Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
WAHL
ippreżentati fil-5 ta' Lulju 2017[1]

Kawżi magħquda C-374/16 u C-375/16

RGEX GmbH, fi stralċ, irrappreżentata minn Rochus Geissel, stralċjarju
vs
Finanzamt Neuss (C-374/16)
u
Finanzamt Bergisch Gladbach
vs
Igor Butin (C-375/16)

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi, il-Ġermanja)]

"Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud - Direttiva 2006/112/KE - Artikolu 178(a) - Dritt għal tnaqqis - Kundizzjonijiet għall-eżerċizzju - Artikolu 226(5) - Indikazzjonijiet meħtieġa fuq fatturi - Indirizz tal-persuna taxxabbli - Bona fide fl-issodisfar tar-rekwiżiti għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa - Evażjoni tal-liġi jew abbuż ta' drittijiet - Proċeduri nazzjonali - Prinċipju ta' effettività"

I. Introduzzjoni

1. Dawn il-kawżi jqajmu żewġ kwistjonijiet ta' interpretazzjoni tar-regoli tal-Unjoni dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT").

2. L-ewwel kwistjoni hija kif għandu jiġi interpretat ir-rekwiżit, stipulat fl-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT")[2], li l-indirizz tal-persuna taxxabbli għandu jiġi indikat fuq fattura. Il-qorti tar-rinviju — żewġ awli differenti tal-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi, il-Ġermanja) — tistaqsi jekk il-kunċett ta' "indirizz" għandux, b mod obbligatorju, jiġi interpretat bħala dak minn fejn il-persuna taxxabbli teżerċita l-attività ekonomika tagħha, jew jekk ikunx biżżejjed li dik il-persuna taxxabbli tkun tista' sempliċement tiġi kkuntattjata hemmhekk.

3. It-tieni kwistjoni hija jekk persuna taxxabbli tistax targumenta li kienet *in bona fide* fir-rigward tal-korrettezza formali tal-fatturi, u f'liema proċeduri tista' targumenta dan, sabiex tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa, meta l-awtorità tikkonstata li l-awtur ta' dawk il-fatturi huwa involut f'każ ta' frodi jew abbuż.

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.
2 ĠU 2006, L 347, p. 1.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

4. Skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-tranżazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

(a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;

[…]".

5. Skont l-Artikolu 178 tad-Direttiva tal-VAT, applikabbli fil-mument tal-fatti fil-Kawża C-375/16 [3]:

"Biex teżerċita d-dritt għal tnaqqis, persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ġejjin:

(a) għall-finijiet ta' tnaqqis skond l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, dan irid ikollu fattura magħmula skont it-Taqsimiet 3 sa 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI;

[…]".

6. Skont l-Artikolu 226 tad-Direttiva tal-VAT:

"Mingħajr preġudizzju għad-dispożizzjonijiet partikolari stabbiliti f'din id-Direttiva, dawn id-dettalji li ġejjin biss huma meħtieġa għall-finijiet ta' VAT fuq fatturi maħruġa skond l-Artikoli 220 u 221

[…]

(5) l-isem sħiħ u l-indirizz tal-persuna taxxabbli u tal-konsumatur;

[…]".

B. Id-dritt nazzjonali

7. L-Artikolu 14 tal-Umsatzsteuergesetz (liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, iktar 'il quddiem l-"UStG") jipprevedi li:

"(1) Fattura għandha tkun kull dokument li permezz tiegħu tiġi ffatturata provvista ta' prodotti jew servizzi, irrispettivament mill-isem li jingħata lil dak id-dokument fl-ambitu tal-attività kummerċjali. Għandhom, b'mod obbligatorju, jiġu żgurati l-awtentiċità tal-oriġini tal-fattura, ir-regolarità tal-kontenut tagħha u l-leġġibbiltà tagħha. L-awtentiċità tal-oriġini tfisser iċ-ċertezza tal-identità tal-persuna li toħroġ il-fattura […]

[…]

3 Id-dispożizzjoni applikabbli *ratione temporis* għall-Kawża C-374/16 kienet dik fis-seħħ qabel ir-reviżjoni tad-Direttiva tal-VAT fl-2010. Issa, dik ir-reviżjoni hija immaterjali għall-finijiet ta' dawn il-proċeduri, għaliex ma affettwatx l-obbligu tal-inklużjoni tal-indirizz fuq il-fattura skont l-Artikolu 226 tal-Direttiva.

(4) Fattura għandha, b'mod obbligatorju, ikun fiha l-indikazzjonijiet segwenti:

1. l-isem sħiħ u l-indirizz tal-fornitur u tal-konsumatur; [...]"

8. Skont l-Artikolu 15 tal-UStG:

"(1) L-operatur jista' jnaqqas l-ammonti li ġejjin bħala taxxa tal-input imħallsa:

1. it-taxxa legalment dovuta fuq provvisti ta' prodotti u servizzi li saru minn operatur ieħor għall-finijiet tan-negozju tiegħu. L-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis jimplika li l-operatur ikollu fil-pussess tiegħu fattura maħruġa f'konformità mal-Artikoli 14 u 14a [...]."

9. L-Artikolu 163 tal-Abgabenordnung (kodiċi tat-taxxa, iktar 'il quddiem l-"AO") jipprevedi li:

"It-taxxi jistgħu jiġu ffissati f'ammont iktar baxx u l-bażijiet ta' tassazzjoni individwali li jżidu t-taxxa jistgħu jiġu injorati fl-istima tat-taxxa fejn l-impożizzjoni tat-taxxa ma tkunx ekwa fiċ-ċirkustanzi tal-każ individwali. [...]"

10. L-Artikolu 227 tal-AO jipprevedi li:

"L-awtoritajiet fiskali jistgħu jagħtu lura, b'mod totali jew parzjali, ammonti li jirriżultaw mir-relazzjoni bejn id-debitur u l-kreditur tat-taxxa meta l-ġbir tagħhom ma jkunx raġonevoli fiċ-ċirkustanzi tal-każ individwali; taħt l-istess kundizzjonijiet, ammonti li jkunu diġà tħallsu jistgħu jitħallsu lura jew jitnaqqsu."

III. Il-fatti, il-proċedura u d-domandi preliminari

A. Il-Kawża C-374/16

11. RGEX GmbH hija kumpannija b'responsabbiltà limitata li kienet tinnegozja fil-vetturi bil-mutur. Din il-kumpannija, stabbilita fl-2007, ilha fi stralċ mill-2015. L-uniku azzjonist u direttur ta' RGEX kien Rochus Geissel, li issa qed jirrappreżenta lill-kumpannija fil-kapaċità ta' stralċjarju.

12. Fid-dikjarazzjoni tal-VAT oriġinali tagħha għall-2008, RGEX iddikjarat, *inter alia*, provvisti intra-Komunitarji ta' vetturi bil-mutur eżenti mit-taxxa u 122 każ ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fir-rigward ta' vetturi bil-mutur akkwistati mingħand EXTEL GmbH fl-ammont ta' EUR 1985443.42.

13. Il-Finanzamt (awtorità tat-taxxa, il-Ġermanja) kompetenti ma qablitx mal-entrati ta' RGEX u permezz ta' avviż tal-31 ta' Awwissu 2010 wettqet stima tal-VAT għall-2008 skont il-konstatazzjonijiet taż-żewġ verifiki tal-VAT. Il-Finanzamt ikkonkludiet li l-provvisti intra-Komunitarji ta' vetturi bil-mutur lejn Spanja li kienu ġew iddikjarati bħala eżenti mit-taxxa fil-fatt kienu taxxabbli, għar-raġuni li l-vetturi bil-mutur inkwistjoni ma kinux ġew ikkonsenjati fi Spanja, iżda kienu nbiegħu fil-Ġermanja. Hija qieset ukoll li t-taxxa tal-input imħallsa abbażi ta' fatturi maħruġa minn EXTEL ma setgħetx titnaqqas, għaliex din il-kumpannija tqieset li kienet "kumpannija fittizja", li ma kellha l-ebda stabbiliment fl-indirizz fuq il-fattura.

14. RGEX ressqet oġġezzjoni mingħajr suċċess għal dik id-deċiżjoni. Sussegwentement, hija kkontestat dik id-deċiżjoni quddiem il-Finanzgericht (qorti tal-finanzi, il-Ġermanja) li kellha ġurisdizzjoni.

15. Il-Finanzgericht (qorti tal-finanzi) ċaħdet fil-parti l-kbira dan ir-rikors bħala infondat. Hija kkonkludiet li għalkemm l-indirizz indikat minn EXTEL fuq il-fatturi tagħha kien is-sede tal-uffiċċju rreġistrat, dak kien biss "indirizz li jikkorrispondi għal sempliċi kaxxa postali". F'dak l-indirizz, EXTEL setgħet biss tiġi kkuntattjata permezz tal-posta. Għalkemm fl-indirizz kien hemm uffiċċju tal-kontabbiltà, EXTEL ma kienet teżerċita l-ebda attività kummerċjali hemmhekk. Il-Finanzgericht (qorti tal-finanzi) ċaħdet ukoll l-argumenti ta' RGEX ibbażati fuq aspettattivi leġittimi allegati. Fil-fehma tagħha, l-Artikolu 15 tal-UStG ma jikkonferixxi l-ebda protezzjoni fir-rigward tal-*bona fide* għal dak li jirrigwarda l-osservanza tar-rekwiżiti tad-dritt għal tnaqqis. Konsegwentement, kwistjonijiet ta' aspettattivi leġittimi setgħu, l-iktar l-iktar, jiġu kkunsidrati biss fil-kuntest ta' proċedura speċjali għal rimedju ekwu taħt l-Artikoli 163 u 227 tal-AO.

16. RGEX appellat mis-sentenza tal-qorti tal-finanzi quddiem il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi). Minħabba d-dubbji li kellha rigward l-interpretazzjoni korretta tad-dritt tal-Unjoni, dik il-qorti ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"(1) Fattura meħtieġa għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis skont l-Artikolu 168(a) flimkien mal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva [tal-VAT], tkun tindika l-"indirizz sħiħ" fis-sens tal-Artikolu 226(5) [tal-istess Direttiva], jekk il-fornitur jindika, fil-fattura maħruġa għall-provvista pprovduta, indirizz fejn jista' jiġi kkuntattjat, iżda fejn ma titwettaq ebda attività ekonomika?

(2) L-Artikolu 168(a) flimkien mal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva [tal-VAT], fid-dawl tal-prinċipju ta' effettività, jipprekludu prassi nazzjonali li tieħu inkunsiderazzjoni l-*bona fide* tal-benefiċjarju tal-provvista fir-rigward tal-osservanza tal-kundizzjonijiet applikabbli għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa biss barra mill-proċedura ta' stima tat-taxxa, fil-kuntest ta' proċedura separata ta' ekwità? L-Artikolu 168(a) flimkien mal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva [tal-VAT] jistgħu jiġu invokati?"

B. Il-Kawża C-375/16

17. Igor Butin, li huwa konċessjonarju tal-karozzi fil-Ġermanja, ibbaża ruħu fuq fatturi biex inaqqas il-VAT tal-input imħallsa għal numru ta' vetturi akkwistati mingħand impriża, "Z", u li kienu intiżi li jerġgħu jinbiegħu. Peress li Z topera esklużivament fuq l-internet, xi drabi l-vetturi kienu jiġu kkonsenjati lil I. Butin jew lill-impjegati tiegħu fit-triq fejn Z kellha l-uffiċċju rreġistrat tagħha — minkejja l-fatt li Z ma kellhiex konċessjoni f'dak l-indirizz — u drabi oħra f'postijiet pubbliċi bħaż-żoni ta' quddiem l-istazzjonijiet tal-ferrovija.

18. Minn kontroll fiskali li sar fir-rigward ta' I. Butin, l-awditur ikkonkluda li t-taxxa tal-input imħallsa indikata fuq il-fatturi maħruġa minn Z ma setgħetx titnaqqas għar-raġuni li l-indirizz tal-fornitur mogħti minn Z f'dawk il-fatturi ma kienx korrett. Ma kien hemm xejn f'dak l-indirizz li jindika l-preżenza ta' impriża: l-indirizz kien sempliċi kaxxa postali minn fejn Z kienet tiġbor il-posta. Skont l-awditur, Z ma kellhiex stabbiliment fiss fil-Ġermanja.

19. L-awtorità tat-taxxa kompetenti kienet tal-istess fehma u, fit-13 ta' Settembru 2013, ħarġet stimi tal-VAT emendati għall-2009 sal-2011. B'digriet tal-1 ta' Ottubru 2013, hija ċaħdet it-talba ta' I. Butin għal bidla fl-istima tat-taxxa għal raġunijiet ta' ekwità taħt l-Artikolu 163 tal-AO.

20. Il-Finanzgericht (qorti tal-finanzi), li quddiemha I. Butin ikkontesta d-deċiżjoni tal-awtorità tat-taxxa, laqgħet ir-rikors. Skont dik il-qorti, l-indikazzjoni ta' indirizz fuq fattura, kif jeżiġi l-punt 1 tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 14(4) tal-UStG ma kinitx tfisser li kellhom jitwettqu attivitajiet kummerċjali f'dak l-indirizz. Dik il-Qorti kkonstatat li, fid-dawl tal-progressi fit-teknoloġija u tal-bidliet fil-prassi kummerċjali, il-ġurisprudenza nazzjonali eżistenti saret obsoleta. Barra minn hekk,

il-qorti tal-finanzi kkonstatat li r-rikors kien fondat ukoll fir-rigward tat-talba sussidjarja għal bidla fl-istima tat-taxxa għal raġunijiet ta' ekwità. Skont din il-qorti, I. Butin għamel dak kollu li seta' jkun raġonevolment mistenni minnu biex jivverifika l-istatus ta' Z bħala impriża u l-awtentiċità tal-indikazzjonijiet fil-fatturi.

21. L-awtorità tat-taxxa appellat minn dik is-sentenza quddiem il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi). Minħabba d-dubbji li kellha rigward l-interpretazzjoni korretta tad-dritt tal-Unjoni, dik il-Qorti ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"(1) L-Artikolu 226(5) tad-Direttiva [tal-VAT] jeżiġi li jiġi indikat indirizz tal-persuna taxxabbli li fih din tal-aħħar teżerċita l-attivitajiet ekonomiċi tagħha?

(2) Fil-każ ta' risposta fin-negattiv għall-ewwel domanda:

a) L-indikazzjoni ta' indirizz li jikkorrispondi għal sempliċi kaxxa postali hija biżżejjed biex tissodisfa r-rekwiżiti tal-Artikolu 226(5) tad-Direttiva [tal-VAT]?

b) Liema indirizz għandha tindika fuq il-fattura persuna taxxabbli li topera impriża (fil-kummerċ elettroniku, pereżempju) u li ma għandhiex bini kummerċjali?

(3) Fil-każ li r-rekwiżiti formali applikabbli għall-fattura skont l-Artikolu 226 tad-Direttiva [tal-VAT] ma jiġux issodisfatti, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għandu dejjem jingħata meta ma jkunx hemm frodi fiskali jew meta l-persuna taxxabbli ma kinitx taf u ma setgħetx tkun taf li hija kienet involuta fi frodi, jew il-protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi titlob f'dan il-każ li l-persuna taxxabbli tkun għamlet dak kollu li seta' jkun raġonevolment mistenni minnha sabiex tivverifika l-awtentiċità tal-indikazzjonijiet li jinsabu fil-fattura?"

C. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

22. Permezz ta' digriet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-22 ta' Lulju 2016, il-Kawżi C-374/16 u C-375/16 ingħaqdu flimkien għall-finijiet tal-proċedura bil-miktub u tas-sentenza.

23. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub minn I. Butin, mill-Gvern tal-Ġermanja, mill-Gvern tal-Awstrija u mill-Kummissjoni.

IV. Analiżi

A. Osservazzjonijiet preliminari

24. Preliminarjament, għandu jiġi enfasizzat li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, is-sistema ta' tnaqqis hija intiża li teħles kompletament lill-operatur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu kollha. Il-prinċipju tan-newtralità fiskali li huwa l-bażi tas-sistema komuni tal-VAT jiggarantixxi li l-attivitajiet ekonomiċi kollha, indipendentement mill-iskop jew mir-riżultati tagħhom, u sakemm huma stess ikunu suġġetti għall-VAT, jiġu intaxxati b mod għal kollox newtrali [4]. Dan il-prinċipju jirrifletti, fi kwistjonijiet li jirrigwardaw il-VAT, il-prinċipju tat-trattament ugwali [5].

4 Sentenza tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punt 19).
5 Sentenza tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49).

25. L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT jelenka l-kundizzjonijiet *materjali* għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Sabiex l-operaturi jkunu jistgħu jibbenefikaw minn dan id-dritt, tliet kundizzjonijiet iridu jiġu ssodisfatti. L-ewwel nett, hemm bżonn li l-persuna kkonċernata tkun persuna taxxabbli fis-sens ta' din id-Direttiva. It-tieni nett, hemm bżonn li l-prodotti jew is-servizzi invokati bħala bażi tal-imsemmi dritt jintużaw bħala outputs mill-persuna taxxabbli għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha stess. It-tielet nett, hemm bżonn li l-prodotti jew is-servizzi użati bħala inputs jintużaw jew jiġu pprovduti minn persuna taxxabbli oħra[6].

26. Għal dak li jirrigwarda l-kundizzjonijiet *formali* tad-dritt għal tnaqqis, l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT jistipula li l-persuna taxxabbli trid iżżomm fattura miktuba b'mod konformi mat-Taqsimiet 3 sa 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI ta' din id-direttiva[7]. Fost dawn id-dispożizzjonijiet, l-Artikolu 226 tad-Direttiva huwa partikolarment rilevanti għall-finijiet ta' dawn il-proċeduri: dan jistabbilixxi lista ta' indikazzjonijiet li għandhom jidhru fuq il-fattura. Il-ħames indikazzjoni fil-lista huwa "l-isem sħiħ u l-indirizz tal-persuna taxxabbli u tal-konsumatur".

27. Il-kundizzjonijiet materjali għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa ma humiex inkwistjoni f'din il-kawża. Id-domandi preliminari jikkonċernaw biss l-issodisfar tal-kundizzjonijiet formali għad-dritt għal tnaqqis, minn żewġ perspettivi. L-ewwel nett, il-qorti tar-rinviju titlob interpretazzjoni tal-kunċett ta' "indirizz" fis-sens tal-Artikolu 226 tad-Direttiva tal-VAT. It-tieni nett, fl-eventwalità li l-Qorti tal-Ġustizzja tinterpreta dan il-kunċett bħala l-indirizz minn fejn il-fornitur tal-prodotti jew tas-servizzi jeżerċita l-attività ekonomika tiegħu, il-qorti tar-rinviju tistaqsi f'liema ċirkustanzi l-persuna taxxabbli xorta tkun tista' tinvoka l-*bona fide* tagħha fir-rigward tal-issodisfar tal-kundizzjonijiet stipulati fl-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-VAT.

B. Fuq l-ewwel domanda fil-Kawża C-374/16 u l-ewwel żewġ domandi fil-Kawża C-375/16

28. Permezz tal-ewwel domanda fil-Kawża C-374/16 u l-ewwel żewġ domandi fil-Kawża C-375/16, li ser neżamina flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-VAT jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta d-dritt għal tnaqqis tal-VAT għall-kundizzjoni li l-fattura turi l-indirizz minn fejn il-persuna li ħarġitha teżerċita l-attività ekonomika tagħha.

29. Fil-fatt, skont id-deċiżjoni tar-rinviju, il-UStG — kif tradizzjonalment interpretat mill-qrati nazzjonali — teżiġi li "l-indirizz" fuq il-fattura jkun dak minn fejn il-persuna li ħarġitha teżerċita l-attività ekonomika tagħha. Abbażi ta' dik il-ġurisprudenza, fil-kawża prinċipali l-fatturi ta' żewġ impriżi ġew meqjusa li kienu jiksru l-UStG għar-raġuni li l-persuna li ħarġet il-fattura indikat biss indirizz li jikkorrispondi għal sempliċi kaxxa postali. B'konsegwenza ta' dan, il-klijenti ta' dak l-operatur, inklużi r-rikorrenti fil-kawżi prinċipali, ma setgħux jibbażaw ruħhom fuq il-fatturi maħruġa mill-operatur biex inaqqsu t-taxxa tal-input imħallsa.

30. Għar-raġunijiet li ser nispjega f'dan li ġej, jiena tal-fehma li l-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-VAT jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa għall-kundizzjoni li l-fattura turi l-indirizz minn fejn il-persuna li ħarġitha teżerċita l-attività ekonomika tagħha.

1. Ċerti prinċipji rilevanti

31. Fl-ewwel lok, ċerti prinċipji importanti — li jirriżultaw minn ġurisprudenza stabbilita — joffru l-kuntest għall-eżami tal-kunċett ta' "indirizz".

6 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 28).

7 Ara s-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 29).

32. Minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT huwa *element kruċjali* tas-sistema tal-VAT stabbilit permezz tad-Direttiva tal-VAT u, konsegwentement, ma jistax, bħala prinċipju, jiġi limitat [8]. It-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa għandu jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, *anki meta* l-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ċerti rekwiżiti formali. B'mod iktar speċifiku, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li l-pussess ta' fattura li jkun fiha l-kontenut indikat fl-Artikolu 226 tad-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxi kundizzjoni formali, u mhux kundizzjoni sostantiva, tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT [9].

33. Barra minn hekk, l-Artikolu 226 tad-Direttiva tal-VAT jispeċifika li, bla ħsara għad-dispożizzjonijiet partikolari ta' dik id-direttiva, huma biss id-dettalji msemmija f'dak l-artikolu li għandhom ikunu inklużi obbligatorjament, għall-finijiet tal-VAT, fil-fatturi maħruġa skont l-Artikoli 220 u 221 ta' dik id-direttiva. Għalhekk, skont ġurisprudenza stabbilita, l-Istati Membri ma jistgħux jorbtu l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT mal-osservanza ta' kundizzjonijiet marbuta mal-kontenut tal-fatturi li ma jkunux espressament previsti mid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT [10].

34. Fil-kawżi ċċitati hawn fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja adottat, b'mod konsistenti, approċċ realistiku u prattiku, pjuttost milli wieħed formali, għall-interpretazzjoni tar-regoli tal-VAT. Jidher li dan l-approċċ jikkontradixxi l-miżuri nazzjonali li mhux biss jinterpretaw ir-rekwiżit ta' "*indirizz*" fuq fattura b'mod partikolarment restrittiv u formali, iżda wkoll jimponu konsegwenzi gravi fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza ta' dan ir-rekwiżit.

2. Interpretazzjoni testwali tal-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-VAT

35. Fit-tieni lok, kif il-Kummissjoni rrilevat, ma hemm xejn fit-test tad-Direttiva li jiġġustifika interpretazzjoni tant restrittiva ta' dak ir-rekwiżit.

36. Is-sens ordinarju ta' dak il-kunċett [11] jirreferi għal kull tip ta' indirizz inkluż, "indirizz li jikkorrispondi għal sempliċi kaxxa postali", sakemm il-persuna tista' effettivament tiġi kkuntattjata f'dak l-indirizz.

37. Il-formulazzjoni wiesgħa użata fl-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT fid-definizzjoni ta' persuna taxxabbli [12] tikkorrobora din il-kunsiderazzjoni.

3. Interpretazzjoni teleoloġika tal-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-VAT

38. Fit-tielet lok, u ta' importanza ikbar, il-funzjoni tal-fattura fis-sistema tal-VAT ma tiġġustifikax interpretazzjoni restrittiva tal-kunċett ta' "indirizz".

39. Kif innotat il-Qorti tal-Ġustizzja, il-fattura tagħti kont tat-tranżazzjoni ekonomika, u dan jippermetti lill-awtorità tat-Taxxa kompetenti biex tikkontrolla, l-ewwel nett, il-ħlas u d-dikjarazzjoni tal-ammont tat-taxxa dovuta mill-persuna li toħroġ il-fattura u, t-tieni nett, l-eżistenza tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-persuna taxxabbli li tirċievi l-prodotti jew servizzi [13]. Bħala tali, għal din il-persuna taxxabbli, il-fattura hija l-prova essenzjali tad-dritt tagħha li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa.

8 Ara s-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

9 Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 38).

10 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 25), u tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punti 40 u 41).

11 Ara, b'analoġija, is-sentenza tal-4 ta' Ġunju 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-678/13, mhux ippubblikata, EU:C:2015:358, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata).

12 Skont din id-dispożizzjoni: "'[p]ersuna taxxabbli' għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq *fi kwalunkwe post* kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività" (enfasi miżjuda minni).

13 Ara, f dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 27), li tirreferi għall-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott f'dik l-istess kawża (EU:C:2016:101).

40. L-obbligu previst fl-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-VAT li fuq il-fattura jiġi inkluż l-indirizz tal-persuna li ħarġitha għandu jiġi interpretat fid-dawl ta' din il-funzjoni doppja tal-fattura. Permezz tal-indikazzjoni tal-indirizz tal-persuna li ħarġet il-fattura — flimkien ma' ismu u man-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tiegħu — tiġi stabbilita konnessjoni bejn tranżazzjoni ekonomika partikolari u operatur ekonomiku speċifiku, li huwa l-persuna li toħroġ il-fattura [14]. Fi kliem ieħor, b'dan il-mod, il-persuna li toħroġ il-fattura tista' tiġi identifikata.

41. Din l-identifikazzjoni hija essenzjali biex l-awtoritajiet tat-taxxa jkunu jistgħu jwettqu l-kontrolli neċessarji biex jivverifikaw jekk l-ammont tal-VAT ġiex iddikjarat u ntaxxat [15]. L-identifikazzjoni sservi wkoll biex il-persuna taxxabbli tkun tista' tivverifika jekk l-persuna li ħarġet il-fattura hijiex persuna taxxabbli għall-finijiet tar-regoli tal-VAT.

42. F'dan il-kuntest, ma nistax naqbel mal-opinjoni tal-Gvern tal-Awstrija u tal-Gvern tal-Ġermanja li l-eżistenza ta' attivitajiet ekonomiċi reali jew il-preżenza tanġibbli tal-attività tal-operatur fl-indirizz indikat fuq il-fattura hija neċessarja biex tippermetti identifikazzjoni korretta tal-persuna li ħarġitha u biex hija tkun tista' tiġi kkuntattjata. Fil-fatt, skont Artikolu 226 tad-Direttiva tal-VAT, jeħtieġ li l-fattura jkollha elementi oħrajn li jilħqu dan l-objettiv. Fost dawn l-elementi, in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-fornitur tal-prodotti u tas-servizzi huwa partikolarment importanti. Dan in-numru jista' jiġi faċilment ivverifikat mill-awtoritajiet. Barra minn hekk, dan in-numru jista' wkoll jiġi vverifikat, anki online, minn kulħadd.

43. Ma għandux jintesa li, biex ikunu jistgħu jiksbu numru ta' identifikazzjoni tal-VAT, l-impriżi jridu jgħaddu minn proċess ta' reġistrazzjoni fejn huma obbligati jippreżentaw formola ta' reġistrazzjoni tal-VAT lokali, flimkien ma' dokumentazzjoni ta' sostenn. Ir-regoli tal-VAT jimponu fuq l-Istati Membri l-obbligu li jaħżnu ċerta informazzjoni [16]. Għalhekk, l-Istati Membri huma obbligati jiġbru diversi dettalji rigward l-operaturi ekonomiċi kollha li ġew attribwiti numru ta' identifikazzjoni tal-VAT [17]. Evidentement, sabiex ikunu jistgħu jidentifikaw il-persuna li ħarġet il-fattura u jiddeterminaw fejn u kif din tista' tiġi kkuntattjata, ma humiex limitati — unikament jew speċifikament — għall-indirizz li jidher fuq il-fattura.

4. Interpretazzjoni fil-kuntest tal-kundizzjonijiet attwali

44. Fir-raba' lok, — u kif osservat il-qorti tar-rinviju — ir-rekwiżit li l-attivitajiet ekonomiċi jiġu eżerċitati (jew, inkella, li jkun hemm uffiċċju) fl-indirizz indikat fuq il-fattura ma huwiex konvinċenti fid-dawl tal-forom diversi kif l-operaturi huma organizzati u kif l-attivitajiet ekonomiċi jiġu eżerċitati llum il-ġurnata. Dan huwa partikolarment il-każ fid-dawl tal-iżviluppi reċenti fl-ekonomija li jirriżultaw, *inter alia*, mill-kummerċ elettroniku, mill-kondiviżjoni tal-uffiċċji u mit-teleworking.

14 Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punti 34 u 35).

15 Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punt 34).

16 Ara, b'mod partikolari, l-Artikolu 17(1)(b) tar-Regolament tal-Kunsill (UE) Nru 904/2010, tas-7 ta' Ottubru 2010, dwar il-kooperazzjoni amministrattiva u l-ġlieda kontra l-frodi fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud (tfassil mill-ġdid) (ĠU 2010, L 268, p. 1). Skont din id-dispożizzjoni, l-Istati Membri għandhom l-obbligu li jaħżnu f'sistema elettronika, *inter alia*, "id-data dwar l-identità, l-attività, l-organizzazzjoni u l-indirizz tal-persuni li lilhom ikun attribwixxa numru ta' identifikazzjoni tal-VAT, li tkun inġabret skont l-Artikolu 213 tad-Direttiva 2006/112/KE, kif ukoll id-data meta ġie attribwit dak in-numru".

17 Ara, b'analoġija, is-sentenza tal-1 ta' Marzu 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punti 48 u 49). Minbarra dan, bis-saħħa tar-Regolament tal-Kunsill (UE) Nru 904/2010, l-awtoritajiet nazzjonali jistgħu jitolbu, mingħand l-awtoritajiet amministrattivi tal-Istati Membri l-oħrajn, kwalunkwe informazzjoni li tista' tgħinhom jagħmlu stima korretta tal-VAT, biex jikkontrollaw l-applikazzjoni korretta tal-VAT, b'mod partikolari fil-każ ta' tranżazzjonijiet intra-Unjoni, u biex jiġġieldu kontra l-frodi fil-konfront tal-VAT.

45. Meta jiġu kkunsidrati dawn l-iżviluppi, huwa xi drabi diffiċli biex wieħed jindividwa konnessjoni bejn attività ekonomika u post fiżiku partikolari. Kif I. Butin enfasizza fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, illum il-ġurnata huwa possibbli li wieħed jeżerċita l-attività tax-xiri u tal-bejgħ mill-ġdid ta' prodotti fuq pjattaforma tal-internet minn prattikament kull parti tad-dinja bl-użu sempliċi ta' kompjuter u konnessjoni tal-internet.

46. Għaldaqstant, ir-rekwiżit li l-attivitajiet ekonomiċi jiġu eżerċitati mill-indirizz indikat fuq il-fattura (jew li jkun hemm uffiċċju f'dak l-indirizz) joħloq problemi għal dawk l-operaturi li ma jeżerċitawx l-attivitajiet tagħhom (totalment jew prinċipalment) minn xi post partikolari.

47. Ma jistax jiġi sostnut li din "it-tneħħija tal-konnessjoni" bejn il-post tan-negozju u xi lokalità partikolari huwa fenomenu ġdid li l-leġiżlatur tal-UE ma kkunsidratx fid-Direttiva tal-VAT attwalment fis-seħħ. Id-Direttiva tal-VAT ġiet imfassla mill-ġdid fl-2006, meta l-proċess ta' diġitalizzazzjoni kellu diġà effetti profondi fuq l-ekonomija tal-Unjoni Ewropea. Fil-fatt, għadd ta' dispożizzjonijiet ta' din id-direttiva jindirizzaw kwistjonijiet bħal, pereżempju, komunikazzjonijiet elettroniċi u servizzi pprovduti b'mezzi elettroniċi [18].

5. Interpretazzjoni fid-dawl tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja

48. Fil-ħames lok, kif il-qorti tar-rinviju stess tosserva, jidher li l-interpretazzjoni "tradizzjonali" tal-UStG diffiċilment tista' tiġi rrikonċiljata mal-ġurisprudenza reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja u b'mod partikolari mas-sentenza fil-kawża PPUH Stehcemp [19].

49. F'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li r-rikorrent seta' jnaqqas il-VAT abbażi ta' fatturi maħruġa minn, skont il-qorti nazzjonali, operatur li ma jeżistix. Fl-evalwazzjoni tal-fatti tal-kawża, il-qorti nazzjonali kienet osservat li l-bini indikat fir-reġistru tal-kummerċ bħala l-uffiċċju rreġistrat tal-operatur kien fi "stat ta' rovina". Minkejja dan, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet tal-fehma li l-fatt li ma setgħet tiġi eżerċitata l-ebda attività fl-uffiċċju rreġistrat "ma [j]eskludix li din l-attività setgħet isseħħ f'postijiet oħra li ma humiex l-uffiċċju rreġistrat". Il-Qorti tal-Ġustizzja żiedet tgħid li "b'mod partikolari, meta l-attività ekonomika inkwistjoni tikkonsisti f'provvista ta' oġġetti mwettqa fil-kuntest ta' diversi istanzi ta' bejgħ suċċessivi, l-ewwel xerrej u bejjiegħ mill-ġdid ta' dawn l-oġġetti jistgħu sempliċement jordnaw lill-ewwel bejjiegħ jittrasporta l-oġġetti inkwistjoni direttament lit-tieni xerrej mingħajr ma huma stess ikollhom neċessarjament il-mezzi ta' ħażna u ta' trasport indispensabbli sabiex issir il-provvista tal-oġġetti inkwistjoni" [20].

50. Dik is-sentenza ssostni t-teżi li, għall-finijiet tat-tnaqqis tal-VAT mid-destinatarju tal-prodotti jew tas-servizzi, ma huwiex obbligatorju li l-attivitajiet ekonomiċi jiġu eżerċitati fl-indirizz indikat fuq il-fattura. Huwa suffiċjenti li l-fornitur jista' jiġi kkuntattjat fil-pront u b'mod effettiv f'dak l-indirizz.

51. Kuntrarjament għal dak li kkonstataw il-Gvern tal-Ġermanja u l-Gvern tal-Awstrija, is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Planzer Luxembourg ma tqegħedx fid-dubju din il-pożizzjoni [21].

52. Dik il-kawża kienet tinvolvi kwistjoni ġuridika differenti minn dak li qed jiġi kkunsidrat f'din il-kawża. Fi Planzer Luxembourg il-Qorti tal-Ġustizzja kellha tiddeċiedi jekk impriża kinitx effettivament stabbilita fl-Unjoni Ewropea. Għal dak l-iskop, il-Qorti tal-Ġustizzja interpretat, *inter alia*, it-termini "kummerċ" u "stabbiliment fiss" għall-finijiet tat-Tlettax-il Direttiva [22]. Għaldaqstant,

18 Ara, b'mod partikolari, il-premessi 46, 47, 56 u 57 tad-Direttiva tal-VAT.

19 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719).

20 Ara s-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 35).

21 Sentenza tat-28 ta' Ġunju 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397).

22 It-Tlettax-il Direttiva tal-Kunsill 86/560/KEE, tas-17 ta' Novembru 1986, fir-rigward tal-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li għandhom x'jaqsmu mat-taxxi ta' ċaqliq ta' flus - Arranġamenti għar-rifond tat-taxxa fuq il-valur miżjud lil persuni taxxabbli li ma humiex stabbiliti fit-territorju tal-Komunità (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 129).

il-kriterji eżaminati mill-Qorti tal-Ġustizzja f'dik il-kawża — li għalihom jirreferu l-Gvern tal-Ġermanja u l-Gvern tal-Awstrija — huwa rilevanti fl-evalwazzjoni tal-stabbiliment effettiv ta' impriża fl-Unjoni Ewropea, iżda ma joffru l-ebda element interpretattiv li huwa utli fid-determinazzjoni ta' liema indirizz jista' jiġi indikat fuq il-fattura.

53. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li r-risposta għall-ewwel domanda fil-Kawża C-374/16 u l-ewwel żewġ domandi fil-Kawża C-375/16 tkun li l-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-VAT jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT għall-kundizzjoni li l-fattura tindika l-indirizz minn fejn il-persuna li ħarġitha teżerċita l-attività ekonomika tagħha.

C. Fuq it-tieni domanda fil-Kawża C-374/16 u t-tielet domanda fil-Kawża C-375/16

54. It-tieni domanda fil-Kawża C-374/16 u t-tielet domanda fil-Kawża C-375/16 jirrigwardaw il-konsegwenzi fil-każ tal-*bona fide* ta' persuna taxxabbli fil-korrettezza formali ta' fatturi maħruġa minn persuna taxxabbli oħra. Essenzjalment, il-qorti tar-rinviju qiegħda tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk persuna taxxabbli għandhiex tkun tista' tinvoka l-*bona fide* tagħha, u kif tkun tista' tagħmel dan, fil-każ li l-indirizz indikat fuq il-fattura jkun inkomplet jew żbaljat.

55. Peress li dawn id-domandi huma bbażati fuq il-premessa li persuna taxxabbli hija obbligata teżerċita attività ekonomika fl-indirizz indikat fuq il-fattura, ma huwiex neċessarju li tingħata risposta għalihom fid-dawl tar-risposta proposta għall-ewwel domanda fil-Kawża C-374/16 u għall-ewwel żewġ domandi fil-Kawża C-375/16.

56. Minkejja dan, ser nindirizza l-kwistjonijiet imqajma minn dawn id-domandi, fl-eventwalità li r-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għad-domandi preċedenti tkun differenti mill-konklużjoni tiegħi. Ser niffoka, b'mod partikolari, fuq il-kwistjoni jekk persuna taxxabbli għandhiex tkun tista' tinvoka l-*bona fide* tagħha fil-korrettezza formali tal-indirizz tal-persuna li ħarġet il-fattura, u kif tkun tista' tagħmel dan, meta l-awtorità tikkonstata li l-persuna li ħarġet il-fattura tista' tkun involuta fi frodi jew f'irregolaritajiet.

1. Bona fide fir-rigward tar-regolarità tal-fattura

57. Jidher li l-problema tal-frodi jew irregolaritajiet hija rilevanti f'din il-kawża għar-raġuni li ż-żewġ deċiżjonijiet tar-rinviju jqajmu kwistjonijiet li jikkonċernaw in-natura frawdolenti tal-fatturi maħruġa mill-persuna kkonċernata jew tat-tranżazzjonijiet relatati ma' dawk il-fatturi.

58. F'dan ir-rigward, ta' min wieħed ifakkar li reċentement il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet fil-kawża PPUH Stehcemp li persuna taxxabbli titlef id-dritt tagħha għal tnaqqis meta kienet taf jew setgħet tkun taf li, bl-akkwist tagħha, hija kienet qed tipparteċipa fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT. Għall-kuntrarju, meta l-kundizzjonijiet materjali u formali għat-tnissil u l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis huma ssodisfatti, ma huwiex kompatibbli mad-Direttiva tal-VAT "li tiġi ssanzjonata, permezz tar-rifjut ta' dan id-dritt, persuna taxxabbli li ma kinitx taf u li ma setgħetx tkun taf li t-tranżazzjoni kkonċernata kienet involuta fi frodi mwettaq mill-fornitur jew li tranżazzjoni oħra li tagħmel parti mill-katina ta' provvisti, preċedenti jew sussegwenti għal dik imwettqa mill-persuna taxxabbli msemmija, kienet ivvizzjata bi frodi tal-VAT" [23]. Din hija l-espressjoni, fid-dritt tal-Unjoni, tal-prinċipju li l-qorti tar-rinviju tindika bħala "*bona fide*" jew "aspettattivi leġittimi".

23 Ara s-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punti 48 u 49).

59. Konsegwentement, persuna taxxabbli tiġi rrifjutata d-dritt għal tnaqqis jekk ikun hemm prova li hija kkomportat ruħha b'mod imprudenti, mingħajr ma turi dik id-diliġenza li wieħed jistenna minn operatur raġonevolment attent [24]. Huwa evidenti li l-miżuri li, f'każ partikolari, jistgħu raġonevolment jintalbu minn persuna taxxabbli biex tiżgura ruħha li t-tranżazzjonijiet ma humiex konnessi ma' frodi jew abbuż, jiddependu essenzjalment miċ-ċirkustanzi ta' dak il-każ partikolari [25]. Madankollu, ma jkunx raġonevoli li persuna taxxabbli tkun obbligata tagħmel kontrolli approfonditi jew li jieħdu ħafna żmien biex tivverifika l-preċiżjoni u l-korrettezza tal-informazzjoni formali fuq kull fattura ta' kull wieħed mill-fornituri tagħha. Dan ma huwiex fattibbli la mil-lat prattiku u lanqas mil-lat ekonomiku.

60. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà osservat li, bħala prinċipju, "huma l-awtoritajiet fiskali li għandhom iwettqu l-kontrolli neċessarji tal-persuni taxxabbli sabiex ikunu jistgħu jiskopru irregolaritajiet jew frodi tal-VAT kif ukoll jimponu sanzjonijiet fuq il-persuna taxxabbli li tkun wettqet dawn l-irregolaritajiet jew frodi fiskali" [26].

61. Huwa evidenti li, meta persuna taxxabbli jkollha indizji konkreti li jindikaw is-suspett ta' frodi jew abbuż, hija għandha tinforma ruħha ulterjorment rigward il-fornitur, sabiex tiżgura ruħha mill-affidabbiltà tal-fornitur [27]. Madankollu, anki f'dan il-każ, l-awtoritajiet fiskali ma jistgħux, minħabba r-riskju ta' rifjut tad-dritt għal tnaqqis, jobbligaw persuna taxxabbli twettaq kontrolli kumplessi u estensivi, li fil-fatt jimplika t-trasferiment tal-kompiti tagħhom ta' investigazzjoni fuq il-persuna taxxabbli [28]. Huwa inkonċepibbli, pereżempju, li persuna taxxabbli tkun obbligata tikkontrolla li l-indirizz ta' fornitur fuq il-fattura huwa l-post fejn dan effettivament jeżerċita l-attivitajiet ekonomiċi tiegħu jew fejn għandu l-post tan-negozju tiegħu, jew li dak il-fornitur huwa stabbilit legalment jew effettivament f'dak l-indirizz.

62. Minn dan jirriżulta li d-dritt għal tnaqqis jista' jiġi rrifjutat jekk il-persuna taxxabbli ma kinitx *in bona fide* fir-rigward tal-eżistenza ta' frodi jew abbuż relatati (għar-raġuni li kienet taf jew setgħet tkun taf b'dan). Madankollu, il-punt importanti huwa li dan ikun il-każ indipendentement minn jekk il-kundizzjonijiet formali fil-fatturi humiex issodisfatti.

63. Fi kliem ieħor, jekk, f'ċerti ċirkustanzi, jista' jkun hemm obbligu iktar kumpless ta' diliġenza li jobbliga lil persuna taxxabbli biex tkun iktar prudenti fir-relazzjonijiet kummerċjali tagħha ma' fornitur, dan l-obbligu jista' jirriżulta biss mill-fatt li l-persuna taxxabbli kienet taf jew setgħet tkun taf dwar frodi jew irregolaritajiet imwettqa minn dak il-fornitur. Min-naħa l-oħra, dan l-obbligu ma jistax jiġi ġġustifikat mis-sempliċi fatt li l-indirizz fuq il-fattura jkun inkomplet, żbaljat jew mhux awtentiku. L-ewwel nett, sakemm l-iżball ma jkunx evidenti, diffiċliment wieħed ikun jista' jivverifika l-korrettezza tal-indirizz. It-tieni nett, żball jista' wkoll jidher li jkun sempliċi żvista li persuna taxxabbli diffiċilment tinduna bih.

64. Għaldaqstant, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma tippermettix interpretazzjoni tar-regoli tal-VAT bħal dik proposta mill-qorti tar-rinviju fejn, skont din l-interpretazzjoni, fil-każ li l-kundizzjonijiet formali għat-tnaqqis ma jiġux issodisfatti, it-tnaqqis jista' jingħata *biss* meta l-persuna taxxabbli tkun ħadet kull miżura li setgħet tkun raġonevolment mistennija minnha biex tiżgura ruħha li l-indikazzjonijiet fil-fattura kienu korretti. Tali interpretazzjoni, fil-fatt, tintroduċi restrizzjoni importanti għad-dritt għal tnaqqis, u dan ma huwiex previst mir-regoli tal-VAT.

24 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 65 u 66), tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punti 24, 25 u 27), kif ukoll tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punti 25 u 26).

25 Ara s-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 51).

26 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 62).

27 Ara s-sentenzi tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 60), kif ukoll tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 52).

28 Ara s-sentenzi tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 65), kif ukoll tal-31 ta' Jannar 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punt 62).

65. Tali interpretazzjoni timplika wkoll li l-oneru tal-prova rigward l-involviment possibbli fil-frodi, jew il-konoxxenza tal-frodi, jiġi ttrasferit b'mod indebitu fuq id-destinatarju tal-fatturi. Biex inkompli nżid ma' dak li osservajt fil-punt 60 hawn fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet li "huwa l-obbligu tal-awtorità fiskali, li tkun ikkonstatat frodi jew irregolaritajiet imwettqa mill-persuna li toħroġ il-fattura, li tistabbilixxi, fid-dawl ta' elementi oġġettivi u mingħajr ma d-destinatarju tal-fattura jiġi obbligat iwettaq verifiki li ma huwiex obbligat iwettaq, li dan id-destinatarju kien jaf jew kellu jkun jaf li t-tranżazzjoni li fuqha huwa bbażat id-dritt għal tnaqqis kienet involuta fi frodi tal-VAT"[29]. F'dan il-kuntest għandu jiġi osservat li mhux dejjem ikun faċli li persuna taxxabbli tipprova, b'mod suffiċjenti, li tkun għamlet, fil-kliem tal-qorti tar-rinviju fil-Kawża C-375/16, "dak kollu li seta' jkun raġonevolment mistenni minnha sabiex tivverifika l-preċiżjoni tal-indikazzjonijiet li jinsabu fil-fattura".

66. Għall-kuntrarju ta' dak issuġġerit mill-qorti tar-rinviju, dan ma jfissirx li l-kundizzjonijiet stipulati fl-Artikolu 226 tad-Direttiva tal-VAT ma għadx għandhom skop. Kif ġustament tinnota l-Kummissjoni, anki jekk ma huwiex essenzjali li tiġi ssodisfatta kull waħda mill-kundizzjonijiet biex persuna taxxabbli jkollha d-dritt għal tnaqqis, l-Istati Membri jistgħu dejjem jobbligaw lill-persuni taxxabbli biex jikkompletaw u/jew jikkoreġu l-fatturi, u jipprevedu sanzjonijiet għan-nuqqas ta' osservanza tar-rekwiżiti formali, sakemm dawn il-miżuri ma jmorrux lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkiseb l-objettivi tal-ġbir korrett tat-VAT u tal-prevenzjoni tal-frodi, u sakemm dawn il-miżuri ma jipperikolawx in-newtralità tas-sistema tal-VAT[30].

2. Protezzjoni ġudizzjarja effettiva tad-dritt għal tnaqqis

67. Fil-kawża C-374/16, il-qorti tar-rinviju qajmet ukoll il-kwistjoni dwar jekk, fid-dawl tal-prinċipju ta' effettività, il-fatt li r-rikorrent jista' jitlob id-dritt għal tnaqqis biss fi proċedura separata ta' ekwità imurx kontra l-Artikolu 168(a) flimkien mal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT. Skont l-ispjegazzjoni tal-qorti tar-rinviju, taħt ir-regoli nazzjonali, ir-rikorrent ma jistax jinvoka l-argument ta' *bona fide* jew ta' aspettattivi leġittimi fil-kuntest tal-proċedura ordinarja tal-istima tat-taxxa, iżda jkollu jibda proċedura separata.

68. Peress li l-indikazzjoni ta' indirizz li jikkorrispondi għal sempliċi kaxxa postali huwa konformi mad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-VAT, dan il-punt ma għandu l-ebda rilevanza għall-kawżi prinċipali. Fil-fatt, jekk ir-raġunament tiegħi huwa korrett, ir-rikorrenti fil-kawżi prinċipali jistgħu jitolbu tnaqqis fil-kuntest tal-proċeduri ordinarji tal-istima tat-taxxa, mingħajr il-bżonn li jirrikorru għal proċedura separata ta' ekwità.

69. Fi kwalunkwe każ, xorta ser neżamina dan il-punt minħabba l-possibbiltà li xi fatturi inkwistjoni fil-kawżi prinċipali ma jkunux, għal xi raġunijiet oħra, konformi mal-kundizzjonijiet formali stipulati fl-Artikolu 226 tad-Direttiva tal-VAT.

70. Skont il-prinċipju ta' awtonomija proċedurali, fl-assenza ta' regoli tal-Unjoni, l-Istati Membri huma responsabbli li jistabbilixxu l-proċeduri interni għall-prevenzjoni tal-frodi tal-VAT. F'dan ir-rigward, huwa l-ordinament ġuridiku nazzjonali ta' kull Stat Membru li għandu jagħżel l-awtoritajiet kompetenti biex jiġġieldu kontra l-frodi tal-VAT u jistabbilixxu regoli proċedurali ddettaljati għall-protezzjoni tad-drittijiet li l-individwi jisiltu mid-dritt tal-Unjoni. Madankollu, dawn ir-regoli ma jistgħux ikunu inqas favorevoli minn dawk li jirregolaw sitwazzjonijiet simili nazzjonali (prinċipju ta' ekwivalenza), u ma għandhomx irendu impossibbli fil-prattika jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni (prinċipju ta' effettività)[31].

29 Ara s-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 50). Ara wkoll is-sentenza tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 43).

30 Ara s-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punti 41 u 42), u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bot fil-kawża Senatex (C-518/14, EU:C:2016:91, punt 45).

31 Sentenza tat-12 ta' Frar 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punt 26).

71. F'dak li jirrigwarda l-prinċipju ta' effettività, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-kwistjoni dwar jekk dispożizzjoni proċedurali nazzjonali tirrendix impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju mill-partijiet f'kawża tad-drittijiet li jisiltu mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni għandha tiġi analizzata billi jittieħed inkunsiderazzjoni r-rwol ta' din id-dispożizzjoni fil-proċedura kollha, l-iżvolġiment u l-partikolaritajiet tagħha, quddiem id-diversi istanzi nazzjonali. Minn din il-perspettiva, hemm lok li jittieħdu inkunsiderazzjoni l-prinċipji li fuqhom huwa msejjes l-ordinament ġuridiku nazzjonali, bħalma huma l-protezzjoni tad-drittijiet tad-difiża, il-prinċipju ta' ċertezza legali u l-iżvolġiment korrett tal-proċedura [32]. Bħala prinċipju, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa l-konformità tal-miżuri nazzjonali ma' dawn il-prinċipji, fid-dawl taċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża prinċipali [33].

72. F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex informazzjoni dettaljata biżżejjed dwar il-proċedura separata ta' ekwità (u dwar id-differenzi bejn dik il-proċedura u l-proċedura ordinarja tal-istima tat-taxxa) biex tkun tista' tiddeċiedi jekk regoli proċedurali nazzjonali bħal dawk inkwistjoni fil-kawżi prinċipali humiex konformi mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT. Għalhekk, skont il-ġurisprudenza msemmija iktar 'il fuq, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddeċiedi, fid-dawl tal-prinċipji identifikati fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jekk id-dritt ta' persuna taxxabbli li jinvoka l-*bona fide* tiegħu fir-rigward tal-korrettezza formali tal-fatturi huwiex protett b'mod effettiv fi proċedura bħall-proċedura separata ta' ekwità prevista fl-Artikoli 163 u 227 tal-AO.

73. Fil-fehma tiegħi, meta tkun qed tagħmel l-analiżi tagħha, il-qorti tar-rinviju għandha tikkunsidra b'mod partikolari jekk it-tul, il-kumplessità u l-ispejjeż involuti f'dik il-proċedura speċjali joħolqux diffikultajiet sproporzjonati lill-persuna taxxabbli. Probabbilment, dawn id-diffikultajiet ikunu iktar importanti meta, fil-każ ta' talbiet li essenzjalment jikkonċernaw kwistjonijiet ġuridiċi identiċi jew relatati u/jew tranżazzjonijiet identiċi jew relatati, il-persuna taxxabbli tkun obbligata tibda żewġ proċeduri ġudizzjarji paralleli jew iktar [34].

74. Għalkemm huwa impossibbli li tingħata gwida iktar speċifika, fid-dawl ta' ċerti elementi msemmija fid-deċiżjoni tar-rinviju, irrid xorta waħda nesprimi d-dubji tiegħi rigward il-kompatibbiltà bejn tar-regoli proċedurali nazzjonali inkwistjoni mad-dritt tal-Unjoni. Id-dritt ta' persuna taxxabbli li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa joħroġ mid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT u mhux minn kunsiderazzjonijiet ta' ekwità. Dan jibqa' validu indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk il-fatturi rilevanti humiex kompletament konformi mal-Artikolu 226 ta' din id-direttiva.

75. Fi kliem ieħor, anki f'dawn iċ-ċirkustanzi, l-awtoritajiet ma għandhom l-ebda diskrezzjoni jiddeċiedu jekk il-persuna taxxabbli għandhiex tkun tista' tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa. Jirriżulta għaldaqstant li, mil-lat proċedurali, ma narax xi differenza sostanzjali bejn persuna taxxabbli li għandha d-dritt għal tnaqqis meta l-kundizzjonijiet formali tal-fatturi jkunu ssodisfatti u s-sitwazzjoni fejn dik il-persuna jkollha l-istess dritt *minkejja* l-fatt li ma hemmx konformità formali. Ma nistax nifhem għaliex persuna taxxabbli ma tkunx tista' tinvoka tali dritt fi proċedura ordinarja tal-istima tat-taxxa.

76. Madankollu, din hija kwistjoni li għandha tiġi deċiża mill-qorti nazzjonali.

77. Fid-dawl tal-osservazzjonijiet preċedenti, nipproponi li r-risposta għat-tieni domanda preliminari fil-Kawża C-374/16 u għat-tielet domanda preliminari fil-Kawża C-375/16 tkun li l-Artikolu 168(a) u l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li, f'każijiet fejn il-kundizzjonijiet formali tal-fatturi ma jiġux issodisfatti, ikun permess tnaqqis biss fejn il-persuna taxxabbli tagħti prova li hija tkun ħadet kull miżura li setgħet tkun raġonevolment mistennija minnha biex tiżgura ruħha li l-indikazzjonijiet fil-fattura kienu korretti. Hija

32 Sentenza tat-12 ta' Frar 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punt 28).
33 Sentenza tat-12 ta' Frar 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punt 27).
34 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' April 2008, Impact (C-268/06, EU:C:2008:223, punt 51).

l-qorti nazzjonali li għandha tiddetermina jekk dawn ir-regoli proċedurali nazzjonali li skonthom persuna taxxabbli tista' tinvoka l-*bona fide* tagħha rigward ir-regolarità tal-fattura, humiex kompatibbli mal-prinċipju ta' effettività, b'mod partikolari fid-dawl tat-tul, tal-kumplessità u tal-ispejjeż involuti fil-proċeduri rilevanti.

V. Konklużjoni

78. Bħala konklużjoni, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari magħmula mill-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi, il-Ġermanja) kif ġej:

– L-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT għall-kundizzjoni li l-fattura tindika l-indirizz minn fejn il-persuna li ħarġitha teżerċita l-attività ekonomika tagħha;

– L-Artikolu 168(a) u l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112 jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li, f'każijiet fejn il-kundizzjonijiet formali tal-fatturi ma jiġux issodisfatti, ikun permess tnaqqis biss fejn il-persuna taxxabbli tagħti prova li hija tkun ħadet kull miżura li setgħet tkun raġonevolment mistennija minnha biex tiżgura ruħha li l-indikazzjonijiet fil-fattura kienu korretti;

– Hija l-qorti nazzjonali li għandha tiddetermina jekk ir-regoli proċedurali nazzjonali li skonthom persuna taxxabbli tista' tinvoka l-*bona fide* tagħha rigward ir-regolarità tal-fattura, humiex kompatibbli mal-prinċipju ta' effettività, b'mod partikolari fid-dawl tat-tul, tal-kumplessità u tal-ispejjeż involuti fil-proċeduri rilevanti.