SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla)

4 ta' Ġunju 2020*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Prinċipji tad-dritt tal-Unjoni – Rispett tad-drittijiet tad-difiża – Proċedura fiskali – Eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Rifjut tad-dritt għal tnaqqis minħabba l-aġir allegatament inadegwat tal-forniturі tal-persuna taxxabbli – Att amministrattiv maħruġ mill-awtoritajiet fiskali nazzjonali mingħajr ma jagħtu lill-persuna taxxabbli kkonċernata l-aċċess għall-informazzjoni u għad-dokumenti li jservu ta' bażi għall-imsemmi att – Suspett ta' frodi fiskali – Prattika nazzjonali li tissuġġetta l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis għaż-żamma ta' dokumenti oħra ta' sostenn minbarra l-fattura fiskali – Ammissibbiltà"

Fil-Kawża C-430/19,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunalul Cluj (il-Qorti tal-Kontea ta' Cluj, ir-Rumanija), permezz ta' deċiżjoni tal-15 ta' Mejju 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-3 ta' Ġunju 2019, fil-proċedura

SC C.F. SRL

vs

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla),

komposta minn M. Safjan (Relatur), President tal-Awla, L. Bay Larsen u C. Toader, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: H. Saugmandsgaard Øe,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal SC C.F. SRL, minn T. D. Vidrean-Căpuşan u D. F. Paşcu, avocați,

– għall-Gvern Rumen, inizjalment minn E. Gane, A. Rotăreanu u C.-R. Canțăr, sussegwentement minn E. Gane u A. Rotăreanu, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Armenia u L. Lozano Palacios, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: ir-Rumen.

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni tar-rispett tad-drittijiet tad-difiża u tal-prinċipji li jirregolaw l-applikazzjoni, mill-Istati Membri, tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn, minn naħa, SC C.F. SRL (iktar 'il quddiem "CF") u, min-naħa l-oħra, l-Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (l-Amministrazzjoni tal-Kontea tal-Finanzi Pubbliċi ta' M., ir-Rumanija, iktar 'il quddiem l-"Aġenzija tal-Kontea") u d-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (id-Direttorat Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta' C., ir-Rumanija, iktar 'il quddiem id-"Direttorat Reġjonali") dwar talba għall-annullament ta' atti amministrattivi fiskali li permezz tagħhom CF kienet suġġetta għal obbligi fiskali supplimentari fil-qasam tal-VAT u tat-taxxa fuq il-kumpanniji.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010 (ĠU 2010, L 189, p. 1) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT"), jipprevedi li:

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

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

Id-dritt Rumen

4 L-Artikolu 11(1) tal-Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 227/2015, li Tistabbilixxi l-Kodiċi Fiskali), tat-8 ta' Settembru 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Parti I, Nru 688 tal-10 ta' Settembru 2015, iktar 'il quddiem il-"Kodiċi Fiskali"), jipprevedi li, meta jiddeterminaw l-ammont ta' taxxa, ta' imposta jew ta' kontribuzzjoni soċjali obbligatorja, l-awtoritajiet fiskali jistgħu ma jiħdux inkunsiderazzjoni tranżazzjoni mingħajr skop ekonomiku, billi jaġġustaw l-effetti fiskali tagħha, jew jistgħu jbiddlu l-forma ta' tranżazzjoni jew ta' attività sabiex jirriflettu l-kontenut ekonomiku tagħha.

5 L-Artikolu 25(1) tal-Kodiċi Fiskali jipprevedi li, għall-finijiet tad-determinazzjoni tar-riżultat fiskali, għandhom jitqiesu bħala spejjeż li jistgħu jitnaqqsu l-ispejjeż sostnuti bil-għan li tiġi eżerċitata attività ekonomika, inklużi dawk irregolati minn liġijiet fis-seħħ, kif ukoll l-ispejjeż ta' reġistrazzjoni, il-kontribuzzjonijiet u l-kontribuzzjonijiet dovuti lill-kmamar tal-kummerċ u tal-industrija, lill-organizzazzjonijiet ta' persuni li jimpjegaw u lill-organizzazzjonijiet sindakali.

6 L-Artikolu 299(1)(a) tal-imsemmi kodiċi jipprevedi l-obbligu tal-persuna taxxabbli suġġetta għall-VAT li żżomm, għall-VAT tal-input imħallsa jew dovuta, fattura fiskali u, f'ċerti każijiet preċiżi, il-prova tal-ħlas.

7 Skont l-Artikolu 6(1) u (2) tal-Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (il-Liġi Nru 207 dwar il-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali), tal-20 ta' Lulju 2015 (*Monitorul Oficial al României*, Parti I, Nru 547 tat-23 ta' Lulju 2015), fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fid-data meta seħħew il-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi ta' Proċedura Fiskali"):

"1. L-awtorità fiskali għandha d-dritt tevalwa, fil-limiti tas-setgħat tagħha u tal-kompetenzi tagħha, ir-rilevanza tal-fatti fiskali billi tuża l-mezzi ta' prova previsti mil-liġi u tadotta s-soluzzjoni bbażata fuq id-dispożizzjonijiet legali kif ukoll fuq konstatazzjonijiet kompleti dwar iċ-ċirkustanzi kollha li jiċċaraw il-każ fil-mument tal-adozzjoni ta' deċiżjoni. Fl-eżerċizzju tas-setgħa diskrezzjonali tagħha, l-awtorità fiskali għandha tieħu inkunsiderazzjoni l-opinjoni bil-miktub mibgħuta mill-awtorità fiskali kompetenti lill-persuna taxxabbli kkonċernata fil-kuntest tal-attività ta' assistenza u ta' orjentazzjoni tal-persuni taxxabbli kif ukoll tas-soluzzjoni adottata mill-awtorità fiskali f'att amministrattiv fiskali jew minn qorti, f'deċiżjoni definittiva preċedenti, għal fatti analogi li jikkonċernaw l-istess persuna taxxabbli. Fil-każ li l-awtorità fiskali tikkonstata differenzi bejn is-sitwazzjoni fiskali tal-persuna taxxabbli u l-informazzjoni meħuda inkunsiderazzjoni f'opinjoni bil-miktub jew f'att amministrattiv fiskali li jikkonċerna l-istess persuna taxxabbli, l-awtorità fiskali għandha d-dritt li tagħmel konstatazzjonijiet skont is-sitwazzjoni fiskali reali u l-leġiżlazzjoni fiskali u għandha l-obbligu li tindika, bil-miktub, il-motivi li għalihom hija ma ħaditx inkunsiderazzjoni l-opinjoni preliminari.

2. Il-korp fiskali għandu jeżerċita d-dritt ta' evalwazzjoni tiegħu fil-limiti tar-raġuni u tal-ekwità, billi jiżgura bilanċ ġust bejn l-għan imfittex u l-mezzi implimentati sabiex dan jintlaħaq."

8 L-Artikolu 9 tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali, intitolat "Dritt għal smigħ", jipprevedi, fil-paragrafu 1 tiegħu, li:

"Qabel ma tieħu d-deċiżjoni tagħha, l-awtorità tat-taxxa għandha tiggarantixxi l-possibbiltà għall-persuna taxxabbli li tesprimi l-opinjoni tagħha dwar il-fatti u ċ-ċirkustanzi rilevanti għat-teħid tad-deċiżjoni."

9 L-Artikolu 46 ta' dan il-kodiċi, intitolat "Kontenut u motivazzjoni tal-att amministrattiv fiskali", jipprevedi, fil-paragrafu 2 tiegħu, li:

"L-att amministrattiv fiskali fil-verżjoni stampata tiegħu għandu jinkludi l-elementi li ġejjin:

[…]

j) l-informazzjoni dwar is-smigħ tal-persuna taxxabbli".

10 L-Artikolu 49 tal-imsemmi kodiċi, intitolat "Nullità tal-att amministrattiv fiskali", huwa fformulat kif ġej:

"1. L-att amministrattiv fiskali huwa null fil-każijiet kollha li ġejjin:

a) meta jkun ġie adottat bi ksur tad-dispożizzjonijiet legali fil-qasam tal-kompetenza;

b) meta ma jkunx jinkludi wieħed mill-elementi tiegħu dwar il-kunjom, l-isem u l-kwalità tar-rappreżentant tal-awtorità fiskali, il-kunjom, l-isem jew id-denominazzjoni tal-persuna taxxabbli, is-suġġett tal-att amministrattiv jew il-firma tar-rappreżentant tal-awtorità fiskali, bl-eċċezzjoni prevista fl-Artikolu 46(6), kif ukoll l-awtorità fiskali emittenti;

c) meta jkun ivvizzjat bi żball gravi u manifest. L-att amministrattiv fiskali għandu jitqies li huwa vvizzjat minn żball gravi u manifest meta r-raġunijiet li fuqhom l-adozzjoni tiegħu tkun ibbażata jkunu vvizzjati minn difett tant importanti li, kieku dawn ġew eskluży qabel jew waqt l-adozzjoni tal-att, dan ma kienx jiġi adottat.

2. In-nullità tista' tiġi kkonstatata mill-awtorità fiskali kompetenti jew mill-awtorità responsabbli għall-ipproċessar tal-ilment, fuq talba jew *ex officio*. Jekk in-nullità tiġi kkonstatata mill-awtorità fiskali kompetenti, din għandha tieħu deċiżjoni li għandha tiġi nnotifikata lill-persuna taxxabbli.

3. L-atti amministrattivi fiskali li jiksru dispożizzjonijiet legali minbarra dawk imsemmija fil-paragrafu 1 jistgħu jiġu annullati. Id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 50 għandhom japplikaw *mutatis mutandis*."

11 Skont l-Artikolu 278(1) tal-istess kodiċi:

"Il-preżentata ta' lment kontenzjuż amministrattiv ma jwassalx għas-sospensjoni tal-eżekuzzjoni tal-att amministrattiv fiskali."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

12 CF, kumpannija kummerċjali rregolata mid-dritt Rumen, maħluqa matul l-2008, għandha bħala għan prinċipali l-isfruttament tar-riżorsi forestali. Matul il-perijodu mid-29 ta' Awwissu 2016 sat-13 ta' April 2017, hija kienet suġġetta għal kontroll fiskali mill-Aġenzija tal-Kontea dwar, minn naħa, it-taxxa fuq il-kumpanniji relatata mal-perijodu mill-1 ta' Jannar 2011 sal-31 ta' Diċembru 2016 u, min-naħa l-oħra, il-VAT relatata mal-perijodu mill-1 ta' Marzu 2014 sal-31 ta' Diċembru 2016.

13 Dan il-kontroll fiskali ġie sospiż għal sitt xhur sabiex jippermetti lid-Direttorat Reġjonali, inkarigat mill-ġlieda kontra l-frodi, li jwettaq investigazzjoni, li fiha pparteċipa l-uffiċċju tal-prosekutur fi ħdan it-Tribunalul Cluj (il-Qorti tal-Kontea ta' Cluj, ir-Rumanija). L-investigazzjoni kriminali ngħalqet b'deċiżjoni li ma tittiħidx azzjoni.

14 Fir-rapport ta' kontroll fiskali tagħha, l-Aġenzija tal-Kontea indikat li t-tranżazzjonijiet kummerċjali bejn CF u tnejn mill-fornituri tagħha kienu fittizji peress li dawn iż-żewġ fornituri, mikroimpriżi li għalihom ir-rata ta' tassazzjoni hija ta' 3 % tad-dħul mill-bejgħ, filwaqt li r-rata ta' tassazzjoni ta' CF kienet ta' 16 %, ma kellhomx il-kapaċità teknika u loġistika li jipprovdu s-servizzi li huma ffatturaw lil CF.

15 Ir-rappreżentant legali ta' CF ġie mistieden fis-sede tal-Aġenzija tal-Kontea sabiex jirċievi kopja ta' dan ir-rapport ta' kontroll fiskali.

16 CF ikkontestat l-imsemmi rapport ta' kontroll fiskali u talbet li jkollha aċċess għall-fajl amministrattiv kollu tagħha. Hija indikat li ma kinitx ġiet informata, fil-mument tal-kontroll fiskali, dwar il-mod kif l-investigazzjoni kriminali setgħet tinfluwenza l-kontroll tal-awtoritajiet fiskali.

17 Wara ċ-ċaħda tal-ilment tagħha minn dawn l-awtoritajiet, CF ippreżentat rikors quddiem il-qorti tar-rinviju, jiġifieri t-Tribunalul Cluj (il-Qorti tal-Kontea ta' Cluj).

18 Il-qorti tar-rinviju tosserva li, skont l-awtoritajiet fiskali Rumeni, CF kienet responsabbli għall-aġir fiskali inadegwat tal-fornituri tagħha. Skont l-imsemmija awtoritajiet, in-natura fittizja tat-tranżazzjonijiet kummerċjali bejn CF u l-imsemmija fornituri kienet tirriżulta mill-fatt li CF ma setgħetx tippreżenta dokumenti ta' sostenn minbarra l-fattura fiskali. Madankollu, skont

il-leġiżlazzjoni Rumena, l-uniku dokument ta' sostenn li l-persuna taxxabbli hija obbligata tipproduċi għall-finijiet tal-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis kemm fil-qasam tal-VAT kif ukoll fil-qasam tat-taxxa fuq il-kumpanniji huwa l-fattura fiskali.

19 Din il-qorti tikkonstata li huwa impossibbli li jiġi ddeterminat il-mod kif il-kontroll fiskali mwettaq mill-Aġenzija tal-Kontea ġie influwenzat mill-investigazzjoni mmexxija mid-Direttorat Reġjonali, responsabbli mill-ġlieda kontra l-frodi. Bl-istess mod, l-imsemmija qorti ma tafx bl-eżistenza ta' xi indizji li wasslu lill-awtoritajiet fiskali sabiex jqisu li t-tranżazzjonijiet kummerċjali li seħħew bejn CF u l-forniturі tagħha kienu fittizji.

20 F'dan il-kuntest, it-Tribunalul Cluj (il-Qorti tal-Kontea ta' Cluj) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Fid-dawl tal-prinċipju ta' rispett tad-drittijiet tad-difiża, kif iddefinit mil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja stabbilita sal-lum […], att amministrattiv fiskali adottat kontra individwu jista' u għandu jintlaqat minn nullità espressa meta dan tal-aħħar ma jkollux il-possibbiltà li jaċċedi għall-informazzjoni li abbażi tagħha kien adottat kontrih l-imsemmi att, minkejja l-fatt li dan l-att jagħmel riferiment għal ċerti elementi tal-fajl amministrattiv?

2) Il-prinċipji ta' newtralità, ta' proporzjonalità u ta' ekwivalenza jipprekludu l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis għall-finijiet tal-VAT u tat-taxxa fuq il-kumpanniji minn kumpannija li l-aġir tagħha huwa korrett mill-perspettiva fiskali, billi l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis għall-finijet tat-taxxa fuq il-kumpanniji ġie rrifjutat minħabba l-aġir fiskali allegatament mhux xieraq tal-forniturі abbażi ta' elementi bħan-nuqqas ta' riżorsi umani jew ta' mezzi ta' trasport, meta l-awtorità fiskali ma tipprovax l-eżistenza ta' xi pass li minnu kien jirriżulta l-istabbiliment ta' responsabbiltà fiskali jew kriminali tal-imsemmija forniturі?

3) Prassi nazzjonali li tikkonsisti fl-issuġġettar tal-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis għall-finijiet tal-VAT u tat-taxxa fuq il-kumpanniji għad-detenzjoni ta' dokumenti ġustifikattivi apparti l-fattura fiskali, bħal stimi ta' spejjeż jew rapporti dwar il-progress ta' xogħlijiet, li ma humiex iddefiniti b'mod ċar u preċiż fil-leġiżlazzjoni fiskali nazzjonali, hija kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni?

4) Fid-dawl tal-ġurisprudenza li tirriżuta mis-[sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832)], jista' jitqies li teżisti evażjoni tat-taxxa meta persuna taxxabbli takkwista oġġetti u servizzi mingħand persuna taxxabbli li tibbenefika minn sistema fiskali differenti minn tagħha?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ammissibbiltà

21 Il-Gvern Rumen jikkontesta l-ammissibbiltà tat-talba għal deċiżjoni preliminari kemm fid-dawl tal-Artikolu 94 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja kif ukoll minħabba l-assenza ta' leġiżlazzjoni rilevanti tad-dritt tal-Unjoni fir-rigward tal-aspett tal-kawża prinċipali dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji.

22 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, minn naħa, li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-domandi dwar l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni magħmula mill-qorti nazzjonali fil-kuntest leġiżlattiv u fattwali li hija tiddefinixxi taħt ir-responsabbiltà tagħha, u li l-eżattezza tiegħu ma għandhiex tiġi vverifikata mill-Qorti tal-Ġustizzja, tibbenefika minn preżunzjoni ta' rilevanza. Ir-rifjut mill-Qorti tal-Ġustizzja li tagħti deċiżjoni dwar talba mressqa minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss meta jkun jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt tal-Unjoni ma jkollha ebda

relazzjoni mar-realtà jew mas-suġġett tat-tilwima fil-kawża prinċipali, jew inkella meta l-problema tkun ta' natura ipotetika, jew meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex il-punti ta' fatt u ta' liġi meħtieġa sabiex tagħti risposta utli għad-domandi li jkunu sarulha kif ukoll sabiex tifhem ir-raġunijiet għalfejn il-qorti nazzjonali tqis li għandha bżonn risposti għal dawn id-domandi sabiex taqta' t-tilwima pendenti quddiemha (sentenza tat-12 ta' Diċembru 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

23 Għaldaqstant, peress li d-deċiżjoni tar-rinviju sservi ta' bażi għall-proċedura ta' rinviju għal deċiżjoni preliminari quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja skont l-Artikolu 267 TFUE, huwa indispensabbli li l-qorti nazzjonali tispjega, f'din id-deċiżjoni, il-kuntest fattwali u leġiżlattiv tal-kawża prinċipali u tagħti minimu ta' spjegazzjonijiet fuq ir-raġunijiet tal-għażla tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li hija titlob l-interpretazzjoni tagħhom, kif ukoll ir-rabta li din tistabbilixxi bejn dawn id-dispożizzjonijiet u l-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli għat-tilwima mressqa quddiemha. Dawn ir-rekwiżiti kumulattivi li jikkonċernaw il-kontenut ta' talba għal deċiżjoni preliminari jissemmew b'mod espliċitu fl-Artikolu 94 tar-Regoli tal-Proċedura (sentenza tat-12 ta' Diċembru 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

24 Fir-rigward, b'mod iktar speċifiku, tar-rekwiżiti li jinsabu fl-Artikolu 94 tar-Regoli tal-Proċedura, għandu jiġi kkonstatat li din it-talba għal deċiżjoni preliminari tinkludi l-elementi fattwali fundamentali u ssemmi l-kontenut tad-dispożizzjonijiet kemm tad-dritt tal-Unjoni kif ukoll tad-dritt nazzjonali li jistgħu japplikaw għall-kawża prinċipali.

25 Għal dak li jirrigwarda, min-naħa l-oħra, l-aspett tal-kawża prinċipali dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, għandu jitfakkar li, meta leġiżlazzjoni nazzjonali tikkonforma ruħha, għas-soluzzjonijiet li toffri għal sitwazzjonijiet purament interni, mas-soluzzjonijiet adottati fid-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari, sabiex jiġi evitat li jkun hemm diskriminazzjonijiet kontra residenti nazzjonali jew eventwali distorsjonijiet tal-kompetizzjoni, jew ukoll li tiġi żgurata proċedura unika f'sitwazzjonijiet paragunabbli, jeżisti interess ċert tal-Unjoni Ewropea li, sabiex jiġu evitati diverġenzi fl-interpretazzjonijiet futuri, id-dispożizzjonijiet jew il-kunċetti meħuda mid-dritt tal-Unjoni jingħataw interpretazzjoni uniformi, indipendentement miċ-ċirkustanzi li fihom huma għandhom japplikaw (sentenza tal-24 ta' Ottubru 2019, Belgische Staat, C-469/18 u C-470/18, EU:C:2019:895, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 Għalhekk, interpretazzjoni, mill-Qorti tal-Ġustizzja, tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni f'sitwazzjonijiet purament interni hija ġġustifikata minħabba li dawn ikunu saru applikabbli permezz tad-dritt nazzjonali b'mod direttu u inkundizzjonat, sabiex jiġi żgurat trattament identiku għas-sitwazzjonijiet interni u għas-sitwazzjonijiet irregolati mid-dritt tal-Unjoni (sentenza tal-24 ta' Ottubru 2019, Belgische Staat, C-469/18 u C-470/18, EU:C:2019:895, punt 23).

27 Peress li l-qorti tar-rinviju spjegat b'mod preċiż li dan huwa l-każ hawnhekk għal dak li jirrigwarda l-aspett tal-kawża prinċipali dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji, għandu jitqies, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, li din it-talba għal deċiżjoni preliminari hija ammissibbli.

Fuq l-ewwel domanda

28 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni tar-rispett tad-drittijiet tad-difiża għandux jiġi interpretat fis-sens li, jekk, fil-kuntest ta' proċeduri amministrattivi nazzjonali ta' kontroll u ta' determinazzjoni tal-valur taxxabbli tal-VAT, persuna taxxabbli ma kellhiex il-possibbiltà li taċċedi għall-informazzjoni inkluża fil-fajl amministrattiv tagħha u li ttieħdet inkunsiderazzjoni waqt l-adozzjoni ta' deċiżjoni amministrattiva li timponi fuqha obbligi fiskali addizzjonali, dan il-prinċipju jeżiġi li l-imsemmija deċiżjoni tiġi annullata.

29 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li r-rispett tad-drittijiet tad-difiża jikkostitwixxi prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni li huwa applikabbli meta l-amministrazzjoni jkollha l-intenzjoni tadotta, fil-konfront ta' persuna, att li jikkawżalha preġudizzju. L-imsemmi prinċipju ġenerali japplika f'ċirkustanzi li fihom l-amministrazzjoni tissuġġetta lill-persuni taxxabbli għal proċedura ta' kontroll fiskali sabiex tiggarantixxi l-ġbir tal-VAT kollha dovuta fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat jew sabiex tiġġieled kontra l-frodi fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-9 ta' Novembru 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punti 26 u 27, kif ukoll tas-16 ta' Ottubru 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 40).

30 Id-dritt għal smigħ, li jiggarantixxi lil kull persuna l-possibbiltà li tressaq, b'mod utli u effettiv, il-fehmiet tagħha matul il-proċedura amministrattiva u qabel l-adozzjoni ta' kull deċiżjoni li tista' taffettwa b'mod sfavorevoli l-interessi tagħha, jagħmel parti integrali mir-rispett tad-drittijiet tad-difiża. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ir-regola li tipprovdi li d-destinatarju ta' deċiżjoni li tikkawżalu preġudizzju għandu jingħata l-opportunità li jissottometti l-osservazzjonijiet tiegħu qabel ma din tittieħed hija intiża sabiex tippermetti lill-awtorità kompetenti tieħu inkunsiderazzjoni b'mod effettiv l-informazzjoni rilevanti kollha. Sabiex tiġi żgurata protezzjoni effettiva tal-persuna kkonċernata, l-imsemmija regola hija intiża b'mod partikolari sabiex din tal-aħħar tkun tista' tikkoreġi żball jew tieħu inkunsiderazzjoni elementi marbuta mas-sitwazzjoni personali tagħha, li jimmilitaw sabiex id-deċiżjoni tittieħed, ma tittiħidx jew li jkollha kontenut speċifiku (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Ottubru 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 Għalkemm l-awtoritajiet fiskali nazzjonali ma humiex suġġetti għal obbligu ġenerali li jipprovdu aċċess sħiħ għall-fajl li huma għandhom u lanqas li jikkomunikaw *ex officio* d-dokumenti u l-informazzjoni li jsostnu d-deċiżjoni prevista, xorta jibqa' l-fatt li, fi proċeduri amministrattivi dwar il-kontroll u l-istabbiliment tal-bażi taxxabbli tal-VAT, individwu għandu jkollu l-possibbiltà li jiġu kkomunikati lilu, fuq talba tiegħu, l-informazzjoni u d-dokumenti li jinsabu fil-fajl amministrattiv u li ttieħdu inkunsiderazzjoni mill-awtorità pubblika sabiex tadotta d-deċiżjoni tagħha, sakemm ma jkunx hemm għanijiet ta' interess ġenerali li jiġġustifikaw li jiġi ristrett l-aċċess għall-imsemmija informazzjoni u għall-imsemmija dokumenti (sentenza tad-9 ta' Novembru 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punti 32 u 39).

32 F'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju tosserva li l-awtoritajiet fiskali nazzjonali rrifjutaw li jgħarrfu lill-persuna taxxabbli bl-informazzjoni rilevanti li din tal-aħħar talbet fil-ħin u ma ssemmi ebda għan ta' interess ġenerali li jiġġustifika tali rifjut.

33 F'dan il-kuntest, din il-qorti tistaqsi jekk huwiex il-kompitu tagħha li tikkonstata n-nullità *ipso jure* tad-deċiżjoni amministrattiva li timponi obbligi fiskali supplimentari fuq l-imsemmija persuna taxxabbli.

34 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, meta la l-kundizzjonijiet li fihom għandu jiġi żgurat ir-rispett tad-drittijiet tad-difiża u lanqas il-konsegwenzi tal-ksur ta' dawn id-drittijiet ma huma stabbiliti mid-dritt tal-Unjoni, dawn il-kundizzjonijiet u dawn il-konsegwenzi jaqgħu taħt id-dritt nazzjonali, sakemm il-miżuri adottati f'dan is-sens ikunu tal-istess bħal dawk li jibbenefikaw minnhom l-individwi f'sitwazzjonijiet tad-dritt nazzjonali paragunabbli (prinċipju tal-ekwivalenza) u sakemm dawn ma jirrendux prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni (prinċipju ta' effettività) (sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 75).

35 Għal dak li jirrigwarda, b'mod iktar partikolari, il-prinċipju ta' effettività, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dan ma jeżiġix li deċiżjoni kkontestata, għaliex adottata bi ksur tad-drittijiet tad-difiża, tiġi annullata fil-każijiet kollha. Fil-fatt, ksur tad-drittijiet tad-difiża jwassal għall-annullament tad-deċiżjoni meħuda fi tmiem il-proċedura amministrattiva inkwistjoni biss jekk, fl-assenza ta' din l-irregolarità, din

il-proċedura setgħet twassal għal riżultat differenti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Lulju 2014, Kamino International Logistics u Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 u C-130/13, EU:C:2014:2041, punti 78 u 79).

36 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa sa fejn il-proċedura ta' kontroll fiskali setgħet twassal għal riżultat differenti li kieku CF seta' kellha aċċess għall-fajl matul l-imsemmija proċedura amministrattiva.

37 Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta li għandha tingħata għall-ewwel domanda hija li l-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni tar-rispett tad-drittijiet tad-difiża għandu jiġi interpretat fis-sens li, jekk, fil-kuntest ta' proċeduri amministrattivi nazzjonali ta' kontroll u ta' determinazzjoni tal-valur taxxabbli tal-VAT, persuna taxxabbli ma kellhiex il-possibbiltà li taċċedi għall-informazzjoni li tinsab fil-fajl amministrattiv tagħha u li ttieħdet inkunsiderazzjoni waqt l-adozzjoni ta' deċiżjoni amministrattiva li timponi fuqha obbligi fiskali addizzjonali, filwaqt li l-qorti adita tikkonstata li, fl-assenza ta' din l-irregolarità, il-proċedura setgħet twassal għal riżultat differenti, dan il-prinċipju jeżiġi li l-imsemmija deċiżjoni tiġi annullata.

Fuq it-tieni sar-raba' domanda

38 Permezz tat-tieni sar-raba' domanda tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk, fil-preżenza ta' sempliċi suspetti mhux issostanzjati tal-amministrazzjoni fiskali nazzjonali fir-rigward tat-twettiq effettiv tat-tranżazzjonijiet ekonomiċi li wassal għall-ħruġ ta' fattura fiskali, il-prinċipji li jirregolaw l-applikazzjoni, mill-Istati Membri, tas-sistema komuni tal-VAT, b'mod partikolari dawk ta' newtralità fiskali u ta' ċertezza legali, għandhomx jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu li l-persuna taxxabbli li hija d-destinatarja ta' din il-fattura tiġi rrifjutata d-dritt għal tnaqqis tal-VAT jekk ma tkunx tista' tipproduċi, minbarra l-imsemmija fattura, provi oħra tar-realtà tat-tranżazzjonijiet ekonomiċi mwettqa.

39 Preliminarjament, għandu jiġi ppreċiżat li hija biss il-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa l-effett tal-interpretazzjoni mogħtija mill-Qorti tal-Ġustizzja b'risposta għal dawn id-domandi fuq l-aspett tal-kawża prinċipali dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji.

40 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu mill-VAT li għandhom iħallsu l-VAT dovuta jew diġà mħallsa għall-oġġetti akkwistati jew għas-servizzi rċevuti upstream u użati għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħhom jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ripetutament, id-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikoli 167 *et seq* tad-Direttiva dwar il-VAT jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u ma jistax, bħala prinċipju, jiġi limitat (sentenza tas-16 ta' Ottubru 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi konsegwentement in-newtralità perfetta fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati tagħhom, sakemm l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (sentenza tat-3 ta' Lulju 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

42 Madankollu, il-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali kif ukoll kontra l-eventwali abbużi huwa għan irrikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva dwar il-VAT, u l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ripetutament li l-individwi ma jistgħux jinvokaw b'mod frawdolenti jew abbużiv ir-regoli tad-dritt tal-Unjoni. Għaldaqstant, huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali li għandhom jirrifjutaw il-benefiċċju tad-dritt

għal tnaqqis jekk jiġi stabbilit, fid-dawl ta' elementi oġġettivi, li dan id-dritt ikun qiegħed jiġi invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv (sentenza tas-16 ta' Ottubru 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 34).

43 Jekk dan ikun il-każ meta evażjoni fiskali titwettaq mill-persuna taxxabbli nnifisha, dan ikun il-każ ukoll meta persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li, bl-akkwist tagħha, hija kienet qed tipparteċipa fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT. Għalhekk, il-benefiċċju tat-tnaqqis jista' jiġi rrifjutat lil persuna taxxabbli biss jekk jiġi stabbilit, abbażi ta' fatturi oġġettivi, li din il-persuna taxxabbli, li lilha l-oġġetti jew is-servizzi li abbażi tagħhom ġie invokat id-dritt għal tnaqqis ġew ikkunsinnati jew ipprovduti, kienet taf jew kellha tkun taf li, bl-akkwist ta' dawn l-oġġetti jew ta' dawn is-servizzi, hija kienet qed tipparteċipa fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT imwettqa mill-fornitur jew minn operatur li jaġixxi upstream jew downstream fil-katina ta' dawn il-kunsinni jew ta' dawn il-provvisti (sentenza tas-16 ta' Ottubru 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 35).

44 Hija l-awtorità fiskali nazzjonali kompetenti li għandha tistabbilixxi, fid-dawl ta' elementi oġġettivi u mingħajr ma d-destinatarju tal-fattura jiġi obbligat iwettaq verifiki li ma huwiex obbligat iwettaq, li dan id-destinatarju kien jaf jew kellu jkun jaf li t-tranżazzjoni li fuqha huwa bbażat id-dritt għal tnaqqis kienet involuta fi frodi tal-VAT, liema fatt għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 50).

45 Peress li d-dritt tal-Unjoni ma jipprevedix regoli dwar il-modalitajiet tal-amministrazzjoni tal-provi fil-qasam tal-frodi tal-VAT, dawn l-elementi oġġettivi għandhom jiġu stabbiliti mill-amministrazzjoni fiskali nazzjonali kompetenti skont ir-regoli tal-prova previsti mid-dritt nazzjonali. Madankollu, dawn ir-regoli ma għandhomx jippreġudikaw l-effettività tad-dritt tal-Unjoni u għandhom jirrispettaw id-drittijiet iggarantiti minn dan id-dritt, speċjalment mill-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea (sentenza tas-16 ta' Ottubru 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

46 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li d-determinazzjoni tal-miżuri li jistgħu, f'każ bħal dan, ikunu meħtieġa b'mod raġonevoli minn persuna taxxabbli li tixtieq teżerċita d-dritt għal tnaqqis tal-VAT sabiex tiżgura ruħha li t-tranżazzjonijiet tagħha ma jkunux involuti fi frodi mwettqa minn operatur fi stadju preċedenti tiddependi essenzjalment miċ-ċirkustanzi tal-imsemmi każ inkwistjoni (sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 51).

47 Għalkemm persuna taxxabbli tista' tiġi obbligata, meta jkun hemm indizji li jindikaw is-suspett ta' irregolaritajiet jew ta' frodi, tinforma ruħha dwar il-fornitur li mingħandu tkun qed tikkunsidra tixtri oġġetti jew servizzi sabiex tiżgura ruħha mill-affidabbiltà tiegħu, l-awtorità fiskali ma tistax, madankollu, teżiġi b'mod ġenerali mill-imsemmija persuna taxxabbli, minn naħa, li tivverifika li l-persuna li toħroġ il-fattura relatata mal-oġġetti jew mas-servizzi li abbażi tagħhom huwa mitlub l-eżerċizzju ta' dan id-dritt għandha l-oġġetti inkwistjoni u hija f'pożizzjoni li tipprovdihom u li tissodisfa l-obbligi tagħha li tiddikjara u li tħallas il-VAT, sabiex tiżgura ruħha li ma jeżistux irregolaritajiet jew frodi fuq il-livell tal-operaturi li joperaw fi stadju preċedenti jew, min-naħa l-oħra, li għandha dokumenti f'dan ir-rigward (sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 52).

48 Peress li l-produzzjoni ta' tali dokumenti supplimentari ma hijiex prevista mill-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT u tista' taffettwa, b'mod sproporzjonat, l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis kif ukoll, għaldaqstant, il-prinċipju ta' newtralità, l-amministrazzjoni fiskali nazzjonali kompetenti ma tistax teżiġi, b'mod ġenerali, tali produzzjoni.

49 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-risposta li għandha tingħata għat-tieni sar-raba' domanda hija li l-prinċipji li jirregolaw l-applikazzjoni, mill-Istati Membri, tas-sistema komuni tal-VAT, b'mod partikolari dawk ta' newtralità fiskali u ta' ċertezza legali, għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu li,

fil-preżenza ta' sempliċi suspetti mhux issostanzjati tal-amministrazzjoni fiskali nazzjonali fir-rigward tat-twettiq effettiv tat-tranżazzjonijiet ekonomiċi li wassal għall-ħruġ ta' fattura fiskali, il-persuna taxxabbli li hija d-destinatarja ta' din il-fattura tiġi rrifjutata d-dritt għal tnaqqis tal-VAT jekk ma tkunx tista' tipproduċi, minbarra l-imsemmija fattura, provi oħra tar-realtà tat-tranżazzjonijiet ekonomiċi mwettqa.

Fuq l-ispejjeż

50 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 (Is-Sitt Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **Il-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni tar-rispett tad-drittijiet tad-difiża għandu jiġi interpretat fis-sens li jekk, fil-kuntest ta' proċeduri amministrattivi nazzjonali ta' kontroll u ta' determinazzjoni tal-valur taxxabbli tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), persuna taxxabbli ma kellhiex il-possibbiltà li taċċedi għall-informazzjoni li tinsab fil-fajl amministrattiv tagħha u li ttieħdet inkunsiderazzjoni waqt l-adozzjoni ta' deċiżjoni amministrattiva li timponi fuqha obbligi fiskali addizzjonali, filwaqt li l-qorti adita tikkonstata li, fl-assenza ta' din l-irregolarità, il-proċedura setgħet twassal għal riżultat differenti, dan il-prinċipju jeżiġi li l-imsemmija deċiżjoni tiġi annullata.**

2) **Il-prinċipji li jirregolaw l-applikazzjoni, mill-Istati Membri, tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), b'mod partikolari dawk ta' newtralità fiskali u ta' ċertezza legali, għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu li, fil-preżenza ta' sempliċi suspetti mhux issostanzjati tal-amministrazzjoni fiskali nazzjonali fir-rigward tat-twettiq effettiv tat-tranżazzjonijiet ekonomiċi li wassal għall-ħruġ ta' fattura fiskali, il-persuna taxxabbli li hija d-destinatarja ta' din il-fattura tiġi rrifjutata d-dritt għal tnaqqis tal-VAT jekk ma tkunx tista' tipproduċi, minbarra l-imsemmija fattura, provi oħra tar-realtà tat-tranżazzjonijiet ekonomiċi mwettqa.**

Firem