KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
BOT
ippreżentati fit-30 ta' Novembru 2017 [1]

Kawża C-580/16

Firma Hans Bühler KG

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Verwaltungsgerichtshof (qorti amministrattiva, l-Awstrija)]

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Kunsinna ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata ġewwa l-Unjoni Ewropea – Eżenzjoni – Kunsinna minn persuna taxxabbli ta' Stat Membru lil xerrej fi Stat Membru ieħor – Sitwazzjoni li fiha l-persuna taxxabbli tindika fuq il-fattura n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tagħha fi Stat Membru terz"

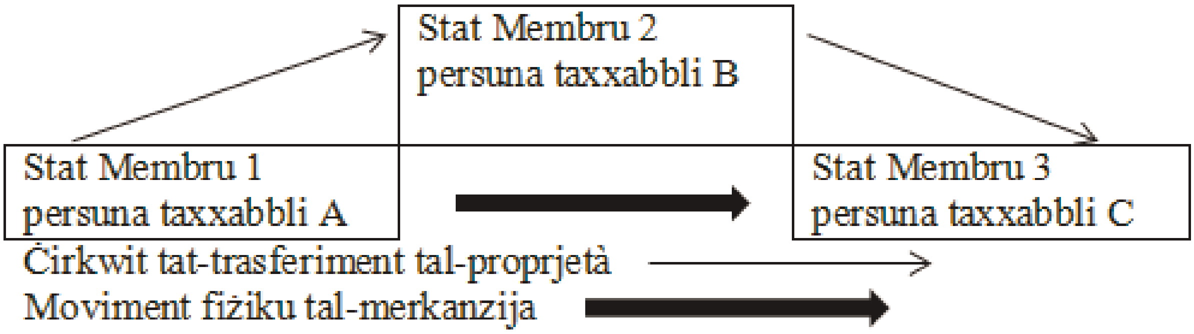
1. It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 141(ċ) u tal-Artikoli 42 u 265 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [2], moqrija flimkien mal-Artikolu 41(1) u l-Artikoli 197 u 263 ta' din id-direttiva.

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-kumpannija Firma Hans Bühler KG u l-Finanzamt Graz-Stadt (ċentru tat-taxxi tal-belt ta' Graz, l-Awstrija) dwar il-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq l-operazzjonijiet imwettqa bejn ix-xahar ta' Ottubru 2012 u x-xahar ta' Marzu 2013.

3. Din hija intiża sabiex tippreċiża l-kundizzjonijiet ta' implementazzjoni ta' miżura ta' semplifikazzjoni tat-tassazzjoni ta' tranżazzjonijiet li jinvolvu tliet persuni taxxabbli identifikati għall-finijiet tal-VAT fi tliet Stati Membri differenti.

4. F'dan il-każ partikolari ta' akkwisti intra-Komunitarji, normalment indikati taħt it-terminu "operazzjonijiet triangolari" u rrappreżentati taħt forma ta' skema, bħal dik irriprodotta iktar 'il quddiem, merkanzija hija kkunsinnata minn persuna taxxabbli A, identifikata għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru 1, lil persuna taxxabbli B, identifikata għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru 2, li, min-naħa tagħha, tikkunsinna din l-istess merkanzija lil persuna taxxabbli C, identifikata għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru 3, fejn din il-merkanzija tkun mibgħuta jew ittrasportata direttament mill-Istat Membru 1 għall-Istat Membru 3.

1 Lingwa oriġinali: il-Franċiż.
2 ĠU 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT".



5. L-għan segwit huwa li l-persuna taxxabbli B tkun eżentata mill-VAT għall-akkwist intra-Komunitarju mwettaq minnha fl-Istat Membru tal-post tal-wasla tal-merkanzija u, imbagħad, li tiġi ddispensata mill-obbligu ta' identifikazzjoni tal-VAT (iktar 'il quddiem l-"identifikazzjoni tal-VAT") f'dan l-Istat Membru; fejn it-tassazzjoni tal-kunsinna konsekuttiva jkollha tiġi sostnuta mill-persuna taxxabbli C fl-istess Stat Membru.

6. Jien ser nsostni li, jekk il-kundizzjonijiet tal-mertu tal-akkwisti intra-Komunitarji jkunu ssodisfatti, il-benefiċċju tal-miżura ta' semplifikazzjoni prevista fl-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT ma jistax jiġi rrifjutat lill-persuna taxxabbli B minħabba li hija ma jkollhiex tiġi identifikata għat-taxxa fl-Istat Membru tat-tluq tal-merkanzija, jew li d-dikjarazzjoni rikapitolattiva li tikkonċerna l-operazzjonijiet inkwistjoni ma tkunx ġiet ippreżentata jew irrettifikata fi ħdan it-terminu meħtieġ.

I. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

7. L-Artikolu 40 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Il-post ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija għandu jitqies bħala l-post li fih tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lill-persuna li akkwistatha."

8. Skont l-Artikolu 41 ta' din id-direttiva:

"Mingħajr preġudizzju għall-Artikolu 40, il-post ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija kif imsemmi fl-Artikolu 2(1)(b)(i) għandu jitqies li jinsab fit-territorju ta' l-Istat Membru li ħareġ in-numru ta' l-identifikazzjoni tal-VAT li permezz tiegħu l-persuna li qed takkwista l-merkanzija għamlet l-akkwist, sakemm il-persuna li takkwista l-merkanzija [ma tistabbilixxix] li ġiet applikata l-VAT għal dak l-akkwist skond l-Artikolu 40.

Jekk tiġi applikata l-VAT għall-akkwist skond l-ewwel paragrafu u sussegwentement applikata, skond l-Artikolu 40, għall-akkwist fl-Istat Membru li fih tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, l-ammont taxxabbli għandu jitnaqqas skond il-każ fl-Istat Membru li ħareġ in-numru ta' l-identifikazzjoni tal-VAT li permezz tiegħu l-persuna li tkun akkwistat il-merkanzija tkun għamlet l-akkwist."

9. L-Artikolu 42 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"L-ewwel paragrafu ta' l-Artikolu 41 m'għandux japplika u l-VAT għandha titqies li ġiet applikata għall-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija skond l-Artikolu 40 fejn ikunu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

(a) il-persuna li takkwista l-merkanzija tistabbilixxi li għamlet l-akkwist intra-Komunitarju għall-finijiet ta' provvista [kunsinna] sussegwenti, fit-territorju ta' l-Istat Membru identifikat skond l-Artikolu 40, li għalih il-persuna li lilha tkun saret il-provvista ġiet innominata skond l-Artikolu 197 bħala responsabbli għall-ħlas tal-VAT;

(b) il-persuna li tkun qed takkwista l-merkanzija tkun issodisfat l-obbligi stipulati fl-Artikolu 265 dwar is-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni li tirrikapitola."

10. L-Artikolu 141 tal-istess direttiva jipprovdi:

"Kull Stat Membru għandu jieħu miżuri speċifiċi sabiex jiżgura li l-VAT ma tiġix imposta fuq l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija fit-territorju tiegħu, magħmul skond l-Artikolu 40, fejn jiġu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

(a) l-akkwist ta' merkanzija jsir minn persuna taxxabbli li mhix stabbilita fl-Istat Membru kkonċernat iżda li hi identifikata għall-iskopijiet tal-VAT fi Stat Membru ieħor;

(b) l-akkwist ta' merkanzija jsir bil-għan tal-provvista [kunsinna] sussegwenti ta' dik il-merkanzija, fl-Istat membru kkonċernat, mill-persuna taxxabbli msemmija fil-punt (a);

(ċ) il-merkanzija hekk akkwistata mill-persuna taxxabbli msemmija fil-punt (a) hija mibgħuta jew ittrasportata direttament, minn Stat Membru li m'huwiex dak li fih din tkun identifikata għall-iskopijiet tal-VAT, lill-persuna li għaliha għandha twettaq il-provvista sussegwenti;

(d) il-persuna li għaliha l-provvista sussegwenti għandha ssir hi persuna taxxabbli oħra, jew persuna legali mhux taxxabbli, li hi identifikata għall-iskopijiet tal-VAT fl-Istat Membru kkonċernat;

(e) il-persuna msemmija fil-punt (d) ġiet innominata skond l-Artikolu 197 bħala obbligata li tħallas il-VAT dovuta fuq il-provvista magħmula mill-persuna taxxabbli li mhijiex stabbilita fl-Istat Membru li fih hi dovuta t-taxxa."

11. Skont l-Artikolu 197 tad-Direttiva tal-VAT:

"1. Il-VAT għandha titħallas mill-persuna li lilha hija fornuta l-merkanzija meta jiġu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

   (a) it-transazzjoni taxxabbli hija provvista [kunsinna] ta' merkanzija magħmula skond il-kondizzjonijiet previsti fl-Artikolu 141.

   (b) il-persuna li lilha ssir il-provvista tal-merkanzija hija persuna oħra taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, identifikata għall-finijiet tal-VAT fl-Istat Membru li fih titwettaq il-provvista;

   (c) il-fattura maħruġa mill-persuna taxxabbli li mhix stabbilita fl-Istat Membru tal-persuna li lilha tiġi fornuta l-merkanzija għandha ssir skont it-Taqsimiet 3 sa 5 tal-Kapitolu 3.

2. Fejn rappreżentant hu maħtur bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT skond l-Artikolu 204, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu għal deroga mill-paragrafu 1 ta' dan l-Artikolu."

12. L-Artikolu 262 ta' din id-direttiva jistipula:

"Kull persuna taxxabbli identifikata għall-finijiet ta' VAT għandha tippreżenta dikjarazzjoni rikapitulattiva ta' dan li ġej:

(a) l-akkwirenti identifikati għall-finijiet ta' VAT li lilhom hi tkun forniet merkanzija b'mod konformi mal-kondizzjonijiet speċifikati fl-Artikoli 138(1) u (2)(ċ);

(b) il-persuni identifikati għall-finijiet ta' VAT li lilhom hi tkun forniet merkanzija li kienet ġiet fornuta lilha permezz ta' akkwisti intra-Komunitarji msemmijin fl-Artikolu 42 […]"

13. Skont l-Artikolu 263 tal-imsemmija direttiva:

"1. Għandha ssir dikjarazzjoni rikapitolattiva għal kull xahar kalendarju f'perijodu ta' mhux aktar minn xahar u konformement mal-proċeduri li għandhom jiġu stabbiliti mill-Istati Membri.

1a. Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jawtorizzaw, bil-kondizzjonijiet u fil-limiti li jistgħu jistabbilixxu, lill-persuni taxxabbli li jippreżentaw id-dikjarazzjoni rikapitolattiva għal kull tliet xhur kalendarji, fi żmien perijodu li ma jaqbiżx ix-xahar li jibda minn tmiem it-tliet xhur, sakemm l-ammont totali tat-tliet xhur, minbarra l-VAT, tal-fornimenti tal-prodotti previsti fl-Artikolu 264(1)(d), u fl-Artikolu 265(1)(c) ma jaqbżux, la għat-tliet xhur inkwistjoni u għall-ebda wieħed mill-erba' perijodi ta' tliet xhur ta' qabel, is-somma ta' EUR 50 000 jew l-ekwivalenti tagħha fil-valuta nazzjonali.

Il-possibbiltà prevista fl-ewwel subparagrafu m'għandhiex tibqa' tapplika minn tmiem ix-xahar li matulu l-ammont totali, minbarra l-VAT, tal-fornimenti ta' prodotti previsti fl-Artikolu 264(1)(d) u fl-Artikolu 265(1)(c) jaqbeż, għall-perijodu tat-tliet xhur li jkun qed jiskorri, is-somma ta' EUR 50 000 jew l-ekwivalenti tagħha fil-valuta nazzjonali. F'dan il-każ, għandha titfassal dikjarazzjoni rikapitolattiva għax-xahar jew xhur li għaddew mill-bidu tal-perijodu ta' tliet xhur, fi żmien perijodu ta' mhux aktar minn xahar.

1b. Sal-31 ta' Diċembru 2011, l-Istati Membri jistgħu jiffissaw l-ammont previst fil-paragrafu 1a għal EUR 100 000 jew l-ekwivalenti ta' dan fil-munita nazzjonali.

[…]

2. L-Istati Membri għandhom jippermettu, u jistgħu jirrikjedu, li d-dikjarazzjoni rikapitolattiva msemmija fil-paragrafu 1 tintbagħat permezz ta' trasferiment elettroniku ta' reġistru, konformement mal-kondizzjonijiet stabbiliti minnhom."

14. L-Artikolu 265 tal-istess direttiva jipprevedi:

"1. Fil-każ ta' akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija, kif imsemmija fl-Artikolu 42, il-persuna taxxabbli identifikata għall-finijiet tal-VAT fl-Istat Membru li ħarġitilha n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT li taħtu hi għamlet tali akkwsiti għandha ssemmi b'mod ċar fid-dikjarazzjoni rikapitolattiva l-informazzjoni li ġejja:

(a) in-numru li bih din tiġi identifikata għall-finijiet tal-VAT f'dak l-Istat Membru u li taħtu hi wettqet l-akkwist u l-provvista [kunsinna] sussegwenti tal-merkanzija;

(b) in-numru li bih il-persuna li lilha saret il-provvista sussegwenti mill-persuna taxxabbli hi identifikata fl-Istat Membru fejn tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata;

(ċ) għall kull persuna li lilha tkun saret il-provvista sussegwenti, il-valur totali, mibngħajr VAT, tal-provvisti magħmula mill-persuna taxxabbli fl-Istat Membru li fih tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata.

2. L-ammont imsemmi fil-paragrafu 1 (c), għandu jiġi ddikjarat għall-perijodu ta' preżentazzjoni stabbilit konformement mal-Artikolu 263(1) sa (1b), li matulu t-taxxa tkun saret pagabbli."

15. Skont l-Artikolu 266 tad-Direttiva tal-VAT:

"Bħala deroga mill-Artikoli 264 u 265, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li għandha tingħata informazzjoni addizzjonali f'dikjarazzjonijiet rikapitulattivi."

B. Id-dritt Awstrijak

16. L-Artikolu 3(8) tal-Umsatzsteuergesetz 1994 (liġi federali dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ), tat-23 ta' Awwissu 1994[3], jipprovdi:

"L-akkwist intra-Komunitarju jitwettaq fit-territorju tal-Istat Membru tal-wasla tal-merkanzija mibgħuta jew [...] ittrasportata. Jekk ix-xerrej juża, fir-rapporti tiegħu mal-fornitur, numru ta' identifikazzjoni tal-VAT maħruġ lilu minn Stat Membru ieħor, l-akkwist jitqies minħabba f'hekk li twettaq fit-territorju ta' dan l-Istat Membru sakemm ix-xerrej ma jistabbilixxix li l-akkwist kien suġġett għall-VAT fl-Istat Membru indikat fl-ewwel sentenza. Jekk tiġi prodotta din il-prova, l-Artikolu 16 japplika *mutatis mutandis*."

17. Fil-verżjoni applikabbli tiegħu għas-sena 2012[4], l-Artikolu 25 tal-UStG 1994, intitolat "Operazzjoni triangolari", jipprovdi:

"Definizzjoni(1) Operazzjoni triangolari sseħħ meta tliet imprendituri ta' tliet Stat Membri differenti jwettqu operazzjonijiet li jirrigwardaw l-istess merkanzija, li din il-merkanzija tiġi trażmessa direttament mill-ewwel fornitur lill-aħħar xerrej, u li l-kundizzjonijiet elenkati fil-paragrafu 3 ikunu ssodisfatti. L-istess japplika meta l-aħħar xerrej ikun persuna ġuridika li ma tkunx imprenditur jew li ma takkwistax il-merkanzija għall-impriża tagħha.

Post tal-akkwist intra-Komunitarju fil-każ ta' operazzjoni triangolari

(2) L-akkwist intra-Komunitarju fis-sens tat-tieni sentenza tal-Artikolu 3(8) jitqies li jkun ġie suġġett għall-VAT meta l-imprenditur (xerrej) juri li dan jirrigwarda operazzjoni triangolari u li huwa ssodisfa l-obbligi ta' dikjarazzjoni tiegħu f'konformità mal-paragrafu 6. Jekk l-imprenditur ma jissodisfax l-obbligi ta' dikjarazzjoni tiegħu, huwa jitlef il-benefiċċju tal-eżenzjoni b'mod retroattiv.

Eżenzjoni fil-każ ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija

(3) L-akkwist intra-Komunitarju jkun eżentat mill-VAT meta jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet li ġejjin:

a) l-imprenditur (xerrej) ma jirrisjedix jew ma għandux is-sede tiegħu fit-territorju nazzjonali, iżda huwa identifikat għall-finijiet tal-VAT fit-territorju tal-[Unjoni];

b) l-akkwist jitwettaq bil-ħsieb ta' kunsinna sussegwenti tal-imprenditur (xerrej) fit-territorju nazzjonali lil imprenditur jew persuna ġuridika li jkunu identifikati għall-finijiet tal-VAT fit-territorju nazzjonali;

3 BGB1. 663/1994, iktar 'il quddiem l-"UStG 1994".

4 BGB1. I, Nru 34/2010.

c) il-merkanzija akkwistata tkun ġejja minn Stat Membru ieħor li ma jkunx dak li fih l-imprenditur (xerrej) ikun identifikat għall-finijiet tal-VAT;

d) is-setgħa ta' dispożizzjoni fuq il-merkanzija akkwistata tiġi trażmessa direttament mill-ewwel imprenditur jew l-ewwel xerrej lill-aħħar xerrej (destinatarju);

e) it-taxxa tkun dovuta mid-destinatarju f'konformità mal-paragrafu 5.

Ħruġ tal-fattura mix-xerrej

(4)[5] Fil-każ ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fil-paragrafu 3, il-fattura barra minn hekk għandha tinkludi l-indikazzjonijiet li ġejjin:

– riferiment espress relatat mal-eżistenza ta' operazzjoni triangolari intra-Komunitarja u l-kwalità ta' persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa tal-aħħar xerrej,

– in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT li l-imprenditur (xerrej) juża biex iwettaq l-akkwist intra-Komunitarju u l-kunsinna sussegwenti tal-merkanzija, u

– in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tad-destinatarju tal-kunsinna.

Il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa

(5) Fil-każ ta' operazzjoni triangolari, it-taxxa tkun dovuta mid-destinatarju tal-kunsinna taxxabbli meta l-fattura maħruġa mix-xerrej tikkorrispondi għall-paragrafu 4.

L-obbligi tax-xerrej

(6) Biex jissodisfa l-obbligi ta' dikjarazzjoni tiegħu fis-sens tal-paragrafu 2, l-imprenditur għandu jsemmi, fid-dikjarazzjoni rikapitolattiva, l-indikazzjonijiet li ġejjin:

– in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT fit-territorju nazzjonali li bih wettaq l-akkwist intra-Komunitarju u l-kunsinna sussegwenti tal-merkanzija;

– in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tad-destinatarju tal-kunsinna sussegwenti mwettqa mill-imprenditur, li nħariġlu fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata;

– għal kull wieħed minn dawn id-destinatarji, l-ammont totali tal-kunsinni mwettqa b'dan il-mod mill-imprenditur fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata. Dawn l-ammonti għandhom jiġu indikati għat-trimestru ċivili li matulu jkun beda l-obbligu fiskali.

5 Dan il-paragrafu kien ġie emendat mill-Abgabenänderungsgesetz 2012 (liġi li temenda t-taxxi), tal-14 ta' Diċembru 2012 (BGB1 I, 112/2012), b'effett mill-1 ta' Jannar 2013. Din tistabbilixxi:
"(4) Il-ħruġ tal-fattura huwa suġġett għar-regoli tal-Istat Membru minn fejn ix-xerrej iħaddem l-impriża tiegħu. Jekk il-kunsinna titwettaq mill-istabbiliment stabbli tax-xerrej, id-dritt applikabbli jkun dak tal-Istat Membru li fih ikun jinsab l-istabbiliment stabbli […]
Jekk id-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi federali jkunu applikabbli għall-ħruġ tal-fattura, din barra minn hekk ikollha tinkludi l-indikazzjonijiet li ġejjin:

riferiment ċar dwar l-eżistenza ta' operazzjoni triangolari intra-Komunitarja u l-kwalità ta' persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa tal-aħħar xerrej;

in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT li l-imprenditur (xerrej) juża biex iwettaq l-akkwist intra-Komunitarju u l-kunsinna sussegwenti tal-merkanzija, u

in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tad-destinatarju tal-kunsinna."

L-obbligi tad-destinatarju

(7) Biex jikkalkola t-taxxa konformement mal-Artikolu 20, l-ammont stabbilit għandu jiżdied bl-ammont dovut skont il-paragrafu 5."

18. Konformement mal-Artikolu 21(3) tal-UStG 1994, id-dikjarazzjonijiet rikapitolattivi għandhom jiġu ppreżentati qabel tmiem ix-xahar ta' wara l-perijodu ta' dikjarazzjoni.

II. Il-fatti tal-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

19. Firma Hans Bühler, soċjetà in akkomandita, stabbilita u identifikata għall-finijiet tal-VAT fil-Ġermanja, tħaddem f'dan l-Istat Membru impriża ta' produzzjoni u ta' negozju. Mix-xahar ta' Ottubru 2012 sax-xahar ta' April 2013[6], hija kienet identifikata għall-finijiet tal-VAT fl-Awstrija wkoll, minħabba proġett ta' ħolqien ta' stabbiliment stabbli f'dan l-Istat Membru ieħor. Fil-mument tar-rinviju għal deċiżjoni preliminari, dan il-proġett kien għadu ma ġiex ikkonkretizzat[7].

20. Bejn ix-xhur ta' Ottubru 2012 u ta' Marzu 2013, din il-kumpannija xtrat għal diversi drabi prodotti minn fornituri stabbiliti fil-Ġermanja li hija kienet terġa' tbigħ lil klijent stabbilit u identifikat għall-finijiet tal-VAT fir-Repubblika Ċeka. Din il-merkanzija kienet ittrasportata direttament mill-fornituri Ġermaniżi lill-klijent Ċek. Firma Hans Bühler użat esklużivament in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Awstrijak għal dawn l-operazzjonijiet, li hija qieset bħala trijangolari.

21. Il-fornituri Ġermaniżi indikaw in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Ġermaniż tagħhom kif ukoll in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Awstrijak ta' Firma Hans Bühler fuq il-fatturi li kienu indirizzati lilha. Din ħarġet fatturi għall-klijent Ċek tagħha li kienu jinkludu n-numru ta' identifikazzjoni Awstrijak u n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Ċek tax-xerrej. Fihom kien ġie speċifikat li l-operazzjonijiet kienu "operazzjonijiet trijangolari intra-Komunitarji" [traduzzjoni mhux uffiċjali] u li x-xerrej finali kien, konsegwentement, responsabbli għall-ħlas tal-VAT.

22. Fit-8 ta' Frar 2013, Firma Hans Bühler ippreżentat lill-awtorità tat-taxxa Awstrijaka d-dikjarazzjonijiet rikapitolattivi għall-perijodu mix-xahar ta' Ottubru 2012 sax-xahar ta' Jannar 2013 li fihom hija kienet indikat in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Awstrijak, kif ukoll in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Ċek tax-xerrej finali. Ma sar l-ebda riferiment taħt it-titolu "operazzjonijiet triangolari".

23. Imbagħad, fl-10 ta' April 2013, Firma Hans Bühler ikkoreġiet dawn id-dikjarazzjonijiet rikapitolattivi, fejn ippreċiżat li hija kienet wettqet operazzjonijiet trijangolari, u ppreżentat dikjarazzjonijiet rikapitolattivi oħra għax-xhur ta' Frar u Marzu 2013.

24. Iċ-ċentru tat-taxxi tal-belt ta' Graz qies li l-operazzjonijiet bejn il-fornituri Ġermaniżi u Firma Hans Bühler kellhom jiġu suġġetti fl-Awstrija għall-VAT fil-kuntest tal-akkwisti intra-Komunitarji.

25. Dan qies li dawn kienu operazzjonijiet trijangolari "inadempjenti" minħabba li din il-persuna taxxabbli ma kinitx issodisfat l-obbligi ta' dikjarazzjoni tagħha u ma kinitx ipprodućiet il-prova li l-operazzjoni kienet ġiet suġġetta għall-VAT fil-livell tal-akkwist finali fir-Repubblika Ċeka. Din l-awtorità qieset ukoll li, minkejja li l-akkwisti intra-Komunitarji twettqu fir-Repubblika Ċeka, dawn kienu meqjusa wkoll li twettqu fl-Awstrija, peress li Firma Hans Bühler kienet użat numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Awstrijak.

6 Fil-punt 7 tad-deċiżjoni tar-rinviju ġie speċifikat li, fl-10 ta' April 2013, in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT ma kienx għadu validu.

7 Matul is-seduta, ir-rappreżentant ta' din il-kumpannija speċifika li din kienet irrinunzjat għall-proġett tagħha.

26. Ir-rikors ta' Firma Hans Bühler kontra din id-deċiżjoni ġie miċħud mill-Bundesfinanzgericht (qorti federali tal-finanzi, l-Awstrija) minħabba li dan ix-xerrej kien tilef il-benefiċċju tal-eżenzjoni tal-VAT fuq l-akkwisti intra-Komunitarji tiegħu, bl-applikazzjoni tal-Artikolu 25(2) tal-UStG 1994, minħabba li naqas milli jissodisfa l-obbligi ta' dikjarazzjoni speċjali meħtieġa minn din id-dispożizzjoni. Il-Bundesfinanzgericht (qorti federali tal-finanzi) qieset ukoll li n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Awstrijak ta' Firma Hans Bühler ma kienx għadu validu fid-data tal-10 ta' April 2013 u li, għaldaqstant, hija ma kinitx għadha tissodisfa l-obbligi ta' dikjarazzjoni, imposti mill-Artikolu 25(6) tal-UStG 1994 għall-operazzjonijiet tax-xhur ta' Frar u Marzu 2013.

27. Firma Hans Bühler ippreżentat azzjoni ta' *Reviżjoni* kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Verwaltungsgerichtshof (qorti amministrattiva, l-Awstrija).

28. Din il-qorti esprimiet dubji fir-rigward tal-kunsens li kien jeżisti bejn il-persuna taxxabbli, iċ-ċentru tat-taxxi tal-belt ta' Graz u l-Bundesfinanzgericht (qorti federali tal-finanzi) dwar l-applikabbiltà tar-regoli relatati mal-operazzjonijiet trijangolari.

29. Wara li nnotat li żewġ "imprendituri", fis-sens tad-definizzjoni li tinsab fl-Artikolu 25(1) tal-UStG 1994, huma stabbiliti fl-istess Stat Membru, jiġifieri r-Repubblika Federali, hija tistaqsi dwar il-konsegwenza li għandha tinsilet mill-fatt li l-merkanzija ntbagħtet jew ġiet ittrasportata minn dan l-Istat Membru, fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 141(ċ) tad-Direttiva tal-VAT, u, għaldaqstant, dwar l-element determinanti għall-klassifikazzjoni tal-operazzjoni. Għalkemm dan jirrigwarda biss in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT użat mill-persuna taxxabbli, hija tinnota l-effetti eventwali ta' tali soluzzjoni fil-każ ta' identifikazzjoni għall-uniku għan li jitwettqu operazzjonijiet trijangolari.

30. Finalment, il-Verwaltungsgerichtshof (qorti amministrattiva) tesprimi diverġenza fl-analiżi maċ-ċentru tat-taxxi tal-belt ta' Graz u l-Bundesfinanzgericht (qorti federali tal-finanzi) fir-rigward tal-konsegwenzi ġuridiċi tan-nuqqas ta' osservanza tal-obbligi ta' dikjarazzjoni, fir-rigward tal-Artikoli 41 u 42 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja relatata mar-rettifika tal-fatturi.

31. F'dawn il-kundizzjonijiet, il-Verwaltungsgerichtshof (qorti amministrattiva) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 141(ċ) tad-Direttiva [tal-VAT], li minnu jiddependi, konformement mal-Artikolu 42 (moqri flimkien mal-Artikolu 197) tad-Direttiva [tal-VAT], in-nuqqas ta' applikabbiltà tal-Artikolu 41(1) tad-Direttiva [tal-VAT], għandu jiġi interpretat fis-sens li l-kundizzjoni minnu prevista ma hijiex issodisfatta meta l-persuna taxxabbli hija stabbilita u identifikata għall-finijiet tal-VAT fl-Istat Membru li fih il-merkanzija hija mibgħuta jew ittrasportata, inkluż meta din il-persuna taxxabbli tuża n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT ta' Stat Membru ieħor għall-akkwist intra-Komunitarju inkwistjoni?

2) L-Artikoli 42 u 265 [tad-Direttiva tal-VAT], moqrija flimkien mal-Artikolu 263 tad-Direttiva [tal-VAT], għandhom jiġu interpretati fis-sens li hija biss is-sottomissjoni fi żmien xieraq tad-dikjarazzjoni li tirrikapitola li twassal għan-nuqqas ta' applikabbiltà tal-Artikolu 41(1) tad-Direttiva [tal-VAT]?"

III. L-analiżi tiegħi

A. Osservazzjonijiet preliminari

32. Permezz tal-ewwel domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tistieden lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi, għall-ewwel darba, dwar il-kundizzjonijiet tal-implementazzjoni tal-mekkaniżmu maħluq fl-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT[8] li għandhom ikunu ssodisfatti sabiex l-akkwist intra-Komunitarju tal-merkanzija mwettaq minn persuna taxxabbli, għall-finijiet ta' kunsinna sussegwenti, fit-territorju tal-istess Stat Membru ma jkunx suġġett għall-VAT f'dan l-Istat Membru.

33. Peress li din tirrigwarda miżura ta' semplifikazzjoni, jidhirli xieraq li nibda billi nqegħedha fil-kuntest iktar ġenerali tar-regoli applikabbli għall-kummerċ intra-Komunitarju tal-merkanzija[9] li din tidħol fih.

34. L-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT jirriproduċi, essenzjalment, mill-ewwel sal-ħames inċiżi tal-Artikolu 28ċ(E)(3) tas-Sitt Direttiva.

35. L-Artikolu 28ċ(E) tas-Sitt Direttiva ġie introdott mill-Artikolu 1(22) tad-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Diċembru 1991, li tissuplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u temenda d-Direttiva 77/388/KEE bil-ħsieb li tneħħi l-fruntieri fiskali[10], li kienet daħħlet Titolu XVIa, li kien jinkludi l-Artikoli 28a sa 28m, li jorganizza l-arranġamenti tranżizzjonali għat-tassazzjoni tan-negozju bejn Stati Membri[11] u, b'mod iktar partikolari, dawk tal-eżenzjonijiet.

36. Id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 28ċ(E) tas-Sitt Direttiva ma ġewx irriveduti, fis-sustanza tagħhom, sa mill-emenda tagħhom mill-Artikolu 1(13) tad-Direttiva tal-Kunsill 92/111/KEE, tal-14 ta' Diċembru 1992, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE u tintroduċi miżuri ta' simplifikazzjoni fir-rigward tat-taxxa fuq il-valur miżjud[12].

37. Ir-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011, tal-15 ta' Marzu 2011, li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[13], li għandu l-għan, skont il-premessa 4 ta' dan ir-regolament, "li jassigura applikazzjoni uniformi tas-sistema attwali tal-VAT billi jiġu stipulati regoli għall-implimentazzjoni

8 L-istess japplika għad-dispożizzjonijiet ekwivalenti tas-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, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"). Ara l-punti 34 *et seq* ta' dawn il-konklużjonijiet.

9 Għal perspettiva storika, ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:7, punti 24 sa 29).

10 ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160.

11 Fil-punt 22 tas-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548), il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret li, "billi l-leġiżlatur Komunitarju kkonstata li kienu għadhom ma ġewx sodisfatti l-kundizzjonijiet li kienu jippermettu li jiġi implementat il-prinċipju ta' tassazzjoni fl-Istat Membru ta' oriġini tal-merkanzija kkunsinnata mingħajr ma jiġi ppreġudikat il-prinċipju ta' l-allokazzjoni tad-dħul fiskali mill-impożizzjoni tat-taxxa lill-Istat Membru fejn iseħħ il-konsum final, huwa stabbilixxa, permezz tat-Titolu XVIa tas-Sitt Direttiva, arranġamenti tranżitorji għat-tassazzjoni tan-negozju bejn Stati Membri bbażati fuq fatt taxxabbli ġdid, jiġifieri l-akkwist intrakomunitarju ta' merkanzija (is-seba' sa l-għaxar premessi tad-Direttiva 91/680)".

12 ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 224, fejn id-data ta' implementazzjoni kienet stabbilita, skont l-Artikolu 4 ta' din id-direttiva, għall-1 ta' Jannar 1993.

13 ĠU 2011, L 77, p. 1. Minbarra ċerti dispożizzjonijiet tal-Artikoli 3, 11, 23 u 24, dan ir-regolament daħal fis-seħħ fl-għoxrin jum wara dak tal-pubblikazzjoni tiegħu f'*Il-Ġurnal Uffiċjali tal-Unjoni Ewropea* u beda japplika mill-1 ta' Lulju 2011 (ara l-Artikolu 65 tal-imsemmi regolament). Ir-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 ġie mħassar [(ĠU 2006, L 173M, p. 93), ara l-Artikolu 64 tar-Regolament Nru 282/2011].

tad-Direttiva 2006/112 […], b'mod partikolari fir-rigward ta' persuni taxxabbli, il-forniment ta' prodotti u servizzi, kif ukoll il-post tat-transazzjonijiet taxxabbli", ma fih l-ebda dispożizzjoni partikolari relatata mal-eżenzjonijiet marbuta mal-operazzjonijiet intra-Komunitarji intiżi fl-Artikoli 138 sa 142 tad-Direttiva tal-VAT [14].

38. Għalhekk, l-Artikolu 141 ta' din id-direttiva jikkostitwixxi element tad-dispożittiv ġenerali ta' eżenzjoni tal-akkwisti intra-Komunitarji. Sabiex ikun iktar faċli li l-mekkaniżmu li ħolqot din id-dispożizzjoni [15] jinftiehem, jidhirli neċessarju wkoll li jitfakkru ċerti kunċetti essenzjali fil-qasam tal-kummerċ intra-Komunitarju ta' merkanzija, li ġejjin mid-Direttiva tal-VAT u mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

39. Qabelxejn, skont l-Artikolu 2(1)(b)(i) ta' din id-direttiva, għandhom ikunu suġġetti għall-VAT l-akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li tkun qed taġixxi b'dan il-mod [16].

40. Fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 20 tal-imsemmija direttiva l-"[a]kkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija" huwa ddefinit bħala "l-akkwist tad-dritt li tiddisponi bħala sid ta' proprjetà tanġibbli mobbli, mibgħuta jew ittrasportata għand il-persuna li qed takkwista l-merkanzija, mill-bejjiegħ jew f'ismu jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija, fi Stat Membru minbarra dak li minnu ntbagħtet jew kienet ittrasportata l-merkanzija".

41. L-Artikolu 42 tad-Direttiva tal-VAT jittratta l-każ partikolari tal-akkwist għall-finijiet ta' kunsinna sussegwenti, bħall-Artikolu 141(b) ta' din id-direttiva.

42. Il-post ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija, jew il-post ta' tassazzjoni tal-operazzjoni, "għandu jitqies", skont l-Artikolu 40 tal-imsemmija direttiva, "bħala l-post li fih tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lill-persuna li akkwistatha".

43. Imbagħad, bħalma fakkret il-Qorti tal-Ġustizzja:

– "provvista [kunsinna] intrakomunitarja ta' merkanzija u l-akkwist intrakomunitarju ta' din ta' l-aħħar jikkostitwixxu, fir-realtà, l-istess tranżazzjoni ekonomika waħda, minkejja li din ta' l-aħħar tnissel drittijiet u obbligi differenti kemm għall-partijiet fit-tranżazzjoni kif ukoll għall-awtoritajiet fiskali ta' l-Istati Membri kkonċernati" [17];

– "[g]ħaldaqstant, kull akkwist intrakomunitarju ntaxxat fl-Istat Membru li fih jasal id-dispaċċ jew it-trasport intrakomunitarju tal-merkanzija skond l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28a(1)(a) tas-Sitt Direttiva [[18]] għandu, bħala korollarju, provvista [kunsinna] eżenti fl-Istat Membru ta' tluq ta' l-imsemmi dispaċċ jew ta' l-imsemmi trasport skond l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a) ta' l-istess Direttiva [[19]] (sentenza tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, [EU:C:2006:232])" [20];

14 Ara, għall-futur, proposta għal regolament ta' implimentazzjoni tal-Kunsill, tal-4 ta' Ottubru 2017, li jemenda r-Regolament (UE) Nru 282/2011 fir-rigward ta' ċerti eżenzjonijiet għat-transazzjonijiet intra-Komunitarji [COM(2017) 568 final], li tirrigwarda biss l-Artikolu 138 tad-Direttiva tal-VAT.

15 Għandu jiġi nnotat li dan il-mekkaniżmu ma huwiex obbligatorju. Ix-xerrejja jistgħu jagħżlu li fil-konfront tagħhom tiġi applikata s-sistema ta' prinċipju li fiha l-persuna taxxabbli intermedjarja għandha tissodisfa l-obbligi fiskali imposti fuqha fl-Istat Membru tat-tluq tal-merkanzija, li fih hija twettaq kunsinna intra-Komunitarja, jew fl-Istat Membru tal-wasla tal-merkanzija, li fiha twettaq akkwist intra-Komunitarju, segwit minn kunsinna interna ntaxxata lill-klijent finali.

16 Il-punt (a) ta' dan l-artikolu jipprevedi t-tassazzjoni ta' "provvista [kunsinna] ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

17 Ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 23).

18 Li sar l-Artikolu 2(1)(b)(i) tad-Direttiva tal-VAT.

19 Li sar l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT.

20 Ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 24).

– "[m]inn dan isegwi li l-eżenzjoni ta' provvista [kunsinna] intrakomunitarja korrelattiva għal akkwist intrakomunitarju tippermetti li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja u, għaldaqstant, il-ksur tal-prinċipju tan-newtralità fiskali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT" [21], u

– "l-akkwist intrakomunitarju ta' merkanzija jseħħ u l-eżenzjoni tal-provvista [kunsinna] intrakomunitarja tkun applikabbli biss meta d-dritt li wieħed jiddisponi mill-merkanzija bħala sid ikun għadda għal fuq ix-xerrej u l-fornitur jistabbilixxi li din il-merkanzija nbagħtet jew giet ittrasportata fi Stat Membru ieħor u, wara dan id-dispaċċ jew dan it-trasport, hija tkun telqet fiżikament mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-kunsinna" [22].

44. Finalment, l-operazzjonijiet trijangolari biss huma ssuġġettati għal dispożizzjoni speċjali fid-Direttiva tal-VAT, jiġifieri l-Artikolu 141 tagħha, li jiddefinixxihom. Minn dan jirriżulta li dawn għandhom jitwettqu minn tliet persuni taxxabbli, identifikati għall-finijiet tal-VAT fi tliet Stati Membri differenti, b'din il-partikolarità li l-merkanzija kkonċernata tintbagħat jew tiġi ttrasportata mill-ewwel persuna taxxabbli lit-tielet waħda.

45. Għalhekk, dawn għandhom jinżammu distinti minn operazzjonijiet suċċessivi jew f'katina li jirrigwardaw l-istess merkanzija, fejn jirriżulta trasport intra-Komunitarju uniku [23], eżaminati preċedentement mill-Qorti tal-Ġustizzja, minkejja li s-soluzzjonijiet jistgħu jiġu rrikonċiljati [24].

46. Fil-fatt, f'tali sitwazzjonijiet, kienet ikkonċernata d-definizzjoni, fin-nuqqas ta' dispożizzjoni partikolari, tal-kundizzjonijiet tal-implementazzjoni tal-prinċipju tal-eżenzjoni mill-kunsinna intra-Komunitarja sabiex "jintlaħaq b'mod sempliċi l-għan segwit [...], jiġifieri t-trasferiment tad-dħul mill-impożizzjoni tat-taxxa lill-Istat Membru fil-post tal-konsum finali tal-merkanzija kkunsinjata" u tiġi żgurata "delimitazzjoni ċara tas-sovranità fiskali ta' l-istati Membri kkonċernati" [25].

47. Il-Qorti tal-Ġustizzja għalhekk affermat, qabelxejn, li "din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport [...] 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" [26], u li "[l]-imsemmija interpretazzjoni tiswa indipendentement minn min mill-persuni taxxabbli – l-ewwel bejjiegħ, ix-xerrej intermedjarju jew it-tieni xerrej – għandu s-setgħa li jiddisponi mill-merkanzija waqt l-ispedizzjoni jew it-trasport tagħhom" [27].

48. Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat ulterjorment [28] li "l-iffissar tat-tranżazzjoni li għandha tiġi attribwita b'dan it-trasport, jiġifieri l-ewwel jew it-tieni tranżazzjoni [kunsinna] [...] għandu jsir skont evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża sabiex jiġi stabbilit liema minn dawn iż-żewġ kunsinni tissodisfa l-kundizzjonijiet kollha marbuta ma' kunsinna intra-Komunitarja" [29].

21 Ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 25).

22 Ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 42). Ara, għall-finijiet ta' illustrazzjoni tal-konsegwenzi tan-nuqqas ta' osservanza ta' dan ir-rekwiżit, is-sentenza tat-22 ta' April 2010, X u fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 u C-539/08, EU:C:2010:217, punti 41 u 42).

23 Ara, għall-finijiet ta' illustrazzjoni, fir-rigward tal-operazzjonijiet li jimplikaw iktar minn persuna taxxabbli waħda, is-sentenzi tat-22 ta' April 2010, X u fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 u C-539/08, EU:C:2010:217), tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455), u tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 Ara, għat-tqabbil mas-sistema applikabbli għall-operazzjonijiet trijangolari, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 65).

25 Ara s-sentenza tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punt 40).

26 Li sar l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT.

27 Ara s-sentenza tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, dispożittiv, punt 1).

28 Ara s-sentenza tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punti 27 *et seq*).

29 Ara l-punt 44 ta' din is-sentenza.

49. Iżda, biex jiġi applikat l-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT, il-kwistjoni dwar għal liema kunsinna t-trasport intra-Komunitarju għandu jiġi imputat ma tqumx minħabba kundizzjonijiet li huma elenkati fil-punti (b) u (ċ) tiegħu, jiġifieri, minn naħa, akkwist ta' merkanzija mwettaq "bil-għan tal-provvista [kunsinna] sussegwenti ta' dik il-merkanzija"[30], imwettqa fl-Istat Membru tal-post tal-wasla tal-merkanzija minn persuna taxxabbli, u, min-naħa l-oħra, spedizzjoni jew trasport dirett tal-merkanzija hekk akkwistata lill-benefiċjarju tal-kunsinna sussegwenti.

50. Għaldaqstant, għalkemm id-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju jirrigwardaw l-identifikazzjoni tal-persuni taxxabbli kkonċernati għall-finijiet tal-VAT fi tliet Stati Membri differenti, inqis neċessarju li nenfasizza[31] li ma hijiex biss din l-identifikazzjoni li tikkaratterizza l-operazzjoni trijangolari. Il-kundizzjonijiet li fihom titwettaq l-operazzjoni ekonomika inkwistjoni huma determinanti. Għalhekk, din għandha titwettaq minn xerrej intermedjarju, jew, fi kliem ieħor, xerrej-bejjiegħ, li jiddeċiedi, b'mod simultanju, li jakkwista biex ibigħ mill-ġdid u jiżgura t-trasport tal-merkanzija direttament mill-fornitur tiegħu lill-klijent tiegħu. F'dan il-każ, id-dritt li jiddisponi mill-merkanzija bħala proprjetarju jrid neċessarjament jiġi trażmess lill-ewwel xerrej peress li huwa min "iwettaq l-akkwist intra-Komunitarju li għandu jorganizza t-trasport"[32].

51. Konsegwentement, jidhirli essenzjali li dawn iċ-ċirkustanzi partikolari, li jippermettu li ssir distinzjoni bejn l-operazzjonijiet trijangolari u l-operazzjonijiet suċċessivi jew f'katina, jiġu vverifikati minn qabel[33], qabel ma tiġi prevista kwalunkwe semplifikazzjoni.

52. L-istess japplika għall-kundizzjonijiet iktar ġenerali relatati mal-operazzjonijiet intra-Komunitarji, bħar-realtà tal-ispedizzjoni jew tat-trasport[34] kif ukoll l-indikazzjoni tad-destinatarju finali tal-kunsinna sussegwenti bħala responsabbli għat-taxxa fl-Istat Membru kkonċernat[35].

53. Minn dan isegwi li, sa fejn l-akkwist intra-Komunitarju inkwistjoni fil-kawża prinċipali jkun segwit minn kunsinna interna, tista' tingħata risposta b'mod utli għaż-żewġ domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju dwar l-implementazzjoni tal-miżura ta' semplifikazzjoni stabbilita għall-benefiċċju tal-persuna taxxabbli intermedjarja fl-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT.

B. Fuq l-ewwel domanda preliminari

54. L-ewwel domanda preliminari tirrigwarda l-eżami tal-kundizzjoni tal-identifikazzjoni tal-VAT ta' kull waħda mit-tliet persuni taxxabbli fi Stat Membru differenti, meħtieġa skont l-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT. Din id-domanda tistieden biex jiġi ppreċiżat jekk għandhiex tinżamm is-sempliċi konstatazzjoni tal-użu ta' tliet numri ta' identifikazzjoni differenti jew, għall-kuntrarju, għandhiex tiġi vverifikata l-eżistenza ta' identifikazzjonijiet multipli tal-persuna taxxabbli intermedjarja.

30 Korsiv miżjud minni.

31 Bħalma għamlet il-Qorti tal-Ġustizzja għall-attenzjoni tal-partijiet permezz tad-domanda tagħha magħmula għal risposta orali matul is-seduta.

32 Skont l-espressjoni użata fil-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 66).

33 Ara, għall-finijiet ta' tqabbil, l-ipoteżijiet previsti fir-rapport tal-Kummissjoni lill-Kunsill u lill-Parlament Ewropew, tat-23 ta' Novembru 1994, dwar il-funzjonament tas-sistema tranżitorja ta' tassazzjoni għall-VAT tal-kummerċi intra-Komunitarji [COM(94) 515 final, iktar 'il quddiem ir-"rapport tal-1994"], li jistipula, fil-punt 247, li "[f]l-ipoteżi inversa fejn B jieħu l-kunsinna tal-merkanzija fl-Istat Membru 1, jew jekk ix-xerrej C tiegħu jinkariga ruħu, f'ismu u għalih, mit-trasport lejn l-Istat Membru tal-wasla 2 [aqra "3" b'koerenza mal-punt 4 ta' dawn il-konklużjonijiet], B iwettaq xiri intern fl-Istat Membru 1 segwit minn kunsinna intra-Komunitarja għat-tluq minn dan l-Istat Membru" [traduzzjoni mhux uffiċjali]. Ara, għall-finijiet ta' illustrazzjoni tal-ewwel ipoteżi, is-sentenza tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punti 12, 13 u 40).

34 Ara r-raba' inċiż tal-punt 43 ta' dawn il-konklużjonijiet.

35 Dan ir-rekwiżit jidher fl-Artikolu 42 u fl-Artikolu 141(e) tad-Direttiva tal-VAT. Fin-nuqqas ta' dan, għandu japplika l-Artikolu 41 ta' din id-direttiva. Il-kundizzjoni hija fformulata hekk: "sakemm il-persuna li takkwista l-merkanzija [ma tistabbilixxix] li ġiet applikata l-VAT għal [...] l-akkwist skond l-Artikolu 40". Ara l-punt 85 ta' dawn il-konklużjonijiet kif ukoll il-punti 6 u 17 tad-deċiżjoni tar-rinviju.

55. Għandu jiġi osservat li l-unika restrizzjoni, espressa b'mod ċar f'dan l-Artikolu 141(a) u (e) hija li l-persuna taxxabbli li twettaq kunsinna sussegwenti fl-Istat Membru tal-post tal-akkwist intra-Komunitarju tal-merkanzija, jiġifieri l-post tal-wasla tagħha, ma tkunx "stabbilita" fih.

56. Il-verżjonijiet lingwistiċi differenti, b'mod partikolari dawk fil-lingwa Spanjola, Ġermaniża, Ingliża, Taljana u Pollakka [36], huma fformulati b'din ir-riżerva unika.

57. Din hija ġġustifikata mill-għan segwit mid-dispożizzjoni inkwistjoni. Fil-fatt, bħalma ġie mfakkar fil-punt 248 tar-rapport tal-1994, "[l]-għan tal-miżuri ta' semplifikazzjoni huwa li jiġi evitat li l-operatur [intermedjarju] ikollu jissodisfa obbligi ta' identifikazzjoni [[37]] u ta' dikjarazzjoni fl-Istat Membru [tal-post tal-wasla tal-merkanzija]" [traduzzjoni mhux uffiċjali], meta fih iwettaq akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija segwit minn kunsinna interna f'dan l-istess Stat Membru, suġġetta għall-VAT skont ir-regoli applikabbli fih [38].

58. Dan jirrigwarda għalhekk "'tixjin' tat-tassazzjoni tal-akkwist intra-Komunitarju li fil-prinċipju għandu jiġi impost fl-Istat Membru [tal-post tal-wasla tat-trasport] u li t-tassazzjoni tal-bejgħ magħmul lilu minn [l-operatur intermedjarju], timxi għas-subxerrej [finali]" [traduzzjoni mhux uffiċjali] [39].

59. Konsegwentement, għalkemm il-kundizzjonijiet l-oħra kollha previsti fl-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT ikunu ssodisfatti, b'mod speċjali dik dwar l-indikazzjoni tal-persuna taxxabbli responsabbli għall-ħlas tat-tassazzjoni, l-użu ta' numru ta' identifikazzjoni tal-VAT ta' Stat Membru għall-akkwist intra-Komunitarju, minbarra dak tal-Istat Membru tal-wasla tal-merkanzija, ma jistax ikollu l-effett li jissuġġetta dan l-akkwist għat-tassazzjoni fl-Istat Membru li ħareġ identifikazzjoni lill-persuna taxxabbli intermedjarja.

60. Madankollu, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar l-applikabbiltà tal-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT meta l-persuna taxxabbli tkun stabbilita fl-Istat Membru tat-tluq tal-merkanzija u, b'mod speċjali, dwar l-interpretazzjoni tal-punt (ċ) ta' dan l-artikolu. Għaldaqstant, għandhom jiġu ppreċiżati l-elementi kollha li għandhom ikunu suġġetti għad-diskussjoni.

61. L-ewwel nett, bħalma spjegat il-qorti tar-rinviju, it-termini li jinsabu fl-Artikolu 141(ċ) tad-Direttiva tal-VAT, dwar l-ispedizzjoni jew it-trasport tal-merkanzija "minn Stat Membru li m'huwiex dak li fih [l-operatur intermedjarju jkun] identifikat[...] għall-iskopijiet tal-VAT", jistgħu jiġu interpretati letteralment fis-sens li huma esklużi l-każijiet li fihom il-persuna taxxabbli tkun stabbilita, saħansitra identifikata, fl-Istat Membru tat-tluq tal-merkanzija, mingħajr kunsiderazzjoni tal-għażla tal-identifikazzjoni li kienet offruta lilha mat-twettiq tal-operazzjoni.

62. It-tieni nett, tali qari ma jkunx iżolat. Bħalma osservaw l-awturi B. Terra u J. Kajus, l-esklużjoni tal-identifikazzjoni fl-Istat Membru tat-tluq tal-merkanzija hija prevista fi Stati Membri differenti [40].

36 Ara l-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Gvern Awstrijak (il-punt 7). Verifika libera tal-koerenza tad-diversi traduzzjonijiet.

37 Ara l-Artikolu 214 tad-Direttiva tal-VAT dwar l-obbligi ta' identifikazzjoni għal kull operazzjoni. Ara wkoll, b'mod partikolari, għat-tfakkira tal-iskop, jiġifieri l-iżgurar tal-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT, is-sentenza tal-14 ta' Marzu 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punti 18 u 19).

38 Ara r-rapport tal-1994, il-punt 246 dwar il-prinċipji ta' impożizzjoni.

39 Ara r-rapport tal-1994, il-punt 249.

40 Terra, B., u Kajus, J., A guide to the European VAT directives, introduction to European VAT, volum 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, p. 619, b'mod speċjali n-nota ta' qiegħ il-paġna 601. Ara, ukoll, għall-finijiet ta' eżempju, ċirkulari Franċiża BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, disponibbli fuq l-indirizz elettroniku li ġej: http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html, punt 240, kif ukoll il-kummentarju tal-leġiżlazzjoni Belġjana f'Baltus, F., La TVA: fondements et mécanismes, it-tieni edizzjoni, Larcier, Brussell, 2016, p. 163.

63. It-tielet nett, din issib ġustifikazzjoni prattika. Peress li l-istabbiliment fi Stat Membru joħloq drittijiet[41] u obbligi fil-qasam tat-tassazzjoni u tad-dikjarazzjonijiet, il-miżura ta' semplifikazzjoni ma tippreżentax interess għall-persuna taxxabbli.

64. Ir-raba' nett, l-esklużjoni tas-sitwazzjonijiet li fihom il-persuna taxxabbli tkun identifikata fl-Istat Membru tat-tluq tal-merkanzija tippreżenta l-vantaġġ li jiġu limitati l-każijiet ta' ksib ta' identifikazzjoni ta' darba bl-għan esklużiv li tiġi ġġustifikata parteċipazzjoni f'operazzjonijiet trijangolari. Dwar dan il-punt, il-Kummissjoni kienet enfasizzat, fir-rapport tal-1994, l-interess ta' ċerta viġilanza[42], bħalma nnotat il-qorti tar-rinviju.

65. Fil-fehma tiegħi, dawn l-argumenti diversi għandhom jiġu miċħuda għar-raġunijiet li ser nispjega iktar 'il quddiem.

66. Qabelxejn, jista' jiġi oġġezzjonat li interpretazzjoni letterali tal-Artikolu 141(ċ) tad-Direttiva tal-VAT[43] twassal biex jiġu esklużi l-każijiet ta' ħruġ ta' numru ta' identifikazzjoni tal-VAT fl-Istat Membru tat-tluq tal-merkanzija li ma jkunux marbuta biss mal-istabbiliment tal-persuna taxxabbli. Madankollu, tali esklużjoni ma tistax tiġi ġġustifikata minn obbligi ta' dikjarazzjoni[44].

67. Imbagħad, b'mod iktar fundamentali, billi nibda mill-konstatazzjoni tal-assenza ta' dispożizzjonijiet partikolari relatati mal-każijiet ta' identifikazzjonijiet multipli, insostni li l-Artikolu 141 ta' din id-direttiva għandu jkun suġġett għal interpretazzjoni kemm stretta kif ukoll teleoloġika.

68. Fil-fatt, minn naħa, interpretazzjoni stretta tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT hija imposta minħabba l-għan tagħhom, jiġifieri l-istabbiliment ta' miżura ta' semplifikazzjoni li għandha bħala korollarju esklużjoni, dik relatata mal-każijiet ta' identifikazzjoni fl-Istat Membru tal-wasla tal-merkanzija. Fi kliem ieħor, l-esklużjoni tal-identifikazzjoni tal-persuna taxxabbli fl-Istat Membru tat-tluq tal-merkanzija ma tistax tiġi dedotta minn termini ġenerali.

69. Din il-loġika ma tistax titqiegħed f'dubju, fir-rigward tal-applikazzjoni tal-Artikolu 141(a) ta' din id-direttiva, mill-konstatazzjoni li ma huwiex biss l-istabbiliment fl-Istat Membru tal-wasla tal-merkanzija li għandu jiġi eskluż, iżda wkoll is-sempliċi identifikazzjoni tal-VAT tal-persuna taxxabbli f'dan l-Istat Membru. Fil-fatt, din il-kundizzjoni tiġi dedotta naturalment mill-għan segwit minn din id-dispożizzjoni, dak li jiġi evitat li l-persuna taxxabbli intermedjarja tidentifika ruħha. Ir-rapport tal-1994, li fih isir riferiment għall-użu mill-persuna taxxabbli intermedjarja tan-"numru ta' identifikazzjoni [...] maħruġ minn Stat Membru minbarra dak tal-wasla tat-trasport tal-merkanzija" [traduzzjoni mhux uffiċjali], jikkonferma din l-analiżi[45].

70. Min-naħa l-oħra, inqis, bħall-Kummissjoni, li d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jinqraw fl-intier tagħhom u flimkien ma' dawk tal-Artikolu 265[46] ta' din id-direttiva, imsemmi fl-Artikolu 42 tal-imsemmija direttiva, dwar il-kontenut tad-dikjarazzjoni rikapitolattiva li għandu jiġi stabbilit fil-każ ta' akkwist intra-Komunitarju għall-ħtiġijiet ta' kunsinna sussegwenti. It-termini "[n]-numru li bih [ix-xerrej jiġi] identifikat[...] għall-finijiet tal-VAT [...] u li taħtu [huwa wettaq dan] l-akkwist", jissuġġerixxu l-libertà ta' għażla bejn numri differenti. Din il-formulazzjoni tidher ukoll fl-Artikolu 41 tal-istess direttiva dwar id-determinazzjoni tal-post tal-akkwisti intra-Komunitarji tal-merkanzija.

41 F'ċerti leġiżlazzjonijiet nazzjonali jeżistu rabtiet bejn in-numri ta' identifikazzjoni soċjali jew fiskali ta' impriża, stabbilita fl-Istat ikkonċernat. Għalhekk, minn din l-identifikazzjoni, jingħata awtomatikament in-numru tal-VAT intra-Komunitarju.

42 Ara l-punti 252, 254 u 255 ta' dan ir-rapport.

43 Ara l-punt 61 ta' dawn il-konklużjonijiet.

44 Ara l-punt 63 ta' dawn il-konklużjonijiet.

45 Ara l-punt 251 ta' dan ir-rapport.

46 B'mod iktar preċiż, il-paragrafu 1(a) tal-Artikolu 265 ta' din id-direttiva.

71. Din l-interpretazzjoni hija ġġustifikata mill-iskop tal-mekkaniżmu inkwistjoni. Fil-fehma tiegħi, il-kontroll tat-tassazzjoni fil-post finali tal-konsum tal-merkanzija jkun biżżejjed biex jiġġustifika l-għażla tal-leġiżlatur tal-Unjoni li ma jeskludi, fl-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT, l-ebda semplifikazzjoni meta x-xerrej intermedjarju jkollu identifikazzjoni oħra, li tikkorrispondi għall-post tal-istabbiliment ta' din il-persuna taxxabbli fl-Istat Membru tal-post tat-tluq tal-merkanzija [47].

72. Soluzzjoni kuntrarja, li xxekkel lil persuna taxxabbli milli tagħżel l-identifikazzjoni tal-VAT tagħha, toħloq differenza sinjifikattiva fil-mod kif jiġu ttrattati l-persuni taxxabbli u tirriskja li tillimita l-eżerċizzju tal-attivitajiet ekonomiċi, filwaqt li n-numru individwali ta' identifikazzjoni tal-VAT ikun biss mezz ta' prova [48].

73. Barra minn hekk, bħalma enfasizza l-Gvern Awstrijak [49], ir-realtajiet ekonomiċi jiġġustifikaw li jiġi ffavorit ir-rikors għat-tnaqqis tal-piż amministrattiv [50] billi tinżamm l-għażla libera mill-persuni taxxabbli tal-identifikazzjoni tagħhom għall-operazzjonijiet intra-Komunitarji u billi tiġi żgurata ċ-ċertezza legali tat-tranżazzjonijiet għax-xerrej finali [51]. Bl-istess mod, matul is-seduta, ġie invokat il-vantaġġ offrut mis-semplifikazzjoni għall-ġestjoni tal-likwidità tal-impriża eżentata mit-tassazzjoni.

74. Fl-aħħar nett, l-interess għall-Istat Membru li fih tkun identifikata l-persuna taxxabbli intermedjarja li jopponi għal identifikazzjoni oħra fl-Istat Membru tat-tluq tal-merkanzija għadu jrid jintwera. Fil-fatt, f'tali każ, dan l-Istat Membru tal-aħħar biss jista' jissuġġetta l-kunsinna għat-tassazzjoni.

75. Dawn l-elementi kollha jwassluni biex inqis li, għal żamma ma' "dak meħtieġ għal ġbir tajjeb tat-taxxa" [52] fl-Istat Membru tal-wasla tal-merkanzija, ikun biżżejjed li jiġi kkonstatat l-użu ta' tliet identifikazzjonijiet tal-VAT differenti sabiex jiġi implementat il-mekkaniżmu ta' semplifikazzjoni previst fl-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT, bil-kundizzjoni, konformement mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [53], li l-użu ta' numri ta' identifikazzjoni tal-VAT multipli ma jkunx frawdolenti.

76. Fil-fatt, bħalma fakkret il-qorti tar-rinviju, ċirkustanzi, bħal dawk deskritti mill-Kummissjoni fir-rapport tagħha tal-1994 [54], jistgħu jwasslu għal mistoqsijiet dwar l-għażla ta' numru ta' identifikazzjoni tal-VAT bl-għan li jitwettqu operazzjonijiet trijangolari [55].

77. Barra minn hekk, b'mod ġenerali, mill-pjan ta' azzjoni dwar il-VAT tal-Kummissjoni [56] jirriżulta li hija meħtieġa viġilanza partikolari fl-istat attwali tal-leġiżlazzjoni.

47 Din is-soluzzjoni setgħet twasslet mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li skontha l-eżenzjoni ta' provvista intra-Komunitarja ma għandhiex tiddependi mill-ħruġ jew mit-trażmissjoni ta' numru ta' identifikazzjoni tal-VAT jew saħansitra mit-tħassir tiegħu. Ara l-punti 87 *et seq* ta' dawn il-konklużjonijiet.

48 Ara s-sentenza tal-14 ta' Marzu 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punti 20 u 32).

49 Ara l-punti 9 sa 11 tal-osservazzjonijiet bil-miktub ta' dan il-gvern.

50 Ara, għal kunsiderazzjonijiet iktar ġenerali dwar ir-rabta ta' dan l-għan mal-istrateġija tat-tkabbir tal-Unjoni, b'mod partikolari għall-SMEs, il-memorandum ta' spjegazzjoni tal-proposta għal regolament ta' implimentazzjoni tal-Kunsill, tal-4 ta' Ottubru 2017, li jemenda r-Regolament (UE) Nru 282/2011 fir-rigward ta' ċerti eżenzjonijiet għat-transazzjonijiet intra-Komunitarji [COM(2017) 568 finali], p. 3, paragrafu 6].

51 Ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 48 sa 50).

52 Ara s-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 29), u tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 61).

53 Miġbura mis-sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

54 Ara l-punti 254 u 255 ta' dan ir-rapport.

55 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li, wara dan ir-rapport, ma ttieħdet l-ebda dispożizzjoni partikolari mal-emenda tad-Direttiva tal-VAT u r-redazzjoni tar-regolamenti.

56 Ara l-komunikazzjoni tal-Kummissjoni lill-Parlament Ewropew, lill-Kunsill u lill-Kumitat Ekonomiku u Soċjali Ewropew, tal-4 ta' Ottubru 2017, dwar is-segwitu għall-Pjan ta' Azzjoni dwar il-VAT, lejn żona unika tal-VAT fl-UE – Wasal iż-żmien li naġixxu [COM(2017) 566 final, punt 3.1.2, p. 11].

78. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet kollha, nipproponi li għall-ewwel domanda preliminari tingħata r-risposta li l-Artikolu 141(ċ) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-persuna taxxabbli, li tissodisfa l-kundizzjonijiet ta' identifikazzjoni msemmija fil-punt (a) ta' dan l-artikolu, trid tkun wettqet l-akkwist tal-merkanzija msemmi fil-punt (b) tal-imsemmi artikolu taħt numru ta' identifikazzjoni tal-VAT maħruġ minn Stat Membru minbarra dak li minnu l-merkanzija hija mibgħuta jew ittrasportata għall-akkwist intra-Komunitarju inkwistjoni, ftit li xejn huwa importanti jekk din tkunx stabbilita jew identifikata f'dan l-Istat Membru.

C. Fuq it-tieni domanda preliminari

79. Din id-domanda għandha tiġi eżaminata biss f'każ ta' konferma tal-eżistenza ta' operazzjonijiet trijangolari.

80. Permezz ta' din it-tieni domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-osservanza tar-rekwiżiti relatati mal-istabbiliment ta' dikjarazzjoni rikapitolattiva, bħal dawk stabbiliti mill-Artikoli 263 [57] u 265 [58] tad-Direttiva tal-VAT, tikkostitwixxix kundizzjoni tal-mertu tal-applikazzjoni tal-Artikolu 42 ta' din id-direttiva u, konsegwentement, tal-eżenzjoni mill-VAT għall-persuna taxxabbli intermedjarja, bl-applikazzjoni tal-mekkaniżmu previst fl-Artikolu 141 tal-imsemmija direttiva [59].

81. B'mod iktar konkret, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-konsegwenzi li għandhom jinsiltu mill-preżentazzjoni tardiva tad-dikjarazzjonijiet rikapitolattivi dwar l-operazzjonijiet imwettqa fix-xhur ta' Ottubru u ta' Diċembru 2012 [60] kif ukoll tad-dikjarazzjonijiet sussegwenti maħsuba għall-preċiżazzjoni li dan kien każ ta' operazzjonijiet trijangolari [61].

82. Għandu jiġi nnotat li, fl-Artikolu 265 tad-Direttiva tal-VAT, hemm imniżżla l-informazzjoni li għandha tissemma mill-persuna taxxabbli fid-dikjarazzjoni rikapitolattiva li għandha tistabbilixxi konformement mal-Artikolu 262 ta' din id-direttiva. Il-konsegwenzi ta' dan ir-rekwiżit fuq id-determinazzjoni tal-post tat-tassazzjoni huma mniżżla fl-Artikolu 42 tal-imsemmija direttiva.

83. Għalhekk, fl-Artikolu 42(a) tad-Direttiva tal-VAT, hemm ippreċiżati l-kundizzjonijiet tal-mertu meħtieġa, flimkien mal-Artikolu 197 tad-Direttiva tal-VAT, u b'mod speċjali fil-paragrafu 1(a) ta' dan l-artikolu. Minn dan jirriżulta li dawk previsti fl-Artikolu 141 ta' din id-direttiva għandhom qabelxejn ikunu ssodisfatti sabiex l-akkwist intra-Komunitarju, imwettaq "għall-finijiet ta' provvista [kunsinna] sussegwenti" [62], ikun meqjus suġġett għall-VAT fl-Istat Membru tal-wasla tal-merkanzija.

84. Ir-rekwiżit tal-osservanza tal-"obbligi stipulati fl-Artikolu 265 dwar is-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni li tirrikapitola", li jinsab fl-Artikolu 42(b) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi analizzat b'mod differenti, fil-linja tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, bħala kundizzjoni formali li tippermetti biss li tiġi żgurata t-tassazzjoni fl-Istat Membru tal-post tal-konsum finali tal-merkanzija.

57 B'mod iktar preċiż, l-ewwel subparagrafu tal-paragrafu 1, li jikkorrispondi għall-Artikolu 28g tas-Sitt Direttiva, imdaħħal mid-Direttiva 91/680, li jissostitwixxi l-ewwel sentenza tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 22(6)(b) tas-Sitt Direttiva.

58 B'mod iktar preċiż, il-paragrafu 1(a) u (b), li jikkorrispondi għall-Artikolu 28g tas-Sitt Direttiva, imdaħħal mid-Direttiva 91/680, li jissostitwixxi l-ewwel u t-tieni inċiżi tal-ħames subparagrafu tal-Artikolu 22(6)(b) tas-Sitt Direttiva.

59 Ara l-punt 16 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Gvern Awstrijak.

60 Ara l-punt 28 tad-deċiżjoni tar-rinviju, li jippreċiża li dawn id-dikjarazzjonijiet rikapitolattivi ġew ippreżentati fit-8 ta' Frar 2013, filwaqt li t-terminu għal din il-preżentazzjoni kien jiskadi fil-31 ta' Jannar 2013.

61 Ara l-punti 5 u 31 tad-deċiżjoni tar-rinviju. Dawn ir-rettifiki ġew ippreżentati fl-10 ta' April 2013.

62 Artikolu 42(a) tal-imsemmija direttiva.

85. Fil-fatt, għandu jitfakkar, qabelxejn, minħabba l-formulazzjoni tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 42 tad-Direttiva tal-VAT, li l-Artikolu 42(b) għandu jinqara fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 41 ta' din id-direttiva [63]. Dan huwa maħsub sabiex jiġi applikat biss "sakemm il-persuna li takkwista l-merkanzija [ma tistabbilixxix] li ġiet applikata l-VAT għal [...] l-akkwist skond l-Artikolu 40". Dawn it-termini jesprimu grad ta' rekwiżit ogħla fejn is-sens huwa usa' minn dak tal-Artikolu 42 tal-imsemmija direttiva dwar is-sempliċi preżentazzjoni ta' dikjarazzjoni rikapitolattiva. Għandu jitqies ukoll l-iskop ta' dawn id-dispożizzjonijiet, imfakkar mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tat-22 ta' April 2010, X u fiscale eenheid Facet-Facet Trading [64], jiġifieri li "jiġi żgurat l-issuġġettar tax-xiri inkwistjoni għall-VAT" [65].

86. Imbagħad, jien ma naħsibx, b'differenza mill-Gvern Awstrijak, li jeħtieġ li jinsilet argument mid-differenza fir-redazzjoni ta' dan l-artikolu meta mqabbla ma' dik tal-Artikolu 138 ta' din id-direttiva, li ma jsemmi xejn dwar dan il-punt. Fil-fehma tiegħi, fl-istat attwali tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni [66], ma jeżisti l-ebda ostakolu għall-approssimazzjoni mal-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tista' tiġi ttrasposta għall-każ partikolari, li skontha, sa fejn il-kundizzjonijiet materjali jew tal-mertu ta' kunsinna intra-Komunitarja jkunu ssodisfatti, id-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT ma jistax jiġi ssuġġettat għal rekwiżiti oħra ta' natura amministrattiva.

87. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja affermat li r-rifjut ta' eżenzjoni mill-VAT ta' kunsinna intra-Komunitarja, li effettivament twettqet, ma jistax ikun ibbażat fuq il-motiv biss li l-prova ta' din il-kunsinna ma kinitx tressqet fi żmien utli [67]. Il-Qorti tal-Ġustizzja barra minn hekk iċċitat "il-preżentata tad-dikjarazzjonijiet rikapitulattivi lill-awtorità tat-taxxa" għall-finijiet tal-obbligi formali li jinsabu fl-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva, fir-redazzjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28g tal-istess direttiva, li sar, dwar dan il-punt, l-Artikolu 263 tad-Direttiva tal-VAT [68].

88. L-istess japplika, fir-rigward tal-ipoteżijiet li jistgħu jiġu ttrasposti għall-kawża prinċipali, għar-rekwiżiti supplimentari għal dak ta' identifikazzjoni valida, bħall-iskrizzjoni fis-sistema tal-iskambju ta' informazzjoni tal-VAT [VAT Information Exchange System (VIES)], l-issuġġettar għal sistema ta' taxxa tal-akkwisti intra-Komunitarji [69], jew anki t-trażmissjoni tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej [70].

89. Skont l-istess loġika, ir-rettifika ta' fattura li teħtieġ kontenut obbligatorju, jiġifieri n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT, tista' tipproduċi effett retroattiv [71]. Barra minn hekk, l-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja ma tistax tiġi rrifjutata għas-sempliċi raġuni li l-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru ieħor ħassret in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej li jipproduċi effett mid-data qabel dik li fiha saret din il-kunsinna [72].

63 Li jikkorrispondi għall-ewwel u t-tieni subparagrafi tal-Artikolu 28b(A)(2) tas-Sitt Direttiva. Jista' jiġi rrilevat ukoll, fir-rigward tal-elementi ta' analiżi spjegati mill-qorti tar-rinviju u l-Gvern Awstrijak, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, li jista' jkun hemm każijiet li fihom id-destinazzjoni finali tal-merkanzija ma tkunx magħrufa, jew, b'mod iktar ġenerali, waħda mill-kundizzjonijiet tal-mertu tal-Artikolu 42 tad-Direttiva tal-VAT ma tkunx issodisfatta.

64 C-536/08 u C-539/08, EU:C:2010:217, punti 32 sa 36.

65 Ara l-punt 33 ta' din is-sentenza.

66 Ara, fir-rigward tal-abbozzi pendenti, il-komunikazzjoni tal-Kummissjoni lill-Parlament Ewropew, lill-Kunsill u lill-Kumitat Ekonomiku u Soċjali Ewropew, tal-4 ta' Ottubru 2017, dwar is-segwitu għall-Pjan ta' Azzjoni dwar il-VAT, lejn żona unika tal-VAT fl-UE – Wasal iż-żmien li naġixxu [COM(2017) 566 finali, punt 3.1.1.1(b), p. 9].

67 Ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, dispożittiv, punt 1).

68 Ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 25).

69 Ara s-sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 37).

70 Ara s-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punti 51 u 59), u tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punti 52 *et seq*).

71 Ara s-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, dispożittiv).

72 Ara s-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punti 60 u 61 (fir-rigward tal-kundizzjoni formali) kif ukoll id-dispożittiv, punt 2).

90. Fl-aħħar nett, għandu jitqies, minn naħa, l-obbligu għal kull persuna taxxabbli identifikata għall-finijiet tal-VAT li tistabbilixxi dikjarazzjonijiet rikapitolattivi [73], u dan jippermetti kontroverifika tal-informazzjoni pprovduta. Min-naħa l-oħra, f'perspettiva usa', għandha tiġi nnotata l-evoluzzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tal-VAT [74]. Fil-fatt, ir-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 [75], li daħal fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2012, jistabbilixxi regoli u proċeduri komuni, b'mod partikolari għall-iskambji ta' informazzjoni bejn l-awtoritajiet nazzjonali kompetenti bl-għan li tiġi applikata korrettament il-VAT [76]. Din l-organizzazzjoni ttaffi neċessarjament il-konsegwenzi ta' dikjarazzjoni inkompleta jew tardiva.

91. Madankollu, dan il-"prinċipju ta' rifjut tal-formaliżmu" [77], tradizzjonalment ibbażat fuq in-natura oġġettiva tal-kunċetti ddefiniti mid-Direttiva tal-VAT u l-prinċipju ta' newtralità fiskali, jagħraf żewġ eċċezzjonijiet, applikabbli irrispettivament mill-benefiċċju li jirriżulta minn regola tad-dritt tal-Unjoni [78]. Dawn jirrigwardaw, minn naħa, il-parteċipazzjoni intenzjonali għal frodi fiskali [79] u, min-naħa l-oħra, in-nuqqas ta' prova li r-rekwiżiti tal-mertu ġew issodisfatti [80].

92. Hija din l-eċċezzjoni li, fil-fehma tiegħi, u għall-kuntrarju ta' dak li jsostni l-Gvern Awstrijak [81], tispjega s-soluzzjoni miżmuma fis-sentenza tat-22 ta' April 2010, X u fiscale eenheid Facet-Facet Trading [82], hekk kif il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li l-merkanzija inkwistjoni ma kinitx ġiet realment introdotta fl-Istat Membru ta' identifikazzjoni [83].

93. Konsegwentement, inqis li d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT għandu jirriżulta biss mill-osservanza tal-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 141 u fl-Artikolu 42(a) tad-Direttiva tal-VAT, b'dik stabbilita fl-Artikolu 42(b) ta' din id-direttiva tkun tiddefinixxi biss modalità ta' implementazzjoni prattika.

94. Madankollu, f'każ li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tikkondividix din l-analiżi, ikun xieraq li jitqies, bħalma enfasizzat il-Kummissjoni, li, fil-kawża prinċipali, id-dibattitu ma kienx jirrigwarda l-assenza ta' dikjarazzjoni rikapitolattiva jew ta' xi dikjarazzjoni oħra.

73 Ara l-Artikolu 262 tad-Direttiva tal-VAT.

74 Miġbura mis-sentenza tat-22 ta' April 2010, X u fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 u C-539/08, EU:C:2010:217, punt 37).

75 ĠU 2010, L 268, p. 1.

76 Ara l-premessi li ġejjin:

"(7) Sabiex jiġbru t-taxxa dovuta, l-Istati Membri għandhom jikkoperaw biex jgħinu biex jiżguraw li l-VAT tiġi stabbilita b'mod korrett. L-Istati Membri Huma għaldaqstant għandhom mhux biss iwettqu monitoraġġ tal-applikazzjoni korretta tat-taxxa dovuta fit-territorju tagħhom stess, iżda għandhom ukoll jipprovdu assistenza lil Stati Membri oħra għall-iżgurar tal-applikazzjoni korretta tat-taxxa relatata mal-attività mwettqa fit-territorju tagħhom stess iżda dovuta fi Stat Membru ieħor.

(8) Il-monitoraġġ tal-applikazzjoni korretta tal-VAT fi transazzjonijiet transkonfinali taxxabbli fi Stat Membru ieħor li mhuwiex dak fejn il-fornitur huwa stabbilit jiddependi f'ħafna każijiet mill-informazzjoni miżmuma mill-Istat Membru ta' stabbiliment jew li tista' tinkiseb aktar faċilment minn dak l-Istat Membru. Superviżjoni effettiva ta' tali transazzjonijiet għaldaqstant tiddependi fuq l-Istat Membru ta' stabbiliment li jiġbor jew li jkun f'pożizzjoni li jiġbor dik l-informazzjoni.

[…]

(19) L-Istat Membru ta' konsum għandu responsabbiltà primarja biex jiżgura li fornituri mhux stabbiliti jikkonformaw mal-obbligi tagħhom […]"

77 Skont l-espressjoni użata fil-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, punti 82 *et seq*). Ir-raġunament tiegħu huwa bbażat fuq il-prinċipji stabbiliti fis-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 31), riprodotti reċentement fis-sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punti 36 sa 38).

78 Ara s-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punti 42 sa 49).

79 Ara s-sentenza tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punti 44 u 45). Ara, ukoll, bħala eżempju ta' każ ta' assenza frawdolenti ta' dikjarazzjonijiet fl-Istat Membru tal-wasla tal-merkanzija, f'relazzjoni trijangolari, iżda mingħajr użu tal-miżura ta' semplifikazzjoni, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 Ara s-sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punti 42 u 43).

81 Ara l-punti 23, 27 u 39 tal-osservazzjonijiet bil-miktub ta' dan il-gvern.

82 C-536/08 u C-539/08, EU:C:2010:217.

83 Ara l-punti 41 u 42 ta' din is-sentenza.

95. Jien nipproponi għalhekk li, għat-tieni domanda preliminari, tingħata r-risposta li l-Artikolu 42(b) ta' din id-direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li l-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru li toħroġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT li l-persuna taxxabbli tuża biex twettaq akkwist intra-Komunitarju, għall-finijiet ta' kunsinna sussegwenti, tirrifjuta l-eżenzjoni mill-VAT tagħha biss għar-raġuni li d-dikjarazzjoni rikapitolattiva, imsemmija fl-Artikolu 265 tal-imsemmija direttiva, tkun ġiet trażmessa b'mod tardiv jew tkun ġiet irrettifikata sussegwentement mill-persuna taxxabbli, minkejja li ma jkun hemm l-ebda indizju serju li jissuġġerixxi l-eżistenza ta' frodi u jkun stabbilit li l-kundizzjonijiet tal-mertu tal-eżenzjoni jkunu ssodisfatti.

IV. Konklużjoni

96. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja li, għad-domandi preliminari magħmula mill-Verwaltungsgerichtshof (qorti amministrattiva, l-Awstrija), tirrispondi bil-mod li ġej:

1) L-Artikolu 141(ċ) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-persuna taxxabbli, li tissodisfa l-kundizzjonijiet ta' identifikazzjoni intiżi fil-punt (a) ta' dan l-artikolu, trid tkun wettqet l-akkwist tal-merkanzija msemmi fil-punt (b) tal-imsemmi artikolu taħt numru ta' identifikazzjoni tal-VAT maħruġ minn Stat Membru minbarra dak li minnu l-merkanzija hija mibgħuta jew ittrasportata għall-akkwist intra-Komunitarju inkwistjoni, ftit li xejn huwa importanti jekk din tkunx stabbilita jew identifikata f'dan l-Istat Membru.

2) L-Artikolu 42(b) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li l-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru li toħroġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT li l-persuna taxxabbli tuża biex twettaq akkwist intra-Komunitarju, għall-finijiet ta' kunsinna sussegwenti, tirrifjuta l-eżenzjoni mill-VAT tagħha biss għar-raġuni li d-dikjarazzjoni rikapitolattiva, intiża fl-Artikolu 265 ta' din id-direttiva, tkun ġiet trażmessa b'mod tardiv jew tkun ġiet irrettifikata sussegwentement mill-persuna taxxabbli, minkejja li ma jkun hemm l-ebda indizju serju li jissuġġerixxi l-eżistenza ta' frodi u jkun stabbilit li l-kundizzjonijiet tal-mertu tal-eżenzjoni jkunu ssodisfatti.