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

3 ta' Ottubru 2019*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Xiri ta' prodotti tal-ikel – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Rifjut ta' tnaqqis – Fornitur possibbilment fittizju – Frodi tal-VAT – Rekwiżiti dwar l-għarfien min-naħa tax-xerrej – Regolament (KE) Nru 178/2002 – Obbligi ta' traċċabbiltà ta' prodotti tal-ikel u ta' identifikazzjoni tal-fornitur – Regolamenti (KE) Nru 852/2004 u (KE) Nru 882/2004 – Obbligi ta' reġistrazzjoni ta' operaturi fis-settur tal-ikel – Effett fuq id-dritt għal tnaqqis tal-VAT"

Fil-Kawża C-329/18

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Augstākā tiesa (il-Qorti Suprema, il-Latvja), permezz ta' deċiżjoni tal-10 ta' Mejju 2018, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-17 ta' Mejju 2018, fil-proċedura

Valsts ieņēmumu dienests

vs

"Altic" SIA,

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

komposta minn A. Prechal, President tal-Awla, F. Biltgen (Relatur), J. Malenovský, C. G. Fernlund u L. S. Rossi, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Bobek,

Reġistratur: M. Aleksejev, Kap ta' Diviżjoni,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-6 ta' Marzu 2019,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal "Altic" SIA, minn A. Purmalis, advokāts,

– għall-Gvern Latvjan, minn I. Kucina u V. Soņeca, bħala aġenti,

– għall-Gvern Spanjol, minn L. Aguilera Ruiz, bħala aġent,

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

* Lingwa tal-kawża: il-Latvjan.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-22 ta' Mejju 2019,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 168(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 2006/112").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-Valsts ieņēmumu dienests (l-Awtorità tat-Taxxa tal-Istat, il-Latvja, iktar 'il quddiem l-"Awtorità tat-Taxxa") u "Altic" SIA, fir-rigward ta' talba għal ħlas, indirizzata lil Altic, tal-ammont tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) relatat max-xiri ta' żerriegħa tal-kolza mħallsa u sussegwentement imnaqqsa minn Altic, flimkien ma' multa u interessi moratorji.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112:

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

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

4 L-Artikolu 178(a) ta' din id-direttiva jipprevedi:

"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".

5 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tal-imsemmija direttiva jiddisponi:

"L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri."

6 Il-premessi 28 u 29 tar-Regolament (KE) Nru 178/2002 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tat-28 ta' Jannar 2002 li jistabilixxi l-prinċipji ġenerali u l-ħtiġijiet tal-liġi dwar l-ikel, li jistabbilixxi l-Awtorità Ewropea dwar is-Sigurtà fl-Ikel u li jistabbilixxi l-proċeduri fi kwistjonijiet ta' sigurtà ta' l-ikel (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 15, Vol. 6, p. 463, rettifiki fil-ĠU 2014, L 327, p. 9 u fil-ĠU 2016, L 227, p. 5) jistabbilixxu:

"(28) L-esperjenza wriet li t-tħaddim tas-suq intern fl-ikel u l-għalf jista' jitqiegħed f'perikolu jekk ikun impossibbli li jiġi rintraċċat l-ikel u l-għalf. Huwa għalhekk meħtieġ li tiġi stabbilita sistema komprensiva ta' rintraċċar fi ħdan in-negozji ta' l-ikel u għalf biex irtirar immirat u eżatt ikun jista' jitwettaq jew tagħrif mogħti lill-konsumaturi jew kontrolli uffiċjali, biex b'hekk jiġi evitat potenzjal aktar wiesa' ta' tfixkil bla bżonn fil-każ ta' problemi dwar is-sigurtà ta' l-ikel.

(29) Huwa meħtieġ li jiġi żgurat li n-negozju ta' l-ikel jew dak ta' l-għalf inkluż importatur ikun jista' jiġi identifikat ta' l-anqas in-negozju li minnu l-ikel, l-għalf, l-annimal jew is-sustanza li tista' tiġi nkorporata fl-ikel jew l-għalf tkun ġiet ipprovduta, biex jiġi żgurat li waqt xi investigazzjoni, ir-rintraċċabilità tkun tistà tiġi żgurata fl-istadji kollha."

7 Għall-finijiet ta' dan ir-regolament, il-punt 15 tal-Artikolu 3 ta' dan jiddefinixxi l-kelma "traċċabbiltà" bħala li tfisser "il-kapaċità li jiġi ntraċċat u segwit ikel, għalf, annimal li jipproduċi ikel jew sustanza maħsuba biex tkun, jew mistennija li tkun inkorporata fl-ikel jew fl-għalf, matul l-istadji kollha ta' produzzjoni, ipproċessar u tqassim".

8 Skont it-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(2) ta' dan ir-regolament:

"L-Istati Membri għandhom ukoll iniżżlu r-regoli dwar il-miżuri u penalitajiet applikabbli għall-ksur tal-liġi dwar l-ikel u l-għalf. Il-miżuri u l-penalitajiet ipprovduti għandhom ikunu effettivi, proporzjonati u dissważivi."

9 L-Artikolu 18 ta' dan l-istess regolament, intitolat "Traċċabbiltà", huwa fformulat kif ġej:

"1. It-traċċabilità ta' ikel, għalf u annimali li jipproduċu l-ikel, u kull sustanza oħra maħsuba li tkun, jew mistennija li tkun, inkorporata fl-ikel jew fl-għalf għandha tiġi stabbilita fl-istadji kollha tal-produzzjoni, ipproċessar u tqassim.

2. L-operaturi tan-negozju ta' l-ikel u l-għalf għandhom ikunu kapaċi li jidentifikaw kull persuna li tkun ipprovdiethom b'ikel, għalf, annimal li jipproduċi l-ikel, jew xi sustanza oħra maħsuba li tkun, jew mistennija li tkun, inkorporata f'ikel jew għalf.

Għal dan il-għan, dawk l-operaturi għandhom ikollhom sistemi u proċeduri mħaddma li jkunu jippermettu li dan it-tagħrif jkun disponibbli fuq talba lill-awtoritajiet kompetenti.

[…]"

10 L-Artikolu 6(2) tar-Regolament (KE) Nru 852/2004 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tad-29 ta' April 2004 Dwar l-iġjene ta' l-oġġetti ta' l-ikel (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 13, Vol. 34, p. 319) jipprevedi:

"Partikolarment, kull operatur tan-negozju ta' l-ikel għandu jinnotifika lill-awtoritajiet kompetenti xierqa, bil-metodu li dawn ta' l-aħħar jeħtieġ, dwar kull stabbeliment taħt il-kontroll tagħhom li jwettaq kwalunkwe mill-istadji tal-produzzjoni, l-ipproċessar u d-distribuzzjoni ta' l-ikel, bil-għan tar-reġistrazzjoni ta' tali stabbeliment.

L-operaturi tan-negozju ta' l-ikel għandhom ukoll jassiguraw li l-awtorità kompetenti ikollha dejjem l-informazzjoni aġġornata dwar l-istabbelimenti, inkluż bin-notifika ta' xi tibdil sinifikati fl-attivitajiet u xi għeluq ta' stabbeliment eżistenti."

11 L-Artikolu 31(1) tar-Regolament (KE) Nru 882/2004 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tad-29 ta' April 2004 dwar kontrolli uffiċjali mwettqa biex tiġi żgurata l-verifikazzjoni tal-konformità mal-liġi ta' l-għalf u l-ikel, mar-regoli dwar s-saħħa ta' l-annimali u l-welfare ta' l-annimali (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 3, Vol. 45, p. 200, rettifika fil-ĠU 2015, L 187, p. 91) jiddisponi:

"(a) L-awtoritajiet kompetenti għandhom jistabbilixxu proċeduri għall-operaturi fin-negozju ta' l-għalf u l-ikel li għandhom isegwu meta japplikaw għar-reġistrazzjoni ta' l-istabbilimenti tagħhom skond ir-Regolament (KE) Nru 852/2004, id-Direttiva [tal-Kunsill] 95/69/KE [tat-22 ta' Diċembru 1995 li tistabbilixxi l-kondizzjonijiet u l-arranġamenti għall-approvazzjoni u r-reġistrazzjoni ta' ċerti stabbilimenti u intermedjarji li joperaw fis-settur ta' l-għalf ta' l-annimali u li temenda d-Direttivi 70/524/KEE, 74/63/KEE, 79/373/KEE u 82/471/KEE (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 3, Vol. 18, p. 365,] jew regolament futur dwar l-iġjene ta' l-għalf;

(b) Huma għandhom iħejju u jżommu aġġornata lista ta' l-operaturi fin-negozju ta' l-għalf u l-ikel li jkunu ġew reġistrati. Fejn dik il-lista teżisti diġà għal għanijiet oħra, din tista' tintuża wkoll għall-għanijiet ta' dan ir-Regolament."

Id-dritt Latvjan

12 Il-punt 1 tal-Artikolu 10(1) tal-likums par pievienotās vērtības nodokli (il-Liġi dwar il-VAT), fil-verżjoni tagħha fis-seħħ fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali, huwa fformulat kif ġej:

"Hija biss persuna taxxabbli rreġistrata [mal-Awtorità tat-Taxxa] li għandha d-dritt, fid-dikjarazzjoni tal-VAT tagħha, li tnaqqas mill-ammont tat-taxxa li għandu jitħallas lit-Teżor, bħala taxxa tal-input, l-ammont tat-taxxa indikat fuq il-fatturi li tkun irċeviet minn persuni taxxabbli oħra għall-merkanzija mixtrija jew għall-provvista ta' servizzi li tkun irċeviet sabiex tiżgura t-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha stess, inklużi t-tranżazzjonijiet imwettqa barra mill-pajjiż li kienu jkunu taxxabbli li kieku twettqu fit-territorju nazzjonali."

13 Skont l-Artikolu 10(1^2) ta' din il-liġi:

"L-ammont ta' taxxa indikat fuq il-fatturi li jirrigwardaw il-merkanzija u l-provvista ta' servizzi li tkun irċeviet jista' jitnaqqas wara r-riċezzjoni tal-fattura relatata mal-imsemmija merkanzija u provvisti ta' servizzi rċevuti, jew wara li jitħallas l-ammont ta' taxxa indikat fuq il-fattura bħala ħlas bil-quddiem."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

14 Altic xtrat żerriegħa tal-kolza mingħand "Sakorex" SIA matul ix-xhur ta' Lulju u ta' Awwissu 2011 u mingħand "Ulmar" SIA fix-xahar ta' Ottubru 2011. Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li dawn il-kumpanniji kkuntattjaw lil Altic billi rreferew għar-riklami tagħha fuq il-midja u fuq l-internet. Din iż-żerriegħa tal-kolza ġiet irċevuta u maħżuna f'maħżen ta' "Vendo" SIA. Altic naqqset il-VAT imħallsa fir-rigward ta' dawn it-tranżazzjonijiet ta' xiri.

15 Wara stħarriġ li sar fir-rigward ta' Altic, l-Awtorità tat-Taxxa, min-naħa tagħha, ikkunsidrat li l-imsemmija tranżazzjonijiet ta' xiri ma kinux effettivament seħħew. Hija ordnat lil Altic tħallas il-VAT imnaqqsa kif ukoll multa u interessi moratorji.

16 L-administratīvā rajona tiesa (il-Qorti Amministrattiva Distrettwali, il-Latvja) laqgħet ir-rikors għal annullament tad-deċiżjoni tal-Awtorità tat-Taxxa ppreżentat minn Altic. Id-deċiżjoni ta' din il-qorti ġiet ikkonfermata mill-Administratīvā apgabaltiesa (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali, il-Latvja).

17 Din l-aħħar qorti rrilevat li ma kienx ikkontestat li ż-żerriegħa tal-kolza kienet ġiet irċevuta fil-maħżen fid-dati u fil-kwantità indikata fin-nota tal-kunsinna ta' Vendo. Hija ddeċidiet li, fid-dawl ta' dawn iċ-ċirkustanzi, Altic kienet aġixxiet *in bona fide* u li kienet fdat b'mod sħiħ fil-kapaċità ta' Sakorex u ta' Ulmar li jikkunsinnaw il-merkanzija prevista kuntrattwalment, kapaċità li ma kienx l-obbligu ta' Altic li tivverifika. F'dan ir-rigward, l-Awtorità tat-Taxxa ma kinitx indikat liema azzjonijiet speċifiċi, li jirriżultaw mil-leġiżlazzjoni rilevanti, Altic kienet naqset milli tieħu għall-finijiet ta' tali verifika.

18 L-Awtorità tat-Taxxa appellat fil-kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju, jiġifieri l-Augstākā tiesa (il-Qorti Suprema, il-Latvja). Hija ssostni li, konformement mar-Regolament Nru 178/2002, l-operaturi fis-settur tal-ikel għandhom ikunu jistgħu jidentifikaw kull sustanza maħsuba għal jew li tista' tiġi inkorporata fil-prodotti tal-ikel jew fl-għalf u għandu, għal dan il-għan, ikollhom sistemi u proċeduri li jippermettu li l-informazzjoni tkun disponibbli għall-awtoritajiet kompetenti. Għaldaqstant, Altic ma kinitx wettqet verifiki minimi fir-rigward tal-partijiet kontraenti tagħha u lanqas ma vverifikat li huma kienu rreġistrati mal-Aġenzija għas-Sigurtà tal-Ikel u Veterinarja tal-Latvja. Minn dan jirriżulta li Altic kienet taf jew kellha tkun taf li hija kienet involuta f'użu abbużiv tas-sistema komuni tal-VAT.

19 Skont il-qorti tar-rinviju, ma huwiex ikkontestat li jeżistu indizji li Sakorex u Ulmar huma impriżi fittizji u li l-oriġini tal-merkanzija inkwistjoni ma tistax tiġi stabbilita. Konsegwentement, tqum il-kwistjoni dwar jekk Altic kinitx taf jew kellhiex tkun taf li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu involuti fi frodi tal-VAT.

20 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tirrileva li ebda prova ma tikkonferma li ż-żerriegħa tal-kolza mixtrija kienet intiża esklużivament għall-użu fil-produzzjoni ta' karburant, kif tallega Altic, jew tal-inqas li ma kienu fl-ebda każ marbuta mal-katina alimentari. Konsegwentement, hemm lok li jiġi kkunsidrat li, fir-rigward tal-imsemmija tranżazzjonijiet, Altic kellha tikkonforma ruħha mad-dispożizzjonijiet tar-Regolament Nru 178/2002.

21 L-imsemmija qorti ssemmi li l-Artikolu 18 ta' dan ir-regolament jistabbilixxi l-prinċipji ġenerali tat-traċċabbiltà tal-prodotti tal-ikel kif ukoll tal-identifikazzjoni tal-forniturі tagħhom. Fir-rigward ta' din l-identifikazzjoni, hija tirrileva li, għalkemm l-imsemmi regolament ma jippreċiżax sa fejn impriża għandha tidentifika l-fornitur tagħha, mil-Linji Gwida għall-implimentazzjoni tal-Artikoli 11, 12, 14, 17, 18, 19 u 20 tar-Regolament Nru 178/2002 tas-26 ta' Jannar 2010, li jinsabu fil-konklużjonijiet tal-Kumitat Permanenti tal-Kummissjoni Ewropea dwar il-Katina Alimentari u s-Saħħa tal-Annimali, jirriżulta li l-impriżi għandhom iżommu informazzjoni fuq l-isem u l-indirizz tal-fornitur tal-prodott kif ukoll fuq l-identifikazzjoni ta' dan il-prodott.

22 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi, madankollu, jekk l-għan tar-Regolament Nru 178/2002, li jikkonsisti f'li tiġi ggarantita s-sigurtà tal-ikel, jeżiġix il-prova ta' diliġenza ikbar tal-operatur fis-settur tal-ikel f'dak li jirrigwarda l-għażla tal-parti kontraenti tiegħu, fatt li jobbligah jagħmel spezzjonijiet fir-rigward tiegħu, b'mod partikolari tar-reġistrazzjoni tiegħu mal-awtoritajiet kompetenti, u jekk, fl-assenza ta' tali diliġenza, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT jistax jiġi rrifjutat lil dan l-operatur. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, barra minn hekk, jekk, fid-dawl ta' dan l-istess għan, il-fatt, għal Altic, li tkun ivverifikat il-kwalità tal-merkanzija kkunsinnata jistax ikun ta' natura li jnaqqas tali obbligu li twettaq eżami iktar fil-fond tal-parti kontraenti.

23 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tirrileva li, skont l-Awtorità tat-Taxxa, l-assenza ta' verifika minn Altic tar-reġistrazzjoni tal-partijiet kontraenti mal-Aġenzija għas-Sigurtà tal-Ikel u Veterinarja turi li din il-kumpannija kienet taf jew kellha tkun taf li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu relatati ma' frodi tal-VAT. Din il-qorti tqis, madankollu, li, għalkemm il-verifika tar-reġistrazzjoni ta' impriża fis-settur tal-ikel prevista fid-dispożizzjonijiet tar-Regolamenti

Nri 852/2004 u 882/2004 tippermetti li jiġi żgurat li din tipparteċipa legalment fil-katina alimentari, ir-reġistrazzjoni ta' impriża ma teskludix li l-attività ekonomika ta' din tal-aħħar tkun fittizja u, għall-kuntrarju, l-assenza ta' reġistrazzjoni ma tippermettix li tiġi ddikjarata awtomatikament tali natura fittizja, b'tali mod li l-assenza ta' verifika ma tistax issostni b'mod deċiżiv il-konklużjoni tal-Awtorità tat-Taxxa.

24 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Augstākā tiesa (il-Qorti Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva [2006/112], fid-dawl tal-għan tar-Regolament […] Nru 178/2002 li tiġi ggarantita s-sigurtà fl-ikel (b'mod partikolari billi tiġi ggarantita r-rintraċċabbiltà tal-prodotti tal-ikel), għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix ir-rifjut li titnaqqas it-taxxa tal-input fil-każ li fih il-persuna taxxabbli involuta fil-katina tal-ikel ma wrietx, fl-għażla tal-kontroparti tagħha, diliġenza ikbar (li tmur lil hinn mill-prattika kummerċjali abitwali) li tikkonsisti, essenzjalment, fl-obbligu li jitwettqu verifiki dwar il-kontroparti kuntrattwali, iżda, fl-istess ħin, din il-persuna taxxabbli vverifikat il-kwalità tal-prodotti tal-ikel, u b'hekk issodisfat l-għan tar-Regolament Nru 178/2002?

2) Ir-rekwiżit stabbilit fl-Artikolu 6 tar-Regolament Nru 882/2004 u fl-Artikolu 31 tar-Regolament Nru 822/2004, dwar ir-reġistrazzjoni ta' impriza tal-ikel, interpretat fid-dawl tal-Artikolu [168(a)] tad-Direttiva [2006/112], jimponi l-obbligu fuq il-parti li tiffirma kuntratt ma' din l-impriża li tivverifika r-reġistrazzjoni tagħha, u din il-verifika hija rilevanti għall-finijiet li jiġi ddeterminat jekk din il-parti kinitx taf jew kienx imissha kienet taf li kienet involuta f'tranżazzjoni ma' tali kumpannija fittizja, fid-dawl tal-karatteristiċi partikolari tat-tranżazzjoni inkwistjoni?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

25 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa jiġi rrifjutat lil persuna taxxabbli li tipparteċipa fil-katina alimentari għar-raġuni li din il-persuna taxxabbli ma osservatx l-obbligi dwar l-identifikazzjoni tal-forniturі tagħha, għall-finijiet tat-traċċabbiltà tal-prodotti tal-ikel, li huma imposti fuqha skont l-Artikolu 18(2) tar-Regolament Nru 178/2002.

26 Fl-ewwel lok, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt tal-persuni taxxabbli li jnaqqsu, mill-VAT li huma responsabbli għall-ħlas tagħha, dik il-VAT dovuta jew imħallsa għall-merkanzija mixtrija jew għas-servizzi rċevuti minnhom fi stadju preċedenti jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT. Is-sistema ta' tnaqqis hija intiża sabiex l-imprenditur jinħeles għalkollox mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu kollha, sakemm l-attivitajiet tiegħu huma, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punti 35 u 37 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

27 Id-dritt għal tnaqqis jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u bħala prinċipju ma jistax jiġi limitat sakemm ir-rekwiżiti jew il-kundizzjonijiet kemm materjali kif ukoll formali li għalihom huwa suġġett dan id-dritt jiġu osservati mill-persuni taxxabbli li jixtiequ jeżerċitawh (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punti 36 u 38 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

28 Minbarra dawn ir-rekwiżiti jew kundizzjonijiet materjali u formali, li jirriżultaw mill-Artikolu 168(a) u mill-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112 (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punti 39 u 40), l-Artikolu 273 ta' din id-direttiva jippermetti lill-Istati Membri, taħt ċerti kundizzjonijiet, li jipprevedu obbligi oħra li huma jqisu neċessarji sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi.

29 Fit-tieni lok, għandu jitfakkar ukoll li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-eventwali abbużi hija għan rikonoxxut u inkoraġġut permezz tad-Direttiva 2006/112. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-partijiet f'kawża ma jistgħux jinvokaw in-normi tad-dritt tal-Unjoni għal finijiet frawdolenti jew abbużivi. Għaldaqstant, huma l-awtoritajiet u l-qrati nazzjonali li għandhom jirrifjutaw li jagħtu l-benefiċċju tad-dritt għal tnaqqis jekk jiġi stabbilit, abbażi ta' elementi oġġettivi, li dan id-dritt huwa invokat b'mod frawdolenti jew abbużiv (sentenza tat-13 ta' Marzu 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

30 Jekk dan huwa l-każ meta frodi fiskali titwettaq mill-persuna taxxabbli nnifisha, dan huwa wkoll il-każ meta persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li, permezz tax-xiri magħmul minnha, hija kienet qiegħda tipparteċipa fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT (sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 Huwa l-obbligu tal-awtorità fiskali, li tkun ikkonstatat frodi jew irregolaritajiet imwettqa mill-persuna li toħroġ il-fattura, li tistabbilixxi, fid-dawl ta' elementi oġġettivi u mingħajr ma d-destinatarju ta' din il-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 tat-taxxa fuq il-VAT (sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 50 u l-ġurisprudenza ċċitata).

32 Fir-rigward tal-livell ta' diliġenza meħtieġ mill-persuna taxxabbli li tixtieq teżerċita d-dritt tagħha għal tnaqqis tal-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-operaturi li jieħdu kull miżura li tista' raġonevolment tiġi meħtieġa minnhom sabiex jiġi żgurat li t-tranżazzjonijiet tagħhom ma jkunux involuti fi frodi, kemm jekk tkun frodi tal-VAT jew frodi oħra, għandhom ikunu jistgħu jafdaw fil-legalità ta' dawn it-tranżazzjonijiet mingħajr ir-riskju li jitilfu d-dritt tagħhom li jnaqqsu l-VAT tal-input imħallsa, peress li d-determinazzjoni tal-miżuri tista', f'każ bħal dan, tkun raġonevolment meħtieġa minn persuna taxxabbli għal dan l-iskop u dan essenzjalment jiddependi miċ-ċirkustanzi tal-każ (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid, C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punti 53 u 59, kif ukoll tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 51).

33 Fil-kawża prinċipali, l-Awtorità tat-Taxxa, billi qieset li l-fornituri ta' Altic kienu impriżi fittizji u li għalhekk kienet kwistjoni ta' frodi għas-sistema komuni tal-VAT, irrifjutat lil Altic id-dritt għal tnaqqis tal-VAT. Hija kkunsidrat b'mod partikolari li Altic, bħala operatur fis-settur tal-ikel, kienet obbligata twettaq verifika fil-fond tal-partijiet kontraenti tagħha skont l-Artikolu 18(2) tar-Regolament Nru 178/2002. In-nuqqas ta' osservanza ta' tali obbligu juri li Altic kienet taf jew kellha tkun taf li hija kienet qiegħda tipparteċipa fi tranżazzjonijiet involuti f'din il-frodi.

34 Issa, minn naħa, hekk kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 46 tal-konklużjonijiet tiegħu, ir-rifjut tad-dritt għal tnaqqis tal-VAT bħala konsegwenza tan-nuqqas ta' osservanza tal-obbligi li jirriżultaw mill-imsemmija dispożizzjoni tar-Regolament Nru 178/2002 ma għandu l-ebda bażi legali fid-Direttiva 2006/112. L-obbligi previsti fir-Regolament Nru 178/2002 huma fil-fatt estranji għar-rekwiżiti jew għall-kundizzjonijiet materjali u formali tad-dritt għal tnaqqis previsti minn din id-direttiva. Lanqas ma jirriżulta mill-elementi li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha għad-dispożizzjoni tagħha li l-imsemmija raġuni għal rifjut hija bbażata fuq il-leġiżlazzjoni nazzjonali rilevanti fil-qasam tal-VAT.

35 Min-naħa l-oħra, u fir-rigward tal-fatt li, skont il-konstatazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, Altic kienet tipparteċipa fil-katina alimentari u kellha għalhekk tikkonforma ruħha mad-dispożizzjonijiet tar-Regolament Nru 178/2002, hemm lok li jiġi rrilevat li l-obbligu marbut mat-traċċabbiltà tal-prodotti tal-ikel previst fl-Artikolu 18(2) ta' dan ir-regolament isegwi għan differenti minn dak tal-iskoperta tal-frodi tal-VAT. Fil-fatt, mill-premessi 28 u 29 tal-imsemmi regolament jirriżulta li l-obbligu ta' identifikazzjoni tal-forniturі ta' prodotti tal-ikel għandu l-għan li jippermetti li jsir irtirar immirat u preċiż tagħhom u li jinforma lill-konsumaturi jew lill-ispetturi uffiċjali, sabiex tiġi evitata l-eventwalità ta' tfixkil iktar sostanzjali fis-suq intern. In-nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu jista' jwassal għal sanzjonijiet previsti mid-dritt nazzjonali, konformement mat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 17(2) ta' dan l-istess regolament.

36 Minn dan isegwi li tali obbligu ma jistax jitqies, bħala tali, li huwa miżura li l-adozzjoni tagħha mill-persuna taxxabbli tista' raġonevolment tintalab sabiex din tiżgura ruħha li t-tranżazzjonijiet tagħha ma humiex involuti fi frodi fis-sistema komuni tal-VAT. Għaldaqstant, hekk kif l-Avukat Ġenerali rrileva fil-punt 56 tal-konklużjonijiet tiegħu, l-eventwali ksur ta' dan l-obbligu ma jistax jiġġustifika, waħdu u b'mod awtomatiku, ir-rifjut lil din il-persuna taxxabbli għat-tnaqqis tal-VAT.

37 F'dan il-kuntest, huwa importanti, barra minn hekk, li jitfakkar li l-obbligu msemmi fl-Artikolu 18(2) tar-Regolament Nru 178/2002 jikkonsisti, skont it-termini stess ta' din id-dispożizzjoni, fl-identifikazzjoni ta' kwalunkwe fornitur ta' prodott tal-ikel kif ukoll fl-istabbiliment ta' sistemi u ta' proċeduri li jippermettu li tali informazzjoni titqiegħed għad-dispożizzjoni tal-awtoritajiet kompetenti fuq talba tagħhom.

38 F'dak li jirrigwarda d-data meħtieġa għal din l-identifikazzjoni, għandu jiġi kkunsidrat li din għandha tippermetti li jintlaħaq l-għan ta' traċċabbiltà, kif deskritt fil-punt 35 ta' din is-sentenza, b'tali mod li, bħala prinċipju, huwa biżżejjed li l-forniturі jiġu identifikati permezz tal-isem u l-indirizz tagħhom. Minn dan isegwi li l-argument invokat mill-Awtorità tat-Taxxa quddiem il-qorti tar-rinviju u mill-Gvern Latvjan fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, li jipprovdi li dan ir-regolament jeħtieġ, bħala regola ġenerali, verifika fil-fond tal-parti kontraenti, ma jistax jintlaqa'.

39 Is-sitwazzjoni tkun differenti biss jekk ikun debitament stabbilit li, minħabba ċirkustanzi partikolari, ix-xerrej tal-prodotti tal-ikel ikkonċernati kellu jkollu dubji serji dwar l-eżistenza jew l-identità vera tal-fornitur ta' dawn tal-aħħar li r-Regolament Nru 178/2002 jobbligah jidentifika, b'tali mod li jara li jiżgura l-imsemmija identità, u dan għandu, jekk ikun il-każ, jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

40 Jekk nassumu li dan huwa l-każ, din iċ-ċirkustanza tista' tikkostitwixxi indizju fost oħrajn li, flimkien u b'mod konkordanti, jindikaw li din il-persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li kienet qiegħda tipparteċipa fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT.

41 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa jiġi rrifjutat lil persuna taxxabbli li tipparteċipa fil-katina alimentari għas-sempliċi raġuni, li wieħed jassumi li ġiet stabbilita kif xieraq, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, li din il-persuna taxxabbli ma osservatx l-obbligi dwar l-identifikazzjoni tal-forniturі tagħha, għall-finijiet tat-traċċabbiltà tal-prodotti tal-ikel, li huma imposti fuqha skont l-Artikolu 18(2) tar-Regolament Nru 178/2002. In-nuqqas ta' osservanza ta' dawn l-obbligi jista' madankollu jikkostitwixxi element fost oħrajn li, flimkien u b'mod konkordanti, jindikaw li l-persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li kienet qiegħda tipparteċipa fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT, fatt li għandu jiġi evalwat mill-qorti tar-rinviju.

Fuq it-tieni domanda

42 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li l-assenza ta' verifika, minn persuna taxxabbli li tipparteċipa fil-katina alimentari, tar-reġistrazzjoni tal-forniturі tagħha quddiem l-awtoritajiet kompetenti, konformement mal-Artikolu 6(2) tar-Regolament Nru 852/2004 u l-Artikolu 31(1) tar-Regolament Nru 882/2004, hija rilevanti għall-finijiet li jiġi ddeterminat jekk il-persuna taxxabbli kinitx taf jew kellhiex tkun taf li kienet qiegħda tipparteċipa fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT.

43 F'dan ir-rigward, l-Artikolu 6(2) tar-Regolament Nru 852/2004 jipprevedi li kull operatur tas-settur tal-ikel għandu jinnotifika lill-awtorità kompetenti xierqa dwar kull wieħed mill-istabbilimenti involuti fil-produzzjoni, l-ipproċessar u d-distribuzzjoni tal-prodotti tal-ikel fid-dawl tar-reġistrazzjoni ta' dawn tal-aħħar. Konformement mal-Artikolu 31(1)(a) u (b) tar-Regolament Nru 882/2004, l-awtoritajiet kompetenti huma obbligati li jiddefinixxu l-proċeduri li dawn l-operaturi għandhom isegwu meta jitolbu r-reġistrazzjoni tal-istabbilimenti tagħhom kif ukoll li jaġġornaw lista ta' operaturi rreġistrati.

44 Għandu jiġi kkonstatat li r-Regolamenti Nri 852/2004 u 882/2004 ma jinkludu ebda obbligu għal operatur fis-settur tal-ikel li jivverifika jekk il-forniturі tiegħu humiex irreġistrati skont ir-rekwiżiti ta' dawn ir-regolamenti. Tali obbligu ta' verifika, għall-finijiet tat-tnaqqis tal-VAT, lanqas ma jirriżulta mid-Direttiva 2006/112.

45 Issa, hekk kif tfakkar fil-punt 31 ta' din is-sentenza, meta awtorità tat-taxxa tfittex li tistabbilixxi, wara l-konstatazzjoni ta' frodi jew ta' irregolaritajiet imwettqa minn min joħroġ il-fattura, li d-destinatarju ta' din il-fattura kien jaf jew kellu jkun jaf li t-tranżazzjoni invokata sabiex jiġi stabbilit id-dritt għal tnaqqis kienet involuta fi frodi tal-VAT, hija ma tistax teżiġi mill-imsemmi destinatarju verifiki li ma humiex ir-responsabbiltà tiegħu (ara f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 50).

46 F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li awtorità tat-taxxa ma tistax teżiġi, mill-persuna taxxabbli li tixtieq teżerċita d-dritt għal tnaqqis tal-VAT, il-produzzjoni ta' dokumenti li joriġinaw mill-fornitur tagħha ta' ifrat u li jsemmu t-tikketti ta' widnejn l-annimali previsti fil-kuntest tas-sistema ta' identifikazzjoni u ta' reġistrazzjoni stabbilita bir-Regolament (KE) Nru 1760/2000 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tas-17 ta' Lulju 2000 li jistabbilixxi sistema għall-identifikazzjoni u r-reġistrazzjoni tal-bhejjem tal-fart u dwar it-tikkettjar tal-laħam taċ-ċanga u tal-prodotti tal-laħam taċ-ċanga u li jħassar ir-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 820/97 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 3, Vol. 30, p. 248) (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punt 42).

47 Bl-istess mod, sabiex jiġi stabbilit li persuna taxxabbli li tipparteċipa fil-katina alimentari kienet taf jew kellha tkun taf li l-forniturі tagħha kienu involuti fi frodi tal-VAT, l-Awtorità tat-Taxxa ma tistax tobbliga lil din il-persuna taxxabbli tivverifika li dawn tal-aħħar ikkonformaw ruħhom mal-obbligi tagħhom ta' reġistrazzjoni kif mitluba mid-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-leġiżlazzjoni tal-prodotti tal-ikel.

48 Konsegwentement, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-assenza ta' verifika, minn persuna taxxabbli li tipparteċipa fil-katina alimentari, tar-reġistrazzjoni tal-forniturі tagħha quddiem l-awtoritajiet kompetenti, konformement mal-Artikolu 6(2) tar-Regolament Nru 852/2004 u l-Artikolu 31(1) tar-Regolament Nru 882/2004, ma hijiex rilevanti għall-finijiet li jiġi ddeterminat jekk il-persuna taxxabbli kinitx taf jew kellhiex tkun taf li kienet qiegħda tipparteċipa fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT.

Fuq l-ispejjeż

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

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

1) **L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE tat-13 ta' Lulju 2010, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tal-input imħallsa jiġi rrifjutat lil persuna taxxabbli li tipparteċipa fil-katina alimentari għas-sempliċi raġuni, li wieħed jassumi li ġiet stabbilita kif xieraq, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, li din il-persuna taxxabbli ma osservatx l-obbligi dwar l-identifikazzjoni tal-forniturі tagħha, għall-finijiet tat-traċċabbiltà tal-prodotti tal-ikel, li huma imposti fuqha skont l-Artikolu 18(2) tar-Regolament (KE) Nru 178/2002 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tat-28 ta' Jannar 2002 li jistabilixxi l-prinċipji ġenerali u l-ħtiġijiet tal-liġi dwar l-ikel, li jistabbilixxi l-Awtorità Ewropea dwar is-Sigurtà fl-Ikel u li jistabbilixxi l-proċeduri fi kwistjonijiet ta' sigurtà ta' l-ikel. In-nuqqas ta' osservanza ta' dawn l-obbligi jista' madankollu jikkostitwixxi element fost oħrajn li, flimkien u b'mod konkordanti, jindikaw li l-persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li kienet qiegħda tipparteċipa fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT, fatt li għandu jiġi evalwat mill-qorti tar-rinviju.**

2) **L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112, kif emendata bid-Direttiva 2010/45, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-assenza ta' verifika, minn persuna taxxabbli li tipparteċipa fil-katina alimentari, tar-reġistrazzjoni tal-forniturі tagħha quddiem l-awtoritajiet kompetenti, konformement mal-Artikolu 6(2) tar-Regolament (KE) Nru 852/2004 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tad-29 ta' April 2004 Dwar l-iġjene ta' l-oġġetti ta' l-ikel u l-Artikolu 31(1) tar-Regolament (KE) Nru 882/2004 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tad-29 ta' April 2004 dwar kontrolli uffiċjali mwettqa biex tiġi żgurata l-verifikazzjoni tal-konformità mal-liġi ta' l-għalf u l-ikel, mar-regoli dwar s-saħħa ta' l-annimali u l-welfare ta' l-annimali, ma hijiex rilevanti għall-finijiet li jiġi ddeterminat jekk il-persuna taxxabbli kinitx taf jew kellhiex tkun taf li kienet qiegħda tipparteċipa fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT.**

Firem