SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

20 ta' Ottubru 2016*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Sitt Direttiva — Artikolu 28ċ.A(a) u Artikolu 28ċ.A(d) — Trasferiment ta' oġġetti fi ħdan l-Unjoni Ewropea — Dritt għal eżenzjoni — Nuqqas ta' osservanza ta' obbligu li jiġi trażmess numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni — Assenza ta' ħjiel serju tal-eżistenza ta' frodi fiskali — Rifjut tal-benefiċċju tal-eżenzjoni — Ammissibbiltà"

Fil-Kawża C-24/15,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Finanzgericht München (qorti tal-finanzi ta' München, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tal-4 ta' Diċembru 2014, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-21 ta' Jannar 2015, fil-proċedura

Josef Plöckl

vs

Finanzamt Schrobenhausen,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn T. von Danwitz, President tal-Awla, E. Juhász, C. Vajda (Relatur), K. Jürimäe u C. Lycourgos, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: H. Saugmandsgaard Øe,

Reġistratur: K. Malacek, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-20 ta' Jannar 2016,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Finanzamt Schrobenhausen, minn K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan u D. Scherer,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze, bħala aġent,

— għall-Gvern Grieg, minn K. Nasopoulou u S. Lekkou, bħala aġenti,

— għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes, A. Cunha u R. Campos Laires, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Wasmeier u M. Owsiany-Hornung, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-6 ta' April 2016,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 22(8) 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 Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2005/92/KE, tat-12 ta' Diċembru 2005 (ĠU 2006, L 175M, p. 305) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28h tas-Sitt Direttiva, kif ukoll tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28ċ.A u tal-Artikolu 28ċ.A(d) ta' din id-direttiva.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Josef Plöckl u l-Finanzamt Schrobenhausen (amministrazzjoni fiskali ta' Schrobenhausen, il-Ġermanja, iktar 'il quddiem l-"amministrazzjoni fiskali"), dwar ir-rifjut ta' din l-amministrazzjoni li teżenta mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) it-trasferiment ta' vettura li tagħmel parti mill-assi tal-impriża ta' J. Plöckl mill-Ġermanja għal Spanja matul is-sena 2006.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Skont l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, għandha tkun suġġetta għall-VAT il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali.

4 Skont l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva, persuna taxxabbli tfisser kull persuna li b'mod indipendenti twettaq, fi kwalunkwe post, attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

5 L-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva jiddefinixxi l-kunċett ta' "provvista ta' oġġetti" bħala t-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà korporali.

6 L-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28h tagħha, jipprovdi:

"Stati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa għall-ġbir tajjeb ta' taxxa u biex ma ssirx evażjoni, suġġetti għall-ħtieġa ta' trattament indaqs ta' transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

[...]"

7 L-Artikolu 28a(5) tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"Is-segwenti għandu jiġi ttrattat bħala provvisti ta' l-oġġetti effettwati għal konsiderazzjoni [bi ħlas]:

b) It-trasferiment ta' merkanzija li tkun saret minn persuna taxxabbli għal Stat Membru ieħor.

Li ġejjin jistgħu jitqiesu daqs li kieku kienu ttrasferiti għal Stat Membru ieħor: kull propjeta tanġibbli mibgħuta jew ittrasportata minn jew għan-nom tal-persuna taxxabbli barra mit-territorju iddefinit fl-Artikolu 3 imma fil-Komunità għall-iskop tax-xogħol tiegħu [għall-bżonnijiet tal-impriża tiegħu], ħlief għall-iskop ta' waħda mit-transazzjonijiet li ġejjin:

[...]"

8 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28ċ.A(a) u l-Artikolu 28ċ.A(d) tas-Sitt Direttiva huma fformulati 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 ta' merkanzija, kif definit fl-Artikolu 5 mibgħuta jew ittrasportata minnjew għan-nom tal-bejjiegħ jew il-persuna li qed takkwista l-merka[nzija] 'il barra mit-territroju 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 il-merkanzija.

[...]

d) il-provvista ta' oġġetti, fi ħdan it-tifsira ta' l-Artikolu 28a (5) (b), li tibbenifika mill-eżenzjonijiet stipulati hawn fuq jekk dawn ikunu ġew magħmula f'isem persuna taxxabbli oħra."

Id-dritt Ġermaniż

9 L-Artikolu 3(1a) tal-Umsatzsteuergesetz (liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ), fil-verżjoni tiegħu li kienet fis-seħħ fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem l-"UStG"), jipprevedi:

"Huwa meqjus kunsinna bi ħlas dak it-trasferiment ta' oġġett tal-impriża li jsir minn imprenditur mit-territorju nazzjonali lejn parti oħra mit-territorju Komunitarju sabiex jiddisponi minnu, ħlief għal użu sempliċiment temporanju, anki jekk l-imprenditur ikun importa l-oġġett ġewwa l-pajjiż. L-imprenditur għandu jitqies bħala fornitur."

10 Konformement mal-Artikolu 4(1)(b) tal-UStG, il-kunsinni intra-Komunitarji huma eżentati.

11 L-Artikolu 6a tal-UStG jiddefinixxi l-kunsinna intra-Komunitarja, b'mod partikolari, kif ġej:

"[...]

2. It-trasferiment ta' oġġett meqjus bħala kunsinna jitqies ukoll bħala kunsinna intra-Komunitarja b'applikazzjoni tal-Artikolu 6a(2) tal-UstG (Artikolu 3(1a) tal-[UstG]).

3. L-imprenditur għandu juri li l-kundizzjonijiet imsemmija fil-paragrafi 1 u 2 huma ssodisfatti. [...]"

12 L-Artikolu 17c(1) u (3) tal-Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (regolament ta' implementazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ), fil-verżjoni tiegħu li kienet fis-seħħ fid-data tal-fatti tal-kawża prinċipali, jipprovdi:

"1. Fil-każ ta' kunsinni intra-Komunitarji (Artikolu 6a(1) u (2) tal-[UStG]), l-imprenditur li għalih japplika dan ir-regolament għandu juri bl-għajnuna ta' dokumenti tal-kontabbiltà li l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni fiskali huma ssodisfatti, inkluż billi jindika n-numru ta' identifikazzjoni għat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ tal-akkwirent. L-osservanza ta' dawn il-kundizzjonijiet għandha tirriżulta b'mod ċar u b'mod faċilment verifikabbli mill-kontabbiltà.

[...]

3. Fil-każijiet ta' trasferiment li jitqiesu kunsinna (Artikolu 6a(2) tal-[UStG]), huwa l-imprenditur li għandu jindika l-elementi li ġejjin:

[...]

2) l-indirizz u n-numru ta' identifikazzjoni għat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ tal-parti tal-impriża li tkun tinsab fl-Istat Membru l-ieħor;

[...]"

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

13 Matul is-sena 2006, J. Plöckl, imprenditur individwali (sole trader), akkwista vettura li huwa daħħal fl-impriża tiegħu. Fl-20 ta' Ottubru 2006, huwa bagħat din il-vettura lil negozjant tal-karozzi Spanjol sabiex din tinbiegħ fi Spanja. Din l-ispedizzjoni hija ċċertifikata minn ittra tal-vettura (ittra ta' spedizzjoni stabbilita abbażi tal-Konvenzjoni dwar il-kuntratt ta' trasport internazzjonali tal-merkanzija bit-triq, iffirmata f'Genève fid-19 ta' Mejju 1956, kif emendata bil-Protokoll tal-5 ta' Lulju 1978. Fil-11 ta' Lulju 2007, l-imsemmija vettura nbiegħet lil impriża stabbilita fi Spanja.

14 J. Plöckl ma ddikjara ebda dħul mill-bejgħ minn din it-tranżazzjoni għas-sena 2006. Għas-sena 2007, huwa ddikjara kunsinna intra-Komunitarja eżentata mill-VAT lill-imsemmija impriża.

15 Fil-kuntest ta' investigazzjoni fuq il-post, l-amministrazzjoni fiskali qieset li l-kundizzjonijiet ta' kunsinna intra-Komunitarja ma kinux issodisfatti u li kienet kunsinna li kellha tiġi ntaxxata fil-Ġermanja fir-rigward tal-2007. Għaldaqstant hija ħarġet avviż ta' rettifika għall-impożizzjoni tal-VAT għas-sena 2007.

16 Matul il-proċedura mibdija sussegwentement quddiem il-Finanzgericht München (qorti tal-finanzi ta' München, il-Ġermanja), dik il-qorti rrilevat li l-vettura inkwistjoni kienet diġà tinsab fi Spanja fl-2007, ħaġa li wasslet lill-amministrazzjoni fiskali sabiex tannulla dan l-avviż ta' rettifika.

17 Wara dak l-annullament, l-amministrazzjoni fiskali rrettifikat il-kalkolu tal-VAT għas-sena 2006, fejn ikkunsidrat li t-trasferiment tal-vettura fl-2006 lejn Spanja kien suġġett għall-VAT u ma kienx eżentat, sa fejn J. Plöckl ma kienx indika numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti minn Spanja u għaldaqstant ma kienx ipproduċa l-prova tal-kontabbiltà meħtieġa għall-finijiet tal-eżenzjoni mill-VAT.

18 J. Plöckl ippreżenta rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem il-qorti tar-rinviju. Din hija tal-fehma, minn naħa, li ma kienx hemm kunsinna intra-Komunitarja minħabba l-assenza ta' rabta temporali u materjali suffiċjenti bejn l-ispedizzjoni tal-vettura lejn Spanja u l-bejgħ tagħha f'dan l-Istat Membru u, min-naħa l-oħra, li t-trasferiment intra-Komunitarju mwettaq matul is-sena 2006 huwa suġġett għall-VAT b'applikazzjoni tal-Artikolu 3(1a) tal-UstG.

19 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-imsemmi trasferiment għandux jibbenefika minn eżenzjoni mill-VAT. Hija tirrileva li, għalkemm J. Plöckl ma ħax il-miżuri raġonevoli kollha sabiex jindika numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni, ma jeżistix ħjiel serju li jissuġġerixxi l-eżistenza ta' frodi u l-amministrazzjoni fiskali teskludi tali frodi. Skont il-qorti tar-rinviju, J. Plöckl sempliċement wettaq żball ta' liġi meta wettaq il-kontabbiltà tat-tranżazzjoni ta' trasferiment u l-bejgħ sussegwenti bħala kunsinna intra-Komunitarja, u ma għamel ebda dikjarazzjoni falza lill-amministrazzjoni fiskali.

20 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tagħmel riferiment għall-punt 58 tas-sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), li minnu jirriżulta li l-eżenzjoni mill-VAT ta' kunsinna intra-Komunitarja tista' tkun suġġetta għat-trażmissjoni, mill-fornitur, tan-numru ta' identifikazzjoni għall-VAT tal-akkwirent, b'riżerva li r-rifjut ta' għoti tal-benefiċċju ta' din l-eżenzjoni ma jkunx prekluż għas-sempliċi raġuni li dan l-obbligu ma ġiex osservat meta l-fornitur ma jistax, bi *bona fide*, u wara li jkun ħa l-miżuri kollha li jistgħu jkunu raġonevolment rikjesti minnu, jibgħat dan in-numru ta' identifikazzjoni u li, barra minn hekk, jibgħat indikazzjonijiet li huma ta' natura li juru b'mod suffiċjenti li l-akkwirent huwa persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali fit-tranżazzjoni inkwistjoni.

21 L-imsemmija qorti tqis li r-raġunament adottat mill-Qorti tal-Ġustizzja f'dik is-sentenza huwa applikabbli wkoll għal trasferiment intra-Komunitarju, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, u li minn dan jista' jiġi dedott li, f'dan il-każ, l-eżenzjoni mill-VAT tista' tiġi rrifjutata għar-raġuni li J. Plöckl ma ħax il-miżuri raġonevoli kollha sabiex jindika numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni.

22 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tirrileva li, fil-punt 52 tal-imsemmija sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li huwa leġittimu li fornitur ikun meħtieġ jaġixxi bi *bona fide* u li dan jieħu l-miżuri kollha li jistgħu b'mod raġonevoli jiġu rikjesti minnu sabiex jiġi żgurat li t-tranżazzjoni li huwa jwettaq ma twasslux sabiex jipparteċipa fi frodi fiskali. Għaldaqstant hija tal-fehma li l-persuna taxxabbli tista' tintalab tieħu miżuri raġonevoli biss jekk ikun jeżisti ħjiel serju tal-eżistenza ta' frodi.

23 Fl-assenza ta' ħjiel serju ta' frodi, il-qorti tar-rinviju tqis li l-eżenzjoni mill-VAT ma tistax tiġi rrifjutata meta l-kundizzjonijiet materjali ta' din l-eżenzjoni jkunu ssodisfatti, bħalma huwa l-każ li għandha quddiemha, u l-produzzjoni tan-numru ta' identifikazzjoni għall-VAT ma tikkostitwixxix tali kundizzjoni. F'ċirkustanzi bħal dawn, dan ir-rifjut ikun imur kontra l-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.

24 Il-Finanzgericht München (qorti tal-finanzi ta' München) għaldaqstant iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikolu 22(8) [tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28h tagħha, u] l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28cA(a) u l-Artikolu 28cA(d) tas-Sitt Direttiva [...], jawtorizzaw lill-Istati Membri jirrifjutaw l-għoti tal-eżenzjoni għal kunsinna intra-Komunitarja (hawnhekk, trasferiment intra-Komunitarju), meta għalkemm il-fornitur ma jkunx ħa l-miżuri raġonevoli kollha dwar ir-rekwiżiti formali marbuta mal-indikazzjoni tan-numru ta' identifikazzjoni [għall-VAT], ma jkun hemm ebda indizju serju li jissuġġerixxi l-eżistenza ta' frodi, meta l-oġġett ikun ġie ttrasferit għal destinazzjoni ta' Stat Membru ieħor u meta l-kundizzjonijiet l-oħra ta' eżenzjoni jkunu ssodisfatti wkoll?"

Fuq id-domanda preliminari

25 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28h tagħha, kif ukoll l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28ċ.A(a) u l-Artikolu 28ċ.A(d) ta' din id-direttiva għandhomx jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu li l-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru ta' oriġini tirrifjuta li teżenta mill-VAT trasferiment intra-Kommunitarju għar-raġuni li l-persuna taxxabbli ma kkomunikatx numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni, meta ma jkun jeżisti ebda ħjiel serju li jissuġġerixxi l-eżistenza ta' frodi, l-oġġett ġie ttrasferit lejn Stat Membru ieħor u l-kundizzjonijiet l-oħra ta' eżenzjoni huma wkoll issodisfatti.

26 Skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28a(5)(b) tas-Sitt Direttiva, it-trasferiment, minn persuna taxxabbli, ta' oġġett tal-impriża tiegħu lejn Stat Membru li ma huwiex dak li fih hija stabbilita din l-impriża għandu jiġi assimilat ma' kunsinna ta' oġġetti mwettqa b'titolu oneruż. Tali trasferiment għaldaqstant jikkostitwixxi, skont l-Artikolu 2(1) u l-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva, tranżazzjoni suġġetta għall-VAT.

27 Il-kundizzjonijiet li għandhom jiġu ssodisfatti sabiex tranżazzjoni tkun tista' tiġi kkwalifikata bħala trasferiment intra-Komunitarju fis-sens tal-Artikolu 28a(5)(1) tas-Sitt Direttiva huma previsti fit-tieni subparagrafu ta' din id-dispożizzjoni, li skontu għandu jitqies daqslikieku kien ittrasferit għal Stat Membru ieħor kull oġġett tanġibbli mibgħut jew ittrasportat, minn jew għan-nom tal-persuna taxxabbli barra mit-territorju ddefinit fl-Artikolu 3 ta' din id-direttiva, imma fl-Unjoni Ewropea, għall-bżonnijiet tal-impriża tagħha, ħlief għall-bżonnijiet ta' ċerti tranżazzjonijiet elenkati f'dan is-subparagrafu.

28 Mill-Artikolu 28ċ.A(d) tas-Sitt Direttiva jirriżulta li tali trasferiment intra-Komunitarju għandu jiġi eżentat mill-VAT fl-Istat Membru ta' oriġini sa fejn huwa jkun jibbenefika mill-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 28ċ.A(a) sa (ċ) tas-Sitt Direttiva li kieku kellu jitwettaq minn persuna taxxabbli oħra.

29 Minn dan isegwi li, għall-finijiet tal-eżenzjoni tal-VAT, trasferiment intra-Komunitarju, kif sar riferiment għalih fl-imsemmi Artikolu 28a(5)(b), għandu jitqies, b'mod partikolari, bħala kunsinna intra-Komunitarja li l-eżenzjoni mill-VAT fir-rigward tiegħu hija prevista fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28ċ.A(a) tas-Sitt Direttiva. Fir-rigward tal-kundizzjonijiet ta' eżenzjoni ta' tali trasferiment intra-Komunitarju, dawn jirriżultaw, minn naħa, minn din l-aħħar dispożizzjoni, mingħajr ma dan it-trasferiment ikollu jitwettaq minn persuna taxxabbli oħra. L-oġġetti kkonċernati għaldaqstant għandhom jintbagħtu jew jiġu ttrasportati, mill-persuna taxxabbli jew għan-nom tagħha, barra mit-territorju msemmi fl-Artikolu 3 ta' din id-direttiva, iżda fi ħdan l-Unjoni, u dan it-trasferiment għandu jitwettaq għal din l-istess persuna taxxabbli, jew minn persuna ġuridika mhux taxxabbli, li taġixxi bħala tali fi Stat Membru li ma huwiex dak ta' minn fejn l-oġġetti jintbagħtu jew jiġu ttrasportati.

30 Min-naħa l-oħra, hekk kif l-Avukat Ġenerali rrileva fil-punti 59 sa 61 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-kundizzjonijiet sostantivi ta' trasferiment intra-Komunitarju, bħal dawk imsemmija fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 28a(5)(b) tas-Sitt Direttiva u elenkati fil-punt 27 ta' din is-sentenza, ukoll għandhom jiġu ssodisfatti sabiex tali trasferiment jiġi eżentat mill-VAT.

31 Madankollu, għandu jiġi ppreċiżat li l-fatt li jsir trasferiment ta' oġġett għall-bżonnijiet tal-impriża tal-persuna taxxabbli, hekk kif tippreċiża din id-dispożizzjoni, jimplika li dan it-trasferiment huwa mwettaq sabiex din il-persuna taxxabbli "li tkun qed taġixxi hekk" fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28ċ.A(a) tas-Sitt Direttiva. F'dan ir-rigward, hija ġurisprudenza stabbilita li persuna taxxabbli taġixxi f'din il-kwalità meta hija twettaq tranżazzjonijiet fil-kuntest tal-attività taxxabbli tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 49, u tat-8 ta' Novembru 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punt 52).

32 Skont il-qorti tar-rinviju, it-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha titqies bħala trasferiment intra-Komunitarju fis-sens tal-Artikolu 28a(5)(b) tas-Sitt Direttiva. F'dan ir-rigward, din il-qorti tirrileva li l-vettura mixtrija minn J. Plöckl iddaħħlet fl-impriża ta' dan tal-aħħar li tinsab fil-Ġermanja u sussegwentement intbagħtet fi Spanja sabiex tkompli tintuża għal finijiet professjonali minn J. Plöckl.

33 Minn dan jirriżulta, hekk kif jidher ukoll mill-formulazzjoni tad-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju, li l-kundizzjonijiet ta' eżenzjoni mill-VAT tat-trasferiment inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu ssodisfatti. Madankollu, din l-eżenzjoni ġiet irrifjutata mill-amministrazzjoni fiskali għar-raġuni li J. Plöckl ma kienx ikkomunika lil din tal-aħħar numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti mir-Renju ta' Spanja, kif jeħtieġ l-Artikolu 17c(3) tar-regolament ta' implementazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, fil-verżjoni tiegħu fis-seħħ fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali.

34 Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, il-Kummissjoni Ewropea tqis li dan ir-rekwiżit li jiġi kkomunikat in-numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni għandu l-għan, f'dak li jikkonċerna trasferiment intra-Komunitarju, li juri li l-persuna taxxabbli ttrasferixxiet l-oġġett inkwistjoni f'dan l-Istat Membru "għall-bżonnijiet tal-impriża tiegħu", u dan jikkostitwixxi, hekk kif jirriżulta mill-punti 30 u 31 ta' din is-sentenza, kundizzjoni ta' eżenzjoni mill-VAT ta' tali trasferiment. L-amministrazzjoni fiskali u l-Gvern Ġermaniż ikkonfermaw dan l-għan tal-imsemmi rekwiżit waqt is-seduta. Din id-domanda preliminari għaldaqstant tikkonċerna l-modalitajiet ta' prova li jistgħu jiġu imposti, u ċ-ċirkustanzi li fihom dawn jistgħu jiġi imposti, sabiex jintwera li din il-kundizzjoni ta' eżenzjoni hija ssodisfatta.

35 F'dan ir-rigward il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, fl-assenza ta' dispożizzjoni fuq is-suġġett fis-Sitt Direttiva, peress li din tal-aħħar tipprovdi biss fl-ewwel parti tas-sentenza tal-Artikolu 28ċ.A, li huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu l-kundizzjonijiet li fihom huma jeżentaw il-kunsinni intra-Komunitarji ta' oġġetti, il-kwistjoni tal-mezzi ta' prova li jistgħu jiġi pprovduti mill-persuni taxxabbli sabiex jibbenefikaw mill-eżenzjoni tal-VAT taqa' taħt il-ġurisdizzjoni tal-Istati Membri (sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata). Dan japplika wkoll għat-trasferimenti intra-Komunitarji, imsemmija fl-Artikolu 28ċ.A(d).

36 Barra minn hekk, l-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28h tagħha, jagħti lill-Istati Membri l-fakultà li jadottaw miżuri intiżi sabiex jiżguraw il-ġbir eżatt tal-VAT u sabiex jevitaw il-frodi, bir-riżerva, b'mod partikolari, li ma jmorrux lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tali oġġettivi jintlaħqu. Għaldaqstant dawn il-miżuri ma jistgħux jintużaw b'mod li jpoġġu f'dubju n-newtralità tal-VAT, li tikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT (sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Tali miżura tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi żgurat il-ġbir eżatt tat-taxxa jekk din essenzjalment tkun tissuġġetta d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT għall-osservanza ta' obbligi formali, mingħajr ma tieħu inkunsiderazzjoni r-rekwiżiti sostantivi u, b'mod partikolari, mingħajr ma tistaqsi jekk dawn ġewx issodisfatti. Fil-fatt, it-tranżazzjonijiet għandhom jiġu ntaxxati b'teħid inkunsiderazzjoni tal-karatteristiċi oġġettivi tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punti 29 u 30).

38 Issa, f'dak li jikkonċerna l-karatteristiċi oġġettivi ta' trasferiment intra-Komunitarju, mill-punt 30 ta' din is-sentenza jirriżulta li, jekk trasferiment ta' oġġetti jkun jissodisfa l-kundizzjonijiet previsti fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 28a(5)(b) tas-Sitt Direttiva, dan it-trasferiment jiġi eżentat mill-VAT (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 30).

39 Minn dan jirriżulta li l-prinċipju ta' newtralità fiskali jeżiġi li l-eżenzjoni mill-VAT tiġi mogħtija jekk dawn il-kundizzjonijiet sostantivi jkunu ssodisfatti, anki jekk ċerti rekwiżiti formali ma jkunux ġew issodisfatti mill-persuni taxxabbli (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 31).

40 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li fil-kuntest ta' kunsinna intra-Komunitarja obbligu li jiġi kkomunikat in-numru ta' identifikazzjoni għall-VAT tal-akkwirent tal-oġġett jikkostitwixxi rekwiżit formali fir-rigward tad-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 51).

41 L-istess jgħodd f'dak li jikkonċerna obbligu li, fil-kuntest ta' trasferiment intra-Komunitarju, jiġi trażmess in-numru ta' identifikazzjoni għall-VAT tal-persuna taxxabbli mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni. F'dan ir-rigward, minkejja li l-provvista ta' dan in-numru tikkostitwixxi l-prova li tali trasferiment twettaq għall-bżonnijiet tal-impriża ta' din il-persuna taxxabbli u, konsegwentement, hekk kif jirriżulta mill-punt 31 ta' din is-sentenza, li l-imsemmija persuna taxxabbli taġixxi bħala tali f'dan l-Istat Membru, il-prova ta' tali kwalità ma tistax, fil-każijiet kollha, tiddependi esklużivament mill-provvista tal-imsemmi numru ta' identifikazzjoni għall-VAT. Fil-fatt, l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva, li jiddefinixxi l-kunċett ta' "persuna taxxabbli", ma jissuġġettax din il-kwalità għall-fatt li l-persuna kkonċernata jkollha numru ta' identifikazzjoni għall-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 49). It-trażmissjoni ta' dan in-numru għaldaqstant ma tikkostitwixxix kundizzjoni sostantiva għall-finijiet tal-eżenzjoni ta' trasferiment intra-Komunitarju mill-VAT.

42 Mis-suespost jirriżulta li l-amministrazzjoni ta' Stat Membru bħala prinċipju ma tistax tirrifjuta l-eżenzjoni ta' trasferiment intra-Komunitarju mill-VAT għas-sempliċi raġuni li l-persuna taxxabbli ma għaddietx in-numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti lilha mill-Istat Membru ta' destinazzjoni.

43 Hekk kif l-Avukat Ġenerali rrileva fil-punt 81 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja madankollu rrikonoxxiet żewġ każijiet fejn in-nuqqas ta' osservanza ta' rekwiżit formali jista' jwassal għat-telf tad-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT.

44 Fl-ewwel lok, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jistax jiġi invokat, għall-finijiet tal-eżenzjoni mill-VAT, minn persuna taxxabbli li intenzjonalment ipparteċipat fi frodi fiskali li qiegħdet f'periklu l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-7 ta' Diċembru 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punt 54, u tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 46).

45 Madankollu, il-qorti tar-rinviju kkonstatat li, fil-kawża prinċipali, ma hemmx ħjiel serju ta' frodi fiskali fil-kawża prinċipali u li l-amministrazzjoni fiskali eskludiet tali frodi. Għaldaqstant, din l-eċċezzjoni għar-regola li tgħid li l-eżenzjoni mill-VAT għandha tingħata, anki fl-assenza tal-osservanza ta' kundizzjoni formali, jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, ma hijiex applikabbli għal din il-kawża.

46 Fit-tieni lok, il-ksur ta' rekwiżit formali jista' jwassal għar-rifjut tal-eżenzjoni mill-VAT jekk dan il-ksur ikollu l-effett li jxekkel milli tingħieb il-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi ġew issodisfatti (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2012, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 31, u tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 46).

47 Madankollu, mill-kundizzjoni stess li għaliha huwa suġġett dan ir-rifjut ta' eżenzjoni mill-VAT jirriżulta li, meta l-amministrazzjoni jkollha d-data neċessarja sabiex tistabbilixxi li r-rekwiżiti sostantivi huma ssodisfatti, hija ma tkunx tista' timponi, f'dak li jikkonċerna d-dritt għal eżenzjoni tal-persuna

taxxabbli, kundizzjonijiet addizzjonali li jista' jkollhom l-effett li jġibu fix-xejn l-eżerċizzju ta' dan id-dritt (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-11 ta' Diċembru 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

48 Issa, hekk kif huwa indikat fil-punti 30 u 31 tas-sentenza preżenti, il-kundizzjonijiet sostantivi ta' trasferiment intra-Komunitarju, previsti fl-Artikolu 28a(5)(b) tas-Sitt Direttiva, essenzjalment jikkorrispondu għall-kundizzjonijiet materjali għall-eżenzjoni mill-VAT ta' tali trasferiment, elenkati fl-Artikolu 28ċ.A(a) ta' din id-direttiva.

49 Konsegwentement, peress li, hekk kif jirriżulta mill-punt 32 ta' din is-sentenza, fil-kuntest tal-kawża prinċipali, għalkemm J. Plöckl ma kkomunikax numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni, il-qorti tar-rinviju kkonstatat li t-tranżazzjoni inkwistjoni għandha titqies bħala trasferiment intra-Komunitarju fis-sens tal-Artikolu 28a(5)(b) tas-Sitt Direttiva, għandu jitqies li l-amministrazzjoni fiskali kellha data li tippermetti wkoll li jiġi stabbilit li l-kundizzjonijiet ta' eżenzjoni ta' dan it-trasferiment kienu ssodisfatti.

50 Għaldaqstant jidher li ebda waħda miż-żewġ sitwazzjonijiet li fihom il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet il-possibbiltà għal amministrazzjoni li tirrifjuta l-eżenzjoni mill-VAT minħabba n-nuqqas ta' osservanza ta' rekwiżit formali ma hija applikabbli f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali.

51 Il-qorti tar-rinviju madankollu tagħmel riferiment għall-punt 58 tas-sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28ċ.A(a) tas-Sitt Direttiva ma jipprekludix li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tissuġġetta l-eżenzjoni mill-VAT ta' kunsinna intra-Komunitarja għall-fatt li l-fornitur jibgħat in-numru ta' identifikazzjoni għall-VAT tal-akkwirent, b'riżerva, madankollu, li r-rifjut ta' għoti tal-benefiċċju ta' din l-eżenzjoni ma jkunx prekluż għas-sempliċi raġuni li dan l-obbligu ma ġiex osservat meta l-fornitur ma jistax, bi *bona fide*, u wara li ħa l-miżuri kollha li jistgħu jkunu raġonevolment rikjesti minnu, jibgħat dan in-numru ta' identifikazzjoni u li huwa jibgħat, barra minn hekk, indikazzjonijiet li juru b'mod adegwat li l-akkwirent huwa persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali fit-tranżazzjoni inkwistjoni. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk minn dan jirriżultax li l-eżenzjoni mill-VAT tista' tiġi rrifjutata lil persuna taxxabbli li, fil-kuntest ta' trasferiment intra-Komunitarju, ma ħaditx il-miżuri kollha li jistgħu b'mod raġonevoli jkunu rikjesti minnha sabiex tgħaddi lill-amministrazzjoni numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni.

52 Fis-sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), il-Qorti tal-Ġustizzja ma kellhiex l-intenzjoni tistabbilixxi tali regola ġenerali.

53 Fil-fatt, fil-punt 46 tal-imsemmija sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja b'mod espress ikkonfermat il-ġurisprudenza li, minbarra ż-żewġ każijiet imsemmija fil-punti 44 u 46 ta' din is-sentenza, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jeħtieġ li l-eżenzjoni mill-VAT tingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, anki jekk ċerti rekwiżiti formali ma jkunux ġew issodisfatti mill-persuna taxxabbli.

54 Barra minn hekk, hekk kif l-Avukat Ġenerali rrileva fil-punt 111 tal-konklużjonijiet tiegħu, jirriżulta b'mod partikolari mill-punt 52 tas-sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), li l-konstatazzjoni dwar l-impossibbiltà għal persuna taxxabbli, bi *bona fide*, li tkun ħadet il-miżuri kollha li setgħu b'mod raġonevoli jiġu rikjesti minnha, li tgħaddi n-numru ta' identifikazzjoni għall-VAT tal-akkwirent, tirrigwarda s-sitwazzjoni fejn ikun hemm bżonn li wieħed isir jaf jekk il-persuna taxxabbli pparteċipatx fi frodi fiskali jew le. Għaldaqstant hija ddeċidiet li l-parteċipazzjoni tal-fornitur f'tali frodi setgħet tiġi eskluża fid-dawl tal-fatt li dan tal-aħħar, bi *bona fide*, u wara li ħa l-miżuri kollha li setgħu b'mod raġonevoli jiġu rikjesti minnu, ma setax jgħaddi n-numru ta' identifikazzjoni għall-VAT tal-akkwirent.

55 Minn dan isegwi li, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn il-parteċipazzjoni tal-persuna taxxabbli fi frodi fiskali kienet eskluża fi kwalunkwe każ, l-eżenzjoni mill-VAT ma tistax tiġi rrifjutata lilha għar-raġuni li hija ma ħaditx il-miżuri kollha li setgħu b'mod raġonevoli jiġu rikjesti minnha sabiex tissodisfa obbligu formali, jiġifieri t-trażmissjoni tan-numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni tat-trasferiment intra-Komunitarju.

56 Quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, l-amministrazzjoni fiskali u l-Gvern Ġermaniż madankollu enfasizzaw in-natura primordjali tan-numru ta' identifikazzjoni għall-VAT bħala element ta' kontroll fis-sistema ta' massa li tinvolvi numru kbir ta' tranżazzjonijiet intra-Komunitarji.

57 Madankollu, tali kunsiderazzjoni la tista' tibdel rekwiżit formali f'rekwiżit sostantiv fis-sistema komuni tal-VAT, u lanqas ma tista' tiġġustifika rifjut ta' eżenzjoni minħabba n-nuqqas ta' osservanza ta' rekwiżit formali impost mid-dritt nazzjonali li jittrasponi s-Sitt Direttiva.

58 Fil-fatt, minkejja li l-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28h tagħha, jippermetti lill-Istati Membri jadottaw miżuri intiżi sabiex jiġi żgurat il-ġbir eżatt tal-VAT u tiġi evitata l-frodi, tali rifjut ta' eżenzjoni jkun imur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex dawn l-oġġettivi jintlaħqu, peress li ksur tali ta' dan id-dritt nazzjonali jista' jiġi ssanzjonat permezz ta' multa proporzjonata għall-gravità tiegħu (ara, b'analoġija, is-sentenzi tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 62 u 63, kif ukoll tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punti 47 u 48).

59 Fid-dawl tas-suespost, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28h tagħha, kif ukoll l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28ċ.A(a) u l-Artikolu 28ċ.A(d) ta' din id-direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li l-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru ta' oriġini tirrifjuta li teżenta mill-VAT trasferiment intra-Komunitarju għar-raġuni li l-persuna taxxabbli ma kkomunikatx numru ta' identifikazzjoni għall-VAT mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni, meta ma jkun jeżisti ebda ħjiel serju li jissuġġerixxi l-eżistenza ta' frodi, meta l-oġġett ikun ġie ttrasferit lejn Stat Membru ieħor u meta l-kundizzjonijiet ta' eżenzjoni l-oħra jkunu ssodisfatti wkoll.

Fuq l-ispejjeż

60 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 (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 22(8) 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 2005/92/KE, tat-12 ta'

6Diċembru 2005, fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28h ta' din is-Sitt Direttiva, kif ukoll l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28ċ.A(a) u l-Artikolu 28ċ.A(d) tal-imsemmija direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li l-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru ta' oriġini tirrifjuta li teżenta mit-taxxa fuq il-valur miżjud trasferiment intra-Komunitarju għar-raġuni li l-persuna taxxabbli ma kkomunikatx numru ta' identifikazzjoni għal din it-taxxa mogħti mill-Istat Membru ta' destinazzjoni, meta ma jkun jeżisti ebda ħjiel serju li jissuġġerixxi l-eżistenza ta' frodi, meta l-oġġett ikun ġie ttrasferit lejn Stat Membru ieħor u meta l-kundizzjonijiet ta' eżenzjoni l-oħra jkunu ssodisfatti wkoll.

Firem