Ġabra tal-ġurisprudenza

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

6 ta' Settembru 2012*

"Tassazzjoni — VAT — Direttiva 2006/112/KE — Artikolu 9 — Kunċett ta' 'persuna taxxabbli' — Dritt għal tnaqqis — Rifjut — Prinċipju ta' newtralità fiskali — Persuna li toħroġ il-fattura mħassra mir-reġistru tal-imprenditur individwali — Persuna li toħroġ il-fattura li tkun naqset milli twettaq l-obbligu li tiddikjara l-impjegati tagħha lill-amministrazzjoni fiskali — Obbligu tal-persuna taxxabbli li tiżgura ruħha mill-aġir regolari tal-persuna li toħroġ il-fattura fir-rigward tal-amministrazzjoni fiskali"

Fil-Kawża C-324/11,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mil-Legfelsőbb Bíróság (l-Ungerija), permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' April 2011, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-29 ta' Ġunju 2011, fil-proċedura

Gábor Tóth

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

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

komposta minn K. Lenaerts, President tal-Awla, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis u T. von Danwitz (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal M. Tóth, minn G. Patakiné Schneider, avukat,

— għall-Gvern Ungeriż, minn M. Fehér u K. Szíjjártó, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn V. Bottka u A. Sipos, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: l-Ungeriż.

Sentenza

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

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn G. Tóth u n-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Direttorat reġjonali tat-taxxi tal-Ungerja tat-Tramuntana, li jaqa' taħt l-amministrazzjoni nazzjonali tat-taxxi u tad-dwana), suċċessur fid-dritt tal-Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (uffiċċju fiskali lokali li jaqa' taħt l-uffiċċju fiskali tar-reġjun Tramuntana tal-Ungerija tal-amministrazzjoni tal-kontribuzzjonijiet u tal-verifika finanzjarja), rigward ir-rifjut ta' dan tal-aħħar li jaċċetta t-tnaqqis mit-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT"), imħallsa fuq tranżazzjonijiet tal-input fuq operazzjonijiet ikkunsidrati bħala suspetti.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 2(1)(a) u (ċ) tad-Direttiva 2006/112 jissuġġetta għall-VAT il-provvista ta' beni u l-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali.

4 L-Artikolu 9(1) ta' din id-diretttiva jipprovdi:

"Persuna taxxabbli" għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu bħala 'attività ekonomika'. [...]"

5 Skont l-Artikolu 167 tal-istess direttiva, li jinsab taħt it-Titolu V tagħha, intitolat "Tnaqqis", Kapitolu 1, li huwa intitolat "Oriġini u skop ta' dritt ta' tnaqqis", "[d]ritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta".

6 L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi li, sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-tranżazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha tħallas 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.

7 L-Artikolu 178 ta' din id-direttiva, li jinsab taħt l-istess Titolu X, Kapitolu 4, intitolat "Regoli li jirregolaw l-eżerċizzju ta' dritt ta' tnaqqis", jipprovdi:

"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-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 213(1) tal-istess direttiva, li jinsab taħt it-Titolu XI tagħha, intitolat "Obbligi ta' persuni taxxabbli u ta' ċerti persuni mhux taxxabbli", Kapitolu 2, dan stess intitolat "Identifikazzjoni", kull persuna taxxabbli għandha tiddikjara meta tibda, tbiddel jew twaqqaf l-attività tagħha bħala persuna taxxabbli

9 Il-punt 1 tal-Artikolu 220 tad-Direttiva 2006/112, li jinsab taħt l-imsemmi Titolu XI, Kapitolu 3, intitlat "Fatturazzjoni", jipprovdi li kull persuna taxxabbli għandha tiżgura li, fir-rigward ta' dak li ġej, tinħareġ fattura, jew minnha nnifisha jew mill-konsumatur tagħha jew, f'isimha u għan-nom tagħha, minn terz, għal provvisti ta' merkanzija jew li-provvista ta' servizzi li hija tkun għamlet għal persuna taxxabbli oħra jew għal persuna ġuridika mhux taxxabbli.

10 L-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112 jelenka l-uniċi dettalji li, bla ħsara għad-dispożizzjonijiet partikolari previsti minnha, għandhom jitniżżlu obbligatorjament, għall-finijiet tal-VAT, fuq il-fatturi maħruġa skont dispożizzjonijiet tal-Artikoli 220 u 221 ta' din id-direttiva.

11 L-Artikolu 273 ta' din id-direttiva, li jinsab taħt l-istess Titolu XI, Kapitolu 7, intitolat "Disposizzjonijiet varji" jistabbilixxi:

"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 Ungeriż

12 L-Artikolu 32(1)(a) tal-liġi LXXIV tal-1992, dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud [az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128, iktar 'il quddiem il-"liġi dwar il-VAT"], jipprovdi li persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas mill-ammont tat-taxxa li hija għandha tħallas l-ammont tat-taxxa li persuna taxxabbli oħra daħlet responsabbli għalih meta tkun saret kunsinna ta' beni jew provvista ta' servizzi.

13 Skont l-Artikolu 35(1)(a) tal-imsemmija liġi, ħlief fejn ipprovdut mod ieħor b'dispożizzjoni tal-liġi dwar it-taxxi, id-dritt għal tnaqqis jista' jiġi eżerċitat biss bil-kundizzjoni li persuna jkollha dokumenti ta' min jorbot fuqhom li jagħtu prova tal-ammont tat-taxxa tal-input ikkontabbilizzata. Huma meqjusa bħala tali l-fatturi, il-fatturi ssimplifikati u d-dokumenti li jservu ta' fattura, maħruġa f'isem il-persuna taxxabbli.

14 L-Artikolu 44(5) tal-liġi dwar il-VAT jipprovdi:

"Min joħroġ il-fattura jew il-fattura ssimplifikata huwa responsabbli mill-awtentiċità tal-informazzjoni li tinsab fiha. Id-drittijiet marbuta mat-taxxa tal-persuna taxxabbli li tissemma' bħala xerrejja fid-dokument ta' ġustifikazzjoni ma jistgħux jiġu kkontestati jekk kemm-il darba din, f'dak li jikkonċerna l-fatt li jiġġenera t-taxxa, ħadet il-prekawzjonijiet kollha neċessarji filwaqt li ħadet inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi tal-provvista ta' beni jew tal-provvista ta' servizzi."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 Fl-2007, G. Tóth wettaq xogħlijiet ta' kostruzzjoni għal persuni taxxabbli billi parzjalment għamel użu minn sottokuntratturi, b'mod partikolari l-imprenditur individwali L. Il-kuntratti konklużi ma' dan tal-aħħar u G. Tóth kienu jipprovdu l-obbligu għas-sottokuntrattur li jżomm reġistru tax-xogħlijiet u li joħroġ ċertifikat ta' eżekuzzjoni tax-xogħlijiet. Skont ir-reġistru tax-xogħlijiet, L. kien jimpjega minn tmienja sa erbatax-il persuna fuq il-post ta' kostruzzjoni. Iċ-ċertifikazzjoni tax-xogħlijiet seħħet fil-mument tat-trasferiment ta' dawn minn G. Tóth lill-klijenti tiegħu. L. ħareġ, għax-xogħlijiet inkwistjoni, 20 fattura li G. Tóth aċċetta u niżżel fil-kontabbiltà tiegħu u fid-dikjarazzjonijiet fiskali tiegħu. G. Tóth isostni li huwa ħallas il-fatturi bi flus.

16 L. ma wettaqx l-obbligi fiskali tiegħu mis-sena 2003. Huwa lanqas ma għamel dikjarazzjoni tal-impjegati tiegħu mal-amministrazzjoni fiskali, la bħala impjieg prinċipali u lanqas bħala impjieg temporanju. B'deċiżjoni definittiva tal-20 ta' Ġunju 2007, l-awtorità muniċipali kompetenti neħħiet mingħand L. il-karta ta' imprenditur individwali li preċedentement kien intitolat għaliha.

17 L-amministrazzjoni fiskali imponiet akarigu ta' G. Tóth, VAT addizzjonali għal ammont ta' HUF 5 600 000 għas-sena 2007, għar-raġuni li t-taxxa mniżżla fil-fatturi maħruġa minn L. ma setgħetx tiġi mnaqqsa, peress illi, mill-20 ta' Ġunju 2007, dan tal-aħħar ma setax jiġi kklassifikat bħala persuna taxxabbli u li, għalhekk, ma setax iktar, wara din id-data, joħroġ fatturi validi. Minbarra dan, parti mill-fatturi maħruga minn L. jirrigwardaw data preċedenti għal dik tal-kisba tal-ġabra ta' fatturi li jirriżultaw minnhom, jiġifieri s-7 ta' Settembru 2007. Fl-aħħar nett, G. Tóth kien naqas milli jinforma ruħu dwar il-kwalità li fid-dawl tagħha l-persuni li wettqu x-xogħlijiet kienu preżenti fil-post ta' kostruzzjoni.

18 Sussegwentement għall-ilment ta' G. Tóth kontra din id-deċiżjoni, din ġiet ikkonfermata b'deċiżjoni tat-8 ta' Jannar 2010 mill-konvenut prinċipali. Dan tal-aħħar, b'mod partikolari, ikkunsidra li, fil-mument tal-ħruġ ta' 16 mill-20 fattura inkwistjoni, L. ma kellux iktar il-karatteristika ta' persuna taxxabbli u, għaldaqstant, ma kellux iktar id-dritt li jittrasferixxi t-taxxa. Il-fatt li, matul is-sena inkwistjoni, in-numru ta' identifikazzjoni fiskali tiegħu kien għadu ma tħassarx mir-reġistru tal-amministrazzjoni fiskali huwa irrilevanti f'dan ir-rigward.

19 In-Nógrád megyei bíróság (qorti dipartementali ta' Nógrád) ċaħdet ir-rikors ippreżentat minn G. Tóth kontra d-deċiżjoni tal-konvenut prinċipali b'deċiżjoni tad-9 ta' Ġunju 2010. Din iċ-ċaħda kienet ibbażata fuq il-fatt li l-karatteristika ta' persuna taxxabbli ta' L. kienet intemmet fl-20 ta' Ġunju 2007 u li, minħabba din ir-raġuni, ma kellux iktar id-dritt li jittrasferixxi l-VAT. F'dak li jikkonċerna l-fatturi maħruġa minn L. qabel din id-data, din il-qorti kkonstatat li dan tal-aħħar ma kellux ħaddiema ddikjarati jew temporanji, b'mod li ma ġiex ipprovat li x-xogħlijiet inkwistjoni kienu fil-fatt ġew effettwati minnu. Minbarra dan, G. Tóth ma kienx ivverifika jekk is-servizz imsemmi fil-fattura kienx effettivament ġie pprovdut minn min ħareġ il-fattura u lanqas jekk il-persuni li effettwaw ix-xogħol fuq il-post ta' kostruzzjoni kinux impjegati jew ħaddiema temporanji mħaddma minn L.

20 G. Tóth ippreżenta appell kontra din id-deċiżjoni ta' ċaħda tan-Nógrád megyei bíróság quddiem il-qorti tar-rinviju. Din għandha dubji, minn naħa, li d-dritt għal tnaqqis jista' jkun limitat għar-raġuni tal-fatt li min ħareġ il-fattura kien tħassar mir-reġistru tal-imprendituri. Min-naħa l-oħra, din il-qorti tistaqsi jekk huwa possibbli li jiġi kkunsidrat li G. Tóth kienx jaf jew imissu kien jaf jekk ipparteċipax fi tranżazzjoni implikata fi frodi għall-VAT fis-sens tal-punt 59 tas-sentenza tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, Ġabra p. I-6161), peress li huwa ma ħax il-ħsieb li jsir jaf jekk il-persuni li eżegwixxu x-xogħol kinux jinsabu f'relazzjoni legali ma' min ħareġ il-fattura.

21 Billi qieset li s-soluzzjoni għall-kawża prinċipali tiddependi mill-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, il-Legfelsőbb Bíróság (Qorti Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Il-prinċipju ta' newtralità fiskali (Artikolu 9 tad-Direttiva [2006/112] huwa miksur minn interpretazzjoni legali li tostakola lill-persuna li lilha tinħarġilha fattura milli teżerċita d-dritt tagħha għal tnaqqis f'sitwazzjoni fejn l-operatur li ħariġha kellu l-liċenzja kummerċjali tiegħu rtirata mill-awtorità muniċipali qabel it-twettiq tal-kuntratt fl-intier tiegħu jew qabel il-ħruġ tal-fattura?

2) Fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, il-fatt li l-operatur individwali li ħareġ il-fattura ma ddikjarax il-ħaddiema impjegati minnu (li, għalhekk, jaħdmu fl-"ekonomija moħbija"), u l-fatt li, għalhekk, l-awtorità fiskali kkonstatat li l-operatur inkwistjoni "ma għandu ebda ħaddiema ddikjarati", jostakolaw lill-persuna li lilha nħarġitilha din il-fattura milli teżerċita d-dritt tagħha għal tnaqqis?

3) Jista' jingħad li l-persuna li lilha tinħarġilha l-fattura aġixxiet b'nuqqas ta' attenzjoni jekk ma tkunx ivverifikat jekk hemmx relazzjoni legali bejn il-ħaddiema impjegati fuq il-post tax-xogħol u l-persuna li toħroġ il-fattura jew jekk din tal-aħħar issodisfatx l-obbligi tagħha dwar id-dikjarazzjoni tat-taxxa jew dwar dawn il-ħaddiema? Jista' jingħad li tali aġir jikkostitwixxi fattur oġġettiv li juri li l-persuna li nħarġitilha l-fattura kienet taf jew kien imissha taf li kienet qiegħda tieħu sehem fi tranżazzjoni li tinvolvi l-evażjoni frawdolenti tal-VAT?

4) Fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, il-qorti nazzjonali tista' tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi msemmija meta l-evalwazzjoni globali tagħha twassalha għall-konklużjoni li t-tranżazzjoni ekonomika ma seħħitx bejn il-persuni indikati fuq il-fattura?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

22 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-Direttiva 2006/112 u l-prinċipju ta' newtralità fiskali għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li l-awtorità fiskali tirrifjuta lil persuna taxxabbli d-dritt li tnaqqas il-VAT dovuta jew imħallsa għal servizzi li kienu ġew ipprovduti lilha, għar-raġuni li l-karta ta' imprenditur individwali ta' min ħareġ il-fattura kienet ġiet irtirata lilu qabel ma huwa seta' jipprovdi s-servizzi inkwistjoni jew joħroġ il-fattura korrispondenti.

23 Skont ġurisprudenza stabbilita, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu mill-VAT li għandhom iħallsu l-VAT tal-input dovuta jew imħallsa għall-beni akkwistati u għas-servizzi li huma rċevew jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-25 ta' Ottubru 2001, Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-78/00, Ġabra p. I-8195, punt 28; tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska, C-25/07, Ġabra p. I-5129, punt 14, kif ukoll tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid, C-80/11 u C-142/11, punt 37).

24 Kif il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat ripetutament, id-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikoli 167 *et seq* tad-Direttiva 2006/112 jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u fil-prinċipju ma jistax jiġi limitat. B'mod partikolari, dan id-dritt jiġi eżerċitat immedjatament fuq it-taxxi kollha li jkunu imposta fuq it-tranżazzjonijiet tal-input effettwati (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et*, C-110/98 sa C-147/98, Ġabra p. I-1577, punt 43; Kittel u Recolta Recycling, iċċitata iktar 'il fuq, punt 47, kif ukoll Mahagében u Dávid, iċċitata iktar 'il fuq, punt 38).

25 Is-sistema ta' tnaqqis hija intiża sabiex il-kummerċjant jiġi meħlus għalkollox mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu kollha. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, għaldaqstant, in-newtralità fir-rigward tat-tariffa fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet innifishom ikunu, bħala prinċipju, suġġetti għall-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Gabalfrisa *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 44; tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, Ġabra p. I-1609, punt 78, kif ukoll Mahagében u Dávid, iċċitata iktar 'il fuq, punt 39).

26 F'dak li jikkonċerna l-kundizzjonijiet materjali meħtieġa għall-implementazzjoni tad-dritt għal tnaqqis, mill-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta li l-beni jew servizzi invokati sabiex isir użu minn dan id-dritt għandhom jintużaw bħala tranżazzjoni tal-output mill-persuna taxxabbli għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet intaxxati tagħha u li, dawn il-beni jew servizzi għandhom jiġu pprovduti minn persuna taxxabbli oħra fi tranżazzjoni tal-input.

27 Fir-rigward tal-kawża prinċipali, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li s-servizzi inkwistjoni ntużaw fi tranżazzjoni tal-output mir-rikorrent fil-kawża prinċipali għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet intaxxati tiegħu.

28 Fir-rigward tal-karatteristika bħala persuna taxxabbli tal-persuna li toħroġ il-fattura relatata ma' dawn is-servizzi, għandha titfakkar id-definizzjoni ta' dan il-kunċett prevista fl-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112.

29 Skont l-ewwel subparagrafu ta' din id-dispożizzjoni, hija kkunsidrata bħala "persuna taxxabbli", kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun xi jkun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività. Skont it-tieni subparagrafu tal-istess dispożizzjoni, hija kkunsidrata bħala "attività ekonomika" kwalunkwe attività ta' produttur, kummerċjant jew persuna li tipprovdi servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet jew ekwivalenti.

30 Minn dan jirriżulta li l-kunċett ta' "persuna taxxabbli" huwa ddefinit b'mod wiesa', billi jiġi bbażat fuq ċirkustanzi fattwali. Min-naħa l-oħra, ma jirriżultax minn dan l-Artikolu 9(1), li l-karatteristika ta' persuna taxxabbli tiddependi minn xi awtorizzazzjoni jew liċenzja mogħtija mill-amministrazzjoni sabiex tiġi eżerċitata attività ekonomika.

31 Ċertament, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 213(1) tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi li kull persuna taxxabbli għandha tiddikjara meta tibda, meta tbiddel jew twaqqaf l-attività tagħha bħala persuna taxxabbli. Madankollu, minkejja l-importanza għall-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT ta' tali dikjarazzjoni, din ma tistax tikkostitwixxi kundizzjoni addizzjonali meħtieġa għar-rikonoxximent tal-karatteristika ta' persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-direttiva, peress illi dan l-Artikolu 213 jidher taħt it-Titolu XI tagħha, Kapitolu 2, intitolat "Identifikazzjoni".

32 Minbarra dan, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li nuqqas eventwali mill-fornitur tas-servizzi għall-obbligu li jiddikjara l-bidu tal-attività taxxabbli tiegħu ma jistax ma jpoġġix fid-dubju d-dritt għal tnaqqis tad-destinatarju tas-servizzi pprovduti f'dak li jikkonċerna l-VAT imħallsa minnhom. Għalhekk, din id-destinatarja tibbenefika minn dritt għal tnaqqis anki jekk il-fornitur ta' servizzi huwa persuna taxxabbli li ma hijiex irreġistrata għall-finijiet tal-VAT, meta l-fatturi relatati mas-servizzi pprovduti jinkludu l-informazzjoni kollha meħtieġa mill-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112, b'mod partikolari dawk neċessarji għall-identifikazzjoni tal-persuna li tkun stabbilixxiet l-imsemmija fattura u n-natura ta' dawn is-servizzi (ara s-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2010, Dankowski, C-438/09, Ġabrap. I-14009, punti 33, 36 u 38).

33 Minn dan jirriżulta li l-awtoritajiet fiskali ma jistgħux jirrifjutaw id-dritt għal tnaqqis għar-raġuni li min ħareġ il-fattura ma għandux iktar il-karta ta' imprenditur individwali u li, għalhekk, ma għandux iktar id-dritt li jużа n-numru ta' identifikazzjoni fiskali tiegħu, meta din il-fattura tinkludi l-informazzjoni kollha stabbilita fl-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112.

34 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet li jippreċedu, l-ewwel domanda għandha tiġi risposta li d-Direttiva 2006/112 u l-prinċipju ta' newtralità fiskali għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li l-awtorità fiskali tirrifjuta lil persuna taxxabbli d-dritt li tnaqqas il-VAT dovuta jew imħallsa għal servizzi li ġew ipprovduti lilha, għar-raġuni biss li l-karta ta' imprenditur individwali ta' min ħareġ il-fattura kienet ġiet irtirata lil dan tal-aħħar qabel ma dan kien ipprovda s-servizzi inkwistjoni jew ħareġ il-fattura korrispondenti, meta din tal-aħħar tinkludi l-informazzjoni kollha mitluba mill-Artikolu 226 ta' din id-direttiva, b'mod partikolari dik neċessarja għall-identifikazzjoni tal-persuna li tkun ħarġet din il-fattura u n-natura tas-servizzi pprovduti.

Fuq it-tieni domanda

35 Permezz ta' din id-domanda, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-Direttiva 2006/112 u l-prinċipju ta' newtralità fiskali għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li l-awtorità fiskali tirrifjuta lil persuna taxxabbli d-dritt li tnaqqas il-VAT dovuta jew imħallsa għal servizzi li ġew ipprovduti lilha, għar-raġuni li min ħareġ il-fattura relatata ma' dawn is-servizzi ma ddikjarax il-ħaddiema li kien iħaddem.

36 Filwaqt li tirreferi għal fornitur ta' servizzi li wettaq l-irregolarità li tikkonsisti li ma jiġux iddikjarati l-ħaddiema li kien iħaddem b'mod li dawn wettqu xogħol mhux iddikjarat waqt il-provvista tas-servizzi inkwistjoni, din id-domanda tirreferi għal sitwazzjoni analoga għal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali C-142/11, li tat lok għas-sentenza Mahagében u Dávid, iċċitata iktar 'il fuq.

37 F'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja bbażat ruħha, minn naħa, fuq il-prinċipji li jirregolaw id-dritt għal tnaqqis u, min-naħa l-oħra, fuq il-ġurisprudenza dwar ir-rifjut li jinkiseb il-benefiċċju tad-drittijiet li huma invokati bi frodi jew abbużivament (ara s-sentenza Mahagében u Dávid, iċċitata iktar 'il fuq, punti 37 sa 42 u 46 sa 48).

38 Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet, abbażi ta' dan, li d-Direttiva 2006/112 tipprekludi prattika nazzjonali li skont din l-awtorità fiskali tirrifjuta lil persuna taxxabbli d-dritt għal tnaqqis tal-VAT, għar-raġuni li min ħareġ il-fattura relatata mas-servizzi pprovduti wettaq irregolaritajiet, mingħajr ma din l-awtorità tistabbilixxi, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li l-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf, jew imissha kienet taf, li t-tranżazzjoni invokata sabiex titlob id-dritt għal tnaqqis kienet implikata fi frodi mwettqa mill-imsemmija persuna li ħarġet il-fattura jew minn operatur ieħor li intervjena iktar kmieni fil-katina ta' provvista (ara s-sentenza Mahagében u Dávid, iċċitata iktar 'il fuq, punt 50),

39 Għalhekk, it-tieni domanda preliminari għandha tiġi risposta li d-Direttiva 2006/112 għandha tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi li l-awtorità fiskali tirrifjuta lil persuna taxxabbli d-dritt li tnaqqas il-VAT dovuta jew imħallsa għal servizzi li ġew ipprovduti lilha, għar-raġuni li min ħareġ il-fattura relatata ma' dawn is-servizzi ma ddikjarax il-ħaddiema li kien iħaddem, mingħajr ma din l-awtorità tistabbilixxi, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li din il-persuna taxxabbli kienet taf jew imissha kienet taf li t-tranżazzjoni invokata sabiex jiġi stabbilit id-dritt għal tnaqqis kienet implikata fi frodi mwettqa minn min ħareġ il-fattura jew operatur ieħor li intervjena iktar kmieni fil-katina ta' provvista.

Fuq it-tielet domanda

40 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-Direttiva 2006/112 għandhiex tiġi interpretata fis-sens li l-fatt li l-persuna taxxabbli ma vverifikatx jekk il-ħaddiema fil-post ta' kostruzzjoni kinux jinsabu f'relazzjoni legali ma' min ħareġ il-fattura jew jekk min ħareġ

il-fattura kienx iddikjara dawn il-ħaddiema tikkostitwixxi ċirkustanza oġġettiva ta' natura li tippermetti li jiġi konkluż li d-destinatarju tal-fattura kien jaf jew imissu kien jaf li huwa pparteċipa fi tranżazzjoni implikata fi frodi għall-VAT.

41 Din id-domanda tirreferi għal sitwazzjoni analoga għal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali fil-Kawża C-80/11, li tat lok għas-sentenza Mahagében u Dávid, iċċitata iktar 'il fuq.

42 Fil-punti 53 u 54 ta' din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja l-ewwel nett fakkret il-ġurisprudenza li l-operaturi li jieħdu kull miżura jista' raġonevolment jiġi mitlub minnhom li jiżguraw li t-tranżazzjonijiet tagħhom ma jkunux implikati fi frodi, kemm jekk tkun frodi għall-VAT jew frodi oħra, li jkunu jistgħu jafdaw fuq il-legalità ta' dawn it-tranżazzjonijiet mingħajr ma jirriskjaw li jitilfu d-dritt tagħhom li jnaqqsu t-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa. Minbarra dan, fil-punti 55 sa 57 u 62 sa 65 tal-istess sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ħadet inkunsiderazzjoni, rispettivament, tal-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112 u tal-fatt li bħala prinċipju, huma l-awtoritajiet fiskali li għandhom iwettqu l-verifiki neċessarji mal-persuni taxxabbli sabiex isibu irregolaritajiet u frodi għall-VAT kif ukoll li jimponu sanzjonijiet fuq il-persuna taxxabbli li tkun wettqet dawn l-irregolaritajiet jew dawn il-frodijiet.

43 Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet, abbażi ta' dan, li d-Direttiva 2006/112 tipprekludi prattika nazzjonali li, permezz tagħha, l-awtorità fiskali tirrifjuta d-dritt għal tnaqqis minħabba li l-persuna taxxabbli ma żguratx ruħha li min ħareġ il-fattura relatata mal-beni li fir-rigward tagħhom huwa mitlub l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis kellu l-karatteristika ta' persuna taxxabbli, li huwa kellu l-beni inkwistjoni u kien fil-pożizzjoni li jikkunsinnahom u li kien issodisfa l-obbligi tiegħu ta' dikjarazzjoni u ta' ħlas tal-VAT, minkejja li l-kundizzjonijiet materjali u formali previsti bid-Direttiva 2006/112 għall-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis jeżistu kollha u li l-persuna taxxabbli ma kellha ebda indizji li jiġġustifikaw li wieħed jissuspetta fl-eżistenza ta' irregolaritajiet jew ta' frodi min-naħa tal-imsemmija persuna li toħroġ il-fattura (ara s-sentenza Mahagében u Dávid, iċċitata iktar 'il fuq, punt 66).

44 Din il-konklużjoni dwar kunsinna ta' beni tapplika wkoll fil-każ ta' provvista ta' servizzi f'dak li jikkonċerna l-kwistjoni jekk jistax jiġi kkunsidrat li l-persuna taxxabbli kienet taf jew imissha kienet taf li l-provvista invokata sabiex jiġi stabbilit id-dritt tagħha għal tnaqqis kienet implikata fi frodi mwettqa minn min ħareġ il-fattura, għar-raġuni li ma vverifikax jekk min ħareġ il-fattura kellu l-persunal neċessarju sabiex ikun fil-pożizzjoni li jipprovdi s-servizzi inwistjoni, jekk min ħareġ il-fattura kienx issodisfa l-obbligu tiegħu ta' dikjarazzjoni li tikkonċerna dan il-persunal u jekk il-persunal ta' min ħareġ il-fattura kienx wettaq ix-xogħlijiet inkwistjoni.

45 Konsegwentement, it-tielet domanda għandha tiġi risposta li d-Direttiva 2006/112 għandha tiġi interpretata fis-sens li l-fatt li l-persuna taxxabbli ma vverifikatx jekk il-ħaddiema impjegati fil-post ta' kostruzzjoni kinux jinsabu f'relazzjoni legali ma' min ħareġ il-fattura jew jekk min ħareġ il-fattura kienx iddikjara dawn il-ħaddiema ma jikkostitwixxix ċirkustanza oġġettiva ta' natura li tippermetti li jiġi konkluż li d-destinatarju tal-fattura kien jaf jew imissu kien jaf li pparteċipa fi tranżazzjoni implikata fi frodi għall-VAT, meta dan id-destinatarju ma kellu ebda indizji li jiġġustifikaw li wieħed jissuspetta fl-eżistenza ta' irregolaritajiet jew ta' frodi min-naħa tal-imsemmija persuna li toħroġ il-fattura. Għalhekk, id-dritt għal tnaqqis ma jistax jiġi rrifjutat minħabba dan il-fatt, meta l-kundizzjonijiet materjali u formali previsti minn din id-direttiva għall-eżerċizzju ta' dan id-dritt huma ssodisfatti.

Fuq ir-raba' domanda

46 Permezz ta' din id-domanda, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-Direttiva 2006/112 u l-prinċipju ta' newtralità fiskali jipprekludux li hija tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi msemmija fl-ewwel tliet domandi meta hija tikkonkludi, abbażi ta' eżami globali taċ-ċirkustanzi kollha tal-każ, li, fil-fatt, it-tranżazzjoni invokata sabiex jiġi stabbilit id-dritt għal tnaqqis ma ġietx imwettqa bejn il-partijiet imsemmija fil-fattura.

47 Skont id-deċiżjoni tar-rinivju, ma huwiex ikkontestat li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali li tixtieq teżerċita d-dritt għal tnaqqis għandha l-karatteristika ta' persuna taxxabbli u li hija pprovdiet xogħlijiet ta' kostruzzjoni għal persuni taxxabbli oħra u, għalhekk, provvista ta' servizzi taxxabbli. Peress illi din il-persuna taxxabbli wettqet dawn ix-xogħlijiet mhux bl-għajnuna tal-persunal tagħha, iżda għamlet sejħa għal sottokuntratturi, is-servizzi inkwistjoni ġew ipprovduti lilha minn operatur ieħor, u li hija użathom fi tranżazzjoni tal-output għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet intaxxati tagħha stess.

48 Minbarra dan, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li r-rikorrent fil-kawża prinċipali kkonkluda kuntratt ma' L. għat-twettiq tax-xogħlijiet inkwistjoni u ppreżenta fatturi maħruġa minn dan tal-aħħar, li kienu jirrigwardaw dawn ix-xogħlijiet u jinkludu l-informazzjoni kollha meħtieġa mid-Direttiva 2006/112. Id-deċiżjoni tar-rinviju ma fiha ebda preċiżjoni ta' natura li tħalli x'jinftiehem li r-rikorrent fil-kawża prinċipali kien daħħal lilu nnifsu f'manipolazzjonijiet bħall-preżentazzjoni ta' dikjarazzjonijiet foloz jew l-istabbiliment ta' fatturi irregolari.

49 F'dawn iċ-ċirkustanzi, jidher li r-raba' domanda tirreferi għal sitwazzjoni li fiha s-servizzi inkwistjoni twettqu mhux mill-persunal ta' min ħareġ il-fattura, iżda minn dak ta' operatur ieħor, li jista' jkun il-konsegwenza kemm ta' dissimulazzjoni frawdolenti ta' min jipprovdi s-servizzi kif ukoll is-sempliċi użu ta' sottokuntrattur ieħor. Issa, ma jirriżultax mid-deċiżjoni tar-rinviju li din id-domanda tikkontesta l-bażi li fuqha l-ewwel sat-tielet domandi huma fondati, jiġifieri li, fil-kawża priċipali, il-kundizzjonijiet materjali u formali previsti mid-Direttiva 2006/112 għall-bidu u l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis huma ssodisfatti.

50 Ċertament, meta l-awtorità fiskali tipprovdi indizji konkreti dwar l-eżistenza ta' frodi, la d-Direttiva 2006/112 u lanqas il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jipprekludu li l-qorti nazzjonali tivverifika, fil-kuntest ta' kawża bejn il-persuna taxxabbli u l-awtorità fiskali dwar ir-rifjut tad-dritt għal tnaqqis, jekk min joħroġ il-fattura effettwax huwa stess it-tranżazzjoni inkwistjoni u li, għal dan il-għan, hija tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha tal-każ, inklużi dawk imsemmija fl-ewwel u t-tieni domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju.

51 Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li tali verifika ma tistax tikkontesta l-kunsiderazzjonijiet li jikkostitwixxu l-bażi tar-risposti mogħtija għall-ewwel tliet domandi, sakemm l-awtorità fiskali ma tistabbilixxix, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li l-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf jew imissha kienet taf li t-tranżazzjoni invokata sabiex tistabbilixxi d-dritt għal tnaqqis kienet implikata fi frodi mwettqa minn min ħareġ il-fattura jew minn operatur ieħor li intervjena iktar kmieni fil-katina ta' provvista.

52 Din il-konklużjoni hija kkorroborata mis-sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Ġabra p. I-771, punti 27 u 29), dwar l-eżenzjoni mill-VAT relatata ma' kunsinna ta' beni għall-esportazzjoni barra mill-Unjoni Ewropea, li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li fornitur għandu jkun jista' jafda fil-legalità tat-tranżazzjoni li jinkariga ruħu minnha mingħajr ma jirriskja li jitlef id-dritt tiegħu għal eżenzjoni mill-VAT meta, huwa ma kienx kapaċi jinduna, anki meta jkun aġixxa bid-diliġenza kummerċjali dovuta, li l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni ma kinux fil-verità ġew issodisfatti, minħabba l-iffalsifikar tal-prova tal-esportazzjoni li x-xerrej kien ippreżenta.

53 Fir-rigward ta' dak li ppreċeda, ir-raba' domanda għandha tiġi risposta li, meta l-awtorità fiskali tipprovdi indizji konkreti dwar l-eżistenza ta' frodi, id-Direttiva 2006/112 u l-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jipprekludux li l-qorti nazzjonali tivverifika, abbażi ta' eżami globali taċ-ċirkustanzi kollha tal-każ, jekk min ħareġ il-fattura effettwax huwa stess it-tranżazzjoni inkwistjoni. Madankollu, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, id-dritt għal tnaqqis ma jistax jiġi rrifjutat ħlief meta huwa stabbilit mill-awtorità fiskali, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li d-destinatarju tal-fattura kien jaf jew imissu kien jaf li t-tranżazzjoni invokata sabiex jiġi stabbilit id-dritt għal tnaqqis kienet implikata fi frodi mwettqa minn min ħareġ il-fattura jew minn operatur ieħor li intervjena iktar kmieni fil-katina ta' provvista.

Fuq l-ispejjeż

54 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 (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, u l-prinċipju ta' newtralità fiskali għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li l-awtorità fiskali tirrifjuta lil persuna taxxabbli d-dritt li tnaqqas it-taxxa fuq il-valur miżjud dovuta jew imħallsa għal servizzi li ġew ipprovduti lilha, għar-raġuni biss li l-karta ta' imprenditur individwali ta' min ħareġ il-fattura kienet ġiet irtirata lil dan tal-aħħar qabel ma dan kien ipprovda s-servizzi inkwistjoni jew ħareġ il-fattura korrispondenti, meta din tal-aħħar tinkludi l-informazzjoni kollha mitluba mill-Artikolu 226 ta' din id-direttiva, b'mod partikolari dik neċessarja għall-identifikazzjoni tal-persuna li tkun ħarġet din il-fattura u n-natura tas-servizzi pprovduti.**

2) **Id-Direttiva 2006/112 għandha tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi li l-awtorità fiskali tirrifjuta lil persuna taxxabbli d-dritt li tnaqqas it-taxxa fuq il-valur miżjud dovuta jew imħallsa għal servizzi li ġew ipprovduti lilha, għar-raġuni li min ħareġ il-fattura relatata ma' dawn is-servizzi ma ddikjarax il-ħaddiema li kien iħaddem, mingħajr ma din l-awtorità tistabbilixxi, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li din il-persuna taxxabbli kienet taf jew imissha kienet taf li t-tranżazzjoni invokata sabiex jiġi stabbilit id-dritt għal tnaqqis kienet implikata fi frodi mwettqa minn min ħareġ il-fattura jew operatur ieħor li intervjena iktar kmieni fil-katina ta' provvista.**

3) **Id-Direttiva 2006/112 għandha tiġi interpretata fis-sens li l-fatt li l-persuna taxxabbli ma vverifikatx jekk il-ħaddiema impjegati fil-post ta' kostruzzjoni kinux jinsabu f'relazzjoni legali ma' min ħareġ il-fattura jew jekk min ħareġ il-fattura kienx iddikjara dawn il-ħaddiema ma jikkostitwixxix ċirkustanza oġġettiva ta' natura li tippermetti li jiġi konkluż li d-destinatarju tal-fattura kien jaf jew imissu kien jaf li pparteċipa fi tranżazzjoni implikata fi frodi għat-taxxa fuq il-valur miżjud, meta dan id-destinatarju ma kellu ebda indizji li jiġġustifikaw li wieħed jissuspetta l-eżistenza ta' irregolaritajiet jew ta' frodi min-naħa tal-imsemmija persuna li toħroġ il-fattura. Għalhekk, id-dritt għal tnaqqis ma jistax jiġi rrifjutat minħabba dan il-fatt, meta l-kundizzjonijiet materjali u formali previsti minn din id-direttiva għall-eżerċizzju ta' dan id-dritt huma ssodisfatti.**

4) **Meta l-awtorità fiskali tipprovdi indizji konkreti dwar l-eżistenza ta' frodi, id-Direttiva 2006/112 u l-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jipprekludux li l-qorti nazzjonali tivverifika, abbażi ta' eżami globali taċ-ċirkustanzi kollha tal-każ, jekk min ħareġ il-fattur effettwax huwa stess it-tranżazzjoni inkwistjoni. Madankollu, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, id-dritt għal tnaqqis ma jistax jiġi rrifjutat ħlief meta huwa stabbilit mill-awtorità fiskali, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li d-destinatarju tal-fattura kien jaf jew imissu kien jaf li t-tranżazzjoni invokata sabiex jiġi stabbilit id-dritt għal tnaqqis kienet implikata fi frodi mwettqa minn min ħareġ il-fattura jew minn operatur ieħor li intervjena iktar kmieni fil-katina ta' provvista.**

Firem