KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
EMILIOU
ippreżentati fis-7 ta' April 2022 [1]

Kawża C-696/20

B.
vs
Dyrektor Izby Skarbowej w W.

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Direttiva dwar il-VAT – Artikolu 41 – Applikabbiltà – Kunsinna intra-Komunitarja mhux eżentata – Riklassifikazzjoni mill-awtorità tat-taxxa ta' tranżazzjoni f'katina ta' tranżazzjonijiet – Obbligu ta' ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq it-tranżazzjoni kklassifikata b'mod żbaljat bħala nazzjonali minn parti – Prinċipju ta' proporzjonalità"

I. Introduzzjoni

1. L-iżball imwettaq fil-bidu ta' eżerċizzju matematiku li, mill-bqija, ikun twettaq b'mod tajjeb, ġeneralment jista' jwassal għal żewġ riżultati skont il-personalità tal-professur. Wieħed jista' jew jirċievi kreditu għall-parti li tkun korretta jew inkella jirċievi marki strettament għall-eżerċizzju li jkun ġie kkompletat b'mod żbaljat. Jidher li jekk l-imġiba ta' awtoritajiet tat-taxxa tkun bħal dik ta' professuri tal-matematika, wisq probabbli huma jimmarkaw skont it-tieni xenarju, mill-inqas abbażi tal-fatti ta' din il-kawża.

2. B hija kumpannija stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi li aġixxiet bħala intermedjarja f'katina ta' tranżazzjonijiet li kienet tinvolvi mill-inqas tliet operaturi. B xtrat merkanzija mingħand BOP, kumpannija stabbilita fil-Polonja, u wara biegħet mill-ġdid din il-merkanzija lill-klijenti tagħha stess li kienu stabbiliti fi Stati Membri oħra.

3. Għalkemm ma kien hemm ebda frodi f'din il-katina, u għalkemm it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) kienet ġiet effettivament iddikjarata f'kull stadju, l-awtoritajiet Pollakki, madankollu, qiesu li hija kienet ġiet iddikjarata b'mod żbaljat minħabba li l-kunsinna marbuta mat-trasport li permezz tiegħu l-merkanzija kienet intbagħtet direttament mingħand BOP għal għand il-klijenti finali ta' B kienet ġiet ikklassifikata b'mod żbaljat. Filwaqt li B ittrattat l-ewwel tranżazzjoni (il-kunsinna mingħand BOP għal għand B) bħala tranżazzjoni nazzjonali, u t-tieni waħda

[1] Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

(il-kunsinni proprji ta' B lill-klijenti tagħha) bħala kunsinna intra-Komunitarja, billi attribwixxiet it-trasport lil din tal-aħħar, l-awtoritajiet Pollakki daħħlu t-trasport, li ta lok għan-natura intra-Komunitarja tal-ewwel tranżazzjoni.

4. Din ir-riklassifikazzjoni wasslet lill-awtoritajiet Pollakki biex japplikaw il-finzjoni stabbilita fl-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT [2] li jiddetermina li l-post ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija (u, għalhekk, il-post ta' tassazzjoni) jitqies li jinsab, fil-qasir, fit-territorju tal-Istat Membru li jkun ħareġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT li abbażi tiegħu tkun aġixxiet il-persuna li tkun akkwistat l-merkanzija, ħlief meta dan l-akkwist ikun ġie suġġett għall-VAT fil-post fejn ikun intemm it-trasport tal-merkanzija. Peress li B ma setgħetx iġġib provi li hija kienet applikat il-VAT għall-akkwist intra-Komunitarju rriklassifikat fl-Istati Membri ta' destinazzjoni finali tal-merkanzija, l-awtoritajiet Pollakki bbażaw ruħhom fuq in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Pollakk li B kienet użat għal dak l-akkwist sabiex titlob il-ħlas tal-VAT.

5. In-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja), il-qorti tar-rinviju li ġiet adita bil-proċedura fil-kawża prinċipali, tinnota, madankollu, li kienet diġà ġiet applikata taxxa mill-klijenti ta' B. Għaldaqstant, il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar jekk l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri fid-dawl tal-prinċipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità, jipprekludix is-sitwazzjoni riżultanti li fiha t-taxxa kienet, skont dik il-qorti, tħallset darbtejn, jiġifieri, mill-klijenti ta' B fl-Istat Membru tad-destinazzjoni tal-merkanzija u wkoll minn B fil-Polonja b'applikazzjoni tar-regola nazzjonali li tittrasponi din id-dispożizzjoni.

II. Il-kuntest ġuridiku

1. Id-dritt tal-Unjoni

6. Skont l-Artikolu 20 tad-Direttiva dwar il-VAT:

"'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.

[…]"

7. Skont l-Artikolu 40 tad-Direttiva dwar il-VAT "[i]l-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 41 tad-Direttiva dwar il-VAT jgħid dan li ġej:

"Mingħajr preġudizzju għall-Artikolu 40, il-post ta' akkwist intra–Komunitarju ta' merkanzija kif imsemmi fl-Artikolu 2(1)(b)(i) għandu jitqies li jinsab fit-territorju ta' l-Istat Membru li ħareġ in-numru ta' l-identifikazzjoni tal-VAT li permezz tiegħu l-persuna li qed takkwista l-merkanzija għamlet l-akkwist, sakemm il–persuna li takkwista l-merkanzija tistabbilixxi li ġiet applikata l-VAT għal dak l-akkwist skond l-Artikolu 40.

[2] 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, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60) ("id-Direttiva dwar il-VAT").

Jekk tiġi applikata l-VAT għall-akkwist skond l-ewwel paragrafu u sussegwentement applikata, skond l-Artikolu 40, għall-akkwist fl-Istat Membru li fih tispiċċa l-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, l-ammont taxxabbli għandu jitnaqqas skond il-każ fl-Istat Membru li ħareġ in-numru ta' l-identifikazzjoni tal-VAT li permezz tiegħu l-persuna li tkun akkwistat il-merkanzija tkun għamlet l-akkwist."

9. L-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, fil-verżjoni tiegħu qabel l-adozzjoni tad-Direttiva (UE) 2018/1910 [3] kien jipprovdi kif ġej:

"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 tintbagħat jew tkun ittrasportata l-merkanzija."

10. L-Artikolu 1(3) tad-Direttiva 2018/1910 jipprevedi:

"L-Artikolu 138 huwa emendat kif:

'(a) il-paragrafu 1 huwa sostitwit b'dan li ġej:

'1. L-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni barra mit-territorju tagħhom iżda li tkun fil-Komunità, mill-bejjiegħ jew f'ismu jew mill-persuna li takkwista l-merkanzija, meta jiġu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

(a) il-merkanzija tiġi fornuta lil persuna taxxabbli oħra, jew lil persuna ġuridika mhux taxxabbli li taġixxi bħala tali fi Stat Membru li ma jkunx dak li minnu tkun bdiet tintbagħat jew tkun bdiet tiġi ttrasportata l-merkanzija;

(b) il-persuna taxxabbli jew il-persuna ġuridika mhux taxxabbli li lilha ssir il-provvista tkun identifikata għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru li ma jkunx dak li minnu tkun bdiet tintbagħat jew tkun bdiet tiġi ttrasportata l-merkanzija u tkun indikat dan in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT lill-fornitur.

[…]"

2. Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

11. L-Artikolu 25 tal-ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Merkanzija u s-Servizzi tal-11 ta' Marzu 2004, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT") jgħid dan li ġej:

"1. Akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija għandu jitqies li jkun sar fit-territorju tal-Istat Membru li fih tkun tinsab il-merkanzija meta hija tasal jew meta jintemm it-trasport tagħha.

[3] 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 għat-tassazzjoni tal-kummerċ bejn l-Istati Membri (ĠU 2018 L 311, p. 3, iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2018/1910").

2. Bla ħsara għall-paragrafu 1, jekk il-persuna li tkun akkwistat il-merkanzija msemmija fl-Artikolu 9(2), fil-kuntest ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija, tkun tat in-numru assenjat lilha mill-Istat Membru kkonċernat għall-finijiet ta' tranżazzjonijiet intra-Komunitarji għajr l-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tkun tinsab il-merkanzija meta hija tasal jew meta jintemm it-trasport tagħha, l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija għandu wkoll jitqies li jkun sar fit-territorju ta' dan l-Istat Membru, sakemm il-persuna li tkun akkwistat il-merkanzija ma turix li l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija:

(1) ikun ġie ntaxxat fit-territorju tal-Istat Membru li fih tkun tinsab il-merkanzija fil-mument li fih tasal jew meta jintemm it-trasport tagħha; jew

(2) jitqies li jkun ġie ntaxxat fit-territorju tal-Istat Membru li fih tkun tinsab il-merkanzija fil-mument li fih hija tasal jew meta jintemm it-trasport tagħha minħabba l-applikazzjoni tal-proċedura ssemplifikata fit-tranżazzjonijiiet intra-Komunitarji triangulari msemmija fil-Kapitolu XII."

III. Il-fatti, il-proċedura nazzjonali u d-domanda magħmula

12. B hija kumpannija stabbilita fil-Pajjiżi l-Baxxi u rreġistrata għall-finijiet tal-VAT f'dan l-Istat Membru. Fiż-żmien rilevanti (April 2012), hija kienet irreġistrata wkoll, għall-finijiet tal-VAT, fil-Polonja.

13. Matul dan il-perjodu, hija aġixxiet bħala intermedjarja f'katina ta' kunsinni relatati mal-istess merkanzija u li kienet tinvolvi tliet operaturi differenti. B xtrat merkanzija mingħand BOP u mbagħad begħetha mill-ġdid lill-klijenti tagħha stess. Il-merkanzija ntbagħtet direttament mill-fornitur inizjali fil-Polonja (BOP) lill-aħħar operatur fil-katina ta' kunsinni.

14. Meta hija akkwistat il-merkanzija mingħand BOP B użat in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Pollakk tagħha. B qieset li dawn il-kunsinni kienu kunsinni nazzjonali u, għaldaqstant, applikat għalihom ir-rata tal-VAT ta' 23 %. Imbagħad, B ikklassifikat il-kunsinni li hija għamlet lill-klijenti tagħha bħala kunsinni intra-Komunitarji ntaxxati b'0 %. Dawn il-klijenti ddikjaraw il-VAT applikabbli għall-akkwist intra-Komunitarju.

15. Permezz tad-deċiżjoni tiegħu tal-11 ta' Ġunju 2015, id-Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (id-Direttur tal-Uffiċċju tal-Kontroll tat-Taxxa f'R., il-Polonja) (iktar 'il quddiem l-"awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza") irriklassifika t-tranżazzjoni inkwistjoni wara li kkonkluda li l-kunsinna li lilha kellu jiġi attribwit it-trasport kienet identifikata b'mod żbaljat. Filwaqt li B attribwixxiet it-trasport lit-tieni kunsinna (magħmula minnha lill-klijenti tagħha), l-awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza qieset li t-trasport kellu jiġi attribwit lill-ewwel kunsinna fil-katina, magħmula minn BOP lil B. Għaldaqstant, din l-awtorità qieset li l-ewwel tranżazzjoni kienet tikkonsisti f'kunsinna intra-Komunitarja li kellha tiġi ddikjarata bħala akkwist intra-Komunitarju magħmul minn B fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-merkanzija li kien jeżiġi li B tirreġistra ruħha f'dak l-Istat Membru, filwaqt li l-kunsinni ta' B lill-klijenti tagħha hemmhekk għandhom jiġu ntaxxati bħala tranżazzjonijiet nazzjonali.

16. Barra minn dan, peress li B użat in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Pollakk tagħha, jiġifieri numru tal-VAT mogħti minn Stat Membru li ma kienx l-Istat Membru li fit-territorju tiegħu ntemm it-trasport tal-merkanzija inkwistjoni, l-awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza ddeċidiet, abbażi tal-ewwel punt tal-Artikolu 25(2) tal-Liġi dwar il-VAT, li tittrasponi l-Artikolu 41

tad-Direttiva dwar il-VAT, li B kellha tiddikjara l-VAT fuq l-akkwist intra-Komunitarju (irriklassifikat) tagħha fil-Polonja. Fl-istess waqt, hija kkonfermat li BOP kellha l-obbligu toħroġ fattura bil-VAT bir-rata ta' 23 % fuq il-kunsinna tagħha lil B [4] u li B ma kellhiex id-dritt tnaqqas il-VAT tal-input korrispondenti [5].

17. Permezz tad-deċiżjoni tiegħu tal-11 ta' Settembru 2015, id-Dyrektor Izby Skarbowej w W. (id-Direttur tal-Awla dwar it-Taxxa f'W) essenzjalment ikkonferma dawk konstatazzjonijiet [6].

18. B ikkontestat din id-deċiżjoni quddiem id-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali ta' Varsavja, il-Polonja) li ċaħdet ir-rikors tagħha bħala infondat.

19. Dik il-qorti kienet tal-istess fehma bħall-awtoritajiet tat-taxxa li B kienet ikklassifikat b'mod skorrett iż-żewġ kunsinni inkwistjoni u ddeterminat b'mod żbaljat il-kunsinna li lilha kellu jiġi attribwit it-trasport.

20. B ippreżentat appell ta' kassazzjoni quddiem in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema), li hija l-qorti tar-rinviju.

21. B issostni quddiem dik il-qorti li l-Artikolu 25(1) u l-ewwel punt tal-Artikolu 25(2) tal-Liġi dwar il-VAT kienu ġew applikati b'mod żbaljat għas-sitwazzjoni tagħha minħabba li dawn id-dispożizzjonijiet japplikaw biss għal akkwisti intra-Komunitarji u mhux għal sitwazzjonijiet nazzjonali (jiġifieri, kif tispjega B, meta t-trasport ta' merkanzija jibda fl-Istat Membru li jkun ħareġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT). B issostni wkoll li kien hemm applikazzjoni żbaljata tal-Artikolu 25(2) tal-Liġi dwar il-VAT, kif ukoll tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 16 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni (UE) 282/2011 [7], minħabba li l-Artikolu 25(2) tal-Liġi dwar il-VAT ġie applikat għal tranżazzjoni li kienet diġà ġiet intaxxata bħala tranżazzjoni nazzjonali fil-Polonja. Fl-aħħar nett, B issostni li l-ewwel punt tal-Artikolu 25(2) tal-Liġi dwar il-VAT ġie applikat b'mod żbaljat għas-sitwazzjoni tagħha minħabba li l-kunsinni inkwistjoni kienu ġew intaxxati fl-Istati Membri fejn kien intemm it-trasport (mill-klijenti tagħha stess).

22. Il-qorti tar-rinviju tinnota li l-VAT tħallset f'kull stadju tal-katina inkwistjoni u li ma hemm xejn li juri li kien hemm frodi. Dik il-qorti tgħid li kienet B li evalwat b'mod żbaljat il-kunsinni inkwistjoni li wassal sabiex il-VAT tkun dovuta minn dan l-operatur fil-Polonja.

23. Hija tinnota wkoll li l-awtoritajiet tat-taxxa Pollakki ma għandhomx il-kompetenza sabiex jivverifikaw il-katina kollha ta' kunsinni inkwistjoni, li jfisser li l-VAT imħallsa mill-klijenti ta' B fl-Istat Membru tad-destinazzjoni tal-merkanzija ma tistax tittieħed inkunsiderazzjoni. Fil-fehma tal-qorti tar-rinviju, dan iwassal għal piż fiskali sproporzjonat għal B.

[4] Mid-deċiżjoni tar-rinviju joħroġ li l-assenza ta' eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja rriklassifikata kienet tirriżulta mir-regola nazzjonali, fis-seħħ fiż-żmien tal-fatti, li skontha ma setgħetx tingħata eżenzjoni jekk ix-xerrej ikun aġixxa taħt in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT nazzjonali tiegħu.

[5] Id-deċiżjoni tar-rinviju ma jinkludix indikazzjoni dwar ir-raġunijiet għalfejn id-dritt għal tnaqqis ta' B ġie rrifjutat.

[6] Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li d-Dyrektor Izby Skarbowej w W. annulla d-deċiżjoni tal-awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza u ddetermina ammont ftit ogħla tad-differenza tal-VAT li kellha titħallas lura għax-xahar ta' April 2012. Huwa indikat ukoll li din il-bidla hija irrilevanti għad-domanda magħmula, minħabba li d-Dyrektor Izby Skarbowej w W. ikkonferma l-konstatazzjonijiet fattwali u legali magħmula fl-ewwel istanza.

[7] Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011 tal-15 ta' Marzu 2011 li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2011, L 77, p. 1).

24. F'dawn iċ-ċirkustanzi, in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikolu 41 [tad-Direttiva dwar il-VAT] kif ukoll il-prinċipju ta' proporzjonalità u ta' newtralità jipprekludu l-applikazzjoni, f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ta' dispożizzjoni nazzjonali bħall-Artikolu 25(2) [tal-Liġi dwar il-VAT] għal tranżazzjonijiet ta' akkwist intra-Komunitarju mwettqa mill-persuna taxxabbli

– jekk diġà kienet ġiet applikata t-taxxa fuq dan l-akkwist fit-territorju tal-Istat Membru li fih tispiċċa l-merkanzija mix-xerrej tal-oġġetti ta' din il-persuna taxxabbli

– fejn ġie kkonstatat li l-aġir tal-persuna taxxabbli ma kienx relatat ma' xi tip ta' frodi tat-taxxa iżda kien ir-riżultat ta' identifikazzjoni żbaljata ta' provvisti fi tranżazzjonijiet f'katina u n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Pollakk ingħata minnha għal ħtiġijiet ta' provvista nazzjonali u mhux intra-Komunitarja?"

25. Osservazzjonijiet bil-miktub f'din il-kawża ġew ippreżentati minn B, mid-Dyrektor Izby Skarbowej w W., mill-Gvern Pollakk, kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Dawn il-partijiet għamlu wkoll sottomissjonijiet orali fis-seduta tas-27 ta' Jannar 2022.

IV. Evalwazzjoni

26. L-applikazzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT teżiġi, *inter alia*, akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija. Il-punt dwar jekk kunsinna speċifika f'katina (bħall-ewwel kunsinna inkwistjoni fil-kawża prinċipali) tistax tiġi kklassifikata bħala tali jiddependi mill-"attribuzzjoni tat-trasport". Minħabba li l-partijiet ippreżentaw fehmiet differenti dwar kif din il-kwistjoni għandha tiġi evalwata, ser nibda dawn il-konklużjonijiet billi nagħmel osservazzjonijiet preliminari preċiżament fuq dan l-aspett (A). Sussegwentement ser nindirizza l-kwistjoni fil-qalba ta' din il-kawża billi ngħaddi għar-*ratio legis* tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT (B) u billi neżamina l-applikazzjoni tiegħu għall-kawża prinċipali (C).

A. Osservazzjonijiet preliminari dwar l-attribuzzjoni tat-trasport

27. Ninnota li fl-eżami tat-trattament fiskali tal-kunsinni ta' merkanzija li jkunu jagħmlu parti minn katina, huwa tal-ikbar importanza li tiġi stabbilita l-parti eżatta f'dik il-katina li lilha għandu jiġi attribwit it-trasport li jseħħ f'dak il-kuntest. Din l-attribuzzjoni tiddetermina l-parti tal-kunsinni li għandha tiġi kklassifikata bħala kunsinna intra-Komunitarja u, li l-Istati Membri għandhom għalhekk jeżentawha mill-VAT, kif jipprovdi l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

28. Din id-dispożizzjoni, fil-verżjoni applikabbli tagħha għall-fatti fil-kawża prinċipali, kienet tipprovdi li "[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 l-merkanzija."[8]

29. Meta Qorti tal-Ġustizzja interpretat dik id-dispożizzjoni, hija ddeċidiet li, fil-kuntest ta' katina ta' kunsinni suċċessivi, li tagħti lok għal trasport intra-Komunitarju wieħed, it-trasport "jista' biss ikun marbut ma' waħda miż-żewġ kunsinni, li tkun, għaldaqstant, l-unika waħda eżentata […]"[9].

30. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-kwistjoni dwar liema hija, fil-katina, il-kunsinna li lilha għandu jiġi attribwit it-trasport għandha tingħata risposta abbażi ta' evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi tal-każ individwali[10]. F'dan il-kuntest il-Qorti tal-Ġustizzja saħqet dwar l-importanza li jiġi ddeterminat il-mument li fih seħħ it-trasferiment tad-dritt li wieħed jiddisponi minn oġġett bħala proprjetarju[11].

31. F'dan il-każ, B u d-Dyrektor Izby Skarbowej w W. adottaw pożizzjonijiet differenti dwar il-kwistjoni tal-attribuzzjoni tat-trasport li bih il-merkanzija ntbagħtet mingħand l-ewwel operatur fil-katina (BOP) lejn l-aħħar wieħed (il-klijenti ta' B). Filwaqt li B qieset li dan it-trasport kellu jiġi attribwit lit-tieni kunsinna fil-katina, jiġifieri lill-kunsinni tagħha lill-klijenti proprji tagħha, id-Dyrektor Izby Skarbowej w W. qies li t-trasport kellu jkun attribwit lill-ewwel kunsinna (magħmula minn BOP lil B). Din id-differenza fil-perspettiva ġiet, għaldaqstant, riflessa fl-evalwazzjonijiet rispettivi tagħhom tal-kunsinni li jikkostitwixxu kunsinna intra-Komunitarja. Din id-diverġenza, min-naħa tagħha, affettwat il-fehmiet tagħhom dwar it-trattatament fiskali ta' kull waħda mill-kunsinni inkwistjoni.

32. F'din il-proċedura, B tistrieħ b'mod iktar speċifiku fuq l-Artikolu 36a tad-Direttiva dwar il-VAT insostenn tal-pożizzjoni tagħha li l-attribuzzjoni tat-trasport hija konformi mat-tieni paragrafu ta' din id-dispożizzjoni.

33. Nosserva li l-Artikolu 36a tad-Direttiva dwar il-VAT tabilħaqq jiċċara l-kwistjoni tal-attribuzzjoni tat-trasport f'katina ta' kunsinni billi jipprovdi, fit-tieni paragrafu tiegħu, li "it-tluq jew it-trasport għandu jiġi attribwit biss għall-kunsinna ta' merkanzija mill-operatur intermedjarju meta l-operatur intermedjarju [bħal B f'dan il-każ] [i]kun ikkomunika lill-fornitur tiegħu n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT li jkun inħariġlu mill-Istat Membru li minnu tintbagħat jew tiġi ttrasportata l-merkanzija". Għalhekk, kieku kienet applikabbli għal dan il-każ, din id-dispożizzjoni tkun tikkonferma l-pożizzjoni ta' B. Madankollu, fil-fehma tiegħi, B ma tistax tistrieħ fuqha, f'dan il-każ, minħabba li din id-dispożizzjoni ddaħħlet fid-Direttiva dwar il-VAT bid-Direttiva 2018/1910[12], jiġifieri diversi snin wara li kienet seħħet it-tranżazzjoni inkwistjoni. Bħala tali, dan l-artikolu mhux applikabbli għal dan il-każ *ratione temporis*. Barra minn hekk, ma nara xejn, kemm jekk huwa fil-formulazzjoni tad-Direttiva 2018/1910 jew fl-istorja leġiżlattiva tagħha, li jsostni dak li tgħid B li l-kontenut tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 36a tad-Direttiva dwar il-VAT jirrifletti l-ġurisprudenza li diġà kienet teżisti tal-Qorti tal-Ġustizzja.

8 L-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT ġie emendat bid-Direttiva 2018/1910. Ser niddiskuti din l-emenda iktar fid-dettall iktar 'il quddiem fil-punt 57 ta' dawn il-konklużjonijiet.

9 Ara, pereżempju, is-sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punt 70 u l-ġurisprudenza ċċitata), jew tat-23 ta' April 2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

10 Ara, pereżempju, is-sentenzi tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 27), jew tat-23 ta' April 2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

11 Ara, reċentement, is-sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punti 70 u 72) u tal-10 ta' Lulju 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punt 39). Ara, ukoll, għal iktar gwida, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punti 58 sa 64, li fihom hija tenfasizza speċifikament ir-riskju marbut mat-telf aċċidentali tal-merkanzija matul it-trasport.

12 Ara iktar 'il fuq, in-nota ta' qiegħ il-paġna 3 ta' dawn il-konklużjonijiet.

34. Mill-proposta tal-Kummissjoni li kienet wasslet għall-adozzjoni tad-Direttiva 2018/1910 joħroġ li din id-dispożizzjoni tirriżulta għaliex l-Istati Membri kienu "talbu għal titjib leġiżlattiv sabiex tiżdied iċ-ċertezza tad-dritt għall-operaturi b'rabta mad-determinazzjoni tal-provvista fi ħdan il-katina ta' tranżazzjonijiet li għalihom għandu jiġi attribwit it-trasport intra-Komunitarju."[13] Xogħol preparatorju ieħor ukoll juri l-intenzjoni tal-leġiżlatur Ewropew li "jiġu evitati approċċi differenti bejn l-Istati Membri, li jistgħu jwasslu għal tassazzjoni doppja jew għal nontassazzjoni, u sabiex tissaħħaħ iċ-ċertezza legali għall-operaturi"[14]. Dan it-tħassib illum huwa espress fil-premessa 6 tad-Direttiva 2018/1910.

35. Dawn l-elementi jikkonfermaw, fil-fehma tiegħi, li l-attribuzzjoni tat-trasport fil-kawża prinċipali għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-ġurisprudenza msemmija fil-punt 30 iktar 'il fuq, li tirrifletti s-sitwazzjoni qabel ma ġiet adottata din id-direttiva. Din il-konklużjoni hija kkorroborata min-Nota ta' Spjegazzjoni dwar l-hekk imsejħa "Soluzzjonijiet ta' malajr" li tgħid li "id-Direttiva dwar il-VAT, fil-formulazzjoni tagħha qabel l-1 ta' Jannar 2020, ma kinitx tipprovdi għal ebda regola konkreta għall-attribuzzjoni tat-trasport intra-Komunitarju tal-merkanzija" li, għalhekk kellha ssir skont "evalwazzjoni globali taċ-ċirkustanzi speċifiċi kollha […] f'kull każ partikolari"[15]

36. Wara li għamilt dawn il-kjarifiki, infakkar li hija l-qorti tar-rinviju, li għandha s-setgħa esklużiva sabiex tistabbilixxi u tevalwa l-fatti tat-tilwima fil-kawża prinċipali[16], li għandha tiddetermina l-attribuzzjoni tat-trasport fil-katina ta' kunsinni inkwistjoni[17]. L-analiżi segwenti hija, għalhekk, rilevanti biss jekk il-qorti tar-rinviju kellha tikkonferma li t-trasport għandu jiġi attribwit lill-ewwel kunsinna inkwistjoni.

B. Ir-ratio legis tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT

37. Akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija għandu jiġi ntaxxat, b'mod ġenerali, fl-Istati Membri fejn it-trasport tal-merkanzija jintemm. Dan huwa previst fl-Artikolu 40 tad-Direttiva dwar il-VAT u jirrifletti r-regola ewlenija tar-reġim attwali tas-sistema komuni tal-VAT li jagħti l-awtorità ta' tassazzjoni lill-Istat li fih iseħħ il-konsum finali tal-merkanzija kkunsinjata[18].

38. B'deroga (iżda bla ħsara għal din ir-regola ewlenija msemmija l-aħħar), l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT jiddetermina l-post ta' akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija (u, għalhekk, il-post ta' tassazzjoni) bħala wkoll, fi kliem sempliċi, l-Istat Membru li jkun ħareġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT li permezz tiegħu l-persuna li takkwista l-merkanzija tkun aġixxiet, ħlief meta l-VAT tkun ġiet applikata fil-post fejn jintemm it-trasport tal-merkanzija.

[13] Proposta għal Direttiva tal-Kunsill 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 u li tintroduċi s-sistema definittiva għat-tassazzjoni tal-kummerċ bejn l-Istati Membri (COM/2017/0569 final), p. 11 *in fine*.

[14] Ara d-dokument tal-Kunsill ST s2018 INIT tal-20 ta' Ġunju 2018, premessa 7 tat-test propost.

[15] Noti ta' Spjegazzjoni tal-Kummissjoni Ewropea dwar il-bidliet fil-VAT tal-Unjoni fir-rigward ta' arranġamenti għal "call-off stock", transazzjonijiet katina u l-eżenzjoni għal provvisti intra-Komunitarji ta' merkanzija ("is-Soluzzjonijiet ta' Malajr 2020"), Direttiva tal-Kunsill (UE) 2018/1910, Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) 2018/1912, Regolament tal-Kunsill (UE) 2018/1909, 2019 ("Noti ta' Spjegazzjoni dwar is-Soluzzjonijiet ta' Malajr 2020"), punt 3.2.

[16] Ara, pereżempju, is-sentenza tat-13 ta' Jannar 2022, Benedetti Pietro e Angelo *et* (C-377/19, EU:C:2022:4, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[17] Ara, bħala gwida, pereżempju, ir-riferimenti fin-noti ta' qiegħ il-paġni 10 u 11 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[18] Ara l-premessa 10 tad-Direttiva dwar il-VAT u, pereżempju, is-sentenza tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT "huwa intiż, minn naħa, li jiggarantixxi l-issuġġettar [għat-taxxa] tal-akkwist intra-Komunitarju inkwistjoni u, min-naħa l-oħra, li jevita t-taxxa doppja għall-istess akkwist' [19].

40. L-għan li jiġi evitat telf ta' taxxa jirrifletti l-inċertezza tal-Istat Membru li fih effettivament jintemmu l-ispedizzjoni jew it-trasport [20]. Akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija jiġi wara kunsinna intra-Komunitarja ta' merkanzija li, bħala prinċipju, għandha tiġi eżentata skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT [21]. Għalhekk, biex jiġi evitat telf ta' taxxa, huwa importanti li jiġi żgurat li l-istess operazzjoni tiġi suġġetta għat-taxxa mill-persuna li tagħmel l-akkwist.

41. Huwa minnu li, biex jinkiseb dan l-għan, l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT joħloq il-possibbiltà għal tassazzjoni doppja minħabba li jistabbilixxi żewġ postijiet ta' akkwist tal-merkanzija, wieħed fl-Istat Membru li joħroġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT, li huwa l-post fittizzju ta' akkwist, u l-ieħor fl-Istat Membru fejn jintemm it-trasport tal-merkanzija (li huwa l-post reali ta' akkwist).

42. Madankollu, tali tassazzjoni doppja għandha biss tkun temporanja minħabba li t-tieni paragrafu tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi għal mekkaniżmu korrettiv li bih l-operatur ikkonċernat ikun jista' juri li t-tranżazzjoni ġiet intaxxata skont l-Artikolu 40 tad-Direttiva dwar il-VAT, jiġifieri, fl-Istat Membru li fih jintemm it-trasport. F'din is-sitwazzjoni, "l-ammont taxxabbli għandu jitnaqqas skond il-każ fl-Istat Membru li ħareġ in–numru ta' l-identifikazzjoni tal-VAT li permezz tiegħu l-persuna li tkun akkwistat il-merkanzija tkun għamlet l-akkwist."

43. Billi jagħmel possibbli l-użu ta' dan il-mekkaniżmu korrettiv, l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT, għalhekk, għandu l-għan li tiġi evitata tassazzjoni doppja [22]. Huwa jerġa' espressjoni oħra tal-għan li d-dħul mit-taxxa jiġi ttrasferit lill-Istat Membru fejn iseħħ il-konsum finali tal-merkanzija. [23]

C. Applikabbiltà tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT għall-kawża prinċipali

44. Il-kwistjoni dwar l-applikabbiltà tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT għall-kawża prinċipali ġiet indirizzata, f'din il-kawża, minn aspetti differenti. Biex nieħu inkunsiderazzjoni dawn l-aspetti differenti, l-ewwel ser neżamina l-argument ta' B li skontu l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT qatt ma jista' jiġi applikat minħabba li B għamlet l-akkwist permezz tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Pollakk, jiġifieri permezz ta' numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-Istat Membru minn fejn kienet oriġinat il-merkanzija (1).

[19] Ara, fil-kuntest tal-Artikolu 28(b)(A)(2) tas-Sitt Direttiva li jikkorrispondi għall-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT, is-sentenza tat-22 ta' April 2010, X (C-536/08 u C-539/08, EU:C:2010:217, punt 35). Is-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-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23.

[20] Fil-kuntest tal-Artikolu 28b(A)(1) tas-Sitt Direttiva, li jikkorrispondi għall-Artikolu 40 tad-Direttiva dwar il-VAT, ġie osservat li "Mhuwiex suffiċjentement ċert li [it-trasferiment tal-merkanzija minn Stat Membru wieħed għal ieħor] ikun seħħ sakemm il-merkanzija ma tkunx qabżet il-fruntiera". Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża Teleos *et* (C-409/04 (EU:C:2007:7, punt 46).

[21] Ara wkoll il-proposta tal-Kummissjoni COM/2017/0569 final, p. 2, iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 13.

[22] Fil-kuntest tas-Sitt Direttiva, is-sentenza tat-22 ta' April 2010, X (C-536/08 u C-539/08 EU:C:2010:217, punt 35).

[23] *Ibid*., punt 44. Ara iktar 'il fuq il-punt 37 ta' dawn il-konklużjonijiet.

45. Peress li ser nikkonkludi li dan il-fatt imsemmi l-aħħar ma kienx jipprekludi l-applikazzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT fiż-żmien tal-fatti, imbagħad ser ngħaddi għad-domanda tal-qorti tar-rinviju dwar ir-rilevanza tal-fatt li l-klijenti ta' B kienu ħallsu t-taxxa fuq it-*tieni* operazzjoni fil-katina inkwistjoni (2).

46. F'dan ir-rigward, ser nikkonkludi wkoll li dan il-fatt imsemmi l-aħħar ma jaffettwax l-applikazzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT. F'dak l-istadju, ser immur lil hinn mid-domanda kif magħmula espressament u ser neżamina l-fatt li l-awtoritajiet nazzjonali ttrattaw *l-ewwel kunsinna* fil-katina inkwistjoni wara li din kienet ġiet irriklassifikata bħala kunsinna intra-Komunitarja mhux eżentata. Fid-dawl ta' din iċ-ċirkustanza speċifika, nikkonkludi li l-applikazzjoni tar-regoli nazzjonali li jittrasponu l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT toħloq piż fiskali sproporzjonat u hija eskluża (3).

1. L-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa applikabbli jekk l-operatur intermedjarju juża n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-Istat Membru ta' oriġini tal-merkanzija?

47. B issostni li l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jistax japplika fil-kawża prinċipali minħabba li fil-mument li fih B akkwistat il-merkanzija mingħand BOP, hija użat in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Pollakk tagħha, numru maħruġ mill-Istat Membru ta' oriġini tal-merkanzija. Skont B, tali sitwazzjoni tammonta għal kunsinna nazzjonali li għaliha ma jistax japplika l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT.

48. Nammetti li l-fatti ta' din il-kawża ma jirriflettux każ tipiku li wieħed jaħseb fih f'diskussjoni dwar l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-fatt, tali każ jikkonċerna tliet Stati Membri, pereżempju, b'persuna taxxabbli stabbilita fl-Olanda li takkwista, permezz tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Olandiż tagħha, merkanzija fil-Polonja intiża sabiex tiġi kkunsinjata fil-Ġermanja [24]. F'din is-sitwazzjoni, l-awtoritajiet Olandiżi jaġixxu abbażi tal-finzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT sabiex "jiggaranixxu" l-ġbir tat-taxxa, sakemm u sa meta t-taxxa ma titħallasx effettivament fl-Istat Membru tad-destinazzjoni finali tal-merkanzija (il-Ġermanja fl-eżempju mogħti).

49. Minkejja dan, ma nara xejn fil-formulazzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT, u lanqas fil-kuntest jew fl-għan tagħha [25] li jillimita l-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni għall-każ li jinvolvi t-tliet Stati Membri u li, f'kull każ, isostni l-pożizzjoni adottata minn B, eżaminata fir-rigward tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar il-VAT applikabbli fiż-żmien tal-fatti.

50. Dwar, *fl-ewwel lok*, il-formulazzjoni, mill-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li l-awtoritajiet tal-Istat Membru li ħareġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT jistgħu jeżerċitaw is-setgħat tagħhom mogħtija minn din id-dispożizzjoni, meta jkun hemm akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija u meta l-kummerċjant ikun aġixxa bin-numru ta'

[24] Ara, bħala eżempji, eżempji prattiċi mogħtija f'dan is-sens fi Ben Terra, Julie Kajus, "A Guide to the European VAT Directive, IBFD, 2021, punt 11.3.1, u fil-kuntest tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża li tittrasponi l-Artikoli 41 tad-Direttiva dwar il-VAT, minn Marchal f'Rau/Dürrwächter, UStG, § 3d, punt 16, jew minn Hummel f'Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, punt 14.387.

[25] Infakkar li "fl-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni mhux biss il-kliem tagħha, iżda wkoll il-kuntest tagħha u l-għanijiet imfittxija mil-leġiżlazzjoni li minnha hija tagħmel parti." Ara, pereżempju, is-sentenza tad-19 ta' April 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

identifikazzjoni tal-VAT maħruġ minn dan l-Istat Membru. Dawn il-kundizzjonijiet donnhom li huma ssodisfatti fil-kawża prinċipali. Għall-kuntrarju, il-formulazzjoni ta' din il-dispożizzjoni ma tagħmel l-applikazzjoni tagħha tiddependi minn ebda identifikazzjoni tal-VAT speċifika [26].

51. *Fit-tieni lok*, jekk inħarsu lejn il-kuntest normattiv usa', B issostni li għandu jitqies l-Artikolu 20 tad-Direttiva dwar il-VAT li minnu jsegwi, skont din il-parti, li biex ikun hemm akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija l-kummerċjant għandu jkun aġixxa bin-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT maħruġ minn Stat Membru li ma jkunx l-Istat Membru ta' oriġini tal-merkanzija.

52. L-Artikolu 20 tad-Direttiva dwar il-VAT jiddefinixxi l-kunċett ta' "akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija" u jgħid li huwa "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."

53. B spjegat fis-seduta, essenzjalment, li l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jistax iwessa' l-kunċett ta' "akkwist intra-Komunitarju" kif iddefinit fl-Artikolu 20 tal-istess direttiva. Fil-fehma ta' B, l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT sempliċiment jistabbilixxi mekkaniżmu speċjali għat-tassazzjoni ta' akkwisti intra-Komunitarji. Skont B, il-kunċett tal-akkwist intra-Komunitarju jitlob li l-Istati Membri minn fejn tkun telqet il-merkanzija u l-Istati Membri tad-destinazzjoni tagħha jkunu differenti. Madankollu, skont B, f'dan il-każ l-awtoritajiet Pollakki ntaxxaw l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija fl-Istat Membru ta' oriġini tagħha minkejja li din il-merkanzija kienet ġiet ittrasportata minn dan l-istess stat. F'tali sitwazzjoni, skont B, l-operazzjoni għandha tiġi intaxxat bħala operazzjoni nazzjonali.

54. Bil-kontra tal-argumenti ta' B, ma narax kif, skont ir-regoli tad-Direttiva dwar il-VAT applikabbli *ratione temporis* għall-kawża prinċipali, id-definizzjoni mogħtija fl-Artikolu 20 tad-Direttiva dwar il-VAT tagħmel id-determinazzjoni tan-natura intra-Komunitarja jew le dipendenti fuq l-użu ta' numru ta' identifikazzjoni tal-VAT speċifiku.

55. Qabel l-adozzjoni tad-Direttiva 2018/1910 [27], il-Qorti tal-Ġustizzja bbażat ruħha fuq il-formulazzjoni tal-Artikoli 20 u 138(1) (fil-verżjoni tagħhom fis-seħħ dak iż-żmien) tad-Direttiva dwar il-VAT biex tiddeċiedi li "[i]l-post ta' identifikazzjoni tal-VAT ta' operatur ma huwiex kriterju ta' klassifikazzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja jew ta' akkwist intra-Komunitarju" [28].

56. Tabilħaqq, il-kunċett ta' akkwist intra-Komunitarju ddefinit fl-Artikolu 20 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa marbut mal-kunċett ta' kunsinna intra-Komunitarja fl-Artikolu 138(1) tal-istess direttiva minħabba li, bħala prinċipju, jista' jkun hemm akkwist intra-Komunitarju biss meta qabel ikun hemm kunsinna intra-Komunitarja [29]. Minħabba li l-applikabbiltà tal-Artikolu 41

[26] Għall-kuntrarju ta' dispożizzjonijiet oħra tad-Direttiva dwar il-VAT. Ara, pereżempju, l-Artikolu 141(a), (ċ) u (d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

[27] Ara iktar 'il fuq, nota ta' qiegħ il-paġna 3 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[28] Sentenza tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 42). Ara wkoll is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[29] Meta wieħed jiftakar li "il-kunċetti ta' kunsinna u ta' akkwist intra-Komunitarji għandhom natura oġġettiva u japplikaw irrispettivament mill-għanijiet u mir-riżultati tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati". Ara, pereżempju, is-sentenza tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).

tad-Direttiva dwar il-VAT titlob li jkun hemm akkwist intra-Komunitarju, peress li jirriżulta mill-formulazzjoni tagħha li din id-dispożizzjoni hija min-naħa tagħha marbuta maż-żewġ Artikoli 20 u 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT. [30]

57. Ninnota li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja msemmija fil-punt 55 ta' dawn il-konklużjonijiet għandha llum tinqara fid-dawl ta' emendi sussegwenti magħmula fil-formulazzjoni tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT. Din id-dispożizzjoni tiddefinixxi l-kundizzjonijiet sostantivi li għandhom jiġu ssodisfatti sabiex kunsinna intra-Komunitarja tiġi eżentata. B'mod iktar speċifiku u sakemm ġiet adottata d-Direttiva 2018/1910 [31], l-obbligu ta' eżenzjoni seħħ "meta d-dritt li wieħed jiddisponi minn dak l-oġġett bħala proprjetarju jkun ġie ttrasferit lix-xerrej, meta l-fornitur jistabbilixxi li dan l-oġġett ikun intbagħat jew ġie ttrasportat fi Stat Membru ieħor u meta, wara li tkun intbagħat jew ġie ttrasportat, l-istess oġġett ikun telaq fiżikament mit-territorju tal-Istat Membru li minnu jkun ġie kkunsinnat" [32]. Meta adotta d-Direttiva 2018/1910, il-leġiżlatur tal-Unjoni żied kundizzjoni ġdida li skontha "il-persuna taxxabbli jew il-persuna ġuridika mhux taxxabbli li lilha ssir il-provvista [għandha tkun] identifikata għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru li ma jkunx dak li minnu tkun bdiet tintbagħat jew tkun bdiet tiġi ttrasportata l-merkanzija u tkun indikat dan in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT lill-fornitur" kif issa jipprovdi l-Artikolu 138(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT.

58. Minn dan isegwi li l-fatt li l-akkwirent juża numru ta' identifikazzjoni tal-VAT, mogħti minn Stat Membru *li ma jkunx dak tat-tluq tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-merkanzija*, sar kundizzjoni sostantiva addizzjonali biex tiġi eżentata kunsinna ta' merkanzja intra-Komunitarja [33].

59. Dan, fil-fehma tiegħi, għandu konsegwenza fuq l-interpretazzjoni tal-Artikolu 20 tad-Direttiva dwar il-VAT fil-verżjoni preżenti tagħha minħabba li, kif ġie nnotat fil-punt 40 ta' dawn il-konklużjonijiet, akkwist intra-Komunitarju loġikament jiġi wara kunsinna intra-Komunitarja. Fi kliem ieħor, dak tal-ewwel ma jistax iseħħ jekk ma jkunx hemm din tal-aħħar minħabba li kunsinna intra-Komunitarja u akkwist intra-Komunitarju huma essenzjalment iż-żewġt uċuħ tal-istess munita. Min-naħa tagħha, il-bidla tal-kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni ta' kunsinni intra-Komunitarji skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT taffettwa wkoll, fil-preżent, il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT minħabba li kif intqal, u kif B issostni, bħala prinċipju ġustament, biex japplika l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jkun hemm akkwist intra-Komunitarju fis-sens tal-Artikolu 20 tad-Direttiva dwar il-VAT.

60. Madankollu, il-bidla importanti fil-formulazzjoni tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT li tibdel in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT minn rekwiżit formali għal wieħed sostantiv saret mil-leġiżlatur tal-Unjoni bl-adozzjoni tad-Direttiva 2018/1910 [34], filwaqt li dan il-każ għadu jaqa' taħt ir-reġim preċedenti li skontu n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT kien

[30] Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża X (C-84/09, EU:C:2010:252, punt 49) fejn hija tinnota li "l-Istati membri għandhom jibbażaw ruħhom fuq interpretazzjoni uniformi tad-dispożizzjonijiet dwar l-eżenzjonijiet tal-provvisti intra-Komunitarji (Artikolu 138 [tad-Direttiva dwar il-VAT] u ta' tassazzjoni tal-akkwist intra-Komunitarju (Artikolu 20 [tad-Direttiva dwar il-VAT])".

[31] Ara iktar 'il fuq, in-nota ta' qiegħ il-paġna 3 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[32] Ara, pereżempju, is-sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[33] Noti ta' Spjegazzjoni dwar is-Soluzzjonijiet ta' Malajr 2020, ara iktar 'il fuq nota ta' qiegħ il-paġna 15, punt 1.1., p. 9. Ara wkoll il-Proposta tal-Kummissjoni COM/2017/0569, ara iktar 'il fuq in-nota ta' qiegħ il-paġna 13, p. 10 sa 11.

[34] Il-premessa 3 tad-Direttiva 2018/1910 tkakkar li "[i]l-Kunsill, […] stieden lill-Kummissjoni biex tagħmel ċertu titjib fir-regoli tal-Unjoni dwar il-VAT għat-transazzjonijiet transfruntiera fir-rigward tar-rwol tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT fil-kuntest tal-eżenzjoni għall-provvisti intra-Komunitarji, l-arranġamenti dwar l-istokk f'kunsinna kuntrattat, it-transazzjonijiet f'serje u l-prova tat-trasport għall-finijiet tal-eżenzjoni għat-transazzjonijiet intra-Komunitarji." Ara wkoll il-premessa 7.

jitqies mhux bħala rekwiżit sostantiv iżda bħala rekwiżit formali[35]. Għalhekk, kif diġà nnotajt, il-fatt li B użat in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-Istat Membru ta' oriġini tal-merkanzija, minnu nnifsu, ma jeskludix in-natura intra-Komunitarja tat-tranżazzjoni u l-applikabbiltà tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT għall-fatti tal-kawża prinċipali.

61. Wara li għidt dan, issa ser neżamina jekk iż-żewġ għanijiet segwiti permezz tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT, jiġifieri l-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxa u t-tassazzjoni doppja, isostnux l-interpretazzjoni ta' din id-dispożizzjoni li jiena qiegħed nipproponi.

62. F'dan ir-rigward, ninnota li dawn iż-żewġ għanijiet jistgħu jkunu segwiti b'mod effettiv mill-awtoritajiet tal-Istat Membru ta' oriġini tal-merkanzija meta dan tal-aħħar ikun ukoll l-Istat Membru li ħareġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT użat għat-tranżazzjoni kkonċernata.

63. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li "l-għoti ta' tali numru jipproduċi prova tal-istatus fiskali tal-persuna taxxabbli għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-VAT u jiffaċilita l-verifiki fiskali tat-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji"[36]. Ma hemmx raġuni sabiex wieħed jiddubita li n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT jista' jagħmel dan u jiffaċilita l-verifika fiskali meta din il-verifika ssir mill-awtoritajiet tal-Istat Membru ta' oriġini tal-merkanzija u meta huma jaġixxu skont l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT.

64. Biex nispjega, l-Istat Membru ta' oriġini tal-merkanzija, bħall-Polonja f'dan il-każ, ikun qiegħed jaġixxi bħala l-post meqjus bħala dak tal-akkwist intra-Komunitarju inkwistjoni, abbażi tal-finzjoni stabbilita bl-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT, b'tali mod li jiġi ggarantit il-ġbir tat-taxxa u l-prevenzjoni tal-evażjoni tat-taxxa. Dan l-istess Stat Membru jkun ukoll jista' jiggarantixxi li tiġi evitata tassazzjoni doppja bl-applikazzjoni tal-mekkaniżmu korrettiv, jekk il-kummerċjant ikkonċernat iġib prova tal-ħlas fl-Istat Membru tad-destinazzjoni finali tal-merkanzija.

65. Fi kliem ieħor, il-funzjoni li l-Istat Membru li ħareġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT jaqdi meta jaġixxi abbażi tal-finzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT bl-ebda ma tkun imfixkla meta dan l-Istat Membru jkun ukoll il-pajjiż ta' oriġini tal-merkanzija.

66. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, jiena tal-fehma li l-fatt li operatur intermedjarju f'katina ta' kunsinni, bħal B, li jaġixxi matul perjodu li għalih id-Direttiva 2018/1910 ma tapplikax *ratione temporis*, ikun uża numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-Istat Membru ta' oriġini tal-merkanzija, ma jaffettwax l-applikabbiltà tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT għall-akkwist magħmul minn dan l-operatur.

2. Ir-rilevanza tal-applikazzjoni tat-taxxa għall-akkwist, fl-Istat Membru ta' destinazzjoni, mill-klijenti tal-operatur intermedjarju f'katina ta' kunsinni

67. Ma huwiex ikkontestat li, f'dan il-każ, il-VAT ġiet applikata f'kull stadju fil-katina speċifika, inkluż mill-klijenti ta' B fuq l-akkwist ta' merkanzija fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.

[35] Ara, pereżempju, is-sentenzi tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punti 41 u 42); jew tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll in-Noti ta' Spjegazzjoni dwar is-Soluzzjonijiet ta' Malajr 2020, iċċitati iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 15, punt 4.3.1., p. 71.

[36] Sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 60).

68. Il-qorti tar-rinviju tisħaq fuq dan l-aħħar fatt u tistaqsi, essenzjalment, jekk dak il-fatt speċifiku jżommx lill-awtoritajiet nazzjonali milli jeżiġu li B tħallas il-VAT fuq l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija rriklassifikat, b'applikazzjoni tad-dispożizzjoni nazzjonali li tittrasponi l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT. Din id-domanda hija bbażata fuq il-premessa li ma kienx hemm frodi u li l-kummerċjant li aġixxa bħala l-operatur intermedjarju fil-katina (hawnhekk, B) wettaq żball fil-klassifikazzjoni tal-kunsinni rispettivi tat-tranżazzjoni inkwistjoni.

69. Nifhem li l-qorti tar-rinviju hija tal-fehma li B kienet esposta għal piż fiskali sproporzjonat minħabba li, minn naħa, il-klijenti ta' B applikaw il-VAT fl-Istat Membru ta' destinazzjoni finali tal-merkanzija (fuq dak li x'aktarx tqies bħala akkwist intra-Komunitarju) u, min-naħa l-oħra, l-awtoritajiet tat-taxxa Pollakki talbu lil B tħallas il-VAT fuq l-ewwel kunsinna magħmula lil B minn BOP wara li din il-kunsinna ġiet irriklassifikata bħala intra-Komunitarja u suġġetta għad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT.

70. Il-Kummissjoni, bħala prinċipju, tagħmel l-istess osservazzjoni.

71. Madankollu, ma nqisx li l-fatt li l-klijenti ta' B intaxxaw l-akkwist ta' merkanzija fl-Istat Membru ta' destinazzjoni jaqdi xi funzjoni fl-evalwazzjoni tal-applikabbiltà tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT.

72. Din il-konklużjoni tirriżulta mis-sempliċi fatt li t-taxxa applikata mill-klijenti ta' B tirrigwarda l-akkwist *minnhom* ta' merkanzija li ġiet ikkunsinjata lilhom minn B, filwaqt li l-proċedura fil-kawża prinċipali hija dwar l-applikabbiltà tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT għall-akkwist *magħmul minn B* tal-merkanzija li ġiet ikkunsinjata lilha minn BOP. Fi kliem ieħor, it-taxxa applikata mill-klijenti ta' B hija taxxa applikata *għat-tieni* kunsinna fil-katina inkwistjoni, filwaqt li l-proċedura fil-kawża prinċipali tirrigwarda t-tassazzjoni *tal-ewwel* kunsinna fl-istess katina. Dawn huma żewġ operazzjonijiet differenti u, bħala tali, l-obbligu tat-taxxa relatat magħhom iqiegħed piż fuq operaturi differenti.

73. Għalhekk, jiena tal-fehma li B ma setgħetx tistrieħ fuq l-applikazzjoni tal-VAT mill-klijenti tagħha quddiem l-awtoritajiet Pollakki skont il-mekkaniżmu korrettiv (jekk tiġi kkonfermata l-applikazzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT). Fil-fehma tiegħi, l-ewwel nett, il-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni teskludi din l-eventwalità minħabba li l-possibbiltà li tiġi applikata l-VAT fl-Istat Membru ta' identifikazzjoni tal-VAT tgħib meta "il-persuna li takkwista l-merkanzija tistabbilixxi li ġiet applikata l-VAT għal *dak l-akkwist* [fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-merkanzija]"[37]. Il-frażi "dak l-akkwist" tirreferi loġikament, fil-fehma tiegħi u kif isostni essenzjalment il-Gvern Pollakk, għall-akkwist intra-Komunitarju magħmul mill-"persuna li takkwista l-merkanzija" u li x'aktarx, għalhekk, tkun responsabbli għall-ħlas tal-VAT skont l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT.

74. It-tieni, it-teħid inkunsiderazzjoni tal-applikazzjoni tal-VAT mill-klijenti ta' B biex jiġi attenwat il-piż fiskali fuq B nnifisha ma jistax jikkontribwixxi għal ebda wieħed miż-żewġ għanijiet segwiti permezz tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT.

75. F'dan ir-rigward, huwa ma jiżgurax il-ġbir effettiv tat-taxxa minħabba li, essenzjalment, ebda taxxa ma tkun tista' tinġabar f'dawn il-kundizzjonijiet fuq akkwist intra-Komunitarju speċifiku abbażi tal-finzjoni stabbilita fl-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT. *A fortiori*, ma jkunx jista' jiġi invokat il-mekkaniżmu korrettiv użat f'dawn iċ-ċirkustanzi biex tiġi evitata tassazzjoni doppja

[37] Korsiv miżjud minni.

minħabba li, fis-sitwazzjoni inkunsiderazzjoni, B ma tiġix intaxxata fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-merkanzija u, bħala prinċipju, ikun hemm rimbors tat-taxxa lil kummerċjant li, f'tali sitwazzjoni, ma jkun ħallas ebda taxxa fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.

76. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nikkonkludi li l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT u l-prinċipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità ma jipprekludux l-applikazzjoni tal-Artikolu 25(2) tal-Liġi dwar il-VAT għal akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija minn persuna taxxabbli meta l-persuni li jkunu kisbu l-merkanzija mingħand din il-persuna taxxabbli jkunu applikaw il-VAT fuq l-akkwist ta' din il-merkanzija fit-territorju tal-Istat Membru fejn jintemm it-trasport.

77. Minkejja dan, naqbel mal-qorti tar-rinviju u mal-Kummissjoni li l-fatti tal-każ kif ippreżentati fid-deċiżjoni tar-rinviju tabilħaqq donnhom jiżvelaw problema ta' piż fiskali sproporzjonat, li, fil-fehma tiegħi, fl-aħħar mill-aħħar jeskludi l-applikazzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT fil-proċedura fil-kawża prinċipali.

78. Madankollu, b'mod differenti mill-qorti tar-rinviju u mill-Kummissjoni, jiena tal-fehma li, sabiex jiġi evalwat jekk B kinitx suġġetta għal piż fiskali li huwa inkompatibbli mal-prinċipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità tal-VAT, l-attenzjoni għandha tingħata lill-obbligi fiskali ta' B fir-rigward *tal-ewwel kunsinna* inkwistjoni minħabba li dan l-operatur u din it-tranżazzjoni huma dawk li huma kkonċernati mill-proċedura fil-kawża prinċipali.

79. F'dan ir-rigward, inqis li hemm problema minħabba li l-liġi nazzjonali li tittrasponi l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT ġiet applikata għal akkwist intra-Komunitarju (irriklassifikat) li kien jikkorrispondi għal kunsinna intra-Komunitarja (irriklassifikata) li, madankollu, ma ġietx eżentata.

3. Ir-rilevanza tal-assenza ta' eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja rriklassifikata

80. Il-qorti tar-rinviju tosserva li, għalkemm l-awtoritajiet Pollakki rriklassifikaw il-kunsinna magħmula minn BOP lil B minn kunsinna nazzjonali għal waħda intra-Komunitarja, huma sostnew li din il-kunsinna ma setgħetx tiġi eżentata. L-awtoritajiet tat-taxxa ħadu l-pożizzjoni li BOP kienet obbligata tiġbor 23 % tal-VAT fuq il-kunsinna intra-Komunitarja rriklassifikata minħabba li B kienet użat in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Pollakk. Għalhekk, B kellha tħallas il-VAT li kienet iffatturata lilha minn BOP. Barra minn dan, kif il-qorti tar-rinviju tosserva, B ġiet irrifjutata d-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input korrispondenti [38]. Il-qorti tar-rinviju żżid ukoll li din il-kwistjoni ma hijiex koperta mid-domanda preliminari, iżda tinnota li dan ir-rifjut kien wassal sabiex B ġiet suġġetta għal total ta' 46 % VAT.

81. Fis-sottomissjonijiet bil-miktub tagħha, B tirreferi għal dawn il-fatti biex issostni li huma jipprekludu l-applikazzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT.

82. Kif il-Gvern Pollakk innota ġustament fis-seduta, dawn l-elementi ma jissemmewx fid-domanda magħmula. Madankollu, peress li huma jissemmew b'mod ċar fid-deċiżjoni tar-rinviju (u B kkummentat dwarhom fis-sottomissjoni bil-miktub tagħha u fis-seduta), ser

[38] Kif osservajt fin-nota ta' qiegħ il-paġna 5 ta' dawn il-konklużjonijiet, id-deċiżjoni tar-rinviju ma tgħid xejn dwar ir-raġunijiet għal dan ir-rifjut.

inqishom iktar 'l isfel biex nagħti lill-qorti tar-rinviju risposta utli għas-soluzzjoni tat-tilwima quddiemha. Huwa madankollu ċar li l-evalwazzjoni legali ta' dawn l-elementi tmur lil hinn mil-limiti ta' din il-kawża [39].

83. Biex jinftiehem l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar VAT, din id-dispożizzjoni għandha titqiegħed fis-sistema ġenerali tad-Direttiva dwar il-VAT li skontha, minn naħa waħda, il-kunsinni intra-Komunitarji huma, bħala prinċipju, eżentati fl-Istati Membri ta' oriġini tal-merkanzija u, minn-naħa l-oħra, l-akkwisti intra-Komunitarji jiġu ntaxxati fl-Istat Membru ta' destinazzjoni [40] Dan jirriżulta mill-għan li l-ġbir ta' dħul ta' taxxa jsir mill-Istati Membri tal-konsum finali tal-merkanzija.

84. Huwa fil-kuntest ta' din l-iskema ġenerali li l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu l-għan li jiggarantixxi l-ġbir tal-VAT billi jistabbilixxi l-finzjoni tal-post ta' akkwist intra-Komunitarju bħala l-Istat Membru ta' identifikazzjoni tal-VAT. Minħabba li akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija għandu, bħala prinċipju, b'korollarju tiegħu kunsinna intra-Komunitarja eżentata, huwa importanti li jiġi żgurat li l-operazzjoni riżultanti tkun intaxxata, fl-Istat Membru tal-identifikazzjoni tal-VAT jew fl-Istat Membru tal-akkwist (reali).

85. Minkejja dan, infakkar li l-miżuri adottati mill-Istati Membri biex ikun żgurat il-ġbir korrett tat-taxxa u biex ma jkunx hemm frodi ma jistgħux jintużaw b'tali mod li jippreġudikaw in-newtralità tal-VAT li tipprekludi li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fir-rigward tal-ġbir tal-VAT u li tfittex teħles għalkollox lill-persuna taxxabbli mill-piż tal-VAT matul l-attivitajiet ekonomiċi tagħha [41]. Barra minn dan, skont il-prinċipju ta' proporzjonalità, il-miżuri użati biex jiġi żgurat il-ġbir effettiv tat-taxxa "m'għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju għal dan il-għan" [42].

86. Il-fatt li l-awtoritajiet nazzjonali ddeċidew li jittrattaw il-kunsinna intra-Komunitarja magħmula minn BOP lil B, wara r-riklassifikazzjoni tagħha, bħala "mhux eżentata" ifisser li t-taxxa ġiet tabilħaqq applikata għal din l-operazzjoni fil-Polonja.

87. Filwaqt li t-tassazzjoni effettiva ta' merkanzija fl-Istat ta' oriġini tagħha hija bla ħsara għall-awtorità tal-Istat Membru ta' destinazzjoni li jiġbor it-taxxa [43], jibqa' l-fatt li din it-taxxa tirrendi diskutibbli, fil-fehma tiegħi, il-ħtieġa li jiġi applikat l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT minħabba li, kif intqal iktar 'il fuq, it-taxxa ġiet applikata u ma hemmx iktar lok għal tħassib dwar eventwali evażjoni ta' taxxa.

88. Billi jistrieħ fuq l-iskema ġenerali li fiha l-kunsinni huma eżentati u l-akkwist suġġett għat-taxxa, l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi l-intervent tal-Istat Membru ta' identifikazzjoni tal-VAT sabiex ma jkunx hemm telf li jista' jirriżulta mill-eżenzjoni mit-taxxa

[39] Sa fejn huwa rilevanti, infakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, l-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja għandha tingħata jekk l-kundizzjonijiet sostantivi jkunu ssodisfatti. Dawn il-kondizzjonijiet issa jinkludu n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT, kif spjegat iktar 'il fuq fil-punti 57 sa 61 ta' dawn il-konklużjonijiet. Madankollu, dan il-każ ma jaqax taħt din ir-regola ġdida *ratione temporis*.

[40] Ara sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll il-proposta tal-Kummissjoni COM/2017/0569 final, p. 2, iċċitata iktar 'il fuq fin nota ta' qiegħ il-paġna 13.

[41] Ara, għaż-żewġ aspetti tal-prinċipju ta' newtralità, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, punt 57 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[42] Sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 53 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[43] L-Artikolu 16 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni 282/2011, imsemmi fin-nota ta' qiegħ il-paġna 7 iktar 'il fuq, jipprovdi li: "Meta jsir akkwist ta' prodotti intra-Komunitarju fi ħdan it-tifsira tal-Artikolu 20 tad-Direttiva2006/112/KE, l-Istat Membru li fih it-tluq jew it-trasport jintemm għandu jeżerċita s-setgħa ta' tassazzjoni tiegħu irrispettivament mit-trattament tal-VAT applikat għat-transazzjoni fl-Istat Membru li fih il-kunsinna jew it-trasport beda." Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott fil-kawża X (C-84/09, EU:C:2010:252, punt 49).

fil-pajjiż ta' oriġini tal-merkanzija. Madankollu, minħabba li, f'dan il-każ, ma kienx hemm eżenzjoni fl-Istat Membru ta' oriġini tal-merkanzija, ma kien hemm, fil-fehma tiegħi, ebda riskju ta' evażjoni ta' taxxa. Għalhekk, l-Istat Membru ta' identifikazzjoni tal-VAT ma kellu l-ebda raġuni sabiex jintervjeni, kif essenzjalment issostni B.

89. Huwa minnu li, kieku B kellha tħallas it-taxxa fuq l-akkwist intra-Komunitarju rriklassifikat tagħha fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-merkanzija, hija tkun tista' tistrieħ fuq il-mekkaniżmu korrettiv tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT, kif il-Gvern Pollakk ikkonferma fis-seduta. Il-piż fiskali addizzjonali li issa jirriżulta mill-applikazzjoni għal B tal-Artikolu 25(2) tal-Liġi dwar il-VAT, meħud b'mod iżolat, jiġi f'dak il-każ attenwat. Madankollu, dan ma jibdilx il-premessa tal-bidu li, minħabba li l-kunsinna intra-Komunitarja inkwistjoni ma hijiex eżentata, l-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni saret superfluwa u wasslet għal piż fiskali bla bżonn.

90. F'dawn iċ-ċirkustanzi, jiena tal-fehma li, bl-applikazzjoni tal-Artikolu 25(2) tal-Liġi dwar il-VAT għal akkwist intra-Komunitarju li jkun ġie minn kunsinna intra-Komunitarja mhux eżentata, l-awtoritajiet nazzjonali aġixxew bi ksur tal-prinċipju ta' proporzjonalità.

91. Il-piż fiskali bla bżonn li ġie impost fuq B minħabba l-applikazzjoni tal-Artikolu 25(2) tal-Liġi dwar il-VAT jidher li huwa jerġa' iktar aggravat bir-rifjut li titnaqqas il-VAT tal-input imħallsa fuq l-akkwist intra-Komunitarju rriklassifikat. Ma naħsibx, madankollu, li dik iċ-ċirkustanza hija fiha nnifisha deċiżiva sabiex jiġi konkluż, kif għamilt jien, dwar l-inapplikabbiltà tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-fehma tiegħi, dik il-konklużjoni kienet tkun l-istess ukoll jekk kellu jingħata d-dritt għal tnaqqis, għaliex din iċ-ċirkustanza ma tibdilx il-fatt li l-kunsinna intra-Komunitarja riklassifikata inkwistjoni ma ġietx eżentata, li, kif spjegajt, jirrendi superfluwa l-applikazzjoni tal-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT.

92. Minn dak li ntqal hawn fuq jirriżulta li l-Artikolu 41 tad-Direttiva dwar il-VAT u l-prinċipju ta' proporzjonalità jipprekludu l-applikazzjoni tal-Artikolu 25(2) tal-Liġi dwar il-VAT għal akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija meta dan l-akkwist ikun irriżulta minn kunsinna intra-Komunitarja li ma ġietx ittrattata bħala operazzjoni eżentata, u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

V. Konklużjoni

93. Nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti risposta lin-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema) kif ġej:

L-Artikolu 41 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud u l-prinċipji ta' newtralità u ta' proporzjonalità ma jipprekludux l-applikazzjoni tal-Artikolu 25(2) tal-ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Merkanzija u s-Servizzi tal-11 ta' Marzu 2004, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT") għal akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija minn persuna taxxabbli meta l-persuni li jakkwistaw il-merkanzija mingħand din il-persuna taxxabbli jkunu applikaw it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq l-akkwist ta' din il-merkanzija fit-territorju tal-Istat Membru fejn jintemm it-trasport.

Madankollu, l-Artikolu 41 tad-Direttiva 2006/112 u l-prinċipju ta' proporzjonalità jipprekludu l-applikazzjoni tal-Artikolu 25(2) tal-Liġi dwar il-VAT għal akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija meta dan l-akkwist ikun irriżulta minn kunsinna intra-Komunitarja li ma ġietx ittrattata bħala operazzjoni eżentata, u dan għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.