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

27 ta' Settembru 2007 *

Fil-Kawża C-146/05,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni ta' l-10 ta' Frar 2005, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-1 ta' April 2005, fil-proċedura

Albert Collée, bħala aventi kawża universali ta' Collée KG,

vs

Finanzamt Limburg an der Lahn,

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

komposta minn A. Rosas, President ta' l-Awla, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (Relatur) u A. Ó Caoimh, Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

Avukat Ġenerali: J. Kokott,
Reġistratur: L. Hewlett, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-15 ta' Ġunju 2006,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Albert Collée, li qed jaġixxi bħala aventi kawża universali ta' Collée KG, minn M. Preisinger, Steuerberater,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn M. Lumma, F. Huschens u C. Schulze-Bahr, bħala aġenti,

— għall-Gvern Taljan, minn I. M. Braguglia, bħala aġent, assistit minn M. Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn D. Triantafyllou, bħala aġent,

wara li semgħet il-Konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-11 ta' Jannar 2007,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a)) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ [il-fatturat] — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU L 145, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Diċembru 1991 (ĠU L 376, p. 1, iktar il quddiem is-" Sitt Direttiva").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn A. Collée, bħala l-aventi kawża universali ta' Collée KG (iktar 'il quddiem "Collée") u l-Finanzamt Limburg an der Lahn (iktar 'il quddiem il-"Finanzamt") dwar ir-rifjut ta' dan ta' l-aħħar li jagħti l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-fatturat (aktar 'il quddiem il-"VAT") għal provvista intrakomunitarja magħmula tul is-sena 1994.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 Skond l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva, il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli għandhom ikunu suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud.

4 Is-Sitt Direttiva fiha Titolu XVIa, intitolat "Arranġamenti Transizzjonali għat-tassazzjoni tan-Negozju bejn Stati Membri" li ġie mdaħħal permezz tad-Direttiva 91/680.

5 Id-dritt għall-eżenzjoni tal-provvisti intrakomunitarji ta' merkanzija huwa previst fl-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 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. .

[...]"

6 L-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva, fl-ifformular tiegħu li jirriżulta mill-Artikolu 28h ta' l-istess Direttiva, jipprevedi l-formalitajiet imposti fuq il-persuna taxxabbli li għandha tħallas il-VAT. Huwa jiddisponi b'mod partikolari:

"[...]

2. a) Kull persuna taxxabbli trid iżżomm kontijiet iddettaljati biżżejjed biex it-taxxa fuq il-valur miżjud tkun tista' tkun applikata u spezzjonata mill-awtorita tat-taxxa.

[...]

3. a) Kull persuna taxxabbli trid toħroġ fattura, jew xi dokument ieħor li jservi ta' fattura, għal merkanzija u servizzi li tkun forniet jew ipprovdiet lil persuna taxxabbli oħra jew lil persuna legali mhux taxxabbli. Kull persuna taxxabbli trid ukoll toħroġ fattura, jew dokument li jservi ta' fattura, għall-provvista ta' merkanzija msemmija fl-Artikolu 28(b) (B) (1) u għall-merkanzija fornita bil-kondizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 28ċA. Persuna taxxabbli trid iżżomm kopja ta' kull dokument maħruġ.

[...]

4. a) Kull persuna taxxabbli tissometti ritorn sa żmien stipolat mill-Istati Membri. Dak iż-żmien stipolat ma jistax ikun iktar minn xahrejn wara l-għeluq ta' kull perjodu ta' taxxa. L-Istati Membri jiffissaw il-perjodu ta' taxxa għal xahar, xahrejn jew tliet xhur. Stati Membri jistgħu, madankolu, jagħżlu żminijiet differenti sakemm ma jaqbżux sena waħda.

b) Ir-ritorn jagħti l-informazzjoni kollha meħtieġa biex tinħadem it-taxxa li trid titħallas u t-tnaqqis li jrid isir inkluż, fejn jgħodd, u sakemm jidher meħtieġ

biex tkun stabbilita l-bażi ta' l-istima, il-valur totali tat-transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' dawn it-taxxi u tnaqqis u l-valur ta' xi transazzjonijiet eżenti.

[...]

8. 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."

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

7 B'applikazzjoni ta' l-Artikolu 4(1)(b) tal-liġi ta' l-1993 dwar it-taxxa fuq il-fatturat (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, iktar 'il quddiem l-"UStG"), il-provvisti intrakomunitarji li jaqgħu taħt it-tranżazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 1 (1)(1) ta' l-UStG, huma eżenti mill-VAT.

8 L-Artikolu 6a(1) ta' l-UStG jipprevedi li provvista intrakomunitarja timplika b'mod partikolari li l-imprenditur jew il-klijent jittrasportaw jew jibgħatu l-oġġett tal-provvista lejn parti oħra tat-territorju Komunitarju.

9 Skond l-Artikolu 6a(3) ta' l-UStG, huwa l-imprenditur li għandu jipprova li r-rekwiżiti previsti fis-subparagrafu 1 ta' l-istess Artikolu huma sodisfatti. Il-Ministeru Federali tal-finanzi jista', bl-approvazzjoni tal-Bundesrat, jiddetermina permezz ta' regolamenti l-metodi li bihom l-imprenditur għandu jġib il-prova tat-transport jew li bagħat il-merkanzija li hija s-suġġett ta' provvista intrakomunitarja.

10 F'dan ir-rigward, l-Artikolu 17a(1) tar-regolament ta' applikazzjoni ta' l-1993 dwar it-taxxa fuq il-fatturat (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, p. 601) jipprevedi illi, fil-każ ta' provvisti intrakomunitarji, l-imprenditur li għalih dan ir-Regolament japplika għandu jipprova, permezz ta' dokumenti, illi hu stess jew l-akkwirent ittrasporta jew bagħat l-oġġett tal-provvista lejn parti oħra tat-territorju Komunitarju.

11 Barra dan, skond l-Artikolu 17ċ(1) ta' l-imsemmi Regolament ta' applikazzjoni, huwa l-imprenditur li għandu jressaq il-prova permezz ta' dokument ta' kontijiet illi r-rekwiżiti ta' l-eżenzjoni mill-VAT huma ssodisfatti. Din id-dispożizzjoni tippreċiża b'mod partikolari li "l-kontijiet għandhom juru ċarament u b'mod facilment verifikabbli" illi l-imprenditur issodisfa dawn ir-rekwiżiti.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

12 Collée kienet il-kumpannija *parent* ta' kumpannija ta' responsabbiltà limitata Ġermaniża (aktar 'il quddiem il-"GmbH") li kienet tbigħ karozzi bħala konċessjonarja awtorizzata tal-kumpannija anonima A (aktar 'il quddiem "A-AG"). Fir-rebbiegħa tas-sena 1994, il-GmbH ikkonkludiet kuntratt ta' bejgħ fir-rigward ta' 20 vettura ta' dimostrazzjoni ma' konċessjonarju Belġjan, jiġifieri B, li ttrasferixxa fuq il-kont tal-GmbH il-prezz tal-bejgħ nett u, wara li l-GmbH kienet irċeviet il-ħlas, irtira l-vetturi mill-uffiċċju prinċipali ta' din ta' l-aħħar billi uża t- trasportatur tiegħu stess.

13 Il-GmbH li, għal raġunijiet ta' esklussività territorjali, setgħet titlob kummissjoni minn A-AG biss fir-rigward ta' bejgħ lil klijenti stabbiliti fil-viċinanzi tagħha, talbet lil negozjant tal-karozzi, jiġifieri S, jaġixxi bħala intermedjarju. Kontra l-ħlas ta' kummissjoni, dan ta' l-aħħar, pro forma, xtara u reġa biegħ il-vetturi ta' dimostrazzjoni. Il-GmbH bagħtet lil S il-fatturi konnessi ma' dan il-bejgħ fittizju u niżżlet il-VAT. S bagħat lill-GmbH fatturi vojta, li wara ntużaw għan-nom ta' S b'konnessjoni mal-provvista tal-vetturi lil B. Fil-prospetti tiegħu tal-VAT għax-xhur ta' Lulju sa Settembru 1994, S talab il-ħlas ta' *input tax* imħallsa u li kienet ġiet iffatturata lilu mill-GmbH.

14 Wara verifika speċjali magħmula matul ix-xahar ta' Ottubru tas-sena 1994 mill-Finanzamt, dan irrifjuta lil S id-dritt li jnaqqas mill-fatturi l-VAT imħallsa bħala *input tax*, safejn dan kien stabbilixxa n-natura fittizja tal-bejgħ konkluż bejn il-GmbH u S, peress li dan ta' l-aħħar intervjena biss pro forma.

15 Peress li kienet taf b'din il-verifika, Collée avżat lil S bil-fatt illi l-fatturi relattivi għax-xhur ta' Lulju sa Settembru tas-sena 1994 kienu saru mingħajr suġġett, u, fil-25 ta' Novembru 1994, annullat r-reġistri tal-kontijiet relatati magħhom u rreġistrat l-irċevuti korrispondenti fuq il-kont "provvisti intrakomunitarji eżenti" billi niżżlet it-tranżazzjoni fil-prospett proviżżorju tagħha tal-VAT għax-xhar ta' Novembru tas-sena 1994.

16 B'avviż ta' tassazzjoni korrettorju tat-12 ta' Frar 1998, dwar il-VAT għas-sena 1994, il-Finanzamt għolla l-fatturat taxxabbli ta' Collée għal ammont ekwivalenti għal dak tal-prezz tal-bejgħ tal-vetturi fornuti lil B, iżda irrifjuta lil dan ta' l-aħħar il-benefiċċju ta' l-eżenzjoni għal din il-provvista, għar-raġuni li r-reġistrazzjonijiet ma kinux aġġornati regolarment u immedjatament wara t-twettiq tat-tranżazzjoni in kwistjoni.

17 Peress li kemm l-oġġezzjoni magħmula kontra l-imsemmi avviż ta' tassazzjoni kif ukoll ir-rikors quddiem il-Finanzgericht ġew miċħuda, A. Collée għalhekk ressaq rikors għal "Reviżjoni" quddiem il-Bundesfinanzhof. B'sostenn ta' dan ir-rikors, huwa jinvoka l-eżistenza ta' provi tal-kontijiet dwar il-kuntratt ta' bejgħ, it-transferiment tal-prezz tal-bejgħ u l-konferma ta' irtirar minn B, li kienet ġiet ulterjorment ikkompletata mill-fatturi maħruġa mill-GmbH fir-rigward ta' B. Peress illi hu stess kien konvint illi dawn id-dokumenti kummerċjali huma ta' natura li jistabbilixxu l-eżistenza ta' provvista intrakomunitarja, A. Collée talab il-korrezzjoni ta' l-imsemmi avviż ta' tassazzjoni b'tali mod li l-provvista ta' vetturi ta' dimostrazzjoni magħmula fil-bidu tas-sena 1994 tkun ikkunsidrata eżenti.

18 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li mill-ġurisprudenza tagħha dwar ir-rekwiżiti tal-prova ta' provvista għall-esportazzjoni fi Stat terz, li hija applikabbli wkoll għal kawża li għandha quddiemha, jirriżulta li d-dokumenti ġustifikattivi jiffurmaw parti integranti tal-prova tal-kontijiet u li r-reġistrazzjonijiet meħtieġa għall-għanjiet ta' din il-prova għandhom isiru b'mod regolari u immedjat wara t-twettiq tat-tranżazzjoni in kwistjoni. Peress li stabbiliet illi dan l-aħħar rekwiżit m'huwiex sodisfatt f'din il-kawża, hija tistaqsi fuq il-mod li bih, fid-dritt Komunitarju, għandu jiġi solvut il-kunflitt bejn l-obbligu li titressaq il-prova tal-provvista intrakominuitarja u l-prinċipju ta' proporzjonalità.

19 Għalhekk, peress li kkunsidrat li s-soluzzjoni tal-kawża li għandha quddiemha teħtieġ l-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva, il-Bundesfinanzhof iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja s-segwenti domandi preliminari:

"1) L-awtorità tat-taxxa tista' tirrifjuta li teżenta provvista intrakomunitarja, li ċertament teżisti, għall-motiv biss li l-persuna taxxabbli ma pprovditx fi żmien xieraq il-prova tal-kontijiet meħtieġa għal dan il-għan?

2) Ir-risposta għal din id-domanda tiddepdendi mill-punt jekk il-persuna taxxabbli, inizjalment, konxjament ħbiet il-fatt li kienet twettqet provvista intrakomunitarja?"

Fuq id-domandi preliminari

20 Bid-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju issaqsi fis-sustanza jekk l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens illi jipprekludi li l-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru tirrifjuta li teżenta mill-VAT provvista intrakomunitarja, li effettivament seħħet, għall-motiv biss li l-prova ta' din il-provvista ma tressqitx fi żmien utli. L-imsemmija qorti ssaqsi wkoll jekk il-fatt li l-persuna taxxabbli, inizjalment u konxjament, ħbiet l-eżistenza ta' provvista intrakomunitarja huwiex rilevanti f'dan ir-rigward.

21 Għandu jiġi mfakkar mill-ewwel illi l-obbligu ta' l-Istati Membri li jeżentaw il-provvisti intrakomunitarji ta' merkanżija huwa previst fl-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a) tas-Sitt Direttiva. Minn din id-dispożizzjoni jirriżulta li l-Istati Membri jeżentaw il-provvisti ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportati, minn jew għan-nom tal-bejjiegħ jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija 'il barra mit-territorju ta' Stat Membru 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.

22 Bħala deroga għall-prinċipju fundamentali inerenti fis-sistema komuni tal-VAT skond liema t-taxxa tapplika għal kull tranżazzjoni ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta' Lulju 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Ġabra p. I-1883, punt 16; tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et*, C-354/03,

C-355/03 u C-484/03, Ġabra p. I-483, punt 54, kif ukoll tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling, C-439/04 u C-440/04, Ġabra p. I-6161, punt 49), l-imsemmija eżenzjoni hija bbażata fuq is-sistema tranżitorja tal-VAT applikabbli għan-negozju intrakomunitarju li fil-kuntest tagħha t-tassazzjoni ta' negozji bejn l-Istati Membri jistrieħ fuq il-prinċipju ta' l-għoti ta' irċevuta fiskali fl-Istat Membru fejn sar il-konsum finali (ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Twoh International, C-184/05, Ġabra p. I-7897, punt 22).

23 Għalhekk, l-eżenzjoni ta' provvista intrakomunitarja fl-Istat Membru ta' tluq ta' l-ispedizzjoni jew tat-trasport intrakomunitarju ta' merkanzija, li magħha jikkorrispondi akkwist intrakomunitarju intaxxat fl-Istat Membru tal-wasla ta' l-immsemmija spedizzjoni jew ta' l-imsemmi trasport, tippermetti li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja u, għalhekk, il-ksur tal-prinċipju tan-newtralità fiskali inerenti fis-sistema komuni tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, Ġabra p. I-7797, punti 24 u 25).

24 Dwar il-provi li l-persuni taxxabbli huma obbligati li jressqu sabiex jibbenefikaw mill-eżenzjoni mill-VAT, għandu jiġi kkonstata illi ebda dispożizzjoni tas-Sitt Direttiva ma tirrigwarda direttament din il-kwistjoni. Din id-Direttiva tiddisponi biss fl-ewwel sentenza ta' l-Artikolu 28ċA illi huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu l-kundizzjonijiet li fihom huma jeżentaw il-provvisti intrakomunitarji ta' merkanzija (sentenza Twoh International, iċċitata aktar 'il fuq, punt 25).

25 Ċertament, l-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva jipprevedi ċerti obbligi formali għall-persuni taxxabbli fir-rigward tal-kontijiet, il-fatturar, il-prospett kif ukoll il-preżentata tad-dikjarazzjonijiet rikapitulattivi lill-awtorità tat-taxxa. Il-paragrafu 8 ta' l-imsemmi Artikolu, madankollu, jagħti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa għall-ġbir tajjeb ta' taxxa u biex ma ssirx evażjoni fiskali.

26 Issa, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li l-miżuri li l-Istati Membri jistgħu jadottaw, bis-saħħa ta' l-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva, għall-ġbir tajjeb ta' taxxa u biex ma ssirx evażjoni, m'għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu tali għanijiet (ara s-sentenza tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et*, C-110/98 sa C-147/98, Ġabra p. I-1577, punt 52, u d-digriet tat-3 ta' Marzu 2004, Transport Service, C-395/02, Ġabra p. I-1991, punt 29). 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 stabbilit mil-leġiżlazzjoni Komunitarja f'dan il-qasam (ara s-sentenzi tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel, C-454/98, Ġabra p. I-6973, punt 59, kif ukoll tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, Ġabra p. I-1609, punt 92).

27 Il-Gvern Ġermaniż isostni li r-rekwiżiti dwar il-prova permezz ta' dokumenti u dokumenti tal-kontijiet jissodisfaw il-prinċipju ta' proporzjonalità, peress illi ma jpoġġux sistematikament f'dubju d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT fil-każ ta' provvista intrakomunitarja. Min-naħa, dawn ir-rekwiżiti isegwu għan espressament previst fl-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a), tas-Sitt Direttiva, jiġifieri l-ġbir regolari u sempliċi, kif ukoll il-ġlieda kontra l-abbuż, u, min-naħa l-oħra, huma meħtieġa sabiex tiġi prevenuta l-frodi tat-tip "karusell".

28 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat illi r-rifjut ta' l-eżenzjoni mill-VAT fil-kawża prinċipali ma jirriżultax, skond id-deċiżjoni tar-rinviju, mir-rekwiżit tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża li jistipola li l-persuna taxxabbli għandha ġġib il-prova tal-provvista intrakomunitarja permezz ta' dokumenti u dokumenti tal-kontijiet. Fil-fatt, dan ir-rifjut huwa l-konsegwenza tal-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof li tgħid li r-reġistrazzjonijiet meħtieġa sabiex issir il-prova tal-kontijiet għandhom isiru regolarment u immedjatament wara t-tranżazzjoni in kwistjoni, rekwiżit li mhux issodisfatt f'din il-kawża, għalkemm l-eżistenza tal-provvista intrakomunitarja hija stabbilita b'mod ċar, kif wara kollox ġie aċċettat ukoll mill-Finanzamt.

29 F'dak li jikkonċerna, fl-ewwel lok, il-kwistjoni dwar jekk l-awtorità tat-taxxa tistax tirrifjuta li teżenta mill-VAT provvista intrakomunitarja għall-motiv biss li l-prova tal-kontijiet ta' din il-provvista inġiebet tard, għandu jiġi kkonstatat illi miżura nazzjonali li tissuġġetta, fl-essenzjal, id-dritt għal eżenzjoni ta' provvista intrakomunitarja għall-ħarsien ta' obbligi formali, mingħajr ma tieħu in kunsiderazzjoni r-rekwiżiti essenzjali u b'mod partikolari, mingħajr ma tistaqsi jekk dawn ġewx sodisfatti, tmur lil hinn minn dak meħtieġ għal ġbir tajjeb tat-taxxa.

30 Fil-fatt, it-tranżazzjonijiet għandhom ikunu intaxxati billi jittieħdu in kunsiderazzjoni l-karatteristiċi oġġettivi tagħhom (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati aktar 'il fuq, Optigen *et*, punt 44, kif ukoll Kittel u Recolta Recycling, punt 41). Issa, rigward id-determinazzjoni tan-natura intrakomunitarja ta' provvista, jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja illi, jekk provvista tissodisfa r-rekwiżiti previsti mill-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a) tas-Sitt Direttiva, ebda VAT m'hija dovuta fir-rigward ta' tali provvista (digriet Transport Service, iċċitat aktar 'il fuq, punti 18 u 19).

31 Għalhekk, fil-kawża prinċipali, peress illi mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li huwa inkontestabbli li saret provvista intrakomunitarja, il-prinċipju tan-newtralità fiskali jeżiġi, kif ġustament issostni l-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, li l-eżenzjoni mill-VAT tiġi mogħtija jekk ir-rekwiżiti essenzjali huma ssodisfatti, anki jekk ċerti rekwiżiti formali kienu tħallew barra mill-persuni taxxabbli. Il-każ ikun differenti biss jekk il-ksur ta' dawn ir-rekwiżiti formali kellu bħala effett li ma tkunx tista' tingħieb il-prova ċerta li r-rekwiżiti sostanzjali ġew issodisfatti. Mandakollu, dan ma jidhirx li hu l-każ fil-kawża prinċipali.

32 Barra dan, għandu jiġi rrilevat illi r-rekwiżit li l-kontijiet għandhom ikunu aġġornati eżatt wara l-eżekuzzjoni tat-tranżazzjoni, mingħajr madankollu m'huwa previst terminu preċiż f'dan ir-rigward, huwa tali li jpoġġi fid-dubju il-prinċipju ta' ċertezza legali, li jifforma parti mill-ordni ġuridiku Komunitarju u li għandu jkun osservat mill-Istati Membri fl-eżerċizzju tas-setgħat li d-direttivi Komunitarji jagħtuhom (ara

s-sentenza tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries *et*, C-384/04, Ġabra p. I-4191, punt 29).

33 Fil-fatt, huwa importanti li jiġi permess, kif irrilevat ġustament l-Avukat Ġenerali fil-punt 35 tal-Konklużijonijiet tagħha, li emendi għall-kwalifika ta' provvista intrakomunitarja magħmula wara t-twettiq ta' din it-tranżazzjoni jistgħu jittieħdu in kunsiderazzjoni fil-kontijiet tal-persuni taxxabbli. Dawn it-tip ta' regolarizzazzjonijiet jistgħu, jekk ikun il-każ, ikunu neċessarji b'riżultat ta' ċirkustanzi li seħħew indipendentement mir-rieda ta' dawn ta' l-aħħar. Għalhekk, in-natura intrakomunitarja ta' provvista għandha tiġi rikonoxxuta fil-każ ta' regolarizzazzjoni ulterjuri tal-kontijiet, sakemm ikunu ssodisfatti l-kriterji oġġettivi li fuqhom huma bbażati l-kunċetti li jiddefinixxu din it-tranżazzjoni.

34 F'dak li jikkonċerna, fit-tieni lok, il-kwistjoni dwar jekk il-fatt illi l-persuna taxxabbli, inizjalment, ħbiet l-eżistenza ta' provvista intrakomunitarja huwiex rilevanti għar-risposta li għandha tingħata lill-qorti tar-rinviju u, għalhekk jekk l-eżenzjoni mill-VAT tistax tikun suġġetta għall-*bona fide* tal-persuna taxxabbli, għandu jiġi kkonstatat illi r-risposta għal din id-domanda tiddependi mill-eżistenza ta' riskju ta' telf ta' dħul fiskali għall-Istat Membru kkonċernat.

35 Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fil-punt 18 tas-sentenza tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius Holding (C-342/87, Ġabra. p. 4227), illi, sabiex tiġi assigurata n-newtralità tal-VAT, l-Istati Membri għandhom jipprevdu, fis-sistema ġuridika interna tagħhom, il-possibbiltà ta' korrezzjoni ta' kull taxxa indebitament iffatturata, sakemm il-persuna li ħarġet il-fattura turi l-*bona fide* tagħha. Madankollu, hija ppreċiżat fil-punti 60 u 63 tas-sentenza Schmeink & Cofreth u Strobel, iċċitata aktar 'il fuq, illi, meta l-persuna li ħarġet il-fattura, fi żmien utli, eliminat kompletament ir-riskju ta' telf ta' dħul fiskali, il-prinċipju tan-newtralità tal-VAT jirrikjedi li t-taxxa indebitament iffatturata tista' tiġi regolarizzata, mingħajr ma din ir-regolarizzazzjoni ma tista' tiġi suġġetta għall-*bona fide* ta' min ħariġha (ara s-sentenza tas-6 ta' Novembru 2003, Karageorgou *et*, C-78/02 sa C-80/02, Ġabra p. I-13295, punt 50). L-istess regoli japplikaw ukoll għal regolarizzazzjoni tal-kontijiet sabiex tinkiseb l-eżenzjoni ta' provvista intrakomunitarja.

36 Għaldaqstant hija l-qorti nazzjonali li għandha titivverifika, billi tikkunsidra ċ-ċirkustanzi kollha rilevanti tal-kawża li għandha quddiemha, jekk id-dewmien fit-tressiq tal-prova tal-kontijiet setax jikkawża telf ta' dħul fiskali jew jikkompromett l-ġbir tal-VAT.

37 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstat illi, in-nuqqas ta' ġbir tal-VAT fir-rigward ta' provvista intrakomunitarja li, inizjalment, kienet ġiet ikkwalifikata bi żball bħala provvista magħmula ġewwa l-pajjiż li tagħti lok, fil-prinċipju, għal ġbir tal-VAT, ma jistax jiġi kkunsidrat bħala telf ta' dħul fiskali. Fil-fatt, skond il-prinċipju tat-territorjalità fiskali, dan id-dħul jappartjeni lill-Istat Membru li fih sar il-konsum finali.

38 Barra minn hekk, hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk, il-ħabi ta' tranżazzjoni intrakomunitarja u d-dewmien li rriżulta minn dan fir-regolarizzazzjoni tar-reġistri tal-kontijiet relatati mhumiex ivvizzjati bi frodi tal-VAT. Fil-fatt, skond ġurisprudenza stabbilita, il-partijiet ikkonċernati ma jistgħux, bi frodi jew b'abbuż, jieħdu vantaġġ mir-regoli Komunitarji (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Kittel u Recolta Recycling, iċċitata aktar 'il fuq, punt 54). Bl-istess mod, l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni Komunitarja ma tistax tiġi estiża sabiex tkopri t-tranżazzjonijiet li jsiru bl-iskop li b'mod abbużiv jinkiseb beneficċju mill-vantaġġi previsti mid-dritt Komunitarju (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari s-sentenza Halifax *et*, iċċitata aktar 'il fuq, punt 69).

39 Issa, f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, il-fatt li intuża intermedjarju sabiex jingabru kummissjonijiet kuntrattwali ma jistax jiġi mqabbel ma' tranżazzjoni ivvizzjata bi frodi fiskali lanqas ma' użu abbużiv tar-regoli Komunitarji, jekk huwa kkonstatat illi din it-tranżazzjoni ma kinitx saret bil-għan li jinkiseb vantaġġ fiskali indebitu.

40 Fl-aħar nett, għandu jiġi enfasizzat illi d-dritt Komunitarju ma jimpedixxix lill-Istati Membri jikkunsidraw, f'ċerti kundizzjonijiet, il-ħabi ta' l-eżistenza ta' tranżazzjoni intrakomunitarja bħala tentattiv ta' frodi tal-VAT u li japplikaw, f'dan il-każ, il-multi jew sanzjonijiet pekunjarji previsti fid-dritt nazzjonali tagħhom (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Schmeink & Cofreth u Strobel, iċċitata aktar 'il fuq, punt 62). Madankollu, kif ġustament issostni l-Kummissjoni, dawn is-sanzjonijiet dejjem għandhom ikunu proporzjonati mal-gravità ta' l-abbuż.

41 Għalhekk, ir-risposta għad-domandi magħmula għandha tkun illi l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a), tas-Sitt Direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens illi jipprekludi li l-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru tirrifjuta li teżenta mill-VAT provvista intrakomunitarja, li efettivament twettqet, għall-motiv biss li l-prova ta' din il-provvista ma tressqitx fi żmien utli.

42 Waqt l-eżami tad-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT marbuta ma' tali provvista, il-qorti tar-rinviju għandha tieħu in kunsiderazzjoni l-fatt illi l-persuna taxxabbli ħbiet, inizjalment u konxjament, l-eżistenza ta' provvista intrakomunitarja biss jekk jeżisti riskju ta' telf ta' dħul fiskali u jekk dan ma ġiex kompletament eliminat mill-persuna taxxabbli.

Fuq l-ispejjeż

43 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 ta' l-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk ta' l-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

L-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a), tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Diċembru 1991, għandu jiġi interpretat fis-sens illi jipprekludi li l-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru tirrifjuta li teżenta mit-taxxa fuq il-valur miżjud provvista intrakomunitarja, li effettivament twettqet, għall-motiv biss li l-prova ta' din il-provvista ma tressqitx fi żmien utli.

Waqt l-eżami tad-dritt għall-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud marbuta ma' tali provvista, il-qorti tar-rinviju għandha tieħu in kunsiderazzjoni l-fatt illi l-persuna taxxabbli ħbiet, inizjalment u konxjament, l-eżistenza ta' provvista intrakomunitarja fil-każ biss illi jeżisti riskju ta' telf ta' dħul fiskali u jekk dan ma ġiex kompletament eliminat mill-persuna taxxabbli.

Firem