



## Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Għaxar Awla)

17 ta' Ottubru 2019\*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 146 – Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni – Kuncett ta' 'kunsinna ta' oġġetti' – Artikolu 131 – Kundizzjonijiet stabbiliti mill-Istati Membri– Principju ta' proporzjonalità – Principju ta' newtralità fiskali – Provi – Frodi – Prassi ta' Stat Membru li tikkonsisti fir-rifjut tad-dritt għal eżenzjoni meta x-xerrej tal-oġġetti esportati ma jkunx identifikat”

Fil-Kawża C-653/18,

li għandha bhala sugġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Ġunju 2018, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-17 ta' Ottubru 2018, fil-proċedura

**Unitel sp. z o.o.**

vs

**Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,**

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Għaxar Awla),

Komposta minn I. Jarukaitis (Relatur), President tal-Awla, M. Ilešič u C. Lycourgos, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Campos Sánchez-Bordona,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ipprezentati:

- għal Unitel sp. z o.o., minn A. Nikończyk, doradca podatkowy,
- għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna, bhala aġent,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Siekierzyńska u J. Jokubauskaitė, bhala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konkluzjonijiet

tagħti l-preżenti

\* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

## Sentenza

- 1 It-talba għal deċizzjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) u tal-Artikolu 131 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”), fid-dawl b'mod partikolari tal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn Unitel sp. z o.o. u Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (id-Direttur tal-Uffiċċju Fiskali ta' Warszawa, iktar 'il quddiem id-“Direttur tal-Uffiċċju Fiskali”) dwar rifjut ta' eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq esportazzjonijiet ta' oġġetti 'il barra mill-Unjoni Ewropea mwettqa matul is-sena 2007.

### Il-kuntest ġuridiku

#### *Id-dritt tal-Unjoni*

- 3 L-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:  
“Provvista ta' merkanzija' għandha tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjeta' tangibbli.”
- 4 Skont l-Artikolu 131 ta' din id-direttiva:  
“L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 għandhom japplikaw minghajr 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' kawlnkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli.”
- 5 L-Artikolu 146 tal-imsemmija direttiva, li jinsab fil-Kapitolu 6 ta' din tal-aħħar, intitolat “Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni”, jipprovdi, fil-paragrafu 1(a) u (b) tiegħu:  
“L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:  
a) il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata għal destinazzjoni barra mill-[Unjoni] minn jew għan-nom tal-bejgiegħ;  
b) il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni barra mill-[Unjoni] minn jew għan-nom ta' konsumatur li mhux stabbilit fit-territorju tagħhom, bl-eċċezzjoni ta' merkanzija ttrasportata mill-konsumatur innifsu għall-armar, l-ġoti tal-karburant u l-provvizjoni tad-dgħajjes tad-divertiment u t'ajruplani privati jew kwalunkwe mezz tat-trasport ieħor għall-użu privat;”.
- 6 L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi li, sakemm l-oġġetti jew is-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-tranzazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha jkollha d-dritt, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-tranzazzjonijiet, li tnaqqas, mill-ammont tat-taxxa dovuta, il-VAT dovuta jew imhallsa f'dak l-Istat Membru rigward kunsinni jew provvisti ta' oġġetti jew servizzi li jkunu sarulha, u għas-servizzi li jkunu qed jitwettqu jew li jkunu ser jitwettqu minn persuna taxxabbli oħra. Skont l-Artikolu 169(b) ta' din id-direttiva, il-persuna taxxabbli għandha d-dritt tnaqqas il-VAT sa fejn l-oġġetti u s-servizzi jintużaw għall-bżonnijiet tat-tranzazzjonijiet eżentati tagħha skont l-Artikolu 146 tal-imsemmija direttiva.

### **Id-dritt Pollakk**

- 7 L-Artikolu 2(8) tal-ustawa o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq l-Ogġetti u fuq is-Servizzi) tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U. ta' 2011, Nru 177, intestatura 1054), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-“Liġi dwar il-VAT”) jipprovdi:

“Filwaqt li dispożizzjonijiet oħra jipprevedu [...] l-esportazzjoni ta' ogġetti, dan il-kuncett jikkonċerna l-kunsinna ta' ogġetti mibgħuta jew ittrasportati 'il barra mit-territorju tal-Unjoni Ewropea, mit-territorju tal-pajjiż:

a) minn fornitur jew għan-nom tiegħu, jew

b) minn xerrej li għandu s-sede tiegħu barra mit-territorju tal-pajjiż jew għan-nom tiegħu, bl-eskluzjoni tal-ogġetti esportati mix-xerrej stess għall-bżonnijiet tal-attrezzament jew tal-forniment ta' dghajjes rikreattivi jew ta' ajruplani tat-turiżmu jew ta' kull mezz ieħor ta' trasport għal użu privat, jekk l-esportazzjoni tal-imsemmija ogġetti 'il barra mit-territorju tal-Unjoni tkun ikkonfermata mill-awtorità doganali kompetenti, iddeterminata mil-leġiżlazzjoni doganali.”

- 8 L-Artikolu 7(1) ta' din il-liġi jistabbilixxi li “jikkostitwixxi provvista ta' ogġetti fis-sens ta' dan l-Artikolu 5(1)(1 it-trasferiment tas-setgħa li wiehed jiddisponi minn ogġett bħala proprjetarju”.

- 9 L-Artikolu 41 tal-imsemmija liġi jipprevedi:

“[...]

4) Fir-rigward tal-esportazzjoni ta' ogġetti, prevista fl-Artikolu 2(8)(a), ir-rata tat-taxxa hija ekwivalenti għal 0 %.

[...]

6) Ir-rata tat-taxxa ta' 0 % tiġi applikata f'każ ta' esportazzjoni ta' ogġetti prevista fil-paragrafi 4 u 5, bil-kundizzjoni li, qabel l-iskadenza tat-terminu għall-prezentata tad-dikjarazzjoni fiskali relattiva għall-perijodu kontabbli kkonċernat, il-persuna taxxabli tkun kisbet id-dokument li jikkonferma l-esportazzjoni tal-ogġetti 'il barra mit-territorju tal-Unjoni.

[...]

11) Id-dispożizzjonijiet tal-paragrafi 4 u 5 japplikaw *mutatis mutandis* f'każ ta' esportazzjoni ta' ogġetti prevista fl-Artikolu 2(8)(b), bil-kundizzjoni li, qabel l-iskadenza tat-terminu għall-prezentata tad-dikjarazzjoni fiskali għall-perijodu kontabbli li matulu tkun saret il-kunsinna tal-ogġetti, il-persuna taxxabli tkun kisbet id-dokument previst fil-paragrafu 6, li jistabbilixxi l-identità tal-ogġetti li ġew ikkunsinnati u esportati. [...]

[...]”

### **Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari**

- 10 Mix-xahar ta' Jannar sa dak ta' Mejju 2007, Unitel, kumpannija stabbilita fil-Polonja, biegħet telefons portabbli lil żewġ entitajiet Ukreni. Wara proċedura ta' kontroll li kienet sugġetta għaliha l-kumpannija, l-amministrazzjoni fiskali kkonstatat li l-proċedura ta' esportazzjoni ta' dawn it-telefons portabbli 'il barra mit-territorju tal-Unjoni twettqet, iżda li dawn l-ogġetti kienu ġew akkwistati mhux mill-entitajiet imsemmija fuq il-fatturi, iżda minn entitajiet oħra li ma ġewx identifikati. Għaldaqstant

din l-amministrazzjoni qieset, b'deċizzjoni kkonfermata minn deċizzjoni tad-Direttur tal-Uffiċċju Fiskali fid-29 ta' Awwissu 2014, li ma kienx hemm kunsinna ta' oġġetti, fis-sens tal-Artikolu 2(8) tal-Liġi dwar il-VAT u, għaldaqstant, li Unitel ma kellhiex id-dritt tapplika r-rata ta' VAT ta' 0%, prevista fl-Artikolu 41(4) ta' din il-liġi.

- 11 Meta giet adita b'rikors kontra d-deċizzjoni tad-Direttur tal-Uffiċċju Fiskali, il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (il-Qorti Amministrattiva ta' Województwo ta' Varsavja, il-Polonja) irrilevat li mill-konstatazzjonijiet imwettqa jirriżulta li waħda miż-żewġ entitajiet Ukreni kienet kumpannija fittizja, li sservi sabiex tiddissimula d-destinatarja reali kif ukoll sabiex titwettaq frodi fiskali fir-rigward tal-awtoritajiet fiskali kemm Pollakki kif ukoll Ukreni, u li l-entità l-oħra ma kinitx l-operatur ekonomiku li kien akkwista t-telefons mingħand Unitel. Din il-qorti qieset li ma kienx hemm kunsinna ta' oġġetti peress li l-amministrazzjoni fiskali kienet stabbilixxiet li x-xerrejja tal-oġġetti msemija fil-fatturi ma ħadux il-pussess ta' dawn tal-aħħar, ma ddisponewx minnhom bħala proprjetarji u ma kienu jeżerċitaw l-ebda attività ekonomika, b'tali mod li t-tranzazzjonijiet inkwistjoni ma setgħux jiġi kklassifikati bħala "esportazzjoni ta' oġġetti" fis-sens tal-Artikolu 2(8) tal-Liġi dwar il-VAT. Barra minn hekk, l-imsemmija qorti li Unitel ma kinitx tat prova tad-diligenza rikjesta fit-twettiq ta' dawn it-tranzazzjonijiet. F'dan ir-rigward, hija rrilevat b'mod partikolari li din il-kumpannija kienet stabbilixxiet il-fatturi tagħha billi bbażat ruħha fuq data pprezentata minn entitajiet li l-mandati tagħhom ma kinux validi jew li ma kellhomx indirizzi professjonali validi u lanqas dokumenti validi li jiġġustifikaw il-kontabbiltà tal-VAT.
- 12 Unitel appellat mis-sentenza tal-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (il-Qorti Amministrattiva ta' Województwo ta' Varsavja, il-Polonja) quddiem il-qorti tar-rinviju, in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema, Il-Polonja). Insostenn tal-appell tagħha, Unitel invokat interpretazzjoni u applikazzjoni żbaljata tal-Artikolu 131 tad-Direttiva VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 146(1)(a) u (b) ta' din tal-aħħar, sa fejn l-applikazzjoni tar-rata ta' 0% giet issubordinata għall-osservanza ta' kundizzjonijiet formali minkejja li kienu ssodisfatti l-kundizzjonijiet materjali kollha tal-applikazzjoni ta' din ir-rata, kif ukoll żball ta' interpretazzjoni u ta' applikazzjoni tal-Artikolu 41(4) u (11) tal-Liġi dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 41(6), l-Artikolu 2(8) u l-Artikolu 7(1) ta' din il-liġi. Dan l-iżball kien jikkonsisti fil-kunsiderazzjoni li l-kunsinna ta' oġġetti tkun effettiva biss meta l-operatur imsemmi fuq il-fattura bħala xerrej ikun identiku għall-operatur li jipparteċipa realment f'din il-kwalità ta' tranzazzjoni inkwistjoni, fir-rifjut konsegwenti li din it-tranzazzjoni tiġi kklassifikata bħala tranzazzjoni ta' esportazzjoni ta' oġġetti u li tiġi applikata r-rata ta' 0%, u fil-kunsiderazzjoni madankollu li l-imsemmija tranzazzjoni tikkostitwixxi kunsinna taxxabbli bir-rata nazzjonali.
- 13 Il-qorti tar-rinviju esponiet li s-soluzzjoni tal-kawża prinċipali tirrikjedi interpretazzjoni tad-Direttiva tal-VAT u, qabel xejn, tal-kunċett ta' "kunsinna ta' oġġetti", fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) ta' din id-direttiva. Hija tindika li l-awtoritajiet fiskali nazzjonali jqisu li dan il-kunċett għandu jiġi interpretat b'mod konformi mal-Artikolu 7(1) tal-Liġi dwar il-VAT, li ttraspona l-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT, jiġifieri bħala t-trasferiment tas-setgħa li wieħed jiddisponi mill-oġġett ikkonċernat bħala proprjetarju. B'hekk, skont dawn l-awtoritajiet, iż-żewġ partijiet fit-tranzazzjoni għandhom ikunu jeżistu realment u jkunu identifikati, u dan ma jkunx il-każ meta x-xerrejja msemija fuq il-fattura jew fid-dokumenti doganali tkun entità fittizja jew meta x-xerrejja tal-oġġetti barra mit-territorju tal-Unjoni tkun persuna oħra mhux identifikata. Din l-interpretazzjoni hija wkoll dik miżmuma mill-maġġoranza tal-qorti amministrattivi Pollakki.
- 14 Madankollu, il-qorti tar-rinviju għandha dubji fuq il-kwistjoni dwar jekk, sabiex jiġi kkonstatat li sehhet kunsinna ta' oġġetti barra mit-territorju tal-Unjoni, meta l-esportazzjoni ta' dawn l-oġġetti ma tkunx ikkontestata bħala tali, huwiex realment neċessarju li l-entità msemija fuq il-fattura tal-fornitur u fid-dokument doganali bħala x-xerrejja tal-imsemmija oġġetti tikkoinċidi mad-destinatarju effettiv ta' dawn tal-aħħar. Hija tistaqsi jekk, f'tali sitwazzjoni, ikunx hemm trasferiment tas-setgħa li wieħed jiddisponi minn oġġett ta' għajbi bħala proprjetarju, fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT. Hija tirrileva b'mod partikolari li, fis-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2013, BDV Hungary Trading

(C-563/12, EU:C:2013:854), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, f'sitwazzjoni li fiha jkunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet tal-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni stabbiliti fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, b'mod partikolari l-hruġ tal-oġġetti kkonċernati mit-territorju doganali tal-Unjoni, ma tkun dovuta l-ebda VAT abbażi ta' kunsinna u li, f'tali ċirkustanzi, bħala prinċipju, ma jkunx jeżisti iktar riskju ta' frodi fiskali jew ta' telf fiskali li jista' jiġġustifika t-tassazzjoni tat-tranzazzjoni inkwistjoni.

- 15 F'dan il-kuntest, il-kwistjoni li tqum imbagħad, skont il-qorti tar-rinviju, hija dik dwar sa fejn frodi li possibbilment seħhet fit-territorju tal-Istat terz li fih ikun gie riċevut l-oġġett esportat minn persuna li ma hijiex dik indikata fid-dokumenti doganali tincidi fuq l-applikazzjoni tal-eżenzjoni mad-dritt għal tnaqqis tal-VAT. Filwaqt li teżamina l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li skontha huma l-Istati Membri li għandhom jirrifjutaw il-benefiċċju tad-drittijiet previsti mid-Direttiva tal-VAT f'każ ta' frodi mwettqa mill-persuna taxxabbli stess jew f'każ li din tal-aħhar kienet taf jew kellha tkun taf li, bit-tranzazzjoni inkwistjoni, hija kienet qiegħda tipparteċipa fi tranzazzjoni involuta fi frodi fir-rigward tal-VAT, hija tistaqsi jekk dan l-obbligu, li huwa intiż li jipproteġi s-suq intern, japplikax meta l-frodi titwettaq unikament fit-territorju ta' Stat terz, Stat ta' destinazzjoni u ta' konsum tal-oġġetti esportati.
- 16 Fl-aħhar, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża prinċipali, hijiex adegwata l-prassi nazzjonali li tikkonsisti fl-applikazzjoni tal-VAT għat-tranzazzjoni inkwistjoni bħallikieku din kienet tikkostitwixxi kunsinna nazzjonali, meta l-konstatazzjoni tal-assenza ta' kunsinna ta' oġġetti kellha twassal biex jitqies li din ma hijiex suġġetta għall-VAT u ma tagħtix dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.
- 17 F'dawn iċ-ċirkustanzi, in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Amministrattiva Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

- “1) Fid-dawl tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) u tal-Artikolu 131 tad-Direttiva [tal-VAT] kif ukoll tal-prinċipji ta' tassazzjoni tal-konsum, ta' newtralità u ta' proporzjonalità, il-prassi nazzjonali korretta għandha tikkonsisti fl-applikazzjoni eżenzjoni bid-dritt għal tnaqqis (jiġifieri, fil-Polonja, rata ta' 0%) f'kull każ, meta ż-żewġ kundizzjonijiet li ġejjin huma kumulattivament issodisfatti:
- a) l-esportazzjoni tal-oġġetti sseħh favur destinatarju mhux identifikat barra mill-Unjoni Ewropea u
  - b) jeżistu provi univokali fir-rigward tal-fatt li l-oġġetti telqu mit-territorju tal-Unjoni u din iċ-ċirkustanza ma hijiex ikkontestata?
- 2) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) u tal-Artikolu 131 tad-Direttiva [tal-VAT], kif ukoll il-prinċipji ta' tassazzjoni tal-konsum, ta' newtralità u ta' proporzjonalità jipprekludu prassi nazzjonali li tikkonsisti fil-fatt li jitqies li ma hemmx kunsinna ta' oġġetti meta dawn jigu inkontestabbilmment esportati barra mit-territorju tal-Unjoni iżda li, sussegwentement għall-esportazzjoni, l-awtoritajiet fiskali jkunu kkonstataw, fil-kuntest tal-proċedura, li d-destinatarju effettiv tal-oġġetti ma kienx l-entità li favur tagħha l-fattura li tistabbilixxi l-kunsinna tkun inħarġet mill-persuna taxxabbli, iżda entità oħra, mhux identifikata mill-awtoritajiet, bil-konsegwenza li l-awtoritajiet jirrifjutaw li japplikaw l-eżenzjoni bid-dritt għal tnaqqis (jiġifieri, fil-Polonja, rata ta' 0%) għal tali tranzazzjoni?
- 3) Fid-dawl tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) u tal-Artikolu 131 tad-Direttiva [tal-VAT], kif ukoll tal-prinċipji ta' tassazzjoni tal-konsum, ta' newtralità u ta' proporzjonalità, il-prassi nazzjonali korretta għandha tikkonsisti fl-applikazzjoni ta' rata nazzjonali għal kunsinna ta' oġġetti, jekk jeżistu provi univokali mill-fatt li dawn l-oġġetti telqu mit-territorju tal-Unjoni iżda li, b'kunsiderazzjoni għall-assenza ta' destinatarju identifikat, l-awtoritajiet iqisu li ma seħhitx kunsinna ta' oġġetti, jew għandu jitqies li, f'tali każ, ma seħhet bl-ebda mod tranzazzjoni taxxabbli, fir-rigward [tal-VAT] u li, konsegwentement, il-persuna taxxabbli ma għandhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input fir-rigward tal-akkwist ta' oġġetti esportati, konformement mal-Artikolu 168 tad-Direttiva [tal-VAT]?”

## Fuq id-domandi preliminari

### *Fuq l-ewwel u t-tieni domandi*

- 18 Permezz tal-ewwel u t-tieni domandi tagħha, li jehtieg li jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 146(1)(a) u (b) u l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhomx jiġu interpretati bħala li jipprekludu prassi nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tikkonsisti fil-kunsiderazzjoni li f'kull każ ma jkunx hemm kunsinna ta' oġġetti, fis-sens ta' din l-ewwel dispożizzjoni, u fir-rifjut konsegwenti tal-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT meta l-oġġetti kkonċernati jkunu ġew esportati 'il barra mill-Unjoni u li, wara l-esportazzjoni, l-awtoritajiet fiskali jkunu kkonstataw li x-xerrejja ta' dawn l-oġġetti ma kinitx il-persuna msemmija fuq il-fattura stabbilita mill-persuna taxxabbli, iżda entità oħra li ma gietx identifikata. F'dan il-kuntest, il-qorti tar-rinviju tistharreg l-inċidenza li jista' jkollha tali frodi mwettqa fit-territorju ta' Stat terz fuq l-applikazzjoni tad-dritt għal eżenzjoni mill-VAT.
- 19 F'dan ir-rigward, jehtieg jifakkar, fl-ewwel lok, li, skont l-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri għandhom jeżentaw il-kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportata għal destinazzjoni barra mill-Unjoni minn jew għan-nom tal-bejjiegh jew minn jew għan-nom tax-xerrej. Din id-dispożizzjoni għandha tinqara' flimkien mal-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva, li skontu huwa meqjus bħala "kunsinna ta' oġġetti" it-trasferiment tas-setgħa li wiehed jiddisponi minn proprjetà tangibbli (sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punt 23, u tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 22).
- 20 Din l-eżenzjoni hija intiża li tiggarrantixxi t-tassazzjoni tal-kunsinni ta' oġġetti kkonċernati fil-post tad-destinazzjoni tagħhom, jiġifieri dak fejn il-prodotti esportati se jiġu kkunsmati (sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 21 Kif diġà rrilevat diversi drabi l-Qorti tal-Ġustizzja, mid-dispożizzjonijiet previsti fil-punt 19 tas-sentenza odjerna u, b'mod partikolari, mill-kelma "mibgħuta" użata fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li l-esportazzjoni ta' oġġett isseħħ u li l-eżenzjoni tal-kunsinna għall-esportazzjoni hija applikabbli meta d-dritt li wiehed jiddisponi minn dan l-oġġett bħala proprjetarju jkun ġie trażmess lix-xerrej, meta l-fornitur jistabbilixxi li dan l-oġġett intbagħat jew ġie ttrasportat barra mill-Unjoni u meta, wara din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport, l-oġġett ikun fizikament telaq mit-territorju tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 24).
- 22 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet ukoll li l-kuncett ta' "kunsinna ta' oġġetti" huwa ta' natura oġġettiva u li japplika irrispettivament mill-iskopijiet u mir-riżultati tal-operazzjonijiet ikkonċernati, mingħajr ma hemm obbligu fuq l-amministrazzjoni fiskali li jwettqu investigazzjonijiet intiżi sabiex jiddeterminaw l-intenzjoni tal-persuna taxxabbli inkwistjoni jew ukoll li jieħdu inkunsiderazzjoni l-intenzjoni ta' operatur differenti mill-persuna taxxabbli involut fl-istess katina ta' provvisti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Novembru 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 23 Minn dan isegwi li tranżazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkostitwixxu kunsinni ta' oġġetti, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT, jekk jissodisfaw il-kriterji oġġettivi li fuqhom huwa bbażat dan il-kuncett, li huma mfakkra fil-punt 21 tas-sentenza odjerna.
- 24 Issa, il-fatt li oġġetti esportati jiġu mixtrija barra mill-Unjoni minn entità li ma hijiex dik imsemmija fuq il-fattura u li ma hijiex identifikata ma jeskludix lil dawn il-kriterji oġġettivi milli jiġu ssodisfatti.

- 25 Konsegwentement, il-klassifikazzjoni ta' tranzazzjoni bhala kunsinna ta' oġġetti, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT, ma tistax tkun issubordinata għall-kundizzjoni li x-xerrej ikun identifikat.
- 26 Madankollu, u fit-tieni lok, huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu, skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT, il-kundizzjonijiet li taħthom huma jeżentaw it-tranzazzjonijiet tal-esportazzjoni sabiex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjonijiet previsti minn din id-direttiva u l-prevenzjoni ta' kull frodi, evazzjoni, u kull abbuż possibbli. Fl-eżercizzju tas-setgħat tagħhom, l-Istati Membri għandhom madankollu josservaw il-prinċipji ġenerali tad-dritt, li jagħmlu parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, li fosthom hemm, b'mod partikolari, il-prinċipji ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punti 32 u 33).
- 27 Fir-rigward ta' dan il-prinċipju, għandu jitfakkar li miżura nazzjonali tkun tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi żgurat il-ġbir eżatt tat-taxxa jekk din essenzjalment tissubordina d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT għall-osservanza ta' obbligi formali, mingħajr ma jittiehdu inkunsiderazzjoni r-rekwiziti sostantivi u, b'mod partikolari, mingħajr ma jkun hemm bżonn li wiehed jistaqsi dwar jekk dawn tal-aħħar ġewx issodisfatti. Fil-fatt, it-tranzazzjonijiet għandhom jiġu intaxxati billi jittiehdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi oġġettivi tagħhom (sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 38, u tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 29).
- 28 Barra minn hekk, meta r-rekwiziti materjali jiġu ssodisfatti, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jirrikjedi li l-eżenzjoni mill-VAT tingħata anki jekk ċerti rekwiziti formali jkun għew esklużi mill-persuni taxxabli (sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 39).
- 29 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 għall-eżenzjoni mill-VAT (sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 40, u tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 32).
- 30 Minn naħa, il-ksur ta' rekwizit formali jista' jwassal għar-rifjut tal-eżenzjoni mill-VAT jekk dan il-ksur ikollu l-effett li jxekkel milli tingieb il-prova ċerta li r-rekwiziti sostantivi ġew issodisfatti (sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 42, u tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 35).
- 31 Għaldaqstant, jekk l-assenza ta' identifikazzjoni tax-xerrej reali ixxekkel, f'każ partikolari, milli tiġi stabbilita l-prova li t-tranzazzjoni inkwistjoni tikkostitwixxi kunsinna ta' oġġetti, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT, din iċ-ċirkustanza tista' twassal sabiex jiġi rifjutat il-benefiċċju tal-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni prevista f'dan l-artikolu. Għall-kuntrarju, li jiġi rikjest f'kull każ li x-xerrej ta' oġġetti fl-Istat terz għandu jkun identifikat, mingħajr ma jiġi mistharreġ jekk humiex issodisfatti r-rekwiziti formali ta' din l-eżenzjoni, b'mod partikolari l-ħruġ tal-oġġetti kkonċernati mit-territorju doganali tal-Unjoni, la josserva l-prinċipju ta' proporzjonalità u lanqas dak ta' newtralità fiskali.
- 32 F'dan il-każ, mid-deċizzjoni tar-rinviju jirriżulta li huwa stabbilit li l-oġġetti kkonċernati fil-kawża prinċipali ġew mibjuġha, li ġew mibgħuta 'il barra mill-Unjoni u li fizikament telqu mit-territorju tal-Unjoni, b'tali mod li, bla ħsara għal verifika ta' dawn il-fatti li għandha ssir mill-qorti nazzjonali, jidher li huma ssodisfatti dawk il-kriterji li għandhom jiġu ssodisfatti minn tranzazzjoni sabiex tkun tikkostitwixxi kunsinna ta' oġġetti, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT, minkejja l-fatt li x-xerrejja reali ta' dawn l-oġġetti ma ġewx identifikati.

- 33 Min-naħa l-oħra, 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'perikolu l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT. 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 f'evażjoni fiskali. Fl-ipoteżi li l-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf jew missha 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 tkun tista' tevita din il-frodi, hija għandha tiġi rrifjutata l-benefiċċju tal-eżenzjoni (sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 41, u tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 33).
- 34 Għall-kuntrarju, il-fornitur ma jistax jinżamm responsabbli għall-ħlas tal-VAT indipendentement mill-involviment tiegħu fil-frodi mwettqa mix-xerrej. Fil-fatt, ikun manifestament sproporzjonat li l-persuna taxxabbli tinsab responsabbli għad-defiċit fid-dhul tat-taxxa kkawżat minn atti frawdolenti ta' terzi persuni li fuqhom hija ma jkollha l-ebda influwenza (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punt 23).
- 35 Fis-sentenza tad-19 ta' Dicembru 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), li tagħmel riferiment għaliha l-qorti tar-rinviju, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat, fil-punt 40 ta' din tal-aħħar, li, f'sitwazzjoni li fiha jkunu stabbiliti l-kundizzjonijiet tal-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni previsti fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, b'mod partikolari l-ħruġ tal-oġġetti kkonċernati mit-territorju doganali tal-Unjoni, ma tkun dovuta l-ebda VAT inkonnessjoni ma' tali kunsinna u bħala prinċipju, ma jkunx jeżisti iktar riskju ta' frodi fiskali jew ta' telf fiskali li jista' jiġġustifika t-tassazzjoni tat-tranzazzjoni inkwistjoni.
- 36 Fil-kawża odjerna, il-qorti tar-rinviju, mingħajr ma tispeċifika n-natura tal-frodi li fiha huma involuti t-tranzazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali, tindika li l-oġġetti kkonċernati minn dawn it-tranzazzjonijiet ħarġu mit-territorju tal-Unjoni u tirrileva li din il-frodi twettqet biss fit-territorju ta' Stat terz, Stat ta' destinazzjoni u tal-post tal-konsum ta' dawn l-oġġetti.
- 37 Billi l-fatt li l-atti frawdolenti twettqu fi Stat terz ma jistax ikun suffiċjenti sabiex tiġi eskluża l-eżistenza ta' kull frodi mwettqa għad-detriment tas-sistema komuni tal-VAT, hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika li t-tranzazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma kinux involuti f'tali frodi u, jekk issib li kienu, allura għandha tevalwa jekk il-persuna taxxabbli kinitx taf jew kellhiex tkun taf li dan kien il-każ.
- 38 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet kollha, jeħtieġ li tingħata risposta għall-ewwel u t-tieni domanda li l-Artikolu 146(1)(a) u (b) u l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prassi nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tikkonsisti fil-kunsiderazzjoni li f'kull każ ma jkunx hemm kunsinna ta' oġġetti, fis-sens ta' din l-ewwel dispożizzjoni, u fir-rifjut konsegwenti tal-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT, meta l-oġġetti kkonċernati jkunu ġew esportati l-barra mill-Unjoni u li, wara l-esportazzjoni, l-awtoritajiet fiskali jkunu kkonstataw li x-xerrejja ta' dawn l-oġġetti ma kinitx il-persuna msemmija fuq il-fattura stabbilita mill-persuna taxxabbli, iżda entità oħra li ma gietx identifikata. F'tali ċirkustanzi, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT previst fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) ta' din id-direttiva għandu jiġi rrifjutat jekk l-assenza ta' identifikazzjoni tax-xerrej reali xxekkel, f'każ partikolari, milli tiġi stabbilita l-prova li t-tranzazzjoni inkwistjoni tikkostitwixxi kunsinna ta' oġġetti, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, jew jekk jiġi stabbilit li din il-persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li din it-tranzazzjoni kienet involuta fi frodi mwettqa għad-detriment tas-sistema komuni tal-VAT.



### *Fuq it-tielet domanda*

- 39 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-direttiva tal-VAT għandhiex tiġi interpretata fis-sens li meta, f'ċirkustanzi bħal dawk deskritti fl-ewwel u t-tieni domanda, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT previst fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT jiġi rrifjutat, jehtieg li tiġi applikata għat-tranzazzjoni inkwistjoni il-VAT applikabbli għall-kunsinni ta' oġġetti mwettqa fit-territorju nazzjonali jew jekk hemmx lok li jitqies li din it-tranzazzjoni ma tikkostitwixxix tranzazzjoni taxxabbli u li, għaldaqstant, ma tagħtix dritt għall-benefiċċju għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.
- 40 F'dan ir-rigward, huwa suffiċjenti li jiġi kkonstatat li, fl-assenza ta' kunsinna ta' oġġetti mwettqa fit-territorju nazzjonali u ta' tranzazzjoni eżentata b'mod konformi mal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva VAT, la teżisti tranzazzjoni taxxabbli u lanqas dritt għal tnaqqis skont l-Artikolu 168 jew l-Artikolu 169 ta' din id-direttiva.
- 41 Konsegwentement, hemm lok li tingħata risposta għat-tielet domanda li d-Direttiva tal-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li, meta, f'ċirkustanzi bħal dawk deskritti fl-ewwel u t-tieni domanda, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT previst fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT jiġi rrifjutat, hemm lok li jitqies li t-tranzazzjoni inkwistjoni ma tikkostitwixxix tranzazzjoni taxxabbli u li, għaldaqstant, ma tagħtix dritt għall-benefiċċju għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.

### **Fuq l-ispejjeż**

- 42 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, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jithallsu lura.

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

- 1) L-Artikolu 146(1)(a) u (b) u tal-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prassi nazzjonali, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tikkonsisti fil-kunsiderazzjoni li f'kull każ ma jkunx hemm kunsinna ta' oġġetti, fis-sens ta' din l-ewwel dispożizzjoni, u fir-rifjut konsegwenti tal-benefiċċju tal-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), meta l-oġġetti kkonċernati jkunew esportati 'l barra mill-Unjoni Ewropea u li, wara l-esportazzjoni, l-awtoritajiet fiskali jkunew kkonstataw li x-xerrejja ta' dawn l-oġġetti ma kinitx il-persuna msemmija fuq il-fattura stabbilita mill-persuna taxxabbli, iżda entità oħra li ma gietx identifikata. F'tali ċirkustanzi, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT previst fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) ta' din id-direttiva għandu jiġi rrifjutat jekk l-assenza ta' identifikazzjoni tax-xerrej reali ixkekkel, f'każ partikolari, milli tiġi stabbilita l-prova li t-tranzazzjoni inkwistjoni tikkostitwixxi kunsinna ta' oġġetti, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, jew jekk jiġi stabbilit li din il-persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li din it-tranzazzjoni kienet involuta fi frodi mwettqa għad-detriment tas-sistema komuni tal-VAT.
- 2) Id-Direttiva 2006/112 għandha tiġi interpretata fis-sens li, meta, f'dawn iċ-ċirkustanzi, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) previst fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva tal-VAT jiġi rrifjutat, hemm lok li jitqies li t-tranzazzjoni inkwistjoni ma tikkostitwixxix tranzazzjoni taxxabbli u li, għaldaqstant, ma tagħtix dritt għall-benefiċċju għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.

Firem