Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

BOT

ippre?entati fis-7 ta’ Settembru 2017 (1)

Kaw?a C?307/16

Stanis?aw Pie?kowski

vs

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa min-Naczelny S?d Administracyjny (qorti suprema amministrattiva, il-Polonja)]

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) – E?enzjonijiet fuq l-esportazzjoni – Le?i?lazzjoni ta’ Stat Membru li tissu??etta l-benefi??ju tal-e?enzjoni kemm g?all-il?uq ta’ ?ertu d?ul mill-bejg?, kif ukoll g?all-konklu?joni ta’ kuntratt ma’ operatur awtorizzat sabiex iwettaq ir-rimbors tal-VAT lill-vja??aturi – Prin?ipji ta’ newtralità fiskali u ta’ proporzjonalità”

I. **Introduzzjoni**

1. Fil-kaw?a pre?enti, il-Qorti tal-?ustizzja qed tintalab tinterpreta l-Artikolu 146(1)(b), l-Artikolu 147 kif ukoll l-Artikoli 131 u 273 tad-Direttiva 2006/112/KE (2), fil-kuntest ta’ tilwima bejn Stanis?aw Pie?kowski, bejjieg? ta’ tag?mir tat-telekomunikazzjoni, u l-Urz?du Skarbowego w Bia?ej Podlaskiej (amministrazzjoni fiskali ta’ Bia?a Podlaska, il-Polonja), fir-rigward tal-e?enzjoni mit-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) fuq kunsinni ta’ o??etti mibg?uta ’l barra mill-Unjoni Ewropea fil-bagalji personali tal-vja??aturi.

2. Din il-kaw?a ser toffri l-okka?joni, lill-Qorti tal-?ustizzja, sabiex tidde?iedi dwar il-kwistjoni jekk id-Direttiva tal-VAT tipprekludix le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi, fil-kuntest ta’ kunsinna ta’ o??etti g?all-esportazzjoni, li l-persuna taxxabbli trid tkun la?qet limitu minimu ta’ d?ul mill-bejg?, matul is-sena fiskali pre?edenti, jew li trid tkun ikkonkludiet kuntratt ma’ operatur awtorizzat sabiex iwettaq ir-rimborsi tal-VAT lill-vja??aturi, sabiex ikun hemm lok g?al e?enzjoni. Din se tkun ukoll l-okka?joni g?all-Qorti tal-?ustizzja sabiex tinterpreta, g?all-ewwel darba, id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT u sabiex tipprovdi indikazzjonijiet fir-rigward tal-applikazzjoni tal-prin?ipju ta’ proporzjonalità, f’xenarju ming?ajr pre?edent, anki jekk il-?urisprudenza e?istenti di?à tipprovdielna punti ta’ riferiment importanti, li huma enfasizzati ?ustament min-Naczelny S?d Administracyjny (qorti suprema amministrattiva, il-Polonja) fid-de?i?joni tar-rinviju tag?ha.

3. Fit-tmiem tal-anali?i tieg?i, ser nipproponi lill-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi li d-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 146(1)(b), tal-Artikolu 147, kif ukoll tal-Artikoli 131 u 273 tad-Direttiva tal-VAT, kif ukoll il-prin?ipju ta' newtralità fiskali, jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

II. **Il-kuntest ?uridiku**

A. **Id-dritt tal-Unjoni**

4. Il-premessi 5, 35 u 49 tad-Direttiva tal-VAT jinqraw kif ?ej:

"(5) Sistema ta' VAT tikseb l-og?la livell ta' sempli?ità u ta' newtralità meta t-taxxa hi m?addma f'manjiera ?enerali kemm jista' jkun u meta tkun tkopri l-istadji kollha tal-produzzjoni u d-distribuzzjoni, kif ukoll il-provvista ta' servizzi. Hu g?alhekk fl-interess tas-suq intern u ta' l-Istati Membri li jadottaw sistema komuni li tapplika wkoll g?all-kummer? bl-imnut.

[...]

(35) G?andha titfassal lista komuni ta' e?enzjonijiet sabiex ir-ri?orsi tal-Komunitajiet infushom ikunu jistg?u jin?abru b'mod uniformi fl-Istati Membri kollha.

[...]

(49) L-Istati Membri g?andhom ikunu jistg?u jkomplu japplikaw l-iskemi spe?jali tag?hom g?al impri?i ?g?ar, skond disposizzjonijiet komuni, u bil-g?an li jkun hemm armonizzazzjoni aktar stretta".

5. L-Artikolu 131 ta' din id-direttiva jippreskrivi:

"L-e?enzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 g?andhom japplikaw ming?ajr pre?udizzju g?al disposizzjonijet o?rajn tal-Komunità skond kondizzjonijiet li l-Istati Membri g?andhom jistabilixxu g?all-finijiet li ji?guraw l-applikazzjoni korretta u ?ara ta' dawk l-e?enzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kawlunkwe eva?joni, evitar jew abbu? possibbli".

6. L-Artikolu 146(1) tal-imsemmija direttiva jinqara kif ?ej:

"1. L-Istati Membri g?andhom je?entaw it-transazzjonijiet li ?ejjin:

[...]

(b) il-provvista ta' merkanzija mibg?uta jew ittrasportata lejn destinazzjoni barra mill-Komunità minn jew g?an-nom ta' konsumatur li mhux stabbilit fit-territorju tag?hom, bl-e??ezzjoni ta' merkanzija ttrasportata mill-konsumatur innifsu g?all-armar, l-g?oti tal-karburant u l-provvi?joni tad-dg?ajjes tad-divertiment u t'ajruplani privati jew kwalunkwe mezz tat-trasport ie?or g?all-u?u privat [...]"

7. L-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

"1. Fejn il-provvista ta' merkanzija msemmija fil-punt (b) ta' l-Artikolu 146(1) tirrigwarda merkanzija li ser tin?arr fil-bagalja personali tal-vja??aturi, l-e?enzjoni g?andha tapplika biss jekk ji?u sodisfatti l-kondizzjonijiet li ?ejjin:

(a) il-vja??atur mhuwiex stabbilit fi ?dan il-Komunità;

(b) il-merkanzija hija ttrasportata barra mill-Komunità qabel l-a??ar tat-tielet xahar wara dak li fih tkun saret il-provvista;

(?) il-valur totali tal-provvista, inklu?a l-VAT, huwa aktar minn EUR 175 jew l-ekwivalenti f'valuta nazzjonali, stabbilit kull sena permezz ta' l-applikazzjoni tar-rata tal-kambju e?istenti fl-ewwel ?urnata tax-xog?ol ta' Ottobru b'effett mill-1 ta' Jannar tas-sena ta' wara.

Madankollu, l-Istati Membri jistg?u je?entaw provvista b' valur totali ta' inqas mill-ammont spe?ifikat fil-punt (?) ta' l-ewwel subparagrafu.

2. G?all-finijiet tal-paragrafu 1, 'vja??atur mhux stabbililt fi ?dan il-Komunità' g?andha tfisser vja??atur li l-indirizz permanenti jew ir-residenza abitwali tieg?u mhux qieg?da fil-Komunità. F'dak il-ka? 'indirizz permanenti jew residenza abitwali' tfisser il-post imnizzel b?ala tali f'passaport, karta ta' l-identità, jew dokument ie?or ta' l-identità mill-Istat Membru li fit-territorju tieg?u l-provvista tkun qed issir."

8. L-Artikolu 273 ta' din id-direttiva jinqara kif ?ej:

"L-Istati Membri jistg?u jimponu obbligi o?rajn li jidhrulhom me?tie?a biex ji?guraw il-?bir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, so??ett g?all-?tie?a ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domesti?i u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jag?tux lok g?al formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

L-g?a?la skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintu?a biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3".

B. **Id-dritt Pollakk**

9. L-Artikolu 126(1) tal-ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug (li?i dwar it-taxxa fuq l-o??etti u fuq is-servizzi, fil-ver?joni kkonsolidata tag?ha, kif emendata) tal-11 ta' Marzu 2004 (3), jistipula:

"Il-persuni fi?i?i li d-domi?ilju tag?hom ma jkunx jinsab fit-territorju tal-Unjoni Ewropea, iktar 'il quddiem ikklassifikati b?ala 'vja??aturi', g?andhom id-dritt g?ar-rimbors tat-taxxa m?allsa waqt ix-xiri, fit-territorju nazzjonali, ta' o??etti li huma jkunu esportaw intatti barra mit-territorju tal-Unjoni Ewropea fil-bagalji personali tag?hom, bla ?sara g?ad-dispo?izzjonijiet tal-paragrafu 3 u tal-Artikoli 127 u 128".

10. L-Artikolu 127 ta' din il-li?i jipprevedi:

"1. Ir-rimbors tat-taxxa msemmi fl-Artikolu 126(1) japplika meta l-o??etti jkunu nxtraw ming?and persuni taxxabbli, iktar 'il quddiem ikklassifikati b?ala 'bejjieg?a', li:

1) huma rre?istrati b?ala persuni su??etti g?at-taxxa, u

2) ju?aw cash registers sabiex jirre?istraw id-d?ul mill-bejg? u l-ammont tat-taxxa dovuta, u

3) ikunu kkonkludew kuntratti b'rabta mar-rimbors tat-taxxa ma' mill-inqas wie?ed mill-operaturi msemmija fil-paragrafu 8.

[...]

5. Ir-rimbors tat-taxxa lill-vja??atur isir fi zloty [Pollakk ("PLN")] mill-bejjieg? jew fil-punti ta' rimbors tal-VAT mill-operaturi li l-attività tag?hom tirrigwarda r-rimbors tat-taxxa msemmi fl-Artikolu

126(1).

6. Il-bejjieg?a msemmija fil-paragrafu 5 jistg?u jwettqu r-rimbors imsemmi fl-Artikolu 126(1) sakemm id-d?ul mill-bejg? tag?hom tas-sena fiskali pre?edenti kien og?la minn PLN 400 000 [madwar EUR 94 531] u sakemm iwettqu r-rimbors tat-taxxa biss g?al o??etti li jkunu nxtraw minn vja??atur ming?and dan il-bejjieg?."

III. **Il-fatti tal-kaw?a prin?ipali u d-domanda preliminari**

11. S. Pie?kowski, imprenditur su??ett g?all-VAT, je?er?ita attività kummer?jali ta' bejg? ta' tag?mir tat-telekomunikazzjoni lil vja??aturi li jirrisjedu barra mit-territorju tal-Istati Membri tal-Unjoni. G?alhekk l-o??etti jitilqu mit-territorju tal-Unjoni ladarba jkunu fil-pussess tax-xerrejja.

12. Fl-2006, l-amministrazzjoni fiskali Pollakka informat lil S. Pie?kowski li huwa kien jikkorrispondi mal-klassifikazzjoni b?ala "bejjieg?" skont l-Artikolu 127(1) tal-li?i dwar il-VAT. Din l-awtorità, barra minn hekk, qieset li mid-dikjarazzjonijiet tal-VAT kien jirri?ulta li d-d?ul mill-bejg? nett i??enerat minn din il-persuna taxxabbli kien jammonta g?al PLN 283 695 (madwar EUR 67 045) g?as-sena fiskali 2009 u g?al PLN 238 429 (madwar EUR 56 347) g?as-sena fiskali 2010. Barra minn hekk, l-amministrazzjoni fiskali qieset li S. Pie?kowski ma kien ipprovdielha ebda informazzjoni fir-rigward tal-konklu?joni ta' kuntratt ma' operatur awtorizzat biex jirrimborsa l-VAT, i?da wettaq ir-rimborsi ta' din it-taxxa lill-vja??aturi personalment, jew permezz ta' impjegat.

13. F'dan il-kuntest, l-amministrazzjoni fiskali qieset li S. Pie?kowski, min?abba l-ammont tad-d?ul mill-bejg? i??enerat, ma kienx awtorizzat iwettaq personalment ir-rimbors tal-VAT lill-vja??aturi, jew li japplika fuqhom rata ta' 0 % g?all-perijodi ta' taxxa tas-sena 2010 u tas-sena 2011.

14. S. Pie?kowski kkontesta din id-de?i?joni quddiem il-Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (qorti amministrattiva re?jonali ta' Lublin, il-Polonja). Din il-qorti, filwaqt li bba?at fuq id-dispo?izzjonijiet relatati mar-rimbors tal-VAT lill-vja??aturi tal-Artikoli 126 sa 129 tal-li?i dwar il-VAT u tal-Artikolu 146(1)(b), tal-Artikolu 147, kif ukoll tal-Artikoli 131 u 273 tad-Direttiva tal-VAT, qieset li d-dispo?izzjonijiet tal-li?i dwar il-VAT kienu kompatibbli ma' dawk tad-Direttiva tal-VAT, sa fejn jikkundizzjonaw ir-rimbors tal-imsemmija taxxa lill-vja??aturi g?all-?enerazzjoni, mill-persuna taxxabbli, ta' d?ul mill-bejg? og?la minn PLN 400 000 (madwar EUR 94 531), g?as-sena fiskali pre?edenti. Skont il-Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (qorti amministrattiva re?jonali ta' Lublin), il-limitu tad-d?ul mill-bejg? iffissat b'dan il-mod mhux biss g?andu natura formali, i?da jirrappre?enta kundizzjoni materjali li minnha jiddependi l-prin?ipju nnifsu ta' rimbors tal-VAT direttament mill-bejjieg?.

15. S. Pie?kowski, li qies dan il-limitu b?ala "ostakolu amministrattiv" g?all-applikazzjoni tar-rata preferenzjali ta' 0 %, ippre?enta appell ta' kassazzjoni quddiem in-Naczelny S?d Administracyjny (qorti suprema amministrattiva), billi invoka mill-?did in-nuqqas ta' kompatibbiltà tad-dispo?izzjonijiet tal-li?i dwar il-VAT ma' dawk tad-Direttiva tal-VAT u mal-prin?ipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali.

16. Il-qorti tar-rinviju tirrileva li, kuntrarjament g?all-Artikolu 127(6) tal-li?i dwar il-VAT, id-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT ma jirrikjedux li l-persuna taxxabbli tkun la?qet ?ertu d?ul mill-bejg?, matul is-sena fiskali pre?edenti, biex tkun tista' tapplika l-e?enzjoni mill-VAT fuq l-o??etti li jin?arru fil-bagalji personali tal-vja??aturi.

17. Hija tenfasizza li l-kundizzjonijiet g?all-applikazzjoni tal-e?enzjoni, kif iddefiniti mill-Artikoli 146 u 147 tad-Direttiva tal-VAT, jikkon?ernaw ix-xerrej u mhux il-bejjieg?, kif huwa l-ka? tal-Artikolu 127(6) tal-li?i dwar il-VAT.

18. Barra minn hekk, skont il-qorti tar-rinviju, u kuntrarjament g?all-po?izzjoni adottata mill-Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (qorti amministrattiva re?jonali ta' Lublin), il-kundizzjoni b'rabta mal-?enerazzjoni ta' ?ertu d?ul mill-bejg? matul is-sena fiskali pre?edenti ma tistax titqies b?ala kundizzjoni materjali, fid-dawl tad-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT u fl-assenza ta' kwalunkwe ba?i legali.

19. Minbarra dan, din il-qorti tindika li lanqas ma jidher li l-kundizzjonijiet previsti mid-Direttiva tal-VAT jawtorizzaw lil-le?i?latur nazzjonali jissu??etta l-applikazzjoni tal-imsemmija e?enzjoni g?all-osservanza ta' kundizzjoni ta' d?ul mill-bejg? minimu matul is-sena fiskali pre?edenti.

20. Il-qorti tar-rinviju tfakkar ukoll li mill-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li l-Istati Membri jistg?u jipprevedu obbligi o?ra li huma jqisu li huma me?tie?a sabiex ji?i ?gurat il-?bir korrett tal-VAT u sabiex ti?i evitata l-frodi. Madankollu, din il-qorti tistaqsi jekk l-istabbiliment, minn Stat Membru, ta' rekwi?it ta' limitu minimu jissodisfax l-g?anijiet ta' din id-dispo?izzjoni.

21. F'dawn i?-?irkustanzi, in-Naczelny S?d Administracyjny (qorti suprema amministrattiva) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel id-domanda preliminari li ?ejja lill-Qorti tal-?ustizzja:

"L-Artikolu 146(1)(b), l-Artikolu 147 kif ukoll l-Artikolu 131 u l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu dispo?izzjonijiet nazzjonali li jeskludu l-applikazzjoni tal-e?enzjoni fil-ka? ta' persuna taxxabbli li ma tissodisfax il-kundizzjoni li te?i?i li din tkun la?qet limitu minimu ta' d?ul mill-bejg? matul is-sena fiskali pre?edenti, u li lanqas ma tkun ikkonkludiet kuntratt ma' operatur intitolat biex iwettaq ir-rimborsi tal-VAT lill-vja??aturi?"

IV. **Anali?i tieg?i**

22. Il-qorti tar-rinviju titlob lill-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi, essenzjalment, dwar jekk id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 146(1)(b), tal-Artikolu 147, kif ukoll tal-Artikoli 131 u 273 tad-Direttiva tal-VAT jipprekludux le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi li persuna taxxabbli tista' titlob l-e?enzjoni mill-VAT g?all-esportazzjoni ta' o??etti mill-vja??aturi biss jekk id-d?ul mill-bejg? tag?ha jkun la?aq ?ertu limitu matul is-sena fiskali pre?edenti, jew jekk hija tkun ikkonkludiet kuntratt ma' operatur awtorizzat biex iwettaq ir-rimborsi tal-VAT.

23. Fil-ka? ine?ami, ma huwiex ikkontestat li l-o??etti kkunsinnati minn S. Pie?kowski kienu fi?ikament telqu mit-territorju tal-Unjoni billi ?ew ittrasportati fil-bagalji personali tal-vja??aturi. G?aldaqstant, id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT huma applikabbli g?all-kunsinni ta' o??etti ta' dan it-tip, li effettivament jikkorrispondu mad-definizzjoni tal-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva (4).

24. L-Artikolu 146(1)(b) tal-imsemmija direttiva jipprevedi li l-Istati Membri je?entaw minn VAT il-kunsinni ta' o??etti mibg?uta jew ittrasportati mix-xerrej, jew f'ismu, barra mill-Unjoni. Madankollu, billi f'dan il-ka?, l-o??etti jin?arru barra mill-Unjoni fil-bagalji personali tal-vja??aturi, din l-e?enzjoni tista' tapplika biss jekk ji?u ssodisfatti ?erti kundizzjonijiet, previsti fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT, li lanqas ma huwa kkontestat f'dan il-ka? (5).

25. Madankollu, mill-kliem stess tal-Artikolu 146(1)(b) u tal-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li sabiex ti?i applikata l-e?enzjoni fuq l-esportazzjoni, din id-direttiva ma tipprevedi ebda kundizzjoni b'rabta mal-fatt li l-persuna taxxabbli jkollha l-obbligu li tkun i??enerat ?ertu d?ul mill-

bejg? matul is-sena finanzjarja pre?edenti, u lanqas li tkun ikkonkludiet kuntratt ma' operatur awtorizzat sabiex jirrimborsa l-VAT.

26. Qari purament letterali ta' dawn id-dispo?izzjonijiet g?alhekk jimplika li l-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali titqies b?ala inkompatibbli mal-imsemmija direttiva, billi l-kundizzjonijiet ta' e?enzjoni huma stabbiliti minn dan it-test, b'mod e?awrjenti, u dan jippresupponi li l-Istati Membri ftit li xejn g?andhom mar?ni ta' manuvra fil-qasam.

27. Madankollu, il-qari tal-Artikoli 131 u 273 tad-Direttiva tal-VAT ira??an din l-interpretazzjoni sa fejn dawn jipprevedu li l-imsemmija e?enzjonijiet japplikaw f'kundizzjonijiet li l-Istati Membri jiddeterminaw, sabiex ti?i ?gurata applikazzjoni korretta u sempli?i ta' dawn l-e?enzjonijiet u ji?i evitat kull riskju ta' frodi, ta' eva?joni jew ta' abbu? (6).

28. Anki jekk, *a priori*, il-kundizzjonijiet stabbiliti mil-le?i?lazzjoni Pollakka ma jistg?ux jintg?arfu b'mod partikolari mill-aspett simplifikatur tag?hom, l-Istati Membri, skont dawn id-dispo?izzjonijiet, g?andhom mar?ni ta' manuvra sabiex ji?u ddeterminati l-kundizzjonijiet g?all-e?enzjoni mill-VAT. Fil-fatt, bl-g?an li ti?i evitata l-frodi fiskali u li ji?u osservati l-g?anijiet stabbiliti mil-le?i?latur tal-Unjoni, l-Istati Membri jistg?u jipprevedu li l-persuni taxxabbli jkollhom jissodisfaw kundizzjonijiet supplimentari g?al dawk previsti mid-Direttiva tal-VAT, li huma jqisu b?ala ne?essarji.

29. Minkejja dan, l-Istati Membri g?andhom jag?mlu u?u minn dan il-mar?ni ta' diskrezzjoni filwaqt li josservaw il-prin?ipji ?enerali tad-dritt tal-Unjoni (7).

30. Fil-fatt, il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li, fl-e?er?izzju tas-setg?a diskrezzjonali tag?hom, l-Istati Membri kellhom jirrikorru g?al mezzi li, filwaqt li jippermettu li jintla?qu l-g?anijiet stabbiliti mil-le?i?lazzjoni nazzjonali, kellhom jippre?udikaw mill-inqas possibbli l-g?anijiet u l-prin?ipji stabbiliti mil-le?i?latur tal-Unjoni (8). F'dan il-ka?, hemm lok li wie?ed jistaqsi dwar il-kompatibbiltà tal-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali mal-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità, kif stabbiliti mid-dritt tal-Unjoni.

31. Fir-rigward tal-prin?ipju ta' newtralità fiskali, il-Qorti tal-?ustizzja qieset li mi?ura nazzjonali 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?al e?enzjoni mill-VAT g?all-osservanza ta' obbligi formali, ming?ajr ma tie?u inkunsiderazzjoni r-rekwi?iti materjali u, b'mod partikolari, ming?ajr ma tistaqsi jekk dawn tal-a??ar ?ewx issodisfatti. Fil-fatt, il-Qorti tal-?ustizzja qieset li t-tran?azzjonijiet kellhom ji?u intaxxati b'te?id inkunsiderazzjoni tal-karatteristi?i o??ettivi tag?hom. G?alhekk, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali je?i?i li l-e?enzjoni mill-VAT ting?ata jekk il-kundizzjonijiet sostantivi jkunu ssodisfatti, anki jekk ?erti rekwi?iti formali ma jkunux ?ew issodisfatti mill-persuni taxxabbli (9).

32. Id-distinzjoni bejn il-kundizzjonijiet formali u materjali hija s-su??ett tad-dibattitu fl-osservazzjonijiet ippre?entati lill-Qorti tal-?ustizzja. Madankollu, din tal-a??ar di?à kellha tikklassifika ?erti kundizzjonijiet supplimentari rikjesti mir-regolamenti interni b?ala "kundizzjonijiet formali" jew "kundizzjonijiet materjali". Hawnhekk se nsemmi xi e?empji, sabiex inqabbel il-ka? pre?enti mal-?urisprudenza e?istenti.

33. Fis-sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (10), il-Qorti tal-?ustizzja kklassifikat b?ala "kundizzjoni formali" dik inti?a sabiex ix-xerrej ikun irre?istrat fis-sistema ta' skambju ta' informazzjoni fil-qasam tal-VAT jew kopert minn sistema ta' tassazzjoni ta' akkwisti intra-Komunitarji. Fis-sentenza tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl (11), l-affarijiet kienu l-istess fir-rigward tal-obbligu li x-xerrej jibg?at numru ta' identifikazzjoni tal-VAT ma?ru? mill-Istat Membru ta' destinazzjoni. Fis-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (12), u tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (13), il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-fatt li tkun me?tie?a l-prova tal-kunsinna f'?ertu terminu, ta?t piena ta' dekadenza, g?andu natura formali. Fis-sentenzi tal-21 ta' Ottubru

2010, Nidera Handelscompagnie (14), tas-27 ta’ Settembru 2012, VSTR (15), u tal-14 ta’ Marzu 2013, Ablessio (16), il-Qorti tal-?ustizzja qieset b?ala wa?da ta’ natura formali l-kundizzjoni b’rabta mal-identifikazzjoni minn qabel tal-persuna taxxabbli f’re?istru relatat mal-VAT.

34. Fid-dawl ta’ dawn il-punti ta’ riferiment ?urisprudenzjali u tal-informazzjoni ppre?entata lill-Qorti tal-?ustizzja mill-qorti tar-rinviju, jidher relattivament evidenti li ?-?ew? kundizzjonijiet alternattivi imposti mil-le?i?lazzjoni Pollakka wkoll g?andhom natura formali. Infakkar, f’dan il-kuntest, li huwa stabbilit li l-kundizzjonijiet materjali me?tie?a mid-Direttiva tal-VAT huma ssodisfatti fil-ka? pre?enti.

35. G?aldaqstant, il-fatt li l-kundizzjonijiet formali supplimentari me?tie?a mil-le?i?lazzjoni nazzjonali ma humiex issodisfatti ma jistax jippre?udika d-dritt tal-bejjieg? g?all-e?enzjoni mill-VAT (17).

36. Is-sitwazzjoni tkun mod ie?or biss jekk in-nuqqas ta’ osservanza ta’ tali rekwi?iti kellu b?ala effett li jtellef il-produzzjoni tal-prova li l-kundizzjonijiet materjali ?ew issodisfatti jew jekk il-persuna taxxabbli tkun ipparte?ipat intenzjonalment fi frodi (18).

37. Konsegwentement, ladarba l-amministrazzjoni jkollha data ne?essarja sabiex tistabbilixxi li r-rekwi?iti sostantivi huma ssodisfatti u l-ebda frodi intenzjonali min-na?a tal-persuna taxxabbli ma hija ssuspettata mill-amministrazzjoni fiskali, din tal-a??ar ma tistax timponi kundizzjonijiet supplimentari li jista’ jkollhom l-effett li j?ibu fix-xejn l-e?er?izzju tad-dritt g?al e?enzjoni mill-VAT (19). G?alhekk, ir-rifjut li jing?ata l-benefi??ju ta’ din il-kapa?ità ta’ e?enzjoni ma jistax ji?i invokat g?all-unika ra?uni li ma ?ewx osservati kundizzjonijiet formali supplimentari stabbiliti mil-le?i?lazzjoni nazzjonali, adottata bl-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tal-Artikoli 131 u 273 tad-Direttiva tal-VAT (20).

38. Mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti jirri?ulta li hemm lok li jitqies li l-prin?ipju ta’ newtralità fiskali jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

39. B’mod an?illari, g?alkemm il-Qorti tal-?ustizzja ma ssegwinix fir-rigward tat-te?id ta’ po?izzjoni pre?edenti, hija jkollha tidde?iedi dwar il-prin?ipju ta’ proporzjonalità. F’dan ir-rigward, minn ?urisprudenza stabbilita jirri?ulta li tali mi?uri nazzjonali ma g?andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa strettament ne?essarju biex ji?u protetti l-interessi tat-Te?or u ma jistg?ux jintu?aw b’tali mod li jippre?udikaw il-prin?ipji li jiggwidaw is-sistema komuni tal-VAT (21).

40. Ir-Repubblika tal-Polonja ssostni, fl-osservazzjonijiet tag?ha, li l-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija inti?a sabiex tnaqqas ir-riskju ta’ disturbi fil-funzjonament tas-sistema ta’ rimbors tal-VAT lill-vja??aturi. Skont dan il-gvern, dawn id-disturbi jistg?u jirri?ultaw b’mod partikolari mi?-?ieda fir-riskju ta’ ?bilan? fil-flussi ta’ flus kontanti ta’ operaturi ?g?ar, kif ukoll mir-riskju ta’ likwidazzjoni tal-attività ekonomika tag?hom u min-nuqqas ta’ osservanza intenzjonali tal-obbligu ta’ rimbors tal-VAT, b’mod partikolari ta’ frodi fiskali.

41. F’dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li l-?lieda kontra l-frodi, l-eva?joni fiskali u l-abbu? jikkostitwixxu g?anijiet ewlenin tad-Direttiva tal-VAT. G?alhekk, il-Qorti tal-?ustizzja di?à kellha l-opportunità tidde?iedi li s-segwitu ta’ dawn l-g?anijiet ji??ustifika ?erti rekwi?iti fir-rigward tal-forrnituri (22).

42. Fir-rigward tal-applikazzjoni konkreta tal-prin?ipju ta’ proporzjonalità g?all-ka? inkwistjoni, dan huwa kompitu tal-qorti tar-rinviju (23). Madankollu hawnhekk hawn lok li ji?i nnotat li l-le?i?lazzjoni interna ma tistax titqies b?ala proporzjonali jekk tkun trendi impossibbli l-e?enzjoni mill-VAT fuq il-pretest li ma ?ewx issodisfatti kundizzjonijiet formali, u dan anki jekk, skont il-qorti tar-rinviju u r-Repubblika tal-Polonja, il-kundizzjoni b’rabta mal-?enerazzjoni ta’ ?ertu d?ul mill-

bejg? ma g?andhiex natura assoluta, billi l-persuna taxxabbli jkollha l-possibbiltà li tibbenefika mill-e?enzjoni billi tikkonkludi kuntratt ma' operatur awtorizzat biex iwettaq ir-rimborsi tal-VAT lill-vja??aturi.

43. Barra minn hekk, hemm lok li jitqies li tali le?i?lazzjoni nazzjonali ma jistax ikollha, ming?ajr ma tikser il-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament, im?addan fl-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, l-effett li tillimita n-numru ta' persuni taxxabbli awtorizzati sabiex japplikaw l-e?enzjoni direttament. Dan il-mekkani?mu g?andu l-effett li jiffavorixxi l-ikbar impri?i, filwaqt li r-riskju ta' frodi fiskali huwa ne?essarjament proporzjonali mal-volum ta' attività u b'hekk mad-d?ul mill-bejg?. Fil-fatt, ir-ra?unament tar-Repubblika tal-Polonja inti? sabiex ji?i rrikonoxxut li r-riskju ta' ?ball u ta' frodi huwa proporzjonali b'mod invers mal-ammont tad-d?ul mill-bejg?, ftit li xejn jikkonvin?ini. Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li, f'sitwazzjoni fejn huma ssodisfatti l-kundizzjonijiet tal-e?enzjoni 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 u, b?ala prin?ipju, ma jkunx iktar je?isti riskju ta' frodi fiskali jew ta' telf fiskali li ji??ustifika t-tassazzjoni tat-tran?azzjoni (24).

44. Fir-rigward tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti kollha, huwa ssu??erit lill-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi li d-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 146(1)(b), tal-Artikolu 147, kif ukoll tal-Artikoli 131 u 273 tad-Direttiva tal-VAT, kif ukoll il-prin?ipju ta' newtralità, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali li tipprekludi lill-persuni taxxabbli milli jwettqu huma stess l-e?enzjoni mill-VAT fir-rigward ta' vja??aturi jekk huma ma jkunux i??eneraw ?ertu d?ul mill-bejg? matul is-sena fiskali pre?edenti, jew ikkonkludew, sabiex jag?mlu dan, kuntratt ma' operatur awtorizzat.

V. **Konklu?joni**

45. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, nipproponi lill-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi g?ad-domanda preliminari mag?mula min-Naczelny S?d Administracyjny (qorti suprema amministrattiva, il-Polonja), bil-mod li ?ej:

Id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 146(1)(b), tal-Artikolu 147, kif ukoll tal-Artikoli 131 u 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, kif ukoll il-prin?ipju ta' newtralità fiskali, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu dispo?izzjonijiet nazzjonali li jeskludu l-applikazzjoni tal-e?enzjoni fil-ka? ta' persuna taxxabbli li ma tissodisfax il-kundizzjoni li te?i?i li din tkun la?qet limitu minimu ta' d?ul mill-bejg? matul is-sena fiskali pre?edenti jew li ma tkunx ikkonkludiet kuntratt ma' operatur awtorizzat sabiex iwettaq ir-rimborsi tal-VAT lill-vja??aturi.

1 Lingwa ori?inali: il?Fran?i?.

2 Direttiva tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

3 Dz. U. tal-2011, Nru 177, intestatura 1 054, iktar 'il quddiem il-"li?i dwar il-VAT".

4 Ara, b'analo?ija, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punt 31), u tad-19 ta' Di?embru 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punt 24).

5 G?alhekk mhu ser isir ebda kumment dwar il-kunsiderazzjonijiet mag?mula mir-Repubblika tal-Polonja, fl-osservazzjonijiet tag?ha, dwar il-kundizzjonijiet tal-Artikolu 147 ta' din id-direttiva, li jirrigwardaw esklu?ivament lix-xerrejja u li g?andhom impatt fuq il-kapa?itajiet ta' e?enzjoni tal-

bejjieg?.

6 Ara, b'analo?ija, is-sentenza tas-26 ta' Marzu 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201, punti 36 u 37).

7 Sentenzi tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punti 18 *et seq*), u tad-19 ta' Di?embru 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punti 29 *et seq*).

8 Ara, f'dan is-sens, fir-rigward tal-prin?ipju ta' proporzjonalità, is-sentenzi tad-19 ta' Di?embru 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punt 31), kif ukoll, b'analo?ija, tat-18 ta' Di?embru 1997, Molenheide *et* (C?286/94, C?340/95, C?401/95 u C?47/96, EU:C:1997:623, punti 45 sa 48), jew tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries *et* (C?384/04, EU:C:2006:309, punt 30), u, fir-rigward tal-prin?ipju ta' newtralità, is-sentenzi tad-19 ta' Settembru 2000, Schmeink & Cofreth u Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punt 59), jew anki, tal-21 ta' Frar 2006, Halifax et (C?255/02, EU:C:2006:121, punt 92); tas-26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, punt 28), kif ukoll tal-14 ta' Marzu 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punt 30).

9 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punti 36 sa 39).

10 C?21/16, EU:C:2017:106, punt 32.

11 C?24/15, EU:C:2016:791, punti 40 u 41.

12 C?146/05, EU:C:2007:549, punt 29.

13 C?284/11, EU:C:2012:458, punt 60.

14 C?385/09, EU:C:2010:627, punt 50.

15 C?587/10, EU:C:2012:592, punt 51.

16 C?527/11, EU:C:2013:168, punt 32.

17 Ara, b'analo?ija, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punt 60); tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punt 51); tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punt 40), u tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punt 32).

18 Ara, b'analo?ija, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punt 31); tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punt 71); tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 46); tal-14 ta' Marzu 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punt 32); tal-11 ta' Di?embru 2014, Idexx Laboratories Italia, (C?590/13, EU:C:2014:2429, punti 39 u 40), u tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punti 44 u 46).

19 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punt 47 u l-?urisprudenza ??itata).

20 Ara, b'analo?ija, is-sentenza tal-11 ta' Di?embru 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punt 40).

21 Ara, b'analo?ija, is-sentenzi tas-7 ta' Di?embru 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punti

44 u 45), kif ukoll tat-22 ta’ Di?embru 2010, Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, punt 37).

22 Ara, b’analo?ija, is-sentenzi tas-7 ta’ Di?embru 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punt 36), u tad-19 ta’ Di?embru 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punt 33).

23 Ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tat-12 ta’ Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punt 77); tal-14 ta’ Marzu 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punt 35), u tas-26 ta’ Marzu 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201, punt 53).

24 Ara, f’dan is-sens, is-sentenza tad-19 ta’ Di?embru 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punt 40).