Ġabra tal-ġurisprudenza

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

28 ta’ Marzu 2019*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 131 u Artikolu 146(1)(a) – Eżenzjoni ta’ kunsinni ta’ oġġetti mibgħuta jew ittrasportati barra mill-Unjoni Ewropea – Kundizzjoni ta’ eżenzjoni prevista mid-dritt nazzjonali – Tqegħid ta’ oġġetti taħt proċedura doganali partikolari – Prova ta’ tqegħid taħt il-proċedura tal-esportazzjoni”

Fil-Kawża C-275/18,

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

Milan Vinš

vs

Odvolací finanční ředitelství

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

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

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għall-Odvolací finanční ředitelství, minn T. Rozehnal u D. Jeroušek, bħala aġenti,

– għall-Gvern Ċek, minn M. Smolek, J. Vláčil u O. Serdula, bħala aġenti,

– għall-Gvern Elleniku, minn M. Tassopoulou u A. Dimitrakopoulou, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė u M. Salyková, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstemgħet l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata’ mingħajr konklużjonijiet,

* Lingwa tal-kawża: iċ-Ċek.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 131 u 146 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60, iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

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

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva dwar il-VAT

3 Taħt il-Kapitolu 1, intitolat "Provvista ta' merkanzija", tat-Titolu IV, intitolat "Transazzjonijiet taxxabbli", tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Artikolu 14(1) tagħha jipprovdi:

"'Provvista ta' merkanzija' għandha tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli."

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

"L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 għandhom japplikaw mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijiet oħrajn tal-Komunità skont kondizzjonijiet li l-Istati Membri għandhom jistabilixxu għall-finijiet li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' dawk l-eżenzjonijiet u tal-prevenzjoni ta' kawlunkwe evażjoni, evitar jew [kwalunkwe] abbuż possibbli."

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

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

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

[...]"

6 Fil-Kapitolu 7, intitolat "Disposizzjonijiet varji", tat-Titolu XI, intitolat "Obbligi ta' persuni taxxabbli u ta' ċerti persuni mhux taxxabbli", tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Artikolu 273 tagħha jipprovdi:

"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 indaqs 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.

[…]”

Il-Kodiċi Doganali

7 Skont il-punti 15 sa 17 tal-Artikolu 4 tar-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92 tat-12 ta’ Ottubru 1992 li jwaqqaf il-Kodiċi Doganali tal-Komunità (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 4, p. 307) kif emendat bir-Regolament (KE) Nru 648/2005 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tat-13 ta’ April 2005 (ĠU 2005, L 117, p. 13) (iktar ’il quddiem il-“Kodiċi Doganali”):

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

[…]

(15) ‘Trattament jew użu ta’ merkanzija bl-approvazzjoni doganali’ tfisser:
a) it-tqegħid ta’ merkanzija taħt proċedura doganali;

[…]

(16) ‘Proċedura doganali’ tfisser:

[…]
h) esportazzjoni.

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

8 Taħt it-Taqsima 1, intitolata “Tqegħid ta’ merkanzija taħt proċedura doganali”, tal-Kapitolu 2, intitolat “Proċeduri doganali”, tat-Titolu IV, intitolat “Trattament jew użu approvat mid-dwana” tal-Kodiċi Doganali, l-Artikolu 59 tiegħu jipprevedi:

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

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

9 L-Artikolu 61 tal-imsemmi kodiċi jistipula:

“Id-dikjarazzjoni doganali għandha ssir:

(a) bil-miktub; jew

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

(ċ) permezz ta’ dikjarazzjoni normali jew kull att ieħor li bih min ikollu l-merkanzija jesprimi x-xewqa tiegħu li jpoġġiha taħt proċedura doganali, fejn dik il-possibbiltà hemm provdut dwarha mir-regoli adottati skond il-proċedura tal-kumitat.”

10 L-Artikolu 161(1) u (2) tal-Kodiċi Doganali, li jinsab taħt it-Taqsima 4, intitolata "Esportazzjoni", ta' dan l-istess kapitolu 2, jipprovdi:

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

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

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

Ir-Regolament (KEE) Nru 2454/93

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

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

[…]

L-aċċettazzjonita' din id-dikjarazzjoni mill-awtoritajiet doganali għandha tkun soġġetta għall-preżentazzjoni mill-esportatur ta' waħda minn dawn li ġejjin:

[…]

(b) biżżejjed evidenza dwar in-natura u l-kwantità tal-merkanzija, u ċ-ċirkostanzi li taħthom ħarġu mit-territorju doganali tal-Komunità.

[…]"

Id-dritt Ċek

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

"Dokument fiskali għall-esportazzjoni jfisser

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

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

"1. Għall-finijiet ta' din il-liġi, l-esportazzjoni ta' oġġetti tfisser il-ħruġ tal-oġġetti mit-territorju tal-Unjoni lejn Stat terz, dment li l-oġġetti jkunu tqiegħdu taħt il-proċedura doganali tal-esportazzjoni, [...]

2. Huma eżenti mit-taxxa l-kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mit-territorju nazzjonali lejn Stat terz:

a) mill-bejjiegħ, jew f'ismu,

[...]

4. Fir-rigward tal-kunsinna ta' oġġetti fi Stat terz, id-data tal-eżekuzzjoni tat-tranżazzjoni għandha titqies bħala dik id-data tal-ħruġ tal-oġġetti mit-territorju tal-Unjoni, kif ikkonfermat mill-uffiċċju tad-dwana. Il-kunsinna ta' oġġetti lejn Stat terz għandha tiġi stabbilita mill-persuna taxxabbli permezz ta' dokument fiskali skont l-Artikolu 33 a(a) ta' din il-liġi.

[...]

6. Fil-każ li l-ħruġ mit-territorju tal-Unjoni ma jiġix ikkonfermat mill-uffiċċju tad-dwana f'dokument fiskali, il-persuna taxxabbli tista' tagħti prova tal-ħruġ tal-oġġetti permezz ta' provi oħra."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

14 Bejn is-sena 2012 u s-sena 2014, M. Vinš bagħat kull xahar, bil-posta, 400 sa 500 oġġett tal-kollezzjoni tal-qasam militari barra mill-Unjoni. Għal din il-merkanzija, huwa ma ppreżentax dikjarazzjoni tal-VAT, u dan billi qies li l-kunsinni inkwistjoni kienu eżenti mill-VAT, minħabba li kienu jikkonċernaw oġġetti maħsuba għall-esportazzjoni.

15 Permezz ta' deċiżjoni tas-27 ta' Awwissu 2015, id-Direttorat tal-Appelli tal-Finanzi kkonferma, essenzjalment, l-istimi tat-taxxa maħruġa mill-awtoritajiet tat-taxxa li jimponu fuq M. Vinš il-ħlas tal-VAT dwar il-kunsinni tal-merkanzija inkwistjoni, għar-raġuni li ma kienx wera li qiegħed din il-merkanzija taħt il-proċedura doganali tal-esportazzjoni, b'tali mod li dawn il-kunsinni ma setgħux jibbenefikaw, skont l-Artikolu 66(1) tal-Liġi Nru 235/2004, mill-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni.

16 Ir-rikors ippreżentat minn M. Vinš kontra din id-deċiżjoni ġie miċħud mill-Krajský soud v Hradci Králové (il-Qorti Reġjonali ta' Hradec Králové, ir-Repubblika Ċeka), billi din il-qorti qieset li r-rekwiżit ta' tqegħid tal-oġġetti maħsuba għall-esportazzjoni taħt il-proċedura doganali tal-esportazzjoni, bħala kundizzjoni tad-dritt għall-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni, kien proporzjonat, kien jippermetti stħarriġ ġudizzjarju effettiv tal-esportazzjoni u kien jikkonforma kompletament mad-dritt tal-Unjoni. Ma huwiex biżżejjed, f'dan ir-rigward, li l-oġġetti inkwistjoni ġew effettivament ikkunsinnati fi Stati terzi.

17 M. Vinš ressaq appell ta' kassazzjoni quddiem il-qorti tar-rinviju. Insostenn tal-azzjoni tiegħu, huwa jsostni li, sabiex jiġu ssodisfatti l-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 66(1) tal-Liġi Nru 235/2004, dak li jgħodd huwa l-fatt li l-oġġetti kkonċernati jkunu telqu mit-territorju tal-Unjoni u, għaldaqstant, li ġew effettivament ikkonsenjati fi Stat terz. Fatt bħal dan jista' jintwera permezz ta' konferma tal-uffiċċju tad-dwana jew permezz ta' provi oħra, inklużi d-dokumenti maħruġa mis-servizzi postali. F'dan ir-rigward M. Vinš jagħmel riferiment għas-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), li minnha huwa jiddeduċi li l-kundizzjoni stess tat-tqegħid tal-oġġetti kkonċernati taħt proċedura doganali jmur lil hinn minn dak li l-Istati Membri jistgħu jirrikjedu skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT.

18 Id-Direttorat tal-Appelli tal-Finanzi tenna l-argument tiegħu li jgħid li l-kundizzjonijiet kumulattivi biex wieħed jibbenefika mill-eżenzjoni tal-kunsinna għall-esportazzjoni ma kinux kollha ssodisfatti fil-kawża prinċipali. Huwa jsostni li l-leġiżlatur nazzjonali introduċa l-kundizzjoni li l-oġġetti kkonċernati jitqiegħdu taħt proċedura doganali, u dan sabiex tiġi evitata l-evażjoni fiskali u li din il-kundizzjoni hija konformi mad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-fehma tad-direttorat, kulma għamel M. Vinš kien li ppreżenta allegazzjonijiet li ma huma sostnuti minn ebda prova.

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

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

"1) Id-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT fuq oġġetti intiżi għall-esportazzjoni, fis-sens tal-Artikolu 146 tad-Direttiva [dwar il-VAT], jista' jiġi suġġett għat-tqegħid minn qabel tal-oġġetti kkonċernati taħt sistema doganali partikolari (kif jipprevedi l-Artikolu 66 tal-[Liġi Nru 235/2004])?

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

Fuq id-domandi preliminari

21 Permezz taż-żewġ domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 131 tagħha, għandux jiġi interpretat fis-sens li dan jipprekludi li dispożizzjoni leġiżlattiva nazzjonali tissuġġetta l-eżenzjoni mill-VAT prevista għal oġġetti maħsuba għall-esportazzjoni barra mill-Unjoni dment li l-oġġetti jkunu tqiegħdu taħt il-proċedura doganali tal-esportazzjoni.

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

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

24 Mid-dispożizzjonijiet imsemmija fil-punt 22 ta' din is-sentenza u, b'mod partikolari, mit-terminu "mibgħuta" użat fl-Artikolu 146(1)(a) jirriżulta li l-esportazzjoni ta' oġġett isseħħ u li l-eżenzjoni tal-kunsinna għall-esportazzjoni hija applikabbli meta d-dritt li wieħed jiddisponi minn dan l-oġġett bħala sid ikun 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 (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Frar 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 25).

25 Issa, minn naħa, skont il-qorti tar-rinviju, huwa paċifiku, fil-kawża prinċipali, li l-oġġetti kkonċernati ġew mibgħuta minn M. Vinš, bil-posta, barra mit-territorju tal-Unjoni, u dan tal-aħħar sostna, b'mod partikolari, li jista' juri l-ħruġ effettiv ta' dawk l-oġġetti mill-imsemmi territorju permezz ta' dokumenti maħruġa mis-servizzi postali.

26 Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT ma jipprevedix kundizzjoni, bħal dik prevista fl-Artikolu 66(1) tal-Liġi Nru 235/2004, li l-oġġett intiż għall-esportazzjoni għandu jitqiegħed taħt il-proċedura doganali tal-esportazzjoni sabiex l-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni prevista f'din l-ewwel dispożizzjoni tkun applikabbli.

27 Għaldaqstant, il-kwalifika ta' tranżazzjoni bħala kunsinna għall-esportazzjoni skont l-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT ma tistax tiddependi mit-tqegħid tal-oġġetti kkonċernati taħt il-proċedura doganali tal-esportazzjoni, tqegħid li l-ommissjoni tiegħu twassal sabiex iċċaħħad lill-persuna taxxabbli mill-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni (ara, b'analoġija, is-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punt 27).

28 Madankollu, u fit-tieni lok, huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu, skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-kundizzjonijiet li taħthom huma jeżentaw it-tranżazzjonijiet tal-esportazzjoni sabiex jiżguraw l-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjonijiet previsti minn din id-direttiva u l-prevenzjoni ta' kwalunkwe evażjoni, evitar jew kwalunkwe abbuż possibbli. Fl-eżerċizzju tas-setgħat tagħhom, l-Istati Membri għandhom madankollu josservaw il-prinċipji ġenerali tad-dritt li jagħmlu parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, fejn fosthom jinsab, b'mod partikolari, il-prinċipju ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 37).

29 Fir-rigward tal-imsemmi 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 tissuġġetta d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT għall-osservanza ta' obbligi formali, mingħajr ma jittieħdu inkunsiderazzjoni r-rekwiżiti sostantivi u, b'mod partikolari, mingħajr ma jkun hemm bżonn li wieħed jistaqsi dwar jekk dawn tal-aħħar ġewx issodisfatti. Fil-fatt, it-tranżazzjonijiet għandhom jiġu ntaxxati billi jittieħdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi oġġettivi tagħhom (sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 38).

30 F'dan ir-rigward, kundizzjoni bħal dik prevista fl-Artikolu 66(1) tal-Liġi Nru 235/2004, li tipprekludi l-għoti ta' eżenzjoni mill-VAT għal kunsinna ta' oġġetti li ma jkunux tqiegħdu taħt il-proċedura doganali tal-esportazzjoni, għalkemm ikun paċifiku li dawn l-oġġetti ġew effettivament esportati skont il-kriterji mfakkra fil-punt 24 ta' din is-sentenza, u li din il-kunsinna għaldaqstant, permezz tal-karatteristiċi oġġettivi tagħha, tissodisfa l-kundizzjonijiet ta' eżenzjoni previsti fl-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, ma tosservax il-prinċipju ta' proporzjonalità.

31 Fil-fatt, l-impożizzjoni ta' tali kundizzjoni tkun ekwivalenti għal suġġettar tad-dritt għall-eżenzjoni għall-osservanza ta' obbligi formali, fis-sens tal-punt 29 ta' din is-sentenza, mingħajr ma jiġi eżaminat il-punt dwar jekk ir-rekwiżiti sostantivi mitluba mid-dritt tal-Unjoni ġewx effettivament issodisfatti jew le. Is-sempliċi fatt li esportatur ma jkunx qiegħed l-oġġetti kkonċernati taħt il-proċedura doganali tal-esportazzjoni ma jimplikax li tali esportazzjonijiet fil-fatt ma seħħitx (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 50).

32 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 għall-eżenzjoni mill-VAT (sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 40).

33 Minn naħa, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jistax jiġi invokat, għall-finijiet tal-eżenzjoni mill-VAT, minn persuna taxxabbli li intenzjonalment ipparteċipat f'evażjoni 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 jieħu l-miżuri kollha li jistgħu raġonevolment ikunu meħtieġa sabiex jiġi żgurat li t-tranżazzjoni li huwa jwettaq ma twasslux sabiex jipparteċipa f'evażjoni fiskali. Fl-ipoteżi li l-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf jew messha kienet taf li t-tranżazzjoni li wettqet kienet involuta f'evażjoni mwettqa mix-xerrej u ma kinitx ħadet il-miżuri raġonevoli kollha li setgħet tieħu sabiex tevita din l-evażjoni, hija għandha tiġi rrifjutata l-benefiċċju tad-dritt għal eżenzjoni (sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 41).

34 F'dan il-każ, ma hemm xejn fil-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja li jindika li r-rifjut tal-eżenzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa bbażat fuq l-eżistenza ta' tali evażjoni.

35 Min-naħa l-oħra, il-ksur ta' rekwiżit formali jista' jwassal għar-rifjut tal-eżenzjoni mill-VAT jekk dan il-ksur ikollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi ġew issodisfatti (sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 42).

36 Sa fejn, kif essenzjalment isostni l-Gvern Ċek, in-nuqqas ta' tqegħid tal-oġġetti maħsuba biex jiġu esportati taħt din il-proċedura doganali jista' ta' spiss ikollu l-effett li jagħmilha iktar diffiċli, jew saħansitra impossibbli, għall-awtoritajiet fiskali li jivverifikaw il-ħruġ effettiv ta' dawn l-oġġetti mit-territorju tal-Unjoni, huwa ċertament veru li, fir-rigward tal-prova ċerta msemmija fil-punt 35 ta' din is-sentenza, ir-realtà tal-esportazzjoni għandha tkun stabbilita għas-sodisfazzjon tal-awtoritajiet kompetenti tat-taxxa, għaliex dan ir-rekwiżit jirrigwarda l-kundizzjonijiet sostantivi meħtieġa sabiex l-eżenzjoni tingħata (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 48).

37 Madankollu, kif jirriżulta mill-punt 25 ta' din is-sentenza, fil-kawża prinċipali ma ġiex allegat li n-nuqqas ta' tqegħid tal-oġġetti kkonċernati taħt il-proċedura doganali tal-esportazzjoni impedixxa li jiġi stabbilit li r-rekwiżiti sostantivi, f'dan il-każ il-ħruġ effettiv ta' dawn l-oġġetti mit-territorju tal-Unjoni, ġew issodisfatti.

38 Minn dan isegwi li, f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, in-nuqqas ta' osservanza tar-rekwiżit formali tat-tqegħid tal-oġġetti maħsuba għall-esportazzjoni taħt il-proċedura doganali tal-esportazzjoni ma jistax iwassal biex l-esportatur jitlef id-dritt tiegħu għall-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni, dment li l-ħruġ effettiv tal-oġġetti kkonċernati mit-territorju tal-Unjoni ġie stabbilit.

39 Din il-konstatazzjoni ma hijiex invalidata mit-teżi mressqa mill-Gvern Ċek li l-esportatur kellu f'kull każ, bis-saħħa, b'mod partikolari, tal-Artikolu 59(1) u tal-Artikolu 161(2) tal-Kodiċi Doganali, jipproċedi għat-tqegħid tal-oġġetti kkonċernati taħt l-imsemmija proċedura doganali permezz ta' dikjarazzjoni doganali għal dan il-għan, ħaġa li dan seta', fejn xieraq, jagħmel *ex post*, b'tali mod li n-nuqqas ta' osservanza inizjali ta' dan ir-rekwiżit ma jkunx jimplika t-telf definittiv tad-dritt għall-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-punti 29 sa 31 ta' din is-sentenza, tali tqegħid, sew jekk isir qabel jew wara l-esportazzjoni, jikkostitwixxi obbligu formali li, barra minn hekk, jaqa' mhux taħt is-sistema komuni tal-VAT, iżda taħt il-proċedura doganali. Għaldaqstant, in-nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu ma jeskludix minnu nnifsu li l-kundizzjonijiet sostantivi li jiġġustifikaw l-għoti ta' eżenzjoni jkunu ssodisfatti.

40 Fid-dawl ta' dak kollu li ntqal, jeħtieġ li r-risposta għad-domandi magħmula tkun li l-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 131 tagħha, għandu jiġi interpretat fis-sens li dan jipprekludi li dispożizzjoni leġiżlattiva nazzjonali tissuġġetta l-eżenzjoni mill-VAT prevista għal oġġetti maħsuba għall-esportazzjoni barra mill-Unjoni dment li dawn l-oġġetti jkunu tqiegħdu taħt

il-proċedura doganali tal-esportazzjoni, f'sitwazzjoni fejn jiġi stabbilit li l-kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni, fosthom b'mod partikolari dik li teżiġi l-ħruġ effettiv, mit-territorju tal-Unjoni, tal-oġġetti kkonċernati, ikunu ssodisfatti.

Fuq l-ispejjeż

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

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

L-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, moqri flimkien mal-Artikolu 131 tagħha, għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li dispożizzjoni leġiżlattiva nazzjonali tissuġġetta l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud prevista għal oġġetti maħsuba għall-esportazzjoni barra mill-Unjoni Ewropea dment li dawn l-oġġetti jkunu tqiegħdu taħt il-proċedura doganali tal-esportazzjoni, f'sitwazzjoni fejn jiġi stabbilit li l-kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni, fosthom b'mod partikolari dik li teżiġi l-ħruġ effettiv, mit-territorju tal-Unjoni, tal-oġġetti kkonċernati, ikunu ssodisfatti.

Firem