



Ġabra tal-ġurisprudenza

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

27 ta' Settembru 2012*

“Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Kunsinna ta' oġġetti — Taxxa ta' serje ta' tranzazzjonijiet — Rifjut tal-eżenzjoni għal nuqqas ta' numru ta' registrazzjoni tal-VAT tal-akkwiredent”

Fil-Kawża C-587/10,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tal-10 ta' Novembru 2010, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-15 ta' Diċembru 2010, fil-proċedura

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

vs

Finanzamt Plauen,

fil-preżenza ta':

Bundesministerium der Finanzen,

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

komposta minn J.-C. Bonichot (Relatur), President tal-Awla, A. Prechal, K. Schiemann, L. Bay Larsen u C. Toader, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Cruz Villalón,

Reġistratur: A. Impellizzeri, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-7 ta' Marzu 2012,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), minn T. Küffner, S. Maunz u T. Streit, avukati,
- għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze u K. Petersen, bħala aġenti,
- għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn P. Gentili, avvocato dello Stato,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn W. Mölls u C. Soulay, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-21 ta' Ġunju 2012, tagħti l-preżenti

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata l-aħħar mid-Direttiva tal-Kunsill 98/80/KE, tat-12 ta' Ottubru 1998 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 315, iktar 'il quddiem is-“Sitt Direttiva”).
- 2 Din it-talba giet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (iktar 'il quddiem “VSTR”) u l-Finanzamt Plauen dwar ir-rifjut ta' din tal-aħħar li teżenta mit-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem it-“TVA”) kunsinna ta' oġġetti magħmula mis-sussidjarja ta' din il-kumpannija.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

- 3 L-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva jiddefinixxi l-kunċett ta' “persuna taxxabbli” f'dawn it-termini :
“Persuna taxxabbli” tfisser kull persuna li b'mod indipendenti twettaq fi kwalunkwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.”
- 4 L-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni li tirriżulta mill-Artikolu 28h tal-istess direttiva, jistabbilixxi diversi obbligi għall-persuni taxxabbli b'mod partikolari dwar il-kontijiet, il-fatturi, id-dikjarazzjoni u d-dikjarazzjoni rikapitulattiva li dawn tal-aħħar għandhom jippreżentaw lill-amministrazzjoni fiskali.
- 5 L-ewwel u t-tielet inċiżi tal-Artikolu 22(1)(ċ), fil-verżjoni li tirriżulta mill-Artikolu 28h tagħha, jipprovdu:
“Stati Membri iridu jieħdu l-miżuri meħtieġa biex jidentifikaw, b'numru individwali:
— kull persuna taxxabbli, bl-eċċezzjoni ta' dawk indikati fl-Artikolu 28a(4), li, fit-territorju ta' dak il-pajjiż, tforni prodotti jew servizzi li jagħtiha d-dritt ta' riduzzjoni [...]
[...]
— kull persuna taxxabbli li, ġewwa t-territorju tal-pajjiż, tagħmel akkwisti intra-Komunitarji ta' oġġetti għall-iskopijiet tal-hidma tagħha li għandha x'taqsam ma' l-attivitajiet ekonomiċi msemmija fl-Artikolu 4(2) imwettqa barra l-pajjiż.”
- 6 L-Artikolu 22(3)(a) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni li tirriżulta mill-Artikolu 28h tagħha, jipprovdi:
“Kull persuna taxxabbli għandha tiżgura li tinħareġ fattura, jew minnha nnifisha jew mill-klijent tagħha jew, f'isimha u għan-nom tagħha, minn terza parti, rigward oġġetti jew servizzi li tkun issuplixxiet jew tat lil persuna taxxabbli oħra jew lil persuna legali mhux taxxabbli. Kull persuna taxxabbli għandha tiżgura wkoll li tinħareġ fattura [...] rigward il-provvisti ta' oġġetti riferuti fl-Artikolu [28c(A)] u rigward oġġetti fornuti skond il-kondizzjonijiet stabbiliti.”

- 7 It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 22(3)(b) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni li tirrizulta mill-Artikolu 28h tagħha, jipprovdi:

“Il-fattura trid turi ukoll:

[...]

— fil-każ tat-transazzjonijiet imsemmijin [fl-Artikolu 28c(A)(a)], in-numru li bih tkun identifikata l-persuna taxxabbli fit-territorju tal-pajjiż u n-numru li bih tkun identifikata fi Stat Membru ieħor il-persuna li qed takkwista l-merkanzija,

[...]”

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

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

- 9 L-ewwel u t-tieni subparagrafi tal-Artikolu 28a(1)(a) u l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28(3) tas-Sitt Direttiva, jipprovdu:

“1. Li ġej għandu jkun suġġett ukoll għall-[VAT]:

- a) akkwisizzjonijiet [akkwisti] intra-Komunitarji ta’ merkanzija għall-konsiderazzjoni, minn persuna taxxabbli, fit-territorju ta’ pajjiż, li tkun qed taġixxi b’dan il-mod jew minn persuna legali mhux taxxabbli [fejn il-bejjiegh huwa persuna taxxabbli li qed taġixxi b’dan il-mod li mhux eligibbli għall-eżenzjoni li hemm provvediment għaliha fl-Artikolu 24 u li ma jigix taħt l-arranġamenti stabbiliti fit-tieni sentenza ta’ l-Artikolu 8(1)(a) jew fl-Artikolu 28b(B)(1).

B’deroga mill-ewwel subparagrafu, l-akkwisti intra-Komunitarji ta’ oġġetti magħmula taħt il-kondizzjonijiet stipulati fil-paragrafu 1a minn persuna taxxabbli jew minn persuna legali mhux taxxabbli m’għandhomx ikunu soġġetti għall-[VAT].

[...]

3. ‘Akkwisizzjoni intra-Komunitarja ta’ merkanzija’ tfisser l-akkwisizzjoni tad-dritt bħala sid ta’ propjetà mhux fissa u tanġibbli mibgħuta jew ittrasportata sa għand il-persuna li qed takkwista l-merkanzija jew għan-nom tal-bejjiegh jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija għal Stat Membru li mhux l-istess li minnu ntbagħtet jew kienet ittrasportata l-merkanzija.”

- 10 L-Artikolu 28b(A) tal-imsemmija direttiva jippreċiża:

“1. Il-post ta’ l-akkwisizzjoni intra-Komunitarja tal-merkanzija jittiehed bħala l-post fejn tkun il-merkanzija fejn jintemm it-trasport jew li jintbagħtu għand il-persuna li akkwistathom.

2. Mingħajr preġudizzju għall-paragrafu 1, il-post ta’ l-akkwisizzjoni intra-Komunitarja tal-merkanzija imsemmi fl-Artikolu 28a(1)(a) madankollu, jittiehed li qiegħed fit-territorju ta’ l-Istat Membru li hareġ in-numru ta’ l-identifikazzjoni ta[l-VAT] li [taħtu] l-persuna li qed takkwista l-merkanzija tkun għamlet l-akkwisizzjoni, sakemm il-persuna li takkwista l-merkanzija tista’ turi li dik l-akkwisizzjoni kienet suġġetta għat-taxxa skond il-paragrafu 1.

Jekk, madankollu, l-akkwisizzjoni tkun suġġetta għat-taxxa skond il-paragrafu 1 fl-Istat Membru tal-wasla tal-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata wara li tkun suġġetta għat-taxxa skond l-ewwel sottoparagrafu, l-ammont taxxabbli jitnaqqas skond il-każ fl-Istat Membru li hareġ in-numru ta' l-identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud li bih il-persuna li tkun akkwistat il-merkanzija tkun għamlet l-akkwisizzjoni.

[...]"

- 11 L-ewwel inċiż tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"Mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijiet oħrajn tal-Komunità u suġġett għal kundizzjonijiet li se jistabbilixxu bl-iskop li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' l-eżenzjonijiet hawn taht u biex jilqgħu kontra evażjoni, skartar jew abbuż. Stati Membri jeżentaw:

- a) forniture ta' merkanzija, kif definit fl-Artikolu 5 mibgħuta jew ittrasportata minn jew għan-nom tal-bejjieġh jew il-persuna li qed takkwista l-merka 'il barra mit-territorju msemmi fl-Artikolu 3 imma xorta fil-Komunità, magħmula għal persuna taxxabbli oħra jew persuna legali mhux taxxabbli li tkun qed taġixxi hekk fi Stat Membru ieħor li mhux dak minn fejn tinbagħat jew tkun ittrasportata il-merkanzija."

Id-dritt Ġermaniż

- 12 L-Artikolu 6a tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ (Umsatzsteuergesetz, iktar 'il quddiem l-"UStG") jiddefinixxi l-kunsinna intra-Komunitarja f'dawn it-termini:

"Provista intra-Komunitarja [Artikolu 4(1)(b)] teżisti meta provvista tissodisfa l-kundizzjonijiet segwenti:

- 1) l-imprenditur jew ix-xerrej ikun ittrasporta jew bagħat l-oġġett tal-kunsinna għal parti oħra tat-territorju tal-Komunità;
- 2) L-akkwirent ikun
 - a) kuntrattur li jkun akkwista l-oġġett tal-kunsinna għall-impriża tiegħu;
 - b) persuna ġuridika li ma tkunx imprenditur u ma tkunx xtrat l-oġġett tal-kunsinna għall-impriża tagħha; jew
 - c) xerrej ieħor fil-każ tal-kunsinna ta' vettura ġdida;

u

- 3) L-akkwist tal-oġġett tal-kunsinna mill-akkwirent stabbilit fi Stat Membru ieħor huwa suġġett għad-dispożizzjonijiet dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud.

[...]

3. Huwa l-imprenditur li għandu jipprova li dawn il-kundizzjonijiet imsemmija fil-paragrafi 1 u 2 huma sodisfatti. [...]"

- 13 L-Artikolu 17c(1) tar-Regolament ta' implementazzjoni tat-Taxxa fuq id-dhul mill-bejgh (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) jimponi fuq il-fornitur l-obbligi li ġejjin:

“F'każ ta' kunsinni intra-Komunitarja (Artikolu 6a(1) u (2) ta' [l-UStG]), l-imprenditur li għalih japplika dan ir-regolament għandu juri permezz ta' dokumenti ta' kontabbiltà li l-kundizzjonijiet tal-eżenzjoni mit-taxxa huma ssodisfatti inkluż billi jindika n-numru ta' registrazzjoni tal-VAT tax-xerrej. Il-kontabbiltà għandha turi b'mod ċar u b'mod faċilment verifikabbli li ssodisfat dawn il-kundizzjonijiet.”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 14 F'Novembru 1998, sussidjarja ta' VSTR, stabbilita fil-Ġermanja, bieghet żewġ magni tat-thin tal-ġebel lil ATLANTIC International Trading Co. (iktar 'il quddiem “Atlantic”), stabbilita fl-Istati Uniti. Atlantic kellha sussidjarja fil-Portugall, iżda ma kinitx irregistrata fl-ebda Stat Membru tal-Unjoni għall-finijiet tal-VAT.
- 15 Is-sussidjarja ta' VSTR talbet lil Atlantic sabiex tipprovdilha n-numru ta' registrazzjoni tal-VAT tagħha. Din ippreċiżat li hija kienet reġgħet bieghet l-oġġetti inkwistjoni lil impriża stabbilita fil-Finlandja u li kienet ipprovidietha bin-numru ta' registrazzjoni tal-VAT, li din is-sussidjarja kienet ivverifikat.
- 16 Dawn l-oġġetti sussegwentement ingabru mis-sede tas-sussidjarja ta' VSTR minn impriża ta' trasport imqabbda minn Atlantic sabiex iġġorrhom bit-triq sa Lübeck (fil-Ġermanja) qabel ma ttrasportathom bil-baħar sal-Finlandja.
- 17 Is-sussidjarja ta' VSTR kienet irrilaxxjat lil Atlantic fattura mingħajr VAT għall-kunsinna tal-magni tat-thin tal-ġebel u kienet indikat in-numru ta' registrazzjoni tal-VAT tal-impriża Finlandiża li lilha nbighu dawn l-oġġetti.
- 18 Il-Finanzamt Plauen madankollu qieset li l-kunsinna bejn is-sussidjarja ta' VSTR u Atlantic ma setgħetx tkun eżentata mill-VAT peress li tal-ewwel ma pprovdietx in-numru ta' registrazzjoni tal-VAT lit-tieni waħda.
- 19 Adita fl-ewwel istanza, is-Sächsisches Finanzgericht ċaħdet ir-rikors għal annullament ipprezentat minn VSTR kontra din id-deċiżjoni tal-Finanzamt Plauen.
- 20 VSTR għaldaqstant ipprezentat appell għal reviżjoni quddiem il-Bundesfinanzhof, u sostniet li r-raġuni ta' rifjut ta' eżenzjoni tal-VAT invokata mill-Finanzamt Plauen kienet inkompatibbli mas-Sitt Direttiva. Din tal-aħħar sostniet, għall-kuntrarju, li l-Istati Membri, mingħajr ma jiksru d-dritt tal-Unjoni, setgħu jissugġettaw l-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja għall-kundizzjoni li l-akkwiredent ikollu numru ta' registrazzjoni tal-VAT fi Stat Membru.
- 21 Il-Bundesfinanzhof tikkonstata li t-tranzazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali tat lok għal żewġ kunsinna suċċesivi, l-ewwel waħda tas-sussidjarja ta' VSTR lil Atlantic, it-tieni waħda ta' Atlantic lill-impriża Finlandiża.
- 22 Hija tqis li l-ewwel kunsinna tista' tkun eżenti mill-VAT bħala provvista intra-Komunitarja, bil-kundizzjoni li, b'mod partikolari, skont il-punt 3 tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6a(1) tal-UStG, l-akkwiredent ta' oġġetti mill-akkwiredent ikun effettivament sugġett għal taxxa fil-Finlandja. Hija tikkunsidra li tali kundizzjoni tista' timplika li l-akkwiredent ikun iddispona effettivament minn numru ta' registrazzjoni tal-VAT fl-Istat Membru ta' destinazzjoni sabiex l-amministrazzjoni ta' dan l-aħħar Stat Membru jista' jissugġetta t-tranzazzjoni għall-VAT.

- 23 Il-Bundesfinanzhof tqis li l-eżenzjoni mill-VAT tista' tigi rrifjutata, skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 17c(1) tar-Regolament ta' implementazzjoni tat-Taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ, li jimponi fuq il-fornitur li jibgħat il-prova ta' kontabbiltà tan-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tal-akkwired.
- 24 Hija tippreciża li għalkemm l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva ma jirrikjedix espliċitament li, sabiex kunsinna intra-Komunitarja tkun eżenti mill-VAT, l-akkwired jopera taht numru individwali ta' reġistrazzjoni tal-VAT, tali rekwiżit jista' madankollu jirriżulta mill-kundizzjoni, stabbilita fl-imsemmija dispozizzjoni, li dan l-akkwired ikun "persuna taxxabli [...] qed taġixxi hekk fi Stat Membru ieħor." Hija tistaqsi wkoll jekk, fid-dawl tal-Artikoli 22(8) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni li tirriżulta mill-Artikolu 28h tagħha, u l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A) ta' din id-direttiva, din il-kundizzjoni ma tawtorizzax lill-Istati Membri li jimponu tali modalità ta' prova lill-fornitur, b'mod partikolari meta, bħal fil-kawża prinċipali, l-akkwired, stabbilit f'pajjiż terz, ma jkunx irreġistrat f'ebda Stat Membru u li, barra minn hekk, il-fornitur naqas li jipprova li l-akkwired iddikjara l-akkwired intra-Komunitarju lill-amministrazzjoni fiskali.
- 25 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll jekk l-obbligu li jingħata n-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT ma jistax jiġi ġġustifikat minhabba l-korrispondenza, stabbilita mis-Sitt Direttiva, u mnaqqxa fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, bejn l-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja u t-taxxa tal-akkwired intra-Komunitarju.
- 26 Il-Bundesfinanzhof, għaldaqstant, iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u tagħmel it-tliet domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:
- "1) Is-Sitt Direttiva [...] tippermetti li ma tittihidx inkunsiderazzjoni kunsinna intra-Komunitarja li hija biss eżenti fil-każ fejn il-persuna taxxabli tipproduci l-prova ta' kontabbiltà tan-numru ta' identifikazzjoni [għall-VAT] tax-xerrej?
- 2) Sabiex tingħata risposta għal din id-domanda huwa importanti li jiġi ddeterminat:
- jekk ix-xerrej huwiex imprenditur stabbilit f'pajjiż terz, li, minkejja li jkun bagħat il-prodott ikkunsinnat minn Stat Membru għal ieħor fil-kuntest ta' serje ta' tranżazzjonijiet, ma huwa rreġistrat fl-ebda Stat Membru fir-rigward tat-taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ u
 - jekk il-persuna taxxabli pprovatx li x-xerrej iddikjara x-xiri intra-Komunitarju fuq il-livell fiskali?"

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

- 27 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva, li jeżenta mill-VAT il-kunsinni intra-Komunitarji, jaqa' taht l-arrangamenti tranżizzjonali għat-tassazzjoni ta' negozju bejn l-Istati Membri, previsti fit-Titolu XVIa ta' din id-direttiva, fejn l-għan huwa li jiġi ttrasferit id-dhul fiskali lill-Istat Membru fejn isehh il-konsum finali tal-oġġetti kkunsinnati li l-għan tagħha huwa li jiġi ttrasferit id-dhul fiskali lill-Istat Membru fejn isehh il-konsum finali tal-oġġetti kkunsinnati (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-7 ta' Dicembru 2010, R, C-285/09, Ġabra p. I-12605, punt 37).
- 28 II-mekkaniżmu kkreat mill-imsemmija arrangamenti tranżizzjonali jikkonsisti, minn naħa, f'eżenzjoni, mill-Istat Membru tat-tluq, tal-kunsinna jew tat-trasport intra-Komunitarju, ikkompletata mid-dritt għat-tnaqqis jew ir-rimbors tal-VAT tal-input imħallsa f'dan l-Istat Membru u, min-naħa l-oħra, minn tassazzjoni, mill-Istat Membru tal-provvista, tal-akkwired intra-Komunitarju. Huwa jiżgura b'hekk delimitazzjoni ċara tas-sovranià fiskali tal-Istati Membri kkonċernati (ara, f'dan is-sens, b'mod

partikolari, is-sentenza R, iċċitata iktar 'il fuq, punt 38) u jippermetti li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja u, għalhekk, jiżgura n-newtralità fiskali inerenti fis-sistema komuni tal-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, *Collée*, C-146/05, *Ġabra* p. I-7861, punt 23, u tas-27 ta' Settembru 2007, *Teleos et*, C-409/04, *Ġabra* p. I-7797, punt 25).

- 29 Fir-rigward, b'mod partikolari, tal-kundizzjonijiet li fihom tranżazzjoni tista' tiġi kkwifikata bħala provvista intra-Komunitarja fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva, mill-ġurisprudenza jirriżulta li jaqgħu f'dan il-kunċett u huma, għaldaqstant eżenti mill-VAT il-kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati, mill-bejjiegh jew mill-persuna li takkwista jew għan-nom tagħhom, 'il barra mit-territorju ta' Stat Membru, iżda fil-Komunità, magħmula għal persuna taxxabbli oħra jew persuna ġuridika mhux taxxabbli, li tkun qed taġixxi hekk fi Stat Membru ieħor li mhux dak minn fejn jintbagħtu jew ikunu ttrasportati l-oġġetti (ara, b'mod partikolari, is-sentenza R, iċċitata iktar 'il fuq, punt 40).
- 30 Minbarra dawn il-kundizzjonijiet, relatati mal-kwalità ta' persuna taxxabbli, għat-trasferiment tas-setgħa ta' min jiddisponi mill-merkanzija bħala sid u għaċ-ċaqliq fiżiku tal-merkanzija minn Stat Membru għal ieħor, ebda kundizzjoni oħra ma għandha b'hekk tintalab sabiex tranżazzjoni tiġi kklassifikata bħala provvista intra-Komunitarja jew akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti (ara sentenza *Teleos et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 70), filwaqt li huwa ppreċiżat li l-kunċett ta' kunsinna intra-Komunitarja, bħall-kunċetti ta' akkwist intra-Komunitarju huma ta' natura oġġettiva u huma applikabbli indipendentement mill-għanijiet u mir-riżultati tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati (ara, b'mod partikolari, is-sentenza *Teleos et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 38).
- 31 Għalkemm id-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju huma relatati mal-kwalità ta' persuna taxxabbli tax-xerrej, il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu tqis neċessarju li tagħti lill-qorti tar-rinviju indikazzjonijiet dwar il-kundizzjoni relatata mat-trasport. Fil-fatt, meta l-kawża prinċipali tirrigwarda tranżazzjoni li fiha l-oġġetti mibjugħa huma suġġetti ta' żewġ kunsinni suċċessivi, iżda ta' trasport intra-Komunitarju wiehed, il-kwalifika bħala kunsinna intra-Komunitarja tal-ewwel kunsinna, bejn is-sussidjarja ta' VSTR u Atlantic, li tista' tkun eżemti skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A) tas-Sitt Direttiva, tiddependi mill-kwistjoni jekk, kif tissuggerixxi d-deċiżjoni tar-rinviju, dan it-trasport jista' jiġi attribwit lil din l-ewwel kunsinna biss (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' April 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, *Ġabra* p. I-3227, punt 45, u tas-16 ta' Diċembru 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, *Ġabra* p. I-13335, punt 21).
- 32 Ir-risposta għal din id-domanda tiddependi minn evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi kollha partikolari tal-kawża (ara sentenza *Euro Tyre Holding*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 27), u, b'mod partikolari, tad-determinazzjoni tal-mument li fih is-setgħa ta' persuna li tiddisponi mill-oġġett bħala proprjetarja ġiet trasmessa lid-destinatarju finali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza *Euro Tyre Holding*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 33).
- 33 B'hekk, fil-kawża prinċipali, il-kunsinna tas-sussidjarja ta' VSTR lil Atlantic ma tikkostitwixxix kunsinna Komunitarja eżenti mill-VAT skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A) tas-Sitt Direttiva, fl-ipoteżi fejn it-tieni trasferiment ta' proprjetà tal-oġġetti inkwistjoni, ta' Atlantic lill-impriza Finlandiża, kien seħħ qabel ma sar it-trasport intra-Komunitarju ta' dawn l-oġġetti lejn il-Finlandja.
- 34 Rigward l-elementi ta' evalwazzjoni li jistgħu jkun kunsidrati, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet diġà li, meta l-ewwel akkwirent li kiseb id-dritt li jiddisponi mill-oġġett bħala l-proprjetarju fit-territorju tal-Istat Membru tal-ewwel kunsinna juri l-intenzjoni tiegħu li jrid jittrasporta dan l-oġġett lejn Stat Membru ieħor u jippreżenta ruħu b'numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT mogħti minn dan l-aħħar Stat, it-trasport intra-Komunitarju għandu jiġi attribwit lill-ewwel kunsinna, bil-kundizzjoni li d-dritt tal-persuna li tiddisponi mill-oġġett bħala l-proprjetarja jkun ġie ttrasferit lit-tieni akkwirent fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tat-trasport intra-Komunitarju (ara s-sentenza *Euro Tyre Holding*, iċċitata iktar 'il fuq, punti 44 u 45).

- 35 Il-Qorti tal-Ġustizzja b'hekk madankollu ppreċiżat li dan ma huwiex il-każ jekk, wara t-trasferiment lill-akkwiredent tad-dritt li jiddisponi mill-oġġett bħala l-proprjetarju, il-fornitur li jwettaq l-ewwel kunsinna kien infurmat minn dan l-akkwiredent bil-fatt li l-oġġett kien ser jinbiegħ mill-ġdid lil persuna taxxabbli oħra qabel ma jkun telaq mill-Istat Membru ta' kunsinna (sentenza Euro Tyre Holding, iċċitata iktar 'il fuq, punt 36.)
- 36 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-fatti fil-kawża prinċipali jikkorrispondu parzjalment għal dan l-aħħar każ imsemmi peress li Atlantic kienet ippreċiżat lis-sussidjarja ta' VSTR, qabel it-trasport tal-oġġetti inkwistjoni lejn il-Finlandja, li dawn tal-aħħar kienu diġà nbieghu mill-ġdid lil impriża Finlandiża, li lilha hija kkomunikatilha n-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT.
- 37 Dawn iċ-ċirkustanzi ma jistgħux, madankollu, ikunu tali li juru, fihom infushom, li t-trasferiment lill-impriża Finlandiża tad-dritt li persuna tiddisponi mill-oġġetti inkwistjoni bħala proprjetarja kien seħħ qabel it-trasport tagħhom lejn il-Finlandja, u hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa jekk, fid-dawl ta' ċirkustanzi kollha ta' din il-kawża, dan kienx il-każ jew le.
- 38 Minn dan isegwi li, sa fejn il-kunsinna inkwistjoni fil-kawża prinċipali tista' tikkostitwixxi kunsinna intra-Komunitarja, hemm lok li tingħata risposta għaž-żewġ domandi magħmula.

Fuq id-domandi magħmula

- 39 Bid-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a)) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens illi ma jipprekludix li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tissugġetta l-eżenzjoni mill-VAT ta' kunsinna intra-Komunitarja għall-fatt li l-fornitur jibgħat in-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej. Il-qorti tar-rinviju titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja li tippreċiża jekk il-fatt li x-xerrej huwa stabbilit fi Stat terz, mingħajr madankollu ma jkun irreġistrat fi Stat Membru, jew jekk il-fatt li l-fornitur jipprova li x-xerrej iddikjara l-akkwist intra-Komunitarju humiex tali li jemendaw ir-riposta għal dawn id-domandi.
- 40 Il-kundizzjoni stabbilita fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a)) tas-Sitt Direttiva, li skontha "persuna taxxabbli [...] li tkun qed tagħxi hekk fi Stat Membru ieħor" ma timplikax, fiha nnifisha, li x-xerrej jopera b'numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT fil-kuntest tal-akkwist inkwistjoni.
- 41 Id-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju għandhom għaldaqstant jinftiehem bħala li jikkoncernaw il-modalitajiet ta' prova li jistgħu jiġu imposti fuq il-fornitur sabiex juru li l-kundizzjoni relatata mal-kwalità tas-sugġett ta' persuna taxxabbli tax-xerrej, fit-tranzazzjoni inkwistjoni, hija osservata.
- 42 F'dan ir-rigward il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li, fin-nuqqas ta' dispożizzjoni fuq is-sugġett fis-Sitt Direttiva, peress li din tal-aħħar tipprovdi biss fl-ewwel parti tas-sentenza tal-Artikolu 28c(A), li huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu l-kundizzjonijiet li fihom huma jeżentaw il-kunsinni intra-Komunitarji ta' merkanzija, il-kwistjoni tal-mezzi ta' prova li jistgħu jiġi pprovduti mill-persuni taxxabbli sabiex jibbenefikaw mill-eżenzjoni tal-VAT taqa' taħt il-ġurisdizzjoni tal-Istati Membri (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Collée, punt 24, u R, punt 43).
- 43 Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat ukoll li huwa l-fornitur tal-oġġetti li għandu jipproduċi l-provi li l-kundizzjonijiet previsti għall-applikazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a)) tas-Sitt Direttiva, inkluż fosthom dawk imposti mill-Istati Membri sabiex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjonijiet u sabiex jipprevjenu kull frodi, evażjoni fiskali jew abbuż eventwali, huma sodisfatti (ara, b'mod partikolari, is-sentenza R, iċċitata iktar 'il fuq, punt 46).

- 44 Barra minn hekk, l-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni li tirriżulta mill-Artikolu 28h tagħha, tagħti d-dritt lill-Istati Membri li jadottaw il-miżuri sabiex jiżguraw il-gbir tajjeb ta' taxxa u biex ma ssirx evażjoni, b'riżerva, b'mod partikolari, li ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlahqu tali għanijiet (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Collée, punt 26, u R, punt 45). Għaldaqstant dawn il-miżuri ma jistgħux jintużaw b'mod li jpoġġu f' dubju n-newtralità tal-VAT, li tikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT (ara sentenzi ċċitati Téléos *et*, punt 46, kif ukoll Collée, punt 26).
- 45 B'hekk il-fatt li jiġi sugġett fl-essenzjal id-dritt għal eżenzjoni tal-VAT ta' kunsinna intra-Komunitarja għall-osservanza ta' obbligi formali, mingħajr ma jittiehdu inkunsiderazzjoni r-rekwiżiti essenzjali u, b'mod partikolari, mingħajr ma tistaqsi jekk dawn ġewx sodisfatti, tmur lil hinn minn dak meħtieġ sabiex jiġi żgurat il-gbir tajjeb tat-taxxa (ara s-sentenza Collée, iċċitata iktar 'il fuq, punt 29).
- 46 Fil-fatt, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jirrikjedi li l-eżenzjoni mill-VAT tiġi mogħtija jekk ir-rekwiżiti essenzjali huma sodisfatti, anki jekk ċerti rekwiżiti formali kienu thallew barra mill-persuni taxxabbli, u l-każ ikun differenti biss jekk il-ksur ta' dawn ir-rekwiżiti formali kellu bħala effett li ma tkunx tista' tingieb il-prova ċerta li r-rekwiżiti sostanzjali ġew sodisfatti (ara s-sentenza Collée, iċċitata iktar 'il fuq, punt 31), b'riżerva, madankollu, li l-fornitur tal-oġġetti ma ħax sehem intenzjonalment f'evażjoni ta' taxxa u pperikola l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT. F'din l-aħħar ipoteżi fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jistax jiġi validament invokat minn din il-persuna (ara s-sentenza R, iċċitata iktar 'il fuq, punt 54).
- 47 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha jirriżulta li l-Istati Membri għandhom id-dritt li jimponu fuq il-fornitur ta' oġġetti l-prova li x-xerrej huwa persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali fi Stat Membru li ma huwiex dak minn fejn jintbagħtu jew tat-trasport tal-oġġetti inkwistjoni, sakemm il-prinċipji ġenerali tad-dritt, u b'mod partikolari r-rekwiżit ta' proporzjonalità, huma osservati.
- 48 Dwar il-kwistjoni jekk dawn ir-rekwiżiti humiex osservati meta, bħal fil-kawża prinċipali, Stat Membru jimponi lill-fornitur li jibgħat in-numru ta' registrazzjoni tal-VAT tax-xerrej, ma jistax jiġi kkontestat li dan in-numru ta' registrazzjoni huwa strettament marbut mal-kwalità ta' persuna taxxabbli fl-iskema stabbilita mis-Sitt Direttiva. L-ewwel u t-tielet inċiżi tal-Artikolu 22(1)(ċ) tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni li tirriżulta mill-Artikolu 28h tagħha, b'hekk jimponu fuq l-Istati Membri li jieħdu l-miżuri meħtieġa sabiex persuna taxxabbli tkun irregistrata permezz ta' numru individwali.
- 49 Madankollu, din il-prova ma tistax, f'kull każ, tiddependi esklużivament fuq il-provvista ta' dan in-numru meta d-definizzjoni tal-persuna taxxabbli, skont l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva, tikkonċerna biss persuna li, b'mod indipendenti u jkun fejn ikun il-post, twettaq waħda mill-attivitajiet ekonomiċi msemmija fil-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu, irrispettivament mill-iskopijiet jew mir-riżultati ta' din l-attività, mingħajr ma' din il-kwalità tiġi sugġetta għall-fatt li din il-persuna jkollha numru ta' registrazzjoni tal-VAT. Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza jirriżulta li persuna taxxabbli taġixxi taħt din il-kwalità meta hi twettaq tranżazzjonijiet fil-kuntest tal-attività taxxabbli tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et*, C-354/03, C-355/03 u C-484/03, Ġabra p. I-483, punt 42).
- 50 Bl-istess mod ma jistax jiġi eskluż li fornitur ma jkollux, għal xi raġuni jew oħra, l-imsemmi numru, speċjalment meta l-osservanza ta' dan l-obbligu mill-fornitur tiddependi fuq informazzjoni li rċieva x-xerrej.
- 51 B'hekk, għalkemm in-numru ta' registrazzjoni tal-VAT jipproduċi l-prova tal-istatus fiskali tal-persuna taxxabbli u jiffaċilita l-verifiki fiskali tat-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, madankollu, dan huwa rekwiżit proċedurali, li ma jistax jimmina d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT sa fejn il-kundizzjonijiet materjali ta' kunsinna intra-Komunitarja huma sodisfatti (ara s-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punt 60).

- 52 Konsegwentement, għalkemm huwa leġittimu li jiġi rikjest mill-fornitur li jaġixxu bi *bona fide* u li huwa jieħu l-miżuri kollha li setgħu raġonevolment ikunu rikjesti sabiex ikun żgurat li t-tranzazzjoni li jwettaq twassal li ma jipparteċipawx f'evażjoni ta' taxxa (ara s-sentenza Euro Tyre Holding, punt 38), l-Istati Membri jmorru lil hinn mill-miżuri strettament meħtieġa għall-gbir tajjeb tat-taxxa jekk huma jirrifjutaw il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT ta' kunsinna intra-Komunitarja għar-raġuni biss li n-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT ma jkunx intbagħat mill-fornitur, anki jekk ma jistax, bi *bona fide*, u wara li jieħu l-miżuri kollha li jistgħu jkun raġonevolment rikjesti minnu, jibgħat dan in-numru, iżda barra minn hekk jibgħat ukoll indikazzjonijiet oħra tali li juru b'mod adegwat li x-xerrej huwa persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali fit-tranzazzjoni inkwistjoni.
- 53 F'dan ir-rigward, jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju li, fil-kawża prinċipali, il-fornitur talab in-numru ta' reġistrazzjoni ta' Atlantic u li dan tal-aħħar, li ma kellux dan in-numru, bagħatli n-numru ta' reġistrazzjoni tat-tieni xerrej. B'hekk, la l-wieħed u lanqas l-iehor minn dawn l-operaturi ma jidher li aġixxa b'mod frawdolenti. Barra minn hekk, il-kunsinna inkwistjoni tirrigwarda oġġetti li, min-natura tagħhom, jidhru li huma użati fil-kuntest parti ta' attività ekonomika.
- 54 Il-fatt li x-xerrej huwa, bħal fil-kawża prinċipali, stabbilit f'pajjiż terz, ma jistax fil-prinċipju jkun tali li jiġġustifika risposta differenti. Fil-fatt, la r-reġim tranzitorju tas-Sitt Direttiva relatata mal-kummerċ intra-Komunitarju u lanqas il-ġurisprudenza tal-Qorti dwar is-suġġett ma jistabbilixxu distinzjoni skont il-post fejn huwa stabbilit l-akkwired.
- 55 Dwar iċ-ċirkustanza li l-fornitur kien ippreżenta d-dikjarazzjoni tat-taxxa mill-akkwired relatata mal-akkwired intra-Komunitarju tiegħu, għandu jifakkar li, kif ġie deċiż fil-punt 30 ta' din is-sentenza, barra l-kundizzjonijiet relatati mal-kwalità ta' persuni taxxabbli, għat-trasferiment tas-setgħa ta' min jiddisponi mill-merkanzija bħala sid u għaċ-ċaqliq fiżiku tal-merkanzija minn Stat Membru għal iehor, ebda kundizzjoni oħra ma għandha b'hekk tintalab sabiex tranzazzjoni tiġi kklassifikata bħala kunsinna jew akkwired intra-Komunitarju ta' oġġetti. B'hekk, sabiex jibbenefika mill-eżenzjoni taht l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva, ma jistax jiġi impost fuq il-fornitur li jagħti provi relatati mat-taxxa tal-akkwired intra-Komunitarju tal-oġġetti inkwistjoni.
- 56 Barra minn hekk, tali dikjarazzjoni ma tistax tiġi kkunsidrata bħala li tikkostitwixxi, fiha nnifisha, prova determinanti tal-kwalità ta' persuna taxxabbli tax-xerrej u tista' tikkostitwixxi l-iktar indizju (ara, b'anaolġija, is-sentenzi, Téléos *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 71, kif ukoll tas-27 ta' Settembru 2007, Twoh International, C-184/05, Ġabra p. 1-7897, punt 37).
- 57 Konsegwentement, il-fatt li l-fornitur ippreżenta jew le din id-dikjarazzjoni ma hijiex tali li temenda r-risposta għad-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju.
- 58 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, hemm lok li tingħata risposta għaž-żewġ domandi li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tissugġetta l-eżenzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud ta' kunsinna intra-Komunitarju għall-fatt li l-fornitur jibgħat in-numru ta' reġistrazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, b'riżerva, madankollu, li r-rifjut ta' għoti tal-benefiċċju ta' din l-eżenzjoni ma tkunx opposta għar-raġuni biss li dan l-obbligu ma ġiex osservat meta l-fornitur ma jistax, bi *bona fide*, u wara li ha l-miżuri kollha li jistgħu jkun raġonevolment rikjesti minnu, jibgħat dan in-numru ta' reġistrazzjoni u, barra minn hekk, jibgħat indikazzjonijiet li juru b'mod adegwat li l-akkwired huwa persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali fit-tranzazzjoni inkwistjoni.

Fuq l-ispejjeż

- 59 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jithallsu lura.

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

L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata mid-Direttiva tal-Kunsill 98/80/KE, tat-12 ta' Ottubru 1998, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tissugġetta l-eżenzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud ta' kunsinna intra-Komunitarju għall-fatt li l-fornitur jibgħat in-numru ta' reġistrazzjoni tat-taxxa fuq mil-valur miżjud, b'riżerva, madankollu, li r-rifjut ta' għoti tal-benefiċċju ta' din l-eżenzjoni ma tkunx opposta għar-raġuni biss li dan l-obbligu ma ġiex osservat, meta l-fornitur ma jistax bi *bona fide*, u wara li ha l-miżuri kollha li jistgħu jkunu raġonevolment rikjesti minnu, jibgħat dan in-numru ta' reġistrazzjoni u, barra minn hekk, jibgħat indikazzjonijiet li juru b'mod adegwat li x-xerrej huwa persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali fit-tranzazzjoni inkwistjoni.

Firem