



Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla)

17 ta' Diċembru 2020*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Eżenzjonijiet mal-esportazzjoni – Artikolu 146(1)(b) – Ogġetti mibgħuta jew ittrasportati barra mill-Unjoni Ewropea minn xerrej mhux stabbilit fit-territorju tal-Istat Membru kkonċernat – Artikolu 147 – ‘Merkanzija li ser tingarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi’ mhux stabbiliti fl-Unjoni – Kuncett – Ogġetti li effettivament telqu mit-territorju tal-Unjoni – Prova – Rifjut tal-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni – Prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità – Frodi”

Fil-Kawża C-656/19,

li għandha bhala sugġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mis-Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Szeged, l-Ungerija), permezz ta' deċiżjoni tat-22 ta' Awwissu 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-4 ta' Settembru 2019, fil-proċedura

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

kontra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla),

komposta minn E. Regan, President tal-Awla, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos u I. Jarukaitis (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Campos Sánchez-Bordona,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., minn A. Hajós, A. I. Dobos u L. Horváth, ügyvédek,
- għall-Gvern Ungeriz, minn M. Z. Wils u B. Mongin, bhala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Havas u minn L. Lozano Palacios u F. Clotuche-Duvieusart, bhala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: l-Ungeriz.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-16 ta' Lulju 2020,
tagħti l-preżenti

Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 146 u 147 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”), kif ukoll tal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (iktar 'il quddiem “Bakati”) u Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (id-Direttorat għall-Appelli tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxi u tad-Dwana, l-Ungerija) (iktar 'il quddiem id-“Direttorat għall-Appelli”) dwar is-sugġett ta' deċiżjoni li tirrifjuta l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) prevista għall-oġġetti li jinġarru fil-bagalji personali tal-vjaġġaturi.
- 3 Mill-1 ta' April 2020, din it-tilwima taq' taħt il-kompetenza tas-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szeged, l-Ungerija), kif din il-qorti informat lill-Qorti tal-Ġustizzja, mingħajr madankollu ma rtirat id-domandi li kienu saru mis-Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Szeged, l-Ungerija).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva dwar il-VAT

- 4 L-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:
“Provvista ta' merkanzija' għandha tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tangibbli.”
- 5 It-Titolu IX ta' din id-direttiva jirrigwarda l-eżenzjonijiet. Il-Kapitolu 1 tiegħu huwa kompost biss mill-Artikolu 131 tal-imsemmija direttiva, li jipprovdi:
“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.”
- 6 Il-Kapitolu 6 ta' dan it-Titolu IX huwa intitolat “Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni” u jinkludi l-Artikoli 146 u 147 tal-istess direttiva. Skont l-Artikolu 146(1)(b) ta' dan ir-regolament:

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

[...]

b) il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni barra mill-Komunità minn jew għan-nom ta' konsumatur li mhux stabbilit fit-territorju tagħhom, bl-eċċezzjoni ta' merkanzija ttrasportata mill-konsumatur innifsu għall-armar, l-għoti tal-karburant u l-provvizjoni tad-dgħajjes tad-divertiment u t'ajruplani privati jew kwalunkwe mezz tat-trasport ieħor għall-użu privat."

7 L-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT jippreċiża:

"1. Fejn il-provvista ta' merkanzija msemmija fil-punt (b) ta' l-Artikolu 146(1) tirrigwarda merkanzija li ser tingarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi, l-eżenzjoni għandha tapplika biss jekk jiġu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

a) il-vjaġġatur mhuwiex stabbilit fi hdan il-Komunità;

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

ċ) il-valur totali tal-provvista, inkluża l-VAT, huwa aktar minn EUR 175 jew l-ekwivalenti f'valuta nazzjonali, [...]

[...]

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jeżentaw provvista b'valur totali ta' inqas mill-ammont speċifikat fil-punt (ċ) ta' l-ewwel subparagrafu.

2. Għall-finijiet tal-paragrafu 1, 'vjaġġatur mhux stabbilit fi hdan il-Komunità' għandha tfisser vjaġġatur li l-indirizz permanenti jew ir-residenza abitwali tiegħu mhux qiegħda fil-Komunità. F'dak il-każ 'indirizz permanenti jew residenza abitwali' tfisser il-post imnizzel bħala tali f'passaport, karta ta' l-identità, jew dokument ieħor ta' l-identità mill-Istat Membru li fit-territorju tiegħu l-provvista tkun qed issir.

Prova ta' esportazzjoni għandha tkun fornuta permezz tal-fattura jew dokument ieħor floku, iffirmit mill-uffiċċju tad-dwana ta' hruġ mill-Komunità.

[...]"

8 It-Titolu XI ta' din id-direttiva jirrigwarda l-"Obbligi ta' persuni taxxabbli u ta' ċerti persuni mhux taxxabbli". Fil-Kapitolu 7 ta' dan it-Titolu XI, intitolat "Disposizzjonijiet varji", jinsab l-Artikolu 273 tal-imsemmija direttiva, li jipprovdi, fl-ewwel paragrafu tiegħu:

"L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaq bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri."

Ir-Regolament Delegat (UE) 2015/2446

9 Ir-Regolament Delegat tal-Kummissjoni (UE) 2015/2446 tat-28 ta' Lulju 2015 li jissupplimenta r-Regolament (UE) Nru 952/2013 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill fir-rigward ta' regoli dettaljati li jikkoncernaw uħud mid-dispożizzjonijiet tal-Kodiċi Doganali tal-Unjoni (ĠU 2015, L 343, p. 1), jinkludi, fl-Artikolu 1 tiegħu, definizzjonijiet li jservu għall-finijiet tal-applikazzjoni ta' dan ir-regolament delegat.

- 10 Skont dan il-punt 5 tal-Artikolu 1, il-kunċett ta' "bagalji" ikopri "il-merkanzija kollha li tingarr bi kwalunkwe mezz fir-rigward ta' vjaġġ ta' persuna fiżika".

Id-dritt Ungeriz

- 11 L-általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (il-Liġi CXXVII tal-2007 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT") jgħid:

“(1) Il-kunsinna ta' oġġetti mibgħuta bil-posta jew ittrasportati mill-pajjiż lejn pajjiż barra mill-Komunità hija eżentata mit-taxxa, bil-kundizzjoni li l-ispedizzjoni jew it-trasport:

[...]

- b) isir mix-xerrej stess jew minn terza persuna li taġixxi f'ismu jekk il-kundizzjonijiet supplimentari previsti mill-paragrafi 3 u 4 ta' dan l-artikolu jew mill-Artikoli 99 u 100 ta' din il-liġi jkunu ssodisfatti.

(2) Il-paragrafu 1 huwa applikabbli jekk il-kundizzjonijiet segwenti jkunu ssodisfatti:

- a) l-awtorità li toħroġ l-oġġetti mit-territorju tal-Komunità għandha tkun iċċertifikat li dawn hallew l-imsemmi territorju fil-mument tal-kunsinna jew, l-iktar tard, f'terminu ta' 90 jum wara d-data li din tkun saret, u [...]

[...]

(3) Il-paragrafu (1)(b) jista' japplika, bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 99 u 100, meta, f'dan il-kuntest, ix-xerrej ma jkunx stabbilit fl-Ungerija jew, fin-nuqqas ta' stabbiliment, ma għandux hawnhekk id-domicilju jew ir-residenza abitwali tiegħu.

[...]”

- 12 L-Artikolu 99 tal-Liġi dwar il-VAT jipprovdi s-segwenti:

“(1) Meta l-akkwirent ikun vjaġġatur barrani u l-oġġetti kkunsinnati [...] jiffurmaw parti mill-bagalji personali jew tal-ivvjaġġar tiegħu, għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 98(1), huwa meħtieġ li:

- a) il-valur tal-kunsinna, inkluża t-taxxa, jaqbeż ammont ekwivalenti għal EUR 175;
- b) il-vjaġġatur barrani juri l-kwalità tiegħu bis-sostenn ta' dokumenti tal-ivvjaġġar jew ta' dokumenti oħra maħruġa mill-awtoritajiet irrikonoxxuti bħala kompetenti fl-Ungerija u li jservu sabiex tiġi identifikata l-persuna; [...],
- c) il-fatt li l-oġġetti telqu mit-territorju Komunitarju huwa iċċertifikat mill-awtorità ta' hrug tal-prodotti mit-territorju tal-Komunità permezz tal-hruġ ta' viża u ta' timbru fuq formola pprovdata għal dan il-għan mill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat, fuq preżentazzjoni simultanja tal-oġġetti u tal-orijinal tal-fattura li tikkonferma l-eżekuzzjoni tal-kunsinna tal-oġġetti.

(2) Sabiex ikun jista' jibbenefika mill-eżenzjoni, il-bejjieġh tal-oġġetti għandu, minbarra l-hruġ ta' fattura, jimla formola ta' talba għal rimbors tat-taxxa fuq talba tal-passiġġier barrani. [...] Il-formola ta' talba għar-imbors tat-taxxa hija stabbilita fi tliet kopji mill-bejjieġh tal-oġġetti li jagħti l-ewwel żewġ kopji lill-vjaġġatur u jzomm it-tielet kopja fid-dokumenti ta' kontabbiltà tiegħu stess.

(3) Meta hija tiċċertifika l-hruġ tal-oġġetti msemmija fil-paragrafu 1(c), l-awtorità doganali għandha tiġbor minghand il-vjaġġatur it-tieni kopja tal-formola tal-applikazzjoni għal rimbors tat-taxxa li jkollha viża u timbru.

(4) L-eżenzjoni mit-taxxa hija sugġetta għall-kundizzjoni:

- a) li l-bejjieġh tal-oġġetti jkun fil-pussess tal-ewwel kopja tal-formola tal-applikazzjoni għal rimbors tat-taxxa li għandha l-viża u t-timbru msemmija fil-paragrafu 1(c), u
- b) jekk it-taxxa tkun giet miġbura fil-mument tal-kunsinna tal-oġġetti, il-bejjieġh jirrimborsa l-imsemmija taxxa lill-vjaġġatur barrani, konformement mal-paragrafi 5 sa 8.

[...]

(6) Sabiex jikseb ir-ribors tat-taxxa, il-vjaġġatur barrani jew ir-rappreżentant tiegħu:

- a) għandu jagħti lill-bejjieġh tal-oġġetti l-ewwel kopja li għandha viża u timbru skont il-paragrafu 1(c) tal-formola tal-applikazzjoni għal rimbors tat-taxxa, u
- b) jipprezenta lill-bejjieġh tal-oġġetti l-kopja oriġinali tal-fattura li tiċċertifika l-kunsinna tal-oġġetti.

[...]

(9) Fil-każ fejn it-taxxa tkun giet iffatturata skont il-paragrafu 4(b) u l-bejjieġh tal-oġġetti jkun stabbiliha u ddikkjaraha bħala taxxa li għandha tithallas, huwa għandu d-dritt [...] li jnaqqas it-taxxa li għandha tithallas [...] mill-ammont tat-taxxa rimborsabbli bil-kundizzjoni li dan l-ammont jiġi indikat b'mod separat fid-dokumenti tal-kontabbiltà tiegħu.

[...]”

- 13 Il-punt 10 tal-Artikolu 259 tal-Liġi dwar il-VAT jiddefinixxi l-kuncett ta' "vjaġġatur barrani" bħala li jirreferi għall-"persuna fiżika li ma hijiex ċittadina ta' Stat Membru [...] u lanqas detentriċi ta' permess ta' residenza fi Stat Membru [...] u dik li, minkejja li hija ċittadina ta' Stat Membru [...], tirisjedji barra mit-territorju tal-Komunità”.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

- 14 Sa April 2015, Bakati kellha bħala attività l-kummerċ bl-ingrossa ta' pjanti ornamentalni. Sussegwentement, hija ffokat fuq il-bejgħ bl-imnut barra mill-ħanut. Mis-sena 2015, id-dħul mill-bejgħ tagħha annwali kiber b'mod konsiderevoli, fejn minn 50 miljun forint Ungeriz (HUF) (madwar EUR 140 000) għadda għal biljun HUF (madwar EUR 2 784 000). Matul is-sena 2016, l-attività tagħha kienet tikkonsisti, 95 % minnha, f'kunsinni lil għoxrin individwu, relatati ma' tliet familji, ta' kwantitajiet kbar ta' prodotti tal-ikel, kozmetiċi u prodotti ta' manutenzjoni. Dan ix-xiri kien isir permezz tat-telefon u seħħ diversi mijiet ta' drabi.
- 15 L-oġġetti kkonċernati kienu ttrasportati f'isem Bakati mill-maħzen tagħha li jinsab f'Szeged (l-Ungerija) sa maħzen mikri mix-xerrejja f'Tompa (l-Ungerija), viċin il-fruntiera Serbo-Ungeriza, fejn il-fatturi u l-formoli ta' applikazzjoni għar-ribors tal-VAT għall-vjaġġaturi barranin, ippreparati minn Bakati abbażi tal-informazzjoni pprovduta minn dawn ix-xerrejja, kienu jingħataw mal-oġġetti kkonċernati, b'kontroparti l-prezz tax-xiri. L-imsemmija xerrejja kienu għalhekk jittrasportaw dawn l-oġġetti lejn is-Serbja, permezz ta' karozza individwali, bħala bagalji personali. Huma kienu jibbenefikaw għal dawn l-oġġetti mill-eżenzjoni mill-VAT prevista għall-oġġetti li għandhom jingarru fil-bagalji personali ta' vjaġġaturi barranin, billi jibagħtu lil Bakati l-kopja tal-formola tat-talba għar-ribors tal-VAT stabbilita

mill-awtorità doganali tal-hruġ, li tindika li l-prodotti kienu ħallew it-territorju tal-Unjoni Ewropea f'Tompa. Meta kienet tircievi din il-formola, Bakati kienet tirrimborsalhom il-VAT li huma kienu ħallsu fil-mument tax-xiri.

- 16 Fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tagħha ghas-sena 2016, u konformement mal-Artikolu 99(9) tal-Liġi dwar il-VAT, Bakati inkludiet bhala ammont li għandu jitnaqqas mit-taxxa li għandha tithallas il-VAT irrimborsata lill-istess akkwirenti, għal ammont totali ta' HUF 339 788 000 (madwar EUR 946 000).
- 17 Waqt kontroll fiskali, in-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (id-Direttorat tal-Amministrazzjoni Nazzjonali tat-Taxxi u tad-Dwana tal-Provincja ta' Csongrád, l-Ungerija) ikkonstatat li l-akkwisti inkwistjoni kienu jaqbzu l-bżonnijiet individwali u familjari tax-xerrejja u li dawn kienu twettqu bil-għan li l-oġġetti akkwistati jerġghu jinbiegħu mill-ġdid. Skont din l-awtorità, dan kien jeskludi li dawn l-oġġetti jistgħu jikkostitwixxu bagalji personali fis-sens tal-leġiżlazzjoni applikabbli. L-imsemmija awtorità qieset ukoll li Bakati ma setgħetx tibbenefika mill-eżenzjoni mill-VAT fir-rigward tal-esportazzjoni, peress li din il-kumpannija ma bdiex il-proċedura ta' hruġ doganali tal-imsemmija oġġetti u ma kellhiex id-dokumenti neċessarji għal dan il-għan. Konsegwentement, permezz ta' deċiżjoni tas-27 ta' Ġunju 2018, hija talbet lil Bakati thallas differenza ta' VAT ta' HUF 340 598 000 (madwar EUR 948 200), biż-żieda ta' multa fiskali ta' HUF 163 261 000 (madwar EUR 454 500) kif ukoll interessi moratorji li jitolgħu għal HUF 7 184 000 (madwar EUR 20 000).
- 18 Peress li din id-deċiżjoni giet ikkonfermata minn deċiżjoni tad-Direttorat għall-Appelli tal-31 ta' Ottubru 2018, Bakati adixxiet lis-Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Szeged) b'rikors intiz għall-annullament ta' din l-aħħar deċiżjoni.
- 19 Insostenn tiegħu, Bakati ssostni b'mod partikolari li, fin-nuqqas ta' definizzjoni tal-kuncetti ta' "bagalji personali" jew ta' "vjaġġ" fid-dritt fiskali, l-amministrazzjoni doganali ma tistax tirrifjuta li twaħħal viża fuq formola għal prodotti li jkunu telqu mit-territorju tal-Ungerija ghas-sempliċi raġuni li jista' jiġi preżunt li x-xerrejja għandhom l-intenzjoni li jbigħuhom mill-ġdid. Barra minn hekk, ma hemm l-ebda intenzjoni min-naħa tagħha li tevita t-taxxa, peress li, skont l-Artikolu 98 tal-Liġi dwar il-VAT, hija kellha dritt għall-eżenzjoni mill-VAT minħabba l-esportazzjoni. Barra minn hekk, it-trattament fiskali tat-tranzazzjonijiet inkwistjoni ma jistax jiddependi mir-regoli tad-dritt doganali u l-għan tal-eżenzjoni tal-esportazzjonijiet huwa osservat, peress li l-oġġetti inkwistjoni effettivament telqu mit-territorju tal-Unjoni.
- 20 Id-Direttorat għall-Appelli jitlob li dan ir-rikors jiġi miċħud.
- 21 Il-qorti tar-rinviju tenfasizza li Bakati kienet taf mingħajr ebda dubju li x-xerrejja kienu jixtru l-oġġetti inkwistjoni mhux għall-użu individwali jew familjari tagħhom, iżda sabiex ibiegħuhom fis-swieq fis-Serbja, u li l-membri tat-tliet familji kienu jipparteċipaw fit-tranzazzjonijiet inkwistjoni sabiex il-korrispettiv ta' kull kunsinna ma jaqbiżx ċertu ammont, u b'hekk jiġi ffacilitat it-tranzitu transkonfinali tal-oġġetti bejn l-Ungerija u s-Serbja. Hija tippreċiża li huwa paċifiku li l-oġġetti inkwistjoni kull darba telqu mit-territorju tal-Ungerija.
- 22 Fir-rigward tal-mertu tat-tilwima, din il-qorti tindika, preliminarjament, li, skont sentenza tal-Kúria (il-Qorti Suprema, l-Ungerija) tat-8 ta' Diċembru 2016, li fuqha hija bbażata d-deċiżjoni tad-Direttorat għall-Appelli, jehtieg, f'ċirkustanzi simili għal dawk inkwistjoni quddiemha, li l-ewwel jiġi eżaminat jekk il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-Artikolu 99 tal-Liġi dwar il-VAT humiex issodisfatti. Skont din is-sentenza, huma kkunsidrati bhala li jirrispondu għall-kuncett ta' "bagalji" biss l-oġġetti li passigġier jixtri għall-bżonnijiet tiegħu stess jew bhala rigal u, konsegwentement, dan l-Artikolu 99 ma jippermettix l-esportazzjoni bhala bagalji ta' oġġetti li l-kwantità tagħhom tilhaq livell kummerċjali. Peress li l-kunsinna ta' oġġett għandha madankollu tiġi ntaxxata fl-Istat fejn dan l-oġġett huwa

finalment ikkonsmat, il-Kúria (il-Qorti Suprema) timponi għalhekk fuq l-amministrazzjoni fiskali, jekk jintwera li l-oġġetti inkwistjoni hallew it-territorju tal-Unjoni, l-obbligu li teżamina jekk huwiex applikabbli titolu ieħor ta' eżenzjoni mill-VAT previst fl-Artikolu 98 tal-Liġi dwar il-VAT.

- 23 Peress li l-Artikoli 98 u 99 tal-Liġi dwar il-VAT jikkorrispondu għad-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 146 u 147 tad-Direttiva tal-VAT, l-imsemmija qorti tistaqsi, fl-ewwel lok, fid-dawl tal-imsemmija sentenza, dwar il-mod kif għandu jiġi ddefinit il-kuncett ta' "bagalji personali". Hija tal-fehma li wiehed għandu jibbaża ruħu fuq is-sens komuni ta' dawn it-termini u li l-għan tal-esportazzjoni għandu importanza determinanti. Dan jeskludi li jistgħu jaqgħu taħt dan il-kuncett oġġetti li huma intizi għall-bejgħ mill-ġdid. Madankollu, fin-nuqqas ta' ġurisprudenza tal-Qorti tal-Gustizzja f'dan il-qasam, huwa neċessarju li ssir domanda preliminari.
- 24 Fit-tieni lok, din l-istess qorti tqis li, fl-assenza ta' bidla mix-xerrejja kkonċernati tal-intenzjoni tagħhom li jibbenefikaw mill-eżenzjoni mill-VAT prevista għall-passiġġieri barranin u fl-assenza ta' esportazzjoni barra mill-Ungerija fil-kuntest tal-proċedura doganali uniformi, l-amministrazzjoni fiskali ma kellhiex tikklassifika mill-ġdid il-kunsinni inkwistjoni.
- 25 Skont il-qorti tar-rinviju, peress li Bakati kienet taf li l-aġir tax-xerrejja kkonċernati kien frawdolenti u li l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni mill-VAT prevista għall-vjaġġaturi barranin ma kinux issodisfatti, din il-kumpanija ma setgħetx toħroġ formola ta' applikazzjoni għar-rimbors tal-VAT għall-vjaġġaturi barranin. Il-kwistjoni dwar jekk dawn ix-xerrejja effettivament evitawx il-leġiżlazzjoni fiskali Serba hija irrilevanti. Huwa importanti biss il-fatt li Bakati, bl-aġir tagħha, iffaċilitat intenzjonalment l-attività frawdolenti tal-imsemmija xerrejja u kisret deliberatament ir-rekwiżiti tal-Liġi dwar il-VAT, u b'hekk naqqset indebitament il-baži taxxabli tagħha abbaži tar-rimbors tat-taxxa li l-vjaġġaturi barranin huma eżentati minnha.
- 26 Jekk, f'tali ċirkustanzi, l-awtoritajiet fiskali kienu obbligati jagħtu l-eżenzjoni mill-VAT fuq baži legali differenti minn dik dwar l-eżenzjoni prevista għall-vjaġġaturi barranin, billi jikklassifikaw mill-ġdid it-tranzazzjonijiet ikkunsidrati, l-aġir b'*mala fide* ta' Bakati jibqa' mingħajr konsegwenza legali. Dan jagħti lil Bakati vantaġġ kompetittiv akkwistat illegalment, jippreġudika l-prinċipju ta' newtralità fiskali u jmur kontra l-obbligu tal-Istati Membri, previst fl-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, li jieħdu miżuri għall-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali. F'dan ir-rigward, tkun tista' tiġi trasposta s-soluzzjoni adottata fis-sentenza tas-17 ta' Mejju 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), li minnha jirrizulta li ma huwiex permess li persuna taxxabli tagħzel eżenzjoni mill-VAT fl-iskadenza tat-terminu mogħti għal dan il-għan.
- 27 Barra minn hekk, billi kisru l-kundizzjonijiet formali applikabbli, Bakati u x-xerrejja kkonċernati ħbew intenzjonalment l-attivitajiet ekonomiċi reali tagħhom mill-awtoritajiet fiskali u doganali. Tali ksur jipprekludi li jiġi kkonstatat li l-kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni mill-VAT kienu ssodisfatti. Id-dikjarazzjoni ta' Bakati li tgħid li t-tqegħid tat-timbru tal-awtoritajiet doganali fuq il-formola ta' talba għal rimbors tal-VAT għall-vjaġġaturi barranin jista' jiġġustifika l-applikazzjoni tal-eżenzjoni għal kunsinna għall-esportazzjoni hija żbaljata. Fil-fatt, l-eżenzjoni mill-VAT għall-vjaġġaturi barranin tikkonċerna kategorija ta' persuni ddefiniti, differenti minn dik koperta mill-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni, u huwa neċessarju li jiġi ddeterminat taħt liema titolu x-xerrej kkonċernat għandu dritt għal rimbors.
- 28 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li s-Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (il-Qorti Amministrattiva u Industrijali ta' Szeged) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u tagħmel lill-Qorti tal-Gustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Prattika ta' Stat Membru li jassimila l-kuncett ta' 'bagalji personali', iddefinit bħala wiehed mill-elementi tad-definizzjoni ta' kunsinni lil passiġġier barrani ta' oġġetti eżentati mit-taxxa fuq il-valur miżjud, għall-kuncett ta' effetti personali użat fil-Konvenzjoni dwar il-faċilitajiet doganali għat-turizmu, konkluża fi New York fl-4 ta' Ġunju 1954 [Gabra tat-Trattati tan-Nazzjonijiet Uniti,

Vol. 276, p. 230], u fil-protokoll addizzjonali għall-konvenzjoni, kif ukoll għall-kunċett ta' 'bagalji' previst fl-Artikolu 1(5) tar-[Regolament Delegat 2015/2446], hija konformi mal-Artikolu 147 tad-[Direttiva tal-VAT]?

- 2) Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda tkun fin-negattiv, kif għandu jiġi ddefinit il-kunċett ta' 'bagalji personali' previst fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT, fid-dawl tal-fatt li dan il-kunċett ma huwiex iddefinit fid-direttiva? Prattika nazzjonali li abbażi tagħha l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jagħmlu esklużivament riferiment għas-'sens ġenerali tal-kliem' hija konformi mad-dispożizzjonijiet tad-dritt [tal-Unjoni]?
- 3) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 146 u 147 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li jekk persuna taxxabli ma għandiex dritt għal eżenzjoni mit-taxxa abbażi tal-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT fuq kunsinna ta' oġġetti lil vjaġġatur barrani, għandha, skont il-bżonn, tiġi eżaminata, abbażi tal-Artikolu 146 tad-Direttiva tal-VAT, il-possibbiltà ta' eżenzjoni mit-taxxa fir-rigward tal-bejgħ għall-esportazzjoni anki minkejja l-assenza tal-formalitajiet doganali previsti fil-Kodiċi Doganali tal-Unjoni jew fl-att ġuridiku delegat?
- 4) Jekk ir-risposta għad-domanda preċedenti tkun li, fl-assenza ta' eżenzjoni fiskali għal vjaġġatur barrani, it-tranzazzjoni hija eliġibbli għall-eżenzjoni mill-VAT minhabba esportazzjoni, din it-tranzazzjoni tista' tiġi kklassifikata bħala kunsinna eżentata mill-VAT minhabba bejgħ għall-esportazzjoni jekk l-intenzjoni tal-klijent, meta ordna, kienet espliċitament tmur kontra tali bejgħ għall-esportazzjoni?
- 5) Jekk ir-risposti għad-domandi 3 u 4 ikunu fl-affermattiv, f'każ li jixbah lil dak inkwistjoni f'din il-kawża, jiġifieri f'każ fejn il-persuna li tohroġ il-fattura kienet konxja mill-fatt, fil-mument tal-kunsinna, li l-għan tax-xiri kien il-bejgħ mill-ġdid, li x-xerrej barrani, minkejja dan, kellu l-intenzjoni li jimporta dawn l-oġġetti inkwantu vjaġġatur barrani, u li għalhekk il-persuna li haġġet il-fattura kienet in mala fede meta mliet il-formola ta' applikazzjoni għal rimbors tat-taxxa li sservi għall-ksib tar-rimbors tat-taxxa u meta rimborsat, abbażi tal-eżenzjoni għall-vjaġġaturi barranin, it-taxxa fuq il-valur miżjud iffatturata, il-prattika ta' Stat Membru li abbażi tagħha l-amministrazzjoni fiskali tirrifjuta r-rimbors tat-taxxa ddikjarata u mħallsa bi zball fir-rigward ta' kunsinna lil vjaġġatur barrani, mingħajr ma tikkwalifika l-kunsinna tal-oġġetti bħala bejgħ għall-esportazzjoni u mingħajr ma twettaq korrezzjoni tat-tranzazzjoni f'dan is-sens, minkejja l-fatt mhux ikkontestat li l-oġġetti haġġu mill-Ungerija inkwantu bagalji, hija kompatibbli mal-Artikoli 146 u 147 tad-Direttiva tal-VAT u mal-prinċipji tad-dritt tal-Unjoni ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità?"

Fuq id-domandi preliminari

Osservazzjonijiet preliminari

- 29 Preliminarjament, għandu jiġi osservat li Bakati tikkontesta l-preżentazzjoni tal-fatti magħmula mill-qorti tar-rinviju minhabba li din hija inkompleta, jew saħansitra żbaljata. Konsegwentement, hija tistieden lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għal żewġ domandi addizzjonali, li hija tifformula fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, jew tiegħu inkunsiderazzjoni *ex officio*, fil-kuntest tal-analizi tad-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi legittimi, peress li t-tehid inkunsiderazzjoni tagħhom huwa, fil-fehma tagħha, fi kwalunkwe każ neċessarju, fid-dawl tal-fatti li hija tippreżenta, sabiex tingħata risposta utli lil din il-qorti.

- 30 Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tal-proċedura msemmija fl-Artikolu 267 TFUE, ibbażata fuq separazzjoni netta tal-funzjonijiet bejn il-qorti nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja, kull evalwazzjoni tal-fatti tal-kawża taqa' taħt il-ġurisdizzjoni tal-qorti nazzjonali. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja tista' biss tiddeċiedi fuq l-interpretazzjoni jew il-validità ta' test tad-dritt tal-Unjoni skont il-fatti li huma indikati lilha mill-qorti nazzjonali (sentenza tal-21 ta' Lulju 2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 31 Konsegwentement, il-fatti addizzjonali allegati minn Bakati ma jistgħux jittieħdu inkunsiderazzjoni mill-Qorti tal-Ġustizzja. Barra minn hekk, l-ebda element tal-proċess ipprezentat lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawn l-allegazzjonijiet, ma juri li tali teħid inkunsiderazzjoni huwa neċessarju sabiex tingħata risposta utli lill-qorti tar-rinviju.
- 32 Barra minn hekk, fil-kuntest tal-kooperazzjoni bejn il-Qorti tal-Ġustizzja u l-qorti nazzjonali, kif prevista fl-Artikolu 267 TFUE, hija biss il-qorti nazzjonali, li quddiemha titressaq il-kawża u li għandha tagħti d-deċiżjoni, li għandha tevalwa, fid-dawl taċ-ċirkustanzi partikolari tal-kawża li tinsab quddiemha, kemm il-ħtieġa ta' deċiżjoni preliminari biex tkun f'pożizzjoni li tagħti d-deċiżjoni tagħha, kif ukoll ir-rilevanza tad-domandi li hija tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja. Is-setgħa li jiġu ddeterminati d-domandi li għandhom isiru lil din il-qorti hija mogħtija biss lill-qorti nazzjonali u l-partijiet fil-kawża prinċipali ma jistgħux jibdlu l-kontenut tagħhom (sentenza tas-16 ta' Ottubru 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 33 Barra minn hekk, bdil fis-sustanza tad-domandi preliminari jew risposta għad-domandi addizzjonali msemmija mill-partijiet ikun inkompatibbli mar-rwol mogħti lill-Qorti tal-Ġustizzja li tiżgura l-possibbiltà lill-gvernijiet tal-Istati Membri u lill-partijiet interessati li jipprezentaw osservazzjonijiet skont l-Artikolu 23 tal-Istatut tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-Unjoni Ewropea, fid-dawl tal-fatt li, skont din id-dispożizzjoni, huma biss id-deċiżjonijiet tar-rinviju li jiġu nnotifikati lill-partijiet interessati (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Ottubru 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 34 Minn dan isegwi li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tistax tilqa' t-talba ta' Bakati intiza sabiex hija tirrispondi għal domandi addizzjonali, iffornulati minn din tal-aħħar.

Fuq l-ewwel u t-tieni domanda

- 35 Permezz tal-ewwel u tat-tieni domanda tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT favur "merkanzija li ser tingarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi" għandhiex tiġi interpretata fis-sens li jaqgħu taħtha l-oġġetti li individwu li ma huwiex stabbilit fl-Unjoni jiehu miegħu barra mill-Unjoni għal finijiet kummerċjali, bil-għan li jerga' jbiegħhom fi Stat terz.
- 36 L-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li l-Istati Membri għandhom jeżentaw il-kunsinna ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mix-xerrej mhux stabbilit fit-territorju rispettiv tagħhom, jew f'isimhom, barra mill-Unjoni, bl-esklużjoni ta' oġġetti ttrasportati mix-xerrej stess u intiżi għat-tagħmir jew għall-provvista ta' karburant lid-dgħajjes ta' divertiment u ajruplani ta' turizmu jew kull mezz ieħor ta' trasport għal użu privat.
- 37 L-Artikolu 147(1) ta' din id-direttiva jippreċiża li, fil-każ fejn il-kunsinna msemmija f'dan l-Artikolu 146(1)(b) tirrigwarda oġġetti li jinġarru fil-bagalji personali ta' vjaġġaturi, l-eżenzjoni tapplika biss meta l-vjaġġatur ma jkunx stabbilit fl-Unjoni, meta l-oġġetti jiġu ttrasportati barra mill-Unjoni qabel it-tmiem tat-tielet xahar wara dak li fih issir il-kunsinna u meta l-valur totali tal-kunsinna, inkluża l-VAT, jeċċedi s-somma ta' EUR 175 jew il-valur ekwivalenti tiegħu f'munita nazzjonali, fejn madankollu l-Istati Membri jistgħu jeżentaw dan l-ammont totali tal-kunsinna.

- 38 Fir-rigward tal-punt dwar jekk l-eżenzjoni prevista favur “merkanzija li ser tingarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi”, fis-sens ta’ dan l-Artikolu 147(1), tistax tapplika għal beni ttrasportati f’kundizzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jittfakkar li mir-rekwiziti kemm tal-applikazzjoni uniformi tad-dritt tal-Unjoni kif ukoll tal-prinċipju ta’ ugwaljanza jirriżulta li t-termini ta’ dispozizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li ma fiha l-ebda riferiment esplicitu għad-dritt tal-Istati Membri sabiex jiġu ddeterminati s-sens u l-portata tagħha għandhom jingħataw normalment, fl-Unjoni kollha, interpretazzjoni awtonoma u uniformi (sentenzi tat-18 ta’ Ottubru 2011, *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tat-23 ta’ April 2020, *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 39 Bħalma jsegwi minn ġurisprudenza stabbilita, id-determinazzjoni tat-tifsira u tal-portata tat-termini li fir-rigward tagħhom id-dritt tal-Unjoni ma jipprovdi ebda definizzjoni għandha ssir konformement mas-sens normali tagħhom fil-lingwa kurrenti, filwaqt li jittiehdu inkunsiderazzjoni l-kuntest li fih jintużaw u l-għanijiet segwiti mil-leġiżlazzjoni li jagħmlu parti minnha (sentenzi tat-18 ta’ Ottubru 2011, *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tat-23 ta’ April 2020, *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 40 Għandu jittfakkar ukoll li l-eżenzjonijiet previsti mid-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxu, sakemm il-leġiżlatur ma jkunx halla l-possibbiltà lill-Istati Membri li jiddefinixxu ċerti termini, kuncetti awtonomi tad-dritt tal-Unjoni li għandhom jiġu ssostitwiti fil-kuntest generali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita minn din id-direttiva (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta’ Ottubru 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tas-7 ta’ Marzu 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees et*, C-424/11, EU:C:2013:144, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 41 Barra minn hekk, dawn l-eżenzjonijiet għandhom jiġu interpretati b’mod strett, peress li dawn jikkostitwixxu eċċezjonijiet għall-prinċipju generali li jipprovdi li din it-taxxa hija imposta fuq kull provvista ta’ oġġetti u fuq kull provvista ta’ servizzi magħmula bi hlas minn persuna taxxabbli (sentenzi tat-18 ta’ Ottubru 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tad-29 ta’ Ġunju 2017, *L.Č.*, C-288/16, EU:C:2017:502, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 42 Fid-dawl ta’ dawn l-elementi u fl-assenza ta’ riferiment għad-dritt tal-Istati Membri u ta’ definizzjoni rilevanti fid-Direttiva tal-VAT, il-kliem “merkanzija li ser tingarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi”, fis-sens tal-Artikolu 147(1) ta’ din id-direttiva, għandhom jiġu interpretati konformement mat-tifsira normali tagħhom fil-lingwaġġ ta’ kuljum, filwaqt li jittiehed inkunsiderazzjoni l-kuntest li fih jintużaw u l-għanijiet imfittxija mil-leġiżlazzjoni li jagħmlu parti minnha.
- 43 F’dan ir-rigward, fid-dawl tal-mistoqsijiet magħmula mill-qorti tar-rinviju fl-ewwel domanda tagħha u fit-tieni parti tat-tieni domanda tagħha, għandu jiġi kkonstatat qabel kollox, minn naħa, li t-termini “bagalja personali”, fis-sens tal-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT, ma jistgħux jiġu ddefiniti permezz ta’ applikazzjoni diretta tal-kuncett ta’ “effetti personali” użat fil-Konvenzjoni dwar il-facilitajiet doganali għat-turiżmu, iffirmata fi New York fl-4 ta’ Ġunju 1954, u fil-Protokoll addizzjonali għal din il-konvenzjoni, li, barra minn hekk, la l-Unjoni Ewropea u lanqas l-Istati Membri kollha ma huma parti għaliha, peress li tali applikazzjoni ma hijiex konformi mal-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja mfakkra fil-punti 38 sa 40 ta’ din is-sentenza, u b’mod partikolari mal-fatt li l-eżenzjonijiet previsti mid-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxu kuncetti awtonomi tad-dritt tal-Unjoni. Barra minn hekk, fid-dawl ta’ din il-ġurisprudenza stabbilita, il-kliem “bagalji personali” lanqas ma jistgħu jiġu interpretati billi jirreferu b’mod esklużiv għas-“sens generali tal-kliem”.
- 44 Min-naħa l-oħra, assimilazzjoni ta’ dawn it-termini ma’ dak ta’ “bagalji” kif iddefinit fl-Artikolu 1(5) tar-Regolament Delegat 2015/2446 lanqas ma tista’ ssir. Fil-fatt, konformement mal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 40 ta’ din is-sentenza, l-eżenzjonijiet previsti mid-Direttiva tal-VAT għandhom

jerġgħu jitqiegħdu fil-kuntest ġenerali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita minn din id-direttiva. Barra minn hekk, din is-sistema komuni u s-sistema tal-Unjoni għall-ġbir tad-dazji doganali għandhom differenzi fl-istruttura, fl-għan u fl-iskop li jeskludu, bħala prinċipju, li t-termini ta' eżenzjoni li jaqgħu taħt l-imsemmija sistema komuni jiġu ddefiniti b'riferiment għad-definizzjonijiet previsti minn u għall-finijiet tal-leġislazzjoni dwar is-sistema tal-Unjoni għall-ġbir tad-dazji doganali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punt 28).

- 45 Fir-rigward tal-interpretazzjoni li għandha tingħata lill-frazi “merkanzija li ser tingarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi”, għandu jiġi kkonstatat li, fis-sens abitwali tagħha fil-lingwaġġ ta' kuljum, din tirrigwarda l-oġġetti, ġeneralment ta' daqs żgħir jew fi kwantitajiet żgħar, li persuna fiżika tiegħu magħha matul ċaqliq, li hija għandha bżonn matul dan u li jservu għall-użu privat tagħha jew tal-familja tagħha. Jistgħu wkoll jaqgħu parti minn dawn xi oġġetti li hija takkwista matul dan iċ-ċaqliq.
- 46 Fir-rigward tal-kuntest li fih jinsab l-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT, hemm lok li jiġi rrilevat li din id-dispożizzjoni tissugġetta l-applikazzjoni tal-eżenzjoni li dan l-artikolu jipprevedi mhux biss għall-fatt li l-kunsinna tirrigwarda “merkanzija li ser tingarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi”, iżda wkoll għall-osservanza tal-kundizzjonijiet kumulattivi elenkati fil-punti (a) sa (c) tal-ewwel paragrafu ta' din id-dispożizzjoni, jiġifieri dawk li l-vjaġġatur ma jkunx stabbilit fl-Unjoni, li l-beni jiġu ttrasportati barra mill-Unjoni qabel it-tmiem tat-tielet xahar wara dak li fih issir il-kunsinna u li l-valur totali tal-kunsinna, inkluża l-VAT, ikun jeċċedi fil-prinċipju s-somma ta' EUR 175 jew il-valur ekwivalenti tiegħu f'munita nazzjonali.
- 47 Dan l-Artikolu 147(2) jippreċiża fl-ewwel subparagrafu tiegħu, li l-kunċett ta' “vjaġġatur mhux stabbilit fi f'dan [l-Unjoni] jestendi għal “vjaġġatur li l-indirizz permanenti jew ir-residenza abitwali tiegħu mhux qiegħda [fl-Unjoni]” u li l-kunċett ta' “indirizz permanenti jew residenza abitwali” ifisser “il-post immnizzel bħala tali f'passaport, karta ta' l-identità, jew dokument ieħor ta' l-identità mill-Istat Membru li fit-territorju tiegħu l-provvista tkun qed issir”.
- 48 Dawn l-elementi li jinsabu fl-imsemmi Artikolu 147, b'mod partikolari fil-punt (a) tal-ewwel subparagrafu tal-paragrafu 1 tiegħu u fil-paragrafu 2 tiegħu, jipprevedu għalhekk il-benefiċjarju potenzjali tal-eżenzjoni prevista f'dan l-artikolu bħala persuna fiżika, li ma taġixxi fil-kwalità ta' operatur ekonomiku, li għandu tendenza li jeskludi li din l-eżenzjoni tkun prevista favur operaturi ekonomiċi u, konsegwentement, li teskludi li din tkun applikabbli għal esportazzjonijiet ta' natura kummerċjali.
- 49 Għalhekk, fid-dawl ta' din il-konstatazzjoni kif ukoll tal-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, imfakkra fil-punt 41 ta' din is-sentenza, li tgħid li l-eżenzjonijiet mill-VAT għandhom jiġu interpretati b'mod strett, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147(1) ta' din id-direttiva favur oġġetti li għandhom jingarru fil-bagalji personali ta' vjaġġaturi ma tistax tapplika għal oġġetti meħuda minn individwu barra mill-Unjoni għal finijiet kummerċjali, bil-għan li jerġgħu jinbiegħu mill-ġdid fi Stat terz.
- 50 Din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mill-għan speċifiku li għandha l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT. Ċertament, din hija intiza, b'mod ġenerali, u l-istess bħal dik prevista fl-Artikolu 146(1)(b) ta' din id-direttiva, sabiex jiġi osservat, fil-kuntest tal-kummerċ internazzjonali, il-prinċipju tat-tassazzjoni tal-oġġetti kkonċernati fil-post ta' destinazzjoni tagħhom u, għalhekk, li jiġi ggarantit li t-tranzazzjoni inkwistjoni tkun esklużivament intaxxata biss fil-post fejn il-prodotti kkonċernati ser ikunu kkonsumati (ara f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Ġunju 2017, L.Ċ., C-288/16, EU:C:2017:502, punt 18 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

- 51 Madankollu, dan l-Artikolu 147 għandu, barra minn hekk, kif espona, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punti 67 sa 71 tal-konklużjonijiet tiegħu, l-għan speċifiku ta' promozzjoni tat-turiżmu, kif turi l-fakultà, mogħtija lill-Istati Membri permezz tat-tieni subparagrafu tal-paragrafu 1 tiegħu, li jeżentaw kunsinni ta' oġġetti li l-valur totali tagħhom huwa inqas mill-ammont previst fil-punt (ċ) tal-ewwel subparagrafu ta' dan il-paragrafu. Issa, l-għoti tal-benefiċċju tal-eżenzjoni prevista fl-imsemmi Artikolu 147 lil esportazzjonijiet imwettqa għal finijiet kummerċjali, bil-għan tal-bejgħ mill-ġdid tal-prodotti kkonċernati fi Stat terz, ma huwiex relatat ma' dan l-għan ta' promozzjoni tat-turiżmu, li huwa marbut mill-qrib ma' attività mhux ekonomika min-naħa tax-xerrej.
- 52 L-imsemmija interpretazzjoni hija, barra minn hekk, sostnuta mill-evoluzzjoni legiżlattiva tad-dispożizzjoni li issa tinsab fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT. Din tal-aħħar, kif espona wkoll, essenzjalment, l-Avukat Ġenerali fil-punti 43 sa 59 u 63 tal-konklużjonijiet tiegħu, inizjalment kienet marbuta mal-eżenzjonijiet previsti għall-importazzjonijiet ta' merkanzija li tinsab fil-bagalji personali tal-vjaġġaturi, nieqsa minn kull natura kummerċjali, kif ukoll mal-kunsinni mwettqa fl-istadju tal-kummerċ bl-imnut. Issa, il-legiżlatur tal-Unjoni ma indikax li ried jerga' jeżamina din ir-rabta waqt id-diversi emendi li huwa għamel għal din id-dispożizzjoni.
- 53 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għall-ewwel u għat-tieni domanda għandha tkun li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT favur "merkanzija li ser tingarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi" għandha tiġi interpretata fis-sens li ma jaqgħux taħtha l-oġġetti li individwu li ma huwiex stabbilit fl-Unjoni jieħu miegħu barra mill-Unjoni għal finijiet kummerċjali, bil-għan li jerga' jbiegħhom fi Stat terz.

Fuq it-tielet u r-raba' domanda

- 54 Permezz tat-tielet u r-raba' domanda tagħha, li jaqbel li jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu ġurisprudenza nazzjonali li permezz tagħha, meta l-amministrazzjoni fiskali tikkonstata li l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni mill-VAT prevista għall-oġġetti li għandhom jingarru fil-bagalji personali tal-vjaġġaturi ma humiex issodisfatti, iżda li l-oġġetti kkonċernati ġew effettivament ittrasportati barra mill-Unjoni mix-xerrej, hija hi obbligata teżamina jekk din l-eżenzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tistax tiġi applikata għall-kunsinna inkwistjoni, meta l-formalitajiet doganali applikabbli ma jkunux ġew segwiti u meta, fil-mument tax-xiri, ix-xerrej ma kellux l-intenzjoni li tiġi applikata din l-aħħar eżenzjoni.
- 55 Għandu jittfakkar li, skont l-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri għandhom jeżentaw il-kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mix-xerrej mhux stabbilit fit-territorju rispettiv tagħhom, jew f'ismu, barra mill-Unjoni, bl-esklużjoni, essenzjalment, tal-kunsinni ta' merkanzija ttrasportati mix-xerrej stess u intiżi għat-tagħmir jew għall-provvista ta' mezzi ta' trasport għal użu privat. Din id-dispożizzjoni għandha tinqara flimkien mal-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva, li jipprovdi li huwa meqjus bħala "provvista ta' merkanzija" it-trasferiment tas-setgħa li wiehed jiddisponi minn proprjetà tangibbli bħala proprjetarju (sentenzi tat-28 ta' Frar 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 24, kif ukoll tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 56 Minn dawn id-dispożizzjonijiet, u, b'mod partikolari, mit-terminu "mibgħuta" użat fl-Artikolu 146(1)(b) 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 fiżikament telaq mit-territorju tal-Unjoni (sentenzi tat-28 ta' Frar 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 25, kif ukoll tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

- 57 F'dan il-każ, huwa paċifiku li l-kunsinni ta' oġġetti, fis-sens tal-Artikolu 14 tad-Direttiva tal-VAT, sehħew, li l-oġġetti kkonċernati mit-tranzazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali ġew ittrasportati barra mill-Unjoni mix-xerrejja tagħhom u li l-hruġ effettiv ta' dawn l-oġġetti mit-territorju tal-Unjoni huwa, għal kull kunsinna inkwistjoni, attestat minn viża mwahħla mill-awtorità doganali ta' hruġ fuq formola li hija fil-pussess tal-persuna taxxabli.
- 58 Barra minn hekk, meta l-kunsinna prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT tirrigwarda oġġetti li ser jingarru fil-bagalji personali ta' vjaġġaturi, l-eżenzjoni tapplika biss meta ċerti kundizzjonijiet addizzjonali, previsti fl-Artikolu 147 ta' din id-direttiva, huma ssodisfatti (sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 27).
- 59 Madankollu, kif jirriżulta esplicitament mill-formulazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT u mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punt preċedenti, l-Artikolu 147 ta' din id-direttiva jikkostitwixxi biss każ partikolari ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tagħha u l-kundizzjonijiet imposti f'dan l-Artikolu 147 huma kundizzjonijiet addizzjonali għal dawk previsti f'dan l-Artikolu 146(1)(b). Minn dan jirriżulta li l-fatt li dawn il-kundizzjonijiet speċifikament previsti fl-imsemmi Artikolu 147 ma humiex issodisfatti ma jistax jeskludi li l-kundizzjonijiet previsti biss f'dan l-Artikolu 146(1)(b) huma ssodisfatti.
- 60 Barra minn hekk, minn naħa, l-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT ma jipprevedix kundizzjoni skont liema l-formalitajiet doganali applikabbli għall-esportazzjoni għandhom jiġu osservati sabiex l-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni prevista f'din l-ewwel dispożizzjoni tkun applikabbli (ara, b'analogija, is-sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 26).
- 61 Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ripetutament li l-kunċett ta' "provvista ta' merkanzija" huwa ta' natura oġġettiva u li japplika irrispettivament mill-iskopijiet u mir-riżultati tat-tranzazzjonijiet ikkonċernati, mingħajr ma hemm obbligu fuq l-amministrazzjoni fiskali li twettaq investigazzjonijiet intiżi sabiex tiddetermina l-intenzjoni tal-persuna taxxabli inkwistjoni jew ukoll li tiehu inkunsiderazzjoni l-intenzjoni ta' operatur differenti mill-persuna taxxabli involut fl-istess katina ta' provvisti (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 62 Minn dawn l-elementi jirriżulta li tranzazzjoni bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxi provvista ta' merkanzija, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, jekk din tissodisfa l-kriterji oġġettivi li fuqhom huwa bbażat dan il-kunċett, imfakkra fil-punt 56 ta' din is-sentenza (ara, b'analogija, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 23).
- 63 Għaldaqstant, il-kwalifika ta' tranzazzjoni bħala "kunsinna għall-esportazzjoni" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni ma tistax tiddependi mill-osservanza tal-formalitajiet doganali applikabbli għall-esportazzjoni (ara, b'analogija, is-sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata) u lanqas mill-fatt li l-intenzjoni tax-xerrej, max-xiri, kienet li tiġi applikata mhux l-eżenzjoni prevista fl-imsemmija dispożizzjoni, iżda dik prevista fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, dawn iċ-ċirkustanzi ma jeskludux li dawn il-kriterji oġġettivi jkunu ssodisfatti.
- 64 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għat-tielet u għar-raba' domanda għandha tkun li l-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux ġurisprudenza nazzjonali li permezz tagħha, meta l-amministrazzjoni fiskali tikkonstata li l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni mill-VAT prevista għall-oġġetti li għandhom jingarru fil-bagalji personali tal-vjaġġaturi ma humiex issodisfatti, iżda li l-oġġetti kkonċernati ġew effettivament ittrasportati barra mill-Unjoni mix-xerrej, hija hi obligata teżamina jekk din l-eżenzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tistax tiġi applikata għall-kunsinna inkwistjoni, meta l-formalitajiet doganali applikabbli ma jkunux ġew segwiti u meta, fil-mument tax-xiri, ix-xerrej ma kellux l-intenzjoni li tiġi applikata din l-aħħar eżenzjoni.

Fuq il-hames domanda

- 65 Permezz tal-hames domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prattika nazzjonali li abbażi tagħha l-amministrazzjoni fiskali tirrifjuta awtomatikament lil persuna taxxabbli l-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT prevista minn waħda jew l-oħra minn dawn id-dispożizzjonijiet meta hija tikkonstata li din il-persuna taxxabbli, *in mala fide*, ħarġet il-formola li abbażi tagħha x-xerrej ibbenefika mill-eżenzjoni prevista f'dan l-Artikolu 147, meta huwa stabbilit li l-oġġetti kkonċernati hallew it-territorju tal-Unjoni.
- 66 Kif jirriżulta, essenzjalment, mill-analiżi tal-ewwel u tat-tieni domanda, l-eżenzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT ma hijiex applikabbli għal oġġetti li jittieħdu mix-xerrej barra mill-Unjoni għal finijiet kummerċjali, bil-għan li jerġgħu jinbiegħu fi Stat terz. Madankollu, kif diġà ġie rrilevat fil-punt 59 ta' din is-sentenza, l-eżenzjoni prevista f'dan l-Artikolu 147 tikkostitwixxi biss każ partikolari ta' applikazzjoni ta' dik prevista fl-Artikolu 146(1)(b) ta' din id-direttiva u l-fatt li l-kundizzjonijiet speċifiċi previsti fl-imsemmi Artikolu 147 ma humiex issodisfatti ma jeskludix li l-kundizzjonijiet previsti f'dan l-Artikolu 146(1)(b) ikunu ssodisfatti.
- 67 Konsegwentement, il-fatt, għal amministrazzjoni fiskali, li tikkonstata li l-esportazzjoni inkwistjoni titwettaq għal finijiet kummerċjali u għalhekk ma tistax tibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT ma jistax awtomatikament jippermettilha tikkonkludi li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(b) ta' din id-direttiva għandha wkoll tiġi rrifjutata.
- 68 Barra minn hekk, kif diġà tfakkar ukoll, essenzjalment, fil-punti 62 u 63 ta' din is-sentenza, il-klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni bħala "kunsinna ta' oġġetti", fis-sens tal-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, tiddependi mill-punt dwar jekk din tissodisfax il-kriterji oġġettivi li fuqhom huwa bbażat dan il-kunċett, imfakkra fil-punt 56 ta' din is-sentenza, u ma tistax tiddependi mill-osservanza ta' formalitajiet doganali u lanqas mill-intenzjoni tal-persuna taxxabbli jew ta' operatur iehor li jintervjeni fl-istess katina ta' kunsinna.
- 69 Ċertament, hekk kif jirriżulta mill-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT, l-eżenzjonijiet previsti fil-Kapitoli 2 sa 9 tat-Titolu IX ta' din id-direttiva, li l-Artikoli 146 u 147 tagħha jagħmlu parti minnu, japplikaw fil-kundizzjonijiet li l-Istati Membri jistabbilixxu sabiex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u sempliċi ta' dawn l-eżenzjonijiet u għall-prevenzjoni ta' kull frodi, kull evażjoni u kull abbuż eventwali. Minbarra dan, l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li l-Istati Membri jistgħu jipprevedu obbligi oħra li huma jqisu neċessarji sabiex jiżguraw il-ġbir eżatt tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi.
- 70 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddecidiet li, fl-eżerċizzju tas-setgħat li jagħtuhom l-imsemmija Artikolu 131 u 273, l-Istati Membri għandhom josservaw il-prinċipji ġenerali tad-dritt li jagħmlu parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, li fosthom hemm b'mod partikolari l-prinċipju ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-28 ta' Frar 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 26).
- 71 Fir-rigward ta' dan il-prinċipju, għandu jtfakkar li miżura nazzjonali tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi żgurat il-ġbir eżatt tat-taxxa jekk din essenzjalment tissugġetta d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT għall-osservanza ta' obbligi formali, mingħajr ma jittieħdu 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-tranżazzjonijiet għandhom jiġu ntaxxati billi jittieħdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi oġġettivi tagħhom (ara, b'analogija, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

- 72 Meta l-imsemmija rekwiżiti materjali jiġu sodisfatti, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jirrikjedi li l-eżenzjoni tal-VAT tingħata anki jekk ċerti rekwiżiti formali jkunu ġew esklużi mill-persuni taxxabbli (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 73 Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jeżistu biss żewġ każijiet fejn in-nuqqas ta' osservanza ta' rekwiżit formali jista' jwassal għat-telf tad-dritt għal eżenzjoni mill-VAT (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 74 Fl-ewwel lok, 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 tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 75 Fid-dawl tad-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, f'dan ir-rigward għandu jitfakkar li, ċertament, l-eżenzjoni stabbilita fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT tikkostitwixxi "eżenzjoni fuq l-esportazzjoni" u li għalhekk huwa neċessarju li r-realtà ta' din l-esportazzjoni tiġi stabbilita għas-sodisfazzjon tal-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 71 ta' din is-sentenza (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punti 47 u 48, kif ukoll tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 36).
- 76 Madankollu, proċedura probatorja li teskludi kwalunkwe oħra ma tistax tiġi imposta u kull prova li tippermetti li ssostni l-konvinzjoni hekk meħtieġa mill-awtorità fiskali kompetenti għandha tiġi ammessa (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punti 49 u 50).
- 77 F'dan il-każ, kif diġà ġie rrilevat fil-punt 57 ta' din is-sentenza, huwa madankollu paċifiku li kunsinni ta' oġġetti, fis-sens tal-Artikolu 14 tad-Direttiva tal-VAT, sehħew, li l-oġġetti kkonċernati mit-tranzazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali ġew ittrasportati barra mill-Unjoni mix-xerrejja tagħhom u li l-ħruġ effettiv ta' dawn l-oġġetti mit-territorju tal-Unjoni huwa, għal kull waħda mill-kunsinni inkwistjoni, iċċertifikat minn viża mwahħla mill-awtorità doganali ta' ħruġ fuq formola li hija fil-pussess tal-persuna taxxabbli.
- 78 Issa, il-fatt li l-formola inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija intiża għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT ma jeskludix li l-viża li titwaħħal hemmhekk tista' tippermetti li jitqies li r-rekwiżit sostantiv li jikkonsisti fil-ħruġ effettiv tal-oġġetti mit-territorju tal-Unjoni ġie ssodisfatt. Fil-fatt, minn naħa, it-twaħħil ta' tali viża fuq fattura jew dokument ta' sostenn minfloku jikkostitwixxi modalità ta' prova tal-esportazzjoni tal-oġġetti kkonċernati barra mill-Unjoni espressament ammessa fl-Artikolu 147(2) tad-Direttiva tal-VAT. Min-naħa l-oħra, it-tqegħid tal-oġġetti kkonċernati taht is-sistema doganali tal-esportazzjoni, sew jekk isir qabel jew wara l-esportazzjoni, jikkostitwixxi obbligu formali li, barra minn hekk, jaqa' mhux taht is-sistema komuni tal-VAT, iżda taht il-proċedura doganali. Għaldaqstant, in-nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu ma jeskludix bħala tali li l-kundizzjonijiet sostantivi li jiġġustifikaw l-għoti ta' din l-eżenzjoni jkunu ssodisfatti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 39).
- 79 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ma josservax il-prinċipju ta' proporzjonalità l-fatt li jiġi ostakolat l-għoti ta' eżenzjoni mill-VAT għal kunsinna ta' oġġetti għall-esportazzjoni minhabba li l-persuna taxxabbli kkonċernata ma wettqitx il-proċedura ta' ħruġ doganali ta' dawn l-oġġetti u ma jkollhiex id-dokumenti neċessarji, minkejja li huwa paċifiku li l-imsemmija oġġetti effettivament ġew esportati konformement mal-kriterji mfakkra fil-punt 56 ta' din is-sentenza, li huwa kkonfermat minn viża mwahħla mill-awtorità doganali tal-ħruġ, u li din il-kunsinna tissodisfa għalhekk, minhabba l-karatteristiċi

oġġettivi tagħha, il-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni previsti fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT (ara, b'analogija, is-sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 30). Hija l-qorti tar-rinviju li għandha twettaq il-verifiki neċessarji f'dan ir-rigward.

- 80 Fit-tieni lok, 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. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ma huwiex kuntrarju għad-dritt tal-Unjoni li operatur ikun meħtieġ li jaġixxi b'*bona fide* u li jieħu l-miżuri kollha li jistgħu raġonevolment ikunu meħtieġa sabiex jiġi żgurat li t-tranzazzjoni li huwa jwettaq ma twasslux sabiex jipparteċipa f'evazzjoni fiskali. Fl-ipotezi 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 tieħu sabiex tevita din il-frodi, il-benefiċċju tal-eżenzjoni għandu jiġiha rrifjutat (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 81 Għall-kuntrarju, il-fornitur ma jistax jinżamm responsabbli għall-ħlas tal-VAT indipendentement mill-involvement tiegħu fil-frodi mwettqa mix-xerrej. Fil-fatt, ikun manifestament sproporzjonat li l-persuna taxxabbli tinsab responsabbli għat-telf fid-dhul fiskali kkawżat minn atti frawdolenti ta' terzi persuni li fuqhom hija ma jkollha l-ebda influwenza (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 82 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet 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-hruġ tal-oġġetti kkonċernati mit-territorju doganali tal-Unjoni, ma tkun dovuta l-ebda VAT f'relazzjoni ma' tali kunsinna u, ftali ċirkustanzi, bħala prinċipju, lanqas ma jeżisti riskju ta' frodi fiskali jew ta' telf fiskali li jista' jiġġustifika t-tassazzjoni tat-tranzazzjoni inkwistjoni (sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punt 40, u tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 35).
- 83 Għandu jitfakkar ukoll li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-fatt li l-atti frawdolenti twettqu fi Stat terz ma jistax ikun biżżejjed sabiex tiġi eskluża l-eżistenza ta' kwalunkwe frodi li tipperikola l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT u li hija l-qorti nazzjonali, ftali ċirkustanza, li għandha tivverifika li t-tranzazzjonijiet inkwistjoni kienu effettivament involuti ftali frodi u, jekk dawn kienu, li tevalwa jekk il-persuna taxxabbli kinitx taf jew kellhiex tkun taf li dan kien il-każ (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 37).
- 84 Madankollu, f'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju ma tipprovdix preċiżazzjonijiet dwar in-natura tal-frodi mwettqa minn Bakati, b'mod partikolari l-punt sa fejn l-aġir tagħha kien il-kawża ta' telf fiskali jew ipperikola l-funzjonament ta' din is-sistema komuni. F'dan ir-rigward, is-sempliċi żieda eventwali fid-dhul mill-bejgħ ta' din il-kumpannija, bi ħsara għal dak tal-kompetituri tagħha, ma tistax, *a priori*, tikkostitwixxi tali theddida.
- 85 Barra minn hekk, għandu jiġi rrilevat li l-applikazzjoni ta' eżenzjoni fuq l-esportazzjoni, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, ma tiddependix mill-eżerċizzju ta' għażla mill-persuna taxxabbli, peress li l-benefiċċju ta' tali eżenzjoni huwa, bħala prinċipju, legali meta l-kundizzjonijiet sostantivi previsti għal dan il-għan ikunu ssodisfatti, konformement mal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 56 ta' din is-sentenza. Għaldaqstant, kuntrarjament għal dak li donnha tipprevedi l-qorti tar-rinviju, it-tagħlim tal-ġurisprudenza li tirriżulta mis-sentenza tas-17 ta' Mejju 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), u li jirrigwarda l-possibbiltà, għal Stat Membru, li jeskludi l-applikazzjoni retroattiva tal-iskema speċjali ta' tassazzjoni tal-VAT li tipprevedi eżenzjoni għall-impriži ż-żgħar għal persuna taxxabbli li tissodisfa l-kundizzjonijiet sostantivi neċessarji f'dan ir-rigward, iżda li ma eżerċitatx il-possibbiltà li tagħzel l-applikazzjoni ta' din l-iskema fl-istess hin li hija ddikjarat il-bidu tal-attivitàjiet ekonomiċi tagħha lill-amministrazzjoni fiskali, ma jistgħux jiġu trasposti għal ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali.

- 86 Madankollu, mill-formulazzjoni stess tal-ħames domanda preliminari kif ukoll mill-motivi tad-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li Bakati pparteċipat fil-ksur tal-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-VAT.
- 87 Tali ksur speċifiku ta' dispożizzjoni tad-Direttiva tal-VAT, li ma jwassalx għal telf ta' dħul fiskali għall-Unjoni, ma jistax madankollu jitqies bħala li jipperikola l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT.
- 88 Għaldaqstant, mingħajr ma tiġi eskluża l-possibbiltà li tali ksur jista', skont id-dritt nazzjonali, ikun sugġett għal sanzjonijiet amministrattivi proporzjonati, bħall-impożizzjoni ta' multi pekunjarji, dan ma jistax jiġi ssanzjonat bir-rifjut tal-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT għall-esportazzjonijiet effettivament imwettqa.
- 89 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għall-ħames domanda għandha tkun li l-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prattika nazzjonali li abbażi tagħha l-amministrazzjoni fiskali tirrifjuta awtomatikament lil persuna taxxabbli l-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT prevista minn waħda jew l-oħra minn dawn id-dispożizzjonijiet meta hija tikkonstata li din il-persuna taxxabbli, *b'mala fide*, harġet il-formola li abbażi tagħha x-xerrej ibbenefika mill-eżenzjoni prevista f'dan l-Artikolu 147, meta huwa stabbilit li l-oġġetti kkonċernati hallew it-territorju tal-Unjoni. F'tali ċirkustanzi, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT prevista f'dan l-Artikolu 146(1)(b) għandu jiġi rrifjutat jekk il-ksur ta' rekwiżit formali jkollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi li jikkundizzjonaw l-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni jkunew ġew issodisfatti jew jekk jiġi stabbilit li l-imsemmija persuna taxxabbli kienet taf jew kellha tkun taf li t-tranzazzjoni inkwistjoni kienet involuta fi frodi li tipperikola l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT.

Fuq l-ispejjeż

- 90 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 (Il-Ħames Awla) taqta' u tiddeċiedi:

- 1) L-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 147(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud favur "merkanzija li ser tingarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi" għandha tiġi interpretata fis-sens li ma jaqgħux taħta l-oġġetti li individwu li ma huwiex stabbilit fl-Unjoni jiehu miegħu barra mill-Unjoni għal finijiet kummerċjali, bil-għan li jerga' jbiegħhom fi Stat terz.
- 2) L-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux ġurisprudenza nazzjonali li permezz tagħha, meta l-amministrazzjoni fiskali tikkonstata li l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni mill-VAT prevista għall-oġġetti li għandhom jingarru fil-bagalji personali tal-vjaġġaturi ma humiex issodisfatti, iżda li l-oġġetti kkonċernati ġew effettivament ittrasportati barra mill-Unjoni mix-xerrej, hija hi obligata teżamina jekk din l-eżenzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tistax tiġi applikata għall-kunsinna inkwistjoni, meta l-formalitajiet doganali applikabbli ma jkunux ġew segwiti u meta, fil-mument tax-xiri, ix-xerrej ma kellux l-intenzjoni li tiġi applikata din l-aħhar eżenzjoni.
- 3) L-Artikolu 146(1)(b) u l-Artikolu 147 tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prattika nazzjonali li abbażi tagħha l-amministrazzjoni fiskali tirrifjuta awtomatikament lil persuna

taxxabli l-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT prevista minn wahda jew l-oħra minn dawn id-dispożizzjonijiet meta hija tikkonstata li din il-persuna taxxabli, b'*mala fide*, harġet il-formola li abbażi tagħha x-xerrej ibbenefika mill-eżenzjoni prevista f'dan l-Artikolu 147, meta huwa stabbilit li l-oġġetti kkonċernati hallew it-territorju tal-Unjoni. F'tali ċirkustanzi, il-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT prevista f'dan l-Artikolu 146(1)(b) għandu jiġi rrifjutat jekk il-ksur ta' rekwiżit formali jkollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi li jikkundizzjonaw l-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni jkunu ġew issodisfatti jew jekk jiġi stabbilit li l-imsemmija persuna taxxabli kienet taf jew kellha tkun taf li t-tranzazzjoni inkwistjoni kienet involuta fi frodi li tipperikola l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT.

Firem