

Edizzjoni Provviżorja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ġenaral Awla)

17 ta' Ottubru 2019 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 146 – Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni – Kunċett ta' 'kunsinna ta' oġġetti' – Artikolu 131 – Kundizzjonijiet stabbiliti mill-Istati Membri – Prinċipju ta' proporzjonalità – Prinċipju ta' newtralità fiskali – Provi – Frodi – Prassi ta' Stat Membru li tikkonsisti fir-rifjut tad-dritt għal eżenzjoni meta x-xerrej tal-oġġetti esportati ma jkunx identifikat”

Fil-Kawża C-653/18,

li għandha b'ala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Ġunju 2018, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-17 ta' Ottubru 2018, fil-proċedura

Unitel sp. z o.o.

vs

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ġenaral Awla),

Komposta minn I. Jarukaitis (Relatur), President tal-Awla, M. Ilešić u C. Lycourgos, Imqallfin,

Avukat Ġenerali : M. Campos Sánchez-Bordona,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Unitel sp. z o.o., minn A. Nikończyk, doradca podatkowy,
- għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna, b'ala aġent,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Siekierzyńska u J. Jokubauskaitė, b'ala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) u tal-Artikolu 131 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”),

fid-dawl b'mod partikolari tal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Unitel sp. z o.o. u Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (id-Direttur tal-Uffiċju Fiskali ta' Warszawa, iktar 'il quddiem id-"Direttur tal-Uffiċju Fiskali") dwar rifjut ta' eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq esportazzjonijiet ta' oġġetti 'il barra mill-Unjoni Ewropea mwettqa matul is-sena 2007.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

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

“Provvista ta' merkanzija għandha tfigħer it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli.”

4 Skont l-Artikolu 131 ta' din id-direttiva:

“L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 għandhom japplikaw mingħajr preżudizzju għal disposizzjonijiet oġran tal-Komunità skond kondizzjonijiet li l-Istati Membri għandhom jistabilixxu għall-finijiet li jiġuraw l-applikazzjoni korretta u għara ta' dawk l-eżenzjonijiet u tal-prevenzjoni ta' kawlkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli.”

5 L-Artikolu 146 tal-imsemmija direttiva, li jinsab fil-Kapitolu 6 ta' din tal-aqar, intitolat “Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni”, jipprovdi, fil-paragrafu 1(a) u (b) tiegħu:

“L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li għajin:

a) il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata għal destinazzjoni barra mill-[Unjoni] minn jew għan-nom tal-bejjiegħ;

b) il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni barra mill-[Unjoni] minn jew għan-nom ta' konsumatur li mhux stabbilit fit-territorju tagħom, bl-eżenzjoni ta' merkanzija ttrasportata mill-konsumatur innifsu għall-armar, l-għoti tal-karburant u l-provvijoni tad-dgħajjes tad-divertiment u t'ajruplani privati jew kwalunkwe mezz tat-trasport ieħor għall-użu privat”.

6 L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li, sakemm l-oġġetti jew is-servizzi jintuaw għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha jkollha d-dritt, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-tranżazzjonijiet, li tnaqqas, mill-ammont tat-taxxa dovuta, il-VAT dovuta jew imqallsa f'dak l-Istat Membru rigward kunsinni jew provvisti ta' oġġetti jew servizzi li jkunu sarulha, u għas-servizzi li jkunu qed jitwettqu jew li jkunu ser jitwettqu minn persuna taxxabbli oħra. Skont l-Artikolu 169(b) ta' din id-direttiva, il-persuna taxxabbli għandha d-dritt tnaqqas il-VAT sa fejn l-oġġetti u s-servizzi jintuaw għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet eżentati tagħha skont l-Artikolu 146 tal-imsemmija direttiva.

Id-dritt Pollakk

7 L-Artikolu 2(8) tal-ustawa o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq l-Oġġetti u fuq is-Servizzi) tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U. ta' 2011, Nru 177, intestatura 1054), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT") jipprovdi:

“Filwaqt li dispożizzjonijiet oħra jipprevedu [...] l-esportazzjoni ta' oġġetti, dan il-kunett jikkonferma l-kunsinna ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati 'il barra mit-territorju tal-Unjoni Ewropea, mit-

territorju tal-pajji?:

a) minn fornitur jew g?an-nom tieg?u, jew

b) minn xerrej li g?andu s-sede tieg?u barra mit-territorju tal-pajji? jew g?an-nom tieg?u, bl-esklużjoni tal-o??etti esportati mix-xerrej stess g?all-b?onnijiet tal-attrezzament jew tal-forniment ta' dg?ajjes rikreattivi jew ta' ajruplani tat-turi?mu jew ta' kull mezz ie?or ta' trasport g?al u?u privat, jekk l-esportazzjoni tal-imsemmija o??etti 'il barra mit-territorju tal-Unjoni tkun ikkonfermata mill-awtorità doganali kompetenti, iddeterminata mil-le?i?lazzjoni doganali.”

8 L-Artikolu 7(1) ta' din il-li?i jistabbilixxi li “jikkostitwixxi provvista ta' o??etti fis-sens ta' dan l-Artikolu 5(1)(1 it-trasferiment tas-setg?a li wie?ed jiddisponi minn o??ett b?ala proprjetarju”.

9 L-Artikolu 41 tal-imsemmija li?i jipprevedi:

“[...]

4) Fir-rigward tal-esportazzjoni ta' o??etti, prevista fl-Artikolu 2(8)(a), ir-rata tat-taxxa hija ekwivalenti g?al 0 %.

[...]

6) Ir-rata tat-taxxa ta' 0 % ti?i applikata f'ka? ta' esportazzjoni ta' o??etti prevista fil-paragrafi 4 u 5, bil-kundizzjoni li, qabel l-iskadenza tat-terminu g?all-pre?entata tad-dikjarazzjoni fiskali relattiva g?all-perijodu kontabbli kkon?ernat, il-persuna taxxabbli tkun kisbet id-dokument li jikkonferma l-esportazzjoni tal-o??etti 'l barra mit-territorju tal-Unjoni.

[...]

11) Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafi 4 u 5 japplikaw *mutatis mutandis* f'ka? ta' esportazzjoni ta' o??etti prevista fl-Artikolu 2(8)(b), bil-kundizzjoni li, qabel l-iskadenza tat-terminu g?all-pre?entata tad-dikjarazzjoni fiskali g?all-perijodu kontabbli li matulu tkun saret il-kunsinna tal-o??etti, il-persuna taxxabbli tkun kisbet id-dokument previst fil-paragrafu 6, li jistabbilixxi l-identità tal-o??etti li ?ew ikkunsinnati u esportati. [...]

[...]”

Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

10 Mix-xahar ta' Jannar sa dak ta' Mejju 2007, Unitel, kumpannija stabbilita fil-Polonja, bieget telefons portabbli lil ?ew? entitajiet Ukreni. Wara pro?edura ta' kontroll li kienet su??etta g?aliha l-kumpannija, l-amministrazzjoni fiskali kkonstatat li l-pro?edura ta' esportazzjoni ta' dawn it-telefons portabbli 'l barra mit-territorju tal-Unjoni twettqet, i?da li dawn l-o??etti kienu ?ew akkwistati mhux mill-entitajiet imsemmija fuq il-fatturi, i?da minn entitajiet o?ra li ma ?ewx identifikati. G?aldaqstant din l-amministrazzjoni qieset, b'de?i?joni kkonfermata minn de?i?joni tad-Direttur tal-Uffi??ju Fiskali fid-29 ta' Awwissu 2014, li ma kienx hemm kunsinna ta' o??etti, fis-sens tal-Artikolu 2(8) tal-Li?i dwar il-VAT u, g?aldaqstant, li Unitel ma kellhiex id-dritt tapplika r-rata ta' VAT ta' 0 %, prevista fl-Artikolu 41(4) ta' din il-li?i.

11 Meta ?iet adita b'rikors kontra d-de?i?joni tad-Direttur tal-Uffi??ju Fiskali, il-Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (il-Qorti Amministrattiva ta' Województwo ta' Varsavja, il-Polonja) irrilevat li mill-konstatazzjonijiet imwettqa jirri?ulta li wa?da mi?-?ew? entitajiet Ukreni kienet kumpannija fittizja, li sservi sabiex tiddissimula d-destinatarja reali kif ukoll sabiex titwettaq frodi fiskali fir-rigward tal-awtoritajiet fiskali kemm Pollakki kif ukoll Ukreni, u li l-entità l-o?ra ma kinitx l-

operatur ekonomiku li kien akkwista t-telefons ming?and Unitel. Din il-qorti qieset li ma kienx hemm kunsinna ta' o??etti peress li l-amministrazzjoni fiskali kienet stabbilixxiet li x-xerrejja tal-o??etti msemija fil-fatturi ma ?adux il-pussess ta' dawn tal-a??ar, ma ddisponewx minnhom b?ala proprjetarji u ma kienu je?er?itaw l-ebda attività ekonomika, b'tali mod li t-tran?azzjonijiet inkwistjoni ma setg?ux ji?i kklassifikati b?ala "esportazzjoni ta' o??etti" fis-sens tal-Artikolu 2(8) tal-Li?i dwar il-VAT. Barra minn hekk, l-imsemmija qorti li Unitel ma kinitx tat prova tad-dili?enza rikjesta fit-twettiq ta' dawn it-tran?azzjonijiet. F'dan ir-rigward, hija rrilevat b'mod partikolari li din il-kumpanija kienet stabbilixxiet il-fatturi tag?ha billi bba?at ru?ha fuq data ppre?entata minn entitajiet li l-mandati tag?hom ma kinux validi jew li ma kellhomx indirizzi professjonali validi u lanqas dokumenti validi li ji??ustifikaw il-kontabbiltà tal-VAT.

12 Unitel appellat mis-sentenza tal-Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (il-Qorti Amministrattiva ta' Województwo ta' Varsavja, il-Polonja) quddiem il-qorti tar-rinviju, in-Naczelny S?d Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, Il-Polonja). Insostenn tal-appell tag?ha, Unitel invokat interpretazzjoni u applikazzjoni ?baljata tal-Artikolu 131 tad-Direttiva VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 146(1)(a) u (b) ta' din tal-a??ar, sa fejn l-applikazzjoni tar-rata ta' 0 % ?iet issubordinata g?all-osservanza ta' kundizzjonijiet formali minkejja li kienu ssodisfatti l-kundizzjonijiet materjali kollha tal-applikazzjoni ta' din ir-rata, kif ukoll ?ball ta' interpretazzjoni u ta' applikazzjoni tal-Artikolu 41(4) u (11) tal-Li?i dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 41(6), l-Artikolu 2(8) u l-Artikolu 7(1) ta' din il-Li?i. Dan l-i?ball kien jikkonsisti fil-kunsiderazzjoni li l-kunsinna ta' o??etti tkun effettiva biss meta l-operatur imsemmi fuq il-fattura b?ala xerrej ikun identiku g?all-operatur li jipparte?ipa realment f'din il-kwalità ta' tran?azzjoni inkwistjoni, fir-rifjut konsegwenti li din it-tran?azzjoni ti?i kklassifikata b?ala tran?azzjoni ta' esportazzjoni ta' o??etti u li ti?i applikata r-rata ta' 0 %, u fil-kunsiderazzjoni madankollu li l-imsemmija tran?azzjoni tikkostitwixxi kunsinna taxxabbi bir-rata nazzjonali.

13 Il-qorti tar-rinviju esponiet li s-soluzzjoni tal-kaw?a prin?ipali tirrikjedi interpretazzjoni tad-Direttiva tal-VAT u, qabel xejn, tal-kun?ett ta' "kunsinna ta' o??etti", fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) ta' din id-direttiva. Hija tindika li l-awtoritajiet fiskali nazzjonali jqisu li dan il-kun?ett g?andu ji?i interpretat b'mod konformi mal-Artikolu 7(1) tal-Li?i dwar il-VAT, li ttraspona l-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT, ji?ifieri b?ala t-trasferiment tas-setg?a li wie?ed jiddisponi mill-o??ett ikkon?ernat b?ala proprjetarju. B'hekk, skont dawn l-awtoritajiet, i?-?ew? partijiet fit-tran?azzjoni g?andhom ikunu je?istu realment u jkunu identifikati, u dan ma jkunx il-ka? meta x-xerrejja msemija fuq il-fattura jew fid-dokumenti doganali tkun entità fittizja jew meta x-xerrejja tal-o??etti barra mit-territorju tal-Unjoni tkun persuna o?ra mhux identifikata. Din l-interpretazzjoni hija wkoll dik mi?muma mill-ma??oranza tal-qradi amministrattivi Pollakki.

14 Madankollu, il-qorti tar-rinviju g?andha dubji fuq il-kwistjoni dwar jekk, sabiex ji?i kkonstatat li se??et kunsinna ta' o??etti barra mit-territorju tal-Unjoni, meta l-esportazzjoni ta' dawn l-o??etti ma tkunx ikkontestata b?ala tali, huwiex realment ne?essarju li l-entità msemija fuq il-fattura tal-fornitur u fid-dokument doganali b?ala x-xerrejja tal-imsemmija o??etti tikkoin?idi mad-destinatarju effettiv ta' dawn tal-a??ar. Hija tistaqsi jekk, f'tali sitwazzjoni, ikunx hemm trasferiment tas-setg?a li wie?ed jiddisponi minn o??ett tan?ibbli b?ala proprjetarju, fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT. Hija tirrileva b'mod partikolari li, fis-sentenza tad-19 ta' Di?embru 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li, f'sitwazzjoni li fiha jkunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet tal-e?enzjoni fuq l-esportazzjoni stabbiliti fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, b'mod partikolari l-?ru? tal-o??etti kkon?ernati mit-territorju doganali tal-Unjoni, ma tkun dovuta l-ebda VAT abba?i ta' kunsinna u li, f'tali ?irkustanzi, b?ala prin?ipju, ma jkunx je?isti iktar riskju ta' frodi fiskali jew ta' telf fiskali li jista' ji??ustifika t-tassazzjoni tat-tran?azzjoni inkwistjoni.

15 F'dan il-kuntest, il-kwistjoni li tqum imbag?ad, skont il-qorti tar-rinviju, hija dik dwar sa fejn

frodi li possibbilment se??et fit-territorju tal-Istat terz li fih ikun ?ie ri?evut l-o??ett esportat minn persuna li ma hijiex dik indikata fid-dokumenti doganali tin?idi fuq l-applikazzjoni tal-e?enzjoni mad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT. Filwaqt li te?amina l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja li skontha huma l-Istati Membri li g?andhom jirrifjutaw il-benefi??ju tad-drittijiet previsti mid-Direttiva tal-VAT f'ka? ta' frodi mwettqa mill-persuna taxxabbli stess jew f'ka? li din tal-a??ar kienet taf jew kellha tkun taf li, bit-tran?azzjoni inkwistjoni, hija kienet qieg?da tipparte?ipa fi tran?azzjoni involuta fi frodi fir-rigward tal-VAT, hija tistaqsi jekk dan l-obbligu, li huwa inti? li jipprote?i s-suq intern, japplikax meta l-frodi titwettaq unikament fit-territorju ta' Stat terz, Stat ta' destinazzjoni u ta' konsum tal-o??etti esportati.

16 Fl-a??ar, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, f'sitwazzjoni b?al dik fil-kaw?a prin?ipali, hijiex adegwata l-prassi nazzjonali li tikkonsisti fl-applikazzjoni tal-VAT g?at-tran?azzjoni inkwistjoni b?allikieku din kienet tikkostitwixxi kunsinna nazzjonali, meta l-konstatazzjoni tal-assenza ta' kunsinna ta' o??etti kellha twassal biex jitqies li din ma hijiex su??etta g?all-VAT u ma tag?tix dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa.

17 F'dawn i?-?irkustanzi, in-Naczelny S?d Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) Fid-dawl tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) u tal-Artikolu 131 tad-Direttiva [tal-VAT] kif ukoll tal-prin?ipji ta' tassazzjoni tal-konsum, ta' newtralità u ta' proporzjonalità, il-prassi nazzjonali korretta g?andha tikkonsisti fl-applikazzjoni e?enzjoni bid-dritt g?al tnaqqis (ji?ifieri, fil-Polonja, rata ta' 0 %) f'kull ka?, meta ?-?ew? kundizzjonijiet li ?ejjin huma kumulattivament issodisfatti:

a) l-esportazzjoni tal-o??etti sse?? favur destinatarju mhux identifikat barra mill-Unjoni Ewropea u

b) je?istu provi univokali fir-rigward tal-fatt li l-o??etti telqu mit-territorju tal-Unjoni u din i?-?irkustanza ma hijiex ikkontestata?

2) Id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) u tal-Artikolu 131 tad-Direttiva [tal-VAT], kif ukoll il-prin?ipji ta' tassazzjoni tal-konsum, ta' newtralità u ta' proporzjonalità jipprekludu prassi nazzjonali li tikkonsisti fil-fatt li jitqies li ma hemmx kunsinna ta' o??etti meta dawn ji?u inkontestabbilment esportati barra mit-territorju tal-Unjoni i?da li, sussegwentement g?all-esportazzjoni, l-awtoritajiet fiskali jkunu kkonstataw, fil-kuntest tal-pro?edura, li d-destinatarju effettiv tal-o??etti ma kienx l-entità li favur tag?ha l-fattura li tistabbilixxi l-kunsinna tkun in?ar?et mill-persuna taxxabbli, i?da entità o?ra, mhux identifikata mill-awtoritajiet, bil-konsegwenza li l-awtoritajiet jirrifjutaw li japplikaw l-e?enzjoni bid-dritt g?al tnaqqis (ji?ifieri, fil-Polonja, rata ta' 0 %) g?al tali tran?azzjoni?

3) Fid-dawl tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) u tal-Artikolu 131 tad-Direttiva [tal-VAT], kif ukoll tal-prin?ipji ta' tassazzjoni tal-konsum, ta' newtralità u ta' proporzjonalità, il-prassi nazzjonali korretta g?andha tikkonsisti fl-applikazzjoni ta' rata nazzjonali g?al kunsinna ta' o??etti, jekk je?istu provi univokali mill-fatt li dawn l-o??etti telqu mit-territorju tal-Unjoni i?da li, b'kunsiderazzjoni g?all-assenza ta' destinatarju identifikat, l-awtoritajiet iqisu li ma se??itx kunsinna ta' o??etti, jew g?andu jitqies li, f'tali ka?, ma se??et bl-ebda mod tran?azzjoni taxxabbli, fir-rigward [tal-VAT] u li, konsegwentement, il-persuna taxxabbli ma g?andhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input fir-rigward tal-akkwist ta' o??etti esportati, konformement mal-Artikolu 168 tad-Direttiva [tal-VAT]?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel u t-tieni domandi

18 Permezz tal-ewwel u t-tieni domandi tagħha, li jeżżeż? li jiż? u eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 146(1)(a) u (b) u l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiż? u interpretati b'ala li jipprekludu prassi nazzjonali, b'al dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tikkonsisti fil-kunsiderazzjoni li f'kull każ ma jkunx hemm kunsinna ta' ożżetti, fis-sens ta' din l-ewwel dispożizzjoni, u fir-rifjut konsegwenti tal-benefiżżju tal-eżenzjoni mill-VAT meta l-ożżetti kkonfernati jkun?ew esportati 'il barra mill-Unjoni u li, wara l-esportazzjoni, l-awtoritajiet fiskali jkun? kkonstataw li x-xerrejja ta' dawn l-ożżetti ma kinitx il-persuna msemmija fuq il-fattura stabbilita mill-persuna taxxabbli, i?da entità o?ra li ma jietx identifikata. F'dan il-kuntest, il-qorti tar-rinviju tist?arre? l-in?idenza li jista' jkollha tali frodi mwettqa fit-territorju ta' Stat terz fuq l-applikazzjoni tad-dritt għal eżenzjoni mill-VAT.

19 F'dan ir-rigward, jeżżeż? jifakkar, fl-ewwel lok, li, skont l-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri għandhom jeżentaw il-kunsinni ta' ożżetti mibgħuta jew ittrasportata għal destinazzjoni barra mill-Unjoni minn jew għan-nom tal-bejjiegħ? jew minn jew għan-nom tax-xerrej. Din id-dispożizzjoni għandha tingħara? flimkien mal-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva, li skontu huwa meqjus b'ala "kunsinna ta' ożżetti" it-trasferiment tas-setgħa li wie?ed jiddisponi minn proprjetà tan?ibbli (sentenzi tad-19 ta' Di?embru 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punt 23, u tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 22).

20 Din l-eżenzjoni hija inti?a li tiggarantixxi t-tassazzjoni tal-kunsinni ta' ożżetti kkonfernati fil-post tad-destinazzjoni tagħhom, ji?ifieri dak fejn il-prodotti esportati se jiż? u kkunsmati (sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 23 u l-urisprudenza i?itata).

21 Kif di?à rrilevat diversi drabi l-Qorti tal-?ustizzja, mid-dispożizzjonijiet previsti fil-punt 19 tas-sentenza odjerna u, b'mod partikolari, mill-kelma "mibgħuta" u?ata fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li l-esportazzjoni ta' ożżett isse? u li l-eżenzjoni tal-kunsinna għall-esportazzjoni hija applikabbli meta d-dritt li wie?ed jiddisponi minn dan l-ożżett b'ala proprjetarju jkun i?e tra?mess lix-xerrej, meta l-fornitur jistabbilixxi li dan l-ożżett intbagħat jew i?e ttrasportat barra mill-Unjoni u meta, wara din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport, l-ożżett ikun fi?ikament telaq mit-territorju tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-19 ta' Di?embru 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punt 24 u l-urisprudenza i?itata, kif ukoll tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 24).

22 Il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet ukoll li l-kun?ett ta' "kunsinna ta' ożżetti" huwa ta' natura ożżettiva u li japplika irrispettivament mill-iskopijiet u mir-ri?ultati tal-operazzjonijiet ikkonfernati, mingħajr ma hemm obbligu fuq l-amministrazzjoni fiskali li jwettqu investigazzjonijiet inti?i sabiex jiddeterminaw l-intenzjoni tal-persuna taxxabbli inkwistjoni jew ukoll li jie?du inkunsiderazzjoni l-intenzjoni ta' operatur differenti mill-persuna taxxabbli involut fl-istess katina ta' provvisti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Novembru 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punt 21 u l-urisprudenza i?itata).

23 Minn dan isegwi li tranżazzjonijiet b'al dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkostitwixxu kunsinni ta' ożżetti, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT, jekk jissodisfaw il-kriterji ożżettivi li fuqhom huwa bba?at dan il-kun?ett, li huma mfakkra fil-punt 21 tas-sentenza odjerna.

24 Issa, il-fatt li ożżetti esportati jiż? u mixtrija barra mill-Unjoni minn entità li ma hijiex dik imsemmija fuq il-fattura u li ma hijiex identifikata ma jeskludix lil dawn il-kriterji ożżettivi milli jiż? u ssodisfatti.

25 Konsegwentement, il-klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni b'ala kunsinna ta' ożżetti, fis-sens tal-

Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT, ma tistax tkun issubordinata għall-kundizzjoni li x-xerrej ikun identifikat.

26 Madankollu, u fit-tieni lok, huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu, skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT, il-kundizzjonijiet li ta' thom huma je'entaw it-tranżazzjonijiet tal-esportazzjoni sabiex ji'guraw l-applikazzjoni korretta u sempli' tal-e'enzjonijiet previsti minn din id-direttiva u l-prevenzjoni ta' kull frodi, eva'joni, u kull abbu' possibbli. Fl-e'er'izzju tas-setgħat tagħom, l-Istati Membri għandhom madankollu josservaw il-prin'ipji 'enerali tad-dritt, li jagħmlu parti mill-ordinament 'uridiku tal-Unjoni, li fosthom hemm, b'mod partikolari, il-prin'ipji ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Pie'kowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punti 32 u 33).

27 Fir-rigward ta' dan il-prin'ipju, għandu jidfakkar li mi'ura nazzjonali tkun tmur lil hinn minn dak li huwa ne'essarju sabiex ji' gurat il-'bir e'att tat-taxxa jekk din essenzjalment tissubordina d-dritt għall-e'enzjoni mill-VAT għall-osservanza ta' obbligi formali, mingħajr ma jittie'du inkunsiderazzjoni r-ekwi'ti sostantivi u, b'mod partikolari, mingħajr ma jkun hemm b'onni li wie'ed jistaqsi dwar jekk dawn tal-a'ar 'ewx issodisfatti. Fil-fatt, it-tranżazzjonijiet għandhom ji'u intaxxati billi jittie'du inkunsiderazzjoni l-karatteristi'i o'ettivi tagħom (sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 38, u tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 29).

28 Barra minn hekk, meta r-ekwi'ti materjali ji'u ssodisfatti, il-prin'ipju ta' newtralità fiskali jirrikjedi li l-e'enzjoni mill-VAT tingħata anki jekk 'erti rekwi'ti formali jkunu 'ew eskluzi mill-persuni taxxabbli (sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 39).

29 Skont il-'urisprudenza tal-Qorti tal-'ustizzja, je'istru biss 'ew' ka'ijiet fejn in-nuqqas ta' osservanza ta' rekwi'ti formali jista' jwassal għat-telf tad-dritt għall-e'enzjoni mill-VAT (sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 40, u tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 32).

30 Minn na'a, il-ksur ta' rekwi'ti formali jista' jwassal għar-rifjut tal-e'enzjoni mill-VAT jekk dan il-ksur ikollu l-effett li jxekkel milli tin'ieb il-prova 'erta li r-ekwi'ti sostantivi 'ew issodisfatti (sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 42, u tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 35).

31 Għaldaqstant, jekk l-assenza ta' identifikazzjoni tax-xerrej reali ixekkel, f'ka' partikolari, milli ti'i stabbilita l-prova li t-tranżazzjoni inkwistjoni tikkostitwixxi kunsinna ta' o'etti, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT, din i'-'irkustanza tista' twassal sabiex ji'i rrifjutat il-benefi'ju tal-e'enzjoni fuq l-esportazzjoni prevista f'dan l-artikolu. Għall-kuntrarju, li ji'i rikjest f'kull ka' li x-xerrej ta' o'etti fl-Istat terz għandu jkun identifikat, mingħajr ma ji'i mist'arre' jekk humiex issodisfatti r-ekwi'ti formali ta' din l-e'enzjoni, b'mod partikolari l-'ru' tal-o'etti kkon'ernati mit-territorju doganali tal-Unjoni, la josserva l-prin'ipju ta' proporzjonalità u lanqas dak ta' newtralità fiskali.

32 F'dan il-ka', mid-de'i'joni tar-rinviju jirri'ulta li huwa stabbilit li l-o'etti kkon'ernati fil-kaw'a prin'ipali 'ew mibjug'a, li 'ew mibgħuta 'il barra mill-Unjoni u li fi'ikament telqu mit-territorju tal-Unjoni, b'tali mod li, bla 'sara għal verifika ta' dawn il-fatti li għandha ssir mill-qorti nazzjonali, jidher li huma ssodisfatti dawk il-kriterji li għandhom ji'u ssodisfatti minn tranżazzjoni sabiex tkun tikkostitwixxi kunsinna ta' o'etti, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT, minkejja l-fatt li x-xerrejja reali ta' dawn l-o'etti ma 'ewx identifikati.

33 Min-na'a l-o'ra, il-prin'ipju ta' newtralità fiskali ma jistax ji'i invokat, għall-finijiet tal-

e?enzjoni mill-VAT, minn persuna taxxabli li intenzjonalment ipparte?ipat fi frodi fiskali li qieg?det f'perikolu l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT. Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, ma huwiex kuntrarju g?ad-dritt tal-Unjoni li operatur ikun me?tie? li ja?ixxi in *bona fide* u li jie?u l-mi?uri kollha li jistg?u ra?onevolment ikunu me?tie?a sabiex ji?i ?gurat li t-tran?azzjoni li huwa jwettaq ma twasslux sabiex jipparte?ipa f'eva?joni fiskali. Fl-ipote?i li l-persuna taxxabli kkon?ernata kienet taf jew missha kienet taf li t-tran?azzjoni li g?amlet kienet involuta fi frodi mwettqa mix-xerrej u li ma kinitx ?adet il-mi?uri ra?onevoli kollha li setg?et tie?u sabiex tkun tista' tevita din il-frodi, hija g?andha ti?i rrifjutata l-benefi??ju tal-e?enzjoni (sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 41, u tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 33).

34 G?all-kuntrarju, il-fornitur ma jistax jin?amm responsabbli g?all-?las tal-VAT indipendentement mill-involviment tieg?u fil-frodi mwettqa mix-xerrej. Fil-fatt, ikun manifestament sproporzjonat li l-persuna taxxabli tinsab responsabbli g?ad-defi?it fid-d?ul tat-taxxa kkaw?at minn atti frawdolenti ta' terzi persuni li fuqhom hija ma jkollha l-ebda influwenza (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punt 23).

35 Fis-sentenza tad-19 ta' Di?embru 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), li tag?mel riferiment g?aliha l-qorti tar-rinviju, il-Qorti tal-?ustizzja rrilevat, fil-punt 40 ta' din tal-a??ar, li, f'sitwazzjoni li fiha jkunu stabbiliti l-kundizzjonijiet tal-e?enzjoni fuq l-esportazzjoni previsti fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, b'mod partikolari l-?ru? tal-o??etti kkon?ernati mit-territorju doganali tal-Unjoni, ma tkun dovuta l-ebda VAT inkonnessjoni ma' tali kunsinna u b?ala prin?ipju, ma jkunx je?isti iktar riskju ta' frodi fiskali jew ta' telf fiskali li jista' ji??ustifika t-tassazzjoni tat-tran?azzjoni inkwistjoni.

36 Fil-kaw?a odjerna, il-qorti tar-rinviju, ming?ajr ma tispe?ifika n-natura tal-frodi li fiha huma involuti t-tran?azzjonijiet inkwistjoni fil-kaw?a prini?pali, tindika li l-o??etti kkon?ernati minn dawn it-tran?azzjonijiet ?ar?u mit-territorju tal-Unjoni u tirrileva li din il-frodi twettqet biss fit-territorju ta' Stat terz, Stat ta' destinazzjoni u tal-post tal-konsum ta' dawn l-o??etti.

37 Billi l-fatt li l-atti frawdolenti twettqu fi Stat terz ma jistax ikun suffi?jenti sabiex ti?i esklu?a l-e?istenza ta' kull frodi mwettqa g?ad-detriment tas-sistema komuni tal-VAT, hija l-qorti nazzjonali li g?andha tivverifika li t-tran?azzjonijiet inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma kinux involuti f'tali frodi u, jekk issib li kienu, allura g?andha tevalwa jekk il-persuna taxxabli kinitx taf jew kellhiex tkun taf li dan kien il-ka?.

38 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet kollha, je?tie? li ting?ata risposta g?all-ewwel u t-tieni domanda li l-Artikolu 146(1)(a) u (b) u l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu prassi nazzjonali, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li tikkonsisti fil-kunsiderazzjoni li f'kull ka? ma jkunx hemm kunsinna ta' o??etti, fis-sens ta' din l-ewwel dispo?izzjoni, u fir-rifjut konsegwenti tal-benefi??ju tal-e?enzjoni mill-VAT, meta l-o??etti kkon?ernati jkunu ?ew esportati 'l barra mill-Unjoni u li, wara l-esportazzjoni, l-awtoritajiet fiskali jkunu kkonstataw li x-xerrejja ta' dawn l-o??etti ma kinitx il-persuna msemmija fuq il-fattura stabbilita mill-persuna taxxabli, i?da entità o?ra li ma ?ietx identifikata. F'tali ?irkustanzi, il-benefi??ju tal-e?enzjoni mill-VAT previst fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) ta' din id-direttiva g?andu ji?i rrifjutat jekk l-assenza ta' identifikazzjoni tax-xerrej reali xxekkel, f'ka? partikolari, milli ti?i stabbilita l-prova li t-tran?azzjoni inkwistjoni tikkostitwixxi kunsinna ta' o??etti, fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni, jew jekk ji?i stabbilit li din il-persuna taxxabli kienet taf jew kellha tkun taf li din it-tran?azzjoni kienet involuta fi frodi mwettqa g?ad-detriment tas-sistema komuni tal-VAT.

Fuq it-tielet domanda

39 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-direttiva tal-VAT għandhiex tiġi interpretata fis-sens li meta, f'irkustanzi b'al dawk deskritti fl-ewwel u t-tieni domanda, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT previst fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT jiġi rrifjutat, jeżiet li tiġi applikata għat-tranżazzjoni inkwistjoni il-VAT applikabbli għall-kunsinni ta' oġetti mwettqa fit-territorju nazzjonali jew jekk hemmx lok li jitqies li din it-tranżazzjoni ma tikkostitwixxi tranżazzjoni taxxabbli u li, għaldaqstant, ma tagħtix dritt għall-benefiċċju għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.

40 F'dan ir-rigward, huwa suffiċjenti li jiġi kkonstatat li, fl-assenza ta' kunsinna ta' oġetti mwettqa fit-territorju nazzjonali u ta' tranżazzjoni eżentata b'mod konformi mal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva VAT, la teżisti tranżazzjoni taxxabbli u lanqas dritt għal tnaqqis skont l-Artikolu 168 jew l-Artikolu 169 ta' din id-direttiva.

41 Konsegwentement, hemm lok li tingħata risposta għat-tielet domanda li d-Direttiva tal-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li, meta, f'irkustanzi b'al dawk deskritti fl-ewwel u t-tieni domanda, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT previst fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT jiġi rrifjutat, hemm lok li jitqies li t-tranżazzjoni inkwistjoni ma tikkostitwixxi tranżazzjoni taxxabbli u li, għaldaqstant, ma tagħtix dritt għall-benefiċċju għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.

Fuq l-ispejje

42 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-ispejje. L-ispejje sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġi allsu lura.

Għal dawn il-motivi, il-Qorti tal-Ġustizzja (L-Ġaxar Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 146(1)(a) u (b) u tal-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prassi nazzjonali, b'al dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tikkonsisti fil-kunsiderazzjoni li f'kull każ ma jkunx hemm kunsinna ta' oġetti, fis-sens ta' din l-ewwel dispożizzjoni, u fir-rifjut konsegwenti tal-benefiċċju tal-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), meta l-oġetti kkonfernati jkunu ew esportati 'l barra mill-Unjoni Ewropea u li, wara l-esportazzjoni, l-awtoritajiet fiskali jkunu kkonstataw li x-xerrejja ta' dawn l-oġetti ma kinitx il-persuna msemmija fuq il-fattura stabbilita mill-persuna taxxabbli, iċċa entità oħra li ma jietx identifikata. F'tali irkustanzi, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT previst fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) ta' din id-direttiva għandu jiġi rrifjutat jekk l-assenza ta' identifikazzjoni tax-xerrej reali ixxejjel, f'każ partikolari, milli tiġi stabbilita l-prova li t-tranżazzjoni inkwistjoni tikkostitwixxi kunsinna ta' oġetti, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, jew jekk jiġi stabbilit li din il-persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li din it-tranżazzjoni kienet involuta fi frodi mwettqa għad-detriment tas-sistema komuni tal-VAT.**

2) **Id-Direttiva 2006/112 għandha tiġi interpretata fis-sens li, meta, f'dawn i-irkustanzi, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) previst fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT jiġi rrifjutat, hemm lok li jitqies li t-tranżazzjoni inkwistjoni ma tikkostitwixxi tranżazzjoni taxxabbli u li, għaldaqstant, ma tagħtix dritt għall-benefiċċju għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-Pollakk.