KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
CRUZ VILLALÓN
ippreżentati fil-21 ta' Ġunju 2012 [1]

Kawża C-587/10

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)
vs
Finanzamt Plauen

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja)]

"Taxxa fuq il-valur miżjud — Kunsinna intra-Komunitarja — Serje ta' tranżazzjonijiet — Rifjut tal-eżenzjoni minħabba nuqqas ta' numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej"

I – Introduzzjoni

1. Il-Bundesfinanzhof għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja ċertu numru ta' domandi li jirrigwardaw l-interpretezzjoni tad-Direttiva 77/388/KEE [2] fil-kuntest ta' proċedura ta' eżami tal-legalità tad-deċiżjoni li biha l-awtoritajiet fiskali Ġermaniżi rrifjutaw lill-fornitur taxxabbli l-eżenzjoni stabbilita fl-Artikolu 28ċ(A)(a) tad-Direttiva favur kunsinni intra-Komunitarji.

2. Dik il-kawża għandha bħala fattur partikolari l-fatt li l-kunsinna inkwistjoni tifforma parti minn serje ta' tranżazzjonijiet li jinvolvu żewġ bejgħ suċċessivi u trasport intra-Komunitarju uniku. L-awtorità fiskali Ġermaniża rrifjutat il-benefiċċju tal-eżenzjoni minħabba li l-ewwel fornitur, impriża Ġermaniża, ma kienx ipprovdielha n-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tal-impriża Amerikana li kienet xtrat il-merkanzija mingħandu, iżda dak tat-tieni xerrej tiegħu, impriża Finlandiża.

3. Id-domandi tal-Bundesfinanzhof ser jippermettu lill-Qorti tal-Ġustizzja li tirfina l-ġurisprudenza abbondanti li hija diġà ddedikat lill-eżenzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji billi tippreċiża l-portata tal-poteri li jgawdu minnhom l-Istati Membri fit-termini tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 28ċ(A) tas-Sitt Direttiva meta huma jiffissaw il-kundizzjonijiet intiżi sabiex "jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara" tal-eżenzjonijiet u sabiex "jilqgħu kontra evażjoni, skartar jew abbuż".

1 — Lingwa oriġinali: l-Ispanjol.

2 — Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti: Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), fil-verżjoni fis-seħħ fiż-żmien tal-fatti.

II – Il-kuntest ġuridiku

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

4. Skont l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva, "'[p]ersuna taxxabbli' tfisser kull persuna li b'mod indipendenti twettaq fi kwalunkwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività". Min-naħa tiegħu l-paragrafu 2 jipprovdi li "l-attivitajiet ekonomiċi msemmija fil-paragrafu 1 għandhom jinkludu l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummerċjanti u [jew] persuni li jagħtu [servizzi], magħduda [li jinkludu] attivitajiet fil-minjieri, fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet liberali jew simili. […]".

5. L-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni riżultanti mill-Artikolu 28(h) tagħha, jipprovdi serje ta' obbligi fuq il-persuni taxxabbli fis-sistema interna.

6. Għalhekk l-ewwel u t-tielet inċiż tal-Artikolu 22(1)(c) jipprovdu li: "Stati Membri iridu jieħdu l-miżuri meħtieġa biex jidentifikaw, b'numru individwal[i]: — kull persuna taxxabbli, bl-eċċezzjoni ta' dawk indikati fl-Artikolu 28a(4), li, fit-territorju ta' dak il-pajjiż, tforni prodotti jew servizzi li jagħtiha d-dritt ta' riduzzjoni, […] — kull persuna taxxabbli li, ġewwa t-territorju tal-pajjiż, tagħmel akkwisti intra-Komunitarji ta' oġġetti għall-iskopijiet tal-ħidma tagħha li għandha x'taqsam ma' l-attivitajiet ekonomiċi msemmija fl-Artikolu 4(2) imwettqa barra l-pajjiż".

7. L-Artikolu 22(3)(a) jipprovdi li: "Kull persuna taxxabbli trid toħroġ fattura, jew xi dokument ieħor li jservi ta' fattura, għal merkanzija u servizzi li tkun forniet jew ipprovdiet lil persuna taxxabbli oħra jew lil persuna legali mhux taxxabbli. Kull persuna taxxabbli trid ukoll toħroġ fattura, […] għall-merkanzija fornita bil-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 28ċ(A)". Skont l-Artikolu 22(3)(b), il-fattura għandha ssemmi n-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT.

8. Skont l-Artikolu 22(8), "[l]-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, suġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri".

9. Is-Sitt Direttiva tinkludi Titolu XVIa, imsejjaħ "Arranġamenti Transizzjonali Għat-Tassazzjoni Tan-Negozju Bejn Stati Membri", li kien ġie introdott bid-Direttiva 91/680 u li fih l-Artikoli 28a sa 28n.

10. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 28a(1)(a) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li huma wkoll suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud: "akkwisizzjonijiet intra-Komunitarji ta' merkanzija għall-konsiderazzjoni, minn persuna taxxabbli, fit-territorju ta' pajjiż, li tkun qed taġixxi b'dan il-mod jew minn persuna legali mhux taxxabbli […]".

11. Skont l-Artikolu 28B(3) "'Akkwisizzjoni intra-Komunitarja ta' merkanzija' tfisser l-akkwisizzjoni tad-dritt bħala sid ta' propjetà mhux fissa u tanġibbli mibgħuta jew ittrasportata sa għand il-persuna li qed takkwista l-merkanzija jew għan-nom tal-bejjiegħ jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija għal Stat Membru li mhux l-istess li minnu ntbagħtet jew kienet ittrasportata l-merkanzija".

12. L-Artikolu 28ċ(A)(1) jipprovdi li: "Il-post ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija għandu jitqies bħala l-post li fih tinsab il-merkanzija meta tasal il-kunsinna jew it-trasport fid-destinazzjoni tal-persuna li qed takkwista". Il-paragrafu 2 jippreċiża madankollu li: "Mingħajr preġudizzju għall-paragrafu 1, il-post ta' l-akkwisizzjoni intra-Komunitarja tal-merkanzija imsemmi

fl-Artikolu 28a(1)(a) madankollu, jittieħed li qiegħed fit-territorju ta' l-Istat Membru li ħareġ in-numru ta' l-identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud li l-persuna li qed takkwista l-merkanzija tkun għamelt l-akkwisizzjoni, sakemm il-persuna li takkwista l-merkanzija tista' turi li dik l-akkwisizzjoni kienet suġġetta għat-taxxa skond il-paragrafu 1. […]".

13. L-Artikolu 28ċ(A) jipprovdi eżenzjoni mit-taxxa għall-provvisti intra-Komunitarji ta' oġġetti bil-mod kif ġej: "Mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijiet oħrajn tal-Komunità u suġġett għal kondizzjonijiet li se jistabbilixxu bl-iskop li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' l-eżenzjonijiet hawn taħt u biex jilqgħu kontra evażjoni, skartar jew abbuż. Stati Membri jeżentaw: a) fornitura ta' merkanzija, kif iddefinit fl-Artikoli 5 u 28a (5)(a) mibgħuta jew ittrasportata minn jew għan-nom tal-bejjiegħ jew il-persuna li qed takkwista l-merka[nzija] 'il barra mit-territ[o]rju msemmi fl-Artikolu 3 imma xorta fil-Komunità, magħmula għal persuna taxxabbli oħra jew persuna legali mhux taxxabbli li tkun qed taġixxi hekk fi Stat Membru ieħor li mhux dak minn fejn tinbagħat jew tkun ittrasportata il-merkanzija […]".

B – *Il-kuntest ġuridiku nazzjonali*

14. Skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 6a(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Umsatzsteuergesetz; iktar 'il quddiem, "UStG") [3], kunsinna hija kunsinna intra-Komunitarja (eżentata skont l-Artikolu 4(1)(b) tal-UstG), meta l-kundizzjonijiet li ġejjin ikunu sodisfatti: "1. L-imprenditur jew ix-xerrej ikun ittrasporta jew bagħat l-oġġett tal-kunsinna għal parti oħra tat-territorju tal-Komunità. 2. Ix-xerrej ikun: a) kuntrattur li jkun akkwista l-oġġett tal-kunsinna għall-impriża tiegħu; b) persuna ġuridika li ma tkunx imprenditur u ma tkunx xtrat l-oġġett tal-kunsinna għall-impriża tagħha; jew c) kull xerrej ieħor fil-każ tal-kunsinna ta' vettura ġdida; u 3. L-akkwist tal-oġġett tal-kunsinna mill-akkwirent stabbilit fi Stat Membru ieħor huwa suġġett għad-dispożizzjonijiet dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud". Skont il-paragrafu 3 tal-Artikolu 6a UStG, huwa l-imprenditur li għandu jipprova li dawn il-kundizzjonijiet huma sodisfatti.

15. L-Artikolu 17c(1) tar-Regolament ta' implementazzjoni tat-Taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Umsatzsteuer-Durchfürungsverordnung; iktar 'il quddiem, "UStDV") [4] jipprovdi li f'każ ta' kunsinna intra-Komunitarja, l-imprenditur li għalih japplika dan ir-regolament għandu juri permezz ta' dokumenti ta' kontabbiltà li l-kundizzjonijiet tal-eżenzjoni mit-taxxa huma ssodisfatti "inkluż billi jindika n-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej".

III – Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

16. Ir-rikorrenti fil-kawża fil-mertu u r-rikorrenti fir-"Reviżjoni", Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, (iktar 'il quddiem, "VSTR"), hija l-kumpannija parent ta' kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż stabbilita fil-Ġermanja.

17. F'Novembru 1998, din kienet biegħet żewġ magni tad-dħin tal-ġebel lill-impriża Amerikana ATLANTIC International Trading Co. (iktar 'il quddiem, "ATLANTIC"). ATLANTIC kellha sussidjarja fil-Portugall, iżda ma kinitx irreġistrata fl-ebda Stat Membru tal-Unjoni għall-finijiet tal-VAT.

18. L-impriża venditriċi kienet talbet lil ATLANTIC sabiex tipprovdilha n-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tagħha. Din irrispondietha li hija kienet reġgħet biegħet il-magni lil impriża stabbilita fil-Finlandja, u għalhekk hija kienet ipprovdietha bin-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT, li l-impriża Ġermaniża vverifikat.

3 — BGBl. 1993 I, p. 565.
4 — BGBl 1999 I, p. 1308.

19. Għandu jiġi ppreċiżat fir-rigward tat-trasport tal-magni li, fl-14 ta' Diċembru 1998, impriża ta' trasport imqabbda minn ATLANTIC kienet ġabrithom mis-sede tal-impriża Ġermaniża sabiex iġġorrhom bit-triq sa Lübeck (fil-Ġermanja) qabel ma ttrasportathom bil-baħar sal-Finlandja.

20. L-impriża venditriċi Ġermaniża kienet irrilaxxjat lil ATLANTIC fattura mingħajr VAT għall-kunsinna tal-magni u kienet indikat in-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tal-impriża Finlandiża.

21. Fid-dikjarazzjoni tal-VAT tagħha għas-sena 1998, VSTR, kumpannija parent tal-impriża venditriċi, kienet qieset li l-kunsinna tal-magni kienet eżentata mit-taxxa. Għall-kuntrarju, l-amministrazzjoni tat-taxxa Ġermaniża (il-Finanzamt de Plauen) iddeċidiet li l-eżenzjoni ma setgħetx tapplika f'dan il-każ għaliex bħala xerrej, ATLANTIC ma kienet użat l-ebda numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tal-Istat Membru tad-destinazzjoni u lanqas ta' xi Stat Membru ieħor.

22. Wara li r-rikors tagħha kontra dik id-deċiżjoni tal-awtorità fiskali kien ġie miċħud fl-ewwel istanza, VSTR irrikorriet għal Reviżjoni kontra d-deċiżjoni tal-Finanzgericht quddiem il-Bundesfinanzhof għar-raġuni li l-motiv li l-amministrazzjoni Ġermaniża kienet invokat sabiex tirrifjutalha l-eżenzjoni kien inkompatibbli mas-Sitt Direttiva. L-awtorità fiskali tqis, għall-kuntrarju, li l-Istati Membri setgħu jissuġġettaw l-applikazzjoni tal-eżenzjoni inkwistjoni għall-kundizzjoni li x-xerrej ikollu numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT fi Stat Membru, kif jeżiġi l-Artikolu 17c(1) tal-UstDV.

23. Peress li qieset li hemm dubji dwar l-interpretezzjoni tal-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji introdotti bl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 28ċ(A)(a) tas-Sitt Direttiva, il-Bundesfinanzhof għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1. Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill [77/388/KEE], tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima tippermetti li ma tittiħidx inkunsiderazzjoni kunsinna intra-Komunitarja li hija biss eżenti fil-każ fejn il-persuna taxxabbli tipproduċi l-prova ta' kontabbiltà tan-numru ta' identifikazzjoni għat-taxxa fuq il-valur miżjud tax-xerrej?

2) Sabiex tingħata risposta għal din id-domanda huwa importanti li jiġi ddeterminat:

— jekk ix-xerrej huwiex imprenditur stabbilit f'pajjiż terz, li, minkejja li jkun bagħat il-prodott ikkunsinnat minn Stat Membru għal ieħor fil-kuntest ta' serje ta' tranżazzjonijiet, ma huwa rreġistrat fl-ebda Stat Membru fir-rigward tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, u

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

IV – Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

24. Id-domanda preliminari ġiet irreġistrata fir-reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-15 ta' Diċembru 2010.

25. L-Italja, il-Ġermanja, VSTR u l-Kummissjoni ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

26. Fis-seduta, li saret fis-7 ta' Marzu 2012, dehru u nstemgħu r-rappreżentanti ta' VSTR, il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni.

V – Analiżi tad-domandi preliminari

A – *Kwistjoni preliminari: identifikazzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja f'serje ta' tranżazzjonijiet*

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

28. Skont din id-dispożizzjoni, kunsinna hija kunsinna intra-Komunitarja ta' oġġetti eżentati mill-VAT meta hija tissodisfa tliet kundizzjonijiet: id-dritt li wieħed jiddisponi mill-oġġett għandu jiġi ttrasferit lill-proprjetarju; l-oġġett għandu jkun fiżikament inġarr minn Stat Membru għal ieħor u x-xerrej għandu jkollu l-kwalità ta' persuna taxxabbli (kwalità li jista' jkollha wkoll persuna ġuridika mhux taxxabbli) "li tkun qed taġixxi hekk fi Stat Membru ieħor li ma huwiex dak minn fejn tinbagħat jew tkun ittrasportata il-merkanzija".

29. Xejn ma jikkontesta li l-ewwel waħda fost dawn it-tliet kundizzjonijiet (jiġifieri t-trasferiment tad-dritt li jiddisponi mill-oġġetti mingħand VSTR għal ATLANTIC) hija ssodisfatta f'dan il-każ. Id-domandi tal-Bundesfinanzhof jirrigwardaw it-tielet kundizzjoni (jiġifieri l-kwalità ta' persuna taxxabbli tax-xerrej).

30. Madankollu, qabelxejn, għandha ssir preċiżazzjoni li tirrigwarda t-tieni kundizzjoni (it-trasport intra-Komunitarju) għaliex it-tranżazzjoni inkwistjoni għandha bħala fattur speċjali dak li l-kunsinna li dwarha hemm kontestazzjoni jekk hijiex suġġetta għall-VAT tifforma parti minn serje ta' tranżazzjonijiet komposta minn żewġ tranżazzjonijiet ta' bejgħ suċċessivi (l-ewwel waħda minn kumpannija Ġermaniża lil kumpannija tal-Amerika ta' Fuq u t-tieni waħda minn din tal-aħħar lil kumpannija Finlandiża) u trasport uniku intra-Komunitarju tal-oġġetti mill-Ġermanja għall-Finlandja.

31. Fis-sentenza li tat fis-6 ta' April 2006 fil-kawża EMAG Handel Eder, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li: "meta żewġ kunsinni suċċessivi ta' l-istess merkanzija, li jitwettqu taħt titolu oneruż bejn persuni taxxabbli, li jaġixxu bħala tali, jagħtu lok għal spedizzjoni intrakomunitarja unika jew għal trasport intrakomunitarju uniku, din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport ma jistgħu jkunu imputabbli biss għal waħda miż-żewġ kunsinni, li tkun l-unika waħda eżenti b'applikazzjoni ta' l-Artikolu 28c A(a) l-ewwel inċiż tas-Sitt Direttiva"[5].

32. Għandu għalhekk jiġi ddeterminat l-ewwel nett għal liema fost iż-żewġ kunsinni suċċessivi tal-oġġetti jista' jiġi attribwit it-trasport, jiġifieri, fil-qosor, liema fosthom tista' possibbilment tiġi kklassifikata bħala kunsinna intra-Komunitarja eżentata mill-VAT jekk il-kundizzjonijiet l-oħra jkunu ġew sodisfatti.

33. Is-Sitt Direttiva ma tistabbilixxi l-ebda regola fuq dan is-suġġett, iżda fis-sentenza tagħha Euro Tyre Holding tas-16 ta' Diċembru 2011, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet ippreċiżat fir-rigward ta' diversi tranżazzjonijiet f'serje li t-tranżazzjoni li għaliha għandu jiġi attribwit it-trasport intra-Komunitarju għandha tiġi determinata "fid-dawl ta' evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża[6]", evalwazzjoni li taqa' fil-kompetenza tal-qorti fil-kawża prinċipali.

34. Ma jidhirx li l-Bundesfinanzhof għandu dubji li f'dan il-każ li t-trasport għandu jiġi attribwit lill-ewwel kunsinna, jiġifieri lit-tranżazzjoni konkluża bejn l-impriża Ġermaniża VSTR, il-venditriċi, u l-kumpannija Amerikana ATLANTIC, l-akkwirenti[7], evalwazzjoni li s-sentenza ċċitata iktar 'il fuq ma tinvalidax, fil-fehma tiegħi.

5 — Kawża C-245/04, Ġabra p. II-3227, punt 45.

6 — Kawża C-430/09, Ġabra p. I-13335, punt 44.

7 — Il-proċess ma jurix li l-Finanzgericht, li rat il-provi tal-kawża fl-ewwel istanza, kellha fehma differenti fuq dan is-suġġett.

35. Dan il-każ huwa simili għal dak li kien inkwistjoni fil-kawża Euro Tyre Holding għaliex l-ewwel xerrej tal-oġġetti kien akkwista l-poter li jiddisponi minnhom fl-Istat tal-ewwel kunsinna (jiġifieri l-Ġermanja)[8] u kien għarraf lill-venditur li huwa kellu l-intenzjoni li jittrasportahom fi Stat Membru ieħor fejn kellha sseħħ it-tieni kunsinna[9]. L-unika differenza hija li, f'din il-kawża, ATLANTIC ma pprovdietx in-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tagħha, fattur li, skont is-sentenza Euro Tyre Holding, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni f'ċirkustanzi simili[10]. Irrispettivament mill-kunsiderazzjonijiet li sejjer nesponi iktar 'l isfel (fil-kuntest tal-eżami tal-ewwel domanda preliminari) rigward l-importanza ta' dan il-fattur meta niġu biex nikklassifikaw il-kunsinna bħala kunsinna intra-Komunitarja eżentata mit-taxxa, nikkunsidra li ma huwiex indispensabbli li jiġi pprovdut in-numru ta' reġistrazzjoni tax-xerrej, f'din l-ewwel fażi ta' raġunament, sabiex it-trasport jiġi attribwit lil kunsinna partikulari.

36. Fis-sentenza Euro Tyre Holding, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-indikazzjoni tan-numru ta' reġistrazzjoni tax-xerrej fl-Istat tat-tieni kunsinna kien indizju oġġettiv tal-intenzjoni li kellu l-ewwel xerrej, fil-mument tal-ewwel xiri, li jbiegħ l-oġġetti f'dan it-tieni Stat Membru[11]. F'din il-kawża, għall-kuntrarju, tali indizju jista' ma jkunx indispensabbli għaliex il-Bundesfinanzhof ikkunsidrat, fuq il-bażi ta' fatturi oġġettivi oħra[12], li kien ġie ppruvat li t-tieni trasferiment ta' dritt li jiddisponi mill-oġġetti kien diġà seħħ fl-Istat ta' destinazzjoni wara t-trasport intra-Komunitarju, li għalhekk kellu jiġi attribwit lill-ewwel kunsinna.

B – *L-ewwel domanda preliminari*

37. Fl-ewwel domanda tagħha, il-Bundesfinanzhof tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk l-Istati Membri jistgħux jissuġġettaw l-eżenzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji għall-kundizzjoni li l-fornitur iressaq il-prova ta' kontabbiltà tan-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej.

38. Kif diġà indikajt, l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 28ċ(A)(a) tas-Sitt Direttiva tissuġġetta l-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni għal tliet kundizzjonijiet, li, skont ġurisprudenza stabbilita[13], huma eżawrjenti. Dik id-dispożizzjoni ma teżiġix għalhekk, tal-inqas mhux espressament, li n-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej ikun ipprovdut.

39. Fis-sentenza Collée li hija tat fis-27 ta' Settembru 2007, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li: "[m]iżura nazzjonali li tissuġġetta, fl-essenzjal, id-dritt għal eżenzjoni ta' provvista intrakomunitarja għall-ħarsien ta' obbligi formali, mingħajr ma tieħu in kunsiderazzjoni r-rekwiżiti essenzjali u b'mod partikolari, mingħajr ma tistaqsi jekk dawn ġewx sodisfatti, tmur lil hinn minn dak meħtieġ għal ġbir tajjeb tat-taxxa". Għalhekk, l-eżenzjoni mill-VAT għandha tingħata kull meta l-kundizzjonijiet materjali jkunu ssodisfatti, anki meta l-persuni taxxabbli jkunu naqsu minn ċerti formalitajiet. Kien ikun mod ieħor "jekk il-ksur ta' dawn ir-rekwiżiti formali kellu bħala effett li ma tkunx tista' tinġieb il-prova ċerta li r-rekwiżiti sostanzjali ġew issodisfatti"[14].

8 — Sentenza Euro Tyre Holding, iċċitata iktar 'il fuq, punt 32.

9 — Sentenza Euro Tyre Holding, iċċitata iktar 'il fuq, punt 33.

10 — Sentenza Euro Tyre Holding, iċċitata iktar 'il fuq, punt 45: "Fiċ-ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali fejn l-ewwel akkwirent li kiseb id-dritt li jiddisponi mill-oġġett bħala l-proprjetarju fit-territorju tal-Istat Membru tal-ewwel kunsinna juri l-intenzjoni tiegħu li jrid jittrasporta dan l-oġġett lejn Stat Membru ieħor u jippreżenta ruħu b'numru ta' reġistrazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud mogħti minn dan l-aħħar Stat, it-trasport intra-Komunitarju għandu jiġi attribwit lill-ewwel kunsinna, bil-kundizzjoni li d-dritt tal-persuna li tiddisponi mill-oġġett bħala l-proprjetarja jkun ġie ttrasferit lit-tieni akkwirent fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tat-trasport intra-Komunitarju". Ara wkoll il-punt 35.

11 — Ara, dwar dan is-suġġett, is-sentenza Euro Tyre Holding, iċċitata iktar 'il fuq, punti 33 sa 39.

12 — Sentenza Euro Tyre Holding, iċċitata iktar 'il fuq, punt 34, kif ukoll il-ġurisprudenza hemm iċċitata.

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

14 — Kawża C-146/05, Ġabra p. I-7861, punti 29 u 31.

40. Issa, il-Gvern Ġermaniż jallega li l-eżiġenza li l-bejjiegħ jipprovdi n-numru ta' reġistrazzjoni tax-xerrej fl-Istat Membru ta' destinazzjoni ma hijiex kundizzjoni materjali ġdida differenti minn dik stabbilita fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 28ċ(A)(a), iżda hija strument ta' prova indispensabbli sabiex jintwera li t-tielet kundizzjoni dwar il-kundizzjoni ta' persuna taxxabbli tax-xerrej tkun sodisfatta.

41. Skont dan, il-frażi introduttiva ta' dan l-Artikolu 28ċ(A)(a) tas-Sitt Direttiva għandha tippermetti lill-Istati Membri li jimponu tali kundizzjoni għall-fini ta' prova għaliex hija tipprovdi li l-Istati Membri għandhom jagħtu dik l-eżenzjoni "suġġett għal kondizzjonijiet li se jistabbilixxu bl-iskop li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara [tagħha] [...] u biex jilqgħu kontra evażjoni, skartar jew abbuż". L-intervent tagħhom jista' wkoll ikun ibbażat fuq l-Artikolu 22(8) li jawtorizzahom "jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa għall-ġbir tajjeb ta' taxxa u biex ma ssirx evażjoni". Skont il-Gvern Ġermaniż, il-kundizzjoni li teżiġi li x-xerrej ikun persuna taxxabbli "li tkun qed taġixxi hekk" hija sodisfatta biss jekk jiġi provdut numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-oġġetti.

42. Kif sejjer nuri iktar tard, is-Sitt Direttiva tattribwixxi importanza fundamentali lin-numru ta' reġistrazzjoni fil-kuntest tal-kunsinni intra-Komunitarji għaliex dan jiffaċilita kunsiderevolment il-kontroll fuqhom mill-awtorità fiskali.

43. Dan ma jfissirx li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 28ċ(A)(a) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li kunsinna hija kunsinna intra-Komunitarja eżentata mit-taxxa biss jekk in-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej ikun ġie pprovdut. Minn naħa, il-kundizzjoni ta' persuna taxxabbli ma tiddependix mill-għoti ta' tali numru, għaliex xejn ma jtellef milli din tingħata b'mod ieħor (1). Min-naħa l-oħra, li ma jingħatax in-numru ta' reġistrazzjoni fiskali kif teżiġi li jsir is-Sitt Direttiva ma jistax iwassal għal kambjament fl-iskema ta' impożizzjoni tal-VAT (2). Fl-aħħar nett, l-interpretazzjoni tad-direttiva f'dan is-sens ser twassal għal ksur tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT li huwa pprojbit mill-ġurisprudenza (3).

1. Il-kwalità ta' persuna taxxabbli ma tiddependix mill-għoti ta' numru ta' reġistrazzjoni fiskali. Dik il-kwalità tista', jekk ikun il-każ, tintwera permezz ta' fatturi oġġettivi oħra

44. In-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT ġie kkreat fl-istess żmien tas-sistema tal-VAT intra-Komunitarja, li għandha bħala skop prinċipali, kif jaf kulħadd, li t-taxxa titħallas fl-Istat Membru tal-konsum finali tal-oġġett. Sabiex tiġi żgurata applikazzjoni korretta ta' din is-sistema, kien neċessarju li jiġu identifikati ċerti persuni taxxabbli għall-VAT permezz ta' numru individwali li jindika l-Istat Membru li jkun tahulhom kif ukoll it-tip ta' tranżazzjonijiet imwettqa minn dawk il-persuni taxxabbli [Artikolu 22(1)(c), (d) u (e) tas-Sitt Direttiva]. Kif tosserva l-Kummissjoni, in-numru ta' reġistrazzjoni jipprovdi għalhekk indikazzjoni fil-qosor tal-istatus fiskali tal-persuna taxxabbli għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-VAT li jippermetti li jiġi ffaċilitat il-kontroll fiskali tat-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji.

45. Huwa għal dan l-għan li l-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva jimponi fuq il-persuna taxxabbli l-obbligu li jissemma fuq il-fattura n-numru ta' reġistrazzjoni li permezz tiegħu huwa jkun wettaq il-kunsinna ta' oġġetti jew il-prestazzjoni ta' servizzi kif ukoll dak li l-klijent tiegħu jkun uża għal dik it-tranżazzjoni [Artikolu 22(3)(b)] u li jimponi wkoll fuqu li jippreżenta darba kull tliet xhur dikjarazzjonijiet rikapitulattivi "tal-persuni li akkwistaw merkanzija għal skopijiet ta' taxxa fuq il-valur miżjud mingħandha, skond il-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 28ċ(A) punti (a) u (d), kif ukoll tad-destinarji identifikati għat-taxxa fuq il-valur miżjud tat-tranżazzjonijiet imsemmija fil-ħames sentenza" [Artikolu 22(6)(b)].

46. Ir-regola stabbilita fl-Artikolu 28b(2) tas-Sitt Direttiva tirrispondi għall-istess għan ta' kontroll fiskali. Skont din ir-regola, meta x-xerrej ma jippruvax li l-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti msemmija fl-Artikolu 28 a(1)(a) kien suġġett għall-VAT "fil-post fejn tkun il-merkanzija fejn jintemm it-trasport jew li jintbagħtu għand il-persuna li akkwistathom" (Artikolu 28b(1)), il-post tal-akkwist jitqies li qiegħed "fit-territorju ta' l-Istat Membru li ħareġ in-numru ta' l-identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud li l-persuna li qed takkwista l-merkanzija tkun għamelt l-akkwisizzjoni" [15].

47. Issa, kemm l-obbligi imposti bl-Artikolu 22 kif ukoll ir-regola stabbilita fl-Artikolu 28b(2) tas-Sitt Direttiva huma strumenti ta' kontroll fiskali ta' natura preventiva intiżi sabiex iżommu lix-xerrej milli jaħrab mill-ħlas tal-VAT. Xejn f'dawn id-dispożizzjonijiet ma jippermetti li jiġi dedott li l-kundizzjoni ta' persuna taxxabbli tiġi akkwistata biss bil-ksib tan-numru ta' reġistrazzjoni u lanqas li l-għoti ta' dan in-numru għandu jkun l-uniku mezz li bih jintwera li x-xerrej wettaq it-tranżazzjoni fil-kwalità tiegħu ta' persuna taxxabbli. Għaldaqstant, il-bejjiegħ li ma jissodisfax dan l-obbligu ma jistax jiġi mċaħħad mill-eżenzjoni li għaliha huwa intitolat.

48. Għandu jitfakkar mill-bidu li l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva ma jissuġġettax il-pussess tal-kwalità ta' persuna taxxabbli għal xi formalità u lanqas għall-produzzjoni ta' xi dokument partikolari, imma jeżiġi biss li l-persuna kkonċernata twettaq "fi kwalunkwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività". Il-kliem ta' din id-dispożizzjoni jindika għalhekk li l-kwalità ta' persuna taxxabbli għandha tkun ikkunsidrata bħala kundizzjoni primarja ta' fatt biss li ma tiddependix mill-għoti jew l-użu tan-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT.

49. Din id-dikjarazzjoni hija perfettament kompatibbli mal-funzjoni importanti li, kif rajna, is-Sitt Direttiva tattribwixxi lin-numru ta' reġistrazzjoni fil-kuntest tal-kunsinni intra-Komunitarji. Ċertament, l-obbligi stabbiliti bl-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva għandhom l-effett li l-indikazzjoni tan-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT huwa l-mezz normali, u anki l-iktar wieħed korrett, sabiex tiġi stabbilita l-kwalità ta' persuna taxxabbli, iżda dan ma jfissirx li l-bejjiegħ ma jistax juża "ċirkustanzi oġġettivi" oħra [16] sabiex juri li x-xerrej aġixxa f'dik il-kwalità [17]. Dan il-każ huwa eżempju tajjeb tas-sitwazzjonijiet, ċertament eċċezzjonali, li fihom il-bejjiegħ juri, mingħajr ma jipprovdi n-numru ta' reġistrazzjoni tax-xerrej, li dan tal-aħħar kien aġixxa fil-kuntest ta' attività ekonomika, li d-dritt li jiddisponi mill-oġġetti kien ġie ttrasferit minnu u li t-trasport kien wieħed intra-Komunitarju, billi jipprovdi wkoll data suffiċjenti sabiex jippermetti lill-awtoritajiet fiskali li jikkontrollaw it-tranżazzjoni fiż-żewġ Stati Membri kkonċernati.

50. Xejn ma jippermetti għalhekk li jiġi ddikjarat b'mod assolut li n-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu formali tal-indikazzjoni tan-numru ta' reġistrazzjoni tax-xerrej fuq il-fattura fid-dikjarazzjonijiet rikapitulattivi ser jipprevjeni "li tinġieb il-prova ċerta li r-rekwiżiti sostanzjali ġew issodisfatti" u jingħata l-benefiċċju tal-eżenzjoni [18]. Jekk in-nuqqas ta' osservanza ta' dan obbligu jista', jekk ikun il-każ, iwassal għall-impożizzjoni ta' sanzjonijiet, dan ma huwiex sejjer jagħti lok għal modifika tal-iskema ta' applikazzjoni tal-VAT.

15 — L-istess Artikolu 28b(2) jikkompleta din ir-regola billi jistitwixxi, fit-tieni paragrafu tiegħu, mekkaniżmu intiż sabiex jiġi evitat ħlas doppju ta' taxxa.

16 — Fis-sens tas-sentenza Teleos, diġà ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 13, punt 40.

17 — L-Artikolu 18(1) tar-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011, tal-15 ta' Marzu 2011, li jistabbillixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 77, p. 1) ukoll jikkonferma dan. Skont din id-dispożizzjoni, "Ħlief jekk ikollu informazzjoni kuntrarja, il-fornitur jista' jikkunsidra l-klijent stabbilit fil-Komunità bħala persuna taxxabbli: a) meta l-klijent ikun ikkomunikalu n-numru ta' identifikazzjoni individwali tiegħu tal-VAT [...]; b) meta l-klijent ma jkunx għadu rċieva numru individwali ta' identifikazzjoni tal-VAT iżda jinforma lill-fornitur li huwa jkun applika għalih u l-fornitur jikseb kwalunkwe prova oħra [...]".

18 — Sentenza Collée, diġà ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 14, punt 31.

2. In-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu li jiġi indikat in-numru ta' reġistrazzjoni fiskali kif jeżiġi l-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva ma jistax jagħti lok għal modifika tal-iskema ta' applikazzjoni tal-VAT

51. Il-ġurisprudenza dwar id-dritt għal tnaqqis mill-VAT kienet diġà ikkonfermat il-prinċipju li n-nuqqas ta' osservanza tal-obbligi formali stabbiliti fl-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva ma jawtorizzax lill-awtorità fiskali li tiċħad il-benefiċċju ta' dan id-dritt meta l-kundizzjonijiet sostanzjali sabiex jitwieled dak il-benefiċċju jkunu sodisfatti.

52. Fil-kawża Dankowski [19], li kienet tirrigwarda preċiżament ir-rikonoxximent tad-dritt għal tnaqqis, il-problema kienet fil-fatt li, għalkemm il-fatturi kienu jsemmu n-numru ta' reġistrazzjoni tal-fornitur ta' servizzi, dan in-numru kien ingħatalu mill-awtoritajiet fiskali Pollakki mingħajr ma huwa kien ippreżenta talba għar-reġistrazzjoni għall-għanijiet tal-VAT. Il-fornitur ma kienx għalhekk issodisfa l-obbligu li jiddikjara d-data li fiha kien beda jeżerċita l-attività bħala persuna taxxabbli [Artikolu 22(1) tas-Sitt Direttiva]. Fis-sentenza tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet iddikjarat li: "Minkejja l-importanza ta' reġistrazzjoni bħal din għall-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT, nuqqas għal dan l-obbligu minn persuna taxxabbli ma tpoġġix fid-dubju id-dritt għal tnaqqis mogħti mill-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva lil persuna taxxabbli oħra. Fil-fatt, l-Artikolu 22(2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi biss għall-obbligu għall-persuni taxxabbli li jiddikjaraw meta jibdew, ibiddlu u jwaqqfu l-attivitajiet tagħhom, iżda bl-ebda mod ma jawtorizza lill-Istati Membri, fil-każ fejn id-dikjarazzjoni ma tiġix ippreżentata, milli jmexxu l-użu tad-dritt għal tnaqqis sad-data li fiha t-tranżazzjonijiet taxxabbli jiġu effettivament imwettqa jew iċaħħdu lill-persuni taxxabbli mill-użu ta' dan id-dritt" [20].

53. Fil-fehma tiegħi, din is-sentenza tirrifletti b'mod ċar l-idea li l-obbligi formali tal-Artikolu 22 u r-rekwiżiti sostanzjali tar-rikonoxximent tad-dritt għal tnaqqis (jew, bħal f'dan il-każ, tal-għoti ta' eżenzjoni) joperaw fuq livelli differenti, b'mod li n-nuqqas ta' osservanza tal-ewwel ma jistax iwassal għal tibdil fl-iskema materjali ta' applikazzjoni tal-VAT.

54. Min-naħa l-oħra, huwa ċar li, jekk huwa minnu li huwa l-fornitur li għandu jikkomunika n-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej, huwa jista' jissodisfa dak l-obbligu biss jekk dan tal-aħħar jibgħatlu din l-informazzjoni. Issa, meta l-fornitur jaġixxi b'*bona fide* u jieħu l-miżuri kollha raġonevoli li jista' sabiex jiżgura li t-tranżazzjoni li huwa jwettaq ma tipparteċipax f'montatura fiskali frawdolenti, ma huwiex loġiku li jiġi ppreġudikat minħabba nuqqas ta' osservanza li tirriżulta min-nuqqas ta' kooperazzjoni tax-xerrej u, fl-aħħar nett, min-nuqqas ta' dak li għandu l-obbligu li jkollu numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-oġġetti. Din l-idea li n-nuqqas ta' osservanza ta' obbligu formali minn persuna taxxabbli ma tistax twassal għal dannu fiskali ta' ħaddieħor isservi wkoll ta' bażi għas-sentenzi Dankowski u Euro Tyre Holding, iċċitati iktar 'il fuq [21].

3. Ma jistax ikun hemm deroga għall-prinċipju ta' newtralità ħlief fil-każ ta' frodi

55. Fl-aħħar nett, ir-rifjut tal-eżenzjoni lill-fornitur li ma jindikax in-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej anki jekk il-fatturi oġġettivi li jindikaw li huwa wettaq kunsinna intra-Komunitarja fis-sens tas-Sitt Direttiva jġib miegħu l-periklu ta' ħlas doppju ta' taxxa u, f'kull każ, jippreżupponi ridistribuzzjoni tal-kompetenza fiskali, sitwazzjoni li, kemm f'każ kif ukoll f'ieħor, hija inkompatibbli mal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT.

19 — Sentenza tat-22 ta' Diċembru 2010, Kawża C-438/09, Ġabra p. I-14009.

20 — Sentenza Dankowski, ċċitata iktar 'il fuq, punti 33 u 34; ara wkoll il-ġurisprudenza hemm iċċitata.

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

56. Kif huwa magħruf sewwa, dan il-prinċipju jiggarantixxi n-newtralità perfetta tat-taxxa "fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, indipendentement mill-għan jew mir-riżultat tagħhom, sakemm huma stess ikunu suġġetti għall-VAT"[22]. Fil-kuntest ta' dawn l-attivitajiet, l-imprenditur għandu għalhekk jibqa' kompletament eżentat mill-VAT imħallsa jew riċevuta skont is-sistema ta' tnaqqis mill-VAT tal-input. Għat-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, din in-newtralità għandha tiġi żgurata mill-applikazzjoni tal-prinċipju ta' territorjalità, skont liema jkun l-Istat Membru li fih l-oġġett ġie finalment ikkunsmat u li jirċievi l-VAT. Kif fakkret il-Qorti tal-Ġustizzja, dan il-mekkaniżmu jippermetti diviżjoni stretta tad-dħul mill-VAT fit-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji u "jassigura delimitazzjoni ċara tas-sovranità fiskali tal-Istati Membri kkonċernati"[23].

57. Issa, kieku l-awtorità fiskali Ġermaniża kellha tirrifjuta l-eżenzjoni lill-fornitur għar-raġuni esposta iktar 'il fuq u tirċievi t-taxxa minkejja li x-xerrej jiddikjara t-tranżazzjoni fl-Istat Membru ta' destinazzjoni (jiġifieri l-Finlandja), dan kieku jwassal għal sitwazzjoni ta' impożizzjoni doppja tat-taxxa li hija inkompatibbli b'mod ċar mal-prinċipju ta' newtralità. Fil-fatt, skont l-Artikolu 21 tar-Regolament (KE) Nru 1777/2005[24], "L-Istat Membru li fih jintemm id-dispaċċ jew it-trasport tal-merkanzija li fih isir akkwist intra-Komunitarju tal-merkanzija [...] jeżerċita s-setgħa ta' tassazzjoni tiegħu, ikun xi jkun it-trattament tal-VAT li ġie applikat għat-transazzjoni fl-Istat Membru fejn beda d-dispaċċ jew it-trasport tal-merkanzija". Kif diġà indikajt fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża R[25], rimbors eventwali tal-VAT imħallsa fil-Ġermanja ma huwiex sejjer iservi, f'dan il-każ, sabiex jipprevjeni ħlas doppju tat-taxxa, iżda unikament sabiex jirrimedja għall-effetti tagħha ladarba tkun seħħet, u għalhekk ma huwiex biżżejjed sabiex jiggarantixxi l-prinċipju ta' newtralità tat-taxxa.

58. Min-naħa l-oħra, ir-rifjut li tingħata l-eżenzjoni mill-pajjiż tal-oriġini tal-oġġetti (il-Ġermanja) ifisser f'kull każ li dan ser jirċievi l-VAT meta ma huwiex kompetenti fiskalment, peress li r-*ratio* tas-sistema tat-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji trid li jkun il-pajjiż fejn jiġi kkunsmat l-oġġett (il-Finlandja) li għandu jiġbor it-taxxa kollha. Għalhekk, anki fin-nuqqas ta' ħlas doppju tat-taxxa (jiġifieri, anki jekk il-Finlandja ma tasalx sabiex tirċievi l-VAT), ser ikun hemm ridistribuzzjoni tal-kompetenza fiskali bi ksur tal-prinċipju ta' newtralità.

59. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-miżuri li l-Istati Membri jistgħu jadottaw skont l-Artikolu 28ċ(A) tas-Sitt Direttiva sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tat-taxxa u "jilqgħu kontra evażjoni, skartar jew abbuż" ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu dawk l-għanijiet u lanqas jiġu użati b'mod li jpoġġu fid-dubju n-newtralità tal-VAT[26].

60. Issa, l-issuġġettar tal-benefiċċju tal-eżenzjoni għall-kundizzjoni li l-fornitur jindika n-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej jipproduċi, kif spjegajt iktar 'il fuq, effett kuntrarju għall-prinċipju ta' newtralità u għalhekk ikun inkompatibbli mad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva.

61. Huwa veru li l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li dan il-prinċipju ma għandux natura assoluta u li dan jista' jiġi skartat fil-każ ta' frodi jew ta' *mala fide*. Iktar speċifikament, fis-sentenza R iċċitata iktar 'il fuq, hija ddikjarat li l-prinċipji ta' newtralità u ta' protezzjoni tal-aspettativi leġittimi "ma jistgħux jiġu validament invokati minn persuna taxxabbli li intenzjonalment ipparteċipat fi frodi fiskali u ipperikolat l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT"[27]. Fl-istess sentenza hija ddeċidiet ukoll li

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

23 — Sentenza EMAG Handel Eder, diġà ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5, punt 40.

24 — Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 1777/2005, tas-17 ta' Ottubru 2005, li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni għad-Direttiva 77/388/KEE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 173M, p. 93).

25 — Konklużjonijiet ippreżentati fid-29 ta' Ġunju 2010, punt 64. Sentenza tas-7 ta' Diċembru 2010 (C-285/09, Ġabra p. I-12605).

26 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Collée, diġà ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 14, punt 26.

27 — Sentenza R, diġà ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 25, punt 54.

l-prinċipju tal-proporzjonalità, "ma jipprekludix li fornitur li jipparteċipa fil-frodi jkun obbligat iħallas *a posteriori* l-VAT fuq il-provvista intra-Komunitarja li huwa jkun wettaq, sakemm l-implikazzjoni ta' dan fil-frodi hija element determinanti li jrid jiġi kkunsidrat fl-eżami tal-proporzjonalità ta' miżura nazzjonali" [28].

62. Iċ-ċirkustanzi tal-Kawża R kienu madankollu differenti b'mod ċar minn dawk ta' dan il-każ. R, li kien qed jaġixxi bħala fornitur ta' tranżazzjonijiet Komunitarji, kien ħareġ fatturi foloz f'isem xerrejja fittizji u kien ħeba l-identità tax-xerrejja reali sabiex jippermettilhom jaħarbu l-pagament tal-VAT fl-Istat Membru ta' destinazzjoni. Dan kien għalhekk każ manifest ta' frodi fiskali, li ma huwiex il-każ hawnhekk fejn dawn il-fatturi huma nieqsa. Billi hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa konkretament il-fatti dedotti mill-partijiet li VSTR illimitat ruħha sabiex tindika fuq il-fattura n-numru ta' reġistrazzjoni tal-impriża Finlandiża, iżda mingħajr ma ħbiet li kien minnu li kienet ATLANTIC li xtrat l-oġġetti, ma hemmx lok li tiġi applikata l-eċċezzjoni stabbilita fil-ġurisprudenza R, u lanqas, għaldaqstant, li tiġi rifjutata l-eżenzjoni.

63. Barra minn hekk, l-Istati Membri ma jistgħux jidderogaw unilateralment mill-prinċipju bażilari tas-sistema komuni tal-VAT barra mill-każi ta' frodi kkritikati mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza R. Id-deċiżjoni li hija ħadet fis-sentenza kienet espressament ibbażata fuq l-eżistenza ta' atti frawdolenti mill-fornitur. F'dak li jikkonċerna l-prinċipju ta' proporzjonalità, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li l-importanti huwa li l-involviment tal-persuna taxxabbli fil-frodi jkun "fattur determinanti" (punt 53) u, iktar, li l-parteċipazzjoni fil-frodi kienet waħda intenzjonali u li l-persuna taxxabbli ipperikolat il-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT.

64. Fl-aħħar nett, is-sentenza R introduċiet eċċezzjoni għall-prinċipju ta' newtralità li ma jistax jiġi estiż għal fattispeċje barra dawk eżaminati mill-Qorti tal-Ġustizzja. Ma jidhirlix li tkun miżura proporzjonata li tista' tkun iġġustifikata fid-dawl tal-ġurisprudenza jekk il-prinċipju ta' newtralità jinkiser għal raġunijiet strettament preventivi meta l-fornitur ikun jista' juri li huwa ma aġixxiex b'mod frawdolenti.

4. Konklużjoni dwar l-ewwel domanda preliminari

65. Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li s-Sitt Direttiva ma tissuġġettax ir-rikonoxximent tal-kwalità ta' persuna taxxabbli, kemm jekk dan ikun b'mod ġenerali jew kemm sabiex tiġi ddeterminata l-possibbiltà tal-applikabbiltà tal-eżenzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarji, bl-indikazzjoni tan-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT, iżda din tagħmlu jiddependi unikament mill-eżerċizzju ta' attività ekonomika, attività li l-eżistenza tagħha diffiċilment tista' tiġi miċħuda f'dan il-każ [29].

66. In-nuqqas ta' osservanza mill-fornitur ta' tranżazzjoni intra-Komunitarja tal-obbligu tiegħu li jipprovdi n-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej jista' jwassal għal sanzjonijiet u, jekk jirriżulta li huwa kien involut fi tranżazzjoni frawdolenti, għar-rifjut, abbażi tas-sentenza R, tal-eżenzjoni applikabbli għall-kunsinna intra-Komunitarja. Dawn iż-żewġ miżuri jikkostitwixxu sistema proporzjonata ta' ġlieda kontra l-frodi.

67. Għall-kuntrarju, huwa sproporzjonat li kull nuqqas ta' osservanza tal-obbligi formali mingħajr imġiba frawdolenti twassal għal bidla totali tad-dinamika tal-kunsinni intra-Komunitarji u għal tneħħija unilaterali tal-kompetenza fiskali lejn Stat Membru li ma tappartjenix lilu.

28 — Sentenza R, punt 53.

29 — Fid-dawl tal-karatteristiċi tal-oġġetti mibjugħa (żewġ magni tad-dħin tal-ġebel), wieħed jista' jissupponi li ma kinux iddestinati għal "konsum personali" li jeskludi "attività ekonomika" skont id-direttiva.

C – *It-tieni domanda preliminari*

68. Fit-tieni domanda preliminari tagħha, il-Bundesfinanzhof issemmi żewġ ċirkustanzi li jistgħu, kull waħda minnhom, ikollhom effett fuq ir-risposta għall-ewwel domanda.

1. L-ewwel parti tat-tieni domanda

69. L-ewwel parti ta' din it-tieni domanda tirreferi b'mod partikolari għall-effett li jista' jkollu l-fatt li x-xerrej ikun imprenditur stabbilit f'pajjiż terz li jkun bagħat l-oġġett tal-kunsinna minn Stat Membru għal destinazzjoni f'ieħor fil-kuntest ta' serje ta' tranżazzjonijiet, iżda ma jkun irreġistrat f'ebda Stat Membru għall-finijiet tal-VAT.

70. Fil-fehma tiegħi, dawn il-fatturi ma għandhom l-ebda effett fuq ir-risposta għall-ewwel domanda. Kif tosserva korrattement il-Kummissjoni, l-ebda waħda mid-dispożizzjonijiet applikabbli ma tistabbilixxi distinzjoni marbuta mal-punt jekk ix-xerrej ikunx stabbilit fit-territorju ta' Stat Membru jew f'pajjiż terz.

71. Il-fatt li x-xerrej ikun operatur stabbilit f'pajjiż terz u li ma jkunx irreġistrat għall-finijiet tal-VAT ma għandu l-ebda effett differenti minn dak li jista' jkollhom ċirkustanzi oħra fejn ix-xerrej ma jkollux numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT jew, sempliċement, li huwa ma jkunx ipprovdieh. L-uniċi fatti rilevanti għall-għan ta' risposta għall-ewwel domanda huma n-nuqqas li jissemma' dan in-numru ta' reġistrazzjoni, għal kwalunkwe raġuni, kif ukoll l-eventwali eżistenza ta' imġiba frawdolenti.

2. It-tieni parti tat-tieni domanda

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

73. Fil-fehma tiegħi, din id-domanda hija rrilevanti biss jekk wieħed jikkonkludi, kif jiena għamilt, li l-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja ma tistax tiġi suġġetta għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tkun ipprovdiet il-prova ta' kontabbiltà tan-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej.

74. Għaldaqstant, l-għan ta' din l-aħħar domanda huwa li jiġi ppreċiżat jekk, fil-każ kuntrarju, l-għoti tal-eżenzjoni jistax jiġi ssuġġettat għall-kundizzjoni li l-fornitur juri li x-xerrej ikun iddikjara l-akkwist intra-Komunitarju fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.

75. Insostenn ta' din l-aħħar domanda, il-qorti tar-rinviju tinvoka l-"korrelazzjoni" li, skont ġurisprudenza stabbilita, għandha teżisti bejn kunsinna intra-Komunitarja eżentata u akkwist intra-Komunitarju li ma jkunx.

76. Mill-ġurisprudenza, effettivament, jidher li "provvista intrakomunitarj[a] ta' merkanzija u l-akkwist intrakomunitarju ta' din ta' l-aħħar jikkostitwixxu, fir-realtà, l-istess tranżazzjoni ekonomika waħda" u li "għaldaqstant, kull akwiżizzjoni intrakomunitarja ntaxxata fl-Istat Membru li fih tasal l-ispedizzjoni jew it-trasport intrakomunitarju tal-merkanzija skond l-ewwel inċiż ta' l-Artikolu 28a(1)(a) tas-Sitt Direttiva ġġib magħha bħala konsegwenza kunsinna eżenti fl-Istat Membru minfejn titlaq l-ispedizzjoni jew l-imsemmi trasport b'applikazzjoni ta' l-ewwel inċiż ta' l-Artikolu 28c A(a) ta' l-istess Direttiva"[30].

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

77. Dan ifisser li l-kunsinna eżentata u l-akkwist taxxabbli huma marbutin u jiffurmaw unità għall-finijiet tat-tqassim tal-kompetenza fiskali bejn l-Istati Membri u, għaldaqstant, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-prinċipju ta’ newtralità fiskali inerenti fis-sistema komuni tal-VAT [31]. Madankollu ma jidhirx li din ir-rabta għandha portata li wieħed jista’ jeżiġi mingħand il-fornitur li jitlob l-eżenzjoni tal-kunsinna li huwa jkun wettaq, il-prova li l-akkwist ikun ġie ddikjarat mix-xerrej fl-Istat Membru ta’ destinazzjoni. Tali rekwiżit ma jidhirx fis-Sitt Direttiva u, għal raġunijiet identiċi għal dawk li esponejt rigward l-obbligu li jiġi pprovdut in-numru ta’ reġistrazzjoni, hija tkun tikser il-prinċipju ta’ newtralità kif ukoll il-prinċipju ta’ proporzjonalità.

78. Fir-rigward tal-prinċipju ta’ newtralità, għandu jiġi affermat mill-ġdid li n-natura inseparabbli tal-kunsinna u tal-akkwist intra-Komunitarji ma jistax ikollha l-effett li tikkundizzjona l-eżerċizzju tal-kompetenza fiskali rispettiva tagħhom mill-Istati Membri ta’ oriġini u ta’ destinazzjoni tal-oġġetti.

79. L-Artikolu 21 tar-Regolament Nru 1777/2005 li rriproduċejt iktar ’il fuq jikkonferma dan għaliex jipprovdi, għall-kuntrarju, li l-Istat Membru ta’ destinazzjoni tal-oġġetti “jeżerċita s-setgħa ta’ tassazzjoni tiegħu, ikun xi jkun it-trattament tal-VAT li ġie applikat għat-transazzjoni fl-Istat Membru fejn beda d-dispaċċ jew it-trasport tal-merkanzija”. Minn din id-dispożizzjoni jirriżulta li l-Istat Membru ta’ destinazzjoni jista’ jiġbor it-taxxa mingħajr ma jkun obbligat jivverifika jekk l-Istat ta’ oriġini jkunx ta jew le l-eżenzjoni. Fis-sentenza tagħha Teleos, iċċitata iktar ’il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja tidher madankollu li trid testendi dik l-idea għall-każ oppost ukoll għaliex hija ddikjarat li: “Fil-kuntest ta’ l-arranġamenti tranżitorji għall-akkwist intrakomunitarju u għall-provvista intrakomunitarja, huwa neċessarju, sabiex jiġi assigurat ġbir regolari tal-VAT, li l-awtoritajiet fiskali kompetenti jiwerifikaw, indipendentement minn xulxin, jekk il-kundizzjonijiet għall-akkwist intrakomunitarju u għall-eżenzjoni tal-provvista korrispondenti humiex sodisfatti. Għaldaqstant, għalkemm il-preżentazzjoni mill-akkwirent ta’ dikjarazzjoni fiskali relattiva għall-akkwist intrakomunitarju tista tikkostitwixxi indikazzjoni tat-trasferiment effettiv tal-merkanzija ’l barra mill-Istat Membru tal-kunsinna, tali dikjarazzjoni madankollu m’għandhiex sinjifikat deċiżiv għall-finijiet tal-prova ta’ provvista intrakomunitarja eżenti” [32].

80. Ċertament, li jiġi ddikjarat li l-akkwist hu wieħed intra-Komunitarju fl-Istat Membru ta’ destinazzjoni jsolvi l-problema li hemm fil-kawża prinċipali għaliex din id-dikjarazzjoni għandha, fil-probabbiltà kollha, ir-riżultat li l-kumpannija akkwirenti jingħatalha numru ta’ reġistrazzjoni tal-VAT f’dak l-Istat Membru.

81. Madankollu, la n-nuqqas ta’ prova li t-tranżazzjoni kienet ġiet iddikjarata fl-Istat Membru ta’ destinazzjoni u lanqas il-fatt li ma jissemmiex in-numru ta’ reġistrazzjoni tax-xerrej ma jistgħu, fihom infushom, jiġġustifikaw rifjut tal-eżenzjoni tal-kunsinna. B’mod partikolari, jidher sproporzjonat li wieħed jeżiġi mingħand il-fornitur li huwa juri li l-akkwist intra-Komunitarju kien ġie ddikjarat fl-Istat Membru ta’ destinazzjoni.

82. Fis-sentenza tagħha R, iċċitata iktar ’il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja nfisha ddikjarat li l-Istat Membru ta’ oriġini għandu jkun, bħala regola ġenerali, obbligat jirrifjuta l-eżenzjoni lill-fornitur f’“każijiet partikolari fejn hemm raġunijiet serji li jiġi ssupponut li l-akkwist intra-Komunitarju kkorrispondenti mal-provvista inkwistjoni tista’ tevita l-ħlas tal-VAT fl-Istat Membru ta’ destinazzjoni” [33], iżda f’din il-kawża kien hemm involuta, kif nafu, imġiba frawdolenti.

83. Biex nikkonkludi, nikkunsidra li wieħed ma jistax jeżiġi mingħand il-fornitur li jitlob il-benefiċċju tal-eżenzjoni applikabbli għal kunsinna intra-Komunitarja li juri li x-xerrej ikun iddikjara l-akkwist intra-Komunitarju lill-awtorità fiskali tal-Istat Membru ta’ destinazzjoni.

31 — Ara, fuq dan il-punt, is-sentenza Teleos, iċċitata iktar ’il fuq, punt 25.

32 — Punt 71.

33 — Punt 52.

VI – Konklużjoni

84. Konsegwentement, nissuġġerixxi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof kif ġej:

"1. Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ ma tippermettix lill-Istati Membri li jissuġġettaw il-benefiċċju tal-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tressaq il-prova ta' kontabbiltà tan-numru ta' reġistrazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud tax-xerrej.

2. Ma huwiex rilevanti, sabiex tingħata risposta għall-ewwel domanda, jekk ix-xerrej huwiex operatur stabbilit f'pajjiż terz, li, minkejja li jkun bagħat il-prodott ikkunsinnat minn Stat Membru għal ieħor fil-kuntest ta' serje ta' tranżazzjonijiet, ma huwa rreġistrat fl-ebda Stat Membru fir-rigward tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ.

Id-Direttiva 77/388 ma tippermettix lill-Istati Membri li jissuġġettaw l-għoti tal-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tipprova li x-xerrej ikun iddikjara l-akkwist intra-Komunitarju lill-awtorità fiskali tal-Istat Membru ta' destinazzjoni."