SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla)

26 ta' Lulju 2017*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 138(1) – Klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni inkwantu kunsinna intra-Komunitarja – Eżenzjoni tal-kunsinni intra-Komunitarja ta' oġġetti – Intenzjoni tax-xerrej li jbigħ mill-ġdid l-oġġetti mixtrija lil persuna taxxabbli fi Stat Membru ieħor qabel il-ħruġ tagħhom mit-territorju tal-ewwel Stat Membru – Effett eventwali tal-ipproċessar ta' parti mill-oġġetti qabel l-ispedizzjoni tagħhom"

Fil-Kawża C-386/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mil-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (qorti amministrattiva suprema tal-Litwanja), permezz ta' deċiżjoni tal-4 ta' Lulju 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-12 ta' Lulju 2016, fil-proċedura

"Toridas" UAB

vs

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

fil-preżenza ta':

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn E. Juhász, President tal-Awla, C. Vajda u K. Jürimäe (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: Y. Bot,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub, wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal "Toridas" UAB, minn R. Mištautas, avukat,

– għall-Gvern Litwan, minn D. Kriaučiūnas u K. Dieninis kif ukoll minn D. Stepanienė, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u A. Steiblytė, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Litwan.

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 138(1), tal-Artikolu 140(a) u tal-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"), moqrija flimkien mal-Artikoli 33 u 40 ta' din id-direttiva.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn "Toridas" UAB u l-Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (direttorat nazzjonali tat-taxxi mal-ministeru tal-finanzi tar-Repubblika tal-Litwanja) rigward il-klassifikazzjoni ta' tranżazzjonijiet imwettqa minn Toridas bejn is-sena 2008 u s-sena 2010 bħala kunsinni intra-Komunitarji, u tal-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), relatata ma' dawn it-tranżazzjonijiet, miżjuda bi penalitajiet moratorji u b'multa fiskali.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

"'Provvista ta' merkanzija' għandha tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli."

4 Skont l-Artikolu 20 ta' din id-direttiva:

"'Akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija' għandha tfisser l-akkwist tad-dritt li tiddisponi bħala sid ta' proprjetà tanġibbli mobbli, mibgħuta jew ittrasportata għand il–persuna li qed takkwista l-merkanzija, mill-bejjiegħ jew f'ismu jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija, fi Stat Membru minbarra dak li minnu ntbagħtet jew kienet ittrasportata l-merkanzija."

5 L-Artikolu 32 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"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.

Madankollu, jekk it-tluq jew it-trasport tal-merkanzija jibda f'territorju terz jew f'pajjiż terz, kemm il-post tal-provvista mill-importatur innominat jew rikonoxxut skond l-Artikolu 201 bħala obbligat li jħallas il-VAT u l-post ta' kwalunkwe provvista sussegwenti għandha titqies li tkun fl-Istat Membru ta' l-importazzjoni tal-merkanzija."

6 Skont l-Artikolu 33 tal-istess direttiva:

"1. B'deroga mill-Artikolu 32, il-post tal-provvista tal-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata minn jew għan-nom tal-fornitur minn Stat Membru li mhux dak li fih tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata jitqies bħala l-post fejn tinsab il-merkanzija fil-ħin li jintemm it-tluq jew it-trasport għall-konsumatur, fejn jintlaħqu il-kondizzjonijiet li ġejjin:

a) il-provvista tal-merkanzija titmexxa għal persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intra-Komunitarji tagħha mhumiex soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1), jew għal kull persuna oħra li mhix taxxabbli;

b) il-merkanzija pprovduta la hi mezzi ġdid ta' trasport u lanqas merkanzija pprovduta wara li tkun ingħaqdet jew ġiet installata, bi prova jew mingħajr, minn jew għan-nom tal-fornitur.

2. Fejn il-merkanzija pprovduta tintbagħat jew tkun ittrasportata minn territorju terz jew pajjiż terz u impurtata mill-fornitur ġewwa Stat Membru li mhux l-Istat Membru li fih tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata għall-konsumatur, din għandha titqies li ntbagħtet jew kienet ittrasportata mill-Istat Membru ta' importazzjoni."

7 L-Artikolu 40 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Il–post ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija għandu jitqies bħala l-post li fih tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lill-persuna li akkwistatha."

8 L-Artikolu 138(1) ta' din id-direttiva huwa redatt kif ġej:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni 'l barra mit-territroju tagħhom iżda [fl-Unjoni], 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."

9 Skont l-Artikolu 140 tal-imsemmija direttiva:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

a) l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija li l-provvista tagħha minn persuni taxxabbli tkun dejjem eżenti fit-territorju ta' l-Istat Membru konċernat;

[…]"

10 L-Artikolu 141 tal-istess direttiva jipprevedi:

"Kull Stat Membru għandu jieħu miżuri speċifiċi sabiex jiżgura li l-VAT ma tiġix imposta fuq l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija fit-territorju tiegħu, magħmul skond l-Artikolu 40, fejn jiġu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

a) l-akkwist ta' merkanzija jsir minn persuna taxxabbli li mhix stabbilita fl-Istat Membru konċernat iżda li hi identifikata għall-iskopijiet tal-VAT fi Stat Membru ieħor;

b) l-akkwist ta' merkanzija jsir bil-għan tal-provvista sussegwenti ta' dik il-merkanzija, fl-Istat membru konċernat, mill-persuna taxxabbli msemmija fil-punt (a);

(ċ) il-merkanzija hekk akkwistata mill-persuna taxxabbli msemmija fil-punt (a) hija mibgħuta jew ittrasportata direttament, minn Stat Membru li m'huwiex dak li fih din tkun identifikata għall-iskopijiet tal-VAT, lill–persuna li għaliha għandha twettaq il-provvista sussegwenti;

d) il-persuna li għaliha l–provvista sussegwenti għandha ssir hi persuna taxxabbli oħra, jew persuna legali mhux taxxabbli, li hi identifikata għall-iskopijiet tal-VAT fl-Istat Membru kkonċernat;

e) il-persuna msemmija fil-punt (d) ġiet innominata skond l-Artikolu 197 bħala obbligata li tħallas il-VAT dovuta fuq il-provvista magħmula mill-persuna taxxabbli li mhijiex stabbilita fl-Istat Membru li fih hi dovuta t-taxxa."

Id-dritt Litwan

11 L-Artikolu 49(1) tal-Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (liġi tar-Repubblika tal-Litwanja dwar il-VAT), fil-verżjoni tagħha applikabbli fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"liġi dwar il-VAT"), huwa fformulat kif ġej:

"Huma intaxxati bir-rata ta' 0 % l-kunsinni ta' oġġetti lil persuna taxxabbli identifikata għall-iskopijiet tal-VAT fi Stat membru ieħor, ittrasportati barra mit-territorju nazzjonali lejn Stat Membru ieħor (indipendentement mill-persuna – il-bejjiegħ tal-oġġetti, ix-xerrej jew persuna terzi li taġixxi f'isimhom – li twettaq dan it-trasport)."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

12 Toridas hija kumpannija stabbilita u identifikata għall-iskopijiet tal-VAT fil-Litwanja. Bejn l-1 ta' Lulju 2008 u l-31 ta' Diċembru 2010, hija importat fil-Litwanja ħut iffriżat mill-Każakistan (iktar 'il quddiem il-"merkanzija inkwistjoni"). Sussegwentement il-merkanzija inkwistjoni nbiegħet lil Megalain OÜ, kumpannija stabbilita u identifikata għall-iskopijiet tal-VAT fl-Estonja (iktar 'il quddiem l-"ewwel kunsinni"). Dan il-bejgħ bejn Toridas u Megalain kien irregolat b'kuntratt ta' kooperazzjoni konkluż fl-10 ta' Ottubru 2006. Skont dan il-kuntratt, Megalain impenjat ruħha li toħroġ il-merkanzija inkwistjoni mit-territorju Litwan f'terminu ta' 30 ġurnata u li tgħaddi lil Toridas dokumenti li kienu jipprovaw li din il-merkanzija kienet effettivament ħarġet minn dan it-territorju. Toridas impenjat ruħha, min-naħa tagħha, li tieħu responsabbiltà għal din il-merkanzija, inkluż il-magazzinaġġ tagħha, u li tħallas l-ispejjeż sostnuti sal-ħruġ effettiv tagħha mil-Litwanja.

13 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, fil-prattika, fl-istess jum, jew l-għada tax-xiri tagħha mingħand Toridas, Megalain biegħet mill-ġdid il-merkanzija inkwistjoni lil xerrejja stabbiliti u li huma identifikati għall-iskopijiet tal-VAT fi Stati Membri oħrajn tal-Unjoni Ewropea, jiġifieri fid-Danimarka, fil-Ġermanja, fil-Pajjiżi l-Baxxi u fil-Polonja (iktar 'il quddiem it-"tieni kunsinni").

14 Parti mill-merkanzija inkwistjoni kienet immedjatament mibgħuta wara l-bejgħ mill-ġdid mil-Litwanja lejn dawn l-Istati Membri l-oħra, mingħajr ma għaddiet mill-Estonja. Parti oħra kienet ittrasportata fil-bini tal-kumpannija Plungės šaltis, li jinsab fil-Litwanja, sabiex tiġi kklassifikata, igglejżjata u ppakkjata, qabel ma ġiet ittrasportata direttament lejn ix-xerrejja fl-Istati Membri ta' destinazzjoni, imsemmija fil-punt preċedenti. Fil-każijiet kollha, Megalain ħadet ir-responsabbiltà għall-klassifikazzjoni, għall-igglejżjar, għall-ippakkjar kif ukoll għall-esportazzjoni tal-merkanzija inkwistjoni.

15 Fir-rigward tal-ewwel kunsinni, kien indikat, fuq il-fatturi indirizzati minn Toridas lil Megalain, li t-tranżazzjonijiet kienu intaxxati b'rata ta' 0 % ta' VAT, inkwantu kunsinni intra-Komunitarji ta' oġġetti, skont l-Artikolu 49(1) tal-liġi dwar il-VAT. Il-fatturi kienu jindikaw ukoll li l-indirizz tal-post ta' tagħbija u ta' kunsinna tal-merkanzija inkwistjoni kien dak tal-magazzinaġġ tal-kumpanniji Kauno žuvis jew Plungės šaltis, li jinsab fit-territorju Litwan.

16 Fir-rigward tat-tieni kunsinni, il-fatturi kienu stabbiliti minn Megalain mingħajr VAT, skont dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT relatati mal-eżenzjoni tal-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti. Dawn kienu jindikaw ukoll il-post ta' tagħbija tal-merkanzija inkwistjoni, jiġifieri l-bini ta' Kauno žuvis jew ta' Plungės šaltis li jinsab fil-Litwanja, u post ta' kunsinna, jiġifieri indirizz fl-Istat Membru ta' kull xerrej.

17 Wara kontroll fiskali li kien jirrigwarda l-ħlas tal-VAT, l-ispettorat Litwan tat-taxxi kkunsidra li l-ewwel kunsinni kienu kunsinni interni, taxxabbli bir-rata normali, u mhux kunsinni intra-Komunitarji li jibbenefikaw minn eżenzjoni minn VAT. Din l-evalwazzjoni, l-ewwel ikkonfermata mid-direttorat nazzjonali tat-taxxi mal-ministeru tal-finanzi tar-Repubblika tal-Litwanja, ġiet ikkontestata mill-Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (kummissjoni dwar it-tilwim fiskali mal-gvern tar-Repubblika tal-Litwanja).

18 Adita mid-direttorat nazzjonali tat-taxxi mal-ministeru tal-finanzi tar-Repubblika tal-Litwanja, il-Vilniaus apygardos administracinis teismas (qorti amministrattiva reġjonali ta' Vilnius, il-Litwanja) annullat id-deċiżjoni tal-kummissjoni dwar it-tilwim fiskali mal-gvern tar-Repubblika tal-Litwanja u ddeċidiet li l-evalwazzjoni tal-amministrazzjonijiet fiskali lokali u ċentrali kienet fondata.

19 Toridas appellat din is-sentenza quddiem il-qorti tar-rinviju.

20 Din il-qorti tistaqsi dwar il-klassifikazzjoni, għall-finijiet tal-VAT, tal-ewwel kunsinni. Filwaqt li tirrileva li dawn it-tranżazzjonijiet kienu segwiti mit-tieni kunsinni u li l-merkanzija inkwistjoni kienet is-suġġett ta' spedizzjoni waħda jew ta' trasport wieħed intra-Komunitarji, din il-qorti tistaqsi liema mill-ewwel jew mit-tieni kunsinni għandhom jiġu kklassifikati bħala kunsinni intra-Komunitarji, eżentati skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT.

21 Skont il-qorti tar-rinviju, huwa stabbilit li t-trasport tal-merkanzija inkwistjoni b'destinazzjoni lejn ix-xerrejja finali kien sar tassew u li dawn tal-aħħar iddikjaraw fl-Istati Membri rispettivi tagħhom l-akkwisti intra-Komunitarji korrispondenti. Minbarra dan, il-qorti tar-rinviju tirrileva li l-provi li jinsabu fil-proċess jippermettu raġonevolment li wieħed jaħseb li Toridas kienet taf biċ-ċirkustanzi sinjifikattivi kollha relatati mat-tieni kunsinni. Fid-dawl tat-tagħlim tas-sentenza tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), u iktar partikolarment tal-punt 36 ta' din is-sentenza, il-qorti tar-rinviju tiddubita li l-ewwel kunsinni jistgħu jibbenefikaw mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT.

22 Din il-qorti tirrileva, min-naħa l-oħra, li, għall-istess lot ta' merkanzija, il-katina ta' żewġ kunsinni suċċessivi kienet timplika operaturi identifikati fi Stati Membri differenti u li Megalain aġixxiet bħala intermedjarju. Dan iħalli wieħed jaħseb li t-tranżazzjonijiet ekonomiċi, fil-globalità tagħhom, setgħu jitqiesu bħala tranżazzjonijiet imsejħa "trijangulari", li jimplikaw tliet operaturi, stabbiliti u identifikati għall-iskopijiet tal-VAT fi tliet Stati Membri differenti, li jwettqu żewġ kunsinni suċċessivi li huma s-suġġett biss ta' trasport intra-Komunitarju wieħed. Dawn jistgħu jaqgħu f'dan ir-rigward taħt l-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT. Fl-aħħar nett, din il-qorti tistaqsi dwar l-effett tal-ipproċessar ta' parti mill-merkanzija inkwistjoni fuq l-applikazzjoni ta' eventwali eżenzjoni tal-ewwel kunsinni.

23 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tibża', peress li Megalain hija identifikata għall-iskopijiet tal-VAT fl-Estonja, li eventwali rifjut ta' eżenzjoni tal-ewwel kunsinni jwassal għal taxxa doppja tal-istess tranżazzjoni ekonomika, kemm fil-livell tal-kunsinna kif ukoll fil-livell tal-akkwist.

24 F'dawn il-kundizzjonijiet, il-Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (qorti amministrattiva suprema tal-Litwanja) iddeċidiet li tissospendi l-kawża quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 138(1), l-Artikolu 140(a) u (jew) l-Artikolu 141 tad-Direttiva [VAT], moqrija, b'mod partikolari, flimkien mal-Artikoli 33 u 40 tal-imsemmija direttiva, għandhom jiġu interpretati fis-sens li, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża […] preżenti, kunsinna ta' merkanzija mwettqa minn persuna taxxabbli stabbilita fl-ewwel Stat Membru hija eżenti mit-taxxa meta, qabel ma jikkonkludi din it-tranżazzjoni kkostitwita minn kunsinna, ix-xerrej (persuna taxxabbli identifikata għall-finijiet tal-VAT fit-tieni Stat Membru) jesprimi l-intenzjoni li immedjatament ibigħ mill-ġdid il-merkanzija lil persuna taxxabbli stabbilita fit-tielet Stat Membru, qabel ma jittrasportaha mill-ewwel Stat Membru, fejn din il-merkanzija tiġi sussegwentement ittrasportata (mibgħuta) lejn dan it-tielet Stat Membru?

2) Il-fatt li, qabel it-trasport tagħha lejn it-tielet Stat Membru, parti mill-merkanzija kienet ġiet ipproċessata fuq ordni tal-persuna taxxabbli stabbilita (identifikata għall-finijiet tal-VAT) fit-tieni Stat Membru għandu importanza għall-finijiet tal-ewwel domanda?"

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

25 Permezz taż-żewġ domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 33, tal-Artikolu 40, tal-Artikolu 138(1), tal-Artikolu 140(a) u tal-Artikolu 141 tad-Direttiva tal-VAT. Hija tixtieq, b'mod partikolari, tkun taf jekk kunsinni ta' oġġetti bħall-ewwel kunsinni jistgħux jiġu eżentati skont dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT applikabbli għat-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji.

26 Madankollu, hemm lok li jiġi kkonstatat li huwa biss l-Artikolu 138(1) ta' din id-direttiva li jikkonċerna l-eżenzjoni ta' kunsinni ta' oġġetti, filwaqt li l-Artikolu 140(a), l-Artikolu 141 u l-Artikolu 40 tad-Direttiva tal-VAT japplikaw biss għall-akkwisti intra-Komunitarji ta' oġġetti. Bl-istess mod, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 33 tad-Direttiva tal-VAT jikkonċerna l-post tal-kunsinna tal-oġġetti, filwaqt li t-talba għal rinviju tikkonċerna s-sistema ta' eżenzjoni tal-kunsinni ta' oġġetti.

27 F'dawn iċ-ċirkustanzi, din it-talba għal deċiżjoni preliminari għandha tiġi eżaminata unikament sa fejn tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 40 u tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT.

Fuq l-ewwel domanda

28 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, kunsinna ta' oġġetti mwettqa minn persuna taxxabbli stabbilita fl-ewwel Stat Membru hija eżentata mill-VAT skont din id-dispożizzjoni meta, qabel ma jikkonkludi din it-tranżazzjoni ta' kunsinna, ix-xerrej, identifikat għall-iskopijiet tal-VAT fit-tieni Stat Membru, jinforma lill-fornitur li l-merkanzija ser tiġi immedjatament mibjugħa mill-ġdid lil persuna taxxabbli stabbilita fit-tielet Stat Membru, qabel ma joħroġha mill-ewwel Stat Membru u li jittrasportaha b'destinazzjoni lejn din it-tielet persuna taxxabbli.

29 Skont l-Artikolu 138(1) ta' din id-direttiva, l-Istati Membri jeżentaw il-kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati barra mit-territorji rispettivi tagħhom, iżda fl-Unjoni mill-bejjiegħ, mix-xerrej jew f'isimhom, imwettqa għal persuna taxxabbli oħra, jew għal persuna ġuridika mhux taxxabbli, li jaġixxu inkwantu tali fi Stat Membru li ma huwiex dak tat-tluq tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-oġġetti.

30 Minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-eżenzjoni ta' kunsinna ta' oġġett fis-sens ta' dan l-artikolu ssir applikabbli biss jekk id-dritt li wieħed jiddisponi minn oġġett bħala proprjetarju kien ġie trażmess lix-xerrej, jekk il-fornitur jistabbilixxi li dan l-oġġett ġie mibgħut jew ġie ttrasportat fi Stat Membru ieħor u jekk, wara din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport, dan l-oġġett kien fiżikament ħalla t-territorju tal-Istat Membru ta' kunsinna (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

31 Hemm lok ukoll li jitfakkar li kunsinna intra-Komunitarja li taqa' taħt l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT għandha bħala korollarju akkwist intra-Komunitarju, kif iddefinit fl-Artikolu 20 ta' din id-direttiva, u li għalhekk għal dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet għandha tingħata interpretazzjoni li tagħtihom tifsira u portata identiċi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, EU:C:2007:548, punt 34).

32 Issa, mill-Artikolu 20 ta' din id-direttiva jirriżulta li akkwist jista' jiġi kklassifikat bħala akkwist intra-Komunitarju unikament bil-kundizzjoni li l-oġġett ġie ttrasportat jew mibgħut b'destinazzjoni lejn ix-xerrej.

33 Għalhekk għandu jitqies li l-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT ma jistgħux jiġu ssodisfatti jekk l-oġġett li kien is-suġġett tal-kunsinna ma jiġix ittrasportat jew mibgħut b'desintazzjoni lejn ix-xerrej fejn l-akkwist huwa l-korollarju tal-kunsinna kkunsidrata.

34 Fir-rigward ta' tranżazzjonijiet li, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiffurmaw katina ta' żewġ kunsinni suċċessivi li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wieħed, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta, minn naħa, li t-trasport intra-Komunitarju jista' jiġi attribwit għal waħda miż-żewġ kunsinni, li ser tkun, għaldaqstant, l-unika eżentata skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' April 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punt 45).

35 Min-naħa l-oħra, sabiex tiġi stabbilita dik miż-żewġ kunsinni li lilha t-trasport intra-Komunitarju għandu jiġi attribwit, għandha ssir evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi partikolari kollha tal-każ (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punt 27, u tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 32).

36 Fir-rigward ta' din l-evalwazzjoni, għandu b'mod partikolari jiġi stabbilit f'liema mument seħħ it-tieni trasferiment ta' setgħa li persuna tiddisponi minn oġġett bħala proprjetarja, għall-benefiċċju tax-xerrej finali. Fil-fatt, fl-ipoteżi fejn it-tieni trasferiment ta' din is-setgħa, jiġifieri t-tieni kunsinna, seħħ qabel ma seħħ it-trasport intra-Komunitarju, dan ma jistax jiġi attribwit lill-ewwel kunsinna favur l-ewwel xerrej (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Fil-każ ta' żewġ kunsinni suċċessivi li taw lok għal trasport intra-Komunitarju wieħed biss, sabiex jiġi ddeterminat għal liema miż-żewġ kunsinni dan it-trasport għandu jiġi attribwit, għandu jiġi stabbilit jekk dan it-trasport seħħx wara t-tieni kunsinna. Jekk dan kellu jkun il-każ, hija t-tieni kunsinna biss li għandha tiġi kklassifikata bħala kunsinna intra-Komunitarja u li tibbenefika, jekk ikun il-każ, mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT.

38 F'dan il-każ, mill-elementi li jinsabu fid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-kunsinna magħmula minn Megalain għall-benefiċċju tax-xerrejja finali seħħet qabel ma kien seħħ it-trasport intra-Komunitarju.

39 Id-deċiżjoni tar-rinviju tippreċiża wkoll li l-operatur intermedjarju, Megalain, identifikata għall-iskopijiet tal-VAT fl-Estonja, ma kinitx destinatarja tat-trasport intra-Komunitarju tal-merkanzija inkwistjoni, peress li din kienet ġiet direttament ittrasportata fl-Istati Membri fejn kienu stabbiliti x-xerrejja finali, jiġifieri fid-Danimarka, fil-Ġermanja, fil-Pajjiżi l-Baxxi u fil-Polonja.

40 Għalhekk, bla ħsara għal verifika mill-qorti tar-rinviju, l-ewwel kunsinni inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkostitwixxu kunsinni interni li ma jistgħux jibbenefikaw minn eżenzjoni tal-VAT skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT.

41 Din il-konklużjoni ma hijiex affettwata mill-fatt li l-operatur intermedjarju kien stabbilit u identifikat għall-iskopijiet tal-VAT fl-Estonja. Ċertament, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tqis li, jekk kien ikkunsidrat li l-ewwel kunsinni kellhom jiġu kklassifikati bħala tranżazzjonijiet taxxabbli, minn dan jista' jirriżulta riskju ta' taxxa doppja peress li Megalain iddikjarat l-akkwisti tagħha fl-Estonja.

42 Madankollu, mill-formulazzjoni tal-Artikolu 20 u tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li l-post ta' identifikazzjoni tal-VAT ta' operatur ma huwiex kriterju ta' klassifikazzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja jew ta' akkwist intra-Komunitarju.

43 Essenzjalment il-qorti tar-rinviju tqis li għalkemm ġie kkunsidrat li l-ewwel kunsinni kellhom jiġu kklassifikati bħala tranżazzjonijiet taxxabbli, minn dan jista' jirriżulta riskju ta' taxxa doppja. Madankollu, hekk kif sostniet il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, dan ir-riskju ma jistax jitqies tali li jiġġustifika l-eżenzjoni ta' dawn it-tranżazzjonijiet, peress li applikazzjoni korretta tad-Direttiva tal-VAT tippermetti li tiġi evitata t-taxxa doppja u li tiġi żgurata n-newtralità fiskali.

44 Għalhekk, l-ewwel domanda għandha tiġi risposta li l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, kunsinna ta' oġġetti mwettqa minn persuna taxxabbli stabbilita fl-ewwel Stat Membru ma hijiex eżentata mill-VAT skont din id-dispożizzjoni meta, qabel ma tiġi konkluża din it-tranżazzjoni ta' kunsinna, ix-xerrej, identifikat għall-iskopijiet tal-VAT fit-tieni Stat Membru, jinforma lill-fornitur li l-merkanzija ser tiġi immedjatament mibjugħa mill-ġdid lil persuna taxxabbli stabbilita fit-tielet Stat Membru, qabel ma joħroġha mill-ewwel Stat Membru, u li jittrasportaha b'destinazzjoni lejn din it-tielet persuna taxxabbli, sa fejn din it-tieni kunsinna tkun seħħet tassew u li l-merkanzija kienet sussegwentement ġiet ittrasportata mill-ewwel Stat Membru b'destinazzjoni lejn l-Istat Membru tat-tielet persuna taxxabbli. L-identifikazzjoni għall-iskopijiet tal-VAT tal-ewwel xerrej fi Stat Membru differenti minn dak tal-post tal-ewwel kunsinna jew ta' dak tal-post tal-akkwist finali ma hijiex kriterju ta' klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni intra-Komunitarja, u lanqas ma hija, waħedha, prova suffiċjenti sabiex tintwera n-natura intra-Komunitarja ta' tranżazzjoni.

Fuq it-tieni domanda

45 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tfittex tkun taf jekk, għall-finijiet ta' interpretazzjoni tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT, ipproċessar ta' oġġetti, matul katina ta' żewġ kunsinni suċċessivi, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fuq ordni tax-xerrej intermedjarju u mwettaq qabel it-trasport tagħhom lejn l-Istat Membru tax-xerrej finali, għandux effett fuq il-kundizzjonijiet tal-eżenzjoni tal-ewwel kunsinna.

46 Mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li parti mill-merkanzija inkwistjoni fil-kawża prinċipali ġiet ipproċessata, jiġifieri kklassifikata, igglejżjata u ppakkjata fuq ordni ta' Megalain wara t-tieni kunsinni u qabel it-trasport tagħhom b'destinazzjoni lejn l-Istati Membri fejn kienu stabbiliti x-xerrejja finali. Issa, il-qorti tar-rinviju tqis li l-analiżi tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT tħalli wieħed jaħseb li, f'każ ta' eżenzjoni, hija din l-istess merkanzija, mhux ipproċessata, li għandha tiġi kkunsinnata.

47 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 138(1) ta' din id-direttiva jipprevedi l-obbligu għall-Istati Membri li jeżentaw il-kunsinni ta' oġġetti li jissodisfaw il-kundizzjonijiet materjali li huma elenkati fih b'mod eżawrjenti (sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 29). Issa, l-ipproċessar tal-oġġetti li kienu s-suġġett ta' kunsinna ma jagħmilx parti mill-kundizzjonijiet materjali stabbiliti minn dan l-artikolu.

48 Fir-rigward ta' katina ta' żewġ kunsinni bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huwa biżżejjed li jiġi kkonstatat li mir-risposta għall-ewwel domanda jirriżulta li l-ewwel kunsinni ma jistgħux jiġu kklassifikati bħala kunsinni intra-Komunitarji, peress li ebda trasport intra-Komunitarju ma jista' jiġi attribwit lilhom. Issa, eventwali pproċessar ta' oġġetti sussegwenti għal dawn l-ewwel kunsinni ma huwiex ta' natura li jbiddel din il-konstatazzjoni.

49 Għalhekk, it-tieni domanda għandha tiġi risposta li, għall-finijiet li jiġi interpretat l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-VAT, ipproċessar ta' oġġetti, matul katina ta' żewġ kunsinni suċċessivi, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fuq ordni tax-xerrej intermedjarju u li jseħħ qabel it-trasport lejn l-Istat Membru tax-xerrej finali, ma għandux effett fuq il-kundizzjonijiet tal-eventwali eżenzjoni tal-ewwel kunsinna, meta dan l-ipproċessar huwa sussegwenti għall-ewwel kunsinna.

Fuq l-ispejjeż

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

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

1) **L-Artikolu 138(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'ċirkustanzi bħal dawk tal-kawża prinċipali, kunsinna ta' oġġetti mwettqa minn persuna taxxabbli stabbilita fl-ewwel Stat Membru ma hijiex eżentata mit-taxxa fuq il-valur miżjud skont din id-dispożizzjoni meta, qabel ma tiġi konkluża din it-tranżazzjoni ta' kunsinna, ix-xerrej, identifikat għall-iskopijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud fit-tieni Stat Membru, jinforma lill-fornitur li l-merkanzija ser tiġi immedjatament mibjugħa mill-ġdid lil persuna taxxabbli stabbilita fit-tielet Stat Membru, qabel ma joħroġha mill-ewwel Stat Membru, u jittrasportaha b'destinazzjoni lejn din it-tielet persuna taxxabbli, sa fejn din it-tieni kunsinna tkun seħħet tassew u li l-merkanzija kienet sussegwentement ġiet ittrasportata mill-ewwel Stat Membru b'destinazzjoni lejn l-Istat Membru tat-tielet persuna taxxabbli. L-identifikazzjoni għall-iskopijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud tal-ewwel xerrej fi Stat Membru differenti minn dak tal-post tal-ewwel kunsinna jew ta' dak tal-post tal-akkwist finali ma hijiex kriterju ta' klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni intra-Komunitarja, u lanqas ma hija, waħedha, prova suffiċjenti sabiex tintwera n-natura intra-Komunitarja ta' tranżazzjoni.**

2) **Għall-finijiet li jiġi interpretat l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva 2006/112, ipproċessar ta' oġġetti, matul katina ta' żewġ kunsinni suċċessivi, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fuq ordni tax-xerrej intermedjarju u li jseħħ qabel it-trasport lejn l-Istat Membru tax-xerrej finali, ma għandux effett fuq il-kundizzjonijiet tal-eventwali eżenzjoni tal-ewwel kunsinna, meta dan l-ipproċessar huwa sussegwenti għall-ewwel kunsinna.**

Firem