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

14 ta' Ġunju 2017 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) — Direttiva 2006/112/KE — Artikolu 138(2)(a) — Kundizzjonijiet għall-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja ta' mezz ta' trasport ġdid — Residenza tax-xerrej fl-Istat Membru ta' destinazzjoni — Residenza tax-xerrej fl-Istat Membru ta' destinazzjoni — Riskju ta' frodi fiskali — Bona fide tal-bejjiegħ — Obbligu ta' diliġenza tal-bejjiegħ"

Fil-Kawża C-26/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunal ta' arbitraġġ fil-qasam fiskali (ċentru ta' arbitraġġ amministrattiv), il-Portugall], b'deċiżjoni tat-30 ta' Novembru 2015, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-18 ta' Jannar 2016, fil-kawża

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

vs

Autoridade Tributária e Aduaneira,

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

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

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda, minn B. Botelho Antunes u M. J. Mendonça, avukati,

— għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes, R. Campos Laires u M. Figueiredo, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Caeiros u L. Lozano Palacios, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-1 ta' Frar 2017,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Portugiż.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 138(2)(a) 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").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (iktar 'il quddiem "Santogal") u l-Autoridade Tributária e Aduaneira (awtorità fiskali u doganali, il-Portugall) dwar ir-rifjut ta' din l-awtorità li teżenta mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) lil tranżazzjoni bħala kunsinna intra-Komunitarja ta' mezz ta' trasport ġdid.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Konformement mal-premessa 11 tad-Direttiva tal-VAT:

"Hu wkoll xieraq li, matul dak iż-żmien transitorju, akkwisizzjonijiet intra-Komunitarji ta' ċertu valur, magħmula minn persuni eżenti jew minn persuni legali li mhumiex taxxabbli, xi bejgħ b'distanza intra-Komunitarju u l-provvista ta' mezzi ta' trasport ġodda lil individwi jew korpi mhux taxxabbli jew eżenti għandhom ukoll ikunu ntaxxati fl-Istat Membru ta' destinazzjoni, skond ir-rati u l-kondizzjonijiet ta' dak l-Istat Membru, sakemm transazzjonijiet ta' dak it-tip, fin–nuqqas ta' provvedimenti speċjali, jistgħu jġibu distorsjoni konsiderevoli fil-kompetizzjoni bejn Stati Membri."

4 L-Artikolu 2 ta' din id-direttiva jipprovdi:

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

[…]

b) l-akkwist intra-Komunitarju ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn:

[…]

ii) fil-każ ta' mezzi ġodda ta' trasport, persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti l-oħra tagħha mhumiex soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1), jew kull persuna oħra mhux taxxabbli;

[…]"

5 Skont l-Artikolu 3 tad-direttiva msemmija:

"1. B' deroga mill-Artikolu 2(1)(b)(i), it-transazzjonijiet li ġejjin m'għandhomx ikunu soġġetti għall-VAT:

[…]

b) l-akkwist intra-Komunitarji ta' merkanzija, li m'humiex dawk imsemmija fil-punt (a) u fl-Artikolu 4, u mezzi ġodda oħra ta' trasport jew prodotti soġġetti għad-dazju tas-sisa, minn persuna taxxabbli għall-finijiet tan-negozju agrikolu, tal-foresti jew tas-sajd tiegħu soġġett għall-iskema komuni b'rata fissa, jew minn persuna taxxabbli li twettaq biss provvisti ta' merkanzija jew servizzi li fir-rigward tagħhom il-VAT m'hijiex imnaqqsa, jew minn persuna legali mhux taxxabbli.

[…]”

6 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 20 ta’ din l-istess direttiva jistipula:

“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 L-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT, li jinsab fil-Kapitolu 1, intitolat “Disposizzjonijiet ġenerali”, tat-Titolu IX tagħha, li huwa stess jirrigwarda l-eżenzjonijiet mill-VAT, jipprovdi:

“L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 għandhom japplikaw mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijet [tal-liġi tal-Unjoni u] skond kondizzjonijiet li l-Istati Membri għandhom jistabilixxu għall-finijiet li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta’ dawk l-eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta’ kawlunkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli.”

8 Il-Kapitolu 4 tat-Titolu IX ta’ din id-Direttiva jirrigwarda l-“Eżenzjonijiet għal transazzjonijiet intra-Komunitarji”. Fir-rigward tal-eżenzjonijiet ta’ kunsinni ta’ oġġetti, l-Artikolu 138 ta’ din id-direttiva jipprovdi:

“1. 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.

2. Flimkien mal-provvista ta’ merkanzija msemmija fil-paragrafu 1, l-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

a) il-provvista ta’ mezzi ġodda ta’ trasport, mibgħuta jew ittrasportati lill–konsumatur f’destinazzjoni ’l barra mit-territorju tagħhom iżda fil-Komunità, mill-bejjiegħ jew il-konsumatur jew f’ismu, għal persuni taxxabbli, jew persuni legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intra-Komunitarji tagħha ta’ merkanzija mhumiex soġġetti għall-VAT skond l-Artikolu 3(1), jew għal kwalunkwe persuna oħra li mhix taxxabbli;

[…]”

Id-dritt Portugiż

9 Ir-Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (sistema tal-VAT fir-rigward tat-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, iktar ’il quddiem ir-“RITI”) tittrasponi fid-dritt Portugiż ir-regoli dwar it-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji li joħorġu mid-Direttiva tal-VAT.

10 Skont l-Artikolu 14(b) tar-RITI, moqri flimkien mal-Artikolu 1(e) tar-RITI, il-kunsinni b’titolu oneruż ta’ mezzi ta’ trasport ġodda, imwettqa minn kull persuna, mibgħuta jew ittrasportati mill-bejjiegħ, mix-xerrej jew f’isimhom, mit-territorju nazzjonali, lejn xerrej stabbilit jew iddomiċiljat fi Stat Membru ieħor huma eżenti mill-VAT.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

11 Santogal hija kumpannija kummerċjali attiva fil-kummerċ ta’ vetturi bil-mutur fil-Portugall.

12 Permezz ta' fattura bid-data tas-26 ta' Jannar 2010, Santogal biegħet, għas-somma ta' EUR 447 665, vettura ġdida li din kienet xtrat minn qabel mingħand Mercedes-Benz Portugal SA u li d-dħul tagħha fit-territorju Portugiż kien ġie kkonstatat minn dikjarazzjoni doganali fil-25 ta' Mejju 2009.

13 Waqt il-bejgħ, ix-xerrej, ċittadin tal-Angola, informa lil Santogal bl-intenzjoni tiegħu li juża l-imsemmija vettura għall-użu personali tiegħu fi Spanja, fejn dan indika li kien diġà stabbilit, fejn kien se jipprovdi huwa stess it-trasport tagħha, fejn kien ser jissuġġettaha għal kontroll tekniku u fejn kien ser jirreġistraha. Dan ix-xerrej ippreżenta lil Santogal in-numru ta' identifikazzjoni bħala barrani Spanjol tiegħu (NIE), dokument maħruġ fit-2 ta' Mejju 2008 mill-Ministério del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (ministeru tal-intern, dipartiment ġenerali tal-pulizija u tal-gwardja ċivili – reġjun ta' Tui-Valencia, Spanja) li jiċċertifika r-reġistrazzjoni tiegħu fir-reġistru ċentrali tar-residenti barranin bl-imsemmi numru ta' identifikazzjoni bħala barrani, kif ukoll kopja tal-passaport Angolan tiegħu. L-indirizz tax-xerrej kif indikat minnu waqt il-bejgħ ma kienx jaqbel ma' dak li kien jinsab fuq id-dokument maħruġ tat-2 ta' Mejju 2008.

14 Fir-rigward ta' dawn id-dokumenti, Santogal qieset li l-bejgħ kien eżentat mill-VAT b'applikazzjoni tal-Artikolu 14(b) tar-RITI. Konsegwentement, ma kienx hemm ħlas tal-VAT fil-Portugall.

15 Il-vettura kienet ittrasportata fi Spanja fuq trailer kompletament magħluq.

16 Wara li l-vettura għaddiet mill-kontroll tekniku fi Spanja, ix-xerrej bagħat lil Santogal, fuq talba ta' din tal-aħħar, żewġ dokumenti sabiex jingħalaq il-fajl tal-bejgħ, jiġifieri, minn naħa, ċertifikat ta' kontroll tekniku maħruġ fil-11 ta' Frar 2010 u, min-naħa l-oħra, ċertifikat ta' reġistrazzjoni fi Spanja maħruġ fit-18 ta' Frar 2010. Dan l-aħħar ċertifikat, li fuqu kien hemm indirizz tax-xerrej li ma jaqbilx la mal-indirizz indikat minn dan tal-aħħar fil-mument tal-bejgħ u lanqas ma' dak li jinsab fuq id-dokument tat-2 ta' Mejju 2008, kien jirrigwarda reġistrazzjoni "turistika" li tiskadi fis-17 ta' Frar 2011. Skont l-indikazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, konformement mal-liġi Spanjola, ir-reġistrazzjoni turistika tikkorrispondi għal reġistrazzjoni provviżorja, bit-terminu normali ta' użu ta' 6 xhur għal perijodu ta' tnax-il xahar u li jista' jkun estiż mill-awtoritajiet. Jistgħu jibbenefikaw minnha biss ir-residenti mhux abitwali fi Spanja.

17 B'riżultat ta' informazzjoni mogħtija minn Santogal fi Frar 2011 bil-għan li tiġi annullata d-dikjarazzjoni doganali tal-25 ta' Mejju 2009, Mercedes-Benz Portugal ippreżentat, fit-3 ta' Marzu 2011, dikjarazzjoni doganali kumplimentari intiża għall-annullament tad-dikjarazzjoni msemmija, minħabba li l-vettura kienet intbagħtet. Id-dikjarazzjoni doganali tal-25 ta' Mejju 2009 ġiet annullata mill-awtoritajiet Portugiżi kompetenti.

18 Permezz ta' ittra tal-24 ta' Ottubru 2013, id-Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (dipartiment tas-servizzi ta' kontra l-evażjoni doganali, il-Portugall) irrakkomanda lid-Direção de Finanças de Lisboa (dipartiment tal-finanzi ta' Lisbona, il-Portugall), li jordna l-likwidazzjoni tal-VAT dovuta fuq il-bejgħ tal-vettura. Dan id-dipartiment irrileva b'mod partikolari li x-xerrej kien residenti fil-Portugall u li kien irreġistrat hemmhekk bħala direttur ta' kumpannija. Barra minn hekk, b'risposta għal talba għal informazzjoni, l-awtoritajiet Spanjoli ppreċiżaw li x-xerrej ilu ma jidher bħala resident fi Spanja mill-2010, u li qatt ma ppreżenta dikjarazzjoni tad-dħul hemm.

19 Sussegwentement, Santogal kienet suġġetta għal stħarriġ intern parzjali dwar il-VAT tax-xahar ta' Jannar 2010. F'dan il-kuntest, l-awtorità fiskali u doganali ħejjiet rapport li jikkonkludi li l-bejgħ tal-vettura ma jaqax taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikoli 14(b) tar-RITI għar-raġuni li x-xerrej ma kienx jirrisjedi fi Spanja u lanqas kien jeżerċita attività hemm. Barra minn hekk, hija rrilevat li, skont id-databases tagħha, ix-xerrej kellu numru ta' persuna taxxabbli Portugiż mogħti qabel l-2001 u li l-pajjiż ta' residenza tiegħu kien il-Portugall.

20 Wara dan il-kontroll, fl-14 ta' Ottubru 2014, l-awtorità fiskali u doganali ħarġet likwidazzjoni addizzjonali ta' VAT fis-somma ta' EUR 89 533, kif ukoll likwidazzjoni ta' interessi kumpensatorji marbuta mal-perijodu ta' bejn it-12 ta' Marzu 2010 u l-20 ta' Awwissu 2014, fis-somma ta' EUR 15914.80. Santogal ħallset dawn l-ammonti f'Diċembru 2014.

21 Santogal ressqet quddiem il-qorti tar-rinviju talba għall-annullament ta' dawn il-likwidazzjonijiet kif ukoll talba għad-danni u l-interessi. Quddiem l-imsemmija qorti, hija ressqet b'mod partikolari l-argument tal-interpretazzjoni kontradittorja tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 1(e) u tal-Artikolu 14(b) tar-RITI, mogħtija mill-awtorità fiskali u doganali, mal-Artikolu 138(2) tad-Direttiva tal-VAT, li għandha effett dirett. Hija argumentat ukoll li l-eventwali evażjoni tal-VAT imwettqa mix-xerrej ma kinitx attribwibbli lilha.

22 Fit-talba għal deċiżjoni preliminari, il-qorti tar-rinviju tesprimi, qabel kollox, dubji dwar il-post ta' residenza tax-xerrej fil-mument tal-bejgħ tal-vettura inkwistjoni fil-kawża prinċipali. B'mod partikolari, din il-qorti tirrileva li r-residenza abitwali ta' dan tal-aħħar ma kinitx tinsab fi Spanja. B'hekk, ma huwiex stabbilit li fil-mument tal-imsemmi bejgħ, huwa kien residenti fil-Portugall. Barra minn hekk, il-fajl li għandha quddiemha ma jinkludix informazzjoni la dwar il-ħlas tal-VAT marbuta mal-vettura fi Spanja u lanqas dwar x'kien sar mill-vettura wara li ngħatat ir-reġistrazzjoni turistika. Lanqas ma huwa stabbilit li l-benefiċċju mis-sistema tar-reġistrazzjoni turistika ġiet itterminata skont il-modalitajiet previsti mid-dritt Spanjol.

23 Sussegwentement, il-qorti tar-rinviju tosserva li ma huwiex ipprovat li Santogal ikkollaborat max-xerrej sabiex jevita l-ħlas tal-VAT fuq il-bejgħ tal-vettura. Għall-kuntrarju, hija tikkunsidra li mill-provi ppreżentati quddiemha jirriżulta li Santogal żgurat l-osservanza tal-kundizzjonijiet tal-eżenzjoni tal-VAT. Hija tinnota li la l-kummissarji tad-dwana u lanqas is-servizzi doganali ma qajmu dubju dwar is-suffiċjenza tad-dokumenti sabiex tipproċedi għall-annullament tad-dikjarazzjoni doganali tal-25 ta' Mejju 2009 u li l-ittra tad-dipartimenti tas-servizzi ta' kontra l-evażjoni doganali tal-24 ta' Ottubru 2013 kienet ibbażata fuq informazzjoni addizzjonali li Santogal ma kellhiex aċċess għaliha.

24 Finalment, b'referenza għas-sentenza tas-7 ta' Diċembru 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742), il-qorti tar-rinviju tqis li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma tagħtix risposta ċara għall-kwistjonijiet imqajma fil-kawża pendenti quddiemha.

25 Kien f'dawn iċ-ċirkustanzi li t-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [tribunal ta' arbitraġġ fil-qasam fiskali (ċentru ta' arbitraġġ amministrattiv), il-Portugall] iddeċieda li jissospendi l-proċeduri quddiemu u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 138[(2)(a)] tad-Direttiva [tal-VAT] jipprekludi li regoli tad-dritt nazzjonali [bħall-Artikoli 1(e) u 14(b) tar-RITI] jirrikjedu, sabiex tiġi rikonoxxuta l-eżenzjoni tal-VAT fir-rigward tal-kunsinna ta' mezzi ta' trasport ġodda mwettqa b'korrispettiv ta' ħlas u ttrasportati mix-xerrej mit-territorju nazzjonali lejn Stat Membru ieħor, li x-xerrej ikun stabbilit jew residenti f'dan l-Istat Membru [ta' destinazzjoni]?

2) L-Artikolu 138[(2)(a)] tad-Direttiva [tal-VAT] jipprekludi li tiġi rrifjutata l-eżenzjoni fl-Istat Membru ta' tluq tal-kunsinna f'sitwazzjoni fejn il-mezz ta' trasport akkwistat ikun ġie ttrasportat minn Spanja fejn kien suġġett għal reġistrazzjoni turistika, ta' natura provviżorja u taħt ir-reġim fiskali [Spanjol] […]?

3) L-Artikolu 138[(2)(a)] tad-Direttiva [tal-VAT] jipprekludi li jiġi rikjest il-ħlas tal-VAT lill-[bejjiegħ ta'] mezz ta' trasport ġdid, f'sitwazzjoni fejn la ġie kkonstatat jekk waqfux japplikaw ir-regoli ta' reġistrazzjoni turistika għal waħda mir-raġunijiet previsti [mill-liġi Spanjola], u lanqas jekk tħallasx jew għandux jitħallas il-VAT fil-każ li dawn ir-regoli jkunu waqfu japplikaw?

4) L-Artikolu 138[(2)(a)] [tad-Direttiva tal-VAT] u l-prinċipji ta' ċertezza legali, ta' proporzjonalità u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, jipprekludu li jiġi rikjest il-ħlas tal-VAT mill-[bejjiegħ ta'] mezz ta' trasport ġdid mibgħut [lejn] Stat Membru ieħor f'sitwazzjoni fejn:

— ix-xerrej, qabel l-ispedizzjoni, qal lill-[bejjiegħ] li jirrisjedi fl-Istat Membru tad-destinazzjoni tal-kunsinna u werielu dokument li juri li ġie attribwit lilu numru ta' identità ta' resident barrani f'dan l-Istat Membru, li fiha kienet indikata residenza f'dan l-aħħar Stat Membru li kienet differenti minn dik li qal li kellu;

— ix-xerrej sussegwentement wera lill-[bejjiegħ] dokumenti li juru li l-mezz ta' trasport akkwistat kien ġie ssuġġettat għal inspezzjoni teknika fl-Istat Membru ta' destinazzjoni u hemmhekk kienet ġiet attribwita reġistrazzjoni turistika lill-mezz ta' trasport;

— ma ġiex ipprovat li l-[bejjiegħ] kien ikkollabora max-xerrej fis-sens tal-evitar tal-ħlas tal-VAT;

— id-dipartimenti doganali ma qajmu ebda ostakolu għall-annullament tad-dikjarazzjoni doganali tal-vettura abbażi tad-dokumenti li l-[bejjiegħ] kellu fil-pussess tiegħu?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ammissibbiltà

26 Il-Gvern Portugiż isostni li d-domandi preliminari huma inammissibbli għal tliet raġunijiet.

27 L-ewwel nett, dan il-gvern josserva li d-domandi preliminari kif ifformulati fid-deċiżjoni tar-rinviju jirrigwardaw l-Artikolu 138(2)(b) tad-Direttiva tal-VAT, li huwa irrilevanti fil-kuntest tal-kawża prinċipali. Il-fatt li wieħed mill-membri tal-qorti tar-rinviju bagħat lil din ittra li fiha kien jindika li d-dispożizzjoni rilevanti kienet l-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT u li kopja ta' din l-ittra kienet annessa mad-deċiżjoni tar-rinviju ma jistax ikollu l-effett li jirranġa l-iżball imwettaq inizjalment, fid-dawl tar-regoli proċedurali tal-liġi interna u tal-garanzija rrikonoxxuta lill-Istati Membri l-oħra li jippreżentaw l-osservazzjonijiet tagħhom.

28 Għandu jitfakkar li l-fatt li qorti nazzjonali tkun, fuq livell formali, ifformulat it-talba għal deċiżjoni preliminari tagħha b'referenza għal ċerti dispożizzjonijiet tal-liġi tal-Unjoni ma jipprekludix li l-Qorti tal-Ġustizzja tipprovdi lil din il-qorti l-elementi ta' interpretazzjoni kollha li jistgħu jkunu utli għad-deċiżjoni tal-kawża pendenti quddiemha, kemm jekk din tkun irreferiet għalihom fit-talba għal deċiżjoni preliminari tagħha jew le. F'dan ir-rigward, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha toħroġ, mill-kumpless ta' elementi pprovduti mill-qorti nazzjonali, u b'mod partikolari mill-motivazzjoni tad-deċiżjoni tar-rinviju, il-punti ta' liġi tal-Unjoni li jeħtieġu interpretazzjoni fid-dawl tas-suġġett tal-kawża (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-21 ta' Ġunju 2016, New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, punt 29, kif ukoll tad-29 ta' Settembru 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29 F'dan il-każ, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punti 21 sa 23 tal-konklużjonijiet tiegħu, mill-motivi tad-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta b'mod ċar li l-mistoqsijiet tal-qorti nazzjonali jirrigwardaw l-interpretazzjoni li għandha tingħata lill-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT, minkejja l-fatt li din il-qorti rreferiet b'mod żbaljat, f'din id-deċiżjoni, għall-Artikolu 138(2)(b) ta' din id-direttiva. Barra minn hekk, il-qorti msemmija kkoreġiet dan l-iżball f'ittra annessa mad-deċiżjoni msemmija.

30 It-tieni nett, il-Gvern Portugiż huwa tal-fehma li l-espożizzjoni tal-fatti tal-każ inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija vvizzjata minn inkoerenzi u minn kontradizzjonijiet u li din l-espożizzjoni ma hijiex ċara.

31 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-domandi dwar l-interpretazzjoni tal-liġi tal-Unjoni magħmula mill-qorti nazzjonali fil-kuntest leġiżlattiv u fattwali ddefinit minnha u taħt ir-responsabbiltà tagħha, kuntest li ma huwiex il-kompitu tal-Qorti tal-Ġustizzja li tevalwa l-eżattezza tiegħu, jibbenefikaw minn preżunzjoni ta' rilevanza. Il-Qorti tal-Ġustizzja tista' tirrifjuta li tiddeċiedi dwar domanda magħmula minn qorti nazzjonali biss jekk ikun jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni mitluba tal-liġi tal-Unjoni ma jkollha ebda rabta mar-realtà jew mas-suġġett tat-tilwima fil-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew inkella meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex il-punti ta' fatt u ta' liġi neċessarji sabiex tirrispondi b'mod utli għad-domandi li jkunu sarulha (sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 31 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

32 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li d-deskrizzjoni tal-kuntest fattwali pprovdut mill-qorti tar-rinviju huwa biżżejjed biex ipoġġi lill-Qorti tal-Ġustizzja f'pożizzjoni li tirrispondi b'mod utli għad-domandi magħmula.

33 It-tielet nett, il-Gvern Portugiż isostni li d-domandi preliminari huma ipotetiċi peress li l-qorti tar-rinviju diġà indikat, anki jekk bi żball, li l-likwidazzjoni tal-VAT inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienet ivvizzjata b'nuqqas ta' motivazzjoni u li b'hekk għandha tiġi annullata indipendentement mir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għal dawn id-domandi.

34 Kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 26 tal-konklużjonijiet tiegħu, xejn mid-domandi tar-rinviju ma jippermetti li jiġi sostnut b'ċertezza li l-likwidazzjoni msemmija ser tiġi annullata indipendentement mir-risposta għad-domandi preliminari. F'kull każ, ma hemmx dubju li l-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT jippreżenta rabta mas-suġġett tal-kawża prinċipali, li jikkonċerna l-kompatibbiltà ma' din id-dispożizzjoni tar-rifjut li tiġi eżentata mill-VAT tranżazzjoni li tikkonċerna mezz ta' trasport ġdid.

35 Għalhekk, id-domandi preliminari huma ammissibbli.

Fuq l-ewwel domanda

36 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li dispożizzjonijiet nazzjonali jissuġġettaw l-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja ta' mezz ta' trasport ġdid għall-kundizzjoni li x-xerrej ta' dan il-mezz ta' trasport ikun stabbilit jew jirresjedi fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-imsemmi mezz ta' trasport.

37 Preliminarjament, għandu jiġi rrilevat li din il-kwistjoni tidħol fil-kuntest tas-sistema tranżitorja tal-VAT, applikabbli għall-kummerċ intra-Komunitarju, stabbilita bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Diċembru 1991, li tissupplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u temenda d-Direttiva 77/388/KEE bil-ħsieb li tneħħi l-fruntieri fiskali (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160). Din is-sistema hija bbażata fuq l-istabbiliment ta' fatt taxxabbli ġdid, jiġifieri x-xiri intra-Komunitarju ta' oġġetti, li jippermetti t-trasferiment tad-dħul fiskali lill-Istat Membru fejn iseħħ il-konsum finali tal-oġġetti kkunsinnati (sentenza tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 B'hekk, il-mekkaniżmu li jikkonsisti, minn naħa, f'eżenzjoni, mill-Istat Membru ta' oriġini, tal-provvista li tagħti lok għall-kunsinna jew għat-trasport intra-Komunitarju, ikkompletat bid-dritt għal tnaqqis jew ħlas lura tal-VAT tal-input imħallsa f'dan l-Istat Membru, u, min-naħa l-oħra, f'taxxa, mill-Istat Membru ta' destinazzjoni, tal-akkwist intra-Komunitarju, kien intiż biex tiġi żgurata delimitazzjoni ċara tas-sovranità fiskali tal-Istati Membri (sentenza tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 F'dak li jikkonċerna, b'mod partikolari, ir-regoli dwar l-intaxxar tal-akkwisti ta' mezzi ta' trasport ġodda, mill-premessa 11 tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li dawn huma intiżi, minbarra għat-tqassim tal-kompetenzi fiskali, sabiex jevitaw id-distorsjonijiet ta' kompetizzjoni bejn l-Istati Membri li jistgħu jirriżultaw mill-applikazzjoni ta' rati differenti (sentenza tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punt 24).

40 Huwa fid-dawl ta' dan il-kuntest u ta' dawn l-għanijiet li għandu jiġi interpretat l-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

41 Din id-dispożizzjoni tipprevedi l-obbligu għall-Istati Membri li jeżentaw il-kunsinni ta' mezzi ta' trasport ġodda li jissodisfaw il-kundizzjonijiet materjali li huma elenkati fiha (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 46) b'mod eżawrjenti (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 59).

42 Abbażi tad-dispożizzjoni msemmija, l-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta' mezzi ġodda ta' trasport, mibgħuta jew ittrasportati lill–konsumatur f'destinazzjoni 'l barra mit-territorju tagħhom iżda fl-Unjoni, mill-bejjiegħ jew il-konsumatur jew f'ismu, għal persuni taxxabbli, jew persuni legali mhux taxxabbli, li l-akkwisti intra-Komunitarji tagħha ta' merkanzija ma humiex suġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 3(1) tad-Direttiva tal-VAT jew għal kull persuna oħra li ma hijiex taxxabbli.

43 Għalhekk, u kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punti 38 u 39 tal-Konklużjonijiet tiegħu, l-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja ta' mezz ta' trasport ġdid tkun applikabbli biss meta d-dritt li wieħed jiddisponi minn dan il-mezz ta' trasport bħala proprjetarju jkun ġie ttrasferit lix-xerrej u meta l-bejjiegħ jistabbilixxi li l-imsemmi mezz ta' trasport ikun intbagħt jew ġie ttrasportat fi Stat Membru ieħor u meta, wara li jkun intbagħt jew ġie ttrasportat, l-istess oġġett ikun telaq fiżikament mit-territorju tal-Istat Membru tal-kunsinna (ara, b'analoġija, is-sentenzi tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punt 27, kif ukoll tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

44 Min-naħa l-oħra, fid-dawl tal-kliem tal-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT, l-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja ta' mezz ta' trasport ġdid ma hija b'ebda mod suġġetta għall-kundizzjoni li x-xerrej ikun stabbilit jew jirresjedi fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.

45 L-impożizzjoni ta' tali kundizzjoni tmur, barra minn hekk, kontra l-istruttura ta' dawn id-dispożizzjonijiet kif ukoll tal-kuntest u l-għanijiet tas-sistema tranżitorja tal-VAT applikabbli għall-kummerċ intra-Komunitarju, hekk kif imfakkra fil-punti 37 sa 39 ta' din is-sentenza. Fil-fatt, meta jirrifjuta l-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja biss minħabba li x-xerrej tal-mezz ta' trasport ġdid ma jkunx stabbilit jew residenti fl-Istat ta' destinazzjoni, anki indipendentement mis-sodisfazzjon tal-kundizzjonijiet materjali tal-eżenzjoni, l-Istat Membru tal-kunsinna ikollu jintaxxa tranżazzjoni li, mingħajr preġudizzju għas-sodisfazzjon tal-kundizzjonijiet imsemmija, għandha tiġi intaxxata bħala akkwist intra-Komunitarju fl-Istat Membru ta' destinazzjoni. Dan iwassal għal tassazzjoni doppja, kuntrarja għall-prinċipju ta' newtralità fiskali.

46 Din l-interpretazzjoni hija wkoll ikkonfermata mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja relattiva għall-kwalifika ta' tranżazzjoni li tirrigwarda mezz ta' trasport ġdid bħala akkwist intrakomunitarju.

47 Fil-fatt, fid-dawl tan-natura partikolari ta' tali operazzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, sabiex wieħed ikun jista' jikkwalifika tranżazzjoni bħala "akkwist intra-Komunitarju", huwa neċessarju li ssir evalwazzjoni globali tal-elementi kollha fattwali oġġettivi li huma rilevanti sabiex ikun jista' jiġi ddeterminat jekk il-merkanzija akkwistata effettivament telqitx mit-territorju tal-Istat Membru ta' provvista u, jekk iva, f'liema Stat Membru għandu jsir l-uża finali tagħha. Jista' jkollhom importanza ċerta f'dan ir-rigward, minbarra l-iżvolġiment tat-trasport tal-oġġett, b'mod partikolari, il-post tar-reġistrazzjoni u l-użu abitwali tiegħu, il-post ta' residenza tax-xerrej kif ukoll l-eżistenza jew

in-nuqqas ta' rabtiet li x-xerrej għandu mal-Istat Membru tal-kunsinna jew mal-Istat Membru l-ieħor (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punti 41 sa 45 u 50).

48 Minn din il-ġurisprudenza jirriżulta li, għalkemm il-post ta' residenza tax-xerrej ta' mezz ta' trasport ġdid jikkostitwixxi element rilevanti għall-finijiet tal-evalwazzjoni globali intiża għad-determinazzjoni tal-post tal-użu finali tal-mezz ta' trasport, dan ma jistax ikun ta' natura li jikkundizzjona, waħdu, il-kwalifika ta' "kunsinna intra-Komunitarja" u l-eżenzjoni tagħha fil-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT.

49 Barra minn hekk, kundizzjoni marbuta mal-istabbiliment jew mar-residenza tax-xerrej fl-Istat Membru ta' destinazzjoni ma tistax tkun ibbażata wkoll fuq l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT.

50 Fil-fatt, għalkemm huwa minnu li l-Istati Membri għandhom jiffissaw, konformement ma' din id-dispożizzjoni, il-kundizzjonijiet li fihom jeżentaw il-provvisti intra-Komunitarji sabiex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u sempliċi ta' dawn l-eżenzjonijiet u sabiex jipprevjenu kull tip ta' frodi, evażjoni u abbuż eventwali, xorta jibqa' l-fatt li, fl-eżerċizzju tas-setgħat tagħhom, l-Istati Membri għandhom jirrispettaw il-prinċipji ġenerali tad-dritt li jagħmlu parti mis-sistema legali tal-Unjoni, fosthom, b'mod partikolari, il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' proporzjonalità, kif ukoll ta' newtralità fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punti 35 u 37).

51 Issa, ir-rifjut li jingħata l-benefiċċju tal-eżenzjoni prevista mill-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT għas-sempliċi raġuni li x-xerrej ma jirrisjedix fl-Istat Membru ta' destinazzjoni jmur kontra t-tqassim tal-kompetenzi fiskali u jista' jpoġġi indiskussjoni l-prinċipju ta' newtralità fiskali. Barra minn hekk, kif jirriżulta mill-punt 45 ta' din is-sentenza, tali rifjut jista' jwassal għal riskju ta' tassazzjoni doppja.

52 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT jipprekludi li dispożizzjonijiet nazzjonali jissuġġettaw il-benefiċċju tal-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja ta' mezz ta' trasport ġdid għall-kundizzjoni li x-xerrej ta' dan il-mezz ta' trasport ikun stabbilit jew jirresjedi fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-imsemmi mezz ta' trasport.

Fuq it-tieni domanda

53 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni ta' kunsinna ta' mezz ta' trasport ġdid tistax tiġi rrifjutata fl-Istat Membru ta' kunsinna meta dan il-mezz ta' trasport ikun ġie ssuġġettat għal reġistrazzjoni provviżorja biss fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.

54 Hekk kif jirriżulta mir-risposta għall-ewwel domanda, l-Istati Membri huma marbuta li jeżentaw il-kunsinni ta' mezzi ta' trasport ġodda meta jkunu sodisfatti l-kundizzjonijiet materjali, elenkati b'mod eżawrjenti fl-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT u mfakkra fil-punti 42 u 43 ta' din is-sentenza.

55 Issa, ir-reġistrazzjoni tal-mezz ta' trasport ġdid fl-Istat Membru ta' destinazzjoni ma tinsabx fost dawn il-kundizzjonijiet.

56 Għaldaqstant, l-eżenzjoni fl-Istat Membru tal-kunsinna ma tistax tiġi rrifjutata għas-sempliċi raġuni li r-reġistrazzjoni magħmula fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tkun, bħar-reġistrazzjoni turistika inkwistjoni fil-kawża prinċipali, reġistrazzjoni provviżorja mogħtija għal perijodu ta' tnax-il xahar.

57 Sa fejn il-Kummissjoni u l-Gvern Portugiż jibbażaw l-argument tagħhom fuq il-fatt li tali reġistrazzjoni fl-Istat Membru ta' destinazzjoni ma tippermettix li jiġi ddeterminat l-Istat Membru tal-użu finali tal-mezz ta' trasport ikkonċernat, għandu jingħad ukoll li, kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 55 tal-konklużjonijiet tiegħu, tali reġistrazzjoni ma tfissirx awtomatikament li l-post tal-użu finali ma jinsabx f'dan l-Istat Membru ta' destinazzjoni. Hekk kif jirriżulta mit-talba għal deċiżjoni preliminari, tali reġistrazzjoni tista', fil-fatt, tingħata għal perijodu ta' żmien relattivament konsegwenti, f'dan il-każ tnax-il xahar, li jista' jiġi estiż jew segwit b'reġistrazzjoni ordinarja.

58 Għal raġunijiet simili għal dawk esposti fil-punt 51 ta' din is-sentenza, il-konklużjoni li saret fil-punt 56 tagħha ma tistax titpoġġa indiskussjoni mill-fatt li, skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri għandhom jiffissaw il-kundizzjonijiet biex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjonijiet imsemmija u biex jipprevjenu kull frodi, evażjoni u abbuż eventwali.

59 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni ta' kunsinna ta' mezz ta' trasport ġdid ma tistax tiġi rrifjutata fl-Istat Membru ta' kunsinna għas-sempliċi raġuni li dan il-mezz ta' trasport ikun ġie ssuġġettat għal reġistrazzjoni provviżorja biss fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.

Fuq it-tielet domanda

60 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT jipprekludix li l-bejjiegħ ta' mezz ta' trasport ġdid, ittrasportat mix-xerrej lejn Stat Membru ieħor u rreġistrat provviżorjament f'dan l-aħħar Stat, ikun ulterjorment marbut li jħallas il-VAT meta ma jkunx stabbilit li s-sistema ta' reġistrazzjoni provviżorja tkun intemmet u li l-VAT kienet tħallset, jew kienet ser titħallas fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.

61 F'dan ir-rigward, għandu qabel kollox jitfakkar li, hekk kif jirriżulta mill-punt 50 ta' din is-sentenza, l-Istati Membri għandhom b'mod partikolari josservaw, meta jiffissaw il-kundizzjonijiet li fihom dawn jeżentaw il-kunsinni intra-Komunitarji skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT, il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' proporzjonalità, kif ukoll in-newtralità fiskali.

62 Sussegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li huwa l-bejjiegħ li għandu jipproduċi l-prova li l-kundizzjonijiet previsti għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja, inkluż fosthom dawk imposti mill-Istati Membri sabiex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjonijiet u sabiex jipprevjenu kull frodi, evażjoni fiskali jew abbuż eventwali, huma sodisfatti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

63 Finalment, it-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji li jirrigwardaw mezzi ta' trasport ġodda għandhom natura partikolari sa fejn, b'mod partikolari, il-VAT abbażi tagħhom ikollha titħallas ukoll minn persuna mhux taxxabbli, li għaliha ma japplikawx l-obbligi relattivi għad-dikjarazzjoni u għall-kontabbiltà, minkejja li kontroll ulterjuri fir-rigward tagħha ma jkunx possibbli, u sa fejn, bħala konsumatur finali, il-persuna ma tistax tinvoka d-dritt għal tnaqqis tal-VAT anki f'każ ta' bejgħ mill-ġdid ta' vettura mixtrija u minħabba f'hekk, għandha iktar interess minn operatur ekonomiku li ma tħallasx it-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punti 42 u 43).

64 Isegwi li, kif tfakkar fil-punt 47 ta' din is-sentenza, sabiex wieħed ikun jista' jikkwalifika tranżazzjoni li tirrigwarda mezz ta' trasport ġdid bħala "akkwist intra-Komunitarju", huwa neċessarju li ssir evalwazzjoni globali tal-elementi kollha fattwali oġġettivi li huma rilevanti sabiex ikun jista' jiġi ddeterminat jekk l-oġġett mixtri jkunx effettivament telaq mit-territorju tal-Istat Membru ta' provvista u, jekk iva, f'liema Stat Membru għandu jsir il-konsum finali tagħha.

65 Fil-każ fejn il-bejjiegħ ikun ressaq provi intiżi biex jistabbilixxu t-trasport jew l-ispedizzjoni, mix-xerrej, tal-mezz ta' trasport ġdid lejn Stat Membru ieħor kif ukoll ir-reġistrazzjoni tiegħu, anki provviżorja, u l-użu tiegħu f'dan tal-aħħar, il-bejjiegħ ma jistax ikun marbut li jressaq il-prova li turi n-natura finali u definittiva tal-użu ta' dan il-mezz ta' trasport fl-Istat Membru ta' destinazzjoni kif ukoll tat-tmiem tas-sistema ta' reġistrazzjoni turistika, jekk ikun il-każ, wara l-ħlas tal-VAT f'dan l-aħħar Stat Membru.

66 Fil-fatt, minn naħa, f'tali ċirkustanzi, il-prova tal-moviment fiżiku ta' dan il-mezz ta' trasport lejn il-post tal-użu finali tiegħu, li l-bejjiegħ jista' jippreżenta lill-awtoritajiet fiskali, tiddependi essenzjalment mill-provi li dan jirċievi għal dan il-għan mingħand ix-xerrej (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-16 ta' Diċembru 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punt 37).

67 Min-naħa l-oħra, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ma jistax jiġi impost fuq il-bejjiegħ li jippreżenta provi relattivi għall-intaxxar tal-akkwist intra-Komunitarju tal-merkanzija inkwistjoni sabiex jibbenefika mill-eżenzjoni tal-kunsinna korrispondenti (sentenza tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punt 55). Issa, l-issuġġettar tal-benefiċċju tal-eżenzjoni għad-determinazzjoni bil-quddiem tal-Istat Membru tal-użu finali tal-mezz ta' trasport ġdid ikun iwassal preċiżament għall-impożizzjoni ta' tali obbligu fuq il-bejjiegħ. Fil-fatt, dan jista' jpoġġi fuq il-bejjiegħ l-oneru tal-prova ta' reġistrazzjoni definittiva, li tista' sseħħ, jekk ikun il-każ, wara l-ħlas tal-VAT mix-xerrej.

68 F'dawn iċ-ċirkustanzi, obbligu bħal dak imsemmi fil-punt 65 ta' din is-sentenza ma jwassalx għal applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjonijiet.

69 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li l-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT jipprekludi li l-bejjiegħ ta' mezz ta' trasport ġdid, ittrasportat mix-xerrej lejn Stat Membru ieħor u rreġistrat provviżorjament f'dan l-aħħar Stat, ikun ulterjorment marbut li jħallas il-VAT meta ma jkunx stabbilit li s-sistema ta' reġistrazzjoni provviżorja tkun intemmet u li l-VAT kienet tħallset, jew kienet ser titħallas fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.

Fuq ir-raba' domanda

70 Permezz tar-raba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' ċertezza legali, ta' proporzjonalità u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jipprekludux li l-bejjiegħ ta' mezz ta' trasport ġdid, ittrasportat mix-xerrej lejn Stat Membru ieħor u rreġistrat provviżorjament f'dan l-aħħar Stat, ikun ulterjorment marbut li jħallas il-VAT meta, fid-dawl taċ-ċirkustanzi tal-bejgħ, jista' jkun li x-xerrej wettaq frodi fiskali, mingħajr ma tkun ġiet stabbilita l-kooperazzjoni tal-bejjiegħ f'din il-frodi.

71 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-fatt li l-operatur ikun meħtieġ jaġixxi f'*bona fide* u li jieħu l-miżuri kollha li jistgħu raġonevolment jintalbu minnu sabiex jiżgura li t-tranżazzjoni mwettqa minnu ma twasslux biex jipparteċipa fi frodi fiskali, ma jmurx kontra d-dritt tal-Unjoni (sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata). Fl-ipoteżi li l-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf jew kellha tkun taf li t-tranżazzjoni li għamlet kienet involuta fi frodi mwettqa mix-xerrej u li ma kinitx ħadet il-miżuri raġonevoli kollha li setgħet tieħu sabiex tevita din il-frodi, hija għandha tiġi rrifjutata l-benefiċċju tad-dritt għal eżenzjoni (sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54).

72 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, abbażi ta' evalwazzjoni globali tal-elementi u taċ-ċirkustanzi fattwali kollha fil-kawża prinċipali, jekk Santogal aġixxietx b'*bona fide* u jekk ħaditx il-miżuri kollha li setgħu raġonevolment jintalbu minnha sabiex tiżgura ruħha li t-tranżazzjoni mwettqa ma kinitx ser twassalha li tipparteċipa fi frodi fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-

6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 53). Il-Qorti tal-Ġustizzja tista' madankollu tipprovdilha l-elementi ta' interpretazzjoni kollha taħt il-liġi tal-Unjoni li jistgħu jkunu utli għaliha.

73 B'hekk, għandu jiġi indikat li, waqt operazzjoni li tinvolvi t-twettiq ta' tranżazzjoni intra-Komunitarja fir-rigward ta' mezz ta' trasport ġdid, il-bejjiegħ ma jistax jafda s-sempliċi intenzjoni espressa mix-xerrej li jittrasporta l-oġġett fi Stat Membru ieħor għall-finijiet tal-użu finali tiegħu. Bil-kontra, u kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 63 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-bejjiegħ għandu jiżgura ruħu li l-intenzjoni espressa mix-xerrej hija sostnuta minn provi oġġettivi (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punt 47).

74 Għandu jiġi rrilevat li, fid-dawl tal-provi mressqa mix-xerrej fil-mument tal-bejgħ, seta' raġonevolment jitqies li dan ix-xerrej kien jirrisjedi fi Spanja u li kien ħa l-passi neċessarji biex juża l-vettura inkwistjoni fil-kawża prinċipali hemm, anki jekk taħt sistema speċifika. Madankollu, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk Santogal aġixxietx bid-diliġenza meħtieġa biex tiżgura ruħha li t-tranżazzjoni magħmula ma kinitx ser twassalha biex tipparteċipa fi frodi fiskali. Abbażi ta' dan, għandu jingħad ukoll li Santogal kellha turi diliġenza għolja, minn naħa, fid-dawl tal-valur tal-vettura inkwistjoni u, min-naħa l-oħra, peress li, fil-kuntest ta' xiri ta' mezz ta' trasport ġdid, l-individwu ma jistax jinvoka d-dritt għal tnaqqis tal-VAT, lanqas f'każ ta' bejgħ mill-ġdid ta' vettura mixtrija u, minħabba dan, għandu iktar li jevita t-taxxa interess minn operatur ekonomiku (sentenza tat-18 ta' Novembru 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punt 43). Barra minn hekk, fl-evalwazzjoni li għandha ssir mill-qorti tar-rinviju, għandu b'mod partikolari jiġi identifikat jekk, fid-dawl tal-elementi li din kellha jew seta' jkollha, Santogal kinitx f'pożizzjoni li tkun taf li r-reġistrazzjoni provviżorja kienet intiża biss għall-persuni mhux residenti u li x-xerrej kien ipprovda diversi indirizzi fi Spanja liema ħaġa setgħet tqajjem dubji fir-rigward tar-residenza reali tiegħu.

75 Minbarra l-aġir tal-bejjiegħ, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni wkoll dak tal-awtoritajiet Portugiżi. F'każ, li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, li Santogal kienet ippreżentat dokumenti għall-finijiet li tibbenefika mill-eżenzjoni tat-tranżazzjoni inkwistjoni u li dawn id-dokumenti kienu ġew eżaminati u aċċettati mill-awtorità kompetenti, għandu jitfakkar li l-prinċipju ta' ċertezza legali jipprekludi li Stat Membru, li inizjalment ikun aċċetta d-dokumenti ppreżentati mill-bejjiegħ bħala provi li jiġġustifikaw id-dritt għall-eżenzjoni, ikun jista' sussegwentement jobbliga lil dan il-bejjiegħ iħallas il-VAT relatata ma' din il-kunsinna minħabba frodi mwettqa mix-xerrej li l-bejjiegħ imsemmi ma kienx u ma setax ikun jaf biha (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, EU:C:2007:548, punt 50).

76 Sa fejn il-qorti tar-rinviju tagħmel riferenza għall-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt li jiġi invokat dan il-prinċipju japplika għal kull individwu li awtorità amministrattiva tkun ħolqitlu aspettattivi leġittimi abbażi ta' garanziji preċiżi li din tkun tatu (sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 44 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata). Madankollu, persuna taxxabbli ma' tistax tinvoka aspettattiva leġittima li tinżamm sitwazzjoni kkaratterizzata minn frodi (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-29 ta' April 2004, Gemeente Leusden u Holin Groep, C-487/01 u C-7/02, EU:C:2004:263, punt 77).

77 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għar-raba' domanda għandha tkun li l-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' ċertezza legali, ta' proporzjonalità u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jipprekludu li l-bejjiegħ ta' mezz ta' trasport ġdid, ittrasportat mix-xerrej lejn Stat Membru ieħor u rreġistrat provviżorjament f'dan l-aħħar Stat, ikun ulterjorment marbut li jħallas il-VAT meta, f'każ li x-xerrej ikun wettaq frodi fiskali, sakemm ma jiġix stabbilit, fid-dawl ta' provi oġġettivi, li l-imsemmi bejjiegħ kien jaf jew kellu jkun jaf li t-tranżazzjoni kienet involuta fi frodi mwettqa mix-xerrej u li dan ma ħax il-miżuri raġonevoli kollha possibbli sabiex jevita l-parteċipazzjoni tiegħu f'din il-frodi. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk dan huwiex il-każ abbażi ta' evalwazzjoni globali tal-elementi u taċ-ċirkustanzi ta' fatt kollha tal-kawża prinċipali.

Fuq l-ispejjeż

78 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(2)(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KEE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, jipprekludi li dispożizzjonijiet nazzjonali jissuġġettaw l-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja ta' mezz ta' trasport ġdid għall-kundizzjoni li x-xerrej ta' dan il-mezz ta' trasport ikun stabbilit jew jirresjedi fl-Istat Membru ta' destinazzjoni tal-imsemmi mezz ta' trasport.**

2) **L-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni ta' kunsinna ta' mezz ta' trasport ġdid ma tistax tiġi rrifjutata fl-Istat Membru ta' kunsinna għas-sempliċi raġuni li dan il-mezz ta' trasport ikun ġie ssuġġettat għal reġistrazzjoni provviżorja biss fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.**

3) **L-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva 2006/112 jipprekludi li l-bejjiegħ ta' mezz ta' trasport ġdid, ittrasportat mix-xerrej lejn Stat Membru ieħor u rreġistrat provviżorjament f'dan l-aħħar Stat, ikun ulterjorment marbut li jħallas it-taxxa fuq il-valur miżjud meta ma jkunx stabbilit li s-sistema ta' reġistrazzjoni provviżorja tkun intemmet u li t-taxxa msemmija kienet tħallset, jew kienet ser titħallas fl-Istat Membru ta' destinazzjoni.**

4) **L-Artikolu 138(2)(a) tad-Direttiva 2006/112 kif ukoll il-prinċipji ta' ċertezza legali, ta' proporzjonalità u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jipprekludu li l-bejjiegħ ta' mezz ta' trasport ġdid, ittrasportat mix-xerrej lejn Stat Membru ieħor u rreġistrat provviżorjament f'dan l-aħħar Stat, ikun ulterjorment marbut li jħallas it-taxxa fuq il-valur miżjud f'każ ta' frodi fiskali mix-xerrej, sakemm ma jiġix stabbilit, fid-dawl ta' provi oġġettivi, li l-imsemmi bejjiegħ kien jaf jew kellu jkun jaf li t-tranżazzjoni kienet involuta fi frodi mwettqa mix-xerrej u li dan ma ħax il-miżuri raġonevoli kollha possibbli sabiex jevita l-parteċipazzjoni tiegħu f'din il-frodi. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk dan huwiex il-każ abbażi ta' evalwazzjoni globali tal-elementi u taċ-ċirkustanzi ta' fatt kollha tal-kawża prinċipali.**

Firem