



Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla)

8 ta' Novembru 2018*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Eżenzjonijiet – Artikolu 146(1)(e) u l-Artikolu 153 – Tranzazzjonijiet ta' trasport bit-triq direttament marbuta mal-esportazzjoni ta' oġġetti – Servizzi mogħtija minn intermedjarji li jintervjenu f'tali tranzazzjonijiet – Sistema probatorja relatata mal-esportazzjoni tal-oġġetti – Dikjarazzjoni doganali – Carnet TIR”

Fil-Kawża C-495/17,

li għandha bhala sugġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunalul Prahova (il-Qorti tal-Kontea ta' Prahova, ir-Rumanija), permezz ta' deċiżjoni tal-14 ta' Frar 2017, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-14 ta' Awwissu 2017, fil-proċedura

Cartrans Spedition SRL

vs

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla),

komposta minn A. Prechal (Relatur), President tat-Tielet Awla, li qed taġixxi bhala President tas-Seba' Awla, C. Toader, A. Rosas, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ipprezentati:

- għal Cartrans Spedition SRL, minn R. Ioniță u R. Popescu, bhala aġenti,
- għall-Gvern Rumun, inizjalment minn R.H. Radu, sussegwentement minn C.-R. Canțâr, C.-M. Florescu u O.-C. Ichim, bhala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u L. Radu Bouyon, bhala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: ir-Rumen.

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 (ĠU 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 Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (id-Direzzjoni Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubblici ta' Ploiești – Amministrazzjoni Dipartimentali tal-Finanzi Pubblici ta' Prahova, ir-Rumanija) flimkien mad-Direċċja Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (id-Direzzjoni Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubblici ta' Bukarest – Amministrazzjoni Fiskali għall-Persuni Taxxabli Medji, ir-Rumanija), fir-rigward tar-rifjut mill-awtoritajiet fiskali li jeżentaw mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) numru ta' tranżazzjonijiet 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-Titolu IX, intitolat “Eżenzjonijiet”, tad-Direttiva tal-VAT, jiddikjara:

“L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitolu 2 sa 9 għandhom japplikaw mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijiet oħrajn tal-Komunità skond kondizzjonijiet li l-Istati Membri għandhom jistabilixxu għall-finijiet li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara 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-Titolu IX tad-Direttiva tal-VAT, jipprovdi:

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

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

[...]

- e) il-provvista ta' servizzi, inkluż trasport u transazzjonijiet ancillari, izda eskluża l-provvista ta' servizzi eżentati 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 “Eżenzjonijiet għall-provvista ta’ servizzi minn intermedjarji”, tat-Titolu IX tad-Direttiva tal-VAT, jipprovdi:

“L-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta’ servizzi minn intermedjarji, li jaġixxu f’isem jew għal persuna oħra, fejn huma jieħdu sehem fit-transazzjonijiet imsemmija fil-Kapitoli 6, 7 u 8, jew ta’ transazzjonijiet mwettqa barra mill-[Unjoni].”

Il-Kodiċi 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-Kodiċi Doganali tal-Komunità (ĠU 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 (ĠU 2005, L 117, p. 13) (iktar ’il quddiem il-“Kodiċi Doganali”):

“Għall-iskopijiet ta’ dan il-Kodiċi, huma applikabbli definizzjonijiet li ġejjin:

[...]

- 16) ‘Proċedura doganali’ tfisser:

[...]

b) transitu;

[...]

h) esportazzjoni.

- 17) ‘Dikjarazzjoni doganali’ tfisser att li bih persuna tindika bil-forma u mod preskritti xewqa li tqiegħed merkanzija taħt proċedura partikolari doganali”.

- 7 L-Artikolu 59 tat-Taqsima 1, intitolata “Tqiegħid ta’ merkanzija taħt proċedura doganali”, tal-Kapitolu 2, intitolat “Proċeduri doganali”, tat-Titolu IV, intitolat “Trattament jew użu approvat mid-dwana”, tal-Kodiċi Doganali jipprevedi:

“1. Il-merkanzija kollha maħsuba biex titqiegħed taħt proċedura doganali għandha tkun koperta b’dikjarazzjoni għal dik il-proċedura doganali.

2. Merkanzija tal-Komunità dikjarata għal proċedura ta’ esportazzjoni, proċessar tal-ħruġ, ġarr jew magazinaġġ doganali għandha tkun soġġetta għas-sorveljanza doganali mill-ħin ta’ l-aċċettazzjoni tad-dikjarazzjoni doganali sa dak il-ħin li tħalli t-territorju doganali tal-[Unjoni] jew tinqered jew id-dikjarazzjoni doganali tiġi invalidata.”

- 8 L-Artikolu 91 tal-Kodiċi Doganali, li jinsab fil-punt I, intitolat “Dispożizzjonijiet ġenerali”, tal-punt B, intitolat “Transitu estern”, tat-Taqsima 3, intitolata “Arrangamenti sospensivi u proċeduri doganali b’impatt ekonomiku”, ta’ dan l-istess Kapitolu 2, jiddikjara:

“1. Il-proċess ta’ transitu estern għandu jippermetti l-moviment minn punt għall-ieħor fit-territorju doganali tal-[Unjoni] ta’:

[...]

- b) Prodotti [merkanzija] tal-Komunità, fil-kazi u bil-kondizzjonijiet stabbiliti skond il-proċedura ta’ kumitat, sabiex jiġi prevenut illi prodotti koperti minn jew li jibbenefikaw minn miżuri ta’ l-esportazzjoni jevadu jew jibbenefikaw ingustament minn dawk il-miżuri.

2. Moviment kif issir referenza għalih fil-paragrafu 1 għandu jgħri:

[...]

b) taħt il-kopertura ta' ktejjeb TIR (Konvenzjoni TIR) sakemm tali moviment:

1) beda jew għandu jintemm barra l-[Unjoni];

[...]"

9 L-Artikolu 161(1) u (2) tal-Kodiċi Doganali, inkluż taħt it-Taqsima 4, intitolata "Esportazzjoni", ta' dan l-istess Kapitolu 2, jipprovdi:

"1. Il-proċedura ta' l-esportazzjoni għandha tippermetti li merkanziji tal-[Unjoni] jhallu t-territorju doganali tal-Komunità.

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

2. [...] il-merkanziji kollha tal-Komunità maħsuba għall-esportazzjoni għandhom jitqiegħdu taħt il-proċedura ta' l-esportazzjoni."

10 L-Artikolu 182a(1), inkluż taħt it-Titolu V, intitolat "Merkanziji li jkunu ħerġin mit-territorju doganali tal-[Unjoni]" tal-Kodiċi Doganali, jipprovdi:

"Il-merkanzija ħierġa mit-territorju doganali tal-[Unjoni], hliet merkanzija trasportata b'mezzi ta' trasport li jkunu biss qegħdin fi tranżitu fl-ilmijiet territorjali jew fl-ispazju ta' l-arja tat-territorju doganali mingħajr waqfien f'dan it-territorju, għandha tkun koperta b'dikjarazzjoni doganali jew inkella, fejn ma tkunx meħtieġa dikjarazzjoni doganali, b'dikjarazzjoni fil-qosor."

11 Skont l-Artikolu 182b(1) u (2) tal-Kodiċi Doganali:

"1. Fejn merkanzija li tkun ħierġa mit-territorju doganali tal-[Unjoni] tiġi assenjata għal trattament jew uzu approvat mid-dwana li fir-rigward tiegħu hija meħtieġa dikjarazzjoni doganali skond ir-regoli tad-dwana, din id-dikjarazzjoni doganali għandha tiġi preżentata fl-uffiċċju doganali ta' l-esportazzjoni qabel ma l-merkanzija tinħareġ mit-territorju doganali tal-[Unjoni].

2. Fejn l-uffiċċju doganali ta' l-esportazzjoni huwa differenti mill-uffiċċju doganali tal-ħruġ, l-uffiċċju doganali ta' l-esportazzjoni għandu minnufih jikkomunika, jew jagħmel disponibbli elettronikament, id-dettalji neċessarji lill-uffiċċju doganali tal-ħruġ."

Il-Konvenzjoni TIR

12 Il-Konvenzjoni Doganali dwar it-Trasport Internazzjonali ta' Ogġetti taħt 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 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 1, p. 208), dahlet fis-seħħ għall-omunità Ekonomika Ewropea fl-20 ta' Ġunju 1983 (ĠU 1983, L 31, p. 13). L-Istati Membri kollha huma wkoll partijiet fl-imsemmija konvenzjoni.

- 13 Fil-verżjoni tagħha emendata u kkonsolidata ppubblikata permezz tad-Deċiżjoni tal-Kunsill 2009/477/KE tat-28 ta' Mejju 2009 (ĠU 2009, L 165, p. 1) (iktar 'il quddiem il-“Konvenzjoni TIR”), il-Konvenzjoni TIR tiddikjara fl-Artikolu 1 tagħha:

“Għall-finijiet ta' din il-Konvenzjoni:

- a) It-terminu ‘trasport TIR’ għandu jfisser it-trasport ta’ merkanzija minn uffiċċju doganali ta’ tluq għal uffiċċju doganali ta’ destinazzjoni skond il-proċedura, li tissejjaħ il-proċedura TIR, stabbilita f’din il-Konvenzjoni;
- b) it-terminu ‘operazzjoni [tranzazzjoni] TIR’ għandu jfisser il-parti ta’ trasport TIR li titwettaq f’Parti Kontraenti minn uffiċċju doganali ta’ tluq jew ta’ dħul (en route) għal uffiċċju doganali ta’ destinazzjoni jew ta’ hruġ (en route);

[...]

- e) it-terminu ‘twettiq ta’ operazzjoni [tranzazzjoni] TIR’ għandu jfisser ir-rikonoxximent mill-awtoritajiet doganali li l-operazzjoni TIR giet mitmuma b’mod korrett f’Parti Kontraenti. Dan jiġi stabbilit mill-awtoritajiet doganali fuq il-bażi ta’ paragun tad-data jew ta’ l-informazzjoni disponibbli fl-uffiċċju doganali ta’ destinazzjoni jew ta’ hruġ (en route) u dik disponibbli fl-uffiċċju doganali ta’ tluq jew ta’ dħul (en route);

[...]

- o) it-terminu ‘detentur’ ta’ Carnet TIR għandu jfisser il-persuna li lilha nhargilha Carnet TIR skond id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-Konvenzjoni u li f’ismha saret dikjarazzjoni doganali fil-forma ta’ Carnet TIR li tindika xewqa li fl-uffiċċju doganali ta’ tluq il-merkanzija titqiegħed taht il-proċedura TIR. Huwa għandu jkun responsabbli għall-preżentazzjoni tal-vettura tat-triq, tal-kombinazzjoni tal-vetturi jew tal-kontejner flimkien mat-tagħbija u mal-Carnet TIR relatat magħha fl-uffiċċju doganali ta’ tluq, fl-uffiċċju doganali en route u fl-uffiċċju doganali ta’ destinazzjoni u għall-osservanza xierqa tad-dispożizzjonijiet rilevanti l-oħra tal-Konvenzjoni;

[...]”

- 14 L-Artikolu 4 tal-Konvenzjoni TIR jipprevedi li l-merkanzija li tingarr skont il-proċedura TIR, li tistabbilixxi, ma għandhiex tkun suġġetta għall-pagament jew għad-depożitu tad-dazji u taxxi fuq l-importazzjoni jew fuq l-esportazzjoni fl-uffiċċji doganali en route.
- 15 Għall-implimentazzjoni ta’ dawn il-facilitajiet, il-Konvenzjoni TIR tirrikjedi, kif jirriżulta mill-Artikolu 3(b) tagħha, li l-merkanzija jkollha magħha, matul it-trasport kollu tagħha, dokument uniformi, jiġifieri l-carnet TIR, li jservi sabiex tiġi vverifikata r-regolarità tat-tranzazzjoni.
- 16 Il-carnet TIR huwa magħmul minn sensiela ta’ folji zgħar li jinkludu l-irċevuta nru 1 u l-irċevuta nru 2, bil-mammiet korrispondenti tagħhom, li fuqhom tidher l-informazzjoni kollha meħtieġa peress li għal kull territorju li jgħaddu minnu jintużaw par irċevuti. Fil-bidu tal-operazzjoni ta’ trasport, l-irċevuta nru 1 tiġi ppreżentata fl-uffiċċju doganali tat-tluq. Ir-rilaxx isir meta tingħata lura l-irċevuta nru 2 li tintbagħat mill-uffiċċju doganali tal-hruġ li jinsab fl-istess territorju doganali. Din il-proċedura tirrepeti ruħha għal kull territorju li jgħaddu minnu, billi jintużaw id-diversi partijiet ta’ rċevuti li jinsabu fl-istess carnet.

Il-Manwal dwar it-Tranzitu għall-Proċedura TIR

- 17 Il-Manwal dwar it-Tranzitu għall-Proċedura TIR (dokument TAXUD/1873/2007) ġie elaborat mill-Kummissjoni Ewropea fil-qafas tal-Kumitat tal-Kodiċi Doganali (sezzjoni tranzitu – 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. [...] Jittiehed għall-użu fil-pajjiż tat-tluq u jippermetti l-kontroll doganali fil-Partijiet Kontraenti tat-tluq, tat-tranzitu u tad-destinazzjoni[.]”

Id-dritt Rumien

- 18 L-Artikolu 143(1)(c) tal-Leġġa 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-sehħ 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 anċillari 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 pprovdu mill-intermedjarji li jaġixxu f'isem u għal haddiehor, huma eżentati mit-taxxa, meta dawn is-servizzi jiġu pprovdu fil-qafas tat-tranzazzjonijiet eżentati msemmija fl-Artikoli 143 u 144 [...]”

- 20 L-Artikolu 4(2) tal-Ordinul nr. 2222/2006 al ministerului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literale a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Leġġa 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-Tranzazzjonijiet 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 ġġustifikata mill-fornitur [...] Id-dokumenti li fuq il-bażi tagħhom l-eżenzjoni tat-taxxa hija ġġustifikata 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 konkluz mal-benefiċjarju;
- c) id-dokumenti ta' trasport imsemmija fil-paragrafu 4, skont it-tip ta' trasport jew, jekk ikun il-każ, kopji ta' dawn id-dokumenti;
- d) id-dokumenti li minnhom jirriżulta li l-merkanzija ttrasportata ġiet esportata.”

- 21 Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom, kemm il-Gvern Rumen kif ukoll il-Kummissjoni jindikaw li l-Artikolu 4(4) tad-Digriet Ministerjali Nru 2222/2006, li għalih jagħmel riferiment l-Artikolu 4(2)(c) tal-istess digriet, isemmi, b'mod partikolari, il-“carnet TIR” bħala d-dokument ta' trasport speċifiku fil-każ ta' trasport bit-triq.

Il-kawża prinċipali 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 giet innotifikata b'avviż ta' tassazzjoni, adottat fit-13 ta' Awwissu 2014, bi tfakkira għall-ħlas ta' 16 203 lei Rumeni (RON) (madwar EUR 3 650) għall-VAT relatata ma' seba' provvisti ta' servizzi ta' trasport bit-triq marbuta ma' esportazzjonijiet ta' merkanzija, għal ammont totali ta' RON 67 512 (madwar EUR 15 160), imwettqa, għal tlieta minn fosthom, bejn ix-xahar ta' Marzu u x-xahar ta' Mejju 2012, lejn it-Turkija, għal tnejn minn fosthom, fix-xahar ta' Awwissu 2012, lejn il-Ġeorgja, għas-sitt waħda, fix-xahar ta' Frar 2013, lejn l-Iraq, u għall-aħħar waħda, fix-xahar ta' April 2014, lejn l-Ukraina.
- 23 Skont ir-rapport stabbilit wara li saret din il-verifika fiskali u l-imsemmi avviż ta' tassazzjoni, Cartrans ma setgħetx tibbenefika mill-eżenzjoni tal-VAT fir-rigward tas-servizzi ta' trasport ikkonċernati peress li hija ma kinitx tinsab f'pożizzjoni, meta saret l-imsemmija verifika, li tipproduċi d-dikjarazzjonijiet doganali ta' esportazzjoni li setgħu jikkonfermaw li l-merkanzija kkonċernata kienet effettivament giet esportata.
- 24 Cartrans ipprezentat rikors dirett kontra l-avviż ta' tassazzjoni quddiem it-Tribunalul Prahova (il-Qorti tal-Kontea ta' Prahova, ir-Rumanija). Insostenn tar-rikors tagħha, hija tesponi li d-dokumenti li hija għandha, f'dan il-każ il-carnets TIR u noti ta' konsenja CMR (stabbiliti fuq il-bażi tal-Konvenzjoni dwar il-Kuntratt għat-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-pajjiżi terzi li lejhom seħhew l-esportazzjonijiet, jistabbilixxu li l-imsemmija esportazzjonijiet seħhew u jiġġustifikaw, b'applikazzjoni tal-Artikolu 4(2)(d) tad-Digriet Ministerjali Nru 2222/2006, eżenzjoni tagħhom mill-VAT. Cartrans tippreċiża b'mod partikolari li l-carnets TIR jinkludu kemm ir-riferiment għall-merkanzija kkonċernata u ċ-ċertifikazzjoni ta' tranżitu fid-dwana tal-uffiċċju tat-tluq sal-uffiċċju doganali ta' destinazzjoni.
- 25 Bħala difiża, l-amministrazzjoni fiskali ssostni li t-trasporti inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jstgħux jikkostitwixxu provvisti ta' servizzi eżentati mill-VAT, peress li, għalkemm id-dokumenti prodotti minn Cartrans jippermettu li jiġi stabbilit it-twettiq ta' servizzi ta' trasport fuq rotta esterna favur esportaturi, huma ma jipproduċux il-prova li l-oġġetti effettivament ġew esportati. Tali prova tkun tirrikjedi, bis-saħħa tal-leġiżlazzjoni fiskali fis-seħħ, il-produzzjoni ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni.
- 26 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tosserva, madankollu, b'mod partikolari, li, fid-dritt intern, ma teżistix dispożizzjoni legali li tippredvi espressament liema tip ta' dokument jipprova li seħhet l-esportazzjoni tal-merkanzija ttrasportata.
- 27 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li t-Tribunalul Prahova (il-Qorti tal-Kontea ta' Prahova) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:
- “1) Għall-finijiet tal-eżenzjoni tal-VAT għat-tranzazzjonijiet u għas-servizzi tat-trasport marbuta mal-esportazzjoni ta' beni, konformement mad-[Direttiva tal-VAT], il-carnet TIR iċċertifikat mill-awtoritajiet doganali tal-pajjiż ta' destinazzjoni tal-beni huwa dokument li jagħti prova tal-esportazzjoni tal-beni ttrasportati, b'kunsiderazzjoni għall-proċedura skont dan id-dokument prevista fil-[Manwal dwar it-Tranżitu għall-Proċedura TIR] tal-Kummissjoni Ewropea??

2) L-Artikolu 153 tad-[Direttiva tal-VAT], għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi prassi fiskali li timponi lil persuni taxxabbli jipproduċu prova tal-esportazzjoni tal-beni ttrasportati esklużivament permezz tad-dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni u li tirrifjuta d-dritt għal tnaqqis tal-VAT għas-servizzi tat-trasport ta' beni esportati fl-assenza ta' tali dikjarazzjoni, minkejja l-eżistenza ta' carnet TIR iċċertifikat mill-awtoritajiet doganali tal-pajjiż ta' destinazzjoni tal-imsemmija beni?"

Fuq id-domandi preliminari

- 28 Preliminarjament, jehtieg li jtfakkar li, skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri għandhom obbligu jeżentaw il-provvisti ta' servizzi mwettqa mill-intermedjarji li jagixxu f'isem u għal haddiehor meta jintervjenu fit-tranzazzjonijiet imsemmija, b'mod partikolari, fil-Kapitolu 6 tat-Titolu IX ta' din id-direttiva.
- 29 L-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, li jinsab fil-Kapitolu 6 tagħha, jobbliga lill-Istati Membri sabiex jeżentaw mill-VAT il-provvisti ta' servizzi, inklużi t-trasporti u t-tranzazzjonijiet ancillari, meta dawn ikunu direttament marbuta mal-esportazzjoni ta' oġġetti barra mill-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Ġunju 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punt 20).
- 30 F'dan il-każ, minkejja li d-domandi preliminari indirizzati lill-Qorti tal-Ġustizzja jagħmlu riferiment għall-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, id-deċiżjoni tar-rinviju ma tinkludi, minbarra l-preċiżazzjoni li Cartrans hija intermedjarju fil-qasam ta' trasporti bit-triq, ebda indikazzjoni oħra konkreta li tippermetti li jiġi ddeterminat liema provvisti ta' servizzi, f'dan il-każ, kienu sehhew minn din il-kumpanija li kienet qed taġixxi, f'tali kapacità ta' intermedjarju, f'isem u għal haddiehor. Barra minn hekk, jidher li mill-kliem ta' din l-istess deċiżjoni jirriżulta li l-avviż ta' tassazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali jirrigwarda l-VAT dovuta direttament fuq provvisti ta' servizzi ta' trasport għall-finijiet tal-esportazzjoni ta' merkanzija.
- 31 F'dawn iċ-ċirkustanzi, u fid-dawl tal-informazzjoni insuffiċjenti għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, meta jitqiesu l-fatti li jikkarakterizzaw is-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jekk l-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 146(1)(e) ta' din tal-aħħar, huwiex evvettivament intiz li japplika għall-imsemmija sitwazzjoni, jew jekk din l-aħħar dispożizzjoni biss hija applikabbli għaliha.
- 32 Barra minn hekk, minkejja li t-tieni domanda tirreferi għall-ipotezi ta' rifjut ta' dritt għat-tnaqqis tal-VAT, mill-motivi tad-deċiżjoni tar-rinviju, hekk kif osservat l-Avukat Ġenerali fil-punt 20 tadl-konkluzjonijiet tagħha, jirriżulta li l-mistoqsijiet tal-qorti tar-rinviju jirrigwardaw, essenzjalment, il-kundizzjonijiet li jippermettu li wiehed jibbenefika minn eżenzjoni tal-VAT.
- 33 Fid-dawl tal-punti preċedenti, hemm lok li jitqies li, permezz taż-żewġ domandi tagħha, li jehtieg li jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tixtieq issir taf, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, u, jekk ikun il-każ, l-imsemmija dispożizzjoni magħquda fl-Artikolu 153 ta' din l-istess direttiva jipprekludux prassi fiskali fi Stat Membru li permezz tagħha 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 rrifjutata fil-każ fejn il-persuna taxxabbli ma tkunx f'pożizzjoni li tistabilixxi l-esportazzjoni tal-oġġetti kkonċernati speċifikament u esklużivament permezz ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni. Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv, l-imsemmija qorti tistaqsi jekk dawn l-istess dispożizzjonijiet għandhomx jiġu interpretati fis-sens li carnet TIR mitlub mid-dwana ta' pajjiż terz li lejha għandhom jiġu ttrasportati l-oġġetti, prodott mill-persuna taxxabbli, hijiex tali, wahedha u fiċ-ċirkustanzi kollha, li tistabilixxi li dawn ġew esportati.

- 34 Fl-ewwel lok, fir-rigward tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, jehtieg li jittfakkar qabel kollox li din tikkompleta dik imsemmija fl-Artikolu 146(1)(a) ta' din id-direttiva, u li hija intiża, bħal dil-każ ta' din l-aħħar eżenzjoni, sabiex tiggarrantixxi t-tassazzjoni tal-provvista ta' servizzi kkonċernati fil-post ta' destinazzjoni tagħhom, jiġifieri dak fejn il-prodotti esportati għandhom jiġu kkunsmati (sentenza tad-29 ta' Ġunju 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punt 19).
- 35 B'riferiment, f'dan ir-rigward, għall-ġurisprudenza stabbilita tagħha li skontha l-eżenzjonijiet tal-VAT għandhom jiġu interpretati strettament, inkwantu jikkostitwixxu eċċezzjonijiet għall-prinċipju ġenerali li din it-taxxa tingabar fuq kull provvista ta' oġġetti u fuq kull provvista ta' servizzi mwettqa bi ħlas minn persuna taxxabli, il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet 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-tranzazzjonijiet anċillari, 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 tagħhom, il-provvisti ta' servizzi kkonċernati jikkontribwixxu għat-twettiq effettiv ta' tranzazzjoni ta' esportazzjoni, iżda 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.Č., 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 mehtieġa skont il-ġurisprudenza mfakkra fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza hija vverifikata fil-kuntest tal-kawza prinċipali, tirriżulta l-kwistjoni dwar jekk huwiex ammissibbli għall-awtoritajiet fiskali li jirrifjutaw il-benefiċċju tal-eżenzjonijiet ikkonċernati minhabba li t-trasportatur jew l-intermedjarju ma jkunx f'pożizzjoni li jistabbilixxi, speċifikament u esklużivament permezz ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni, li l-merkanzija kkonċernata effettivament giet esportata barra mill-Unjoni.
- 37 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar li, fl-assenza ta' dispożizzjoni konkreta fid-Direttiva tal-VAT fir-rigward tal-provi li l-persuni taxxabli huma obbligati jipproduċu sabiex jibbenefikaw mill-eżenzjoni mill-VAT, huma l-Istati Membri li għandhom jiffissaw, konformement mal-Artikolu 131 ta' din id-direttiva, il-kundizzjonijiet li taħthom jiġu eżentati t-tranzazzjonijiet ta' esportazzjoni sabiex tiġi żgurata l-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-imsemmija eżenzjonijiet kif ukoll sabiex jiġi pprevenut kull frodi, evażjoni jew abbuż eventwali. Madankollu, fl-eżerċizzju tas-setgħat tagħhom, 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' ċertezza 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, miżura nazzjonali tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi żgurat il-ġbir eżatt tat-taxxa jekk din essenzjalment tissugġetta d-dritt għal eżenzjoni mill-VAT għall-osservanza ta' obbligi formali, mingħajr ma tiehu inkunsiderazzjoni r-rekwiziti materjali u, b'mod partikolari, mingħajr ma tistaqsi jekk dawn tal-aħħar ġewx issodisfatti. Fil-fatt, it-tranzazzjonijiet għandhom jiġu ntaxxati billi jittiehdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi oġġettivi tagħhom (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 rekwiziti materjali jiġu sodisfatti, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jirrikjedi li l-eżenzjoni tal-VAT tingħata anki jekk ċerti rekwiziti formali jkunu ġew esklużi mill-persuni taxxabli (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-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jeżistu biss żewġ każijiet fejn in-nuqqas ta' osservanza ta' rekwizit formali jista' jwassal għat-telf tad-dritt għal eżenzjoni mill-VAT (sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

- 41 Minn naħa, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jistax jiġi invokat, għall-finijiet tal-eżenzjoni mill-VAT, minn persuna taxxabbli li intenzjonalment ipparteċipat fi frodi fiskali li qiegħdet 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-ġurisprudenza ċċitata). Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ma huwiex kuntrarju għad-dritt tal-Unjoni li operatur ikun meħtieġ li jaġixxi *in bona fide* u li jiehu l-miżuri kollha li jistgħu raġonevolment ikunu meħtieġa sabiex jiġi żgurat li t-tranzazzjoni li huwa jwettaq ma twasslux sabiex jipparteċipa fi frodi fiskali. Fl-ipoteżi li l-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf jew messha kienet taf li t-tranzazzjoni li għamlet kienet involuta fi frodi mwettqa mix-xerrej u li ma kinitx ħadet il-miżuri raġonevoli kollha li setgħet tiegħu sabiex tevita din il-frodi, hija għandha tiġi rrifjutata l-benefiċċju tad-dritt għal eżenzjoni (sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 42 Min-naħa l-oħra, il-ksur ta' rekwiżit formali jista' jwassal għar-rifjut tal-eżenzjoni mill-VAT jekk dan il-ksur ikollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi ġew issodisfatti (sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 43 Bħal f'dan il-każ, fir-rigward tal-karatteristiċi oġġettivi ta' provvista ta' servizzi ta' trasport hekk kif imsemmija fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, minn din id-dispożizzjoni jirriżulta li tali provvista ta' servizzi għandha tiġi eżentata mill-VAT meta tkun direttament marbuta ma' esportazzjoni ta' oġġetti.
- 44 Fost l-imsemmija rekwiżiti materjali hemm, għalhekk, u hekk kif tfakkar fil-punt 35 ta' din is-sentenza, l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-provvista ta' servizz ikkonċernata u esportazzjoni ta' oġġetti, fejn dawn tal-aħħar għandhom jinftiehem, b'mod partikolari, kif jirriżulta mill-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, bħala provvista ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mill-bejjiegh, jew f'ismu, barra mill-Unjoni.
- 45 Ċertament, is-servizz ta' trasport eżentat bis-saħħa tal-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT għandu jitqies b'mod distint mill-hekk imsejha tranżazzjoni ta' esportazzjoni, li tikkostitwixxi tranżazzjoni oħra taxxabbli suġġetta għal sistema doganali u fiskali speċifika u li tinvolvi, jekk ikun il-każ, persuni taxxabbli oħra, li l-eżenzjoni tagħhom tirriżulta, min-naħa tagħha, mill-Artikolu 146(1)(a) ta' din id-direttiva.
- 46 Madankollu, huwa paċifiku, kif tfakkar fil-punti 34 u 35 ta' din is-sentenza, li s-servizz ta' trasport huwa eżentat biss għaliex huwa anċillari għal tali tranżazzjoni ta' esportazzjoni ta' oġġetti, fejn tikkompletaha u tikkontribwixxi għat-twettiq effettiv tagħha, u fejn din l-eżenzjoni, bħall-eżenzjoni li minnha tibbenefika din l-imsemmija tranżazzjoni, hija intiza li tiggarrantixxi t-tassazzjoni tal-imsemmija provvisti ta' oġġetti u provvisti ta' servizz fil-post ta' destinazzjoni tagħhom, jiġifieri dak fejn il-prodotti esportati jiġu kkonsmati.
- 47 Jeħtieġ ukoll li jiġi enfasizzat li l-eżenzjonijiet kollha ddikjarati fl-Artikolu 146(1) tad-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxu, kif jirriżulta mit-titolu tal-imsemmi artikolu "Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni".
- 48 F'dawn iċ-ċirkustanzi, sabiex servizz ta' trasport ikun jista' jiġi eżentat mill-VAT fuq il-bażi tal-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll, fil-każ fejn dan is-servizz iseħħ permezz ta' intermedjarju li jkun qed jaġixxi f'isem u għal haddiehor, fuq il-bażi tal-Artikolu 153 tal-imsemmija direttiva, huwa, bħala prinċipju, neċessarju li l-oġġetti inkwistjoni effettivament kienu suġġetti għal tali esportazzjoni, jiġifieri provvista ta' oġġetti barra mill-Unjoni, liema fatt għandu jiġi stabbilit b'mod soddisfaċenti mill-awtoritajiet fiskali kompetenti. Tali rekwiżit li b'dan il-mod jikkonċerna r-rekwiżiti materjali meħtieġa sabiex tingħata l-eżenzjoni, għalhekk, ma jistax jitqies bħala obbligu purament formali fis-sens tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 38 ta' din is-sentenza.

- 49 Madankollu ma jirrizultax li l-benefiċċju minn tali eżenzjoni jista' jkun suġġett għall-kundizzjoni imperattiva li t-trasportatur jew l-intermedjarju kkonċernat jipproduċi, għall-finijiet li jistabbilixxi r-realtà tal-esportazzjoni, dikjarazzjoni ta' esportazzjoni, billi jeskludi, b'dan il-mod, kull prova oħra li tippermetti li tinholoq il-konvinzjoni hekk meħtieġa min-naħa tal-awtorità fiskali kompetenti.
- 50 Fil-fatt, l-impożizzjoni ta' tali modalità probatorja esklużiva minn kull modalità oħra tkun tfisser li d-dritt għal eżenzjoni jiġi ssuġġettat għall-osservanza ta' obbligi formali, fis-sens tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 38 u 39 ta' din is-sentenza, mingħajr ma jiġi eżaminat il-punt dwar jekk ir-rekwiżiti materjali mitluba mid-dritt tal-Unjoni ġewx effettivament issodisfatti jew le. Is-sempliċi ċirkustanza li trasportatur jew intermedjarju li jintervjeni fi tranżazzjoni ta' trasport ma jkunx f'pożizzjoni li jipproduċi dikjarazzjoni ta' esportazzjoni ma jfissirx li tali esportazzjoni effettivament ma seħhitx.
- 51 F'dan ir-rigward, l-obbligu li tiġi ppreżentata tali dikjarazzjoni ta' esportazzjoni jaqa', hekk kif jirrizulta b'mod partikolari mill-Artikoli 59, 161 u 182 a tal-Kodiċi Doganali, taħt is-sistema doganali speċifikament applikabbli għat-tranżazzjoni ta' esportazzjoni nnifisha u mhux taħt is-servizz ta' trasport kopert minn carnet TIR, li min-naħa tiegħu jaqa' taħt sistema ta' tranżitu. Għalhekk tali obbligu ma jaqax fuq it-trasportatur jew fuq l-intermedjarju msemmi fl-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, li, min-naħa tagħhom, jassumu r-responsabbiltà għat-trasport tal-oġġetti permezz tal-qsim tal-fruntiera esterna tal-Unjoni u tal-kunsinna tagħhom lejn id-destinazzjoni fil-pajjiż terz, u li, konsewwentement, ma humiex neċessarjament meħtieġa jkunu fil-pussess tal-imsemmija dikjarazzjoni.
- 52 Sabiex jitwettqu l-verifiki imposti fuqhom sabiex jiġi vverifikat jekk ir-rekwiżiti materjali li għalihom hija suġġetta l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT fir-rigward ta' tranżazzjoni ta' trasport humiex sodisfatti, l-awtoritajiet fiskali kompetenti għandhom, hekk kif osservat l-Avukat Ġenerali fil-punt 39 tal-konklużjonijiet tagħha, jeżaminaw l-elementi kollha li għandhom għad-dispożizzjoni tagħhom sabiex jiddeterminaw jekk minnhom jistax jiġi dedott, b'livell ta' plawżibbiltà suffiċjentement għolja, li l-oġġetti ttrasportati lejn id-destinazzjoni ta' pajjiż terz ġew ikkunsinnati f'dan tal-aħħar. Min-naħa l-oħra, l-imsemmija awtoritajiet ma jistgħux jiddeduċu li dan ma kienx il-każ mis-sempliċi ċirkustanza li t-trasportatur jew l-intermedjarju ma jinsabx f'pożizzjoni li jipproduċi dikjarazzjoni tal-esportazzjoni relatata mal-imsemmija oġġetti.
- 53 Barra minn hekk, u kif osservat ukoll l-Avukat Ġenerali fil-punt 40 tal-konklużjonijiet tagħha, il-fajl għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja ma jinkludi ebda indikazzjoni li t-trasportatur jew l-intermedjarju f'dan il-każ intenzjonalment ipparteċipa 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 rekwiżit formali, l-awtoritajiet kompetenti jinsabu prekluzi milli jiddeterminaw jekk ir-rekwiżiti materjali tal-eżenzjoni ġewx issodisfatti.
- 54 Mill-punti preċedenti jirrizulta li prassi fiskali ta' Stat Membru li tirrifjuta l-benefiċċju tal-eżenzjoni tal-VAT għas-servizzi ta' trasport ta' oġġetti direttament marbuta mal-esportazzjoni ta' oġġetti 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-sempliċi raġuni li t-trasportatur jew l-intermedjarju kkonċernat ma jinsabx f'pożizzjoni li jipproduċi dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni tal-imsemmija oġġetti tmur kontra l-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 38 ta' din is-sentenza.
- 55 Fir-rigward tal-prinċipju ta' ċertezza legali, jeħtieġ li jtfakkar li dan il-prinċipju, li għandu bħala korollarju l-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi legittimi u li għandu jiġi osservat, hekk kif tfakkar fil-punt 37 ta' din is-sentenza, mill-Istati Membri meta jistabbilixxu l-kundizzjonijiet dwar l-eżenzjonijiet, jirrikjedi, minn naħa, li r-regoli tad-dritt ikunu ċari u preċiżi u, min-naħa l-oħra, li l-applikazzjoni tagħhom tkun prevedibbli għall-partijiet f'kawża (sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 28 u l-ġurisprudenza ċitata).

- 56 Dan il-prinċipju għandu jiġi osservat strettament partikolarment fil-każ ta' leġiżlazzjoni li tista' tinvolvi spejjeż finanzjarji, sabiex jippermetti lill-persuni kkonċernati li jsiru jafu bi preċiżjoni l-portata tal-obbligi li dan jimponi fuqhom. Minn dan isegwi li huwa neċessarju li l-persuni taxxabbli jkunu jafu l-obbligi fiskali tagħhom qabel ma jikkonkludu tranżazzjoni (sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 57 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li l-obbligi li għandha l-persuna taxxabbli fir-rigward tal-provi għandhom jiġu ddeterminati skont kundizzjonijiet iffissati espressament f'dan ir-rigward mid-dritt nazzjonali u mill-prassi komuni stabbilita għal tranżazzjonijiet simili (sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 58 F'dan il-każ, kif tenfasizza l-qorti tar-rinviju, ir-rekwizit tal-produzzjoni ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni ma jirriżultax mit-test tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jipprevedi, f'dan ir-rigward, biss il-produzzjoni ta' dokumenti madankollu mhux speċifikati li jippermettu li jiġi stabbilit li l-merkanzija ttrasportata giet esportata.
- 59 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-prassi fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma hijiex konformi mar-rekwiziti li jirriżultaw mill-prinċipju ta' ċertezza 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 jiġi stabbilit li l-kundizzjoni relatata mal-esportazzjoni ta' oġġetti li magħha għandu jkun direttament marbut servizz ta' trasport sabiex ikun jista' jibbenefika mill-eżenzjoni tal-VAT prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT effettivament giet issodisfatta, jeħtieġ li jifakkar li l-imsemmi dokument li huwa ta' natura uniformi jinhareġ konformement mad-dispożizzjonijiet rilevanti tal-Konvenzjoni TIR li għaliha huma partijiet kemm l-Unjoni kif ukoll l-Istati Membri tagħha.
- 61 L-Artikolu 91(1)(b) tal-Kodiċi Doganali jippreċiża li l-moviment ta' merkanzija fi ħdan it-territorju doganali tal-Unjoni u li għandu jintemm 'il barra minnha jaqa', f'ċerti każijiet determinati skont il-proċedura tal-Kumitat, taħt is-sistema tat-tranżitu estern, b'mod partikolari meta dan il-moviment ikun kopert minn tali carnet TIR.
- 62 Il-carnet TIR għandu, kif jirriżulta mid-dispożizzjonijiet tal-Konvenzjoni TIR, b'mod partikolari mill-Artikolu 1(e) u (o) tagħha, jiġi ppreżentat, flimkien mal-vettura li sservi għat-trasport tal-merkanzija kkonċernata, lill-uffiċċji doganali tat-tluq, ta' passagg' u ta' destinazzjoni, u għandu jiġi awtorizzat fuq il-folji, irċevuti u mammiet imsemmija fil-punt 16 ta' din is-sentenza, sabiex ikun jista' jseħħ ir-rilaxx tad-diversi tranżazzjonijiet TIR ikkonċernati ladarba jiġi stabbilit li dawn issodisfaw ir-regoli.
- 63 Mill-punti preċedenti jirriżulta li carnet TIR debitament awtorizzat, b'mod partikolari mill-awtoritajiet doganali tal-pajjiż terz ta' destinazzjoni, jikkostitwixxi dokument uffiċjali li jippermetti, bħala prinċipju, li jiġi ċċertifikat li l-oġġetti kkonċernati, permezz tal-qsim tal-fruntieri esterni tal-Unjoni, iċċaqlqu b'mod fiżiku mill-Unjoni lejn l-imsemmi pajjiż terz u li waslu f'dan tal-aħħar.
- 64 Issa, tali qsim ta' fruntieri u l-wasla tal-oġġetti fil-pajjiż terz ta' destinazzjoni muri mill-carnet TIR jikkostitwixxu wieħed mill-elementi ta' tranżazzjoni ta' esportazzjoni li jiddistingwuha minn tranżazzjoni li sseħħ għewwa l-Unjoni (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, EU:C:2007:548, punt 37).
- 65 Għalhekk, meta tali servizz ta' trasport ikun kopert minn carnet TIR, dan ikun jista', fl-assenza ta' raġunijiet preċiżi li jiġġustifikaw li wieħed jiddubita mill-awtentità jew mill-affidabbiltà ta' dan il-carnet u tal-elementi tiegħu, ikollu rilevanza għalkollox partikolari fil-kuntest marbut mar-rikonossiment ta' dritt għal eżenzjoni li jirrigwarda l-imsemmi servizz ta' trasport.

- 66 L-awtoritajiet fiskali għandhom għalhekk jieħdu debitament inkunsiderazzjoni tali dokument, bħal ma għandhom jieħdu 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 jieħdu wkoll inkunsiderazzjoni d-dokumenti rilaxxati fil-kuntest tal-Konvenzjoni CMR, bħal dawk imsemmija mill-qorti tar-rinviju, għall-finijiet tal-eżami dwar jekk dawn id-dokumenti jistgħux, jekk ikun il-każ, jissostanzjaw l-eżistenza plawżibbli 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 suġġetta għall-produzzjoni mill-persuna taxxabli tad-dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni tal-oġġetti kkonċernati. F'dan ir-rigward, huma l-awtoritajiet kompetenti, għall-finijiet tal-ġhoti tal-imsemmija eżenzjonijiet, li għandhom jeżaminaw jekk it-twettiq tal-kundizzjoni relatata mal-esportazzjoni tal-oġġetti kkonċernati jistax jiġi dedott b'livell ta' plawżibbiltà suffiċjentement 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 taxxabli jikkostitwixxi element li, bħala prinċipju, għandhom jieħdu debitament inkunsiderazzjoni l-imsemmija awtoritajiet, sakemm dawn ma jkollhomx raġunijiet preċiżi li jiddubitaw mill-awtenticità jew mill-affidabbiltà ta' dan id-dokument.

Fuq l-ispejjeż

- 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-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jithallsu 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 suġġetta għall-produzzjoni mill-persuna taxxabli tad-dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni tal-oġġetti kkonċernati. F'dan ir-rigward, huma l-awtoritajiet kompetenti, għall-finijiet tal-ġhoti tal-imsemmija eżenzjonijiet, li għandhom jeżaminaw jekk it-twettiq tal-kundizzjoni relatata mal-esportazzjoni tal-oġġetti kkonċernati jistax jiġi dedott b'livell ta' plawżibbiltà suffiċjentement 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 taxxabli jikkostitwixxi element li, bħala prinċipju, għandhom jieħdu debitament inkunsiderazzjoni l-imsemmija awtoritajiet, sakemm dawn ma jkollhomx raġunijiet preċiżi li jiddubitaw mill-awtenticità jew mill-affidabbiltà ta' dan id-dokument.

Firem