Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla)

24 ta' Novembru 2022*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 167 u 168 – Dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa – Prinċipju tal-projbizzjoni tal-frodi – Katina ta' kunsinni – Rifjut tad-dritt għal tnaqqis fil-każ ta' frodi – Persuna taxxabbli – It-tieni xerrej ta' oġġett – Frodi li tirrigwarda parti mill-VAT dovuta waqt l-ewwel akkwist – Portata tar-rifjut tad-dritt għal tnaqqis"

Fil-Kawża C-596/21,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht Nürnberg (il-Qorti tal-Finanzi ta' Nürnberg, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Settembru 2021, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-28 ta' Settembru 2021, fil-proċedura

A

vs

Finanzamt M

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla),

komposta minn E. Regan, President tal-Awla, D Gratsias (Relatur), M. Ilešič, I. Jarukaitis, u Z. Csehi, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Pikamäe,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għall-Gvern Ġermaniż, minn J. Möller u R. Kanitz, bħala aġenti,

– għall-Gvern Ċek, minn O. Serdula, M. Smolek, u J. Vláčil, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn R. Pethke u V. Uher, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

wara li rat id-deċiżjoni meħuda, wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li taqta' l-kawża mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 167, 168 u 178 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), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE, tat-13 ta' Lulju 2010 (ĠU 2010, L 189, p. 1) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2006/112").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn A u l-Finanzamt M (l-Uffiċċju tat-Taxxa M, il-Ġermanja) (iktar 'il quddiem l-"amministrazzjoni fiskali") dwar rifjut tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud (VAT) imħallsa fuq l-akkwist ta' vettura magħmul matul is-sena finanzjarja 2011.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Skont l-Artikolu 14(2)(ċ) tad-Direttiva 2006/112, li jinsab fil-Kapitolu 1, intitolat "Provvista ta' merkanzija", tat-Titolu IV tagħha, huwa stess intitolat "Transazzjonijiet taxxabbli", it-trasferiment ta' oġġett skont kuntratt li bih titħallas kummissjoni meta jsir xiri jew bejgħ huwa kkunsidrat bħala provvista ta' oġġetti.

4 L-Artikolu 167 ta' din id-direttiva, li jinsab taħt il-Kapitolu 1, intitolat "Oriġini u skop tad-dritt ta' tnaqqis", tat-Titolu X tagħha, intitolat "Tnaqqis", jistabbilixxi li:

"Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

5 L-Artikolu 168 tal-imsemmija direttiva li jinsab taħt dan l-istess Kapitolu 1, jipprevedi:

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

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

[...]"

6 Skont l-Artikolu 178 tal-istess direttiva li jinsab fil-Kapitolu 4, intitolat "Regoli li jirregolaw l-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis", tal-imsemmi Titolu X:

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

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

[...]"

7 L-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112, li jinsab taħt il-Kapitolu 1, intitolat "L-obbligu ta' ħlas", tat-Titolu XI ta' din id-direttiva, huwa stess intitolat "Obbligi ta' persuni taxxabbli u ta' ċerti persuni mhux taxxabbli", jipprovdi:

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna li tniżżel il-VAT fuq fattura".

8 L-Artikolu 273 tal-imsemmija direttiva li jinsab taħt il-Kapitolu 7, intitolat "Disposizzjonijiet varji", tat-Titolu XI tal-istess direttiva, huwa fformulat kif ġej:

"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 Ġermaniż

9 L-Artikolu 3(3) tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ, iktar 'il quddiem l-"UStG") jipprovdi:

"Fil-każ ta' tranżazzjoni taħt kuntratt ta' kummissjoni (Artikolu 383 tal-Handelsgesetzbuch (il-Kodiċi tal-Kummerċ)), il-kunsinna ssir bejn il-prinċipal u l-aġent. Fil-każ ta' kummissjoni fuq il-bejgħ, huwa l-aġent li jitqies bħala d-destinatarju, fil-każ ta' kummissjoni fuq ix-xiri, huwa l-prinċipal."

10 L-Artikolu 15(1) tal-UStG, fil-verżjoni tiegħu applikabbli fil-mument tal-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jipprevedi:

"L-imprenditur jista' jnaqqas it-taxxi tal-input imħallsa segwenti:

1) it-taxxa legalment dovuta għall-kunsinni u servizzi oħra mwettqa minn imprenditur ieħor għall-bżonnijiet tal-impriża tiegħu. L-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis jimplika li l-imprenditur iżomm fattura maħruġa f'konformità mal-Artikoli 14 u 14a. [...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

11 Matul is-sena 2011, A, negozjant u rikorrent fil-kawża prinċipali, xtara mingħand C, li allega li kien W, karozza użata għall-bżonnijiet tal-impriża tiegħu (iktar 'il quddiem il-"karozza inkwistjoni"). W kien jaf li C kien qiegħed jallega li kien hu u ta l-kunsens tiegħu għal dan. C

bagħat lil W fattura għal ammont ta' EUR 52 100.84 flimkien ma' EUR 9 899.16 bħala VAT għall-kunsinna tal-vettura inkwistjoni, filwaqt li W, sussegwentement, bagħat lir-rikorrent fil-kawża prinċipali fattura għal ammont ta' EUR 64 705.88, miżjud b'EUR 12 294.12 bħala VAT. W għadda din il-fattura lil C, li, min-naħa tiegħu, bagħatha lir-rikorrent fil-kawża prinċipali.

12 A ħallas lil C ammont totali ta' EUR 77 000, kompost minn EUR 64 705.88 bħala l-valur tal-oġġett u minn EUR 12 294.12 bħala VAT relatat miegħu. C żamm dawn l-ammonti kollha għalih. Fil-kontabbiltà tiegħu u fid-dikjarazzjonijiet fiskali tiegħu, C irreġistra prezz ta' bejgħ għal ammont ta' EUR 52 100.84 miżjud b'EUR 9 899.16 bħala VAT, kif indikat fuq il-fattura maħruġa minnu għall-attenzjoni ta' W. C, konsegwentement, illimita ruħu għall-ħlas lura tat-taxxa miġbura relatata ma' dan l-ammont tal-aħħar, jiġifieri EUR 9 899.16. W, min-naħa tiegħu, ma rreġistrax it-tranżazzjoni la fil-kontabbiltà tiegħu u lanqas fid-dikjarazzjonijiet fiskali tiegħu u għalhekk ma ħallasx taxxa f'dan ir-rigward.

13 A talab, għax-xiri tal-karrozza inkwistjoni, it-tnaqqis tas-somma ta' EUR 12 294.12 bħala VAT tal-input li huwa ħallas. Min-naħa tagħha, l-amministrazzjoni fiskali tqis li A ma jista' jeżerċita d-dritt għal tnaqqis għal ebda ammont tal-input tal-VAT imħallas peress li ma setax jinjora l-evażjoni tat-taxxa mwettqa minn C.

14 Il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li, fid-dawl tal-fatt li seħħew diversi avvenimenti li hija tikklassifika bħala "anormali", A kellu jivverifika l-identità tal-parti kontraenti tiegħu. Din il-verifika kienet tippermettilu jikkonstata, minn naħa, li C kien deliberatament ħeba l-identità tiegħu, li ma setax ikollu skop ieħor ħlief li jwettaq frodi tal-VAT dovuta fuq il-bejgħ tal-vettura inkwistjoni, u, min-naħa l-oħra, li W ma kellux l-intenzjoni li jissodisfa l-obbligi fiskali tiegħu.

15 Skont il-qorti tar-rinviju, il-kundizzjonijiet previsti fil-punt 1 tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 15(1) tal-UStG, dwar it-tnaqqis tal-VAT tal-input, huma ssodisfatti f'dak li jirrigwarda l-ammont ta' EUR 12 294.12 imsemmi, bħala VAT, fuq il-fattura li W bagħat lil A. Il-kunsens ta' W għall-aġir ta' C jagħmel li dawn iż-żewġ atturi huma marbuta minn kummissjoni tal-bejgħ atipika, fis-sens li l-prinċipal, jiġifieri C, huwa wkoll l-aġent ta' W, li huwa l-aġent tal-kummissjoni. Għaldaqstant, għandu jiġi kkunsidrat li C inizjalment ikkunsinna l-vettura inkwistjoni lil W, u li W, sussegwentement, ikkunsinna din il-vettura lil A.

16 Il-qorti tar-rinviju tosserva li, skont il-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), A jista' jiġi rrifjutat it-tnaqqis tal-ammont ta' EUR 12 294.12 minkejja li, l-ewwel, l-ammont tal-frodi tal-VAT imwettqa minn C kien biss ta' EUR 2 394.96 u, it-tieni, li d-differenza bejn it-taxxa effettivament imħallsa u t-taxxa dovuta kieku t-tranżazzjonijiet kienu seħħew b'mod regolari tammonta preċiżament għal dan l-aħħar ammont.

17 Il-qorti tar-rinviju tqis, madankollu, li t-tnaqqis tal-VAT tal-input għandu jiġi rrifjutat biss sa fejn dan jirriżulta neċessarju sabiex jiġi kkumpensat it-telf ta' dħul fiskali kkawżat minn aġir frawdolenti. Madankollu, il-qorti tar-rinviju tosserva wkoll li, skont id-digriet tal-14 ta' April 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, punt 35), ir-rifjut tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input ma jiddependix mill-kwistjoni dwar jekk il-persuna implikata f'evażjoni tat-taxxa kisbitx vantaġġ fiskali jew ekonomiku, iżda huwa intiż sabiex jostakola t-tranżazzjonijiet frawdolenti billi jċaħħad l-aċċess mis-suq tal-oġġetti u tas-servizzi li kienu s-suġġett ta' tranżazzjoni implikata fi frodi.

18 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-qorti tar-rinviju xxaqleb favur limitazzjoni tar-rifjut tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input għad-dannu fiskali subit mill-Istat. Dan id-dannu għandu jiġi kkalkolat billi jsir paragun bejn l-ammont tat-taxxa legalment dovuta fuq il-provvisti kollha mal-ammont tat-taxxa effettivament imħallsa. Skont dan l-approċċ, A għandha d-dritt li tnaqqas l-ammont ta' EUR 9 899.16 bħala taxxa tal-input li ħallset. Huwa biss it-tnaqqis li jikkonċerna l-kumplament, jiġifieri l-ammont ta' EUR 2 394,96 li jikkorrispondi għad-dannu fiskali subit mill-Istat, li għandu jiġi rrifjutat lilha.

19 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Finanzgericht Nürnberg (il-Qorti tal-Finanzi ta' Nürnberg, il-Ġermanja) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) It-tieni xerrej ta' beni jista' jiġi rrifjutat it-tnaqqis tal-VAT fir-rigward tax-xiri abbażi tal-fatt li kellu jkollu għarfien li l-bejjiegħ oriġinali kien evada l-VAT fl-ewwel bejgħ, minkejja li l-ewwel xerrej ukoll kellu għarfien li l-bejjiegħ oriġinali kien evada l-VAT fl-ewwel bejgħ?

2) Fil-każ li tingħata risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda, ir-rifjut tad-dritt għal tnaqqis fir-rigward tat-tieni xerrej huwa limitat għall-ammont tad-dannu fiskali kkawżat mill-evażjoni?

3) Fil-każ li tingħata risposta fl-affermattiv għat-tieni domanda, id-dannu fiskali kkawżat mill-evażjoni huwa kkalkolat
   a) b'paragun bejn it-taxxa legalment dovuta fil-katina ta' provvista u t-taxxa effettivament stabbilita, jew
   b) b'paragun bejn it-taxxa legalment dovuta fil-katina ta' provvista u t-taxxa effettivament imħallsa, jew
   c) b'liema mod ieħor?"

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

20 Minkejja li, fil-formulazzjoni tat-tliet domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju ma semmiet ebda dispożizzjoni speċifika tad-Direttiva 2006/112, u lanqas ebda prinċipju ġenerali tad-dritt, madankollu mit-talba tagħha jirriżulta li l-mistoqsijiet ta' din il-qorti jikkonċernaw l-interpretazzjoni tal-Artikoli 167 u 168 ta' din id-direttiva, moqrija fid-dawl tal-prinċipju tal-projbizzjoni tal-frodi, li jikkostitwixxi prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' April 2021, Granarolo, C-617/19, EU:C:2021:338, punt 63).

21 F'dan ir-rigward, għandu fl-ewwel lok jitfakkar li d-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu mill-VAT li huma responsabbli għall-ħlas tagħha, il-VAT dovuta jew imħallsa għall-oġġetti akkwistati u għas-servizzi rċevuti minnhom tal-input u użati għall-bżonnijiet ta' attività taxxabbli jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT. Id-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikoli 167 *et seq.* tad-Direttiva 2006/112 għalhekk jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u ma jistax, fil-prinċipju, jiġi limitat ladarba r-rekwiżiti jew il-kundizzjonijiet kemm sostantivi kif ukoll formali li għalihom dan id-dritt huwa suġġett jiġu osservati mill-persuni taxxabbli li jixtiequ jeżerċitawh (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 31).

22 B'mod partikolari, is-sistema tat-tnaqqis hija intiża sabiex ittaffi għal kollox lill-imprenditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, għaldaqstant, in-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, dawk suġġetti għall-VAT (sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid, C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 39).

23 Minbarra dan, il-kwistjoni dwar jekk il-VAT dovuta fuq it-tranżazzjonijiet ta' bejgħ preċedenti jew sussegwenti li jirrigwardaw l-oġġetti kkonċernati tħallsitx lit-Teżor Pubbliku jew le ma taffettwax id-dritt tal-persuna taxxabbli li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa. Fil-fatt, il-VAT tapplika għal kull tranżazzjoni ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni, wara li titnaqqas it-taxxa direttament imposta fuq l-ispiża tad-diversi elementi li jikkostitwixxu l-prezz (sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid, C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 40).

24 Madankollu, il-ġlieda kontra l-eventwali frodi, evitar tat-taxxa u l-abbużi hija għan irrikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva 2006/112, b'mod li l-individwi ma jistgħux jinvokaw ir-regoli tad-dritt tal-Unjoni b'mod frawdolenti jew abbużiv. Għaldaqstant, huwa l-obbligu tal-awtoritajiet u tal-qrati nazzjonali li jirrifjutaw il-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li dan id-dritt ikun qiegħed jiġi invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv (digriet tal-14 ta' April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punt 21, u s-sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 45 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

25 Il-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis għandu jiġi rrifjutat mhux biss meta frodi titwettaq mill-persuna taxxabbli nnifisha, iżda wkoll meta jiġi stabbilit li l-persuna taxxabbli, li lilha ġew ikkunsinnati jew ipprovduti l-oġġetti jew is-servizzi li jservu ta' bażi għad-dritt għal tnaqqis, kienet taf jew kellha tkun taf li, permezz tal-akkwist ta' dawn l-oġġetti jew ta' dawn is-servizzi, hija pparteċipat, jew tal-inqas iffaċilitat, tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT. Fil-fatt, tali persuna taxxabbli għandha, għall-ħtiġijiet tad-Direttiva 2006/112, titqies bħala li tipparteċipa jew li tiffaċilita l-frodi, indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk tiħux jew le benefiċċju mill-bejgħ mill-ġdid tal-oġġetti jew mill-użu tas-servizzi fil-kuntest tat-tranżazzjonijiet tal-output intaxxati mwettqa minnha (ara, f'dan is-sens, id-digriet tal-14 ta' April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punti 22 u 23, kif ukoll is-sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punti 46 u 47 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

26 Min-naħa l-oħra, ma huwiex kompatibbli mas-sistema tad-dritt għal tnaqqis prevista mid-Direttiva 2006/112 il-fatt li jiġi rrifjutat l-imsemmi dritt lil persuna taxxabbli li ma kinitx taf jew li ma setgħetx tkun taf li t-tranżazzjoni kkonċernata kienet involuta fi frodi mwettqa mill-fornitur jew li tranżazzjoni oħra li tagħmel parti mill-katina ta' kunsinni, qabel jew wara dik imwettqa mill-imsemmija persuna taxxabbli, kienet ivvizzjata bi frodi tal-VAT. L-istabbiliment ta' sistema ta' responsabbiltà mingħajr nuqqas fil-fatt imur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġu ssalvagwardati d-drittijiet tat-Teżor Pubbliku (digriet tal-14 ta' April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punt 25, u s-sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 49).

27 Skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112, l-Istati Membri jistgħu jadottaw miżuri sabiex jiżguraw il-ġbir eżatt tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi. B'mod partikolari, fin-nuqqas ta' dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni dwar dan il-punt, l-Istati Membri huma kompetenti sabiex

jagħżlu s-sanzjonijiet li jidhrilhom xierqa fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet previsti mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni għall-eżerċizzju tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT (sentenza tal-15 ta' April 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, punt 25).

28 Huwa fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet li għandhom jiġu eżaminati d-domandi differenti magħmula mill-qorti tar-rinviju.

Fuq l-ewwel domanda

29 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva 2006/112, moqrija fid-dawl tal-prinċipju tal-projbizzjoni tal-frodi, għandhomx jiġu interpretati fis-sens li t-tieni xerrej ta' oġġett jista' jiġi rrifjutat il-benefiċċju tat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, meta dan kien jaf jew kellu jkun jaf li dan l-akkwist kien marbut ma' frodi tal-VAT imwettqa mill-bejjiegħ inizjali waqt l-ewwel bejgħ, anki jekk l-ewwel xerrej kellu, huwa wkoll, għarfien ta' din il-frodi.

30 Hekk kif jirriżulta mill-punt 26 ta' din is-sentenza, is-sempliċi fatt li persuna taxxabbli akkwistat oġġetti jew servizzi meta kienet taf jew kellha tkun taf li, permezz ta' dan l-akkwist, hija pparteċipat fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT, imwettqa upstream fil-katina tal-kunsinni jew ta' provvisti, għandu jitqies, għall-ħtiġijiet tad-Direttiva 2006/112, bħala parteċipazzjoni f'din il-frodi. L-uniku att pożittiv li huwa determinanti sabiex jiġi ġġustifikat rifjut tad-dritt għal tnaqqis f'tali sitwazzjoni huwa l-akkwist ta' dawn l-oġġetti jew ta' dawn is-servizzi. Dan l-akkwist jiffaċilita l-frodi billi jippermetti d-distribuzzjoni tal-prodotti kkonċernati, li huwa biżżejjed sabiex iwassal għar-rifjut tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa (ara, f'dan is-sens, id-digriet tal-14 ta' April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punti 26 u 34).

31 Isegwi li meta huwa debitament stabbilit li t-tieni xerrej kien jaf jew kellu jkollu għarfien tal-eżistenza ta' frodi tal-VAT imwettqa mill-bejjiegħ inizjali, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju fil-kawża prinċipali, il-fatt li l-ewwel xerrej ta' oġġett ukoll ikollu għarfien u jiffaċilita l-frodi mwettqa mill-bejjiegħ inizjali ma jipprekludix li dan it-tieni xerrej ikun jista' jiġi rrifjutat il-benefiċċju tat-tnaqqis tal-VAT imħallsa fl-okkażjoni ta' tranżazzjoni kkonċernata minn din il-frodi jew intervenjenti tal-output tagħha.

32 Għalhekk l-ewwel domanda għandha tiġi risposta li l-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva 2006/112, moqrija fid-dawl tal-prinċipju tal-projbizzjoni tal-frodi, għandhom jiġu interpretati fis-sens li t-tieni xerrej ta' oġġett jista' jiġi rrifjutat il-benefiċċju tat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, għar-raġuni li huwa kien jaf jew kellu jkun jaf bl-eżistenza ta' frodi tal-VAT imwettqa mill-bejjiegħ inizjali waqt l-ewwel bejgħ, anki jekk l-ewwel xerrej kellu, huwa wkoll, għarfien ta' din il-frodi.

Fuq it-tieni domanda

33 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva 2006/112, moqrija fid-dawl tal-prinċipju ta' projbizzjoni tal-frodi, għandhomx jiġu interpretati fis-sens li t-tieni xerrej ta' oġġett li, fi stadju preċedenti għal dan l-akkwist, kien is-suġġett ta' tranżazzjoni frawdolenti li tirrigwarda parti biss mill-VAT li l-Istat għandu d-dritt jiġbor jista' jkollu d-dritt tiegħu għat-tnaqqis tal-VAT imħallsa fir-rigward ta' din

it-tranżazzjoni rrifjutat kollu kemm hu jew unikament sa limitu tal-ammont li kien is-suġġett tal-frodi mwettqa li wasslet għad-dannu fiskali, meta dan kien jaf jew kellu jkun jaf li dan l-akkwist kien marbut ma' frodi.

34 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, minn naħa, li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evitar tat-taxxa u l-abbużi eventwali huwa għan rikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva 2006/112, b'tali mod li l-individwi ma jistgħux jinvokaw b'mod frawdolenti jew abbużiv regoli tad-dritt tal-Unjoni. Għaldaqstant, huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali li għandhom jirrifjutaw il-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li dan id-dritt huwa invokat b'mod frawdolenti jew abbużivament (digriet tal-14 ta' April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punt 21, u s-sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 45 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

35 Fir-rigward tal-frodi, skont ġurisprudenza stabbilita, il-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis għandu jiġi rrifjutat mhux biss meta frodi titwettaq mill-persuna taxxabbli stess, iżda wkoll meta jiġi stabbilit li l-persuna taxxabbli, li lilha l-oġġetti jew is-servizzi li jservu ta' bażi sabiex fuqhom ikun ibbażat id-dritt għal tnaqqis ikunu ġew ikkunsinnati jew ipprovduti, kienet taf jew kellha tkun taf li, permezz tal-akkwist ta' dawn l-oġġetti jew ta' dawn is-servizzi, hija pparteċipat fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT. Fil-fatt, tali persuna taxxabbli għandha, għall-ħtiġijiet tad-Direttiva 2006/112, titqies bħala li pparteċipat fil-frodi, indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk tiħux jew le benefiċċju mill-bejgħ mill-ġdid tal-oġġetti jew mill-użu tas-servizzi fil-kuntest tat-tranżazzjonijiet tal-output intaxxati mwettqa minnha, fejn din il-persuna taxxabbli, f'tali sitwazzjoni, tagħti id lill-awturi ta' din il-frodi u ssir kompliċi tagħha (digriet tal-14 ta' April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punti 22 u 23, kif ukoll is-sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punti 46 u 47 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

36 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi enfasizzat li r-rifjut tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa mir-rikorrent fil-kawża prinċipali għandu jiġi sseparat mis-sanzjonijiet li l-Istat Membru jista' jipprevedi konformement mal-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112. Ċertament, huwa fil-kuntest tal-applikazzjoni tas-sanzjonijiet iddefiniti mill-Istati Membri sabiex jiġi dissważ l-aġir fiskali illegali li l-frodi għandha tiġi ssanzjonata. (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-1 ta' Lulju 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punti 26 u 38).

37 Madankollu, konformement mas-sistema armonizzata tal-VAT, huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali li għandhom jirrifjutaw il-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li dan id-dritt jiġi invokat b'mod frawdolenti jew li l-persuna taxxabbli, li lilha ġew ikkunsinnati l-oġġetti jew ipprovduti s-servizzi li jservu ta' bażi għal ġustifikazzjoni tad-dritt għal tnaqqis, kienet taf jew kellha tkun taf, kieku hija kienet wettqet il-verifiki li jistgħu raġonevolment jintolbu minn kull operatur ekonomiku, li t-tranżazzjoni li għaliha kienet ipparteċipat kienet marbuta ma' frodi (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid, C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punti 53, 54 u 59).

38 In-nuqqas ta' għarfien tal-eżistenza ta' frodi li tkun ivvizzjat it-tranżazzjoni taxxabbli li tagħti dritt għal tnaqqis, minkejja t-twettiq tal-verifiki li jistgħu raġonevolment jintalbu minn kull operatur ekonomiku, jikkostitwixxi għalhekk kundizzjoni sostantiva impliċita tad-dritt għal tnaqqis, fejn persuna taxxabbli li ma tissodisfax din il-kundizzjoni għandha għalhekk tiġi rrifjutata l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tagħha fl-intier tiegħu (ara, f'dan is-sens, id-digriet tal-14 ta' April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punti 24, 31 u 33).

39 Din il-konklużjoni hija kkonfermata mill-għanijiet li għandhom jintlaħqu mill-obbligu impost fuq l-awtoritajiet u fuq il-qrati nazzjonali li jirrifjutaw id-dritt għal tnaqqis meta persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li t-tranżazzjoni kienet parti minn frodi. Fil-fatt, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, dan ir-rekwiżit għandu b'mod partikolari l-għan li jobbliga lill-persuni taxxabbli li jwettqu d-diliġenzi li jistgħu raġonevolment ikunu meħtieġa waqt kull tranżazzjoni ekonomika sabiex jiġi żgurat li t-tranżazzjonijiet li huma jwettqu ma jwassluhomx sabiex jipparteċipaw fi frodi fiskali (ara, f'dan is-sens, id-digriet tal-14 ta' April 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punt 28 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

40 Issa, tali għan ma jistax jintlaħaq b'mod effikaċi jekk ir-rifjut tad-dritt għal tnaqqis kien limitat *pro rata* biss għall-parti tas-somom imħallsa bħala VAT dovuta li tikkorrispondi għall-ammont li huwa s-suġġett tal-frodi, sa fejn, b'dan il-mod, il-persuni taxxabbli jkunu biss inċentivati sabiex jieħdu l-miżuri xierqa sabiex jillimitaw il-konsegwenzi ta' frodi eventwali, iżda mhux neċessarjament dawk li jippermettu li jiġi żgurat li t-tranżazzjonijiet li huma jwettqu ma jwassluhomx sabiex jipparteċipaw fi jew jiffaċilitaw frodi fiskali.

41 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-okkażjoni li tiddeċiedi li l-fatt li persuna taxxabbli kienet akkwistat oġġetti jew servizzi filwaqt li kienet taf jew kellha tkun taf li, permezz tal-akkwist ta' dawn l-oġġetti jew ta' dawn is-servizzi, ipparteċipat fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-input imwettqa huwa biżżejjed sabiex jiġi kkunsidrat li din il-persuna taxxabbli pparteċipat f'din il-frodi u li tiġi miċħuda mill-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis, mingħajr lanqas ma jkun neċessarju li tiġi stabbilita l-eżistenza ta' riskju ta' telf ta' dħul fiskali (sentenza tal-11 ta' Novembru 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 56).

42 Għaldaqstant, it-tieni domanda għandha tiġi risposta li l-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva 2006/112, moqrija fid-dawl tal-prinċipju tal-projbizzjoni tal-frodi, għandhom jiġu interpretati fis-sens li t-tieni xerrej ta' oġġett li, fi stadju qabel dan l-akkwist, kien is-suġġett ta' tranżazzjoni frawdolenti li tirrigwarda parti biss mill-VAT li l-Istat għandu d-dritt jiġbor għandu jiġi rrifjutat id-dritt tiegħu għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fl-intier tagħha meta dan kien jaf jew kellu jkun jaf li dan l-akkwist kien marbut ma' frodi.

Fuq it-tielet domanda

43 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għall-ewwel domanda, ma hemmx lok li tingħata risposta għat-tielet domanda.

Fuq l-ispejjeż

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

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

1) L-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE, tat-13 ta' Lulju 2010, moqrija fid-dawl tal-prinċipju tal-projbizzjoni tal-frodi,

għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

it-tieni xerrej ta' oġġett jista' jiġi rrifjutat il-benefiċċju tat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tal-input imħallsa, għar-raġuni li huwa kien jaf jew kellu jkun jaf bl-eżistenza ta' frodi tal-VAT imwettqa mill-bejjiegħ inizjali waqt l-ewwel bejgħ, anki jekk l-ewwel xerrej kellu, huwa wkoll, għarfien ta' din il-frodi.

2) **L-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva 2006/112/KE kif emendata bid-Direttiva 2010/45/UE, moqrija fid-dawl tal-prinċipju tal-projbizzjoni tal-frodi,**

għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

it-tieni xerrej ta' oġġett li, fi stadju qabel dan l-akkwist, kien is-suġġett ta' tranżazzjoni frawdolenti li tirrigwarda parti biss mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) li l-Istat għandu d-dritt li jiġbor, għandu jiġi rrifjutat id-dritt tiegħu għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fl-intier tagħha meta dan kien jaf jew kellu jkun jaf li dan l-akkwist kien marbut ma' frodi.

Firem