

Edizzjoni Provviżorja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

28 ta' Marzu 2019 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 131 u Artikolu 146(1)(a) – Eżenzjoni ta' kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati barra mill-Unjoni Ewropea – Kundizzjoni ta' eżenzjoni prevista mid-dritt nazzjonali – Tqegħid ta' oġġetti ta' t proċedura doganali partikolari – Prova ta' tqegħid ta' t il-proċedura tal-esportazzjoni”

Fil-Kawża C-275/18,

li għandha b'ala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-
Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema, ir-Repubblika Ċeka), permezz ta'
deċiżjoni tat-28 ta' Marzu 2018, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-23 ta' April 2018, fil-proċedura

Milan Vinš

vs

Odvolací finanční ředitelství

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn A. Prechal (Relatur), President tal-Awla, F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund
u L. S. Rossi, Imġallfin,

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għall-Odvolací finanční ředitelství, minn T. Rozehnal u D. Jeroušek, b'ala aġenti,
- għall-Gvern Ċek, minn M. Smolek, J. Vlášil u O. Serdula, b'ala aġenti,
- għall-Gvern Elleniku, minn M. Tassopoulou u A. Dimitrakopoulou, b'ala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė u M. Salyková, b'ala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħda wara li nstemgħet l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr
konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 131 u 146 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, rettifika fil-UE 2007, L 335, p. 60, iktar 'il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”).

2 Din it-talba għet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn M. Vinš u l-Odvolací finanční úřad (id-Direttorat tal-Appelli tal-Finanzi, ir-Repubblika Ċeka) dwar ir-rifjut tal-awtoritajiet fiskali li jeżentaw mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) diversi kunsinni ta' oġġetti mibgħuta 'l barra mill-Unjoni Ewropea.

Il-kuntest giuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva dwar il-VAT

3 Ta' t il-Kapitolu 1, intitolat “Provvista ta' merkanzija”, tat-Title IV, intitolat “Transazzjonijiet taxxabli”, tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Artikolu 14(1) tagħha jipprovdi:

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

4 L-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jinsab fil-Kapitolu 1, intitolat “Disposizzjonijiet ġenerali”, tat-Title IX tagħha, intitolat “Eżenzjonijiet”, jiddikjara:

“L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 għandhom japplikaw mingajr preżudizzju għal disposizzjonijiet oġrajn tal-Komunità skont 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 [kwalunkwe] abbuż possibbli.”

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

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

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

[...]

6 Fil-Kapitolu 7, intitolat “Disposizzjonijiet varji”, tat-Title XI, intitolat “Obbligi ta' persuni taxxabli u ta' għerti persuni mhux taxxabli”, tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Artikolu 273 tagħha jipprovdi:

“L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oġrajn li jidhrulhom meġtiegħa biex jiġuraw il-għbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett għall-għtiegħ ta' trattament indaq bejn transazzjonijiet domestiġi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

[...]

Il-Kodiġi Doganali

7 Skont il-punti 15 sa 17 tal-Artikolu 4 tar-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92 tat-12 ta' Ottubru 1992 li jwaqqaf il-Kodiġi Doganali tal-Komunità (l-U Edizzjoni Speċjali 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 (l-U 2005, L 117, p. 13) (iktar 'il quddiem il-"Kodiġi Doganali"):

"Għall-iskopijiet ta' dan il-Kodiġi, huma applikabbli definizzjonijiet li jsejnin:

[...]

(15) 'Trattament jew użu ta' merkanzija bl-approvazzjoni doganali' tfisser:

a) it-tqiegħid ta' merkanzija ta't proċedura doganali;

[...]

(16) 'Proċedura doganali' tfisser:

[...]

h) esportazzjoni.

(17) 'Dikjarazzjoni doganali' tfisser att li bih persuna tindika bil-forma u mod preskritti xewqa li tqiegħed merkanzija ta't proċedura partikolari doganali".

8 Ta't it-Taqsima 1, intitolata "Tqiegħid ta' merkanzija ta't proċedura doganali", tal-Kapitolu 2, intitolat "Proċeduri doganali", tat-Titolu IV, intitolat "Trattament jew użu approvat mid-dwana" tal-Kodiġi Doganali, l-Artikolu 59 tiegħu jipprevedi:

"1. Il-merkanzija kollha ma'suba biex titqiegħed ta't proċedura doganali għandha tkun koperta b'dikjarazzjoni għal dik il-proċedura doganali.

2. Merkanzija tal-Komunità dikjarata għal proċedura ta' esportazzjoni, proċessar tal-feru, jarr jew magaġina?? doganali għandha tkun soġġetta għas-sorveljanza doganali mill-feru ta' l-aġġettazzjoni tad-dikjarazzjoni doganali sa dak il-feru li t'alli t-territorju doganali tal-Komunità jew tingered jew id-dikjarazzjoni doganali ti?i invalidata."

9 L-Artikolu 61 tal-imsemmi kodiġi jistipula:

"Id-dikjarazzjoni doganali għandha ssir:

(a) bil-miktub; jew

(b) bl-użu ta' teknika ta' l-ipproċessar tad-data fejn hemm provdut dwarha bid-dispożizzjonijiet stipulati skond il-proċedura tal-kumitat jew fejn awtorizzata mill-awtoritajiet doganali; jew

(?) permezz ta' dikjarazzjoni normali jew kull att ieor li bih min ikollu l-merkanzija jesprimi x-xewqa tiegħu li jpo??iha ta't proċedura doganali, fejn dik il-possibiltà hemm provdut dwarha mir-regoli adottati skond il-proċedura tal-kumitat."

10 L-Artikolu 161(1) u (2) tal-Kodiġi Doganali, li jinsab ta't it-Taqsima 4, intitolata "Esportazzjoni", ta' dan l-istess kapitolu 2, jipprovdi:

“1. Il-proċedura ta' l-esportazzjoni għandha tippermetti li merkanziji tal-Komunità jgħallu t-territorju doganali tal-Komunità.

L-esportazzjoni għandha tinvolvi l-applikazzjoni ta' formalitajiet tal-fergħa inklużi miżuri ta' politika kummerċjali u, fejn huwa xieraq, dazji fuq l-esportazzjoni.

2. [...] [Il-]merkanziji kollha tal-Komunità ma'suba għall-esportazzjoni għandhom jitqiegħdu ta't il-proċedura ta' l-esportazzjoni.”

Ir-Regolament (KEE) Nru 2454/93

11 L-Artikolu 795(1), li jinsab fil-Kapitolu 2, intitolat “Esportazzjoni permanenti”, tat-Titolu IV, intitolat “Id-dispożizzjonijiet ta' implimentazzjoni relatati ma' l-esportazzjoni”, tal-Parti II, intitolata “Trattament jew użu approvati mid-dwana”, tar-Regolament tal-Kummissjoni (KEE) Nru 2454/93 tat-2 ta' Lulju 1993 li jfissa d-dispożizzjonijiet għall-implementazzjoni tar-Regolament tal-Kunsill Nru 2913/92 (l-Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 6, p. 3), kif emendat bir-Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 1875/2006 tat-18 ta' Diċembru 2006 (l-UE 2007, L 314M, p. 487, rettifika fil-UE 2007, L 327, p. 32), jipprovdi:

“Meta merkanzija tgħalli t-territorju doganali tal-Komunità mingħajr dikjarazzjoni ta' l-esportazzjoni, dik id-dikjarazzjoni għandha tiġi ddepożitata retrospettivament mill-esportatur fl-uffiċċju doganali kompetenti għal post fejn ikun stabbilit.

[...]

L-aġġettazzjoni ta' din id-dikjarazzjoni mill-awtoritajiet doganali għandha tkun soġġetta għall-preżentazzjoni mill-esportatur ta' waċda minn dawn li jsejnin:

[...]

(b) biżżejjed evidenza dwar in-natura u l-kwantità tal-merkanzija, u l-fergħa li ta' thom f'arġu mit-territorju doganali tal-Komunità.

[...]”

Id-dritt f'ek

12 Intitolat “Dokument fiskali għall-esportazzjoni”, l-Artikolu 33 a tal-Liġi Nru 235/2004 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud, fil-verżjoni tagħha fis-sekond fil-mument tal-fatti tal-kawża prinċipali, jipprovdi:

“Dokument fiskali għall-esportazzjoni jfisser

a) deċiżjoni tal-uffiċċju tad-dwana fuq l-esportazzjoni ta' oġġetti fi Stat terz, li permezz tagħha l-uffiċċju tad-dwana jikkonferma l-fergħa tal-imsemmija oġġetti mit-territorju tal-Unjoni [...]”

13 L-Artikolu 66 ta' din il-liġi huwa fformulat kif jsej:

“1. Għall-finijiet ta' din il-liġi, l-esportazzjoni ta' oġġetti tfisser il-fergħa tal-oġġetti mit-territorju tal-Unjoni lejn Stat terz, dment li l-oġġetti jkunu tqiegħdu ta't il-proċedura doganali tal-esportazzjoni, [...]

2. Huma e?enti mit-taxxa l-kunsinni ta' o??etti mibg?uta jew ittrasportati mit-territorju nazzjonali lejn Stat terz:

a) mill-bejjieg?, jew f'ismu,

[...]

4. Fir-rigward tal-kunsinna ta' o??etti fi Stat terz, id-data tal-e?ekuzzjoni tat-tran?azzjoni g?andha titqies b?ala dik id-data tal-?ru? tal-o??etti mit-territorju tal-Unjoni, kif ikkonfermat mill-uffi??ju tad-dwana. Il-kunsinna ta' o??etti lejn Stat terz g?andha ti?i stabbilita mill-persuna taxxabli permezz ta' dokument fiskali skont l-Artikolu 33 a(a) ta' din il-li?i.

[...]

6. Fil-ka? li l-?ru? mit-territorju tal-Unjoni ma ji?ix ikkonfermat mill-uffi??ju tad-dwana f'dokument fiskali, il-persuna taxxabli tista' tag?ti prova tal-?ru? tal-o??etti permezz ta' provi o?ra."

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

14 Bejn is-sena 2012 u s-sena 2014, M. Vinš bag?at kull xahar, bil-posta, 400 sa 500 o??ett tal-kollezzjoni tal-qasam militari barra mill-Unjoni. G?al din il-merkanzija, huwa ma ppre?entax dikjarazzjoni tal-VAT, u dan billi qies li l-kunsinni inkwistjoni kienu e?enti mill-VAT, min?abba li kienu jikkon?ernaw o??etti ma?suba g?all-esportazzjoni.

15 Permezz ta' de?i?joni tas-27 ta' Awwissu 2015, id-Direttorat tal-Appelli tal-Finanzi kkonferma, essenzjalment, l-istimi tat-taxxa ma?ru?a mill-awtoritajiet tat-taxxa li jimponu fuq M. Vinš il-?las tal-VAT dwar il-kunsinni tal-merkanzija inkwistjoni, g?ar-ra?uni li ma kienx wera li qieg?ed din il-merkanzija ta?t il-pro?edura doganali tal-esportazzjoni, b'tali mod li dawn il-kunsinni ma setg?ux jibbenefikaw, skont l-Artikolu 66(1) tal-Li?i Nru 235/2004, mill-e?enzjoni fuq l-esportazzjoni.

16 Ir-rikors ippre?entat minn M. Vinš kontra din id-de?i?joni ?ie mi??ud mill-Krajský soud v Hradci Králové (il-Qorti Re?jonali ta' Hradec Králové, ir-Repubblika ?eka), billi din il-qorti qieset li r-rekwi?it ta' tqeg?id tal-o??etti ma?suba g?all-esportazzjoni ta?t il-pro?edura doganali tal-esportazzjoni, b?ala kundizzjoni tad-dritt g?all-e?enzjoni fuq l-esportazzjoni, kien proporzjonat, kien jippermetti st?arri? ?udizzjarju effettiv tal-esportazzjoni u kien jikkonforma kompletament mad-dritt tal-Unjoni. Ma huwiex bi??ejjed, f'dan ir-rigward, li l-o??etti inkwistjoni ?ew effettivament ikkunsinnati fi Stati terzi.

17 M. Vinš ressaq appell ta' kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju. Insostenn tal-azzjoni tieg?u, huwa jsostni li, sabiex ji?u ssodisfatti l-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 66(1) tal-Li?i Nru 235/2004, dak li jg?odd huwa l-fatt li l-o??etti kkon?ernati jkunu telqu mit-territorju tal-Unjoni u, g?aldaqstant, li ?ew effettivament ikkonsenjati fi Stat terz. Fatt b?al dan jista' jintwera permezz ta' konferma tal-uffi??ju tad-dwana jew permezz ta' provi o?ra, inklu?i d-dokumenti ma?ru?a mis-servizzi postali. F'dan ir-rigward M. Vinš jag?mel riferiment g?as-sentenza tad-19 ta' Di?embru 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854), li minnha huwa jiddedu?i li l-kundizzjoni stess tat-tqeg?id tal-o??etti kkon?ernati ta?t pro?edura doganali jmur lil hinn minn dak li l-Istati Membri jistg?u jirrikjedu skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT.

18 Id-Direttorat tal-Appelli tal-Finanzi tenna l-argument tieg?u li jg?id li l-kundizzjonijiet kumulattivi biex wie?ed jibbenefika mill-e?enzjoni tal-kunsinna g?all-esportazzjoni ma kinux kollha ssodisfatti fil-kaw?a prin?ipali. Huwa jsostni li l-le?i?latur nazzjonali introdu?a l-kundizzjoni li l-o??etti kkon?ernati jitqieg?du ta?t pro?edura doganali, u dan sabiex ti?i evitata l-eva?joni fiskali u

li din il-kundizzjoni hija konformi mad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-fehma tad-direttorat, kulma għamel M. Vinš kien li ppreżenta allegazzjonijiet li ma huma sostnuti minn ebda prova.

19 Il-qorti tar-rinviju tqis li, għalkemm l-Istati Membri jistgħu, skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT, jistabbilixxu fil-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħhom kundizzjonijiet biex jiġuraw l-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjonijiet previsti minn din id-direttiva, inklużi dawk previsti fl-Artikolu 146 tal-imsemmija direttiva, u l-prevenzjoni ta' kwalunkwe evażjoni, evitar jew kwalunkwe abbuż possibbli, huma għandhom jagħmlu dan, madankollu, b'osservanza tal-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni. Din il-qorti tiddubita jekk il-leġiżlazzjoni Żeka tosservax dawn il-prinċipji meta timponi fuq il-persuna taxxabbli l-obbligu li turi t-tqegħid tal-oġġetti ma'suba għall-esportazzjoni ta't il-proċedura doganali tal-esportazzjoni, b'mod partikolari meta l-persuna taxxabbli hija kapaċi turi li dawk l-oġġetti effettivament qallew it-territorju tal-Unjoni.

20 Kien f'dawn iż-żirkustanzi li n-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema, ir-Repubblika Żeka) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi preliminari li qiegħdin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

“1) Id-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT fuq oġġetti intiżi għall-esportazzjoni, fis-sens tal-Artikolu 146 tad-Direttiva [dwar il-VAT], jista' jiġi sużett għat-tqegħid minn qabel tal-oġġetti kkonfermati ta't sistema doganali partikolari (kif jipprevedi l-Artikolu 66 tal-[Liġi Nru 235/2004])?”

2) Tali leġiżlazzjoni nazzjonali tista' tkun iż-żustifikata fid-dawl tal-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT b'ala kundizzjoni intiża li tipprevjeni kwalunkwe evażjoni, evitar u [kwalunkwe] abbuż?”

Fuq id-domandi preliminari

21 Permezz ta'eww domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 131 tagħha, għandux jiġi interpretat fis-sens li dan jipprekludi li dispożizzjoni leġislattiva nazzjonali tissużetta l-eżenzjoni mill-VAT prevista għal oġġetti ma'suba għall-esportazzjoni barra mill-Unjoni dment li l-oġġetti jkunu tqiegħdu ta't il-proċedura doganali tal-esportazzjoni.

22 Fl-ewwel lok, għandu jifakkar li, skont l-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri għandhom jeżentaw il-kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mill-bejgħ jew f'ismu barra mill-Unjoni. Din id-dispożizzjoni għandha tingara flimkien mal-Artikolu 14(1) tal-imsemmija direttiva, skont liema “[p]rovista ta' merkanzija” tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Piekowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 24).

23 Din l-eżenzjoni hija intiża li tiggarantixxi l-intaxxar tal-kunsinni ta' oġġetti kkonfermati fil-post tad-destinazzjoni tagħhom, jiġifieri dak fejn il-prodotti esportati se jiġu kkonsmati (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 34).

24 Mid-dispożizzjonijiet imsemmija fil-punt 22 ta' din is-sentenza u, b'mod partikolari, mit-terminu “mibgħuta” u'at fl-Artikolu 146(1)(a) jirriżulta li l-esportazzjoni ta' oġġetti issew u li l-eżenzjoni tal-kunsinna għall-esportazzjoni hija applikabbli meta d-dritt li wieġed jiddisponi minn dan l-oġġett b'ala sid ikun qie tra'mess lix-xerrej, meta l-fornitur jistabbilixxi li dan l-oġġett intbagħat jew qie ttrasportat barra mill-Unjoni u meta, wara din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport, l-oġġett ikun fi'ikament telaq mit-territorju tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Piekowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 25).

25 Issa, minn na'a, skont il-qorti tar-rinviju, huwa pa'ifiku, fil-kawża prinċipali, li l-oġġetti

kkonfernati ew mibguta minn M. Vinš, bil-posta, barra mit-territorju tal-Unjoni, u dan tal-a?ar sostna, b'mod partikolari, li jista' juri l-ru? effettiv ta' dawkl-o?etti mill-imsemmi territorju permezz ta' dokumenti ma?ru?a mis-servizzi postali.

26 Min-na?a l-o?ra, l-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT ma jipprevedix kundizzjoni, b'al dik prevista fl-Artikolu 66(1) tal-Li?i Nru 235/2004, li l-o?etti inti? g'all-esportazzjoni g?andu jitleg?ed ta't il-pro?edura doganali tal-esportazzjoni sabiex l-e?enzjoni fuq l-esportazzjoni prevista f'din l-ewwel dispo?izzjoni tkun applikabbli.

27 G?aldaqstant, il-kwalifika ta' tran?azzjoni b?ala kunsinna g'all-esportazzjoni skont l-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT ma tistax tiddependi mit-tqeg?id tal-o?etti kkonfernati ta't il-pro?edura doganali tal-esportazzjoni, tqeg?id li l-ommissjoni tieg?u twassal sabiex i?a?ad lill-persuna taxxabli mill-e?enzjoni fuq l-esportazzjoni (ara, b'analo?ija, is-sentenza tad-19 ta' Di?embru 2013, BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, punt 27).

28 Madankollu, u fit-tieni lok, huma l-Istati Membri li g?andhom jistabbilixxu, skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-kundizzjonijiet li ta'thom huma je?entaw it-tran?azzjonijiet tal-esportazzjoni sabiex ji?guraw l-applikazzjoni korretta u sempli?i tal-e?enzjonijiet previsti minn din id-direttiva u l-prevenzjoni ta' kwalunkwe eva?joni, evitar jew kwalunkwe abbu? possibbli. Fl-e?er?izzju tas-setg?at tag?hom, l-Istati Membri g?andhom madankollu josservaw il-prin?ipji ?enerali tad-dritt li jag?mlu parti mill-ordinament ?uridiku tal-Unjoni, fejn fosthom jinsab, b'mod partikolari, il-prin?ipju ta' proporzjonalit? (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 37).

29 Fir-rigward tal-imsemmi prin?ipju, g?andu jinfakkar li mi?ura nazzjonali tkun tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex ji?i ?gurat il-?bir e?att tat-taxxa jekk din essenzjalment tissu?etta d-dritt g'all-e?enzjoni mill-VAT g'all-osservanza ta' obbligi formali, ming?ajr ma jittie?du inkunsiderazzjoni r-rekwi?iti sostantivi u, b'mod partikolari, ming?ajr ma jkun hemm b?onn li wie?ed jistaqsi dwar jekk dawn tal-a?ar ?ewx issodisfatti. Fil-fatt, it-tran?azzjonijiet g?andhom ji?u ntaxxati billi jittie?du inkunsiderazzjoni l-karatteristi?i o?ettivi tag?hom (sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 38).

30 F'dan ir-rigward, kundizzjoni b'al dik prevista fl-Artikolu 66(1) tal-Li?i Nru 235/2004, li tipprekludi l-g?oti ta' e?enzjoni mill-VAT g'al kunsinna ta' o?etti li ma jkunux tieg?du ta't il-pro?edura doganali tal-esportazzjoni, g?alkemm ikun pa?ifiku li dawn l-o?etti ?ew effettivament esportati skont il-kriterji mfakkra fil-punt 24 ta' din is-sentenza, u li din il-kunsinna g?aldaqstant, permezz tal-karatteristi?i o?ettivi tag?ha, tissodisfa l-kundizzjonijiet ta' e?enzjoni previsti fl-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, ma tosservax il-prin?ipju ta' proporzjonalit?.

31 Fil-fatt, l-impo?izzjoni ta' tali kundizzjoni tkun ekwivalenti g'al su?ettar tad-dritt g'all-e?enzjoni g'all-osservanza ta' obbligi formali, fis-sens tal-punt 29 ta' din is-sentenza, ming?ajr ma ji?i e?aminat il-punt dwar jekk ir-rekwi?iti sostantivi mitluba mid-dritt tal-Unjoni ?ewx effettivament issodisfatti jew le. Is-sempli?i fatt li esportatur ma jkunx qieg?ed l-o?etti kkonfernati ta't il-pro?edura doganali tal-esportazzjoni ma jimplikax li tali esportazzjonijiet fil-fatt ma se??itx (ara, b'analo?ija, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 50).

32 Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, je?istu biss ?ew? ka?ijiet fejn in-nuqqas ta' osservanza ta' rekwi?it formali jista' jwassal g?at-telf tad-dritt g'all-e?enzjoni mill-VAT (sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 40).

33 Minn na?a, il-prin?ipju ta' newtralit? fiskali ma jistax ji?i invokat, g'all-finijiet tal-e?enzjoni mill-VAT, minn persuna taxxabli li intenzjonalment ipparte?ipat f'eva?joni fiskali li qieg?det

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

34 F'dan il-ka?, ma hemm xejn fil-pro?ess li g?andha l-Qorti tal-ustizzja li jindika li r-rifjut tal-e?enzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali huwa bba?at fuq l-e?istenza ta' tali eva?joni.

35 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 tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 42).

36 Sa fejn, kif essenzjalment isostni l-Gvern ?ek, in-nuqqas ta' tqeg?id tal-o??etti ma?suba biex ji?u esportati ta?t din il-pro?edura doganali jista' ta' spiss ikollu l-effett li jag?milha iktar diffi?li, jew sa?ansitra impossibbli, g?all-awtoritajiet fiskali li jivverifikaw il-?ru? effettiv ta' dawn l-o??etti mit-territorju tal-Unjoni, huwa ?ertament veru li, fir-rigward tal-prova ?erta msemmija fil-punt 35 ta' din is-sentenza, ir-realtà tal-esportazzjoni g?andha tkun stabbilita g?as-sodisfazzjon tal-awtoritajiet kompetenti tat-taxxa, g?aliex dan ir-rekwi?it jirrigwarda l-kundizzjonijiet sostantivi me'tie?a sabiex l-e?enzjoni ting?ata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 48).

37 Madankollu, kif jirri?ulta mill-punt 25 ta' din is-sentenza, fil-kaw?a prin?ipali ma ?iex allegat li n-nuqqas ta' tqeg?id tal-o??etti kkon?ernati ta?t il-pro?edura doganali tal-esportazzjoni impedixxa li ji?i stabbilit li r-rekwi?iti sostantivi, f'dan il-ka? il-?ru? effettiv ta' dawn l-o??etti mit-territorju tal-Unjoni, ?ew issodisfatti.

38 Minn dan isegwi li, f'?irkustanzi b?al daww inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, in-nuqqas ta' osservanza tar-rekwi?it formali tat-tqeg?id tal-o??etti ma?suba g?all-esportazzjoni ta?t il-pro?edura doganali tal-esportazzjoni ma jistax iwassal biex l-esportatur jitlef id-dritt tieg?u g?all-e?enzjoni fuq l-esportazzjoni, dment li l-?ru? effettiv tal-o??etti kkon?ernati mit-territorju tal-Unjoni ?ie stabbilit.

39 Din il-konstatazzjoni ma hijiex invalidata mit-te?i mressqa mill-Gvern ?ek li l-esportatur kellu f'kull ka?, bis-sa??a, b'mod partikolari, tal-Artikolu 59(1) u tal-Artikolu 161(2) tal-Kodi?i Doganali, jippro?edi g?at-tqeg?id tal-o??etti kkon?ernati ta?t l-imsemmija pro?edura doganali permezz ta' dikjarazzjoni doganali g?al dan il-g?an, ?a?a li dan seta', fejn xieraq, jag?mel *ex post*, b'tali mod li n-nuqqas ta' osservanza inizjali ta' dan ir-rekwi?it ma jkunx jimplika t-telf definittiv tad-dritt g?all-e?enzjoni fuq l-esportazzjoni. Fil-fatt, kif jirri?ulta mill-punti 29 sa 31 ta' din is-sentenza, tali tqeg?id, 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 minnu nnifsu li l-kundizzjonijiet sostantivi li ji?ustifikaw l-g?oti ta' e?enzjoni jkun ssodisfatti.

40 Fid-dawl ta' dak kollu li ntqal, je?tie? li r-risposta g?ad-domandi mag?mula tkun li l-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 131 tag?ha, g?andu ji?i interpretat fis-sens li dan jipprekludi li dispo?izzjoni le?i?lattiv nazzjonali tissu??etta l-e?enzjoni mill-VAT prevista g?al o??etti ma?suba g?all-esportazzjoni barra mill-Unjoni dment li dawn l-o??etti jkun tqieg?du ta?t il-pro?edura doganali tal-esportazzjoni, f'sitwazzjoni fejn ji?i stabbilit li l-

kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni, fosthom b'mod partikolari dik li teqdi l-irru effettiv, mit-territorju tal-Unjoni, tal-oġġetti kkonfermati, ikunu ssodisfatti.

Fuq l-ispejje

41 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejje. L-ispejje sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitallsu lura.

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

L-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, moqri flimkien mal-Artikolu 131 tagħha, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li dispożizzjoni leġislattiva nazzjonali tissuqetta l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud prevista għal oġġetti ma'suba għall-esportazzjoni barra mill-Unjoni Ewropea dment li dawn l-oġġetti jkunu tqiegħdu ta't il-proċedura doganali tal-esportazzjoni, f'sitwazzjoni fejn jiġi stabbilit li l-kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni, fosthom b'mod partikolari dik li teqdi l-irru effettiv, mit-territorju tal-Unjoni, tal-oġġetti kkonfermati, ikunu ssodisfatti.

Firem

* Lingwa tal-kawża: iġ-ġek.