

Edizzjoni Provviżorja

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

19 ta' Diċembru 2018 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 2(1)(b)(i) u (iii) – Artikolu 3(1) – Akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija suġġetta għad-dazju tas-sisa – Artikolu 138(1) u (2)(b) – Provviżi intra-Komunitarji – Katina ta' tranżazzjonijiet ma' trasport uniku – Imputazzjoni tat-trasport – Trasport ta' t'arranġament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa – Rilevanza għall-klassifika ta' akkwist intra-Komunitarju”

Fil-Kawża C-414/17,

li għandha b'ala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema, ir-Repubblika Ċeka), permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Ġunju 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-10 ta' Lulju 2017, fil-proċedura

Arex CZ a.s.

vs

Odvolací finanční ředitelství

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

komposta minn T. Von Danwitz, President tas-Seba' Awla, li qed ja'ixxi b'ala President tar-Raba' Awla, K. Jürimäe (Relatur), C. Lycourgos, E. Juhász u C. Vajda, Imġallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: M. Aleksejev, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-13 ta' Ġunju 2018,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Odvolací finanční ředitelství, minn T. Rozehnal, D. Jeroušek u D. Švancara, b'ala a'enti,
- għall-Gvern Ċek, minn J. Vlášil, O. Serdula u M. Smolek, b'ala a'enti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u Z. Malášková kif ukoll minn R. Lyal, b'ala a'enti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-25 ta' Lulju 2018,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2(1)(b)(i) u (iii) 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, iktar 'il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”).

2 Din it-talba għet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn AREX CZ a.s. (iktar 'il quddiem “Arex”) u l-Odvolací finanční editelství (il-Bord Finanzjarju tal-Appelli, ir-Repubblika Ċeka) (iktar 'il quddiem il-“Bord Finanzjarju”) rigward it-tnaqqis, minn Arex, tat-taxxa fuq il-valur miżjud (il-VAT) marbuta ma' akkwisti, mingħand fornituri Ċeki, ta' karburant ittrasportat ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa mill-Awstrija lejn ir-Repubblika Ċeka.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva tal-VAT

3 Il-premessa 36 tad-Direttiva tal-VAT tistabbilixxi:

“Għall-benefiċċju kemm tal-persuni obbligati li jgħallu l-VAT kif ukoll ta' l-awtoritajiet amministrattivi kompetenti, il-metodi ta' l-applikazzjoni tal-VAT lil kerti provvisti u lil kerti akkwisti intra-Komunitarji ta' prodotti soġġetti għal dazju tas-sisa għandhom jiġu allineati mal-proċeduri u l-obbligi dwar l-obbligu ta' dikjarazzjoni fil-każ ta' karr fuq vapur ta' tali prodotti lil Stat Membru ieor stabbiliti fid-Direttiva tal-Kunsill 92/12/KEE tal-24 ta' Frar 1992 dwar l-arranġamenti ġenerali għall-prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa u dwar i-żamma, aqliq u mmonitorjar ta' dan it-tip ta' prodotti [(l-UE Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 179, u rettifika fil-UE L 201, 7.8.2005, p. 39), kif emendata l-ażar bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/106/KE tas-16 ta' Novembru 2004 (l-UE L 333M, 11.12.2008, p. 266)].”

4 Skont l-Artikolu 2 tad-Direttiva tal-VAT:

“1. It-transazzjonijiet li għajin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

[...]

b) l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija magħmula bi klas fit-territorju ta' Stat Membru minn:

i) persuna taxxabbli li tkun qed ta'ixxi b'dan il-mod, jew minn persuna legali mhux taxxabbli, fejn il-bejgħ huwa persuna taxxabbli li qed ja'ixxi b'dan il-mod li mhux eliġibbli għall-eżenzjoni għal intrapriżi għar li hemm provvedimenti għaliha fl-Artikoli 282 sa 292 u li m'hijiex koperta mill-Artikoli 33 u 36;

[...]

iii) fil-każ ta' prodotti li huma soġġetti għad-dazju tas-sisa, fejn id-dazju tas-sisa fuq l-akkwist intra-Komunitarju hu dovut, skond id-Direttiva [92/12, kif emendata bid-Direttiva 2004/106], ewwa t-territorju ta' l-Istat Membru, persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti l-oħra tagħha mhumie x soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1)”.
[...]

3. ‘Prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa’ għandha tfigher prodotti ta' l-enerġija, alkoħol u xarbiet

alko?oli?i u tabakk manifatturat, kif definit minn le?islazzjoni Komunitarja pre?enti, i?da mhux gass ipprovdut permezz tas-sistema ta' distribuzzjoni tal-gass naturali jew permezz ta' elettriku.”

5 L-Artikolu 3(1) u (2) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

“1. B' deroga mill-Artikolu 2(1)(b)(i), it-transazzjonijiet li ?ejjin m'g?andhomx ikunu so??etti g?all-VAT:

I-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija minn persuna taxxabbli jew minn persuna legali mhux taxxabbli, fejn il-provvista ta' tali merkanzija fit-territorju tal-Istat Membru fejn sar l-akkwist ikunu e?enti skont l-Artikoli 148 u 151;

b) I-akkwist intra-Komunitarji ta' merkanzija, li m'humiex daww imsemmija fil-punt (a) u fl-Artikolu 4, u mezz ?odda o?ra ta' trasport jew prodotti so??etti g?ad-dazju tas-sisa, minn persuna taxxabbli g?all-finijiet tan-negozju agrikolu, tal-foresti jew tas-sajd tieg?u so??ett g?all-iskema komuni b'rata fissa, jew minn persuna taxxabbli li twettaq biss provvisti ta' merkanzija jew servizzi li fir-rigward tag?hom il-VAT m'hijiex imnaqqsa, jew minn persuna legali mhux taxxabbli.

2. Il-punt (b) tal-paragrafu 1 g?andua japplika biss jekk ji?u sodisfatti l-kondizzjonijiet li ?ejjin:

a) matul is-sena kalendarja kurrenti, il-valur totali ta' akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija ma je??edix limitu li l-Istati Membri g?andhom jistabbilixxu i?da li ma jistax ikun inqas minn 10,000 euro jew l-ekwivalenti f' munita nazzjonali;

b) matul is-sena kalendarja pre?edenti, il-valur totali ta' l-akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija ma qabi?x il-limitu stabbilit fil-punt (a).

Il-limitu li jservi b?ala r-riferenza g?andu jikkonsisti fil-valur totali, esklu?a l-VAT dovuta jew m?allsa fl-Istat Membru li minnu beda t-tluq jew it-trasport tal-merkanzija, ta' l-akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija kif imsemmi ta?t il-punt (b) tal-paragrafu 1.”

6 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 20 ta' din id-direttiva huwa fformulat kif ?ej:

“Akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija' g?andha tfisser l-akkwist tad-dritt li tiddisponi b?ala sid ta' proprjeta' tan?ibbli mobbli, mibg?uta jew ittrasportata g?and il-persuna li qed takkwista l-merkanzija, mill-bejjieg? jew f'ismu jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija, fi Stat Membru minbarra dak li minnu ntbag?tet jew kienet ittrasportata l-merkanzija.”

7 L-Artikolu 138 tal-imsemmija Direttiva jipprovdi:

“1. L-Istati Membri g?andhom je?entaw il-provvista ta' merkanzija mibg?uta jew ittrasportata lejn destinazzjoni 'l barra mit-territorju tag?hom i?da [fl-Unjoni Ewropea], jew mill-bejjieg? jew f'ismu jew il-persuna li tkun qed takkwista l-merkanzija, g?al persuna taxxabbli o?ra, jew g?al persuna legali mhux taxxabbli li tkun qed ta?ixxi b?ala tali fi Stat Membru ie?or li mhux dak minn fejn bdiet tinbag?at jew tkun ittrasportata il-merkanzija.

2. Flimkien mal-provvista ta' merkanzija msemmija fil-paragrafu 1, l-Istati Membri g?andhom je?entaw it-transazzjonijiet li ?ejjin:

[...]

b) il-provvista ta' merkanzija so??etta g?ad-dazju tas-sisa, mibg?uta jew ittrasportata lejn destinazzjoni 'l barra mit-territorju tag?hom i?da fil-Komunita', minn jew f'isem il-bejjieg? jew il-konsumatur, g?al persuni taxxabbli jew g?al persuni legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intra-

Komunitarji tagħhom ta' merkanzija ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa mhumix soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1), fejn dawk il-prodotti jkunu mibgħuta jew ittrasportati skond l-Artikolu 7(4) u (5), jew l-Artikolu 16 tad-Direttiva [92/12, kif emendata bid-Direttiva 2004/106];

[...]"

8 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 139(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Din l-eżenzjoni [prevista fl-Artikolu 138(1)] lanqas m'għandha tgħodd għall-provvista ta' merkanzija lil persuni taxxabli, jew persuni legali mhux taxxabli, li l-akkwisti intr-Komunitarji tagħhom mhumix soġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 3(1)."

Id-Direttivi 92/12 u 2008/118/KE

9 Id-Direttiva 92/12, kif emendata bid-Direttiva 2004/106 (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 92/12") jiet abrogata, b'effett mill-1 ta' April 2010, mid-Direttiva tal-Kunsill 2008/118/KE tas-16 ta' Diċembru 2008 dwar l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa (ĠU 2009, L 9, p. 12). Fid-dawl tad-dati tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandhom jittiedu inkunsiderazzjoni dawn iż-żewġ direttivi.

10 Skont l-ewwel inqas tal-Artikolu 3(1) tad-Direttiva 92/12 u l-Artikolu 1(1)(a) tad-Direttiva 2008/118, dawn id-direttivi japplikaw, b'mod partikolari, għall-karburant.

11 L-imsemmija direttivi jistabbilixxu regoli speċifiċi dwar iż-żirkulazzjoni fit-territorju tal-Unjoni ta' prodotti soġġetti għas-sisa ta't sospensjoni tad-dazju tas-sisa. Dawn ir-regoli huma stabbiliti fl-Artikoli 15 sa 21 tad-Direttiva 92/12 u fl-Artikoli 17 sa 31 tad-Direttiva 2008/118.

12 Skont il-punt 7 tal-Artikolu 4 tad-Direttiva 2008/118, l-"arranġament ta' sospensjoni tad-dazju" ifisser "arranġament tat-taxxa applikat għall-produzzjoni, l-ipproċessar, iż-żamma jew il-moviment ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa mhux koperti minn proċedura jew arranġament doganali sospensiv, bid-dazju tas-sisa jkun sospi?". L-Artikolu 4(?) tad-Direttiva 92/12, li kien jipprevedi "arranġament ta' sospensjoni", kien jinkludi definizzjoni simili.

13 Fil-punt 9 tal-Artikolu 4 tad-Direttiva 2008/118, id-"destinatarju reġistrat" għandu jinftehem b'ala "persuna fiżika jew ġuridika awtorizzata mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru ta' destinazzjoni, fl-eżerċizzju tal-professjoni tagħha u ta't il-kondizzjonijiet stabbiliti minn dawk l-awtoritajiet, li tirġievi prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa li jkunu qegħdin jiġiżirkolaw ta't arranġament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa, li joriġinaw minn Stat Membru ieġor". Id-Direttiva 92/12, li kienet tuża t-terminu "negozjant reġistrat", kienet tiddefinixxih b'mod simili fl-Artikolu 4(d) tagħha.

Id-dritt ta' ek

14 Skont l-Artikolu 2(1)(c) tal-Liġi Nru 235/2004 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud, fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"):

"Huma suġġetti għat-taxxa

[...]

c) L-akkwist ta' merkanzija li tori?ina minn Stat Membru ie?or tal-[Unjoni], permezz ta' ?las, li jkun sar fit-territorju nazzjonali minn persuna taxxabbli fil-kuntest ta' attività ekonomika jew minn persuna ?uridika li ma ?ietx stabbilita jew ikkostitwita g?al finijiet kummer?jali, u l-akkwist ta' mezz ?did ta' trasport li jori?ina minn Stat membru ie?or, bi ?las, minn persuna mhux taxxabbli."

15 L-Artikolu 64 ta' din il-li?i, li jittrasponi l-Artikolu 138 tad-Direttiva tal-VAT fl-ordinament ?uridiku ?ek, jipprovdi:

“(1) Il-provvista ta' merkanzija lejn Stat Membru ie?or minn persuna taxxabbli lil persuna rre?istrata g?all-finijiet tal-VAT fi Stat Membru ie?or, meta din il-merkanzija tintbag?at jew ti?i ttrasportata mit-territorju nazzjonali mill-persuna taxxabbli jew mix-xerrej jew minn terz awtorizzat, hija e?enti mit-taxxa bi dritt g?al tnaqqis tat-taxxa, bl-e??ezzjoni ta' provvisti ta' merkanzija lil persuna li fir-rigward tag?ha l-akkwist ta' merkanzija fi Stat Membru ie?or ma huwiex su??ett g?all-VAT.

[...]

(3) Il-provvista ta' merkanzija su??etta g?as-sisa lejn Stat Membru ie?or mill-persuna taxxabbli lil persuna taxxabbli o?ra li ma hijiex persuna rre?istrata g?all-finijiet tal-VAT fi Stat Membru ie?or jew lil persuna ?uridika li ma hijiex persuna rre?istrata g?all-finijiet tal-VAT fi Stat Membru ie?or, meta din il-merkanzija tintbag?at jew ti?i ttrasportata mit-territorju nazzjonali mill-persuna taxxabbli jew mix-xerrej jew minn terz awtorizzat, hija e?enti mit-taxxa bi dritt g?al tnaqqis tat-taxxa, jekk it-tra?missjoni jew it-trasport tal-merkanzija jitwettaq konformement mal-li?i dwar id-dazji tas-sisa, u d-dazju tas-sisa jsir e?i?ibbli mix-xerrej fl-Istat Membru fejn tintemm it-tra?missjoni jew fejn jintemm it-trasport tal-merkanzija.

[...]"

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

16 Arex hija kumpannija stabbilita fir-Repubblika ?eka, li xtrat, ming?and ?ew? kumpanniji ?eki, karburanti mill-Awstrija.

17 Dawn l-akkwisti saru permezz ta' ktajjen ta' tran?azzjonijiet. G?alhekk, il-karburant inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali l-ewwel inbieg? minn Doppler Mineral?le GmbH, kumpannija stabbilita fl-Awstrija, lil erba' kumpanniji rre?istrati g?all-finijiet tal-VAT u stabbiliti fir-Repubblika ?eka (iktar 'il quddiem "l-ewwel xerrejja ?eki"). Sussegwentement, dan kien is-su??ett ta' numru ta' bejg? su??essiv lil diversi kumpanniji ?eki, qabel ma finalment inbieg? lil Arex.

18 L-ewwel xerrejja ?eki kkonkludew kuntratt mal-kumpannija Garantrans s. r. o., li kienet te??er?it? l-attività ta' destinatarju rre?istrat fir-rigward tal-imsemmija xerrejja. G?aldaqstant, kienet Garantrans li kienet t?allas id-dazju tas-sisa fuq il-karburant f'isem l-ewwel xerrejja ?eki. Dawn tal-a??ar ma ?allsux il-VAT marbuta ma' dawn it-tran?azzjonijiet fir-Repubblika ?eka.

19 Il-karburant ?ie ttrasportat mill-Awstrija lejn ir-Repubblika ?eka ta?t l-arran?ament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa. It-trasport tag?hom ?ie ?gurat minn Arex permezz tal-vetturi tieg?u stess.

20 Wara kontroll fiskali, il-Finan?ní ú?ad pro Jiho?eský kraj (l-Awtorit? Fiskali tar-Re?jun ta' Jiho?eský, ir-Repubblika ?eka) (iktar 'il quddiem l-"Awtorit? Fiskali") ikkonstatat li, g?all-perijodi ta' impo?izzjoni ta' Jannar sa April, ta' Settembru, ta' Novembru u ta' Di?embru tas-sena 2010, l-akkwisti mwettqa minn Arex kienu jikkostitwixxu akkwisti intra-Komunitarji. Billi rreferiet g?as-sentenzi tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232) u tas-16 ta'

Di?embru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), u billi osservat li, fil-ka? ta' katina ta' tran?azzjonijiet marbuta ma' trasport intra-Komunitarju wie?ed, dan tal-a??ar jista' biss ji?i imputat g?al tran?azzjoni wa?da, din l-awtorità gieset li l-post tal-akkwisti mwettqa minn Arex kien jinsab fl-Awstrija u mhux fir-Repubblika ?eka. Fil-fatt, din il-kumpannija kienet kisbet id-dritt li tiddisponi minn merkanzija b?ala proprjetarju fl-Awstrija, peress li hija kienet ?arrbet ir-riskju marbut ma' din il-merkanzija, u wettqet it-trasport lejn ir-Repubblika ?eka g?an-nom tag?ha stess.

21 Permezz ta' seba' notifikati ta' rkupru supplimentari, l-Awtorità Fiskali rrifjutat lil Arex id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT fuq dawn l-akkwisti, ikklassifikati minn Arex b?ala akkwisti interni, issoktat bl-a??ustament tal-VAT u imponiet fuq din il-kumpannija l-?las ta' multi.

22 Permezz ta' de?i?joni tal-15 ta' Lulju 2015, id-Direttorat tal-Finanzi ?a?ad l-ilment ta' Arex imressaq kontra dawn in-notifikati. Filwaqt li kkondiviet il-konstatazzjonijiet tal-Awtorità Fiskali, dan id-direttorat, qabelxejn, eskluda l-applikazzjoni tal-Artikolu 138(2) b) tad-Direttiva tal-VAT. Sussegwentement, filwaqt li rrefera g?as-sentenza tal-14 ta' Lulju 2005, British American Tobacco u Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), huwa enfasizza li l-e?i?ibbiltà tal-VAT ma hijiex marbuta mad-dazji tas-sisa. Fl-a??ar nett, huwa ?a?ad l-argumenti ta' Arex li jg?idu li, min?abba l-arran?ament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, din il-kumpannija ma kienx ikollha d-dritt li tiddisponi mill-karburant b?ala proprjetarju matul it-trasport u qabel ir-rilaxx g?al ?irkulazzjoni libera fir-Repubblika ?eka. G?alhekk, hija ?a?det ukoll il-possibbiltà, allegata minn Arex, ta' taqsim tat-trasport intra-Komunitarju uniku fi trasporti parzjali g?all-finijiet tal-VAT.

23 Wara ?-?a?da tar-rikors tieg?u kontra din id-de?i?joni mill-Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (il-Qorti Re?jonali ta' ?eské Bud?jovice, ir-Repubblika ?eka), Arex appellat fil-kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju.

24 Quddiem dik il-qorti, Arex issostni li l-Artikolu 138(2)(b) tad-Direttiva tal-VAT ma ?iex traspost b'mod korrett fl-ordinament ?uridiku ?ek. Skont din id-dispo?izzjoni, kull kunsinna ta' merkanzija ttrasportata lejn Stat Membru ie?or ta?t l-arran?ament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, li titwettag g?al persuna taxxabbli, hija e?entata mill-VAT b?ala provvista intra-Komunitarja. Fid-dawl tar-redazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni fil-lingwa ?eka, Arex hija tal-fehma li l-kundizzjonijiet l-o?ra stabbiliti f'din id-dispo?izzjoni, riflessi fil-propo?izzjoni subordinata li tibda permezz tal-pronom relattiv "li minnhom", huma biss applikabbli g?al persuni ?uridi?i mhux taxxabbli. G?aldaqstant, Arex tqis li, peress li hija g?andha l-kwalità ta' persuna taxxabbli, dawn il-kundizzjonijiet ma jistg?ux japplikaw.

25 Fil-ka? li l-VAT ma tkunx marbuta mad-dazju tas-sisa u jkollu ji?i applikat l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT, Arex tenfasizza li ma jkunx hemm lok g?al trasferiment ta' proprjetà ekonomika fil-ka? ta' trasport ta?t l-arran?ament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa peress li, anki fil-ka? ta' trasferiment ta' proprjetà mill-perspettiva tad-dritt privat, id-disponiment mill-merkanzija inkwistjoni matul it-trasport ikun impossibbli. Insostenn ta' dan l-argument, hija tinvoka d-dokument amministrattiv ta' akkumpanjament, li jiddelimita l-possibbiltà ta' disponiment mill-merkanzija matul it-trasport ta?t dan l-arran?ament, u tqis li s-sentenzi tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), u tas-16 ta' Di?embru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) ma indirizzawx il-kwistjoni tat-trasport tal-merkanzija su??etta g?ad-dazju tas-sisa.

26 Fid-dawl ta' dawn l-argumenti, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-akkwisti, minn Arex, ta' karburant ittrasportat ta?t l-arran?ament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, g?andhomx jitqiesu b?ala akkwisti interni jew b?ala akkwisti intra-Komunitarji.

27 Kien f'dawn i?-?irkustanzi li n-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema, ir-Repubblika ?eka) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel id-domandi preliminari li ?ejjin lill-Qorti tal-?ustizzja:

“1) G?andha titqies b?ala persuna taxxabbli, fis-sens tal-Artikolu 138(2)(b) tad-[Direttiva tal-VAT], kwalunkwe persuna taxxabbli? Jekk dan ma huwiex il-ka?, g?al liema persuni taxxabbli tapplika din id-dispo?izzjoni?

2) Jekk il-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi li l-Artikolu 138(2)(b) tad-Direttiva tal-VAT japplika g?al sitwazzjoni b?al dik fil-kaw?a prin?ipali (ji?ifieri g?al sitwazzjoni fejn il-persuna li takkwista l-prodotti hija persuna taxxabbli rre?istrata g?at-taxxa), din id-dispo?izzjoni g?andha ti?i interpretata fis-sens li, fejn il-kunsinna jew it-trasport ta' dawn il-prodotti ssir konformement mad-dispo?izzjonijiet rilevanti tad-[Direttiva 2008/118], hemm lok li titqies b?ala kunsinna li tag?ti d-dritt g?al e?enzjoni skont din id-dispo?izzjoni, il-kunsinna li g?andha rabta mal-pro?eduri previsti mid-Direttiva dwar id-dazju tas-sisa, minkejja li ma jkunx issodisfatti l-kundizzjonijiet g?al e?enzjoni previsti fl-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT, fid-dawl tal-imputazzjoni tat-trasport tal-merkanzija g?al tran?azzjoni o?ra?

3) Jekk il-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi li l-Artikolu 138(2)(b) tad-Direttiva tal-VAT ma japplikax g?al sitwazzjoni b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, il-fatt li l-merkanzija hija ttrasportata ta?t arran?ament ta' sospensjoni tad-dazju, huwa ?irkustanza determinati sabiex ji?i stabbilit g?al liema mill-kunsinni su??essivi g?andu ji?i imputat it-trasport g?all-finijiet tad-dritt g?al e?enzjoni mill-VAT skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT?

Fuq it-talba g?al ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura

28 Permezz ta' ittra li waslet fir-Re?istru tal-Qorti tal-?ustizzja fil-31 ta' Lulju 2018, ir-rappre?entant ta' Arex quddiem il-qorti tar-rinviju talab li ji?i ordnat il-ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura, skont l-Artikolu 83 tar-Regoli tal-Pro?edura tal-Qorti tal-?ustizzja.

29 Din it-talba saret wara t-tra?missjoni, mir-Re?istratur tal-Qorti tal-?ustizzja, ta' ittra tat-13 ta' Lulju 2018 lir-rappre?entant ta' Arex quddiem il-qorti tar-rinviju, li informatu, b'mod partikolari, bil-fatt li, peress li Arex ma ?ietx validament irrappre?entata waqt is-seduta g?as-sottomissjonijiet orali f'din il-kaw?a, l-osservazzjonijiet orali tag?ha ma setg?ux jittie?du inkunsiderazzjoni g?all-finijiet ta' din il-pro?edura.

30 Filwaqt li invokat ir-ra?unijiet u ?-?irkustanzi li, fil-fehma tag?ha, wasslu g?al dan in-nuqqas ta' rappre?entanza effettiva, ir-rappre?entant ta' Arex quddiem il-qorti tar-rinviju huwa tal-fehma li dan huwa difett li jista' ji?i rregolarizzat u jitlob il-ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura sabiex Arex tippre?enta l-osservazzjonijiet tag?ha.

31 F'dan ir-rigward, g?andu jtifkakar li, skont l-Artikolu 83 tar-Regoli tal-Pro?edura, il-Qorti tal-?ustizzja tista', fi kwalunkwe ?in, wara li tisma' lill-Avukat ?enerali, tordna l-ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura, b'mod partikolari jekk hija tqis li ma tkunx informata bi??ejjed jew meta parti tkun issottomettiet, wara l-g?eluq ta' din il-fa?i, fatt ?did li jkollu influwenza de?i?iva fuq id-de?i?joni tal-Qorti tal-?ustizzja, jew anki meta l-kaw?a g?andha ti?i de?i?a fuq il-ba?i ta' argument li ma ?iex diskuss bejn il-partijiet jew bejn il-partijiet ikkon?ernati msemmija fl-Artikolu 23 tal-Istatut tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea.

32 Fil-ka? ine?ami, il-Qorti tal-?ustizzja tqis, wara li nstemg?et l-Avukat ?enerali, li l-kundizzjonijiet g?all-ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura ma humiex issodisfatti. Fil-fatt, i?-?irkustanzi invokati mir-rappre?entant ta' Arex quddiem il-qorti tar-rinviju ma jikkorrispondux g?all-

kundizzjonijiet li fihom huwa previst ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura. F'dan il-ka?, il-Qorti tal-?ustizzja tqis li hija g?andha l-elementi kollha ne?essarji sabiex tidde?iedi fuq it-talba g?al de?i?joni preliminari u li ma hemmx lok li ting?ata risposta g?al argument li ma ?iex diskuss quddiemha.

33 G?aldaqstant, ma hemmx lok li ji?i ordnat il-ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura.

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

34 Fil-kuntest tal-pro?edura ta' kooperazzjoni bejn il-qorti nazzjonali u l-Qorti tal-?ustizzja, stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, g?andha tkun il-Qorti tal-?ustizzja li tag?ti risposta utli lill-qorti nazzjonali sabiex din tkun tista' tidde?iedi l-kaw?a li g?andha quddiemha. F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-?ustizzja g?andha, jekk ikun me?tie?, tiffurmola mill-?did id-domandi mag?mula lilha. Fil-fatt, il-funzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja hija dik li tinterpreta d-dispo?izzjonijiet kollha tad-dritt tal-Unjoni li l-qorti nazzjonali je?tie?u sabiex jidde?iedu l-kaw?i li jkollhom quddiemhom, anki jekk dawn id-dispo?izzjonijiet ma jkunux espressament imsemmija fid-domandi li jsirulha minn dawn il-qorti (sentenzi tal-14 ta' Ottubru 2010, Fuß, C?243/09, EU:C:2010:609, punt 39 u l-?urisprudenza ??itata, kif ukoll tad-19 ta' Ottubru 2017, Otero Ramos, C?531/15, EU:C:2017:789, punt 39).

35 Konsegwentement anki jekk, formalment, il-qorti tar-rinviju llimitat id-domandi tag?ha g?all-interpretazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 138(1) u 2(b) tad-Direttiva tal-VAT, tali fatt ma jipprekludix lill-Qorti tal-?ustizzja milli tipprovdilha l-elementi kollha ta' interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni Ewropea li jistg?u jkunu utli g?ad-de?i?joni tal-kaw?a li g?andha quddiemha, irrispettivament minn jekk din il-qorti tkunx irreferiet g?alilhom fid-domandi tag?ha. F'dan ir-rigward, hija l-Qorti tal-?ustizzja li g?andha tidde?i, mill-elementi kollha prodotti mill-qorti nazzjonali, u b'mod partikolari mill-motivazzjoni tad-de?i?joni tar-rinviju, l-elementi tad-dritt tal-Unjoni li je?tie?u interpretazzjoni fid-dawl tas-su??ett tal-kaw?a (sentenzi tal-14 ta' Ottubru 2010, Fuß, C?243/09, EU:C:2010:609, punt 40 u l-?urisprudenza ??itata, kif ukoll tad-19 ta' Ottubru 2017, Otero Ramos, C?531/15, EU:C:2017:789, punt 40).

36 F'dan il-ka?, hemm lok li ji?i osservat li, bid-domandi tag?ha, il-qorti tar-rinviju tixtieq issir taf, essenzjalment, jekk akkwisti b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali humiex su??etti g?all-VAT fir-Repubblika ?eka b?ala akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija tra?messa jew ittrasportata minn Stat Membru ie?or.

37 L-Artikolu 138(1) u 2(b) tad-Direttiva tal-VAT jiddefinixxi l-kundizzjonijiet ta' e?enzjoni mill-VAT tal-provvisti intra-Komunitarji u mhux il-kundizzjonijiet ta' ssu??ettar g?al din it-taxxa ta' akkwisti intra-Komunitarji, li huma previsti fl-Artikolu 2(1)(b)(i) u (iii) ta' din id-direttiva.

38 G?aldaqstant, id-domandi preliminari g?andhom ji?u fformolati mill-?did fis-sens li jikkon?ernaw, fir-rigward tal-ewwel u tat-tieni domanda, l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT u, fir-rigward tat-tielet domanda, dik tal-Artikolu 2(1)(b)(i) ta' din id-direttiva.

Fuq l-ewwel domanda

39 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li japplika għal akkwisti intra-Komunitarji ta' prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa, li fir-rigward tagħhom id-dazji tas-sisa huma eżiġibbli fit-territorju tal-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-ispedizzjoni jew tat-trasport ta' dawn il-prodotti, li tkun saret minn kull persuna taxxabbli li l-akkwisti tagħha l-oġra ma humiex suġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva.

40 Skont l-urisprudenza stabbilita, fl-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għandhom jittieġdu inkunsiderazzjoni mhux biss il-kliem tagħha, iżda wkoll il-kuntest tagħha u l-għanijiet ipersegwiti mil-leġiżlazzjoni li minnha hija tagħmel parti (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-19 ta' Settembru 2000, Il-Ġermanja vs Il-Kummissjoni, C-156/98, EU:C:2000:467, punt 50, u tad-19 ta' April 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punt 33).

41 Skont l-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT, għandhom ikunu suġġetti għall-VAT l-akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija magħmula bi tlas fit-territorju ta' Stat Membru, sa fejn, fil-każ ta' prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa li fir-rigward tagħhom huwa eżiġibbli dazju tas-sisa, dawn jitwettqu minn persuna taxxabbli jew minn persuna tūridika mhux taxxabbli, li l-akkwisti l-oġra tagħha ma jkunux suġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva.

42 Fl-ewwel lok, għandu jiġi osservat li l-formulazzjoni tal-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT ma tippermettix li jiġi ddeterminat, b'mod inekwivoku, jekk il-propożizzjoni subordinata "li l-akkwisti l-oġra tagħha mhumiex suġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 3(1)[, ta' din id-direttiva]" tirreferix kemm għall-persuna taxxabbli kif ukoll għall-persuna tūridika mhux taxxabbli msemmija fl-ewwel waqda minn dawn id-dispożizzjonijiet jew jekk din tirreferix biss għal din tal-aqdar.

43 Fil-fatt, diversi verġonijiet lingwistiġi ta' din id-dispożizzjoni juaw pronom indefinit li jista' jirrifletti l-użu kemm tas-singular kif ukoll tal-plural. Dan huwa l-każ, b'mod partikolari, tal-verġoni ġermaniġa ("*deren*"), Estonjana ("*kelle*"), Spanjola ("*cuyas*"), Franġiġa ("*dont*"), Taljana ("*i cui*") jew il-verġoni Ingliġa ("*whose*") ta' din id-dispożizzjoni. Verġonijiet lingwistiġi oġra juaw pronomi fil-plural. Dan huwa l-każ tal-verġoni Griega ("*των*"), Latvjana ("*kuru*") u Pollakka ("*w przypadku którego*"). Barra minn hekk, fil-verġoni tseka ta' din id-dispożizzjoni hemm pronom fis-singular, li jista' biss jirreferi għall-persuna tūridika mhux taxxabbli ("*jeji*").

44 Fit-tieni lok, fir-rigward tal-finalità tal-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT, għandu jiġi rrilevat li din id-dispożizzjoni tagħmel parti mill-kuntest tas-sistema tranżitorja tal-VAT applikabbli għall-kummerġ intra-Komunitarju, stabbilita mid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE tas-16 ta' Diġembru 1991 li tissupplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miġjud u temenda d-Direttiva 77/388/KEE bil-ġsieb li tneqqi l-fruntieri fiskali (tU Edizzjoni Speġjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160). Din is-sistema hija bbaqata fuq l-istabbiliment ta' fatt tdid li jiġenera l-VAT, jiġifieri l-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti, li jippermetti t-trasferiment tad-dul fiskali lill-Istat Membru fejn iseġ il-konsum finali tal-oġġetti kkunsinnati. Din is-sistema hija intiġa li tiġura delimitazzjoni tara tas-sovraniā fiskali tal-Istati Membri (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punti 22 u 23 kif ukoll il-urisprudenza ttitata, u tal-14 ta' tjunju 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punti 37 u 38).

45 Għaldaqstant, kull akkwist intrakomunitarju ntaxxat fl-Istat Membru tad-destinazzjoni tal-kunsinna jew tat-trasport tal-merkanzija (iktar 'il quddiem l- "Istat Membru tad-destinazzjoni") għandha bqala korollarju kunsinna intra-Komunitarja eentata fl-Istat Membru li minnu telqet din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport (iktar 'il quddiem l- "Istat Membru tat-tluq"). Għaldaqstant, id-dispożizzjonijiet dwar l-akkwist intra-Komunitarju u l-provvista intra-Komunitarja għandhom jingħataw l-istess tifsira u portata (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punt 29, kif ukoll tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas, C-386/16,

46 Fit-tielet lok, fir-rigward tal-kuntest tal-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT, hemm lok li jiġi rrilevat li din id-dispożizzjoni tagħmel parti minn sett ta' regoli li jirregolaw is-sottomissjoni għall-VAT ta' akkwisti intra-Komunitarji u l-eżenzjoni ta' kunsinni intra-Komunitarji korrispondenti. Dawn ir-regoli huma stabbiliti rispettivament fl-Artikoli 2 u 3 u fl-Artikoli 138 u 139 ta' din id-direttiva.

47 Minn naħa, skont l-Artikolu 2(1)(b)(i) tad-Direttiva tal-VAT, l-akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija magħmula bi qas minn persuna taxxabli li tkun qiegħda ta'ixxi b'ala tali jew minn persuna quridika mhux taxxabli huma, ta' t'erti kundizzjonijiet, suqetti għall-VAT fl-Istat Membru ta' destinazzjoni, filwaqt li, skont l-Artikolu 138(1) ta' din id-direttiva, il-provvisti intra-Komunitarji korrispondenti huma eżenti fl-Istat Membru tat-tluq.

48 F'dan ir-rigward, għandu jiġi ppreżentat li, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet tal-Avukat ġenerali fil-punt 41 tal-konklużjonijiet tagħha, il-kamp ta' applikazzjoni *ratione materiae* ta' dawn id-dispożizzjonijiet jestendi għall-“merkanzija” kollha u li din il-“merkanzija” tkopri l-prodotti suqetti għad-dazju tas-sisa. Minn dan isegwi li, sakemm il-kundizzjonijiet l-oħra relatati mal-bejgħ previsti f'dawn id-dispożizzjonijiet ikunu ssodisfatti, it-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji li jikkonfermaw prodotti suqetti għas-sisa huma eżentati mill-VAT fl-Istat Membru tat-tluq b'ala provvisti intra-Komunitarji u suqetti għal din it-taxxa fl-Istat Membru tad-destinazzjoni b'ala akkwisti intra-Komunitarji skont, rispettivament, l-Artikolu 138(1) u l-Artikolu 2(1)(b)(i) tad-Direttiva tal-VAT.

49 Peress li l-akkwist intra-Komunitarju ta' “merkanzija” minn persuni taxxabli hija diqà suqetta għall-VAT skont l-Artikolu 2(1)(b)(i) tad-Direttiva tal-VAT, previst fl-Artikolu 2(1)(b)(iii) ta' din id-direttiva, tali impożizzjoni għall-akkwist, minn dawn l-istess persuni taxxabli, ta' prodotti suqetti għas-sisa hija superfluwa, peress li din it-taxxa tirriqulta diqà mill-ewwel dispożizzjoni, anki fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punt preżedenti.

50 Min-naħa l-oħra, b'deroga mill-Artikolu 2(1)(b)(i) tad-Direttiva tal-VAT, l-Artikolu 3(1) tagħha jeskludi, madankollu, l-issuqettar għall-VAT ta' t'erti akkwisti intra-Komunitarji mwettqa minn persuna taxxabli jew minn persuna qurdika mhux taxxabli. Parallelment, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 139(1) ta' din id-direttiva jipprovdi li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 138(1) tagħha ma tapplikax għall-provvisti li jikkorrispondu għall-akkwisti msemmija fl-Artikolu 3(1) tal-imsemmija direttiva.

51 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, l-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT japplika fil-każijiet fejn l-akkwisti intra-Komunitarji mwettqa minn persuna taxxabli jew minn persuna quridika mhux taxxabli ma jkunux suqetti għall-impożizzjoni skont l-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva.

52 Minn dan isegwi li, meta akkwist isir minn persuna taxxabli, mhux kull persuna taxxabli, iqda biss il-persuna taxxabli, li l-akkwisti intra-Komunitarji l-oħra tagħha ma humiex suqetti għall-VAT skont din l-aqar dispożizzjoni, li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 2(1)(b)(iii) tal-imsemmija direttiva għall-finijiet tal-impożizzjoni għall-VAT tal-akkwisti intra-Komunitarji tagħha li jikkonfermaw prodotti suqetti għad-dazju tas-sisa, li fir-rigward tagħhom id-dazju tas-sisa huwa eżibbli fl-Istat Membru tad-destinazzjoni.

53 F'dan ir-rigward, kif irrilevat l-Avukat ġenerali fil-punti 42 u 43 tal-konklużjonijiet tagħha, din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mill-kliem tal-Artikolu 138(2)(b) tad-Direttiva tal-VAT, li minnu jirriqulta essenzjalment li, “[f]limkien mal-provvista ta' merkanzija msemmija fil-paragrafu 1” ta' dan l-Artikolu 138, il-provvisti intra-Komunitarji korrispondenti għall-akkwisti previsti fl-Artikolu 2(1)(b)(iii) ta' din id-direttiva huma eżenti meta jitwettqu, ta' t' il-kundizzjonijiet imsemmija, għal persuni taxxabli jew għal persuni quridiq, li l-akkwisti intra-Komunitarji tal-merkanzija għajr

prodotti su??etti g?ad-dazju tas-sisa huma esklu?i mill-VAT skont l-Artikolu 3(1) tal-imsemmija direttiva. Kif irrilevat l-Avukat ?enerali fil-punt 43 tal-konklu?jonijiet tag?ha, jirri?ulta fil-fatt, mill-g?a?la tat-termini li jintrodu?u l-e?enzjonijiet previsti fl-Artikolu 138(2) tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll minn dik prevista fil-punt (b) ta' din id-dispo?izzjoni g?andha kontenut normattiv li jmur lil hinn mill-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 138(1) ta' din id-direttiva.

54 L-interpretazzjoni mog?tija fil-punt 52 ta' din is-sentenza hija wkoll konformi mal-g?an, imsemmi fil-premessa 36 tad-Direttiva tal-VAT, inti? g?al ?ertu allinjament bejn ir-regoli ta' impo?izzjoni g?all-VAT ta' ?erti akkwisti intra-Komunitarji ta' prodotti su??etti g?ad-dazju tas-sisa u l-pro?eduri u l-obbligi deklaratorji fil-ka?ijiet ta' spedizzjonijiet ta' tali prodotti lejn Stat Membru ie?or, kif previsti mid-Direttivi 92/12 u 2008/118. Fil-fatt, peress li l-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT japplika g?all-akkwisti intra-Komunitarji ta' prodotti su??etti g?ad-dazju tas-sisa, li fir-rigward tag?hom id-dazju tas-sisa huwa e?i?ibbli fit-territorju tal-Istat Membru tad-destinazzjoni, din l-interpretazzjoni g?andha l-konsegwenza li dawn l-akkwisti jkunu su??etti g?all-VAT fl-istess Stat Membru, anki meta l-akkwisti l-o?ra tax-xerrej ma jaqg?ux ta?t dan l-issu??ettar g?all-VAT skont l-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva.

55 F'dan il-ka?, bla ?sara g?al verifika mill-qorti tar-rinviju, li hija l-unika wa?da li g?andha ?urisidizzjoni sabiex tikkonstata u tevalwa l-fatti tal-kaw?a prin?ipali, mill-elementi tal-pro?ess li g?andha l-Qorti tal-?ustizzja ma jirri?ultax li l-akkwisti intra-Komunitarji l-o?ra minn Arex jaqg?u ta?t id-derogi previsti fl-Artikolu 3(1) tad-Direttiva tal-VAT. Fil-ka? li l-qorti tar-rinviju, fuq il-ba?i tal-evalwazzjoni tag?ha ta?-?irkustanzi kollha tal-kaw?a prin?ipali, tasal g?al tali konklu?joni, ikun hemm lok li ji?u applikati mhux id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT, i?da dawk tal-Artikolu 2(1)(b)(i) ta' din id-Direttiva, sabiex ji?i ddeterminat jekk l-akkwisti, minn Arex, tal-karburant inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, g?andhomx ji?u su??etti g?all-VAT fl-Istat Membru tad-destinazzjoni b?ala akkwisti intra-Komunitarji.

56 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, hemm lok li ting?ata risposta g?all-ewwel domanda li l-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li dan japplika g?al akkwisti intra-Komunitarji ta' prodotti su??etti g?ad-dazju tas-sisa, li fir-rigward tag?om id-dazju tas-sisa huwa e?i?ibbli fl-Istat Membru tad-destinazzjoni, imwettqa minn persuna taxxabbli li l-akkwisti l-o?ra tag?ha ma humiex su??etti g?all-VAT skont l-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva.

Fuq it-tieni domanda

57 Permezz tat-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT g?andux ji?i interpretat fis-sens li, fil-pre?enza ta' katina ta' akkwisti su??essivi li jirrigwardaw l-istess prodotti su??etti g?as-sisa u li taw lok g?al trasport intra-Komunitarju wie?ed ta' dawn il-prodotti ta?t l-arran?ament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa, l-akkwist imwettaq mill-operatur responsabbli g?all-?las ta' dan id-dazju fl-Istat Membru tad-destinazzjoni g?andu ji?i kklassifikat b?ala akkwist intra-Komunitarju su??ett g?all-VAT skont din id-dispo?izzjoni, anki meta dan it-trasport ma jistax ji?i attribwit lil dan l-akkwist.

58 Skont l-indikazzjonijiet li jinsabu fid-de?ijoni tar-rinviju, jidher li l-persuna responsabbli g?all-?las tad-dazju tas-sisa fuq il-karburant inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma hijiex Arex, i?da l-ewwel xerrejja ?eki. F'dan il-kuntest, it-tieni domanda tipprova tistabbilixxi jekk it-trasport intra-Komunitarju inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali g?andux ne?essarjament ji?i attribwit lill-akkwist imwettaq minn dawn ix-xerrejja, peress li huma responsabbli g?all-?las ta' dan id-dazju tas-sisa, u ma jistax ji?i imputat lil akkwist ie?or, f'dan il-ka? dak imwettaq minn Arex.

59 F'dan ir-rigward, mill-kliem tal-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT, kif espost fil-punt 41 ta' din is-sentenza, jirri?ulta li l-issu??ettar g?all-VAT, skont din id-dispo?izzjoni, ta' akkwisti intra-Komunitarji ta' prodotti su??etti g?ad-dazju tas-sisa fl-Istat Membru tad-destinazzjoni g?andu

jissodisfa tliet kundizzjonijiet kumulattivi.

60 Fil-fatt, huwa jippresupponi, l-ewwel nett, li t-tranżazzjoni tikkostitwixxi akkwist intra-Komunitarju skont l-Artikolu 20 tad-Direttiva tal-VAT, it-tieni nett, li din it-tranżazzjoni tikkonferma merkanzija suq?etta g?ad-dazju tas-sisa li fir-rigward tag?hom id-dazju tas-sisa huwa e?i?ibbli fl-Istat Membru tad-destinazzjoni u, it-tielet nett, li l-imsemmija tranżazzjoni hija mwettqa minn persuna taxxabbli jew minn persuna ?uridika mhux taxxabbli, li l-akkwisti l-o?ra tag?ha ma humiex suq?etti g?all-VAT skont l-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva.

61 Fir-rigward tal-ewwel wa?da minn dawn il-kundizzjonijiet, g?andu jifakkar li l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija, fis-sens tal-Artikolu 20 tad-Direttiva tal-VAT, ise? meta d-dritt ta' disponiment tal-merkanzija b?ala proprjetarju jkun ?ie tra?mess lix-xerrej u li l-fornitur jistabbilixxi li din il-merkanzija tkun ?iet tra?messa jew ittrasportata fi Stat Membru ie?or u li, wara din it-tra?missjoni jew dan it-trasport, tkun telqet fi?ikament mit-territorju tal-Istat Membru tat-tluq (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, *Teleos et*, C-409/04, EU:C:2007:548, punti 27 u 42, kif ukoll tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punt 27). Il-kundizzjoni dwar il-passa? fruntalier bejn l-Istati Membri hija element kostituttiv tal-akkwist intra-Komunitarju (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, *Teleos et*, C-409/04, EU:C:2007:548, punt 37).

62 Huwa biss akkwist li jissodisfa dawn il-kundizzjonijiet kollha li jista' ji?i kklassifikat b?ala akkwist intra-Komunitarju.

63 G?aldaqstant, meta numru ta' akkwisti mwettqa bi ?las jag?tu lok g?al spedizzjoni intra-Komunitarja wa?da jew g?al trasport intra-Komunitarju ta' merkanzija wie?ed, din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport ma jistax ji?i imputat g?al wie?ed biss minn dawn l-akkwisti, li jkun huwa biss suq?ett g?all-VAT fl-Istat Membru tad-destinazzjoni b?ala akkwist intra-Komunitarju sa fejn il-kundizzjonijiet l-o?ra previsti fl-Artikolu 2(1) tad-Direttiva dwar il-VAT huma ssodisfatti (ara, b'analo?ija, is-sentenza tas-6 ta' April 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, punt 45).

64 Tali interpretazzjoni hija me?tie?a sabiex jintla?a b'mod sempli?i l-g?an persegwit mis-sistema tran?itorja ta' tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, sabiex ji?i ttrasferit, kif jirri?ulta mill-punt 44 ta' din is-sentenza, id-d?ul fiskali lejn l-Istat Membru fejn ise? il-konsum finali tal-merkanzija kkunsinnata. Fil-fatt, dan it-trasferiment huwa ?gurat bit-tranżazzjoni unika li tat lok g?all-moviment intra-Komunitarju (ara, b'analo?ija, is-sentenza tas-6 ta' April 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, punt 40).

65 Fir-rigward tat-tieni kundizzjoni msemmija fil-punt 60 ta' din is-sentenza, g?andu ji?i ppre?i?at li l-?las tad-dazju tas-sisa fl-Istat Membru tad-destinazzjoni jippresupponi t-tweitiq tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-prodotti suq?etti g?ad-dazju tas-sisa ta?t l-arran?ament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa skont id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 92/12 jew tad-Direttiva 2008/118. Din il-kundizzjoni tirrifletti l-g?an stabbilit fil-premessa 36 tad-Direttiva tal-VAT li tikkonsisti fl-issu?ettar tal-prodotti suq?etti g?as-sisa g?ad-dazju tas-sisa u g?all-VAT fl-istess Stat Membru.

66 Min-na?a l-o?ra, l-imsemmija kundizzjoni b'ebda mod ma tindika li l-akkwist, imwettaq mill-persuna taxxabbli jew mill-persuna ?uridika mhux taxxabbli, previsti fl-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT, li huma responsabbli g?all-?las tad-dazju tas-sisa, g?andu jkun suq?ett g?all-VAT skont din id-dispo?izzjoni fl-Istat Membru tad-destinazzjoni, anki jekk it-trasport intra-Komunitarju inkwistjoni ma jistax ji?i imputat g?al dan l-akkwist.

67 Interpretazzjoni li tg?id li l-akkwist g?andu jkun suq?ett g?all-VAT skont l-imsemmija

dispożizzjoni anki jekk it-trasport intra-Komunitarju ma jistax jiġi imputat tmur, barra minn hekk, kontra n-natura kumulattiva tal-kundizzjonijiet imfakkra fil-punt 60 ta' din is-sentenza. Fil-fatt, din tippermetti li akkwist li ma huwiex marbut ma' trasport intra-Komunitarju u li, għalhekk, jissodisfa l-kundizzjonijiet kollha meqteja sabiex jiġi kklassifikat b'ala akkwist intra-Komunitarju, jista' jiġi sużett għall-VAT fl-Istat Membru tad-destinazzjoni.

68 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, hemm lok li r-risposta għat-tieni domanda tkun li l-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-preżenza ta' katina ta' tranżazzjonijiet sużessivi li taw lok għal trasport wieċed intra-Komunitarju ta' prodotti sużetti għas-sisa ta't l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, l-akkwist imwettaq mill-operatur responsabbli għall-?las tad-dazju tas-sisa fl-Istat Membru tad-destinazzjoni ma jistax jiġi kklassifikat b'ala akkwist intra-Komunitarju sużett għall-VAT skont din id-dispożizzjoni, meta dan it-trasport ma jistax jiġi imputat lil dan l-akkwist.

Fuq it-tielet domanda

69 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 2(1)(b)(i) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li, fil-preżenza ta' katina ta' akkwisti sużessivi li jirrigwardaw l-istess prodotti sużetti għas-sisa u li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wieċed ta' dawn il-prodotti ta't l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, il-fatt li dawn il-prodotti huma ttrasportati ta't dan l-arranġament jikkostitwixxi ?irkustanza determinanti sabiex jiġi stabbilit ma' liema akkwist għandu jiġi imputat it-trasport għall-finijiet tal-issużettar tiegħu għall-VAT skont din id-dispożizzjoni.

70 F'dan ir-rigward, mill-?urisprudenza dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, jirri?ulta li, fir-rigward ta' tranżazzjonijiet li jiffurmaw katina ta' ?ew? kunsinni sużessivi li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wieċed biss, it-trasport intra-Komunitarju jista' biss ikun marbut ma' wa?da mi?-?ew? kunsinni, li tkun, għaldaqstant, l-unika wa?da e?entata skont din id-dispożizzjoni, u li, sabiex jiġi ddeterminat fir-rigward ta' liema wa?da mi?-?ew? kunsinni għandu jiġi imputat t-trasport intra-Komunitarju, għandha ssir evalwazzjoni globali ta' ?irkustanzi partikolari kollha tal-ka?. Fir-rigward ta' din l-evalwazzjoni, għandu b'mod partikolari jiġi stabbilit f'liema mument se?? it-tieni trasferiment ta' setgħa ta' disponiment tal-merkanzija b'ala proprjetarju, għall-benefi?ju tax-xerrej finali. Fil-fatt, fil-ka? fejn it-tieni trasferiment ta' din is-setgħa, jiġifieri t-tieni kunsinna, se?? qabel ma twettaq it-trasport intra-Komunitarju, dan ma jistax jiġi attribwit lill-ewwel kunsinna favur l-ewwel xerrej (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punti 34 sa 36 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

71 Fid-dawl tal-għan imsemmi fil-punt 64 ta' din is-sentenza, hemm lok li tiġi trasposta l-?urisprudenza ??itata fil-punt preċedenti għall-evalwazzjoni ta' tranżazzjonijiet li, b'al dik inkwistjoni fil-kawza prin?ipali, jiffurmaw katina ta' diversi akkwisti sużessivi ta' prodotti sużetti għas-sisa li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wieċed biss.

72 Għalhekk, sabiex tiġi ddeterminata liema wieċed mill-akkwisti tal-katina inkwistjoni fil-kawza prin?ipali għandha tiġi imputata fir-rigward tat-trasport intra-Komunitarju uniku, u li għandu, għaldaqstant, jiġi kklassifikat b'ala akkwist intra-Komunitarju, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tagħmel evalwazzjoni globali ta' ?irkustanzi partikolari tal-ka? u, b'mod partikolari, tiddetermina meta se?? it-trasferiment, favur Arex, tas-setgħa ta' disponiment tal-merkanzija b'ala proprjetarju. Fil-ka? li dan it-trasferiment se?? qabel ma se?? it-trasport intra-Komunitarju, dan għandu jiġi imputat l-akkwist imwettaq minn Arex u dan l-akkwist għandu, għaldaqstant, jiġi kklassifikat b'ala akkwist intra-Komunitarju.

73 Fil-kuntest ta' din l-evalwazzjoni globali, il-fatt li t-trasport tal-karburant inkwistjoni fil-kawza prin?ipali twettaq ta't l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa madankollu ma jistax

jikkostitwixxi element de?i?iv sabiex ji?i ddeterminat dak tal-akkwisti tal-katina inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali li fir-rigward tag?ha g?andu ji?i imputat l-imsemmi trasport.

74 Fil-fatt, il-?urisprudenza mfakkra fil-punt 70 ta' din is-sentenza prin?ipalment dipendenti fuq l-imputazzjoni tat-trasport jew ta' wie?ed jew l-ie?or mill-katina ta' akkwisti su??essivi ta' kriterju temporali, sa fejn tenfasizza l-mument li fih il-kundizzjonijiet li jikkon?ernaw it-trasport intra-Komunitarju kif ukoll it-trasferiment tas-setg?a ta' disponiment tal-merkanzija b?ala proprjetarju jitwettqu rispettivament.

75 Fir-rigward ta' din l-a??ar kundizzjoni, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li din ma hijiex limitata g?at-trasferiment imwettaq fil-forom previsti mid-dritt nazzjonali applikabbli, i?da tinkludi kull tran?azzjoni ta' trasferiment ta' beni tan?ibbli minn parti li tawtorizza lill-parti l-o?ra tiddisponi minnu b?allikieku kienet il-proprjetarju ta' dan il-beni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' ?unju 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punt 24 u l-?urisprudenza ??itata). It-trasferiment tas-setg?a ta' disponiment ta' beni tan?ibbli b?ala proprjetarju ma je?i?ix li l-parti li lilha ji?i ttrasferit dan il-beni tkun fil-pussess fi?iku tieg?u jew li l-imsemmi beni jkun fi?ikament ittrasportat lejha u/jew fi?ikament ir?evut minnha (digriet tal-15 ta' Lulju 2015, Itales, C-123/14, mhux ippubblikat, EU:C:2015:511, punt 36).

76 G?andu jittfakkar li d-Direttivi 92/12 u 2008/118 jistabbilixxu arran?ament ?enerali ta' dazji tas-sisa imposti fuq prodotti su??etti g?as-sisa. G?alkemm dawn id-Direttivi jipprevedu, g?al dan il-g?an, b'mod partikolari rekwi?iti li japplikaw g?at-trasport ta?t l-arran?ament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, huma b'ebda mod ma jaffettwaw il-kundizzjonijiet g?at-trasferiment tal-proprjetà tal-merkanzija jew tas-setg?a ta' disponiment b?ala proprjetarju.

77 Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li l-fatt li jag?ti lok g?all-VAT, li permezz tieg?u jitwettqu l-kundizzjonijiet legali ne?essarji g?all-e?i?ibbiltà tat-taxxa, huwa l-provvista jew l-importazzjoni tal-merkanzija, mhux l-impo?izzjoni tad-dazju tas-sisa fuq din tal-a??ar (sentenza tal-14 ta' Lulju 2005, British American Tobacco u Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, punt 41).

78 Fil-ka? ine?ami, mill-atti tal-pro?ess li g?andha l-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li, wara li akkwistat il-karburant inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ming?and il-kontraenti ?eki tag?ha, Arex ?adet pussess tieg?u billi ?a?nitu, fl-Awstrija, fit-tankijiet tieg?u qabel ittrasportatu, bil-mezzi ta' trasport tag?ha stess, mill-Awstrija lejn ir-Repubblika ?eka. Barra minn hekk, minn dawn l-atti jirri?ulta li Arex tidher li ttrasferixxiet il-proprjetà ta' din il-merkanzija fis-sens tad-dritt privat ?ek matul din it-tag?bija. Bla ?sara g?al verifika mill-qorti tar-rinviju, jidher g?alhekk mill-imsemmija atti li t-trasport intra-Komunitarju uniku twettaq wara t-trasferiment tas-setg?a ta' disponiment tal-merkanzija b?ala proprjetarju favur Arex, b'tali mod li huma l-akkwisti mwettqa minn din tal-a??ar li g?andhom ji?u kklassifikati b?ala akkwisti intra-Komunitarji.

79 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta li g?andha ting?ata g?at-tielet domanda g?andha tkun li l-Artikolu 2(1)(b)(i) tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li, fil-pre?enza ta' katina ta' akkwisti su??essivi li jirrigwardaw l-istess prodotti su??etti g?as-sisa u li taw lok g?al trasport intra-Komunitarju wie?ed ta' dawn il-prodotti ta?t l-arran?ament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa, il-fatt li dawn il-prodotti huma ttrasportati ta?t dan l-arran?ament ma jikkostitwixxi fatt determinanti sabiex ji?i stabbilit fir-rigward ta' liema akkwist g?andu ji?i imputat it-trasport g?all-finijiet tal-issu??ettar tieg?u g?all-VAT skont din id-dispo?izzjoni.

Fuq l-ispejje?

80 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 għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġi allsu lura.

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

1) L-Artikolu 2(1)(b)(iii) 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 dan japplika għal akkwisti intra-Komunitarji ta' prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa, li fir-rigward tagħom id-dazju tas-sisa huwa eżiġibbli fl-Istat Membru tad-destinazzjoni, imwettqa minn persuna taxxabbli li l-akkwisti l-oħra tagħha ma humiex suġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva.

2) L-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-preżenza ta' katina ta' tranżazzjonijiet suġġessivi li taw lok għal trasport wieċed intra-Komunitarju ta' prodotti suġġetti għas-sisa ta't l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, l-akkwist imwettaq mill-operatur responsabbli għall-qlas tad-dazju tas-sisa fl-Istat Membru tad-destinazzjoni ma jistax jiġi kklassifikat b'ala akkwist intra-Komunitarju suġġett għall-VAT skont din id-dispożizzjoni, meta dan it-trasport ma jistax jiġi imputat lil dan l-akkwist.

3) L-Artikolu 2(1)(b)(i) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-preżenza ta' katina ta' akkwisti suġġessivi li jirrigwardaw l-istess prodotti suġġetti għas-sisa u li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wieċed ta' dawn il-prodotti ta't l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa, il-fatt li dawn il-prodotti huma ttrasportati ta't dan l-arranġament ma jikkostitwixxix fatt determinanti sabiex jiġi stabbilit fir-rigward ta' liema akkwist għandu jiġi imputat it-trasport għall-finijiet tal-issużettar tiegħu għall-VAT skont din id-dispożizzjoni.

Firem

* Lingwa tal-kawża: il-ġermaniż.