KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
BOBEK
ippreżentati fil-5 ta' Ġunju 2019[1]

Kawża C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.
vs
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Budapest, l-Ungerija))

"Sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 2006/112/KE — Artikolu 167 — Artikolu 168 — Dritt għal tnaqqis — Eżenzjoni jew frodi fiskali — Proċeduri nazzjonali — Oneru tal-prova — Aċċess għall-fajl — Dritt tad-difiża — Opportunitajiet ugwali tal-partijiet — Stħarriġ ġudizzjarju"

I. Introduzzjoni

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (iktar 'il quddiem "Glencore") tikkontesta żewġ deċiżjonijiet tan-Nemzeti Adó- és Vámhivatal (l-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxa u d-Dwana, l-Ungerija) (iktar 'il quddiem in-"NTCA") li rrifjutat it-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") imħallsa fuq ċerti provvisti għar-raġuni li Glencore kienet konxja jew suppost kienet konxja mill-evażjoni jew mill-frodi fiskali mwettqa mill-fornituri tagħha. Fil-kawża prinċipali, Glencore tiddubita mil-legalità tal-proċeduri fiskali quddiem in-NTCA. Hija tilmenta, b'mod partikolari, dwar nuqqas ta' ġustizzja u ta' ksur tad-drittijiet tagħha tad-difiża.

2. Il-qorti tar-rinviju adita b'din il-kontestazzjoni, il-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Budapest, l-Ungerija), għandha dubji dwar il-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni Ewropea ta' ċerti dispożizzjonijiet u prattiki nazzjonali. B'mod partikolari, il-qorti tar-rinviju titlob kjarifiki dwar il-prinċipji li jirregolaw l-oneru tal-prova impost fuq l-awtoritajiet tat-taxxa biex jipprovaw l-involviment ta' persuna taxxabbli fl-evażjoni fiskali mwettqa mill-fornituri tagħha; id-dritt tal-persuna taxxabbli li tingħata aċċess għad-dokumenti li huma rilevanti għad-difiża tagħha; u l-portata tal-istħarriġ li għandu jitwettaq mill-qorti nazzjonali dwar il-konstatazzjonijiet tal-awtoritajiet tat-taxxa u l-mod kif dawk l-awtoritajiet ġabru l-evidenza.

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

3. Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT")[2], "[d]ritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

4. L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"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;

[…]"

5. L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li: 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 […]".

B. Id-dritt nazzjonali

6. L-Artikolu 1(3a) tal-adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (il-Liġi XCII tal-2003 dwar ir-Regoli tat-Tassazzjoni, iktar 'il quddiem "il-Liġi dwar ir-Regoli tat-Tassazzjoni") jgħid:

"Fil-proċess ta' spezzjoni tal-partijiet f'relazzjoni legali (kuntratt, tranżazzjoni) li toħloq kwalunkwe obbligu fiskali, l-awtorità tat-taxxa għandha tittratta kwalunkwe relazzjoni legali li diġà ġiet eżaminata u kklassifikata bl-istess mod fir-rigward ta' kull persuna taxxabbli u għandha tapplika awtomatikament il-konstatazzjonijiet tagħha magħmula fir-rigward ta' waħda mill-partijiet f'konnessjoni mal-ispezzjoni tal-parti l-oħra."

7. Skont l-Artikolu 12(1) u (3) tal-Liġi dwar ir-Regoli tat-Tassazzjoni, persuni taxxabbli huma intitolati li jaraw id-dokumenti relatati mal-kwistjonijiet ta' tassazzjoni tagħhom. Dan id-dritt jinkludi "id-dritt li jsiru jew jintalbu kopji tad-dokumenti kollha li huma meħtieġa għall-infurzar tad-drittijiet tagħhom u għat-twettiq tal-obbligi tagħhom". Madankollu, persuni taxxabbli ma jistgħux jispezzjonaw, *inter alia*, "kwalunkwe parti minn dokument li jkun fih sigrieti tat-taxxa li għandhom x'jaqsmu ma' persuna oħra, li l-għarfien tagħhom jikser il-liġi".

8. L-Artikolu 97(4) u (5) tal-Liġi dwar ir-Regoli tat-Tassazzjoni jgħid:

"(4) L-awtorità tat-taxxa għandha taċċerta l-fatti rilevanti tal-każ u tipprova l-konstatazzjonijiet tagħha fil-konklużjoni tal-ispezzjoni, sakemm l-oneru tal-prova ma jitpoġġiex fuq il-persuna taxxabbli bil-liġi.

2 ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60.

(5) Dokumenti, perizji, stqarrijiet magħmula mill-persuna taxxabbli, ir-rappreżentant jew l-impjegat tagħha u wkoll dawk magħmula minn persuni taxxabbli oħra, evidenza ta' xhieda, spezzjonijiet fuq il-post, xiri ta' kampjuni, moħbija jew xorta oħra, produzzjoni bi prova, iċċekkjar ta' inventarju u data pprovduta minn persuni taxxabbli oħra, konstatazzjonijiet ta' spezzjonijiet oħra relatati li kienu ordnati, il-kontenuti ta' data żvelata, data mir-rekords ta' awtoritajiet oħra jew data elettronika u informazzjoni magħmula disponibbli għall-pubbliku għandhom, b'mod partikolari, jinftiehmu bħala prova u evidenza ammissibbli."

9. L-Artikolu 100(4) tal-Liġi dwar ir-Regoli tat-Tassazzjoni jgħid:

"Jekk l-awtorità tat-taxxa teħmeż il-konstatazzjonijiet mill-ispezzjoni ta' persuna taxxabbli oħra jew l-informazzjoni u l-evidenza miksuba matul kwalunkwe inkjesta relatata biex issostni r-riżultati ta' spezzjoni, ir-rapport u d-deċiżjoni dwar tali spezzjoni, jew l-informazzjoni u l-evidenza miksuba matul dik l-inkjesta relatata, għandhom jingħataw lill-persuna taxxabbli sa fejn din tkun ikkonċernata".

10. L-Artikolu 69(1) tan-Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (il-Liġi CXXII tal-2010 dwar l-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxa u d-Dwana, iktar 'il quddiem "il-Liġi dwar l-Awtorità tat-Taxxa") jipprovdi:

"Id-data miġbura u pproċessata min-[NTCA] skont l-Artikolu 13(7)(a) għall-iskopijiet ta' attivitajiet ta' infurzar tal-liġi […] kif ukoll data speċjali tista' tintuża biss għall-iskopijiet ta' attivitajiet ta' infurzar tal-liġi, sakemm ma jkunx ipprovdut mod ieħor bil-liġi."

11. L-Artikolu 76(2)(g) tal-Liġi dwar l-Awtorità tat-Taxxa jgħid:

"(2) Flimkien ma' dawk imsemmija fil-paragrafu (1), dawn li ġejjin jistgħu jitolbu data u informazzjoni mis-sistemi ta' pproċessar ta' data dwar l-infurzar tal-liġi [tan-NTCA] sal-punt meħtieġ biex iwettqu d-dmirijiet rispettivi tagħhom previsti fil-liġi, bir-raġuni indikata:

[…]

(g) id-dipartiment tan-[NTCA] vestit b'setgħat u kompetenza fir-rigward tar-responsabbiltajiet li jaqgħu fil-kompetenza tan-[NTCA] rigward obbligi fiskali u doganali, proċeduri fiskali u doganali skont [il-Liġi dwar ir-Regoli tat-Tassazzjoni] (il-közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (l-Att CXXVI tal-2003 dwar l-Implimentazzjoni tal-Liġi Doganali tal-Komunità)) u regolamenti oħra dwar it-taxxa u d-dwana."

III. Il-fatti, il-proċedura u d-domandi preliminari

12. Sa fejn jistgħu jiġu aċċertati mid-deċiżjoni tar-rinviju u s-sottomissjonijiet tal-partijiet, il-fatti rilevanti jistgħu jinġabru fil-qosor kif ġej.

13. Glencore, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, hija kumpannija bbażata fl-Ungerija li n-negozju prinċipali tagħha jikkonsisti fil-bejgħ bl-ingrossa ta' ċereali, żerriegħa li minnha jingħasar iż-żejt u għalf għall-annimali, flimkien ma' materja prima. Glencore xtrat ċereali fl-Ungerija kollha, li parti kbira minnhom inbiegħet barra. Xtrat ukoll kwantitajiet kbar ta' żerriegħa tal-ġirasol u żerriegħa tal-kolza, li għal proporzjon sostanzjali minnhom irranġat biex subkuntrattur jikkonvertihom f'żejt mhux irraffinat u dqiq mitħun oħxon, u proporzjon iżgħar inbiegħ mingħajr l-ebda pproċessar.

14. In-NTCA wettqet spezzjonijiet fil-bini ta' Glencore. Dawk l-ispezzjonijiet wasslu għall-adozzjoni min-NTCA ta' żewġ deċiżjonijiet amministrattivi fl-2015 u l-2016, rispettivament (iktar 'il quddiem id-"deċiżjonijiet ikkontestati"). L-ewwel deċiżjoni kienet tikkonċerna t-taxxi u s-sussidji kollha relatati mas-snin fiskali 2010 u 2011 (ħlief għall-VAT għax-xhur ta' Settembru u Ottubru 2011). B'din id-deċiżjoni, Glencore ġiet ordnata tħallas, *inter alia*, 1 951 418 000 forint Ungeriż (HUF) fir-rigward ta' VAT mhux imħallsa. It-tieni deċiżjoni kienet tikkonċerna l-VAT dovuta għal Ottubru 2011 u sabet li Glencore kienet obbligata tħallas VAT addizzjonali ta' HUF 130 171 000.

15. F'dawk id-deċiżjonijiet in-NTCA kkonkludiet li Glencore kienet naqqset il-VAT illegalment inkwantu kienet konxja jew kellha tkun konxja li wħud mill-forniturі tagħha kienu ħarġu fatturi fittizji u kienu involuti fl-evażjoni fiskali. F'dan ir-rigward, in-NTCA rreferiet għal deċiżjonijiet amministrattivi adottati kontra ċerti forniturі ta' Glencore, u għal proċeduri kriminali kontra wħud minn dawk il-forniturі (li kienu pendenti meta ġew adottati d-deċiżjonijiet ikkontestati).

16. Skont id-deċiżjonijiet ikkontestati, l-ispetturi tat-taxxa li spezzjonaw lil Glencore ngħataw aċċess — direttament jew indirettament — għad-dokumenti li jinsabu kemm fil-fajls kriminali kif ukoll fil-fajls amministrattivi tal-forniturі li qegħdin jiġu mħarrka. In-NTCA bbażat ruħha fuq ċerta evidenza miġbura f'dawk il-proċeduri biex tistabbilixxi l-involviment (passiv) ta' Glencore fl-evażjoni fiskali.

17. Wara li l-appelli amministrattivi tagħha ġew miċħuda, Glencore kkontestat id-deċiżjonijiet ikkontestati quddiem il-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Budapest). Fis-sottomissjonijiet tagħha, Glencore tiddubita mil-legalità tal-proċedura amministrattiva li wasslet għall-adozzjoni tad-deċiżjonijiet ikkontestati u tilmenta minn nuqqas ta' ġustizzja fil-proċedura u minn ksur tad-drittijiet tad-difiża tagħha.

18. Fil-kuntest ta' dawn il-proċeduri, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk id-dispożizzjonijiet nazzjonali rilevanti, kif interpretati u applikati mill-awtoritajiet tat-taxxa u mill-qrati nazzjonali, jistgħux jagħmluha eċċessivament diffiċli għal persuna taxxabbli bħal Glencore biex tipprova n-nuqqas ta' involviment tagħha fl-evażjoni fiskali mwettqa mill-forniturі tagħha.

19. Il-qorti tar-rinviju tosserva li l-awtoritajiet tat-taxxa huma tal-fehma li huma meħlusa mill-oneru tal-prova, li normalment ikun fuqhom, meta jqisu l-konstatazzjonijiet ta' deċiżjonijiet relatati fi proċedura fiskali sussegwenti. Dan huwa hekk minkejja l-fatt li l-persuna taxxabbli suġġetta għall-investigazzjoni sussegwenti ma kinitx parti fil-proċeduri preċedenti u setgħet saħansitra ma kinitx konxja tad-deċiżjonijiet relatati.

20. Il-qorti tar-rinviju tosserva wkoll li l-awtoritajiet tat-taxxa ma jqisux lilhom innifishom obbligati li jiżvelaw il-fajl tal-proċeduri relatati u l-evidenza użata bħala l-bażi tad-deċiżjonijiet relatati. Pereżempju, fil-każ preżenti, matul il-proċedura amministrattiva, Glencore rċeviet biss deskrizzjoni tal-evidenza invokata fid-deċiżjonijiet adottati kontra l-forniturі tagħha fil-forma ta' rapport fil-qosor. Minkejja d-diversi talbiet tagħha, Glencore ġiet miċħuda l-aċċess għal ċerti dokumenti fil-fajl, li hija qieset importanti għad-difiża tagħha. Kien biss iktar tard, matul il-kawża prinċipali, li Glencore eventwalment ingħatat aċċess għal uħud mid-dokumenti mitluba, wara ordni tal-qorti tar-rinviju.

21. Fil-fehma tal-qorti tar-rinviju, in-nuqqasijiet allegati fil-proċedura amministrattiva ma jistgħux jiġu rrimedjati għalkollox matul il-proċeduri ġudizzjarji, sa fejn il-legalità tad-deċiżjonijiet adottati qabel mill-awtoritajiet tat-taxxa, u tal-evidenza miġbura fil-kuntest tal-proċeduri relatati, ma jistgħux jiġu mistħarrġa.

22. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Budapest) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"(1) Id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva VAT kif ukoll, fir-rigward tagħhom, il-prinċipju fundamentali tal-osservanza tad-drittijiet tad-difiża u l-Artikolu 47 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali (tal-Unjoni Ewropea (iktar 'il quddiem il-"Karta")) għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru u prattika nazzjonali li tibbaża fuqha li bis-saħħa tagħhom il-konstatazzjonijiet, fil-kuntest tal-istħarriġ tal-partijiet fir-rabta legali (kuntratt, tranżazzjoni) li tikkonċerna l-obbligu fiskali, li jsiru mill-awtorità tat-taxxa bħala riżultat ta' proċedura implimentata mingħand waħda mill-partijiet għall-imsemmija rabta legali (l-persuna li ħarġet il-fatturi fil-kawża prinċipali) u li jimplikaw klassifikazzjoni mill-ġdid tar-rabta legali għandhom jitqiesu *ex officio* mill-awtorità tat-taxxa matul l-istħarriġ ta' parti oħra għar-rabta legali (d-destinatarju tal-fatturi fil-kawża prinċipali), fid-dawl tal-fatt li l-parti l-oħra għar-rabta legali ma għandha ebda dritt, b'mod partikolari d-drittijiet marbutin mal-*locus standi*, fil-proċedura tal-istħarriġ tal-oriġini?

(2) Għal każ fejn il-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għall-ewwel domanda b'risposta negattiva, id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva VAT kif ukoll, fir-rigward tagħhom, il-prinċipju fundamentali tal-osservanza tad-drittijiet tad-difiża u l-Artikolu 47 tal-[Karta] jipprekludu prattika nazzjonali li tippermetti proċedura bħal dik imsemmija fl-ewwel domanda b'tali mod li l-parti l-oħra għar-rabta legali (d-destinatarju tal-fatturi) ma għandux, fil-proċedura tal-istħarriġ tal-oriġini, drittijiet marbutin mal-*locus standi*, u ma jistax lanqas jeżerċita dritt ta' rikors fil-kuntest ta' proċedura ta' stħarriġ li tagħha l-konstatazzjonijiet għandhom jitqiesu *ex officio* mill-awtorità tat-taxxa fil-proċedura tal-istħarriġ li tikkonċerna l-obbligu tat-taxxa tal-parti l-oħra u jistgħu jinżammu responsabbli ta' din tal-aħħar, peress li l-awtorità tat-taxxa ma tqiegħedx għad-dispożizzjoni tal-parti l-oħra l-fajl rilevanti tal-istħarriġ li twettaq mingħand l-ewwel parti fir-rabta legali (l-persuna li ħarġet il-fatturi), b'mod partikolari d-dokumenti wara kwalunkwe sejba, il-minuti u d-deċiżjonijiet amministrattivi, iżda tikkommunikalha biss parti, f'forma ta' sommarju, peress li l-awtorità tat-taxxa tagħti b'hekk konjizzjoni tal-fajl lill-parti l-oħra biss indirettament, billi tagħmel għażla skont kriterji li huma xierqa għaliha u li fuqhom il-parti l-oħra ma tista' teżerċita ebda stħarriġ?

(3) Għandhom jiġu interpretati d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva VAT kif ukoll, fir-rigward tagħhom, il-prinċipju fundamentali tal-osservanza tad-drittijiet tad-difiża u l-Artikolu 47 tal-[Karta] fis-sens li jipprekludu prattika nazzjonali li bis-saħħa tagħha l-konstatazzjonijiet, fil-kuntest tal-istħarriġ tal-partijiet fir-rabta legali li tikkonċerna l-obbligu tat-taxxa, li jsiru mill-awtorità tat-taxxa fir-riżultat ta' proċedura implimentata mill-persuna li ħarġet il-fatturi u li jimplikaw il-konstatazzjoni li l-imsemmija persuna li ħarġet il-fatturi pparteċipat fi frodi tat-taxxa attiva għandhom jitqiesu *ex officio* mill-awtorità tat-taxxa matul l-istħarriġ tad-destinatarju tal-fatturi, fid-dawl tal-fatt li l-imsemmi destinatarju ma għandux, fil-proċedura tal-istħarriġ implimentata mill-persuna li ħarġet il-fatturi, drittijiet marbutin mal-*locus standi*, u ma tistax għalhekk lanqas teżerċita dritt ta' rikors fil-kuntest ta' proċedura tal-istħarriġ li l-konstatazzjonijiet tagħha għandhom jitqiesu *ex officio* mill-awtorità tat-taxxa fil-proċedura tal-istħarriġ li tikkonċerna l-obbligu tat-taxxa tad-destinatarju u jistgħu jinżammu fir-responsabbiltà ta' dan tal-aħħar, u fid-dawl tal-fatt li l-awtorità tat-taxxa ma tqegħedx għad-dispożizzjoni tad-destinatarju l-fajl rilevanti tal-istħarriġ li twettaq mill-persuna li ħarġet il-fatturi, b'mod partikolari d-dokumenti wara kwalunkwe sejba, il-minuti u d-deċiżjonijiet amministrattivi, iżda tikkommunikalha biss parti, f'forma ta' sommarju, peress li l-awtorità tat-taxxa tagħti b'hekk konjizzjoni tal-fajl lid-destinatarju biss indirettament, billi tagħmel għażla skont kriterji li huma xierqa għaliha u li fuqhom il-parti l-oħra ma tista' teżerċita ebda stħarriġ?"

23. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub minn Glencore, il-Gvern Ungeriż u l-Kummissjoni Ewropea, li kollha għamlu sottomissjonijiet orali wkoll waqt is-seduta tal-20 ta' Marzu 2019.

IV. Analiżi

A. Il-kummenti preliminari

24. Il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, interpretati fid-dawl tal-Artikoli 47 u 48(2) tal-Karta, jipprekludux dispożizzjoni jew prattika ta' Stat Membru li skont din, meta tivverifika d-dritt ta' persuna taxxabbli biex tnaqqas il-VAT, l-amministrazzjoni tat-taxxa tqis il-konstatazzjonijiet ta' fatt u l-kwalifika legali ta' dawk il-fatti ("il-konstatazzjonijiet") magħmula mill-amministrazzjoni f'deċiżjonijiet relatati meħuda kontra persuni taxxabbli oħra. Waqt li tagħmel dan, l-amministrazzjoni tiżvela d-dokumenti rilevanti għal dawk il-konstatazzjonijiet lill-persuna taxxabbli parzjalment u indirettament biss, permezz ta' sommarju tad-dokumenti kkunsidrati rilevanti.

25. Id-digriet tar-rinviju huwa estremament konċiż fir-rigward tal-fatti tal-kawża. Għalhekk, jiena nikkunsidra li huwa meħtieġ li nispjega l-fehma tiegħi fuq il-fatti, li neċessarjament ser isawru r-risposti li għandhom jingħataw għall-kwistjonijiet imqajma mill-qorti tar-rinviju. Madankollu, għandi nżid ngħid li n-nuqqas ta' dettall fattwali, flimkien mal-formulazzjoni pjuttost kumplessa tad-domandi preliminari, neċessarjament jaffettwaw it-tip ta' risposta li tista' tingħata. Għalhekk, is-suġġerimenti tiegħi f'dan ir-rigward ma jistgħux ħlief jibqgħu f'livell ta' astrazzjoni relattivament għoli.

26. Fil-kawża prinċipali, Glencore tikkontesta żewġ deċiżjonijiet maħruġa mill-awtoritajiet tat-taxxa Ungeriżi, li permezz tagħhom dawn tal-aħħar irrifjutaw it-tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq ċerti provvisti minħabba li Glencore kienet konxja jew kellha tkun konxja mill-evażjoni jew frodi fiskali mwettqa mill-fornituri tagħha.

27. Il-konstatazzjoni li kien hemm evażjoni fiskali fir-rigward ta' ċerti tranżazzjonijiet kienet l-ewwel saret f'deċiżjonijiet adottati qabel mill-awtoritajiet tat-taxxa kontra l-fornituri ta' Glencore, fi proċeduri li Glencore ma kinitx parti fihom. Din il-konstatazzjoni ġiet imbagħad "trasposta" fid-deċiżjonijiet ikkontestati, skont l-Artikolu 1(3a) tal-Liġi dwar ir-Regoli tat-Tassazzjoni. Dik id-dispożizzjoni — li tifsira preċiża tagħha hija, madankollu, suġġett ta' tilwima bejn il-partijiet — tiddikjara li "fil-proċess ta' spezzjoni tal-partijiet f'relazzjoni […] li toħloq kwalunkwe obbligu fiskali, l-awtorità tat-taxxa għandha tittratta kwalunkwe relazzjoni li diġà ġiet eżaminata u kklassifikata l-istess fir-rigward ta' kull persuna taxxabbli u għandha tapplika awtomatikament il-konstatazzjonijiet tagħha magħmula fir-rigward ta' waħda mill-partijiet f'konnessjoni mal-ispezzjoni tal-parti l-oħra".

28. Fid-deċiżjonijiet ikkontestati, sabiex jiġi pprovat l-involviment ta' Glencore fl-evażjoni fiskali inkwistjoni, jidhirli li l-awtoritajiet tat-taxxa essenzjalment ibbażaw ruħhom fuq *tliet settijiet ta' evidenza*: (i) evidenza miġbura fil-kuntest tal-proċedura amministrattiva magħmula kontra Glencore, (ii) evidenza miġbura matul il-proċedura amministrattiva mwettqa kontra l-fornituri ta' Glencore, u (iii) evidenza miġbura matul il-proċeduri kriminali miftuħa kontra l-fornituri ta' Glencore.

29. Il-proċeduri fiskali mwettqa kontra l-fornituri ta' Glencore kienu, fiż-żmien meta l-qorti tar-rinviju ppreżentat it-talba tagħha għal deċiżjoni preliminari, ġew konklużi bl-adozzjoni ta' deċiżjonijiet amministrattivi li saru finali. B'kuntrast ma' dan, il-proċeduri kriminali kontra dawk il-fornituri kienu għadhom pendenti, apparentement fl-istadju tal-investigazzjoni (jiġifieri, għadhom ma tressqux quddiem qorti kriminali).

30. Dan ifisser li, fil-kawża preżenti, id-dubji mqajma mill-qorti tar-rinviju dwar il-ksur possibbli tad-drittijiet ta' Glencore jirriżultaw mit-"trasferiment" ta' evidenza bejn id-diversi dipartimenti tal-awtoritajiet nazzjonali, u mit-"traspożizzjoni" ta' konstatazzjonijiet magħmula minn dawk l-awtoritajiet f'deċiżjoni amministrattiva jew f'diversi għal ġo deċiżjonijiet amministrattivi sussegwenti.

B'kuntrast, kif ikkonfermaw il-partijiet waqt is-seduta, ma saru l-ebda konstatazzjonijiet fid-deċiżjonijiet ikkontestati fuq il-bażi ta' sentenza mogħtija fi proċeduri kriminali, minħabba li ma kienx hemm sentenza bħal din f'dak iż-żmien. Madankollu nstiltet ċerta informazzjoni mid-dokumenti miġbura mill-awtoritajiet li qegħdin iwettqu investigazzjonijiet kriminali.

31. Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, jidhirli li, bid-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tqajjem *tliet kwistjonijiet prinċipali*. L-ewwel kwistjoni tikkonċerna l-mod li bih l-awtoritajiet tat-taxxa jistgħu jevitaw l-oneru, impost fuqhom, li jipprovaw li persuna taxxabbli kienet konxja jew suppost kellha tkun konxja tal-evażjoni fiskali mwettqa mill-fornituri tagħha meta jibbażaw ruħhom fuq il-konstatazzjonijiet li saru f'deċiżjonijiet preċedenti adottati kontra l-fornituri. It-tieni kwistjoni tikkonċerna l-portata tad-dmir tal-awtoritajiet tat-taxxa li jagħtu aċċess lill-persuna taxxabbli għall-evidenza meħtieġa għad-difiża tagħha, inklużi dokumenti miġbura fi proċeduri relatati kontra persuni taxxabbli oħra. It-tielet kwistjoni tikkonċerna s-setgħat li qorti nazzjonali għandu jkollha meta tistħarreġ il-konstatazzjonijiet magħmula mill-awtoritajiet tat-taxxa f'deċiżjonijiet adottati kontra fornituri ta' persuna taxxabbli, u l-legalità tal-ġbir ta' evidenza fil-proċeduri kontra dawk il-fornituri.

32. Finalment, min-naħa tad-dritt tal-Unjoni applikabbli, għandu jitfakkar li r-regoli nazzjonali li jistabbilixxu proċeduri u penali għall-ġlieda kontra l-frodi jew l-evażjoni fiskali jikkostitwixxu implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għall-finijiet tal-Artikolu 51(1) tal-Karta [3]. Kif enfasizzat mill-qorti tar-rinviju, id-dritt għal rimedju effettiv u għal proċess imparzjali u d-drittijiet tad-difiża, stabbiliti fl-Artikolu 47 u fl-Artikolu 48(2) tal-Karta rispettivament, huma ta' rilevanza partikolari fil-proċeduri preżenti.

B. L-oneru tal-prova mpoġġi fuq l-awtorità tat-taxxa

33. L-ewwel kwistjoni mqajma mill-qorti tar-rinviju tikkonċerna l-mod li bih l-awtoritajiet tat-taxxa jevitaw l-oneru impost fuqhom li jipprovaw li persuna taxxabbli kienet konxja jew suppost kellha tkun konxja tal-evażjoni fiskali mwettqa mill-fornituri tagħha, meta dawk l-awtoritajiet jixtiequ jibbażaw ruħhom fuq il-konstatazzjonijiet li saru f'deċiżjonijiet preċedenti adottati kontra l-fornituri.

34. L-ewwel nett, għandu jiġi enfasizzat li s-sistema ta' tnaqqis hija intiża sabiex teħles lill-kummerċjant kompletament mill-piż tal-VAT pagabbli jew imħallsa matul l-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu [4]. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet b'mod konsistenti li d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT huwa *element ewlieni* tas-sistema tal-VAT u, konsegwentement, ma jistax, bħala prinċipju, ikun limitat [5].

35. Huwa ferm stabbilit legalment li wieħed ma jistax joqgħod fuq id-dritt tal-Unjoni għal finijiet abbużivi jew frawdolenti, u li l-prevenzjoni tal-evażjoni, l-evitar u l-abbuż tat-taxxa huwa għan irrikonoxxut u mħeġġeġ espressament mid-Direttiva tal-VAT [6]. Jirriżulta mill-Artikoli 2 u 273 tad-Direttiva tal-VAT, moqrija flimkien mal-Artikolu 4(3) TUE, li l-Istati Membri għandhom l-obbligu li jadottaw il-liġijiet u l-miżuri amministrattivi neċessarji sabiex jiġi żgurat il-ġbir tal-VAT kollu dovut fit-territorju tagħhom u l-prevenzjoni tal-frodi [7]. Madankollu, il-miżuri li l-Istati Membri jistgħu jadottaw għal dan il-għan ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa meħtieġ biex jinkisbu tali għanijiet. Għalhekk, ma jistgħux jintużaw b'tali mod li jkollhom l-effett li jdgħajfu sistematikament id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT u, konsegwentement, in-newtralità tal-VAT [8].

3 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 27), kif iċċarata sussegwentement fis-sentenzi tal-5 ta' Diċembru 2017, M.A.S. u M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), u tat-2 ta' Mejju 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 Ara, pereżempju, is-sentenza tal-5 ta' Lulju 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

5 Ara, fost ħafna, is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

6 Ara, *inter alia*, is-sentenzi tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 50), u tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et* (C-251/16, EU:C:2017:881, punt 28).

7 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25), u tat-2 ta' Mejju 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punt 26).

8 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36. Għalhekk, ma huwiex kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT li jiġi rrifjutat dan id-dritt lil persuna taxxabbli li ma kinitx konxja, u ma setgħetx tkun konxja li t-tranżazzjoni kkonċernata kienet involuta fi frodi mwettqa mill-fornitur jew minn operatur ieħor li jopera upstream jew downstream fil-katina tal-provvisti [9]. Sabiex ikun jista' jiġi miċħud id-dritt għat-tnaqqis ta' persuna taxxabbli, hija l-amministrazzjoni tat-taxxa li għandha tistabbilixxi, fid-dawl ta' fatturi oġġettivi u mingħajr ma tobbliga lil dik il-persuna taxxabbli biex twettaq kontrolli li ma humiex ir-responsabbiltà tagħha, li din tal-aħħar kienet konxja jew kellha tkun konxja li l-kontroparti tagħha kienet involuta fi frodi tal-VAT [10].

37. Fin-nuqqas ta' regoli tal-Unjoni rigward it-teħid ta' evidenza, il-parteċipazzjoni ta' persuna taxxabbli fil-frodi tal-VAT għandha tiġi pprovata skont ir-regoli tal-evidenza taħt il-liġi nazzjonali [11]. Madankollu, kif il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat repetutament, ir-regoli dwar il-ġbir tal-evidenza ma għandhomx idgħajfu l-effettività tad-dritt tal-Unjoni u għandhom jirrispettaw id-drittijiet iggarantiti mill-Karta [12].

38. Mis-sentenza WebMindLicenses isegwi wkoll li la d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT u lanqas il-prinċipju ta' rispett għad-drittijiet tad-difiża ma jipprekludu, bħala prinċipju, lill-awtoritajiet tat-taxxa milli jkunu jistgħu, sabiex jistabbilixxu l-eżistenza ta' evażjoni fiskali, jużaw evidenza miksuba fil-kuntest ta' proċedura kriminali parallela kontra l-istess persuna li tkun għadha ma ġietx konkluża [13].

39. Ma nara l-ebda raġuni għalfejn dan il-prinċipju ma għandux jgħodd ukoll fir-rigward ta' sitwazzjoni, bħal din fil-kawża prinċipali, fejn l-evidenza tinkiseb fil-kuntest ta' proċeduri amministrattivi jew kriminali mwettqa kontra l-forniturі tal-kumpannija. Kif indikat il-Kummissjoni, hija prattika komuni — u kompletament leġittima — ta' amministrazzjonijiet tat-taxxa li, meta spezzjoni ta' persuna taxxabbli tqajjem suspett fir-rigward tal-legalità ta' ċerti tranżazzjonijiet, jistgħu jsiru kontrolli addizzjonali fuq persuni taxxabbli upstream jew downstream fil-katina tal-provvista. Dawk l-ispezzjonijiet jistgħu jwasslu għall-ftuħ ta' proċeduri paralleli (ta' natura kriminali u/jew amministrattiva) kontra diversi persuni taxxabbli, li jirriżultaw mill-istess fatti u bbażati fuq l-istess sett ta' evidenza [14].

40. Għaldaqstant, il-fatt li ċerti dokumenti jiġu ttrasferiti minn proċedura għal oħra ma jirriżultax, fih innifsu, fi ksur tad-drittijiet tad-difiża tal-persuna taxxabbli li qiegħda tiġi investigata f'dik tal-aħħar.

41. Madankollu, ma' tali possibbiltà ġenerali hemm marbuta kundizzjonijiet importanti. Jekk l-amministrazzjoni tat-taxxa tkun biħsiebha tibbaża ruħha fuq dawn id-dokumenti biex issostni l-konstatazzjonijiet tagħha fi kwalunkwe deċiżjoni sussegwenti, hija għandha: (i) tagħti aċċess għal dawk id-dokumenti lill-persuna taxxabbli li fir-rigward tagħha dawk id-dokumenti jistgħu jintużaw bħala evidenza fid-deċiżjoni sussegwenti; (ii) tagħti lil dik il-persuna taxxabbli l-possibbiltà li tinstema' fir-rigward ta' dawk id-dokumenti u li tissottometti evidenza biex issostni l-argumenti tagħha; u (iii) tirrikonċilja espressament id-dokumenti rilevanti u r-rilevanza tagħhom fid-deċiżjoni tagħha, fejn tinkorpora, tirrispondi għal jew tagħmel il-konfutazzjoni tal-argumenti rilevanti tal-persuna taxxabbli fid-deċiżjoni tagħha. Dan huwa hekk irrispettivament minn jekk dawk id-dokumenti kinux diġà jiffurmaw il-bażi ta' deċiżjoni preċedenti li fil-frattemp saret definittiva.

9 Ara s-sentenzi tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punti 35 sa 38 u 41), u tat-13 ta' Marzu 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punti 40 sa 42).

10 Ara, f'dan is-sens, id-digriet tal-10 ta' Novembru 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

11 Ara, pereżempju, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Dzivev *et* (C-310/16, EU:C:2018:623, punt 24 *et seq.* u l-ġurisprudenza ċċitata).

12 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punti 65 u 68).

13 *Ibid.*, punti 68 u 90.

14 Ara, pereżempju, is-sentenzi tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében u Dávid (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punti 17 u 25), u tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 14). Ara wkoll id-digriet tal-15 ta' Lulju 2015, Itales (C-123/14, mhux ippubblikat, EU:C:2015:511, punti 14 u 15).

42. Il-fatt li l-konstatazzjonijiet huma kkunsidrati li ġew stabbiliti f'deċiżjonijiet preċedenti ma jistax jeħles lill-awtoritajiet tat-taxxa mid-dmir tagħhom li jispjegaw b'mod xieraq ir-raġunament tagħhom, u jipprovdu evidenza ta' sostenn, f'deċiżjonijiet sussegwenti adottati kontra persuni taxxabbli oħra. Kwalunkwe deċiżjoni tal-awtoritajiet tat-taxxa li jirrifjutaw tnaqqis tal-VAT minn persuna taxxabbli għandha, bħala prinċipju, tkun deċiżjoni awtonoma li fiha l-konklużjonijiet tal-awtoritajiet ikunu ġġustifikati u ssostanzjati b'mod adegwat u indipendenti.

43. Kwalunkwe approċċ ieħor ifixkel serjament id-drittijiet tad-difiża ta' persuni taxxabbli li huma suġġetti għal proċeduri sussegwenti, fejn jispiċċaw bejn ħaltejn. Minn naħa waħda, persuni taxxabbli ma jistgħux jikkontestaw ċerti konstatazzjonijiet fid-deċiżjonijiet preċedenti minħabba li ma kinux parti minn dawk il-proċeduri u, min-naħa l-oħra, ma jistgħux jikkontestaw dawk il-konstatazzjonijiet fil-proċedura tagħhom stess peress li l-awtoritajiet huma marbuta bid-deċiżjonijiet preċedenti tagħhom.

44. F'xenarji estremi, dan jista' jfisser ukoll li ma hemm l-ebda difiża, speċjalment f'dawk il-każijiet (li huma frekwenti fil-każ ta' frodi fuq skala kbira) li fihom jinġiebu proċeduri kontra kumpanniji li jkunu qegħdin jiġu llikwidati, li ma jeżistux iktar, jew li sempliċement ma għandhom l-ebda interess li jiddefendu lilhom innifishom. Fl-aħħar tip ta' każijiet, l-amministrazzjoni tat-taxxa tistabbilixxi, b'effett *erga omnes*, il-fatti u l-kwalifika legali tagħhom, mingħajr ma dawk id-dikjarazzjonijiet qatt ikunu kkontestati.

45. Dawn il-kunsiderazzjonijiet iwassluni għall-qalba tal-kwistjoni, li tikkonċerna l-evalwazzjoni tal-kompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni ta' dispożizzjoni nazzjonali bħall-Artikolu 1(3a) tal-Liġi dwar ir-Regoli tat-Tassazzjoni. Kif imsemmi fil-punt 27 iktar 'il fuq, il-mod kif din id-dispożizzjoni għandha tiġi interpretata u applikata hija kwistjoni ta' tilwima bejn il-partijiet. Ma huwiex kompitu tal-Qorti tal-Ġustizzja li tinterpreta d-dritt nazzjonali. Jien għalhekk nastjeni milli nieħu kwalunkwe pożizzjoni soda fuq din id-dispożizzjoni speċifika, u ser nillimita l-osservazzjonijiet tiegħi għal ftit stqarrijiet ġenerali.

46. Il-fatt li l-awtoritajiet tat-taxxa huma, bħala prinċipju, meħtieġa mil-liġi li jkunu konsistenti meta jevalwaw l-istess fatti jew relazzjonijiet legali naturalment ma huwa xejn problematiku. Għall-kuntrarju, kif argumenta l-Gvern Ungeriż, dan jippromwovi ċ-ċertezza legali u jiżgura l-ugwaljanza fost il-persuni taxxabbli. Madankollu, għandi nżid ngħid li wieħed irid joqgħod attent għal żewġ ċirkustanzi.

47. L-ewwel nett, l-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni bħall-Artikolu 1(3a) tal-Liġi dwar ir-Regoli tat-Tassazzjoni għandha tosserva l-loġika u l-istruttura tas-sistema tal-VAT. Persuni taxxabbli individwali ma jistgħux jinżammu responsabbli għall-imġiba illegali ta' persuni taxxabbli oħra biss minħabba li kienu parti fir-relazzjoni li tat lok għall-obbligu fiskali inkwistjoni. Kull responsabbiltà bħal din għandha tkun stabbilita fuq livell individwali, fir-rigward ta' kull persuna taxxabbli fil-katina tal-provvista [15].

48. It-tieni nett, tali dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali ma jistax ikollha portata iktar minn dik li timponi fuq l-awtoritajiet tat-taxxa d-dmir li jadottaw l-istess approċċ fil-każijiet relatati kollha *fl-assenza ta' raġunijiet konvinċenti kuntrarji*. Fi kliem ieħor, tali dispożizzjoni hija aċċettabbli biss sal-punt li b'mod ċar tippermetti lill-awtoritajiet tat-taxxa, *de jure* jew *de facto*, milli jaslu għal konklużjoni differenti, fil-kuntest ta' proċedura differenti, meta jiġu ppreżentati b'argumenti ġodda jew evidenza ġdida.

15 Ara, *supra*, il-punt 36 ta' dawn il-konklużjonijiet.

49. Għal dawn ir-raġunijiet, dispożizzjoni jew prattika nazzjonali li skonthom l-awtoritajiet tat-taxxa huma, fid-dritt jew fil-fatt, marbuta mill-konstatazzjonijiet magħmula f'deċiżjonijiet relatati jistgħu, jekk jiġu interpretati u applikati b'mod differenti minn dak li għadu kemm ġie deskritt, ikunu f'kunflitt ma' numru ta' prinċipji ewlenin rilevanti. Madankollu, kwalunkwe interpretazzjoni bħal din la tista' "tħaffef" l-oneru tal-prova impost fuq l-awtoritajiet tat-taxxa, u lanqas *a fortiori* fil-fatt tpoġġih fuq il-persuna taxxabbli, u b'hekk eventwalment jiddgħajjef id-dritt għat-tnaqqis u għalhekk in-newtralità tal-VAT, filwaqt li jinkisru wkoll id-drittijiet tad-difiża ta' persuni taxxabbli.

C. Il-portata tad-dritt ta' aċċess għall-fajl tal-persuna taxxabbli

50. It-tieni kwistjoni mqajma f'din il-kawża tirrigwarda l-obbligu tal-awtoritajiet tat-taxxa li jagħtu lill-persuna taxxabbli aċċess għall-evidenza dwar il-proċeduri fiskali mwettqa fir-rigward ta' dik il-persuna. B'mod partikolari, simili għall-qorti nazzjonali fil-kawża Ispas [16], fil-kawża preżenti l-qorti tar-rinviju titlob kjarifiki dwar *il-meta, ix-xiex u l-kif* ta' dan l-iżvelar.

51. Fir-rigward tal-ewwel aspett, għandu jitfakkar li d-dritt ta' aċċess għall-fajl huwa strumentali għall-eżerċizzju tad-drittijiet tad-difiża ta' persuni li l-interessi tagħhom jistgħu jiġu affettwati bl-adozzjoni ta' deċiżjoni tal-awtoritajiet pubbliċi.

52. Il-prinċipju ta' rispett għad-drittijiet tad-difiża jirrikjedi li d-destinatarju ta' deċiżjoni negattiva jitqiegħed f'pożizzjoni li jissottometti l-osservazzjonijiet tiegħu qabel ma tiġi adottata d-deċiżjoni, sabiex l-awtorità kompetenti tkun tista' tikkunsidra l-informazzjoni rilevanti kollha. L-għan ta' din ir-regola huwa, fl-ewwel lok, li d-destinatarju jkun jista' jikkorreġi żball jew jissottometti tali informazzjoni dwar iċ-ċirkustanzi personali tiegħu li timmilita favur l-adozzjoni jew in-nuqqas ta' adozzjoni tad-deċiżjoni, jew favur li jkollha kontenut speċifiku [17].

53. L-aċċess għall-fajl irid jingħata f'xi ħin matul il-proċedura amministrattiva, imma ċertament *qabel* ma l-awtoritajiet jieħdu d-deċiżjoni finali tagħhom. Il-persuna taxxabbli għandu jkollha biżżejjed żmien biex tiffamiljarizza ruħha mad-dokumenti miżmuma mill-awtoritajiet u tkun tista' tħejji d-difiża tagħha kif xieraq.

54. Persuna taxxabbli għandha tingħata aċċess għall-fajl qabel il-bidu ta' kwalunkwe proċedura ġudizzjarja. L-aċċess għall-fajl jippermetti wkoll lill-persuna taxxabbli tieħu deċiżjoni informata dwar jekk tixtieqx tikkontesta d-deċiżjoni meħuda mill-amministrazzjoni quddiem il-qorti jew tribunal kompetenti [18].

55. Għalhekk, l-iżvelar fi stadju iktar tard — li jsir biss fil-kuntest ta' proċeduri ġudizzjarji miġjuba kontra d-deċiżjoni adottata mill-awtoritajiet amministrattivi — ma jistax, bħala regola, jirrimedja l-ksur tad-drittijiet tad-difiża tal-parti li kkristallizza matul l-istadju amministrattiv tal-proċedura [19].

56. Għaldaqstant, fir-rigward tat-tipi ta' dokumenti li l-awtoritajiet għandhom jiżvelaw lill-persuna taxxabbli suġġetta għal investigazzjoni, nisħaq li d-dritt ta' aċċess għall-fajl jimplika li l-persuna taxxabbli għandha tkun tista' teżamina d-dokumenti *kollha* fil-fajl ta' investigazzjoni li huma rilevanti għall-eżerċizzju tad-difiża tagħha.

16 Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punt 99).

17 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, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

18 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Ottubru 1987, Heylens *et* (222/86, EU:C:1987:442, punt 15).

19 Jista' jkun differenti, madankollu, fejn il-proċeduri miġjuba kontra d-deċiżjoni maħruġa mill-amministrazzjoni jkollha "l-effett li awtomatikament tissospendi l-eżekuzzjoni tad-deċiżjoni li tikkawża preġudizzju u li trendiha immedjatament inapplikabbli". 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, punt 54 *et seq*.).

57. B'mod iktar speċifiku, dawn id-dokumenti jinkludu, l-ewwel nett, l-elementi tal-fajl li l-awtoritajiet għandhom l-intenzjoni li jibbażaw ruħhom fuqhom fid-deċiżjoni tagħhom kontra l-persuna taxxabbli [20]. Dan ifisser li, fil-każ ta' Glencore, din il-kumpannija kellha tingħata aċċess għall-evidenza kollha li saret referenza għaliha sabiex jiġi stabbilit li kienet konxja jew kellha tkun konxja tal-evażjoni fiskali inkwistjoni.

58. F'dan ir-rigward, ta' min jinnota li jeżisti dritt ta' aċċess irrispettivament mill-oriġini tad-dokument u mill-kuntest li fih ġie miġbur dak id-dokument (pereżempju, waqt proċedura amministrattiva jew kriminali parallela mwettqa kontra persuna oħra taxxabbli) sakemm, ovvjament, ma tkunx tapplika xi eċċezzjoni [21]. Ma huwiex rilevanti jekk id-dokumenti li l-awtoritajiet invokaw ġewx ittrasferiti fiżikament minn fajl għal ieħor: sa fejn dawn id-dokumenti huma intenzjonati biex jintużaw bħala prova f'każ sussegwenti, għandhom jiġu żvelati lill-persuna taxxabbli kkonċernata minn dak il-każ sussegwenti. Jekk dan isirx billi tingħata kopja tad-dokumenti mitluba, jew billi l-persuna taxxabbli titħalla jkollha aċċess (jekk meħtieġ parzjali) għall-fajl tal-proċedura relatata, hija ħaġa li jiddeċiedi l-Istat Membru. Dak li huwa importanti huwa li l-persuna taxxabbli jkollha opportunità vera għal aċċess għall-evidenza oriġinali.

59. It-tieni nett, id-dritt ta' aċċess neċessarjament jestendi għad-dokumenti l-oħra li, għalkemm forsi mhux invokati direttament mill-awtoritajiet fil-motivazzjoni tad-deċiżjoni tagħhom, jikkonċernaw l-imġiba tal-persuna taxxabbli li hija s-suġġett tal-investigazzjoni. Kif il-Qorti Ewropea tad-Drittijiet tal-Bniedem (iktar 'il quddiem il-"QEDB") iddeċidiet konsistentement, skont l-Artikolu 6 tal-Konvenzjoni għall-Protezzjoni tad-Drittijiet tal-Bniedem u l-Libertajiet Fundamentali (iktar 'il quddiem il-"KEDB"), persuni taħt investigazzjoni għandhom ikunu f'pożizzjoni li jista' jkollhom aċċess mhux biss għal "evidenza *direttament rilevanti* għall-fatti tal-każ" imma wkoll "*evidenza oħra* li tista' tkun relatata mal-ammissibbiltà, l-affidabbiltà u l-kompletezza tal-ewwel" [22].

60. It-tielet nett, id-dritt ta' aċċess jinkludi mhux biss evidenza inkriminanti, imma wkoll evidenza *li tiskaġuna* li setgħet inġabret mill-awtoritajiet tat-taxxa [23]. Dan ifisser li l-persuna taxxabbli għandu jkollha aċċess għal dokumenti u informazzjoni li jistgħu jkunu favorevoli għaliha, billi jistgħu jeżonerawha jew, b'mod iktar ġenerali, jistgħu jidhru inkonsistenti mad-deduzzjonijiet magħmula mill-awtoritajiet tat-taxxa mill-bqija tal-provi fil-pussess tagħhom [24].

61. Bil-kontra, kif issuġġerejt fil-kawża Ispas, id-dritt għall-aċċess għall-fajl ma jistax jiġi interpretat bħala li jeħtieġ li persuna taxxabbli "[t]ara l-fajl sħiħ", jekk dan ifisser is-"sett *komplet* ta' dokumenti u informazzjoni fil-pussess tal-awtoritajiet amministrattivi" inklużi "l-elementi kollha li ma humiex relatati direttament ma' deċiżjoni adottata, bħal xi noti interni, abbozzi, kalkoli awżiljarji u l-informazzjoni kollha miksuba minn terzi" [25].

62. *A fortiori*, ma nara l-ebda bażi biex jintalab aċċess sħiħ għall-fajls li għandhom x'jaqsmu ma' proċeduri paralleli mwettqa kontra *persuni taxxabbli oħra*, ovvjament sakemm id-dokumenti rilevanti kollha li l-awtorità tat-taxxa tixtieq tibbaża ruħha fuqhom ikunu ġew "ittrasferiti" għall-fajl sussegwenti u l-aċċess għalihom ngħata hemmhekk [26].

20 Ara, pereżempju, is-sentenza tad-9 ta' Novembru 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punt 32).

21 Ara, *infra*, il-punti 63 u 64 ta' dawn il-konklużjonijiet.

22 Ara s-sentenza tal-QEDB tal-11 ta' Diċembru 2008, Mirilashvili vs Ir-Russja (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, punt 200 u l-ġurisprudenza ċċitata). Enfasi miżjuda minni. Filwaqt li, naturalment, l-Artikolu 6(1) tal-KEDB għandu primarjament parti ċivili u kriminali, il-QEDB applikat id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 6(1) tal-KEDB għal ċerti tipi ta' proċeduri tat-taxxa. Għalhekk, il-prinċipji żviluppati mill-QEDB jistgħu jservu ta' ispirazzjoni ġenerali għall-istandard li għandu jiġi applikat għal proċedura bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, irrispettivament mill-eżami (separat) dwar jekk, fil-każ individwali, il-multa imposta tistax fil-fatt titqies bħala ta' natura "kriminali" jew le.

23 Ara, b'analoġija, is-sentenza tat-13 ta' Settembru 2018, UBS Europe *et* (C-358/16, EU:C:2018:715, punt 66 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll is-sentenza tal-QEDB tal-5 ta' April 2012, Chambaz vs L-Isvizzera (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, punt 61 u l-ġurisprudenza ċċitata).

24 Ara s-sentenza tal-1 ta' Lulju 2010, Knauf Gips vs Il-Kummissjoni (C-407/08 P, EU:C:2010:389, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punti 100, 116 u 121).

26 Iktar 'il fuq, il-punt 58 ta' dawn il-konklużjonijiet.

63. Barra minn hekk, skont ġurisprudenza stabbilita, il-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni tal-ħarsien tad-drittijiet tad-difiża ma huwiex prerogattiva assoluta, iżda jista' jiġi ristrett, bil-kundizzjoni li dawn ir-restrizzjonijiet jirrispondu effettivament għal għanijiet ta' interess ġenerali li trid tilħaq il-miżura inkwistjoni u ma jikkostitwixxux, fir-rigward tal-għan imfittex, intervent sproporzjonat u intollerabbli li jikser is-sustanza stess tad-drittijiet hemm iggarantiti [27]. Għalhekk, l-aċċess għall-fajl jista' jkun ristrett f'dawk il-każijiet fejn jidher strettament neċessarju li jiġi żgurat li l-interessi pubbliċi importanti jkunu protetti (pereżempju, is-segretezza ta' investigazzjonijiet kriminali pendenti) jew li d-drittijiet fundamentali ta' persuni oħra ma jkunux affettwati bla bżonn (pereżempju, il-kunfidenzjalità tad-data personali jew tas-sigrieti tan-negozju) [28].

64. Madankollu, huma l-awtoritajiet li għandhom jipprovaw li r-rekwiżiti għal dawk l-eċċezzjonijiet huma ssodisfatti, bla ħsara għal stħarriġ minn qorti [29]. Iżda, l-awtoritajiet huma mitluba jikkunsidraw jekk jistax ikun hemm żvelar *parzjali* tad-dokumenti li għalihom tapplika waħda mill-eċċezzjonijiet: dan jeħtieġ, b'mod partikolari, li jiġi vverifikat jekk l-aċċess limitat għal ċerti partijiet biss tad-dokumenti huwiex possibbli u ma jeħtieġx ammont sproporzjonat ta' xogħol min-naħa tal-awtoritajiet [30]. Wieħed irid iżomm f'moħħu, f'dan il-kuntest, li fl-ambjent modern tal-IT l-immaniġġjar ta' volum kbir ta' dokumenti u, fejn meħtieġ, l-editjar tad-dokumenti, sar iktar faċli b'mod sinjifikattiv milli fil-passat.

65. Fl-aħħar nett, fir-rigward tal-mod kif għandu jingħata l-aċċess, nisħaq li, għar-raġunijiet spjegati fil-punt 58 iktar 'il fuq, sempliċi riferiment għal deċiżjonijiet preċedenti li fihom id-dokumenti rilevanti ntużaw bħala prova ma huwiex biżżejjed. Bl-istess mod, deskrizzjoni tal-evidenza fil-pussess tal-awtoritajiet tat-taxxa fil-forma ta' rapport fil-qosor ma tissodisfax id-dritt ta' aċċess għall-fajl ta' persuna taxxabbli, sakemm din tal-aħħar ma tkunx tista' titlob eżami u, possibbilment, kopja tad-dokumenti speċifiċi. Huwa tabilħaqq tal-ikbar importanza li l-persuna taxxabbli tkun tista' "titfa' ħarsitha" fuq id-dokumenti oriġinali, jekk tkun tixtieq tagħmel hekk.

D. Stħarriġ ġudizzjarju

66. Finalment, huwa neċessarju li nindirizzaw fil-qosor il-portata tal-istħarriġ ġudizzjarju li l-qorti nazzjonali għandha twettaq tad-deċiżjoni tal-awtoritajiet tat-taxxa li jirrifjutaw ċertu tnaqqis tal-VAT lil persuna taxxabbli.

67. Il-qorti kompetenti għandha twettaq evalwazzjoni ġenerali tal-fatti u ċ-ċirkustanzi rilevanti kollha tal-każ pendenti quddiemha, sabiex tiddetermina jekk il-persuna taxxabbli inkwistjoni kellhiex id-dritt ta' tnaqqis fir-rigward tal-provvisti li wasslu għall-evażjoni fiskali inkwistjoni.

68. Fl-eżami tagħha tal-kwistjoni, il-qorti nazzjonali ovvjament ma tistax tkun marbuta b'xi konstatazzjonijiet magħmula mill-awtoritajiet tat-taxxa, la fid-deċiżjonijiet ikkontestati u lanqas f'deċiżjonijiet adottati kontra persuni taxxabbli oħra, anki meta dawk ikunu saru finali.

69. Skont l-Artikolu 47 tal-Karta, il-ġurisdizzjoni tal-qorti nazzjonali għandha tkopri l-kwistjonijiet kollha ta' dritt u ta' fatt li jiddeterminaw l-eżitu tal-proċeduri [31]. Sabiex jiġu ssodisfatti r-rekwiżiti assoċjati mad-dritt għal smigħ xieraq, huwa importanti, f'dan ir-rigward, li l-partijiet jiġu informati dwar, u jkunu kapaċi jiddibattu u jinstemgħu dwar, dawn il-kwistjonijiet kollha [32].

27 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi 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 42), u tad-9 ta' Novembru 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punt 35).

28 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Novembru 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punt 36).

29 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-QEDB tas-16 ta' Frar 2000, Jasper vs Ir-Renju Unit (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, punt 56).

30 F'dan is-sens, ara b'analoġija, is-sentenza tat-28 ta' Ġunju 2012, Il-Kummissjoni vs Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, punt 79).

31 Ara, b'analoġija, is-sentenza tal-4 ta' Ġunju 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punt 62).

32 Ara, b'analoġija, is-sentenza tat-2 ta' Diċembru 2009, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda *et* (C-89/08 P, EU:C:2009:742, punt 56).

70. Fil-kuntest tal-proċeduri ġudizzjarji, il-qorti nazzjonali għandha tkun kapaċi wkoll tivverifika (jekk hemm bżonn, fil-kuntest ta' proċeduri inċidentali) il-legalità, fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni, tal-evidenza użata kontra l-persuna taxxabbli, inkluż dik "ittrasferita" minn proċeduri oħra. Kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża WebMindLicenses, sabiex l-istħarriġ ġudizzjarju ggarantit mill-Artikolu 47 tal-Karta jkun effettiv, "[i]l-qorti li twettaq l-istħarriġ tal-legalità ta' deċiżjoni li tikkostitwixxi implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni tista' tivverifika jekk il-provi li fuqhom hija bbażata din id-deċiżjoni nkisbux u ntużawx bi ksur tad-drittijiet iggarantiti mill-imsemmi dritt u, speċjalment, mill-Karta". Dan ir-rekwiżit jiġi ssodisfatt "jekk il-qorti adita b'rikors kontra d-deċiżjoni tal-amministrazzjoni fiskali li twettaq aġġustament tal-VAT hija awtorizzata tistħarreġ jekk il-provi li jirriżultaw minn proċeduri kriminali li għadhom ma ġewx konklużi, li fuqhom hija bbażata din id-deċiżjoni, inkisbux f'dawn il-proċeduri kriminali konformement mad-drittijiet iggarantiti mid-dritt tal-Unjoni jew mill-inqas tista' tiżgura ruħha, abbażi ta' stħarriġ li diġà twettaq minn qorti kriminali fil-kuntest ta' proċedura kontradittorja, li l-imsemmija provi nkisbu konformement ma' dan id-dritt" [33].

71. B'mod importanti, f'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja żiedet tgħid li "[j]ekk dan ir-rekwiżit ma huwiex issodisfatt u, għalhekk, id-dritt għal rikors ġudizzjarju ma huwiex effettiv, jew fil-każ ta' ksur ta' dritt ieħor iggarantit mid-dritt tal-Unjoni, il-provi miksuba fil-kuntest tal-proċeduri kriminali u użati fil-proċedura amministrattiva fiskali għandhom jiġu eskluży u d-deċiżjoni kkontestata li hija bbażata fuq dawn il-provi għandha tiġi annullata jekk, minħabba dan, hija ma jkollha ebda bażi" [34].

72. Jekk il-qorti tar-rinviju ma tkunx tista' tistħarreġ il-konstatazzjonijiet tal-awtoritajiet tat-taxxa, jew il-mod kif inġabret l-evidenza mressqa minnhom, dan jagħti lok ukoll għal ksur tal-prinċipju ta' opportunitajiet ugwali tal-partijiet, li huwa korollarju tad-dritt għal proċess imparzjali stabbilit fl-Artikolu 47 tal-Karta.

73. Fil-fatt, skont ġurisprudenza stabbilita, il-prinċipju ta' opportunitajiet ugwali tal-partijiet jimplika li kull parti għandha tingħata l-possibbiltà raġonevoli li tippreżenta l-kawża tagħha, inkluża l-evidenza tagħha, f'kundizzjonijiet li ma jqegħduhiex f'sitwazzjoni ta' żvantaġġ gravi meta mqabbla mal-avversarju tagħha. L-għan ta' dan il-prinċipju huwa li jiżgura bilanċ proċedurali bejn il-partijiet fi proċeduri ġudizzjarji, li jiggarantixxi l-ugwaljanza tad-drittijiet u l-obbligi ta' dawk il-partijiet fir-rigward, *inter alia*, tar-regoli li jirregolaw it-tressiq tal-evidenza u l-proċedura kontradittorja quddiem il-qorti [35].

74. Fuq livell iktar ġenerali, għandu jiġi enfasizzat li, bi ftit eċċezzjonijiet minuri, stqarrijiet u konstatazzjonijiet ta' awtoritajiet amministrattivi ma jorbtux u ma jistgħux jorbtu lill-qrati, jew jipprekluduhom milli jeżerċitaw stħarriġ ġudizzjarju sħiħ. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja reġgħet enfasizzat dan l-aħħar, il-kunċett ta' indipendenza jippreżupponi, b'mod partikolari, li l-korp ikkonċernat jeżerċita l-funzjonijiet ġudizzjarji tiegħu kompletament b'mod awtonomu, mingħajr ma jkun suġġett għal kwalunkwe restrizzjoni ġerarkika jew subordinat għal kwalunkwe korp ieħor, kemm jekk direttament (billi jieħu ordnijiet jew struzzjonijiet minn kwalunkwe sors li jkun [36]), jew indirettament (billi jkun marbut mal-eżitu tal-evalwazzjoni minn att jew deċiżjoni oħra, b'mod partikolari minn atti amministrattivi effettivament eskluży mill-istħarriġ ġudizzjarju [37]).

33 Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, punti 87 u 88).

34 *Ibid.*, punt 89.

35 Ara, pereżempju, is-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone *et* (C-543/14, EU:C:2016:605, punti 40 u 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

36 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Frar 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punti 42 u 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, punti 50, 51 u 102).

75. Għal dawn ir-raġunijiet, qorti nazzjonali li tisma' l-proċeduri miġjuba minn persuna taxxabbli kontra deċiżjoni adottata mill-awtoritajiet tat-taxxa għandha tkun tista' tistħarreġ il-punti kollha ta' fatt u ta' liġi f'din id-deċiżjoni, inkluża l-legalità tal-mod kif inġabret l-evidenza, irrispettivament mill-oriġini ta' tali evidenza.

V. Konklużjoni

76. Nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti r-risposta li ġejja għad-domandi preliminari magħmula mill-Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Budapest, l-Ungerija):

– Id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, interpretati fid-dawl tal-Artikolu 47 u l-Artikolu 48(2) tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea, ma jipprekludux dispożizzjoni jew prattika ta' Stat Membru li, meta tivverifika d-dritt ta' persuna taxxabbli li tnaqqas it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), l-amministrazzjoni tat-taxxa għandha tqis il-konstatazzjonijiet li għamlet f'deċiżjonijiet relatati li saru finali, bla ħsara għal dan li ġej:

  – tali dispożizzjoni jew prattika, filwaqt li tirrispetta l-loġika u l-istruttura tas-sistema tal-VAT, ma tipprekludix lill-awtoritajiet tat-taxxa, *de jure* jew *de facto*, milli jaslu għal konklużjoni differenti, fil-kuntest ta' proċeduri differenti, meta jiġu ppreżentati b'argumenti ġodda jew evidenza ġdida;

  – l-awtoritajiet tat-taxxa huma, bħala prinċipju, obbligati li jagħtu aċċess, qabel l-adozzjoni tad-deċiżjoni finali tagħhom, għad-dokumenti kollha li huma rilevanti għall-eżerċizzju tad-drittijiet tad-difiża tal-persuna taxxabbli, inklużi dawk li nġabru fil-kuntest ta' proċeduri amministrattivi jew kriminali relatati. Deskrizzjoni tal-evidenza fil-forma ta' rapport fil-qosor ma hijiex biżżejjed, sakemm il-persuna taxxabbli ma tkunx tista' titlob eżami u, possibbilment, kopja tad-dokumenti speċifiċi;

  – il-qorti nazzjonali adita b'azzjoni kontra deċiżjoni adottata mill-awtoritajiet tat-taxxa tista' tistħarreġ il-punti kollha ta' fatt u ta' liġi f'din id-deċiżjoni, inkluża l-legalità tal-mod kif inġabret l-evidenza, irrispettivament mill-oriġini ta' tali evidenza.