

62019CJ0656

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Il-?ames Awla)

17 ta' Di?embru 2020 (*1)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – E?enzjonijiet mal-esportazzjoni – Artikolu 146(1)(b) – O??etti mibg?uta jew ittrasportati barra mill-Unjoni Ewropea minn xerrej mhux stabbilit fit-territorju tal-Istat Membru kkon?ernat – Artikolu 147 – ‘Merkanzija li ser tin?arr fil-bagalja personali tal-vja??aturi’ mhux stabbiliti fl-Unjoni – Kun?ett – O??etti li effettivament telqu mit-territorju tal-Unjoni – Prova – Rifjut tal-e?enzjoni fuq l-esportazzjoni – Prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità – Frodi”

Fil-Kaw?a C?656/19,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mis-Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Szeged, l-Ungerija), permezz ta' de?i?joni tat-22 ta' Awwissu 2019, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fl-4 ta' Settembru 2019, fil-pro?edura

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

kontra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Il-?ames Awla),

komposta minn E. Regan, President tal-Awla, M. Ileši?, E. Juhász, C. Lycourgos u I. Jarukaitis (Relatur), Im?allfin,

Avukat ?enerali: M. Campos Sánchez-Bordona,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

—

g?al BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., minn A. Hajós, A. I. Dobos u L. Horváth, ügyvédek,

—

g?all-Gvern Ungerí?, minn M. Z. Wils u B. Mongin, b?ala a?enti,

—

g?all-Kummissjoni Ewropea, minn L. Havas u minn L. Lozano Palacios u F. Clotuche-Duvieusart, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-16 ta' Lulju 2020, tagħti l-preżenti

Sentenza

1

It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 146 u 147 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (l-UE 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”), kif ukoll tal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.

2

Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (iktar 'il quddiem “Bakati”) u Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (id-Direttorat għall-Appelli tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxi u tad-Dwana, l-Ungerija) (iktar 'il quddiem id-“Direttorat għall-Appelli”) dwar is-suqett ta' deċiżjoni li tirrifjuta l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) prevista għall-oġġetti li jinġarru fil-bagalji personali tal-vjaġġaturi.

3

Mill-1 ta' April 2020, din it-tilwima taqa' taħt il-kompetenza tas-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szeged, l-Ungerija), kif din il-qorti informat lill-Qorti tal-Ġustizzja, mingħajr madankollu ma rtirat id-domandi li kienu saru mis-Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Szeged, l-Ungerija).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva dwar il-VAT

4

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

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

5

It-Titolu IX ta' din id-direttiva jirrigwarda l-eżenzjonijiet. Il-Kapitolu 1 tiegħu huwa kompost biss mill-Artikolu 131 tal-imsemmija direttiva, li jipprovdi:

“L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitolu 2 sa 9 għandhom japplikaw mingħajr preżudizzju għal disposizzjonijiet oġrajn 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.”

6

Il-Kapitolu 6 ta' dan it-Titolu IX huwa intitolat “Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni” u jinkludi l-Artikoli

146 u 147 tal-istess direttiva. Skont l-Artikolu 146(1)(b) ta' dan ir-regolament:

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

[...]

b)

il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni barra mill-Komunità minn jew għan-nom ta' konsumatur li mhux stabbilit fit-territorju tagħhom, bl-eżċezzjoni 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 ieor għall-użu privat.”

7

L-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT jippreżenta:

“1. Fejn il-provvista ta' merkanzija msemmija fil-punt (b) ta' l-Artikolu 146(1) tirrigwarda merkanzija li ser tinarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi, l-eżċezzjoni għandha tapplika biss jekk jiġi sodisfatti l-kondizzjonijiet li jsejnin:

a)

il-vjaġġatur mhuwiex stabbilit fi dan il-Komunità;

b)

il-merkanzija hija ttrasportata barra mill-Komunità qabel l-aġar tat-tielet xahar wara dak li fih tkun saret il-provvista;

?)

il-valur totali tal-provvista, inkluża l-VAT, huwa aktar minn EUR 175 jew l-ekwivalenti f'valuta nazzjonali, [...]

[...]

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jeżentaw provvista b'valur totali ta' inqas mill-ammont speċifikat fil-punt (?) ta' l-ewwel subparagrafu.

2. Għall-finijiet tal-paragrafu 1, 'vjaġġatur mhux stabbilit fi dan il-Komunità' għandha tfisser vjaġġatur li l-indirizz permanenti jew ir-residenza abitwali tiegħu mhux qiegħda fil-Komunità. F'dak il-każ 'indirizz permanenti jew residenza abitwali' tfisser il-post imnizzel b'ala tali f'passaport, karta ta' l-identità, jew dokument ieor ta' l-identità mill-Istat Membru li fit-territorju tiegħu l-provvista tkun qed issir.

Prova ta' esportazzjoni għandha tkun fornuta permezz tal-fattura jew dokument ieor floku, iffirmit mill-uffiċju tad-dwana ta' kull mill-Komunità.

[...]”

8

It-Titolu XI ta' din id-direttiva jirrigwarda l-“Obbligi ta' persuni taxxabbli u ta' kerti persuni mhux taxxabbli”. Fil-Kapitolu 7 ta' dan it-Titolu XI, intitolat “Disposizzjonijiet varji”, jinsab l-Artikolu 273 tal-

imsemmija direttiva, li jipprovdi, fl-ewwel paragrafu tiegħu:

“L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiġuraw il-bir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soqgħat għall-meħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.”

Ir-Regolament Delegat (UE) 2015/2446

9

Ir-Regolament Delegat tal-Kummissjoni (UE) 2015/2446 tat-28 ta' Lulju 2015 li jissupplimenta r-Regolament (UE) Nru 952/2013 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill fir-rigward ta' regoli dettaljati li jikkonfermaw u tuddisponizzjonijiet tal-Kodiċi Doganali tal-Unjoni (UE 2015, L 343, p. 1), jinkludi, fl-Artikolu 1 tiegħu, definizzjonijiet li jservu għall-finijiet tal-applikazzjoni ta' dan ir-regolament delegat.

10

Skont dan il-punt 5 tal-Artikolu 1, il-kuntest ta' “bagalji” ikopri “il-merkanzija kollha li tinarr bi kwalunkwe mezz fir-rigward ta' vjaġġ ta' persuna fiżika”.

Id-dritt Ungerij

11

L-általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (il-Liġi CXXVII tal-2007 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, iktar 'il quddiem il-“Liġi dwar il-VAT”) jgħid:

“(1) Il-kunsinna ta' oġġetti mibgħuta bil-posta jew ittrasportati mill-pajjiż lejn pajjiż barra mill-Komunità hija eżentata mit-taxxa, bil-kundizzjoni li l-ispedizzjoni jew it-trasport:

[...]

b)

isir mix-xerrej stess jew minn terza persuna li ta'ixxi f'ismu jekk il-kundizzjonijiet supplimentari previsti mill-paragrafi 3 u 4 ta' dan l-artikolu jew mill-Artikoli 99 u 100 ta' din il-liġi jkunu ssodisfatti.

(2) Il-paragrafu 1 huwa applikabbli jekk il-kundizzjonijiet segwenti jkunu ssodisfatti:

a)

L-awtorità li topro l-oġġetti mit-territorju tal-Komunità għandha tkun iġertifikat li dawn qallex l-imsemmi territorju fil-mument tal-kunsinna jew, l-iktar tard, f'terminu ta' 90 jum wara d-data li din tkun saret, u [...]

[...]

(3) Il-paragrafu (1)(b) jista' japplika, bla q'sara għad-disponizzjonijiet tal-Artikoli 99 u 100, meta, f'dan il-kuntest, ix-xerrej ma jkunx stabbilit fl-Ungerija jew, fin-nuqqas ta' stabbiliment, ma għandux hawnhekk id-domiżilju jew ir-residenza abitwali tiegħu.

[...]

L-Artikolu 99 tal-Li?i dwar il-VAT jipprovdi s-segwenti:

“(1) Meta l-akkwirent ikun vja??atur barrani u l-o??etti kkunsinnati [...] jiformaw parti mill-bagalji personali jew tal-ivvja??ar tieg?u, g?all-applikazzjoni tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 98(1), huwa me?tie? li:

a)

il-valur tal-kunsinna, inklu?a t-taxxa, jaqbe? ammont ekwivalenti g?al EUR 175;

b)

il-vja??atur barrani juri l-kwalità tieg?u bis-sostenn ta' dokumenti tal-ivvja??ar jew ta' dokumenti o?ra ma?ru?a mill-awtoritajiet irrikonoxxuti b?ala kompetenti fl-Ungerija u li jservu sabiex ti?i identifikata l-persuna; [...],

c)

il-fatt li l-o??etti telqu mit-territorju Komunitarju huwa ??ertifikat mill-awtorità ta' ?ru? tal-prodotti mit-territorju tal-Komunità permezz tal-?ru? ta' vi?a u ta' timbru fuq formola pprovduta g?al dan il-g?an mill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat, fuq pre?entazzjoni simultanja tal-o??etti u tal-ori?inal tal-fattura li tikkonferma l-e?ekuzzjoni tal-kunsinna tal-o??etti.

(2) Sabiex ikun jista' jibbenefika mill-e?enzjoni, il-bejjieg? tal-o??etti g?andu, minbarra l-?ru? ta' fattura, jimla formola ta' talba g?al rimbors tat-taxxa fuq talba tal-passi??ier barrani. [...] Il-formola ta' talba g?ar-rimbors tat-taxxa hija stabbilita fi tliet kopji mill-bejjieg? tal-o??etti li jag?ti l-ewwel ?ew? kopji lill-vja??atur u j?omm it-tielet kopja fid-dokumenti ta' kontabbiltà tieg?u stess.

(3) Meta hija ti??ertifika l-?ru? tal-o??etti msemija fil-paragrafu 1(c), l-awtorità doganali g?andha ti?bor ming?and il-vja??atur it-tieni kopja tal-formola tal-applikazzjoni g?al rimbors tat-taxxa li jkollha vi?a u timbru.

(4) L-e?enzjoni mit-taxxa hija su??etta g?all-kundizzjoni:

a)

li l-bejjieg? tal-o??etti jkun fil-pussess tal-ewwel kopja tal-formola tal-applikazzjoni g?al rimbors tat-taxxa li g?andha l-vi?a u t-timbru msemija fil-paragrafu 1(?), u

b)

jekk it-taxxa tkun ?iet mi?bura fil-mument tal-kunsinna tal-o??etti, il-bejjieg? jirrimborsa l-imsemmija taxxa lill-vja??atur barrani, konformement mal-paragrafi 5 sa 8.

[...]

(6) Sabiex jikseb ir-rimbors tat-taxxa, il-vja??atur barrani jew ir-rappre?entant tieg?u:

a)

għandu jagħti lill-bejjiegħ tal-oġġetti l-ewwel kopja li għandha viża u timbru skont il-paragrafu 1(c) tal-formola tal-applikazzjoni għal rimbors tat-taxxa, u

b)

jippreżenta lill-bejjiegħ tal-oġġetti l-kopja oriġinali tal-fattura li tiġi ertifika l-kunsinna tal-oġġetti.

[...]

(9) Fil-każ fejn it-taxxa tkun qiegħda iffatturata skont il-paragrafu 4(b) u l-bejjiegħ tal-oġġetti jkun stabbiliha u ddikkjaraha b'ala taxxa li għandha titiġi allas, huwa għandu d-dritt [...] li jnaqqas it-taxxa li għandha titiġi allas [...] mill-ammont tat-taxxa rimborsabbli bil-kundizzjoni li dan l-ammont jiġi indikat b'mod separat fid-dokumenti tal-kontabbiltà tiegħu.

[...]"

13

Il-punt 10 tal-Artikolu 259 tal-Liġi dwar il-VAT jiddefinixxi l-kunġett ta' "vjaġġatur barrani" b'ala li jirreferi għall-"persuna fiżika li ma hijiex qiegħda ta' Stat Membru [...] u lanqas detentri ta' permess ta' residenza fi Stat Membru [...] u dik li, minkejja li hija qiegħda ta' Stat Membru [...], tirsjedi barra mit-territorju tal-Komunità".

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

14

Sa April 2015, Bakati kellha b'ala attività l-kummerċ bl-ingrossa ta' pjanti ornamentali. Sussegwentement, hija ffokat fuq il-bejgħ bl-imnut barra mill-pajżi. Mis-sena 2015, id-d'ul mill-bejgħ tagħha annwali kiber b'mod konsiderevoli, fejn minn 50 miljun forint Ungeru (HUF) (madwar EUR 140000) għadda għal biljun HUF (madwar EUR 2784000). Matul is-sena 2016, l-attività tagħha kienet tikkonsisti, 95 % minnha, f'kunsinni lil għoxrin individwu, relatati ma' tliet familji, ta' kwantitajiet kbar ta' prodotti tal-ikel, kożmetiċi u prodotti ta' manutenzjoni. Dan ix-xiri kien isir permezz tat-telefon u seħħ diversi mijiet ta' drabi.

15

L-oġġetti kkonfermati kienu ttrasportati f'isem Bakati mill-maġġen tagħha li jinsab f'Szeged (l-Ungerija) sa maġġen mikri mix-xerrejja f'Tompa (l-Ungerija), viġin il-fruntiera Serbo-Ungeru, fejn il-fatturi u l-formoli ta' applikazzjoni għar-rimbors tal-VAT għall-vjaġġaturi barranin, ippreparati minn Bakati abbaq ta' tal-informazzjoni pprovduta minn dawn ix-xerrejja, kienu jingħataw mal-oġġetti kkonfermati, b'kontroparti l-prezz tax-xiri. L-imsemmija xerrejja kienu għalhekk jittrasportaw dawn l-oġġetti lejn is-Serbja, permezz ta' karozza individwali, b'ala bagalji personali. Huma kienu jibbenefikaw għal dawn l-oġġetti mill-eżenzjoni mill-VAT prevista għall-oġġetti li għandhom jinġarru fil-bagalji personali ta' vjaġġaturi barranin, billi jibagħtu lil Bakati l-kopja tal-formola tat-talba għar-rimbors tal-VAT stabbilita mill-awtorità doganali tal-pajżi, li tindika li l-prodotti kienu qiegħda allaw it-territorju tal-Unjoni Ewropea f'Tompa. Meta kienet tirqiegħdi din il-formola, Bakati kienet tirrimborsalhom il-VAT li huma kienu qiegħda allaw fil-mument tax-xiri.

16

Fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tagħha għas-sena 2016, u konformement mal-Artikolu 99(9) tal-Liġi dwar il-VAT, Bakati inkludiet b'ala ammont li għandu jitnaqqas mit-taxxa li għandha titiġi allas il-VAT

irrimborsata lill-istess akkwirenti, għal ammont totali ta' HUF 339788000 (madwar EUR 946000).

17

Wagt kontroll fiskali, in-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (id-Direttorat tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxi u tad-Dwana tal-Provinċja ta' Csongrád, l-Ungerija) ikkonstatat li l-akkwisti inkwistjoni kienu jaqb'u l-b'onnijiet individwali u familjari tax-xerrejja u li dawn kienu twettqu bil-għan li l-oġġetti akkwistati jerġu jinbieg'u mill-ġdid. Skont din l-awtorità, dan kien jeskludi li dawn l-oġġetti jistg'u jikkostitwixxu bagalji personali fis-sens tal-leġiżlazzjoni applikabbli. L-imsemmija awtorità qieset ukoll li Bakati ma setg'etx tibbenefika mill-eżenzjoni mill-VAT fir-rigward tal-esportazzjoni, peress li din il-kumpannija ma bdietx il-proċedura ta' ruġ doganali tal-imsemmija oġġetti u ma kellhiex id-dokumenti neċessarji għal dan il-għan. Konsegwentement, permezz ta' deċiżjoni tas-27 ta' Ġunju 2018, hija talbet lil Bakati t'allas differenza ta' VAT ta' HUF 340598000 (madwar EUR 948200), bi-żieda ta' multa fiskali ta' HUF 163261000 (madwar EUR 454500) kif ukoll interessi moratorji li jtilg'u għal HUF 7184000 (madwar EUR 20000).

18

Peress li din id-deċiżjoni kienet ikkonfermata minn deċiżjoni tad-Direttorat għall-Appelli tal-31 ta' Ottubru 2018, Bakati adixxiet lis-Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Szeged) b'rikors intiż għall-annullament ta' din l-aġġud.

19

Insostenn tiegħu, Bakati ssostni b'mod partikolari li, fin-nuqqas ta' definizzjoni tal-kunġetti ta' "bagalji personali" jew ta' "vjaġġ" fid-dritt fiskali, l-amministrazzjoni doganali ma tistax tirrifjuta li twaġġal viġa fuq formula għal prodotti li jkunu telqu mit-territorju tal-Ungerija għas-sempliċi raġuni li jista' jiġi preżunt li x-xerrejja għandhom l-intenzjoni li jbieg'uhom mill-ġdid. Barra minn hekk, ma hemm l-ebda intenzjoni min-naġa tagħha li tevita t-taxxa, peress li, skont l-Artikolu 98 tal-Liġi dwar il-VAT, hija kellha dritt għall-eżenzjoni mill-VAT minnabba l-esportazzjoni. Barra minn hekk, it-trattament fiskali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni ma jistax jiddependi mir-regoli tad-dritt doganali u l-għan tal-eżenzjoni tal-esportazzjonijiet huwa osservat, peress li l-oġġetti inkwistjoni effettivament telqu mit-territorju tal-Unjoni.

20

Id-Direttorat għall-Appelli jitlob li dan ir-rikors jiġi miġġud.

21

Il-qorti tar-rinviju tenfasizza li Bakati kienet taf mingħajr ebda dubju li x-xerrejja kienu jixtru l-oġġetti inkwistjoni mhux għall-użu individwali jew familjari tagħhom, iġda sabiex ibieg'uhom fis-swieq fis-Serbja, u li l-membri tat-tliet familji kienu jipparteġipaw fit-tranżazzjonijiet inkwistjoni sabiex il-korrispettiv ta' kull kunsinna ma jaqbiġx ertu ammont, u b'hekk jiġi ffaġilitat it-tranżitu transkonfinali tal-oġġetti bejn l-Ungerija u s-Serbja. Hija tippreżiġa li huwa paġifiku li l-oġġetti inkwistjoni kull darba telqu mit-territorju tal-Ungerija.

22

Fir-rigward tal-mertu tat-tilwima, din il-qorti tindika, preliminarjament, li, skont sentenza tal-Kúria (il-Qorti Suprema, l-Ungerija) tat-8 ta' Diġembru 2016, li fuqha hija bbaġata d-deċiżjoni tad-Direttorat għall-Appelli, jeġtieġ, f'irkustanzi simili għal dawk inkwistjoni quddiemha, li l-ewwel jiġi eżaminat jekk il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-Artikolu 99 tal-Liġi dwar il-VAT humiex issodisfatti.

Skont din is-sentenza, huma kkunsidrati b'ala li jirrispondu g'all-kun?ett ta' "bagalji" biss l-o??etti li passi??ier jixtri g'all-b?onnijiet tieg?u stess jew b'ala rigal u, konsegwentement, dan l-Artikolu 99 ma jippermettix l-esportazzjoni b'ala bagalji ta' o??etti li l-kwantità tag?hom til?aq livell kummer?jali. Peress li l-kunsinna ta' o??ett g?andha madankollu ti?i ntaxxata fl-Istat fejn dan l-o??ett huwa finalment ikkonsmat, il-Kúria (il-Qorti Suprema) timponi g'alhekk fuq l-amministrazzjoni fiskali, jekk jintwera li l-o??etti inkwistjoni ?allew it-territorju tal-Unjoni, l-obbligu li te?amina jekk huwiex applikabbli titolu ie?or ta' e?enzjoni mill-VAT previst fl-Artikolu 98 tal-Li?i dwar il-VAT.

23

Peress li l-Artikoli 98 u 99 tal-Li?i dwar il-VAT jikkorrispondu g?ad-dispo?izzjonijiet tal-Artikoli 146 u 147 tad-Direttiva tal-VAT, l-imsemmija qorti tistaqsi, fl-ewwel lok, fid-dawl tal-imsemmija sentenza, dwar il-mod kif g?andu ji?i ddefinit il-kun?ett ta' "bagalji personali". Hija tal-fehma li wie?ed g?andu jibba?a ru?u fuq is-sens komuni ta' dawn it-termini u li l-g?an tal-esportazzjoni g?andu importanza determinanti. Dan jeskludi li jistg?u jaqg?u ta?t dan il-kun?ett o??etti li huma inti?i g'all-bejg? mill-?did. Madankollu, fin-nuqqas ta' ?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja f'dan il-qasam, huwa ne?essarju li ssir domanda preliminari.

24

Fit-tieni lok, din l-istess qorti tqis li, fl-assenza ta' bidla mix-xerrejja kkon?ernati tal-intenzjoni tag?hom li jibbenefikaw mill-e?enzjoni mill-VAT prevista g'all-passi??ieri barranin u fl-assenza ta' esportazzjoni barra mill-Ungerija fil-kuntest tal-pro?edura doganali uniformi, l-amministrazzjoni fiskali ma kellhiex tikklassifika mill-?did il-kunsinni inkwistjoni.

25

Skont il-qorti tar-rinviju, peress li Bakati kienet taf li l-a?ir tax-xerrejja kkon?ernati kien frawdolenti u li l-kundizzjonijiet g'all-e?enzjoni mill-VAT prevista g'all-vja??aturi barranin ma kinux issodisfatti, din il-kumpanija ma setg?etx to?ro? formula ta' applikazzjoni g?ar-rimbors tal-VAT g'all-vja??aturi barranin. Il-kwistjoni dwar jekk dawn ix-xerrejja effettivament evitawx il-le?i?lazzjoni fiskali Serba hija irrilevanti. Huwa importanti biss il-fatt li Bakati, bl-a?ir tag?ha, iffa?ilitat intenzjonalment l-attività frawdolenti tal-imsemmija xerrejja u kisret deliberatament ir-rekwi?iti tal-Li?i dwar il-VAT, u b'hekk naqqset indebitament il-ba?i taxxabbli tag?ha abba?i tar-rimbors tat-taxxa li l-vja??aturi barranin huma e?entati minnha.

26

Jekk, f'tali ?irkustanzi, l-awtoritajiet fiskali kienu obbligati jag?tu l-e?enzjoni mill-VAT fuq ba?i legali differenti minn dik dwar l-e?enzjoni prevista g'all-vja??aturi barranin, billi jikklassifikaw mill-?did it-tran?azzjonijiet ikkunsidrati, l-a?ir b'mala fide ta' Bakati jibqa' ming?ajr konsegwenza legali. Dan jag?ti lil Bakati vanta?? kompetittiv akkwistat illegalment, jippre?udika l-prin?ipju ta' newtralità fiskali u jmur kontra l-obbligu tal-Istati Membri, previst fl-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, li jie?du mi?uri g'all-?lieda kontra l-frodi u l-eva?joni fiskali. F'dan ir-rigward, tkun tista' ti?i trasposta s-soluzzjoni adottata fis-sentenza tas-17 ta' Mejju 2018, Vámos (C?566/16, EU:C:2018:321), li minnha jirri?ulta li ma huwiex permess li persuna taxxabbli tag??el e?enzjoni mill-VAT fl-iskadenza tat-terminu mog?ti g?al dan il-g?an.

27

Barra minn hekk, billi kisru l-kundizzjonijiet formali applikabbli, Bakati u x-xerrejja kkon?ernati ?bew intenzjonalment l-attivitajiet ekonomi?i reali tag?hom mill-awtoritajiet fiskali u doganali. Tali

ksur jipprekludi li ji?i kkonstatat li l-kundizzjonijiet sostantivi g?all-e?enzjoni mill-VAT kienu ssodisfatti. Id-dikjarazzjoni ta' Bakati li tg?id li t-tqeg?id tat-timbru tal-awtoritajiet doganali fuq il-formola ta' talba g?al rimbors tal-VAT g?all-vja??aturi barranin jista' ji??ustifika l-applikazzjoni tal-e?enzjoni g?al kunsinna g?all-esportazzjoni hija ?baljata. Fil-fatt, l-e?enzjoni mill-VAT g?all-vja??aturi barranin tikkon?erna kategorija ta' persuni ddefiniti, differenti minn dik koperta mill-e?enzjoni fuq l-esportazzjoni, u huwa ne?essarju li ji?i ddeterminat ta?t liema titolu x-xerrej ikkon?ernat g?andu dritt g?al rimbors.

28

Huwa f'dawn i?-?irkustanzi li s-Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Szeged) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1)

Prattika ta' Stat Membru li jassimila l-kun?ett ta' 'bagalji personali', iddefinit b?ala wie?ed mill-elementi tad-definizzjoni ta' kunsinni lil passi??ier barrani ta' o??etti e?entati mit-taxxa fuq il-valur mi?jud, g?all-kun?ett ta' effetti personali u?at fil-Konvenzjoni dwar il-fa?ilitajiet doganali g?at-turi?mu, konklu?a fi New York fl?4 ta' ?unju 1954 [?abra tat-Trattati tan-Nazzjonijiet Uniti, Vol. 276, p. 230], u fil-protokoll addizzjonali g?all-konvenzjoni, kif ukoll g?all-kun?ett ta' 'bagalji' previst fl-Artikolu 1(5) tar-[Regolament Delegat 2015/2446], hija konformi mal-Artikolu 147 tad-[Direttiva tal-VAT]?

2)

Jekk ir-risposta g?all-ewwel domanda tkun fin-negattiv, kif g?andu ji?i ddefinit il-kun?ett ta' 'bagalji personali' previst fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT, fid-dawl tal-fatt li dan il-kun?ett ma huwiex iddefinit fid-direttiva? Prattika nazzjonali li abba?i tag?ha l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jag?mlu esklu?ivament riferiment g?as-'sens ?enerali tal-kliem' hija konformi mad-dispo?izzjonijiet tad-dritt [tal-Unjoni]?

3)

Id-dispo?izzjonijiet tal-Artikoli 146 u 147 tad-Direttiva tal-VAT g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jekk persuna taxxabbli ma g?andiex dritt g?al e?enzjoni mit-taxxa abba?i tal-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT fuq kunsinna ta' o??etti lil vja??atur barrani, g?andha, skont il-b?onn, ti?i e?aminata, abba?i tal-Artikolu 146 tad-Direttiva tal-VAT, il-possibbiltà ta' e?enzjoni mit-taxxa fir-rigward tal-bejg? g?all-esportazzjoni anki minkejja l-assenza tal-formalitajiet doganali previsti fil-Kodi?i Doganali tal-Unjoni jew fl-att ?uridiku delegat?

4)

Jekk ir-risposta g?ad-domanda pre?edenti tkun li, fl-assenza ta' e?enzjoni fiskali g?al vja??atur barrani, it-tran?azzjoni hija eli?ibbli g?all-e?enzjoni mill-VAT min?abba esportazzjoni, din it-tran?azzjoni tista' ti?i kklassifikata b?ala kunsinna e?entata mill-VAT min?abba bejg? g?all-esportazzjoni jekk l-intenzjoni tal-klijent, meta ordna, kienet espli?itament tmur kontra tali bejg? g?all-esportazzjoni?

5)

Jekk ir-risposti g?ad-domandi 3 u 4 ikunu fl-affermattiv, f'ka? li jixbah lil dak inkwistjoni f'din il-kaw?a, ji?ifieri f'ka? fejn il-persuna li to?ro? il-fattura kienet konxja mill-fatt, fil-mument tal-kunsinna, li l-g?an tax-xiri kien il-bejg? mill-?did, li x-xerrej barrani, minkejja dan, kellu l-intenzjoni li

jimporta dawn l-o??etti inkwantu vja??atur barrani, u li g?alhekk il-persuna li ?ar?et il-fattura kienet in mala fede meta mliet il-formola ta' applikazzjoni g?al rimbors tat-taxxa li sservi g?all-ksib tar-rimbors tat-taxxa u meta rimborsat, abba?i tal-e?enzjoni g?all-vja??aturi barranin, it-taxxa fuq il-valur mi?jud iffatturata, il-prattika ta' Stat Membru li abba?i tag?ha l-amministrazzjoni fiskali tirrifjuta r-rimbors tat-taxxa ddikjarata u m?allsa bi ?ball fir-rigward ta' kunsinna lil vja??atur barrani, ming?ajr ma tikkwalifika l-kunsinna tal-o??etti b?ala bejg? g?all-esportazzjoni u ming?ajr ma twettaq korrezzjoni tat-tran?azzjoni f'dan is-sens, minkejja l-fatt mhux ikkontestat li l-o??etti ?ar?u mill-Ungerija inkwantu bagalji, hija kompatibbli mal-Artikoli 146 u 147 tad-Direttiva tal-VAT u mal-prin?ipji tad-dritt tal-Unjoni ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità?"

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

29

Preliminarjament, g?andu ji?i osservat li Bakati tikkontesta l-pre?entazzjoni tal-fatti mag?mula mill-qorti tar-rinviju min?abba li din hija inkompleta, jew sa?ansitra ?baljata. Konsegwentement, hija tistieden lill-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi g?al ?ew? domandi addizzjonali, li hija tifformula fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha, jew tie?u inkunsiderazzjoni ex officio, fil-kuntest tal-anali?i tad-domandi mag?mula mill-qorti tar-rinviju, il-prin?ipji ta' ?ertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi, peress li t-te?id inkunsiderazzjoni tag?hom huwa, fil-fehma tag?ha, fi kwalunkwe ka? ne?essarju, fid-dawl tal-fatti li hija tippre?enta, sabiex ting?ata risposta utli lil din il-qorti.

30

Skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, fil-kuntest tal-pro?edura msemija fl-Artikolu 267 TFUE, ibba?ata fuq separazzjoni netta tal-funzjonijiet bejn il-qorti nazzjonali u l-Qorti tal-?ustizzja, kull evalwazzjoni tal-fatti tal-kaw?a taqa' ta?t il-?urisdizzjoni tal-qorti nazzjonali. G?aldaqstant, il-Qorti tal-?ustizzja tista' biss tidde?iedi fuq l-interpretazzjoni jew il-validità ta' test tad-dritt tal-Unjoni skont il-fatti li huma indikati lilha mill-qorti nazzjonali (sentenza tal-21 ta' Lulju 2016, Argos Supply Trading, C?4/15, EU:C:2016:580, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

31

Konsegwentement, il-fatti addizzjonali allegati minn Bakati ma jistg?ux jittie?du inkunsiderazzjoni mill-Qorti tal-?ustizzja. Barra minn hekk, l-ebda element tal-pro?ess ippre?entat lill-Qorti tal-?ustizzja, minbarra dawn l-allegazzjonijiet, ma juri li tali te?id inkunsiderazzjoni huwa ne?essarju sabiex ting?ata risposta utli lill-qorti tar-rinviju.

32

Barra minn hekk, fil-kuntest tal-kooperazzjoni bejn il-Qorti tal-?ustizzja u l-qorti nazzjonali, kif prevista fl-Artikolu 267 TFUE, hija biss il-qorti nazzjonali, li quddiemha titressaq il-kaw?a u li g?andha tag?ti d-de?i?joni, li g?andha tevalwa, fid-dawl ta'-?irkustanzi partikolari tal-kaw?a li tinsab quddiemha, kemm il-?tie?a ta' de?i?joni preliminari biex tkun f'po?izzjoni li tag?ti d-de?i?joni tag?ha, kif ukoll ir-rilevanza tad-domandi li hija tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja. Is-setg?a li ji?u ddeterminati d-domandi li g?andhom isiru lil din il-qorti hija mog?tija biss lill-qorti nazzjonali u l-partijiet fil-kaw?a prin?ipali ma jistg?ux jibdlu l-kontenut tag?hom (sentenza tas-16 ta' Ottubru 2014, Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punt 33 u l-?urisprudenza ??itata).

33

Barra minn hekk, bdil fis-sustanza tad-domandi preliminari jew risposta għad-domandi addizzjonali msemmija mill-partijiet ikun inkompatibbli mar-rwol mogħti lill-Qorti tal-Ġustizzja li tiġura l-possibbiltà lill-gvernijiet tal-Istati Membri u lill-partijiet interessati li jippreżentaw osservazzjonijiet skont l-Artikolu 23 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, fid-dawl tal-fatt li, skont din id-dispożizzjoni, huma biss id-deġiżjonijiet tar-rinviju li jiġu nnotifikati lill-partijiet interessati (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Ottubru 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 34 u l-ġurisprudenza relatata).

34

Minn dan isegwi li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tistax tilqa' t-talba ta' Bakati intiża sabiex hija tirrispondi għal domandi addizzjonali, ifformulati minn din tal-ażur.

Fuq l-ewwel u t-tieni domanda

35

Permezz tal-ewwel u tat-tieni domanda tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT favur "merkanzija li ser tinarr fil-bagalja personali tal-vjażaturi" għandhiex tiġi interpretata fis-sens li jaqgħu ta'ha l-oġetti li individwu li ma huwiex stabbilit fl-Unjoni jieġu miegħu barra mill-Unjoni għal finijiet kummerċjali, bil-għan li jerfa' jbiegħom fi Stat terz.

36

L-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li l-Istati Membri għandhom jeżentaw il-kunsinni ta' oġetti mibgħuta jew ittrasportati mix-xerrej mhux stabbilit fit-territorju rispettiv tagħhom, jew f'isimhom, barra mill-Unjoni, bl-esklużjoni ta' oġetti ttrasportati mix-xerrej stess u intiġi għat-tagħmir jew għall-provvista ta' karburant lid-dgħajjes ta' divertiment u ajruplani ta' turiżmu jew kull mezz ieor ta' trasport għal użu privat.

37

L-Artikolu 147(1) ta' din id-direttiva jippreżenta li, fil-każ fejn il-kunsinna msemmija f'dan l-Artikolu 146(1)(b) tirrigwarda oġetti li jinarru fil-bagalji personali ta' vjażaturi, l-eżenzjoni tapplika biss meta l-vjażatur ma jkunx stabbilit fl-Unjoni, meta l-oġetti jiġu ttrasportati barra mill-Unjoni qabel it-tmiem tat-tielet xahar wara dak li fih issir il-kunsinna u meta l-valur totali tal-kunsinna, inkluża l-VAT, jeżedi s-somma ta' EUR 175 jew il-valur ekwivalenti tiegħu f'munita nazzjonali, fejn madankollu l-Istati Membri jistgħu jeżentaw dan l-ammont totali tal-kunsinna.

38

Fir-rigward tal-punt dwar jekk l-eżenzjoni prevista favur “merkanzija li ser tinarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi”, fis-sens ta’ dan l-Artikolu 147(1), tistax tapplika għal beni ttrasportati f’kundizzjonijiet b’al dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jittfakkar li mir-rekwiżiti kemm tal-applikazzjoni uniformi tad-dritt tal-Unjoni kif ukoll tal-prinċipju ta’ ugwaljanza jirriżulta li t-termini ta’ dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li ma fiha l-ebda riferiment espliċitu għad-dritt tal-Istati Membri sabiex jiġu ddeterminati s-sens u l-portata tagħha għandhom jingħataw normalment, fl-Unjoni kollha, interpretazzjoni awtonoma u uniformi (sentenzi tat-18 ta’ Ottubru 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, punt 25 u l-urisprudenza relatata, kif ukoll tat-23 ta’ April 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, punt 31 u l-urisprudenza relatata).

39

B’alma jsegwi minn l-urisprudenza stabbilita, id-determinazzjoni tat-tifsira u tal-portata tat-termini li fir-rigward tagħhom id-dritt tal-Unjoni ma jipprovdi ebda definizzjoni għandha ssir konformement mas-sens normali tagħhom fil-lingwa kurrenti, filwaqt li jittieġdu inkunsiderazzjoni l-kuntest li fih jintużaw u l-għanijiet segwiti mil-leġiżlazzjoni li jagħmlu parti minnha (sentenzi tat-18 ta’ Ottubru 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, punt 31 u l-urisprudenza relatata, kif ukoll tat-23 ta’ April 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, punt 32 u l-urisprudenza relatata).

40

Għandu jittfakkar ukoll li l-eżenzjonijiet previsti mid-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxu, sakemm il-leġislatur ma jkunx talla l-possibbiltà lill-Istati Membri li jiddefinixxu terti termini, kunċetti awtonomi tad-dritt tal-Unjoni li għandhom jiġu ssostitwiti fil-kuntest ġenerali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita minn din id-direttiva (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta’ Ottubru 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punt 20 u l-urisprudenza relatata, kif ukoll tas-7 ta’ Marzu 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees et, C-424/11, EU:C:2013:144, punt 16 u l-urisprudenza relatata).

41

Barra minn hekk, dawn l-eżenzjonijiet għandhom jiġu interpretati b’mod strett, peress li dawn jikkostitwixxu eżenzjonijiet għall-prinċipju ġenerali li jipprovdi li din it-taxxa hija imposta fuq kull provvista ta’ oġġetti u fuq kull provvista ta’ servizzi magħmula bi tlas minn persuna taxxabbli (sentenzi tat-18 ta’ Ottubru 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punt 22 u l-urisprudenza relatata, kif ukoll tad-29 ta’ Junju 2017, L.?, C-288/16, EU:C:2017:502, punt 22 u l-urisprudenza relatata).

42

Fid-dawl ta’ dawn l-elementi u fl-assenza ta’ riferiment għad-dritt tal-Istati Membri u ta’ definizzjoni rilevanti fid-Direttiva tal-VAT, il-kliem “merkanzija li ser tinarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi”, fis-sens tal-Artikolu 147(1) ta’ din id-direttiva, għandhom jiġu interpretati konformement mat-tifsira normali tagħhom fil-lingwa ta’ kuljum, filwaqt li jittieġed inkunsiderazzjoni l-kuntest li fih jintużaw u l-għanijiet imfittxija mil-leġiżlazzjoni li jagħmlu parti minnha.

43

F’dan ir-rigward, fid-dawl tal-mistoqsijiet magħmula mill-qorti tar-rinviju fl-ewwel domanda tagħha u fit-tieni parti tat-tieni domanda tagħha, għandu jiġi kkonstatat qabel kollox, minn naħa, li t-termini “bagalja personali”, fis-sens tal-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT, ma jistgħux jiġu ddefiniti

permezz ta' applikazzjoni diretta tal-kun?ett ta' "effetti personali" u?at fil-Konvenzjoni dwar il-fa?ilitajiet doganali g?at-turi?mu, iffirmata fi New York fl-4 ta' ?unju 1954, u fil-Protokoll addizzjonali g?al din il-konvenzjoni, li, barra minn hekk, la l-Unjoni Ewropea u lanqas l-Istati Membri kollha ma huma parti g?aliha, peress li tali applikazzjoni ma hijiex konformi mal-?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja mfakkra fil-punti 38 sa 40 ta' din is-sentenza, u b'mod partikolari mal-fatt li l-e?enzjonijiet previsti mid-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxu kun?etti awtonomi tad-dritt tal-Unjoni. Barra minn hekk, fid-dawl ta' din il-?urisprudenza stabbilita, il-kliem "bagalji personali" lanqas ma jistg?u ji?u interpretati billi jirreferu b'mod esklu?iv g?as-"sens ?enerali tal-kliem".

44

Min-na?a l-o?ra, assimilazzjoni ta' dawn it-termini ma' dak ta' "bagalji" kif iddefinit fl-Artikolu 1(5) tar-Regolament Delegat 2015/2446 lanqas ma tista' ssir. Fil-fatt, konformement mal-?urisprudenza mfakkra fil-punt 40 ta' din is-sentenza, l-e?enzjonijiet previsti mid-Direttiva tal-VAT g?andhom jer?g?u jitqieg?du fil-kuntest ?enerali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita minn din id-direttiva. Barra minn hekk, din is-sistema komuni u s-sistema tal-Unjoni g?all-?bir tad-dazji doganali g?andhom differenzi fl-istruttura, fl-g?an u fl-iskop li jeskludu, b?ala prin?ipju, li t-termini ta' e?enzjoni li jaqg?u ta?t l-imsemmija sistema komuni ji?u ddefiniti b'riferiment g?ad-definizzjonijiet previsti minn u g?all-finijiet tal-le?i?lazzjoni dwar is-sistema tal-Unjoni g?all-?bir tad-dazji doganali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt, C?271/06, EU:C:2008:105, punt 28).

45

Fir-rigward tal-interpretazzjoni li g?andha ting?ata lill-fra?i "merkanzija li ser tin?arr fil-bagalja personali tal-vja??aturi", g?andu ji?i kkonstatat li, fis-sens abitwali tag?ha fil-lingwa?? ta' kuljum, din tirrigwarda l-o??etti, ?eneralment ta' daqs ?g?ir jew fi kwantitajiet ?g?ar, li persuna fi?ika tie?u mag?ha matul ?aqliq, li hija g?andha b?onn matul dan u li jservu g?all-u?u privat tag?ha jew tal-familja tag?ha. Jistg?u wkoll jag?mlu parti minn dawn xi o??etti li hija takkwista matul dan i?-?aqlieq.

46

Fir-rigward tal-kuntest li fih jinsab l-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT, hemm lok li ji?i rrilevat li din id-dispo?izzjoni tissu??etta l-applikazzjoni tal-e?enzjoni li dan l-artikolu jipprevedi mhux biss g?all-fatt li l-kunsinna tirrigwarda "merkanzija li ser tin?arr fil-bagalja personali tal-vja??aturi", i?da wkoll g?all-osservanza tal-kundizzjonijiet kumulattivi elenkati fil-punti (a) sa (?) tal-ewwel paragrafu ta' din id-dispo?izzjoni, ji?ifieri dawk li l-vja??atur ma jkunx stabbilit fl-Unjoni, li l-beni ji?u ttrasportati barra mill-Unjoni qabel it-tmiem tat-tielet xahar wara dak li fih issir il-kunsinna u li l-valur totali tal-kunsinna, inklu?a l-VAT, ikun je??edi fil-prin?ipju s-somma ta' EUR 175 jew il-valur ekwivalenti tieg?u f'munita nazzjonali.

47

Dan l-Artikolu 147(2) jippre?i?a fl-ewwel subparagrafu tieg?u, li l-kun?ett ta' "vja??atur mhux stabbilit fi ?dan [l-Unjoni] jestendi g?al "vja??atur li l-indirizz permanenti jew ir-residenza abitwali tieg?u mhux qieg?da [fl-Unjoni]" u li l-kun?ett ta' "indirizz permanenti jew residenza abitwali" ifisser "il-post imnizzel b?ala tali f'passaport, karta ta' l-identita', jew dokument ie?or ta' l-identita' mill-Istat Membru li fit-territorju tieg?u l-provvista tkun qed issir".

48

Dawn l-elementi li jinsabu fl-imsemmi Artikolu 147, b'mod partikolari fil-punt (a) tal-ewwel subparagrafu tal-paragrafu 1 tiegħu u fil-paragrafu 2 tiegħu, jipprevedu għalhekk il-benefiċjarju potenzjali tal-eżenzjoni prevista f'dan l-artikolu b'ala persuna fiżika, li ma ta'ix fil-kwalità ta' operatur ekonomiku, li għandu tendenza li jeskludi li din l-eżenzjoni tkun prevista favur operaturi ekonomiċi u, konsegwentement, li teskludi li din tkun applikabbli għal esportazzjonijiet ta' natura kummerċjali.

49

Għalhekk, fid-dawl ta' din il-konstatazzjoni kif ukoll tal-urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, imfakkra fil-punt 41 ta' din is-sentenza, li tgħid li l-eżenzjonijiet mill-VAT għandhom jiġu interpretati b'mod strett, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147(1) ta' din id-direttiva favur oġġetti li għandhom jinżarru fil-bagalji personali ta' vjaġġaturi ma tistax tapplika għal oġġetti meħuda minn individwu barra mill-Unjoni għal finijiet kummerċjali, bil-għan li jerġu jinbiegħu mill-ġdid fi Stat terz.

50

Din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mill-għan speċifiku li għandha l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT. Ertament, din hija intiża, b'mod ġenerali, u l-istess b'ala dik prevista fl-Artikolu 146(1)(b) ta' din id-direttiva, sabiex jiġi osservat, fil-kuntest tal-kummerċ internazzjonali, il-prinċipju tat-tassazzjoni tal-oġġetti kkonċernati fil-post ta' destinazzjoni tagħom u, għalhekk, li jiġi ggarantit li t-tranżazzjoni inkwistjoni tkun esklużivament intaxxata biss fil-post fejn il-prodotti kkonċernati ser ikunu kkonsumati (ara f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Junju 2017, L.?, C-288/16, EU:C:2017:502, punt 18 u l-urisprudenza ġitata, kif ukoll tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 20 u l-urisprudenza ġitata).

51

Madankollu, dan l-Artikolu 147 għandu, barra minn hekk, kif espona, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punti 67 sa 71 tal-konklużjonijiet tiegħu, l-għan speċifiku ta' promozzjoni tat-turiżmu, kif turi l-fakultà, mogħtija lill-Istati Membri permezz tat-tieni subparagrafu tal-paragrafu 1 tiegħu, li jeġentaw kunsinni ta' oġġetti li l-valur totali tagħom huwa inqas mill-ammont previst fil-punt (?) tal-ewwel subparagrafu ta' dan il-paragrafu. Issa, l-għoti tal-benefiċċju tal-eżenzjoni prevista fl-imsemmi Artikolu 147 lil esportazzjonijiet imwettqa għal finijiet kummerċjali, bil-għan tal-bejgħ mill-ġdid tal-prodotti kkonċernati fi Stat terz, ma huwiex relatat ma' dan l-għan ta' promozzjoni tat-turiżmu, li huwa marbut mill-qrib ma' attività mhux ekonomika min-naħa tax-xerrej.

52

L-imsemmija interpretazzjoni hija, barra minn hekk, sostnuta mill-evoluzzjoni leġislattiva tad-dispożizzjoni li issa tinsab fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT. Din tal-aħħar, kif espona wkoll, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punti 43 sa 59 u 63 tal-konklużjonijiet tiegħu, inizjalment kienet marbuta mal-eżenzjonijiet previsti għall-importazzjonijiet ta' merkanzija li tinsab fil-bagalji personali tal-vjaġġaturi, nieqsa minn kull natura kummerċjali, kif ukoll mal-kunsinni mwettqa fl-istadju tal-kummerċ bl-imnut. Issa, il-leġislatur tal-Unjoni ma indikax li ried jerġa' jeżamina din ir-rabta waqt id-diversi emendi li huwa għamel għal din id-dispożizzjoni.

53

Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preżedenti, ir-risposta għall-ewwel u għat-tieni domanda għandha tkun li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT favur "merkanzija li ser

tin?arr fil-bagalja personali tal-vja??aturi” g?andha ti?i interpretata fis-sens li ma jaqg?ux ta?tha l-o??etti li individwu li ma huwiex stabbilit fl-Unjoni jie?u mieg?u barra mill-Unjoni g?al finijiet kummer?jali, bil-g?an li jer?a’ jbieg?hom fi Stat terz.

Fuq it-tielet u r-raba’ domanda

54

Permezz tat-tielet u r-raba’ domanda tag?ha, li jaqbel li ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu ?urisprudenza nazzjonali li permezz tag?ha, meta l-amministrazzjoni fiskali tikkonstata li l-kundizzjonijiet g?all-e?enzjoni mill-VAT prevista g?all-o??etti li g?andhom jin?arru fil-bagalji personali tal-vja??aturi ma humiex issodisfatti, i?da li l-o??etti kkon?ernati ?ew effettivament ittrasportati barra mill-Unjoni mix-xerrej, hija hi obbligata te?amina jekk din l-e?enzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tistax ti?i applikata g?all-kunsinna inkwistjoni, meta l-formalitajiet doganali applikabbli ma jkunux ?ew segwiti u meta, fil-mument tax-xiri, ix-xerrej ma kellux l-intenzjoni li ti?i applikata din l-a??ar e?enzjoni.

55

G?andu jittakkar li, skont l-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri g?andhom je?entaw il-kunsinni ta’ o??etti mibg?uta jew ittrasportati mix-xerrej mhux stabbilit fit-territorju rispettiv tag?hom, jew f’ismu, barra mill-Unjoni, bl-esklu?joni, essenzjalment, tal-kunsinni ta’ merkanzija ttrasportati mix-xerrej stess u inti?i g?at-tag?mir jew g?all-provvista ta’ mezzi ta’ trasport g?al u?u privat. Din id-dispo?izzjoni g?andha tinqara flimkien mal-Artikolu 14(1) ta’ din id-direttiva, li jipprovdi li huwa meqjus b?ala “provvista ta’ merkanzija” it-trasferiment tas-setg?a li wie?ed jiddisponi minn proprjeta’ tan?ibbli b?ala proprjetarju (sentenzi tat-28 ta’ Frar 2018, Pie?kowski, C?307/16, EU:C:2018:124, punt 24, kif ukoll tas-17 ta’ Ottubru 2019, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, punt 19 u l-?urisprudenza ??itata).

56

Minn dawn id-dispo?izzjonijiet, u, b’mod partikolari, mit-terminu “mibg?uta” u?at fl-Artikolu 146(1)(b) jirri?ulta li l-esportazzjoni ta’ o??ett isse?? u li l-e?enzjoni tal-kunsinna g?all-esportazzjoni hija applikabbli meta d-dritt li wie?ed jiddisponi minn dan l-o??ett b?ala proprjetarju jkun ?ie tra?mess lix-xerrej, meta l-fornitur jistabbilixxi li dan l-o??ett intbag?at jew ?ie ttrasportat barra mill-Unjoni u meta, wara din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport, l-o??ett ikun fi?ikament telaq mit-territorju tal-Unjoni (sentenzi tat-28 ta’ Frar 2018, Pie?kowski, C?307/16, EU:C:2018:124, punt 25, kif ukoll tas-17 ta’ Ottubru 2019, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, punt 21 u l-?urisprudenza ??itata).

57

F’dan il-ka?, huwa pa?ifiku li l-kunsinni ta’ o??etti, fis-sens tal-Artikolu 14 tad-Direttiva tal-VAT, se??ew, li l-o??etti kkon?ernati mit-tran?azzjonijiet inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ?ew ittrasportati barra mill-Unjoni mix-xerrejja tag?hom u li l-?ru? effettiv ta’ dawn l-o??etti mit-territorju tal-Unjoni huwa, g?al kull kunsinna inkwistjoni, attestat minn vi?a mwa??la mill-awtorita’ doganali ta’ ?ru? fuq formola li hija fil-pussess tal-persuna taxxabli.

58

Barra minn hekk, meta l-kunsinna prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT tirrigwarda o??etti li ser jin?arru fil-bagalji personali ta’ vja??aturi, l-e?enzjoni tapplika biss meta ?erti

kundizzjonijiet addizzjonali, previsti fl-Artikolu 147 ta' din id-direttiva, huma ssodisfatti (sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Pieřkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 27).

59

Madankollu, kif jirriřulta espliřitament mill-formulazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT u mill-řurisprudenza mfakkra fil-punt preředenti, l-Artikolu 147 ta' din id-direttiva jikkostitwixxi biss kař partikolari ta' applikazzjoni tal-eřenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tagħha u l-kundizzjonijiet imposti f'dan l-Artikolu 147 huma kundizzjonijiet addizzjonali għal dawk previsti f'dan l-Artikolu 146(1)(b). Minn dan jirriřulta li l-fatt li dawn il-kundizzjonijiet speřifikament previsti fl-imsemmi Artikolu 147 ma humiex issodisfatti ma jistax jeskludi li l-kundizzjonijiet previsti biss f'dan l-Artikolu 146(1)(b) huma ssodisfatti.

60

Barra minn hekk, minn nařa, l-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT ma jipprevedix kundizzjoni skont liema l-formalitajiet doganali applikabbli għall-esportazzjoni għandhom jiřu osservati sabiex l-eřenzjoni fuq l-esportazzjoni prevista f'din l-ewwel dispořizzjoni tkun applikabbli (ara, b'analořija, is-sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Vinř, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 26).

61

Min-nařa l-ořra, il-Qorti tal-řustizzja ddeřidiet ripetutament li l-kunřett ta' "provvista ta' merkanzija" huwa ta' natura ořřettiva u li japplika irrispettivament mill-iskopijiet u mir-riřultati tat-tranřazzjonijiet ikkonřernati, mingħajr ma hemm obbligu fuq l-amministrazzjoni fiskali li twettaq investigazzjonijiet intiři sabiex tiddetermina l-intenzjoni tal-persuna taxxabbli inkwistjoni jew ukoll li tieřu inkunsiderazzjoni l-intenzjoni ta' operatur differenti mill-persuna taxxabbli involut fl-istess katina ta' provvisti (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 22 u l-řurisprudenza řřitata).

62

Minn dawn l-elementi jirriřulta li tranřazzjoni bħal dawk inkwistjoni fil-kawřa prinřipali tikkostitwixxi provvista ta' merkanzija, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, jekk din tissodisfa l-kriterji ořřettivi li fuqhom huwa bbařat dan il-kunřett, imfakkra fil-punt 56 ta' din is-sentenza (ara, b'analořija, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 23).

63

Għaldaqstant, il-kwalifika ta' tranřazzjoni bħala "kunsinna għall-esportazzjoni" fis-sens ta' din id-dispořizzjoni ma tistax tiddependi mill-osservanza tal-formalitajiet doganali applikabbli għall-esportazzjoni (ara, b'analořija, is-sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Vinř, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 27 u l-řurisprudenza řřitata) u lanqas mill-fatt li l-intenzjoni tax-xerrej, max-xiri, kienet li tiři applikata mhux l-eřenzjoni prevista fl-imsemmija dispořizzjoni, iřda dik prevista fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, dawn iř-řirkustanzi ma jeskludux li dawn il-kriterji ořřettivi jkunu ssodisfatti.

64

Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preředenti, ir-riřposta għat-tielet u għar-raba' domanda għandha tkun li l-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiřu interpretati fis-sens li ma jipprekludux řurisprudenza nazzjonali li permezz tagħha, meta l-amministrazzjoni fiskali tikkonstata li l-kundizzjonijiet għall-eřenzjoni mill-VAT prevista għall-ořřetti li għandhom jinřarru fil-bagalji personali tal-vjařřaturi ma humiex issodisfatti, iřda li l-ořřetti kkonřernati řew

effettivamente trasportati barra mill-Unjoni mix-xerrej, hija hi obbligata te?amina jekk din l-e?enzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tistax ti?i applikata g?all-kunsinna inkwistjoni, meta l-formalitajiet doganali applikabbli ma jkunux ?ew segwiti u meta, fil-mument tax-xiri, ix-xerrej ma kellux l-intenzjoni li ti?i applikata din l-a??ar e?enzjoni.

Fuq il-?ames domanda

65

Permezz tal-?ames domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu Prattika nazzjonali li abba?i tag?ha l-amministrazzjoni fiskali tirrifjuta awtomatikament lil persuna taxxabli l-benefi??ju tal-e?enzjoni mill-VAT prevista minn wa?da jew l-o?ra minn dawn id-dispo?izzjonijiet meta hija tikkonstata li din il-persuna taxxabli, in mala fide, ?ar?et il-formola li abba?i tag?ha x-xerrej ibbenefika mill-e?enzjoni prevista f'dan l-Artikolu 147, meta huwa stabbilit li l-o??etti kkon?ernati ?allex it-territorju tal-Unjoni.

66

Kif jirri?ulta, essenzjalment, mill-anali?i tal-ewwel u tat-tieni domanda, l-e?enzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT ma hijiex applikabbli g?al o??etti li jittie?du mix-xerrej barra mill-Unjoni g?al finijiet kummer?jali, bil-g?an li jer?g?u jinbieg?u fi Stat terz. Madankollu, kif di?à ?ie rrilevat fil-punt 59 ta' din is-sentenza, l-e?enzjoni prevista f'dan l-Artikolu 147 tikkostitwixxi biss ka? partikolari ta' applikazzjoni ta' dik prevista fl-Artikolu 146(1)(b) ta' din id-direttiva u l-fatt li l-kundizzjonijiet spe?ifi?i previsti fl-imsemmi Artikolu 147 ma humiex issodisfatti ma jeskludix li l-kundizzjonijiet previsti f'dan l-Artikolu 146(1)(b) ikunu ssodisfatti.

67

Konsegwentement, il-fatt, g?al amministrazzjoni fiskali, li tikkonstata li l-esportazzjoni inkwistjoni titwettaq g?al finijiet kummer?jali u g?alhekk ma tistax tibbenefika mill-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT ma jistax awtomatikament jippermettilha tikkonkludi li l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(b) ta' din id-direttiva g?andha wkoll ti?i rrifjutata.

68

Barra minn hekk, kif di?à tfakkar ukoll, essenzjalment, fil-punti 62 u 63 ta' din is-sentenza, il-klassifikazzjoni ta' tran?azzjoni b?ala "kunsinna ta' o??etti", fis-sens tal-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, tiddependi mill-punt dwar jekk din tissodisfax il-kriterji o??ettivi li fuqhom huwa bba?at dan il-kun?ett, imfakkra fil-punt 56 ta' din is-sentenza, u ma tistax tiddependi mill-osservanza ta' formalitajiet doganali u lanqas mill-intenzjoni tal-persuna taxxabli jew ta' operatur ie?or li jintervjeni fl-istess katina ta' kunsinna.

69

?ertament, hekk kif jirri?ulta mill-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT, l-e?enzjonijiet previsti fil-Kapitoli 2 sa 9 tat-Titolu IX ta' din id-direttiva, li l-Artikoli 146 u 147 tag?ha jag?mlu parti minnu, japplikaw fil-kundizzjonijiet li l-Istati Membri jistabbilixxu sabiex ji?guraw l-applikazzjoni korretta u sempli?i ta' dawn l-e?enzjonijiet u g?all-prevenzjoni ta' kull frodi, kull eva?joni u kull abbu? eventwali. Minbarra dan, l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li l-Istati Membri jistg?u jipprevedu obbligi o?ra li huma jqisu ne?essarji sabiex ji?guraw il-?bir e?att tal-VAT u sabiex ti?i evitata l-frodi.

F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li, fl-eżerċizzju tas-setgħat li jagħtuhom l-imsemmija Artikolu 131 u 273, l-Istati Membri għandhom josservaw il-prinċipji ġenerali tad-dritt li jagħmlu parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, li fosthom hemm b'mod partikolari l-prinċipju ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-28 ta' Frar 2018, Piekowsky, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 33 u l-urisprudenza ġejta, kif ukoll tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 26).

Fir-rigward ta' dan il-prinċipju, għandu jifhem li miqura nazzjonali tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi għurat il-bir eżatt tat-taxxa jekk din essenzjalment tissuġġetta d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT għall-osservanza ta' obbligi formali, mingħajr ma jittieġdu inkunsiderazzjoni r-rekwiżiti sostantivi u, b'mod partikolari, mingħajr ma jkun hemm b'onn li wieċed jistaqsi dwar jekk dawn tal-aqar jewx issodisfatti. Fil-fatt, it-tranżazzjonijiet għandhom jiġu ntaxxati billi jittieġdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi oġġettivi tagħom (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 27 u l-urisprudenza ġejta).

Meta l-imsemmija rekwiżiti materjali jiġu sodisfatti, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jirrikjedi li l-eżenzjoni tal-VAT tingħata anki jekk jerti rekwiżiti formali jkunu jew esklużi mill-persuni taxxabbli (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 28 u l-urisprudenza ġejta).

Skont il-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jeżistu biss jew każijiet fejn in-nuqqas ta' osservanza ta' rekwiżiti formali jista' jwassal għat-telf tad-dritt għal eżenzjoni mill-VAT (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 29 u l-urisprudenza ġejta).

Fl-ewwel lok, il-ksur ta' rekwiżiti formali jista' jwassal għar-rifjut tal-eżenzjoni mill-VAT jekk dan il-ksur ikollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova jerta li r-rekwiżiti sostantivi jew issodisfatti (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 30 u l-urisprudenza ġejta).

Fid-dawl tad-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, f'dan ir-rigward għandu jifhem li, jertament, l-eżenzjoni stabbilita fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT tikkostitwixxi "eżenzjoni fuq l-esportazzjoni" u li għalhekk huwa neċessarju li r-realtà ta' din l-esportazzjoni tiġi stabbilita għas-sodisfazzjon tal-awtoritajiet fiskali kompetenti. Tali rekwiżiti li b'dan il-mod jikkonferma r-rekwiżiti materjali meqjega sabiex tingħata l-eżenzjoni, għalhekk, ma jistax jitqies b'ala obbligu purament formali fis-sens tal-urisprudenza mfakkra fil-punt 71 ta' din is-sentenza (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punti 47 u 48, kif ukoll tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 36).

Madankollu, proċedura probatorja li teskludi kwalunkwe oġra ma tistax tiġi imposta u kull prova li

tippermetti li ssostni l-konvinzjoni hekk me?tie?a mill-awtorità fiskali kompetenti g?andha ti?i ammessa (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punti 49 u 50).

77

F'dan il-ka?, kif di?à ?ie rrilevat fil-punt 57 ta' din is-sentenza, huwa madankollu pa?ifiku li kunsinni ta' o??etti, fis-sens tal-Artikolu 14 tad-Direttiva tal-VAT, se??ew, li l-o??etti kkon?ernati mit-tran?azzjonijiet inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ?ew ittrasportati barra mill-Unjoni mix-xerrejja tag?hom u li l-?ru? effettiv ta' dawn l-o??etti mit-territorju tal-Unjoni huwa, g?al kull wa?da mill-kunsinni inkwistjoni, i?ertifikat minn vi?a mwa??la mill-awtorità doganali ta' ?ru? fuq formola li hija fil-pussess tal-persuna taxxabbli.

78

Issa, il-fatt li l-formola inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija inti?a g?all-applikazzjoni tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT ma jeskludix li l-vi?a li titwa??al hemmhekk tista' tippermetti li jitqies li r-rekwi?it sostantiv li jikkonsisti fil-?ru? effettiv tal-o??etti mit-territorju tal-Unjoni ?ie ssodisfatt. Fil-fatt, minn na?a, it-twa??il ta' tali vi?a fuq fattura jew dokument ta' sostenn minfloku jikkostitwixxi modalità ta' prova tal-esportazzjoni tal-o??etti kkon?ernati barra mill-Unjoni espressament ammessa fl-Artikolu 147(2) tad-Direttiva tal-VAT. Min-na?a l-o?ra, it-tqeg?id tal-o??etti kkon?ernati ta?t is-sistema doganali tal-esportazzjoni, sew jekk isir qabel jew wara l-esportazzjoni, jikkostitwixxi obbligu formali li, barra minn hekk, jaqa' mhux ta?t is-sistema komuni tal-VAT, i?da ta?t il-pro?edura doganali. G?aldaqstant, in-nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu ma jeskludix b?ala tali li l-kundizzjonijiet sostantivi li ji??ustifikaw l-g?oti ta' din l-e?enzjoni jkunu ssodisfatti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, punt 39).

79

F'dawn i?-?irkustanzi, ma josservax il-prin?ipju ta' proporzjonalità l-fatt li ji?i ostakolat l-g?oti ta' e?enzjoni mill-VAT g?al kunsinna ta' o??etti g?all-esportazzjoni min?abba li l-persuna taxxabbli kkon?ernata ma wettqitx il-pro?edura ta' ?ru? doganali ta' dawn l-o??etti u ma jkollhiex id-dokumenti ne?essarji, minkejja li huwa pa?ifiku li l-imsemmija o??etti effettivament ?ew esportati konformement mal-kriterji mfakkra fil-punt 56 ta' din is-sentenza, li huwa kkonfermat minn vi?a mwa??la mill-awtorità doganali tal-?ru?, u li din il-kunsinna tissodisfa g?alhekk, min?abba l-karatteristi?i o??ettivi tag?ha, il-kundizzjonijiet g?all-e?enzjoni previsti fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT (ara, b'analo?ija, is-sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, punt 30). Hija l-qorti tar-rinviju li g?andha twettaq il-verifiki ne?essarji f'dan ir-rigward.

80

Fit-tieni lok, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali ma jistax ji?i invokat, g?all-finijiet tal-e?enzjoni mill-VAT minn persuna taxxabbli li intenzjonalment ipparte?ipat fi frodi fiskali li qieg?det f'periklu 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 b'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 taxxabbli 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 tevita din il-frodi, il-benefi??ju tal-e?enzjoni g?andu ji?iha rrifjutat (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, punt 33 u l-?urisprudenza ??itata).

81

G?all-kuntrarju, il-fornitur ma jistax jin?amm responsabbli g?all-?las tal-VAT indipendentement mill-involvement tieg?u fil-frodi mwettqa mix-xerrej. Fil-fatt, ikun manifestament sproporzjonat li l-persuna taxxabbli tinsab responsabbli g?at-telf fid-d?ul fiskali kkaw?at minn atti frawdolenti ta' terzi persuni li fuqhom hija ma jkollha l-ebda influwenza (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, punt 34 u l-?urisprudenza ??itata).

82

F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet 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 f'relazzjoni ma' tali kunsinna u, f'tali ?irkustanzi, b?ala prin?ipju, langas ma je?isti riskju ta' frodi fiskali jew ta' telf fiskali li jista' ji??ustifika t-tassazzjoni tat-tran?azzjoni inkwistjoni (sentenzi tad-19 ta' Di?embru 2013, BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, punt 40, u tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, punt 35).

83

G?andu jifakkar ukoll li l-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li l-fatt li l-atti frawdolenti twettqu fi Stat terz ma jistax ikun bi??ejjed sabiex ti?i esklu?a l-e?istenza ta' kwalunkwe frodi li tipperikola l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT u li hija l-qorti nazzjonali, f'tali ?irkustanza, li g?andha tivverifika li t-tran?azzjonijiet inkwistjoni kienu effettivament involuti f'tali frodi u, jekk dawn kienu, li tevalwa jekk il-persuna taxxabbli kinitx taf jew kellhiex tkun taf li dan kien il-ka? (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, punt 37).

84

Madankollu, f'dan il-ka?, il-qorti tar-rinviju ma tipprovdix pre?i?azzjonijiet dwar in-natura tal-frodi mwettqa minn Bakati, b'mod partikolari l-punt sa fejn l-a?ir tag?ha kien il-kaw?a ta' telf fiskali jew ipperikola l-funzjonament ta' din is-sistema komuni. F'dan ir-rigward, is-sempli?i ?ieda eventwali fid-d?ul mill-bejg? ta' din il-kumpannija, bi ?sara g?al dak tal-kompetituri tag?ha, ma tistax, a priori, tikkostitwixxi tali theddida.

85

Barra minn hekk, g?andu ji?i rrilevat li l-applikazzjoni ta' e?enzjoni fuq l-esportazzjoni, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, ma tiddependix mill-e?er?izzju ta' g?a?la mill-persuna taxxabbli, peress li l-benefi??ju ta' tali e?enzjoni huwa, b?ala prin?ipju, legali meta l-kundizzjonijiet sostantivi previsti g?al dan il-g?an ikunu ssodisfatti, konformement mal-?urisprudenza mfakkra fil-

punt 56 ta' din is-sentenza. Għaldaqstant, kuntrarjament għal dak li donnha tipprevedi l-qorti tar-rinviju, it-tagħlim tal-urisprudenza li tirriġulta mis-sentenza tas-17 ta' Mejju 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), u li jirrigwarda l-possibbiltà, għal Stat Membru, li jeskludi l-applikazzjoni retroattiva tal-iskema speċjali ta' tassazzjoni tal-VAT li tipprevedi eżenzjoni għall-impriża għar għal persuna taxxabbli li tissodisfa l-kundizzjonijiet sostantivi neċessarji f'dan ir-rigward, iġda li ma eżerċitatx il-possibbiltà li tagħmel l-applikazzjoni ta' din l-iskema fl-istess fin li hija ddikjarat il-bidu tal-attivitàjiet ekonomiċi tagħha lill-amministrazzjoni fiskali, ma jistgħux jiġu trasposti għal irkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali.

86

Madankollu, mill-formulazzjoni stess tal-ames domanda preliminari kif ukoll mill-motivi tad-deċiżjoni tar-rinviju jirriġulta li Bakati pparteċipat fil-ksur tal-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT.

87

Tali ksur speċifiku ta' dispożizzjoni tad-Direttiva tal-VAT, li ma jwassalx għal telf ta' d'ul fiskali għall-Unjoni, ma jistax madankollu jitqies bħala li jipperikola l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT.

88

Għaldaqstant, mingħajr ma tiżi eskluziva l-possibbiltà li tali ksur jista', skont id-dritt nazzjonali, ikun suġġett għal sanzjonijiet amministrattivi proporzjonati, bħall-impożizzjoni ta' multi pekunjarji, dan ma jistax jiġi ssanzjonat bir-rifjut tal-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT għall-esportazzjonijiet effettivament imwettqa.

89

Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preżedenti, ir-risposta għall-ames domanda għandha tkun li l-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prattika nazzjonali li abbażi tagħha l-amministrazzjoni fiskali tirrifjuta awtomatikament lil persuna taxxabbli l-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT prevista minn waċda jew l-oħra minn dawn id-dispożizzjonijiet meta hija tikkonstata li din il-persuna taxxabbli, b'mala fide, qarat il-formola li abbażi tagħha x-xerrej ibbenefika mill-eżenzjoni prevista f'dan l-Artikolu 147, meta huwa stabbilit li l-oġġetti kkonċernati qallew it-territorju tal-Unjoni. F'tali irkustanzi, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT prevista f'dan l-Artikolu 146(1)(b) għandu jiġi rrifjutat jekk il-ksur ta' rekwiżiti formali jkollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova qerta li r-rekwiżiti sostantivi li jikkundizzjonaw l-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni jkunu qew issodisfatti jew jekk jiġi stabbilit li l-imsemmija persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li t-tranżazzjoni inkwistjoni kienet involuta fi frodi li tipperikola l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT.

Fuq l-ispejje?

90

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-ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jit'allsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-ustizzja (Il-ames Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1)

L-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud favur "merkanzija li ser tinarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi" għandha tiġi interpretata fis-sens li ma jaqgħux ta' tha l-oġġetti li individwu li ma huwiex stabbilit fl-Unjoni jje' u miegħu barra mill-Unjoni għal finijiet kummerċjali, bil-għan li jerfa' jbiegħom fi Stat terz.

2)

L-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux l-urisprudenza nazzjonali li permezz tagħha, meta l-amministrazzjoni fiskali tikkonstata li l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni mill-VAT prevista għall-oġġetti li għandhom jinarru fil-bagalji personali tal-vjaġġaturi ma humiex issodisfatti, iċda li l-oġġetti kkonfernati jkunu effettivament ittrasportati barra mill-Unjoni mix-xerrej, hija hi obbligata teamina jekk din l-eżenzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tistax tiġi applikata għall-kunsinna inkwistjoni, meta l-formalitajiet doganali applikabbli ma jkunux jkunu segwiti u meta, fil-mument tax-xiri, ix-xerrej ma kellux l-intenzjoni li tiġi applikata din l-aġġar eżenzjoni.

3)

L-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prattika nazzjonali li abba' tagħha l-amministrazzjoni fiskali tirrifjuta awtomatikament lil persuna taxxabbli l-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT prevista minn wa' da jew l-o'ra minn dawn id-dispożizzjonijiet meta hija tikkonstata li din il-persuna taxxabbli, b'mala fide, jkuntet il-formola li abba' tagħha x-xerrej ibbenefika mill-eżenzjoni prevista f'dan l-Artikolu 147, meta huwa stabbilit li l-oġġetti kkonfernati jkunu it-territorju tal-Unjoni. F'tali jkustanzi, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT prevista f'dan l-Artikolu 146(1)(b) għandu jiġi rrifjutat jekk il-ksur ta' rekwiżiti formali jkollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova jkerta li r-rekwiżiti sostantivi li jikkundizzjonaw l-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni jkunu jkunu issodisfatti jew jekk jiġi stabbilit li l-imsemmija persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li t-tranżazzjoni inkwistjoni kienet involuta fi frodi li tipperikola l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT.

Firem

(*1) Lingwa tal-kawża: l-Ungerj.