SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja)

7 ta' Diċembru 2010 *

Fil-Kawża C-285/09,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Bundesgerichtshof (il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tas-7 ta' Lulju 2009, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' Lulju 2009, fil-proċeduri kriminali kontra

R.,

fil-preżenza ta':

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Awla Manja),

komposta minn V. Skouris, President, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot u A. Arabadjiev, Presidenti ta' Awla, E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (Relatur), T. von Danwitz u C. Toader, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Cruz Villalón,
Reġistratur: K. Malacek, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-5 ta' Mejju 2010,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal R, minn A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz u K.-F. Zapf, Rechtsanwälte,

— għall-Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, minn M. Harms u K. Lohse, bħala aġenti,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn M. Lumma u C. Blaschke, bħala aġenti,

— għall-Irlanda, minn D. O'Hagan, bħala aġent, assistit minn B. Doherty, barrister,

— għall-Gvern Grieg, minn G. Kanellopoulos kif ukoll minn Z. Chatzipavlou u V. Karra, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn D. Triantafyllou, bħala aġent,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tad-29 ta' Ġunju 2010,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 28c(A)(a), tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU L Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2000/65/KE, tas-17 ta' Ottubru 2000 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 338, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża kriminali kontra R għal frodi fiskali attribwita lilu f'dak li jirrigwarda l-ġbir tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT").

Il-kuntest ġuridiku

Is-Sitt Direttiva

3 L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva jissuġġetta għall-VAT il-provvisti ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali, kif ukoll l-importazzjoni ta' oġġetti.

4 Is-Sitt Direttiva tinkludi Titolu XVIa, intitolat "Arranġamenti Transizzjonali [tranżitorji] għat-Tassazzjoni tan-negozju bejn Stati Membri", li ġie introdott fiha permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE tas-16 ta' Diċembru 1991 li tissuplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u temenda d-Direttiva 77/388/KEE bil-ħsieb li tneħħi l-fruntieri fiskali (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160 — 178), u li tinkludi b'mod partikolari l-Artikoli 28a sa 28n.

5 Skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28a(1)(a) tas-Sitt Direttiva:

"Li ġej għandu jkun suġġett ukoll għat-taxxa fuq il-valur miżjud:

a) akkwisizzjonijiet [akkwisti] intra-komunitarji ta' merkanzija għall-konsiderazzjoni, minn persuna taxxabbli, fit-territorju ta' pajjiż, li tkun qed taġixxi b'dan il-mod jew minn persuna legali mhux taxxabbli [f]ejn il-bejjiegħ huwa persuna taxxabbli li qed taġixxi b'dan il-mod li mhux eliġibbli għall-eżenzjoni li hemm provvediment għaliha fl-Artikolu 24 u li ma jiġix taħt l-arranġamenti stabbiliti fit-tieni sentenza ta' l-Artikolu 8(1)(a) jew fl-Artikolu 28b(B)(1)."

6 Id-dritt għall-eżenzjoni tal-provvisti intra-Komunitarji ta' oġġetti huwa previst fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28ċA tas-Sitt Direttiva, li jgħid kif ġej:

"Mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijiet oħrajn tal-Komunità u suġġett għal kondizzjonijiet li se jistabbilixxu bl-iskop li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' l-eżenzjonijiet hawn taħt u biex jilqgħu kontra evażjoni, skartar jew abbuż Stati Membri jeżentaw:

a) fornitura [provvista] ta' merkanzija, kif iddefinita fl-Artikoli 5 […] mibgħuta jew ittrasportata minn jew għan-nom tal-bejjiegħ jew il-persuna li qed takkwista l-merka[nzija] 'il barra mit-territorju msemmi fl-Artikolu 3 imma xorta fil-Komunità, magħmula għal persuna taxxabbli oħra jew persuna legali mhux taxxabbli li tkun qed taġixxi hekk fi Stat Membru ieħor li mhux dak minn fejn tinbagħat jew tkun ittrasportata l-merkanzija."

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

7 Skont l-Artikolu 370(1) tal-Kodiċi tat-Taxxi tal-1977 (Abgabenordnung 1977, BGBl. 1976 I, p. 613, u 1977 I, p. 269):

"(1) Jista' jiġi kkundannat għal piena sa massimu ta' ħames snin ħabs jew għall-ħlas ta' multa kull min

1. jagħmel dikjarazzjonijiet mhux eżatti jew mhux kompluti […] lill-awtoritajiet tat-taxxi fuq il-fatti li huma fiskalment rilevanti,

[…]

u b'hekk inaqqas il-piż fiskali tiegħu jew jikseb vantaġġ fiskali indebitu għalih jew għal terzi persuni."

8 Skont il-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 370 tal-Kodiċi tat-Taxxi tal-1977 huwa dispożizzjoni kriminali ġenerali, peress li huwa stess ma jistabbilixxix l-elementi kollha li jammontaw għall-fatt punibbli. Huwa kkompletat permezz ta' dispożizzjonijiet tal-liġi fiskali materjali li jiddefinixxu l-fatti rilevanti għall-finijiet tal-impożizzjoni u l-kundizzjonijiet ta' eżiġibbiltà ta' taxxa. B'hekk, l-eżiġibbiltà tat-taxxa hija kundizzjoni sabiex il-frodi tkun punibbli.

9 Skont l-Artikolu 1(1) tal-Liġi tal-1999 dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, iktar 'il quddiem l-"UStG"), il-provvisti ta' oġġetti u l-provvisti ta' servizzi mwettqa minn persuna taxxabbli b'korrispettiv ġewwa l-pajjiż huma bħala prinċipju suġġetti għall-VAT Ġermaniża.

10 Skont l-Artikolu 4(1)(b) tal-UStG, li tittrasponi l-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva, il-provvisti intra-Komunitarji li jaqgħu taħt l-operazzjonijiet previsti fl-Artikolu 1(1)(1) ta' dan il-liġi huma eżenti mill-VAT.

11 L-Artikolu 6 a(1) tal-UStG jipprovdi:

"Provvista intra-Komunitarja [Artikolu 4(1)(b)] teżisti meta provvista tissodisfa l-kundizzjonijiet segwenti:

1. in-negozjant jew il-persuna li jakkwistaw jittrasportaw jew jibagħtu l-oġġett tal-provvista fil-kumplament tat-territorju Komunitarju;

2. il-persuna li takkwista hija

a) negozjant li jakkwista l-oġġett tal-provvista għall-impriża tiegħu,

b) persuna ġuridika li ma hijiex negozjant jew li ma akkwistatx l-oġġett tal-provvista għall-impriża tagħha, jew

c) kull persuna oħra li takkwista f'każ ta' provvista ta' vettura ġdida;

u

3. l-akkwist tal-oġġett tal-provvista huwa suġġett lill-persuna li takkwista fi Stat Membru ieħor għad-dispożizzjonijiet li jirrigwardaw it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ.

[…]"

12 B'mod konformi mal-Artikolu 6 a(3) tal-UStG, l-eżistenza tal-kundizzjonijiet previsti mill-paragrafi 1 u 2 ta' dan l-artikolu għandha tiġi murija minn negozjant. Bl-awtorizzazzjoni tal-Bundesrat, il-Ministeru Federali tal-Finanzi jista' jiffissa, permezz ta' regoli, il-mod kif in-negozjant għandu jressaq din il-prova.

13 Skont l-Artikolu 18 a(1) tal-UStG, in-negozjant residenti li wettaq provvisti intra-Komunitarji eżenti għandu jibgħat lill-Bundeszentralamt für Steuern (amministrazzjonu federali tat-taxxi) dikjarazzjoni li ssemmi, b'mod partikolari, in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-persuna li takkwista. Din id-dikjarazzjoni sservi ta' bażi għas-sorveljanza tal-kummerċ tal-oġġetti intra-Komunitarju billi tiġi rreġistrata d-data u tintbagħat, jekk ikun il-każ, lill-awtoritajiet nazzjonali fi ħdan is-sistema tal-iskambju ta' informazzjoni fuq il-VAT.

14 Skont l-Artikolu 18 b tal-UStG, in-negozjant għandu jiddikjara lill-awtorità tat-taxxa l-bażi tat-taxxa tal-provvisti intra-Komunitarji tiegħu. B'mod konformi mat-tieni sentenza tal-Artikolu 10(1) tal-UStG, il-bażi tat-taxxa ta' provvista intra-Komunitarja hija normalment komposta mill-ammont nett li d-destinatarju tas-servizz iħallas lin-negozjant. Bid-dikjarazzjoni prevsta fl-Artikolu 18 b, in-negozjant jinforma lill-awtorità tat-taxxa li l-provvisti li saru huma eżenti taħt l-Artikoli 4(1)(b), u 6 a tal-UStG, b'mod li mhux marbut iħallas il-VAT għal dawn il-provvisti.

15 L-obbligi fil-qasam tal-prova tan-negozjant li jwettaq provvista intra-Komunitarja huma deskritti b'mod iktar dettaljat fir-regolament ta' applikazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ tal-1999 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999, BGBl. 1999 I, p. 1308, iktar 'il quddiem l-"UStDV").

16 B'mod konformi mal-Artikolu 17 a tal-UStDV, in-negozjant irid, minn naħa juri, permezz ta' provi xierqa, li l-oġġett tal-provvista ġie ttrasportat jew mibgħut fil-kumplament tat-territorju tal-Unjon ("prova dokumentarja"). Min-naħa l-oħra, skont l-Artikolu 17 c tal-UStDV, għandu jistabbilixxi, fir-rigward tal-kontijiet, il-prova tal-eżistenza tal-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni, fost informazzjoni oħra, in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-persuna li tkun qiegħda takkwista ("prova tal-kontijiet").

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

17 R, ċittadin Portugiż, kien id-direttur ta' kumpannija Ġermaniża li kienet involuta fil-kummerċ ta' karozzi ta' lussu. Mill-konstatazzjonijiet li jirriżultaw mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, mill-2001, il-bejgħ tiegħu kien ta' iktar minn 500 karozza fis-sena. Il-parti l-kbira mill-akkwirenti kienu negozjanti ta' vetturi stabbiliti fil-Portugall.

18 Mill-2002, l-akkużat beda jbagħbas fil-kontijiet, fejn ħeba l-identità tal-veri persuni li kienu qegħdin jakkwistaw il-karozzi biex jippermetti lil dawn l-impriżi jevadu l-VAT fir-Repubblika Portugiża. Dan ippermettielu wkoll ibigħ il-karozzi bi prezz iktar baxx u għaldaqstant għamel profitt ikbar.

19 It-tbagħbis fil-kontijiet imsemmi kien jikkonsisti fl-istabbiliment, għall-finijiet tal-kontijiet tal-kumpannija tiegħu, tal-ħruġ ta' fatturi foloz indirizzati lil klijenti fittizji, li kienu jidhru bħala destinatarji tal-provvisti. Il-fatturi msemmija kienu dejjem juru l-isem kummerċjali tal-persuni li taparsi kienu qegħdin jakkwistaw, in-numru tal-identifikazzjoni tal-VAT tagħhom, id-deskrizzjoni tal-karozza, li fir-realtà kienet qiegħda tinbiegħ lil persuna oħra, il-prezz tal-akkwist u l-kliem "provvista intra-Komunitarja eżenti mit-taxxa skont l-Artikolu 6a tal-UStG", b'mod, li kienet tingħata l-impressjoni li l-VAT kienet ser titħallas fil-Portugall. Il-persuni li taparsi kienu qiegħda jakkwistaw kienu impriżi veri stabbiliti fil-Portugall, li minnhom, ċerti impriżi kienu ppermettew li jintuża isimhom għal dawn l-għanijiet, iżda kien hemm oħrajn li lanqas biss kienu jafu b'dan.

20 Min-naħa tagħhom, l-akkwirenti veri tal-karozzi inkwistjoni kienu jerġgħu jbigħuhom lil konsumaturi finali privati fil-Portugall, mingħajr ma jiddikjaraw lill-awtoritajiet tat-taxxa Portugiżi l-eżistenza ta' akkwist intra-Komunitarju preċedenti u mingħajr ma titħallas il-VAT dovuta għall-akkwist. Barra minn hekk, ir-relazzjonijiet kummerċjali veri nħbew permezz ta' mezzi oħra. Fil-każ meta fil-mument tal-provvista l-klijent finali kien ikun magħruf, R kien jindirizza l-ittra tat-trasport CMR f'isimhom. B'hekk

kien joħroġ fattura ġdida falza li kienet turi lil dan il-klijent finali bħala destinatarju, u kien iżid il-kliem deliberatament mhux korrett"sistema ta' tassazzjoni tal-marġni ta' profitt skont l-Artikolu 25a tal-UStG" applikabbli għall-vetturi użati.

21 B'dan il-mod, l-impriża li tagħha R kien id-direttur, biegħet u kkunsinnat iktar minn 1 100 vettura għas-somma ta' ċirka EUR 19-il miljun fis-snin 2002 u 2003. F'dawn id-dikjarazzjonijiet fiskali li jirrigwardaw dawn is-sentejn, R irrefera għal dawn l-operazzjonijiet bħala provvisti intra-Komunitarji eżentati mit-taxxa u indika, fid-dikjarazzjonijiet "fil-qosor" ppreżentati lill-Bundeszentralamt für Steuern, lill-akkwirenti fittizji bħala kontraenti bil-għan li jevita li l-akkwirenti veri jkunu jistgħu jiġu identifikati fil-Portugall permezz tas-sistema ta' skambju ta' informazzjoni fiskali fuq livell tal-Unjoni.

22 Wara li bdew il-proċeduri kriminali kontra R, dan inżamm taħt kustodja preventiva fit-30 ta' Jannar 2008. B'sentenza tas-17 ta' Settembru 2008, il-Landgericht Mannheim (il-qorti reġjonali ta' Mannheim) ikkundannatu għall-piena globali ta' tliet snin ħabs għal żewġ reati ta' evażjoni fiskali li permezz tagħha huwa kien evada iktar minn miljun Euro VAT fl-2002 u iktar minn EUR 1.5 miljun fl-2003. Skont din il-qorti, il-provvisti fittizji ta' oġġetti destinati għall-Portugall ma humiex provvisti intra-Komunitarji fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, l-abbuż deliberat tar-regoli tad-dritt tal-Unjoni jiġġustifika li tiġi rrifjutata l-eżenzjoni fiskali fil-Ġermanja. Billi naqas milli josserva l-obbligi tiegħu li jirkupra l-VAT Ġermaniża fuq dawn il-provvisti, li jħallasha lura lill-awtoritajiet tat-taxxa u li jindikaha fid-dikjarazzjonijiet annwali tat-taxxa tiegħu, R wettaq evażjoni fiskali.

23 R ippreżenta rikors għal "Reviżjoni" kontra din is-sentenza quddiem il-qorti tar-rinviju. Skont dan, il-Landgericht Mannheim ma kklassifikatx b'mod korrett l-operazzjonijiet inkwistjoni, għaliex dawn kienu provvisti intra-Komunitarji eżenti

mill-VAT minħabba l-fatt li l-vetturi effettivament ġew ikkunsinnati lil professjonisiti fil-Portugall. Il-ġbir tal-VAT fil-Ġermanja qatt ma ġie ppreġudikat peress li din it-taxxa kienet dovuta fl-Istat Membru tad-destinazzjoni, jiġifieri r-Repubblika Portugiża. Il-fatt li l-imsemmija taxxa ma tħallsitx f'dak l-aħħar imsemmi Stat huwa irrilevanti.

24 Fid-deċiżjoni preliminari tagħha, il-Bundesgerichtshof (Qorti Federali tal-Ġustizzja), esprimiet il-pożizzjoni tagħha li l-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li għandhom jiġu rrifjutati lill-parteċipanti kollha f'operazzjoni bħal din intiża għall-evażjoni fiskali meta l-persuna taxxabbli involuta tkun taf bil-prassi abużiva jew frawdolenti u tkun ħadet sehem fiha. Din tirriżulta minn naħa, mill-projbizzjoni tal-prattiċi abbużivi stabbilita fid-dritt tal-Unjoni u applikata għall-VAT kif ukoll, min-naħa l-oħra, mill-istruttura u l-portata ta' din id-dispożizzjoni kif ukoll tal-għanijiet tas-Sitt Direttiva.

25 L-imsemmija qorti ssostni li hija qatt ma kellha dubji fir-rigward tal-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva minħabba l-ġurisprudenza suffiċjentement ċara tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea u li hija diġà rrifjutat, f'żewġ każijiet simili, li tikkonċedi l-eżenzjoni għal provvista intra-Komunitarja.

26 Madankollu, jirriżulta mill-atti li, fil-kuntest tal-proċedura fiskali parallela dwar R u li għandhom bħala għan l-istess fatti, il-Finanzgericht Baden-Württemberg (Qorti tal-Finanzi ta' Bade-Wurtemberg), f'digriet tal-11 ta' Marzu 2009, stqarret oġġezzjonijiet kontra l-interpretazzjoni tal-Bundesgerichtshof għal dak li jirrigwarda r-rifjut li tingħata eżenzjoni u ordnat s-sospensjoni tal-eżekuzzjoni tal-avviż tat-taxxa tal-VAT indirizzat lil R. Skont l-imsemmija Finanzgericht, il-projbizzjoni Komunitarja tal-prattiki abbużivi ma japplikax fejn l-operazzjonijiet kontenzjużi huma spjegati minn fatturi oħra għajr il-volontà li jinkisbu vantaġġi fiskali. Barra minn hekk, it-teżi

tal-Bundesgerichtshof tkun kuntrarja għall-prinċipji tan-newtralità u tat-territorjalità tal-VAT.

27 Fir-rigward ta' din id-diverġenza ta' evalwazzjonijiet tal-qrati Ġermaniżi, il-Bundesgerichtshof tikkunsidra li r-rinviju għal deċiżjoni preliminari huwa neċessarju peress li R jista' jevita l-proċeduri kriminali jekk l-operazzjonijiet inkwistjoni jkunu kklassifikati bħala provvisti intra-Komunitarji li jaqgħu taħt l-eżenzjoni prevista fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva. F'każ bħal dan, il-parteċipazzjoni ta' operatur Ġermaniż għal frodi fiskali fil-Portugall ma jistax jiġi ssanzjonat fuq il-bażi tad-dritt kriminali tat-taxxa Ġermaniża, fin-nuqqas ta' garanzija tar-reċiproċità fil-qasam kriminali. Id-dikjarazzjonijiet foloz dwar il-persuna li takkwista ma jkunux reati, iżda sempliċi ksur amministrattivi suġġetti għal multa li jistgħu jitilgħu sa EUR 5 000.

28 F'dawn iċ-ċirkustanzi il-Bundesgerichtshof ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari segwenti:

"L-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud għandha tiġi rrifjutata fir-rigward ta' kunsinna ta' merkanzija [provvista ta' oġġetti] fis-sens ta' din id-dispożizzjoni li huwa stabbilit li seħħet iżda li fir-rigward tagħha huwa stabbilit ukoll, fid-dawl ta' provi oġġettivi, li l-bejjiegħ suġġett għat-taxxa:

a) kien jaf li permezz tal-kunsinna [tal-provvista] kien qiegħed jipparteċipa f'operazzjoni involuta fi frodi [li twassal għall-evażjoni] tal-VAT; jew

b) ħa miżuri sabiex jaħbi l-identità tal-vera persuna li qed takkwista sabiex din tal-aħħar, jew terza persuna, tkun tista' twettaq frodi tal-VAT [tevadi l-VAT]?"

Fuq id-domanda preliminari

Fuq l-ammissibbiltà

29 R jikkontesta l-ammissibbiltà tat-talba għal deċiżjoni preliminari għal żewġ motivi. Fl-ewwel lok, huwa jsostni li l-qorti tar-rinviju ppreżentat il-fatti tal-kawża prinċipali b'mod żbaljat meta hija kkunsidrat li l-karrozzi użati kienu mibjugħa lil "impriżi fittizji" jew "missing traders", b'mod li kienu provvisti veri li saru favur operaturi ekonomiċi veri, li kienu operazzjonijiet ta' qligħ u kompatibbli mal-kundizzjonijiet tas-suq. Sa fejn id-domanda preliminari ma jkollha l-ebda rabta mal-fatti jew is-suġġett tal-imsemmija kawża u ma tissodisfax għar-rekwiżit oġġettiv għas-soluzzjoni ta' din, hija tkun inammissibbli.

30 Fit-tieni lok, R jikkunsidra li d-domanda li saret għandha karattru ipotetiku minħabba l-fatt li direttiva ma jistax ikollha effett dirett fil-qasam kriminali. F'dan ir-rigward, huwa jirreferi għas-sentenzi tat-8 ta' Ottubru 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Ġabra p. 3969); tat-12 ta' Diċembru 1996 (X, C-74/95 u C-129/95, Ġabra p. I-6609, punt 23) kif ukoll tat-3 ta' Mejju 2005, Berlusconi *et* (C-387/02, C-391/02 u C-403/02, Ġabra p. I-3565, punti 73 *et seq*). Skont dan, l-interpretazzjoni li l-qorti tar-rinviju għandha l-intenzjoni li tiddeduċi mis-Sitt Direttiva ma tirriżultax mid-dispożizzjonijiet rilevanti fis-seħħ fid-dritt Ġermaniż. Issa, id-dritt kostituzzjonali Ġermaniż, b'mod partikolari l-prinċipju tal-legalità fil-qasam kriminali, jimponi limiti għall-interpretazzjoni konformi mas-Sitt Direttiva jekk interpretazzjoni bħal din kellha twassal għal kundanna kriminali fil-proċeduri tal-kawża prinċipali.

31 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li, skont l-Artikolu 267 TFUE, hija biss il-qorti nazzjonali, li hija adita bil-kawża u li għandha tassumi r-responsabbiltà tad-deċiżjoni ġudizzjarja li għandha tittieħed, li għandha tevalwa, fid-dawl taċ-ċirkustanzi

partikolari tal-kawża pendenti quddiema, kemm in-neċessità ta' deċiżjoni preliminari sabiex tkun f'pożizzjoni li tagħti d-deċiżjoni tagħha, kif ukoll ir-rilevanza tad-domandi magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja. Konsegwentement, meta d-domandi magħmula jirrigwardaw l-interpretazzjoni u/jew il-validità tad-dritt tal-Unjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha, bħala regola, tagħti deċiżjoni (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-15 ta' Diċembru 1995, Bosman, C-415/93, Ġabra p. I-4921, punt 59; tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel, C-454/98, Ġabra p. I-6973, punt 37, kif ukoll tas-26 ta' Ottubru 2010, Schmelz, C-97/09, Ġabra p. I-10465, punt 28).

32 Għalhekk, iċ-ċaħda mill-Qorti tal-Ġustizzja ta' talba għal deċiżjoni preliminari mressqa minn qorti nazzjonali hija possibbli biss meta jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt tal-Unjoni ma għandha ebda relazzjoni mar-realtà jew mas-suġġett tal-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew inkella meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex għad-dispożizzjoni tagħha l-elementi ta' fatt u ta' dritt neċessarji sabiex twieġeb b'mod utli għad-domandi li jkunu sarulha (ara s-sentenzi tal-5 ta' Diċembru 2006, Cipolla *et*, C-94/04 u C-202/04, Ġabra p. I-11421, punt 25; tat-18 ta' Marzu 2010, Alassini *et*, C-317/08 sa C-320/08, Ġabra p. I-2213, punt 26, kif ukoll Schmelz, iċċitata iktar 'il fuq, punt 29).

33 Issa, dan ma huwiex il-każ fil-kawża preżenti. Il-qorti nazzjonali forniet lil Qorti tal-Ġustizzja punti ta' fatt u ta' liġi li għandhom rabta manifesta mas-suġġett tal-kawża prinċipali, kif ukoll tar-raġunijiet li wassluha tikkunsidra li interpretazzjoni tal-Artikolu 28c(A)(a), tas-Sitt Direttiva kienet neċessarja sabiex tieħu d-deċiżjoni tagħha.

34 Għaldaqstant, it-talba għal deċiżjoni preliminari għandha titqies li hija ammissibbli.

Fuq il-mertu

35 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li, f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, li fihom il-provvista ta' oġġett lejn Stat Membru ieħor effettivament seħħ, iżda li, meta seħħet din, il-fornitur ħeba l-identità vera tal-akkwirent sabiex dan l-aħħar imsemmi jkun jista' jevita li jħallas il-VAT dovuta għall-akkwist intra-Komunitarju korrispondenti, il-benefiċċju tal-eżenzjoni minn din it-taxxa għandha tiġi rrifjutata għal provvista intra-Komunitarja bħal din.

36 Sabiex tingħata risposta għal din id-domanda, għandu jiġi mfakkar, preliminarjament, li l-ġlieda konta l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbużi eventwali huwa għan rikonoxxut u nkoraġġut mis-Sitt Direttiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' April 2004, Gemeente Leusden u Holin Groep, C-487/01 u C-7/02, Ġabra p. I-5337, punt 76, kif ukoll tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, Ġabra p. I-1609, punt 71).

37 Il-provvisti intra-Komunitarji ta' oġġetti huma eżenti skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a), tas-Sitt Direttiva, dispożizzjoni li taqa' fl-arranġamenti transizzjonali għat-tassazzjoni tan-negozju bejn Stati Membri, previsti fit-Titolu XVIa ta' din id-direttiva, fejn l-għan huwa li jiġi ttrasferit id-dħul fiskali lill-Istat Membru fejn iseħħ il-konsum finali tal-oġġetti kkunsinnati (ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, Ġabra p. I-7797, punt 36; Collée, C-146/05, Ġabra p. I-7861, punt 22; Twoh International, C-184/05, Ġabra p. I-7897, punt 22, kif ukoll tat-22 ta' April 2010, X u fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 u C-539/08, Ġabra p. I-3581, punt 30).

38 F'dan ir-rigward, il-mekkaniżmu kkreat mill-imsemmija arranġamenti tranżizzjonali, jikkonsisti minn naħa, f'eżenzjoni, mill-Istat Membru tat-tluq, tal-provvista li twassal għall-ispedizzjoni jew għat-trasport intra-Komunitarju, ikkompletata mid-dritt għat-tnaqqis jew ir-rimbors tal-VAT tal-input f'dan l-Istat Membru u, min-naħa l-oħra,

minn tassazzjoni, mill-Istat Membru tal-provvista, tal-akkwist intra-Komunitarju. Dan il-mekkaniżmu b'hekk jiżgura delimitazzjoni ċara tas-sovranità fiskali tal-Istati Membri kkonċernati (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Ġabra p. I-3227, punti 30 u 40).

39 Bħal kunċetti oħra li jiddefinixxu t-tranżazzjonijiet taxxabbli taħt is-Sitt Direttiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et*, C-354/03, C-355/03 ut C-484/03, Ġabra p. I-483, punt 44, kif ukoll tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling, C-439/04 u C-440/04, Ġabra p. I-6161, punt 41), il-kunċetti ta' provvista intra-Komunitarja u ta' akkwist intra-Komunitarju huma ta' natura oġġettiva u huma applikabbli indipendentement mill-għanijiet u mir-riżultati tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati (sentenzi Teleos *et*, iċċitata, punt 38).

40 Fir-rigward, b'mod partikolari, tal-provvisti intra-Komunitarji, jirriżulta mill-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a), tas-Sitt Direttiva li jaqgħu f'dan il-kunċett u huma eżenti, fil-kundizzjonijiet li l-Istati Membri jistabbilixxu bl-iskop li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjonijiet hawn taħt u biex jilqgħu kontra kull frodi, evażjoni jew abbuż eventwali, il-provvisti ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati, mill-bejjiegħ jew mill-persuna li takkwista jew għan-nom tagħhom, 'il barra mit-territorju ta' Stat Membru, iżda fil-Komunità, magħmula għal persuna taxxabbli oħra jew persuna legali mhux taxxabbli li tkun, qed taġixxi hekk fi Stat Membru ieħor li mhux dak minn fejn tinbagħat jew ikunu ttrasportati l-oġġetti.

41 Il-Qorti tal-Ġustizzja interpretat din id-dispożizzjoni fis-sens li l-eżenzjoni tal-provvista intra-Komunitarja tkun applikabbli biss meta d-dritt li wieħed jiddisponi mill-oġġetti bħala proprjetarju jkun għadda għal fuq l-akkwirent u l-fornitur jistabbilixxi li dawn l-oġġetti jkunu ntbagħtu jew ġew ittrasportati fi Stat Membru ieħor u, wara din il-kunsinna jew dan it-trasport, l-oġġetti jkunu telqu fiżikament mit-territorju tal-Istat Membru tal-kunsinna (ara s-sentenzi ċċitati Teleos *et*, punt 42, kif ukoll Twoh International, punt 23).

42 Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li, wara l-abolizzjoni tal-kontroll fil-fruntijieri bejn l-Istati Membri, huwa diffiċli għall-awtoritajiet tat-taxxa li jivverifikaw jekk l-oġġetti telqux fiżikament jew le mit-territorju tal-imsemmi Stat Membru. Minħabba dan il-fatt, huwa prinċipalment fuq il-bażi tal-provi fornuti mill-persuni taxxabbli u mid-dikjarazzjonijiet tagħhom li l-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali jipproċedu b'verifika bħal din (sentenzi ċċitati Teleos *et*, punt 44, kif ukoll Twoh International, punt 24).

43 Madankollu, l-ebda dispożizzjoni tas-Sitt Direttiva ma tipprovdi konkretement liema provi l-persuni taxxabbli huma obbligati li jfornu sabiex jibbenefikaw mill-eżenzjoni tal-VAT, din id-domanda, hekk kif tirriżulta mill-ewwel parti tas-sentenza tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva, taqa' fil-kompetenza tal-Istati Membri (ara s-sentenza Collée, iċċitata iktar 'il fuq, punt 24).

44 Konsegwentement, b'mod konformi mal-imsemmija dispożizzjoni, minn naħa, huma l-Istati Membri li għandhom jiffissaw il-kundizzjonijiet li fihom il-provvisti intra-Komunitarji huma eżentati sabiex tiġi żgurata l-applikazzjoni korretta u ċara tal-imsemmija eżenzjonijiet kif ukoll li tiġi pprevenuta kull frodi, evażjoni jew abbuż eventwali.

45 Madankollu, fl-eżerċizzju tas-setgħat tagħhom, l-Istati Membri għandhom jirrispettaw il-prinċipji ġenerali tad-dritt li jiffurmaw parti mis-sistema legali tal-Unjoni, li fosthom hemm b'mod partikolari l-prinċipji taċ-ċertezza legali, tal-proporzjonalità kif ukoll tal-protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi (ara, f'dan is-sens, 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 48; tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries *et*, C-384/04, Ġabra p. I-4191, punti 29 u 30, kif ukoll tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Ġabra p. I-771, punt 18). Fir-rigward, b'mod partikolari, tal-prinċipju tal-proporzjonalità, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li, b'mod konformi ma' dan il-prinċipju, il-miżuri li l-Istati Membri b'hekk għandhom il-fakoltà li jadottaw ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet bil-għan li jiġi żgurat li tinġabar b'mod preċiż it-taxxa u sabiex

tiġi evitata l-frodi (ara, b'mod partikolari, s-sentenza tad-29 ta' Lulju 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Ġabra p. I-7639, punt 26).

46 Min-naħa l-oħra, mil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, sabiex tibbenefika mill-eżenjoni skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva, huwa l-fornitur tal-oġġetti li għandu jressaq il-provi li l-kundizzjonijiet previsti għall-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, inkluż fosthom dawk imposti mill-Istati Membri sabiex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjonijiet u sabiex jipprevjenu kull frodi, evażjoni fiskali jew abbuż eventwali, huma sodisfatti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Twoh International, iċċitata iktar 'il fuq, punt 26).

47 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, fil-kawża prinċipali, R eżiġa d-dritt tiegħu għal eżenzjoni mill-VAT f'ċirkustanzi fejn l-oġġetti kkunsinnati effettivament telqu mit-territorju Ġermaniż, iżda fejn il-fatturi u dikjarazzjonijiet li huwa pprovda lill-awtoritajiet tat-taxxa bħala provi tal-operazzjonijiet intra-Komunitarji kienu deliberatament ivvizzjati b'nuqqas ta' preċiżjoni materjali. Fil-fatt, skont il-qorti tar-rinviju, R ħbiet, f'dawn il-fatturi, l-identità tal-akkwirenti veri, sabiex tkun tista' tevadi l-ħlas tal-VAT dovut għall-akkwist intra-Komunitarju li seħħ fil-Portugall.

48 F'dan ir-rigward, il-preżentazzjoni ta' fatturi foloz jew dikjarazzjonijiet foloz, kif ukoll kull manipulazzjoni oħra tal-provi, tista' ttellef milli jinġabar l-ammont korrett tat-taxxa u, konsegwentement, li tikkompromett l-funzjonament korrett tas-sistema komuni tal-VAT. Issa, attivitajiet bħal dawn huma iktar gravi meta huma mwettqa fil-kuntest ta' arranġamenti tranżizzjonali għat-tassazzjoni ta' tranżazzjonijet intra-Komunitarji, li jiffunzjonaw, hekk kif ġie msemmi fil-punt 42 tas-sentenza preżenti, fuq il-bażi tal-provi fornuti mill-persuni taxxabbli.

49 B'hekk, id-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix lill-Istati Membri li jikkunsidraw l-istabbiliment ta' fatturi irregolari bħala li jammontaw għal frodi fiskali u li jirrifjutaw, f'każ bħal dan, l-għoti tal-eżenzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Schmeink & Cofreth u Strobel, iċċitata iktar 'il fuq, punt 62, kif ukoll id-digriet tat-3 ta' Marzu 2004, Transport Service, C-395/02, Ġabra p. I-1991, punt 30).

50 Fil-fatt, ir-rifjut tal-eżenzjoni f'każ ta' inosservanza ta' obbligu previst mid-dritt nazzjonali, fil-każ preżenti l-obbligu li tiġi identifikata l-persuna li takkwista destinatarja tal-provvista intra-Komunitarja, għandha effett dissważiv li jiżgura l-effettività tal-imsemmi obbligu u sabiex jipprevjeni kull frodi u evażjoni fiskali (ara, b'analoġija, għal dak li jirrigwarda t-tnaqqis minn parti tal-VAT imnaqqsa, sentenza, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, iċċitata iktar 'il fuq, punt 28).

51 B'hekk jirriżulta li, fiċ-ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, l-Istat Membru tat-tluq tal-provvista intra-Komunitarja jista' jirrifjuta l-applikazzjoni tal-eżenzjoni billi jibbaża ruħu fuq il-kompetenzi tiegħu skont l-ewwel parti tas-sentenza tal-Artikolu 28c(A) tas-Sitt Direttiva u billi jiġi segwit l-għan li tiġi żgurata l-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjonijiet u li tipprevjeni kull frodi, evażjoni fiskali jew abbuż eventwali.

52 Madankollu, fir-rigward tal-każijiet partikolari fejn hemm raġunijiet serji li jiġi ssupponut li l-akkwist intra-Komunitarju korrispondenti mal-provvista inkwistjoni tista' tevita l-ħlas tal-VAT fl-Istat Membru ta' destinazzjoni, u dan minkejja l-assistenza reċiproka u l-kooperazzjoni amministrattiva bejn l-awtoritajiet tat-taxxa tal-Istati Membri kkonċernati, l-Istat Membru tat-tluq huwa, bħala prinċipju, marbut li jirrifjuta l-eżenzjoni favur il-fornitur ta' oġġetti u li jobbliga lil dan tal-aħħar jħallas it-taxxa *a posteriori* sabiex jiġi evitat li t-tranżazzjoni inkwistjoni ma taħrabx kull tassazzjoni. Fil-fatt, b'mod konformi mal-prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, din it-taxxa tapplika għal kull tranżazzjoni ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni, tnaqqis li jkun sar tal-VAT li jkun żied direttament l-ispiża tad-diversi elementi li jiffurmaw il-prezz (ara, b'mod partikolari, id-digriet Transport Service,

iċċitat iktar 'il fuq, punti 20 u 21; sentenzi ċċitati Optigen *et*, punt 54, kif ukoll Collée, punt 22).

53 Għal dak li jirrigwarda l-prinċipju tal-proporzjonalità, għandu jingħad li ma jipprekludix li fornitur li jipparteċipa fil-frodi jkun obbligat iħallas *a posteriori* l-VAT fuq il-provvista intra-Komunitarja li huwa jkun wettaq, sakemm l-implikazzjoni ta' dan fil-frodi hija element determinanti li jrid jiġi kkunsidrat fl-eżami tal-proporzjonalità ta' miżura nazzjonali.

54 Barra minn hekk, il-konstatazzjoni li saret fil-punt 51 tas-sentenza preżenti ma hijiex ikkontestata la mill-prinċipji tan-newtralità fiskali jew taċ-ċertezza legali u lanqas minn dik tal-protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi. Fil-fatt, dawn il-prinċipji ma jistgħux jiġu validament invokati minn persuna taxxabbli li intenzjonalment ipparteċipat fi frodi fiskali u pperikolat l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT.

55 Fir-rigward tal-kunsiderazzjonijiet kollha msemmija iktar 'il fuq, għandha tingħata risposta għad-domanda li saret li, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn provvista intra-Komunitarja ta' oġġetti effettivament seħħet, iżda fejn, meta seħħet din il-provvista, il-fornitur ħeba l-identità tal-akkwirent veru sabiex jippermetti lil dan l-akkwirent jevita l-ħlas tal-VAT, l-Istat Membru tat-tluq tal-provvista intra-Komunitarja jista', fuq il-bażi tal-kompetenzi tiegħu skont l-ewwel parti tas-sentenza tal-Artikolu 28c(A) tas-Sitt Direttiva, jirrifjuta li jingħata l-benefiċċju tal-eżenzjoni għal din it-tranżazzjoni.

Fuq l-ispejjeż

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

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

F'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn provvista intra-Komunitarja ta' oġġetti effettivament seħħet, iżda fejn, meta seħħet din il-provvista, il-fornitur ħeba l-identità tal-akkwirent veru sabiex jippermetti lil dan l-akkwirent jevita l-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud, l-Istat Membru tat-tluq tal-provvista intra-Komunitarja jista', fuq il-bażi tal-kompetenzi tiegħu skont l-ewwel parti tas-sentenza tal-Artikolu 28c(A) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-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 2000/65/KE, tas-17 ta' Ottubru 2000, jirrifjuta li jingħata l-benefiċċju tal-eżenzjoni għal din it-tranżazzjoni.

Firem