

EURO TYRE HOLDING

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla)

16 ta' Diċembru 2010\*

Fil-Kawża C-430/09,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajjizi l-Baxxi), permezz tad-deċiżjoni tad-9 ta' Ottubru 2009, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-2 ta' Novembru 2009, fil-proċedura

**Euro Tyre Holding BV**

vs

**Staatssecretaris van Financiën,**

\* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

IL-QORTI TAL-ĞUSTIZZJA (It-Tieni Awla),

komposta minn J. N. Cunha Rodrigues, President tal-Awla, A. Arbadjiev, U. Lõhmus (Relatur), A. Ó Caoimh u P. Lindh, Imħallfin,

Avukat ġenerali: J. Kokott,  
Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Euro Tyre Holding BV, minn T. C. van Zwieten, belastingadviseur,
- għall-Gvern Olandiż, minn C. Wissels u B. Koopman, bħala aġenti,
- għall-Gvern Grieg, minn K. Georgiadis kif ukoll minn M. Germani u M. Tassopoulou, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn D. Triantafyllou u W. Roels, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

### **Sentenza**

<sup>1</sup> It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-ligijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (GU Edizzjoni Specjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 96/95/KE, tal-20 ta' Diċembru 1996 (GU L 376, p. 1, iktar il-quddiem is-“Sitt Direttiva”), moqri flimkien mal-Artikolu 8(1)(a) u (b), mal-Artikolu 28a(1)(a) mal-Artikolu 28b(A)(1) tal-istess direttiva.

<sup>2</sup> Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Euro Tyre Holding BV (iktar 'il quddiem “ETH”) u l-iStaatssecretaris van Financiën (Segretarju tal-Istat għall-Finanzi), dwar aġġustamentu skont it-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”) li għalihom din il-kumpannija kienet suġġetta wara tranżazzjoni li tirrigwarda ogħetti li kienu s-suġġett ta’ żewġ kunsinni suċċessivi.

## Il-kuntest ġuridiku

### *Is-Sitt Direttiva*

<sup>3</sup> L-Artikolu 8(1)(a) u (b) tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi:

“Il-post tal-provvista ta’ l-oġġetti għandu jitqies li hu:

- a) fil-każ ta’ oġġetti mibghuta jew trasportati jew mill-fornitur jew mill-akkwarent jew minn persuna terza: il-post fejn ikunu jinsabu l-oġġetti fil-ħin meta jintbagħtu jew jibda t-trasport ghall-akkwarent. [...]
- b) fil-każ fejn oġġetti ma jintbagħtux jew ma jkun ux-trasportati: il-post fejn ikunu jinsabu l-oġġetti meta ssir il-provvista”.

<sup>4</sup> Skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28a(1)(a) tas-Sitt Direttiva:

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

- a) akkwisizzjonijiet 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” [akkwist intra-Komunitarju ta’ oġġetti

mħallsa f'pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali, jew minn persuna ġuridika li mhux persuna taxxabli, meta l-bejjiegħ huwa hu nnifsu persuna taxxabbli, li ma jibbenefikax mit-tnaqqis fit-taxxa stabbilit fl-Artikolu 24 u li ma jaqax taħt id-dispozizzjonijiet stabbiliti fit-tieni sentenza tal-Artikolu 8(1)(a) jew tal-Artikolu 28b(B)(1)].

- 5 L-Artikolu 28b(A)(1) tal-imsemmi direttiva jistabbilixxi:

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

- 6 L-ewwel subparagraphu tal-Artikolu 28c(A)(a) jipprovdi s-segwenti:

“Mingħajr preġudizzju għal dispozizzjonijiet oħrajn tal-Komunità u suġġett għal kondizzjonijiet li se jistabbilixxu bl-iskop li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u čara ta’ l-eżenzjonijiet hawn taħt u biex jilqgħu kontra evażjoni, skartar jew abbuż. Stati Membri jeżentaw:

- a) fornitura ta’ merkanzija, kif definit fl-Artikolu 5 mibghuta jew ittrasportata minn jew għan-nom tal-bejjiegħ jew il-persuna li qed takkwista l-merka ‘il barra mit-territroju 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.”

- 7 L-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva, fil-formulazzjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28h tal-istess direttiva, jistabbilixxi diversi obbligi għall-persuni taxxabbi b'mod partikolari dwar il-kontijiet, il-fatturi, id-dikjarazzjoni u d-dikjarazzjoni rikapitulattiva li dawn tal-aħħar għandhom jipprezentaw lill-amministrazzjoni fiskali. L-ewwel subparagrafu tal-punt 6(b) ta' dan l-artikolu jiprovd i-ssegamenti:

“Kull persuna taxxabli identifikata għall-għanijiet tal-[VAT] għandha toħroġ prospett bil-lists shiħa ta’ l-akwistaturi identifikati għall-għanijiet tal-[VAT] lil min huwa forna l-oggetti taħt il-kondizzjonijiet li hemm ipprovdu fl-Artikoli 28c(A)(a) u (d), u tal-persuni li jkunu qed jirċievu identifikati għall-għanijiet tal-[VAT] fit-transazzjonijiet msemmija fil-hames subparagrafu”.

*Il-leġiżlazzjoni nazzjonali*

- 8 Mill-osservazzjonijiet bil-miktub mibghuta lill-Qorti tal-Ġustizzja mill-Gvern Olandiż jirriżulta li d-dispozizzjonijiet nazzjonali li japplikaw fil-kawża principali huma dawk li jirriżultaw mil-Liġi tal-1968 dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejħ (Wet op de omzetbelasting 1968), tat-28 ta’ Ĝunju 1968 (Staatsblad 1968, Nru° 29, iktar ‘il quddiem il-“Liġi tal-1968”).
- 9 Skont l-Artikolu 5 tal-Liġi tal-1968, il-post ta’ kunsinna jinsab, fil-kaž fejn l-oggett ikkonċernat mill-kunsinna jintbagħat jew jiġi ttrasportat, fil-post minn fejn l-ispedizzjoni jew it-trasport ikun telaq.
- 10 Abbaži tal-Artikolu 9(2)(b) tal-Liġi tal-1968, it-taxxa hija ta’ 0% għall-kunsinna ta’ oggetti u għall-provvisti ta’ servizzi elenkatifit-Tabella II tal-imsemmija ligi, safejn dawn jiissodisfaw il-kundizzjonijiet stabbiliti mill-miżura ġenerali tal-amministrazzjoni.

- <sup>11</sup> It-Taqsima a.6 tal-imsemmija Tabella II, fil-formulazzjoni tagħha fis-seħħi meta ġraw il-fatti fil-kawża prinċipali, kienet tirreferi ghall-“oġġetti li huma ttrasportati lejn Stat Membru ieħor meta dawn l-oġġetti huma suġġetti għal taxxa fuq l-akkwist intra-Komunitarju ta’ dawn l-oġġetti.”

## Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

- <sup>12</sup> ETH hija kumpannija Olandiża li l-attività kummerċjali tagħha tikkonsisti fil-provvista ta’ spare parts ghall-karozzi u vetturi oħra. Matul il-perijodu bejn l-1 ta’ Ottubru 1997 u l-31 ta’ Jannar 1999, hija bieghet diversi lottijiet ta’ tyres, bil-kundizzjoni ta’ kunsinna “tluq mill-maħżeen”, lil żewġ kumpanniji stabbiliti fil-Belġju, Miroco BVBA u VBS BVBA (iktar ’il quddiem, rispettivament, “Miroco” u “VBS” jew, flimkien, ix-“xerrejja”). Dawn il-kundizzjonijiet ta’ kunsinna kienu jimplikaw li ETH kellha twassal il-merkanzija sal-maħżeen tagħha li jinsab f’Venlo (il-Pajjiżi l-Baxxi) u li t-trasport minn Venlo kellu jsir f’isem u b’riskju għax-xerrejja. Dawn tal-ahħar, meta l-kuntratti ta’ bejgħi gew konkluži, għarrfu lil ETH li l-merkanzija kienet ser tiġi ttrasportata lejn il-Belġju.
- <sup>13</sup> ETH bagħtet lix-xerrejja, abbaži tal-imsemmi bejgħi, fatturi li ma kinux isemmu l-VAT. Dawn tal-ahħar ħallsu għall-merkanzija qabel l-għoti tagħhom.
- <sup>14</sup> Qabel mal-merkanzija ngħatat skont il-kuntratti ta’ bejgħi, ix-xerrejja, min-naħha individwali tagħhom, bieghuha mill-ġdid lil Banden Decof NV (iktar ’il quddiem “Decof”), kumpannija stabbilita fil-Belġju, billi stabbilixxew kundizzjonijiet ta’ kunsinna li jipprovd li t-trasport tal-merkanzija lejn l-istabbiliment ta’ Decof kellu jitwettaq f’isem u b’riskju għal Miroco jew għal VBS, skont il-każ.

- 15 Il-merkanzija nġabret minn rappreżentant ta' Miroco jew VBS fil-maħżeen tal-ETH fil-Pajjiži l-Baxxi u ġiet ittrasportata direttament lejn l-istabbiliment ta' Decof fil-Belġju f'vann b'xufier imqiegħed għad-dispozizzjoni tal-imsemmija kumpanniji u mhallas minn Decof. Ix-xufier, kull darba li kien jiġbor il-merkanzija, ta lil ETH dikjarazzjoni, iffirmata minnu, li kienet tindika li l-merkanzija kienet ser tīgħi ttrasportata lejn il-Belġju. ETH ġiet sussegwentement informata li l-merkanzija ma kinitx ġiet ittrasportata għand ix-xerrejja. Hija ma kinitx involuta fit-trasport.
- 16 Wara l-kunsinni, l-amministrazzjoni fiskali kkonfermat, fuq talba tal-ETH, li n-numri ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrejja kienu korretti. Sussegwentement, l-ETH wettqet, fir-rigward tal-imsemmija kunsinni, id-dikjarazzjoni msemmija fl-Artikolu 22(6)(a) tas-Sitt Direttiva.
- 17 Wara l-investigazzjoni li saret fl-1999 fir-rigward ta' ETH, l-ispettur, bħala l-awtorità kompetenti fil-Pajjiži l-Baxxi fil-qasam tal-ġib ir-VAT, caħad id-dikjarazzjoni għal applikazzjoni ta' taxxa b'rata ta' 0% u baġħat lil din il-kumpannija żewġ avviżi ta' aġġustament skont il-VAT li jikkonċernaw, rispettivament, il-perijodu mill-1 ta' Jannar 1997 sal-31 ta' Dicembru 1998 u l-perijodu li jkopri Jannar 1999. Wara l-ewwel ilment, l-ispettur annulla l-avviżi ta' aġġustament minħabba li kienu jinkludu żball fl-isem tad-destinatarju. Ladarba kkoreġa dan l-iżball, huwa hareġ żewġ avviżi godda ta' aġġustament. Wara lment ġdid, l-imsemmi spettur naqqas l-ammont tal-ewwel aġġustament u kkonferma l-ammont marbut mat-tieni aġġustament.
- 18 ETH ippreżentat rikors kontra dawn l-aħħar avviżi ta' aġġustament quddiem il-Gerechtshof te's Hertogenbosch. Fis-sentenza tagħha tas-6 ta' Marzu 2007, din il-qorti ddeċidiet li t-trasport intra-Komunitarju li seħħi bejn il-Pajjiži l-Baxxi u l-Belġju kien jidhol fil-kuntest ta' kunsinni mwettqa mix-xerrejja lil Decof. Għalhekk, fid-dawl tas-sentenza tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Ġabru p. I-3227),

ETH ma setgħetx, fir-rigward tal-kunsinni tagħha lix-xerrejja, tapplika l-eżenzjoni skont il-kunsinna intra-Komunitarja stabbilita fl-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva. Madankollu, l-imsemmija qorti qieset, għal raġunijiet oħra, li r-rikors kien parżjalment fondat u pproċediet bit-tnaqqis taż-żewġ aġġustamenti kkontestati. ETH ippreżentat appell ta' kassazzjoni kontra l-imsemmija sentenza quddiem il-qorti tar-rinvju.

- <sup>19</sup> Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Hoge Raad der Nederlandend iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domanda preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

“Fid-dawl tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, kif ukoll tal-Artikolu 8(1)(a) u (b), l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28a(1)(a) u l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28b(A)(1) tal-istess direttiva, kif għandu jiġi ddeterminat, fil-każ fejn l-istess oġġetti jkunu s-suġġett ta’ żewġ provvisti suċċessivi mwettqa bejn żewġ persuni taxxabbli li jaġixxu bħala tali, b’tali mod li jista’ jiġi kkunsidrat li kien hemm tluq jew trasport intra-Komunitarju wieħed ta’ oġġetti, fuq liema provvista għandu jiġi imputat it-trasport Komunitarju ladarba t-trasport jitwettaq minn, jew f’isem, persuna li jkollha kemm il-kwalità tax-xerrej, fil-kuntest tal-ewwel provvista, kif ukoll dik tal-bejjieġħ, fil-kuntest tat-tieni provvista?”

### Fuq id-domanda preliminari

- <sup>20</sup> Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinvju essenzjalment tistaqsi jekk, meta oġġett ikun is-suġġett ta’ żewġ kunsinna suċċessivi bejn persuni taxxabbli differenti li qed jaġixxu bħala tali, iżda suġġett ta’ trasport wieħed intra-Komunitarju, dan it-trasport għandu jiġi attribwit lill-ewwel jew lit-tieni kunsinna, fejn din it-tranżazzjoni taqa’ minħabba dan il-fatt, taħt il-kuncett ta’ kunsinna intra-Komunitarja fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien

mal-Artikolu 8(1)(a) u (b) u mal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28a(1)(a) u mal-Artikolu 28b(A)(1) tal-istess direttiva.

- 21 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, permezz ta' din id-domanda, il-qorti nazzjonali qed tfittex li tikseb informazzjoni preċiża dwar ir-risposta li l-Qorti tal-Ġustizzja tat-fis-sentenza EMAG Handel Eder, iċċitata iktar 'il fuq. Fil-fatt, fil-punt 45 ta' din is-sentenza, kif ukoll fl-ewwel paragrafu tal-punt 1 tad-dispożittiv tal-istess sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, meta' żewġ kunsinni succcessivi jirrigwardaw l-istess oggetti, imwettqa b'titolu oneruż bejn persuni taxxabbli li jaġixxu bhala tali, jikkostitwixxu spedizzjoni intra-Komunitarja waħda jew trasport intra-Komunitarju wieħed ta' dawn l-oġġetti, din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport jista' jiġi attribwit lil wieħed minn dawn iż-żewġ kunsinni biss, li ser tkun l-unika waħda eżenti skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tirrileva li l-Qorti tal-Ġustizzja ma ppreċiżatx il-mod ta' kif għandha tiġi ddeterminata l-attribuzzjoni tat-trasport lil waħda minn dawn iż-żewġ kunsinni.
- 22 Il-kawża li wasslet għas-sentenza EMAG Handel Eder, iċċitata iktar 'il fuq, għandha kuntest fattwali simili għas-sentenza fil-kawża prinċipali. Fil-fatt, f'din is-sentenza, kien hemm inkwistjoni żewġ kunsinni succcessivi tal-istess oggett li kienu s-suġġett ta' trasport intra-Komunitarju wieħed. Bħal fil-każ tal-kawża prinċipali, iż-żewġ kunsinni kienu jinvolvu tliet persuni taxxabbli stabiliti f'żewġ Stati Membri differenti. Madankollu, filwaqt li fl-imsemmija kawża, ix-xerrej intermedjarju kien irċieva talba għal provvista ta' oġġetti mingħand ix-xerrej finali qabel ma xtara dawn l-oġġetti mingħand il-fornitur tiegħu, il-kawża prinċipali tirrigwarda sitwazzjoni li fiha x-xerrej intermedjarju biegħ mill-ġdid lix-xerrej finali oġġetti li qabel kien xtara mingħand il-fornitur tiegħu, mingħajr ma kien irċieva talba bil-quddiem.
- 23 Fil-punt 38 tas-sentenza EMAG Handel Eder, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, anki jekk żewġ kunsinni succcessivi jagħtu lok għal moviment wieħed tal-oġġetti, dawn iridu jitqiesu succcessivi fiż-żmien.

- <sup>24</sup> Fir-rigward tal-post ta' dawn iż-żewġ kunsinni, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li, fil-każ fejn il-kunsinna li wasslet ghall-ispedizzjoni jew trasport intra-Komunitarju tal-ogġetti, u li għalhekk ikollha bħala konsegwenza akkwist intra-Komunitarju ntaxxat fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-imsemmija spedizzjoni jew tal-imsemmi trasport, tkun l-ewwel minn żewġ kunsinni suċċessivi, it-tieni kunsinna titqies li tinsab fil-post tal-akkwist intra-Komunitarja li ġie qabilha, jiġifieri fl-Istat Membru ta' destinazzjoni. Bil-kontra, fil-każ fejn il-kunsinna li tikkostitwixxi spedizzjoni jew trasport intra-Komunitarju tal-ogġetti tkun it-tieni minn żewġ kunsinni suċċessivi, l-ewwel kunsinna, li twettqet ipotetikament qabel l-ispedizzjoni jew it-trasport tal-ogġetti, titqies li tinsab fl-Istat Membru minn fejn telqet din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport (sentenza EMAG Handel Eder, iċċitata iktar 'il fuq, punt 50).
- <sup>25</sup> Għaldaqstant, huwa biss il-post tal-kunsinna li jwassal ghall-ispedizzjoni jew għat-trasport intra-Komunitarju tal-ogġetti li huwa ddeterminat skont l-Artikolu 8(1)(a) tas-Sitt Direttiva, u dan il-post huwa meqjus li jinsab fl-Istat Membru li minnu telqet din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport. Il-post l-ieħor ta' kunsinna huwa ddeterminat skont l-Artikolu 8(1)(b) tal-istess Direttiva. Dan il-post huwa meqjus li jinsab kemm fl-Istat Membru ta' tluq, kif ukoll fl-Istat Membru li fih l-imsemmija spedizzjoni jew l-imsemmi trasport għandu jaljal, skont jekk din il-kunsinna hijex l-ewwel jew it-tieni miż-żewġ kunsinni suċċessivi (sentenza EMAG Handel Eder, iċċitata iktar 'il fuq, punt 51)
- <sup>26</sup> Dawn il-kunsiderazzjonijiet japplikaw ukoll fiċ-ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali.
- <sup>27</sup> Fir-rigward tal-kwistjoni dwar liema kunsinna għandha tiġi attribwita bit-trasport intra-Komunitarju fil-każ fejn dan twettaq minn jew f'isem persuna li, bħala l-ewwel akkwirent u t-tieni fornitur, kien involut fiż-żewġ kunsinni, għandu jiġi kkonstatat li l-ebda regola ġenerali ma hija stabbilita f'dan ir-rigward mis-Sitt Direttiva. Ir-risposta għal din id-domanda tiddependi minn evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi kollha

partikolari li jippermettu li jiġi ddeterminat liema kunsinna tissodisfa l-kundizzjonijiet kollha marbuta mal-kunsinna intra-Komunitarja.

- <sup>28</sup> F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, bħal kull kuncett ieħor li jiddefinixxi t-tranżazzjonijiet taxxabbli skont is-Sitt Direttiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et*, C-354/03, C-355/03 u C-484/03, ġabru p. I-483, punt 44, kif ukoll tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling, C-439/04 u C-440/04, ġabru p. I-6161, punt 41), il-kunċetti ta' kunsinna u ta' akkwist intra-Komunitarji għandhom natura oggettiva u japplikaw irriġettivament mill-ġhanijiet u mir-riżultati tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati (sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, ġabru p. I-7797, punt 38, u tas-7 ta' Dicembru 2010, R., C-285/09, ġabru p. I-12605, punt 39).
- <sup>29</sup> Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ğustizzja jirriżulta wkoll li eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja ta' oggetti fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 28c(A)(a) tapplika biss meta d-dritt li persuna tiddisponi mill-oġgett bhala prorjetarja jiġi trażmess lill-akkwient, meta l-fornitur jistabbilixxi li dan l-oġgett intbagħat jew għie trasportat fi Stat Membru ieħor u meta, wara din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport, l-imsemmi oġgett ikun halla fizikament it-territorju tal-Istat Membru ta' kunsinna (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Teleos *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 42, tas-27 ta' Settembru 2007, Twoħ International, C-184/05, ġabru p. I-7897, punt 23, u tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, ġabru p. I-11645, punt 27).
- <sup>30</sup> Minkejja li l-qorti tar-rinvju tistaqsi biss dwar il-kundizzjoni marbuta mat-trasport intra-Komunitarju, għandhom jitqiesu wkoll iż-żewġ kundizzjonijiet elenkati fil-punt preċedenti sa fejn iċ-ċirkustanzi li fihom dawn tal-aħħar huma sodisfatti jistgħu jkunu importanti fl-evalwazzjoni tal-kundizzjoni inkwiżtjoni fil-kawża prinċipali.

- <sup>31</sup> Qabel kollox, fir-rigward tat-trasferiment tad-dritt li persuna tiddisponi mill-oġgett bħala proprjetarja fil-kuntest tal-kunsinni mwettqa suċċessivament, huwa importanti li jitfakkar li l-Qorti tal-Gustizzja, fil-punt 38 tas-sentenza EMAG Handel Eder, iċċitata iktar 'il fuq, iddeċidiet li l-akkwiren intermedjarju jista' jittrasferixxi lit-tieni akkwirent is-setgħa li jiddisponi mill-oġgett daqs li kieku kien il-proprjetarju, biss jekk jirċevi minn qabel mill-ewwel bejjiegħ.
- <sup>32</sup> Fiċ-ċirkustanzi bhal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hemm għalhekk lok li l-ġbir tal-merkanzija mill-maħżeen ta' ETH mir-rappreżentant tal-ewwel akkwirent għandu jitqies bħala li ġie ttrasferit lilu d-dritt li jiddisponi mill-oġgett bħala l-proprjetarju, element li għandu jiġi attribwit lill-ewwel kunsinna.
- <sup>33</sup> Madankollu, dan il-fatt waħdu ma huwiex bizzarejjed sabiex jiġi konkluż li l-ewwel kunsinna tikkostitwixxi kunsinna intra-Komunitarja. Fil-fatt, ma jistax jiġi eskluż li t-tieni trasferiment tas-setgħa li persuna tiddisponi mill-oġgett bħala proprjetarja jista' jseħħ ukoll fit-territorju tal-Istat Membru tal-ewwel kunsinna, u dan qabel ma jitwettaq it-trasport intra-Komunitarju. F'dan il-każ, it-trasport intra-Komunitarju ma jistax jibqa' jiġi attribwit lil din il-kunsinna.
- <sup>34</sup> Fil-każ fejn l-akkwiren jikseb is-setgħa li jiddisponi mill-oġgett bħala l-proprjetarju fl-Istat Membru ta' kunsinna u jerfa' r-responsabbiltà li jittrasportah lejn l-Istat Membru ta' destinazzjoni, bħalma jiġi għall-kunsinni li għandhom bħala kundizzjoni l-ġbir tal-merkanzija mill-maħżeen tal-fornitur, l-intenzjoni tax-xerrej fil-mument tal-akkwist għandha, sa fejn huwa possibbli, tittieħed inkunsiderazzjoni, sakemm hija hi sostnuta minn elementi oġgettivi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza X, iċċitata iktar 'il fuq, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

- <sup>35</sup> F'din il-kawża, għalkemm ix-xerrejja, bħala l-ewwel akkwirenti, urew l-intenzjoni tagħhom li jittrasportaw l-oġġetti lejn Stat Membru li kien differenti mill-Istat ta' kunsinna u ppreżentaw ruħhom b'numru ta' registazzjoni tal-VAT mogħti minn dan l-Istat Membru differenti, huwa legalment possibbi li ETH tqis li t-tranżazzjonijiet mwettqa minnha kienu jikkostitwixxu kunsinni intra-Komunitarji.
- <sup>36</sup> Madankollu, wara t-trasferiment lill-akkwirenti tad-dritt li jiddisponi mill-oġgett bħala l-proprietarju, il-fornitur li jwettaq l-ewwel kunsinna jista' jitqies bħala l-persuna responsabbli ghall-ħlas tat-taxxa fir-rigward ta' din it-tranżazzjoni jekk dan l-akkwrent kien infurmah bil-fatt li l-oġġett kien ser jiġi mibjugħi mill-ġdid lil persuna taxxabbli oħra qabel ma jkun telaq mill-Istat Membru ta' kunsinna u jekk, wara l-ghoti ta' din l-informazzjoni, huwa jkun naqas milli jibgħat fattura rettifikata li tinkludi l-VAT.
- <sup>37</sup> It-tieni nett, fir-rigward tal-kundizzjoni dwar il-prova, inkwantu tikkostitwixxi waħda mill-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni mfakkra fil-punt 29 ta' din is-sentenza, għandu jitfakkar li, minkejja li, bħala regola, huwa l-fornitur li għandu jistabbilixxi li l-oġġett intbagħat jew ġie ttrasportat lejn Stat Membru ieħor, fċċ-ċirkustanzi fejn id-dritt ta' persuna li tiddisponi mill-oġġett bħala l-proprietarja jiġi ttrasferit lill-akkwrent fit-territorju tal-Istat Membru ta' kunsinna u fejn hija r-responsabbiltà ta' dan l-akkwrent li jibgħat jew jittrasporta l-oġġett lil hinn mill-Istat Membru ta' kunsinna, il-prova li l-fornitur għandu jibgħat lill-awtoritajiet fiskali tiddependi essenzjalment fuq l-elementi li huwa jkun irċieva f'dan ir-rigward mingħand l-akkwrent.
- <sup>38</sup> Ċertament, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li huwa legittimu, f'każ bhal dan, li l-fornitur jintalab jaġixxi bi *bona fide* u li l-miżuri kollha li jieħu skont is-setgħa tiegħu jiżguraw li t-tranżazzjoni li huwa jaġħmel ma twasslux sabiex jipparteċċa fi frodi fiskali. Madankollu, ladarba l-fornitur ikun issodisfa l-obbligli tiegħi marbuta mal-prova ta' kunsinna intra-Komunitarja, filwaqt li l-obbligu kuntrattwali li l-oġġett intbagħat jew jiġi ttrasportata lil hinn mill-Istat Membru tal-kunsinna ma jkunx ġie sodisfatt mill-akkwrent, huwa dan tal-ahħar li għandu jitqies

bħala l-persuna responsabbli ghall-ħlas tal-VAT f'dan l-Istat Membru (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Teleos *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punti 66 u 67).

- <sup>39</sup> Mill-proċess jirriżulta li, fil-kawża prinċipali, ETH, billi kkwalifikat il-kunsinna tagħha bħala intra-Komunitarja u billi eżentatha mill-VAT, ibbażat ruħha fuq in-numru ta' regiestrazzjoni tal-VAT Belġjan tax-xerrejja, fejn hija talbet informazzjoni dwaru lill-awtoritajiet fiskali Olandiżi, u fuq id-dikjarazzjoni tax-xerrejja, ipprovduta meta l-merkanzija nġabret mill-mahżen tagħha, li indikat li l-imsemmija merkanzija kienet ser tiġi ttrasportata lejn il-Belġju. Il-kwistjoni dwar jekk ETH, billi aġixxiet b'dan il-mod, issodisfatx l-obbligi tagħha marbuta mal-prova u d-diliġenza tiddependi fuq il-kunsiderazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju li għandhom jiġu bbażati fuq il-kundizzjonijiet stabbiliti f'dan ir-rigward mid-dritt nazzjonali.
- <sup>40</sup> Fl-ahħar nett, fir-rigward tal-kundizzjoni dwar l-ispedizzjoni jew it-trasport tal-oġġett lil hinn mill-Istat Membru ta' kunsinna, hemm lok li jiġi ppreċiżat li, għalkemm, kif jirriżulta mill-punt 45 tas-sentenza EMAG Handel Eder, iċċitata iktar 'il fuq, il-kwistjoni dwar minn għandu s-setgħa li jiddisponi mill-oġġetti matul it-trasport intra-Komunitarju ma hijiex rilevanti, il-fatt li dan it-trasport twettaq minn jew f'isem il-propretarju tal-oġġett jista', mandankollu, ikollu rwol fid-deċiżjoni dwar l-attribuzzjoni tal-imsemmi trasport lill-ewwel jew lit-tieni kunsinna. Madankollu, dan il-fatt ma huwiex determinanti fil-każ fejn it-trasport twettaq minn jew f'isem il-persuna li tipparteċipa fiziż-żewġ tranżazzjonijiet, bħal fil-kawża prinċipali.
- <sup>41</sup> Għalhekk, il-fatt li, fil-kawża prinċipali, it-tieni akkwirent kien involut fit-trasport ma huwiex element li jippermetti li jiġi konkluż li dan it-trasport għandu jiġi attribwit lit-tieni kunsinna.
- <sup>42</sup> Bl-istess mod, il-fatt li l-oġġetti ma ġewx ittrasportati fl-indirizz tal-ewwel akkwirenti ma jippermettix li jiġi eskluż li t-trasport twettaq fil-kuntest tal-ewwel kunsinna, sa

fejn l-applikazzjoni tal-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja hija suġġetta għall-kundizzjoni li tippovdi li t-trasport għandu jintem fi Stat Membru li ma huwiex l-Istat Membru ta' kunsinna, u peress li l-indirizz ta' tmiem it-trasport ma huwiex, f'dan ir-rigward, rilevanti.

- <sup>43</sup> Din l-interpretazzjoni ma tikkontradixx kliem l-Artikolu 28c(A) tas-Sitt Direttiva, li jipprovdi li l-post ta' akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti għandu jitqies li jinsab fil-post fejn l-oġġetti jinsabu fil-mument li tasal il-kunsinna jew it-trasport għand l-akkwient. Kif jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-ghan imfitteż minn din is-sistema tranzitorja ta' taxxa tal-iskambji bejn l-Istati Membri, li fiha taqa' l-imsemmija dispozizzjoni, huwa li jiġi ttrasferit id-dħul fiskali fl-Istat Membru fejn seħħ il-konsum finali tal-oġġetti kkunsinnati (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' April 2010, X u fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 u C-539/08, ġabru p. I-3581, punti 30 u 31), u mhux li tiġi ddeterminata l-persuna li wettqet l-akkwist intra-Komunitarju.

- <sup>44</sup> Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet precedenti, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li, meta l-oġġett ikun is-suġġett ta' żewġ kunsinni suċċessivi bejn persuni taxxabbli differenti li jaġixxu bħala tali, iż-żda suġġett ta' trasport intra-Komunitarju wieħed, l-iffissar tat-tranżazzjoni li għandha tiġi attribwita b'dan it-trasport, jiġifieri l-ewwel jew it-tieni tranżazzjoni — din it-tranżazzjoni taqa' minhabba dan il-fatt, taħt il-kuncett ta' kunsinna intra-Komunitarja fis-sens tal-ewwel subparagraphu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-Artikolu 8(1)(a) u (b) u mal-ewwel subparagraphu tal-Artikolu 28a(1)(a) u mal-Artikolu 28b(A)(1) tal-istess direttiva —, għandu jsir skont evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża sabiex jiġi stabbilit liema minn dawn iż-żewġ kunsinni tissodisfa l-kundizzjonijiet kollha marbuta ma' kunsinna intra-Komunitarja.

- <sup>45</sup> Fiċ-ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn l-ewwel akkwirent li kiseb id-dritt li jiddisponi mill-oġġett bħala l-proprietarju 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-ahħar Stat, it-trasport intra-Komunitarju għandu jiġi attribwit lill-ewwel kunsinna, bil-kundizzjoni li d-dritt tal-persuna li tiddisponi mill-oġġett bhala l-proprjetarja jkun ġie ttrasferit lit-tieni akkwirent fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tat-trasport intra-Komunitarju. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk din il-kundizzjoni hijiex sodisfatta fil-kawża mressqa quddiemha.

## Fuq l-ispejjeż

<sup>46</sup> 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 tiddeċċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ğustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jithallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ğustizzja (It-Tieni Awla) taqta' u tiddeċċiedi:

Meta l-oġġett ikun is-suġġett ta' żewġ kunsinna suċċessivi bejn persuni taxxabbli differenti li jaġixxu bhala tali, iż-żda suġġett ta' trasport intra-Komunitarju wieħed, l-iffissar tat-tranżazzjoni li għandha tiġi attribwita b'dan it-trasport, jiġifieri l-ewwel jew it-tieni tranżazzjoni - din it-tranżazzjoni taqa', minhabba dan il-fatt, taħt il-kunċett ta' kunsinna intra-Komunitarja fis-sens tal-ewwel subparagraphu tal-Artikolu 28c(A)(a) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-ligjiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgh - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 96/95/KE, tal-20 ta' Diċembru 1996, moqri flimkien mal-Artikolu 8(1)(a) u (b) u

mal-ewwel subparagraphu tal-Artikolu 28a(1)(a) u mal-Artikolu 28b(A)(1) tal-istess direttiva -, għandu jsir skont evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża sabiex jiġi stabbilit liema minn dawn iż-żewġ kunsinna tissodisfa l-kundizzjoniet kollha marbuta ma' kunsinna intra-Komunitarja.

Fiċ-ċirkustanzi bhal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali fejn l-ewwel akkwirent li kiseb id-dritt li jiddisponi mill-oġgett bhala l-proprjetarju fit-territorju tal-Istat Membru tal-ewwel kunsinna juri l-intenzjoni tiegħu li jrid jittrasporta dan l-oġgett lejn Stat Membru ieħor u jippreżenta ruħu b'numru ta' regiestrazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud 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-oġgett bhala l-proprjetarja jkun ġie ttrasferit litt-tieni akkwirent fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tat-trasport intra-Komunitarju. Hija l-qorti tar-rinvju li għandha tivverifika jekk din il-kundizzjoni hijex sodisfata fil-kawża mressqa quddiemha.

Firem