KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fis-6 ta' Settembru 2018 [1]

Kawża C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH,
fil-preżenza ta':
Zollamt Feldkirch Wolfurt

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva, l-Awstrija))

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Eżenzjoni fil-każ ta' importazzjoni u ta' kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti – Rifjut tal-eżenzjoni tal-importazzjoni minħabba evażjoni sussegwenti tal-VAT min-naħa tal-akkwirent fir-rigward tal-oġġetti importati – Dejn fiskali tal-persuna li tiddikjara l-VAT fuq l-importazzjoni (bħala rappreżentant tal-importatur) – 'Infezzjoni' minħabba intenzjoni frawdolenti sussegwenti"

I. Introduzzjoni

1. Impriżi Bulgari akkwistaw fwieħa fl-Isvizzera u rrilaxxawha għall-moviment liberu tal-merkanzija fl-Awstrija permezz ta' terz, minn fejn imbagħad kompliet tiġi ttrasportata lejn il-Bulgarija. Dan kollu sar kif suppost. Kien biss fil-Bulgarija li milli jidher "intesa" li jiġi ddikjarat kif suppost il-bejgħ mill-ġdid taxxabbli u li l-VAT titħallas lill-Bulgarija. Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja mill-ġdid trid tittratta l-konsegwenzi ta' evażjoni tal-VAT.

2. Illum il-ġurnata teżisti każistika rikka tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-"possibbiltajiet ta' sanzjonijiet" disponibbli għall-awtoritajiet finanzjarji fir-rigward ta' evażjoni tal-VAT. Din tipprovdi li persuna taxxabbli, li kienet taf jew li kellha tkun taf [2] li qiegħda tipparteċipa fi tranżazzjoni li hija involuta f'evażjoni tal-VAT, għandha titqies bħala parteċipanti f'din l-evażjoni għall-finijiet tad-Direttiva tal-VAT [3]. Dan jobbliga lill-Istati Membri jirrifjutaw lill-persuna taxxabbli l-eżenzjoni fiskali [4] (jekk tkun il-fornitur) jew it-tnaqqis (jekk tkun il-benefiċjarju) [5].

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 F'xi deċiżjonijiet iktar antiki, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet għadha titkellem dwar "[setgħet] tkun taf"; ara s-sentenza tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punt 60). Din il-formulazzjoni wiesgħa wisq, li kienet ibbażata biss fuq id-domanda preliminari, jidher li fil-frattemp ġiet abbandunata kif għandu jkun.

3 Sentenzi tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94), tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48), tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27), tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54), tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 39), u tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punt 56).

4 Ara s-sentenzi tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94), tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 42), tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54), u tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 42).

5 Ara s-sentenzi tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 47), tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 62), tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 26), tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 37), u tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punti 59 u 61).

3. Din il-formulazzjoni użata mill-Qorti tal-Ġustizzja teħtieġ iktar preċiżazzjoni. Pereżempju, hemm dubju dwar jekk il-persuna taxxabbli tistax tiġi rrifjutata kemm l-eżenzjoni fiskali fir-rigward tal-output tagħha kif ukoll it-tnaqqis tal-akkwisti tal-input tagħha. Tali approċċ essenzjalment ikun jikkostitwixxi *tassazzjoni doppja* fuq l-istess tranżazzjoni fir-rigward tal-istess persuna. Barra minn hekk, għad iridu jiġu ċċarati l-kriterji għall-*inklużjoni* ta' tranżazzjoni f'evażjoni tal-VAT.

4. Dan il-każ eċċezzjonalment ma jikkonċernax katina tal-kunsinna konvenzjonali, iżda importazzjoni segwita minn trasferiment intra-Komunitarju min-naħa tal-akkwirent. Din iċ-ċirkustanza twassal għal żewġ partikolaritajiet. L-ewwel nett tqum il-kwistjoni dwar jekk l-evażjoni tal-VAT ippjanata u mwettqa biss ma' tmiem kunsinna "tinfettax" ukoll it-trasferiment intra-Komunitarju li jippreċediha. Minn lat fiskali, dan ikollu l-"vantaġġ" li d-dħul fiskali jkun jista' jiġi mmultiplikat (f'dan il-każ jiġi kkwadrupplat[6]) minħabba l-iskoperta ta' frodi tal-VAT.

5. It-tieni nett, f'dan il-każ id-debitur tal-VAT fuq l-importazzjoni huwa terz estern, proprju l-persuna li tiddikjara l-importazzjoni. Dan it-terz la kien involut fil-kunsinna u lanqas ma kellu tagħrif dwar il-frodi tal-VAT sussegwenti tal-klijenti tiegħu. Jekk wieħed isegwi r-raġunament tal-amministrazzjoni finanzjarja Awstrijaka, il-frodi tal-benefiċjarju jkun jimplika wkoll it-tħassir tal-eżenzjoni tal-importazzjoni għall-persuna li ddikjaratha.

6. Għalhekk, din it-talba għal deċiżjoni preliminari tagħti l-opportunità lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tippreċiża l-ġurisprudenza tagħha dwar l-hekk imsejħa "tranżazzjonijiet li jinvolvu frodi" meta jkun involut terz (hawnhekk id-dikjarant bħala rappreżentant tal-importatur). Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ser tingħata wkoll il-possibbiltà li tkompli tiżviluppa l-ġurisprudenza tagħha f'każ ta' intenzjoni ta' frodi stabbilita biss sussegwentement.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

7. Il-kuntest ġuridiku tad-dritt tal-Unjoni għal dan il-każ huwa rrappreżentat mid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[7] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

8. L-Artikolu 143(1)(d) tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"1. L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin: […]

(d) l-importazzjoni ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata minn territorju terz jew pajjiż terz u importata fi Stat Membru li ma jkunx dak li fih tkun waslet il-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, fejn il-provvista ta' merkanzija ta' dan it-tip mill-importatur innominat jew rikonoxxut skond l-Artikolu 201 bħala obbligat li jħallas il-VAT hu eżenti skond l-Artikolu 138; […]"

6 Ir-Repubblika tal-Awstrija tkun tista' tiffissa VAT fuq l-importazzjoni u fl-istess waqt tirrifjuta wkoll l-eżenzjoni fiskali tat-trasferiment fl-Awstrija. Min-naħa tagħha, ir-Repubblika tal-Bulgarija tkun tista' tirrifjuta t-tnaqqis fir-rigward tal-akkwist intra-Komunitarju ddikjarat u fl-istess waqt tiffissa t-taxxa għall-kunsinna fil-Bulgarija.

7 ĠU 2006, L 347, p. 1.

9. L-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni "l barra mit-territoju tagħhom iżda fil-Komunità, jew mill-bejjiegħ jew f'ismu jew il-persuna li tkun qed takkwista l-merkanzija, għal persuna taxxabbli oħra, jew għal persuna legali mhux taxxabbli li tkun qed taġixxi bħala tali fi Stat Membru ieħor li mhux dak minn fejn bdiet tinbagħat jew tkun ittrasportata il-merkanzija."

10. L-Artikolu 17(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

"It-trasferiment ta' merkanzija li tkun saret minn persuna taxxabbli li tifforma parti mill-assi tan-negozju tagħha għal Stat Membru ieħor għandha tiġi trattata bħala provvista ta' merkanzija bi ħlas.

'Trasferiment għal Stat Membru ieħor' għandha tfisser li proprjetà tanġibbli mibgħuta jew ittrasportata minn jew għan-nom tal-persuna taxxabbli, għall-iskop tan-negozju tagħha, għal destinazzjoni barra mit-territorju ta' l-Istat Membru li fih tinsab il-proprjetà, iżda fil-Komunità."

11. Il-kontenut tal-Artikolu 201 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa:

"Ma' l-importazzjoni, il-VAT għandha titħallas mill-persuna jew mill-persuni nominati jew rikonoxxuti bħala responsabbli mill-Istat Membru ta' l-importazzjoni."

B. Id-dritt Awstrijak

12. Fid-dritt Awstrijak, ir-regoli tad-Direttiva dwar il-VAT ġew trasposti fl-Umsatzsteuergesetz 1994[8] (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994). Kif speċifikat fl-Artikolu 6 tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994 (l-anness dwar is-suq intern), l-importazzjoni tal-oġġetti li, wara l-importazzjoni, jintużaw immedjatament mid-dikjarant għall-eżekuzzjoni ta' kunsinni intra-Komunitarji hija eżentata; id-dikjarant għandu jipproduċi prova, permezz ta' rekords, tal-eżistenza tal-kundizzjonijiet tal-Artikolu 7 tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994 (l-anness dwar is-suq intern).

13. Kif speċifikat fit-tieni sentenza tal-Artikolu 6(3) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994 (l-anness dwar is-suq intern), l-eżenzjoni tapplika biss jekk il-parti, li għall-impriża tagħha jkun ġie importat l-oġġett, twettaq il-kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti. Skont l-Artikolu 6(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994 (l-anness dwar is-suq intern), il-kunsinni intra-Komunitarji huma eżentati.

14. Bħala kunsinna intra-Komunitarja jitqies ukoll, b'mod konformi mal-punt 1 tal-Artikolu 7(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994 (l-anness dwar is-suq intern), it-trasferiment ta' oġġett ekwivalenti għal kunsinna, fis-sens tal-punt 1 tal-Artikolu 3(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994 (l-anness dwar is-suq intern).

15. Skont il-punt 1 tal-Artikolu 3(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994 (l-anness dwar is-suq intern), huwa meqjus kunsinna bi ħlas dak it-trasferiment ta' oġġett tal-impriża li jsir minn imprenditur mit-territorju nazzjonali lejn parti oħra mit-territorju tal-Unjoni sabiex jiddisponi minnu, ħlief għal użu sempliċiment temporanju – iddefinit iktar fid-dettall –, anki jekk l-imprenditur ikun importa l-oġġett ġewwa l-pajjiż. L-imprenditur jitqies bħala fornitur.

8 Għan-notifiki li saru qabel il-31 ta' Diċembru 2010 kienet għadha tapplika l-verżjoni tal-Att Federali fil-Gazzetta tal-Liġi Federali Nru 756/1996, għan-notifiki li saru wara tapplika l-verżjoni tal-Abgabenänderungsgesetzes 2010 (l-Att li Jemenda t-Taxxi 2010), Gazzetta tal-Liġi Federali I Nru 34).

16. Kif speċifikat fl-Artikolu 26(1) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994, il-leġiżlazzjoni dwar id-dazji doganali tapplika *mutatis mutandis* għat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fuq l-importazzjoni – b'eċċezzjonijiet mhux rilevanti għall-każ ineżami. Skont l-Artikolu 71a taz-Zollrechts-Durchführungsgesetz [9] (il-Liġi dwar l-Implimentazzjoni tad-Dritt Doganali), fil-każijiet ta' eżenzjoni mit-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fuq l-importazzjoni skont l-Artikolu 6(3) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994 (l-anness dwar is-suq intern), taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fuq l-importazzjoni, eżiġibbli skont l-Artikolu 204(1) taz-Zollkodex (il-Kodiċi Doganali), hija dovuta wkoll mid-dikjarant jekk dan ma jkunx ikkunsidrat diġà bħala debitur skont l-Artikolu 204(3) tal-Kodiċi Doganali.

III. Il-kawża prinċipali

17. Żewġ impriżi Bulgari (B u K) akkwistaw merkanzija mingħand impriża fl-Isvizzera u fl-Isvizzera stess irċevew is-setgħa li jużawha. Din il-merkanzija ġiet importata fl-Awstrija, f'isem B u K, minn Vetsch Int. Transporte GmbH (iktar 'il quddiem "Vetsch") li *inter alia* topera bħala dikjarant doganali b'sede fl-Awstrija. Sussegwentement din il-merkanzija kellha tkompli tiġi ttrasportata lejn il-Bulgarija sa għand B u K minn trasportatur imqabbad minn dawn tal-aħħar – li ppreżenta lil Vetsch il-polza tal-vjaġġ korrispondenti.

18. Bejn l-10 ta' Diċembru 2010 u l-5 ta' Lulju 2011, Vetsch, bħala r-rappreżentant indirett tal-benefiċjarji Bulgari msemmija, issottomettiet dikjarazzjonijiet quddiem uffiċċju doganali Awstrijak għar-rilaxx għaċ-ċirkulazzjoni libera ta' merkanzija mill-Isvizzera skont l-hekk imsejħa "skema doganali 42" [10]. Fl-istess waqt, f'kull dikjarazzjoni talbet l-eżenzjoni tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ skont l-Artikolu 6(3) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ 1994 (l-anness dwar is-suq intern). It-talba ġiet aċċettata. Mid-deċiżjoni tar-rinviju ma jistax jiġi dedott ksur tal-obbligi legali ta' prova minn Vetsch.

19. F'dan ir-rigward, Vetsch irrappreżentat lill-impriża Bulgara K tliet darbiet u lill-impriża Bulgara B darbtejn. Skont it-talba, il-merkanzija ġiet irrilaxxata għaċ-ċirkulazzjoni libera ta' merkanzija mingħajr kontabbiltà tal-ammonti ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fuq l-importazzjoni. Imbagħad, trasportatur ittrasporta l-merkanzija lejn il-Bulgarija għall-akkwirent.

20. B u K iddikjaraw u ntaxxaw kif suppost it-trasferiment intra-Komunitarju mill-Awstrija lejn il-Bulgarija kemm fl-Awstrija kif ukoll fil-Bulgarija. Skont il-qorti tar-rinviju jista' jiġi preżunt li l-merkanzija waslet il-Bulgarija u li waqt it-trasport B u K il-ħin kollu kellhom is-setgħa li jużawha.

21. Sussegwentement, iż-żewġ impriżi Bulgari B u K reġgħu biegħu l-merkanzija (milli jidher b'mod taxxabbli). Madankollu, huma ma ddikjarawx dan il-bejgħ u minflok iddikjaraw kunsinna intra-Komunitarja eżentata lil Vetsch li preċedentement kienet ġiet involuta għad-dikjarazzjoni tad-dwana. Madankollu, tali kunsinna, u dwar dan jeżisti qbil, qatt ma saret. Skont il-qorti tar-rinviju B u K f'dan ir-rigward huma ħatja ta' evażjoni tat-taxxa fil-Bulgarija. Iżda fit-talba għal deċiżjoni preliminari ma hemm xejn li jindika li Vetsch kienet b'xi mod jew ieħor involuta f'din il-frodi tal-VAT.

9 Fil-verżjoni tad-dritten Zollrechts-Durchführungsgesetz-Novelle (BGBl. I Nru 13/1998) (it-Tielet Emenda għal-Liġi dwar l-Implimentazzjoni tad-Dritt Doganali), li għadha applikabbli f'każijiet ta' appell.

10 Ara wkoll is-sentenza simili tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473) u l-ispjegazzjonijiet iktar iddettaljati dwar l-hekk imsejħa skema doganali 42 fil-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-kawża Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215 punt 20, nota ta' qiegħ il-paġna 4).

22. B'deċiżjoni tas-6 ta' Settembru 2011, Vetsch ġiet stabbilita bħala d-debitura tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fuq l-importazzjoni għaliex allegatament ma kinux issodisfatti l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni invokata kull darba fid-dikjarazzjonijiet imsemmija. Kif speċifikat fl-Artikolu 71a taz-Zollrechts-Durchführungsgesetzes (il-Liġi dwar l-Implementazzjoni tad-Dritt Doganali), id-dikjarant ukoll huwa debitur tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fuq l-importazzjoni.

23. B'ittra tal-15 ta' Settembru 2011, Vetsch ikkontestat din id-deċiżjoni quddiem iz-Zollamt (l-Uffiċċju Doganali), liema kontestazzjoni ġiet miċħuda minn dan tal-aħħar fil-31 ta' Jannar 2012. B'att tat-2 ta' Marzu 2012, Vetsch ippreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni. Permezz ta' sentenza tat-30 ta' Marzu 2016, il-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi, l-Awstrija) ċaħdet dan ir-rikors bħala infondat.

24. Fil-fehma tal-Bundesfinanzgerichts (il-Qorti Federali tal-Finanzi), il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar "tranżazzjonijiet li jinvolvu frodi" tistabbilixxi li, minħabba l-evażjoni tat-taxxa sussegwenti tal-impriżi Bulgari B u K, għandha tiġi rrifjutata wkoll l-eżenzjoni għall-kunsinna intra-Komunitarja (speċifikament it-trasferiment intra-Komunitarju) fl-Awstrija. Għaldaqstant, hija nieqsa wkoll kundizzjoni għall-eżenzjoni mit-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fuq l-importazzjoni, għaliex min-naħa tagħha din tirrikjedi l-eżistenza ta' kunsinna eżentata wara l-importazzjoni.

25. Vetsch ippreżentat appell għal reviżjoni kontra s-sentenza tal-Bundesfinanzgericht (il-Qorti Federali tal-Finanzi), li dwaru issa trid tieħu deċiżjoni l-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva, l-Awstrija).

IV. It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

26. B'deċiżjoni tad-29 ta' Ġunju 2017, li waslet fit-8 ta' Settembru 2017, il-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva) għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja, skont l-Artikolu 267 TFUE, id-domandi preliminari li ġejjin:

1) L-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 138 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandha tiġi rrifjutata għal trasferiment intra-Komunitarju mwettaq minn Stat Membru meta l-persuna taxxabbli li twettaq dan it-trasferiment b'destinazzjoni għal Stat Membru ieħor tiddikjara, huwa minnu, fl-Istat Membru l-ieħor, l-akkwist intra-Komunitarju li jikkorrispondi għat-trasferiment intra-Komunitarju, iżda twettaq, fl-Istat Membru l-ieħor, frodi fiskali fi tranżazzjoni taxxabbli sussegwenti li tikkonċerna l-oġġetti kkonċernati billi tiddikjara b'mod ħażin kunsinna intra-Komunitarja eżentata minn dan l-Istat Membru l-ieħor?

2) Ir-risposta għall-ewwel domanda tiddependi mill-kwistjoni dwar jekk, fil-mument tat-trasferiment intra-Komunitarju, il-persuna taxxabbli diġà kellhiex l-intenzjoni li twettaq frodi fiskali fir-rigward ta' tranżazzjoni sussegwenti li tikkonċerna dawn l-oġġetti?

27. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, Vetsch, ir-Repubblika tal-Awstrija, ir-Repubblika Ellenika u l-Kummissjoni Ewropea ressqu l-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom u, ħlief ir-Repubblika Ellenika, l-istess partijiet ipparteċipaw ukoll fis-seduta tas-27 ta' Ġunju 2018.

V. Analiżi

A. Il-portata tad-domandi preliminari

28. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi espressament biss dwar il-kundizzjonijiet għar-rifjut tal-eżenzjoni skont l-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT [11]. Madankollu, jidher li d-domandi essenzjalment jirrigwardaw il-portata tar-rifjut tal-eżenzjoni għal importazzjoni fuq il-livell tad-dikjarant tal-VAT fuq l-importazzjoni (Vetsch).

29. Għalhekk, il-qorti tar-rinviju essenzjalment trid tkun taf jekk id-dikjarant, bħala r-rappreżentant tal-importatur, għandux jiġi rrifjutat l-eżenzjoni skont l-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT jekk, wara t-trasferiment tal-oġġett mill-Istat ta' importazzjoni lejn Stat Membru ieħor (il-pajjiż tad-destinazzjoni), il-benefiċjarju jwettaq evażjoni tat-taxxa u l-intenzjoni tal-evażjoni tiġi stabbilita biss wara t-trasferiment. Għaldaqstant nipproponi li l-ewwel domanda tiġi eżaminata fid-dawl tal-kundizzjonijiet tal-Artikolu 143(1)(d) flimkien mal-Artikoli 138 u 201 tad-Direttiva dwar il-VAT.

30. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju ċċarat li fil-każ preżenti ma ġiex stabbilit li l-intenzjoni ta' evażjoni tat-taxxa sussegwenti tal-akkwirenti Bulgari kienet teżisti diġà fid-data tat-trasferiment intra-Komunitarju. Għalhekk għandu jiġi preżunt li fil-mument tal-importazzjoni fl-Awstrija u tat-trasferiment lejn il-Bulgarija kienet għadha ma teżistix l-intenzjoni ta' frodi. Din il-konstatazzjoni diġà hija sinjifikattiva għall-ewwel domanda, u għalhekk it-tieni domanda tista' titwieġeb diġà fil-kuntest tal-ewwel domanda.

B. L-analiżi ġuridika

31. Il-kundizzjonijiet oġġettivi tal-Artikoli 143 u 138 tad-Direttiva dwar il-VAT huma ssodisfatti kollha kemm huma. Tista' tiġi preżunta wkoll l-eżistenza tal-provi previsti fl-Artikolu 143(2) tad-Direttiva dwar il-VAT (fil-verżjoni applikabbli rispettivament), peress li l-qorti tar-rinviju ma esprimietx dubji f'dan ir-rigward. Barra minn hekk, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jista' jiġi dedott ukoll li l-merkanzija ġiet importata fl-Awstrija u sussegwentement ittrasferita lejn il-Bulgarija. Sa issa ma jeżistu l-ebda indikazzjonijiet li juru l-kontra, iżda hemm biss preżunzjonijiet ġeneriċi min-naħa tal-Uffiċċju Doganali u tar-Repubblika tal-Awstrija.

32. Jekk, min-naħa l-oħra, l-amministrazzjoni finanzjarja tkun tista' tipproduċi provi [12] li l-merkanzija effettivament ma waslitx fi Stat Membru ieħor, allura ma jkunux issodisfatti l-kundizzjonijiet oġġettivi tal-eżenzjoni previsti fl-Artikolu 143 tad-Direttiva dwar il-VAT. F'tali każ, il-qorti tar-rinviju jkollha tistħarreġ jekk Vetsch, *bona fide*, setgħetx tassumi l-eżenzjoni fiskali tal-importazzjoni [13]. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ma ġietx mistoqsija dwar tali sitwazzjoni.

33. F'dan ir-rigward għandu jitfakkar li kull evalwazzjoni tal-fatti taqa' fil-ġurisdizzjoni tal-qorti nazzjonali li għandha tevalwa, fid-dawl tal-partikolaritajiet tal-kawża, il-ħtieġa ta' deċiżjoni preliminari għall-adozzjoni tas-sentenza tagħha kif ukoll ir-rilevanza tad-domandi magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja.

11 Dan jirregola l-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja. Skont l-Artikolu 17(1) tad-Direttiva, trasferiment intra-Komunitarju, bħal dak fil-każ ineżami, huwa ekwivalenti għall-kunsinna ta' oġġett bi ħlas.

12 Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ċaħdet obbligu tal-persuna taxxabbli li taċċerta li l-merkanzija ttrasportata mill-akkwirent tkun waslet tassew fil-pajjiż tad-destinazzjoni; ara s-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punti 40 *et seq.*). Ara wkoll is-sentenza reċenti tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punti 67 *et seq.*).

13 Ara wkoll il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'dan ir-rigward: sentenzi tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punti 95 *et seq.*), tal-14 ta' Ġunju 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punti 74 *et seq.*), tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punti 47 *et seq.*) u tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 68).

34. Għalhekk, skont il-premessa msemmija iktar 'il fuq (fil-punt 31), jeżistu biss żewġ modi kif tista' tiġi rrifjutata l-eżenzjoni tal-importazzjoni. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja (ara, f'dan ir-rigward, il-parti 1), Vetsch għandha tiġi rrifjutata "direttament" l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 143 tad-Direttiva dwar il-VAT jekk kienet taf jew jekk kellha tkun taf bil-frodi tal-VAT segwenti (ara, f'dan ir-rigward, il-parti 2.a). Barra minn hekk, huwa konċepibbli li l-eżenzjoni tal-importazzjoni skont l-Artikolu 143 tad-Direttiva hija marbuta b'tali mod mal-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti li r-rifjut tal-eżenzjoni fir-rigward tal-kunsinna intra-Komunitarja (jew it-trasferiment intra-Komunitarju) ikollu effett ukoll fuq l-eżenzjoni tal-importazzjoni (ara, f'dan ir-rigward, il-partijiet 2.b u 2.c), anki jekk Vetsch ma kellhiex għalfejn tkun taf bil-frodi tal-VAT sussegwenti. Madankollu, għal din il-fini, l-intenzjoni ta' frodi sussegwenti ta' B u K trid tkun tista' tinfluwenza, b'xi mod jew ieħor, l-evalwazzjoni tat-trasferiment preċedenti (ara, f'dan ir-rigward, il-parti 2.d).

1. Ir-rifjut tal-eżenzjoni tal-importazzjoni bħala miżura għall-ġlieda kontra l-frodi

35. Il-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbużi eventwali hija għan irrikonoxxut u inkoraġġut mid-Direttiva dwar il-VAT. Barra minn hekk, ħadd ma jista' jinvoka d-dritt tal-Unjoni b'mod frawdolenti jew abbużiv [14].

36. Madankollu, il-miżuri adottati mill-Istati Membri f'dan ir-rigward ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu tali għanijiet. B'mod partikolari, ma jistgħux jintużaw b'tali mod li jikkonfutaw in-newtralità tal-VAT [15]. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet kemm-il darba li l-amministrazzjoni ma tistax tobbliga lill-persuna taxxabbli twettaq verifiki kumplessi u fid-dettall rigward il-fornitur tagħha, li fil-fatt jimplika t-trasferiment lejn il-persuna taxxabbli tal-atti ta' kontroll li għandha twettaq din l-amministrazzjoni [16].

37. Min-naħa l-oħra, ma huwiex kontra d-dritt tal-Unjoni li jkun meħtieġ li operatur jieħu kull miżura li tista' tkun raġonevolment mitluba minnu sabiex jiġi żgurat li t-tranżazzjoni li huwa jwettaq ma twassalx għall-parteċipazzjoni tiegħu fi frodi fiskali [17].

38. Iżda r-rifjut tat-tnaqqis jew tal-eżenzjoni ma jiġix ikkunsidrat biss meta l-frodi fiskali titwettaq mill-persuna taxxabbli nnifisha, iżda wkoll meta persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li, bl-akkwist tagħha, hija kienet qed tipparteċipa fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT [18]. F'tali ċirkustanzi, il-persuna taxxabbli kkonċernata għandha, għall-finijiet tal-VAT, titqies li hija parteċipant f'din il-frodi, u dan indipendentement mill-kwistjoni dwar jekk tiħux benefiċċju jew le mill-bejgħ mill-ġdid tal-merkanzija jew mill-użu tas-servizzi fil-kuntest tat-tranżazzjonijiet taxxabbli mwettqa minnha sussegwentement [19].

14 Sentenzi tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 43), tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 42), u tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punt 54).

15 Sentenza tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 50). F'dan is-sens ara wkoll is-sentenzi tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et* (C-110/98 sa C-147/98, EU:C:2000:145, punt 52), u tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 57).

16 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 51), tal-31 ta' Jannar 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 50), u tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 65).

17 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-19 ta' Ottubru 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 52), tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 54) u tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 65 u 68).

18 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48).

19 Sentenzi tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94), tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48), tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27), tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 39), u tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punt 56).

2. Ir-rifjut tal-eżenzjoni fiskali tal-importazzjoni fil-livell tar-rappreżentant tal-importatur

a) Ir-rifjut dirett tal-eżenzjoni tal-importazzjoni?

39. Din il-ġurisprudenza b'rabta ma' frodi tirrigwarda kemm in-naħa tal-input kif ukoll tal-output ta' tranżazzjoni. Għalhekk, hija tippermetti kemm ir-rifjut tal-eżenzjoni [20] kif ukoll ir-rifjut tat-tnaqqis [21], f'ċerti ċirkustanzi fir-rigward tal-istess persuna. Dan filwaqt li d-dħul fiskali jkompli jiżdied iktar ma tkun twila l-katina tal-kunsinna u iktar ma jkunu involuti persuni.

40. Anki f'din il-kawża, ir-Repubblika tal-Awstrija tiffissa VAT fuq l-importazzjoni fil-konfront ta' Vetsch u fl-istess waqt tista' tirrifjuta l-eżenzjoni fiskali tat-trasferiment fl-Awstrija lejn B u K. Min-naħa tagħha, ir-Repubblika tal-Bulgarija tista' tirrifjuta t-tnaqqis ta' K u B fir-rigward tal-akkwist intra-Komunitarju ddikjarat u fl-istess waqt tiffissa t-taxxa għall-kunsinna fil-Bulgarija. Id-dħul fiskali jinħoloq erba' darbiet għall-istess kunsinna. Madankollu, kif tosserva korrettament il-Kummissjoni, kien darba biss li ntilfet il-VAT, proprju fil-Bulgarija.

41. Il-Qorti tal-Ġustizzja sa issa ma kellhiex opportunità tiddeċiedi jekk tali piż multipli fuq persuna taxxabbli huwiex kompatibbli mal-prinċipju ta' newtralità [22] u jekk huwiex proporzjonali fir-rigward tal-mira li tiġi miġġielda l-frodi tal-VAT. Lanqas ma kellha għalfejn tikkummenta dwar problemi possibbli marbuta mal-projbizzjoni ta' tassazzjoni doppja [23]. Madankollu, minħabba d-domandi preliminari, il-Qorti tal-Ġustizzja sa issa dejjem ittrattat biss b'mod iżolat il-konsegwenzi għal persuna taxxabbli jew fir-rigward ta' tranżazzjoni.

42. Huwa minnu li dan il-każ jaf jagħti lok għal evalwazzjoni globali. Madankollu, Vetsch, bħala d-dikjarant tal-VAT fuq l-importazzjoni, mill-bidu nett ma tistax tiġi akkużata li kellha tkun taf li hija assistiet, b'xi mod jew ieħor, lill-klijenti tagħha fi frodi tal-VAT ippjanata fil-Bulgarija. Għaldaqstant, il-kundizzjonijiet għal-limitazzjoni diretta, żviluppati mill-Qorti tal-Ġustizzja, tal-eżenzjoni fiskali lanqas biss huma issodisfatti hawnhekk.

43. Kif argumenta l-Uffiċċju Doganali fis-seduta meta mistoqsi mill-Qorti tal-Ġustizzja, tali akkuża lanqas ma tista' tinġieb, pereżempju, minħabba s-sempliċi użu ta' skema doganali speċjali pprovduta mill-Istat Membru (hawnhekk l-hekk imsejħa "skema doganali 42"). Jekk din l-iskema tassew hija partikolarment suxxettibbli għall-frodi [24], l-Istat Membru għandu l-obbligu li jfassalha b'mod differenti jew saħansitra jabolixxiha. Madankollu, persuna taxxabbli bl-ebda mod ma tista' tiġi akkużata, sussegwentement, li ħarset il-liġi. Konsegwentement, Vetsch fil-prinċipju tista' "tinvoka" l-eżenzjoni tal-importazzjoni.

20 Ara s-sentenzi tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94), tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 42), u tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54).

21 Ara s-sentenzi tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 47), tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 62), tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 26), tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 37), u tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punti 59 u 61).

22 Ara s-sentenzi tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41), tal-15 ta' Diċembru 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51) u tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57), kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 42).

23 Sentenza tal-20 ta' Marzu 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), is-sentenza tal-Qorti EDB tat-18 ta' Mejju 2017, Jóhannesson *et* vs L-Islanda (Rikors Nru 22007/11), u s-sentenza tal-Qorti EDB tal-15 ta' Novembru 2016, A u B vs In-Norveġja (Rikorsi Nru 24130/11 u Nru 29758/11). Ara wkoll, f'dan ir-rigward, Kokott, J., "Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren", *NZWiSt*, 2017, p. 409 (fil-p. 414 u 415).

24 Ara, f'dan ir-rigward, l-istqarrija għall-istampa tal-Qorti Ewropea tal-Awdituri tat-12 ta' Diċembru 2011 (aċċessibbli fuq http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_mt.doc).

b) Ir-rabta tal-eżenzjoni fiskali tal-importazzjoni mal-eżenzjoni fiskali tal-kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti

44. Għaldaqstant, wieħed ikun jista' jasal biss għal rifjut tal-eżenzjoni tal-importazzjoni għal Vetsch jekk rifjut tal-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti jkun jaffettwa wkoll l-eżenzjoni skont l-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva. Dan jidher li huwa preżunt mill-qorti tar-rinviju inkwantu tali tistaqsi biss dwar il-kundizzjonijiet tal-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT.

45. Għalhekk, il-kwistjoni deċiżiva hawnhekk hija kif għandu jiġi interpretat l-element tal-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jipprovdi li l-kunsinna fi Stat Membru ieħor wara l-importazzjoni hija "eżentata skont l-Artikolu 138": dan ifisser li l-eżenzjoni tiddependi biss mill-eżistenza astratta tal-kundizzjonijiet għal kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti eżentata? Jew irid ikun possibbli li l-fornitur (hawnhekk l-impriżi Bulgari B u K li wettqu t-trasferiment) ukoll ikun jista' "jinvoka" b'mod konkret l-eżenzjoni?

46. Fil-każ ta' kunsiderazzjoni astratta ma jkunux rilevanti l-intenzjonijiet suġġettivi ta' terz. Madankollu, jekk issir analiżi konkreta jkun meħtieġ ukoll li l-parti, li għaliha d-dikjarant ikun ħa ħsieb jikkonkludi l-importazzjoni bħala rappreżentant tal-importatur, fil-każ konkret għandha tkun tista' titlob ukoll l-eżenzjoni fiskali tal-kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti. Jekk l-impriżi Bulgari (B u K) ma jkunux jistgħu jinvokaw l-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja li ssegwi l-importazzjoni minħabba l-frodi tal-VAT sussegwenti, allura titħassar ukoll l-eżenzjoni fiskali tal-importazzjoni għal Vetsch skont l-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

47. Huwa minnu li l-qorti tar-rinviju ċċarat li teżisti proċedura speċjali li biha dikjarant tal-VAT fuq l-importazzjoni bħal Vetsch, li ma kienx jaf bil-frodi tal-VAT sussegwenti tal-klijent tiegħu u li jinżamm responsabbli, jista' jitlob ir-remissjoni ta' din it-taxxa. Madankollu, ir-remissjoni tal-VAT fuq l-importazzjoni neċessarjament teħtieġ l-eżiġibbiltà tagħha, li b'hekk għandha tiġi eżaminata fl-ewwel lok.

c) L-evalwazzjoni astratta tal-eżenzjoni fiskali tat-trasferiment

48. Jeżisti dubju wkoll dwar jekk id-dritt tal-Unjoni (speċifikament l-Artikolu 201 tad-Direttiva dwar il-VAT) jagħtix id-dritt ukoll lill-Istat Membru sabiex iqis li l-VAT hija dovuta minn terz, li jkun dovut iħallas it-taxxa (*in solidum*) minħabba s-sempliċi fatt li l-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa wettqet frodi fiskali mingħajr l-għarfien jew l-għarfien mistenni tat-terz (hawnhekk Vetsch). Fil-fatt, dan ikun l-effett jekk wieħed jassumi konnessjoni tal-eżenzjoni fiskali tal-importazzjoni mal-eżenzjoni fiskali tal-kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti fil-każ konkret. Essenzjalment, tali approċċ ikun jikkostitwixxi responsabbiltà indipendenti mill-ħtija tat-terz, kif prevista fid-dritt doganali [25].

49. Madankollu, minn kunsiderazzjoni iktar mill-qrib tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, joħorġu dubji dwar dan. L-ewwel nett, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-ġbir ta' dazji u l-ġbir tal-VAT ma humiex sitwazzjonijiet paragunabbli [26]. Għalhekk, għall-kuntrarju tal-argumenti tal-Uffiċċju Doganali fis-seduta, il-konstatazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar id-dritt doganali ma jistgħux neċessarjament jiġu ttrasferiti għall-interpretazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT [27].

25 Ara s-sentenzi tas-17 ta' Lulju 1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, EU:C:1997:370, punt 61) u tal-14 ta' Mejju 1996, Faroe Seafood *et* (C-153/94 u C-204/94, EU:C:1996:198, punt 114).

26 Sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 56).

27 Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:7, punt 80).

50. It-tieni nett, id-dejn fiskali tat-terz (hawnhekk tad-dikjarant) f'dan il-każ huwa bbażat fuq l-Artikolu 201 tad-Direttiva dwar il-VAT u, fi kwalunkwe każ, jikkostitwixxi ndħil fil-libertà tal-impriżi skont l-Artikolu 16 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea u, f'ċerti ċirkustanzi, anki fid-dritt fundamentali għall-proprjetà skont l-Artikolu 17 tagħha. It-tieni sentenza tal-Artikolu 52(1) tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali titlob li l-indħil ikun proporzjonat. Jistgħu jsiru limitazzjonijiet f'dawk il-każijiet biss fejn ikun neċessarju u fejn ġenwinament jintlaħqu l-għanijiet ta' interess ġenerali rrikonoxxuti mill-Unjoni [28].

51. Abbażi ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, "huwa inkompatibbli [mad-Direttiva dwar il-VAT] li tiġi ssanzjonata, billi tiġi rrifjutata dan id-dritt, persuna taxxabbli li ma kinitx taf u li ma setgħetx tkun taf li t-tranżazzjoni kkonċernata kienet involuta fi frodi mwettqa mill-fornitur jew li tranżazzjoni oħra, li tagħmel parti mis-serje ta' provvisti, preċedenti jew sussegwenti għal dik li saret mill-imsemmija persuna taxxabbli, kienet ivvizzjata minn frodi fir-rigward tal-VAT" [29]. Dan jissuġġerixxi l-oppost ta' evalwazzjoni konkreta tal-kundizzjoni tal-applikazzjoni"eżentata skont l-Artikolu 138".

52. Is-sens u l-iskop tar-rabta tal-eżenzjoni tal-importazzjoni mal-eżenzjoni ta' trasferiment intra-Komunitarju sussegwenti wkoll jipprekludu fehma opposta.

53. Kif spjegat korrettament il-Kummissjoni fis-seduta, l-iskop tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT [30] huwa semplifikazzjoni. Din hija attwata billi t-tnaqqis, applikabbli altrimenti, fir-rigward tal-VAT fuq l-importazzjoni li inkella tkun dovuta (ara l-Artikolu 168(e) tad-Direttiva dwar il-VAT), jista' jitħalla barra minħabba l-eżenzjoni tal-importazzjoni. B'dan il-mod jiġi ffaċilitat il-moviment transkonfinali tal-merkanzija (hawnhekk l-importazzjoni u l-kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti) għall-impriżi. Dan l-iskop ta' semplifikazzjoni wkoll jissuġġerixxi li għandha tiġi ppreferuta l-kunsiderazzjoni astratta tal-eżenzjoni fiskali tal-kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti.

54. Barra minn hekk, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-hekk imsejħa tranżazzjonijiet li jinvolvu frodi ma tħassarx il-kunsinna intra-Komunitarja (il-kundizzjonijiet neċessarji għadhom issodisfatti). Din sempliċiment twassal sabiex dawk li jwettqu l-frodi (jew kull min kien jaf jew kellu jkun jaf bil-frodi) ma jkunux jistgħu jinvokaw l-eżenzjoni li fil-verità jkunu intitolati għaliha [31].

55. Is-sens u l-iskop sottostanti għal din il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja wkoll jissuġġerixxu kunsiderazzjoni astratta. Skont din il-ġurisprudenza, it-tnaqqis, kif ukoll l-eżenzjoni fiskali, huma rrifjutati biss jekk tkun tista' ssir akkuża personali fil-konfront tal-impriża inkwistjoni fil-każ konkret (kienet taf bil-frodi jew ma ħaditx il-miżuri li raġonevolment kienu mitluba minnha). Hija biss din l-allegazzjoni li twassal sabiex l-impriża ma tkunx tista' tinvoka iktar id-dispożizzjonijiet fiskali favorevoli għaliha [32]. Fil-kawża simili "Enteco Baltic" UAB, il-Qorti tal-Ġustizzja wkoll iddeċidiet li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT ma tistax tiġi rrifjutata meta l-akkwirent ikun wettaq frodi tal-VAT li dwarha ma kellu għalfejn ikun jaf xejn l-importatur [33].

28 Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà applikat dan il-prinċipju ta' proporzjonalità qabel id-dħul fis-seħħ tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali; ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548 punt 58).

29 Sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 41), tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 41), u tal-21 ta' Ġunju 2012, Mahagében (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 47). Ara, b'mod simili, is-sentenza tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et* (C-354/03, C-355/03 u C-484/03, EU:C:2006:16, punt 55).

30 Dan il-punt tħalla miftuħ fis-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473) u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-kawża Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215).

31 Ara l-formulazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja: "[f]'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-individwi ma jistgħux, b'mod frawdolenti jew abbużivament jinvokaw liġijiet tal-Unjoni" fis-sentenza tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata), b'riferiment għas-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 68).

32 Dwar dan il-punt ma rridx nikkonstata, b'mod konklużiv, jekk l-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja u t-tnaqqis humiex tassew privileġġi, peress li ma għandhomx jiffavorixxu lis-sid iżda huma espressjoni tal-prinċipju legali u kundizzjonijiet neċessarji għall-funzjonament ta' sistema indiretta ta' dazji tas-sisa (hawnhekk fid-destinazzjoni finali). Fil-fehma tiegħi, dispożizzjonijiet inerenti tas-sistema għall-implementazzjoni ta' teknika ta' tassazzjoni diffiċli jiġu deskritti bħala privileġġ.

33 Sentenza tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 100).

56. L-istess irid japplika wkoll għal terz ieħor. Jekk anki fil-konfront ta' dan tista' tiġi eskluża tali allegazzjoni, fil-fehma tiegħi lanqas fil-konfront tad-dikjarant (bħala rappreżentant tal-importatur) ma għandha tiġi kkunsidrata limitazzjoni tal-eżenzjoni prevista fid-dritt tal-Unjoni, anki jekk fil-każ konkret il-persuna li twettaq it-trasferiment ma tkunx tista' tinvoka l-eżenzjoni.

57. Fl-aħħar nett, anki d-drittijiet fundamentali tat-terz (ara l-punt 50) u l-prinċipju ta' proporzjonalità jissuġġerixxu approċċ astratt. Huwa kontradittorju għall-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' proporzjonalità li l-eżenzjoni ta' persuna taxxabbli tiddependi minn imġiba (sussegwenti) ta' terz li fuqha ma tistax teżerċita influwenza (ara l-punt 51).

58. Peress li Vetsch (bħala d-dikjarant u r-rappreżentant tal-importatur) ma tista' tiġi akkużata b'xejn f'dan ir-rigward, hija għadha tista' tinvoka l-eżenzjoni fiskali tal-importazzjoni. Bla ħsara għall-effett kumulattiv u ta' kumpens eċċessiv imsemmi (ara l-punti 39 *et seq*. iktar 'il fuq), jaf japplika mod ieħor għal B u K li, minħabba f'hekk, possibbilment ma jistgħux jinvokaw l-eżenzjoni tal-importazzjoni fl-Awstrija.

d) Sussidjarjament: evalwazzjoni konkreta tal-eżenzjoni fiskali tat-trasferiment

59. Jekk, għall-kuntrarju, il-Qorti tal-Ġustizzja tasal għall-konklużjoni li l-eżenzjoni tal-importazzjoni għar-rappreżentant tal-importatur (hawnhekk Vetsch) tiddependi mill-possibbiltà li f'każ konkret il-persuna li twettaq it-trasferiment intra-Komunitarju sussegwenti (hawnhekk B u K) tkun tista' tinvoka l-eżenzjoni tal-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT, allura mbagħad għandu jiġi eżaminat jekk hawnhekk humiex issodisfatti l-kundizzjonijiet għaliha.

60. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-eżenzjoni għat-trasferiment intra-Komunitarju għandha tiġi rrifjutata lil B u K jekk huma stess ikunu wettqu frodi fiskali jew kienu jafu biha jew kellhom ikunu jafu li qegħdin jipparteċipaw fi tranżazzjoni involuta fi frodi tal-VAT [34]. Madankollu, dan ma jistax jintqal jekk, fil-mument tal-importazzjoni, il-benefiċjarji Bulgari, skont il-qorti tar-rinviju, kienu għadhom ma ppjanawx li jwettqu frodi tal-VAT. F'tali każ, la jkunu wettqu frodi fiskali diġà f'dak il-mument u lanqas ma jkunu pparteċipaw xjentement fi frodi diġà f'dak il-mument.

61. B'hekk il-kwistjoni deċiżiva hija jekk bidla sussegwenti fl-intenzjoni tal-persuna taxxabbli tistax tħassar, b'mod retroattiv, l-eżenzjoni (jew il-possibbiltà li tiġi invokata l-eżenzjoni). Nixtieq ninnega dan il-ħsieb għal diversi raġunijiet.

1) Il-kliem u l-kuntest tad-Direttiva dwar il-VAT

62. Minn naħa, bidliet sussegwenti fl-intenzjoni tal-persuna taxxabbli ma għandhomx, bħala prinċipju, effett retroattiv fil-leġiżlazzjoni tal-VAT. Dan joħroġ pereżempju mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar it-tnaqqis. Dan ma jitħassarx b'mod retroattiv jekk l-attività intraprenditorjali ppjanata tiġi abbandunata qabel ma tibda (pereżempju fil-każ ta' falliment ta' impriża). Fil-każ ta' spejjeż akkumulati fi preparazzjoni għal attività ekonomika, it-tnaqqis pjuttost jista' jiġi invokat anki jekk il-bidu tal-attività ekonomika jisfaxxa u ma jitwettqux it-tranżazzjonijiet taxxabbli intenzjonati [35]. Skont ġurisprudenza reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja, lanqas evalwazzjoni emendata tal-ammont tar-rata tat-taxxa u ffissar sussegwenti korrispondenti tat-taxxa ma jwasslu għal tnaqqis retroattiv [36], iżda għal tnaqqis *ex nunc*.

34 Sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 40), u tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punti 38 u 39 u l-ġurisprudenza elenkata hemmhekk).

35 Sentenzi tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punt 24), tad-29 ta' Frar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, punt 17) u tat-22 ta' Ottubru 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 20).

36 Sentenza tat-12 ta' April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 43), u tal-21 ta' Marzu 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 50) (kien biss wara r-rettifika ta' fattura li kienu mogħtija l-kundizzjonijiet sostantivi u materjali kollha għat-tnaqqis). Hekk ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punti 53 *et seq*.).

63. Bl-istess mod, waqt id-determinazzjoni tal-bażi għat-tassazzjoni fil-kuntest ta' kunsiderazzjoni selettiva għall-eżiġibbiltà tat-taxxa, l-Artikolu 63 u, għat-trasferiment, l-Artikolu 68 tad-Direttiva dwar il-VAT, jibbażaw fuq il-mument tal-provvista tas-servizz. Għalhekk, huwa dan il-mument li huwa deċiżiv sabiex jiġu evalwati l-eżenzjoni fiskali, il-post tal-provvista jew ir-rata tat-taxxa. Dan reġa' ġie ċċarat reċentement mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Kollroß u Wirtl[37]. Bl-istess mod, id-dispożizzjonijiet li jirregolaw l-aġġustament previsti fl-Artikoli 184 *et seq.* tad-Direttiva dwar il-VAT jassumu korrezzjoni *ex nunc* minħabba ċirkustanzi mibdula.

64. Fl-aħħar mill-aħħar, il-VAT, bħala taxxa indiretta, hija mgħoddija lill-parti kontraenti ċivili. Dan bħala prinċipju jimplika li l-ammont tal-VAT li għandu jiġi mgħoddi jkun iffissat fid-data tal-provvista u li ma jistax jiġi stabbilit b'mod retroattiv[38].

2) Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar tranżazzjonijiet "li jinvolvu frodi"

65. Addizzjonalment, fil-ġurisprudenza tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja teżiġi li l-persuna taxxabbli tipparteċipa fi tranżazzjoni li hija "involuta" fi frodi tal-VAT. Jekk fil-mument tal-importazzjoni u fil-mument tat-trasferiment kienet għadha ma hijiex ippjanata frodi tal-VAT, allura ma tistax tiġi kkunsidrata parteċipazzjoni fi tranżazzjoni li hija involuta f'evażjoni tal-VAT. Minħabba l-assenza ta' intenzjoni tal-awtur, f'dan il-mument ma teżistix rabta ma' evażjoni tal-VAT (ippjanata).

66. Barra minn hekk, il-ġurisprudenza eżistenti tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-hekk imsejħa tranżazzjonijiet li jinvolvu frodi hija b'mod ċar imfassla għal sitwazzjonijiet fejn, b'differenza mill-każ ineżami, mill-bidu nett kienet ippjanata frodi tal-VAT. Fil-qofol tagħha tikkonċerna l-qasam tal-kriminalità organizzata (normalment transkonfinali).

67. Għalhekk, frodi mwettqa jew intenzjonata u b'hekk ħtija fir-rigward tal-imġiba proprja fil-mument tal-kunsinna (hawnhekk tat-trasferiment) tikkostitwixxi element deċiżiv sabiex dawn (kif ukoll il-"kompliċi" kollha, jiġifieri dawk kollha li kienu jafu biha jew li kellhom ikunu jafu biha[39]) jiġu rrifjutati l-eżenzjoni fiskali u/jew it-tnaqqis.

3) Kumpens suffiċjenti tad-dannu fil-Bulgarija

68. Fl-aħħar mill-aħħar, it-telf sussegwenti tal-VAT fil-Bulgarija diġà ġie kkumpensat permezz ta' ffissar tat-taxxa korrispondenti u jista' jiġi ssanzjonat bis-saħħa tad-dritt kriminali Bulgaru.

69. Konformement mal-fehma tal-Kummissjoni, "infezzjoni" retroattiva tat-trasferiment eżentat fl-Awstrija la hija adattata u lanqas meħtieġa (u b'hekk lanqas proporzjonata) sabiex jiġi kkumpensat id-dannu li seħħ fil-Bulgarija. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà spjegat banda oħra, skont il-prinċipju tat-territorjalità, dan id-dħul huwa dovut lil dak l-Istat Membru li fih isir il-konsum finali[40]. Kif irrimarkat korrettament il-Kummissjoni, f'dan il-każ dan kien il-Bulgarija u mhux l-Awstrija.

70. Għalhekk, anki jekk issir evalwazzjoni konkreta tal-eżenzjoni fiskali tat-trasferiment intra-Komunitarju, xorta waħda jkun hemm kunsinna eżentata, bil-konsegwenza li anki l-importazzjoni minn Vetsch tkun eżentata skont l-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT u tibqa' eżentata minkejja l-frodi sussegwenti ta' B u K.

37 Sentenza tal-31 ta' Mejju 2018, Kollroß u Wirtl (C-660/16 u C-661/16, EU:C:2018:372, punt 48).

38 Bħala konklużjoni, tali effett retroattiv minħabba frodi sussegwenti wkoll għandu jiġi rrifjutat: sentenza tal-31 ta' Mejju 2018, Kollroß u Wirtl (C-660/16 u C-661/16, EU:C:2018:372, punt 48).

39 Sentenzi tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94), tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48), tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54), tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 39), tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27), u tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punt 56).

40 Sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 37).

VI. Konklużjoni

71. Għaldaqstant nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja li tirrispondi flimkien iż-żewġ domandi magħmula mill-Verwaltungsgerichtshof (il-Qorti Amministrattiva, l-Awstrija) fit-talba għal deċiżjoni preliminari kif ġej:

L-Artikolu 143(1)(d) flimkien mal-Artikoli 138 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandu jiġi interpretat fis-sens li r-riferiment għall-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 138 jirreferi biss għall-eżistenza astratta tagħha. Għaldaqstant, ma għandux jiġi kkunsidrat rifjut tal-eżenzjoni tal-importazzjoni għad-dikjarant tal-VAT fuq l-importazzjoni jekk kien biss il-benefiċjarju tal-merkanzija li kien jaf jew li kellu jkun jaf li, permezz tat-trasferiment intra-Komunitarju, qiegħed jipparteċipa fi tranżazzjoni li hija involuta f'evażjoni tal-VAT.