KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-3 ta' Ottubru 2019[1]

Kawża C-401/18

Herst s.r.o.
vs
Odvolací finanční ředitelství

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Krajský soud v Praze (il-Qorti Reġjonali ta' Praga, ir-Repubblika Ċeka))

"Domandi preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Merkanzija suġġetta għas-sisa – Eżenzjoni ta' kunsinna ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati ġewwa l-Unjoni Ewropea – Tranżazzjoni f'katina – Attribuzzjoni tal-moviment ta' merkanzija għal kunsinna fi ħdan katina ta' kunsinni – Kunsinna ta' oġġetti suġġetti għas-sisa fil-proċedura tas-sospensjoni tad-dazji tas-sisa – Supremazija tad-dritt tal-Unjoni – Limiti ta' interpretazzjoni konformi mad-dritt tal-Unjoni – Prinċipju ta' *in dubio mitius*"

I. Introduzzjoni

1. Il-każ preżenti, fl-essenza tiegħu, jerġa' jindirizza l-kwistjoni, li hija estremament importanti fil-prattika, dwar liema tranżazzjoni, f'katina ta' kunsinni transkonfinali b'*diversi* tranżazzjonijiet għandha titqies bħala kunsinna intra-Komunitarja eżentata jekk ikun hemm moviment fiżiku *wieħed* biss ta' merkanzija. Peress li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali qiegħda tirreferi għad-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, ir-rikorrenti tallega li ma rċeviet *ebda* kunsinna intra-Komunitarja eżentata.

2. Anki jekk il-Qorti tal-Ġustizzja ttrattat tali sitwazzjoni[2] f'diversi okkażjonijiet, il-qorti tar-rinviju tqis li l-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma tipprevedix kriterji ċari biex tkun lokalizzata u assenjata l-eżenzjoni mit-taxxa għal waħda mill-kunsinna fil-katina ta' kunsinni. Il-kriterju deċiżiv huwa t-trasferiment tas-setgħa li wieħed jiddisponi. F'dan ir-rigward, il-proċedura preżenti hija speċifika ħafna għall-fatt li l-karburant ipprovdut ġie mċaqlaq taħt arranġament ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet fis-sentenza tagħha AREX, li dan ma huwiex il-każ għall-finijiet tal-VAT[3].

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 Il-kwistjoni tal-attribuzzjoni tal-moviment tal-merkanzija f'kunsinna fil-kuntest tal-hekk imsejħa tranżazzjoni f'katina f'sensiela intra-Komunitarja diġà ġiet ittrattata mill-Qorti tal-Ġustizzja f'diversi każijiet. Ara, pereżempju, is-sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2018, AEREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); tal-21 ta' Frar 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786); tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, AREX CZ (C-414/17, iktar 'il quddiem is-"sentenza AREX", EU:C:2018:1027).

3. Din il-proċedura għalhekk għal darba oħra se tagħti lill-Qorti tal-Ġustizzja l-opportunità li tikkjarifika l-kriterji għall-attribuzzjoni tal-moviment ta' merkanzija għal kunsinna partikolari fil-katina ta' kunsinni, biex b'hekk tiżgura iktar ċertezza legali.

4. Barra minn hekk, ir-Repubblika Ċeka għandha dubji dwar il-prinċipju kostituzzjonali *in dubio mitius*. Skont dan il-prinċipju, dispożizzjoni tad-dritt fiskali għandha dejjem tkun interpretata favur il-persuna taxxabbli jekk ikun hemm oġġettivament diversi varjazzjonijiet fl-interpretazzjoni. Sa fejn l-għażla l-iktar favorevoli għall-persuna taxxabbli ma tikkorrispondix mal-varjant ta' interpretazzjoni skont id-dritt tal-Unjoni, tqum il-kwistjoni dwar ir-relazzjoni bejn il-liġi kostituzzjonali nazzjonali u d-dritt tal-Unjoni.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

5. Il-kuntest ġuridiku tad-dritt tal-Unjoni huwa rregolat mid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT") [4].

6. L-Artikolu 2 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

"(1) It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

(a) il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali

[…]"

7. Il-"[p]rovvista ta' merkanzija" hija deskritta fl-Artikolu 14(1) tal-istess direttiva bħala t-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli.

8. L-Artikolu 32(1) tad-Direttiva tal-VAT jirregola l-post tal-kunsinna kif ġej:

"Fejn merkanżija hija mibgħuta jew ittrasportata mill-fornitur, jew mill-konsumatur, jew minn persuna terza, il-post ta' provvista għandu jitqies bħala l-post fejn tkun tinsab il-merkanzija fil-ħin meta tintbagħat jew jibda t-trasport tal-merkanzija għall-konsumatur."

9. Il-Kapitolu 4 tat-titolu IX "Eżenzjonijiet" jipprovdi dan li ġej fl-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni "l barra mit-territroju tagħhom iżda fil-Komunità, jew mill-bejjiegħ 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 tinbagħat jew tkun ittrasportata il-merkanzija."

4 ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60.

B. Id-dritt Ċek

10. Fir-rigward tad-dritt Ċek applikabbli, għandu partikolarment isir riferiment għall-Artikolu 64 tal-Liġi Ċeka dwar il-VAT[5], li bih ir-Repubblika Ċeka ttrasponiet l-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT fid-dritt nazzjonali. Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa skont l-Artikoli 167 *et seq*. tad-Direttiva dwar il-VAT ġie traspost bl-Artikoli 72 *et seq*. tal-liġi dwar il-VAT.

11. Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tirreferi għall-prinċipju kostituzzjonali *in dubio mitius* (f'każ ta' dubju, l-inqas aħrax). L-għan tiegħu huwa li jnaqqas l-impatt tal-inċertezza legali fuq id-destinatarji ta' dispożizzjoni legali ambigwa meta l-Istat – bħala s-suġġett responsabbli għall-kontenut u għaċ-ċarezza tal-leġiżlazzjoni fis-seħħ – jimponi obbligi fuqhom.

12. Għalhekk, fil-każ tal-leġiżlazzjoni fiskali Ċeka, jitqies li jekk ikunu possibbli diversi varjanti ta' interpretazzjoni ta' standard tad-dritt pubbliku, dan għandu jiġi applikat meta d-drittijiet u l-libertajiet fundamentali ma jkunux, jew ikunu l-inqas possibbli, limitati. Il-qorti tar-rinviju hija tal-opinjoni li l-leġiżlazzjoni li hija determinanti għall-evalwazzjoni tal-każ inkwistjoni ma hijiex ċara. Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa għalhekk għandu jingħata skont id-dritt nazzjonali fuq il-bażi tal-prinċipju *in dubio mitius*.

III. Il-fatti u l-proċedura għal deċiżjoni preliminari

13. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali (Herst, s.r.o – iktar 'il quddiem "Herst") titlob min-naħa tal-qorti nazzjonali t-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa. Herst, fost l-oħrajn, hija attiva fil-qasam tat-trasport bit-triq u hija proprjetarja ta' diversi pompi tal-petrol. Bl-użu tal-vetturi tagħha stess, hija tittrasporta l-karburant minn Stati Membri oħra (l-Awstrija, il-Ġermanja, is-Slovakkja, is-Slovenja) sal-post ta' destinazzjoni, ir-Repubblika Ċeka. Il-merkanzija nbiegħet diversi drabi, iżda darba biss (minn Herst) lix-xerrej finali fir-Repubblika Ċeka.

14. Herst f'ħafna każijiet kienet ix-xerrej finali ta' karburant. Dan inxtara minn fornituri li kienu rreġistrati għall-finijiet tal-VAT fir-Repubblika Ċeka. F'dan ir-rigward, Herst kienet fl-aħħar tal-katina ta' kunsinni. F'każijiet oħra, hija biegħet il-karburant lill-klijenti tagħha stess. F'dawn il-każijiet, kienet tinsab f'nofs il-katina ta' kunsinni. Hija ma kkalkolatx l-ispejjeż tat-trasport għall-fornituri tagħhom, iżda xtrat il-karburant bi prezzijiet li ma kinux ikopru t-trasport.

15. Tradizzjonalment, Herst kienet tordna mingħand fornituri Ċeki li kienu xtraw jew kienu għadhom jixtru karburant minn raffinerija li tinsab fi Stat Membru ieħor. F'dan ir-rigward, hija indikat it-terminal tar-raffinerija li minnha tneħħiet il-merkanzija, id-data u, jekk ikun il-każ, it-tagħbija, l-isem tas-sewwieq, in-numru ta' reġistrazzjoni tal-vettura u tat-trejler, il-kwantità tal-karburant meħtieġ u l-post tal-ħatt.

16. Wara l-ħlas tal-fattura bil-quddiem, Herst setgħet tiġbor il-merkanzija skont l-istruzzjonijiet tal-fornituri Ċeki. Herst ħadet il-karburant dirett fit-terminals tar-raffinerija fl-Istati Membri l-oħra. L-ebda wieħed mill-kuntratturi involuti fil-katina ta' kunsinni ma kien preżenti fit-trasferiment tal-merkanzija. Sussegwentement, Herst ittrasportat il-karburant fir-Repubblika Ċeka. Kien hemm żdoganar wara l-qsim tal-fruntiera. Il-karburant ġie rrilaxxat għal ċirkolazzjoni libera fir-rigward tad-dazji tas-sisa u r-rikorrenti kompliet il-vjaġġ tagħha lejn il-post tar-rilaxx, jiġifieri sal-pompi tal-petrol tagħha jew għal dawk tal-klijenti tagħha.

5 Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (il-Liġi Nru 235/2004 dwar il-VAT, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"):

17. L-amministrazzjoni fiskali skopriet matul ispezzjoni tat-taxxa għall-perijodi ta' taxxa minn Novembru 2010 sa Mejju 2013 u f'Lulju u Awwissu 2013 li r-rikorrenti kienet talbet tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa tal-kunsinni ta' karburant bħallikieku kienu kunsinni ġewwa r-Repubblika Ċeka. Madankollu, skont l-Uffiċċju tat-Taxxa, ma kienx hemm kunsinna tal-merkanzija fir-Repubblika Ċeka, iżda fi Stati Membri oħra li fihom kienet tinsab il-merkanzija fil-mument ta' spedizzjoni jew tat-trasport. Konsegwentement, hija kunsinna intra-Komunitarja eżentata li għandha tiġi kkunsinnata lil Herst, li ma għandhiex id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa mħallsa.

18. Peress li r-rikorrenti stess ħadet f'idejha l-merkanzija mixtrija fl-Istati Membri l-oħra u li hija ttrasportat bi spejjeż tagħha fir-Repubblika Ċeka fit-twettiq tal-attività ekonomika tagħha, l-Uffiċċju tat-Taxxa kkunsidra li l-kunsinna tal-merkanzija bejn il-forniturі Ċeki u r-rikorrenti kienet kunsinna li tinvolvi trasport ta' merkanzija. Għalhekk, l-amministrazzjoni fiskali annullat it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa li kien ġie mitlub b'mod mhux awtorizzat u ssospendiet il-VAT li kellha titħallas mir-rikorrenti għal kull wieħed mill-perijodi tat-taxxa eżaminati permezz ta' avviżi ta' taxxa supplimentari. Fl-istess ħin, ġiet imposta multa.

19. Ir-rikorrenti appellat kontra l-avviżi tat-taxxa supplimentari, li jindikaw b'mod partikolari li t-trasport tal-karburant bejn l-Istati Membri seħħ taħt arranġamenti ta' sospensjoni tat-taxxa. It-trasport twettaq taħt superviżjoni doganali. Biss wara li ntemm, il-merkanzija ġiet irrilaxxata għaċ-ċirkolazzjoni libera fl-istess Stat Membru u kellha tiġi intaxxata hemmhekk biss. Għalhekk għandu jiġi eskluż li r-rikorrenti kienet diġà kisbet drittijiet fuq il-merkanzija fil-post fejn beda t-trasport (jiġifieri barra mill-pajjiż).

20. Permezz tad-deċiżjonijiet ikkontestati, l-amministrazzjoni fiskali kkonfermat id-deċiżjonijiet. Herst ippreżentat rikors kontra d-deċiżjonijiet ikkontestati. Il-Krajský soud v Praze (il-Qorti Reġjonali ta' Praga, ir-Repubblika Ċeka) issospendiet il-proċeduri quddiemha u għamlet diversi domandi lill-Qorti tal-Ġustizzja abbażi tal-proċedura għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE. B'segwitu għas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża AREX[6], fuq talba tal-Qorti tal-Ġustizzja, hija naqqset it-talba tagħha għal deċiżjoni preliminari għat-tliet domandi li ġejjin:

"1. Id-'dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà' fis-sens tad-Direttiva tal-VAT jiġi akkwistat minn persuna taxxabbli fil-każ li din tixtri oġġetti minn persuna taxxabbli oħra direttament għal konsumtur speċifiku sabiex tissodisfa ordni diġà eżistenti (li tidentifika it-tip ta' oġġetti, il-kwantità, il-post tal-oriġini u l-ħin tal-kunsinna) fejn din ma titrattax fiżikment hi stess l-oġġetti peress li, fil-kuntest tal-konklużjoni tal-kuntratt ta' bejgħ, il-klijent tagħha jkun ftiehem li ser jipprovdi hu għat-trasport tal-oġġetti mill-punt tal-oriġini tagħhom, b'tali mod li l-imsemmija persuna taxxabbli sempliċiment tipprovdi l-aċċess għall-oġġetti rikjesti permezz tal-forniturі tagħha u tikkomunika l-informazzjoni neċessarja għall-aċċettazzjoni tal-oġġetti (għan-nom proprju tagħha jew għan-nom tas-sub-fornitur tagħha fil-katina), u l-profitti tagħha mit-tranżazzjoni jkunu ikkostitwiti mid-differenza bejn il-prezz tal-akkwist u l-prezz tal-bejgħ ta' tali oġġetti mingħajr l-ispejjeż għat-trasport tal-oġġetti ffatturati fil-katina??

2. Il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jew xi prinċipju ieħor tad-dritt tal-Unjoni Ewropea jipprevjeni l-applikazzjoni tal-priniċpju kostituzzjonali ta' in dubio mitius fid-dritt nazzjonali, li jobbliga lill-awtoritajiet pubbliċi, f'każ li l-liġijiet ikunu ambigwi u oġġettivament joffru numru ta' interpretazzjonijiet possibbli, li jagħżlu l-interpretazzjoni li tkun ta' benefiċċju għall-persuna suġġetta għal-liġi (fil-każ odjern il-persuna taxxabbli għall-VAT)? L-applikazzjoni ta' dan il-prinċipju tkun kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni Ewropea tal-inqas jekk din tkun limitata għal sitwazzjonijiet li fihom il-fatti rilevanti tal-każ ikunu preċedenti għal interpretazzjoni vinkolanti mill-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea dwar kwistjoni legali kontroversa, li ddeterminat li hija korretta interpretazzjoni oħra li hija inqas favorevoli għall-entità taxxabbli?

6 Sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

3. Huwa possibbli li jiġi applikat il-prinċipju ta' *in dubio mitius*: fid-dawl tal-limiti stabbiliti mid-dritt tal-Unjoni fil-mument meta ġiet eżegwita t-tranżazzjoni taxxabbli (Novembru 2010 sa Mejju 2013) kien possibbli li jitqies li oġġettivament hija legalment inċerta u li toffri żewġ interpretazzjonijiet, dik il-kwistjoni dwar jekk il-kunċett legali ta' provvista ta' oġġetti jew trasport ta' oġġetti għandux (jew le) l-istess kontenut kemm għall-finijiet tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll għall-finijiet tad-Direttiva dwar id-dazju tas-sisa?"

21. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub minn Herst, mir-Repubblika Ċeka u mill-Kummissjoni Ewropea.

IV. Evalwazzjoni ġuridika

A. Fuq l-ewwel domanda

22. L-ewwel domanda tirrigwarda l-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT li tirregola l-eżenzjoni mit-taxxa għal kunsinni intra-Komunitarji. L-eżistenza ta' din il-kunsinna tiddetermina jekk Herst ġietx irrifjutata ġustament id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, minħabba li jekk il-kunsinna lil Herst kienet eżentata mit-taxxa, hija ma tkunx intitolata f'dan ir-rigward li tnaqqas tal-VAT tal-input imħallsa. Minflok, Herst ikollha tressaq azzjoni ċivili kontra l-forniturі tagħha u titlob ir-rimbors tal-VAT imħallsa indebitament.

1. Preċiżjoni tal-ewwel domanda preliminari

23. Id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar il-VAT relatati mal-kunsinna transkonfinali ta' oġġetti huma intiżi sabiex jimplimentaw il-prinċipju tal-pajjiż tad-destinazzjoni. Dan il-prinċipju għandu jiżgura li l-VAT, bħala taxxa fuq il-konsum, titħallas f'dak l-Istat Membru li fih isir il-konsum finali. Għal din ir-raġuni, fil-każ ta' kunsinna transkonfinali skont l-Artikolu 2(1)(b)(i) u l-Artikolu 40 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-akkwist tal-oġġetti huwa intaxxat fil-pajjiż ta' destinazzjoni. Madankollu, sabiex tiġi evitata tassazzjoni doppja, il-kunsinna tal-istess merkanzija trid tkun preċedentement eżenti fil-pajjiż ta' oriġini [7]. Konsegwentement, il-kunsinna intra-Komunitarja u l-akkwist intra-Komunitarju jikkostitwixxu l-istess u unika tranżazzjoni ekonomika [8].

24. Madankollu, ikun diffiċli li jkun hemm diversi kunsinni (katina ta' kunsinni) iżda l-merkanzija tiġi ttrasportata darba biss (mill-ewwel waħda sa l-aħħar fil-katina tal-kunsinna) (tranżazzjonijiet f'katina). F'dan il-każ, diversi kunsinni intra-Komunitarji jistgħu jiġu kkunsidrati, iżda l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT tista' tapplika biss għal kunsinna waħda [9]. Il-kunsinna intra-Komunitarja eżentata tiddetermina l-post tal-kunsinna sussegwenti u preċedenti fil-katina tal-kunsinna [10]. Dan il-post jinsab konformi skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 32 tad-Direttiva dwar il-VAT għall-kunsinni kollha qabel il-kunsinna eżentata intra-Komunitarja, fil-pajjiż ta' oriġini u għall-kunsinni kollha suċċessivi fil-pajjiż ta' destinazzjoni [11]. Għalhekk huwa kruċjali li jiġi ddeterminat liema mill-kunsinni fil-katina tal-kunsinni jistgħu jintrabtu mat-trasport transkonfinali.

7 Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punt 28) u l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punti 23 sa 25).

8 Sentenzi tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 31); tat-18 ta' Novembru 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 28); u tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 23 u 24).

9 Sentenzi tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 34); tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punt 45), kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punt 55) u fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 35).

10 Sentenza tas-6 ta' April 2006, EMAG Trade Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punt 50).

11 Sentenza tas-6 ta' April 2006, EMAG Trade Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punt 50).

25. Il-qorti tar-rinviju qiegħda tistaqsi bl-ewwel domanda dwar il-kriterji li fid-dawl tagħhom l-imputazzjoni tista' u għandha ssir.

26. Il-fatt li Herst ittrasportat u żdoganat il-merkanzija fi proċedura doganali speċjali (proċedura ta' sospensjoni tad-dazju), bħala kunċett, ma huwiex rilevanti. Fil-fatt, kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet fil-kawża AREX[12], il-kwistjoni tal-attribuzzjoni tal-eżenzjoni mill-VAT għal waħda mill-kunsinni hija kwistjoni purament tal-VAT, li l-elementi kostitwenti tagħha ma jinbidlux bil-proċedura ta' sospensjoni ta' dazji. Għaldaqstant, għandu jiġi ddeterminat, skont ir-regoli ġenerali fir-rigward tal-VAT, liema kunsinna fil-katina tal-kunsinna tal-kawża prinċipali għandha titqies bħala l-kunsinna intra-Komunitarja eżentata.

27. Il-qorti tar-rinviju għalhekk tistaqsi jekk il-bejjiegħ (B) jiksibx f'nofs il-katina ta' kunsinna ta' żewġ livelli (A – B – Herst) is-setgħa li jiddisponi mill-merkanzija anki jekk jagħti biss lill-klijent tiegħu (f'dan il-każ Herst) aċċess għall-merkanzija – li tkun għadha tinsab għand A (jiġifieri l-fornitur tiegħu), – u Herst twettaq it-trasport sussegwenti bi spejjeż tagħha.

28. Madankollu, għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa minn Herst, il-fattur deċiżiv f'din is-sitwazzjoni huwa jekk il-post tal-kunsinna minn B sa Herst jinsabx fir-Repubblika Ċeka. F'dan il-każ biss il-kunsinna tkun taxxabbli u suġġetta għall-VAT. Il-preżentazzjoni tal-VAT Ċeka fuq il-fattura lil Herst imbagħad tkun valida u Herst tkun tista' tipproċedi għat-tnaqqis relatat mal-VAT tal-input imħallsa.

29. Madankollu, dan jippreżupponi li l-ewwel kunsinna (A - B) għandha titqies bħala kunsinna intra-Komunitarja eżentata mit-taxxa. Hemmhekk biss huwa l-post tal-ewwel kunsinna skont l-Artikolu 32 tad-Direttiva dwar il-VAT fl-Istat Membru fejn jibda t-trasport, filwaqt li l-post tal-kunsinna sussegwenti (B – Herst) huwa l-Istat Membru tat-tmiem tat-trasport (hawnhekk fir-Repubblika Ċeka)[13].

2. L-attribuzzjoni tat-trasport internazzjonali għal waħda mill-kunsinni

30. Għalhekk jeħtieġ li jiġi ċċarat jekk it-trasport transkonfinali jistax jiġi attribwit għall-kunsinna preċedenti (A - B) anki jekk Herst tkun ittrasportat il-merkanzija direttament minn A għaliha nnifisha (jew il-klijenti tagħha).

31. Abbażi tal-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja, jista' jingħad li, anki fir-rigward tal-kawża prinċipali, fil-każ ta' katina ta' bejgħ b'moviment fiżiku uniku tal-merkanzija, waħda biss mill-kunsinni tista' tikkwalifika bħala intra-Komunitarja u, għalhekk, bħala kunsinna eżenti[14]. Id-determinazzjoni tal-kunsinna tiddependi fuq liema kunsinna għandha tiġi attribwita t-trasport transkonfinali. Il-kunsinni l-oħra kollha fil-katina ta' bejgħ li ma għandhomx dan l-element addizzjonali tat-trasport transkonfinali għandhom għalhekk jitqiesu bħala kunsinni domestiċi.

12 Sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 66 *et seq.*, kif ukoll il-punti 73 u 74); ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punti 69 *et seq.*).

13 Sentenza tas-6 ta' April 2006 (C-245/04, EU:C:2006:232, punti 40, 42 u 50).

14 Sentenzi tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 34), u tas-6 ta' April 2006, EMAG Trade Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punt 45), kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punt 55) u fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Eder Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 35).

a) L-importanza tal-proprjetà u tas-setgħa li wieħed jiddisponi

32. Madankollu, fid-dawl tad-domanda speċifika magħmula mill-qorti tar-rinviju dwar is-setgħa li wieħed jiddisponi fir-rigward tal-impriża intermedjarja (B) f'katina ta' kunsinni, huwa meħtieġ li jiġi ċċarat minn qabel li, meta tkun parti minn katina ta' kunsinni, hija għandha, naturalment, ukoll is-setgħa li tiddisponi fis-sens tal-VAT u tittrasferiha lill-klijenti tagħha (f'dan il-każ, Herst).

33. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta mingħajr ebda dubju li f'katina ta' kunsinna bi trasport uniku jiġu pprovduti diversi kunsinni, li l-post ta' kunsinna tagħhom għandu jiġi ddeterminat b'mod differenti [15]. Jekk kunsinna hija ddefinita skont l-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT fis-sens li d-destinatarju jingħata s-setgħa li jiddisponi mill-fornitur, anki l-impriża ta' daqs medju għandha wkoll tkun kisbet id-dritt li tiddisponi (fi kwalunkwe każ għat-tieni loġika). Inkella, ma jkunx hemm żewġ kunsinni, iżda l-iktar l-iktar kunsinna u provvista ta' servizzi. Huwa biżżejjed li l-impriża ta' daqs medju (B) kienet ippermettiet lill-klijenta tagħha (Herst) li jkollha aċċess "sempliċement" għall-merkanzija li għanda tinkiseb, li preċedentement akkwistat (iżda li kienet għadha ma ngħabritx), sabiex ikun hemm trasferiment ta' setgħa li wieħed jiddisponi minn A għal B u mbagħad minn B sa Herst.

34. Din il-konstatazzjoni (diversi kunsinni għandhom ukoll bħala konsegwenza loġika għadd ta' trasferimenti ta' setgħat li wieħed jiddisponi) ma tbiddilx il-fatt li d-dritt ċivili nazzjonali jippermetti l-akkwist dirett tal-proprjetà direttament bejn l-ewwel element (A) u l-aħħar element f'katina ta' kunsinni (f'dan il-każ, Herst). Fi kwalunkwe ipoteżi, ċerti verżjonijiet lingwistiċi [16] tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT ma jsemmux preċiżament li xi ħadd akkwista d-dritt għall-proprjetà, iżda jittrattaw unikament it-trasferiment tas-setgħa li wieħed jiddisponi minn proprjetà tanġibbli "bħala sid". Madankollu, "bħala sid", sabiex wieħed jiddisponi minn xi ħaġa mhux neċessarjament l-istess ħaġa bħall-akkwist ta' proprjetà. Minn naħa, wieħed ma jkollux bħala oġġett "bħala", iżda "bħala sid". It-tieni nett, il-kunċett tal-kunsinna fid-dritt dwar il-VAT ikun altrimenti jiddependi fuq kunċetti nazzjonali ta' proprjetà. Madankollu, il-kunċett ta' "kunsinna ta' oġġett" ma jinkludix it-trasferiment tal-proprjetà fil-forom previsti mid-dritt nazzjonali applikabbli [17].

35. Huwa ċar minn dan li l-fatt dwar jekk u meta sar *trasferiment ta' proprjetà fid-dritt ċivili* favur l-impriża ta' daqs medju (B) jew lill-aħħar impriża fis-sensiela (Herst) bħala prinċipju huwa irrilevanti. Kif tenfasizza ġustament il-Kummissjoni, il-proprjetà formali ma hijiex determinanti. L-akkwist tal-proprjetà jista' jkun biss indikatur ta' valutazzjoni ġenerali minħabba li, fil-maġġoranza l-kbira tal-każijiet, il-kisba tas-setgħa li wieħed jiddisponi hija assoċjata mal-akkwist tal-proprjetà.

36. Fuq il-bażi ta' dan il-ftehim, tiġi anki żvelata t-tifsira tad-dikjarazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza AREX dwar l-akkwist potenzjali tal-proprjetà fir-rigward tad-dritt Ċek [18]. Il-Qorti tal-Ġustizzja qalet li kien rilevanti għad-deċiżjoni jekk il-proprjetà kinitx diġà ġiet akkwistata meta l-karburant kien qiegħed jitgħabba mid-destinatarju tat-trasport tal-kunsinna (Arex). L-akkwist tal-proprjetà mit-trasportatur huwa mbagħad indikazzjoni importanti ħafna għal kunsinna, iżda mhux awtorevoli waħdu [19].

15 Ara, s-sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 70); tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punti 34 sa 36); u tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punt 50).

16 Dan huwa l-każ tal-verżjoni Ġermaniża ("wie ein Eigentümer") u tal-verżjoni Franċiża ("comme un propriétaire"); madankollu is-sitwazzjoni hija differenti fil-verżjoni Ingliża ("as owner") u l-verżjoni Estonjana ("'Kaubatarne' on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek").

17 Sentenzi tat-2 ta' Lulju 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 29); tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punt 39); tas-6 ta' Frar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punt 32); u tat-8 ta' Frar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punti 7 u 8).

18 Ara, s-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 78).

19 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 40), u tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punti 32 *et seq.*), li fihom il-kisba tal-proprjetà ma kellha ebda rwol u minflok kunsiderazzjoni ngħatat għan-notifika tal-intenzjoni ta' bejgħ mill-ġdid.

37. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrilevat li mhux biss il-persuna li, waqt it-trasport, kienet il-proprjetarja tal-merkanzija fis-sens tad-dritt nazzjonali jew min jeżerċita l-kontroll fiżiku effettiv fuq l-oġġett [20] li huwa determinanti. Bl-istess mod, il-Qorti tal-Ġustizzja qalet ukoll li s-sempliċi fatt li l-oġġetti diġà nbiegħu għal darba oħra ma jfissirx li jista' jiġi konkluż diġà li t-trasport għandu jiġi attribwit lill-kunsinna sussegwenti [21]. F'dan ir-rigward, is-sempliċi fatt tas-sempliċi bejgħ mill-ġdid huwa irrilevanti għall-attribuzzjoni tal-moviment tal-merkanzija lil waħda mill-kunsinni.

38. Is-setgħa li wieħed jiddisponi fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT hija għalhekk iktar usa' mid-dritt għall-proprjetà fid-dritt ċivili. Madankollu, bħal dan tal-aħħar, ma hijiex eskluża minn restrizzjonijiet legali. Bl-istess mod bħad-drittijiet ta', pereżempju persuna li tikri, ma jeskludux is-setgħa li jiddisponi tal-proprjetarju, ir-restrizzjonijiet legali għad-dispożizzjoni matul proċedura ta' tanżitu doganali ma jipprekludux is-setgħa li jiddisponi tal-akkwirent fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

39. Bħala konklużjoni intermedjarja, jista' jiġi konkluż li l-mument tal-akkwist tal-proprjetà ma huwiex determinanti skont id-dritt nazzjonali sabiex jiġi attribwit it-trasport ta' waħda mill-kunsinni eliġibbli u b'hekk tiġi ddeterminata l-kunsinna intra-Komunitarja eżentata.

b) Attribuzzjoni speċifika ta' trasport transkonfinali f'katina ta' kunsinni

40. L-attribuzzjoni ta' trasport transkonfinali għal kunsinna f'katina ta' kunsinni – f'dan il-każ għal waħda miż-żewġ kunsinni (A sa B jew B lil Herst) – għandha, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, issir fil-kuntest ta' evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi speċifiċi kollha tal-każ [22].

41. Fil-każ ta' tranżazzjonijiet f'katina, għandu jittieħed kont b'mod partikolari ta' min jew li f'isem min isir it-trasport [23]. Fl-opinjoni tiegħi, il-kriterju determinanti għandu jkun min iġorr ir-riskju għat-telf aċċidentali tal-oġġett waqt it-trasport [24].

42. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja, f'sensiela ta' kawżi li jirrigwardaw katina ta' żewġ kunsinni (A – B – C), stabbilixxiet li t-trasport ma jkunx jista' jiġi kkunsidrat iktar bħala l-"ewwel" kunsinna jekk is-setgħa li wieħed jiddisponi minn oġġett bħala proprjetarju kienet diġà ġiet ittrasferita qabel it-trasport lix-xerrej finali (C), jiġifieri d-destinatarju tat-"tieni" kunsinna (B – C) [25].

43. Fil-fatt, min diġà jiddisponi mill-oġġett "bħala sid ta' proprjetà", ġeneralment iġorr ukoll ir-riskju għat-telf aċċidentali tiegħu. Dan għaliex id-dritt li wieħed jaġixxi kif irid fir-rigward ta' oġġett, pereżempju billi jeqirdu jew jikkunsmah, huwa espressjoni tipika tal-fakultà tas-sid [26]. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha tirreferi wkoll b'mod korrett għas-setgħa legali ta' deċiżjoni dwar oġġett. L-iżvantaġġ ta' din is-setgħa legali ta' deċiżjoni huwa wkoll, li s-sid iġorr ir-riskju tat-telf aċċidentali tal-oġġett (is-setgħa legali tiegħu li jieħu d-deċiżjonijiet).

20 Ma huwiex ikkontestat li, pereżempju, għalkemm trasportatur effettivament qiegħed jeżerċita kontroll fiżiku attwali fuq il-merkanzija, ma jaġixxix bħala fornitur parteċipanti, iżda qiegħed jaġixxi bħala trasportatur għal fornitur. Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 40).

21 Sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punti 36 u 37).

22 Sentenza tal-21 ta' Frar 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punt 32); tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 35); tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 32); tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 27), kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punt 58 *et seq.*) u fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 56).

23 Ara wkoll is-sentenza tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 40, fit-tmiem).

24 Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punt 60).

25 Ara s-sentenzi tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 36), tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 34); tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 33).

26 Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punt 62) u fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 58).

44. F'dan ir-rigward, wieħed jista' jassumi li l-persuna li għandha tbati r-riskju ta' telf aċċidentali għandha wkoll is-setgħa li tiddisponi mill-oġġett bħala proprjetarju, fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT [27].

45. Filwaqt li jista' jkun – kif issostni r-Repubblika Ċeka – li l-kwistjoni ta' min iġorr ir-riskju ta' telf aċċidentali mhux dejjem tkun faċli li titwieġeb bħala domanda legali. Madankollu, tweġiba hija iktar sempliċi u twassal għal iktar ċertezza legali minn evalwazzjoni ġenerali, fejn ma huwiex ċar liema kriterji għandhom ikunu deċiżivi u kif għandhom jiġu bbilanċjati.

46. Mill-banda l-oħra, huwa iktar faċli li jiġi ddeterminat ir-rwol tal-parti kkonċernata f'katina tal-kunsinni [28]. Fil-fatt, jista' jiġi preżunt li min *jikkunsinna lil ħaddieħor* oġġett u jġorr ir-riskju għat-telf aċċidentali ta' dan l-oġġett waqt il-kunsinna, ikun qiegħed jaġixxi legalment bħala fornitur (u mhux biss bħala trasportatur għal ħaddieħor). Jekk ikun il-fornitur ta' kunsinna transkonfinali, għalhekk il-kunsinna tiegħu għandha tkun kunsinna intra-Komunitarja.

47. Il-ħlas ta' spejjeż ta' trasport minn Herst f'din il-kawża jista' jitqies biss bħala indikazzjoni li Herst aġixxiet bħala fornitur f'isimha stess. Madankollu, billi x-xerrej dejjem iħallas l-ispejjeż tat-trasport (kemm fil-prezz jew addizzjonalment), dan l-indikatur ma huwiex obbligatorju. Jekk il-bejjiegħ (f'dan il-każ B) jirnexxielu jħallas l-ispejjeż tat-trasport fuq il-prezz, iżda li Herst fl-istess ħin iġġorr ir-riskju ta' telf aċċidentali matul it-trasport, allura Herst hija responsabbli mit-trasport transkonfinali.

48. Dan japplika irrispettivament minn min iwettaq it-trasport esternament f'dawn il-każijiet (fil-kawżi deċiżi ħafna drabi kien l-operatur intermedjarju) [29], u irrispettivament mill-kwalifika legali tar-relazzjoni ta' min għandu d-dritt li jiddisponi [30] (jiġifieri jekk huwiex diġà l-proprjetarju jew sempliċement għandu dritt għat-trasferiment tal-proprjetà).

49. Fir-rigward tal-kawża prinċipali, dan ifisser li huwa determinanti jekk Herst, waqt it-trasport transkonfinali tal-karburant, kinitx diġà kisbet is-setgħa li tiddisponi mill-karburant b'tali mod li kienet iġġorr ir-riskju għat-telf aċċidentali tiegħu. Ma jistax jiġi eskluż li dan diġà sar bi trasferiment tal-proprjetà fil-mument tat-tagħbija fit-terminal tar-raffinerija minħabba li, bħala regola, il-proprjetarju jkollu wkoll ir-riskju ta' telf. Imbagħad, f'katina ta' kunsinni fuq żewġ kunsinni, it-tieni kunsinna (B-Herst) tkun il-kunsinna eżentata mit-taxxa u Herst ma jkollhiex dritt li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa.

50. Jekk, min-naħa l-oħra, il-merkanzija nbiegħet mill-ġdid qabel it-trasport u b'hekk hemm katina ta' kunsinni fuq tliet partijiet (A – B – Herst – D), ir-riżultat jinbidel xi ftit. Imbagħad tkun impriża ta' daqs medju fil-katina tal-kunsinni, minflok dik tal-aħħar, li tiżgura t-trasport. F'dan il-każ – jekk Herst iġġorr ir-riskju ta' telf aċċidentali matul it-trasport – il-kunsinna tagħha (jiġifieri t-tielet kunsinna Herst – D) tkun transkonfinali u għalhekk il-kunsinna tkun eżentata [31]. Anki f'dan il-każ, Herst ma setgħetx titlob id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fir-Repubblika Ċeka għall-kunsinna preċedenti, iżda biss fil-pajjiż fejn beda t-trasport.

27 F'dan ir-rigward, ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punt 62).

28 F'dan ir-rigward, ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punt 73).

29 It-trasportatur jew min jikkunsinna ma għandux is-setgħa li jiddisponi mill-proprjetà bħala sid; ara s-sentenzi tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 88), u tat-3 ta' Ġunju 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punt 25).

30 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 86), u tat-3 ta' Ġunju 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punt 24).

31 Il-leġiżlatur tal-Unjoni jipprova jintroduċi regoli ġodda b'ċertezza legali ikbar sabiex din is-sitwazzjoni tiġi rregolata (trasport permezz tal-impriża ta' daqs medju) bl-għajnuna ta' *fictio iuris* fl-Artikolu 36a l-ġdid tad-Direttiva dwar il-VAT (ĠU 2018, L 311, p. 3) li għandu jiġi traspost fl-1 ta' Jannar 2020.

51. Madankollu, huwa possibbli wkoll li ż-żmien tat-trasferiment tar-riskju (bi jew mingħajr kisba fl-istess waqt tal-proprjetà fir-rigward tad-dritt ċivili) jista' jinbidel. Pereżempju, il-qorti tar-rinviju tindika li, skont il-kuntratti li normalment jintużaw fl-industrija, il-kisba tal-proprjetà u, konsegwentement, it-trasferiment tar-riskju, jistgħu jseħħu biss fil-mument meta l-prodotti suġġetti għad-dazji tas-sisa jiġu rrilaxxati għal ċirkolazzjoni libera.

52. Jekk dan kien il-każ, waqt it-trasport transkonfinali (jiġifieri mir-raffinerija sar-rilaxx għal ċirkulazzjoni libera tal-merkanzija fir-Repubblika Ċeka) Herst kienet qiegħda taġixxi sempliċement bħala trasportatur [32]. Dan ikun xi ftit mhux tas-soltu iżda mhux eskluż. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 32 tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti wkoll dan minħabba li l-oġġett, imbagħad, ikun jista' jiġi kkunsinnat mill-fornitur (f'dan il-każ A u B), permezz tax-xerrej (f'dan il-każ B u Herst) jew minn terz (jiġifieri trasportatur tal-merkanzija, f'dan il-każ Herst għal A jew għal B). F'każ bħal dan, trasport fit-tifsira tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 32 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi attribwit għall-kunsinna minn A sa B jew minn B għal Herst.

53. Jekk il-kunsinna minn B sa Herst isseħħ imbagħad fir-Repubblika Ċeka jiddependi minn jekk it-trasport tal-ewwel kunsinna (A sa B) huwiex attribwibbli, li jimplika li l-ewwel impriża (A) ġarret ir-riskju ta' telf ta' kunsinna transkonfinali. Din tal-aħħar ma tkunx normali, peress li A ppermettiet lil B li tiġbor il-merkanzija wkoll mingħand parti terza (f'dan il-każ Herst) li A ma kinitx taf. *Prima facie* ma huwiex ċar għaliex f'xenarju bħal dan A għandha ġġorr ir-riskju ta' telf aċċidentali anki wara l-ġbir.

54. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ma tistax twettaq l-evalwazzjoni ta' min iġorr ir-riskju tat-telf matul l-operazzjoni ta' trasport transkonfinali. Dan huwa pjuttost il-kompitu tal-qorti tar-rinviju [33].

3. Konklużjoni

55. Bħala konklużjoni, meta jiġi attribwit l-uniku moviment transkonfinali ta' merkanzija għal kunsinna partikolari f'katina ta' kunsinni, huwa essenzjali li jiġi ddeterminat min għandu jġorr ir-riskju tat-telf aċċidentali tal-merkanzija matul trasport transkonfinali. Din il-kunsinna hija l-kunsinna intra-Komunitarja eżentata mit-taxxa, fejn il-post tagħha jinsab fil-punt ta' bidu tat-trasport. Madankollu, hija irrilevanti l-kwistjoni dwar min, matul it-trasport, huwa l-proprjetarju, fir-rigward tad-dritt ċivili, tal-merkanijza jew il-kwistjoni jekk it-trasport iseħħx taħt sistema doganali partikolari.

B. Fuq it-tieni u t-tielet domanda

1. Fuq l-ammissibbiltà u t-tifsira taż-żewġ domandi

56. It-tieni u t-tielet domanda jirrigwardaw b'mod definittiv ir-relazzjoni bejn direttiva u d-dritt nazzjonali. Il-prinċipju kostituzzjonali ta' *in dubio mitius* fil-leġiżlazzjoni fiskali jeħtieġ li għandha dejjem tintgħażel l-interpretazzjoni tal-leġiżlazzjoni fiskali li hija l-iktar favorevoli għall-persuna taxxabbli. Madankollu hemm ukoll ir-rekwiżit, li dawn id-dispożizzjonijiet legali jippermettu numru ta' interpretazzjonijiet differenti.

32 Kif ukoll is-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 89).

33 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 45), u tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 37).

57. Madankollu, mit-talba għal deċiżjoni preliminari ma jirriżultax b'mod ċar jekk dan huwiex possibbli hawnhekk. B'mod mhux tas-soltu, ir-rilevanza ta' dan il-prinċipju ma ssemmietx fit-talba għal deċiżjoni preliminari fis-sentenza AREX [34], għalkemm il-fatti sottostanti u l-parti l-kbira tad-domandi kienu kważi identiċi. Dan tal-aħħar imur kontra l-preżentazzjoni mill-qorti tar-rinviju tal-fatt li, oġġettivament taħt id-dritt nazzjonali, diversi għażliet ta' interpretazzjoni huma possibbli b'mod oġġettiv.

58. Madankollu, l-opinjoni tarr-Repubblika Ċeka li t-talba għal deċiżjoni preliminari hija diġà inammissibbli f'dan ir-rigward, ma tistax tintlaqa'. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-domandi magħmula minn qrati nazzjonali jibbenefikaw minn preżunzjoni ta' rilevanza. Hija tistabbilixxi, taħt ir-responsabbiltà tagħha stess, il-kuntest ġuridiku u fattwali li fil-kuntest tiegħu hija tistaqsi dwar l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni. Il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tiċħad biss li tiddeċiedi fuq domanda preliminari magħmula minn qorti nazzjonali meta jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni mitluba ma għandha l-ebda konnessjoni mar-realtà jew mas-suġġett tal-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew ukoll meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex l-punti ta' fatt jew ta' liġi meħtieġa sabiex tirrispondi b'mod utli għad-domandi magħmula lilha [35].

59. Anki jekk – bħalma l-Kummissjoni ġustament tenfasizza – hemm dubji dwar l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' *in dubio mitius* f'din il-kawża, ma jistax jiġi preżunt li hemm sitwazzjoni ipotetika. Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha twieġeb id-domanda legali pendenti.

60. Ir-Repubblika Ċeka ttrasponiet b'mod ġenerali d-Direttiva dwar il-VAT. Il-kunċetti tad-Direttiva dwar il-VAT u l-interpretazzjoni tagħhom huma ċari biżżejjed. Madankollu ċertu livell ta' inċertezza legali jeżisti fir-rigward tal-attribuzzjoni tal-eżenzjoni mit-taxxa għal waħda mill-kunsinni tal-katina tal-kunsinni u d-determinazzjoni relatata mal-post tal-kunsinni l-oħra. Dan jirrifletti l-bosta deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja [36] li issa ttieħdu, kif ukoll l-Artikolu 36a l-ġdid tad-Direttiva tal-VAT [37], li għandu jiġi traspost fl-1 ta' Jannar 2020.

61. Fil-każ li r-regoli nazzjonali jippermettu attribuzzjoni differenti tal-eżenzjoni mit-taxxa għal kunsinna oħra permezz ta' interpretazzjoni, u dan iwassal biex il-post ta' kunsinna jkun oġġettivament ikkunsidrat f'dan il-każ fir-Repubblika Ċeka, tqum il-kwistjoni dwar ir-relazzjoni bejn il-prinċipju kostituzzjonali *in dubio mitius* u d-Direttiva dwar il-VAT. Imbagħad, għandu jiġi deċiż jekk l-interpretazzjoni iktar favorevoli tad-dritt nazzjonali, kif prevista mid-dritt kostituzzjonali nazzjonali, tistax tipprekludi interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali li hija inqas favorevoli għall-persuna taxxabbli, iżda li hija kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni.

34 Sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Sentenzi tas-17 ta' Settembru 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punt 32); tat-30 ta' April 2014, Pfleger *et* (C-390/12, EU:C:2014:281, punt 26); tat-22 ta' Ġunju 2010, Melki u Abdeli (C-188/10 u C-189/10, EU:C:2010:363, punt 27); u tat-22 ta' Jannar 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punt 19).

36 Sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); tal-21 ta' Frar 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786); u tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Direttiva tal-Kunsill (UE) 2018/1910 tal-4 ta' Diċembru 2018 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tal-armonizzazzjoni u s-simplifikazzjoni ta' ċerti regoli tas-sistema tat-taxxa fuq il-valur miżjud applikabbli għat-tassazzjoni tal-kummerċ bejn l-Istati Membri (ĠU 2018, L 311, p. 3).

2. L-ebda kwistjoni dwar is-supremazija tad-dritt tal-Unjoni

62. Fuq kunsiderazzjoni iktar superfiċjali, jista' jkun hemm inklinazzjoni li din il-kwistjoni fid-dawl tas-supremazija tad-dritt tal-Unjoni tiġi miċħuda [38]. Madankollu, jiġi injorat li d-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju – jekk effettivament tagħmel hekk – ma tikkonċernax is-supremazija tad-dritt tal-Unjoni. Dan għaliex is-supremazija tad-dritt tal-Unjoni hija regola ta' kunflitt tal-liġijiet [39] li tikkonċerna r-relazzjoni bejn żewġ regoli applikabbli. Madankollu, dan huwa nieqes hawn.

63. Id-Direttiva dwar il-VAT ma hijiex regolament, iżda direttiva li, skont l-Artikolu 288 TFUE, hija indirizzata biss lill-Istat Membru. Għaldaqstant, bħala prinċipju, ma tapplikax direttament. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [40], l-applikabbiltà diretta ta' direttiva tal-Unjoni tista' tinkiseb biss jekk il-kontenut tad-direttiva jkun inkondizzjonali u preċiż biżżejjed.

64. Madankollu, tali direttiva – kif tgħid espressament il-Qorti tal-Ġustizzja – ma tistax minnha nnifisha toħloq obbligi għal individwu, u għalhekk din tal-aħħar ma tistax tiġi invokata bħala tali quddiem il-qrati nazzjonali għall-finijiet tad-Direttiva [41]. Għalhekk, l-obbligi li joħorġu minn direttiva għandhom jiġu trasposti fid-dritt nazzjonali sabiex ikunu jistgħu jiġu invokati direttament kontra individwu.

65. Dan ippruvda lill-Qorti tal-Ġustizzja bi strument effettiv sabiex timplimenta d-dritt tal-Unjoni favur l-individwi. Bħala riżultat, l-Istat Membru ma jistax jopponi lill-individwu n-nuqqas ta' traspożizzjoni, jew it-traspożizzjoni żbaljata tad-dritt tal-Unjoni. Dan jippermetti li jiġi evitat li l-Istat ikun jista' jibbenefika minn nuqqas ta' konformità mad-dritt tal-Unjoni [42]. Jekk l-interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali f'konformità mad-dritt tal-Unjoni tippreżenta interpretazzjoni iktar favorevoli għall-persuna taxxabbli, kemm il-prinċipju nazzjonali *in dubio mitius* kif ukoll l-applikazzjoni diretta possibbli tad-Direttiva għandhom jaslu għall-istess konklużjoni.

66. Il-prinċipju *in dubio mitius* għalhekk jista' jkollu biss effett awtonomu fil-qasam tad-dritt tal-VAT jekk l-interpretazzjoni nazzjonali possibbli twassal għal riżultat iktar favorevoli għall-persuna taxxabbli minn dak previst mid-Direttiva. F'każijiet bħal dawn, madankollu, id-Direttiva dwar il-VAT ma tistax tiġi applikata direttament. Għalhekk, ma hemm l-ebda kunflitt bejn żewġ dispożizzjonijiet applikabbli u l-kwistjoni tas-supremazija ta' waħda mir-regoli ma tqumx.

38 Sentenzi tad-9 ta' Marzu 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, punti 17 u 18), tas-17 ta' Diċembru 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, p. 3), u tal-15 ta' Lulju 1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, p. 1270).

39 Infatti, Marc Desens isejjaħ is-supremazija tal-applikazzjoni tad-dritt bħala regola ta' kunflitt tal-liġijiet f'*Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, p. 211 (212), Harald Schaumburg f' Schaumburg/Ingliż, *Europäisches Steuerrecht*, Köln 2015, punt 4.19 *et seq*., Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim f' Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, München, 8. Ara wkoll, 2018, paragrafu 10 punt 33.

40 Sentenzi tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et* (C-251/16, EU:C:2017:881, punt 26); tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punti 48 u 49); tat-12 ta' Diċembru 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punt 18); tal-24 ta' Jannar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punt 33); u tad-19 ta' Jannar 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punt 25).

41 Sentenzi tat-22 ta' Novembru 2017, Cussens *et* (C-251/16, EU:C:2017:881, punt 26); tat-12 ta' Diċembru 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punt 22); tal-24 ta' Jannar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punti 37 u 38); tal-14 ta' Lulju 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punt 20); u tas-26 ta' Frar 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punt 48).

42 F'dan is-sens ara wkoll: is-sentenzi tal-24 ta' Jannar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punt 38); tal-14 ta' Lulju 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punti 22 u 23); u tas-26 ta' Frar 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punt 49).

3. Diverġenza bejn id-Direttiva u d-dritt nazzjonali

67. Il-każ klassiku ta' diverġenza bejn direttiva u dritt nazzjonali huwa preżenti hawnhekk. Fil-prinċipju, din id-diverġenza għandha tiġi solvuta permezz ta' interpretazzjoni [43] konformi mad-dritt tal-Unjoni. Dan jippermetti lill-qorti nazzjonali li tiżgura, fl-ambitu tal-ġurisdizzjoni tagħha, l-effikaċja sħiħa tad-dritt tal-Unjoni meta tiddeċiedi dwar il-kwistjoni mressqa quddiemha.

68. Il-prinċipju ta' interpretazzjoni konformi mad-dritt tal-Unjoni madankollu jirrikjedi li l-qrati nazzjonali jagħmlu dak kollu li huwa fil-ġurisdizzjoni tagħhom, billi jieħdu inkunsiderazzjoni d-dritt nazzjonali kollu u billi japplikaw metodi ta' interpretazzjoni rrikonoxxuti minnha, sabiex tiġi ggarantita l-effettività sħiħa tad-direttiva inkwistjoni u sabiex jaslu għal soluzzjoni konformi mal-għan li għandu jintlaħaq mid-Direttiva [44].

4. Limiti ta' interpretazzjoni konformi mad-dritt tal-Unjoni

69. Madankollu, ir-rekwiżit ta' interpretazzjoni konformi mad-dritt tal-Unjoni ma huwiex illimitat. L-obbligu li l-qorti nazzjonali għandha li tirreferi għall-kontenut ta' direttiva meta tinterpreta u tapplika d-dispożizzjonijiet rilevanti tal-liġi nazzjonali huwa limitat mill-prinċipji ġenerali tad-dritt, b'mod partikolari, mill-prinċipji ta' ċertezza legali kif ukoll ta' nonretroattività, u ma jistax iservi ta' bażi għal interpretazzjoni *contra legem* tad-dritt nazzjonali [45].

70. Skont il-qorti tar-rinviju, fir-Repubblika Ċeka, il-prinċipju legali ġenerali *in dubio mitius* jipprovdi ċertezza legali, peress li jirregola l-effetti tal-inċertezza legali dovuta għal liġi ambigwa b'mod ċar u għad-dannu tal-persuna li kkawżat l-inċertezza legali. Bħala prinċipju legali tad-dritt Ċek, dan jikkostitwixxi wkoll limitu ta' interpretazzjoni konformi mad-dritt tal-Unjoni, bħalma huwa t-terminu stabbilit f'dispożizzjoni.

71. Mill-ġurisprudenza ċċitata iktar 'il fuq jirriżulta li mhux kull dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali tagħti aċċess għal interpretazzjoni konformi mad-dritt tal-Unjoni. Barra minn hekk, skont id-dritt tal-Unjoni, l-Istati Membri jistgħu jintalbu jagħmlu tajjeb għad-dannu kkawżat jekk għan li għandu jintlaħaq minn direttiva ma jistax jintlaħaq permezz ta' interpretazzjoni [46].

72. Għalhekk, jekk interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali konformi mad-dritt tal-Unjoni ma tkunx possibbli, ikun preżenti d-dritt nazzjonali li jkun kontra d-dritt tal-Unjoni iżda applikabbli għall-benefiċċju tal-persuna taxxabbli. Din is-sitwazzjoni tista' tirriżulta mhux biss f'termini ċari kontradittorji tad-dritt nazzjonali, iżda wkoll meta l-prinċipji legali – hawnhekk il-prinċipju kostituzzjonali *in dubio mitius* – inaqqsu l-possibbiltajiet ta' interpretazzjoni għal interpretazzjoni waħda biss possibbli. Madankollu, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tistabbilixxi jekk dan huwiex il-każ.

43 Sentenzi tal-4 ta' Lulju 2006, Adeneler *et* (C-212/04, EU:C:2006:443, punti 109 u 110); tas-16 ta' Ġunju 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punti 44 u 47); tal-5 ta' Ottubru 2004, Pfeiffer *et* (C-397/01 sa C-403/01, EU:C:2004:584, punt 114); tal-14 ta' Lulju 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punt 26); u tat-13 ta' Novembru 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, punt 8).

44 Sentenzi tal-24 ta' Jannar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punt 24); tal-4 ta' Lulju 2006, Adeneler *et* (C-212/04, EU:C:2006:443, punt 111); tal-5 ta' Ottubru 2004, Pfeiffer *et* (C-397/01 sa C-403/01, EU:C:2004:584, punti 115, 116, 118 u 119).

45 Sentenzi tal-24 ta' Jannar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punt 25), tal-4 ta' Lulju 2006, Adeneler *et* (C-212/04, EU:C:2006:443, punt 110), tas-16 ta' Ġunju 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punti 44 u 47).

46 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-24 ta' Jannar 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punti 42 u 43); tal-4 ta' Lulju 2006, Adeneler *et* (C-212/04, EU:C:2006:443, punt 112); u tal-14 ta' Lulju 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punt 27).

73. Tali konsegwenzi, li huma ta' dispjaċir taħt id-dritt tal-Unjoni, u li jirriżultaw mill-assenza ta' applikabbiltà diretta ta' direttiva jippreżentaw ruħhom ukoll f'oqsma oħra tad-dritt[47]. Imbagħad ikun il-kompitu tal-Istat Membru li jikkonforma mal-obbligu tiegħu ta' traspożizzjoni u li jiżgura li d-dritt nazzjonali tiegħu (b'mod ċar) jikkonforma mad-dritt tal-Unjoni, jekk irid jiġi evitat li l-Kummissjoni tippreżenta rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu.

5. Konklużjoni

74. Il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jew kwalunkwe prinċipju ieħor tad-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix l-applikazzjoni tad-dritt nazzjonali differenti, sakemm l-individwu ma jinvokax jew ma jkunx jista' direttament jinvoka d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar il-VAT innifsu, u lanqas ma tkun iktar possibbli interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali li tkun kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni (f'dan il-każ, minħabba l-prinċipju *in dubio mitius*).

C. Fuq it-tielet domanda

75. Permezz tat-tielet domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, jekk – meta l-prinċipju *in dubio mitius* jkun "applikabbli" – il-kunċett ġuridiku tal-kunsinna ta' merkanzija u l-kunċett ġuridiku tat-trasport tal-merkanzija li għandhom l-istess kontenut (jew le), kemm fis-sens tad-Direttiva dwar il-VAT kif ukoll fis-sens tad-Direttiva dwar id-Dazji tas-Sisa, għandhomx jiġu kkunsidrati bħala oġġettivament inċerti u jekk jistgħux jingħataw żewġ interpretazzjonijiet.

76. Kif diġà ġie spjegat iktar 'il fuq, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-post ta' kunsinna skont l-Artikolu 32 tad-Direttiva dwar il-VAT, huma biss il-kunċetti ġuridiċi relatati mal-VAT li huma determinanti u ma għandhomx jiġu kkunsidrati li huma oġġettivament inċerti. B'xi inċertezza legali, "biss" hija vvizzjata l-attribuzzjoni tal-eżenzjoni mit-taxxa għal waħda mill-kunsinni tal-katina ta' kunsinni u b'konnessjoni ma' dan il-post sussegwenti tal-kunsinni l-oħra.

77. Madankollu, dan ma jipprekludix li l-formulazzjoni tad-dritt nazzjonali tiġi interpretata b'mod differenti fil-kuntest tiegħu stess (struttura, storja, tifsira u skop), minkejja formulazzjoni identika. Il-prinċipju *in dubio mitius* jirreferi biss għad-dritt nazzjonali, u għalhekk f'dan il-kuntest hija unikament determinanti il-kwistjoni jekk id-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali joffrux oġġettivament diversi interpretazzjonijiet.

78. Din il-konstatazzjoni tibqa' kwistjoni ta' dritt nazzjonali li tista' tingħata tweġiba biss mill-qorti nazzjonali.

V. Konklużjoni

79. Konsegwentament, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domandi preliminari magħmula min-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Reġjonali ta' Praga, ir-Repubblika Ċeka):

1. Meta jiġi attribwit l-uniku moviment transkonfinali ta' merkanzija għal kunsinna partikolari f'katina ta' kunsinni, huwa essenzjali li jiġi ddeterminat min għandu jġorr ir-riskju tat-telf aċċidentali matul it-trasport transkonfinali. Din il-kunsinna hija l-kunsinna intra-Komunitarja eżentata mit-taxxa, fejn il-post tagħha jinsab fil-punt ta' bidu tat-trasport.

47 Ara, pereżempju, is-sentenzi tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 52); tat-12 ta' Diċembru 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punt 31, jekk l-istituzzjoni ma kinitx viċin biżżejjed tal-Istat); u tal-14 ta' Lulju 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punt 30).

2. Il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jew xi prinċipju ieħor tad-dritt tal-Unjoni Ewropea ma jipprekludix l-applikazzjoni tal-prinċipju kostituzzjonali nazzjonali *in dubio mitius*, li jobbliga lill-awtoritajiet pubbliċi, f'każ li d-dispożizzjonijiet legali jkunu ambigwi u oġġettivament joffru numru ta' interpretazzjonijiet possibbli, li jagħżlu l-interpretazzjoni l-iktar vantaġġuża għad-destinatarji tad-dispożizzjonijiet legali (fil-każ odjern għall-persuna taxxabbli).