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

18 ta' Ġunju 2020*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 33 – Determinazzjoni tal-post tat-tranżazzjonijiet taxxabbli – Kunsinna ta' oġġetti bit-trasport – Kunsinna ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mill-fornitur jew għan-nom tiegħu – Regolament (UE) Nru 904/2010 – Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 – Kooperazzjoni bejn l-Istati Membri – Skambju ta' informazzjoni"

Fil-Kawża C-276/18,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u tax-Xogħol ta' Budapest, l-Ungerija), permezz ta' deċiżjoni tal-1 ta' Marzu 2018, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' April 2018, fil-proċedura

KrakVet Marek Batko sp.k.

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

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

komposta minn E. Regan (Relatur), President tal-Awla, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič u C. Lycourgos, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: R. Șereș, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-20 ta' Ġunju 2019,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal KrakVet Marek Batko sp.k., minn P. Jalsovszky, T. Fehér u Á. Fischer, ügyvédek,

– għall-Gvern Ungeriż, minn M. Z. Fehér kif ukoll minn M. M. Tátrai u Zs. Wagner, bħala aġenti,

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

– għall-Irlanda, minn A. Joyce u J. Quaney, bħala aġenti, assistiti minn N. Travers, SC,

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

* Lingwa tal-kawża: l-Ungeriż.

– għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna, bħala aġent,

– għall-Gvern tar-Renju Unit, minn S. Brandon u Z. Lavery, bħala aġenti, assistiti minn R. Hill, barrister,

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

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-14 ta' Frar 2020,

tagħti l-preżenti

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 2006, L 347, p. 1, bir-rettifika fil-ĠU L 335, 20.12.2007, p. 60), b'mod partikolari tal-Artikolu 33 tagħha, kif ukoll tal-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-Regolament tal-Kunsill (UE) Nru 904/2010 tas-7 ta' Ottubru 2010 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva u l-ġlieda kontra l-frodi fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2010, L 268, p. 1).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn KrakVet Marek Batko sp.k. (iktar 'il quddiem "KrakVet"), kumpannija rregolata mid-dritt Pollakk, u n-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direttorat tal-Appelli tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana, l-Ungerija) dwar il-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq il-bejgħ ta' prodotti permezz tas-sit internet ta' din il-kumpannija lil xerrejja residenti fl-Ungerija.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva 2006/112

3 Il-premessi 17, 61 u 62 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedu:

"(17) L-istabbiliment tal-post minn fejn jitwettqu transazzjonijiet taxxabbli jista' jwassal għal kunflitti dwar ġurisdizzjoni bejn Stati Membri, partikolarment dwar provvisti ta' merkanzija li jeħtiġilhom ikunu mmuntati jew dwar il-provvista ta' servizzi. Għalkemm il-post fejn titwettaq il-provvista ta' servizzi għandu fil–prinċipju jiġi stabbilit bħala l-post fejn il-fornitur ikollu l-post prinċipali tan-negozju tiegħu, dan għandu jfisser li hu l-Istat Membru tal-konsumatur, partikolarment fil-każ ta' ċerti servizzi mogħtija bejn persuni taxxabbli fejn l-ispiża tas-servizzi hija inkluża fil-prezz tal-merkanzija.

[...]

(61) Huwa essenzjali li tkun żgurata l-applikazzjoni uniformi tas-sistema tal-VAT. Miżuri ta' implimentazzjoni huma xierqa biex jintlaħaq dak l-għan.

(62) Dawk il-miżuri għandhom, b'mod partikolari, jindirizzaw il-problema tat-taxxa doppja tat-transazzjonijiet bejn il-fruntieri li jistgħu jseħħu bħala riżultat tad-diverġenzi bejn l-Istati Membri fl-applikazzjoni tar-regoli li jirregolaw il-post fejn huma mwettqa transazzjonijiet li huma taxxabbli."

4 It-Titolu V ta' din id-direttiva, intitolat "Post ta' transazzjonijiet taxxabbli", jinkludi l-Kapitolu 1, li huwa stess huwa intitolat "Post ta' provvista ta' merkanzija", li jinkludi t-Taqsima 2, dwar il-"Kunsinni ta' merkanzija bit-trasport". Din it-taqsima tinkludi, b'mod partikolari, l-Artikoli 32 u 33 tal-imsemmija direttiva.

5 L-Artikolu 32 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

"Fejn merkanżija hija mibgħuta jew ittrasportata mill-fornitur, jew mill-konsumatur, jew minn persuna terza, il-post ta' provvista għandu jitqies bħala l-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-ħin meta tintbagħat jew jibda t-trasport tal-merkanzija għall-konsumatur.

[…]"

6 L-Artikolu 33(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

"B'deroga mill-Artikolu 32, il-post tal-provvista tal-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata minn jew għan-nom tal-fornitur minn Stat Membru li mhux dak li fih tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata jitqies bħala l-post fejn tinsab il-merkanzija fil-ħin li jintemm it-tluq jew it-trasport għall-konsumatur, fejn jintlaħqu il-kondizzjonijiet li ġejjin:

(a) il-provvista tal-merkanzija titmexxa għal persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intra-Komunitarji tagħha mhumiex soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1), jew għal kull persuna oħra li mhix taxxabbli;

(b) il-merkanzija pprovduta la hi mezzi ġdid ta' trasport u lanqas merkanzija pprovduta wara li tkun ingħaqdet jew ġiet installata, bi prova jew mingħajr, minn jew għan-nom tal-fornitur."

Ir-Regolament Nru 904/2010

7 Il-premessi 5, 7 u 8 tar-Regolament Nru 904/2010 jistabbilixxu:

"(5) Il-miżuri tal-armonizzazzjoni tat-taxxa meħuda biex jitlesta s-suq intern għandhom jinkludu l-istabbiliment ta' sistema komuni għal kooperazzjoni bejn l-Istati Membri, b'mod partikolari fir-rigward ta' skambji ta' informazzjoni, fejn l-awtoritajiet amministrattivi kompetenti tal-Istati Membri għandhom jassistu lil xulxin u jikkoperaw mal-Kummissjoni sabiex tiġi żgurata l-applikazzjoni tajba tal-VAT fuq provvisti ta' oġġetti u servizzi, fuq l-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti u fuq l-importazzjoni tal-oġġetti.

[…]

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

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

8 L-Artikolu 1(1) ta' dan ir-regolament jipprevedi:

"Dan ir-Regolament jistabbilixxi l-kondizzjonijiet li bihom l-awtoritajiet kompetenti fl-Istati Membri responsabbli għall-applikazzjoni tal-liġijiet dwar il-VAT għandhom jikkoperaw flimkien u mal-Kummissjoni biex jiżguraw konformità ma' dawk il-liġijiet.

Għal dan il-għan, huwa jistabbilixxi regoli u proċeduri biex jippermettu lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri biex jikkoperaw u jiskambjaw bejniethom kwalunkwe informazzjoni li tista' tgħin biex issir valutazzjoni korretta tal-VAT, biex jikkontrollaw l-applikazzjoni korretta tal-VAT, b'mod partikolari fil-każ ta' tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, u biex tiġi miġġielda l-frodi fil-konfront tal-VAT. B'mod partikolari, jiddefinixxi r-regoli u l-proċeduri li jippermettu lill-Istati Membri jiġbru u jiskambjaw tali informazzjoni b'mezzi elettroniċi."

9 Fil-Kapitolu II tal-imsemmi regolament, intitolat "Skambju ta' informazzjoni fuq talba", it-Taqsima 1, intitolata "Talba għal informazzjoni u għal inkjesti amministrattivi", tinkludi l-Artikolu 7 tal-istess regolament, li jipprovdi:

"1. Fuq talba tal-awtorità rikjedenti, l-awtorità rikjesta għandha tikkomunika l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1, inkluż kwalunkwe informazzjoni relatata ma' każ jew każijiet speċifiċi.

2. Għall-fini ta' trasmissjoni tal-informazzjoni msemmija fil-paragrafu 1, l-awtorità rikjesta għandha tirranġa għat-tmexxija ta' kull inkjesta amministrattiva neċessarja biex tinkiseb din l-informazzjoni.

3. Sal-31 ta' Diċembru 2014, it-talba msemmija fil-paragrafu 1 tista' tinkludi talba raġunata għal inkjesta amministrattiva. Jekk l-awtorità rikjesta tikkunsidra li l-inkjesta amministrattiva mhijiex neċessarja, hija għandha tinforma immedjatament lill-awtorità rikjedenti bir-raġunijiet għal dan.

[...]"

10 Fil-Kapitolu III tar-Regolament Nru 904/2010, intitolat "Skambju ta' informazzjoni mingħajr talba minn qabel", l-Artikolu 13 ta' dan ir-regolament jipprovdi:

"1. L-awtorità kompetenti ta' kwalunkwe Stat Membru għandha, mingħajr talba minn qabel, tibgħat l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1 lill-awtorità kompetenti ta' kull Stat Membru ieħor ikkonċernat, fil-każijiet li ġejjin:

(a) fejn it-tassazzjoni titqies li sseħħ fl-Istat Membru tad-destinazzjoni u u l-informazzjoni pprovduta mill-Istat Membru tal-oriġini hija meħtieġa għall-effettività tas-sistema ta' kontroll tal-Istat Membru tad-destinazzjoni;

(b) fejn Stat Membru għandu raġunijiet biex jemmen li fi Stat Membru ieħor sar jew jista' jkun li sar ksur tal-leġislazzjoni tal-VAT;

(c) fejn hemm riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa fl-Istat Membru l-ieħor.

2. L-iskambju ta' informazzjoni mingħajr talba minn qabel għandu jkun jew awtomatiku, skont l-Artikolu 14, jew spontanju, skont l-Artikolu 15.

3. L-informazzjoni għandha tintbagħat permezz ta' formoli standard li għandhom jiġu adottati skont il-proċedura prevista fl-Artikolu 58(2)."

11 Fil-Kapitolu VII tal-imsemmi regolament, l-Artikolu 28 tiegħu jipprevedi:

"1. Bi ftehim bejn l-awtorità rikjedenti u l-awtorità rikjesta, u f'konformità mal-arranġamenti stabbiliti minn din tal-aħħar, uffiċjali awtorizzati mill-awtorità rikjedenti jistgħu, bil-għan li jiskambjaw l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1, ikunu preżenti fl-uffiċċji tal-awtoritajiet amministrattivi tal-Istat Membru rikjest, jew kwalunkwe post ieħor, fejn dawk l-awtoritajiet iwettqu l-ħidma tagħhom. Meta l-informazzjoni mitluba tinstab f'dokumentazzjoni li għalih għandhom aċċess l-uffiċjali tal-awtorità rikjesta, l-uffiċjali tal-awtorità rikjedenti għandhom jingħataw kopji tagħhom.

2. Bi ftehim bejn l-awtorità rikjedenti u l-awtorità rikjesta, u f'konformità mal-arranġamenti stabbiliti minn din tal-aħħar, l-uffiċjali awtorizzati mill-awtorità rikjedenti jistgħu, bil-għan li jiskambjaw l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1, ikunu preżenti waqt l-inkjesti amministrattivi mwettqa fit-territorju tal-Istat Membru rikjest. Dawn l-inkjesti amministrattivi għandhom jitwettqu b'mod esklussiv mill-uffiċjali tal-awtorità rikjesta. L-uffiċjali tal-awtorità rikjedenti m'għandhomx jeżerċitaw il-poteri ta' kontroll mogħtija lill-uffiċjali tal-awtorità rikjesta. Huma jistgħu, madankollu, ikollhom aċċess għall-istess bini u dokumenti bħal dawn tal-aħħar, permezz tal-intermedjazzjoni tal-uffiċjali tal-awtorità rikjestà u biss minħabba fit-twettiq tal-inkjesta amministrattiva.

3. L-uffiċjali tal-awtorità rikjedenti preżenti fi Stat Membru ieħor skont il-paragrafi 1 u 2 iridu fil-ħinijiet kollha jkunu kapaċi jipproduċu awtorità miktuba li fiha hemm imniżżel l-identità u l-kapaċità uffiċjali tagħhom."

12 Il-Kapitolu VIII tar-Regolament Nru 904/2010, intitolat "Kontrolli simultanji", jinkludi l-Artikoli 29 u 30 ta' dan ir-regolament.

13 L-Artikolu 29 tal-imsemmi regolament huwa fformulat kif ġej:

"L-Istati Membri jistgħu jaqblu li jwettqu kontrolli simultanji kull meta jqisu li dawn il-kontrolli jkunu aktar effettivi mill-kontrolli magħmula minn Stat Membru wieħed biss."

14 Skont l-Artikolu 30 tal-istess regolament:

"1. Stat Membru għandu jidentifika indipendentament il-persuni taxxabli li li jkun bi ħsiebu jipproponi għal kontroll simultanju. L-awtorità kompetenti ta' dak l-Istat Membru għandha tinnotifika lill-awtorità kompetenti tal-Istati Membri l-oħra kkonċernati bil-każijiet proposti għal kontroll simultanju. Hija għandha tagħti r-raġunijiet għall-għażla tagħha, kemm jista' jkun possibli, billi tiġi pprovduta l-informazzjoni li wasslet għad-deċiżjoni tagħha. Hija għandha tispeċifika l-perijodu ta' żmien li matulu se jitmexxew dawn il-kontrolli.

2. L-awtorità kompetenti tal-Istat Membru li jirċievi l-proposta għal kontroll simultanju għandha tikkonferma l-qbil tagħha jew tikkomunika r-rifjut motivat tagħha lill-awtorità tal-Istat Membru l-ieħor, fil-prinċipju fi żmien ġimgħatejn mir-riċevuta tal-proposta iżda mhux aktar tard minn xahar.

3. Kull awtorità kompetenti tal-Istati Membri kkonċernati għandha taħtar rappreżentant biex ikun responsabbli għas-superviżjoni u għall-kordinazzjoni tal-operazzjoni ta' kontroll."

Id-Direttiva (UE) 2017/2455

15 Id-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2017/2455 tal-5 ta' Diċembru 2017 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE u d-Direttiva 2009/132/KE fir-rigward ta' ċerti obbligi tat-taxxa fuq il-valur miżjud għall-provvisti ta' servizzi u għall-bejgħ mill-bogħod ta' oġġetti (ĠU 2017, L 348, p. 7, bir-rettifiki fil-ĠU L 125, 22.5.2018, p. 15, fil-ĠU L 225, 6.9.2018, p. 1, fil-ĠU L 225, 6.9.2018, p. 1 u fil-ĠU L 245, 25.9.2019, p. 9), tipprevedi, fl-Artikolu 2 tagħha, intitolat "Emendi għad-Direttiva 2006/112/KE b'effett mill-1 ta' Jannar 2021":

"B'effett mill-1 ta' Jannar 2021, id-Direttiva 2006/112/KE hija emendata kif ġej:

(1) fl-Artikolu 14, jiżdied il-paragrafu li ġej:

'4. Għall-finijiet ta' din id-Direttiva, japplikaw id-definizzjonijiet li ġejjin:

(1) 'bejgħ mill-bogħod intra-Komunitarju ta' oġġetti' tfisser provvisti ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mill-fornitur, jew għan-nom tiegħu, inkluż fejn il-fornitur jintervjeni indirettament biex l-oġġetti jiġu ttrasportati jew jintbagħtu, minn Stat Membru li mhuwiex dak li fih jintemm it-tluq jew it-trasport tal-oġġetti għand il-klijent, fejn jiġu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

(a) il-provvista tal-oġġetti ssir lil persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intra-Komunitarji tagħha mhumiex soġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 3(1), jew għal kull persuna oħra li mhix taxxabbli;

(b) l-oġġetti pprovduti la huma mezz ġdid ta' trasport u lanqas oġġetti pprovduti wara l-immuntar jew l-installazzjoni, bi prova jew mingħajr, mill-fornitur jew għan-nom tiegħu;

[...]'

[...]

(3) l-Artikolu 33 huwa sostitwit b'dan li ġej:

'Artikolu 33

B'deroga mill-Artikolu 32:

(a) il-post tal-forniment f'bejgħ mill-bogħod intra-Komunitarju ta' oġġetti għandu jitqies li hu l-post fejn jinsabu l-oġġetti fil-mument fil-ħin li jintemm it-tluq jew it-trasport tal-oġġetti lill-klijent.

(b) il-post tal-forniment f'bejgħ mill-bogħod ta' oġġetti importati minn territorji terzi jew pajjiżi terzi fi Stat Membru ieħor li ma jkunx dak fejn jintemm it-tluq jew it-trasport tal-oġġetti lill-klijent, għandu jitqies li hu l-post fejn jinsabu l-oġġetti fil-ħin li jintemm it-tluq jew it-trasport tal-oġġetti lill-klijent.

(c) il-post tal-forniment ta' bejgħ mill-bogħod ta' oġġetti importati minn territorji terzi jew pajjiżi terzi fl-Istat Membru li fih jintemm it-tluq jew it-trasport tal-oġġetti lill-klijent għandu jitqies li qiegħed f'dak l-Istat Membru, dment li l-VAT fuq dawk l-oġġetti għandha tiġi ddikjarata taħt l-iskema speċjali tat-Taqsima 4 tal-Kapitolu 6 tat-Titolu XII.';

[...]"

Id-dritt Ungeriż

16 L-Artikolu 2 tal-általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (il-Liġi Nru CXXVII tal-2007 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), jipprovdi:

"Huma suġġetti għat-taxxa prevista minn din il-liġi:

a) il-kunsinni ta' oġġetti jew il-provvisti ta' servizzi mwettqa mill-persuna taxxabbli - f'dik il-kwalità - fit-territorju nazzjonali, bi skambju ta' korrispettiv,

[...]"

17 Skont l-Artikolu 25 tal-Liġi dwar il-VAT:

"Meta l-oġġetti ma jintbagħtux jew ma jiġux ittrasportati, il-post tal-provvista għandu jitqies li jinsab fil-post fejn il-merkanzija tkun tinsab fil-mument li fih titwettaq il-kunsinna".

18 L-Artikolu 29(1) tal-Liġi dwar il-VAT huwa fformulat kif ġej:

"B'deroga mill-Artikoli 26 u 28, meta l-oġġetti jintbagħtu jew jiġu ttrasportati mill-fornitur jew għan-nom tiegħu u r-riżultat tal-kunsinna huwa li l-oġġetti jaslu fi Stat Membru tal-Komunità differenti minn dak li dawn kienu jinsabu fih fil-mument meta jintbagħtu jew jiġu ttrasportati, il-post tal-kunsinna tal-merkanzija għandu jitqies bħala l-post fejn jinsabu l-oġġetti fil-mument tal-wasla tal-ispedizzjoni jew tat-trasport — fid-destinazzjoni tax-xerrej –, meta jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet li ġejjin:

a) il-kunsinna ta' oġġetti:
   aa) issir lil persuna taxxabbli jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija tagħha ma humiex suġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 20(1)(a) u (d), jew
   ab) lil persuna jew korp mhux taxxabbli; u

b) l-oġġetti kkunsinnati:
   ba) ma jkunux mezzi ta' trasport ġodda u
   bb) ma jkunux oġġetti kkunsinnati li huma s-suġġett ta' assemblaġġ jew ta' installazzjoni, bi jew mingħajr prova ta' tqegħid fis-servizz.

[...]"

19 L-Artikolu 82(1) tal-Liġi dwar il-VAT jipprovdi:

"L-ammont tat-taxxa jikkorrispondi għal 27 % tal-bażi taxxabbli."

20 L-Artikolu 2(1) tal-adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (il-Liġi Nru XCII tal-2003 dwar il-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi ta' Proċedura Fiskali"), jipprevedi:

"Id-drittijiet kollha eżerċitati fir-relazzjonijiet ġuridiċi li għandhom bħala għan it-tassazzjoni għandhom jiġu eżerċitati skont id-destinazzjoni tagħhom. Fl-applikazzjoni tal-liġijiet fiskali, ma jistgħux jiġu kkwalifikati bħala eżerċizzju tad-drittijiet skont id-destinazzjoni tagħhom il-konklużjoni ta' kuntratti jew it-twettiq ta' tranżazzjonijiet oħra li l-għan tagħhom huwa li jiġu evitati d-dispożizzjonijiet tal-liġijiet fiskali."

21 L-Artikolu 6(1) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali jipprovdi:

"'Persuna taxxabbli jew suġġetta għat-taxxa' tfisser kull persuna li fuqha jaqa' obbligu fiskali jew obbligu ta' ħlas ta' taxxa skont liġi li tistabbilixxi obbligu ta' ħlas ta' taxxa, imposta jew għajnuna baġitarja jew skont din il-liġi."

22 Skont l-Artikolu 86(1) ta' dan il-kodiċi:

"L-amministrazzjoni fiskali, sabiex tipprekludi t-tnaqqis tad-dħul fiskali u t-talbiet indebiti għal għajnuna baġitarja u għal rimbors tat-taxxi, għandha twettaq kontrolli regolari tal-persuni taxxabbli u tal-persuni l-oħra involuti fis-sistema ta' tassazzjoni. L-għan tal-kontrolli huwa li jiġi stabbilit jekk l-obbligi imposti mil-liġijiet fiskali u mid-dispożizzjonijiet legali l-oħra ġewx implimentati jew miksura. Fil-kuntest tal-istħarriġ, l-amministrazzjoni fiskali għandha tiżvela u turi l-fatti, iċ-ċirkustanzi jew l-informazzjoni li jservu bħala bażi għall-konstatazzjoni ta' ksur jew ta' abbuż ta' dritt u għall-proċedura amministrattiva miftuħa minħabba dan il-ksur jew dan l-abbuż ta' dritt."

23 L-Artikolu 95(1) tal-imsemmi kodiċi jipprovdi:

"L-amministrazzjoni fiskali għandha twettaq kontroll billi teżamina d-dokumenti, id-dokumenti ta' sostenn, il-kotba u reġistri neċessarji għall-iffissar tal-ammonti li jservu bħala bażi għat-taxxa jew għall-għajnuna baġitarja, inkluża l-informazzjoni rreġistrata elettronikament, is-softwer u s-sistemi informatiċi użati mill-persuna taxxabbli kif ukoll il-kalkoli u l-fatti, l-informazzjoni u ċ-ċirkustanzi relatati mal-kondotta tal-kontabbiltà u tar-reġistrazzjoni u mal-ipproċessar tad-dokumenti ta' sostenn."

24 L-Artikolu 170(1) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali jipprevedi:

"Fil-każ ta' insuffiċjenza ta' ħlas tat-taxxa, għandha titħallas multa fiskali. L-ammont tal-multa għandu jkun, mingħajr preġudizzju għal dispożizzjoni kuntrarja f'din il-liġi, għal 50 % tal-ammont mhux imħallas. L-ammont tal-multa għandu jkun ta' 200 % tal-ammont mhux imħallas jekk id-differenza meta mqabbla mal-ammont li għandu jitħallas tkun marbuta ma' ħabi tad-dħul, jew mal-falsifikazzjoni jew il-qerda ta' provi, ta' kotba tal-kontijiet jew ta' reġistrazzjonijiet. […]"

25 L-Artikolu 178(3) ta' dan il-kodiċi jipprovdi:

"[…] għandhom japplikaw id-definizzjonijiet li ġejjin:

[…]

'differenza fit-taxxa': id-differenza bejn, minn naħa, l-ammont tat-taxxa jew tal-għajnuna baġitarja ddikjarata (innotifikata), mhux iddikjarata (mhux innotifikata), jew stabbilit jew applikat abbażi ta' dikjarazzjoni (notifika) u, min-naħa l-oħra, l-ammont tat-taxxa jew tal-għajnuna baġitarja stabbilita sussegwentement mill-amministrazzjoni fiskali, mhux inkluża d-differenza fil-bilanċ li għandha tiġi posposta għall-perijodi segwenti."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

26 KrakVet hija kumpannija stabbilita fil-Polonja. Fl-Ungerija, hija la għandha uffiċċju u lanqas maħżen, u ma huwiex ikkontestat mill-awtoritajiet fiskali Ungeriżi li hija ma għandhiex stabbiliment għall-finijiet tal-VAT.

27 L-attività tagħha tikkonsisti fil-bejgħ ta' prodotti għall-annimali li hija tikkummerċjalizza, b'mod partikolari, permezz tas-sit tal-internet tagħha, li l-indirizz tal-paġna tiegħu huwa www.zoofast.hu. Din kellha diversi klijenti fl-Ungerija permezz ta' dan is-sit.

28 Matul l-2012, hija kienet toffri, fuq l-imsemmi sit internet, il-possibbiltà għax-xerrejja li jikkonkludu kuntratt ma' kumpannija tat-trasport stabbilita fil-Polonja, għall-finijiet tat-trasport tal-prodotti li hija tikkummerċjalizza, mingħajr ma tkun hija stess parti f'dan il-kuntratt. Ix-xerrejja setgħu, madankollu, minbarra li jiġbru l-prodotti mixtrija direttament mill-maħżen ta' KrakVet, liberament jagħżlu trasportatur differenti minn dak irrakkomandat. Barra minn hekk, KrakVet kienet tafda wħud mill-bżonnijiet loġistiċi tagħha stess lil din il-kumpannija tat-trasport.

29 Jekk ikun il-każ, il-prodotti inkwistjoni kienu jitwasslu mill-imsemmija kumpannija tat-trasport sal-imħażen ta' żewġ kumpanniji tal-posta stabbiliti fl-Ungerija li, sussegwentement, kienu jqassmuhom lill-klijenti Ungeriżi. Il-ħlas tal-prezz tal-prodotti mixtrija kien isir mal-kunsinna, mas-servizz tal-posta, jew permezz ta' ħlas antiċipat fuq kont bankarju.

30 Peress li ma kinitx ċerta fir-rigward tal-Istat Membru kompetenti għall-ġbir tal-VAT relatata mal-attivitajiet tagħha, KrakVet adixxiet lill-amministrazzjoni fiskali tal-uffiċċju rreġistrat tagħha sabiex din tal-aħħar tiddeċiedi f'dan ir-rigward. Permezz ta' deċiżjoni fiskali antiċipata, l-amministrazzjoni fiskali Pollakka qieset li l-post ta' eżekuzzjoni tat-tranżazzjonijiet ta' KrakVet kien jinsab fil-Polonja u li din il-kumpannija kellha tħallas il-VAT f'dan l-Istat Membru.

31 L-awtorità fiskali Ungeriża tal-ewwel grad wettqet kontroll ta' KrakVet intiż sabiex jivverifika *a posteriori* d-dikjarazzjonijiet tal-VAT għas-sena 2012. F'dan il-kuntest, din il-kumpannija, bħala persuna taxxabbli, ingħatat numru ta' identifikazzjoni fiskali tekniku minn din l-awtorità fiskali.

32 Fid-dawl tal-ftit informazzjoni dwar KrakVet u dwar il-mod ta' funzjonament tagħha mill-perspettiva fiskali, l-awtorità fiskali Ungeriża tal-ewwel grad ma kinitx f'pożizzjoni li tiddetermina jekk din il-kumpannija kinitx stabbilita fl-Ungerija mill-perspettiva tal-VAT. Għaldaqstant, din l-awtorità fiskali wettqet verifiki fir-rigward tal-attività eżerċitata mill-imsemmija kumpannija.

33 Fil-kuntest ta' din il-proċedura fiskali amministrattiva, l-awtorità fiskali Ungeriża tal-ewwel grad għamlet mistoqsijiet, b'mod partikolari, lill-awtoritajiet fiskali Pollakki abbażi tar-regoli ta' kooperazzjoni previsti mid-dritt tal-Unjoni fil-qasam fiskali.

34 Permezz ta' deċiżjoni tas-16 ta' Awwissu 2016, l-awtorità fiskali Ungeriża tal-ewwel grad imponiet fuq KrakVet il-ħlas ta' differenza ta' impożizzjoni tal-VAT, multa u interessi moratorji kif ukoll multa għal nuqqas ta' osservanza tal-obbligi ta' reġistrazzjoni tagħha mal-amministrazzjoni fiskali Ungeriża.

35 KrakVet appellat minn din id-deċiżjoni quddiem il-konvenuta fil-kawża prinċipali, fil-kwalità tagħha bħala awtorità fiskali tat-tieni grad, li kkonfermat id-deċiżjoni tal-awtorità fiskali Ungeriża tal-ewwel grad permezz ta' deċiżjoni tat-23 ta' Jannar 2017. Din l-aħħar deċiżjoni hija kkontestata minn KrakVet quddiem il-qorti tar-rinviju.

36 Din tal-aħħar tqis li s-soluzzjoni tal-kawża prinċipali tiddependi, minn naħa, fuq il-portata tal-obbligu ta' kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet tal-Istati Membri skont ir-Regolament Nru 904/2010 u, min-naħa l-oħra, fuq l-interpretazzjoni tal-kunċett ta' kunsinna ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati "mill-fornitur jew għan-nom tiegħu", fis-sens tal-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112.

37 B'mod partikolari, din tistaqsi dwar il-possibbiltà għall-amministrazzjoni fiskali Ungeriża, fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali u tal-għan dwar ħelsien minn taxxa doppja, li tadotta pożizzjoni differenti minn dik tal-amministrazzjoni fiskali Pollakka. Jekk ikun il-każ, hija tikkunsidra li huwa neċessarju li jiġu ppreċiżati, minn naħa, ir-rekwiżiti li jirriżultaw mill-obbligu ta' kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri fir-rigward tad-determinazzjoni tal-post tal-kunsinna tal-oġġetti inkwistjoni fil-kawża prinċipali u, min-naħa l-oħra, il-kundizzjonijiet relatati mal-eventwali dritt għar-rimbors tal-VAT imħallsa indebitament.

38 Barra minn hekk, għandu jiġi ċċarat jekk it-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali jaqgħux taħt l-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112, liema ħaġa jkollha bħala konsegwenza li l-post tal-kunsinna għandu jitqies li jinsab fl-Istat Membru fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-mument tal-wasla tal-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata fil-post fejn jinsab ix-xerrej. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar l-eventwali implikazzjonijiet għal tali interpretazzjoni tal-emendi tad-dritt tal-Unjoni li daħlu fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2021, konformement mad-Direttiva 2017/2455, li bis-saħħa tagħhom it-trasport imwettaq f'isem il-bejjiegħ ikopri wkoll il-każijiet li fihom it-trasport u l-ispedizzjoni tal-merkanzija titwettaq indirettament f'isem il-bejjiegħ.

39 Barra minn hekk, is-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tqajjem il-kwistjoni dwar jekk, fid-dawl taċ-ċirkustanzi partikolari tagħha, huwiex possibbli li l-prattika ta' KrakVet titqies bħala abbużiva.

40 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u tax-Xogħol ta' Budapest, l-Ungerija) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-għanijiet tad-Direttiva [2006/112], u b'mod partikolari r-rekwiżiti dwar l-evitar tal-kunflitti ta' kompetenza u tat-taxxa doppja bejn l-Istati Membri li huma s-suġġett tal-premessi tagħha 17 u 62, kif ukoll il-premessi 5, 7 u 8, u l-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-Regolament [904/2010], għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jippermettux prattika tal-awtoritajiet ta' Stat Membru li skontha l-istess tranżazzjoni tirċievi klassfikazzjoni differenti minn dik mogħtija fi Stat Membru ieħor, minkejja l-interpretazzjoni tad-dritt mill-awtorità ta' dak l-Istat Membru l-ieħor, ibbażata fuq fatti identiċi, relatati mal-istess tranżazzjoni, minkejja deċiżjoni fiskali antiċipata maħruġa minn din l-awtorità fuq din il-bażi, u minkejja l-konstatazzjonijiet magħmula fil-kuntest ta' kontroll fiskali li tikkonferma din l-interpretazzjoni u din id-deċiżjoni antiċipata, bir-riżultat ta' taxxa doppja tal-persuna taxxabbli?

2) Jekk għandha tingħata riposta għall-ewwel domanda fis-sens li tali prattika ma tmurx kontra d-dritt [tal-Unjoni], l-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri huma, meta jittieħed kont tad-Direttiva [2006/112], intitolati li jimponu b'mod unilaterali obbligi fiskali, billi ma jiħdux inkunsiderazzjoni li l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru ieħor repetutament ikkonfermaw, preċedentement, għat-talba tal-persuna taxxabbli, u f'deċiżjonijiet sussegwenti meħuda wara kontroll, ir-regolarità tal-aġir tal-persuna taxxabbli?

Jew, għall-kuntrarju, sabiex tiġi żgurata l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità fiskali u tiġi evitata t-taxxa doppja, huma l-awtoritajiet taż-żewġ Stati Membri li għandhom jikkooperaw fuq il-kwistjoni tal-persuna taxxabbli sabiex jaslu għal soluzzjoni li grazzi għaliha l-persuna taxxabbli jkollha tħallas il-VAT f'wieħed biss miż-żewġ Stati Membri?

3) Jekk għandha tingħata risposta għat-tieni domanda fis-sens li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru hija intitolata li unilateralment tikklassifika tranżazzjoni, id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva [2006/112] għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru l-ieħor għandha tirrimborsa lill-persuna taxxabbli responsabbli għall-ħlas tal-VAT it-taxxa stabbilita fid-deċiżjoni fiskali mill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru l-ieħor u mħallsa inkonnessjoni mal-perijodi magħluqa mill-kontroll fiskali, u dan sabiex tiġi evitata t-taxxa doppja u tiġi żgurata l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità fiskali?

4) Kif għandu jiġi interpret il-kunċett ta' kunsinna "minn jew għan-nom" tal-bejjiegħ fis-sens tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 33(1) tad-Direttiva [2006/112]? Il-kunċett msemmi iktar 'il fuq jkopri l-każ fejn il-persuna taxxabbli, bħala bejjiegħ, toffri, fuq il-pjattaforma tagħha ta' xiri fl-internet, l-opportunità għax-xerrej li jikkonkludi kuntratt ma' impriża ta' loġistika li magħha l-bejjiegħ jikkollabora fi tranżazzjonijiet differenti ta' bejgħ, iżda li x-xerrej jista' wkoll jagħżel liberament trasportatur ieħor, differenti minn dak li huwa rrakkomandat, li l-kuntratt ta' trasport jiġi konkluż bejn ix-xerrej u t-trasportatur u li l-bejjiegħ ma huwiex parti għall-kuntratt?

Sabiex jiġi interpretat dan il-kunċett, u fid-dawl b'mod partikolari tal-prinċipju ta' ċertezza legali, jista' jiġi kkunsidrat bħala fattur rilevanti l-fatt li l-Istati Membri għandhom jemendaw, sal-2021, il-leġiżlazzjoni li tittrasponi d-dispożizzjonijiet msemmija iktar 'il [fuq] tad-Direttiva [2006/112], fis-sens li l-Artikolu 33(1) [ta' din id-Direttiva] japplika fil-każ ta' parteċipazzjoni indiretta fl-għażla tat-trasportatur?

5) Id-dritt tal-Unjoni, u b'mod partikolari d-Direttiva [2006/112], għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fatti li ġejjin huma, flimkien jew separatament, rilevanti sabiex tevalwa jekk impriżi indipendenti, li jwettqu tranżazzjonijiet ta' bejgħ tal-prodott kif ukoll il-kunsinna jew it-trasport, stabbilixxew relazzjoni legali sabiex il-persuna taxxabbli tevita d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 33 tad-Direttiva [2006/112]], u b'hekk twettaq abbuż ta' liġi iddestinat li jsir profitt mill-fatt li r-rata tal-VAT hija iktar baxxa fl-Istat Membru l-ieħor:
   5.1) l-impriża ta' loġistika li twettaq it-trasport hija impriża assoċjata mal-persuna taxxabbli u din tal-aħħar tipprovdi lill-persuna taxxabbli provvisti oħra irrispettivament mit-trasport;
   5.2) iżda fl-istess ħin, ix-xerrej jista' fi kwalunkwe ħin jitbiegħed mill-prattika rrakkomandata mill-persuna taxxabbli li tixtieq li tuża s-sieħeb loġistiku li kkuntratta miegħu għal trasport, peress li x-xerrej għandu l-opportunità li jafda t-trasport lil trasportatur differenti jew li jieħu personalment il-kunsinna tal-merkanzija?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel sat-tielet domanda

41 Permezz tal-ewwel sat-tielet domanda tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva 2006/112 kif ukoll l-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-Regolament Nru 904/2010 għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jistgħu, unilateralment, jissuġġettaw tranżazzjonijiet għal trattament fiskali fil-qasam tal-VAT differenti minn dak li bis-saħħa tiegħu dawn diġà ġew intaxxati fi Stat Membru ieħor.

42 Għandu jitfakkar li t-Titolu V tad-Direttiva 2006/112 jinkludi d-dispożizzjonijiet iddedikati għad-determinazzjoni tal-post tat-tranżazzjonijiet taxxabbli, li l-għan tagħhom huwa, skont, b'mod partikolari, il-premessi 17 u 62 ta' din id-direttiva, li jiġu evitati kunflitti ta' ġurisdizzjoni li jistgħu jwasslu kemm għal sitwazzjonijiet ta' tassazzjoni doppja kif ukoll għal nuqqas ta' tassazzjoni ta' dħul mill-bejgħ (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punt 43).

43 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li, kif jirriżulta mill-premessi 5 u 7 tiegħu, ir-Regolament Nru 904/2010 għandu l-għan, permezz tal-implimentazzjoni ta' sistema komuni ta' kooperazzjoni bejn l-Istati Membri, b'mod partikolari f'dak li jirrigwarda l-iskambju ta' informazzjoni, li jikkontribwixxi għall-assigurazzjoni tal-istabbiliment korrett tal-VAT, b'mod partikolari fir-rigward tal-attivitajiet eżerċitati fit-territorju ta' wieħed minnhom, iżda li l-VAT relatata magħhom tkun dovuta fi Stat Membru ieħor. Issa, hekk kif irrikonoxxa l-leġiżlatur tal-Unjoni fil-premessa 8 ta' dan ir-regolament, il-monitoraġġ tal-applikazzjoni korretta tal-VAT fi tranżazzjonijiet transkonfinali taxxabbli fi Stat Membru differenti minn dak fejn huwa stabbilit il-fornitur jiddependi, fil-parti l-kbira tal-każijiet, mill-informazzjoni miżmuma mill-Istat Membru ta' stabbiliment jew li tista' tinkiseb ħafna iktar faċilment minn dak l-Istat Membru.

44 B'hekk, l-imsemmi regolament, konformement mal-Artikolu 1(1) tiegħu, jiddetermina l-kundizzjonijiet li fihom l-awtoritajiet kompetenti responsabbli, fl-Istati Membri, mill-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT għandhom jikkooperaw bejniethom kif ukoll mal-Kummissjoni sabiex jiżguraw l-osservanza ta' din il-leġiżlazzjoni u, għal dan il-għan, jiddefinixxi regoli u proċeduri li jippermettu lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri li jikkooperaw u jiskambjaw bejniethom l-informazzjoni

kollha li tista' tippermetti li tiġi stabbilita b'mod korrett il-VAT, li tiġi kkontrollata l-applikazzjoni korretta tal-VAT, b'mod partikolari fuq it-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, u li tiġi miġġielda l-frodi tal-VAT.

45 F'dan ir-rigward, l-Artikoli 7 u 13 tar-Regolament Nru 904/2010 jikkonċernaw, skont it-titoli tal-Kapitoli II u III tiegħu li dawn jidħlu fihom rispettivament, l-iskambju ta' informazzjoni bejn l-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri jew wara talba indirizzata minn waħda minnhom, jew mingħajr talba minn qabel. Fir-rigward tal-Artikolu 28 ta' dan ir-regolament, dan jirrigwarda, hekk kif jirriżulta mit-titolu tal-Kapitolu VII tiegħu li fih huwa inkluż, il-kwistjoni tal-preżenza tal-uffiċjali awtorizzati mill-awtorità rikjedenti fl-uffiċċji amministrattivi tal-Istat Membru rikjest u tal-parteċipazzjoni tagħhom fl-investigazzjonijiet amministrattivi mwettqa fit-territorju ta' dan l-Istat Membru. Barra minn hekk, l-Artikoli 29 u 30 tal-imsemmi regolament, konformement mat-titolu tal-Kapitolu VIII li jifformaw parti minnu, huma relatati mal-kontrolli simultanji li l-Istati Membri jistgħu jiftehmu li jwettqu.

46 Ir-Regolament Nru 904/2010 jippermetti għalhekk l-implimentazzjoni ta' sistema komuni ta' kooperazzjoni li permezz tagħha l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tista' tindirizza talba lill-awtorità fiskali ta' Stat Membru ieħor, b'mod partikolari meta, fid-dawl tad-dmir ta' kooperazzjoni sabiex tikkontribwixxi għall-assigurazzjoni tal-istabbiliment korrett tal-VAT, stabbilit fil-premessa 7 ta' dan ir-regolament, tali talba tista' tkun opportuna, jew saħansitra neċessarja (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 57).

47 Dan jista' jkun il-każ, b'mod partikolari, meta l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tkun taf jew għandha raġonevolment tkun taf li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru ieħor ikollha informazzjoni utli, jew saħansitra indispensabbli, sabiex jiġi ddeterminat jekk il-VAT hijiex dovuta fl-ewwel Stat Membru (sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 58).

48 Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li r-Regolament Nru 904/2010 jillimita ruħu li jippermetti kooperazzjoni amministrattiva għall-finijiet tal-iskambju ta' informazzjoni li tista' tkun neċessarja għall-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri. Dan ir-regolament għalhekk ma jirregolax il-kompetenza ta' dawn l-awtoritajiet biex iwettqu, fid-dawl ta' tali informazzjoni, il-klassifikazzjoni tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati fir-rigward tad-Direttiva 2006/112 (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-27 ta' Jannar 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punti 62 u 63 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

49 Minn dan isegwi li r-Regolament Nru 904/2010 la jistabbilixxi obbligu li jimponi fuq l-awtoritajiet fiskali ta' żewġ Stati Membri li jikkooperaw sabiex jaslu għal soluzzjoni komuni fir-rigward tat-trattament ta' tranżazzjoni għall-finijiet tal-VAT u lanqas rekwiżit li abbażi tiegħu l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru huma marbuta bil-klassifikazzjoni mogħtija lil din it-tranżazzjoni mill-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru ieħor.

50 Barra minn hekk, għandu jiġi ppreċiżat li l-applikazzjoni korretta tad-Direttiva 2006/112 tippermetti li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja u li tiġi żgurata n-newtralità fiskali u, għalhekk, li jintlaħqu l-għanijiet imfakkra fil-punt 42 ta' din is-sentenza (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punt 43). Għaldaqstant, l-eżistenza, fi Stat Membru wieħed jew iktar, ta' approċċi differenti minn dak li jipprevali fl-Istat Membru kkonċernat ma tistax, fi kwalunkwe każ, twassal għal applikazzjoni żbaljata tad-dispożizzjonijiet ta' din id-direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Lulju 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punt 65).

51 Meta jikkonstataw li l-istess operazzjoni hija suġġetta għal trattament fiskali differenti fi Stat Membru ieħor, il-qrati ta' Stat Membru aditi b'tilwima li tqajjem kwistjonijiet li jinkludu interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li jeħtieġu deċiżjoni min-naħa tagħhom għandhom il-fakultà,

u saħansitra l-obbligu, skont jekk id-deċiżjonijiet tagħhom jistgħux jew le jkunu s-suġġett ta' rimedju ġudizzjarju taħt id-dritt intern, li jadixxu lill-Qorti tal-Ġustizzja b'talba għal deċiżjoni preliminari (sentenza tas-5 ta' Lulju 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punti 64 u 66).

52 Madankollu, jekk jirriżulta, jekk ikun il-każ wara deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja li tagħti deċiżjoni preliminari, li l-VAT diġà tħallset indebitament fi Stat Membru, għandu jiġi enfasizzat li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt li jinkiseb ir-rimbors ta' taxxi miġbura fi Stat Membru bi ksur tar-regoli tad-dritt tal-Unjoni huwa l-konsegwenza u jikkomplementa d-drittijiet mogħtija lill-individwi mid-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni kif ġew interpretati mill-Qorti tal-Ġustizzja. Għaldaqstant, bħala prinċipju, l-Istat Membru kkonċernat huwa obbligat iħallas lura t-taxxi miġbura bi ksur tad-dritt tal-Unjoni. It-talba għar-rimbors tal-VAT imħallsa indebitament taqa' taħt id-dritt għar-restituzzjoni tal-indebitu, li, skont ġurisprudenza stabbilita, hija intiża li tirrimedja għall-konsegwenzi tal-inkompatibbiltà tat-taxxa mad-dritt tal-Unjoni billi jiġi nnewtralizzat l-oneru ekonomiku li jaqa' indebitament fuq l-operatur li, finalment, ikun effettivament sostnih (sentenza tal-14 ta' Ġunju 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punti 29 u 30 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

53 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta għall-ewwel sat-tielet domanda għandha tkun li d-Direttiva 2006/112 kif ukoll l-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-Regolament Nru 904/2010 għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jkunu jistgħu, unilateralment, jissuġġettaw tranżazzjonijiet għal trattament fiskali fil-qasam tal-VAT li jkun differenti minn dak li bis-saħħa tiegħu dawn ikunu diġà ġew intaxxati fi Stat Membru ieħor.

Fuq ir-raba' domanda

54 Permezz tar-raba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li, meta l-merkanzija mibjugħa minn fornitur stabbilit fi Stat Membru lil xerrejja residenti fi Stat Membru ieħor tiġi ttrasportata lil dawn tal-aħħar minn kumpannija rreġistrata minn dan il-fornitur, iżda li x-xerrejja huma liberi li jikkuntrattaw magħha għall-finijiet ta' dan it-trasport, din il-merkanzija għandha titqies bħala mibgħuta jew ittrasportata "mill-fornitur jew għan-nom tiegħu".

55 Preliminarjament, għandu jiġi osservat li l-Artikolu 2 tad-Direttiva 2017/2455 jipprovdi li l-merkanzija għandha tintbagħat jew tiġi ttrasportata mill-fornitur jew għan-nom tiegħu, inkluż meta l-fornitur jintervjeni indirettament fit-trasport jew fl-ispedizzjoni tal-merkanzija.

56 Madankollu, kif jirriżulta kemm mit-titolu kif ukoll mill-kliem ta' din id-dispożizzjoni, l-emenda tad-Direttiva 2006/112 li din tipprevedi tidħol fis-seħħ biss mill-1 ta' Jannar 2021.

57 Għaldaqstant, peress li din l-emenda ma hijiex applikabbli *ratione temporis* għall-kawża prinċipali, ma hemmx lok li jittieħed inkunsiderazzjoni l-kriterju dwar l-intervent indirett tal-fornitur għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-kundizzjonijiet li fihom hemm lok li l-oġġetti jiġu kkunsidrati bħala mibgħuta jew ittrasportati "mill-fornitur jew għan-nom tiegħu", fis-sens tal-Artikolu 33 ta' din id-direttiva.

58 Wara li saret din il-preċiżazzjoni, għandu jiġi osservat li, skont l-Artikolu 32 tal-imsemmija direttiva, fejn merkanzija hija mibgħuta jew ittrasportata mill-fornitur, jew mix-xerrej, jew minn persuna terza, il-post ta' provvista għandu jitqies bħala l-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-mument meta tintbagħat jew jibda t-trasport tal-merkanzija lejn il-konsumatur.

59 Madankollu, b'mod derogatorju, l-Artikolu 33 tal-istess direttiva jipprevedi li l-post ta' kunsinna ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, mill-fornitur jew għan-nom tiegħu, minn Stat Membru differenti minn dak tal-wasla tal-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, għandu jitqies li jinsab,

mingħajr preġudizzju għall-osservanza ta' ċerti kundizzjonijiet elenkati minn din id-dispożizzjoni, fil-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-mument tal-wasla tal-ispedizzjoni jew tat-trasport lejn ix-xerrej.

60 F'dan ir-rigward, għalkemm jikkostitwixxi deroga mill-Artikolu 32 tad-Direttiva 2006/112, l-Artikolu 33 tagħha huwa intiż li jiggarantixxi li, konformement mal-loġika li fuqha huma bbażati d-dispożizzjonijiet ta' din id-direttiva dwar il-post tal-kunsinna ta' oġġetti, it-tassazzjoni għandha ssir, sa fejn ikun possibbli, fil-post fejn l-oġġetti huma kkonsmati (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Marzu 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

61 Sabiex jiġi ddeterminat x'għandu jinftiehem bi spedizzjoni jew kunsinna "mill-fornitur jew għan-nom tiegħu", fis-sens tal-Artikolu 33 ta' din id-direttiva, għandu jitfakkar li t-teħid inkunsiderazzjoni tar-realtà ekonomika u kummerċjali jikkostitwixxi kriterju fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

62 Fid-dawl ta' din ir-realtà ekonomika u kummerċjali, kif irrilevat l-Avukat Ġenerali fil-punt 102 tal-konklużjonijiet tagħha, il-merkanzija tintbagħat jew tiġi ttrasportata f'isem il-fornitur jekk huwa dan tal-aħħar, pjuttost milli x-xerrej, li effettivament jieħu d-deċiżjonijiet li jirregolaw il-mod kif din il-merkanzija għandha tintbagħat jew tiġi ttrasportata.

63 Għaldaqstant, għandu jitqies li kunsinna ta' oġġetti taqa' taħt l-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112 meta r-rwol tal-fornitur ikun predominanti f'dak li jikkonċerna l-inizjattiva kif ukoll l-organizzazzjoni tal-istadji essenzjali tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija.

64 Għalkemm hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk dan huwiex il-każ fil-kuntest tal-kawża pendenti quddiemha, billi tieħu inkunsiderazzjoni l-elementi kollha inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja tqis li jkun utli li tipprovdilha, għall-finijiet ta' tali evalwazzjoni, l-indikazzjonijiet li ġejjin.

65 Kif jirriżulta mill-informazzjoni trażmessa mill-qorti tar-rinviju, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ssostni, b'mod partikolari, li ma jistax jitqies li l-merkanzija inkwistjoni ntbagħtet jew ġiet ittrasportata għan-nom tagħha peress li, anki jekk kienet tirrakkomanda kumpannija tat-trasport lix-xerrejja li kienu jixtru oġġetti mingħandha, huma dawn ix-xerrejja li kienu jinkarigaw lil din il-kumpannija tat-trasport permezz ta' kuntratt li hija ma kinitx parti minnu.

66 Fir-rigward tal-valur tat-termini kuntrattwali fil-kuntest tal-klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni taxxabbli, għandu jitfakkar li, sa fejn is-sitwazzjoni kuntrattwali tirrifletti normalment ir-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet, it-termini kuntrattwali rilevanti jikkostitwixxu element li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 43).

67 Madankollu, jista' jirriżulta li, xi kultant, ċerti termini kuntrattwali ma jirriflettux totalment ir-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet (sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 44).

68 F'dan il-każ, ma jistax jitqies li stipulazzjonijiet kuntrattwali, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jirriflettu r-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni jekk, permezz tagħhom, ix-xerrejja sempliċement japprovaw id-deċiżjonijiet meħuda mill-fornitur, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju permezz ta' analiżi taċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża prinċipali.

69 F'dan ir-rigward, sabiex jiġi ddeterminat jekk l-oġġetti kkonċernati ntbagħtux jew ġewx ittrasportati f'isem il-fornitur, għandha tittieħed inkunsiderazzjoni, l-ewwel nett, l-importanza li għandha l-kwistjoni tat-trasport ta' dawn l-oġġetti lejn ix-xerrej fid-dawl tal-prattiki kummerċjali li

jikkaratterizzaw l-attività eżerċitata mill-fornitur ikkonċernat. B'mod partikolari, huwa possibbli li jitqies li, jekk din l-attività tikkonsisti f'li jiġu offruti b'mod attiv oġġetti, bi ħlas, lil xerrejja residenti fi Stat Membru differenti minn dak li fih dan il-fornitur huwa stabbilit u li fit-territorju tiegħu huwa ma għandux stabbiliment jew maħżen, l-organizzazzjoni, mill-fornitur imsemmi, tal-mezzi li jippermettu li jsir it-trasport tal-oġġetti kkonċernati lejn ix-xerrejja tagħhom tikkostitwixxi, bħala prinċipju, parti essenzjali tal-attività msemmija.

70 Sabiex jiġi evalwat jekk il-fornitur joffrix b'mod attiv oġġetti lil xerrejja residenti fi Stat Membru, il-qorti tar-rinviju tista', b'mod partikolari, tieħu inkunsiderazzjoni l-estensjoni tal-indirizz tas-sit tal-internet li fuqu huma proposti l-oġġetti kkonċernati kif ukoll il-lingwa li dan is-sit huwa aċċessibbli fiha.

71 It-tieni nett, għandu jiġi evalwat lil min, mill-fornitur jew mix-xerrej, jistgħu jiġu effettivament imputati l-għażliet dwar il-modalitajiet tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija kkonċernata.

72 F'dan ir-rigward, spedizzjoni jew trasport tal-oġġetti kkonċernati għan-nom tal-fornitur tagħhom ma jistax jiġi dedott mis-sempliċi fatt li l-kuntratt konkluż mix-xerrejja għall-finijiet tat-trasport ta' dawn l-oġġetti jsir ma' kumpannija li tikkollabora ma' dan il-fornitur għal attivitajiet li ma humiex il-bejgħ tal-prodotti tiegħu.

73 Min-naħa l-oħra, is-sitwazzjoni tkun differenti jekk, permezz ta' dan il-kuntratt, ix-xerrejja kulma jagħmlu huwa li jaqblu mal-għażliet imwettqa mill-fornitur, kemm jekk ikunu jikkonċernaw l-indikazzjoni tal-kumpannija responsabbli għall-ġarr tal-merkanzija kkonċernata jew il-modalitajiet li bihom din il-merkanzija tintbagħat jew tiġi ttrasportata.

74 Evalwazzjoni f'dan is-sens tista' b'mod partikolari tiġi dedotta minn elementi bħall-għażla mnaqqsa ta' kumpanniji rrakkomandati mill-fornitur, jew saħansitra limitata għal kumpannija waħda, għall-finijiet tat-twassil tal-merkanzija kkonċernata jew il-fatt li l-kuntratti dwar l-ispedizzjoni jew it-trasport ta' dawn l-oġġetti jistgħu jiġu konklużi direttament mis-sit internet ta' dan il-fornitur mingħajr ma x-xerrejja jkollhom jieħdu passi awtonomi sabiex jikkuntattjaw lill-kumpanniji responsabbli minn dan it-trasport.

75 It-tielet nett, għandha tiġi eżaminata l-kwistjoni dwar fuq liema aġent ekonomiku jaqa' l-oneru tar-riskju marbut mal-ispedizzjoni u mal-kunsinna tal-merkanzija inkwistjoni.

76 F'dan ir-rigward, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ssostni li l-istipulazzjonijiet kuntrattwali li jorbtu lix-xerrej u lill-kumpannija ta' trasport jindikaw li tali piż jaqa' fuq din tal-aħħar u minn dan l-element tiddeduċi li l-merkanzija inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma kinitx mibgħuta jew ittrasportata għan-nom tagħha. Issa, għandu jiġi osservat li l-fatt li l-oneru tar-riskju marbut mat-trasport tal-merkanzija kkonċernata jiġi sostnut mill-kumpannija tat-trasport ma għandux, fih innifsu, konsegwenzi fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk it-trasport ta' din il-merkanzija jsirx għan-nom tal-fornitur jew għan-nom tax-xerrej.

77 Madankollu, jista' jitqies li, minkejja l-istipulazzjonijiet kuntrattwali li bihom l-oneru tar-riskju jaqa' fuq il-kumpannija responsabbli għall-ġarr tal-imsemmija merkanzija, l-ispedizzjoni jew it-trasport tagħha jitwettqu għan-nom tal-fornitur jekk dan tal-aħħar effettivament isostni, fl-aħħar mill-aħħar, l-ispejjeż marbuta mal-kumpens tad-danni li seħħew waqt din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport.

78 Ir-raba' nett, għandhom jiġu evalwati l-modalitajiet ta' ħlas relatati kemm mal-kunsinna tal-merkanzija kkonċernata kif ukoll mal-ispedizzjoni jew mat-trasport tagħhom. Jekk, filwaqt li x-xerreja jkunu formalment marbuta mal-fornitur u mal-kumpannija tat-trasport permezz ta' kuntratti distinti, l-akkwist ta' dawn l-oġġetti kif ukoll l-ispedizzjoni jew it-trasport tagħhom ikunu s-suġġett ta' tranżazzjoni finanzjarja waħda, tali ċirkustanza għandha titqies bħala ħjiel tal-involviment sinjifikattiv tal-fornitur fit-trasport tal-imsemmija merkanzija.

79 F'dan ir-rigward, kif irrikonoxxiet ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali matul is-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, il-fatt li x-xerrejja jħallsu fil-mument meta jirċievu l-merkanzija kkonċernata u jħallsu lit-trasportatur tagħha kemm l-ammont ta' din il-merkanzija kif ukoll dak tat-trasport tagħha jikkostitwixxi prattika kurrenti.

80 Tali involviment tal-fornitur jiġi kkonstatat, ukoll, fid-dawl tar-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni, jekk jiġi stabbilit li, bħala prinċipju jew taħt il-kundizzjoni li jiġu ssodisfatti ċerti kundizzjonijiet, bħall-fatt li jintlaħaq ammont minimu ta' xiri, l-ammont tal-ispejjeż ta' spedizzjoni jew ta' trasport ikollu biss natura simbolika jew li l-fornitur jagħti tnaqqis fuq il-prezz tal-prodotti li jwassal għall-istess effett.

81 Għaldaqstant, skont l-informazzjoni li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja u mingħajr preġudizzju għal verifika mill-qorti tar-rinviju, huwa possibbli li jitqies li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali kellha rwol predominanti fid-dawl kemm tal-inizjattiva kif ukoll tal-organizzazzjoni tal-istadji essenzjali tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija inkwistjoni fil-kawża prinċipali, b'tali mod li għandu jitqies li din il-merkanzija ġiet ittrasportata f'isem il-fornitur, fis-sens tal-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112.

82 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta li għandha tingħata għar-raba' domanda hija li l-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li, meta l-oġġetti mibjugħa minn fornitur stabbilit fi Stat Membru lil xerrejja residenti fi Stat Membru ieħor jiġu ttrasportati lil dawn tal-aħħar minn kumpannija rrakkomandata minn dan il-fornitur, iżda li magħha x-xerrejja huma liberi li jikkuntrattaw għall-finijiet ta' dan it-trasport, dawn l-oġġetti għandhom jitqiesu bħala mibgħuta jew ittrasportati "mill-fornitur jew għan-nom tiegħu" meta r-rwol ta' dan il-fornitur ikun predominanti f'dak li jirrigwarda l-inizjattiva kif ukoll l-organizzazzjoni tal-istadji essenzjali tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija msemmija, liema ħaġa għandha tiġi vverifikata mill-qorti tar-rinviju billi tieħu inkunsiderazzjoni l-provi kollha tal-kawża prinċipali.

Fuq il-ħames domanda

83 Permezz tal-ħames domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, id-Direttiva 2006/112 għandhomx jiġu interpretati fis-sens li hemm lok li jiġi kkonstatat li jikkostitwixxu abbuż ta' dritt tranżazzjonijiet li permezz tagħhom l-oġġetti mibjugħa minn fornitur jiġu ttrasportati lejn ix-xerrej minn kumpannija rrakkomandata minn dan il-fornitur, meta, minn naħa, dan il-fornitur u din il-kumpannija huma marbuta, fis-sens li, indipendentement minn dan it-trasport, l-imsemmija kumpannija tieħu r-responsabbiltà ta' ċerti bżonnijiet loġistiċi ta' dan l-istess fornitur, u li, min-naħa l-oħra, dawn ix-xerrejja jibqgħu, madankollu, ħielsa li jirrikorru għal kumpannija oħra jew li jiġbru l-oġġetti personalment.

84 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbuż huwa għan rikonoxxut u inkoraġġit minn din id-direttiva u li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, li japplika fil-qasam tal-VAT, iwassal sabiex jiġu evitati l-arranġamenti purament artifiċjali u li ma jirriflettux ir-realtà ekonomika, li jsiru sempliċement biex jinkiseb vantaġġ fiskali (sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

85 Minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, fil-qasam tal-VAT, il-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' prattika abbużiva teħtieġ li jiġu ssodisfatti żewġ kundizzjonijiet, jiġifieri, minn naħa, li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tal-imsemmija direttiva u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponiha, ikollhom bħala riżultat il-kisba ta' vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet u, min-naħa l-oħra, li minn numru ta' elementi oġġettivi jkun jirriżulta li

l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni jkun limitat għall-kisba ta’ dan il-vantaġġ fiskali (sentenza tal-10 ta’ Lulju 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

86 Preliminarjament, għandu għalhekk jiġi ppreċiżat li, peress li l-eżistenza ta’ prattika abbużiva tippresupponi l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva 2006/112, il-qorti tar-rinviju ma tistax tistaqsi dwar in-natura eventwalment abbużiva tal-aġir tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali jekk hija tikkonkludi, fid-dawl tal-indikazzjonijiet ipprovduti fil-kuntest tar-risposta għar-raba’ domanda, li din ir-rikorrenti kisret l-Artikolu 33 ta’ din id-direttiva, peress li għandu jitqies li l-merkanzija inkwistjoni fil-kawża prinċipali ġiet ittrasportata għan-nom tal-fornitur, fis-sens ta’ din id-dispożizzjoni.

87 Wara li saret din il-preċiżazzjoni, għandu jiġi rrilevat li din il-qorti tqis li l-fornitur inkwistjoni fil-kawża prinċipali, peress li ma ġewx applikati fil-konfront tiegħu id-dispożizzjonijiet previsti fl-Artikolu 33 tal-imsemmija direttiva ddedikati għall-kunsinni ta’ oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mill-fornitur jew għan-nom tiegħu, ibbenefika mir-rata inqas għolja ta’ VAT tal-Istat Membru li fih huwa stabbilit.

88 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tal-kwistjoni dwar jekk it-tranżazzjonijiet li fil-kuntest tagħhom fornitur stabbilit fi Stat Membru jikkunsinna oġġetti bi ħlas lil xerrejja residenti fit-territorju ta’ Stat Membru ieħor filwaqt li jirrakkomandalhom kumpannija tat-trasport għall-finijiet tat-trasport ta’ dawn l-oġġetti għandhomx bħala riżultat il-kisba ta’ vantaġġ fiskali li jmur kontra l-għanijiet tad-Direttiva 2006/112, għandu jiġi osservat, minn naħa, li, fil-każ fejn id-deroga prevista fl-Artikolu 33 ta’ din id-direttiva ma tkunx tapplika għal dawn it-tranżazzjonijiet, dawn tal-aħħar ikunu jaqgħu taħt l-Artikolu 32 tad-direttiva msemmija li jipprovdi li l-post tal-kunsinna għandu jitqies li jinsab fil-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-mument tat-tluq tal-ispedizzjoni jew tat-trasport lejn ix-xerrej.

89 Min-naħa l-oħra, id-differenzi bejn ir-rati normali tal-VAT applikati mill-Istati Membri jirriżultaw minn nuqqas ta’ armonizzazzjoni kompleta mid-Direttiva 2006/112, li tistabbilixxi biss ir-rata minima. F’dawn iċ-ċirkustanzi, il-fatt li fi Stat Membru persuna tibbenefika minn rata normali ta’ VAT inqas għolja minn dik fis-seħħ fi Stat Membru ieħor ma jistax jitqies fih innifsu bħala vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għanijiet ta’ din id-direttiva (sentenza tas-17 ta’ Diċembru 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punti 39 u 40).

90 Fir-rigward tal-kwistjoni jekk, fit-tieni lok, l-għan essenzjali ta’ tranżazzjoni huwiex limitat għall-kisba ta’ dan il-vantaġġ fiskali, għandu jitfakkar li, fil-qasam tal-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li, meta l-persuna taxxabbli jkollha l-għażla bejn żewġ tranżazzjonijiet, hija ma tkunx obbligata li tagħżel dik li timplika l-ħlas tal-ogħla ammont tal-VAT, iżda għandha d-dritt, għall-kuntrarju, li tagħżel l-istruttura tal-attività tagħha b’mod li tillimita d-dejn fiskali tagħha. Il-persuni taxxabbli għalhekk huma ġeneralment liberi li jagħżlu l-istrutturi organizzazzjonali u l-għamliet ta’ tranżazzjoni li huma jqisu li huma l-iktar adattati għall-attivitajiet ekonomiċi tagħhom u sabiex jillimitaw il-piż fiskali tagħhom (sentenza tas-17 ta’ Diċembru 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 42).

91 Għaldaqstant, sabiex jiġi kkonstatat li ċ-ċirkustanzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkostitwixxu prattika abbużiva, għandu jiġi stabbilit li d-distinzjoni bejn il-fornitur tal-oġġetti kkonċernati u t-trasportatur li jirrakkomanda taqa’ taħt skema purament artifiċjali li taħbi l-fatt li dawn iż-żewġ kumpanniji jikkostitwixxu, fir-realtà, entità ekonomika waħda.

92 Għall-finijiet ta’ tali evalwazzjoni, għandu jiġi osservat, minn naħa, li huwa irrilevanti li x-xerrejja tal-oġġetti jkollhom il-possibbiltà li jafdaw it-trasport ta’ dawn l-oġġetti lil trasportatur differenti minn dak irrakkomandat mill-fornitur.

93 Min-naħa l-oħra, il-fatt li l-fornitur u l-kumpannija ta' trasport ikunu marbuta, fis-sens li din il-kumpannija twettaq, favur dan il-fornitur, servizzi loġistiċi oħra indipendentement mit-trasport tal-merkanzija tagħha, ma jidhirx deċiżiv fih innifsu.

94 Madankollu, huwa possibbli li jiġi konkluż li jkun hemm skema purament artifiċjali jekk is-servizzi ta' spedizzjoni jew ta' trasport tal-oġġetti kkonċernati mill-kumpannija rakkomandata mill-fornitur ma jkunux ipprovduti fil-kuntest ta' attività ekonomika reali.

95 Issa, għandu jiġi kkonstatat li ebda element ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja ma huwa ta' natura li juri li l-kumpannija tat-trasport irrakkomandata mill-fornitur inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma kinitx teżerċita attività ekonomika reali, li ma kinitx limitata għat-teħid ta' responsabbiltà għal ċerti bżonnijiet loġistiċi ta' dan il-fornitur u għall-kunsinna tal-oġġetti ta' dan tal-aħħar. Għalhekk jidher li din il-kumpannija ta' trasport kienet teżerċita attività f'isimha u għan-nom tagħha stess, taħt ir-responsabbiltà tagħha stess u bl-assunzjoni tar-riskji tagħha stess (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 45).

96 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ħames domanda għandha tkun li d-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, id-Direttiva 2006/112 għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma hemmx lok li jiġi kkonstatat li jikkostitwixxu abbuż ta' dritt tranżazzjonijiet li permezz tagħhom il-merkanzija mibjugħa minn fornitur tiġi ttrasportata lejn ix-xerrej minn kumpannija li dan il-fornitur jirrakkomanda, meta, minn naħa, l-imsemmi fornitur u din il-kumpannija jkunu marbuta, fis-sens li, indipendentement minn dan it-trasport, l-imsemmija kumpannija tassumi r-responsabbiltà għal xi wħud mill-bżonnijiet loġistiċi ta' dan l-istess fornitur u meta, min-naħa l-oħra, dawn ix-xerrejja jibqgħu madankollu ħielsa li jirrikorru għal kumpannija oħra jew li jiġbru personalment il-merkanzija, peress li dawn iċ-ċirkustanzi ma jistgħux jaffettwaw il-konstatazzjoni li tgħid li l-fornitur u l-kumpannija ta' trasport irrakkomandata minnu huma kumpanniji indipendenti li jwettqu, għan-nom tagħhom stess, attivitajiet ekonomiċi reali u li, minħabba f'hekk, dawn it-tranżazzjonijiet ma jistgħux jiġu kkwalifikati bħala abbużivi.

Fuq l-ispejjeż

97 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) **Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif ukoll l-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-Regolament tal-Kunsill (UE) Nru 904/2010 tas-7 ta' Ottubru 2010 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva u l-ġlieda kontra l-frodi fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud, għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jkunu jistgħu, unilateralment, jissuġġettaw tranżazzjonijiet għal trattament fiskali fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud li jkun differenti minn dak li bis-saħħa tiegħu dawn ikunu diġà ġew intaxxati fi Stat Membru ieħor.**

2) **L-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li, meta l-oġġetti mibjugħa minn fornitur stabbilit fi Stat Membru lil xerrejja residenti fi Stat Membru ieħor jiġu ttrasportati lil dawn tal-aħħar minn kumpannija rrakkomandata minn dan il-fornitur, iżda li magħha x-xerrejja huma liberi li jikkuntrattaw għall-finijiet ta' dan it-trasport, dawn l-oġġetti għandhom jitqiesu bħala mibgħuta jew ittrasportati "mill-fornitur jew għan-nom tiegħu" meta r-rwol ta' dan il-fornitur ikun predominanti f'dak li jirrigwarda l-inizjattiva kif**

ukoll l-organizzazzjoni tal-istadji essenzjali tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija msemmija, liema ħaġa għandha tiġi vverifikata mill-qorti tar-rinviju billi tieħu inkunsiderazzjoni l-provi kollha tal-kawża prinċipali.

3) **Id-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, id-Direttiva 2006/112 għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma hemmx lok li jiġi kkonstatat li jikkostitwixxu abbuż ta' dritt tranżazzjonijiet li permezz tagħhom il-merkanzija mibjugħa minn fornitur tiġi ttrasportata lejn ix-xerrej minn kumpannija li dan il-fornitur jirrakkomanda, meta, minn naħa, l-imsemmi fornitur u din il-kumpannija jkunu marbuta, fis-sens li, indipendentement minn dan it-trasport, l-imsemmija kumpannija tassumi r-responsabbiltà għal xi wħud mill-bżonnijiet loġistiċi ta' dan l-istess fornitur u meta, min-naħa l-oħra, dawn ix-xerrejja jibqgħu madankollu ħielsa li jirrikorru għal kumpannija oħra jew li jiġbru personalment il-merkanzija, peress li dawn iċ-ċirkustanzi ma jistgħux jaffettwaw il-konstatazzjoni li tgħid li l-fornitur u l-kumpannija ta' trasport irrakkomandata minnu huma kumpanniji indipendenti li jwettqu, għan-nom tagħhom stess, attivitajiet ekonomiċi reali u li, minħabba f'hekk, dawn it-tranżazzjonijiet ma jistgħux jiġu kkwalifikati bħala abbużivi.**

Firem