Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

HOGAN

ippre?entati fl?4 ta’ Marzu 2021 (1)

Kaw?a C?521/19

CB

vs

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

(talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mit-Tribunal Superior de Justicia de Galicia (il-Qorti Superjuri tal-?ustizzja ta’ Galicia, Spanja))

“Talba g?al de?i?joni preliminari — Direttiva 2006/112/KE — Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud — Rikors amministrattiv ta’ natura ekonomika kontra likwidazzjonijiet u sanzjonijiet imposti fuq il-ba?i tat-taxxa fuq id-d?ul personali — Tran?azzjonijiet mhux iffatturati su??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud — Valur taxxabbli — Inklu?joni fil-prezz miftiehem bejn il-partijiet”

I. Introduzzjoni

1. Liema mi?uri, jekk xejn, g?andha tadotta awtorità fiskali meta tiskopri li ?erti persuni taxxabbli (ji?ifieri, partijiet fi tran?azzjoni li ma humiex konsumaturi finali) ikunu ?bew tran?azzjoni b’mod frawdolenti? Jista’ r-ra?unament inklu? fis-sentenza pre?edenti tal-Qorti tal-?ustizzja tas?7 ta’ Novembru 2013, Tulic? u Plavo?in (C?249/12 u C?250/12, EU:C:2013:722) jitqies b?ala gwida sodisfa?enti g?al dan il-g?an? Dawn huma fost il-kwistjonijiet li jqumu f’din it-talba g?al de?i?joni preliminari li tressqet fil-kuntest ta’ pro?edura quddiem it-Tribunal Superior de Justicia de Galicia (il-Qorti Superjuri tal-?ustizzja ta’ Galicia, Spanja) bejn persuna fi?ika, CB, u t-Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (il-Qorti Fiskali Re?jonali ta’ Galicia, Spanja).

2. Qabel indur g?all-fatti, g?andu ji?i stabbilit il-qafas legali rilevanti.

II. Il-kuntest ?uridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

3. Il-premessi 25, 26 u 39 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (2) jg?idu:

“(25) L-ammont taxxabbli g?andu jkun armonizzat biex l-applikazzjoni tal-VAT g?al

transazzjonijiet taxxabbli twassal g?al ri?ultati komparabbli fl-Istati Membri kollha.

(26) G?all-prevenzjoni ta' telf ta' taxxa bl-u?u ta' partijiet konnessi sabiex jinkisbu benefi??ji fiskali, f'?irkostanzi spe?ifi?i g?andu jkun possibbli li l-Istati Membri jintervjenu fir-rigward ta' l-ammont taxxabbli g?all-forniment ta' merkanzija jew servizzi u akkwisti ta' merkanzija intra-Komunitarji fir-rigward ta' tali kategoriji ta' fornituri u destinatarji.

[...]

(39) Ir-regoli dwar tnaqqis g?andhom ikunu armonizzati sa fejn jolqtu l-ammonti attwalment mi?bura. Il-proporzjon dedu?ibbli g?andu jkun ikkalkulat bl-istess mod fl-Istati Membri kollha."

4. L-Artikolu 1 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

"1. Din id-Direttiva tistabbilixxi s-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT).

2. Il-prin?ipju tas-sistema komuni ta' VAT tinvolvi l-applikazzjoni ta' taxxa ?enerali fuq il-konsum fuq merkanzija u servizzi li hi e?attament proporzjonali g?all-prezz tal-merkanzija u s-servizzi, ikunu kemm ikunu t-transazzjonijet li jkunu saru fil-pro?ess ta' produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-istadju li fih hi imposta t-taxxa.

Fuq kull transazzjoni, il-VAT, kalkulata fuq il-prezz tal–merkanzija jew tas-servizzi bir-rata applikabbli g?at-tali merkanzija jew servizzi, g?andha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT li qed jin?arr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz.

Is-sistema komuni tal-VAT g?andha tkun applikata sa l-istadju tal-kummer? bl-imnut (dan l-istadju inklu?)."

5. L-Artikolu 72 tad-Direttiva 2006/112, li jag?mel parti mit-Titolu VII, intitolat "Ammont taxxabbli", jistabbilixxi:

"G?all-finijiet ta' din id-Direttiva, 'valur tas-suq miftu?' g?andha tfisser l-ammont s?i? li, sabiex jakkwista l-merkanzija jew is-servizzi kon?ernati, klijent fl-istess stadju ta' kummer?jalizzazzjoni b?al dak li fih ise?? il-forniment ta' merkanzija jew servizzi, ikollu j?allas, fil-mument ta' dak il-forniment u ta?t kondizzjonijiet ta' kompetizzjoni ?usta, lil fornitur mhux relatat mieg?u fit-territorju ta' l-Istat Membru li fih il-forniment ikun taxxabbli.

Fejn ma jista' ji?i a??ertat l-ebda forniment ta' merkanzija jew servizzi komparabbli, 'valur tas-suq miftu?' g?andha tfisser dan li ?ej:

(1) fir-rigward ta' merkanzija, ammont li ma jkunx inqas mill-prezz tax-xiri tal-merkanzija jew ta' merkanzija simili jew, fin-nuqqas ta' prezz tax-xiri, il-prezz tal-kost, determinat fil-mument tal-forniment;

(2) fir-rigward ta' servizzi, ammont li ma jkunx inqas mill-ispi?a s?i?a g?all-persuna taxxabbli biex tforni s-servizz."

6. L-Artikolu 73 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli g?andu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ?las miksub jew li g?andu jinkiseb mill-fornitur, g?all-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklu?i s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista."

7. L-Artikolu 74 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

“Fejn persuna taxxabbli tapplika jew tiddisponi minn merkanzija li tifforma parti mill-assi tan-negozju tag?ha, jew fejn merkanzija hija mi?muma minn persuna taxxabbli, jew mis-su??essuri tag?ha, meta l-attività ekonomika tag?ha tintemm, kif imsemmi fl-Artikolu 16 u 18, l-ammont taxxabbli g?andu jkun il-prezz tax-xiri tal-merkanzija jew ta’ merkanzija simili jew, fl-assenza tal-prezz tax-xiri, il-prezz kemm sewa, stabbilit fi?-?mien meta sse??et l-applikazzjoni, id-disponiment jew i?-?amma.”

8. L-Artikolu 77 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

“Fir-rigward tal-provvista minn persuna taxxabbli ta’ servizz g?all-finijiet tan-negozju tieg?u, kif imsemmija fl-Artikolu 27, l-ammont taxxabbli g?andu jkun il-valur fis-suq miftu? tas-servizz ipprovdut.”

9. L-Artikolu 78 tad-Direttiva 2006/112 jistabbilixxi:

“L-ammont taxxabbli g?andu jinkludi l-fatturi li ?ejjin:

(a) taxxi, dazji, imposti u pi?ijiet, minbarra l-VAT innifisha;

(b) spejje? in?identali b?al kummissjoni, ippakkjar, trasport u spejje? ta’ l-assigurazzjoni, mitluba mill-fornitur lill-konsumatur.

G?all-finijiet tal-punt (b) ta’ l-ewwel paragrafu, l-Istati Membri jistg?u jqisu spejje? koperti minn ftehim separat b?ala spejje? in?identali.”

10. L-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112 jistabbilixxi:

“L-Istati Membri jistg?u jimponu obbligi o?rajn li jidhrulhom me?tie?a biex ji?guraw il-?bir korrett ta’ VAT u biex ma ssirx frodi, so??ett g?all-?tie?a ta’ trattament indaqs bejn transazzjonijiet domesti?i u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jag?tux lok g?al formalitajiet konnessi mal-qsim ta’ fruntieri.

L-g?a?la skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintu?a biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3.”

B. **Id-dritt Spanjol**

11. L-Artikolu 78(1) tal-Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (il-Li?i 37/1992 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Mi?jud) (3) tat?28 ta’ Di?embru 1992 (iktar ’il quddiem il-“Li?i 37/1992”) huwa intitolat “Valur taxxabbli. Regola ?enerali” u jipprevedi:

“Il-valur taxxabbli tat-taxxa huwa mag?mul mill-ammont totali tal-kunsiderazzjoni m?allsa mill-konsumatur jew minn terz g?al tran?azzjonijiet su??etti g?at-taxxa.”

12. L-Artikolu 88 tal-Li?i 37/1992, intitolat “It-trasferiment tat-taxxa”, jistabbilixxi:

“1. Persuni taxxabbli g?andhom jittrasferixxu l-ammont s?i? tat-taxxa lill-persuna li g?aliha twettqet it-tran?azzjoni taxxabli, u din tal-a??ar g?andha t?allas din it-taxxa sakemm din it-taxxa ti?i ttrasferita skont id-dispo?izzjonijiet ta’ din il-li?i, irrispettivament mit-termini li l-partijiet qablu fuqhom bejniethom.

Fil-ka? tal-provvista taxxabbli u mhux e?entata ta’ prodotti jew servizzi lil konsumatur li huwa

organu pubbliku, il-persuna taxxabbli, fir-redazzjoni tal-proposti finanzjarji tag?ha, anki jekk ikunu verbali, g?andha f'kull ka? ti?i pre?unta li inkludiet f'dawn il-proposti t-taxxa fuq il-valur mi?jud li, madankollu, g?andha ti?i ttrasferita b?ala kwistjoni separata, fejn xieraq, fid-dokumenti ppre?entati g?all-finijiet tal-?bir tal-?las, filwaqt li l-ammont ?enerali miftiehem ma g?andux ji?died b?ala ri?ultat tat-turija tat-taxxa ttrasferita.

2. It-taxxa g?andha ti?i ttrasferita f'fattura, bil-kundizzjonijiet u skont il-kriterji stabbiliti mil-li?i. G?al dan il-g?an, l-ammont ittrasferit g?andu jintwera separatament mill-valur taxxabbli, inklu? fil-ka? ta' prezzijiet li ji?u stabbiliti uffi?jalment, bid-dikjarazzjoni tar-rata ta' taxxa applikata. Tran?azzjonijiet li ji?u ddeterminati mil-li?i g?andhom ikunu e?enti minn dan.

3. It-taxxa g?andha ti?i ttrasferita fil-punt meta l-fattura rilevanti tin?are? u ti?i pprovduta.

4. Id-dritt li ti?i ttrasferita t-taxxa jintilef wara li tg?addi sena mid-data ta' skadenza.

5. Il-persuna li g?aliha titwettaq it-tran?azzjoni taxxabbli ma hijiex obbligata t?allas il-VAT ittrasferit lilha qabel ma din it-taxxa ssir dovuta.

6. Kwalunkwe tilwim li jista' jirri?ulta b'rabta mat-trasferiment tat-taxxa, relatat mal-legalità tat-trasferiment tat-taxxa u mal-ammont tat-taxxa, g?andu ji?i ttrattat b?ala tilwim fiskali g?all-finijiet tat-tilwima rilevanti quddiem qorti fiskali."

13. L-Artikolu 89 tal-Li?i 37/1992, intitolat "Korrezzjoni tal-ammonti ta' taxxa ttrasferita", jipprevedi:

"1. Persuni taxxabbli g?andhom jikkorre?u l-ammonti tat-taxxa ttrasferita fejn dawn l-ammonti jkunu ?ew ikkalkolati skorrettament jew fejn jirri?ultaw ?irkustanzi li, skont l-Artikolu 80 ta' din il-li?i, iwasslu g?all-a??ustament tal-valur taxxabbli.

Il-korrezzjoni g?andha ssir fi?-?mien meta r-ra?unijiet g?all-kalkolu skorrett tat-taxxa ji?u identifikati jew meta jirri?ultaw i?-?irkustanzi l-o?ra msemmija fis-subparagrafu pre?edenti, sakemm ma jkunux g?addew erba' snin mid-data ta' skadenza tat-taxxa relatata mat-tran?azzjoni jew, skont il-ka?, minn meta jkunu rri?ultaw i?-?irkustanzi msemmija fl-Artikolu 80.

2. Id-dispo?izzjonijiet tal-paragrafu pre?edenti g?andhom japplikaw anki fejn ma tkun ?iet ittrasferita ebda taxxa u l-fattura g?at-tran?azzjoni tkun in?ar?et.

3. Bla ?sara g?ad-dispo?izzjonijiet tal-paragrafi pre?edenti, l-ammonti ta' taxxa ttrasferiti ma g?andhomx ji?u kkorre?uti fis-sitwazzjonijiet segwenti:

(1) meta l-korrezzjoni ma tkunx ibba?ata fuq ir-ra?unijiet previsti fl-Artikolu 80 ta' din il-li?i, tkun tinvolvi ?ieda fl-ammonti ttrasferiti u l-persuni li g?alihom ikunu twettqu t-tran?azzjonijiet ma ja?ixxux b?ala persuni tan-negozju jew professjonisti, ?lief fejn ir-rati tat-taxxa ji?u stabbiliti b'li?i f'liema ka? il-korrezzjoni tista' ssir fix-xahar li fih ir-rati l-?odda tat-taxxa jid?lu fis-se?? u fix-xahar sussegwenti.

(2) meta l-awtoritajiet fiskali juru, permezz tal-evalwazzjonijiet rilevanti, ammonti ta' taxxa dovuta u li ma ?ietx ittrasferita li huma og?la minn dawk iddikjarati mill-persuna taxxabbli u ji?i stabbilit, permezz ta' informazzjoni o??ettiva, li din il-persuna taxxabbli kienet involuta fi frodi jew li kienet taf jew messha kienet taf, permezz tal-e?er?izzju ta' attenzjoni ra?onevoli f'dan ir-rigward, li hija kienet qieg?da twettaq tran?azzjoni li kienet parti minn frodi."

III. **Il-fatti tal-kaw?a prin?ipali u t-talba g?al de?i?joni preliminari**

14. CB, ir-rikorrent fil-kaw?a prin?ipali, huwa persuna li ta?dem g?al rasha u li twettaq attività b?ala a?ent artistiku su??ett, b?ala prin?ipju, g?all-VAT. F'din il-kwalità, huwa pprovda servizzi lil-Lito Group, grupp ta' impri?i, li jappartjenu g?all-istess persuna, li kienu responsabbli g?all-?estjoni tal-infrastruttura u l-orkestri g?al festivals reli?ju?i u festivals tar-ra?al f'Galicia. Spe?ifikament, CB kien jikkuntattja lill-kumitati tal-festival, gruppi informali ta' abitanti inkarigati mill-organizzazzjoni tal-festi, u kien jinnegozja g?all-prestazzjoni tal-orkestri f'isem Lito Group.

15. Il-?lasijiet mag?mula mill-kumitati tal-festival lil Lito Group f'dan il-kuntest kienu fil-parti l-kbira ?lasijiet fi flus kontanti, li t?allsu ming?ajr fattura jew d?ul fil-kontabbiltà. Dawn ma kinux iddikjarati g?all-finijiet ta' taxxa fuq il-kumpanniji jew tal-VAT. G?axra fil-mija tad-d?ul ta' Lito Group t?allas lura lil CB fi flus kontanti u ma ?iex iddikjarat. CB ma kienx i?omm il-kontijiet jew re?istrazzjonijiet uffi?jali, u la ?are? u lanqas ir?ieva fatturi u g?aldaqstant ma ?ari?x dikjarazzjonijiet tal-VAT.

16. Fl?14 ta' Lulju 2014, wara spezzjoni fiskali, l-awtoritajiet fiskali nnotaw li l-ammonti r?evuti minn CB b?ala remunerazzjoni g?all-attivitajiet tieg?u b?ala intermedjarju g?al Lito Group, ji?ifieri EUR 64 414.90 fl?2010, EUR 67 565.40 fl?2011 u EUR 60 692.50 fl?2012, ma inkludewx il-VAT. G?aldaqstant, huma kkonkludew li kemm il-VAT kif ukoll it-taxxa fuq id-d?ul kellha ti?i stabbilita billi jittie?ed l-ammont totali r?evut minn CB b?ala l-valur taxxabbli.

17. Ir-rikorrent ippre?enta lment kontra d-de?i?joni tal-awtoritajiet fiskali li ?ie mi??ud b'de?i?joni tal?10 ta' Mejju 2018.

18. CB ippre?enta rikors quddiem il-qorti tar-rinviju sabiex jikkontesta din id-de?i?joni. Huwa ssottometta li l-applikazzjoni *a posteriori* tal-VAT fuq l-ammonti mi?muma b?ala d?ul tmur kontra, *inter alia*, is-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tas?7 ta' Novembru 2013, Tulic? u Plavo?in (C?249/12 u C?250/12, EU:C:2013:722), li tg?id li, fejn l-ispettorat fiskali jiskopri tran?azzjonijiet li jkunu, b?ala prin?ipju, su??etti g?all-VAT, li ma jkunux ?ew iddikjarati u ffatturati, il-VAT g?andha titqies b?ala inklu?a fil-prezz maqbul mill-partijiet ta' dawn it-tran?azzjonijiet. CB g?alhekk huwa tal-fehma li, sa fejn ta?t id-dritt Spanjol huwa ma jistax jitlob lura l-VAT li ma setax jittrasferixxi min?abba li l-im?iba tieg?u tikkostitwixxi reat fiskali, il-VAT g?andha titqies li hija inklu?a fil-prezz tas-servizzi li pprovda.

19. Il-qorti tar-rinviju tqis li, sabiex ti?i de?i?a t-tilwima fil-kaw?a prin?ipali, hija g?andha tistabbilixxi jekk il-le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi li, fejn operaturi ekonomi?i jwettqu, b'mod volontarju u miftiehem, tran?azzjonijiet li jirri?ultaw fi ?lasijiet fi flus kontanti ming?ajr fatturi u ming?ajr dikjarazzjonijiet tal-VAT, dawn il-?lasijiet g?andhom jitqiesu li jinkludu l-VAT, hijiex kompatibbli mad-Direttiva 2006/112.

20. F'dawn i?-?irkustanzi, it-Tribunal Superior de Justicia de Galicia (il-Qorti Superjuri tal-?ustizzja ta' Galicia) issospendiet il-pro?edura u g?amlet id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-?ustizzja:

"Fid-dawl tal-prin?ipji ta' newtralità u ta' projbizzjoni tal-frodi fiskali, tal-abbu? mid-dritt u ta' distorsjoni illegali tal-kompetizzjoni, l-Artikoli 73 u 78 tad-[Direttiva 2006/112] g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali u l-?urisprudenza li tinterpretaha li skonthom, meta l-awtorità fiskali tiskopri tran?azzjonijiet mo?bija su??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud mhux iffatturati, g?andu jitqies li t-taxxa fuq il-valur mi?jud hija inklu?a fil-prezz maqbul mill-partijiet g?all-imsemmija tran?azzjonijiet?

Tali interpretazzjoni tippermetti, f'ka?ijiet ta' frodi li fihom it-tran?azzjoni ma tkunx ?iet ?velata lill-awtorità fiskali, li jitqies, kif jista' ji?i dedott mis-sentenzi tal-Qorti tal-?ustizzja tat?28 ta' Lulju 2016,

Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), tal?5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740), u tas-7 ta' Marzu 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161), li l-ammonti m?allsa u r?evuti ma jinkludux il-VAT g?all-finijiet tal-likwidazzjoni tal-impo?izzjoni tas-sanzjoni korrispondenti?"

IV. **Anali?i**

A. **Osservazzjonijiet preliminari**

21. Qabel kollox, g?andu ji?i nnotata li l-qorti nazzjonali tifformula d-domandi tag?ha fuq il-premessa li l-le?i?lazzjoni nazzjonali tipprovdi g?al dak li qieg?ed jallega l-appellant, ji?ifieri li meta l-awtoritajiet tat-taxxa jiskopru tran?azzjonijiet mo?bija su??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud li ma tkunx ?iet iffatturata, il-VAT g?andha titqies li hija inklu?a fil-prezz miftiehem bejn il-partijiet. Madankollu, g?andu jitfakkar li, skont ?urisprudenza stabbilita (4), direttiva ma tistax fiha nnifisha to?loq obbligi fuq individwu u g?aldaqstant ma tistax ti?i invokata kontrih (5). G?aldaqstant, jien nipproponi li din id-domanda ti?i fformulata mill-?did b?ala li tirrigwarda l-punt dwar jekk l-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva 2006/112, moqrija fid-dawl tal-prin?ipji ta' newtralità, ta' projbizzjoni tal-frodi fiskali u ta' abbu? tad-drittijiet, u ta' projbizzjoni ta' distorsjoni illegali tal-kompetizzjoni, jistg?ux ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali u l-?urisprudenza li tinterpretaha, li tg?id li, meta l-awtoritajiet fiskali jiskopru tran?azzjonijiet mo?bija su??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud mhux iffatturati, il-prezz miftiehem mill-partijiet ta' dawn it-tran?azzjonijiet g?andu jitqies li ma jinkludix il-VAT.

1. ***Pre?entazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT***

22. Mill-bidu, g?andu jitfakkar li l-Artikolu 73 tad-Direttiva 2006/112 jiddefinixxi l-kun?ett ta' "ammont taxxabbli" b?ala l-korrispettiv realment ir?evut, inkambju g?all-provvista ta' prodott jew ta' servizz. Skont l-Artikolu 78 tad-Direttiva 2006/112, dan l-ammont taxxabbli jinkludi spejje? in?identali, taxxi, dazji, imposti u pi?ijiet, minbarra l-VAT innifisha. Din id-definizzjoni ti?i mbag?ad applikata f'kull stadju tal-katina kummer?jali sabiex ti?i kkalkolata l-VAT li g?andha tin?abar mill-fornitur u m?allsa mix-xerrej. Madankollu, minkejja li l-VAT g?aldaqstant tin?abar f'kull stadju tal-katina kummer?jali, din it-taxxa ma ti?ix sostnuta minn xerrejja intermedji, i?da taqa' fl-a??ar nett fuq il-konsumatur finali (6). Fil-fatt, il-prin?ipju ta' ?las frazzjonali ma g?andux ji?i konfu? mal-kwistjoni ta' min i?orr il-pi? tat-taxxa.

23. Skont il-*prin?ipju ta' ?las frazzjonali*, minflok ma ti?i prevista impo?izzjoni ta' taxxa unika g?all-bejg? fuq il-konsumaturi finali, il-VAT tin?abar f'kull stadju tal-pro?ess ta' produzzjoni u ta' distribuzzjoni. Konformement ma' dan il-prin?ipju, il-VAT ti?i imposta proporzjonalment g?all-prezz mitlub mill-persuna taxxabbli inkambju g?all-prodotti u s-servizzi pprovduti minnha u, g?aldaqstant, irrispettivament min-numru ta' tran?azzjonijiet li jkunu se??ew pre?edentement. G?andu jitfakkar, madankollu li l-fornitur ji?bor biss it-taxxa li mbag?ad tg?addi g?and l-Istat Membru kkon?ernat. Ix-xerrej huwa dak li j?allas il-VAT.

24. Peress li, madankollu, l-applikazzjoni tal-VAT g?andha tkun newtrali, ix-xerrej jista' madankollu jnaqqas il-VAT li kellu j?allas flimkien mal-prezz mitlub mill-fornitur jekk il-prodott jew is-servizz inkwistjoni jkun imbag?ad inti? jintu?a g?all-finijiet ta' attività intaxxata (7). Sabiex ji?i limitat l-impatt tas-sistema komuni ta' VAT fuq il-fluss ta' flus kontanti tal-persuni taxxabbli, is-sistema komuni ta' VAT tipprevedi li kull xerrej taxxabbli huwa me?tie?a biss li jg?addi lill-Istat Membru kkon?ernat id-differenza bejn il-VAT li huwa jkun ?abar fuq il-bejg? tieg?u su??ett g?all-VAT u l-VAT li titnaqqas, ji?ifieri dik li jkun ?allas g?all-finijiet tal-attivitajiet tieg?u li huma su??etti g?al din it-taxxa (8).

25. Fl-istadju sussegwenti, ix-xerrej, jekk ikun persuna taxxabbli, jag?mel l-istess, u jibqa' sejjer

hekk sal-istadju finali, fejn il-prodott jew is-servizz jinbieg? jew lil persuna mhux taxxabbli jew lil persuna taxxabbli, i?da g?al attivitajiet li ma jag?tux lok g?ad-dritt ta' tnaqqis. Isegwi li l-VAT globali mi?bura ma tiddependix fuq in-numru ta' stadji fil-katina tal-produzzjoni, i?da pjuttost fuq il-prezz finali tal-bejg?. Madankollu, peress li n-nuqqas ta' dikjarazzjonijiet tal-VAT fuq stadju intermedju ta' din il-katina jikser dawn il-mekkani?mi, ommissjoni b?al din titqies madankollu li hija illegali (9).

2. ***Fuq il-mi?uri li g?andhom jittie?du mill-Istati Membri fil-ka? ta' ksur tas-sistema komuni ta' VAT***

26. Il-mi?uri li l-Istati Membri huma obbligati jie?du fil-ka? ta' kwalunkwe ksur tad-dritt tal-Unjoni minn individwi jistg?u jinqasmu f'?ew? kategoriji, ji?ifieri, sanzjonijiet u mi?uri ta' restituzzjoni (10). Sanzjonijiet g?andhom natura punittiva u disswa?iva. Mi?uri ta' restituzzjoni, min-na?a l-o?ra, huma mi?uri inti?i li jistabbilixxu mill-?did is-sitwazzjoni li kienet tkun te?isti li kieku l-ksur ma jkunx se??. G?aldaqstant, huma ta' sikwit jie?du l-forma ta' riparazzjoni jew restituzzjoni.

27. Fir-rigward tal-mi?uri inti?i li jirreparaw il-konsegwenza ta' att illegali fil-qasam fiskali, il-Qorti tal-?ustizzja enfasizzat, pere?empju, fis-sentenza Fontana, li l-klassifikazzjoni ta' att b?al dan b?ala frodi tinvolvi l-obbligu tal-Istati Membri li jie?du l-mi?uri ne?essarji sabiex "jistabbilixxu s-sitwazzjoni li kien ikun hemm fin-nuqqas ta' dan l-a?ir tal-persuna taxxabbli" fejn ti?i skoperta t-tran?azzjoni illegali (11). Fir-rigward tas-sanzjonijiet, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet fis-sentenza Menci li "l-Artikolu 325 TFUE jobbliga lill-Istati Membri ji??ieldu kontra l-attivitajiet illegali li jippre?udikaw l-interessi finanzjarji tal-Unjoni Ewropea permezz ta' mi?uri disswa?ivi u effettivi u, b'mod partikolari, jobbligahom jie?du l-istess mi?uri sabiex ji??ieldu l-frodi li jippre?udika l-interessi finanzjarji tal-Unjoni b?alma jie?du sabiex ji??ieldu l-frodi li jippre?udika l-interessi finanzjarji tag?hom stess" (12).

28. G?alkemm il-Qorti tal-?ustizzja rarament semmiet din id-distinzjoni fil kwistjonijiet ta' taxxa, din xorta hija xi ?a?a importanti. Fl-ewwel lok, filwaqt li l-obbligi li jittie?du mi?uri ta' rimedju u ta' sanzjoni t-tnejn jirri?ultaw mis-supremazija tad-dritt tal-Unjoni (13) u huma l-konsegwenza tal-obbligu tal-Istati Membri li ji?guraw l-effett s?i? tad-Direttiva 2006/112 (14), huma ma jgawdux l-istess mar?ni ta' diskrezzjoni fir-rigward ta' xulxin. Fil-fatt, fir-rigward tal-obbligu li s-sitwazzjoni ti?i rrimedjata, sa fejn dan huwa obbligu ta' ri?ultat, l-Istati Membri g?andhom jie?du l-mi?uri ne?essarji sabiex ji?guraw li, mill-inqas, is-sitwazzjoni li kellha tipprevali ti?i stabbilita mill-?did (15), filwaqt li, fir-rigward tal-obbligu ta' disswa?joni ta' kull ksur ie?or tar-regoli tal-VAT, peress li d-Direttiva 2006/112 ma tinkludi l-ebda riferiment g?at-tip ta' sanzjonijiet li g?andhom ji?u adottati, huwa l-Istat Membru li g?andu jiddefinixxi pre?i?ament liema sanzjonijiet g?andhom jittie?du, sakemm, kif imsemmi iktar 'il fuq, dawn ikunu *effettivi, disswa?ivi u proporzjonati* (16). Fit-tieni lok, filwaqt li l-Istati Membri g?andhom jipprovdu g?all-adozzjoni tal-ewwel tip ta' mi?ura fl-assenza ta' kwalunkwe ?tija, l-Istati Membri huma obbligati biss li jissanzjonaw lill-persuni taxxabbli fejn dawn kienu, g?all-inqas, negli?enti (17).

29. Fid-dawl ta' dak li ntqal, huwa importanti fl-opinjoni tieg?i li jitfakkar f'din il-kaw?a, li l-problema inkwistjoni g?andha titqies b?ala separata mill-kwistjoni dwar jekk huwiex ne?essarju li ti?i imposta sanzjoni fuq il-persuni kkon?ernati g?all-ksur tar-regoli tal-mekkani?mu komuni tal-VAT. Fil-fatt, id-domandi mag?mula lill-Qorti tal-?ustizzja jikkon?ernaw il-mi?uri li g?andhom ji?u adottati fid-dawl tal-kun?ett ta' "valur taxxabbli" sabiex ti?i stabbilita mill-?did is-sitwazzjoni kif kienet tkun fl-assenza ta' frodi. G?alhekk, ser nikkunsidra dawn id-domandi direttament, filwaqt li ser inwarrab il-kwistjoni ta' sanzjonijiet li jista' jkollhom ji?u imposti b?ala sanzjoni u deterrent g?all-persuni taxxabbli li jkunu kisru l-obbligi fiskali tag?hom ta?t is-sistema tal-VAT. (18)

3. ***Fuq il-kun?ett ta' "valur taxxabbli"***

30. Jirri?ulta b’mod ?ar mill-premessa 25 tad-Direttiva 2006/112 li wie?ed mill-g?anijiet tag?ha hija l-armonizzazzjoni tal-kun?ett ta’ “valur taxxabbli”, sabiex l-applikazzjoni tal-VAT g?at-tran?azzjonijiet taxxabbli twassal g?al ri?ultati komparabbli fl-Istati Membri kollha. Konsegwentement, dan il-kun?ett g?andu jitqies li huwa kun?ett awtonomu tad-dritt tal-Unjoni u g?andu ji?i interpretat b’mod uniformi fl-Unjoni Ewropea kollha(19).

31. Madankollu, il-problema f’sitwazzjoni b?al dik inkwistjoni fis-sentenza Tulic? u Plavo?in jew f’din is-sentenza ma hijiex il-kun?ett ta’ “valur taxxabbli” innifsu, i?da minflok il-mi?uri li g?andhom jittie?du sabiex dak il-valur taxxabbli ji?i kkostitwit mil-?did, ji?ifieri, il-prezz esklu?a t-taxxa. ?ertament, f’dan il-ka?, il-prezz im?allas g?as-servizzi pprovduti huwa mag?ruf, i?da peress li ma huwiex ?ar jekk il-VAT in?abritx imma ma t?allsitx u, g?alhekk, jekk il-prezz jinkludix il-VAT, il-valur taxxabbli g?andu jitqies li g?adu ma huwiex ikkostitwit mill-?did kompletament.

B. Fuq ir-rilevanza tal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja ??itata mill-qorti tar-rinviju u mir-rikorrenti

1. *Astone, Dobre u Maya Marinova*

32. Fit-talba tag?ha g?al de?i?joni preliminari, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jistax ji?i dedott minn tliet sentenzi, spe?ifikament Astone (20), Dobre (21) u Maya Marinova (22), li l-ammonti m?allsa u r?evuti waqt tran?azzjoni mo?bija g?andhomx ji?u kkunsidrati li jinkludu l-VAT li ma t?allsitx, bil-konsegwenza, essenzjalment, li t-taxxa li, skont il-qorti tar-rinviju, g?andu jg?addi l-fornitur, g?andha ti?i kkalkolata abba?i ta’ ba?i taxxabbli iktar baxxa mid-d?ul hekk miksub.

33. Madankollu, l-ebda mit-tliet sentenzi ??itati mill-qorti tar-rinviju ma tipprovdi risposta *diretta* g?al din id-domanda. Fil-fatt, is-sentenzi Astone u Dobre jikkon?ernaw id-dritt ta’ tnaqqis u mhux id-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli li g?andu jin?amm, jekk xieraq, g?all-kalkolu tal-VAT dovuta. Fis-sentenza Maya Marinova, huwa minnu li l-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li “[l]-Artikolu 2(1)(a), l-Artikolu 9(1), l-Artikolu 14(1) u l-Artikoli 73 u 273 tad-Direttiva [2006/112] kif ukoll il-prin?ipju ta’ newtralità fiskali, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jipprekludux le?i?lazzjoni nazzjonali, [...] li permezz tag?ha [...] l-amministrazzjoni fiskali tista’ [...] tiddetermina l-valur taxxabbli tal-bejg? tal-[...] merkanzija abba?i tal-punti ta’ fatt li g?andha g?ad-dispo?izzjoni tag?ha, skont regoli li ma humiex previsti f’din id-direttiva” (23). G?andu, madankollu, ji?i nnotat li, f’din il-kaw?a, il-prezz realment im?allas mix-xerrej fit-tran?azzjonijiet mo?bija baqa’ mhux mag?ruf mill-amministrazzjoni fiskali. Konsegwentement, il-Qorti tal-?ustizzja ma kellhiex g?alfejn tieg?u po?izzjoni dwar jekk, li kieku l-prezz kien mag?ruf, dan kellux jitqies li jinkludi l-VAT.

2. *Tulic? u Plavo?in*

34. Min-na?a tag?ha, ir-rikorrenti tinvoka s-sentenza Tulic? u Plavo?in (24), li tikkon?erna l-kaw?i ta’ ?ew? persuni fi?i?i li kienu kkonkludew diversi kuntratti g?all-bejg? ta’ art u proprjetajiet li g?alihom inizjalment ma ?iet imposta l-ebda VAT (25). Iktar tard, l-awtoritajiet fiskali kkonstataw li l-attivitajiet ta’ dawn il-persuni fi?i?i kellhom il-karatteristi?i ta’ attività ekonomika u li, b?ala ri?ultat, dawn it-tran?azzjonijiet kienu fil-fatt su??etti g?all-VAT. L-awtoritajiet fiskali ?ar?ulhom avvi?i tal-valutazzjoni tat-taxxa, li permezz tag?hom ?ew ordnati j?allsu l-VAT, ikkalkolata billi jittie?ed il-prezz miftiehem mill-partijiet kontraenti, flimkien ma’ interessi ta’ arretrati dovuti b?ala l-valur taxxabbli. F’dan il-kuntest, id-domanda mag?mula mill-qorti nazzjonali fi?-?ew? ka?ijiet kienet tikkon?erna, essenzjalment, jekk l-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva 2006/112 g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li, meta l-prezz ta’ prodott ikun ?ie stabbilit mill-partijiet ming?ajr ebda riferiment g?all-VAT u l-fornitur ta’ dan il-prodott ikun il-persuna taxxabbli, il-prezz miftiehem g?andux jitqies li jinkludi l-VAT jew li ma jinkludix il-VAT, li g?andha ti?i mi?juda mieg?u.

35. Fis-sentenza tag?ha f'dawn il-kaw?i mag?quda, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva 2006/112, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li, meta l-prezz ta' beni jkun ?ie stabbilit mill-partijiet ming?ajr ebda riferiment g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud u l-fornitur tal-imsemmi beni jkun il-persuna taxxabbli g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud dovuta fuq it-tran?azzjoni taxxabbli, il-prezz miftiehem g?andu jkun ikkunsidrat, fis-sitwazzjoni fejn dan il-fornitur ma g?andux il-possibbiltà li jirkupra mix-xerrej il-VAT mitluba mill-amministrazzjoni fiskali, li jinkludi di?à l-VAT.

36. Dan ir-ra?unament, madankollu, je?i?i anali?i ulterjuri u forsi anki li ji?i ??arat iktar. Jekk g?alissa nwarrbu l-punti ta' din is-sentenza li sempli?ement jiddikjaraw mill-?did ?erti prin?ipji prin?ipali tal-VAT, jista' ji?i osservat li l-Qorti tal-?ustizzja tressaq ?ew? argumenti sabiex ti??ustifika l-konklu?jonijiet li waslet g?alihom, li l-ewwel wie?ed minnhom huwa stabbilit fil-punti 34 sa 35 u, it-tieni wie?ed fil-punt 36.

37. Skont *l-ewwel argument*, il-prezz iffatturat g?andu jitqies li jinkludi l-VAT sabiex il-VAT mitluba tolqot lill-fornitur mill-inqas possibbli, skont il-prin?ipju li l-VAT g?andha tkun sostnuta biss mill-konsumatur finali.

38. Skont it-*tieni argument*, kieku l-awtoritajiet fiskali kellhom iqisu li l-VAT ma kinitx inklu?a fil-prezz mitlub, dan imur kontra "g?ar-regola li skont din l-amministrazzjoni fiskali ma tir?evix b?ala VAT ammont og?la minn dak li l-persuna taxxabbli tkun ir?eviet."

39. G?alkemm il-formulazzjoni "dak li l-persuna taxxabbli tkun ir?eviet" u?ata mill-Qorti tal-?ustizzja tista' tkun ambigwa peress li tista' tinftiehem li tirreferi g?all-ammont im?allas g?all-kisba tal-prodotti kkon?ernati – il-korrispettiv – jew g?all-VAT im?allsa mix-xerrej, jidhirli xorta wa?da li l-kelma "ammont" g?andha tinftiehem hawnhekk li tirreferi kjarament g?all-VAT imposta (26). G?alhekk, ir-regola msemmija g?andha tinftiehem f'dan is-sens: l-awtoritajiet tat-taxxa ma jistg?ux ji?bru ming?and il-fornitur iktar VAT minn dik li tkun ?iet ikkalkolata b'mod korrett mill-fornitur u li tkun ?iet imposta minnu fuq ix-xerrej. G?aldaqstant, dan l-argument huwa simili g?all-ewwel argument imsemmi mill-Qorti tal-?ustizzja, li huwa bba?at fuq il-prin?ipju ta' fiskalità newtrali, li g?andu jinftiehem, f'dan il-kuntest fis-"sens vertikali" tieg?u (27). Fil-fatt, fi?-?ew? ka?ijiet, l-idea hija li l-VAT ma g?andhiex tkun ta' pi? g?all-operaturi ekonomi?i.

40. F'dan ir-rigward, din is-soluzzjoni tista' tidher stramba jekk, b?alma l-assenza ta' riferiment espli?itu g?a?-?irkustanzi tal-ka? tista' tag?ti x'tifhem, is-soluzzjoni misjuba kellha ti?i applikata g?as-sitwazzjonijiet kollha fejn tran?azzjonijiet ma jkunux konformi mar-regoli tal-VAT u, b'mod partikolari, fejn, b?al f'dan il-ka?, ?ew? persuni taxxabbli jkunu ftehmu li ja?bu t-tran?azzjonijiet tag?hom mill-awtoritajiet fiskali. F'sitwazzjoni b?al din, il-konsegwenza lo?ika tal-fatt li huma ?bew it-tran?azzjoni tag?hom hija li l-VAT ma ?ietx ikkunsidrata. Peress li t-tnejn jafu li t-tran?azzjoni mhux ser tkun su??etta g?all-VAT u, g?alhekk, li x-xerrej ma jkun jista' jnaqqas l-ebda VAT fuq il-prezz im?allas, dan tal-a??ar jikkorrispondi lo?ikament, fir-rigward tax-xerrej, g?all-prezz li kien ikun ?allas, bl-esklu?joni tal-VAT li normalment kienet tkun t?allset, u, fir-rigward tal-fornitur, g?ar-remunerazzjoni li kien ikun ir?ieva, bl-esklu?joni tal-VAT li normalment kienet tkun in?abret u mbag?ad im?allsa (28). Fil-fatt, meta ?ew? persuni taxxabbli jiftehmu sabiex ja?bu tran?azzjoni mwettqa bejniethom g?all-finijiet ta' attività taxxabbli, ?eneralment l-g?an tag?hom huwa sempli?ement l-eva?joni tat-taxxa fuq id-d?ul, u mhux tal-VAT innifisha, peress li l-VAT hija, mid-definizzjoni tag?ha, spe?ifikament min?abba l-prin?ipju ta' newtralità, newtrali fil-konfront tag?hom. Ir-ra?uni g?alfejn huma ma jimlewx dikjarazzjoni tal-VAT hija sempli?ement li huma jkunu jridu jevitaw kwalunkwe re?istrazzjoni formali tat-tran?azzjoni g?all-finijiet tad-d?ul ?enerali (inklu?a t-taxxa fuq id-d?ul).

41. Is-sitwazzjoni tkun differenti fejn ix-xerrej ma jkunx jaf li l-fornitur ma jkun ser i?allas l-ebda VAT. Fil-fatt, f'ka? b?al dan, ix-xerrej ikun b?ala prin?ipju lest li j?allas prezz ekwivalenti g?al dak li

kien ikollu j?allas g?al prodott jew servizz simili bl-inklu?joni tal-VAT peress li jew ix-xerrej ikun konsumatur finali, f'liema ka? huwa mistenni li j?allas il-VAT jew dan ix-xerrej ikun persuna taxxabbli, f'liema ka? huwa mistenni li l-VAT tkun tista' titnaqqas (29).

42. Ninnota, madankollu, li anki f'tali sitwazzjoni, ta?t ?erti ?irkustanzi r-razzjonalità ekonomika te?i?i li l-prezz im?allas jista' ma jkunx jinkludi l-VAT. Fil-fatt, il-fornitur jista' jidde?iedi li ma j?allasx il-VAT spe?ifikament sabiex ibaxxi l-prezz tal-bejg? tieg?u ming?ajr ma jnaqqas il-mar?ni ta' profitt tieg?u u g?alhekk sabiex ibig? kwantitajiet kbar ta' prodotti u servizzi malajr (ta' spiss qabel ma jisparixxu).

43. Fl-opinjoni tieg?i, hemm ka? ie?or fejn l-appro?? adottat fis-sentenza Tulic? u Plavo?in ma jkunx ne?essarjament applikabbli, u dan huwa sempli?ement meta l-amministrazzjoni tat-taxxa ma jkollha l-ebda informazzjoni dwar il-prezz im?allas. Skont il-metodu u?at g?all-kostituzzjoni mill-?did ta' dan il-prezz, u b'mod partikolari f'ka?ijiet ta' tqabbil, il-VAT g?andha jew ma g?andhiex titqies li hija inklu?a fil-prezz ikkostitwit mill-?did b'dan il-mod. Kollox jiddependi fuq il-punt ta' tqabbil u?at (30).

44. Dan kollu jindika li, mill-perspettiva tal-mi?uri li g?andhom ji?u adottati sabiex is-sitwazzjoni ti?i stabbiliti mill-?did kif kellha tkun fl-assenza ta' kwalunkwe illegalità, ma je?istix metodu wie?ed li japplika g?as-sitwazzjonijiet kollha (31). B'mod partikolari, l-appro?? adottat mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza Tulic? u Plavo?in jidher validu biss fejn it-tran?azzjoni tkun twettqet ma' xerrejja li fir-rigward tag?hom jista' b'mod ra?onevoli jkun pre?unt li ma jkollhom l-ebda g?arfien li t-tran?azzjonijiet imwettqa kienu su??etti g?all-VAT. Fil-fatt, huwa biss f'tali sitwazzjoni li jista' jitqies b'mod ra?onevoli li l-prezz im?allas kien ikun l-istess b?al dak li kien jit?allas li kieku t-tran?azzjoni kienet tkun su??etta g?all-VAT.

45. G?aldaqstant, fl-opinjoni tieg?i, l-appro?? adottat fis-sentenza Tulic? u Plavo?in g?andu jinftiehem li japplika biss f'tali sitwazzjoni u anki f'tali sitwazzjoni, g?andu jinftiehem b?ala li jistabbilixxi pre?unzjoni li tista' ti?i kkonfutata mill-awtoritajiet tat-taxxa jekk jirri?ulta, pere?empju, li l-prezz mitlub kien eqreb g?al dak, bl-esklu?joni tat-taxxa, mitlub g?al prodotti jew beni simili (32).

3. ***Fuq it-tip ta' appro?? li g?andu jittie?ed g?ad-determinazzjoni tal-mi?uri li g?andhom ji?i adottati***

46. U?ud jista' jkollhom it-tentazzjoni li jmorru sa?ansitra lil hinn u jikkunsidraw li, meta persuni taxxabbli (ji?ifieri, partijiet g?al tran?azzjoni li ma jkunx konsumaturi finali) ikunu ?bew it-tran?azzjoni b'mod frawdolenti, l-ebda VAT ma g?andha tit?allas. Fil-fatt, minn perspettiva ekonomika, fid-dawl tal-katina kummer?jali fl-intier tag?ha, il-konsegwenza lo?ika tal-argument ibba?at fuq il-prin?ipju ta' newtralità tkun li, ta?t ?erti ?irkustanzi, l-ebda ?las tal-VAT lill-Istat Membru kkon?ernat ma huwa ne?essarju g?all-istabbiliment mill-?did tas-sitwazzjoni kif kellha tkun qabel (33).

47. B’mod partikolari, meta t-tran?azzjoni titwettaq bejn ?ew? persuni taxxabbli, b?alma huwa l-ka? hawnhekk (is-sentenza Tulic? u Plavo?in ma tispe?ifikax jekk ix-xerrejja kinux jew le persuni taxxabbli g?all-finijiet tal-VAT), huwa minnu li, li kieku t-tran?azzjoni kienet twettqet kif suppost, il-VAT kienet tit?allas mix-xerrej lill-fornitur li kien sussegwentement i?allasha lill-Istat Membru kkon?ernat. Madankollu, ix-xerrej ikun ukoll naqqas dik il-VAT mit-taxxa li huwa jkun ?abar abba?i tal-bejg? tieg?u (jew ikun kiseb ir-rimbors tal-e??ess tal-VAT im?allsa) (34). G?aldaqstant, kif spjegat iktar ’il fuq, il-VAT mi?bura b’mod definittiv minn Stat Membru tkun baqg?at ekwivalenti g?all-VAT mi?bura fl-istadju tat-tran?azzjoni finali, ji?ifieri, dik li tinvolvi xerrej li ma jkunx ser ju?a l-prodotti jew is-servizzi g?all-finijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli tieg?u (35). Huwa g?alhekk li, kif enfasizzat mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, il-VAT, li hija taxxa indiretta fuq il-konsum, fl-a??ar mill-a??ar taqa’ fuq il-konsumatur (36).

48. Ta?t dawn il-kundizzjonijiet, meta Stat Membru jitlob il-?las tal-VAT minn fornitur li, *a priori*, ma jkunx inkludieha fil-prezz tal-bejg? u g?alhekk ma tkunx ?ietx sussegwentement imnaqqsa mix-xerrej, l-ewwel nett, dan tal-a??ar jista’ fl-a??ar mill-a??ar ji?bor iktar VAT mit-taxxa li kienet kieku tin?abar fl-assenza ta’ frodi. It-tieni nett, tali rekwi?it ne?essarjament ser inaqqas il-profitt tal-fornitur jekk ma jkunx jista’ jg?addi din it-taxxa g?al fuq ix-xerrej, ?a?a li tidher kuntrarja g?all-prin?ipju ta’ newtralità msemmi fil-punt 38 ta’ dawn il-konklu?jonijiet (37).

49. Huwa minnu li, fis-sentenza Tulic? u Plavo?in*,* il-Qorti tal-?ustizzja rrikonoxxiet li l-kwistjoni tal-mi?uri li kellhom ji?u adottati sabiex ti?i rrimedjata s-sitwazzjoni tista’ tvarja skont jekk il-fornitur ikollux dritt jew le g?all-irkupru mix-xerrej tal-VAT mitluba mill-awtoritajiet tat-taxxa, pre?i?ament sabiex ti?i ?gurata din in-newtralità. Madankollu, l-e?istenza ta’ tali possibbiltà ma ssolvix il-problema, i?da tista’ pjuttost tittrasferiha lix-xerrej li jista’ jag?ti l-ka? li jkun a?ixxa *in bona fide*. Fil-fatt, ix-xerrej seta’ le?ittimament ma kellux g?arfien li, pere?empju, il-fornitur ma kienx inkluda l-VAT fil-prezz, jew li kien ?abarha, i?da ma kellux l-intenzjoni j?allasha. Ix-xerrej seta’ g?alhekk ikun ?allas prezz identiku g?al dak li kien jit?allas li kieku t-tran?azzjoni kienet *ab initio* su??etta g?all-VAT u, g?aldaqstant, ikun di?à e?er?ita d-dritt g?al tnaqqis tal-VAT imsemmija fil-fattura ma?ru?a meta l-fornitur jitlob lura l-VAT me?tie?a mill-awtoritajiet tat-taxxa (38).

50. Jista’ ji?i ssu??erit ukoll li x-xerrej g?andu jit?alla min-na?a tieg?u jnaqqas il-VAT im?allsa b’?ertu mod g?at-tieni darba, sabiex tibqa’ newtrali g?al dak il-bejg?. Madankollu, dan jippenalizza lill-Istat Membru kkon?ernat peress li t-tnaqqis operat mix-xerrej ikun iktar mill-VAT mg?oddija (39). Fil-fehma tieg?i, la x-xerrejja u lanqas l-Istati Membri (u, g?aldaqstant, indirettament, il-persuni taxxabbli tag?hom) ma g?andhom isofru mill-konsegwenza tal-illegalità mwettqa, anki *in bona fide*, mill-fornituri. Minn din il-perspettiva, jekk g?andu jitqies li l-VAT g?andha fl-a??ar mill-a??ar dejjem taqa’ biss fuq il-konsumaturi kif me?tie? mill-prin?ipju ta’ newtralità, sabiex ti?i stabbilita mill-?did is-sitwazzjoni li kellha te?isti fl-assenza tal-illegalità mwettqa, ikun hemm b?onn li ssir evalwazzjoni minn qabel dwar jekk il-VAT g?andhiex tit?allas, fid-dawl tal-istadju tal-produzzjoni li fih ikun twettaq il-ksur u tat-tip ta’ ksur imwettaq (40).

51. Madankollu, minkejja li dan l-appro?? huwa koerenti minn perspettiva purament ekonomika, li jkun iffokat fuq il-katina kummer?jali fl-intier tag?ha u l-ba?i teoretika tas-sistema kollha tal-VAT, inqis li tali perspettiva g?andha t?alli lok g?ar-realtajiet pratti?i tas-sistema, li min-na?a tag?hom g?andhom jiffokaw fuq l-obbligi imposti fuq kull persuna taxxabbli.

52. Mill-*perspettiva legali*, fil-fatt, il-kwistjoni dwar liema mi?uri g?andhom jittie?du sabiex ti?i rrimedjata sitwazzjoni g?andha ti?i evalwata unikament fid-dawl tal-obbligi li ma ?ewx osservati mill-persuna kkon?ernata (41). Ma hemmx b?onn li ji?i evalwat jekk il-VAT kienet jew ma kinitx ser titnaqqas sussegwentement jew jekk l-Istati Membri ser eventwalment jir?ievu iktar VAT minn dik li kienet tin?abar fl-assenza ta’ frodi. L-unika kwistjoni rilevanti hija, fil-ka? ta’ tran?azzjonijiet mo?bija, jekk it-taxxa relatata ma’ dawn it-tran?azzjonijiet g?andhiex ti?i kkalkolata abba?i tal-

premessa li l-VAT kienet inklu?a fl-ammonti mi?bura mill-fornitur fir-rigward ta’ din it-tran?azzjoni.

53. Essenzjalment, peress li kull persuna taxxabbli g?andha tosserva r-regoli tal-VAT, meta persuna wa?da ma tkunx issu??ettat dawn it-tran?azzjonijiet g?all-VAT, l-istabbiliment mill-?did tas-sitwazzjoni timplika li din tal-a??ar ikollha tg?addi l-VAT dovuta. Minn din il-perspettiva, il-kun?ett tal-obbligu li s-sitwazzjoni ti?i rrimedjata ma huwiex inti? li jinnewtralizza l-effetti tal-illegalità mwettqa, i?da minflok huwa inti? sempli?ement sabiex jobbliga lill-persuna taxxabbli tosserva r-regolamenti tal-VAT irrispettivament minn kwalunkwe kunsiderazzjoni relatata mar-rimbors tat-taxxa jew man-newtralità kompetittiva.

54. G?alkemm din il-kwistjoni qatt ma tqajmet b’mod ?ar quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, li ji?i kkunsidrat li l-mi?uri li g?andhom ji?u adottati sabiex ti?i stabbilita mill-?did is-sitwazzjoni inkwistjoni g?andhom ji?u evalwati fid-dawl tal-impatt tal-frodi matul il-katina kummer?jali jkun jikkostitwixxi bidla radikali g?all-?urisprudenza e?istenti. Fil-fatt, minkejja li, skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, it-te?id inkunsiderazzjoni ta’ realtajiet ekonomi?i u kummer?jali huwa kriterju fundamentali g?all-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT (42), jidhirli li l-appro?? me?ud mill-Qorti tal-?ustizzja, tal-inqas f’dak li jirrigwarda l-?las tat-taxxa kkon?ernata, impli?itament dejjem kien li jitqies li d-determinazzjoni tal-mi?uri li g?andhom ji?i adottati g?all-istabbiliment mill-?did tas-sitwazzjoni g?andhom ikunu evalwati fil-livell spe?ifiku ta’ kull persuna taxxabbli u, g?alhekk, ta’ kull stadju fil-katina kummer?jali (43).

55. Madankollu, din id-dikotomija bejn appro?? g?all-mi?uri li g?andhom ji?u adottati li jkun wie?ed ekonomiku u globali, minn na?a, u appro?? legali bba?at fuq is-sitwazzjoni individwali ta’ kull persuna taxxabbli, min-na?a l-o?ra, juri g?ar-ra?unijiet indikati iktar ’il fuq, li l-appro?? adottat fis-sentenza Tulic? u Plavo?in ma jistax ji?i ??ustifikat abba?i tal-prin?ipju ta’ newtralità. Fil-fatt, meta ji?i kkunsidrat li l-mi?uri li g?andhom ji?u adottati g?andhom ji?u evalwati fil-livell ta’ kull persuna taxxabbli, ming?ajr ma ssir ebda determinazzjoni dwar jekk, b’mod ?enerali, il-frodi affettwatx id-d?ul tal-VAT, is-soluzzjonijiet adottati ne?essarjament mhux ser ikunu ekonomikament newtrali.

56. Dan huwa partikolarment ovvju f’dak li jirrigwarda d-distinzjoni mag?mula f’din is-sentenza li tiddependi fuq jekk id-dritt nazzjonali jippermettix jew le lill-fornitur jirkupra ming?and ix-xerrej il-VAT mitluba mill-amministrazzjonijiet tat-taxxa, peress li huwa diffi?li li jinftiehem kif il-fatt li l-fornitur jista’ jirkupra ming?and ix-xerrej il-VAT mitluba mill-amministrazzjonijiet tat-taxxa jista’ jeskludi l-possibbiltà li l-VAT in?abret, i?da ma t?allsitx minn dan il-fornitur u li, g?alhekk, ?iet inklu?a fil-prezz, i?da ma ?ietx ittrasferita. Jidher ukoll diffi?li li ti?i ??ustifikata s-soluzzjoni adottata fuq is-sempli?i ba?i tal-prin?ipju ta’ newtralità peress li l-Qorti tal-?ustizzja ma ppruvatx tiddetermina liema huma l-konsegwenzi g?ax-xerrej, li seta’ kien qieg?ed ja?ixxi *in bona fide*, tal-fatt li l-fornitur jista’ ikollu d-dritt li jirkupra ming?and ix-xerrej il-VAT mitluba mill-awtoritajiet tat-taxxa (44).

57. Fl-opinjoni tieg?i, l-uniku mod sabiex il-prin?ipju ta’ newtralità ji?i osservat kompletament fis-sens mog?ti lilu mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza Tulic? u Plavo?in kien ikun li l-Istati Membri jkunu *me?tie?a* jipprovdu, l-ewwel nett, li l-fornitur ikun jista’ jirkupra l-VAT mitluba mill-amministrazzjonijiet tat-taxxa mix-xerrej, i?da unikament jekk ikun jista’ ji?i dedott mi?-?irkustanzi tal-ka? li din it-taxxa ma kinitx inklu?a fil-prezz u, it-tieni nett, li x-xerrej jista’, fejn dan tal-a??ar seta’ ra?onevolment ma kienx jaf bil-frodi, inaqqas *id-differenza* bejn il-VAT li di?à tnaqqset, ikkalkolata fuq il-ba?i tal-prezz im?allas, u l-VAT mitluba sussegwentement. Madankollu, peress li din il-kwistjoni ma tqumx direttament f’dan il-ka?, ma hemmx b?onn li ti?i kkunsidrata iktar fil-fond.

58. Jista’ madankollu ji?i konklu? li l-appro?? l-iktar prattiku li g?andu ji?i adottat fil-livell individwali f’ka?ijiet ta’ frodi huwa jekk huwiex ovvju li l-prezz im?allas ma kienx jinkludi l-VAT, min?abba li ma kienx ikun lo?iku li n-negozjanti jinkluduha. Minn din il-perspettiva, l-appro??

adottat fis-sentenza Tulic? u Plavo?in g?andu jinftiehem fis-sens li huwa bba?at fuq il-pre?unzjoni li x-xerrej ma kienx informat bl-illegalità mwettqa mill-fornitur.

59. Ir-ra?unament tal-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza Tulic? u Plavo?in g?andu g?alhekk jinftiehem li jirrigwarda biss is-sitwazzjoni fejn ix-xerrej ma jkollu l-ebda ra?uni g?alfejn jissuspetta li l-fornitur ma jkunx ser jittrasferixxi VAT u jistabbilixxi f'din is-sitwazzjoni spe?ifika, pre?unzjoni sabiex ji?i ffa?ilitat il-kompitu tal-awtoritajiet tat-taxxa (45). Tali pre?unzjoni g?andha madankollu titqies b?ala konfutabbli fis-sens li jekk tkun tista' ti?i prodotta prova, b'riferiment g?all-prezzijiet normalment applikati g?all-prodott jew g?as-servizz inkwistjoni, li l-prezz ma kienx jinkludi l-VAT, il-pre?unzjoni li l-prezz miftiehem bejn il-partijiet kien jinkludi l-VAT allura ti?i mi??uda.

60. Peress li, kif spjegat iktar 'il fuq, f'dan il-ka? huwa ?ar mill-atti tal-pro?ess tal-Qorti tal-?ustizzja li l-partijiet ftiehmu li ja?bu t-tran?azzjonijiet tag?hom, il-pre?unzjoni stabbilita fis-sentenza Tulic? u Plavo?in ma g?andhiex tapplika. F'dawn i?-?irkustanzi, g?andu minflok ji?i pre?unt li l-prezz im?allas ma kienx jinkludi VAT sakemm, pere?empju, il-partijiet ikunu jistg?u juru li dan il-prezz huwa qrib il-prezz li kien jit?allas li kieku t-tran?azzjoni kienet su??etta g?all-VAT. F'dan l-a??ar ka?, jekk, g?alhekk, CB ikun jista' juri li r-remunerazzjoni globali li r?ieva g?al dawn is-servizzi tikkorrispondi essenzjalment g?all-prezz fuq is-suq rilevanti g?al tali servizzi (inklu?a l-VAT) prevalenti f'dak i?-?mien, l-awtoritajiet tat-taxxa jkollhom imbag?ad jippro?edu fuq il-ba?i li din is-somma ne?essarjament tinkludi l-VAT.

V. **Konklu?joni**

61. F'dawn i?-?irkustanzi, nipproponi li ting?ata risposta g?ad-domanda mag?mula mit-Tribunal Superior de Justicia de Galicia (il-Qorti Superjuri tal-?ustizzja ta' Galicia, Spanja) fis-sens li l-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, moqrija fid-dawl tal-prin?ipji tan-newtralità, tal-projbizzjoni tal-frodi fiskali u l-abbu? mid-dritt, u tal-projbizzjoni ta' distorsjoni illegali tal-kompetizzjoni ma jipprekludux le?i?lazzjoni nazzjonali, fi?-?irkustanzi tat-tilwima inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali (ji?ifieri dik ta' tran?azzjoni mo?bija mwettqa bejn ?ew? persuni taxxabbli matul l-attività tag?hom li tirri?ulta fi dritt g?al tnaqqis) milli tikkalkola l-VAT dovuta fuq il-premessa li din ma ?ietx inklu?a fil-prezz mitlub. F'dawn i?-?irkustanzi madankollu, il-le?i?lazzjoni nazzjonali g?andha tipprovdi wkoll li din il-premessa tista' ti?i kkonfutata mill-persuna taxxabbli bil-produzzjoni ta' prova tal-kuntrarju, b'mod partikolari, bit-tqabbil tal-prezz im?allas mal-prezzijiet prevalenti (inklu?a l-VAT) g?al prodotti jew servizzi simili.

1 Lingwa ori?inali: l-Ingli?.

2 ?U 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-?U 2007, L 335, p. 60.

3 BOE Nru 312 tad?29 ta' Di?embru 1992, p. 44247.

4 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Frar 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84 punt 48); tat-12 ta' Mejju 1987, Traen et (372/85 sa 374/85, EU:C:1987:222, punt 24 sa 26); tal-14 ta' Lulju 1994, Faccini Dori (C?91/92, EU:C:1994:292, punti 20 sa 23); tas-7 ta' Jannar 2004, Wells (C?201/02, EU:C:2004:12, punt 56); tal-21 ta' Ottubru 2010, Accardo et (C?227/09, EU:C:2010:624, punt 45); tal-24 ta' Jannar 2012, Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, punt 37) u tal-15 ta' Jannar 2015, Ryanair (C?30/14, EU:C:2015:10, punt 30).

5 Huwa minnu li l-Qorti tal-?ustizzja fakkret li l-prin?ipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbu?ivi, kif applikat fil-qasam tal-VAT mill-?urisprudenza li tirri?ulta mis-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, (C?255/02, EU:C:2006:121), ma huwiex regola stabbilita minn direttiva, i?da prin?ipju ?enerali tad-dritt. Ara, g?al dan il-g?an, is-sentenza tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et* (C?251/16,

EU:C:2017:881, punt 27). Madankollu, din il-kaw?a ma tikkon?ernax prattiki abbu?ivi, kun?ett li g?andu tifsira spe?ifika fid-dritt tal-Unjoni (ara s-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C?255/02, EU:C:2006:121, punt 74) i?da kif g?andu ji?i kkostitwit il-valur taxxabbli ladarba tkun ?iet stabbilita l-e?istenza ta' frodi. Min-na?a l-o?ra, g?andu jitfakkar li l-qrati nazzjonali huma obbligati je?aminaw jekk, b'te?id inkunsiderazzjoni tal-metodi ta' interpretazzjoni permessi ta?t il-li?i nazzjonali, le?i?lazzjoni tistax ti?i interpretata b'mod differenti sabiex jinkiseb ir-ri?ultat mixtieq minn direttiva. Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2004, Pfeiffer *et* (C?397/01 sa C?403/01, EU:C:2004:584, punt 108 sa 118).

6 Ara, g?al dan il-g?an, is-sentenza tat?3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629, punt 28).

7 ?lief fejn iddikjarat mod ie?or jew fejn huwa kkon?ernat il-konsumatur finali, riferimenti mag?mula f'dawn il-konklu?jonijiet g?al operaturi ekonomi?i g?andhom jinftiehmu li jirreferu g?al persuni taxxabbli.

8 Ara l-Artikoli 168 u 179 tad-Direttiva 2006/112.

9 Ara, pere?empju, is-sentenza tal?5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, punt 39).

10 Pere?empju, sabiex ni??ara l-kun?ett ta' "akku?at b'reat kriminali" fl-Artikolu 6 tal-KEDB u l-kun?ett ta' "piena" fl-Artikolu 7 tal-Konvenzjoni Ewropea tad-Drittijiet tal-Bniedem (iktar 'il quddiem il-"KEDB", il-Qorti Ewropew tad-Drittijiet tal-Bniedem stabbilixxiet distinzjoni bejn mi?uri fiskali ma?suba sabiex jippenalizzaw lill-persuni taxxabbli u dawk li huma inti?i li jirrimedjaw il-konsegwenzi tal-azzjoni illegali tag?hom fuq il-finanzi pubbli?i. Ara, b'mod partikolari, Qorti EDB, 24 ta' Frar 1994, Bendenoun vs Franza (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, punt 47.

11 Ara s-sentenza tal?21 ta' Novembru 2018, Fontana (C?648/16, EU:C:2018:932, punti 33 sa 34).

12 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal?20 ta' Marzu 2018, Menci (C?524/15, EU:C:2018:197, punt 19).

13 Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, l-Istati Membri huma obbligati jipprovdu g?al sanzjonijiet effettivi, proporzjonati u disswa?ivi b?ala reazzjoni g?al kwalunkwe ksur tad-dritt tal-Unjoni, anki fl-assenza ta' dispo?izzjoni espressa fl-att tal-Unjoni inkwistjoni. Ara, is-sentenza tal?10 ta' April 1984, von Colson u Kamann (14/83, EU:C:1984:153, punt 28), u tal?21 ta' Settembru 1989 Il?Kummissjoni vs Il?Gre?ja (68/88, EU:C:1989:339, punt 24). Ara, f'dan is-sens, dwar is-sistema komuni tal-VAT, is-sentenza tal?5 ta' Di?embru 2017, M.A.S. u M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936, punti 34 sa 35).

14 Huwa minnu li l-Artikolu 273 tistipula li l-Istati "jistg?u" jie?du mi?uri o?ra u, g?aldaqstant, g?andu jinftiehem li jawtorizza lill-Istati Membri jadottaw ?erti mi?uri addizzjonali. Madankollu, l-obbligu tal-Istati Membri li ja?ixxu kontra l-frodi fiskali jirri?ulta mill-Artikoli 310(6) u 325 TFUE, kif ukoll b'mod iktar ?enerali mill-obbligu tal-Istati Membri li ji?guraw l-effett s?i? tad-dritt tal-Unjoni. Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal?5 ta' Di?embru 2017, M.A.S. u M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936, punt 30) u, fir-rigward tal-*obbligu* tal-Istati li ji?guraw l-effett s?i? tad-dritt tal-Unjoni fi kwistjonijiet tal-VAT, is-sentenza tal?5 ta' Lulju 2016, Ognyanov (C?614/14, EU:C:2016:514, punt 34).

15 Ara s-sentenza tal-21 ta' Novembru 2018, Fontana (C?648/16, EU:C:2018:932, punti 33 sa 34).

16 Ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tal-5 ta’ Di?embru 2017, M.A.S. u M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936, punt 33), jew tal-20 ta’ Marzu 2018, Menci (C?524/15, EU:C:2018:197, punt 20).

17 Ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tal?21 ta’ ?unju 2012, Mahagében u Dávid (C?80/11 u C?142/11, EU:C:2012:373, punt 47), u tas?6 ta’ Di?embru 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punti 41 u 42).

18 Fl-opinjoni tieg?i, dan kien ukoll il-ka? fis-sentenza tas?7 ta’ Novembru 2013, Tulic? u Plavo?in (C?249/12 u C?250/12, EU:C:2013:722), li ser niddiskuti iktar ’il quddiem.

19 Huwa minnu li l-Artikoli 74 sa 82 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedu ?erti e??ezzjonijiet g?ad-definizzjoni tal-kun?ett ta’ “valur taxxabbli” li jinsabu fl-Artikolu 73 tag?ha, b’mod partikolari, skont il-premessa 26 ta’ din id-direttiva, g?all-prevenzjoni tat-telf ta’ d?ul mit-taxxa bl-u?u ta’ partijiet konnessi. Madankollu, dawn l-e??ezzjonijiet japplikaw b’mod uniformi g?at-tran?azzjonijiet li huma japplikaw g?alihom: ma humiex inti?i li jag?tu diskrezzjoni lil Stati Membri f’dan ir-rigward, i?da minflok li jipprovdi g?al definizzjonijiet alternattivi f’?erti sitwazzjonijiet partikolari fejn jew ma jkunx t?allas prezz jew fejn hemm il-possibbiltà li l-prezz im?allas ma jikkorrispondix b’mod s?i? mar-realtà ekonomika. In-natura armonizzata tal-kun?ett ta’ ‘valur taxxabbli’ lanqas ma titqieg?ed f’dubju mill-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112 li jipprovdi li “[l]-Istati Membri jistg?u jimponu *obbligi* o?rajn li jidhrulhom me?tie?a biex ji?guraw il-?bir korrett ta’ VAT u biex ma ssirx frodi, so??ett g?all-?tie?a ta’ trattament indaqs bejn transazzjonijiet domesti?i u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jag?tux lok g?al formalitajiet konnessi mal-qsim ta’ fruntieri.” Emfasi mi?jud. Fil-fatt, mill-formulazzjoni ta’ din id-dispo?izzjoni jirri?ulta li din tal-a??ar tawtorizza biss lill-Istati Membri sabiex jimponu obbligi addizzjonali. Ma tawtorizzax, madankollu, lill-Istati Membri sabiex jidderogaw mir-regoli e?istenti f’dak li jirrigwarda l-valur taxxabbli. Fi kwalunkwe ka?, jidhirli li huwa ?ar mill-kuntest li fih jinsab l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112 li meta l-Artikolu 273 isemmi ‘obbligi o?rajn’ dan huwa b’rabta mal-obbligi indikati fit-Titolu XI intitolat ‘Obbligi ta’ Persuni Taxxabbli u ta’ ?erti Persuni Mhux Taxxabbli’.

20 Sentenza tat?28 ta’ Lulju 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614).

21 Sentenza tas?7 ta’ Marzu 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161).

22 Sentenza tal?5 ta’ Ottubru 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740).

23 Punt 50 tas-sentenza.

24 Sentenza tas?7 ta’ Novembru 2013, Tulic? u Plavo?in (C?249/12 u C?250/12, EU:C:2013:722, iktar ’il quddiem is-“sentenza f’Tulic? u Plavo?in”).

25 Dan il-fatt issemma fi?-?ew? talbiet g?al de?i?joni preliminari.

26 Ara, f’dan ir-rigward, b’mod partikolari s-sentenzi tat?3 ta’ Lulju 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, punt 15), u tas?26 ta’ April 2012, Balkan and Sea Properties u Provadinvest (C?621/10 u C?129/11, EU:C:2012:248, punt 44) li l-Qorti tal-?ustizzja tirreferi g?alihom fis-sentenza Tulic? u Plavo?in. Fil-ver?joni Ingli?a tas-sentenza Tulic? u Plavo?in il-kelmiet u?ati huma: “the amount paid by the taxable person” filwaqt li fil-ver?joni Rumena, l-espressjoni u?ata hija: “superioar? celei primite de persoana impozabil?” u fil-ver?joni Fran?i?a: “que l’assujetti a perçu” li pjuttost tfisser “[i]m?allsa *lill*-persuna taxxabbli”.

27 Il-fra?i ‘prin?ipju ta’ newtralità’ tista’ fil-fatt tirreferi wkoll, fil-kuntest tal-VAT, g?all-applikazzjoni tal-prin?ipju ta’ nondiskriminazzjoni fil-qasam tal-VAT. Ara, f’dan ir-rigward, is-

sentenza tal?15 ta’ Novembru 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, punt 48).

28 Fejn il-fornitur ma jkunx irre?istrat g?all-finijiet tal-VAT u x-xerrej ma jkollux l-intenzjoni jnaqqas il-VAT, huwa lo?iku li dan tal-a??ar ikun akkwista l-beni bil-prezz li kien ikun ?allas, bl-esklu?joni tal-VAT applikabbli fil-ka? li t-tran?azzjoni kienet su??etta g?al din it-taxxa, peress li jista’ ji?i pre?unt li x-xerrej kien jaf bil-possibbiltà, f’dan il-ka?, li jnaqqas kwalunkwe taxxa m?allsa. Din hija r-ra?uni g?alfejn, fil-prattika tal-kummer? bejn negozjanti, il-prezzijiet f’offerti kummer?jali huma ta’ spiss indikati ming?ajr taxxa, peress li dan huwa l-prezz li jinteressa lix-xerrej.

29 G?andu jitfakkar, madankollu, li sabiex jin?amm dritt g?al tnaqqas fil-ka? ta’ frodi x-xerrej g?andu, tal-inqas, juri li ma kienx negli?enti. Fil-fatt, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet ripetutament li d-dritt tal-Unjoni ma jistax ji?i invokat g?all-finijiet ta; abbu? jew frodi. G?alhekk qrati nazzjonali u awtoritajiet g?andhom jirrifjutaw id-dritt g?al tnaqqis jekk jintwera’, fid-dawl ta’ elementi o??ettivi, li d-dritt qed ji?i invokat b’mod frawdolenti jew abbu?iv. Ara, pere?empju, is-sentenza tas?16 ta’ Ottubru 2019, Glencore Agriculture Hungary (C?189/18, EU:C:2019:861, punt 34 u l-?urisprudenza ??itata). Jekk dan japplika meta frodi jitwettaq mill-persuna taxxabbli nnifisha, l-istess japplika meta persuna taxxabbli kienet taf, jew kellha tkun taf, li bix-xiri tag?ha, hija kienet qed tipparte?ipa f’tran?azzjoni li tikkostitwixxi eva?joni frawdolenti tal-VAT. Ara s-sentenza tal?21 ta’ ?unju 2012, Mahagében u Dávid (C?80/11 u C?142/11, EU:C:2012:373, punt 46). Fir-rigward tal-livell ta’ dili?enza me?tie? mill-persuna taxxabbli li tkun tixtieq te?er?ita d-dritt g?al tnaqqis tag?ha, il-Qorti tal-?ustizzja tqis li l-persuna taxxabbli g?andha tadotta l-mi?uri kollha li jistg?u jkunu ra?onevolment me?tie?a sabiex ji?i ?gurat li t-tran?azzjoni li hija twettaq ma tirri?ultax fl-involviment tag?ha fl-eva?joni tat-taxxa. Ara, f’dan ir-rigward, is-sentenza tad?19 ta’ Ottubru 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punt 52). B’mod partikolari, fejn ikun hemm suspett ta’ irregolaritajiet jew frodi, negozjant prudenti jista’, skont i?-?irkustanzi tal-ka?, ikun me?tie? jikseb informazzjoni dwar negozjant ie?or ming?and min huwa jkollu l-intenzjoni jixtri prodotti jew servizzi sabiex ja??erta ru?u dwar l-affidabbiltà ta’ dan tal-a??ar. Ara, f’dan ir-rigward, is-sentenza tal?21 ta’ ?unju 2012, Mahagében u Dávid (C?80/11 u C?142/11, EU:C:2012:373, punt 60).

30 Huwa f’dan is-sens li jien nifhem l-appro?? segwit mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza Fontana fejn il-Qorti tal-?ustizzja qieset, essenzjalment, li huwa possibbli, meta l-obbligi ta’ dikjarazzjoni ma jkunux ?ew osservati, li jintu?a d-d?ul ta’ impri?a, ikkalkolat b’estrapolazzjoni fuq il-ba?i ta’ studji settorjali approvati b’digriet Ministerjali b?ala valur taxxabbli, ming?ajr riferiment g?all-appro?? adottat fis-sentenza Tulic? u Plavo?in. Ara s-sentenza tal?21 Novembru 2018, Fontana (C?648/16, EU:C:2018:932, punt 36).

31 B’analo?ija, ninnota, fir-rigward tal-mi?uri ta’ determinazzjoni li istituzzjoni Ewropea li d-de?i?joni tag?ha tkun ?iet annullata jkollha tie?u sabiex ir-rikorrent jer?a’ jitqieg?ed lura fil-po?izzjoni li kien ikun fiha fl-assenza tal-illegalità mwettqa, li tali determinazzjoni kienet te?i?i li ssir anali?i ddettaljata tas-sitwazzjoni. Ara s-sentenzi tal?31 ta’ Marzu 1971, Il-Kummissjoni vs Il-Kunsill (22/70, EU:C:1971:32, punt 60); tas?6 Marzu 1979, Simmenthal vs Il-Kummissjoni (92/78, EU:C:1979:53, punt 32); tas?17 ta’ Frar 1987, Samara vs Il-Kummissjoni (21/86, EU:C:1987:88, punt 7) u, b’mod iktar espli?itu, i?da fir-rigward tal-Qorti ?enerali, is-sentenza tat?23 ta’ April 2002, Campolargo vs Il-Kummissjoni (T?372/00, EU:T:2002:103, punt 109.)

32 F’dan ir-rigward, ninnota li l-prezz tas-suq jikkostitwixxi metodu ta’ korrezzjoni tal-anomaliji fil-prezz prevista mid-Direttiva 2006/112 stess. Fil-fatt, l-Artikolu 80 tad-Direttiva 2006/112, li jaqa’ ta?t l-istess titolu tal-Artikoli 73 u 78 ta’ din id-direttiva, jipprovdi, fil-ka? li jkun hemm konnessjoni bejn il-partijiet u, g?alhekk, li fir-rigward tag?hom huwa probabbli li l-prezz im?allas ma jkunx jirrifletti l-valur ekonomiku reali tat-tran?azzjoni, il-possibbiltà g?all-Istati Membri li jibba?aw ru?hom fuq il-valur normali tas-suq minflok fuq il-prezz im?allas. Ara wkoll il-premessa 26 u l-Artikolu 77 tad-Direttiva 2006/112.

33 Huwa minnu li, fil-punt 28 tas-sentenza tat?2 ta’ Lulju 2020, Terracult (C?835/18, EU:C:2020:520), il-Qorti tal-?ustizzja sostniet li “meta l-persuna li to?ro? il-fattura, fi ?mien utli, [tkun] eliminat kompletament ir-riskju ta’ telf ta’ d?ul fiskali, il-prin?ipju ta’ newtralità tal-VAT jirrikjedi li t-taxxa ffatturata indebitament tista’ ti?i kkorre?uta”. Madankollu, ma na?sibx li bir-riferiment g?all-e?istenza ta’ telf ta’ d?ul mit-taxxa, il-Qorti tal-?ustizzja verament kellha l-intenzjoni li twettaq e?ami globali tal-konsegwenzi kollha ta’ ksur tar-regoli tal-VAT.

34 Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa ta’ persuna taxxabbli li twettaq tali tran?azzjonijiet lanqas ma jista’ ji?i affettwat mill-fatt li, fil-katina tal-provvisti li jifformaw parti minnha dawn it-tran?azzjonijiet, tran?azzjoni o?ra pre?edenti jew sussegwenti tkun ivvizzjata minn frodi tal-VAT, ming?ajr ma l-persuna taxxabbli tkun taf jew setg?et tkun taf. Ara s-sentenza tas?6 ta’ Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C?439/04 u C?440/04, EU:C:2006:446, punt 45).

35 Pere?empju, jekk nie?du katina tal-provvista kummer?jali standard g?al prodott partikolari li tinkludi tliet intermedjarji, fejn kull wie?ed minnhom jag?mel mar?ni ta’ profitt ta’ EUR 10.00. ?a nassumu wkoll li kull tran?azzjoni hija su??etta g?al 20 % VAT. G?alhekk, l-ewwel darba li jinbieg? il-prodott, il-prezz ikun ta’ EUR 12.00 (inklu?a l-VAT) li jfisser li l-VAT mi?bura u sussegwentement im?allsa lill-Istat Membru tkun ta’ EUR 2.00. It-tieni darba li dan l-istess prodott jer?a’ jinbieg? g?al EUR 24.00 (inklu?a l-VAT), il-VAT mi?bura tkun ekwivalenti g?al EUR 4.00, i?da t-taxxa im?allsa tkun ta’ EUR 2.00 biss, peress li jitnaqqsu EUR 2.00 tal-VAT tal-input im?allsa. Meta jer?a’ jinbieg? g?at-tielet darba lill-konsumatur finali g?al EUR 36.00 (inklu?a l-VAT), it-taxxa mi?bura tkun ta’ EUR 6.00 i?da l-VAT im?allsa tkun ta’ EUR 2.00 biss (6 mi?bura, li minnhom jitnaqqsu 4 b?ala taxxa tal-input im?allsa). Fl-a??ar nett, l-ammont totali tat-taxxa mi?bura jkun ta’ EUR 6.00, pre?i?ament l-istess ammont li kieku dan il-prodott kien inbieg? direttament mill-ewwel persuna taxxabbli lill-konsumatur finali g?al prezz ta’ EUR 36.00 (inklu?a l-VAT).

36 Ara, pere?empju, is-sentenza tat?3 ta’ Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629, punt 28).

37 Minn din il-perspettiva, hekk kif il-?las ta’ kwalunkwe ammont tal-VAT ma jkunx ne?essarju sabiex il-finanzi pubbli?i ji?u stabbiliti mill-?did, tali obbligu jitqies li huwa sanzjoni u mhux mi?ura inti?a g?all-istabbiliment mill-?did tas-sitwazzjoni.

38 Fil-fatt, skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, awtorità tat-taxxa ma tistax tirrifjuta lil persuna taxxabbli id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT im?allsa fuq xiri ta’ prodotti pprovduti lilha, fuq il-ba?i tan-nuqqas ta’ affidabbiltà tal-fatturi relatati ma’ dan ix-xiri. Ara d-digriet tat?3 ta’ Settembru 2020, Vikingo F?vállalkozó (C?610/19, EU:C:2020:673, punt 66).

39 Peress li l-VAT tkun t?allset darba biss, filwaqt li tkun imnaqqsa darbtejn.

40 Mill-perspettiva purament ekonomika, il-fatt li l-obbligu ta’ stabbiliment tas-sitwazzjoni mill-?did f’?erti ka?ijiet mhux ne?essarjament je?i?i ?las tal-VAT ma jitqieg?edx verament fid-dubju min?abba l-fatt li s-sistema tal-VAT hija bba?ata fuq il-prin?ipju ta’ ?las iffrazzjonat. Fil-fatt, kif

spjegat iktar ’il fuq, il-mekkani?mu li jimplimenta dan il-prin?ipju ma jaffettwax ir-rimbors ta’ din it-taxxa, i?da minflok isegwi g?anijiet o?ra. Minn na?a, huwa inti? li jillimita r-riskju ta’ telf tad-d?ul mit-taxxa fil-ka? tal-insolvenza ta’ intermedjarju. Min-na?a l-o?ra, tali sistema hija inti?a li tag?ti lill-amministrazzjoni tat-taxxa ?arsa ?enerali tad-d?ul miksub mill-persuna taxxabbli u tal-konsum intermedju tieg?u, li jippermetti kontroverifiki ma’ dikjarazzjonijiet mag?mula fir-rigward ta’ taxxi o?rajn. Meta, madankollu, il-bejg? mill-?did lil persuni li huma fir-realtà l-konsumaturi finali jkun di?à se??, su??ett g?all-VAT u, konsegwentement, l-Istat Membru jkun ?abar il-VAT kollha dovuta b?alma ma huwa l-ka? hawnhekk, l-ewwel g?an ma jibqax rilevanti fir-rigward tal-mi?uri li g?andhom ji?u adottati sabiex is-sitwazzjoni ti?i stabbilita mill-?did. Minn din il-perspettiva, dan il-g?an jibqa’ kompletament rilevanti, madankollu, fir-rigward tas-sanzjonijiet li g?andhom ji?u adottati fil-konfront ta’ min ikun ?eba b’mod ?baljat ?erti tran?azzjonijiet, peress li sanzjonijiet huma inti?i sabiex jiddisswadu lil o?rajn milli jag?mlu l-istess. Fir-rigward tat-tieni g?an, peress li dan ma huwiex konness b’mod dirett mal-prin?ipju stess tal-VAT, dan tal-a??ar jista’, b?ala prin?ipju, ikun rilevanti biss fil-kuntest tad-determinazzjoni tas-sanzjoni li g?andha ting?ata.

41 Abba?i ta’ tali appro?? legali, id-distinzjoni bejn mi?uri inti?i li jistabbilixxu mill-?did is-sitwazzjoni u mi?uri inti?i g?all-kostituzzjoni ta’ sanzjoni ma tiddependix fuq jekk il-mi?ura tmurx lil hinn mill-kumpens g?ad-dannu m?arrab mill-Istat Membru kkon?ernat, i?da tiddependi biss fuq l-g?an inti? mill-mi?ura inkwistjoni, ji?ifieri l-?lieda kontra l-eva?joni tal-VAT: sanzjoni hija dak li te?i?i l-amministrazzjoni mill-persuna kkon?ernata b?ala konsegwenza tal-ksur tar-regoli tal-VAT flimkien mal-?las tal- VAT dovuta, indipendentement minn jekk dan il-?las imurx lil hinn minn dak li huwa strettament ne?essarju g?all-kumpens g?at-telf ta’ taxxa m?arrab.

42 Ara, pere?empju, is-sentenzi tat?22 ta’ Novembru 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942, punt 43), jew tal?11 ta’ ?unju 2020, Vodafone Portugal (C?43/19, EU:C:2020:465, punt 40).

43 Fil-fatt, filwaqt li fi kwistjonijiet tal-VAT il-Qorti tal-?ustizzja tie?u inkonsiderazzjoni l-effetti ekonomi?i tal-a?ir tal-persuni taxxabbli, minn qari globali tal-?urisprudenza f’dan il-qasam jidher li l-Qorti tal-?ustizzja g?adha tag?ti importanza kbira lill-osservanza tar-regola li tkun inkisret sabiex tistabbilixxi s-sitwazzjoni mill-?did. Ara, pere?empju, is-sentenza tal?5 ta’ Ottubru 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, punt 48) fejn il-Qorti tal-?ustizzja semmiet i?-“?irkustanzi individwali kollha”.

44 Din id-distinzjoni tidher sa?ansitra iktar diffi?li li tinftiehem peress li, kif spjegat, l-obbligi g?all-Istati Membri li jie?du l-mi?uri ne?essarju sabiex jistabbilixxu mill-?did is-sitwazzjoni jirri?ulta mill-obbligu ta’ dawn l-istess Stati li ji?guraw l-effett s?i? tad-Direttiva 2006/112 u g?alhekk ma jistax ikun imfixkel mid-dritt nazzjonali tal-Istati Membri. F’dan ir-rigward, ninnota li, skont ?erti sentenzi, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-Istati Membri ma setg?ux jevitaw li l-bejjieg? jikkore?i fatturi ma?ru?a minnu (li jikkostitwixxu prova ta’ tran?azzjoni kummer?jali u mhux tal-?las tal-prezz mitlub) fejn ir-riskju ta’ kwalunkwe telf ta’ d?ul mit-taxxa jkun ?ie eliminat. Ara s-sentenza tat?2 ta’ Lulju 2020, Terracult (C?835/18, EU:C:2020:520, punt 28). F’dan il-kuntest, fid-dawl tal-fatt li l-Qorti tal-?ustizzja qieset li l-obbligu kellu ji?i kkunsidrat fil-konfront tal-prin?ipju ta’ ?ertezza legali, kienet, b?ala prin?ipju, il-Qorti tal-?ustizzja li kellha tidde?iedi f’liema ka? dan il-prin?ipju kien je?i?i lill-Istati Membri j?a??du lill-bejjieg?a mid-dritt li jg?addu t-taxxa g?al fuq ix-xerrejja. Ara, b’analo?ija, f’dan ir-rigward, is-sentenza tad?9 ta’ ?unju 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417, punti 53 u 54).

45 Ara, f’dan ir-rigward, il-premessa 5 tad-Direttiva 2006/112.