Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

1 ta' Lulju 2021*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Kontroll fiskali – Provvisti ta' servizzi abbażi ta' attività ta' aġent artistiku – Tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT – Tranżazzjonijiet mhux iddikjarati lill-awtorità fiskali u li ma tawx lok għall-ħruġ ta' fattura – Evażjoni – Kostituzzjoni mill-ġdid tal-valur taxxabbli għat-taxxa fuq id-dħul – Prinċipju ta' newtralità tal-VAT – Inklużjoni tal-VAT fil-valur taxxabbli kkostitwit mill-ġdid"

Fil-Kawża C-521/19,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal Superior de Justicia de Galicia (il-Qorti Superjuri tal-Ġustizzja ta' Galicia, Spanja), permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Ġunju 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-8 ta' Lulju 2019, fil-proċedura

CB

vs

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn A. Prechal, President tal-Awla, N. Wahl (Relatur), F. Biltgen, L. S. Rossi u J. Passer, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: G. Hogan,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal CB, minn C. Gómez Docampo, abogada,

– għall-Gvern Spanjol, minn S. Jiménez García, bħala aġent,

* Lingwa tal-kawża: l-Ispanjol.

– għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u J. Jokubauskaitė, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-4 ta' Marzu 2021,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn CB u t-Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (il-Qorti Fiskali Reġjonali ta' Galicia, Spanja) dwar likwidazzjonijiet u sanzjonijiet li ġew imposti fuqha fil-kuntest ta' aġġustament fiskali dwar it-taxxa fuq id-dħul ta' persuni fiżiċi dovuta mill-2010 sa 2012.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Il-premessa 7 tad-Direttiva 2006/112 tipprevedi:

"Is-sistema komuni ta' [taxxa fuq il-valur miżjud (VAT)] għandha twassal, anki jekk ir-rati u l-eżenzjonijiet ma jkunux armonizzati b'mod sħiħ, għal newtralità fil-kompetizzjoni, b'mod li fit-territorju ta' kull pajjiż merkanzija [oġġetti] u servizzi simili jġorru l-istess piż ta' taxxa, hu x'inhu t-tul tal-produzzjoni u l-katina tad-distribuzzjoni."

4 L-Artikolu 1 ta' din id-direttiva jipprevedi:

"1. Din id-Direttiva tistabbilixxi s-sistema komuni ta' taxxa fuq il-[VAT].

2. Il-prinċipju tas-sistema komuni ta' VAT tinvolvi l-applikazzjoni ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum fuq merkanzija u servizzi li hi eżattament proporzjonali għall-prezz tal-merkanzija u s-servizzi, ikunu kemm ikunu t-transazzjonijet li jkunu saru fil-proċess ta' produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-istadju li fih hi imposta t-taxxa.

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

Is-sistema komuni tal-VAT għandha tkun applikata sa l-istadju tal-kummerċ bl-imnut (dan l-istadju inkluż)."

5 L-Artikolu 73 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista."

6 L-Artikolu 78 tal-istess direttiva jipprevedi:

"L-ammont taxxabbli għandu jinkludi l-fatturi li ġejjin:

a) taxxi, dazji, imposti u piżijiet, minbarra l-VAT innifisha;

b) spejjeż inċidentali bħal kummissjoni, ippakkjar, trasport u spejjeż ta' l-assigurazzjoni, mitluba mill-fornitur lill-konsumatur.

Għall-finijiet tal-punt (b) ta' l-ewwel paragrafu, l-Istati Membri jistgħu jqisu spejjeż koperti minn ftehim separat bħala spejjeż inċidentali."

7 L-Artikolu 178 tad-Direttiva 2006/112 huwa fformulat kif ġej:

"Biex teżerċita d-dritt ta' 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, hi għandha jkollha fattura imħejjija skond l-Artikoli 220 sa 236 u l-Artikoli 238, 239 u 240;

[...]"

8 Skont l-Artikolu 193 ta' din id-direttiva, il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qiegħda twettaq provvista taxxabbli ta' oġġetti jew servizzi, minbarra fejn din titħallas minn persuna oħra skont l-Artikoli 194 sa 199 u fl-Artikolu 202 tal-imsemmija direttiva.

9 Skont l-Artikolu 220(1) tad-Direttiva 2006/112:

"Kull persuna taxxabbli għandha tiżgura li, fir-rigward ta' dan li ġej, tinħareġ fattura, jew minnha nfisha jew mill-klijent tagħha jew, f'isimha u għan-nom tagħha, minn parti terza:

1) provvisti ta' merkanzija jew servizzi li hi tkun għamlet lil persuna taxxabbli oħra jew lil persuna legali [ġuridika] li mhix taxxabbli;

[...]

5) kwalunkwe ħlas fuq kont magħmul lilha minn persuna taxxabbli oħra jew persuna legali mhux taxxabbli qabel ma tkun tlestiet il-provvista ta' servizzi."

10 Skont l-Artikolu 226 ta' din id-direttiva:

"Mingħajr preġudizzju għad-disposizzjonijiet 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

[...]

6) il-kwantità u n-natura tal-merkanzija pprovduta jew il-limitu u n-natura tas-servizzi mogħtija;

7) id-data li fiha l-provvista ta' merkanzija jew servizzi kienet saret jew tlestiet jew id-data li fiha l-ħlas akkont imsemmi fil-punti (4) u (5) ta' l-Artikolu 220 kien sar, sakemm dik id-data tkun tista' tkun iddeterminata u tkun differenti mid-data tal-ħruġ tal-fattura;

8) l-ammont taxxabbli għal kull rata jew eżenzjoni, il-prezz ta' l-unità mingħajr VAT u kwalunkwe roħs jew tnaqqis jekk ma jkunux inklużi fil-prezz ta' l-unità;

9) ir-rata ta' VAT applikata;

10) l-ammont ta' VAT li għandu jitħallas, għajr fejn ikun applikat arranġament speċjali li taħtu, b'konformità ma' din id-Direttiva, tali dettall hu eskluż;

[...]"

11 L-Artikolu 273 tal-istess direttiva jippreċiża:

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

L-għażla skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintuża biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3."

Id-dritt Spanjol

12 Skont l-Artikolu 78(1) tal-Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (il-Liġi 37/1992 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) tat-28 ta' Novembru 1992 (BOE Nru 312, tad-29 ta' Diċembru 1992, p. 44247):

"Il-valur taxxabbli tat-taxxa huwa magħmul mill-ammont totali tal-kunsiderazzjoni mħallsa mill-konsumatur jew minn terz għal tranżazzjonijiet suġġetti għat-taxxa."

13 L-Artikolu 88 tal-Liġi 37/1992, intitolat "It-trasferiment tat-taxxa", jipprevedi:

"1. Persuni taxxabbli għandhom jittrasferixxu l-ammont sħiħ tat-taxxa lill-persuna li għaliha twettqet it-tranżazzjoni taxxabbli, u din tal-aħħar għandha tħallas din it-taxxa sakemm din it-taxxa tiġi ttrasferita skont id-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi, irrispettivament mit-termini li l-partijiet qablu fuqhom bejniethom. Fil-każ tal-provvista taxxabbli u mhux eżentata ta' prodotti

jew servizzi lil konsumatur li huwa organu pubbliku, il-persuna taxxabbli, fir-redazzjoni tal-proposti finanzjarji tagħha, anki jekk ikunu verbali, għandha f'kull każ tiġi preżunta li inkludiet f'dawn il-proposti [l-VAT], madankollu, għandha tiġi ttrasferita bħala kwistjoni separata, fejn xieraq, fid-dokumenti ppreżentati għall-finijiet tal-ġbir tal-ħlas, filwaqt li l-ammont ġenerali miftiehem ma għandux jiżdied bħala riżultat tat-turija tat-taxxa ttrasferita.

2. It-taxxa għandha tiġi ttrasferita f'fattura, bil-kundizzjonijiet u skont il-kriterji stabbiliti mil-liġi. Għal dan il-għan, l-ammont ittrasferit għandu jintwera separatament mill-valur taxxabbli, inkluż fil-każ ta' prezzijiet li jiġu stabbiliti uffiċjalment, bid-dikjarazzjoni tar-rata ta' taxxa applikata. Tranżazzjonijiet li jiġu ddeterminati mil-liġi għandhom ikunu eżenti minn dan.

3. It-taxxa għandha tiġi ttrasferita fil-punt meta l-fattura rilevanti tinħareġ u tiġi pprovduta.

4. Id-dritt li tiġi ttrasferita t-taxxa jintilef wara li tgħaddi sena mid-data ta' skadenza.

5. Il-persuna li għaliha titwettaq it-tranżazzjoni taxxabbli ma hijiex obbligata tħallas il-VAT ittrasferita lilha qabel ma din it-taxxa ssir dovuta.

6. Kwalunkwe tilwim li jista' jirriżulta b'rabta mat-trasferiment tat-taxxa, relatat mal-legalità tat-trasferiment tat-taxxa u mal-ammont tat-taxxa, għandu jiġi ttrattat bħala tilwim fiskali għall-finijiet tat-tilwima rilevanti quddiem qorti fiskali."

14 L-Artikolu 89 ta' din il-liġi, intitolat "Korrezzjoni tal-ammonti ta' taxxa ttrasferita", jipprevedi:

"1. Persuni taxxabbli għandhom jikkorreġu l-ammonti tat-taxxa ttrasferita fejn dawn l-ammonti jkunu ġew ikkalkolati skorrettament jew fejn jirriżultaw ċirkustanzi li, skont l-Artikolu 80 ta' din il-liġi, iwasslu għall-aġġustament tal-valur taxxabbli. Il-korrezzjoni għandha ssir fiż-żmien meta r-raġunijiet għall-kalkolu skorrett tat-taxxa jiġu identifikati jew meta jirriżultaw iċ-ċirkustanzi l-oħra msemmija fis-subparagrafu preċedenti, sakemm ma jkunux għaddew erba' snin mid-data ta' skadenza tat-taxxa relatata mat-tranżazzjoni jew, skont il-każ, minn meta jkunu rriżultaw iċ-ċirkustanzi msemmija fl-Artikolu 80.

2. Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafu preċedenti għandhom japplikaw anki fejn ma tkun ġiet ittrasferita ebda taxxa u l-fattura għat-tranżazzjoni tkun inħarġet.

3. Bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-paragrafi preċedenti, l-ammonti ta' taxxa ttrasferiti ma għandhomx jiġu kkorreġuti fis-sitwazzjonijiet segwenti:

(1) meta l-korrezzjoni ma tkunx ibbażata fuq ir-raġunijiet previsti fl-Artikolu 80 ta' din il-liġi, tkun tinvolvi żieda fl-ammonti ttrasferiti u l-persuni li għalihom ikunu twettqu t-tranżazzjonijiet ma jaġixxux bħala persuni tan-negozju jew professjonisti, ħlief fejn ir-rati tat-taxxa jiġu stabbiliti b'liġi f'liema każ il-korrezzjoni tista' ssir fix-xahar li fih ir-rati l-ġodda tat-taxxa jidħlu fis-seħħ u fix-xahar sussegwenti.

(2) meta l-awtoritajiet fiskali juru, permezz tal-evalwazzjonijiet rilevanti, ammonti ta' taxxa dovuta u li ma ġietx ittrasferita li huma ogħla minn dawk iddikjarati mill-persuna taxxabbli u jiġi stabbilit, permezz ta' informazzjoni oġġettiva, li din il-persuna taxxabbli kienet involuta fi frodi jew li kienet taf jew messha kienet taf, permezz tal-eżerċizzju ta' attenzjoni raġonevoli f'dan ir-rigward, li hija kienet qiegħda twettaq tranżazzjoni li kienet parti minn frodi."

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

15 CB jaħdem għal rasu u jeżerċita attività ta' aġent artistiku suġġett għall-VAT. Għal dan il-għan, huwa kien jipprovdi servizzi lill-grupp Lito, grupp ta' impriżi responsabbli mill-ġestjoni tal-infrastruttura u l-orkestri, għall-festi reliġjużi u l-festi tal-irħula ta' Galicia (Spanja). B'mod iktar preċiż, CB kien jikkuntattja l-kummissjonijiet tal-festi, gruppi informali ta' abitanti responsabbli mill-organizzazzjoni tal-imsemmija festi, u kien jinnegozja l-intervent tal-orkestri f'isem il-grupp Lito.

16 Il-pagamenti magħmula f'dan il-kuntest mill-kummissjonijiet tal-festi lill-grupp Lito kienu fi flus kontanti u la kienu jagħtu lok għall-ħruġ ta' fatturi u lanqas għal reġistrazzjoni fil-kontabbiltà. Konsegwentement, dawn ma ġewx iddikjarati lill-awtorità fiskali, kemm fir-rigward tat-taxxa fuq il-kumpanniji kif ukoll tal-VAT.

17 Min-naħa tiegħu, CB kien jirċievi 10 % tad-dħul tal-grupp Lito. Il-pagamenti favurih saru wkoll fi flus kontanti, ma kinux iddikjarati u ma kinux jagħtu lok għall-istabbiliment ta' ebda fattura. CB la kellu kontabbiltà u lanqas reġistru uffiċjali, ma kienx joħroġ fattura, ma kienx jirċievi din il-fattura u, konsegwentement, ma kienx jirrediġi dikjarazzjoni tal-VAT.

18 Wara l-kontroll tas-sitwazzjoni fiskali ta' CB, l-awtorità fiskali qieset li l-ammonti li huwa kien irċieva bħala remunerazzjoni għall-attivitajiet tiegħu ta' intermedjarju għall-grupp Lito, jiġifieri EUR 64 414.90 fl-2010, EUR 67 565.40 fl-2011 u EUR 60 692.50 fl-2012, ma kinux jinkludu l-VAT u li, għaldaqstant, il-valur taxxabbli tat-taxxa fuq id-dħul relatata ma' dawn is-snin kellha tiġi stabbilita billi tittieħed inkunsiderazzjoni t-totalità ta' dawn l-ammonti. L-aġġustamenti korrispondenti taw lok għal-likwidazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-2010 sa l-2012 u ġew imposti sanzjonijiet fuq CB, li kkontesta permezz ta' lment l-atti tal-awtorità fiskali li ordnaw din il-likwidazzjoni u s-sanzjonijiet li kien suġġetta għalihom.

19 It-tribunal économique administratif régional de Galice (il-Qorti Fiskali Reġjonali ta' Galicia) ċaħdet l-ilment ta' CB, li ressqet id-deċiżjoni ta' dan l-organu quddiem il-qorti tar-rinviju.

20 F'dan il-kuntest, CB isostni li l-applikazzjoni *a posteriori* tal-VAT għall-ammonti li l-awtorità fiskali kkunsidrat bħala dħul tmur kontra l-ġurisprudenza tat-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema, Spanja) kif ukoll dik tal-Qorti tal-Ġustizzja, li skonthom, meta din l-awtorità tiskopri tranżazzjonijiet, bħala prinċipju, suġġetti għall-VAT, mhux iddikjarati u mhux iffatturati, il-VAT għandha titqies li hija inkluża fil-prezz miftiehem mill-partijiet għal dawn it-tranżazzjonijiet.

21 B'hekk, CB iqis li, sa fejn, skont id-dritt Spanjol, huwa ma jistax jitlob il-VAT mhux ittrasferita minħabba l-aġir tiegħu li jikkostitwixxi ksur fiskali, il-VAT għandha tiġi kkunsidrata bħala inkluża fil-prezz tas-servizzi li huwa pprovda.

22 Il-qorti tar-rinviju tindika li, sabiex tiddeċiedi t-tilwima fil-kawża prinċipali, hija għandha tistabbilixxi jekk il-Liġi 37/1992, kif interpretata mit-Tribunal Supremo (il-Qorti Suprema, Spanja), hijiex konformi mad-dritt tal-Unjoni sa fejn tipprevedi li, meta l-operaturi jwettqu, b'mod volontarju u miftiehem, tranżazzjonijiet li jagħtu lok għal pagamenti fi flus kontanti, mingħajr fattura u mingħajr dikjarazzjoni tal-VAT, tali pagamenti għandhom jitqiesu li jinkludu l-VAT.

23 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-Tribunal Superior de Justicia de Galicia (il-Qorti Superjuri tal-Ġustizzja ta' Galicia, Spanja) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"Fid-dawl tal-prinċipji ta' newtralità u ta' projbizzjoni tal-frodi fiskali [evażjoni tat-taxxa], tal-abbuż ta' dritt u tad-distorsjoni illegali tal-kompetizzjoni, l-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva [2006/112] għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali u l-ġurisprudenza li tinterpretaha li skonthom, meta l-awtorità fiskali tiskopri tranżazzjonijiet moħbija suġġetti [għall-VAT u] mhux iffatturati, għandu jitqies li [l-VAT] hija inkluża fil-prezz maqbul mill-partijiet għall-imsemmija tranżazzjonijiet?

Tali interpretazzjoni tippermetti, f'każijiet ta' FRODI [evażjoni] li fihom it-tranżazzjoni ma tkunx ġiet żvelata lill-awtorità fiskali, li jitqies, kif jista' jiġi dedott mis-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15 [,EU:C:2016:614], tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova (C-576/15 [, EU:C:2016:740], u tas-7 ta' Marzu 2018, Dobre (C-159/17 [, EU:C:2018:161], li l-ammonti mħallsa u rċevuti ma jinkludux il-VAT għall-finijiet tal-likwidazzjoni tal-impożizzjoni tas-sanzjoni korrispondenti[?]"

Fuq id-domanda preliminari

24 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-interpretazzjoni li għandha tingħata, b'mod partikolari fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità, tal-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva 2006/112, dwar id-determinazzjoni tal-valur taxxabbli ta' tranżazzjoni bejn persuni suġġetti għall-VAT, meta dawn, b'evażjoni, la indikaw l-eżistenza tat-tranżazzjoni lill-awtorità fiskali, la ħarġu fattura, u lanqas ma niżżlu d-dħul miksub fl-okkażjoni ta' din it-tranżazzjoni f'dikjarazzjoni tat-taxxi diretti. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, f'tali ċirkustanza, l-ammonti mħallsa u rċevuti għandhomx jitqiesu li jinkludu diġà l-VAT jew le.

25 Qabel kollox għandu jiġi enfasizzat li, minkejja li l-ġlieda kontra l-evażjoni, l-evitar tat-taxxa u l-abbużi eventwali tikkostitwixxi għan irrikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva 2006/112 (sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata), id-determinazzjoni tal-valur taxxabbli ta' tranżazzjoni bejn persuni taxxabbli, fis-sens tal-Artikoli 73 u 78 ta' din id-direttiva, ma hijiex fost l-għodda għad-dispożizzjoni tal-Istat Membri, fis-sens tal-Artikolu 273 tal-imsemmija direttiva, sabiex jiksbu dan l-għan, fis-sens li jistgħu jadottaw, fil-każ ta' evażjoni, interpretazzjoni ta' dawn id-dispożizzjonijiet differenti minn dik li għandha tiġi adottata fl-assenza ta' aġir ta' evażjoni minn persuni taxxabbli.

26 Fil-fatt, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 29 tal-konklużjonijiet tiegħu, id-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju għandha tiġi sseparata minn dik dwar jekk l-applikazzjoni ta' sanzjoni hijiex imposta fuq il-persuni kkonċernati talli kisru r-regoli tal-mekkaniżmu komuni tal-VAT.

27 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-leġiżlatur tal-Unjoni, indipendentement mis-sanzjonijiet iddefiniti mill-Istati Membri sabiex irażżnu l-aġir fiskali illegali u, speċjalment ta' evażjoni, għamel huwa stess b'tali mod li l-persuni taxxabbli li ma osservawx ir-regoli bażiċi tad-Direttiva 2006/112, b'mod partikolari fil-qasam tal-fatturazzjoni, ibatu l-konsegwenzi tal-aġir

tagħhom minħabba l-impossibbiltà li jnaqqsu l-VAT, inkluż meta, wara kontroll fiskali, it-tranżazzjonijiet li ma jkunux taw lok għal fatturazzjoni jkunu retroattivament suġġetti għall-VAT.

28 B'hekk, skont ġurisprudenza stabbilita, minkejja li d-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu mill-VAT li huma għandhom iħallsu l-VAT dovuta jew imħallsa għall-oġġetti akkwistati u għas-servizzi rċevuti minnhom fi stadju preċedenti jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, intiż sabiex jeħles kompletament lill-imprenditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, li hija intiża li teħles kompletament lill-imprenditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu u li konsegwentement tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament minn jekk dawn l-attivitajiet humiex suġġetti għal dawn l-għanijiet jew skopijiet jew riżultati ta' dawn l-attivitajiet, sakemm l-attivitajiet imsemmija huma, fil-prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT, l-eżerċizzju ta' dan id-dritt fil-prinċipju ma huwiex possibbli, skont l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112 ħlief fil-mument li l-persuna taxxabbli jkollha fattura (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punti 37, 38, 42 u 43 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

29 Kif tikkonferma l-qorti tar-rinviju, mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri l-Artikolu 88(2) u l-punt 2 tal-Artikolu 89(3) tal-Liġi 37/1992, jirriżulta li l-impossibbiltà għall-persuna taxxabbli li tnaqqas l-ammont tal-VAT fuq it-tranżazzjoni mhux iddikjarata lill-awtorità fiskali u mhux iffatturata minnu tolqot, f'dan il-każ, ir-rikorrent fil-kawża prinċipali, mingħajr preġudizzju għas-sanzjonijiet fiskali li huwa kien jew jista' jkun suġġett għalihom.

30 B'hekk, fir-rigward tad-determinazzjoni tal-valur taxxabbli tat-tranżazzjonijiet bejn persuni taxxabbli, jiġifieri fi stadju preċedenti għal dak li fih il-VAT hija mħallsa mill-konsumatur finali, il-fornitur, f'dan il-każ, ir-rikorrent fil-kawża prinċipali, kellu jiffattura l-VAT lill-benefiċjarju tal-provvista ta' servizzi, f'dan il-każ, il-grupp Lito, u jiddikjara din il-VAT lill-awtorità fiskali, fatt li kien jagħtih dritt għal tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-oġġetti jew is-servizzi kollha li ttieħdu inkunsiderazzjoni għall-provvista tiegħu stess. Madankollu, minħabba l-evażjoni tar-rikorrent fil-kawża prinċipali, id-dispożizzjonijiet tal-punt 2 tal-Artikolu 89(3) tal-Liġi 37/1992 jipprekludu kull possibbiltà ta' rettifika tal-VAT u, għalhekk, ukoll għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis inkwistjoni, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

31 Issa, il-fatt li persuni taxxabbli kisru l-obbligu ta' fatturazzjoni stabbilit fl-Artikolu 220 tad-Direttiva 2006/112 u li, għalhekk, skont id-definizzjoni tiegħu huma nieqsa l-indikazzjonijiet obbligatorji li jinsabu fil-punti 6 sa 10 tal-Artikolu 226 ta' din id-direttiva, ma jistax jostakola l-prinċipju bażiku tal-imsemmija direttiva, li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, jinsab fil-fatt li s-sistema tal-VAT hija intiża li tolqot biss lill-konsumatur finali (sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin, C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

32 Barra minn hekk, anki jekk, fil-kuntest ta' verifika fiskali, il-verifiki mwettqa mill-awtorità nazzjonali kkonċernata huma intiżi sabiex jistabbilixxu mill-ġdid is-sitwazzjoni li kienet teżisti fl-assenza ta' irregolarità u, *a fortiori*, ta' evażjoni, u jekk din l-awtorità tipprova, permezz ta' metodi differenti, tikkostitwixxi mill-ġdid it-tranżazzjonijiet moħbija u d-dħul evitati, madankollu għandu jiġi indikat li dawn il-metodi ma jistgħux jippretendu l-affidabbiltà perfetta u

li dawn jinkludu marġni inevitabbli ta' inċertezza, marġni inevitabbli ta' inċertezza, sabiex huma intiżi, iktar u iktar, li jiksbu r-riżultat fiskali l-iktar probabbli u fidil possibbli, skont l-elementi materjali miġbura waqt il-verifika tat-taxxa.

33 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-valur taxxabbli kif iddefinit fl-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva 2006/112, jiġifieri l-korrispettiv, valur suġġettiv, realment rċevut mill-persuna taxxabbli u li ma jinkludix il-VAT, għandu, meta jirriżulta minn kostituzzjoni mill-ġdid *a posteriori* mill-awtorità fiskali nazzjonali kkonċernata, minħabba l-assenza ta' indikazzjoni tal-VAT fuq fattura jew l-assenza ta' fattura, irrispettivament minn jekk dawn l-ommissjonijiet humiex jew le r-riżultat ta' intenzjoni ta' evażjoni, għandu jinftiehem billi jittieħed inkunsiderazzjoni dan il-marġni inevitabbli ta' inċertezza.

34 Huwa għalhekk li r-riżultat ta' tranżazzjoni moħbija lill-awtorità fiskali minn persuni taxxabbli għall-VAT, filwaqt li kellha tagħti lok għal fatturazzjoni skont l-Artikolu 220 tad-Direttiva 2006/112 li tinkludi l-informazzjoni meħtieġa fl-Artikolu 226 ta' din id-direttiva u tiġi ddikjarata lil din l-awtorità , għandu jitqies, meta ssir, bħal, fil-kawża prinċipali, kostituzzjoni mill-ġdid mill-awtorità fiskali kkonċernata mwettqa fil-kuntest ta' kontroll fir-rigward tat-taxxi diretti, inkluża l-VAT imposta fuq l-imsemmija tranżazzjoni.

35 Min-naħa l-oħra, ikun mod ieħor, f'dan il-każ, fil-każ fejn il-qorti tar-rinviju tqis li, wara l-verifika msemmija fil-punt 30 ta' din is-sentenza, skont id-dritt nazzjonali applikabbli, ir-rettifika tal-VAT hija possibbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin, C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 37).

36 Kull interpretazzjoni oħra tmur kontra l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT u parti mill-piż ta' din tal-aħħar taqa' fuq persuna taxxabbli, filwaqt li l-VAT għandha titħallas biss mill-konsumatur finali, skont il-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 28 u 31 ta' din is-sentenza.

37 Din is-soluzzjoni lanqas ma tmur kontra l-ġurisprudenza illustrata mis-sentenzi tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), u tas-7 ta' Marzu 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), peress li, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 33 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-Qorti tal-Ġustizzja ma ddeċidietx dwar il-kwistjoni tal-inklużjoni jew le tal-VAT fl-ammont tad-dħul ikkostitwit mill-ġdid mill-awtorità fiskali f'każ ta' evażjoni, meta t-tranżazzjonijiet moħbija ma jkunux iġġeneraw dan id-dħul, suġġett għall-VAT, li kellhom jiffatturaw u l-VAT iddikjarata.

38 Għandu jingħad ukoll li l-osservanza tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT ma tipprekludix il-possibbiltà li l-Istati Membri għandhom, skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112, li jadottaw sanzjonijiet intiżi li jiġġieldu kontra l-evażjoni tat-taxxa, u b'mod iktar wiesa', l-obbligu impost fuq l-imsemmija Stati, skont l-Artikolu 325(1) u (2) TFUE, li jiġġieldu kontra l-attivitajiet illegali li jippreġudikaw l-interessi finanzjarji tal-Unjoni Ewropea permezz ta' miżuri effettivi u dissważivi kif ukoll li jadottaw l-istess miżuri sabiex jiġġieldu l-evażjoni li jippreġudikaw l-interessi finanzjarji tagħhom stess (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Diċembru 2017, M.A.S. u M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punt 30). Huwa fil-kuntest ta' tali sanzjonijiet, u mhux permezz tad-determinazzjoni tal-valur taxxabbli fis-sens tal-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva 2006/112, li evażjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha tiġi mrażżna.

39 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li d-Direttiva 2006/112, b'mod partikolari l-Artikoli 73 u 78 tagħha, moqrija fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, għandha tiġi interpretata fis-sens li, meta persuni taxxabbli għall-VAT,

b'evażjoni, la indikaw l-eżistenza tat-tranżazzjoni lill-awtorità fiskali, la ħarġu fattura, u lanqas ma niżżlu d-dħul miksub fl-okkażjoni ta' din it-tranżazzjoni f'dikjarazzjoni tat-taxxi diretti, il-kostituzzjoni mill-ġdid, fil-kuntest tal-kontroll ta' tali dikjarazzjoni, tal-ammonti mħallsa u rċevuti matul it-tranżazzjoni inkwistjoni mill-awtorità tat-taxxa kkonċernata għandha tiġi kkunsidrata bħala prezz li diġà jinkludi l-VAT, sakemm, skont id-dritt nazzjonali, il-persuni taxxabbli ma jkollhomx il-possibbiltà li jwettqu t-trasferiment u t-tnaqqis sussegwenti tal-VAT inkwistjoni, minkejja l-evażjoni.

Fuq l-ispejjeż

40 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, b'mod partikolari l-Artikoli 73 u 78 tagħha, moqrija fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), għandha tiġi interpretata fis-sens li, meta persuni taxxabbli għall-VAT, b'evażjoni, la indikaw l-eżistenza tat-tranżazzjoni lill-awtorità fiskali, la ħarġu fattura, u lanqas ma niżżlu d-dħul miksub fl-okkażjoni ta' din it-tranżazzjoni f'dikjarazzjoni tat-taxxi diretti, il-kostituzzjoni mill-ġdid, fil-kuntest tal-kontroll ta' tali dikjarazzjoni, tal-ammonti mħallsa u rċevuti matul it-tranżazzjoni inkwistjoni mill-awtorità tat-taxxa kkonċernata għandha tiġi kkunsidrata bħala prezz li diġà jinkludi l-VAT, sakemm, skont id-dritt nazzjonali, il-persuni taxxabbli ma jkollhomx il-possibbiltà li jwettqu t-trasferiment u t-tnaqqis sussegwenti tal-VAT inkwistjoni, minkejja l-evażjoni.

Firem