KONKLUŻJONIJIET TA' L-AVUKAT ĠENERALI

MAZÁK

ippreżentati fil-25 ta' Ottubru 2007 [1]

I — Introduzzjoni

1. Permezz ta' digriet tat-2 ta' Marzu 2006, il-Bundesfinanzhof (Qorti Federali tal-Finanzi) (il-Ġermanja) ressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja talba għall-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, [2] kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE [3] (is-"Sitt Direttiva"), b'mod partikolari l-Artikolu 15 tagħha.

2. Il-qorti ta' rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-dispożizzjoni dwar l-eżenzjoni mit-taxxa fuq l-esportazzjonijiet lejn pajjiż terz kif stabbilita fl-Artikolu 15(2) tas-Sitt Direttiva għandhiex tkun interpretata bħala li tipprekludi lil Stat Membru milli jagħti, għal raġunijiet ta' ekwità, eżenzjoni mit-taxxa fil-każ fejn il-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni ma kinux effettivament sodisfatti iżda fejn il-persuna taxxabbli, minħabba mġieba frawdolenti min-naħa tax-xerrejja eventwali, ma kienx f'pożizzjoni, anke b'diliġenza kummerċjali, li jsir jaf b'dan.

3. Din il-kwistjoni tqajmet fil-kuntest ta' sitwazzjoni fejn, għal diversi snin, ċittadini Pollakki b'mod frawdolenti talbu u kisbu mis-supermarkit Ġermaniż "Netto" ("Netto Supermarkt") ħlas lura tat-taxxa fuq il-fatturat fuq prodotti allegatament esportati mill-Komunità, billi jiġbru l-irċevuti li jitħallew fil-parkeġġi tal-karozzi, basktijiet tax-xiri u laned ta' l-iskart tas-supermarkit u billi jiffalsifikaw il-provi ta' l-esportazzjoni permezz ta' formoli ffalsifikati u timbri doganali foloz.

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 — ĠU L 145, p. 1.

3 — Direttiva ta' l-10 ta' April 1995 li temenda d-Direttiva 77/388/KEE u tintroduċi miżuri ġodda sempliċi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud — skop għal ċertu eżenzjonijiet u arranġamenti prattiċi biex jimplimentawhom (ĠU L 102, p. 18).

II — Il-kuntest ġuridiku

A — *Is-Sitt Direttiva*

4. L-Artikolu 15 tas-Sitt Direttiva, intitolat "Eżenzjoni ta' esportazzjonijiet u tranżazzjonijiet simili u trasport internazzjonali", jipprovdi, sa fejn hu rilevanti għal din il-kawża, dan li ġej:

"Mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijet oħra tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġejjin taħt il-kundizzjonijet li huma għandhom ifasslu għall-iskop biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara tat-tali eżenzjonijet u jipprevenu kwalunkwe evażjoni, evitar jew abbuż:

[…]

2. il-provvista ta' l-oġġetti mibgħuta jew trasportati għal destinazzjoni barra t-territorju tal-pajjiż kif definita fl-Artikolu 3 minn jew għan-nom ta' xerrej li mhux stabbilit fit-territorju tal-pajjiż, bl-eċċezzjoni ta' oġġetti trasportati mix-xerrej innifsu għall-armar, l-għoti tal-karburant u l-provviżjoni tad-dgħajjes tad-divertiment u t'ajruplani privati jew kwalunkwe mezz tat-trasport ieħor għall-użu privat;

Fil-każ ta' provvista ta' oġġetti li jingarru fil-valiġġa personali tal-vjaġġatur, din l-eżenzjoni għandha tiġi applikata fuq dik il-kundizzjoni:

— il-vjaġġatur mhux stabbilit fi ħdan il-Komunità,

— l-oġġetti huma ttrasportati għal destinazzjoni barra l-Komunità qabel l-aħħar tat-tielet xahar li fih tkun saret il-provvista,

— il-valur tal-provvista, li tinkludi it-taxxa fuq il-valur miżjud, huwa aktar minn dak ekwivalenti f'valuta [legali] nazzjonali tal-ECU 175,

stabbilita skond l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva 69/169/KEE; madankollu, l-Istati Membri jistgħu jeżentaw provvista b'valur totali inqas minn dak l-ammont.

Kull Stat Membru għandu jagħti lill-Kummissjoni kampjuni tat-timbri li jintuzaw għall-użu ta' l-approvazzjoni b' rifereza għaliha fit-tieni inċiz tat-tielet subparagrafu. Il-Kummissjoni għandha tagħti din l-informazzjoni lill-awtorjitajiet tat-taxxa fl-Istati Membri."

Għar-raġunijiet biex japplikaw it-tieni subparagrafu:

B — *Leġiżlazzjoni nazzjonali rilevanti*

— vjaġġatur mhux stabbililt fi ħdan il-Komunità għandu jkun ifisser vjaġġatur li l-istabbiliment tiegħu jew ir-residenza abitwali mhux qiegħda fi ħdan il-Komunità. Għar-raġuni ta' din id-dispożizzjoni, «stabbiliment jew residenza abitwali» tkun imnizzla hekk f'passaport, karta ta' identità, jew dokumenti oħra ta' identità li l-Istat Membru li fih il-provvista tkun qed issir jirrikonoxxiha,

5. Is-Sitt Direttiva ġiet trasposta fil-Ġermanja mill-Umsatzsteuergesetz 1993 (Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul) ("l-UStG 1993").

6. Id-dispożizzjonijiet li jikkonċernaw l-eżenzjoni ta' esportazzjonijiet u ta' tranżazzjonijiet simili mit-taxxa fuq il-valur miżjud jinstabu fl-Artikolu 4(1)(a) u l-Artikolu 6 ta' l-UStG 1993.

— prova ta' esportazzjoni għandha tkun fornita permezz ta' fattura jew dokument ieħor floku, iffirmat mill-uffiċċju tad-dwana fejn l-oġġetti ħallew il-Komunità.

7. Skond l-Artikolu 4(1)(a) ta' l-UStG 1993, it-tranżazzjonijiet li jaqgħu taħt l-Artikolu

1(1)(1) ta' l-UStG 1993, *inter alia* provvisti għall-esportazzjoni (Artikolu 6 ta' l-UStG 1993) huma eżenti mit-taxxa.

8. Ikun hemm provvista għall-esportazzjoni, skond l-Artikolu 6(1)(2) ta' l-UStG 1993, fejn fuq provvista x-xerrej ittrasporta jew bagħat l-oġġett tal-provvista fit-territorju ta' pajjiż terz, apparti t-territorji msemmija fl-Artikolu 1(3) ta' l-UStG 1993, u fejn ix-xerrej ikun barrani.

9. Skond l-Artikolu 6(4) ta' l-UStG 1993, il-kundizzjonijiet *inter alia* tas-subparagrafu 1 għandhom jiġu ppruvati mill-operatur. Il-Ministeru Federali tal-Finanzi jista', bil-kunsens tal-Bundesrat u permezz ta' regolament, jiddetermina kif l-operatur għandu jippreżenta l-prova.

10. Il-Ministeru għamel użu mill-awtorità mogħtija lilu mill-Artikolu 6(4) ta' l-UStG 1993, fl-Artikolu 8(1) ta' l-Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regolament dwar l-Implimentazzjoni tat-Taxxa fuq id-Dħul, "l-UStDV"). Skond din id-dispożizzjoni, fil-każ ta' provvisti għall-esportazzjoni, operatur li jaqa fil-kamp ta' applikazzjoni tar-regolament għandu juri permezz ta' evidenza dokumentarja li huwa jew ix-xerrej ittrasporta jew bagħat l-oġġett tal-provvista lejn it-territorju tal-pajjiż terz (prova ta' esportazzjoni). Id-dokumentazzjoni għandha turi b'mod ċar u faċilment verifikabbli li l-kundizzjonijiet kienu sodisfatti.

11. F'dak li jirrigwarda *provvisti intrakomunitarji,* l-Artikolu 6a(4) ta' l-UStG 1993 jipprovdi dispożizzjoni dwar il-protezzjoni ta' l-aspettattivi leġittimi li tipprovdi dan li ġej:

"Jekk l-operatur ikkunsidra provvista bħala eżenti mit-taxxa għalkemm il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 1 ma kinux sodisfatti, il-provvista għandha madankollu tkun ikkunsidrata bħala eżenti mit-taxxa jekk it-talba għall-eżenzjoni mit-taxxa hija bbażata fuq dikjarazzjonijiet inkorretti mix-xerrej u l-operatur ma kienx f'pożizzjoni, anke permezz ta' l-eżerċizzju tad-diliġenzja kummerċjali dovuta, li jsir jaf dwar l-inkorrettezza ta' dawk id-dikjarazzjonijiet. F'dan il-każ ix-xerrej għandu jħallas it-taxxa li ma tħallsitx."

12. Il-liġi nazzjonali ma tistabbilixxix dispożizzjoni ekwivalenti dwar il-protezzjoni ta' l-aspettattivi leġittimi fir-rigward ta' *provvisti għall-esportazzjoni* lejn pajjiżi terzi.

13. L-Abgabenordnung Ġermaniża (Kodiċi tat-Taxxa Ġenerali) ("l-AO"), madankollu, fl-Artikolu 227 tiegħu jinkludi id-dispożizzjonijiet ġenerali li ġejjin dwar l-ekwità:

"L-awtoritajiet tat-taxxa jistgħu jagħtu eżenzjoni totali jew parzjali minn taxxi li jirriżultaw minn dejn tat-taxxa meta, f'sitwazzjoni speċifika, ma jkunx ġust li dawn jinġabru; fuq l-istess kundizzjonijiet, l-ammonti diġà mħallsa jistgħu jiġu rifużi jew impaċċija."

15. Netto Supermarkt topera diversi *discount* supermarkits fl-istat Ġermaniż ta' Mecklembourg-Western Pomerania. Firrigward tar-rimborż tat-taxxa fuq id-dħul, kienet iddeċidiet internament li tirrimborża t-taxxa fuq id-dħul lil vjaġġaturi mhux kummerċjali biss jekk it-timbru kien jidher nofsu fuq il-vawċer u nofs fuq il-formola doganali u jekk iċ-ċittadin barrani jippreżenta l-passaport tiegħu. Hija introduċiet dawn ir-regoli qabel ma ħarġet iċ-ċirkulari tal-Bundesministerium der Finanzen (Ministeru Federali tal-Finanzi) tat-18 ta' Marzu 1999 dwar l-eżenzjoni mit-taxxa fuq id-dħul għall-provvisti għall-esportazzjoni lil vjaġġaturi mhux kummerċjali, li tinkludi rakkomandazzjonijiet dwar il-prova meħtieġa ta' esportazzjoni fi vjaġġi mhux kummerċjali.

III — Fatti, proċedura u d-domandi preliminari

14. Fil-kawża prinċipali, Netto Supermarkt (bħala r-rikorrenti u l-appellanti) u l-Finanzamt Malchin ("l-Uffiċċju tat-Taxxa") (bħala l-konvenut u imputat) għandhom kontroversja dwar rifjut ta' eżenzjoni mit-taxxa fuq id-dħul li l-Uffiċċju tat-Taxxa stabbilixxa filkonfront ta' Netto Supermarkt minħabba li l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni ta' provvisti għall-esportazzjoni ma kinux ġew sodisfatti.

16. Mill-1992 sa l-1998, Netto Supermarkt irrifonda ammonti kunsiderevoli ta' taxxa fuq il-valur miżjud lil uħud mill-klijenti tiegħu fuq il-bażi żbaljata li l-kundizzjonijiet legali għall-eżenzjoni tat-taxxa fuq provvisti għall-esportazzjoni kienu sodisfatti. Kif ikkonfermaw iktar tard l-investigazzjonijiet li saru mill-Uffiċċju tat-Taxxa, ċittadini Pollakki kienu ppreżentaw lil Netto Supermarkt formoli foloz ta' l-awtorità doganali u rċevuti użati ta' klijenti oħra li kienu sabu fil-parkeġġ tal-karozzi tal-ħwienet ta' Netto. Wara dan huma ppreżentaw l-formoli foloz u l-irċevuti użati b'timbru li kien imitazzjoni tat-timbru oriġinali ta' l-awtorità doganali.

17. L-imġieba frawdolenti kienet inkixfet fl-1998, meta Netto Supermarkt ikkuntattja

lil Hauptzollamt Neubrandenburg (Uffiċċju Doganali Prinċipali, Neubrandenburg) sabiex tiddetermina jekk it-timbru użat frekwentement u l-karti korrispondenti kinux foloz. Wara li impjegat ta' l-Uffiċċju Doganali Prinċipali kien inizjalment ikkunsidra li l-formoli u t-timbru kienu ġenwini, dan l-uffiċċju, wara li eżaminhom mill-ġdid, sab li d-dokumenti prodotti kienu ffalsifikati.

18. B'riżultat ta' dan, l-Uffiċċju tat-Taxxa talab lil Netto Supermarkt il-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud għas-snin 1993 sa 1997 u għax-xahar ta' Diċembru 1998.

19. It-talba ta' Netto Supermarkt għal eżenzjoni retroattiva mit-taxxa fuq id-dħul għas-snin 1993 sa 1998 ġiet miċħuda permezz tad-deċiżjoni ta' l-Uffiċċju tat-Taxxa ta' l-14 ta' Frar 2000.

20. Oġġezzjoni kontra dik id-deċiżjoni intlaqgħet biss parzjalment. Il-kumplament ta' l-oġġezzjoni ġiet miċħuda permezz ta' deċiżjoni tat-3 ta' Mejju 2000, fejn l-Uffiċċju tat-Taxxa ddikjara, b'mod partikolari, li l-ġbir tat-taxxa ma kienx materjalment inġust u li, fiċ-ċirkustanzi partikolari tal-każ in kwistjoni, l-infurzar tad-dritt li jirriżulta mid-dejn tat-taxxa ma kienx imur kontra l-prinċipji tal-liġi. Huwa ddikjara li Netto Supermarkt kellha tassumi responsabbiltà parzjali għall-ħlas inġust ta' taxxi fuq il-fatturat, anke jekk ġiet evitata ħsara ulterjuri permezz ta' azzjoni deliberata min-naħa tagħha.

21. Netto Supermarkt ikkontestat din id-deċiżjoni billi appellat quddiem il-Finanzgericht (Qorti tal-Finanzi), iżda tilfet.

22. Fil-kawża prinċipali, il-Bundesfinanzhof hija mitluba tiddeċiedi fuq l-appell li Netto Supermarkt ressqet kontra s-sentenza tal-Qorti tal-Finanzi. In sostenn ta' dan l-appell, Netto Supermarkt essenzjalment isostni li l-Qorti tal-Finanzi kellha tikkunsidra l-provvisti lix-xerrejja Pollakki bħala eżenti mit-taxxa billi tapplika, b'analoġija, l-Artikolu 6(a)(4) tal-UStG 1993 u li, barra minn hekk, kienu sodisfatti l-kundizzjonijiet sabiex l-istima tat-taxxa tiġi stabbilita permezz ta' referenza għall-eżenzjoni minħabba raġunijiet ta' ekwità stabbiliti fl-AO.

23. Filwaqt li rreferiet, b'mod partikolari, għall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja

dwar il-prinċipju ta' l-aspettattivi leġittimi u l-*bona fide* fil-qasam tal-liġi tat-taxxa fuq id-dħul, il-Bundesfinanzhof tikkunsidra li huwa dubjuż jekk l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-provvista għall-esportazzjoni tistax, bħala regola, tiġi miċħuda meta l-operatur tal-provvista ma kienx f'pożizzjoni, anke meta jkun aġixxa bid-diliġenza kummerċjali dovuta, li jsir jaf li l-prova ta' esportazzjoni prodotta lilu mix-xerrej kienet iffalsifikata.

24. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"Id-dispożizzjonijiet tal-liġi Komunitarja dwar eżenzjoni mit-taxxa ta' esportazzjonijiet lejn pajjiż terz jipprekludu lill-Istat Membru milli jagħti eżenzjoni mit-taxxa għal raġunijiet ta' ekwità fil-każ fejn il-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni ma jkunux sodisfatti iżda l-persuna taxxabbli ma kinitx f'pożizzjoni, anke meta tkun aġixxiet bid-diliġenza kummerċjali dovuta, li ssir taf b'dan?"

IV — Analiżi Legali

A — *L-argumenti prinċipali tal-partijiet*

25. F'din il-kawża, ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gvern tal-Ġermanja u dak tal-Polonja kif ukoll mill-Kummissjoni u minn Netto Supermarkt.

26. Il-Gvern Ġermaniż u dak Pollakk huma ta' l-opinjoni li d-domanda magħmula għandha tkun imwieġba fl-affermattiv.

27. Il-Gvern Ġermaniż jenfasizza li, skond l-Artikolu 15(2) tas-Sitt Direttiva, kull frodi, evażjoni jew abbuż għandhom ikun evitati. Peress li tipprovdi għal eżenzjoni, din id-dispożizzjoni għandha tiġi applikata ristrettivament. L-Istati Membri jistgħu jagħtu l-eżenzjoni mit-taxxa biss f'każijiet fejn il-kundizzjonijiet ta' dan l-artikolu ikunu effettivament sodisfatti, fatt li għandu jiġi ppruvat mill-fornitur.

28. Skond il-Gvern Ġermaniż, l-interess komuni li jkun hemm tassazzjoni ugwali huwa, bħala prinċipju, ikbar mill-interess li l-operatur individwali jkun trattat b'mod partikolari.

29. Barra minn hekk, l-eżenzjoni provduta fl-Artikolu 15(2) tas-Sitt Direttiva għandha

sservi għall-ħolqien ta' suq intern uniformi. Regola dwar il-protezzjoni ta' l-aspettattivi leġittimi bħal dik stabbilita fl-Artikolu 6a(4) ta' l-UStG 1993 fir-rigward tal-provvisti intrakomunitarji tista' għalhekk ma tkunx applikata b'analoġija fir-rigward ta' provvisti għall-esportazzjoni.

30. Il-Gvern Ġermaniż isostni, barra minn hekk, li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-prinċipju tal-protezzjoni ta' l-aspettattivi leġittimi (*bona fide*) fil-kuntest ta' regoli tat-taxxa fuq il-valur miżjud [4] mhijiex rilevanti għall-kawża in kwistjoni, peress li f'dawk il-każijiet il-Qorti tal-Ġustizzja kellha l-intenzjoni li tipprevjeni l-istess tranżazzjoni tiġi intaxxatta darbtejn, filwaqt li din il-kawża tirrigwarda l-kwistjoni ta' jekk it-tranżazzjonijiet in kwistjoni jiġux intaxxati. Pjuttost, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, imsemmija mill-qorti ta' rinviju, dwar il-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni miċ-dazji ta' importazzjoni u ta' esportazzjoni [5] tikkonferma l-argument li sitwazzjoni bħal dik in kwistjoni fil-kawża preżenti ma tagħtix dritt għal eżenzjoni favur il-fornitur. Dan ir-riskju huwa responsabbiltà ta' l-operatur, u mhux tal-pubbliku.

31. Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja ma taqbilx ma' dan l-argument, il-Gvern Ġermaniż isostni, sussidjarjament, li eżenzjoni mit-taxxa għal raġunijiet ta' protezzjoni ta' l-aspettattivi leġittimi u *bona fide* tista' tingħata biss taħt kundizzjonijiet restrittivi ħafna li f'din il-kawża mhumiex sodisfatti peress li, li kieku Netto Supermarkt eżerċita d-diliġenza dovuta, hija kienet tkun tista tipprevjeni l-frodi li damet għaddejja għal sitt snin.

32. Abbażi ta' argumenti essenzjalment simili għal dawk magħmula mill-Gvern Ġermaniż, il-Gvern Pollakk isostni li ma jistax ikun hemm eżenzjoni mit-taxxa f'każ bħal dak in kwistjoni fejn il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' l-eżenzjoni, b'mod partikolari li jkun hemm provvista għall-esportazzjoni, mhumiex sodisfatti. Huwa jiddikjara li l-Artikolu 15(2) tas-Sitt Direttiva ma jippermettix deroga għal raġunijiet ta' ekwità jew skond il-kunċett ta' diliġenza kummerċjali dovuta. Għandu jiġi kkunsidrat ukoll il-bżonn li l-estimi nazzjonali u r-riżorsi proprji li l-Komunitajiet Ewropej jakkumulaw mill-VAT jiġu protetti.

33. Bil-kontra ta' dan, il-Kummissjoni u Netto Supermarkt, isostnu li d-dispożizzjonijiet tal-liġi Komunitarja dwar l-eżenzjoni mit-taxxa fuq provvisti għall-esportazzjoni ma tipprekludix l-għoti ta' eżenzjoni għal

4 — Sentenzi tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius Holding (C-342/87, Ġabra p. 4227) u tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, Ġabra p. I-6973).

5 — Sentenzi tat-18 ta' Jannar 1996, SEIM (C-446/93, Ġabra p. I-73) u tat-13 ta' Novembru 1984, Van Gend & Loos vs Il-Kummissjoni (98/83 u 230/83, Ġabra p. 3763), ara ukoll is-sentenza tal-11 ta' Lulju 2002, Hyper vs Il-Kummissjoni (T-205/99 Ġabra p. II-3141).

raġunijiet ta' ekwità f'ċirkustanzi bħal ma huma dawk in kwistjoni f'din il-kawża. Huma jaqblu li d-Dikjarazzjoni li tinsab fil-Minuti tal-Kunsill tal-laqgħa tas-16 ta' Diċembru 1991 dwar l-Artikolu 28ċ(A) tad-Direttiva 77/388/KEE kif emendata bid-Direttiva 91/680/KEE tas-16 ta' Diċembru 1991 fuq is-suq intern, iċċitata mill-qorti ta' rinviju,[6] għalkemm kienet tikkonċerna prinċipalment il-ħolqien ta' suq intern uniformi, din tirrifletti l-prinċipji ġenerali tal-liġi Komunitarja u ssostni aktar milli tikkontradixxi din l-opinjoni.

34. Kemm il-Kummissjoni kif ukoll Netto Supermarkt isostnu[7] li meta l-fornitur jkun ħa l-passi kollha meħtieġa sabiex jevita frodi fiskali, ħaġa li hija raġonevolment mistennija minn operatur li jeżerċita d-diliġenza kummerċjali dovuta, huwa jista' jiddependi fuq il-legalità ta' l-azzjonijiet tiegħu u m'għandux jinżamm responsabbli għal atti frawdolenti ta' terzi persuni. Fid-dawl taċ-ċirkustanzi u l-kontribut ta' Netto Supermarkt sabiex l-azzjonijiet frawdolenti in kwistjoni jiġu mikxufa, il-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni ta' Netto Supermarkt għarraġunijiet ta' protezzjoni ta' l-aspettattivi leġittimi u — kif iżżid il-Kummissjoni — tal-prinċipju ta' proporzjonalità huma sodisfatti.

35. Fl-aħħar nett, Netto Supermarkt isostni li r-regoli tal-Komunità fuq dazji ta' importazzjoni u esportazzjoni ma jistgħux, f'diversi aspetti, jiġu mqabbla ma' dawk li jistabbilixxu s-sistema tal-VAT u li għalhekk il-ġurisprudenza dwar il-ħlas lura jew eżenzjoni mid-dazji ta' importazzjoni jew esportazzjoni mhijiex direttament applikabbli għall-kawża preżenti.

B — Evalwazzjoni

36. Sabiex tingħata risposta għad-domanda magħmula, għandu jiġi osservat, l-ewwel nett, li huwa stabbilit li l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni mit-taxxa għall-provvista ta' oġġetti li jintbagħtu jew li jiġu trasportati lejn Stat li mhuwiex Membru kif provdut fl-Artikolu 15 tas-Sitt Direttiva ma kinux sodisfatti fir-rigward taċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali.

6 — Id-Direttiva tal-Kunsil li tissupplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u li temenda d-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward ta' l-abolizzjoni ta' fruntieri fiskali (ĠU L 376, p. 1); is-silta msemmija tipprovdi hekk: "Il-Kunsill u l-Kummissjoni jiddikjaraw li l-applikazzjoni ta' l-arranġamenti tranżizzjonali ma jistgħux fi kwalunkwe każ jirriżultaw fl-eżenzjoni msemmija fl-Artikolu 28ċ(A) tkun miċħuda meta jirriżulta sussegwentement li x-xerrej ipprovda informazzjoni inkorretta f'dan ir-rigward, filwaqt li l-persuna taxxabbli ħadet il-miżuri neċessarji sabiex tipprekludi l-applikazzjoni inkorretta tar-regoli dwar il-VAT fir-rigward ta' provvisti in konnessjoni ma' l-impriża tiegħu".

7 — Sentenzi tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen (C-354/03, C-355/03 u C-484/03 Ġabra p. I-483); tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04, Ġabra p. I-6161) u tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries *et* (C-384/04 u C-440/04 Ġabra p. I-4191)

37. Huwa wkoll minnu, kif enfasizzaw l-Gvern Ġermaniż u dak Taljan fis-sottomissjonijiet tagħhom, li eżenzjoni mit-taxxa bħal dik in kwistjoni tista', bħala prinċipju, tingħata biss jekk ikun pruvat li l-kundizzjonijiet għal eżenzjoni huma sodisfatti.

38. Il-partikolarità tal-kawża preżenti tinstab, madankollu, fl-isfond kriminali tagħha u l-fatt li atti frawdolenti ta' terzi persuni, (allegati) xerrejja u esportaturi, qarrqu lill-fornitur sabiex jemmen li l-kundizzjonijiet għal eżenzjoni mit-taxxa fuq provvisti għall-esportazzjoni kienu sodisfatti.

39. Kif jirriżulta b'mod ċar mid-deċiżjoni ta' rinviju u kif ukoll mill-kliem użat fid-domanda magħmula, il-qorti ta' rinviju tibda, f'dan ir-rigward, mill-preżunzjoni li Netto Supermarkt, il-persuna taxxabbli, aġixxa in *bona fide*, fi kliem ieħor, ma kienx kapaċi, anke permezz ta' l-eżerċizzju tad-diliġenza kummerċjali dovuta, li jsir jaf li l-kundizzjonijiet għal eżenzjoni ma kinux sodisfatti. Din id-dikjarazzjoni tal-qorti ta' rinviju ma tistax tiġi kkuntestata fil-kuntest tal-kawża preżenti.

40. Il-punt tad-domanda magħmula huwa għalhekk dak li jsir magħruf jekk f'dawn iċ-ċirkustanzi, għalkemm il-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni fir-realtà ma kinux sodisfatti, Stat Membru jistax, għal raġunijiet ta' ekwità, jeżenta, minkejja kollox, persuna taxxabbli mill-obbligu li hija għandha li tħallas it-taxxa.

41. Għar-raġunijiet li ġejjin, jiena naqbel ma' l-argumenti ta' Netto Supermarkt u tal-Kummissjoni li jgħidu li din id-domanda, li tikkonċerna l-allokazzjoni ta' riskju fil-każ ta' imġieba frawdolenti minn terza persuna u l-protezzjoni ta' persuna taxxabbli li taġixxi in *bona fide*, għandha tingħata tweġiba affermattiva.

42. Peress li fis-Sitt Direttiva mhemmx dispożizzjoni li titratta sitwazzjoni bħal dik in kwistjoni fil-kawża preżenti, għandu jiġi mfakkar, l-ewwel nett, li skond ġurisprudenza stabbilita, meta jeżerċitaw is-setgħat mogħtija lilhom mid-direttivi tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jikkunsidraw il-prinċipji ġenerali tal-liġi li jiffurmaw parti mill-ordinament legali tal-Komunità bħal mhuma l-prinċipji ta' proporzjonalità, ċertezza legali u l-protezzjoni ta' l-aspettattivi leġittimi. [8]

43. Fir-rigward, b'mod partikolari, tal-prinċipju tal-proporzjonalità, il-Qorti tal-

8 — Ara, f'dan ir-rigward, b'mod partikolari, is-sentenza Federation of Technological Industries *et,* iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7, u s-sentenza ta' l-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (C-181/04, Ġabra p. I-8167, punt 31).

Ġustizzja diġà enfasizzat li, filwaqt li huwa leġittimu li Stat Membru permezz ta' miżuri jipprova, bl-aktar mod effettiv possibbli, iħares id-drittijiet tat-Teżor, dawn il-miżuri m'għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju għal dan l-iskop. [9]

44. F'dan ir-rigward għandu jiġi osservat li għalkemm il-fornitur huwa, bħala persuna taxxabbli skond is-sistema komuni ta' VAT, obbligat li jħallas il-VAT, bħala taxxa fuq il-konsum, il-VAT għandha finalment tiġi mħallsa mill-konsumatur aħħari. [10] Għaldaqstant, peress li ma jieħdu l-ebda benefiċċju naturali minn jew peress li m'għandhomx interess fil-ħlas ta' VAT u peress li mhumiex mistennija li jbatu t-taxxa ekonomikament, il-persuni taxxabbli jaġixxu bħala kolletturi tat-taxxa għall-Istat [11] u fl-interess tat-Teżor nazzjonali.

45. F'dan il-kuntest, fl-opinjoni tiegħi ma jkunx proporzjonat li, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, persuna taxxabbli tinżamm responsabbli għad-defiċit fid-dħul tat-taxxa kkawżat minn atti frawdolenti ta' terzi persuni. Persuna taxxabbli tista' ċertament tkun mistennija li tassumi r-rwol attribwit lilha skond is-sistema komuni tal-VAT bid-diliġenza u l-attenzjoni kollha dovuta u tista' tiġi kkunsidrata responsabbli għal kwalunkwe nuqqasijiet f'dan ir-rigward. Iżda huwa l-Istat Membru li għandu, fir-rigward ta' nuqqasijiet barra mill-isfera ta' influwenza tal-persuna taxxabbli, jiżgura — fl-interess tat-Teżor nazzjonali — il-funzjonament ġenerali tas-sistema u sabiex jipprevjeni kull frodi, evażjoni jew abbuż eventwali. Ir-riskji korrispondenti għandhom għalhekk ikunu responsabbiltà ta' l-Istat Membru.

46. Din l-opinjoni hija sostnuta minn numru ta' sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja, fejn — minkejja ċerti differenzi rigward iċ-ċirkustanzi fattwali — jidher b'mod ċar li persuna taxxabbli li taġixxi in *bona fide*, fi kliem ieħor, b'mod partikolari, bil-kundizzjoni li ma ħaditx sehem fl-irregolaritajiet u li ħadet kull prekawzjoni raġonevoli mitluba, m'għandhiex tinżamm responsabbli għall-imġieba frawdolenti ta' l-oħrajn. [12]

9 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 1997, Molenheide *et* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, Ġabra p. I-7281, punt 47) u s-sentenza Federation of Technological Industries *et*, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7, punt 30.

10 — Ara, f'dan ir-rigward, b'mod partikolari, is-sentenza tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Ġabra p. I-9373, punti 22 u 28).

11 — Ara s-sentenza ta' l-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, Ġabra p. I-5105, punt 25).

12 — Ara wkoll, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Teleos *et* (sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, C-409/04, Ġabra p. I-7797, I-7801 punt 77, u n-nota ta' qiegħ il-paġna 27).

47. Għalhekk, fis-sentenza *Optigen*, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li d-dritt li titnaqqas l-input VAT ta' persuna taxxabbli li twettaq tranżazzjonijiet li mhumiex, fihom infushom, ivvizzjati minn frodi tal-VAT ma tistax tkun affettwata mill-fatt li fil-katina ta' provvista li jiffurmaw parti minnha dawk it-tranżazzjonijiet, tranżazzjoni preċedenti jew waħda sussegwenti tkun vizzjata minn frodi tal-VAT, mingħajr ma dik il-persuna taxxabbli kienet taf taf jew setgħet issir taf li kien hemm frodi. [13]

48. Fuq l-istess linja, il-Qorti tal-Ġustizzja sussegwentement iddeċidiet, fis-sentenza *Kittel* li "l-operaturi li jieħdu kull miżura li tista' raġonevolment tiġi mitluba minnhom sabiex jiġi assigurat li t-tranżazzjonijiet tagħhom ma jkunux imdaħħlin fi frodi, sew jekk hija frodi tal-VAT sew jekk hija frodi oħra, għandhom jafdaw fil-legalità ta' dawn it-tranżazzjonijiet mingħajr ir-riskju li jitilfu d-dritt tagħhom għal tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq ix-xiri (input VAT)". [14]

49. Fornitur bħal dak in kwistjoni fil-kawża prinċipali, li ma jkunx, kif stabbiliet il-qorti ta' rinviju, f'pożizzjoni li, anke permezz ta' l-eżerċizzju tad-diliġenza kummerċjali dovuta, jsir jaf li l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni effettivament ma kinux sodisfatti, ċertament jilħaq l-istandards ta' l-aġir in *bona fide* u b'diliġenza kif stabbilit mill-ġurisprudenza imsemmija iktar'il fuq. Jista' jingħad ukoll f'dan ir-rigward li mid-deċiżjoni ta' rinviju jirriżulta li anke l-awtoritajiet doganali kkuntattjati minn Netto Supermarkt ma kinux kapaċi, mingħajr iktar fatti, li jintebħu mill-ewwel li d-dokumenti ppreżentati kienu ffalsifikati.

50. Fir-rigward, barra minn hekk, tad-Dikjarazzjoni li tinsab fil-Minuti tal-Kunsill tal-laqgħa tas-16 ta' Diċembru 1991, għalkemm huwa minnu li din tikkonċerna l-protezzjoni ta' l-aspettattivi leġittimi u l-*bona fide* tal-persuna taxxabbli fil-kuntest ta' provvisti intra-Komunitarji, madankollu dan ma jfissirx, kif il-Kummissjoni u Netto Supermarkt osservaw korrettament, li jista' jiġi dedott li l-persuna taxxabbli m'għandhiex tgawdi protezzjoni ekwivalenti fir-rigward ta' provvisti għall-esportazzjoni. Peress li r-raġunijiet għall-għoti ta' eżenzjoni f'każ bħal dak in kwistjoni huma bbażati, kif jirriżulta mill-kunsiderazzjonijiet magħmulin iktar'il fuq, fuq il-protezzjoni tal-fornitur individwali li jaġixxi in *bona fide*, ma nistax nara b'liema mod l-iskop ta' l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni li tirrigwarda t-taxxi fuq

13 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza Optigen, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7, punti 51 u 52.

14 — Sentenza ċċitata iktar 'il fuq fin nota ta' qiegħ il-paġna 7, punt 51, b'referenza għal Federation of Technological Industries *et*, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, bil-kontra ta' dan, fis-sentenza Genius Holding (iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 4), punt 61, li fil-każ li l-VAT iffatturata ma kinitx dovuta, min joħroġ il-fattura jista' jinżamm responsabbli għat-telf fid-dħul fiskali jekk huwa ma jkunx aġixxa in *bona fide*.

il-fatturat u l-istabbiliment ta' suq komuni jipprekludu li din il-protezzjoni tingħata fir-rigward ta' provvisti għall-esportazzjoni.

51. Bil-kontra ta' dan, distinzjoni bħal din fil-liġi Komunitarja tista' twassal sabiex negozjanti li għandhom, minħabba t-tip ta' oġġetti li jikkonsenjaw, il-pożizzjoni ġeografika tagħhom jew għal xi raġuni oħra, proporzjon għoli ta' provvisti għall-esportazzjoni ikunu fi żvantaġġ kunsiderevoli meta mqabbla ma' kummerċjanti bi provvisti prinċipalment intrakomunitarji.

52. Fl-opinjoni tiegħi, il-fatt li, f'ċirkustanzi bħal dawk in kwistjoni fil-kawża preżenti, persuni taxxabbli li jaġixxu in *bona fide* jiġu kkunsidrati responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fir-rigward ta' provvisti għall-esportazzjoni filwaqt li, f'ċirkustanzi simili li jinvolvu frodi minn terzi persuni, huma jingħataw eżenzjoni fir-rigward ta' provvisti intrakomunitarji jista' wkoll ikun kontra l-prinċipju ta' ugwaljanza.

53. Fl-aħħar nett, f'dak li jirrigwarda r-referenza li l-Gvern Ġermaniż jagħmel għall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tirrigwarda l-liġi doganali, naqbel mal-Kummissjoni u ma' Netto Supermarkt li, minħabba d-differenzi fl-istruttura, fl-għan u fl-iskop tas-sistema tal-Komunità għall-ġbir ta' dazji doganali kif ikkomparati mas-sistema komuni ta' VAT skond is-Sitt Direttiva, mhuwiex possibbli li d-deċiżjonijiet li l-Qorti tal-Ġustizzja ħadet f'dan l-aħħar kuntest ikunu trasposti għas-sitwazzjoni speċifika ta' persuna taxxabbli skond is-sistema tal-VAT sabiex jiġu kkontestati l-konklużjonijiet preċedenti. [15]

54. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet magħmulin iktar'il fuq, jidher li d-dispożizzjonijiet tal-liġi Komunitarja dwar l-eżenzjoni mit-taxxa għal esportazzjonijiet lejn pajjiż terz ma jipprekludux l-għoti ta' l-eżenzjoni mit-taxxa, minn Stat Membru, għal raġunijiet ta' ekwità f'ċirkustanzi bħal dawk in kwistjoni fejn il-kundizzjonijiet għal eżenzjoni mhumiex sodisfatti iżda l-persuna taxxabbli ma kinitx f'pożizzjoni, anke permezz ta' l-eżerċizzju tad-diliġenza kummerċjali dovuta, li ssir taf li dawn ma kinux effettivament sodisfatti.

15 — Ara wkoll, f'dan ir-rigward, il-Konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali Kakott fil-kawża Telios *et* (sentenza ċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 12), b'mod partikolari l-punt 80.

V — Konklużjoni

55. Għalhekk nipproponi li r-risposta għad-domanda magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja għandha tkun kif ġej:

"F'sitwazzjoni bħal dik in kwistjoni fil-kawża prinċipali, l-Artikolu 15(2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma tipprekludix l-għoti ta' eżenzjoni mit-taxxa, min-naħa ta' l-Istat Membru, minħabba raġunijiet ta' ekwità fejn il-kundizzjonijiet għal eżenzjoni ma jkunux sodisfatti iżda l-persuna taxxabbli ma kinitx f'pożizzjoni, anke permezz ta' l-eżerċizzju tad-diliġenza kummerċjali dovuta, li ssir taf li dawn ma kinux effettivament sodisfatti."