

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

27 ta' Settembru 2007 *

Fil-kawża C-409/04,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (ir-Renju Unit), permezz ta' deċiżjoni tas-6 ta' Mejju 2004, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' Settembru 2004, fil-kawża

The Queen, fuq talba ta':

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

* Lingwa tal-kawża: l-Ingliż.

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

vs

Commissioners of Customs & Excise,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn A. Rosas, President ta' l-Awla, A. Borg Barthet, J. Malenovský,
U. Lohmus (Relatur) u A. Ó Caoimh, Imhallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: L. Hewlett, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-15 ta' Ġunju 2006,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ipprezentati:

- għal Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd u Stardex (UK) Ltd, minn N. Fleming u M. Conlon kif ukoll minn E. Sharpston, QC, P. Hamilton, P. Moser u A. Young, barristers, kif ukoll minn D. Waelbroeck, avukat,
- għall-Gvern tar-Renju Unit, minn C. Jackson, bħala agent, assistita minn R. Anderson u R. Haynes, barristers,
- għall-Gvern Grieg, minn V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos u K. Georgiadis, kif ukoll minn M. Tassopoulou, bħala agenti,
- għall-Gvern Franciż, minn G. de Bergues u C. Jurgensen-Mercier, bħala agenti,
- għall-Irlanda, minn D. O'Hagan, bħala agent, assistit minn E. Fitzsimons, SC, u B. Conway, BL,
- għall-Gvern Taljan, minn I. M. Braguglia, bħala agent, assistit minn G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- għall-Gvern Portugiż, minn L. Fernandes u C. Lança, bħala aġenti,
- għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn R. Lyal u A. Weimar, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-11 ta' Jannar 2007,

tagħti l-preżenti

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni ta' l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28a(3) u l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28(ċ)A(a) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-ligijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU L 145, p. 1), kif emendata permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 2000/65/KE, tas-17 ta' Ottubru 2000 (ĠU L 269, p. 44, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn, minn naħa, Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd u Stardex (UK) Ltd (iktar 'il quddiem "Teleos *et*"), u min-naħa l-oħra, il-Commissioners of Customs & Excise (iktar 'il quddiem il-"Commissioners"), l-

awtorità kompetenti fir-Renju Unit fil-qasam tal-ġbir tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”), dwar l-eżenzjoni ta' provvisti intra-Komunitarji.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġislazzjoni Komunitarja

- 3 L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva jissuġġetta għall-VAT il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali.
- 4 Is-Sitt Direttiva tinkludi t-Titolu XVIa, intitolat “Arrangamenti transizzjonali [tranżitorji] għat-tassazzjoni tan-negozju bejn Stati Membri”, li ddahħal f'din id-direttiva permezz tad-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 bil-ħsieb li tneħhi l-fruntieri fiskali (GU L 376, p. 1), u li tinkludi l-Artikoli 28a sa l-Artikolu 28n.
- 5 Skond l-Artikolu 28a tas-Sitt Direttiva:

“1. Li ġej għandu jkun suġġett ukoll għat-taxxa fuq il-valur miżjud:

- 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 [f]ejn il-bejjiegħ huwa persuna taxxabbli li qed taġixxi b'dan il-mod li mhux eliġibbli għall-eżenzjoni li hemm provvediment għaliha fl-Artikolu 24 u li ma jiġix taħt l-arrangamenti stabbiliti fit-tieni sentenza ta' l-Artikolu 8(1)(a) jew fl-Artikolu 28b(B)(1).

[...]

3. 'Akkwisizzjoni intra-Komunitarja ta' merkanzija' tfisser l-akkwisizzjoni tad-dritt bħala sid ta' propjeta mhux fissa [mobbli] u tanġibbli mibgħuta jew ittrasportata sa għand il-persuna li qed takkwista l-merkanzija [minn] jew għan-nom tal-bejjiegħ jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija għal Stat Membru li mhux l-istess li minnu ntbagħtet jew kienet ittrasportata l-merkanzija.

Meta merkanzija akkwizita minn persuna legali mhux taxxabbli tintbagħat jew tkun ittrasportata minn territorju terz u dik il-persuna timportaha l-merkanzija għal ġewwa Stat Membru li mhux l-Istat Membru li tkun waslet fih, il-merkanzija titqies li ntbagħtet jew kienet ittrasportata mill-Istat Membru ta' importazzjoni. L-Istat Membru jagħti lura lill-importatur it-taxxa fuq il-valur miżjud li tkun thallset għall-importazzjoni tal-merkanzija sakemm l-importatur jistabbilixxi li l-akkwisizzjoni kienet sugġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud fl-Istat Membru fejn waslet il-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata.

[...]

5. Li ġej jitqies bħala forniture ta' merkanzija li tkun saret għall-konsiderazzjoni:

b) It-trasferiment ta' merkanzija li tkun saret minn persuna taxxabbli għal Stat Membru ieħor.

[...]"

6 L-Artikolu 28bA tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"1. Il-post ta' l-akkwizizzjoni 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 tat-taxxa fuq il-valur miżjud li [tahtu] 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 sugġetta għat-taxxa skond il-paragrafu 1.

[...]"

7 L-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a) tas-Sitt Direttiva jaqra kif ġej:

“Mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijiet oħrajn tal-Komunità u sugġett għal kondizzjonijiet 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 iddefinita fl-Artikolu 5 mibghuta 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 l-merkanzija.”

8 Skond l-Artikolu 28d(1) tas-Sitt Direttiva:

“L-event fejn isir hlas isehh meta ssir l-akkwisizzjoni intra-Komunitarja ta' merkanzija. L-akkwisizzjoni intra-Komunitarja tal-merkanzija titqies li saret meta l-fornitura ta' merkanzija simili titqies li saret fit-territorju tal-pajjiż.”

9 L-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva, fil-formulazzjoni tiegħu kif tirriżulta mill-Artikolu 28h ta' l-istess direttiva, jistabbilixxi diversi obbligi għall-persuni taxxabbli b'mod partikolari dwar il-kontijiet, il-fatturi, id-denunzja u d-dikjarazzjoni rikapitulattiva li

dawn ta' l-aħħar huma obbligati jipprezentaw lill-awtorità fiskali. Il-paragrafu 8 ta' dan l-Artikolu jaqra kif ġej:

“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.”

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

- ¹⁰ L-Artikolu 30(8) ta' l-Att ta' l-1994 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud (Value Added Tax Act 1994, iktar 'il quddiem l-“Att ta' l-1994”) jaqra kif ġej:

“Regolamenti jistgħu jipprovdu għall-applikazzjoni ta' rata żero għal provvisti ta' merkanzija, jew għall-merkanzija li tista' tkun speċifikata fir-regolamenti, fil-każijiet fejn:

- a) il-Commissioners huma sodisfatti li l-merkanzija kienet jew għandha tiġi esportata f'post barra mill-Istati Membri jew li l-provvista in kwistjoni kienet tinvolvi kemm:

- i) it-tneħħija tal-merkanzija mir-Renju Unit; kif ukoll

ii) l-akkwist tagħha fi Stat Membru ieħor minn persuna suġġetta għall-VAT fuq l-akkwist skond id-dispożizzjonijiet tal-liġi ta' dak l-Istat Membru [...]

b) ikunu sodisfatti dawk il-kundizzjonijiet l-oħra, jekk ikun hemm, li jistgħu jkunu speċifikati fir-regolamenti jew li l-Kummissarji jistgħu jimponu.”

¹¹ L-Artikolu 134 tar-Regolamenti ta' l-1995 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud (Value Added Tax Regulations 1995) jipprovdi:

“Fejn il-Commissioners huma sodisfatti li:

a) provvista ta' merkanzija minn persuna taxxabbli t-tneħħija tagħha mir-Renju Unit,

b) il-provvista hija intiża għal persuna taxxabbli fi Stat Membru ieħor,

c) il-merkanzija giet ittrasferita lejn Stat Membru ieħor, u

d) din il-merkanzija mhijiex merkanzija li fir-rigward tagħha l-persuna taxxabbli għazlet, skond l-Artikolu 50A ta' l-[Att ta' l-1994], li tiġi soġġetta għall-VAT abbażi tal-marġni tal-qligħ fuq il-provvista,

għandha tiġi applikata rata żero għall-provvista, bil-kundizzjoni li tissodisfa l-kundizzjonijiet li l-Commissioners jistgħu jimponu.”

- 12 Modalitajiet oħra ta' l-eżenzjoni tal-provvisti intra-Komunitarji huma previsti fil-Commissioners' Notices 725 u 703 li, skond id-deċizzjoni tar-rinviju, għandhom parzjalment saħħa legali.
- 13 Il-Commissioners' Notice 703, li hija intiża għall-operaturi ekonomiċi kollha li huma attivi fil-kummerċ intrakomunitarju, tipprovdi b'mod partikolari:

“8.4 Kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' rata żero għall-provvisti destinati għal Stati Membri oħra

Jekk tikkunsinna merkanzija lil klijent li huwa rreġistrat għall-VAT fi Stat Membru ieħor ta' l-[Unjoni Ewropea], tista' applikata rata żero fir-Renju Unit għall-kunsinna tiegħek, bil-kundizzjoni:

- li tikseb u tindika fuq il-fatturi tiegħek relattivi għal bejgħ soġġett għall-VAT in-numru ta' rreġistrazzjoni tal-VAT intrakomunitarju tal-klijent tiegħek, inkluż il-kodiċi b'żewġ ittri tal-pajjiż tal-klijent tiegħek;
- li l-merkanzija tintbagħat jew tiġi ttrasportata barra mir-Renju Unit lejn destinazzjoni fi Stat Membru ieħor ta' l-[Unjoni]; u

- li, fi żmien tliet xhur mid-data tal-kunsinna, tikseb u żżomm validi dokumenti kummerċjali li jipprovaw li l-merkanzija telqet mir-Renju Unit.

[...]

Jekk il-klijent Komunitarju tiegħek jirtira l-merkanzija huwa stess jew jirraġa biex jirtiraha u johroġha mir-Renju Unit, inti għandek:

- tikkonferma b'liema mod il-merkanzija sejra titlaq ir-Renju Unit u x'prova tat-tluq tagħha sejra tinbagħatlek; u
- tikkunsidra li tiegħu depożitu mingħand il-klijent tiegħek li jkun daqs l-ammont ta' VAT li tkun obbligat tħallas jekk ma għibx prova sodisfaċenti tat-tluq tal-merkanzija mir-Renju Unit. (Id-depożitu jista' jithallas lura meta tircievi l-prova li l-merkanzija telqet mir-Renju Unit)."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

¹⁴ Fl-2002, Teleos *et* bieġu telefons ċellulari lil kumpannija Spanjola, Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (iktar 'il quddiem "TT"). Skond il-kuntratti ta' bejgħ, id-destinazzjoni tal-merkanzija kienet ġeneralment fi Franza u, f'ċerti każijiet, fi

Spanja. Kwaži fil-każijiet kollha, il-kuntratti kienu konklużi skond waħda mill-klawżoli tal-kummerċ internazzjonali stabbiliti mill-Kamra Internazzjonali tal-Kummerċ (klawżoli li jissejhu “Incoterms 2000”), jiġifieri “kif ħierġa mill-fabbrika” (“*ex works*” jew EXW), li tfisser li Teleos *et* kienu obbligati biss li jqiegħdu l-merkanzija għad-dispożizzjoni ta’ TT f’maħżen sitwat fir-Renju Unit, u din il-kumpannija ta’ l-aħħar kienet responsabbli mill-kumplament tat-trasport lejn l-Istat Membru miftiehem. Il-maħżen kien jappartjeni lil Euro-Cellars Ltd, kumpannija ta’ mħażen doganali u ta’ distribuzzjoni.

- 15 Għal kull tranżazzjoni, Teleos *et* kienu jirċievu mingħand TT, xi granet wara l-bejgħ, kopja originali, stampata u ffirmata, ta’ nota CMR (nota ta’ dispaċċ imħejjija abbażi tal-Konvenzjoni dwar il-Kuntratt għall-Ġarr Stradali Internazzjonali ta’ Merkanzija, iffirmata f’Ginevra fid-19 ta’ Mejju 1956, kif emendata bil-Protokoll tal-5 ta’ Lulju 1978), li tiddekrivi l-merkanzija u tindika l-indirizz tal-kunsinna, l-isem tas-sewwieq u n-numru ta’ reġistrazzjoni tal-vettura. Tali nota, li kien fiha l-firma ta’ TT, kienet intiża li tipprova li t-telefons ċellulari kienu waslu fid-destinazzjoni prevista.
- 16 Inizjalment, il-Commissioners aċċettaw dawn id-dokumenti bħala prova ta’ l-esportazzjoni tal-merkanzija barra mir-Rennu Unit, b’mod li l-imsemmija provvisti ġew eżentati mill-VAT u bbenefikaw mill-applikazzjoni ta’ rata żero, u Teleos *et* kellhom dritt għar-rimbors tat-taxxa fuq l-*input* imħallsa. Madankollu, wara li saru verifiki ulterjuri, il-Commissioners skoprew li, f’ċerti każijiet, id-destinazzjoni indikata fin-noti CMR kienet falza, li t-trasportaturi msemmija fihom ma kinux jeżistu, jew ma kinux jittrasportaw telefons ċellulari, u li n-numri ta’ reġistrazzjoni tal-vetturi indikati kienu jikkorrispondu għal vetturi inezistenti jew mhux adatti għat-trasport ta’ tali merkanzija. Minn dan il-Commissioners ikkonkludew li t-telefons ċellulari qatt ma kienu hallew ir-Renju Unit u, għaldaqstant, ħadu passi biex jiġbru l-VAT relattiva għall-imsemmija provvisti, fis-somma ta’ diversi miljuni ta’ GBP, filwaqt li rrikonnoxxew li Teleos *et* b’ebda mod ma kienu involuti fil-frodi.

- 17 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li jeżistu provi li TT kienu ppreżentaw dikjarazzjonijiet fiskali relattivi għall-akkwist intrakomunitarju ta' telefons ċellulari lill-awtoritajiet Spanjoli kompetenti. Din il-kumpannija kienet iddikjarat ukoll kunsinna ulterjuri ta' din il-merkanzija bħala provvista intrakomunitarja eżenti u talbet ir-rimbors tal-VAT fuq l-*input* imħallsa.
- 18 Il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li gie pprovat li Teleos *et* ma kellhom ebda raġuni għalfejn jiddubitaw l-informazzjoni li kien fihom in-noti CMR u lanqas il-ġenwinità ta' dawn ta' l-aħħar, li dawn il-kumpanniji ma pparteċipaw f'ebda frodi u ma kinux jafu li t-telefons ċellulari ma kinux hallew ir-Renju Unit. Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju waslet għall-konkluzjoni li, wara li Teleos *et* kienu għamlu riċerki serji u approfonditi, kemm fir-rigward ta' TT kif ukoll fir-rigward ta' Euro-Cellars Ltd, sabiex jassiguraw ruħhom mill-affidabbiltà tax-xerrej, huma ma kellhom ebda mezz konkret ieħor biex jistabbilixxu l-ineżattezza tad-dikjarazzjonijiet li kien fihom l-imsemmija noti CMR. Barra minn dan, ebda prova addizzjonali, minbarra n-noti CMR, ma setgħet raġonevolment tinkiseb, fid-dawl tan-natura tal-kummerċ in kwistjoni.
- 19 Teleos *et* ressqu rikors quddiem il-qorti tar-rinviju kontra d-deċiżjonijiet tal-Commissioners biex tingabar il-VAT, għar-raġuni li dawn ta' l-aħħar b'ebda mod ma kienu ġġustifikati taht is-Sitt Direttiva.
- 20 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tressaq id-domandi preliminari li ġejjin quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Fiċ-ċirkustanzi rilevanti [tal-kawża prinċipali], it-terminu 'mibgħuta' fl-Artikolu 28a(3) (akkwizizzjoni [akkwist] ta' merkanzija intrakomunitarja) [tas-Sitt Direttiva] għandu jinftehem li jfisser li jsehh akkwist intrakomunitarju meta:

- a) id-dritt li wiehed jiddisponi mill-merkanzija bhala sid jghaddi ghal fuq ix-xerrej u l-merkanzija hija fornita mill-fornitur billi titqiegħed għad-dispożizzjoni tax-xerrej (li huwa registrat għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru iehor), permezz ta' kuntratt ta' bejgħ 'kif hierġa mill-fabbrika [*ex works*]' li bih ix-xerrej jassumi r-responsabbiltà sabiex jibgħat il-merkanzija lejn Stat Membru differenti minn dak tal-provvista, f'maħżen żgur sitwat fl-Istat Membru tal-fornitur, u fejn id-dokumenti kuntrattwali u/jew provi dokumentarji ohra jiddikjaraw li l-intenzjoni hija li l-merkanzija għandha sussegwentement tiġi ttrasportata lejn destinazzjoni fi Stat Membru iehor, iżda l-merkanzija tkun għadha ma telqitx fiżikament mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-provvista; jew meta
- b) id-dritt li wiehed jiddisponi mill-merkanzija bhala sid jghaddi għal fuq ix-xerrej u l-merkanzija tibda, iżda mhux neċessarjament tispicċa, il-vjaġġ tagħha lejn Stat Membru differenti (b'mod partikolari, jekk il-merkanzija tkun għadha ma telqitx fiżikament mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-provvista); jew meta
- c) id-dritt li wiehed jiddisponi mill-merkanzija bhala sid ikun għadda għal fuq xerrej u l-merkanzija tkun telqet fiżikament mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-provvista fil-vjaġġ tagħha lejn Stat Membru differenti?
- 2) L-Artikolu 28c(A)(a) [tas-Sitt Direttiva] għandu jiġi interpretat fis-sens li jfisser li provvisti ta' merkanzija huma eżenti mill-VAT meta:

- il-merkanzija hija fornita lil xerrej li huwa registrat għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru iehor; u

- ix-xerrej jikkuntratta sabiex jixtri l-merkanzija fuq il-baži li, wara li akkwista d-dritt li jiddisponi mill-merkanzija bħala sid fl-Istat Membru tal-fornitur, huwa jkun responsabbli sabiex jittrasporta l-merkanzija mill-Istat Membru tal-fornitur lejn Stat Membru ieħor; u
 - a) id-dritt li wiehed jiddisponi mill-merkanzija bħala sid ikun għadda għal fuq ix-xerrej u l-merkanzija tkun giet fornita mill-fornitur billi tqiegħdet għad-dispożizzjoni tax-xerrej, permezz ta' kuntratt ta' bejgħ 'kif hierġa mill-fabbrika [*ex works*]' li bih ix-xerrej jassumi r-responsabbiltà sabiex jibgħat il-merkanzija lejn Stat Membru differenti minn dak tal-provvista, f'maħżen żgur sitwat fl-Istat Membru tal-fornitur, fejn id-dokumenti kuntrattwali u/jew provi dokumentarji oħra jiddikjaraw li l-intenzjoni hija li l-merkanzija għandha sussegwentement tiġi ttrasportata lejn destinazzjoni fi Stat Membru ieħor, iżda l-merkanzija tkun għadha ma telqitx fiżikament mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-provvista; jew meta
 - b) id-dritt li wiehed jiddisponi mill-merkanzija bħala sid ikun għadda għal fuq ix-xerrej u l-merkanzija tkun bdiet, iżda mhux neċessarjament spicċat, il-vjaġġ tagħha lejn Stat Membru differenti (b'mod partikolari, il-merkanzija tkunx għadha ma telqitx fiżikament mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-provvista); jew meta
 - c) id-dritt li wiehed jiddisponi mill-merkanzija bħala sid ikun għadda għal fuq ix-xerrej u l-merkanzija tkun telqet mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-provvista fil-vjaġġ tagħha lejn Stat Membru ieħor; jew meta
 - d) id-dritt li wiehed jiddisponi mill-merkanzija bħala sid ikun għadda għal fuq ix-xerrej u jista' jintwera wkoll li l-merkanzija fil-fatt waslet fl-Istat Membru ta' destinazzjoni?

- 3) Fiċ-ċirkustanzi rilevanti [tal-kawża prinċipali], meta fornitur li jaġixxi *in bona fide* jkun offra lill-awtoritajiet kompetenti fl-Istat Membru tiegħu, wara li jkun rressaq talba għar-rimbors, provi oġġettivi li fiż-żmien meta ġew irċevuti kienu jidhru li jsostnu d-dritt tiegħu li jeżenta merkanzija skond l-Artikolu 28ċ(A)(a) [tas-Sitt Direttiva] u l-awtoritajiet kompetenti inizjalment aċċettaw dawn il-provi għall-finijiet ta' eżenzjoni, f'liema ċirkustanzi (jekk hemm) jistgħu l-awtoritajiet kompetenti fl-Istat Membru tal-provvista madankollu sussegwentement jirrikjedu lill-fornitur li jhallas il-VAT fuq dik il-merkanzija meta jingiebu għall-konjizzjoni tagħhom provi ġodda li jew (a) iqieghdu fid-dubju l-validità tal-provi preċedenti jew (b) juru li l-provi mressqa kienu materjalment foloz, iżda mingħajr ma l-fornitur kien jaf b'dan jew mingħajr ma gie stabbilit l-involvement tiegħu?
- 4) Ir-risposta għat-tielet domanda hija influwenzata mill-fatt li kien hemm provi li x-xerrej għamel dikjarazzjonijiet lill-awtoritajiet tat-taxxa fl-Istat Membru ta' destinazzjoni, liema dikjarazzjonijiet kienu jinkludu bħala akkwist intrakomunitarju x-xiri li huwa s-suġġett tat-talbiet in kwistjoni, li x-xerrej indika ammont li jaġhti x'jifhem li jirrapreżenta t-taxxa relattiva għall-akkwist u li huwa talab ukoll l-istess ammont bħala taxxa fuq l-*input* skond l-Artikolu 17(2)(d) tas-Sitt Direttiva?"

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

- 21 Preliminarjament, għandu jiġi mfakkar li d-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju jidhlu fil-kuntest ta' l-arrangamenti tranżitorji tal-VAT applikabbli għall-kummerċ

intrakomunitarju stabbiliti bid-Direttiva 91/680, bil-għan li jitnehhew il-fruntieri interni fl-1 ta' Jannar 1993. Minn din id-data, tnehhew definittivament l-impożizzjoni tat-taxxi fuq l-importazzjoni u l-ghoti lura tat-taxxa fuq l-esportazzjoni fin-negozju bejn l-Istati Membri (it-tieni u t-tielet premessi ta' l-imsemmija direttiva).

22 Madankollu, billi l-leġizlatur Komunitarju kkonstata li kienu għadhom ma ġewx sodisfatti l-kundizzjonijiet li kienu jippermettu li jiġi implementat il-prinċipju ta' tassazzjoni fl-Istat Membru ta' origini tal-merkanzija kkunsinnata mingħajr ma jiġi ppreġudikat il-prinċipju ta' l-allokazzjoni tad-dhul fiskali mill-impożizzjoni tat-taxxa lill-Istat Membru fejn isehh il-konsum final, huwa stabbilixxa, permezz tat-Titolu XVIa tas-Sitt Direttiva, arrangamenti tranżitorji għat-tassazzjoni tan-negozju bejn Stati Membri bbażati fuq fatt taxxabbli ġdid, jiġifieri l-akkwist intrakomunitarju ta' merkanzija (is-seba' sa l-għaxar premessi tad-Direttiva 91/680).

23 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li provvista intrakomunitarja ta' merkanzija u l-akkwist intrakomunitarju ta' din ta' l-aħħar jikkostitwixxu, fir-realtà, l-istess tranżazzjoni ekonomika waħda, minkejja li din ta' l-aħħar tnissel drittijiet u obbligi differenti kemm għall-partijiet fit-tranżazzjoni kif ukoll għall-awtoritajiet fiskali ta' l-Istati Membri kkonċernati.

24 Għaldaqstant, kull akkwist intrakomunitarju ntaxxat fl-Istat Membru li fih jasal id-dispaċċ jew it-trasport intrakomunitarju tal-merkanzija skond l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28a(1)(a) tas-Sitt Direttiva għandu, bħala korollarju, provvista eżenti fl-Istat Membru ta' tluq ta' l-imsemmi dispaċċ jew ta' l-imsemmi trasport skond l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a) ta' l-istess Direttiva (sentenza tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Ġabra p. I-3227, punt 29).

- 25 Minn dan isegwi li l-eżenzjoni ta' provvista intrakomunitarja korrelattiva għal akkwist intrakomunitarju tippermetti li tiġi evitata t-tassazzjoni doppja u, għaldaqstant, il-ksur tal-prinċipju tan-newtralità fiskali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT.

Fuq l-ewwel u t-tieni domandi

- 26 Permezz ta' l-ewwel żewġ domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi essenzjalment jekk, fid-dawl tat-terminu "mibgħuta" li jinsab fl-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28a(3) u fl-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28cA(a) tas-Sitt Direttiva, dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet għandhomx jiġu interpretati fis-sens li l-akkwist intrakomunitarju ta' merkanzija jseħh biss u l-eżenzjoni tal-provvista intrakomunitarja tkun applikabbli biss meta d-dritt li wiehed jiddisponi mill-merkanzija bħala sid ikun għadda għal fuq ix-xerrej u l-fornitur jistabbilixxi li din il-merkanzija ntbagħtet jew giet ittrasportata fi Stat Membru ieħor u, wara dan id-dispaċċ jew dan it-trasport, hija tkun telqet fiżikament mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-kunsinna.
- 27 Il-kundizzjonijiet li għandhom jiġu sodisfatti sabiex tranżazzjoni tkun tista' tiġi kklassifikata bħala akkwist intrakomunitarju u soġġetta għall-VAT huma previsti fl-Artikolu 28a tas-Sitt Direttiva. Minbarra l-kundizzjonijiet li jispeċifikaw il-kwalità tal-bejjieġh u ta' l-akkwirent, stabbiliti fil-paragrafu 1(a) ta' dan l-artikolu, l-ewwel subparagrafu tal-paragrafu (3) ta' l-istess artikolu jissoġġetta l-akkwist intrakomunitarju għal żewġ kundizzjonijiet, jiġifieri, minn naħa, it-trasferiment lill-persuna li qed takkwista l-merkanzija tad-dritt li tiddisponi bħala sid minn proprjetà mobbli u tangibbli u, min-naħa l-oħra, id-dispaċċ jew it-trasport ta' din il-merkanzija sa għand il-persuna li qed takkwista l-merkanzija minn jew għan-nom tal-bejjieġh jew il-

persuna li qed takkwista l-merkanzija “għal Stat Membru li mhux l-istess li minnu ntbagħtet jew kienet ittrasportata l-merkanzija”.

- 28 It-tranzazzjoni li tikkostitwixxi l-korollarju ta' l-akkwist intrakomunitarju, jiġifieri l-provvista intrakomunitarja, hija eżenti mill-VAT jekk tissodisfa l-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 28ċA(a) tas-Sitt Direttiva. B'kuntrast mal-kundizzjonijiet stabbiliti għall-akkwist intrakomunitarju, din id-dispożizzjoni tipprovdi li, sabiex tibbenefika minn eżenzjoni bħala provvista intrakomunitarja, il-merkanzija għandha tintbagħat jew tiġi ttrasportata “il barra mit-territorju msemmi fl-Artikolu 3 imma xorta fil-Komunità”, jiġifieri li d-dispaċċ jew it-trasport għandu jsir minn Stat Membru li jifforma parti mit-territorju tal-Komunità li fih is-sistema komuni tal-VAT hija fis-seħh għal Stat Membru iehor ta' din ta' l-aħħar.
- 29 Mill-inkartament ipprezentat lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-qorti tar-rinvju tikkunsidra li l-ewwel kundizzjoni relattiva għall-akkwist intrakomunitarju, jiġifieri t-trasferiment tas-setgħa li wiehed jiddisponi mill-merkanzija bħala sid, giet sodisfatta. Il-partijiet fil-kawża prinċipali madankollu ma jaqblux fir-rigward tat-tieni kundizzjoni li għaliha huwa soġġett tali akkwist. In-nuqqas ta' qbil jirrigwarda b'mod partikolari l-interpretazzjoni li għandha tingħata lill-kunċett ta' “dispaċċ” li għalih jirreferu l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikoli 28a(3) u l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a) tas-Sitt Direttiva.
- 30 *Teleos et* iqisu li t-terminu “mibgħuta” jfisser li l-merkanzija kkonċernata tintbagħat lejn destinazzjoni partikolari jew lil destinatarju. Huma jistrieħu fuq interpretazzjoni litterali ta' dan it-terminu u jsostnu li paragun tal-verżjonijiet lingwistiċi kollha juri li t-terminu użat rispettivament f'dawn il-verżjonijiet jienfasizza l-bidu tal-proċess ta' dispaċċ u ma jimplikax it-trasport fiżiku komplet tal-merkanzija 'l barra mill-Istat Membru tal-fornitur.

- 31 Ghaldaqstant, *Teleos et* jikkunsidraw li provvista intrakomunitarja ta' merkanzija ssehh meta l-fornitur ikun qiegħed il-merkanzija għad-dispożizzjoni ta' l-akkwirent b'applikazzjoni tal-klawżola "kif hierġa mill-fabbrika [*ex works*]", li permezz tagħha dan ta' l-aħħar jobbliga ruħu li jittrasportaha lejn Stat Membru ieħor, u jkun hemm provi li jindikaw li l-intenzjoni tal-partijiet hija li l-merkanzija tiġi sussegwentement ittrasportata lejn destinazzjoni sitwata fi Stat Membru ieħor, anki jekk il-merkanzija ma tkunx għadha telqet fizikament mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-kunsinna.
- 32 Min-naħa l-oħra, l-Istati Membri li pprezentaw osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja u l-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej isostnu li l-użu tat-terminu "mibgħuta" jimplika li l-merkanzija tkun fizikament telqet mit-territorju ta' l-Istat Membru ta' dispaċċ jew li tkun waslet fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.
- 33 Ċertament, għalkemm huwa minnu li, skond interpretazzjoni litterali, l-espressjoni "mibgħuta jew ittrasportata [...] għal [lejn] Stat Membru", li tinsab fl-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28a(3) tidher li tenfasizza l-bidu tal-proċess ta' dispaċċ jew ta' trasport, kif isostnu *Teleos et*, jibqa' l-fatt li, kif isostnu l-parti l-kbira ta' l-Istati Membri li pprezentaw osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, l-espressjoni "mibgħuta jew ittrasportata [...] 'il barra mit-territorju [ta' l-Istat Membru]", li tinsab fl-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28cA(a) ta' l-istess direttiva, timplika li l-merkanzija tkun effettivament telqet mill-Istat Membru ta' kunsinna.
- 34 F'dawn iċ-ċirkustanzi, fid-dawl tal-korrelazzjoni li teżisti neċessarjament bejn il-provvista u l-akkwist intra-Komunitarji, iż-żewġ dispożizzjonijiet imsemmija fil-punt preċedenti għandhom jingħataw interpretazzjoni li tagħtihom tifsira u portata identiċi.

- 35 Issa meta kuncett jista' jinghata diversi interpretazzjonijiet litterali, hemm lok, sabiex tiġi determinata l-portata tiegħu, li l-interpretazzjoni ssir fid-dawl tal-kuntest li minnu jagħmel parti, billi jittiehdu in kunsiderazzjoni l-ghanijiet u l-istruttura tas-Sitt Direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' Ġunju 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, Ġabra p. I-2561, punti 16 u 17; tal-5 ta' Ġunju 1997, *SDC*, C-2/95, Ġabra p. I-3017, punt 22, u tad-19 ta' April 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Ġabra p. I-3225, punt 20).
- 36 Jirrizulta mill-ghan li l-arrangamenti tranżitorji previsti fit-Titolu XVIa tas-Sitt Direttiva jfittxu li jilhqu, jiġifieri t-trasferiment tad-dhul fiskali lill-Istat Membru fejn isehh il-konsum finali tal-merkanzija kkunsinnata (ara s-sentenza *EMAG Handel Eder*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 40), li dawn l-arrangamenti ġew stabbiliti sabiex jirregolaw b'mod partikolari l-moviment intrakomunitarju tal-merkanzija.
- 37 Dawn l-arrangamenti ssostitwew is-sistema ta' l-importazzjonijiet u ta' l-esportazzjonijiet bejn l-Istati Membri, kif ġie mfakkar fil-punt 21 ta' din is-sentenza, u huma kjarment distinti mill-arrangamenti li jirregolaw it-tranzazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-pajjiż. Il-prerekwiżit għall-applikazzjoni ta' tali arrangamenti huwa n-natura intrakomunitarja ta' tranżazzjoni u, b'mod partikolari, moviment fiżiku ta' merkanzija minn Stat Membru għal ieħor. Fil-fatt, dan ir-rekwiżit relattiv għall-qsim tal-fruntieri bejn Stati Membri huwa element kostituttiv ta' tranżazzjoni intrakomunitarja li jiddistingwiha minn tranżazzjoni li ssehħ fit-territorju tal-pajjiż.
- 38 Barra minn hekk, bhal kuncetti oħra li jiddefinixxu t-tranzazzjonijiet taxxabbli taht is-Sitt Direttiva (ara s-sentenzi tat-12 ta' Jannar 2006, *Optigen et*, C-354/03, C-355/03 u C-484/03, Ġabra p. I-483, punt 44, u tas-6 ta' Lulju 2006, *Kittel u Recolta Recycling*, C-439/04 u C-440/04, Ġabra p. I-6161, punt 41), il-kuncetti ta' provvista intrakomunitarja u ta' akkwist intrakomunitarju huma ta' natura oġġettiva u huma

applikabbli indipendentement mill-ghanijiet u mir-riżultati tat-tranzazzjonijiet ikkonċernati.

39 Kuntrarjament għall-argument ta' *Teleos et* li skondu l-intenzjoni tal-fornitur u ta' l-akkwired li jwettqu tranżazzjoni intrakomunitarja hija suffiċjenti għall-finijiet tal-klassifikazzjoni tagħha bħala tali, għandu jiġi kkonstatat li mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li obbligu għall-awtorità fiskali li tistharreġ sabiex tistabbilixxi l-intenzjoni tal-persuna taxxabbli jmur kontra l-ghanijiet tas-sistema komuni tal-VAT li tassigura ċ-ċertezza legali u li tiffaċilita l-atti inerenti għall-applikazzjoni tal-VAT billi tittiehed in kunsiderazzjoni, ħlief f'każijiet eċċezzjonali, in-natura oġġettiva tat-tranzazzjoni kkonċernata (ara s-sentenza tas-6 ta' April 1995, *BLP Group*, C-4/94, Ġabra p. I-983, punt 24, u s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq *Optigen et*, punt 45, kif ukoll *Kittel* u *Recolta Recycling*, punt 42).

40 Għaldaqstant, huwa neċessarju li l-klassifikazzjoni ta' provvista intrakomunitarja jew ta' akkwist intrakomunitarju ssir abbażi ta' elementi oġġettivi, bħalma huma l-eżistenza ta' moviment fiżiku tal-merkanzija kkonċernata bejn Stati Membri.

41 Din l-interpretazzjoni hija kkorroborata wkoll mill-kuntest li minnu jiffurmaw parti l-provvista intrakomunitarja u l-akkwist intrakomunitarju tal-merkanzija. Fil-fatt, mit-termini tat-Titolu XIVa tas-Sitt Direttiva jirriżulta li l-arrangamenti tranżitorji huma applikabbli għan-negożju bejn l-Istati Membri. Barra minn hekk, id-dispożizzjonijiet relattivi għal dawn l-arrangamenti jagħmlu użu minn diversi espressjonijiet li jagħtu x'jifhem li mill-inqas żewġ Stati Membri huma involuti fi tranżazzjoni li tikkostitwixxi provvista intrakomunitarja u akkwist intrakomunitarju u li jenhtieg li jsehh trasferiment ta' merkanzija bejn dawn l-Istati. Dawn l-espressjonijiet partikolari, bħal "għal [lejn] Stat Membru li mhux l-istess li minnu ntbagħtet jew kienet ittrasportata l-merkanzija", "għal ġewwa Stat Membru li mhux l-Istat Membru li tkun waslet fih" u "trasferiment ta' merkanzija li tkun saret minn

persuna taxxabbli għal Stat Membru ieħor”, jinsabu b’mod partikolari fl-Artikolu 28a(3) u (5) tas-Sitt Direttiva.

- 42 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel u għat-tieni domandi mressqa għandha tkun li, fid-dawl tat-terminu “mibgħuta” li jinsab fl-ewwel subparagrafu ta’ l-Artikolu 28a(3) u fl-ewwel subparagrafu ta’ l-Artikolu 28cA(a) tas-Sitt Direttiva, dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-akkwist intrakomunitarju ta’ merkanzija jseħh u l-eżenzjoni tal-provvista intrakomunitarja tkun applikabbli biss meta d-dritt li wieħed jiddisponi mill-merkanzija bħala sid ikun għadda għal fuq ix-xerrej u l-fornitur jistabbilixxi li din il-merkanzija nbagħtet jew giet ittrasportata fi Stat Membru ieħor u, wara dan id-dispaċċ jew dan it-trasport, hija tkun telqet fizikament mit-territorju ta’ l-Istat Membru tal-kunsinna.

Fuq it-tielet domanda

- 43 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi essenzjalment jekk l-ewwel subparagrafu ta’ l-Artikolu 28cA(a) għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi lill-awtoritajiet kompetenti ta’ l-Istat Membru tal-kunsinna milli jobbligaw lil fornitur, li jkun agixxa *in bona fide* u ppreżenta provi li *prima facie* jiġġustifikaw id-dritt tiegħu għall-eżenzjoni ta’ provvista intrakomunitarja ta’ merkanzija, li sussegwentement iħallas il-VAT fuq din il-merkanzija, meta tali provi jirriżultaw li huma foloz, iżda mingħajr ma jkun għe stabbilit li l-imsemmi fornitur ikun ipparteċipa fil-frodi fiskali.
- 44 Preliminarjament, għandu jiġi kkonstatat li, għalkemm il-provvista intrakomunitarja u l-akkwist intrakomunitarju ta’ merkanzija huma soġġetti għall-kundizzjoni oġġettiva tat-trasferiment fiziku tal-merkanzija l barra mill-Istat Membru tal-kunsinna, kif jirriżulta mir-risposta mogħtija għall-ewwel żewġ domandi, huwa diffiċli għall-amminstrazzjoni fiskali, minhabba t-tnehhija tal-kontrolli fuq il-fruntieri bejn l-Istati Membri, li jassiguraw ruħhom jekk il-merkanzija tkunx telqet

fizikament jew le mit-territorju ta' l-imsemmi Stat Membru. Għaldaqstant, huwa prinċipalment abbażi tal-provi pprovduti mill-persuni taxxabbli u tad-dikjarazzjonijiet ta' dawn ta' l-aħħar li l-awtoritajiet fiskali jwettqu tali verifika.

- 45 Kif jirriżulta mill-ewwel parti ta' l-Artikolu 28ċA(3) tas-Sitt Direttiva, huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu l-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' l-eżenzjoni ta' provvista intrakomunitarja. Madankollu, għandu jiġi mfakkar li, fl-eżerċizzju tas-setgħat tagħhom, l-Istati Membri għandhom jirrispettaw il-prinċipji generali tad-dritt li jagħmlu parti mis-sistema legali Komunitarja, fosthom, b'mod partikolari, il-prinċipji taċ-ċertezza legali u tal-proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 1997, *Molenheide et*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, *Ġabra* p. I-7281, punt 48, u tal-11 ta' Mejju 2006, *Federation of Technological Industries et*, C-384/04, *Ġabra* p. I-4191, punti 29 u 30).
- 46 Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-irkupru tal-VAT wara r-rilaxx jirriżulta wkoll li l-miżuri li l-Istati Membri jistgħu jadottaw sabiex jassiguraw li t-taxxa tingabar korrettament u u sabiex tiġi evitata l-frodi ma jistgħux jintużaw b'mod li jippreġudikaw in-newtralità tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-21 ta' Marzu 2000, *Gabalfriša et*, C-110/98 sa C-147/98, *Ġabra* p. I-1577, punt 52; tad-19 ta' Settembru 2000, *Schmeink & Cofreth u Strobel*, C-454/98, *Ġabra* p. I-6973, punt 59, u tal-21 ta' Frar 2006, *Halifax et*, C-255/02, *Ġabra* p. I-1609, punt 92).
- 47 *Teleos et* isostnu li l-fatt li l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jqiegħdu l-oneru shiħ tal-prova, kif ukoll ir-responsabbiltà għall-hlas tal-VAT, fuq il-fornitur ta' merkanzija mibjugħa skond is-sistema tal-provvista intrakomunitarja, fil-każ li jirriżulta sussegwentement għall-akkwist li l-akkwiredent ikkommetta frodi u li l-merkanzija effettivament ma telqitx mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-kunsinna, huwa inkompatibbli mal-prinċipji taċ-ċertezza legali, tal-proporzjonalità u tan-

newtralità fiskali. Huma jsostnu wkoll li l-miżuri meħuda kontribhom mill-awtoritajiet fiskali jaffettwaw il-funzjonament xieraq tas-suq wiehed u jostakolaw il-moviment liberu tal-merkanzija.

48 Fl-ewwel lok, f'dak li jirrigwarda l-prinċipju taċ-ċertezza legali, għandu jiġi mfakkar li dan il-prinċipju huwa applikabbli b'rigorozità partikolari fil-każ ta' legiżlazzjoni li tista' tinvolvi piżijiet finanzjarji, sabiex il-persuni kkonċernati jkunu jistgħu jkunu jafu bi preċiżjoni l-portata ta' l-obbligi li hija timponi fuqhom (ara s-sentenzi tal-15 ta' Diċembru 1987, *L-Olanda vs Il-Kummissjoni*, 326/85, Ġabra p. 5091, punt 24, u *Halifax et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 72). Minn dan isegwi li, kif jirrilevaw għustament *Teleos et* u l-Kummissjoni, huwa neċessarju li l-persuni taxxabbli jkunu jafu l-obbligi fiskali tagħhom qabel ma jikkonkludu tranzazzjoni.

49 Fil-kawża prinċipali, jirriżulta kemm mill-proċess kif ukoll mill-osservazzjonijiet ipprezentati lill-Qorti tal-Gustizzja li ma jidher li teżisti ebda prova tangibbli li tippermetti, minn naha, li jiġi konkluż li l-merkanzija kkonċernata giet ittrasferita 'l barra mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-kunsinna u, min-naha l-oħra, li jiġi eskluż li tnettqu manipulazzjonijiet u frodi. Madankollu, huwa neċessarju, sabiex tiġi assigurata l-applikazzjoni korretta u sempliċi ta' l-eżenzjonijiet, li l-awtoritajiet nazzjonali jstabbilixxu l-kundizzjonijiet li fihom huma jeżentaw il-provvisti intra-Komunitarji.

50 Fil-fatt, ikun kuntrarju għall-prinċipju taċ-ċertezza legali li Stat Membru, li haseb għall-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' l-eżenzjoni ta' provvista intrakomunitarja, billi b'mod partikolari stabbilixxa lista ta' dokumenti li għandhom jiġu pprezentati lill-awtoritajiet kompetenti, u li inizjalment aċċetta d-dokumenti pprezentati mill-fornitur bħala provi li jiġġustifikaw id-dritt għall-eżenzjoni, sussegwentement ikun jista' jobbliga lil dan il-fornitur li jhallas il-VAT relattiva għal din il-provvista, meta jirriżulta li, minhabba frodi kommissa mill-akkwiredent li l-

fornitur ma kienx jaf u ma setax isir jaf biha, il-merkanzija kkonċernata fir-realtà qatt ma telqet mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-kunsinna.

- 51 Issa, l-obbligu impost fuq il-persuna taxxabbli li jipprovdi prova konklużiva li l-merkanzija fiżikament telqet mill-Istat Membru tal-kunsinna ma jiggarrantixxix l-applikazzjoni korretta u sempliċi ta' l-eżenzjonijiet. Għall-kuntrarju, dan l-obbligu jqiegħdha f'sitwazzjoni ta' incertezza dwar il-possibbiltà li tiġi applikata eżenzjoni għall-provvista intrakomunitarja tagħha jew dwar il-hteġa li l-VAT tiġi inkluża fil-prezz tal-bejgħ.
- 52 Fit-tieni lok, f'dak li jirrigwarda l-prinċipju tal-proporzjonalità, għandu jiġi mfakkar li, fil-punt 46 tas-sentenza tagħha *Molenheide et*, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Gustizzja ddeċidiet li, skond dan il-prinċipju, l-Istati Membri għandhom jagħmlu użu minn mezzi li, filwaqt li jippermettu li jintlaħaq b'mod effikaċi l-għan imfittex mil-liġi interna, jippreġudikaw mill-inqas l-għanijiet u l-prinċipji stabbiliti mil-leġislazzjoni Komunitarja in kwistjoni.
- 53 Għaldaqstant, għalkemm huwa leġittimu li l-miżuri adottati mill-Istati Membri jfittxu li jzommu shah bl-iktar b'mod effikaċi possibbli d-drittijiet tat-Teżor Pubbliku, dawn m'għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju għal dan il-għan (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq *Molenheide et*, punt 47, kif ukoll *Federation of Technological Industries et*, punt 30).
- 54 F'dan ir-rigward, il-Gvern tar-Renju Unit u l-Gvern Taljan isostnu li tista' tiġi trasposta għall-kawża prinċipali l-gurisprudenza li skondha l-fatt li l-importatur *in bona fide* huwa obligat iħallas id-dazji doganali dovuti fuq l-importazzjoni ta' merkanzija li fir-rigward tagħha l-esportatur wettaq ksur tar-regoli doganali, filwaqt li l-esportatur ma pparteċipa b'ebda mod f'dan il-ksur, jikkostitwixxi tassazzjoni li la hija sproporzjonata u lanqas tmur kontra l-prinċipji ġenerali tad-dritt li l-Qorti tal-Gustizzja tassigura li jiġu osservati (ara s-sentenzi ta' l-14 ta' Mejju 1996, *Faroe*

Seafood *et*, C-153/94 u C-204/94, Ġabra p. I-2465, punt 114, kif ukoll tas-17 ta' Lulju 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, Ġabra p. I-4209, punt 61).

55 Dan l-argument ma jistax jintlaqa'.

56 Kif isostnu għastment Teleos *et* u l-Kummissjoni, u kif irrilevat l-Avukat Ġenerali fil-punti 78 sa 82 tal-konklużjonijiet tagħha, l-applikazzjoni tad-dazji doganali relattivi għal importazzjonijiet li ġejjin minn barra l-Unjoni Ewropea u s-sogġezzjoni għall-VAT ta' akkwist intrakomunitarju mhumiex tranżazzjonijiet paragonabbli.

57 Fil-fatt, l-arrangamenti applikabbli għall-kummerċ intrakomunitarju jistabbilixxu t-tqassim tas-setgħat fil-qasam fiskali fis-suq intern u jippermettu lill-amministrazzjoni fiskali li ddu kemm fuq il-fornitur kif ukoll fuq l-akkwiredant sabiex tikseb il-ħlas tal-VAT, filwaqt li, fis-sistema doganali komuni, id-dazji jistgħu jiġu rkuprati biss mingħand l-importatur. Minn dan jirriżulta li l-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 54 ta' din is-sentenza ma tistax tiġi trasposta għall-kawża pendenti quddiem il-qorti tar-rinviju.

58 Bla dubju, l-għan tal-prevenzjoni tal-frodi fiskali kultant tiġġustifika rekwiziti iebsa fir-rigward ta' l-obbligi tal-fornituri. Madankollu, kull tqassim tar-riskju bejn il-fornitur u l-amministrazzjoni fiskali, minhabba frodi kommissa minn terz, għandu jkun kompatibbli mal-prinċipju tal-proporzjonalità. Barra minn hekk, minflok ma tevita l-frodi fiskali, sistema li tqiegħed ir-responsabbiltà kollha għall-ħlas tal-VAT fuq il-fornitur, indipendentement minn jekk dan ta' l-aħħar ikunx involut fil-frodi jew le, mhux bilfors tipproteġi s-sistema armonizzata tal-VAT mill-frodi u mill-abbuż min-naħa ta' l-akkwiredant. Li kieku dan ta' l-aħħar kellu jkun meħlus minn kull responsabbiltà, huwa fil-fatt jista' jkun inkoraġġit sabiex ma jibgħatx jew ma

jittrasportax il-merkanzija 'l barra mill-Istat Membru tal-kunsinna u sabiex ma jiddikjarax il-merkanzija għall-finijiet tal-VAT fl-Istati Membri ta' destinazzjoni previsti.

- 59 Fit-tielet lok, f'dak li jikkonċerna l-prinċipju tan-newtralità fiskali, għandu jiġi mfakkar li dan il-prinċipju jipprekludi, b'mod partikolari, li provvisti ta' servizzi simili, li għalhekk ikunu jikkompetu ma' xulxin, jiġu trattati b'mod differenti għall-finijiet tal-VAT (ara s-sentenza tas-7 ta' Diċembru 2006, Eurodental, C-240/05, Ġabra p. I-11479, punt 46).
- 60 Issa li kieku l-fornituri in kwistjoni fil-kawża prinċipali kellhom ikunu obbligati jhallsu l-VAT *a posteriori* huma stess, l-imsemmi prinċipju ma jiġix rispettat, għaliex il-fornituri li jwettqu t-tranżazzjonijiet fit-territorju tal-pajjiż qatt mhuma milquta bit-taxxa fuq l-output, billi dan huwa każ ta' taxxa indiretta fuq il-konsum. Għaldaqstant, il-persuni taxxabbli li jwettqu tranżazzjoni intrakomunitarja, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, ikunu f'pożizzjoni inqas vantaġġuża minn dik tal-persuni taxxabbli li jwettqu tranżazzjoni interna (ara f'dan is-sens, f'dak li jirrigwarda d-dritt għal tnaqqis, is-sentenza Eurodental, iċċitata iktar 'il fuq, punt 47).
- 61 Fir-raba' lok, f'dak li jirrigwarda l-argument ta' Teleos et li skonu l-mizuri meħuda mill-awtoritajiet tar-Renju Unit jostakolaw il-moviment liberu tal-merkanzija, għandu jiġi kkonstatat, minn naħa, li mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirrizulta li l-ġlieda kontra l-eventwali frodi, evażjoni fiskali u abbużi hija għan rikonnoxxut u inkoraġġut mis-Sitt Direttiva (ara s-sentenzi tad-29 ta' April 2004, Gemeente Leusden u Holin Groep, C-487/01 u C-7/02, Ġabra p. I-5337, punt 76, u Kittel u Recolta Recycling, iċċitata iktar 'il fuq, punt 54), li jista', taht ċerti kundizzjonijiet, jiġġustifika l-eżistenza ta' restrizzjonijiet għall-moviment liberu tal-merkanzija.

- 62 Min-naħa l-oħra, huwa wkoll importanti li jiġi assigurat, kif issostni għustament il-Kummissjoni, li s-sitwazzjoni ta' l-operaturi ekonomiċi ma tkunx inqas vantaġġuża minn dik li kienet teżisti qabel it-tneħħija tal-kontrolli fuq il-fruntieri bejn l-Istati Membri, għaliex tali riżultat imur kontra l-għan tas-suq intern li jfittex li jiffaċilita l-kummerċ bejn dawn ta' l-aħħar.
- 63 Billi mhuwiex iktar possibbli għall-persuni taxxabbli li jistrieħu fuq id-dokumenti mahruġa mill-awtoritajiet doganali, il-prova ta' provvista intrakomunitarja u ta' akkwist intrakomunitarju għandha tingieb b'mezzi oħra. Għalkemm huwa minnu li s-sistema tal-kummerċ intrakomunitarju saret iktar espota għall-frodi, jibqa' l-fatt li r-rekwiżiti tal-prova stabbiliti mill-Istati Membri għandhom jirrispettaw il-libertajiet fundamentali stabbiliti bit-Trattat KE, bħalma huwa, b'mod partikolari, il-moviment liberu tal-merkanzija.
- 64 F'dan ir-rigward, huwa wkoll importanti li jiġi mfakkar li, skond l-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva, l-Istati Membri jistgħu jimponu l-obbligi li jidhrulhom meħtieġa għall-gbir tajjeb tat-taxxa u biex ma ssir evażjoni, sakemm dawn l-obbligi ma jagħtux lok, fin-negozju bejn Stati Membri, għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.
- 65 Barra minn hekk, skond għurisprudenza tal-Qorti tal-Gustizzja applikabbli b'analogija għall-kawża prinċipali, il-fatt li fornitur jintalab jiehu l-miżuri li jistgħu raġonevolment jintalbu minnu biex jassigura li t-tranzazzjoni li huwa jwettaq ma twasslux biex jipparteċipa fi frodi fiskali, ma jmurx kontra d-dritt Komunitarju (ara, f'dak li jirrigwarda l-frodi tat-tip "karużell", is-sententi ċċitati iktar 'il fuq *Federation of Technological Industries et*, punt 33, kif ukoll *Kittel u Recolta Recycling*, punt 51).

- 66 Għaldaqstant, iċ-ċirkustanzi li l-fornitur aġixxa *in bona fide*, li huwa ha l-miżuri raġonevoli kollha li seta' jieħu u li huwa eskluż li huwa pparteċipa fi frodi jikkostitwixxu elementi importanti biex tiġi ddeterminata l-possibbiltà li dan il-fornitur jiġi obbligat iħallas il-VAT *a posteriori*.
- 67 Min-naħa l-oħra, kif tirrileva l-Kummissjoni, ladarba l-fornitur ikun issodisfa l-obbligi tiegħu relattivi għall-prova ta' provvista intrakomunitarja, filwaqt li l-obbligu kuntrattwali li l-merkanzija tintbagħat jew tiġi ttrasportata 'l barra mill-Istat Membru tal-kunsinna ma jkunx ġie sodisfatt mill-akkwirent, huwa dan ta' l-aħħar li għandu jitqies bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT f'dan l-Istat Membru.
- 68 Għaldaqstant, ir-risposta għat-tielet domanda mressqa għandha tkun li l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28ċA(a) għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi lill-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istat Membru tal-kunsinna milli jobbligaw lil fornitur, li jkun aġixxa *in bona fide* u ppreżenta provi li *prima facie* jiġġustifikaw id-dritt tiegħu għall-eżenzjoni ta' provvista intrakomunitarja ta' merkanzija, li sussegwentement iħallas il-VAT fuq din il-merkanzija, meta tali provi jirriżultaw li huma foloz, iżda mingħajr ma jkun ġie stabbilit li l-imsemmi fornitur ikun ipparteċipa fil-frodi, sakemm dan ta' l-aħħar ikun ha l-miżuri raġonevoli kollha li seta' jieħu biex jassigura li l-provvista intrakomunitarja li huwa jwettaq ma twasslux biex jipparteċipa f'tali frodi.

Fuq ir-raba' domanda

- 69 Permezz tar-raba' domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi essenzjalment jekk il-fatt li l-akkwirent ippreżenta dikjarazzjoni relattiva għall-akkwist intrakomunitarju, bhal dik

in kwistjoni fil-kawża prinċipali, lill-awtoritajiet fiskali ta' l-Istat Membru ta' destinazzjoni, jistax jiġi kkunsidrat bħala prova deċiżiva għall-finijiet ta' l-eżenzjoni mill-VAT ta' provvista intrakomunitarja.

- 70 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għall-ewwel żewġ domandi, għandu jiġi kkunsidrat li, minbarra l-kundizzjonijiet relattivi għall-kwalità tal-persuni taxxabbli, għat-trasferiment tas-setgħa li wieħed jiddisponi mill-merkanzija bħala sid u għaċ-ċaqliq fiżiku tal-merkanzija minn Stat Membru għal ieħor, ebda kundizzjoni oħra m'għandha tintalab sabiex tranżazzjoni tiġi kklassifikata bħala provvista intrakomunitarja jew akkwist intrakomunitarju ta' merkanzija.
- 71 Fil-kuntest ta' l-arrangamenti tranżitorji għall-akkwist intrakomunitarju u għall-provvista intrakomunitarja, huwa neċessarju, sabiex jiġi assigurat gbir regolari tal-VAT, li l-awtoritajiet fiskali kompetenti jivverifikaw, indipendentement minn xulxin, jekk il-kundizzjonijiet għall-akkwist intrakomunitarju u għall-eżenzjoni tal-provvista korrispondenti humiex sodisfatti. Għaldaqstant, għalkemm il-preżentazzjoni mill-akkwirent ta' dikjarazzjoni fiskali relattiva għall-akkwist intrakomunitarju tista' tikkostitwixxi indikazzjoni tat-trasferiment effettiv tal-merkanzija 'l barra mill-Istat Membru tal-kunsinna, tali dikjarazzjoni madankollu m'għandhiex sinjifikat deċiżiv għall-finijiet tal-prova ta' provvista intrakomunitarja eżenti.
- 72 Minn dan isegwi li r-risposta għar-raba' domanda mressqa għandha tkun li l-fatt li l-akkwirent ippreżenta dikjarazzjoni relattiva għall-akkwist intrakomunitarju, bhal dik in kwistjoni fil-kawża prinċipali, lill-awtoritajiet fiskali ta' l-Istat Membru ta' destinazzjoni, jista' jikkostitwixxi prova addizzjonali intiza sabiex tistabbilixxi li l-merkanzija effettivament telqet mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-kunsinna, iżda ma jikkostitwixxi prova deċiżiva għall-finijiet ta' l-eżenzjoni mill-VAT ta' provvista intrakomunitarja.

Fuq l-ispejjeż

- 73 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 ta' l-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Gustizzja, barra dawk ta' l-imsemmija partijiet, ma jistgħux jithallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Gustizzja (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

- 1) Fid-dawl tat-terminu “mibgħuta” li jinsab fl-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28a(3) u fl-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28cA(a) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 2000/65/KE, tas-17 ta' Ottubru 2000, dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-akkwist intrakomunitarju ta' merkanzija jsehh u l-eżenzjoni tal-provvista intrakomunitarja tkun applikabbli biss meta d-dritt li wiehed jiddisponi mill-merkanzija bħala sid ikun għadda għal fuq ix-xerrej u l-fornitur jistabbilixxi li din il-merkanzija nbagħtet jew giet ittrasportata fi Stat Membru iehor u, wara dan id-dispaċċ jew dan it-trasport, hija tkun telqet fizikament mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-kunsinna.
- 2) L-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 28cA(a) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata permezz tad-Direttiva 2000/65, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi lill-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istat Membru tal-kunsinna

milli jobbligaw lil fornitur, li jkun aġixxa *in bona fide* u ppreżenta provi li *prima facie* jiġġustifikaw id-dritt tiegħu għall-eżenzjoni ta' provvista intrakomunitarja ta' merkanzija, li sussegwentement iħallas il-VAT fuq din il-merkanzija, meta tali provi jirriżultaw li huma foloz, iżda mingħajr ma jkun għe stabbilit li l-imsemmi fornitur ikun ipparteċipa fil-frodi fiskali, sakemm dan ta' l-aħħar ikun ha l-mizuri raġonevoli kollha li seta' jiehu biex jassigura li l-provvista intrakomunitarja li huwa jwettaq ma twasslux biex jipparteċipa f'tali frodi.

- 3) Il-fatt li l-akkwirent ippreżenta dikjarazzjoni relattiva għall-akkwist intrakomunitarju, bħal dik in kwistjoni fil-kawża prinċipali, lill-awtoritajiet fiskali ta' l-Istat Membru ta' destinazzjoni, jista' jikkostitwixxi prova addizzjonali intiza sabiex tistabbilixxi li l-merkanzija effettivament telqet mit-territorju ta' l-Istat Membru tal-kunsinna, iżda ma jikkostitwixxix prova deċiżiva għall-finijiet ta' l-eżenzjoni mill-VAT ta' provvista intrakomunitarja.

Firem