, il-post tal-provvista g?andu jitqies li huwa l-post fejn il-merkanzija tkun tinsab fil-mument li fih titwettaq il-provvista".

48. L-Artikolu 29(1) jipprovdi li "b?ala deroga mill-Artikoli 26 u 28, meta l-merkanzija tintbag?at jew ti?i ttrasportata minn jew g?an-nom ta' fornitur u meta l-provvista twassal sabiex il-merkanzija tasal fi Stat Membru tal-Komunità li ma jkunx l-Istat Membru li minnu l-merkanzija kienet intbag?tet jew ?iet ittrasportata, il-post tal-provvista tal-merkanzija g?andu jitqies li huwa l-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-mument tal-wasla tal-kunsinna jew tat-trasport indirizzat lix-xerrej, meta jkunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet segwenti: (a) il-provvista tal-merkanzija (aa) titwettaq g?al persuna taxxabbli jew g?al persuna ?uridika mhux taxxabbli li l-akkwisti intra-Komunitarji tag?ha ta' merkanzija ma humiex su??etti g?all-VAT ta?t l-Artikolu 20(1)(a) u (d), jew, (ab) titwettaq g?al persuna jew korp taxxabbli jew mhux taxxabbli" [...].

49. L-Artikolu 82(1) jipprovdi li "l-ammont tat-taxxa g?andu jkun ta' 27 % tal-ba?i tat-taxxa".

Il-Li?i dwar it-Tassazzjoni

50. L-Artikolu 2(1) tal-Adózás Rendjér?l Szóló 2003. évi XCII. törvény (il-Li?i XCII tal?2003 dwar ir-Regoli li Jirregolaw it-Tassazzjoni, iktar 'il quddiem il-"Li?i dwar it-Tassazzjoni") (17) jipprovdi li "id-drittijiet kollha f'relazzjonijiet legali g?all-finijiet tat-taxxa g?andhom ji?u e?er?itati b'mod konformi mal-iskop tag?hom. Ta?t il-li?ijiet fiskali, il-konklu?joni ta' kuntratti jew it-twettiq ta' tran?azzjonijiet o?ra li l-iskop tag?hom ikun li ji?u evitati d-dispo?izzjonijiet tal-li?ijiet fiskali ma jistg?ux ji?u kklassifikati b?ala e?er?izzju ta' drittijiet b'mod konformi mal-iskop tag?hom".

51. L-Artikolu 86(1) jipprovdi li: "L-awtorità tat-taxxa, sabiex tevita t-tnaqqis tad-d?ul mit-taxxa u talbiet mhux f'lokhom g?al g?ajnuna ba?itarja u rimbors tat-taxxa, g?andha b'mod regolari tivverifika l-persuni li j?allsu t-taxxa u l-persuni l-o?ra involuti fis-sistema tat-taxxa. L-iskop ta' dawn

il-verifiki huwa li ji?i stabbilit jekk l-obbligi imposti mil-li?ijiet fiskali u minn le?i?lazzjoni o?ra kinux ?ew osservati jew miksura. Meta twettaq verifika, l-awtorità tat-taxxa g?andha ti?vela u tistabbilixxi l-fatti, i?-?irkustanzi u l-informazzjoni li ser jintu?aw b?ala ba?i g?al konstatazzjoni ta' ksur jew ta' abbu? ta' drittijiet u g?all-pro?edura amministrattiva mibdija b'konsegwenza ta' dan il-ksur jew abbu? ta' drittijiet".

52. L-Artikolu 95(1) jipprovdi li "L-awtorità tat-taxxa g?andha twettaq il-verifika billi te?amina d-dokumenti, id-dokumenti ta' sostenn, ir-rekords u r-re?istri tal-kontabbiltà me?tie?a sabiex tiddetermina l-ammonti li jservu b?ala ba?i tat-taxxa jew tal-g?ajnuna ba?itarja, inklu?i data elettronika, softwer u sistemi tal-kompjuter u?ati mill-persuna taxxabbli kif ukoll kalkoli u fatti, informazzjoni u ?irkustanzi o?ra marbuta ma?-?amma ta' kontijiet u ta' rekords tal-kontabbiltà u l-ippro?essar ta' dokumenti ta' sostenn".

53. L-Artikolu 108(1) jipprovdi li "Stima hija forma ta' evidenza li tistabbilixxi b'mod plaw?ibbli l-ba?i attwali u statutorja g?al taxxi u g?al g?ajnuna ba?itarja".

54. L-Artikolu 170(1) jipprovdi li "jekk il-?las tat-taxxa jkun insuffi?jenti, dan g?andu jag?ti lok g?al sanzjoni fiskali. L-ammont tas-sanzjoni, sakemm ma huwiex indikat mod ie?or f'din il-li?i, g?andu jkun ta' 50 % tal-ammont mhux im?allas. L-ammont tas-sanzjoni g?andu jkun 200 % tal-ammont mhux im?allas jekk id-differenza mqabbla mal-ammont li g?andu jit?allas hija marbuta mal-?abi ta' d?ul jew mal-falsifikazzjoni jew qerda ta' evidenza, rekords jew re?istri tal-kontabbiltà".

55. L-Artikolu 172(1) jipprovdi li "?lief kif previst fl-Artikolu 172(2), multa ta' mhux iktar minn [200 000 forint (HUF)] tista' ti?i imposta fil-ka? ta' individwi, u ta' mhux iktar minn HUF 500 000 fil-ka? ta' persuni taxxabbli o?ra, fil-ka? li jonqsu milli jwettqu l-obbligu li jirre?istraw (re?istrazzjoni inizjali u komunikazzjoni ta' kwalunkwe bidla), li jipprovdu data jew li jift?u kont kurrenti, jew l-obbligu li jissottomettu dikjarazzjonijiet tat-taxxa" (18).

Il-fatti, il-pro?edura u d-domandi mag?mula

56. Fid-deskrizzjoni li ?ejja, ikkonsolidajt l-informazzjoni disponibbli mid-digriet tar-rinviju, mill-osservazzjonijiet bil-miktub u mit-twe?ibiet iddettaljati g?all-mistoqsijiet tal-Qorti tal-?ustizzja matul is-seduta. Nenfasizza, i?da, li hija biss l-informazzjoni tal-ewwel li tikkostitwixxi fatti stabbiliti.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (iktar 'il quddiem "KrakVet") hija kumpannija rre?istrata u stabbilita fil-Polonja. Din la g?andha stabbiliment, la uffi??ju u lanqas ma??en fl-Ungerija. KrakVet tbig? prodotti g?all-annimali, l-iktar ikel g?all-klieb u l-qtates fl-Istati Membri ?irien, prin?ipalament permezz tad-diversi pa?ni tal-internet "zoofast" tag?ha. Din g?andha g?add sostanzjali ta' klijenti fl-Ungerija li jag?mlu x-xirjiet tag?hom permezz ta' www.zoofast.hu.

58. Il-kaw?a quddiem il-qorti tar-rinviju tirrigwarda avvenimenti li se??ew matul is-sena fiskali 2012. Dak i?-?mien, fuq is-sit internet tag?ha KrakVet g?amlet offerta li permezz tag?ha l-klijenti setg?u jag??lu li l-merkanzija mixtrija minnhom tkun ittrasportata mill-istabbiliment ta' KrakVet fil-Polonja lejn indirizz ta' kunsinna tal-g?a?la tag?hom, permezz ta' kuntratt miftiehem bejn il-klijent u Krzysztof Batko Global Trade (iktar 'il quddiem "KBGT"). Alternattivament, il-klijent seta' jinqeda bis-servizzi ta' kwalunkwe trasportatur ie?or. KrakVet ma offrietx li twettaq hija stess it-trasport.

59. G?al xirjiet ta' inqas minn HUF 8 990 (bejn wie?ed u ie?or EUR 30.79) (19), it-trasport permezz ta' KBGT kien iqum HUF 1 600 (bejn wie?ed u ie?or EUR 5.54). G?al xirjiet li jaqb?u dak l-ammont, it-trasport permezz ta' KBGT kien disponibbli g?all-prezz ta' HUF 70 biss (bejn wie?ed u ie?or EUR 0.24) – dan kien possibbli g?aliex KrakVet kienet toffri skont ta' HUF 1 530 fuq il-prezz tal-merkanzija mixtrija.

60. B?al KrakVet, KBGT ukoll hija kumpannija rre?istrata u stabbilita fil-Polonja. Il-proprjetarju ta' KBGT, Krzysztof Batko, huwa ?u l-proprjetarju ta' KrakVet, Marek Batko. L-istess KBGT a??ettat li tie?u ?sieb it-trasport mill-Polonja g?all-Ungerija. Sabiex iwasslu l-merkanzija sal-indirizz ta' kunsinna tal-klijent fl-Ungerija, KBGT g?a?let b?ala sottokuntratturi ?ew? kumpanniji tal-posta (iktar 'il quddiem "il-kumpanniji tal-posta Ungeri?i"): Sprinter Futárszolgálat Kft. (iktar 'il quddiem "Sprinter") u GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (iktar 'il quddiem "GLS Hungary").

61. Il-klijenti kienu jag?mlu pagament wie?ed li jkopri kemm il-merkanzija kif u koll l-ispejje? tat-trasport. Dan il-pagament kien isir, bejn wie?ed u ie?or bl-istess frekwenza, jew lil Sprinter u GLS Hungary mal-kunsinna tal-merkanzija, jew permezz ta' depo?itu f'kont fil-bank CIB Zrt. fl-Ungerija (iktar 'il quddiem il-"kont tal-bank ma' CIB") f'isem il-proprjetarju ta' KBGT.

62. Il-kumpanniji tal-posta Ungeri?i kienu jittrasferixxu l-pagamenti li kienu jir?ievu mal-kunsinna fil-kont tal-bank ma' CIB. Sussegwentement KBGT kienet tag?mel arran?amenti g?at-trasferiment tal-fondi mill-kont tal-bank ma' CIB lil KrakVet. Waqt is-smig? il-Qorti tal-?ustizzja kienet informata li meta l-flus kienu ji?u ttrasferiti lil KrakVet, KBGT kienet i??omm is-"sehem" tag?ha. Ma ng?atat ebda spjegazzjoni dwar jekk dan is-"sehem" kienx jikkorrispondi g?all-ispejje? kuntrattwali tat-trasport jew inkella g?al xi ammont ie?or.

63. KrakVet talbet "de?i?joni fiskali anti?ipata" lill-awtoritajiet tat-taxxa Pollakki, li dde?iedew li l-VAT kienet dovuta fil-Polonja. Skont KrakVet, tali "de?i?joni fiskali anti?ipata" torbot lill-kumpannija li ressqet it-talba, lill-awtoritajiet tat-taxxa Pollakki u lill-qrati Pollakki. Abba?i ta' din it-talba g?al de?i?joni fiskali anti?ipata u tad-de?i?joni li ng?atat, KrakVet ?allset il-VAT fil-Polonja bir-rata ta' 8 %, minflok ma ?allsitha fl-Ungerija bir-rata ta' 27 %.

64. Fl?2013, in-Nemzeti Adó– és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellen?rzési F?osztálya (l-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i) wettqu spezzjoni ta' KrakVet fir-rigward tas-sena fiskali 2012 u f'dan il-kuntest assenjaw lil KrakVet numru tat-taxxa Ungeri? fl?14 ta' Awwissu 2013. L-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i wettqu wkoll kontrolli relatati fuq l-operazzjonijiet tal-kumpanniji tal-posta Ungeri?i.

65. Fl?2014, l-awtoritajiet tat-taxxa Pollakki wettqu wkoll spezzjoni ta' KrakVet fir-rigward tas-sena fiskali 2012. Wara li g?amlu dan, huma kkonfermaw id-"de?i?joni fiskali anti?ipata" pre?edenti tag?hom. Fit?23 ta' Novembru 2015, KrakVet ippre?entat lill-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i traduzzjoni mhux uffi?jali tad-dokumenti li kienet ir?eviet ming?and l-awtoritajiet tat-taxxa Pollakki.

66. Fit?28 ta' Jannar 2016, KrakVet ippre?entat ukoll kopja tal-kundizzjonijiet ?enerali tag?ha lill-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i u pproponiet li d-direttur ?enerali kellu jiggarantixxi l-awtenti?ità ta' din il-ver?joni, billi l-ver?joni tal?2012 fuq is-sit internet ma kinitx disponibbli iktar (20).

67. L-awtoritajiet tax-taxxa Ungeri?i talbu li jing?ataw iktar informazzjoni fir-rigward ta' KrakVet ming?and l-awtoritajiet tat-taxxa Pollakki. Huma kienu informati li waqt li KBGT kienet qeg?da timballa u tittikkettja l-merkanzija lesta g?at-trasport fil-ma??en ta' KrakVet, f'dak l-istadju l-merkanzija kienet il-proprjetà ta' KrakVet.

68. Abba?i ta' dan il-materjal, l-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i kkonkludew li matul is-sena fiskali 2012, Sprinter kienet g?amlet kunsinni g?an-nom ta' KBGT u g?al KratVet g?all-valur ta' HUF 17 087 988 (bejn wie?ed u ie?or EUR 751 039.57), bil-merkanzija mwassla sal-ma??en ?entrali ta' Sprinter f'Budapest. Bl-istess mod, l-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i waslu g?all-konklu?joni li matul l-istess perijodu GLS Hungary, g?an-nom ta' GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o., kienet

ipprovdiet servizzi ta’ kunsinna ta’ pakketti g?all-valur ta’ HUF 64 011 046 (EUR 211 453.19), li g?alihom kienet ?iet irrimborsata g?an-nom ta’ KrakVet u KBGT

69. L-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i nnotifikaw lil KrakVet bil-konklu?jonijiet tag?hom fil?25 ta’ Mejju 2016. Din tal-a??ar ippre?entat l-osservazzjonijiet tag?ha fir-rigward ta’ dawn il-konklu?jonijiet fit?8 ta’ ?unju 2016.

70. Fis?16 ta’ Awwissu 2016, l-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i dde?idew li KrakVet kienet qab?et il-limitu kwantitattiv ta’ EUR 35 000 stabbilit fl-Artikolu 34 tat-Direttiva dwar il-VAT (21) u li g?alhekk kien imissha g?amlet pagamenti tal-VAT fl-Ungerija g?al total ta’ HUF 58 910 000 (bejn wie?ed u ie?or EUR 190 087) (22). Min?abba dan, l-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i imponew sanzjoni ta’ HUF 117 820 000 (bejn wie?ed u ie?or EUR 380 175), kif ukoll interessi g?all-ammont ta’ HUF 10 535 000 (bejn wie?ed u ie?or EUR 36 446), u multa ta’ HUF 500 000 (bejn wie?ed u ie?or EUR 1 730) min?abba d-dikjarazzjoni tal-VAT nieqsa.

71. KrakVet appellat mid-de?i?joni tal-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i quddiem il-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (il-Bord tal-Appell Nazzjonali g?al Kwistjonijiet Fiskali u Doganali, iktar ’il quddiem il-“Bord tal-Appell”). B’de?i?joni tat?23 ta’ Jannar 2017, il-Bord tal-Appell ikkonferma d-de?i?joni tal-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i. KrakVet g?alhekk appellat qudiem il-F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali tal-Belt ta’ Budapest), li g?amlet lill-Qorti tal-?ustizzja l-?ames domandi li ?ejjin.

“1) L-g?anijiet tad-[Direttiva dwar il-VAT], u b’mod partikolari r-rekwi?iti dwar l-evitar tal-kunflitti ta’ kompetenza u tat-taxxa doppja bejn l-Istati Membri li huma s-su??ett tal-premessi tag?ha 17 u 62, kif ukoll il-premessi 5, 7 u 8, u l-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-[Regolament kontra l-frodi tal-VAT], g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jippermettux prattika tal-awtoritajiet ta’ Stat Membru li skontha l-istess tran?azzjoni tir?ievi klassfikazzjoni differenti minn dik mog?tija fi Stat Membru ie?or, minkejja l-interpretazzjoni tad-dritt mill-awtorità ta’ dak l-Istat Membru l-ie?or, ibba?ata fuq fatti identi?i, relatati mal-istess tran?azzjoni, minkejja de?i?joni fiskali anti?ipata ma?ru?a minn din l-awtorità fuq din il-ba?i, u minkejja l-konstatazzjonijiet mag?mula fil-kuntest ta’ kontroll fiskali li tikkonferma din l-interpretazzjoni u din id-de?i?joni anti?ipata, bir-ri?ultat ta’ taxxa doppja tal-persuna taxxabbli?

2) Jekk g?andha ting?ata riposta g?all-ewwel domanda fis-sens li tali prattika ma tmurx kontra d-dritt Komunitarju, l-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri huma, meta jittie?ed kont tad-[Direttiva dwar il-VAT] u d-dritt tal-Unjoni, intitolati li jimponu b’mod unilaterali obbligi fiskali, billi ma ji?dux inkunsiderazzjoni li l-awtoritajiet fiskali ta’ Stat Membru ie?or repetutament ikkonfermaw, pre?edentement, g?at-talba tal-persuna taxxabbli, u f’de?i?jonijiet sussegwenti me?uda wara kontroll, ir-regolarità tal-a?ir tal-persuna taxxabbli?

Jew, g?all-kuntrarju, sabiex ti?i ?gurata l-applikazzjoni tal-prin?ipju ta’ newtralità fiskali u ti?i evitata t-taxxa doppja, huma l-awtoritajiet ta?-?ew? Stati Membri li g?andhom jikkooperaw fuq il-kwistjoni tal-persuna taxxabbli sabiex jaslu g?al soluzzjoni li grazzi g?aliha l-persuna taxxabbli jkollha t?allas il-VAT f’wie?ed biss mi?-?ew? Stati Membri?

3) Jekk g?andha ting?ata risposta g?at-tieni domanda fis-sens li l-amministrazzjoni fiskali ta’ Stat Membru hija intitolata li unilateralment tikklassifika tran?azzjoni, id-dispo?izzjonijiet tad-[Direttiva dwar il-VAT] g?andhom ji?u interpretati fis-sens li l-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru l-ie?or g?andha tirrimborsa lill-persuna taxxabbli responsabbli g?all-?las tal-VAT it-taxxa stabbilita fid-de?i?joni fiskali mill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru l-ie?or u m?allsa inkonnessjoni mal-perijodi mag?luqa mill-kontroll fiskali, u dan sabiex ti?i evitata t-taxxa doppja u ti?i ?gurata l-applikazzjoni tal-prin?ipju ta’ newtralità fiskali?

4) Kif g?andu ji?i interpret il-kun?ett ta' kunsinna 'minn jew g?an-nom' tal-bejjieg? fis-sens tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 33(1) tad-[Direttiva dwar il-VAT] armonizzata? Il-kun?ett msemmi iktar 'il fuq ikopri l-ka? fejn il-persuna taxxabbli, b?ala bejjieg?, toffri, fuq il-pjattaforma tag?ha ta' xiri fl-internet, l-opportunità g?ax-xerrej li jikkonkludi kuntratt ma' impri?a ta' lo?istika li mag?ha l-bejjieg? jikkollabora fi tran?azzjonijiet differenti ta' bejg?, i?da li x-xerrej jista' wkoll jag??el liberament trasportatur ie?or, differenti minn dak li huwa rrakkomandat, li l-kuntratt ta' trasport ji?i konklu? bejn ix-xerrej u t-trasportatur u li l-bejjieg? ma huwiex parti g?all-kuntratt?

Sabiex ji?i interpretat dan il-kun?ett, u fid-dawl b'mod partikolari tal-prin?ipju ta' ?ertezza legali, jista' ji?i kkunsidrat b?ala fattur rilevanti l-fatt li l-Istati Membri g?andhom jemendaw, sal-2021, il-le?i?lazzjoni li tittrasponi d-dispo?izzjonijiet msemmija iktar 'il quddiem tad-[Direttiva dwar il-VAT, kif emendata bid-Direttiva 2017/2455] fis-sens li l-Artikolu 33(1) [ta' din id-direttiva] japplika fil-ka? ta' parte?ipazzjoni indiretta fl-g?a?la tat-trasportatur?

5) Id-dritt tal-Unjoni, u b'mod partikolari d-[Direttiva dwar il-VAT], g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-fatti li ?ejjin huma, flimkien jew separatament, rilevanti sabiex tevalwa jekk impri?i indipendenti, li jwettqu tran?azzjonijiet ta' bejg? tal-prodott kif ukoll il-kunsinna jew it-trasport, stabbilixxew relazzjoni legali sabiex il-persuna taxxabbli tevita d-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 33 tad-[Direttiva dwar il-VAT], u b'hekk twettaq abbu? ta' li?i iddestinat li jsir profitt mill-fatt li r-rata tal-VAT hija iktar baxxa fl-Istat Membru l-ie?or:

5.1) l-impri?a ta' lo?istika li twettaq it-trasport hija impri?a asso?jata mal-persuna taxxabbli u din tal-a??ar tipprovdi lill-persuna taxxabbli provvisti o?ra irrispettivament mit-trasport;

5.2) i?da fl-istess ?in, ix-xerrej jista' fi kwalunkwe ?in jitbieg?ed mill-prattika rrakkomandata mill-persuna taxxabbli li tixtieq li tu?a s-sie?eb lo?istiku li kkuntratta mieg?u g?al trasport, peress li x-xerrej g?andu l-opportunità li jafda t-trasport lil trasportatur differenti jew li jie?u personalment il-kunsinna tal-merkanzija?"

72. KrakVet, ir-Repubblika ?eka, l-Ungerija, l-Italja, ir-Repubblika tal-Polonja u l-Kummissjoni Ewropea ppre?entaw osservazzjonijiet bil-miktub. Matul is-seduta, KrakVet, l-Irlanda, l-Ungerija, ir-Renju Unit u l-Kummissjoni ppre?entaw sottomissjonijiet orali.

73. Kif indikajt fil-bidu ta' dawn il-konklu?jonijiet, ser ne?amina biss ir-raba' u l-?ames domanda mag?mula.

Ir-raba' u l-?ames domanda mag?mula

74. Ir-raba' u l-?ames domanda jqajmu tliet kwistjonijiet marbuta mal-interpretazzjoni tal-Artikolu 33(1) tad-Direttiva dwar il-VAT. L-ewwel nett, xi tfisser l-espressjoni "merkanzija mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur", li tinsab fl-Artikolu 33(1) tad-Direttiva dwar il-VAT qabel ?ie emendat bid-Direttiva 2017/2455? (Ser nirreferi g?al dan b?ala l-"ver?joni ori?inali tal-Artikolu 33(1)"). It-tieni nett, l-emenda li saret f'din id-dispo?izzjoni bid-Direttiva 2017/2455, li ?olqot il-ver?joni l-?dida tal-Artikolu 33(1), bidlet jew sempli?ement ikkonfermat is-sitwazzjoni legali pre?edenti? It-tielet nett, it-tip ta' operazzjoni deskritta fid-digriet tar-rinviju, meta wie?ed iqis il-ver?joni *ori?inali* tal-Artikolu 33(1), g?andha titqies b?ala prattika abbu?iva?

75. B?ala punt preliminari, g?andi nesplora jekk hemmx differenza rilevanti bejn il-kliem "mibg?uta" u "ittrasportata". Il-le?i?latur tal-Unjoni g?a?el, b'mod ?ar, li ju?a ?ew? verbi minflok verb wie?ed. Huwa ?ar ukoll li l-merkanzija "tintbag?at" qabel ti?i "ittrasportata". Madankollu, dan huwa l-punt li minnu – minn tal-inqas fil-ver?joni ori?inali tal-Artikolu 33(1) – l-affarijiet ma jibqg?ux ?ari (23).

76. Fuq il-ba?i ta' qari wiesa' ?afna, *kwalunkwe* azzjoni me?uda *"mill"*-fornitur sabiex jibda l-pro?ess sabiex il-merkanzija ordnata minn klijent fi Stat Membru ie?or tibda tin?arr lejn id-destinazzjoni tag?ha (il-fatt li l-merkanzija "tintbag?at") tkun bi??ejjed sabiex tiskatta l-Artikolu 33(1). It-tqeg?id ta' pakkett fil-posta jg?odd ukoll? U xi ng?idu g?al meta tasal telefonata ming?and it-trasportatur mag??ul mill-klijent u li tag?tih istruzzjonijiet sabiex imur f'indirizz partikolari f'?in partikolari sabiex ji?bor il-kunsinna? Ma jidhirx probabbli li kien intenzjonat qari daqshekk wiesa' tal-Artikolu 33(1); u tali qari jo?loq konfu?joni, meta jitqies li r-*regola ?enerali* inklu?a fl-Artikolu 32 tu?a e?attament l-istess kliem "mill-fornitur" (ara l-punti 80 sa 82 iktar 'l isfel). Imma fejn g?andha tinqata' l-linja?

77. Jiena nissu??erixxi li appro?? ta' sens komun tradott f'lingwa?? legali jwassal g?al qari fuq il-linji ta': "Jekk il-fornitur, fuq inizjattiva u g?a?la tieg?u, jie?u l-passi essenzjali kollha jew ?afna minnhom sabiex jipprepara l-merkanzija g?at-trasport, jag?mel l-arran?amenti sabiex il-merkanzija tin?abar u tibda l-vja?? u jitlaq minn idu l-pussess tal-merkanzija u l-kontroll fuqha, f'dak il-ka? il-merkanzija tkun qed tinbag?at *mill*-fornitur".

78. It-trasport *"mill"*-fornitur huwa forsi inqas problematiku, min?abba li t-tifsira naturali tieg?u hija li l-fornitur, huwa stess jew permezz tal-a?ent tieg?u jwettaq fi?ikament l-operazzjoni ta' trasport, jew inkella jkun il-proprjetarju jew ikollu kontroll tal-entità legali li twettaqha.

Merkanzija mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur

79. L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi li l-VAT hija dovuta fl-Istat Membru fejn issir il-provvista. Il-merkanzija pprovduta hemmhekk issir b'hekk su??etta g?ar-rati tal-VAT applikati minn dan l-Istat Membru.

80. L-Artikolu 32(1) jistabbilixxi r-regola ?enerali: "Fejn merkan?ija hija mibg?uta jew ittrasportata *mill-fornitur*, jew *mill-konsumatur*, jew *minn persuna terza*, il-post ta' provvista g?andu jitqies b?ala l-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-?in meta tintbag?at jew jibda t-trasport tal-merkanzija g?all-konsumatur [...]" (enfasi mi?juda). Ma ssir ebda distinzjoni bejn id-diversi atturi li jistg?u jkunu responsabbli sabiex jibag?tu l-merkanzija jew g?at-trasport tag?ha.

81. Madankollu, l-Artikolu 33(1) jipprevedi deroga g?al din ir-regola ?enerali. Huwa jipprovdi li, f'?erti ?irkustanzi spe?ifi?i meta l-merkanzija ti?i "mibg?uta jew ittrasportata *minn jew g?an-nom tal-fornitur*" (enfasi mi?juda) bejn Stati Membri, il-post tal-provvista g?andu "jitqies b?ala l-post fejn tinsab il-merkanzija fil-?in li jintemm it-tluq jew it-trasport g?all-konsumatur". Dawn i?-?irkustanzi spe?ifi?i jinkludu meta "(a) il-provvista tal-merkanzija titmexxa g?al persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli [...] jew g?al kull persuna o?ra li mhix taxxabbli".

82. Ser ji?i muri li l-Artikolu 32 (ir-regola ?enerali) u l-Artikolu 33 (id-deroga minnha) ju?aw kliem simili ?afna sabiex jaslu g?al ri?ultati opposti. L-Artikolu 32 ju?a "merkanzija [...] mibg?uta jew ittrasportata mill-fornitur [...]". L-Artikolu 33 ida??al f'dik il-fra?i kliem addizzjonali (hawnhekk bil-korsiv): "merkanzija mibg?uta jew ittrasportata *minn jew g?an-nom* tal-fornitur [...]". Huwa b?allikieku l-Artikolu 32 kien jinkludi l-kliem (invi?ibbli) "g?an-nom tal-klijent". Hekk id-differenza bejn i?-?ew? dispo?izzjonijiet issir ?ara (24).

83. Abba?i ta' dan, jidhirli li d-distinzjoni li qeg?da ssir tista' tkun murija bil-mod segwenti. Jekk klijent ibba?at fl-Ungerija jordna permezz tal-internet merkanzija ming?and kumpannija bba?ata fil-Polonja, b?ala prin?ipju mhux importanti jekk ikunx il-klijent stess li jivvja??a sal-ma??en fil-Polonja sabiex ji?bor il-merkanzija jew jekk ikunx xi ?addie?or (il-fornitur jew parti terza) li jie?u ?sieb tal-lo?istika g?an-nom tieg?u. Fit-tliet ka?ijiet kollha, *sakemm dak li qed ji?ri qed isir g?an-nom tal-klijent,* il-provvista titqies li qeg?da ssir fil-Polonja u l-VAT tkun dovuta hemmhekk bir-rati stabbiliti mill-awtoritajiet Pollakki. Jekk, madankollu, l-attivitajiet ikunu qeg?din isiru *g?an-nom tal-fornitur,* il-provvista ssir fil-post tad-destinazzjoni (l-Ungerija) u l-VAT tkun dovuta hemmhekk bir-rati stabbiliti mill-awtoritajiet Ungeri?i.

84. L-Artikolu 138(1) isemmi espli?itament x'inhuma l-konsegwenzi tal-VAT meta l-klijent ikun persuna taxxabbli jew persuna legali mhux taxxabbli. Fi?-?ew? ka?ijiet, l-Istat Membru ta' ori?ini "g?and[u] je?ent[a]il-provvista ta' merkanzija mibg?uta jew ittrasportata lejn destinazzjoni 'l barra mit-territorju t[ieg?[u] i?da fil-Komunità, jew mill-bejjieg? jew f'ismu jew il-persuna li tkun qed takkwista l-merkanzija [...]. (Ninnota li *ebda distinzjoni ma ssir* hawnhekk bejn il-ka?ijiet fejn il-merkanzija tintbag?at jew it-trasport isir "mill-bejjieg? jew f'ismu" u l-ka?ijiet fejn dawn l-azzjonijiet isiru g?an-nom tal-"persuna li tkun qed takkwista l-merkanzija".) Billi, skont l-Artikolu 33, il-post ta' provvista jitqies b?ala l-post fejn tasal il-merkanzija mibg?uta jew fejn jieqaf it-trasport, il-VAT tkun g?aldaqstant dovuta fl-Istat Membru ta' destinazzjoni. Madankollu, ma hemm ebda dikjarazzjoni ekwivalenti ?ara li tirrikjedi li l-Istat Membru ta' ori?ini, *ceteris paribus,* je?enta l-provvista intra-Komunitarja ta' merkanzija mill-VAT (tieg?u) meta l-provvista isir lejn "*kull persuna o?ra li mhix taxxabbli*".

85. Il-premessi 9 sa 11 jindikaw li t-tassazzjoni fl-Istat Membru ta' destinazzjoni (kif huwa mfisser b'mod sostantiv minn, *inter alia,* l-Artikoli 33 u 138) kienet ma?suba sabiex tapplika biss matul il-"perijodu ta' transizzjoni". Dawk l-artikoli baqg?u madankollu jag?mlu parti mil-le?i?lazzjoni tal-Unjoni dwar il-VAT u, fejn applikabbli, jiffokaw fuq it-tassazzjoni fil-post tal-konsum (25). B'dan premess, wie?ed irid i?omm f'mo??u li *ma huwiex* l-g?an tag?hom li jirrappre?entaw il-po?izzjoni tat-tluq. Ir-regola ?enerali li tiddetermina l-post ta' provvista fejn il-merkanzija tintbag?at jew tkun ittrasportata (sew jekk mill-fornitur, jew mill-konsumatur jew minn parti terza) tibqa' dik inklu?a fl-Artikolu 32 tad-Direttiva dwar il-VAT. Skont din ir-regola, il-post ta' provvista "g?andu jitqies b?ala l-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-?in meta tintbag?at jew jibda t-trasport tal-merkanzija g?all-konsumatur".

86. Fil-ka? pre?enti, il-klijenti ta' KrakVet kienu konsumaturi li jinsabu fl-Ungerija (ji?ifieri persuni mhux taxxabbli), li g?amlu xirjiet permezz tas-sit internet ta' KrakVet. KBGT ?adet ?sieb it-trasport mill-ma??en fil-Polonja sal-fruntiera Ungeri?a. It-trasport fit-territorju Ungeri? sar mill-kumpanniji tal-posta Ungeri?i

87. Jiena na?seb li jkun ?ust, li wie?ed jassumi li l-klijenti ta' KrakVet kienu u huma primarjament interessati li jixtru ikel g?all-annimali. Is-servizz ta' trasport me?tie? sabiex l-ikel tal-annimali jitwassal mill-ma??en ta' KrakVet fil-Polonja sal-indirizz ta' kunsinna tal-klijenti fl-Ungerija jag?mel parti essenzjali mit-tran?azzjoni imma, b?ala tali, ma huwiex probabbli li jkun i?-?entru prin?ipali tal-interess tal-klijenti. Probabbilment, il-fatturi essenzjali li jiddeterminaw l-g?a?la tag?hom ta' trasport kienu l-konvenjenza u l-prezz (26).

88. F'dan l-isfond, KrakVet, l-Italja u l-Polonja jsostnu li l-ver?joni ori?inali tal-Artikolu 33(1) (ji?ifieri, il-ver?joni fis-se?? kemm fi?-?mien rilevanti u sal-lum) g?andha tkun interpretata purament abba?i tal-formulazzjoni kurrenti tag?ha (27), sabiex ikunu m?arsa l-prin?ipji ta' ?ertezza legali u l-protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi (28). Ir-Repubblika ?eka, l-Irlanda, l-Ungerija, ir-Renju Unit u l-Kummissjoni jissottomettu li l-Artikolu 33(1) g?andu jkun interpretat b?ala li di?à jkopri s-sitwazzjoni fejn il-fornitur jintervjeni indirettament fl-arran?amenti tat-trasport. Huma jsostnu li l-

interpretazzjoni preferita tag?hom tosserva r-realtà ekonomika (29), g?aliex f'?irkustanzi b?al dawk fil-ka? pre?enti l-possibbiltà li l-klijent g?andu mnejn jag??el trasportatur differenti minn dak li l-fornitur tal-merkanzija jkun offrielu fuq is-sit internet tieg?u, hija fl-aqwa ipote?i remota u probabbilment tabil?aqq purament ipotetika.

89. Hekk kif di?à g?amlet fid-Dokument tax-Xog?ol tag?ha (30), il-Kummissjoni tirreferi wkoll g?all-istqarrija fil-minuti tal-Kunsill tas-sessjoni li adottat id-Direttiva 91/680 fis-sens li arran?amenti spe?jali g?al bejg? mill-bog?od kellhom japplikaw f'dawk il-ka?ijiet kollha fejn il-merkanzija tintbag?at jew tkun ittrasportata, direttament jew indirettament, mill-fornitur jew g?an-nom tieg?u. (Nintervjeni sabiex nispjega li d-Direttiva 91/680 – wa?da mis-serje ta' direttivi li jemendaw is-Sitt Direttiva tal-VAT (31) – introdu?iet *inter alia* artikolu ?did u elaborat, l-Artikolu 28b (intitolat "Post tat-transazzjonijiet") li fih ?ames sottosezzjonijiet. L-ewwel paragrafu ta?t "A. Post ta' l-akkwisizzjoni intra-Komunitarja tal-merkanzija" kien jipprovdi li: "1. Il-post ta' l-akkwisizzjoni intra-Komunitarja tal-merkanzija jittie?ed b?ala l-post fejn tkun il-merkanzija fejn jintemm it-trasport jew li jintbag?tu g?and il-persuna li akkwistathom". L-ewwel paragrafu ta?t "B. Post tal-fornitura tal-merkanzija" kien jinkludi l-prede?essur tal-ver?joni ori?inali tal-Artikolu 33(1) tad-Direttiva dwar il-VAT (32)).

90. B'dan premess, l-argument imressaq mill-Kummissjoni jista' fa?ilment jitwarrab. Fis-sentenza Antonissen, il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat b'mod ?ar li "dikjarrazzjoni b?al din ma tistax tintu?a g?all-iskop li ti?i interpretata dispo?izzjoni ta' le?i?lazzjoni sekondarja fejn, b?al fil-ka? pre?enti, ma jsir l-ebda riferiment g?all-kontenut tad-dikjarazzjoni fil-formulazzjoni tad-dispo?izzjoni inkwistjoni. Id-dikjarazzjoni g?alhekk ma g?andha ebda sinjifikat legali" (33).

91. Sar riferiment ukoll g?al-Linji gwida ma?ru?a mill-Kumitat tal-VAT, li jg?idu li "merkanzija g?andha titqies li kienet 'mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur' fi kwalunkwe ka? li fih il-fornitur jintervjeni direttament jew indirettament fit-trasport tal-merkanzija jew fil-fatt li tintbag?at" [traduzzjoni mhux uffi?jali] Madankollu, il-Kumitat tal-VAT adotta din il-po?izzjoni tliet snin wara t-tran?azzjonijiet li taw lok g?all-ka? pre?enti; u l-Linji gwida stess jiddikjaraw espli?iatment, fil-qieg? ta' kull pa?na, li huma ma g?andhom ebda sa??a vinkolanti (34).

92. F'dan l-isfond u filwaqt li napplika l-prin?ipji normali ta' kostruzzjoni tat-test tal-ver?joni ori?inali tal-Artikolu 33(1), ma nista' nsib ebda ba?i sabiex nikkonkludi – hekk kif isostnu r-Repubblika ?eka, l-Irlanda, l-Ungerija, ir-Renju Unit u l-Kummissjoni – li din id-dispo?izzjoni tkopri wkoll ka?ijiet fejn il-fornitur jintervjeni *indirettament,* b'risposta g?al istruzzjoni mog?tija mill-klijent, sabiex jibg?at jew jittrasporta merkanzija lil persuna mhux taxxabbli li tkun qieg?da fi Stat Membru ie?or.

93. Il-Qorti tal-?ustizzja kienet mitluba tqis ukoll, madankollu, jekk l-emendi mag?mula mid-Direttiva 2017/2455, li ?olqu raba' subparagrafu addizzjonali sabiex ji?died mal-Artikolu 14, flimkien mal-ver?joni ?dida tal-Artikolu 33(1), biddlux jew sempli?iment ikkonfermaw is-sitwazzjoni legali pre?edenti. Jekk l-emendi tal?2017 kellhom jitqiesu b?ala sempli?i "kjarifiki" tas-sitwazzjoni legali pre?edenti, dan jista' jaffettwa l-interpretazzjoni li g?andha ting?ata lill-qorti tar-rinviju sabiex tapplikaha fil-ka? pre?enti.

L-emendi g?ad-Direttiva dwar il-VAT

94. L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2017/2455 jispe?ifika li kien qieg?ed ji?died raba' subparagrafu ?did mal-Artikolu 14 tad-Direttiva dwar il-VAT. I?-?ieda pprovdiet *definizzjoni ?dida* ta' "bejg? mill-bog?od intra-Komunitarju ta' merkanzija". Ta?t dik id-definizzjoni ?dida, il-kun?ett ikopri ?erti sitwazzjonijiet spe?ifi?i ta' "provvisti ta' o??etti mibg?uta jew ittrasportati mill-fornitur, jew g?an-nom tieg?u, *inklu? fejn il-fornitur jintervjeni indirettament biex l-o??etti ji?u ttrasportati jew jintbag?tu* , minn Stat Membru li mhuwiex dak li fih jintemm it-tluq jew it-trasport tal-o??etti g?and il-klijent"

(enfasi mi?juda). Fost is-sitwazzjonijiet koperti hemm dik fejn “(a) il-provvista tal-o??etti ssir [...] g?al kull persuna o?ra li mhix taxxabbli”.

95. La l-premessi u lanqas id-dispo?izzjonijiet sostantivi tad-Direttiva 2017/2455 ma jkomplu jispjegaw l-ambitu intenzjonat tal-kun?ett (?did) ta’ “intervent indirett” mill-fornitur jew ir-ra?unijiet li wasslu g?all-introduzzjoni tieg?u. Il-memorandum ta’ spjegazzjoni tal-Kummissjoni jillimita ru?u g?al riferiment mhux spe?ifiku g?all-“Linji gwida tal-Kumitat tal-VAT”. Jixraq li nfakkru hawnhekk li filwaqt li l-Linji gwida tal-Kumitat tal-VAT, iddatati l?4 u l?5 ta’ ?unju 2015, jelaboraw xi ftit fuq dak li l-kumitat qies li jkun jikkostitwixxi “intervent indirett” mill-fornitur (35), id-Dokument tax-Xog?ol li ppre?eda dawn il-linji gwida, iddatat il?5 ta’ Mejju 2015, ?alla g?al kollox miftu?a l-kwistjoni ta’ jekk dak il-kun?ett kellux ji?i interpretat b’mod litterali jew b’mod iktar wiesa’. U d-dettall tal-linji gwida ma sabx postu fit-test il-?did.

96. Ir-Repubblika ?eka rreferiet lill-Qorti tal-?ustizzja g?as-sentenza Welmory (36). F’dik is-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat li kien jidher ?ar mill-premessi tar-regolament inkwistjoni li “l-volontà tal-le?i?latur tal-Unjoni kienet li ji?u ppre?i?ati ?erti kun?etti ne?essarji g?all-istabbiliment tal-kriterji li jirrigwardaw il-post tat-tran?azzjonijiet taxxabbli, filwaqt li tittie?ed inkunsiderazzjoni l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja f’dan il-qasam” u li “[b]’dan il-mod, anki jekk dan ir-regolament ma kienx g?adu fis-se?? fi?-?mien tal-fatti fil-kaw?a prin?ipali, xorta g?andu ji?i kkunsidrat”. I?da, kif g?adni kemm a??ennajt, ma hemm ebda gwida ekwivalenti li tista’ to?ro? mill-premessi g?ad-Direttiva 2017/2455 u “l-?urisprudenza relevanti tal-Qorti tal-?ustizzja” g?ad trid tinkiteb, fil-pro?eduri pre?enti. (G?andu jidher ?ar minn dak li g?idt li ma nqisx li l-emendi ne?essarjament isolvu l-kwistjoni sottostanti. B’xorti tajba, madankollu, la l-Qorti tal-?ustizzja u lanqas jiena ma g?andna g?alfejn hawnhekk nesprimu ru?na b’mod definittiv fuq dan il-punt).

97. Fuq l-istess linji, ir-Renju Unit qag?ad fuq is-sentenza Mensing (37) fejn il-Qorti tal-?ustizzja ddikjarat li “skont ?urisprudenza stabbilita, hemm lok, g?all-interpretazzjoni ta’ dispo?izzjoni tad-dritt tal-Unjoni, li jittie?du inkunsiderazzjoni mhux biss il-kliem tag?ha, i?da wkoll il-kuntest tag?ha u l-g?anijiet segwiti permezz tal-le?i?lazzjoni li hija tag?mel parti minnha”.

98. Dan il-prin?ipju tabil?aqq ji?bor fih fil-qosor ?urisprudenza stabbilita u ma jo?loq ebda kontroversja. Madankollu, meta napplikawh g?as-sitwazzjoni pre?enti, insibu li l-kliem li bihom jibda l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2017/2455 jipprovdu espli?itament li d-definizzjoni l-?dida fl-Artikolu 14(4) u s-sostituzzjoni tat-test e?istenti tal-Artikolu 33 tad-Direttiva tal-VAT bl-Artikolu 33(a) il-?did, g?andhom jid?lu fis-se?? “[b]’effett mill?1 ta’ Jannar 2021”: ji?ifieri, *l-effett legali tag?hom g?andu jkun pospost* b’sentejn meta mqabbel ma’ diversi emendi o?ra introdotti minn din id-direttiva.

99. Nara li ma huwiex possibbli li ji?i rrikon?iljat dan il-posponiment mag?mul apposta tal-effett legali mal-istqarrija fil-memorandum ta’ spjega li l-proposta sempli?iment “tikkjarifika l-Artikolu 33(1)”. Jekk il-proposta ma g?amlet xejn ?lief li kkjarifikat dik li minn dejjem kienet it-tifsira legali vera tal-Artikolu 33(1), ma kienx jag?mel sens li ti?i posposta l-applikazzjoni tag?ha. Lo?ikament, g?alhekk, il-konklu?joni g?andha tkun li dak li kien qieg?ed ji?i introdott kien tabil?aqq emenda; u li din *ma tirrappre?entax* l-interpretazzjoni li fi kwalunkwe ka? kellha ting?ata lit-test e?istenti.

100. Huwa importanti wkoll niftakru li d-diskussjoni riflessa fid-Dokument tax-Xog?ol se??et tliet snin *wara* t-tran?azzjonijiet ikkon?ernati fil-ka? pre?enti (38). Il-prin?ipju ta’ ?ertezza legali g?andu naturalment jin?amm f’mo??na meta ninterpretaw l-Artikolu 33(1) tad-Direttiva tal-VAT (39). Fil-fatt, il-premessi tad-Direttiva 2017/2455 jirreferu espressament g?al dan il-prin?ipju u jiddikjaraw li l-kun?ett ta’ “minn jew g?an-nom tal-fornitur” g?andu jkun iddefinit fid-Direttiva dwar il-VAT, b’mod li jinkludi wkoll intervent indirett minn dan tal-a??ar, pre?i?ament sabiex ti?i ?gurata ?ertezza legali. L-implikazzjoni b’mod impli?itu tal-kliem “direttament jew indirettament” fit-test ori?inali tal-Artikolu 33(1) tad-Direttiva dwar il-VAT meta dawn ma jinstabux hemm tmur direttament kontra

dan il-prin?ipju.

101. G?alhekk nikkonkludi li sakemm l-emendi introdotti bid-Direttiva 2017/2455 jid?lu legalment fis-se?? fl-1 ta' Jannar 2021, l-Artikolu 33(1) tad-Direttiva dwar il-VAT g?andu jing?ata interpretazzjoni litterali. G?alhekk *ma g?andux* jinqara fid-dawl tad-definizzjoni l-?dida ta' "bejg? mill-bog?od intra-Komunitarju" li tinkludi l-kliem "inklu? fejn il-fornitur jintervjeni 'indirettament' fit-trasport jew biex tintbag?at il-mekanzija", jew b?allikieku kien di?à ?ie ssostitwit bl-Artikolu 33(a), li jirreferi g?al din id-definizzjoni ?dida.

Interpretazzjoni litterali: "merkanzija mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur"

102. Di?à ssu??erejt, fil-punti 76 sa 78 iktar 'il fuq, definizzjonijiet pratti?i ta' (rispettivament) merkanzija "mibg?uta" mill-fornitur u "ittrasportata" mill-fornitur. Mag?hom issa ser in?id definizzjoni prattika ta' "g?an-nom ta'". Nissu??erixxi li l-merkanzija tintbag?at jew tkun ittrasportata "g?an-nom tal-fornitur" jekk il-fornitur, iktar milli l-klijent, effettivament jie?u d-de?i?jonijiet dwar kif din il-merkanzija g?andha tintbag?at jew tkun ittrasportata.

103. Hija l-qorti nazzjonali, b?ala l-qorti li tidde?iedi dwar il-fatti, li g?andha tiddetermina jekk – abba?i tal-fatti di?à msemmija fid-digriet tar-rinviju u ta' kull materjal ie?or li l-partijiet jag??lu li jressqu quddiemha – il-merkanzija kkon?ernata fil-kaw?a pre?enti kinitx fil-fatt "mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur". Hija u tersaq g?all-konklu?joni tag?ha, il-qorti nazzjonali g?andha ??omm quddiemha li "t-te?id inkunsiderazzjoni tar-realtà ekonomika u kummer?jali jikkostitwixxi kriterju fundamentali g?all-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT" (40).

104. F'dan ir-rigward, l-elementi (mhux e?awrijenti) li ?ejjin jidhirli li huma direttament jew indirettament rilevanti: (i) il-firxa ta' g?a?liet possibbli ta' trasport li l-fornitur joffri lill-klijenti fuq is-sit internet tieg?u; (ii) il-grad ta' konnessjoni (jekk hemm) bejn il-fornitur u l-kumpanniji li joffru kull wa?da minn dawn l-g?a?liet; (iii) jekk ix-xiri tal-merkanzija u x-xiri tas-servizzi ta' trasport kinux irregolati minn kuntratt wie?ed jew minn kuntratti separati; (iv) meta qam l-obbligu ta' ?las g?all-merkanzija; (v) meta u fejn ?ew ittrasferiti l-proprjetà u r-riskju g?all-proprjetà; (vi) x'arran?amenti kien hemm sabiex isir il-?las g?all-merkanzija u g?as-servizzi ta' trasport u?ati. Fl-a??ar mill-a??ar, il-qorti nazzjonali jkollha tidde?iedi – abba?i tal-materjal kollu disponibbli g?aliha – jekk kinitx KrakVet (jew kumpannija proprjetà tag?ha jew ikkontrollata minnha) li fil-prattika ?adet id-de?i?jonijiet fir-rigward tal-merkanzija mibg?uta u ttrasportata, jew jekk dawn id-de?i?jonijiet itti?dux mill-klijenti individwali ta' KarkVet.

105. Fil-ka? pre?enti, mhux il-punti ta' fatt mag?rufin kollha jippontaw lejn l-istess direzzjoni u ma hemmx tag?rif bi??ejjed fir-rigward tal-elementi kollha tal-istorja (41). Nag?mel enfasi li huwa biss dak li huwa inklu? fid-digriet tar-rinviju li jkkostitwixxi konstatazzjonijiet ta' fatt. Materjal ie?or imressaq quddiem il-Qorti tal-?ustizzja (kemm jekk fl-osservazzjonijiet bil-miktub, kif ukoll jekk oralment matul is-seduta) jikkostitwixxi elementi li l-qorti nazzjonali tista' tkun tixtieq te?amina iktar u tissu??etta g?all-produzzjoni ta' provi meta din il-kwistjoni ter?a' ti?i quddiemha.

106. L-ewwel nett, jidher li fuq is-sit internet tag?ha KrakVet ipproponiet kumpannija tat-trasport possibbli wa?da, filwaqt li ?alliet lill-klijenti potenzjali tag?ha fil-libertà li jag?mlu arran?amenti indipendenti. Ma offrietx konnessjonijiet li jippermettu lill-klijenti jikkuntattjaw lil serje ta' kumpanniji possibbli tat-trasport. (In?id nosserva hawnhekk li d-digriet tar-rinviju fil-kaw?a *KrakVetII* (42) jag?milha ?ara li f'dak il-ka? diversi kumpanniji tat-trasport differenti *kienu* proposti permezz tas-sit internet u l-klijenti setg?u jikkonkludu kuntratti separati g?all-merkanzija nnifisha u g?at-trasport ta' din il-merkanzija. KrakVet innifisha ma offrietx servizzi ta' trasport. It-tieni nett, il-proprjetarju ta' KrakVet u l-proprjetarju ta' KBGT huma a?wa (43); g?alhekk, hemm rabtiet familjali mill-vi?in bejn

i?-?ew? kumpanniji. It-tielet nett, jidher li seta' kien hemm kuntratti separati li jirregolaw ix-xiri tal-merkanzija u l-provvista ta' servizzi ta' trasport. Ir-raba' nett, ma sarux konstatazzjonijiet ta' fatt sabiex ikun iddeterminat pre?i?ament meta qam l-obbligu sabiex isir il-?las g?all-merkanzija. Il-?ames nett, l-istess ?a?a tapplika fir-rigward tal-mistoqsija dwar meta (u fejn) id-dritt ta' proprjetà tal-merkanzija u r-riskju f'ka? ta' ?sara lill-merkanzija, jew it-telf parzjali jew totali tag?ha, g?addew ming?and il-fornitur g?al g?and il-klijent. (Nieqaf sabiex nosserva li waqt is-seduta KrakVet iddikjarat li l-prodotti tag?ha kienu mibjug?a "ex works". G?aldaqstant, jekk il-prodotti mibg?uta ssirilhom il-?sara, jinqerdu, jintilfu jew jinsterqu fit-triq, il-klijent xorta wa?da jkun responsabbli g?all-?las tag?hom.) Is-sitt nett, fil-ka? fejn il-merkanzija kienet ittrasportata minn KBGT, jidher li l-klijenti ?allsu lil KrakVet bil-quddiem kemm g?all-merkanzija kif ukoll g?at-trasport – dak il-?las sussegwentement kien ittrasferit mill-kumpannija tal-posta Ungeri?a inkwistjoni fil-kont tal-bank ma' CIB f'isem il-proprjetarju ta' KGBT u iktar tard inqasam bejn KrakVet u KGBT. Filwaqt li g?al xirjiet ta' inqas minn HUF 8 990 it-trasport ma' KBGT kien iqum HUF 1 600, g?al xirjiet 'il fuq minn dak l-ammont it-trasport ma' KBGT kien disponibbli g?al HUF 70 (ammont li jidher tant baxx li jista' jkun purament simboliku) – ammont li kien iffinanzjat billi KrakVet kienet tag?ti skont ta' HUF 1 530 fuq il-prezz tal-merkanzija mixtrija

107. Abba?i ta' dawn l-elementi u ta' kwalunkwe materjal ie?or imressaq quddiemha, il-qorti tar-rinviju jkollha tidde?iedi jekk id-de?i?jonijiet fir-rigward tal-merkanzija mibg?uta u ttrasportata kinux fil-fatt me?udin minn KrakVet (jew kumannija proprjetà tag?ha jew ikkontrollata minnha) jew inkella mill-klijenti individwali Ungeri?i ta' KrakVet.

108. Nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja tag?ti r-risposta segwenti g?ar-raba' domanda mag?mula:

L-Artikolu 33(1) tad-Direttiva dwar il-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li jkopri biss sitwazzjonijiet li fihom il-merkanzija tintbag?at jew ti?i ttrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur. Dan l-artikolu ma jindirizzax sitwazzjonijiet li fihom il-fornitur jintervjeni biss b'mod indirett sabiex il-merkanzija tintbag?at jew ti?i ttrasportata.

Fil-ka? li l-fornitur, fuq l-inizjattiva u fuq l-g?a?la tieg?u, jie?u l-passi essenzjali kollha, jew il-parti l-kbira tag?hom, li jkunu me?tie?a sabiex il-merkanzija titlesta g?at-trasport, jag?mel l-arran?amenti sabiex il-merkanzija tin?abar u tibda l-vja?? tag?ha u j?edi l-pussess ta' u l-kontroll fuq il-merkanzija, f'dan il-ka? il-merkanzija "tintbag?at" mill-fornitur.

Fil-ka? li l-fornitur stess jew permezz tal-a?ent tieg?u jwettaq fi?ikament l-operazzjoni ta' trasport, jew huwa l-proprjetarju jew jikkontrolla l-entità legali li tag?milha, f'dan il-ka? il-merkanzija tkun "ittrasportata" mill-fornitur.

Merkanzija tintbag?at jew ti?i ttrasportata "g?an-nom" tal-fornitur jekk il-fornitur, u mhux il-klijent, effettivament jie?u d-de?i?joni dwar kif din il-merkanzija ser tintbag?at jew ti?i ttrasportata.

Prattika abbu?iva

109. Permezz tal-?ames domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tag?mel enfasi fuq ?ew? punti ta' fatt fil-ka? li g?andha quddiemha: (1) li KBGT hija "marbuta" ma' KrakVet (b'dan nifhem li l-qorti nazzjonali qieg?da tirreferi g?all-fatt li l-proprjetarji ta?-?ew? kumpanniji huma a?wa) u tipprovdi servizzi o?ra indipendenti mit-trasport (kif nista' nifhem, l-imballa?? tal-merkanzija bil-g?an li tintbag?at); imma (2) il-klijent huwa liberu li jag?mel g?a?liet o?ra g?at-trasport tal-merkanzija li jkun qieg?ed jixtri. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk dawn i?-?ew? fatti spe?ifi?i humiex rilevanti sabiex ikun iddeterminat jekk l-a?ir ta' KrakVet jikkostitwixxix prattika abbu?iva g?all-iskopijiet tad-dritt tal-VAT tal-Unjoni, u g?aldaqstant ji??ustifikaw l-impo?izzjoni ta' sanzjonijiet finanzjarji ibsin fuq KrakVet.

110. Jekk il-qorti tar-rinviju kellha tasal g?all-konklu?joni li l-merkanzija ntbag?tet u/jew kienet ittrasportata "g?an-nom" tal-fornitur, KrakVet, iktar milli g?an-nom tal-klijent individwali, hemmhekk imbag?ad ikollha tabil?aqq tqis jekk il-?las tal-VAT fl-Istat Membru ta' ori?ini (il-Polonja), minflok fl-Istat Membru ta' destinazzjoni (l-Ungerija) g?andux jitqies li huwa mhux biss inkorrett i?da huwa wkoll abbu?. Infakkar li fis-sentenza Part Service (44) il-Qorti tal-?ustizzja spjegat li "hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tistabbilixxi, fid-dawl ta' l-elementi ta' interpretazzjoni pprovduti minn din is-sentenza, g?all-finijiet ta' l-applikazzjoni tal-VAT, jekk tran?azzjonijiet b?al dawk in kwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jistg?ux ji?u kkunsidrati b?ala prattika abbu?iva". G?alhekk, sabiex ting?ata risposta g?all-?ames domanda, huwa me?tie? fl-opinoni tieg?i li ji?u e?aminati b'mod iktar wiesa' ?-?irkustanzi tal-ka?.

111. Kif ser nispjega hawn ta?t, element essenzjali hawnhekk huwa l-fatt li KrakVet fittxet *gwida ming?and l-awtoritajiet kompetenti Pollakki,* fl-g?amla ta' "de?i?joni fiskali anti?ipata" dwar jekk il-VAT kinitx dovuta fl-Istat Membru ta' ori?ini jew fl-Istat Membru ta' destinazzjoni (45). Fil-pro?eduri quddiem din il-Qorti tal-?ustizzja, ?add ma kkontesta s-sottomissjoni ta' KrakVet li din id-de?i?joni fiskali anti?ipata kienet torbot legalment kemm lil KrakVet kif ukoll lill-awtoritajiet tal-VAT Pollakki. KrakVet kienet informata, mill-awtoritajiet kompetenti Pollakki, li l-VAT kellha tit?allas fil-Polonja – fi kliem ie?or, li r-regola ?enerali fl-Artikolu 32 tad-Direttiva dwar il-VAT kienet applikabbli, iktar milli d-deroga minnha fl-Artikolu 33. Ma hemmx dubju li KrakVet debitament ikkalkolat u ?allset il-VAT fil-Polonja matul il-perijodu rilevanti. L-awtoritajiet Pollakki wettqu spezzjoni ta' KrakVet fl?2014. Wara li g?amlu dan, huma kkonfermaw id-de?i?joni fiskali anti?ipata li kien taw lil KrakVet iktar qabel.

112. KrakVet u l-Polonja jsostnu, waqt li ji??itaw is-sentenza WebMindLicenses (46), li persuna taxxabbli hija intitolata li tie?u vanta?? mid-differenzi bejn ir-rati nazzjonali tal-VAT. Huma ji?bdu l-attenzjoni g?all-fatt li l-persuni taxxabbli huma ?eneralment liberi li jag??lu l-istrutturi organizzattivi u l-g?amla tat-tran?azzjonijiet li huma jqisu l-iktar xierqa g?all-attivitajiet ekonomi?i tag?hom u g?all-iskop li jillimitaw il-pi?ijiet tat-taxxa tag?hom (47), u li jag??lu l-istrutturi ta' negozju l-iktar adattati g?all-attivitajiet tag?hom (48).

113. L-Italja targumenta li persuni taxxabbli ma humiex intitolati li joqog?du fuq in-normi tad-dritt tal-Unjoni b'mod abbu?iv (49), filwaqt li r-Repubblika ?eka, l-Irlanda, l-Ungerija u l-Kummissjoni jargumentaw li l-prattika tan-negozju ta' KrakVet tikkostitwixxi abbu?, peress li tfittex li tikseb vanta??i mid-differenza bejn ir-rati tal-VAT tal-Istati Membri li jo?olqu distorsjoni tal-kompetizzjoni (50). Ir-Renju Unit ma indirizzax din il-kwistjoni.

114. Infakkar li fis-sentenza Halifax (51)*,* il-Qorti tal-?ustizzja g?amlitha ?ara li "[m]eta l-persuna taxxabbli g?andha l-g?a?la bejn ?ew? tran?azzjonijiet, [id-Direttiva dwar il-VAT] ma timponix fuqha li tag??el dik li timplika l-pagament ta' l-akbar ammont ta' VAT. Kuntrarjament, kif ifakkar l-Avukat ?enerali fil-punt 85 tal-konklu?jonijiet tieg?u, il-persuna taxxabbli g?andha d-dritt li tag??el l-istruttura ta' l-attività tag?ha b'mod li tillimita d-dejn fiskali tag?ha" (52). G?alhekk, "fil-qasam tal-VAT, il-konstatazzjoni ta' l-e?istenza ta' prassi abbu?iva te?tie?, minn na?a, li t-tran?azzjonijiet in kwistjoni, minkejja osservanza formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispo?izzjonijiet rilevanti [tad-Direttiva dwar il-VAT] u tal-le?i?lazzjoni nazzjonali li tittrasponi din id-direttiva, jkollhom b?ala ri?ultat li *jiksbu vanta?? fiskali li l-g?oti tieg?u jkun kuntrarju g?all-g?an imfittex minn dawn id-dispo?izzjonijiet*. Min-na?a l-o?ra, g?andu jirri?ulta wkoll minn bosta elementi o??ettivi li *l-iskop essenzjali tat-tran?azzjonijiet in kwistjoni huwa li jinkiseb vanta?? fiskali*" (enfasi mi?juda). Dawn il-kundizzjonijiet (iktar 'il quddiem il-"kriterji tas-sentenza Halifax") huma kumulattivi (53). Fis-sentenza Part Service (54) il-Qorti tal-?ustizzja spjegat li "prattika abbu?iva tista' ti?i stabbilita meta l-kisba ta' vanta?? fiskali tikkostitwixxi l-uniku *g?an essenzjali* tat-tran?azzjoni jew tat-tran?azzjonijiet in kwistjoni" (enfasi mi?juda). Isir riferiment g?al din il-?urisprudenza wkoll fid-

Dokument tax-Xog?ol tal-Kumitat tal-VAT.

115. Fil-ka? pre?enti, huwa ?ar li t-tran?azzjoni prin?ipali hija l-bejg? ta' ikel tal-annimali. Dan huwa n-negozju ta' KrakVet; u dan huwa dak li l-klijenti ta' KrakVet huma interessati li jixtru. Ix-xiri tas-servizzi ta' trasport me?tie? sabiex iwassal l-ikel tal-annimali mill-ma??en ta' KrakVet fil-Polonja sal-indirizz ta' kunsinna tal-klijent fl-Ungerija huwa in?identali (jew an?illari) g?al din it-tran?azzjoni prin?ipali. I?-?irkustanzi pre?enti, g?alhekk, ma jixbhux dak it-tip ta' arran?ament kompletament artifi?jali li permezz tieg?u kumpannija tistruttura n-negozju tag?ha bl-iskop wa?dieni li tnaqqas ir-responsabbiltà fiskali tag?ha – il-ka? klassiku ta' abbu? tal-VAT.

116. Jidher ?ar ukoll madankollu li lil KrakVet akkumulalha vanta?? finanzjarju sinjifikattiv li jirri?ulta mid-differenza bejn ir-rati tal-VAT fil-Polonja (8%) u fl-Ungerija (27%). Dan jibqa' fatt, irrispettivament minn jekk il-vanta?? huwiex f'g?amla ta' ?ieda fil-profitti jew inkella ?ieda fis-sehem mis-suq li tirri?ulta mill-fatt li l-kumpannija tista' toffri prezzijiet or?os lill-konsumatur a??ari.

117. F'dan li ?ej, ser nassumi li meta din il-kwistjoni ter?a' tmur quddiem il-qorti tar-rinviju, dik il-qorti ser tispi??a sabiex tikkonkludi li t-tran?azzjonijiet inkwistjoni jaqg?u ta?t l-Artikolu 33 tad-Direttiva dwar il-VAT, iktar milli ta?t l-Artikolu 32 tag?ha.

118. F'dak il-ka?, il-VAT kienet tkun dovuta fl-Ungerija fuq dawk it-tran?azzjonijiet, li kienu ta' valur li kien jaqbe? bil-bosta l-limitu kwantitattiv fl-Artikolu 34. Kien ikun sar ?ball ta' li?i mill-persuna taxxabbli (KrakVet), kif ukoll mill-awtoritajiet tal-VAT Pollakki fid-de?i?joni fiskali anti?ipata tag?hom.

119. L-ewwel u t-tieni domanda mag?mula jistaqsu jekk l-Istat Membru ta' destinazzjoni huwiex marbut bl-evalwazzjoni tal-VAT mag?mula mill-Istat Membru ta' ori?ini. Jidhirli li meta g?amel tali evalwazzjoni l-Istat Membru ta' ori?ini kien ne?essarjament – jista' jkun impli?itament – ?a inkunsiderazzjoni waqt li kien qieg?ed jag?milha jekk l-arran?amenti proposti kinux jikkostitwixxu m?iba abbu?iva u kkonkluda li *ma kinux,* imma kienu le?ittimament koperti mill-Artikolu 32 tad-Direttiva dwar il-VAT. Billi dawn il-konklu?jonijiet huma limitati g?all-e?ami tar-raba' u l-?ames domanda mag?mula, ser in?alli miftu?a x'g?andha tkun ir-risposta g?all-ewwel u t-tieni domanda. F'dak li ?ej, ser nippro?edi fuq il-premessa li l-Istat Membru ta' destinazzjoni *huwa* liberu li jikkunsidra jekk jissanzjonax l-im?iba inkwistjoni b?ala abbu? ta' drittijiet fid-dawl tat-tifsira tal-kriterji tas-sentenza Halifax.

120. Nibda billi nosserva li r-Regolament kontra l-frodi tal-VAT ma jinkludix dispo?izzjonijiet li jirrigwardaw "de?i?jonijiet fiskali anti?ipati" mog?tija fuq talba ta' fornituri. Dan lanqas ma jindirizza l-mod kif l-awtoritajiet tat-taxxa ta' Stat Membru wie?ed g?andhom iqisu tali de?i?jonijiet fiskali anti?pati vinkolanti mog?tija mill-awtoritajiet tat-taxxa ta' Stat Membru ie?or, jew ir-ri?ultat ta' spezzjonijiet imwettqa minn dawn l-awtoritajiet tat-taxxa.

121. Dan ir-regolament, madankollu, jenfasizza ripetutament l-importanza ta' kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet tat-taxxa tal-Istati Membri. Din il-kooperazzjoni, meqjusa b?ala essenzjali g?all-applikazzjoni korretta tal-le?i?lazzjoni tal-VAT u sabiex tkun evitata l-frodi, tidher ?ar, *inter alia,* fil-premessi 7 u 13, fl-Artikolu 1(1) (li jistabbilixxi l-iskop ?enerali ta' kooperazzjoni), fl-Artikolu 7(3) (li jippermetti lill-Istat Membru ta' destinazzjoni jitlob lill-Istat Membru ta' ori?ini jifta? "inkjesta amministrattiva"), fl-Artikolu 13(1) (li jobbliga lill-Istat Membru ta' ori?ini jipprovdi informazzjoni ming?ajr ma ssir ebda talba minn qabel) u fl-arran?amenti g?al kontroll kon?unt inklu?i fl-Artikoli 29 u 30. Ir-Regolament kontra l-frodi tal-VAT jista' g?alhekk ikun meqjus b?ala implimentazzjoni prattika tad-dmir ta' kooperazzjoni leali stabbilit fl-Artikolu 4(3) TUE, li jipprovdi li "l-Istati Membri g?andhom, f'rispett re?iproku s?i?, jg?inu lil xulxin fit-twettiq tal-kompiti li jo?or?u mit-Trattati" (55).

122. Jidhirli li kien imur direttament kontra dan il-prin?ipju kieku l-awtoritajiet kompetenti fi Stat

Membru ie?or setg?u *wkoll*, minbarra li japplikaw kwalunkwe korrezzjoni permessa fir-rigward tal-VAT dovuta u tal-interessi dovuti fuqha, jissanzjonaw ukoll severament b?ala abbu? mid-drittijiet (fi ?dan it-tifsira tal-kriterji tas-sentenza Halifax) l-istess a?ir li kien ?ie espressament approvat b?ala le?ittimu f'evalwazzjoni legalment vinkolanti mag?mula mill-kollegi tag?hom fl-Istat Membru li fih kienet irre?istrata g?all-VAT il-persuna taxxabbli.

123. G?andi dubji serji wkoll dwar jekk tali ri?ultat ikunx kompatibbli mal-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi.

124. Fis-sentenza Kreuzmayr (56) il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat li l-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi "jestendi ru?u g?al kull individwu li awtorità amministrattiva tkun ?olqitlu aspettattivi fuq il-ba?i ta' assigurazzjonijiet spe?ifi?i li din tkun tatu". Fl-opinjoni tieg?i, "de?i?joni fiskali anti?ipata"– de?i?joni li, fuq kollox, kienet torbot legalment kemm lill-persuna taxxabbli kif ukoll lill-awtoritajiet kompetenti – tikkostitwixxi e?attament tali assigurazzjoni pre?i?a.

125. Nenfasizza mill-ewwel li KrakVet *ma setax* kellha aspettattiva le?ittima li d-de?i?joni fiskali anti?ipata mog?tija mill-awtoritajiet tat-taxxa Pollakki fir-rigward tat-talba tag?ha kienet tirrappre?enta dikjarazzjoni indisputabbli u korretta tal-po?izzjoni legali vera. Kien hemm dejjem il-possibbiltà li l-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ie?or ikollhom opinjoni differenti u li – kif fil-fatt ?ara hawnhekk – il-kwistjoni titressaq f'kaw?a quddiem il-qorti nazzjonali u li din il-qorti tkun mitluba tag?ti de?i?joni awtorevoli.

126. Jidhirli, madankollu, li KrakVet *kellha* dritt li tippro?edi fuq il-ba?i li, jekk sussegwentement hija kienet twettaq in-negozju tag?ha b'konformità stretta mal-proposta li kienet ressqet quddiem dawn l-awtoritajiet fit-talba tag?ha g?al de?i?joni fiskali anti?ipata, ma kinitx tkun esposta g?ar-riskju ta' sanzjonijiet severi min?abba abbu? ta' drittijiet fil-ka? illi jkun ipprovat li wara kollox din id-de?i?joni legalment vinkolanti kienet ?baljata fid-dritt.

127. "L-abbu? tad-drittijiet" huwa kwistjoni serja. Meta jkun ipprovat, ?ustament ikun jimmerita sanzjonijiet serji. Ma g?andux ikun ?valutat u ?naturat billi jkun esti? sabiex japplika g?al sitwazzjoni fejn il-persuna taxxabbli tkun b'mod prudenti fittxet gwida fir-rigward tal-klassifikazzjoni tal-VAT korretta tal-pjanijiet proposti tag?ha, mhux ming?and konsulent kummer?jali privat, imma ming?and l-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru fejn tkun irre?istrata g?all-finijiet ta' ?las ta' din it-taxxa.

128. Fil-ka? illi l-Qorti tal-?ustizzja ma taqbilx mieg?i fuq dan il-punt ta' prin?ipju, nag?mel i?-?ew? kummenti addizzjonali li ?ejjin.

129. L-ewwel nett, jidhirli li – minn tal-inqas – l-awtoritajiet kompetenti fl-Istat Membru ta' destinazzjoni (l-Ungerija) ikunu obbligati li jipprovdu lil KrakVet b'dikjarazzjoni ddettaljata tar-ra?unijiet li jispjegaw g?aliex, *minkejja* d-de?i?joni fiskali anti?ipata mog?tija mill-awtoritajiet tal-VAT Pollakki g?at-talba tag?ha, huma dehrilhom li l-a?ir adottat minnha abba?i ta' din id-de?i?joni fiskali anti?ipata kien jikkostiwixxi abbu? ta' drittijiet (57).

130. It-tieni nett, infakkar li fis-sentenza *Farkas* (58)*,* il-Qorti tal-?usitzzja kkonstatat li "fin-nuqqas ta' armonizzazzjoni tal-le?i?lazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tas-sanzjonijiet applikabbli fil-ka? ta' nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet previsti minn sistema stabbilita [b]il-le?i?lazzjoni [dwar il-VAT], l-Istati Membri g?andhom is-setg?a li jag??lu s-sanzjonijiet li jidhrilhom li huma xierqa. Madankollu, huma g?andhom je?er?itaw il-kompetenza tag?hom b'mod li jirrispettaw id-dritt tal-Unjoni u l-prin?ipji ?enerali tag?ha, u, konsegwentement, l-osservanza tal-prin?ipju ta' proporzjonalità". Minn dan isegwi li l-fatt li KrakVet meta a?ixxiet qag?det fuq id-"de?i?joni fiskali anti?ipata" mog?tija mill-awtoritajiet tal-VAT Pollakki g?at-talba tag?ha g?andu jkun fattur determinanti fir-rigward ta' jekk g?andhiex tkun imposta xi sanzjoni fuq KrakVet mill-awtoritajiet tat-

taxxa Ungeri?i u, f’dak il-ka?, x’g?andu jkun l-livell xieraq ta’ din is-sanzjoni.

131. G?alhekk nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja g?andha tag?ti r-risposta li ?ejja g?all-?ames domanda mag?mula:

Meta persuna taxxabbli tressaq talba lill-awtoritajiet kompetenti fl-Istat Membru fejn tkun irre?istrata g?all-VAT g?al de?i?joni fiskali anti?ipata dwar il-klassifikazzjoni legali korretta g?all-finijiet tal-VAT ta’ azzjoni li jkollha l-intenzjoni li tie?u (filwaqt li tindika fid-dettall l-arran?amenti li tkun qieg?da tipproponi li tag?mel), ting?ata de?i?joni li hija legalment vinkolanti g?aliha u g?al dawn l-awtoritajiet tat-taxxa, u sussegwentement twettaq in-negozju tag?ha b’konformità stretta mat-talba tag?ha g?al din id-de?i?joni (fatt li g?andu ji?i vverifikat mill-qorti nazzjonali), l-awtoritajiet kompetenti fi Stat Membru ie?or huma preklu?i, permezz tal-prin?ipju ta’ kooperazzjoni leali stabbilit fl-Artikolu 4(3) TUE u tal-prin?ipju ta’ protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi, milli jittrattaw l-azzjonijiet tag?ha b?ala abbu? ta’ drittijiet ta?t it-test stabbilit fil-Kaw?a C?255/02, Halifax, u g?aldaqstant milli jissanzjonaw dan l-a?ir.

Konklu?joni

132. Bla ?sara g?ar-risposti li l-Qorti tal-?ustizzja tag?ti g?all-ewwel, it-tieni u t-tielet domanda g?al de?i?joni preliminari mag?mula mill-F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali tal-Belt ta’ Budapest, l-Ungerija), nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja g?andha tag?ti r-risposti li ?ejjin g?ar-raba’ u l-?ames domanda mag?mula:

Ir-raba’ domanda:

L-Artikolu 33(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat?28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud g?andu ji?i interpretat fis-sens li jkopri biss sitwazzjonijiet li fihom il-merkanzija tintbag?at jew ti?i ttrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur. Dan l-artikolu ma jindirizzax sitwazzjonijiet li fihom il-fornitur jintervjeni biss b’mod indirett sabiex il-merkanzija tintbag?at jew ti?i ttrasportata.

Fil-ka? li l-fornitur, fuq l-inizjattiva u fuq l-g?a?la tieg?u, jie?u l-passi essenzjali kollha, jew il-parti l-kbira tag?hom, li jkunu me?tie?a sabiex il-merkanzija titlesta g?at-trasport, jag?mel l-arran?amenti sabiex il-merkanzija tin?abar u tibda l-vja?? tag?ha u j?edi l-pussess ta’ u l-kontroll fuq il-merkanzija, f’dan il-ka? il-merkanzija “tintbag?at” mill-fornitur.

Fil-ka? li l-fornitur stess jew permezz tal-a?ent tieg?u jwettaq fi?ikament l-operazzjoni ta’ trasport, jew huwa l-proprjetarju jew jikkontrolla l-entità legali li tag?milha, f’dan il-ka? il-merkanzija tkun ?iet “ittrasportata” mill-fornitur.

Merkanzija tintbag?at jew ti?i ttrasportata “g?an-nom” tal-fornitur jekk il-fornitur, u mhux il-klijent, effettivament jie?u d-de?i?joni dwar kif din il-merkanzija ser tintbag?at jew ti?i ttrasportata.

Il-?ames domanda:

Meta persuna taxxabbli tressaq talba lill-awtoritajiet kompetenti fl-Istat Membru fejn tkun irre?istrata g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) g?al de?i?joni fiskali anti?ipata dwar il-klassifikazzjoni legali korretta g?all-finijiet tal-VAT ta’ azzjoni li jkollha l-intenzjoni li tie?u (filwaqt li tindika fid-dettall l-arran?amenti li tkun qieg?da tipproponi li tag?mel), ting?ata de?i?joni li hija legalment vinkolanti g?aliha u g?al dawn l-awtoritajiet tat-taxxa, u sussegwentement twettaq in-negozju tag?ha b’konformità stretta mal-proposta li hija ressqet lil dawn l-awtoritajiet fit-talba tag?ha g?al din id-de?i?joni (fatt li g?andu ji?i vverifikat mill-qorti nazzjonali), l-awtoritajiet kompetenti fi Stat Membru ie?or huma preklu?i, permezz tal-prin?ipju ta’ kooperazzjoni leali

stabbilit fl-Artikolu 4(3) TUE u tal-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi, milli jittrattaw l-azzjonijiet tag?ha b?ala abbu? ta' drittijiet ta?t it-test stabbilit fil-Kaw?a C?255/02, Halifax, u g?aldaqstant milli jissanzjonaw dan l-a?ir.

1 Lingwa ori?inali: l-Ingli?.

2 Direttiva tal-Kunsill tat?28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-?U 2007, L 335, p. 60). Fi?-?mien rilevanti, din id-direttiva kienet ?iet emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/138/KE tad?19 ta' Di?embru 2006 (?U 2007, L 200M, p. 541); bid-Direttiva tal-Kunsill 2007/75/KE tal?20 ta' Di?embru 2007 (?U 2007, L 346, p. 13); bid-Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE tat?12 ta' Frar 2008 (?U 2008, L 44, p. 11); bid-Direttiva tal-Kunsill 2008/117/KE tas?6 ta' Di?embru 2008 (?U 2009, L 14, p. 7); bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/47/KE tal?5 ta' Mejju 2009 (?U 2009, L 116, p. 18); bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/69/KE tal?25 ta' ?unju 2009 (?U 2009, L 175, p. 12); bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/UE tat?22 ta' Di?embru 2009 (?U 2010, L 10, p. 14); bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/23/UE tas?16 ta' Marzu 2010 (?U 2010, L 72, p. 1); bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat?13 ta' Lulju 2010 (?U 2010, L 189, p. 1); u bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/88/UE tas?7 ta' Di?embru 2010 (?U 2010, L 326, p. 1). Ver?joni kkonsolidata tat-test tinsab fuq EUR-Lex b?ala d-dokument CELEX 02006L0112?20130101.

3 Regolament tal-Kunsill tas?7 ta' Ottubru 2010 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva u l-?lieda kontra l-frodi fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2010, L 268, p. 1). Fi?-?mien rilevanti ma kienet saret l-ebda emenda g?al dan ir-regolament.

4 It-terminu "intra-Komunitarju" (minflok, pere?empju, "intra-Unjoni" jew "intra-UE") in?amm fil-le?i?lazzjoni tal-Unjoni dwar il-VAT. Ara van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G?J., van, Fundamentals of EU VAT Law, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, p. 436.

5 "Bejg? mill-bog?od" fil-kuntest tar-regoli dwar il-VAT kien ?ie ddefinit g?all-ewwel darba fid-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2017/2455 tal?5 ta' Di?embru 2017 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE u d-Direttiva 2009/132/KE fir-rigward ta' ?erti obbligi tat-taxxa fuq il-valur mi?jud g?all-provvisti ta' servizzi u g?all-bejg? mill-bog?od ta' o??etti (?U 2017, L 348, p. 7, rettifiki fil-?U 2018, L 125, p. 15, fil-?U 2018, L 225, p. 1 u fil-?U 2019, L 245, p. 9). Ara wkoll il-punti 44 *et seq.* iktar 'il quddiem.

6 Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill tal?15 ta' Marzu 2011 li jistabbilixxi mi?uri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2011, L 77, p. 1). Fi?-?mien rilevanti, ma kienu saru ebda emendi g?al dan ir-regolament.

7 Dokument taxud.c.1(2015)2158321.

8 Sentenza tal?21 ta' Frar 2006, Halifax (C?255/02, EU:C:2006:121, punti 61 *et seq*.).

9 Sentenza tal?21 ta' Frar 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punti 31 u 45).

10 Fir-rigward tal-valur legali ta' tali stqarrija miftehma fil-minuti ta' laqg?a tal-Kunsill, ara l-punt 89 iktar 'il quddiem.

11 Direttiva tal-Kunsill tas?16 ta' Di?embru 1991 li tissuplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u temeda d-Direttiva 77/388/KEE bil-?sieb li tne??i l-fruntieri fiskali (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160). Ara wkoll il-punt 89 iktar 'il quddiem.

12 Dokument C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876.

13 Hekk kif il-Kumitat tal-VAT stess jispjega fil-bidu tal-pubblikazzjoni tieg?u Linji gwida li

jirri?ultaw mil-laqg?at tal-Kumitat tal-VAT sat-12 ta’ Di?embru 2019: “min?abba li huwa biss kumitat konsultattiv u ma ng?ata ebda setg?at le?i?lattivi, il-Kumitat tal-VAT ma jistax jie?u de?i?jonijiet legalment vinkolanti. Huwa jista’ jag?ti gwida dwar l-applikazzjoni tad-Direttiva li, madankollu, bl-ebda mod ma torbot lill-Kummissjoni Ewropea jew lill-Istati Membri” [traduzzjoni mhux uffi?jali]. It-test s?i? huwa disponibbli f’dan l-indirizz: ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Ara wkoll il-punt 91 iktar ’il quddiem.

14 F’dan il-kuntest, “b’mod kwa?i unanimu” [traduzzjoni mhux uffi?jali] tintu?a sabiex tiddeskrivi ftehim min-na?a ta’ bejn 24 u 27 minn 28 Stat Membru. Ara, Linji gwida li jirri?ultaw mil-laqg?at tal-Kumitat tal-VAT sat-12 ta’ Di?embru 2019.

15 Proposta g?al Direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 2006/112/KE u d-Direttiva 2009/132/KE fir-rigward ta’ ?erti obbligi tat-taxxa fuq il-valur mi?jud g?all-provvisti ta’ servizzi u g?all-bejg? mill-bog?od ta’ prodotti (COM[2016] 757 final).

16 Fil-ver?joni applikabbli fi?-?mien rilevanti.

17 Fil-ver?joni applikabbli fi?-?mien rilevanti.

18 Dawn l-ammonti jikkorrispondu, bejn wie?ed u ie?or, g?al EUR 645.35 u EUR 1 613.37 rispettivament.

19 U?ajt ir-rata tal-kambju medja g?all-2012 mill-Bank ?entrali Ewropew sabiex naqleb il-HUF f’EUR.

20 Jidher li l-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i taw bidu g?al tiftixa fl-arkivju tal-internet g?all-ver?joni tas-sit internet, imwettqa mid-divi?joni tat-teknolo?ija tal-informatika tag?hom. (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellen?rzési F?osztály), i?da l-Qorti tal-?ustizzja ma kinitx informata bir-ri?ultat ta’ din it-tiftixa.

21 Ara l-punt 14 iktar ’il fuq.

22 G?al dawn il-kambji minn HUF g?al EUR qed tintu?a r-rata tal-kambju medja g?as?16 ta’ Awwissu 2016 mill-Bank ?entrali Ewropew.

23 B’?ertu dispja?ir, ninnota li l-emendi introdotti bl-Artikolu 2 tad-Direttiva 2017/2455 ma jindirizzawx din il-kwistjoni.

24 Huwa dejjem iktar fa?li li ji?i kkritikat l-abbozzar li jsir minn ?addie?or milli jitwettaq dan l-e?er?izzju b’su??ess minn wie?ed innifsu. Idealment, wie?ed probabbilment i?assar ukoll il-kliem “minn jew” fl-Artikolu 33(1), sabiex id-distinzjoni bejn ir-regola u l-e??ezzjoni ssir ?ara kristall.

25 Ara wkoll is-sentenzi tat?8 ta’ Di?embru 2016, A u B (C?453/15, EU:C:2016:933, punt 25); tad?29 ta’ ?unju 2017, L.?. (C?288/16, EU:C:2017:502, punt 19) u tat?8 ta’ Novembru 2018, CartransSpedition (C?495/17, EU:C:2018:887, punt 34). Ta’ min jinnota li dawn it-tliet kaw?i kienu jikkon?ernaw l-e?enzjoni fl-Artikolu 146(1) tad-Direttiva 2006/112 u l-provvista ta’ *servizzi*.

26 Na?seb li l-prezz veru tat-trasport tal-merkanzija ordnata mill-ma?zen sa g?and il-konsumatur kien jaqbe? b’mhux ftit l-ammonti li kellhom i?allsu l-klijenti li g?a?lu lil KBGT b?ala t-trasportatur (ara l-punt 61 iktar ’il fuq). Wara kollox, minbarra l-ispejje? proprji ta’ KGBT, kien ikun hemm ukoll l-ispejje? tal-kumpanniji tal-posta Ungeri?i g?al dik il-parti tal-vja?? li kienet fl-Ungerija u mhux fil-Polonja. B’xorti tajba, din il-Qorti tal-?ustizzja ma g?andhiex g?alfejn te?amina l-kwistjoni ta’ x’kienu e?attament il-prin?ipji ekonomi?i wara din l-attività. Bi??ejjed jing?ad li d-

differenza fir-rata tal-VAT (8% fil-Polonja, 27% fl-Ungerija) aktarx kellha rwol sinjifikattiv fil-profitabbiltà tal-e?er?izzju g?al KrakVet u / jew KGBT). Dan minnu nnifsu *ma jirrendix* dak li sar frawdolenti jew illegali.

27 Sentenzi tas?17 ta' Di?embru 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punti 41 u 44), u tad?29 ta' Marzu 2007, NN (C?111/05, EU:C:2007:195, punt 43).

28 Sentenzi tad?19 ta' Di?embru 2013, BDV (C?563/12, EU:C:2013:854, punt 29), u tas?6 ta' Lulju 2017, Glencore Agriculture Hungary (C?254/16, EU:C:2017:522, punt 36).

29 Sentenzi tal?20 ta' ?unju 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punt 42), u tat? 22 ta' Novembru 2018, MEO (C?295/17, EU:C:2018:942, punti 43 sa 45).

30 Ara l-punt 37 iktar 'il fuq.

31 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 (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

32 "1. B'deroga mill-Artikolu 8(1)(a) u (2), il-post tal-fornitura tal-merkanzija mibg?uta jew ittrasportata minn jew g?an-nom tal-fornitur minn Stat Membru li mhux dak li waslet il-merkanzija mibg?uta jew ittrasportata jittie?ed b?ala l-post fejn tinsab il-merkanzija meta jintemm it-trasport jew meta tkun waslet g?and min ikun xtraha, b'dawn il-kondizzjonijiet: - il-fornitura tal-merkanzija tkun saret g?al persuna taxxabbli eli?ibbli g?ad-deroga li hemm dispo?izzjoni g?aliha fit-tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 28a(1)(a), g?al persuna legali mhux taxxabbli eli?ibbli g?all-istess deroga jew g?al kull persuna o?ra li mhux taxxabbli [...]". L-Artikolu 32 tad-Direttiva 2006/112 jikkorrispondi essenzjalment g?all-Artikolu 8(1)(a) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

33 Sentenza tas?26 ta' Frar 1991 (C?292/89, EU:C:1991:80, punt 18).

34 "Il-Linji Gwida ma?ru?a mill-Kumitat tal-VAT huma sempli?i opinjonijiet ta' kumitat konsultattiv. Huma ma jikkostitwixxux interpretazzjoni uffi?jali tad-dritt tal-Unjoni u ma g?andhomx ne?essarjament il-qbil tal-Kummissjoni Ewropea. Huma ma jorbtux lill-Kummissjoni Ewropea jew lill-Istati Membri, li huma liberi li ma jsegwuhomx. Ir-riproduzzjoni ta' dan id-dokument hija su??etta g?all-indikazzjoni ta' din ir-ri?erva." [traduzzjoni mhux uffi?jali]

35 Ara l-punti 42 sa 44 iktar 'il fuq.

36 Sentenza tas?16 ta' Ottubru 2014 (C?605/12, EU:C:2014:2298, punti 45 u 46).

37 Sentenza tad?29 ta' Novembru 2018 (C?264/17, EU:C:2018:968, punt 24).

38 Ara l-punt 91 iktar 'il fuq.

39 Sentenza tad?19 ta' Di?embru 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punt 29).

40 Sentenza tal?20 ta' ?unju 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punt 42).

41 Ara l-punti 58 sa 62 iktar 'il fuq.

42 Kaw?a C?108/19, KrakVet (iktar 'il quddiem "KrakVet II"), talba g?al de?i?joni preliminari mill-Curtea de Apel Bucure?ti (il-Qorti tal-Appell ta' Bukarest, ir-Rumanija), li tinsab pendenti.

43 F'dan ir-rigward, ninnota li l-Artikolu 80(1) tad-Direttiva 2006/112 jippermetti li rabtiet familjali

mill-vi?in jittie?du inkunsiderazzjoni sabiex ikun ?gurat li “l-ammont taxxabbli g?andu jkun il-valur tas-suq miftu?”.

44 Sentenza tal?21 ta’ Frar 2008, Part Service (C?425/06,EU:C:2008:108, punt 63).

45 Ara l-punti 63 u 65 iktar ’il fuq.

46 Sentenza tas?17 ta’ Di?embru 2015, (C?419/14, EU:C:2015:832, punti 27 u 40).

47 Sentenza tat?22 ta’ Di?embru 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punt 53). Ara wkoll il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Bobek fil-kaw?a SEB bankas (C?532/16, EU:C:2017:1019), fejn il-kollega tieg?i jissu??erixxi li l-awtoritajiet tat-taxxa kompetenti huma me?tie?a, f’kull ka? individwali, li jsibu bilan? ?ust bejn il-?tie?a ta’ applikazzjoni uniformi tad-dritt u ?-?irkustanzi partikolari tal-ka? tal-individwu, li setg?u nisslu aspettativa le?ittima min-na?a ta’ dak li j?allas it-taxxa (fil-punti 83 u 84 tal-konklu?jonijiet tieg?u).

48 Sentenza tat?22 ta’ Di?embru 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punt 53); u l-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Bobek fil-kaw?a SEB bankas (C?532/16, EU:C:2017:1019, punt 83).

49 Waqt li ti??ita s-sentenzi tat?12 ta’ Mejju 1998, Kefalas *et* (C?367/96, EU:C:1998:222, punt 20); tat?23 ta’ Marzu 2000, Diamantis (C?373/97, EU:C:2000:150, punt 33); u tat?3 ta’ Marzu 2005, Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, punt 32).

50 Waqt li ji??ita is-sentenzi tal?21 ta’ Frar 2006, Halifax (C?255/02, EU:C:2006:121, punt 74); tas?17 ta’ Di?embru 2015,WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punti 35 u 36), u tat?22 ta’ Novembru 2017, Cussens (C?251/16, EU:C:2017:881, punt 27).

51 Sentenza tal?21 ta’ Frar 2006, Halifax (C?255/02, EU:C:2006:121, punti 73 sa 75).

52 Konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Poiares Maduro fil-kaw?a Halifax *et* (Kaw?i mag?quda C?255/02, C?419/02 u C?223/03, EU:C:2005:200).

53 Kien hemm tabil?aqq ?afna diskussjoni akkademika ta’ dawn il-kriterji. Ara Vanistendael, F., “Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?, EC Tax Review, Vol 15, 2006, ?ar?a G, p. 192?195; Pistone, P., “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)”, Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law? l-ewwel Edizzjoni, 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford; De la Feria, R., “Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax”, British Tax Review, ?ar?a 2, 2006, p. 119?123; De la Feria, R., “Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax”, Common Market Law Review, Vol. 45, 2008, ?ar?a 2, p. 395?441.

54 Sentenza tal?21 ta’ Frar 2008,(C?425/06, EU:C:2008:108, punt 45).

55 Sentenza tas?17 ta’ Di?embrur 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punt 41).

56 Sentenza tal?21 ta’ Frar 2018 (C?628/16, EU:C:2018:84, punt 46).

57 Ara, *inter alia,* is-sentenza tad?9 ta’ Novembru 2017, LS Customs Services (C?46/16, EU:C:2017:839), fejn il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat li “l-obbligu ta’ motivazzjoni tad-de?i?jonijiet adottati mill-awtoritajiet nazzjonali g?andu importanza g?alkollox partikolari, peress li jag?mel id-destinatarju tag?hom fil-po?izzjoni li jiddefendi d-drittijiet tieg?u fl-a?jar kundizzjonijiet possibbli u li

jidde?iedi b'g?arfien s?i? tal-kunsiderazzjonijiet kollha involuti jekk huwiex utli li jippre?enta rikors kontra tag?hom. Dan l-obbligu huwa wkoll ne?essarju sabiex il-qrati jkunu jistg?u je?er?itaw l-ist?arri? tal-legalità ta' dawn id-de?i?jonijiet" (punt 40).

58 Sentenza tas?26 ta' April 2017 (C?564/15, EU:C:2017:302, punt 59).