



Ġabra tal-ġurisprudenza

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) – Provvisti intra-Komunitarji – Katina ta' tranżazzjonijiet ma' trasport uniku – Imputazzjoni tat-trasport – Trasport taht arrangament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa – Rilevanza għall-klassifika ta' akkwist intra-Komunitarju”

Fil-Kawża C-414/17,

li għandha bħala 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 jaġixxi bħala President tar-Raba' Awla, K. Jürimäe (Relatur), C. Lycourgos, E. Juhász u C. Vajda, Imħallfin,

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 ipprezentati:

- għal Odvolací finanční ředitelství, minn T. Rozehnal, D. Jeroušek u D. Švancara, bħala aġenti,
- għall-Gvern Ċek, minn J. Vlácil, O. Serdula u M. Smolek, bħala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u Z. Malůšková kif ukoll minn R. Lyal, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

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 (ĠU 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”).
- 2 Din it-talba giet ipprezentata fil-kuntest ta' kawża bejn AREX CZ a.s. (iktar 'il quddiem “Arex”) u l-Odvolací finanční ředitelství (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 taht 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 jhallsu l-VAT kif ukoll ta' l-awtoritajiet amministrattivi kompetenti, il-metodi ta' l-applikazzjoni tal-VAT lil ċerti provvisti u lil ċerti 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' ġarr fuq vapur ta' tali prodotti lil Stat Membru ieħor stabbiliti fid-Direttiva tal-Kunsill 92/12/KEE tal-245 ta' Frar 1992 dwar l-arrangamenti ġenerali għall-prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa u dwar iż-żamma, ċaqliq u mmonitorjar ta' dan it-tip ta' prodotti [(ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 179, u rettifika fil-ĠU L 201, 7.8.2005, p. 39), kif emendata l-aħħar bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/106/KE tas-16 ta' Novembru 2004 (ĠU L 333M, 11.12.2008, p. 266)].”

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

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

[...]

- b) l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija magħmula bi hlas fit-territorju ta' Stat Membru minn:
 - i) persuna taxxabbli li tkun qed taġixxi b'dan il-mod, jew minn persuna legali mhux taxxabbli, fejn il-bejjiegħ huwa persuna taxxabbli li qed jaġixxi b'dan il-mod li mhux eligibbli għall-eżenzjoni għal intrapriżi żgħira li hemm provvediment 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], ġewwa t-territorju ta' l-Istat Membru, persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti l-oħra tagħha mhumiex soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1).”

[...]

3. ‘Prodotti soggetti għad-dazju tas-sisa’ għandha tfisser prodotti ta’ l-enerġija, alkoħol u xarbiet alkoħoliċi u tabakk manifatturat, kif definit minn leġislazzjoni Komunitarja preżenti, iżda 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 ġejjin m’għandhomx ikunu soggetti għall-VAT:

l- 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 eżenti skont l-Artikoli 148 u 151;

b) l-akkwist intra-Komunitarji ta’ merkanzija, li m’humex daww imsemmija fil-punt (a) u fl-Artikolu 4, u mezz għodda oħra ta’ trasport jew prodotti soggetti għad-dazju tas-sisa, minn persuna taxxabbli għall-finijiet tan-negozju agrikolu, tal-foresti jew tas-sajd tiegħu soġġett għall-iskema komuni b’rata fissa, jew minn persuna taxxabbli li twestaq biss provvisti ta’ merkanzija jew servizzi li fir-rigward tagħhom il-VAT m’hijiex imnaqqsa, jew minn persuna legali mhux taxxabbli.

2. Il-punt (b) tal-paragrafu 1 għandha japplika biss jekk jiġi sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

a) matul is-sena kalendarja kurrenti, il-valur totali ta’ akkwisti intra-Komunitarji ta’ merkanzija ma jeċċedix limitu li l-Istati Membri għandhom jistabbilixxu iżda li ma jistax ikun inqas minn 10,000 euro jew l-ekwivalenti f’ munita nazzjonali;

b) matul is-sena kalendarja preċedenti, il-valur totali ta’ l-akkwisti intra-Komunitarji ta’ merkanzija ma qabiż il-limitu stabbilit fil-punt (a).

Il-limitu li jservi bħala r-riferenza għandu jikkonsisti fil-valur totali, eskluża l-VAT dovuta jew mħallsa fl-Istat Membru li minnu beda t-tluq jew it-trasport tal-merkanzija, ta’ l-akkwisti intra-Komunitarji ta’ merkanzija kif imsemmi taħt il-punt (b) tal-paragrafu 1.”

6 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 20 ta’ din id-direttiva huwa fformulat kif ġej:

“Akkwist intra-Komunitarju ta’ merkanzija’ għandha tfisser l-akkwist tad-dritt li tiddisponi bħala sid ta’ proprjetà tangibbli mobbli, mibgħuta jew ittrasportata għand il-persuna li qed takkwista l-merkanzija, mill-bejjieġh jew f’ismu jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija, fi Stat Membru minbarra dak li minnu ntbaġħet jew kienet ittrasportata l-merkanzija.”

7 L-Artikolu 138 tal-imsemmija Direttiva jipprovdi:

“1. L-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta’ merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni l-barra mit-territorju tagħhom iżda [fl-Unjoni Ewropea], jew mill-bejjieġh jew f’ismu jew il-persuna li tkun qed takkwista l-merkanzija, għal persuna taxxabbli oħra, jew għal persuna legali mhux taxxabbli li tkun qed taġixxi bħala tali fi Stat Membru ieħor li mhux dak minn fejn bdiet tinbaġħet jew tkun ittrasportata il-merkanzija.

2. Flimkien mal-provvista ta’ merkanzija msemmija fil-paragrafu 1, l-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[...]

b) il-provvista ta' merkanzija soġġetta għad-dazju tas-sisa, mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni 'l barra mit-territorju tagħhom iżda fil-Komunità, minn jew f'isem il-bejjieġh jew il-konsumatur, għal persuni taxxabbli jew għal persuni legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intra-Komunitarji tagħhom ta' merkanzija hlief prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa mhumiex soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1), fejn dawk il-prodotti ġew 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 tghodd għall-provvista ta' merkanzija lil persuni taxxabli, jew persuni legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intr-Komunitarji tagħhom mhumiex 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") ġiet abrogata, b'effett mill-1 ta' April 2010, mid-Direttiva tal-Kunsill 2008/118/KE tas-16 ta' Diċembru 2008 dwar l-arrangamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa (ĠU 2009, L 9, p. 12). Fid-dawl tad-dati tat-tranzazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandhom jittiehdu inkunsiderazzjoni dawn iż-żewġ direttivi.
- 10 Skont l-ewwel inċiż 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 iċ-ċirkulazzjoni fit-territorju tal-Unjoni ta' prodotti suġġetti għas-sisa taht 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-"arrangement ta' sospensjoni tad-dazju" ifisser "arrangement tat-taxxa applikat għall-produzzjoni, l-ipproċessar, iż-żamma jew il-moviment ta' prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa mhux koperti minn proċedura jew arrangement doganali sospensiv, bid-dazju tas-sisa jkun sospiż". L-Artikolu 4(ċ) tad-Direttiva 92/12, li kien jipprevedi "arrangement ta' sospensjoni", kien jinkludi definizzjoni simili.
- 13 Fil-punt 9 tal-Artikolu 4 tad-Direttiva 2008/118, id-"destinatarju registrat" għandu jinftehem bħala "persuna fiżika jew ġuridika awtorizzata mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru ta' destinazzjoni, fl-eżerċizzju tal-professjoni tagħha u taht il-kondizzjonijiet stabbiliti minn dawk l-awtoritajiet, li tircievi prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa li jkunu qegħdin jiċċirkolaw taht arrangement ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa, li joriġinaw minn Stat Membru ieħor". Id-Direttiva 92/12, li kienet tuża t-terminu "negozzant registrat", kienet tiddefinixxi b'mod simili fl-Artikolu 4(d) tagħha.

Id-dritt Ċek

- 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 toriġina minn Stat Membru ieħor tal-[Unjoni], permezz ta' hłas, li jkun sar fit-territorju nazzjonali minn persuna taxxabbli fil-kuntast ta' attività ekonomika jew minn persuna ġuridika li ma gietx stabbilita jew ikkostitwita għal finijiet kummerċjali, u l-akkwist ta' mezz ġdid ta' trasport li joriġina minn Stat membru ieħor, bi hłas, minn persuna mhux taxxabbli."
- 15 L-Artikolu 64 ta' din il-liġi, li jittrasponi l-Artikolu 138 tad-Direttiva tal-VAT fl-ordinament ġuridiku Ċek, jipprovdi:

"(1) Il-provvista ta' merkanzija lejn Stat Membru ieħor minn persuna taxxabbli lil persuna rreġistrata għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru ieħor, meta din il-merkanzija tintbagħat jew tiġi ttrasportata mit-territorju nazzjonali mill-persuna taxxabbli jew mix-xerrej jew minn terz awtorizzat, hija eżenti mit-taxxa bi dritt għal tnaqqis tat-taxxa, bl-eċċezzjoni ta' provvisti ta' merkanzija lil persuna li fir-rigward tagħha l-akkwist ta' merkanzija fi Stat Membru ieħor ma huwiex suġġett għall-VAT.

[...]

(3) Il-provvista ta' merkanzija suġġetta għas-sisa lejn Stat Membru ieħor mill-persuna taxxabbli lil persuna taxxabbli oħra li ma hijiex persuna rreġistrata għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru ieħor jew lil persuna ġuridika li ma hijiex persuna rreġistrata għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru ieħor, meta din il-merkanzija tintbagħat jew tiġi ttrasportata mit-territorju nazzjonali mill-persuna taxxabbli jew mix-xerrej jew minn terz awtorizzat, hija eżenti mit-taxxa bi dritt għal tnaqqis tat-taxxa, jekk it-trażmissjoni jew it-trasport tal-merkanzija jitwettaq konformement mal-liġi dwar id-dazji tas-sisa, u d-dazju tas-sisa jsir eżiġibbli mix-xerrej fl-Istat Membru fejn tintemm it-trażmissjoni jew fejn jintemm it-trasport tal-merkanzija.

[...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 16 Arex hija kumpannija stabbilita fir-Repubblika Ċeka, li xtrat, mingħand żewġ kumpanniji Ċeki, karburanti mill-Awstrija.
- 17 Dawn l-akkwisti saru permezz ta' ktajjen ta' tranżazzjonijiet. Għalhekk, il-karburant inkwistjoni fil-kawża prinċipali l-ewwel inbiegħ minn Doppler Mineralöle GmbH, kumpannija stabbilita fl-Awstrija, lil erba' kumpanniji rreġistrati għall-finijiet tal-VAT u stabbiliti fir-Repubblika Ċeka (iktar 'il quddiem "l-ewwel xerrejja Ċeki"). Sussegwentement, dan kien is-suġġett ta' numru ta' bejgħ suċċessiv lil diversi kumpanniji Ċeki, qabel ma finalment inbiegħ lil Arex.
- 18 L-ewwel xerrejja Ċeki kkonkludew kuntratt mal-kumpannija Garantrans s. r. o., li kienet teżċerċità l-attività ta' destinatarju rreġistrat fir-rigward tal-imsemmija xerrejja. Għaldaqstant, kienet Garantrans li kienet tħallas id-dazju tas-sisa fuq il-karburant f'isem l-ewwel xerrejja Ċeki. Dawn tal-aħħar ma ħallsux il-VAT marbuta ma' dawn it-tranżazzjonijiet fir-Repubblika Ċeka.
- 19 Il-karburant ġie ttrasportat mill-Awstrija lejn ir-Repubblika Ċeka taħt l-arrangament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa. It-trasport tagħhom ġie żgurat minn Arex permezz tal-vetturi tiegħu stess.
- 20 Wara kontroll fiskali, il-Finanční úřad pro Jihočeský kraj (l-Awtorità Fiskali tar-Reġjun ta' Jihočeský, ir-Repubblika Ċeka) (iktar 'il quddiem l-"Awtorità Fiskali") ikkonstatat li, għall-perijodi ta' impozizzjoni ta' Jannar sa April, ta' Settembru, ta' Novembru u ta' Diċembru tas-sena 2010, l-akkwisti mwettqa minn Arex kienu jikkostitwixxu akkwisti intra-Komunitarji. Billi rreferiet għas-sentenzi tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232) u tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), u billi osservat li, fil-każ ta' katina ta' tranżazzjonijiet marbuta ma' trasport intra-Komunitarju wieħed, dan tal-aħħar jista' biss jiġi imputat għal tranżazzjoni

wahda, din l-awtorità qieset li l-post tal-akkwisti mwettqa minn Arex kien jinsab fl-Awstrija u mhux fir-Repubblika Ċeka. Fil-fatt, din il-kumpannija kienet kisbet id-dritt li tiddisponi minn merkanzija bhala proprjetarju fl-Awstrija, peress li hija kienet ġarrbet ir-riskju marbut ma' din il-merkanzija, u wettqet it-trasport lejn ir-Repubblika Ċeka għan-nom tagħha stess.

- 21 Permezz ta' seba' notifikasi ta' rkupru supplimentari, l-Awtorità Fiskali rrifjutat lil Arex id-dritt għal tnaqqis tal-VAT fuq dawn l-akkwisti, ikklassifikati minn Arex bhala akkwisti interni, issoktat bl-aġġustament tal-VAT u imponiet fuq din il-kumpannija l-hlas ta' multi.
- 22 Permezz ta' deċiżjoni tal-15 ta' Lulju 2015, id-Direttorat tal-Finanzi ċaħad l-ilment ta' Arex imressaq kontra dawn in-notifiki. 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 għas-sentenza tal-14 ta' Lulju 2005, British American Tobacco u Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), huwa enfasizza li l-eżigibbiltà tal-VAT ma hijiex marbuta mad-dazji tas-sisa. Fl-aħħar nett, huwa ċaħad l-argumenti ta' Arex li jgħidu li, minhabba l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, din il-kumpannija ma kienx ikollha d-dritt li tiddisponi mill-karburant bhala proprjetarju matul it-trasport u qabel ir-rilaxx għal ċirkulazzjoni libera fir-Repubblika Ċeka. Għalhekk, hija ċaħdet ukoll il-possibbiltà, allegata minn Arex, ta' taqsim tat-trasport intra-Komunitarju uniku fi trasporti parzjali għall-finijiet tal-VAT.
- 23 Wara ċ-ċaħda tar-rikors tiegħu kontra din id-deċiżjoni mill-Krajský soud v Českých Budějovicích (il-Qorti Reġjonali ta' České Budějovice, ir-Repubblika Ċeka), 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 ġiex traspost b'mod korrett fl-ordinament ġuridiku Ċek. Skont din id-dispożizzjoni, kull kunsinna ta' merkanzija ttrasportata lejn Stat Membru ieħor taht l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, li titwettaq għal persuna taxxabbli, hija eżentata mill-VAT bhala provvista intra-Komunitarja. Fid-dawl tar-redazzjoni ta' din id-dispożizzjoni fil-lingwa Ċeka, Arex hija tal-fehma li l-kundizzjonijiet l-oħra stabbiliti f'din id-dispożizzjoni, riflessi fil-propożizzjoni subordinata li tibda permezz tal-pronom relattiv "li minnhom", huma biss applikabbli għal persuni ġuridiċi mhux taxxabbli. Għaldaqstant, Arex tqis li, peress li hija għandha l-kwalità ta' persuna taxxabbli, dawn il-kundizzjonijiet ma jistgħux japplikaw.
- 25 Fil-każ li l-VAT ma tkunx marbuta mad-dazju tas-sisa u jkollu jiġi applikat l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT, Arex tenfasizza li ma jkunx hemm lok għal trasferiment ta' proprjetà ekonomika fil-każ ta' trasport taht l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa peress li, anki fil-każ 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 taht dan l-arranġament, u tqis li s-sentenzi tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), u tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) ma indirizzawx il-kwistjoni tat-trasport tal-merkanzija suġġetta għad-dazju tas-sisa.
- 26 Fid-dawl ta' dawn l-argumenti, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-akkwisti, minn Arex, ta' karburant ittrasportat taht l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, għandhomx jitqiesu bhala akkwisti interni jew bhala akkwisti intra-Komunitarji.
- 27 Kien f'dawn iċ-ċirkustanzi li n-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema, ir-Repubblika Ċeka) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Għandha titqies bhala persuna taxxabbli, fis-sens tal-Artikolu 138(2)(b) tad-[Direttiva tal-VAT], kwalunkwe persuna taxxabbli? Jekk dan ma huwiex il-każ, għal liema persuni taxxabbli tapplika din id-dispożizzjoni?"

- 2) Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li l-Artikolu 138(2)(b) tad-Direttiva tal-VAT japplika għal sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali (jiġifieri għal sitwazzjoni fejn il-persuna li takkwista l-prodotti hija persuna taxxabbli rreġistrata għat-taxxa), din id-dispożizzjoni għandha tiġi interpretata fis-sens li, fejn il-kunsinna jew it-trasport ta' dawn il-prodotti ssir konformement mad-dispożizzjonijiet rilevanti tad-[Direttiva 2008/118], hemm lok li titqies bħala kunsinna li tagħti d-dritt għal eżenzjoni skont din id-dispożizzjoni, il-kunsinna li għandha rabta mal-proċeduri previsti mid-Direttiva dwar id-dazju tas-sisa, minkejja li ma jkunux issodisfatti l-kundizzjonijiet għal eżenzjoni previsti fl-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT, fid-dawl tal-imputazzjoni tat-trasport tal-merkanzija għal tranżazzjoni oħra?
- 3) Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li l-Artikolu 138(2)(b) tad-Direttiva tal-VAT ma japplikax għal sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, il-fatt li l-merkanzija hija ttrasportata taht arrangament ta' sospensjoni tad-dazju, huwa ċirkustanza determinati sabiex jiġi stabbilit għal liema mill-kunsinni suċċessivi għandu jiġi imputat it-trasport għall-finijiet tad-dritt għal eżenzjoni mill-VAT skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT?

Fuq it-talba għal ftuħ mill-ġdid tal-faži orali tal-proċedura

- 28 Permezz ta' ittra li waslet fir-Registru tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-31 ta' Lulju 2018, ir-rappreżentant ta' Arex quddiem il-qorti tar-rinviju talab li jiġi ordnat il-ftuħ mill-ġdid tal-faži orali tal-proċedura, skont l-Artikolu 83 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja.
- 29 Din it-talba saret wara t-trażmissjoni, mir-Registratur tal-Qorti tal-Ġustizzja, ta' ittra tat-13 ta' Lulju 2018 lir-rappreżentant ta' Arex quddiem il-qorti tar-rinviju, li informatu, b'mod partikolari, bil-fatt li, peress li Arex ma gietx validament irrappreżentata waqt is-seduta għas-sottomissjonijiet orali f'din il-kawża, l-osservazzjonijiet orali tagħha ma setgħux jittiehdu inkunsiderazzjoni għall-finijiet ta' din il-proċedura.
- 30 Filwaqt li invokat ir-raġunijiet u ċ-ċirkustanzi li, fil-fehma tagħha, wasslu għal dan in-nuqqas ta' rappreżentanza effettiva, ir-rappreżentant ta' Arex quddiem il-qorti tar-rinviju huwa tal-fehma li dan huwa difett li jista' jiġi rregolarizzat u jitlob il-ftuħ mill-ġdid tal-faži orali tal-proċedura sabiex Arex tippreżenta l-osservazzjonijiet tagħha.
- 31 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar li, skont l-Artikolu 83 tar-Regoli tal-Proċedura, il-Qorti tal-Ġustizzja tista', fi kwalunkwe hin, wara li tisma' lill-Avukat Ġenerali, tordna l-ftuħ mill-ġdid tal-faži orali tal-proċedura, b'mod partikolari jekk hija tqis li ma tkunx informata biżżejjed jew meta parti tkun issottomettiet, wara l-gheluq ta' din il-faži, fatt ġdid li jkollu influwenza deċiżiva fuq id-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, jew anki meta l-kawża għandha tiġi deċiża fuq il-baži ta' argument li ma ġiex diskuss bejn il-partijiet jew bejn il-partijiet ikkonċernati msemmiya fl-Artikolu 23 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea.
- 32 Fil-każ ineżami, il-Qorti tal-Ġustizzja tqis, wara li nstemgħet l-Avukat Ġenerali, li l-kundizzjonijiet għall-ftuħ mill-ġdid tal-faži orali tal-proċedura ma humiex issodisfatti. Fil-fatt, iċ-ċirkustanzi invokati mir-rappreżentant ta' Arex quddiem il-qorti tar-rinviju ma jikkorrispondux għall-kundizzjonijiet li fihom huwa previst ftuħ mill-ġdid tal-faži orali tal-proċedura. F'dan il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja tqis li hija għandha l-elementi kollha neċessarji sabiex tiddeċiedi fuq it-talba għal deċiżjoni preliminari u li ma hemmx lok li tingħata risposta għal argument li ma ġiex diskuss quddiemha.
- 33 Għaldaqstant, ma hemmx lok li jiġi ordnat il-ftuħ mill-ġdid tal-faži orali tal-proċedura.

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

- 34 Fil-kuntest tal-proċedura ta' kooperazzjoni bejn il-qrati nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja, stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, għandha tkun il-Qorti tal-Ġustizzja li tagħti risposta utli lill-qorti nazzjonali sabiex din tkun tista' tiddeċiedi l-kawża li għandha quddiemha. F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha, jekk ikun meħtieġ, tiffirmola mill-ġdid id-domandi magħmula lilha. Fil-fatt, il-funzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja hija dik li tinterpreta d-dispożizzjonijiet kollha tad-dritt tal-Unjoni li l-qrati nazzjonali jeħtieġu sabiex jiddeċiedu l-kawża li jkollhom quddiemhom, anki jekk dawn id-dispożizzjonijiet ma jkunux espressament imsemmija fid-domandi li jsirulha minn dawn il-qrati (sentenzi tal-14 ta' Ottubru 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata, 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 tagħha għall-interpretazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 138(1) u 2(b) tad-Direttiva tal-VAT, tali fatt ma jipprekludix lill-Qorti tal-Ġustizzja milli ttipprovdiha l-elementi kollha ta' interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni Ewropea li jistgħu jkunu utli għad-deċizzjoni tal-kawża li għandha quddiemha, irrispettivament minn jekk din il-qorti tkunx irreferiet għalihom fid-domandi tagħha. F'dan ir-rigward, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tiddeċiedi, mill-elementi kollha prodotti mill-qorti nazzjonali, u b'mod partikolari mill-motivazzjoni tad-deċizzjoni tar-rinviju, l-elementi tad-dritt tal-Unjoni li jeħtieġu interpretazzjoni fid-dawl tas-suġġett tal-kawża (sentenzi tal-14 ta' Ottubru 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tad-19 ta' Ottubru 2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, punt 40).
- 36 F'dan il-każ, hemm lok li jiġi osservat li, bid-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq issir taf, essenzjalment, jekk akkwisti bħal daww inkwistjoni fil-kawża prinċipali humiex suġġetti għall-VAT fir-Repubblika Ċeka bħala akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija trażmessa jew ittrasportata minn Stat Membru ieħor.
- 37 L-Artikolu 138(1) u 2(b) tad-Direttiva tal-VAT jiddefinixxi l-kundizzjonijiet ta' eżenzjoni mill-VAT tal-provvisti intra-Komunitarji u mhux il-kundizzjonijiet ta' ssuġġettar għal din it-taxxa ta' akkwisti intra-Komunitarji, li huma previsti fl-Artikolu 2(1)(b)(i) u (iii) ta' din id-direttiva.
- 38 Għaldaqstant, id-domandi preliminari għandhom jiġu fformolati mill-ġdid fis-sens li jikkonċernaw, 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 eżigibbli 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-oħra ma humiex suġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva.
- 40 Skont ġurisprudenza stabbilita, fl-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għandhom jittiehdu inkunsiderazzjoni mhux biss il-kliem tagħha, iżda wkoll il-kuntest tagħha u l-għanijiet ippersegwiti 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 hlas fit-territorju ta' Stat Membru, sa fejn, fil-każ ta' prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa li fir-rigward tagħhom huwa eżigibbli dazju tas-sisa, dawn jitwettqu minn persuna taxxabbli jew minn persuna ġuridika mhux taxxabbli, li l-akkwisti l-oħra 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-oħra tagħha mhumiex soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1)[, ta' din id-direttiva]" tirreferix kemm għall-persuna taxxabbli kif ukoll għall-persuna ġuridika mhux taxxabbli msemmija fl-ewwel waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet jew jekk din tirreferix biss għal din tal-aħħar.
- 43 Fil-fatt, diversi verżjonijiet lingwistiċi ta' din id-dispożizzjoni jużaw pronom indefinit li jista' jirrifletti l-użu kemm tas-singular kif ukoll tal-plural. Dan huwa l-każ, b'mod partikolari, tal-verżjoni Ġermaniża ("*deren*"), Estonjana ("*kelle*"), Spanjola ("*cuyas*"), Franciża ("*dont*"), Taljana ("*i cui*") jew il-verżjoni Ingliża ("*whose*") ta' din id-dispożizzjoni. Verżjonijiet lingwistiċi oħra jużaw pronomi fil-plural. Dan huwa l-każ tal-verżjoni Griega ("*των οποίων*"), Latvjana ("*kuru*") u Pollakka ("*w przypadku których*"). Barra minn hekk, fil-verżjoni Ċeka ta' din id-dispożizzjoni hemm pronom fis-singular, li jista' biss jirreferi għall-persuna ġuridika mhux taxxabbli ("*jejíž*").
- 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-kummerċ intra-Komunitarju, stabbilita mid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE tas-16 ta' Diċembru 1991 li tissupplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u temenda d-Direttiva 77/388/KEE bil-ħsieb li tneħhi l-fruntieri fiskali (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160). Din is-sistema hija bbażata fuq l-istabbiliment ta' fatt ġdid li jiġġenera l-VAT, jiġifieri l-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti, li jippermetti t-trasferiment tad-dhul fiskali lill-Istat Membru fejn isehh il-konsum finali tal-oġġetti kkunsinnati. Din is-sistema hija intiza li tiżgura delimitazzjoni ċara tas-sovranià 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-ġurisprudenza ċċitata, u tal-14 ta' Ġunju 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 bħala korollarju kunsinna intra-Komunitarja eżentata 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, EU:C:2017:599, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 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 hlas minn persuna taxxabbli li tkun qiegħda taġixxi bħala tali jew minn persuna ġuridika mhux taxxabbli huma, taht ċerti kundizzjonijiet, suġġetti 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 ppreċiżat 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 suġġetti għad-dazju tas-sisa. Minn dan isegwi li, sakemm il-kundizzjonijiet l-oħra relatati mal-bejgiegħ previsti f'dawn id-dispożizzjonijiet ikunu ssodisfatti, it-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji li jikkonċernaw prodotti suġġetti għas-sisa huma eżentati mill-VAT fl-Istat Membru tat-tluq bħala provvisti intra-Komunitarji u suġġetti għal din it-taxxa fl-Istat Membru tad-destinazzjoni bħala 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 taxxabbli hija diġà suġġetta 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 taxxabbli, ta' prodotti suġġetti għas-sisa hija superfluwa, peress li din it-taxxa tirriżulta diġà mill-ewwel dispożizzjoni, anki fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti fil-punt preċedenti.
- 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-issuġġettar għall-VAT ta' ċerti akkwisti intra-Komunitarji mwettqa minn persuna taxxabbli jew minn persuna ġuridika mhux taxxabbli. 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 taxxabbli jew minn persuna ġuridika mhux taxxabbli ma jkunux suġġetti għall-impożizzjoni skont l-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva.
- 52 Minn dan isegwi li, meta akkwist isir minn persuna taxxabbli, mhux kull persuna taxxabbli, iżda biss il-persuna taxxabbli, li l-akkwisti intra-Komunitarji l-oħra tagħha ma humiex suġġetti għall-VAT skont din l-aħħar 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 jikkonċernaw prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa, li fir-rigward tagħhom id-dazju tas-sisa huwa eżiġibbli 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 jirriżulta 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, taht il-kundizzjonijiet imsemmija, għal persuni taxxabbli jew għal persuni ġuridici, li l-akkwisti intra-Komunitarji tal-merkanzija għajr prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa huma esklużi mill-VAT skont l-Artikolu 3(1) tal-imsemmija direttiva. Kif irrilevat l-Avukat Ġenerali fil-punt 43 tal-konklużjonijiet tagħha, jirriżulta fil-fatt, mill-għażla tat-termini li jintroduċu l-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 138(2) tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll minn dik prevista fil-punt (b) ta' din id-dispożizzjoni għandha kontenut normattiv li jmur lil hinn mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 138(1) ta' din id-direttiva.
- 54 L-interpretazzjoni mogħtija fil-punt 52 ta' din is-sentenza hija wkoll konformi mal-għan, imsemmi fil-premessa 36 tad-Direttiva tal-VAT, intiż għal ċertu allinjament bejn ir-regoli ta' impożizzjoni għall-VAT ta' ċerti akkwisti intra-Komunitarji ta' prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa u l-proċeduri u l-obbligi deklaratorji fil-każijiet ta' spedizzjonijiet ta' tali prodotti lejn Stat Membru ieħor, kif previsti mid-Direttivi 92/12 u 2008/118. Fil-fatt, peress li l-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT japplika għall-akkwisti intra-Komunitarji ta' prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa, li fir-rigward tagħhom id-dazju tas-sisa huwa eżiġibbli fit-territorju tal-Istat Membru tad-destinazzjoni, din l-interpretazzjoni

għandha l-konsegwenza li dawn l-akkwisti jkunu suġġetti għall-VAT fl-istess Stat Membru, anki meta l-akkwisti l-oħra tax-xerrej ma jaqgħux taht dan l-issuġġettar għall-VAT skont l-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva.

- 55 F'dan il-każ, bla ħsara għal verifika mill-qorti tar-rinviju, li hija l-unika waħda li għandha ġurisdizzjoni sabiex tikkonstata u tevalwa l-fatti tal-kawża prinċipali, mill-elementi tal-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja ma jirriżultax li l-akkwisti intra-Komunitarji l-oħra minn Arex jaqgħu taht id-derogi previsti fl-Artikolu 3(1) tad-Direttiva tal-VAT. Fil-każ li l-qorti tar-rinviju, fuq il-bażi tal-evalwazzjoni tagħha taċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża prinċipali, tasal għal tali konklużjoni, ikun hemm lok li jiġu applikati mhux id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT, iżda dawk tal-Artikolu 2(1)(b)(i) ta' din id-Direttiva, sabiex jiġi ddeterminat jekk l-akkwisti, minn Arex, tal-karburant inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandhomx jiġu suġġetti għall-VAT fl-Istat Membru tad-destinazzjoni bħala akkwisti intra-Komunitarji.
- 56 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, hemm lok li tingħata risposta għall-ewwel domanda li l-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT 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.

Fuq it-tieni domanda

- 57 Permezz tat-tieni 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, fil-preżenza ta' katina ta' akkwisti suċċessivi li jirrigwardaw l-istess prodotti suġġetti għas-sisa u li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wieħed ta' dawn il-prodotti taht l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa, l-akkwist imwettaq mill-operatur responsabbli għall-ħlas ta' dan id-dazju fl-Istat Membru tad-destinazzjoni għandu jiġi kklassifikat bħala akkwist intra-Komunitarju suġġett għall-VAT skont din id-dispożizzjoni, anki meta dan it-trasport ma jistax jiġi attribwit lil dan l-akkwist.
- 58 Skont l-indikazzjonijiet li jinsabu fid-deċiżjoni tar-rinviju, jidher li l-persuna responsabbli għall-ħlas tad-dazju tas-sisa fuq il-karburant inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma hijiex Arex, iżda l-ewwel xerrejja Ċeki. F'dan il-kuntest, it-tieni domanda tipprova tistabbilixxi jekk it-trasport intra-Komunitarju inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandux neċessarjament jiġi attribwit lill-akkwist imwettaq minn dawn ix-xerrejja, peress li huma responsabbli għall-ħlas ta' dan id-dazju tas-sisa, u ma jistax jiġi imputat lil akkwist ieħor, f'dan il-każ 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, jirriżulta li l-issuġġettar għall-VAT, skont din id-dispożizzjoni, ta' akkwisti intra-Komunitarji ta' prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa fl-Istat Membru tad-destinazzjoni għandu jissodisfa tliet kundizzjonijiet kumulattivi.
- 60 Fil-fatt, huwa jippresupponi, l-ewwel nett, li t-tranzazzjoni tikkostitwixxi akkwist intra-Komunitarju skont l-Artikolu 20 tad-Direttiva tal-VAT, it-tieni nett, li din it-tranzazzjoni tikkonċerna merkanzija suġġetta għad-dazju tas-sisa li fir-rigward tagħhom id-dazju tas-sisa huwa eżiġibbli fl-Istat Membru tad-destinazzjoni u, it-tielet nett, li l-imsemmija tranzazzjoni hija mwettqa minn persuna taxxabbli jew minn persuna ġuridika mhux taxxabbli, li l-akkwisti l-oħra tagħha ma humiex suġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 3(1) ta' din id-direttiva.
- 61 Fir-rigward tal-ewwel waħda minn dawn il-kundizzjonijiet, għandu jittfakkar li l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija, fis-sens tal-Artikolu 20 tad-Direttiva tal-VAT, isehh meta d-dritt ta' disponiment tal-merkanzija bħala proprjetarju jkun gie trażmess lix-xerrej u li l-fornitur jistabbilixxi li din il-merkanzija tkun giet trażmessa jew ittrasportata fi Stat Membru ieħor u li, wara din

it-trażmissjoni jew dan it-trasport, tkun telqet fizikament 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-passaġġ 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' jiġi kklassifikat bħala akkwist intra-Komunitarju.
- 63 Għaldaqstant, meta numru ta' akkwisti mwettqa bi hlas jagħtu lok għal spedizzjoni intra-Komunitarja wahda jew għal trasport intra-Komunitarju ta' merkanzija wiehed, din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport ma jistax jiġi imputat għal wiehed biss minn dawn l-akkwisti, li jkun huwa biss suġġett għall-VAT fl-Istat Membru tad-destinazzjoni bħala akkwist intra-Komunitarju sa fejn il-kundizzjonijiet l-oħra previsti fl-Artikolu 2(1) tad-Direttiva dwar il-VAT huma ssodisfatti (ara, b'analogija, is-sentenza tas-6 ta' April 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, punt 45).
- 64 Tali interpretazzjoni hija meħtieġa sabiex jintlaħaq b'mod sempliċi l-għan persegwit mis-sistema tranżitorja ta' tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, sabiex jiġi ttrasferit, kif jirriżulta mill-punt 44 ta' din is-sentenza, id-dhul fiskali lejn l-Istat Membru fejn isehh il-konsum finali tal-merkanzija kkunsinnata. Fil-fatt, dan it-trasferiment huwa żgurat bit-tranżazzjoni unika li tat lok għall-moviment intra-Komunitarju (ara, b'analogija, 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, għandu jiġi ppreċiżat li l-hlas tad-dazju tas-sisa fl-Istat Membru tad-destinazzjoni jippresupponi t-twettiq tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa taħt l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa skont id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 92/12 jew tad-Direttiva 2008/118. Din il-kundizzjoni tirrifletti l-għan stabbilit fil-premessa 36 tad-Direttiva tal-VAT li tikkonsisti fl-issuġġettar tal-prodotti suġġetti għas-sisa għad-dazju tas-sisa u għall-VAT fl-istess Stat Membru.
- 66 Min-naħa l-oħra, l-imsemmija kundizzjoni b'ebda mod ma tindika li l-akkwist, imwettaq mill-persuna taxxabbli jew mill-persuna ġuridika mhux taxxabbli, previsti fl-Artikolu 2(1)(b)(iii) tad-Direttiva tal-VAT, li huma responsabbli għall-hlas tad-dazju tas-sisa, għandu jkun suġġett għall-VAT skont din id-dispożizzjoni fl-Istat Membru tad-destinazzjoni, anki jekk it-trasport intra-Komunitarju inkwistjoni ma jistax jiġi imputat għal dan l-akkwist.
- 67 Interpretazzjoni li tgħid li l-akkwist għandu jkun suġġett għall-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 meħtieġa sabiex jiġi kklassifikat bħala akkwist intra-Komunitarju, jista' jiġi suġġett 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 suċċessivi li taw lok għal trasport wiehed intra-Komunitarju ta' prodotti suġġetti għas-sisa taħt l-arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, l-akkwist imwettaq mill-operatur responsabbli għall-hlas tad-dazju tas-sisa fl-Istat Membru tad-destinazzjoni ma jistax jiġi kklassifikat bħala akkwist intra-Komunitarju suġġett 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 suċċessivi li jirrigwardaw l-istess prodotti suġġetti għas-sisa u li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wiehed ta' dawn il-prodotti taħt l-arrangament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, il-fatt li dawn il-prodotti huma ttrasportati taħt dan l-arrangament jikkostitwixxi ċirkustanza determinanti sabiex jiġi stabbilit ma' liema akkwist għandu jiġi imputat it-trasport għall-finijiet tal-issuġġettar tiegħu għall-VAT skont din id-dispożizzjoni.
- 70 F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, jirrizulta li, fir-rigward ta' tranżazzjonijiet li jiffurmaw katina ta' żewġ kunsinni suċċessivi li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wiehed biss, it-trasport intra-Komunitarju jista' biss ikun marbut ma' wahda miż-żewġ kunsinni, li tkun, għaldaqstant, l-unika wahda eżentata skont din id-dispożizzjoni, u li, sabiex jiġi ddeterminat fir-rigward ta' liema wahda miż-żewġ kunsinni għandu jiġi imputat t-trasport intra-Komunitarju, għandha ssir evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi partikolari kollha tal-każ. Fir-rigward ta' din l-evalwazzjoni, għandu b'mod partikolari jiġi stabbilit f'liema mument seħh it-tieni trasferiment ta' setgħa ta' disponiment tal-merkanzija bħala proprjetarju, għall-benefiċċju tax-xerrej finali. Fil-fatt, fil-każ fejn it-tieni trasferiment ta' din is-setgħa, jiġifieri t-tieni kunsinna, seħh 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-ġurisprudenza ċċitata).
- 71 Fid-dawl tal-għan imsemmi fil-punt 64 ta' din is-sentenza, hemm lok li tiġi trasposta l-ġurisprudenza ċċitata fil-punt preċedenti għall-evalwazzjoni ta' tranżazzjonijiet li, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiffurmaw katina ta' diversi akkwisti suċċessivi ta' prodotti suġġetti għas-sisa li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wiehed biss.
- 72 Għalhekk, sabiex tiġi ddeterminata liema wiehed mill-akkwisti tal-katina inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha tiġi imputata fir-rigward tat-trasport intra-Komunitarju uniku, u li għandu, għaldaqstant, jiġi kklassifikat bħala akkwist intra-Komunitarju, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tagħmel evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi partikolari tal-każ u, b'mod partikolari, tiddetermina meta seħh it-trasferiment, favur Arex, tas-setgħa ta' disponiment tal-merkanzija bħala proprjetarju. Fil-każ li dan it-trasferiment seħh qabel ma seħh it-trasport intra-Komunitarju, dan għandu jiġi imputat l-akkwist imwettaq minn Arex u dan l-akkwist għandu, għaldaqstant, jiġi kklassifikat bħala akkwist intra-Komunitarju.
- 73 Fil-kuntest ta' din l-evalwazzjoni globali, il-fatt li t-trasport tal-karburant inkwistjoni fil-kawża prinċipali twettaq taħt l-arrangament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa madankollu ma jistax jikkostitwixxi element deċiżiv sabiex jiġi ddeterminat dak tal-akkwisti tal-katina inkwistjoni fil-kawża prinċipali li fir-rigward tagħha għandu jiġi imputat l-imsemmi trasport.
- 74 Fil-fatt, il-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 70 ta' din is-sentenza prinċipalment dipendenti fuq l-imputazzjoni tat-trasport jew ta' wiehed jew l-ieħor mill-katina ta' akkwisti suċċessivi ta' kriterju temporali, sa fejn tenfasizza l-mument li fih il-kundizzjonijiet li jikkonċernaw it-trasport intra-Komunitarju kif ukoll it-trasferiment tas-setgħa ta' disponiment tal-merkanzija bħala proprjetarju jitwettqu rispettivament.
- 75 Fir-rigward ta' din l-aħħar kundizzjoni, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirrizulta li din ma hijiex limitata għat-trasferiment imwettaq fil-forom previsti mid-dritt nazzjonali applikabbli, iżda tinkludi kull tranżazzjoni ta' trasferiment ta' beni tangibbli minn parti li tawtorizza lill-parti l-oħra tiddisponi minnu bħallikieku kienet il-proprjetarju ta' dan il-beni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Ġunju 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata). It-trasferiment tas-setgħa ta' disponiment ta' beni tangibbli bħala proprjetarju ma jeżiġix li l-parti li

lilha jiġi ttrasferit dan il-beni tkun fil-pussess fiżiku tiegħu jew li l-imsemmi beni jkun fiżikament ittrasportat lejha u/jew fiżikament irċevut minnha (digriet tal-15 ta' Lulju 2015, Itales, C-123/14, mhux ippubblikat, EU:C:2015:511, punt 36).

- 76 Għandu jinfakkar li d-Direttivi 92/12 u 2008/118 jistabbilixxu arrangament ġenerali ta' dazji tas-sisa imposti fuq prodotti suġġetti għas-sisa. Għalkemm dawn id-Direttivi jipprevedu, għal dan il-għan, b'mod partikolari rekwiżiti li japplikaw għat-trasport taht l-arrangament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, huma b'ebda mod ma jaffettwaw il-kundizzjonijiet għat-trasferiment tal-proprjeta' tal-merkanzija jew tas-setgħa ta' disponiment bħala proprjetarju.
- 77 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-fatt li jagħti lok għall-VAT, li permezz tiegħu jitwettqu l-kundizzjonijiet legali neċessarji għall-eżiġibbiltà tat-taxxa, huwa l-provvista jew l-importazzjoni tal-merkanzija, mhux l-impożizzjoni tad-dazju tas-sisa fuq din tal-aħħar (sentenza tal-14 ta' Lulju 2005, British American Tobacco u Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, punt 41).
- 78 Fil-każ inezami, mill-atti tal-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, wara li akkwistat il-karburant inkwistjoni fil-kawża prinċipali mingħand il-kontraenti Ċeki tagħha, Arex ħadet pussess tiegħu billi ħażnitu, fl-Awstrija, fit-tankijiet tiegħu qabel ittrasportatu, bil-mezzi ta' trasport tagħha stess, mill-Awstrija lejn ir-Repubblika Ċeka. Barra minn hekk, minn dawn l-atti jirriżulta li Arex tidher li ttrasferixxiet il-proprjeta' ta' din il-merkanzija fis-sens tad-dritt privat Ċek matul din it-tagħbija. Bla ħsara għal verifika mill-qorti tar-rinviju, jidher għalhekk mill-imsemmija atti li t-trasport intra-Komunitarju uniku twettaq wara t-trasferiment tas-setgħa ta' disponiment tal-merkanzija bħala proprjetarju favur Arex, b'tali mod li huma l-akkwisti mwettqa minn din tal-aħħar li għandhom jiġu kklassifikati bħala akkwisti intra-Komunitarji.
- 79 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta li għandha tingħata għat-tielet domanda għandha tkun li l-Artikolu 2(1)(b)(i) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-preżenza ta' katina ta' akkwisti suċċessivi li jirrigwardaw l-istess prodotti suġġetti għas-sisa u li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wiehed ta' dawn il-prodotti taht l-arrangament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa, il-fatt li dawn il-prodotti huma ttrasportati taht dan l-arrangament ma jikkostitwixxi fatt determinanti sabiex jiġi stabbilit fir-rigward ta' liema akkwist għandu jiġi imputat it-trasport għall-finijiet tal-issuġġettar tiegħu għall-VAT skont din id-dispożizzjoni.

Fuq l-ispejjeż

- 80 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, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġu 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' tranzazzjonijiet suċċessivi li taw lok għal trasport wiehed intra-Komunitarju ta' prodotti suġġetti għas-sisa taht l-arrangament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa, l-akkwist imwettaq mill-operatur responsabbli għall-ħlas tad-dazju tas-sisa fl-Istat Membru

tad-destinazzjoni ma jistax jiġi kklassifikat bħala 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 suċċessivi li jirrigwardaw l-istess prodotti suġġetti għas-sisa u li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wiehied ta' dawn il-prodotti taħt l-arrangament ta' sospensjoni tad-dazju tas-sisa, il-fatt li dawn il-prodotti huma ttrasportati taħt dan l-arrangament ma jikkostitwixxix fatt determinanti sabiex jiġi stabbilit fir-rigward ta' liema akkwist għandu jiġi imputat it-trasport għall-finijiet tal-issuġġettar tiegħu għall-VAT skont din id-dispożizzjoni.

Firem