

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0276

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Il-?ames Awla)

18 ta' ?unju 2020 (*1)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 33 – Determinazzjoni tal-post tat-tran?azzjonijiet taxxabbli – Kunsinna ta' o??etti bit-trasport – Kunsinna ta' o??etti mibg?uta jew ittrasportati mill-fornitur jew g?an-nom tieg?u – Regolament (UE) Nru 904/2010 – Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 – Kooperazzjoni bejn l-Istati Membri – Skambju ta' informazzjoni”

Fil-Kaw?a C?276/18,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u tax-Xog?ol ta' Budapest, l-Ungerija), permezz ta' de?i?joni tal-1 ta' Marzu 2018, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fl-24 ta' April 2018, fil-pro?edura

KrakVet Marek Batko sp.k.

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Il-?ames Awla),

komposta minn E. Regan (Relatur), President tal-Awla, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ileši? u C. Lycourgos, Im?allfin,

Avukat ?enerali: E. Sharpston,

Re?istratur: R. ?ere?, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tal-20 ta' ?unju 2019,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

–

g?al KrakVet Marek Batko sp.k., minn P. Jalsovszky, T. Fehér u Á. Fischer, ügyvédek,

–

g?all-Gvern Ungerí?, minn M. Z. Fehér kif ukoll minn M. M. Tátrai u Zs. Wagner, b?ala a?enti,

–

g?all-Gvern ?ek, minn M. Smolek, J. Vlášil u O. Serdula, b?ala a?enti,

–

għall-Irlanda, minn A. Joyce u J. Quaney, b'ala aqenti, assistiti minn N. Travers, SC,

–

għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, b'ala aqent, assistita minn G. De Socio, avvocato dello Stato,

–

għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna, b'ala aqent,

–

għall-Gvern tar-Renju Unit, minn S. Brandon u Z. Lavery, b'ala aqenti, assistiti minn R. Hill, barrister,

–

għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u J. Jokubauskaitė kif ukoll minn L. Havas, b'ala aqenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-14 ta' Frar 2020,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1

It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (l-UE 2006, L 347, p. 1, bir-rettifika fil-UE L 335, 20.12.2007, p. 60), b'mod partikolari tal-Artikolu 33 tagħha, kif ukoll tal-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-Regolament tal-Kunsill (UE) Nru 904/2010 tas-7 ta' Ottubru 2010 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva u l-qliebla kontra l-frodi fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud (l-UE 2010, L 268, p. 1).

2

Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn KrakVet Marek Batko sp.k. (iktar 'il quddiem "KrakVet"), kumpannija rregolata mid-dritt Pollakk, u n-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direttorat tal-Appelli tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxa u tad-Dwana, l-Ungerija) dwar il-qlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq il-bejgħ ta' prodotti permezz tas-sit internet ta' din il-kumpannija lil xerrejja residenti fl-Ungerija.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva 2006/112

3

Il-premessi 17, 61 u 62 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedu:

“(17)

L-istabiliment tal-post minn fejn jitwettqu transazzjonijiet taxxabli jista' jwassal għal kunflitti dwar l-urisdizzjoni bejn Stati Membri, partikolarment dwar provvisti ta' merkanzija li jeżisti ilhom ikunu mmuntati jew dwar il-provvista ta' servizzi. Għalkemm il-post fejn titwettaq il-provvista ta' servizzi għandu fil-prinzipju jiġi stabbilit b'ala l-post fejn il-fornitur ikollu l-post prinċipali tan-negozju tiegħu, dan għandu jfisser li hu l-Istat Membru tal-konsumatur, partikolarment fil-każ ta' erti servizzi mogħtija bejn persuni taxxabli fejn l-ispejjeż tas-servizzi hija inkluża fil-prezz tal-merkanzija.

[...]

(61)

Huwa essenzjali li tkun iġurata l-applikazzjoni uniformi tas-sistema tal-VAT. Miżuri ta' implimentazzjoni huma xierqa biex jintlaqqu dak l-għan.

(62)

Dawk il-miżuri għandhom, b'mod partikolari, jindirizzaw il-problema tat-taxxa doppja tat-transazzjonijiet bejn il-fruntieri li jistgħu jsewweġu b'ala riżultat tad-diverżenzi bejn l-Istati Membri fl-applikazzjoni tar-regoli li jirregolaw il-post fejn huma mwettqa transazzjonijiet li huma taxxabli.”

4

It-Titolu V ta' din id-direttiva, intitolat “Post ta' transazzjonijiet taxxabli”, jinkludi l-Kapitolu 1, li huwa stess huwa intitolat “Post ta' provvista ta' merkanzija”, li jinkludi t-Taqsim 2, dwar il-“Kunsinni ta' merkanzija bit-trasport”. Din it-taqsim tinkludi, b'mod partikolari, l-Artikoli 32 u 33 tal-imsemmija direttiva.

5

L-Artikolu 32 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

“Fejn merkanzija hija mibgħuta jew ittrasportata mill-fornitur, jew mill-konsumatur, jew minn persuna terza, il-post ta' provvista għandu jitqies b'ala l-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-?in meta tintbagħat jew jibda t-trasport tal-merkanzija għall-konsumatur.

[...]”

6

L-Artikolu 33(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

“B'deroga mill-Artikolu 32, il-post tal-provvista tal-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata minn jew għan-nom tal-fornitur minn Stat Membru li mhux dak li fih tispejjeż l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata jitqies b'ala l-post fejn tinsab il-merkanzija fil-?in li jintemm it-tluq jew it-trasport għall-konsumatur, fejn jintlaqu il-kondizzjonijiet li jsewweġu:

(a)

il-provvista tal-merkanzija titmexxa għal persuna taxxabli, jew persuna legali mhux taxxabli, li l-akkwisti intra-Komunitarji tagħha mhumiex soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1), jew għal kull persuna oħra li mhix taxxabli;

(b)

il-merkanzija pprovduta la hi mezzi ?did ta' trasport u lanqas merkanzija pprovduta wara li tkun ing?aqdet jew ?iet installata, bi prova jew ming?ajr, minn jew g?an-nom tal-fornitur.”

Ir-Regolament Nru 904/2010

7

Il-premessi 5, 7 u 8 tar-Regolament Nru 904/2010 jistabbilixxu:

“(5)

Il-mi?uri tal-armonizzazzjoni tat-taxxa me?uda biex jitlesta s-suq intern g?andhom jinkludu l-istabbiliment ta' sistema komuni g?al kooperazzjoni bejn l-Istati Membri, b'mod partikolari fir-rigward ta' skambji ta' informazzjoni, fejn l-awtoritajiet amministrattivi kompetenti tal-Istati Membri g?andhom jassistu lil xulxin u jikkoperaw mal-Kummissjoni sabiex ti?i ?gurata l-applikazzjoni tajba tal-VAT fuq provvisti ta' o??etti u servizzi, fuq l-akkwist intra-Komunitarju ta' o??etti u fuq l-importazzjoni tal-o??etti.

[...]

(7)

Sabiex ji?bru t-taxxa dovuta, l-Istati Membri g?andhom jikkoperaw biex jg?inu biex ji?guraw li l-VAT ti?i stabbilita b'mod korrett. L-Istati Membri Huma g?aldaqstant g?andhom mhux biss iwettqu monitora?? tal-applikazzjoni korretta tat-taxxa dovuta fit-territorju tag?hom stess, i?da g?andhom ukoll jipprovdu assistenza lil Stati Membri o?ra g?all-i?gurar tal-applikazzjoni korretta tat-taxxa relatata mal-attività mwettqa fit-territorju tag?hom stess i?da dovuta fi Stat Membru ie?or.

(8)

Il-monitora?? tal-applikazzjoni korretta tal-VAT fi transazzjonijiet transkonfinali taxxabli fi Stat Membru ie?or li mhuwiex dak fejn il-fornitur huwa stabbilit jiddependi f'?afna ka?ijiet mill-informazzjoni mi?muma mill-Istat Membru ta' stabbiliment jew li tista' tinkiseb aktar fa?ilment minn dak l-Istat Membru. Supervi?joni effettiva ta' tali transazzjonijiet g?aldaqstant tiddependi fuq l-Istat Membru ta' stabbiliment li ji?bor jew li jkun f'po?izzjoni li ji?bor dik l-informazzjoni.”

8

L-Artikolu 1(1) ta' dan ir-regolament jipprevedi:

“Dan ir-Regolament jistabbilixxi l-kondizzjonijiet li bihom l-awtoritajiet kompetenti fl-Istati Membri responsabbli g?all-applikazzjoni tal-li?ijiet dwar il-VAT g?andhom jikkoperaw flimkien u mal-Kummissjoni biex ji?guraw konformità ma' dawk il-li?ijiet.

G?al dan il-g?an, huwa jistabbilixxi regoli u pro?eduri biex jippermettu lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri biex jikkoperaw u jiskambjaw bejniethom kwalunkwe informazzjoni li tista' tg?in biex issir valutazzjoni korretta tal-VAT, biex jikkontrollaw l-applikazzjoni korretta tal-VAT, b'mod partikolari fil-ka? ta' tran?azzjonijiet intra-Komunitarji, u biex ti?i mi??ielda l-frodi fil-konfront tal-VAT. B'mod partikolari, jiddefinixxi r-regoli u l-pro?eduri li jippermettu lill-Istati Membri ji?bru u jiskambjaw tali informazzjoni b'mezzi elettroni?i.”

Fil-Kapitolu II tal-imsemmi regolament, intitolat “Skambju ta’ informazzjoni fuq talba”, it-Taqsima 1, intitolata “Talba għal informazzjoni u għal inkjesti amministrattivi”, tinkludi l-Artikolu 7 tal-istess regolament, li jipprovdi:

- “1. Fuq talba tal-awtorità rikjedenti, l-awtorità rikjesta għandha tikkomunika l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1, inkluż kwalunkwe informazzjoni relatata ma’ ka’ jew ka’ ijjiet speċifiċi.
2. Għall-fini ta’ trasmissjoni tal-informazzjoni msemmija fil-paragrafu 1, l-awtorità rikjesta għandha tirranġa għat-tmexxija ta’ kull inkjesta amministrattiva neċessarja biex tinkiseb din l-informazzjoni.
3. Sal-31 ta’ Diċembru 2014, it-talba msemmija fil-paragrafu 1 tista’ tinkludi talba raġunata għal inkjesta amministrattiva. Jekk l-awtorità rikjesta tikkunsidra li l-inkjesta amministrattiva mhijix neċessarja, hija għandha tinforma immedjatament lill-awtorità rikjedenti bir-raġunijiet għal dan.

[...]

10

Fil-Kapitolu III tar-Regolament Nru 904/2010, intitolat “Skambju ta’ informazzjoni mingħajr talba minn qabel”, l-Artikolu 13 ta’ dan ir-regolament jipprovdi:

“1. L-awtorità kompetenti ta’ kwalunkwe Stat Membru għandha, mingħajr talba minn qabel, tibgħat l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1 lill-awtorità kompetenti ta’ kull Stat Membru ieor ikkonfermat, fil-każijiet li jsejnin:

(a)

fejn it-tassazzjoni titqies li ssew fl-Istat Membru tad-destinazzjoni u u l-informazzjoni pprovduta mill-Istat Membru tal-oriġini hija meħtieġa għall-effettività tas-sistema ta’ kontroll tal-Istat Membru tad-destinazzjoni;

(b)

fejn Stat Membru għandu raġunijiet biex jemmen li fi Stat Membru ieor sar jew jista’ jkun li sar ksur tal-leżislazzjoni tal-VAT;

(c)

fejn hemm riskju ta’ telf ta’ d’ul mit-taxxa fl-Istat Membru l-ieor.

2. L-iskambju ta’ informazzjoni mingħajr talba minn qabel għandu jkun jew awtomatiku, skont l-Artikolu 14, jew spontanju, skont l-Artikolu 15.

3. L-informazzjoni għandha tintbagħat permezz ta’ formoli standard li għandhom jiġu adottati skont il-proċedura prevista fl-Artikolu 58(2).”

11

Fil-Kapitolu VII tal-imsemmi regolament, l-Artikolu 28 tiegħu jipprevedi:

“1. Bi ftehim bejn l-awtorità rikjedenti u l-awtorità rikjesta, u f’konformità mal-arranġamenti stabbiliti minn din tal-aġar, uffiċjali awtorizzati mill-awtorità rikjedenti jistgħu, bil-għan li jiskambjaw

L-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1, ikunu preżenti fl-uffiċċji tal-awtoritajiet amministrattivi tal-Istat Membru rikjest, jew kwalunkwe post ieor, fejn daww l-awtoritajiet iwettqu l-idma taghom. Meta l-informazzjoni mitluba tinstab f'dokumentazzjoni li g'alih g'andhom aqess l-uffiċċjali tal-awtorità rikjesta, l-uffiċċjali tal-awtorità rikjedenti g'andhom jing'ataw kopji taghom.

2. Bi ftehim bejn l-awtorità rikjedenti u l-awtorità rikjesta, u f'konformità mal-arranġamenti stabbiliti minn din tal-aqar, l-uffiċċjali awtorizzati mill-awtorità rikjedenti jistgħu, bil-għan li jiskambjaw l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1, ikunu preżenti waqt l-inkjesti amministrattivi mwettqa fit-territorju tal-Istat Membru rikjest. Dawn l-inkjesti amministrattivi g'andhom jitwettqu b'mod esklussiv mill-uffiċċjali tal-awtorità rikjesta. L-uffiċċjali tal-awtorità rikjedenti m'g'andhomx jeeritaw il-poteri ta' kontroll mogħtija lill-uffiċċjali tal-awtorità rikjesta. Huma jistgħu, madankollu, ikollhom aqess g'all-istess bini u dokumenti b'al dawn tal-aqar, permezz tal-intermedjazzjoni tal-uffiċċjali tal-awtorità rikjesta u biss min'abba fit-twettiq tal-inkjesta amministrattiva.

3. L-uffiċċjali tal-awtorità rikjedenti preżenti fi Stat Membru ieor skont il-paragrafi 1 u 2 iridu fil-inizjiet kollha jkunu kapa'i jiproduwu awtorità miktuba li fiha hemm imniel l-identità u l-kapa'ità uffiċċjali taghom."

12

Il-Kapitolu VIII tar-Regolament Nru 904/2010, intitolat "Kontrolli simultanji", jinkludi l-Artikoli 29 u 30 ta' dan ir-regolament.

13

L-Artikolu 29 tal-imsemmi regolament huwa fformulat kif hej:

"L-Istati Membri jistgħu jaqblu li jwettqu kontrolli simultanji kull meta jqisu li dawn il-kontrolli jkunu aktar effettivi mill-kontrolli magħmula minn Stat Membru wieed biss."

14

Skont l-Artikolu 30 tal-istess regolament:

"1. Stat Membru g'andu jidentifika indipendentament il-persuni taxxabli li li jkun bi hej siebu jipproponi g'al kontroll simultanju. L-awtorità kompetenti ta' dak l-Istat Membru g'andha tinnotifika lill-awtorità kompetenti tal-Istati Membri loqra kkonfernati bil-ka'izjiet proposti g'al kontroll simultanju. Hija g'andha tagħti r-ra'uzijiet g'all-g'a'la tagħha, kemm jista' jkun possibli, billi ti' pprovduta l-informazzjoni li wasslet g'ad-de'izjoni tagħha. Hija g'andha tispe'ifika l-perijodu ta' mien li matulu se jitmexxew dawn il-kontrolli.

2. L-awtorità kompetenti tal-Istat Membru li jir'ievi l-proposta g'al kontroll simultanju g'andha tikkonferma l-qbil tagħha jew tikkomunika r-rifjut motivat tagħha lill-awtorità tal-Istat Membru l-ieor, fil-prin'ipju fi mien img'atejn mir-ri'evuta tal-proposta i'da mhux aktar tard minn xahar.

3. Kull awtorità kompetenti tal-Istati Membri kkonfernati g'andha ta'tar rappre'entant biex ikun responsabbli g'as-supervi'zjoni u g'all-kordinazzjoni tal-operazzjoni ta' kontroll."

Id-Direttiva (UE) 2017/2455

15

Id-Direttiva tal-Kunsill (UE) 2017/2455 tal-5 ta' Di'embru 2017 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE u d-Direttiva 2009/132/KE fir-rigward ta' he'erti obbligi tat-taxxa fuq il-valur mi'jud g'all-provvisti ta'

servizzi u għall-bejgħ mill-bogħod ta' oġġetti (l-U 2017, L 348, p. 7, bir-rettifiki fil-l-U L 125, 22.5.2018, p. 15, fil-l-U L 225, 6.9.2018, p. 1, fil-l-U L 225, 6.9.2018, p. 1 u fil-l-U L 245, 25.9.2019, p. 9), tipprevedi, fl-Artikolu 2 tagħha, intitolat "Emendi għad-Direttiva 2006/112/KE b'effett mill-1 ta' Jannar 2021":

"B'effett mill-1 ta' Jannar 2021, id-Direttiva 2006/112/KE hija emendata kif ġej:

(1)

fl-Artikolu 14, jiġidied il-paragrafu li ġej:

'4. Għall-finijiet ta' din id-Direttiva, japplikaw id-definizzjonijiet li ġejjin:

(1)

'bejgħ mill-bogħod intra-Komunitarju ta' oġġetti' tfisser provvisti ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mill-fornitur, jew għan-nom tiegħu, inkluż fejn il-fornitur jintervjeni indirettament biex l-oġġetti jiġu ttrasportati jew jintbagħtu, minn Stat Membru li mhuwiex dak li fih jintemm it-tluq jew it-trasport tal-oġġetti għand il-klijent, fejn jiġu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

(a)

il-provvista tal-oġġetti ssir lil persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intra-Komunitarji tagħha mhumiex soġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 3(1), jew għal kull persuna oħra li mhix taxxabbli;

(b)

l-oġġetti pprovduti la huma mezz ta' trasport u lanqas oġġetti pprovduti wara l-immuntar jew l-installazzjoni, bi prova jew mingħajr, mill-fornitur jew għan-nom tiegħu;

[...]

[...]

(3)

l-Artikolu 33 huwa sostitwit b'dan li ġej:

'Artikolu 33

B'deroga mill-Artikolu 32:

(a)

il-post tal-forniment f'bejgħ mill-bogħod intra-Komunitarju ta' oġġetti għandu jitqies li hu l-post fejn jinsabu l-oġġetti fil-mument fil-ħin li jintemm it-tluq jew it-trasport tal-oġġetti lill-klijent.

(b)

il-post tal-forniment f'bejgħ mill-bogħod ta' oġġetti importati minn territorji terzi jew pajjiżi terzi fi Stat Membru ieor li ma jkunx dak fejn jintemm it-tluq jew it-trasport tal-oġġetti lill-klijent, għandu jitqies li hu l-post fejn jinsabu l-oġġetti fil-ħin li jintemm it-tluq jew it-trasport tal-oġġetti lill-klijent.

(c)

il-post tal-forniment ta' bejg? mill-bog?od ta' o??etti importati minn territorji terzi jew pajji?i terzi fl-Istat Membru li fih jintemm it-tluq jew it-trasport tal-o??etti lill-klijent g?andu jitqies li qieg?ed f'dak l-Istat Membru, dment li l-VAT fuq dawk l-o??etti g?andha ti?i ddikjarata ta?t l-iskema spe?jali tat-Taqsima 4 tal-Kapitolu 6 tat-Titolu XII.';

[...]"

Id-dritt Ungeri?

16

L-Artikolu 2 tal-általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (il-Li?i Nru CXXVII tal-2007 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Mi?jud), fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali (iktar 'il quddiem il-“Li?i dwar il-VAT”), jipprovdi:

“Huma su??etti g?at-taxxa prevista minn din il-li?i:

a)

il-kunsinni ta' o??etti jew il-provvisti ta' servizzi mwettqa mill-persuna taxxabbli ? f'dik il-kwalità ? fit-territorju nazzjonali, bi skambju ta' korrispettiv,

[...]"

17

Skont l-Artikolu 25 tal-Li?i dwar il-VAT:

“Meta l-o??etti ma jintbag?tux jew ma ji?ux ittrasportati, il-post tal-provvista g?andu jitqies li jinsab fil-post fejn il-merkanzija tkun tinsab fil-mument li fih titwettaq il-kunsinna”.

18

L-Artikolu 29(1) tal-Li?i dwar il-VAT huwa fformulat kif ?ej:

“B'deroga mill-Artikoli 26 u 28, meta l-o??etti jintbag?tu jew ji?u ttrasportati mill-fornitur jew g?anom tieg?u u r-ri?ultat tal-kunsinna huwa li l-o??etti jaslu fi Stat Membru tal-Komunità differenti minn dak li dawn kienu jinsabu fih fil-mument meta jintbag?tu jew ji?u ttrasportati, il-post tal-kunsinna tal-merkanzija g?andu jitqies b?ala l-post fejn jinsabu l-o??etti fil-mument tal-wasla tal-ispedizzjoni jew tat-trasport — fid-destinazzjoni tax-xerrej –, meta ji?u ssodisfatti l-kundizzjonijiet li ?ejjin:

a)

il-kunsinna ta' o??etti:

aa)

issir lil persuna taxxabbli jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija tag?ha ma humiex su??etti g?all-VAT skont l-Artikolu 20(1)(a) u (d), jew

ab)

lil persuna jew korp mhux taxxabli; u

b)

l-o??etti kkunsinnati:

ba)

ma jkunux mezzi ta' trasport ?odda u

bb)

ma jkunux o??etti kkunsinnati li huma s-su??ett ta' assembla?? jew ta' installazzjoni, bi jew ming?ajr prova ta' tqeg?id fis-servizz.

[...]"

19

L-Artikolu 82(1) tal-Li?i dwar il-VAT jipprovdi:

“L-ammont tat-taxxa jikkorrispondi g?al 27 % tal-ba?i taxxabli.”

20

L-Artikolu 2(1) tal-adózás rendjér?I szóló 2003. évi XCII. törvény (il-Li?i Nru XCII tal-2003 dwar il-Kodi?i ta' Pro?edura Fiskali), fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali (iktar 'il quddiem il-“Kodi?i ta' Pro?edura Fiskali”), jipprevedi:

“Id-drittijiet kollha e?er?itati fir-relazzjonijiet ?uridi?i li g?andhom b?ala g?an it-tassazzjoni g?andhom ji?u e?er?itati skont id-destinazzjoni tag?hom. Fl-applikazzjoni tal-li?ijiet fiskali, ma jistg?ux ji?u kkwalifikati b?ala e?er?izzju tad-drittijiet skont id-destinazzjoni tag?hom il-konkluzjoni ta' kuntratti jew it-twettiq ta' tran?azzjonijiet o?ra li l-g?an tag?hom huwa li ji?u evitati d-dispo?izzjonijiet tal-li?ijiet fiskali.”

21

L-Artikolu 6(1) tal-Kodi?i ta' Pro?edura Fiskali jipprovdi:

“Persuna taxxabli jew su??etta g?at-taxxa' tfisser kull persuna li fuqha jaqa' obbligu fiskali jew obbligu ta' ?las ta' taxxa skont li?i li tistabilixxi obbligu ta' ?las ta' taxxa, imposta jew g?ajnuna ba?itarja jew skont din il-li?i.”

22

Skont l-Artikolu 86(1) ta' dan il-kodi?i:

“L-amministrazzjoni fiskali, sabiex tipprekludi t-tnaqqis tad-d?ul fiskali u t-talbiet indebiti g?al g?ajnuna ba?itarja u g?al rimbors tat-taxxi, g?andha twettaq kontrolli regolari tal-persuni taxxabli u tal-persuni l-o?ra involuti fis-sistema ta' tassazzjoni. L-g?an tal-kontrolli huwa li ji?i stabbilit jekk l-obbligi imposti mil-li?ijiet fiskali u mid-dispo?izzjonijiet legali l-o?ra ?ewx implimentati jew miksura. Fil-kuntest tal-ist?arri?, l-amministrazzjoni fiskali g?andha ti?vela u turi l-fatti, i?-?irkustanzi jew l-

informazzjoni li jservu b'ala ba?i g'all-konstatazzjoni ta' ksur jew ta' abbu? ta' dritt u g'all-pro?edura amministrattiva miftu?a min?abba dan il-ksur jew dan l-abbu? ta' dritt.”

23

L-Artikolu 95(1) tal-imsemmi kodi?i jipprovdi:

“L-amministrazzjoni fiskali g?andha twestaq kontroll billi te?amina d-dokumenti, id-dokumenti ta' sostenn, il-kotba u re?istri ne?essarji g'all-iffissar tal-ammonti li jservu b'ala ba?i g?at-taxxa jew g'all-g?ajnuna ba?itarja, inklu?a l-informazzjoni rre?istrata elettronikament, is-softwer u s-sistemi informati?i u?ati mill-persuna taxxabli kif ukoll il-kalkoli u l-fatti, l-informazzjoni u ?-?irkustanzi relatati mal-kondotta tal-kontabbiltà u tar-re?istrazzjoni u mal-ipro?essar tad-dokumenti ta' sostenn.”

24

L-Artikolu 170(1) tal-Kodi?i ta' Pro?edura Fiskali jipprevedi:

“Fil-ka? ta' insuffi?jenza ta' ?las tat-taxxa, g?andha tit?allas multa fiskali. L-ammont tal-multa g?andu jkun, ming?ajr pre?udizzju g?al dispo?izzjoni kuntrarja f'din il-li?i, g?al 50 % tal-ammont mhux im?allas. L-ammont tal-multa g?andu jkun ta' 200 % tal-ammont mhux im?allas jekk id-differenza meta mqabbla mal-ammont li g?andu jit?allas tkun marbuta ma' ?abi tad-d?ul, jew mal-falsifikazzjoni jew il-qerda ta' provi, ta' kotba tal-kontijiet jew ta' re?istrazzjonijiet. [...]”

25

L-Artikolu 178(3) ta' dan il-kodi?i jipprovdi:

“[...] g?andhom japplikaw id-definizzjonijiet li ?ejjin:

[...]

‘differenza fit-taxxa’: id-differenza bejn, minn na?a, l-ammont tat-taxxa jew tal-g?ajnuna ba?itarja ddikjarata (innotifikata), mhux iddikjarata (mhux innotifikata), jew stabbilit jew applikat abba?i ta' dikjarazzjoni (notifika) u, min-na?a l-o?ra, l-ammont tat-taxxa jew tal-g?ajnuna ba?itarja stabbilita sussegwentement mill-amministrazzjoni fiskali, mhux inklu?a d-differenza fil-bilan? li g?andha ti?i posposta g'all-perijodi segwenti.”

Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

26

KrakVet hija kumpanija stabbilita fil-Polonja. FI-Ungerija, hija la g?andha uffi??ju u lanqas ma??en, u ma huwiex ikkontestat mill-awtoritajiet fiskali Ungerji li hija ma g?andhiex stabbiliment g'all-finijiet tal-VAT.

27

L-attività tag?ha tikkonsisti fil-bejg? ta' prodotti g'all-annimali li hija tikkummer?jalizza, b'mod partikolari, permezz tas-sit tal-internet tag?ha, li l-indirizz tal-pa?na tieg?u huwa www.zoofast.hu. Din kellha diversi klijenti fl-Ungerija permezz ta' dan is-sit.

28

Matul l-2012, hija kienet toffri, fuq l-imsemmi sit internet, il-possibbiltà g?ax-xerrejja li jikkonkludu

kuntratt ma' kumpannija tat-trasport stabbilita fil-Polonja, għall-finijiet tat-trasport tal-prodotti li hija tikkummerċjalizza, mingħajr ma tkun hija stess parti f'dan il-kuntratt. Ix-xerrejja setgħu, madankollu, minbarra li jiġbru l-prodotti mixtrija direttament mill-maġen ta' KrakVet, liberament jagħtu trasportatur differenti minn dak irrakkomandat. Barra minn hekk, KrakVet kienet tafda w'ud mill-b'onnijiet loġistiċi tagħha stess lil din il-kumpannija tat-trasport.

29

Jekk ikun il-każ, il-prodotti inkwistjoni kienu jitwasslu mill-imsemmija kumpannija tat-trasport sal-immaġen ta' Żewġ kumpanniji tal-posta stabbiliti fl-Ungerija li, sussegwentement, kienu jgħassmuhom lill-klijenti Ungerijei. Il-żlas tal-prezz tal-prodotti mixtrija kien isir mal-kunsinna, mas-servizz tal-posta, jew permezz ta' żlas antiċipat fuq kont bankarju.

30

Peress li ma kinitx żerta fir-rigward tal-Istat Membru kompetenti għall-żbir tal-VAT relatata mal-attivitajiet tagħha, KrakVet adixxiet lill-amministrazzjoni fiskali tal-uffiċċju rreżistrat tagħha sabiex din tal-ażżar tiddeżiedi f'dan ir-rigward. Permezz ta' deżiżjoni fiskali antiċipata, l-amministrazzjoni fiskali Pollakka qieset li l-post ta' eżekuzzjoni tat-tranżazzjonijiet ta' KrakVet kien jinsab fil-Polonja u li din il-kumpannija kellha t'allas il-VAT f'dan l-Istat Membru.

31

L-awtorità fiskali Ungerija tal-ewwel grad wettqet kontroll ta' KrakVet intiż sabiex jivverifika a posteriori d-dikjarazzjonijiet tal-VAT għas-sena 2012. F'dan il-kuntest, din il-kumpannija, b'ala persuna taxxabli, ingħatat numru ta' identifikazzjoni fiskali tekniku minn din l-awtorità fiskali.

32

Fid-dawl tal-ftit informazzjoni dwar KrakVet u dwar il-mod ta' funzjonament tagħha mill-perspettiva fiskali, l-awtorità fiskali Ungerija tal-ewwel grad ma kinitx f'pożizzjoni li tiddetermina jekk din il-kumpannija kinitx stabbilita fl-Ungerija mill-perspettiva tal-VAT. Għaldaqstant, din l-awtorità fiskali wettqet verifiki fir-rigward tal-attività eżerċitata mill-imsemmija kumpannija.

33

Fil-kuntest ta' din il-proċedura fiskali amministrattiva, l-awtorità fiskali Ungerija tal-ewwel grad għamlet mistoqsijiet, b'mod partikolari, lill-awtoritajiet fiskali Pollakki abbażi tar-regoli ta' kooperazzjoni previsti mid-dritt tal-Unjoni fil-qasam fiskali.

34

Permezz ta' deżiżjoni tas-16 ta' Awwissu 2016, l-awtorità fiskali Ungerija tal-ewwel grad imponiet fuq KrakVet il-żlas ta' differenza ta' impożizzjoni tal-VAT, multa u interessi moratorji kif ukoll multa għal nuqqas ta' osservanza tal-obbligi ta' reżistrazzjoni tagħha mal-amministrazzjoni fiskali Ungerija.

35

KrakVet appellat minn din id-deżiżjoni quddiem il-konvenuta fil-kawża prinċipali, fil-kwalità tagħha b'ala awtorità fiskali tat-tieni grad, li kkonfermat id-deżiżjoni tal-awtorità fiskali Ungerija tal-ewwel grad permezz ta' deżiżjoni tat-23 ta' Jannar 2017. Din l-ażżar deżiżjoni hija kkontestata minn KrakVet quddiem il-qorti tar-rinviju.

36

Din tal-a??ar tqis li s-soluzzjoni tal-kaw?a prin?ipali tiddependi, minn na?a, fuq il-portata tal-obbligu ta' kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet tal-Istati Membri skont ir-Regolament Nru 904/2010 u, min-na?a l-o?ra, fuq l-interpretazzjoni tal-kun?ett ta' kunsinna ta' o??etti mibg?uta jew ittrasportati "mill-fornitur jew g?an-nom tieg?u", fis-sens tal-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112.

37

B'mod partikolari, din tistaqsi dwar il-possibbiltà g?all-amministrazzjoni fiskali Ungerija, fid-dawl tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali u tal-g?an dwar ?elsien minn taxxa doppja, li tadotta po?izzjoni differenti minn dik tal-amministrazzjoni fiskali Pollakka. Jekk ikun il-ka?, hija tikkunsidra li huwa ne?essarju li ji?u ppre?i?ati, minn na?a, ir-rekwi?iti li jirri?ultaw mill-obbligu ta' kooperazzjoni bejn l-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri fir-rigward tad-determinazzjoni tal-post tal-kunsinna tal-o??etti inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali u, min-na?a l-o?ra, il-kundizzjonijiet relatati mal-eventwali dritt g?ar-rimbors tal-VAT im?allsa indebitament.

38

Barra minn hekk, g?andu ji?i ??arat jekk it-tran?azzjonijiet inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jaqg?ux ta?t l-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112, liema ?a?a jkollha b?ala konsegwenza li l-post tal-kunsinna g?andu jitqies li jinsab fl-Istat Membru fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-mument tal-wasla tal-merkanzija mibg?uta jew ittrasportata fil-post fejn jinsab ix-xerrej. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar l-eventwali implikazzjonijiet g?al tali interpretazzjoni tal-emendi tad-dritt tal-Unjoni li da?lu fis-se?? fl-1 ta' Jannar 2021, konformement mad-Direttiva 2017/2455, li bis-sa??a tag?hom it-trasport imwettaq f'isem il-bejjieg? ikopri wkoll il-ka?ijiet li fihom it-trasport u l-ispedizzjoni tal-merkanzija titwettaq indirettament f'isem il-bejjieg?.

39

Barra minn hekk, is-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tqajjem il-kwistjoni dwar jekk, fid-dawl ta?-?irkustanzi partikolari tag?ha, huwiex possibbli li l-prattika ta' KrakVet titqies b?ala abbu?iva.

40

F'dawn i?-?irkustanzi, il-F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u tax-Xog?ol ta' Budapest, l-Ungerija) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

"1)

L-g?anijiet tad-Direttiva [2006/112], u b'mod partikolari r-rekwi?iti dwar l-evitar tal-kunflitti ta' kompetenza u tat-taxxa doppja bejn l-Istati Membri li huma s-su??ett tal-premessi tag?ha 17 u 62, kif ukoll il-premessi 5, 7 u 8, u l-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-Regolament [904/2010], g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jippermettux Prattika tal-awtoritajiet ta' Stat Membru li skontha l-istess tran?azzjoni tir?ievi klassifikazzjoni differenti minn dik mog?tija fi Stat Membru ie?or, minkejja l-interpretazzjoni tad-dritt mill-awtorità ta' dak l-Istat Membru l-ie?or, ibba?ata fuq fatti identi?i, relatati mal-istess tran?azzjoni, minkejja de?i?joni fiskali anti?ipata ma?ru?a minn din l-awtorità fuq din il-ba?i, u minkejja l-konstatazzjonijiet mag?mula fil-kuntest ta' kontroll fiskali li tikkonferma din l-interpretazzjoni u din id-de?i?joni anti?ipata, bir-ri?ultat ta' taxxa doppja tal-persuna taxxabli?

2)

Jekk għandha tingħata risposta għall-ewwel domanda fis-sens li tali prattika ma tmurx kontra d-dritt [tal-Unjoni], l-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri huma, meta jittite'ed kont tad-Direttiva [2006/112], intitolati li jimponu b'mod unilaterali obbligi fiskali, billi ma ji'dux inkunsiderazzjoni li l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru ie'or repetutament ikkonfermaw, pre'edementem, għat-talba tal-persuna taxxabli, u f'de'ijonijiet sussegwenti me'uda wara kontroll, ir-regolarità tal-a'ir tal-persuna taxxabli?

Jew, għall-kuntrarju, sabiex ti' gurata l-applikazzjoni tal-prin'ipju ta' newtralità fiskali u ti' evitata t-taxxa doppja, huma l-awtoritajiet ta'ew? Stati Membri li għandhom jikkooperaw fuq il-kwistjoni tal-persuna taxxabli sabiex jaslu għal soluzzjoni li grazzi għaliha l-persuna taxxabli jkollha t'allas il-VAT f'wie'ed biss mi'ew? Stati Membri?

3)

Jekk għandha tingħata risposta għat-tieni domanda fis-sens li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru hija intitolata li unilateralmment tikklassifika tran'azzjoni, id-dispo'izzjonijiet tad-Direttiva [2006/112] għandhom ji'u interpretati fis-sens li l-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru l-ie'or għandha tirrimborsa lill-persuna taxxabli responsabbli għall-?las tal-VAT it-taxxa stabbilita fid-de'ijoni fiskali mill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru l-ie'or u m'allsa inkonnessjoni mal-perijodi mag'luqa mill-kontroll fiskali, u dan sabiex ti' evitata t-taxxa doppja u ti' gurata l-applikazzjoni tal-prin'ipju ta' newtralità fiskali?

4)

Kif għandu ji'i interpret il-kun'ett ta' kunsinna "minn jew għan-nom" tal-bejjieg? fis-sens tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 33(1) tad-Direttiva [2006/112]? Il-kun'ett msemmi iktar 'il fuq jkopri l-ka? fejn il-persuna taxxabli, b'ala bejjieg?, toffri, fuq il-pjattaforma tagħha ta' xiri fl-internet, l-opportunità għax-xerrej li jikkonkludi kuntratt ma' impri'a ta' lo'istika li magħha l-bejjieg? jikkollabora fi tran'azzjonijiet differenti ta' bejg?, i'da li x-xerrej jista' wkoll jag'el liberament trasportatur ie'or, differenti minn dak li huwa rrakkomandat, li l-kuntratt ta' trasport ji'i konklud? bejn ix-xerrej u t-trasportatur u li l-bejjieg? ma huwiex parti għall-kuntratt?

Sabiex ji'i interpretat dan il-kun'ett, u fid-dawl b'mod partikolari tal-prin'ipju ta' ?ertezza legali, jista' ji'i kkunsidrat b'ala fattur rilevanti l-fatt li l-Istati Membri għandhom jemendaw, sal-2021, il-le'izazzjoni li tittrasponi d-dispo'izzjonijiet msemmija iktar 'il [fuq] tad-Direttiva [2006/112], fis-sens li l-Artikolu 33(1) [ta' din id-Direttiva] japplika fil-ka? ta' parte'ipazzjoni indiretta fl-għa?la tat-trasportatur?

5)

Id-dritt tal-Unjoni, u b'mod partikolari d-Direttiva [2006/112], għandu ji'i interpretat fis-sens li l-fatti li ?ejjin huma, flimkien jew separatament, rilevanti sabiex tevalwa jekk impri'i indipendenti, li jwettqu tran'azzjonijiet ta' bejg? tal-prodott kif ukoll il-kunsinna jew it-trasport, stabbilixxew relazzjoni legali sabiex il-persuna taxxabli tevita d-dispo'izzjonijiet tal-Artikolu 33 tad-Direttiva [2006/112], u b'hekk twettaq abbu? ta' li'i iddestinat li jsir profitt mill-fatt li r-rata tal-VAT hija iktar baxxa fl-Istat Membru l-ie'or:

5.1)

I-impri? a ta' lo?istika li twettaq it-trasport hija impri? a asso?jata mal-persuna taxxabli u din tal-a? ar ttiprovdi lill-persuna taxxabli provvisti o?ra irrispettivament mit-trasport;

5.2)

i?da fl-istess ?in, ix-xerrej jista' fi kwalunkwe ?in jitbieg?ed mill-prattika rrakkomandata mill-persuna taxxabli li tixtieq li tu? a s-sie?eb lo?istiku li kkuntratta mieg?u g?al trasport, peress li x-xerrej g?andu l-opportunità li jafda t-trasport lil trasportatur differenti jew li jie?u personalment il-kunsinna tal-merkanzija?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel sat-tielet domanda

41

Permezz tal-ewwel sat-tielet domanda tag?ha, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva 2006/112 kif ukoll l-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-Regolament Nru 904/2010 g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu li l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jistg?u, unilateralment, jissu?ettaw tran?azzjonijiet g?al trattament fiskali fil-qasam tal-VAT differenti minn dak li bis-sa??a tieg?u dawn di?à ?ew intaxxati fi Stat Membru ie?or.

42

G?andu jifakkar li t-Titolu V tad-Direttiva 2006/112 jinkludi d-dispo?izzjonijiet iddedikati g?ad-determinazzjoni tal-post tat-tran?azzjonijiet taxxabli, li l-g?an tag?hom huwa, skont, b'mod partikolari, il-premessi 17 u 62 ta' din id-direttiva, li ji?u evitati kunflitti ta' ?urisdizzjoni li jistg?u jwasslu kemm g?al sitwazzjonijiet ta' tassazzjoni doppja kif ukoll g?al nuqqas ta' tassazzjoni ta' d?ul mill-bejg? (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, punt 43).

43

F'dan ir-rigward, g?andu ji?i osservat li, kif jirri?ulta mill-premessi 5 u 7 tieg?u, ir-Regolament Nru 904/2010 g?andu l-g?an, permezz tal-implimentazzjoni ta' sistema komuni ta' kooperazzjoni bejn l-Istati Membri, b'mod partikolari f'dak li jirrigwarda l-iskambju ta' informazzjoni, li jikkontribwixxi g?all-assigurazzjoni tal-istabbiliment korrett tal-VAT, b'mod partikolari fir-rigward tal-attivitajiet e?er?itati fit-territorju ta' wie?ed minnhom, i?da li l-VAT relatata mag?hom tkun dovuta fi Stat Membru ie?or. Issa, hekk kif irrikonoxxa l-le?i?latur tal-Unjoni fil-premessa 8 ta' dan ir-regolament, il-monitora?? tal-applikazzjoni korretta tal-VAT fi tran?azzjonijiet transkonfinali taxxabli fi Stat Membru differenti minn dak fejn huwa stabbilit il-fornitur jiddependi, fil-parti l-kbira tal-ka?ijiet, mill-informazzjoni mi?muma mill-Istat Membru ta' stabbiliment jew li tista' tinkiseb ?afna iktar fa?ilment minn dak l-Istat Membru.

44

B'hekk, l-imsemmi regolament, konformement mal-Artikolu 1(1) tieg?u, jiddetermina l-kundizzjonijiet li fihom l-awtoritajiet kompetenti responsabbli, fl-Istati Membri, mill-applikazzjoni tal-le?i?lazzjoni dwar il-VAT g?andhom jikkooperaw bejniethom kif ukoll mal-Kummissjoni sabiex ji?guraw l-osservanza ta' din il-le?i?lazzjoni u, g?al dan il-g?an, jiddefinixxi regoli u pro?eduri li jippermettu lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri li jikkooperaw u jiskambjaw bejniethom l-informazzjoni kollha li tista' tippermetti li ti?i stabbilita b'mod korrett il-VAT, li ti?i kkontrollata l-applikazzjoni korretta tal-VAT, b'mod partikolari fuq it-tran?azzjonijiet intra-Komunitarji, u li ti?i

mi?i?ielda l-frodi tal-VAT.

45

F'dan ir-rigward, l-Artikoli 7 u 13 tar-Regolament Nru 904/2010 jikkon?ernaw, skont it-titoli tal-Kapitoli II u III tieg?u li dawn jid?lu fihom rispettivament, l-iskambju ta' informazzjoni bejn l-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri jew wara talba indirizzata minn wa?da minnhom, jew ming?ajr talba minn qabel. Fir-rigward tal-Artikolu 28 ta' dan ir-regolament, dan jirrigwarda, hekk kif jirri?ulta mit-titolu tal-Kapitolu VII tieg?u li fih huwa inklu?, il-kwistjoni tal-pre?enza tal-uffi?jali awtorizzati mill-awtorità rikjedenti fl-uffi?ji amministrattivi tal-Istat Membru rikjest u tal-partepazzjoni tag?hom fl-investigazzjonijiet amministrattivi mwettqa fit-territorju ta' dan l-Istat Membru. Barra minn hekk, l-Artikoli 29 u 30 tal-imsemmi regolament, konformement mat-titolu tal-Kapitolu VIII li jifformaw parti minnu, huma relatati mal-kontrolli simultanji li l-Istati Membri jistg?u jiftehmu li jwettqu.

46

Ir-Regolament Nru 904/2010 jippermetti g?alhekk l-implimentazzjoni ta' sistema komuni ta' kooperazzjoni li permezz tag?ha l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tista' tindirizza talba lill-awtorità fiskali ta' Stat Membru ie?or, b'mod partikolari meta, fid-dawl tad-dmir ta' kooperazzjoni sabiex tikkontribwixxi g?all-assigurazzjoni tal-istabbiliment korrett tal-VAT, stabbilit fil-premessa 7 ta' dan ir-regolament, tali talba tista' tkun opportuna, jew sa?ansitra ne?essarja (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Di?embru 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 57).

47

Dan jista' jkun il-ka?, b'mod partikolari, meta l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tkun taf jew g?andha ra?onevolment tkun taf li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru ie?or ikollha informazzjoni utli, jew sa?ansitra indispensabbli, sabiex ji?i ddeterminat jekk il-VAT hijiex dovuta fl-ewwel Stat Membru (sentenza tas-17 ta' Di?embru 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 58).

48

Madankollu, g?andu ji?i kkonstatat li r-Regolament Nru 904/2010 jillimita ru?u li jippermetti kooperazzjoni amministrattiva g?all-finijiet tal-iskambju ta' informazzjoni li tista' tkun ne?essarja g?all-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri. Dan ir-regolament g?alhekk ma jirregolax il-kompetenza ta' dawn l-awtoritajiet biex iwettqu, fid-dawl ta' tali informazzjoni, il-klassifikazzjoni tat-tran?azzjonijiet ikkon?ernati fir-rigward tad-Direttiva 2006/112 (ara, b'analoga, is-sentenza tas-27 ta' Jannar 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punti 62 u 63 kif ukoll il-urisprudenza ??itata).

49

Minn dan isegwi li r-Regolament Nru 904/2010 la jistabbilixxi obbligu li jimponi fuq l-awtoritajiet fiskali ta' ?ew? Stati Membri li jikkooperaw sabiex jaslu g?al soluzzjoni komuni fir-rigward tat-trattament ta' tran?azzjoni g?all-finijiet tal-VAT u lanqas rekwi?it li abba?i tieg?u l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru huma marbuta bil-klassifikazzjoni mog?tija lil din it-tran?azzjoni mill-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru ie?or.

50

Barra minn hekk, g?andu ji?i ppre?i?at li l-applikazzjoni korretta tad-Direttiva 2006/112 tippermetti li ti?i evitata t-tassazzjoni doppja u li ti?i ?gurata n-newtralità fiskali u, g?alhekk, li jintla?qu l-

għanjiet imfakkra fil-punt 42 ta' din is-sentenza (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punt 43). Għaldaqstant, l-eżistenza, fi Stat Membru wieġed jew iktar, ta' approċċi differenti minn dak li jipprevali fl-Istat Membru kkonfermat ma tistax, fi kwalunkwe każ, twassal għal applikazzjoni b'baljata tad-dispożizzjonijiet ta' din id-direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Lulju 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punt 65).

51

Meta jikkonstataw li l-istess operazzjoni hija suġġetta għal trattament fiskali differenti fi Stat Membru ieor, il-qradi ta' Stat Membru aditi b'tilwima li tqajjem kwistjonijiet li jinkludu interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li jeżistju deġiżjoni min-naħa tagħom għandhom il-fakultà, u saansitra l-obbligu, skont jekk id-deġiżjoni jiet tagħom jistgħux jew le jkunu s-suġġett ta' rimedju udiżzarju ta't id-dritt intern, li jadixxu lill-Qorti tal-ustizzja b'talba għal deġiżjoni preliminari (sentenza tas-5 ta' Lulju 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punti 64 u 66).

52

Madankollu, jekk jirriżulta, jekk ikun il-każ wara deġiżjoni tal-Qorti tal-ustizzja li tagħti deġiżjoni preliminari, li l-VAT diġà t'allset indebitament fi Stat Membru, għandu jiġi enfasizzat li, skont l-urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-ustizzja, id-dritt li jinkiseb ir-rimbors ta' taxxi miżbura fi Stat Membru bi ksur tar-regoli tad-dritt tal-Unjoni huwa l-konsegwenza u jikkomplementa d-drittijiet mogħtija lill-individwi mid-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni kif jiew interpretati mill-Qorti tal-ustizzja. Għaldaqstant, b'ala prinċipju, l-Istat Membru kkonfermat huwa obligat i'allas lura t-taxxi miżbura bi ksur tad-dritt tal-Unjoni. It-talba għar-rimbors tal-VAT im'allsa indebitament taqa' ta't id-dritt għar-restituzzjoni tal-indebitu, li, skont l-urisprudenza stabbilita, hija intiħa li tirrimedja għall-konsegwenzi tal-inkompatibbiltà tat-taxxa mad-dritt tal-Unjoni billi jiġi nnewtralizzat l-oneru ekonomiku li jaqa' indebitament fuq l-operatur li, finalment, ikun effettivament sostniet (sentenza tal-14 ta' unju 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punti 29 u 30 kif ukoll il-urisprudenza i'itata).

53

Fid-dawl ta' dak li ntqal iktar 'il fuq, ir-risposta għall-ewwel sat-tielet domanda għandha tkun li d-Direttiva 2006/112 kif ukoll l-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-Regolament Nru 904/2010 għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jkunu jistgħu, unilateralmnt, jissuġġettaw tranżazzjonijiet għal trattament fiskali fil-qasam tal-VAT li jkunu differenti minn dak li bis-saħħa tiegħu dawn ikunu diġà jew intaxxati fi Stat Membru ieor.

Fuq ir-raba' domanda

54

Permezz tar-raba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li, meta l-merkanzija mibjugħa minn fornitur stabbilit fi Stat Membru lil xerrejja residenti fi Stat Membru ieor tiġi ttrasportata lil dawn tal-aħħar minn kumpannija rreġistrata minn dan il-fornitur, i'da li x-xerrejja huma liberi li jikkuntrattaw magħha għall-finijiet ta' dan it-trasport, din il-merkanzija għandha titqies b'ala mibgħuta jew ittrasportata "mill-fornitur jew għan-nom tiegħu".

55

Preliminarjament, għandu jiġi osservat li l-Artikolu 2 tad-Direttiva 2017/2455 jipprovdi li l-

merkanzija għandha tintbagħat jew tiġi ttrasportata mill-fornitur jew għan-nom tiegħu, inkluż meta l-fornitur jintervjeni indirettament fit-trasport jew fl-ispedizzjoni tal-merkanzija.

56

Madankollu, kif jirriżulta kemm mit-titolu kif ukoll mill-kliem ta' din id-dispożizzjoni, l-emenda tad-Direttiva 2006/112 li din tipprevedi tidwoll fis-sewqan biss mill-1 ta' Jannar 2021.

57

Għaldaqstant, peress li din l-emenda ma hijiex applikabbli razione temporis għall-kawża prinċipali, ma hemmx lok li jittieged inkunsiderazzjoni l-kriterju dwar l-intervent indirett tal-fornitur għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-kundizzjonijiet li fihom hemm lok li l-oġetti jiġu kkunsidrati bħala mibgħuta jew ittrasportati "mill-fornitur jew għan-nom tiegħu", fis-sens tal-Artikolu 33 ta' din id-direttiva.

58

Wara li saret din il-preżazzjoni, għandu jiġi osservat li, skont l-Artikolu 32 tal-imsemmija direttiva, fejn merkanzija hija mibgħuta jew ittrasportata mill-fornitur, jew mix-xerrej, jew minn persuna terza, il-post ta' provvista għandu jitqies bħala l-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-mument meta tintbagħat jew jibda t-trasport tal-merkanzija lejn il-konsumatur.

59

Madankollu, b'mod derogatorju, l-Artikolu 33 tal-istess direttiva jipprevedi li l-post ta' kunsinna ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, mill-fornitur jew għan-nom tiegħu, minn Stat Membru differenti minn dak tal-wasla tal-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, għandu jitqies li jinsab, mingħajr preżudizzju għall-osservanza ta' qerti kundizzjonijiet elenkati minn din id-dispożizzjoni, fil-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-mument tal-wasla tal-ispedizzjoni jew tat-trasport lejn ix-xerrej.

60

F'dan ir-rigward, għalkemm jikkostitwixxi deroga mill-Artikolu 32 tad-Direttiva 2006/112, l-Artikolu 33 tagħha huwa intiż li jggarantixxi li, konformement mal-loġika li fuqha huma bbażati d-dispożizzjonijiet ta' din id-direttiva dwar il-post tal-kunsinna ta' oġetti, it-tassazzjoni għandha ssir, sa fejn ikun possibbli, fil-post fejn l-oġetti huma kkonsmati (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Marzu 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punt 29 u l-urisprudenza relatata).

61

Sabiex jiġi ddeterminat x'għandu jinftiehem bi spedizzjoni jew kunsinna "mill-fornitur jew għan-nom tiegħu", fis-sens tal-Artikolu 33 ta' din id-direttiva, għandu jifakkar li t-tegħid inkunsiderazzjoni tar-realtà ekonomika u kummerċjali jikkostitwixxi kriterju fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-2 ta' Mejju 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punt 27 u l-urisprudenza relatata).

62

Fid-dawl ta' din ir-realtà ekonomika u kummerċjali, kif irrilevat l-Avukat ġenerali fil-punt 102 tal-konklużjonijiet tagħha, il-merkanzija tintbagħat jew tiġi ttrasportata f'isem il-fornitur jekk huwa dan tal-aħar, pjuttost milli x-xerrej, li effettivament jieġu d-deċiżjonijiet li jirregolaw il-mod kif din il-merkanzija għandha tintbagħat jew tiġi ttrasportata.

63

Għaldaqstant, għandu jittqies li kunsinna ta' oġġetti taqa' ta't l-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112 meta r-rwol tal-fornitur ikun predominanti f'dak li jikkonferma l-inizjattiva kif ukoll l-organizzazzjoni tal-istadji essenzjali tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija.

64

Għalkemm hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa jekk dan huwiex il-każ fil-kuntest tal-kawża pendent quddiemha, billi tiegħu inkunsiderazzjoni l-elementi kollha inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja tqis li jkun utli li tiprovdilha, għall-finijiet ta' tali evalwazzjoni, l-indikazzjonijiet li jsejtin.

65

Kif jirriżulta mill-informazzjoni trażmessa mill-qorti tar-rinviju, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali ssostni, b'mod partikolari, li ma jistax jittqies li l-merkanzija inkwistjoni ntbagħtet jew jiet ittrasportata għan-nom tagħha peress li, anki jekk kienet tirrakkomanda kumpannija tat-trasport li-xerrejja li kienu jixtru oġġetti mingħandha, huma dawn ix-xerrejja li kienu jinkarigaw lil din il-kumpannija tat-trasport permezz ta' kuntratt li hija ma kinitx parti minnu.

66

Fir-rigward tal-valur tat-termini kuntrattwali fil-kuntest tal-klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni taxxabli, għandu jittfakkar li, sa fejn is-sitwazzjoni kuntrattwali tirrifletti normalment ir-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet, it-termini kuntrattwali rilevanti jikkostitwixxu element li għandu jittieged inkunsiderazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 43).

67

Madankollu, jista' jirriżulta li, xi kultant, erti termini kuntrattwali ma jirriflettux totalment ir-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet (sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 44).

68

F'dan il-każ, ma jistax jittqies li stipulazzjonijiet kuntrattwali, b'al dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jirriflettu r-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni jekk, permezz tagħhom, ix-xerrejja sempliċement japprovaw id-dejijonijiet meħuda mill-fornitur, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju permezz ta' analiżi ta' l-irkustanzi kollha tal-kawża prinċipali.

69

F'dan ir-rigward, sabiex ji?i ddeterminat jekk l-o??etti kkon?ernati ntbag?tux jew ?ewx ittrasportati f'isem il-fornitur, g?andha tittie?ed inkunsiderazzjoni, l-ewwel nett, l-importanza li g?andha l-kwistjoni tat-trasport ta' dawn l-o??etti lejn ix-xerrej fid-dawl tal-prattiki kummer?jali li jikkarakterizzaw l-attività e?er?itata mill-fornitur ikkon?ernat. B'mod partikolari, huwa possibbli li jitqies li, jekk din l-attività tikkonsisti f'li ji?u offruti b'mod attiv o??etti, bi ?las, lil xerrejja residenti fi Stat Membru differenti minn dak li fih dan il-fornitur huwa stabbilit u li fit-territorju tieg?u huwa ma g?andux stabbiliment jew ma??en, l-organizzazzjoni, mill-fornitur imsemmi, tal-mezzi li jippermettu li jsir it-trasport tal-o??etti kkon?ernati lejn ix-xerrejja tag?hom tikkostitwixxi, b?ala prin?ipju, parti essenzjali tal-attività msemmija.

70

Sabiex ji?i evalwat jekk il-fornitur joffrix b'mod attiv o??etti lil xerrejja residenti fi Stat Membru, il-qorti tar-rinviju tista', b'mod partikolari, tie?u inkunsiderazzjoni l-estensjoni tal-indirizz tas-sit tal-internet li fuqu huma proposti l-o??etti kkon?ernati kif ukoll il-lingwa li dan is-sit huwa a??essibbli fiha.

71

It-tieni nett, g?andu ji?i evalwat lil min, mill-fornitur jew mix-xerrej, jistg?u ji?u effettivament imputati l-g?a?liet dwar il-modalitajiet tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija kkon?ernata.

72

F'dan ir-rigward, spedizzjoni jew trasport tal-o??etti kkon?ernati g?an-nom tal-fornitur tag?hom ma jistax ji?i dedott mis-sempli?i fatt li l-kuntratt konkl? mix-xerrejja g?all-finijiet tat-trasport ta' dawn l-o??etti jsir ma' kumpannija li tikkollabora ma' dan il-fornitur g?al attivitajiet li ma humiex il-bejg? tal-prodotti tieg?u.

73

Min-na?a l-o?ra, is-sitwazzjoni tkun differenti jekk, permezz ta' dan il-kuntratt, ix-xerrejja kulma jag?mlu huwa li jaqblu mal-g?a?liet imwettqa mill-fornitur, kemm jekk ikunu jikkon?ernaw l-indikazzjoni tal-kumpannija responsabbli g?all-?arr tal-merkanzija kkon?ernata jew il-modalitajiet li bihom din il-merkanzija tintbag?at jew ti?i ttrasportata.

74

Evalwazzjoni f'dan is-sens tista' b'mod partikolari ti?i dedotta minn elementi b?all-g?a?la mnaqqsa ta' kumpanniji rrakkomandati mill-fornitur, jew sa?ansitra limitata g?al kumpannija wa?da, g?all-finijiet tat-twassil tal-merkanzija kkon?ernata jew il-fatt li l-kuntratti dwar l-ispedizzjoni jew it-trasport ta' dawn l-o??etti jistg?u ji?u konklui direttament mis-sit internet ta' dan il-fornitur ming?ajr ma x-xerrejja jkollhom jie?du passi awtonomi sabiex jikkuntattjaw lill-kumpanniji responsabbli minn dan it-trasport.

75

It-tielet nett, g?andha ti?i e?aminata l-kwistjoni dwar fuq liema a?ent ekonomiku jaqa' l-oneru tar-riskju marbut mal-ispedizzjoni u mal-kunsinna tal-merkanzija inkwistjoni.

76

F'dan ir-rigward, ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ssostni li l-istipulazzjonijiet kuntrattwali li jorbtu lix-

xerrej u lill-kumpanija ta' trasport jindikaw li tali pi? jaqa' fuq din tal-a??ar u minn dan l-element tiddedu?i li l-merkanzija inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma kinitx mibg?uta jew ittrasportata g?an-nom tag?ha. Issa, g?andu ji?i osservat li l-fatt li l-oneru tar-riskju marbut mat-trasport tal-merkanzija kkon?ernata ji?i sostnut mill-kumpanija tat-trasport ma g?andux, fih innifsu, konsegwenzi fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk it-trasport ta' din il-merkanzija jsirx g?an-nom tal-fornitur jew g?an-nom tax-xerrej.

77

Madankollu, jista' jitqies li, minkejja l-istipulazzjonijiet kuntrattwali li bihom l-oneru tar-riskju jaqa' fuq il-kumpanija responsabbli g?all-?arr tal-imsemmija merkanzija, l-ispedizzjoni jew it-trasport tag?ha jitwettqu g?an-nom tal-fornitur jekk dan tal-a??ar effettivament isostni, fl-a??ar mill-a??ar, l-ispejje? marbuta mal-kumpens tad-danni li se??ew waqt din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport.

78

Ir-raba' nett, g?andhom ji?u evalwati l-modalitajiet ta' ?las relatati kemm mal-kunsinna tal-merkanzija kkon?ernata kif ukoll mal-ispedizzjoni jew mat-trasport tag?hom. Jekk, filwaqt li x-xerreja jkunu formalment marbuta mal-fornitur u mal-kumpanija tat-trasport permezz ta' kuntratti distinti, l-akkwist ta' dawn l-o??etti kif ukoll l-ispedizzjoni jew it-trasport tag?hom ikunu s-su??ett ta' tran?azzjoni finanzjarja wa?da, tali ?irkustanza g?andha titqies b?ala ?jiet tal-involvement sinjifikattiv tal-fornitur fit-trasport tal-imsemmija merkanzija.

79

F'dan ir-rigward, kif irrikonoxxiet ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali matul is-seduta quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, il-fatt li x-xerrejja j?all-su fil-mument meta jir?ievu l-merkanzija kkon?ernata u j?all-su lit-trasportatur tag?ha kemm l-ammont ta' din il-merkanzija kif ukoll dak tat-trasport tag?ha jikkostitwixxi Prattika kurrenti.

80

Tali involviment tal-fornitur ji?i kkonstatat, ukoll, fid-dawl tar-realtà ekonomika u kummer?jali tat-tran?azzjonijiet inkwistjoni, jekk ji?i stabbilit li, b?ala prin?ipju jew ta?t il-kundizzjoni li ji?u ssodisfatti ?erti kundizzjonijiet, b?all-fatt li jintla?aq ammont minimu ta' xiri, l-ammont tal-ispejje? ta' spedizzjoni jew ta' trasport ikollu biss natura simbolika jew li l-fornitur jag?ti tnaqqis fuq il-prezz tal-prodotti li jwassal g?all-istess effett.

81

G?aldaqstant, skont l-informazzjoni li g?andha l-Qorti tal-?ustizzja u ming?ajr pre?udizzju g?al verifika mill-qorti tar-rinviju, huwa possibbli li jitqies li r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali kellha rwol predominanti fid-dawl kemm tal-inizjattiva kif ukoll tal-organizzazzjoni tal-istadji essenzjali tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, b'tali mod li g?andu jitqies li din il-merkanzija ?iet ittrasportata f'isem il-fornitur, fis-sens tal-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112.

82

Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta li g?andha ting?ata g?ar-raba' domanda hija li l-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li, meta l-o??etti mibjug?a minn fornitur stabbilit fi Stat Membru lil xerrejja residenti fi Stat Membru ie?or ji?u ttrasportati lil dawn tal-a??ar minn kumpanija rrakkomandata minn dan il-fornitur, i?da li mag?ha x-xerrejja huma liberi li jikkuntrattaw g?all-finijiet ta' dan it-trasport, dawn l-o??etti g?andhom jitqiesu b?ala

mibgħuta jew ittrasportati “mill-fornitur jew għan-nom tiegħu” meta r-rwol ta’ dan il-fornitur ikun predominanti f’dak li jirrigwarda l-inizjattiva kif ukoll l-organizzazzjoni tal-istadji essenzjali tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija msemmija, liema wa’ha għandha tiġi vverifikata mill-qorti tar-rinviju billi tiegħu inkunsiderazzjoni l-provi kollha tal-kawża prinċipali.

Fuq il-waħda domanda

83

Permezz tal-waħda domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-dritt tal-Unjoni u, b’mod partikolari, id-Direttiva 2006/112 għandhom jiġu interpretati fis-sens li hemm lok li jiġi kkonstatat li jikkonstitwixxu abbuż ta’ dritt tranżazzjonijiet li permezz tagħom l-oġġetti mibjugħa minn fornitur jiġu ttrasportati lejn ix-xerrej minn kumpannija rakkomandata minn dan il-fornitur, meta, minn na’ha, dan il-fornitur u din il-kumpannija huma marbuta, fis-sens li, indipendentement minn dan it-trasport, l-imsemmija kumpannija tiegħu r-responsabbiltà ta’ waħdi b’onnijiet loġistiċi ta’ dan l-istess fornitur, u li, min-na’ha l-oġġra, dawn ix-xerrejja jibqgħu, madankollu, waħda li jirrikorru għal kumpannija oġġra jew li jiġbru l-oġġetti personalment.

84

F’dan ir-rigward, għandu jifakkar li l-waħda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbuż huwa għan rikonoxxut u inkorażat minn din id-direttiva u li l-prinċipju ta’ projbizzjoni ta’ prattiki abbużivi, li japplika fil-qasam tal-VAT, iwassal sabiex jiġu evitati l-arranġamenti purament artifiċjali u li ma jirriflettux ir-realtà ekonomika, li jsiru sempliċement biex jinkiseb vantaġġ fiskali (sentenza tas-17 ta’ Diċembru 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 35 u l-urisprudenza relatata).

85

Minn l-urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-ustizzja jirriżulta li, fil-qasam tal-VAT, il-konstatazzjoni tal-eżistenza ta’ prattika abbużiva te’tiegħi li jiġu ssodisfatti ewer kundizzjonijiet, jiġifieri, minn na’ha, li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tal-imsemmija direttiva u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponiha, ikollhom b’ala riżultat il-kisba ta’ vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet u, min-na’ha l-oġġra, li minn numru ta’ elementi oġġettivi jkun jirriżulta li l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni jkun limitat għall-kisba ta’ dan il-vantaġġ fiskali (sentenza tal-10 ta’ Lulju 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punt 35 u l-urisprudenza relatata).

86

Preliminarjament, għandu għalhekk jiġi ppreżentat li, peress li l-eżistenza ta’ prattika abbużiva tippresupponi l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva 2006/112, il-qorti tar-rinviju ma tistax tistaqsi dwar in-natura eventwalment abbużiva tal-aġir tar-rikorrenti fil-kawża prinċipali jekk hija tikkonkludi, fid-dawl tal-indikazzjonijiet ipprovduti fil-kuntest tar-risposta għar-raba’ domanda, li din ir-rikorrenti kisret l-Artikolu 33 ta’ din id-direttiva, peress li għandu jittqies li l-merkanzija inkwistjoni fil-kawża prinċipali waħda ittrasportata għan-nom tal-fornitur, fis-sens ta’ din id-dispożizzjoni.

87

Wara li saret din il-preżentazzjoni, għandu jiġi rrelevat li din il-qorti tqis li l-fornitur inkwistjoni fil-kawża prinċipali, peress li ma waħda applikati fil-konfront tiegħu id-dispożizzjonijiet previsti fl-

Artikolu 33 tal-imsemmija direttiva ddedikati għall-kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mill-fornitur jew għan-nom tiegħu, ibbenefika mir-rata inqas għolja ta' VAT tal-Istat Membru li fih huwa stabbilit.

88

Fir-rigward, fl-ewwel lok, tal-kwistjoni dwar jekk it-tranżazzjonijiet li fil-kuntest tagħom fornitur stabbilit fi Stat Membru jikkunsinna oġġetti bi kumpens lil xerrejja residenti fit-territorju ta' Stat Membru ieor filwaqt li jirrakkomandalhom kumpannija tat-trasport għall-finijiet tat-trasport ta' dawn l-oġġetti għandhom b'ala riżultat il-kisba ta' vantaġġ fiskali li jmur kontra l-għanijiet tad-Direttiva 2006/112, għandu jiġi osservat, minn naġa, li, fil-każ fejn id-deroga prevista fl-Artikolu 33 ta' din id-direttiva ma tkunx tapplika għal dawn it-tranżazzjonijiet, dawn tal-aġġar ikunu jaqgħu ta' l-Artikolu 32 tad-direttiva msemmija li jipprovdi li l-post tal-kunsinna għandu jitqies li jinsab fil-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-mument tat-tluq tal-ispedizzjoni jew tat-trasport lejn ix-xerrej.

89

Min-naġa l-oġra, id-differenzi bejn ir-rati normali tal-VAT applikati mill-Istati Membri jirriżultaw minn nuqqas ta' armonizzazzjoni kompleta mid-Direttiva 2006/112, li tistabbilixxi biss ir-rata minima. F'dawn iż-żirkustanzi, il-fatt li fi Stat Membru persuna tibbenefika minn rata normali ta' VAT inqas għolja minn dik fis-sewqan fi Stat Membru ieor ma jistax jitqies fih innifsu b'ala vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jmur kontra l-għanijiet ta' din id-direttiva (sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punti 39 u 40).

90

Fir-rigward tal-kwistjoni jekk, fit-tieni lok, l-għan essenzjali ta' tranżazzjoni huwiex limitat għall-kisba ta' dan il-vantaġġ fiskali, għandu jifakkar li, fil-qasam tal-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeżidiet li, meta l-persuna taxxabbli jkollha l-għajla bejn żewġ tranżazzjonijiet, hija ma tkunx obligata li tagħmel dik li timplika l-ħlas tal-ogħla ammont tal-VAT, iġda għandha d-dritt, għall-kuntrarju, li tagħmel l-istruttura tal-attività tagħha b'mod li tillimita d-dejn fiskali tagħha. Il-persuni taxxabbli għalhekk huma ġeneralment liberi li jagħmel l-istrutturi organizzazzjonali u l-għajlet ta' tranżazzjoni li huma jqisu li huma l-iktar adattati għall-attivitajiet ekonomiġi tagħom u sabiex jillimitaw il-piż fiskali tagħom (sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 42).

91

Għaldaqstant, sabiex jiġi kkonstatat li ż-żirkustanzi inkwistjoni fil-kawża prinġipali jikkostitwixxu prattika abbużiva, għandu jiġi stabbilit li d-distinzjoni bejn il-fornitur tal-oġġetti kkonfernati u t-trasportatur li jirrakkomanda taqa' ta' t skema purament artifiġjali li ta'bi l-fatt li dawn iż-żewġ kumpanniji jikkostitwixxu, fir-realtà, entità ekonomika waġda.

92

Għall-finijiet ta' tali evalwazzjoni, għandu jiġi osservat, minn naġa, li huwa irrilevanti li x-xerrejja tal-oġġetti jkollhom il-possibbiltà li jafdaw it-trasport ta' dawn l-oġġetti lil trasportatur differenti minn dak irrakkomandat mill-fornitur.

93

Min-na? a l-o?ra, il-fatt li l-fornitur u l-kumpannija ta' trasport ikunu marbuta, fis-sens li din il-kumpannija twettaq, favur dan il-fornitur, servizzi lo?isti?i o?ra indipendentement mit-trasport tal-merkanzija tag?ha, ma jidhirx de?i?iv fih innifsu.

94

Madankollu, huwa possibbli li ji?i konkluzjoni li jkun hemm skema purament artifi?jali jekk is-servizzi ta' spedizzjoni jew ta' trasport tal-o?etti kkon?ernati mill-kumpannija rakkomandata mill-fornitur ma jkunux ipprovduti fil-kuntest ta' attivita' ekonomika reali.

95

Issa, g?andu ji?i kkonstatat li ebda element ippre?entat lill-Qorti tal-?ustizzja ma huwa ta' natura li juri li l-kumpannija tat-trasport irrakkomandata mill-fornitur inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma kinitx te?er?ita attivita' ekonomika reali, li ma kinitx limitata g?at-te?id ta' responsabbilta' g?al ?erti b?onnijiet lo?isti?i ta' dan il-fornitur u g?all-kunsinna tal-o?etti ta' dan tal-a??ar. G?alhekk jidher li din il-kumpannija ta' trasport kienet te?er?ita attivita' f'isimha u g?an-nom tag?ha stess, ta?t ir-responsabbilta' tag?ha stess u bl-assunzjoni tar-riskji tag?ha stess (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Di?embru 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punt 45).

96

Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta g?all-?ames domanda g?andha tkun li d-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, id-Direttiva 2006/112 g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma hemmx lok li ji?i kkonstatat li jikkostitwixxu abbu? ta' dritt tran?azzjonijiet li permezz tag?hom il-merkanzija mibjug?a minn fornitur ti?i ttrasportata lejn ix-xerrej minn kumpannija li dan il-fornitur jirakkomanda, meta, minn na?a, l-imsemmi fornitur u din il-kumpannija jkunu marbuta, fis-sens li, indipendentement minn dan it-trasport, l-imsemmija kumpannija tassumi r-responsabbilta' g?al xi w?ud mill-b?onnijiet lo?isti?i ta' dan l-istess fornitur u meta, min-na?a l-o?ra, dawn ix-xerrejja jibqg?u madankollu ?ielsa li jirrikorru g?al kumpannija o?ra jew li ji?bru personalment il-merkanzija, peress li dawn i?-?irkustanzi ma jistg?ux jaffettwaw il-konstatazzjoni li tg?id li l-fornitur u l-kumpannija ta' trasport irrakkomandata minnu huma kumpanniji indipendenti li jwettqu, g?an-nom tag?hom stess, attivitajiet ekonomi?i reali u li, min?abba f'hekk, dawn it-tran?azzjonijiet ma jistg?ux ji?u kkwalifikati b?ala abbu?ivi.

Fuq l-ispejje?

97

Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (Il-?ames Awla) taqta' u tidde?iedi:

1)

Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, kif ukoll l-Artikoli 7, 13 u 28 sa 30 tar-Regolament tal-Kunsill (UE) Nru 904/2010 tas-7 ta' Ottubru 2010 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva u l-?lieda kontra l-frodi fil-qasam tat-taxxa

fuq il-valur mi?jud, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jipprekludux li l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jkunu jistg?u, unilateralment, jissu??ettaw tran?azzjonijiet g?al trattament fiskali fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur mi?jud li jkun differenti minn dak li bis-sa??a tieg?u dawn ikunu di?à ?ew intaxxati fi Stat Membru ie?or.

2)

L-Artikolu 33 tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li, meta l-o??etti mibjug?a minn fornitur stabbilit fi Stat Membru lil xerrejja residenti fi Stat Membru ie?or ji?u ttrasportati lil dawn tal-a??ar minn kumpannija rrakkomandata minn dan il-fornitur, i?da li mag?ha x-xerrejja huma liberi li jikkuntrattaw g?all-finijiet ta' dan it-trasport, dawn l-o??etti g?andhom jitqiesu b?ala mibg?uta jew ittrasportati "mill-fornitur jew g?an-nom tieg?u" meta r-rwol ta' dan il-fornitur ikun predominanti f'dak li jirrigwarda l-inizjattiva kif ukoll l-organizzazzjoni tal-istadji essenzjali tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija msemmija, liema ?a?a g?andha ti?i vverifikata mill-qorti tar-rinviju billi tie?u inkunsiderazzjoni l-provi kollha tal-kaw?a prin?ipali.

3)

Id-dritt tal-Unjoni u, b'mod partikolari, id-Direttiva 2006/112 g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma hemmx lok li ji?i kkonstatat li jikkostitwixxu abbu? ta' dritt tran?azzjonijiet li permezz tag?hom il-merkanzija mibjug?a minn fornitur ti?i ttrasportata lejn ix-xerrej minn kumpannija li dan il-fornitur jirrakkomanda, meta, minn na?a, l-imsemmi fornitur u din il-kumpannija jkunu marbuta, fis-sens li, indipendentement minn dan it-trasport, l-imsemmija kumpannija tassumi r-responsabbiltà g?al xi w?ud mill-b?onnijiet lo?isti?i ta' dan l-istess fornitur u meta, min-na?a l-o?ra, dawn ix-xerrejja jibqg?u madankollu ?ielsa li jirrikorru g?al kumpannija o?ra jew li ji?bru personalment il-merkanzija, peress li dawn i?-?irkustanzi ma jistg?ux jaffettwaw il-konstatazzjoni li tg?id li l-fornitur u l-kumpannija ta' trasport irrakkomandata minnu huma kumpanniji indipendenti li jwettqu, g?an-nom tag?hom stess, attivitajiet ekonomi?i reali u li, min?abba f'hekk, dawn it-tran?azzjonijiet ma jistg?ux ji?u kkwalifikati b?ala abbu?ivi.

Firem

(*1) Lingwa tal-kaw?a: l-Ungeri?.