

62017CJ0495

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Is-Seba' Awla)

8 ta' Novembru 2018 (*1)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – E?enzjonijiet – Artikolu 146(1)(e) u l-Artikolu 153 – Tran?azzjonijiet ta' trasport bit-triq direttament marbuta mal-esportazzjoni ta' o??etti – Servizzi mog?tija minn intermedjarji li jintervjenu f'tali tran?azzjonijiet – Sistema probatorja relatata mal-esportazzjoni tal-o??etti – Dikjarazzjoni doganali – Carnet TIR”

Fil-Kaw?a C-495/17,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunalul Prahova (il-Qorti tal-Kontea ta' Prahova, ir-Rumanija), permezz ta' de?i?joni tal?14 ta' Frar 2017, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fl?14 ta' Awwissu 2017, fil-pro?edura

Cartrans Spedition SRL

vs

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ploie?ti – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Prahova,

Direc?ia Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Mijlocii,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Is-Seba' Awla),

komposta minn A. Prechal (Relatur), President tat-Tielet Awla, li qed ta?ixxi b?ala President tas-Seba' Awla, C. Toader, A. Rosas, Im?allfin,

Avukat ?enerali: E. Sharpston,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

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

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

—

g?al Cartrans Spedition SRL, minn R. Ioni?? u R. Popescu, b?ala a?enti,

—

g?all-Gvern Rumun, inizjalment minn R. H. Radu, sussegwentement minn C.?R. Can??r, C.?M. Florescu u O.?C. Ichim, b?ala a?enti,

—

għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u L. Radu Bouyon, b'ala a'enti, wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-12 ta' Lulju 2018, tagħti l-preżenti

Sentenza

1

It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 146(1)(e) u tal-Artikolu 153 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”).

2

Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Cartrans Spedition SRL (iktar 'il quddiem “Cartrans”) u d-Direċċja Generali Regionali u Finanzjor Pubbliċi Ploieşti – Administraċja Judeţeană u Finanzjor Pubbliċi Prahova (id-Direzzjoni Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Ploieşti – Amministrazzjoni Dipartimentali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Prahova, ir-Rumanija) flimkien mad-Direċċja Generali Regionali u Finanzjor Pubbliċi Bucureşti – Administraċja Fisċali għall-Persuni Taxxabbli Medji, ir-Rumanija), fir-rigward tar-rifjut mill-awtoritajiet fiskali li jeżentaw mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) numru ta' trasportazzjonijiet ta' trasport imwettqa għal finijiet ta' esportazzjoni ta' oġġetti lejn pajjiżi terzi li fihom intervjeniet Catrans.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva tal-VAT

3

L-Artikolu 131, li jinsab fil-Kapitolu 1, intitolat “Disposizzjonijiet Ġenerali”, tat-Title IX, intitolat “Eżenzjonijiet”, tad-Direttiva tal-VAT, jiddikjara:

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

4

L-Artikolu 146(1), li jinsab fil-Kapitolu 6, intitolat “Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni”, tat-Title IX tad-Direttiva tal-VAT, jipprovdi:

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

a)

il-provvista ta' merkanzija [o??etti] mibg?uta jew ittrasportata g?al destinazzjoni barra mill-[Unjoni Ewropea] minn jew g?an-nom tal-bejjieg?;

[...]

e)

il-provvista ta' servizzi, inklu? trasport u transazzjonijiet an?illari, i?da esklufa l-provvista ta' servizzi e?entati skond l-Artikoli 132 u 135, fejn dawn huma direttament konnessi ma' l-esportazzjoni jew l-importazzjoni ta' merkanzija [...]"

5

L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 153, li jinsab fil-Kapitolu 9, intitolat "E?enzjonijiet g?all-provvista ta' servizzi minn intermedjarji", tat-Titolu IX tad-Direttiva tal-VAT, jipprovdi:

"L-Istati Membri g?andhom je?entaw il-provvista ta' servizzi minn intermedjarji, li ja?ixxu f'isem jew g?al persuna o?ra, fejn huma jie?du sehem fit-transazzjonijiet imsemmija fil-Kapitoli 6, 7 u 8, jew ta' transazzjonijiet mwettqa barra mill-[Unjoni]."

Il-Kodi?i Doganali

6

Skont il-punti 16 u 17 tal-Artikolu 4 tar-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92 tat?12 ta' Ottubru 1992, li jwaqqaf il-Kodi?i Doganali tal-Komunità (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 4, p. 307), kif emendat bir-Regolament (KE) Nru 648/2005 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tat?13 ta' April 2005 (?U 2005, L 117, p. 13) (iktar 'il quddiem il-"Kodi?i Doganali"):

"G?all-iskopijiet ta' dan il-Kodi?i, huma applikabbli definizzjonijiet li ?ejjin:

[...]

16)

'Pro?edura doganali' tfisser:

[...]

b)

transitu;

[...]

h)

esportazzjoni.

17)

'Dikjarazzjoni doganali' tfisser att li bih persuna tindika bil-forma u mod preskritti xewqa li tqieg?ed merkanzija ta?t pro?edura partikolari doganali".

L-Artikolu 59 tat-Taqsima 1, intitolata “Tqeg?id ta’ merkanzija ta’t pro?edura doganali”, tal-Kapitolu 2, intitolat “Pro?eduri doganali”, tat-Titolu IV, intitolat “Trattament jew u?u approvat mid-dwana”, tal-Kodi?i Doganali jipprevedi:

“1. Il-merkanzija kollha ma?suba biex titqieg?ed ta’t pro?edura doganali g?andha tkun koperta b’dikjarazzjoni g?al dik il-pro?edura doganali.

2. Merkanzija tal-Komunità dikjarata g?al pro?edura ta’ esportazzjoni, pro?essar tal-?ru?, ?arr jew maga?ina?? doganali g?andha tkun so??etta g?as-sorveljanza doganali mill-?in ta’ l-a??ettazzjoni tad-dikjarazzjoni doganali sa dak il-?in li t?alli t-territorju doganali tal-[Unjoni] jew tingered jew id-dikjarazzjoni doganali ti?i invalidata.”

L-Artikolu 91 tal-Kodi?i Doganali, li jinsab fil-punt I, intitolat “Dispo?izzjonijiet ?enerali”, tal-punt B, intitolat “Transitu estern”, tat-Taqsima 3, intitolata “Arran?amenti sospensivi u pro?eduri doganali b’impatt ekonomiku”, ta’ dan l-istess Kapitolu 2, jiddikjara:

“1. Il-pro?ess ta’ transitu estern g?andu jippermetti l-moviment minn punt g?all-ie?or fit-territorju doganali tal-[Unjoni] ta’:

[...]

b)

Prodotti [merkanzija] tal-Komunità, fil-kazi u bil-kondizzjonijiet stabbiliti skond il-pro?edura ta’ kumitat, sabiex ji?i prevenut illi prodotti koperti minn jew li jibbenefikaw minn mi?uri ta’ l-esportazzjoni jevadu jew jibbenefikaw in?ustament minn dawk il-mi?uri.

2. Moviment kif issir referenza g?alih fil-paragrafu 1 g?andu ji?ri:

[...]

b)

ta’t il-kopertura ta’ ktejjeb TIR (Konvenzjoni TIR) sakemm tali moviment:

1)

beda jew g?andu jintemm barra l-[Unjoni];

[...]”

L-Artikolu 161(1) u (2) tal-Kodi?i Doganali, inklu? ta’t it-Taqsima 4, intitolata “Esportazzjoni”, ta’ dan l-istess Kapitolu 2, jipprovdi:

“1. Il-pro?edura ta’ l-esportazzjoni g?andha tippermetti li merkanziji tal-[Unjoni] j?allu t-territorju doganali tal-Komunità.

L-esportazzjoni g?andha tinvolvi l-applikazzjoni ta’ formalitajiet tal-?ru? inklu?i mi?uri ta’ politika

kummer?jali u, fejn huwa xieraq, dazji fuq l-esportazzjoni.

2. [...] il-merkanziji kollha tal-Komunità ma?suba g?all-esportazzjoni g?andhom jitqieg?du ta?t il-pro?edura ta' l-esportazzjoni.”

10

L-Artikolu 182a(1), inklu? ta?t it-Titolu V, intitolat “Merkanziji li jkunu ?er?in mit-territorju doganali tal-[Unjoni]” tal-Kodi?i Doganali, jipprovdi:

“Il-merkanzija ?ier?a mit-territorju doganali tal-[Unjoni], ?lief merkanzija trasportata b'mezzi ta' trasport li jkunu biss qeg?din fi tran?itu fl-ilmijiet territorjali jew fl-ispazju ta' l-arja tat-territorju doganali ming?ajr waqfien f'dan it-territorju, g?andha tkun koperta b'dikjarazzjoni doganali jew inkella, fejn ma tkunx me?tie?a dikjarazzjoni doganali, b'dikjarazzjoni fil-qosor.”

11

Skont l-Artikolu 182b(1) u (2) tal-Kodi?i Doganali:

“1. Fejn merkanzija li tkun ?ier?a mit-territorju doganali tal-[Unjoni] ti?i assenjata g?al trattament jew u?u approvat mid-dwana li fir-rigward tieg?u hija me?tie?a dikjarazzjoni doganali skond ir-regoli tad-dwana, din id-dikjarazzjoni doganali g?andha ti?i pre?entata fl-uffi??ju doganali ta' l-esportazzjoni qabel ma l-merkanzija tin?are? mit-territorju doganali tal-[Unjoni].

2. Fejn l-uffi??ju doganali ta' l-esportazzjoni huwa differenti mill-uffi??ju doganali tal-?ru?, l-uffi??ju doganali ta' l-esportazzjoni g?andu minnufih jikkomunika, jew jag?mel disponibbli elettronikament, id-dettalji ne?essarji lill-uffi??ju doganali tal-?ru?.”

Il-Konvenzjoni TIR

12

Il-Konvenzjoni Doganali dwar it-Trasport Internazzjonali ta' O??etti ta?t il-carnets TIR, iffirmata f'Genève fl?14 ta' Novembru 1975 u approvata f'isem il-Komunità Ekonomika Ewropea permezz tar-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2112/78 tal?25 ta' Lulju 1978 (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 1, p. 208), da?let fis-se?? g?all-omunità Ekonomika Ewropea fl?20 ta' ?unju 1983 (?U 1983, L 31, p. 13). L-Istati Membri kollha huma wkoll partijiet fl-imsemmija konvenzjoni.

13

Fil-ver?joni tag?ha emendata u kkonsolidata ppubblikata permezz tad-De?i?joni tal-Kunsill 2009/477/KE tat?28 ta' Mejju 2009 (?U 2009, L 165, p. 1) (iktar 'il quddiem il-“Konvenzjoni TIR”), il-Konvenzjoni TIR tiddikjara fl-Artikolu 1 tag?ha:

“G?all-finijiet ta' din il-Konvenzjoni:

a)

It-terminu 'trasport TIR' g?andu jfisser it-trasport ta' merkanzija minn uffi??ju doganali ta' tluq g?al uffi??ju doganali ta' destinazzjoni skond il-pro?edura, li tissejja? il-pro?edura TIR, stabbilita f'din il-Konvenzjoni;

b)

it-terminu 'operazzjoni [tran?azzjoni] TIR' g?andu jfisser il-parti ta' trasport TIR li titwettaq f'Parti

Kontraenti minn uffi??ju doganali ta' tluq jew ta' d?ul (en route) g?al uffi??ju doganali ta' destinazzjoni jew ta' ?ru? (en route);

[...]

e)

it-terminu 'twettiq ta' operazzjoni [tran?azzjoni] TIR' g?andu jfisser ir-rikonoxximent mill-awtoritajiet doganali li l-operazzjoni TIR ?iet mitmuma b'mod korrett f'Parti Kontraenti. Dan ji?i stabbilit mill-awtoritajiet doganali fuq il-ba?i ta' paragun tad-data jew ta' l-informazzjoni disponibbli fl-uffi??ju doganali ta' destinazzjoni jew ta' ?ru? (en route) u dik disponibbli fl-uffi??ju doganali ta' tluq jew ta' d?ul (en route);

[...]

o)

it-terminu 'detentur' ta' Carnet TIR g?andu jfisser il-persuna li lilha n?ar?ilha Carnet TIR skond id-dispo?izzjonijiet rilevanti tal-Konvenzjoni u li f'ismha saret dikjarazzjoni doganali fil-forma ta' Carnet TIR li tindika xewqa li fl-uffi??ju doganali ta' tluq il-merkanzija titqieg?ed ta?t il-pro?edura TIR. Huwa g?andu jkun responsabbli g?all-pre?entazzjoni tal-vettura tat-triq, tal-kombinazzjoni tal-vetturi jew tal-kontejner flimkien mat-tag?bija u mal-Carnet TIR relatat mag?ha fl-uffi??ju doganali ta' tluq, fl-uffi??ju doganali en route u fl-uffi??ju doganali ta' destinazzjoni u g?all-osservanza xierqa tad-dispo?izzjonijiet rilevanti l-o?ra tal-Konvenzjoni;

[...]”

14

L-Artikolu 4 tal-Konvenzjoni TIR jipprevedi li l-merkanzija li tin?arr skont il-pro?edura TIR, li tistabbilixxi, ma g?andhiex tkun su??etta g?all-pagament jew g?ad-depo?itu tad-dazji u taxxi fuq l-importazzjoni jew fuq l-esportazzjoni fl-uffi??ji doganali en route.

15

G?all-implimentazzjoni ta' dawn il-fa?ilitajiet, il-Konvenzjoni TIR tirrikjedi, kif jirri?ulta mill-Artikolu 3(b) tag?ha, li l-merkanzija jkollha mag?ha, matul it-trasport kollu tag?ha, dokument uniformi, ji?ifieri l-carnet TIR, li jservi sabiex ti?i vverifikata r-regolarità tat-tran?azzjoni.

16

Il-carnet TIR huwa mag?mul minn sensiela ta' folji ?g?ar li jinkludu l-ir?evuta nru 1 u l-ir?evuta nru 2, bil-mammiet korrispondenti tag?hom, li fuqhom tidher l-informazzjoni kollha me?tie?a peress li g?al kull territorju li jg?addu minnu jintu?aw par ir?evuti. Fil-bidu tal-operazzjoni ta' trasport, l-ir?evuta nru 1 ti?i ppre?entata fl-uffi??ju doganali tat-tluq. Ir-rilaxx isir meta ting?ata lura l-ir?evuta nru 2 li tintbag?at mill-uffi??ju doganali tal-?ru? li jinsab fl-istess territorju doganali. Din il-pro?edura tirrepeti ru?ha g?al kull territorju li jg?addu minnu, billi jintu?aw id-diversi partijiet ta' r?evuti li jinsabu fl-istess carnet.

Il-Manwal dwar it-Tran?itu g?all-Pro?edura TIR

17

Il-Manwal dwar it-Tran?itu g?all-Pro?edura TIR (dokument TAXUD/1873/2007) ?ie elaborat mill-

Kummissjoni Ewropea fil-qafas tal-Kumitat tal-Kodiċi Doganali (sezzjoni tranżitu – TIR). L-Artikolu 1(2) li jinsab fil-Parti IX ta' dan il-manwal, jipprevedi:

“[...] [Il-]carnet TIR huwa dikjarazzjoni doganali għat-trasport tal-oġġetti [u jipprovdi] prova tal-eżistenza tal-garanzija. [...] Jittieġed għall-użu fil-pajjiż tat-tluq u jippermetti l-kontroll doganali fil-Partijiet Kontraenti tat-tluq, tat-tranżitu u tad-destinazzjoni[.]”

Id-dritt Rumen

18

L-Artikolu 143(1)(c) tal-Leġea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi tat-Taxxi), tat-22 ta' Diċembru 2003 (Monitorul Oficial al României, Parti I, Nru 927 tat-23 ta' Diċembru 2003), fil-verżjoni fis-sekond fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-“Kodiċi tat-Taxxi”), jipprovdi:

“Huma eżenti mit-taxxa:

[...]

c)

il-provvista ta' servizzi, inkluż it-trasport u s-servizzi anġillari għat-trasport, minbarra dawk imsemmija fl-Artikolu 141, marbuta direttament mal-esportazzjoni ta' oġġetti”.

19

Skont l-Artikolu 144a tal-Kodiċi tat-Taxxi:

“Is-servizzi pprovduti mill-intermedjarji li jaqqu f'isem u għal iaddieġor, huma eżentati mit-taxxa, meta dawn is-servizzi jiġu pprovduti fil-qafas tat-tranżazzjonijiet eżentati msemmija fl-Artikoli 143 u 144 [...]”

20

L-Artikolu 4(2) tal-Ordinul nr. 2222/2006 al ministerului finanşelor publice privind aprobarea Instrucţiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operaţiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) şi articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (id-Digriet Nru 2222/2006 tal-Ministru għall-Finanzi Pubbliċi dwar l-Applikazzjoni tal-Eżenzjoni tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud għat-Tranżazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 143(1)(a) sa (i), fl-Artikolu 143(2) u fl-Artikolu 144a tal-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi tat-Taxxi, iktar 'il quddiem id-“Digriet Ministerjali Nru 2222/2006”):

“L-eżenzjoni tat-taxxa, imsemmija fl-Artikolu 143(1)(c) tal-Kodiċi tat-Taxxi, għas-servizzi ta' trasport marbuta direttament mal-esportazzjoni ta' oġġetti, hija jġustifikata mill-fornitur [...] Id-dokumenti li fuq il-bażi tagħom l-eżenzjoni tat-taxxa hija jġustifikata huma:

a)

il-fattura, [...] jew, jekk ikun il-każ, għall-persuni li effettivament iwettqu l-provvista ta' servizz ta' trasport, id-dokument ta' trasport speċifiku [...]

b)

il-kuntratt konklu? mal-benefi?jarju;

c)

id-dokumenti ta' trasport imsemmija fil-paragrafu 4, skont it-tip ta' trasport jew, jekk ikun il-ka?, kopji ta' dawn id-dokumenti;

d)

id-dokumenti li minnhom jirri?ulta li l-merkanzija ttrasportata ?iet esportata.”

21

Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?hom, kemm il-Gvern Rumen kif ukoll il-Kummissjoni jindikaw li l-Artikolu 4(4) tad-Digriet Ministerjali Nru 2222/2006, li g?alih jag?mel riferiment l-Artikolu 4(2)(c) tal-istess digriet, isemmi, b'mod partikolari, il-“carnet TIR” b?ala d-dokument ta' trasport spe?ifiku fil-ka? ta' trasport bit-triq.

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

22

Cartrans, kumpannija stabbilita fir-Rumanija, hija intermedjarja fil-qasam ta' servizzi ta' trasport ta' merkanzija bit-triq. Wara li saret verifika fiskali, hija ?iet innotifikata b'avvi? ta' tassazzjoni, adottat fit?13 ta' Awwissu 2014, bi tfakkira g?all-?las ta' 16203 lei Rumeni (RON) (madwar EUR 3650) g?all-VAT relatata ma' seba' provvisti ta' servizzi ta' trasport bit-triq marbuta ma' esportazzjonijiet ta' merkanzija, g?al ammont totali ta' RON 67512 (madwar EUR 15160), imwettqa, g?al tlieta minn fosthom, bejn ix-xahar ta' Marzu u x-xahar ta' Mejju 2012, lejn it-Turkija, g?al tnejn minn fosthom, fix-xahar ta' Awwissu 2012, lejn il-?eor?ja, g?as-sitt wa?da, fix-xahar ta' Frar 2013, lejn l-Iraq, u g?all-a??ar wa?da, fix-xahar ta' April 2014, lejn l-Ukraina.

23

Skont ir-rapport stabbilit wara li saret din il-verifika fiskali u l-imsemmi avvi? ta' tassazzjoni, Cartans ma setg?etx tibbenefika mill-e?enzjoni tal-VAT fir-rigward tas-servizzi ta' trasport ikkon?ernati peress li hija ma kinitx tinsab f'po?izzjoni, meta saret l-imsemmija verifika, li tipprodu?i d-dikjarazzjonijiet doganali ta' esportazzjoni li setg?u jikkonfermaw li l-merkanzija kkon?ernata kienet effettivamente ?iet esportata.

24

Cartrans ippre?entat rikors dirett kontra l-avvi? ta' tassazzjoni quddiem it-Tribunalul Prahova (il-Qorti tal-Kontea ta' Prahova, ir-Rumanija). Insostenn tar-rikors tag?ha, hija tesponi li d-dokumenti li hija g?andha, f'dan il-ka? il-carnets TIR u noti ta' konsenja CMR (stabbiliti fuq il-ba?i tal-Konvenzjoni dwar il-Kuntratt g?at-Trasport Internazzjonali ta' Merkanzija bit-Triq, iffirmata f'Genève fid-19 ta' Mejju 1956, kif emendata bil-Protokoll tal?5 ta' Lulju 1978) mitluba mis-servizzi doganali tal-pajji?i terzi li lejhom se??ew l-esportazzjonijiet, jistabbilixxu li l-imsemmija esportazzjonijiet se??ew u ji??ustifikaw, b'applikazzjoni tal-Artikolu 4(2)(d) tad-Digriet Ministerjali Nru 2222/2006, e?enzjoni tag?hom mill-VAT. Cartrans tippre?i?a b'mod partikolari li l-carnets TIR jinkludu kemm ir-riferiment g?all-merkanzija kkon?ernata u ?-?ertifikkazzjoni ta' tran?itu fid-dwana tal-uffi??ju tat-tluq sal-uffi??ju doganali ta' destinazzjoni.

B'ala difi? a, l-amministrazzjoni fiskali ssostni li t-trasporti inkwistjoni fil-kaw? a prin?ipali ma jistg?ux jikkostitwixxu provvisti ta' servizzi e?entati mill-VAT, peress li, g?alkemm id-dokumenti prodotti minn Cartrans jippermettu li ji?i stabbilit it-twettiq ta' servizzi ta' trasport fuq rotta esterna favur esportaturi, huma ma jipprodu?ux il-prova li l-o??etti effettivament ?ew esportati. Tali prova tkun tirrikjedi, bis-sa??a tal-le?i?lazzjoni fiskali fis-se??, il-produzzjoni ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni.

F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tosserva, madankollu, b'mod partikolari, li, fid-dritt intern, ma te?istix dispo?izzjoni legali li tipprevedi espressament liema tip ta' dokument jipprova li se??et l-esportazzjoni tal-merkanzija ttrasportata.

Huwa f'dawn i?-?irkustanzi li t-Tribunalul Prahova (il-Qorti tal-Kontea ta' Prahova) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1)

G?all-finijiet tal-e?enzjoni tal-VAT g?at-tran?azzjonijiet u g?as-servizzi tat-trasport marbuta mal-esportazzjoni ta' beni, konformement mad-[Direttiva tal-VAT], il-carnet TIR i??ertifikat mill-awtoritajiet doganali tal-pajji? ta' destinazzjoni tal-beni huwa dokument li jag?ti prova tal-esportazzjoni tal-beni ttrasportati, b'kunsiderazzjoni g?all-pro?edura skont dan id-dokument prevista fil-[Manwal dwar it-Tran?itu g?all-Pro?edura TIR] tal-Kummissjoni Ewropea??

2)

L-Artikolu 153 tad-[Direttiva tal-VAT], g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi prassi fiskali li timponi lil persuni taxxabbli jipprodu?u prova tal-esportazzjoni tal-beni ttrasportati esklu?ivament permezz tad-dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni u li tirrifjuta d-dritt g?al tnaqqis tal-VAT g?as-servizzi tat-trasport ta' beni esportati fl-assenza ta' tali dikjarazzjoni, minkejja l-e?istenza ta' carnet TIR i??ertifikat mill-awtoritajiet doganali tal-pajji? ta' destinazzjoni tal-imsemmija beni?”

Fuq id-domandi preliminari

Preliminarjament, je?tie? li jittakkar li, skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri g?andhom obbligu je?entaw il-provvisti ta' servizzi mwettqa mill-intermedjarji li ja?ixxu f'isem u g?al ?addie?or meta jintervjenu fit-tran?azzjonijiet imsemmija, b'mod partikolari, fil-Kapitolu 6 tat-Titolu IX ta' din id-direttiva.

L-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, li jinsab fil-Kapitolu 6 tag?ha, jobbliga lill-Istati Membri sabiex je?entaw mill-VAT il-provvisti ta' servizzi, inklu?i t-trasporti u t-tran?azzjonijiet an?illari, meta dawn ikunu direttament marbuta mal-esportazzjoni ta' o??etti barra mill-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad?29 ta' ?unju 2017, L.?, C?288/16, EU:C:2017:502, punt 20).

F'dan il-ka?, minkejja li d-domandi preliminari indirizzati lill-Qorti tal-?ustizzja jag?mlu riferiment g?all-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, id-de?i?joni tar-rinviju ma tinkludi, minbarra l-pre?i?azzjoni li Cartrans hija intermedjarju fil-qasam ta' trasporti bit-triq, ebda indikazzjoni o?ra konkreta li tippermetti li ji?i ddeterminat liema provvisti ta' servizzi, f'dan il-ka?, kienu se??ew minn din il-kumpannija li kienet qed ta?ixxi, f'tali kapa?it  ta' intermedjarju, f'isem u g?al ?addie?or. Barra minn hekk, jidher li mill-kliem ta' din l-istess de?i?joni jirri?ulta li l-avvi? ta' tassazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jirrigwarda l-VAT dovuta direttament fuq provvisti ta' servizzi ta' trasport g?all-finijiet tal-esportazzjoni ta' merkanzija.

F'dawn i?-?irkustanzi, u fid-dawl tal-informazzjoni insuffi?jenti g?ad-dispo?izzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja, hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifika, meta jitqiesu l-fatti li jikkaratterizzaw is-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, jekk l-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 146(1)(e) ta' din tal-a??ar, huwiex evvettivament inti? li japplika g?all-imsemmija sitwazzjoni, jew jekk din l-a??ar dispo?izzjoni biss hija applikabbli g?aliha.

Barra minn hekk, minkejja li t-tieni domanda tirreferi g?all-ipote?i ta' rifjut ta' dritt g?at-tnaqqis tal-VAT, mill-motivi tad-de?i?joni tar-rinviju, hekk kif osservat l-Avukat ?enerali fil-punt 20 tadl-konkluzjonijiet tag?ha, jirri?ulta li l-mistoqsijiet tal-qorti tar-rinviju jirrigwardaw, essenzjalment, il-kundizzjonijiet li jippermettu li wie?ed jibbenefika minn e?enzjoni tal-VAT.

Fid-dawl tal-punti pre?edenti, hemm lok li jitqies li, permezz ta?-?ew? domandi tag?ha, li je?tie? li ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tixtieq issir taf, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, u, jekk ikun il-ka?, l-imsemmija dispo?izzjoni mag?quda fl-Artikolu 153 ta' din l-istess direttiva jipprekludux prassi fiskali fi Stat Membru li permezz tag?ha l-e?enzjoni tal-VAT, rispettivament, g?as-servizzi ta' trasport direttament marbuta ma' esportazzjonijiet ta' o??etti u g?all-provvisti ta' servizzi mwettqa minn intermedjarji li jintervjenu f'dawn is-servizzi ta' trasport hija rrifjutata fil-ka? fejn il-persuna taxxabbli ma tkunx f'po?izzjoni li tistabilixxi l-esportazzjoni tal-o??etti kkon?ernati spe?ifikament u esklu?ivament permezz ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni. Fil-ka? ta' risposta fl-affermattiv, l-imsemmija qorti tistaqsi jekk dawn l-istess dispo?izzjonijiet g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li carnet TIR mitlub mid-dwana ta' pajji? terz li lejha g?andhom ji?u ttrasportati l-o??etti, prodott mill-persuna taxxabbli, hijiex tali, wa?edha u fi?-?irkustanzi kollha, li tistabilixxi li dawn ?ew esportati.

Fl-ewwel lok, fir-rigward tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, je?tie? li jitfakkar qabel kolloxx li din tikkompleta dik imsemmija fl-Artikolu 146(1)(a) ta' din id-direttiva, u li hija inti?a, b?al dil-ka? ta' din l-a??ar e?enzjoni, sabiex tiggarrantixxi t-tassazzjoni tal-provvista ta' servizzi kkon?ernati fil-post ta' destinazzjoni tag?hom, ji?ifieri dak fejn il-prodotti esportati g?andhom ji?u kkunsmati (sentenza tad?29 ta' ?unju 2017, L.?, C?288/16, EU:C:2017:502, punt 19).

B'riferiment, f'dan ir-rigward, g?all-?urisprudenza stabbilita tag?ha li skontha l-e?enzjonijiet tal-VAT

għandhom jiġu interpretati strettament, inkwantu jikkostitwixxu eżenzjonijiet għall-prinċipju ġenerali li din it-taxxa tinabar fuq kull provvista ta' oġġetti u fuq kull provvista ta' servizzi mwettqa bi l-as minn persuna taxxabbli, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li mill-formulazzjoni u mill-għan tal-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT li skontu huma eżentati mill-VAT il-provvisti ta' servizzi, inklużi t-trasporti u t-tranżazzjonijiet anġillari, meta jkunu direttament marbuta mal-esportazzjoni ta' oġġetti, jirriżulta li l-imsemmija dispożizzjoni għandha tiġi interpretata fis-sens li l-eżistenza ta' rabta diretta ma timplikax biss li, bl-għan tagħom, il-provvisti ta' servizzi kkonfernati jikkontribwixxu għat-twettiq effettiv ta' tranżazzjoni ta' esportazzjoni, iġda wkoll li dawn is-servizzi jiġu pprovduti direttament, skont il-każ, lill-esportatur jew lid-destinatarju tal-oġġetti msemmija minn din id-dispożizzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Ġunju 2017, L.?, C-288/16, EU:C:2017:502, punti 22 u 23).

36

Fit-tieni lok, u sa fejn il-qorti tar-rinviju tasal għall-konklużjoni li r-rabta diretta hekk meġtieġa skont il-ġurisprudenza mfakkra fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza hija vverifikata fil-kuntest tal-kawża prinċipali, tirriżulta l-kwistjoni dwar jekk huwiex ammissibbli għall-awtoritajiet fiskali li jirrifjutaw il-benefiċċju tal-eżenzjonijiet ikkonfernati minnabba li t-trasportatur jew l-intermedjarju ma jkunx f'pożizzjoni li jistabbilixxi, speċifikament u esklużivament permezz ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni, li l-merkanzija kkonfernata effettivament ġiet esportata barra mill-Unjoni.

37

F'dan ir-rigward, għandu jifakkar li, fl-assenza ta' dispożizzjoni konkreta fid-Direttiva tal-VAT fir-rigward tal-provi li l-persuni taxxabbli huma obbligati jipproduġu sabiex jibbenefikaw mill-eżenzjoni mill-VAT, huma l-Istati Membri li għandhom jiffissaw, konformement mal-Artikolu 131 ta' din id-direttiva, il-kundizzjonijiet li ta' thom jiġu eżentati t-tranżazzjonijiet ta' esportazzjoni sabiex tiġi ġurata l-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-imsemmija eżenzjonijiet kif ukoll sabiex jiġi pprevenut kull frodi, evaġjoni jew abbuż eventwali. Madankollu, fl-eżerċizzju tas-setgħat tagħom, l-Istati Membri għandhom josservaw il-prinċipji ġenerali tad-dritt li jagħmlu parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, li fosthom hemm, b'mod partikolari, il-prinċipji ta' ħertezza legali u ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38

Fir-rigward tal-prinċipju ta' proporzjonalità, miġura nazzjonali tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi ġurat il-ġbir eġatt tat-taxxa jekk din essenzjalment tissuġġetta d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT għall-osservanza ta' obbligi formali, mingħajr ma tiegħu inkunsiderazzjoni r-rekwiżiti materjali u, b'mod partikolari, mingħajr ma tistaqsi jekk dawn tal-aħħar jiewx issodisfatti. Fil-fatt, it-tranżazzjonijiet għandhom jiġu ntaxxati billi jittieġdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi oġġettivi tagħom (sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39

Meta l-imsemmija rekwiżiti materjali jiġu sodisfatti, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jirrikjedi li l-eżenzjoni tal-VAT tingħata anki jekk ġerti rekwiżiti formali jkunu jiew esklużi mill-persuni taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

40

Skont il-urisprudenza tal-Qorti tal-ustizzja, je?ist u biss ?ew? ka?ijiet fejn in-nuqqas ta' osservanza ta' rekwi?it formali jista' jwassal g?at-telf tad-dritt g?al e?enzjoni mill-VAT (sentenza tad?9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punt 38 u l-urisprudenza ??itata).

41

Minn na?a, 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 (sentenza tad?9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punt 39 u l-urisprudenza ??itata). 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 fi frodi fiskali. Fl-ipote?i li l-persuna taxxabbli kkon?ernata kienet taf jew messha 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, hija g?andha ti?i rrifjutata l-benefi??ju tad-dritt g?al e?enzjoni (sentenza tad?9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punt 40 u l-urisprudenza ??itata).

42

Min-na?a l-o?ra, il-ksur ta' rekwi?it formali jista' jwassal g?ar-rifjut tal-e?enzjoni mill-VAT jekk dan il-ksur ikollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova ?erta li r-rekwi?iti sostantivi ?ew issodisfatti (sentenza tad?9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, punt 42 u l-urisprudenza ??itata).

43

B?al f'dan il-ka?, fir-rigward tal-karatteristi?i o??ettivi ta' provvista ta' servizzi ta' trasport hekk kif imsemmija fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, minn din id-dispo?izzjoni jirri?ulta li tali provvista ta' servizzi g?andha ti?i e?entata mill-VAT meta tkun direttament marbuta ma' esportazzjoni ta' o??etti.

44

Fost l-imsemmija rekwi?iti materjali hemm, g?alhekk, u hekk kif tfakkar fil-punt 35 ta' din is-sentenza, l-e?istenza ta' rabta diretta bejn il-provvista ta' servizz ikkon?ernata u esportazzjoni ta' o??etti, fejn dawn tal-a??ar g?andhom jinftehimu, b'mod partikolari, kif jirri?ulta mill-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, b?ala provvista ta' o??etti mibg?uta jew ittrasportati mill-bejjieg?, jew f'ismu, barra mill-Unjoni.

45

?ertament, is-servizz ta' trasport e?entat bis-sa??a tal-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT g?andu jitqies b'mod distint mill-hekk imsej?a tran?azzjoni ta' esportazzjoni, li tikkostitwixxi tran?azzjoni o?ra taxxabbli su??etta g?al sistema doganali u fiskali spe?ifika u li tinvolvi, jekk ikun il-ka?, persuni taxxabbli o?ra, li l-e?enzjoni tag?hom tirri?ulta, min-na?a tag?ha, mill-Artikolu 146(1)(a) ta' din id-direttiva.

46

Madankollu, huwa pa?ifiku, kif tfakkar fil-punti 34 u 35 ta' din is-sentenza, li s-servizz ta' trasport huwa e?entat biss g?alix huwa an?illari g?al tali tran?azzjoni ta' esportazzjoni ta' o??etti, fejn tikkompletaha u tikkontribwixxi g?at-twettiq effettiv tag?ha, u fejn din l-e?enzjoni, b?all-e?enzjoni li

minnha tibbenefika din l-imsemmija tranżazzjoni, hija inti?a li tiggarantixxi t-tassazzjoni tal-imsemmija provvisti ta' o??etti u provvisti ta' servizz fil-post ta' destinazzjoni tagħhom, ji?ifieri dak fejn il-prodotti esportati ji?u kkonsmati.

47

Je?tie? ukoll li ji?i enfasizzat li l-e?enzjonijiet kollha ddikjarati fl-Artikolu 146(1) tad-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxu, kif jirri?ulta mit-titolu tal-imsemmi artikolu "E?enzjonijiet fuq l-esportazzjoni".

48

F'dawn i?-?irkustanzi, sabiex servizz ta' trasport ikun jista' ji?i e?entat mill-VAT fuq il-ba?i tal-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll, fil-ka? fejn dan is-servizz ise?? permezz ta' intermedjarju li jkun qed ja?ixxi f'isem u g?al ?addie?or, fuq il-ba?i tal-Artikolu 153 tal-imsemmija direttiva, huwa, b?ala prin?ipju, ne?essarju li l-o??etti inkwistjoni effettivament kienu su??etti g?al tali esportazzjoni, ji?ifieri provvista ta' o??etti barra mill-Unjoni, liema fatt g?andu ji?i stabbilit b'mod soddisfa?enti mill-awtoritajiet fiskali kompetenti. Tali rekwi?it li b'dan il-mod jikkon?erna r-rekwi?iti materjali me?tie?a sabiex ting?ata l-e?enzjoni, g?alhekk, ma jistax jitqies b?ala obbligu purament formali fis-sens tal-?urisprudenza mfakkra fil-punt 38 ta' din is-sentenza.

49

Madankollu ma jirri?ultax li l-benefi??ju minn tali e?enzjoni jista' jkun su??ett g?all-kundizzjoni imperattiva li t-trasportatur jew l-intermedjarju kkon?ernat jipprodu?i, g?all-finijiet li jistabbilixxi r-realtà tal-esportazzjoni, dikjarazzjoni ta' esportazzjoni, billi jeskludi, b'dan il-mod, kull prova o?ra li tippermetti li tin?oloq il-konvinzjoni hekk me?tie?a min-na?a tal-awtorità fiskali kompetenti.

50

Fil-fatt, l-impo?izzjoni ta' tali modalità probatorja esklu?iva minn kull modalità o?ra tkun tfisser li d-dritt g?al e?enzjoni ji?i ssu??ettat g?all-osservanza ta' obbligi formali, fis-sens tal-?urisprudenza mfakkra fil-punti 38 u 39 ta' din is-sentenza, ming?ajr ma ji?i e?aminat il-punt dwar jekk ir-rekwi?iti materjali mitluba mid-dritt tal-Unjoni ?ewx effettivament issodisfatti jew le. Is-sempli?i ?irkustanza li trasportatur jew intermedjarju li jintervjeni fi tranżazzjoni ta' trasport ma jkunx f'po?izzjoni li jipprodu?i dikjarazzjoni ta' esportazzjoni ma jfissirx li tali esportazzjoni effettivament ma se??itx.

51

F'dan ir-rigward, l-obbligu li ti?i ppre?entata tali dikjarazzjoni ta' esportazzjoni jaqa', hekk kif jirri?ulta b'mod partikolari mill-Artikoli 59, 161 u 182 a tal-Kodi?i Doganali, ta?t is-sistema doganali spe?ifikament applikabbli g?at-tranżazzjoni ta' esportazzjoni nnifisha u mhux ta?t is-servizz ta' trasport kopert minn carnet TIR, li min-na?a tiegħu jaqa' ta?t sistema ta' tran?itu. G?alhekk tali obbligu ma jaqax fuq it-trasportatur jew fuq l-intermedjarju msemmi fl-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, li, min-na?a tagħhom, jassumu r-responsabbiltà g?at-trasport tal-o??etti permezz tal-qsim tal-fruntiera esterna tal-Unjoni u tal-kunsinna tagħhom lejn id-destinazzjoni fil-pajji? terz, u li, konsegwentement, ma humiex ne?essarjament me?tie?a jkunu fil-pussess tal-imsemmija dikjarazzjoni.

52

Sabiex jitwettqu l-verifiki imposti fuqhom sabiex ji?i vverifikat jekk ir-rekwi?iti materjali li g?alihom hija su??etta l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT fir-rigward ta' tranżazzjoni ta' trasport humiex sodisfatti, l-awtoritajiet fiskali kompetenti g?andhom, hekk kif osservat l-Avukat ?enerali fil-punt 39 tal-konklu?jonijiet tagħha, je?aminaw l-elementi kollha li

għandhom għad-dispożizzjoni tagħhom sabiex jiddeterminaw jekk minnhom jistax ji?i dedott, b'livell ta' plaw?ibbiltà suffi?jement għolja, li l-o??etti ttrasportati lejn id-destinazzjoni ta' pajji? terz ?ew ikkunsinnati f'dan tal-a??ar. Min-na?a l-o?ra, l-imsemmija awtoritajiet ma jistgħux jiddedu?u li dan ma kienx il-ka? mis-sempli?i ?irkustanza li t-trasportatur jew l-intermedjarju ma jinsabx f'pożizzjoni li jipprodu?i dikjarazzjoni tal-esportazzjoni relatata mal-imsemmija o??etti.

53

Barra minn hekk, u kif osservat ukoll l-Avukat ?enerali fil-punt 40 tal-konklużjonijiet tagħha, il-fajl għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja ma jinkludi ebda indikazzjoni li t-trasportatur jew l-intermedjarju f'dan il-ka? intenzjonalment ipparte?ipa fi frodi fiskali li qiegħed fil-perikolu l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT, jew li, fin-nuqqas għal tali persuna taxxabbli li tissodisfa l-imsemmi rekwi?it formali, l-awtoritajiet kompetenti jinsabu prekluzi milli jiddeterminaw jekk ir-rekwi?iti materjali tal-e?enzjoni ?ewx issodisfatti.

54

Mill-punti pre?edenti jirri?ulta li prassi fiskali ta' Stat Membru li tirrifjuta l-benefi??ju tal-e?enzjoni tal-VAT għas-servizzi ta' trasport ta' o??etti direttament marbuta mal-esportazzjoni ta' o??etti barra mill-Unjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, jew għas-servizzi ta' intermedjarju relatati ma' tali servizzi msemmija fl-Artikolu 153 ta' din id-direttiva, għas-sempli?i ra?uni li t-trasportatur jew l-intermedjarju kkon?ernat ma jinsabx f'pożizzjoni li jipprodu?i dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni tal-imsemmija o??etti tmur kontra l-?urisprudenza mfakkra fil-punt 38 ta' din is-sentenza.

55

Fir-rigward tal-prin?ipju ta' ?ertezza legali, je?tie? li jtfakkar li dan il-prin?ipju, li għandu b?ala korollarju l-prin?ipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi le?ittimi u li għandu ji?i osservat, hekk kif tfakkar fil-punt 37 ta' din is-sentenza, mill-Istati Membri meta jistabbilixxu l-kundizzjonijiet dwar l-e?enzjonijiet, jirrikjedi, minn na?a, li r-regoli tad-dritt ikunu ?ari u pre?i?i u, min-na?a l-o?ra, li l-applikazzjoni tagħhom tkun prevedibbli għall-partijiet f'kaw?a (sentenza tad?9 ta' Ottubru 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, punt 28 u l-?urisprudenza ??itata).

56

Dan il-prin?ipju għandu ji?i osservat strettament partikolarment fil-ka? ta' le?i?lazzjoni li tista' tinvolvi spejje? finanzjarji, sabiex jippermetti lill-persuni kkon?ernati li jsiru jafu bi pre?i?joni l-portata tal-obbligi li dan jimponi fuqhom. Minn dan isegwi li huwa ne?essarju li l-persuni taxxabbli jkunu jafu l-obbligi fiskali tagħhom qabel ma jikkonkludu tran?azzjoni (sentenza tad?9 ta' Ottubru 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

57

Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li l-obbligi li għandha l-persuna taxxabbli fir-rigward tal-provi għandhom ji?u ddeterminati skont kundizzjonijiet iffissati espressament f'dan ir-rigward mid-dritt nazzjonali u mill-prassi komuni stabbilita għal tran?azzjonijiet simili (sentenza tad?9 ta' Ottubru 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, punt 30 u l-?urisprudenza ??itata).

58

F'dan il-ka?, kif tenfasizza l-qorti tar-rinviju, ir-rekwi?it tal-produzzjoni ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni ma jirri?ultax mit-test tal-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li jipprevedi, f'dan ir-rigward, biss il-produzzjoni ta' dokumenti madankollu mhux spe?ifikati li

jippermettu li ji?i stabbilit li l-merkanzija ttrasportata ?iet esportata.

59

F'dawn i?-?irkustanzi, il-prassi fiskali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma hijiex konformi mar-rekwi?iti li jirri?ultaw mill-prin?ipju ta' ?ertezza legali mfakkra fil-punti 55 sa 57 ta' din is-sentenza.

60

Fit-tielet lok, fir-rigward tal-valur probatorju li jista' jkollu l-carnet TIR sabiex ji?i stabbilit li l-kundizzjoni relatata mal-esportazzjoni ta' o??etti li mag?ha g?andu jkun direttament marbut servizz ta' trasport sabiex ikun jista' jibbenefika mill-e?enzjoni tal-VAT prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT effettivament ?iet issodisfatta, je?tie? li jifakkar li l-imsemmi dokument li huwa ta' natura uniformi jin?are? konformement mad-dispo?izzjonijiet rilevanti tal-Konvenzjoni TIR li g?aliha huma partijiet kemm l-Unjoni kif ukoll l-Istati Membri tag?ha.

61

L-Artikolu 91(1)(b) tal-Kodi?i Doganali jippre?i?a li l-moviment ta' merkanzija fi ?dan it-territorju doganali tal-Unjoni u li g?andu jintemm 'il barra minnha jaqa', f'?erti ka?ijiet determinati skont il-pro?edura tal-Kumitat, ta?t is-sistema tat-tran?itu estern, b'mod partikolari meta dan il-moviment ikun kopert minn tali carnet TIR.

62

Il-carnet TIR g?andu, kif jirri?ulta mid-dispo?izzjonijiet tal-Konvenzjoni TIR, b'mod partikolari mill-Artikolu 1(e) u (o) tag?ha, ji?i ppre?entat, flimkien mal-vettura li sservi g?at-trasport tal-merkanzija kkon?ernata, lill-uffi??ji doganali tat-tluq, ta' passa?? u ta' destinazzjoni, u g?andu ji?i awtorizzat fuq il-folji, ir?evuti u mammiem imsemmija fil-punt 16 ta' din is-sentenza, sabiex ikun jista' jse?? ir-rilaxx tad-diversi tran?azzjonijiet TIR ikkon?ernati ladarba ji?i stabbilit li dawn issodisfaw ir-regoli.

63

Mill-punti pre?edenti jirri?ulta li carnet TIR debitament awtorizzat, b'mod partikolari mill-awtoritajiet doganali tal-pajji? terz ta' destinazzjoni, jikkostitwixxi dokument uffi?jali li jippermetti, b?ala prin?ipju, li ji?i ??ertifikat li l-o??etti kkon?ernati, permezz tal-qsim tal-fruntieri esterni tal-Unjoni, i??aqalqu b'mod fi?iku mill-Unjoni lejn l-imsemmi pajji? terz u li waslu f'dan tal-a??ar.

64

Issa, tali qsim ta' fruntieri u l-wasla tal-o??etti fil-pajji? terz ta' destinazzjoni muri mill-carnet TIR jikkostitwixxu wie?ed mill-elementi ta' tran?azzjoni ta' esportazzjoni li jiddistingwuha minn tran?azzjoni li sse?? ?ewwa l-Unjoni (ara, b'analo?ija, is-sentenza tas?27 ta' Settembru 2007, Teleos et, C?409/04, EU:C:2007:548, punt 37).

65

G?alhekk, meta tali servizz ta' trasport ikun kopert minn carnet TIR, dan ikun jista', fl-assenza ta' ra?unijiet pre?i?i li ji??ustifikaw li wie?ed jiddubita mill-awtentit?it? jew mill-affidabbilt? ta' dan il-carnet u tal-elementi tieg?u, ikollu rilevanza g?alkollox partikolari fil-kuntest marbut mar-rikonnoxximent ta' dritt g?al e?enzjoni li jirrigwarda l-imsemmi servizz ta' trasport.

66

L-awtoritajiet fiskali għandhom għalhekk jieqdu debitament inkunsiderazzjoni tali dokument, b'al ma għandhom jieqdu inkunsiderazzjoni, wara kollox, u kif tfakkar fil-punt 52 ta' din is-sentenza, l-elementi l-oħra kollha fil-pussess tagħhom.

67

F'dan ir-rigward, huma għalhekk l-imsemmija awtoritajiet li għandhom jieqdu wkoll inkunsiderazzjoni d-dokumenti rilaxxati fil-kuntest tal-Konvenzjoni CMR, b'al dawk imsemmija mill-qorti tar-rinviju, għall-finijiet tal-eżami dwar jekk dawn id-dokumenti jistgħux, jekk ikun il-ka, jissostanzjaw l-eżistenza plawgħibli ta' esportazzjoni effettiva tal-merkanzija ttrasportata.

68

Fid-dawl tal-punti preċedenti hemm lok li r-risposta għad-domandi preliminari magħmula tkun li l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, minn naħa, u l-imsemmija dispożizzjoni magħquda tal-Artikolu 153 ta' din l-istess direttiva, min-naħa l-oħra, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prassi fiskali ta' Stat Membru li skontha l-eżenzjoni tal-VAT, rispettivament, għas-servizzi ta' trasport direttament marbuta ma' esportazzjonijiet ta' oġġetti u għall-provvisti ta' servizzi mwettqa minn intermedjarji li jintervjenu f'dawn is-servizzi ta' trasport hija suqta għall-produzzjoni mill-persuna taxxabbli tad-dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni tal-oġġetti kkonfermati. F'dan ir-rigward, huma l-awtoritajiet kompetenti, għall-finijiet tal-għoti tal-imsemmija eżenzjonijiet, li għandhom jeżaminaw jekk it-tweġġiq tal-kundizzjoni relatata mal-esportazzjoni tal-oġġetti kkonfermati jistax jiġi dedott b'livell ta' plawgħibiltà suffiġjentement għolja tal-elementi kollha li dawn l-awtoritajiet għandhom ikollhom għad-dispożizzjoni tagħhom. F'dan il-kuntest, carnet TIR mitlub mid-dwani tal-pajjiżi terzi ta' destinazzjoni tal-oġġetti prodott mill-persuna taxxabbli jikkostitwixxi element li, b'ala prinċipju, għandhom jieqdu debitament inkunsiderazzjoni l-imsemmija awtoritajiet, sakemm dawn ma jkollhomx raġunijiet preċiżi li jiddubitaw mill-awtentiċità jew mill-affidabbiltà ta' dan id-dokument.

Fuq l-ispejje?

69

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 sostnuta għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġu allsu lura.

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

L-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, minn naħa, u l-imsemmija dispożizzjoni magħquda tal-Artikolu 153 ta' din l-istess direttiva, min-naħa l-oħra, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prassi fiskali ta' Stat Membru li skontha l-eżenzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, rispettivament, għas-servizzi ta' trasport direttament marbuta ma' esportazzjonijiet ta' oġġetti u għall-provvisti ta' servizzi mwettqa minn intermedjarji li jintervjenu f'dawn is-servizzi ta' trasport hija suqta għall-produzzjoni mill-persuna taxxabbli tad-dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni tal-oġġetti kkonfermati. F'dan ir-rigward, huma l-awtoritajiet kompetenti, għall-finijiet tal-għoti tal-imsemmija eżenzjonijiet, li għandhom jeżaminaw jekk it-tweġġiq tal-kundizzjoni relatata mal-esportazzjoni tal-oġġetti kkonfermati jistax jiġi dedott b'livell ta' plawgħibiltà suffiġjentement għolja

tal-elementi kollha li dawn l-awtoritajiet għandhom ikollhom għad-dispożizzjoni tagħhom. F'dan il-kuntest, carnet TIR mitlub mid-dwani tal-pajjiżi terzi ta' destinazzjoni tal-oġġetti prodott mill-persuna taxxabbli jikkostitwixxi element li, b'ala prinċipju, għandhom jieħdu debitament inkunsiderazzjoni l-imsemmija awtoritajiet, sakemm dawn ma jkollhomx raġunijiet preżiżi li jiddubitaw mill-awtentità jew mill-affidabbiltà ta' dan id-dokument.

Firem

(*1) Lingwa tal-kawża: ir-Rumen.