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

8 ta' Novembru 2018*

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

Fil-Kawża C-495/17,

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

Cartrans Spedition SRL

vs

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

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

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

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

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Cartrans Spedition SRL, minn R. Ioniță u R. Popescu, bħala aġenti,

– għall-Gvern Rumen, inizjalment minn R. H. Radu, sussegwentement minn C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu u O.-C. Ichim, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u L. Radu Bouyon, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: ir-Rumen.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-12 ta' Lulju 2018,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 146(1)(e) u tal-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Cartrans Spedition SRL (iktar 'il quddiem "Cartrans") u d-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (id-Direzzjoni Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Ploiești – Amministrazzjoni Dipartimentali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Prahova, ir-Rumanija) flimkien mad-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (id-Direzzjoni Ġenerali Reġjonali tal-Finanzi Pubbliċi ta' Bukarest – Amministrazzjoni Fiskali għall-Persuni Taxxabbli Medji, ir-Rumanija), fir-rigward tar-rifjut mill-awtoritajiet fiskali li jeżentaw mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) numru ta' tranżazzjonijiet ta' trasport imwettqa għal finijiet ta' esportazzjoni ta' oġġetti lejn pajjiżi terzi li fihom intervjeniet Catrans.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva tal-VAT

3 L-Artikolu 131, li jinsab fil-Kapitolu 1, intitolat "Disposizzjonijiet Ġenerali", tat-Titolu IX, intitolat "Eżenzjonijiet", tad-Direttiva tal-VAT, jiddikjara:

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

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

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

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

[…]

e) il-provvista ta' servizzi, inkluż trasport u transazzjonijiet anċillari, iżda eskluża l-provvista ta' servizzi eżentati skond l-Artikoli 132 u 135, fejn dawn huma direttament konnessi ma' l-esportazzjoni jew l-importazzjoni ta' merkanzija […]"

5 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 153, li jinsab fil-Kapitolu 9, intitolat "Eżenzjonijiet għall-provvista ta' servizzi minn intermedjarji", tat-Titolu IX tad-Direttiva tal-VAT, jipprovdi:

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

Il-Kodiċi Doganali

6 Skont il-punti 16 u 17 tal-Artikolu 4 tar-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2913/92 tat-12 ta' Ottubru 1992, li jwaqqaf il-Kodiċi Doganali tal-Komunità (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 4, p. 307), kif emendat bir-Regolament (KE) Nru 648/2005 tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tat-13 ta' April 2005 (ĠU 2005, L 117, p. 13) (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi Doganali"):

"Għall-iskopijiet ta' dan il-Kodiċi, huma applikabbli definizzjonijiet li ġejjin:

[…]

16) 'Proċedura doganali' tfisser:

[…]
b) transitu;

[…]
h) esportazzjoni.

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

7 L-Artikolu 59 tat-Taqsima 1, intitolata "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 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-[Unjoni] jew tinqered jew id-dikjarazzjoni doganali tiġi invalidata."

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

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

[…]

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

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

[…]

b) taħt il-kopertura ta' ktejjeb TIR (Konvenzjoni TIR) sakemm tali moviment:
1) beda jew għandu jintemm barra l-[Unjoni];

[…]"

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

"1. Il-proċedura ta' l-esportazzjoni għandha tippermetti li merkanziji tal-[Unjoni] 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."

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

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

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

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

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

Il-Konvenzjoni TIR

12 Il-Konvenzjoni Doganali dwar it-Trasport Internazzjonali ta' Oġġetti taħt il-carnets TIR, iffirmata f'Genève fl-14 ta' Novembru 1975 u approvata f'isem il-Komunità Ekonomika Ewropea permezz tar-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 2112/78 tal-25 ta' Lulju 1978 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 2, Vol. 1, p. 208), daħlet fis-seħħ għall-omunità Ekonomika Ewropea fl-20 ta' Ġunju 1983 (ĠU 1983, L 31, p. 13). L-Istati Membri kollha huma wkoll partijiet fl-imsemmija konvenzjoni.

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

"Għall-finijiet ta' din il-Konvenzjoni:

a) It-terminu 'trasport TIR' għandu jfisser it-trasport ta' merkanzija minn uffiċċju doganali ta' tluq għal uffiċċju doganali ta' destinazzjoni skond il-proċedura, li tissejjaħ il-proċedura TIR, stabbilita f'din il-Konvenzjoni;

b) it-terminu 'operazzjoni [tranżazzjoni] TIR' għandu jfisser il-parti ta' trasport TIR li titwettaq f'Parti Kontraenti minn uffiċċju doganali ta' tluq jew ta' dħul (en route) għal uffiċċju doganali ta' destinazzjoni jew ta' ħruġ (en route);

[…]

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

[…]

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

[…]"

14 L-Artikolu 4 tal-Konvenzjoni TIR jipprevedi li l-merkanzija li tinġarr skont il-proċedura TIR, li tistabbilixxi, ma għandhiex tkun suġġetta għall-pagament jew għad-depożitu tad-dazji u taxxi fuq l-importazzjoni jew fuq l-esportazzjoni fl-uffiċċji doganali en route.

15 Għall-implimentazzjoni ta' dawn il-faċilitajiet, il-Konvenzjoni TIR tirrikjedi, kif jirriżulta mill-Artikolu 3(b) tagħha, li l-merkanzija jkollha magħha, matul it-trasport kollu tagħha, dokument uniformi, jiġifieri l-carnet TIR, li jservi sabiex tiġi vverifikata r-regolarità tat-tranżazzjoni.

16 Il-carnet TIR huwa magħmul minn sensiela ta' folji żgħar li jinkludu l-irċevuta nru 1 u l-irċevuta nru 2, bil-mammiet korrispondenti tagħhom, li fuqhom tidher l-informazzjoni kollha meħtieġa peress li għal kull territorju li jgħaddu minnu jintużaw par irċevuti. Fil-bidu tal-operazzjoni ta' trasport, l-irċevuta nru 1 tiġi ppreżentata fl-uffiċċju doganali tat-tluq. Ir-rilaxx isir meta tingħata lura l-irċevuta nru 2 li tintbagħat mill-uffiċċju doganali tal-ħruġ li jinsab fl-istess territorju doganali. Din il-proċedura tirrepeti ruħha għal kull territorju li jgħaddu minnu, billi jintużaw id-diversi partijiet ta' rċevuti li jinsabu fl-istess carnet.

Il-Manwal dwar it-Tranżitu għall-Proċedura TIR

17 Il-Manwal dwar it-Tranżitu għall-Proċedura TIR (dokument TAXUD/1873/2007) ġie elaborat mill-Kummissjoni Ewropea fil-qafas tal-Kumitat tal-Kodiċi Doganali (sezzjoni tranżitu – TIR). L-Artikolu 1(2) li jinsab fil-Parti IX ta' dan il-manwal, jipprevedi:

"[…] [Il-]carnet TIR huwa dikjarazzjoni doganali għat-trasport tal-oġġetti [u jipprovdi] prova tal-eżistenza tal-garanzija. […] Jittieħed għall-użu fil-pajjiż tat-tluq u jippermetti l-kontroll doganali fil-Partijiet Kontraenti tat-tluq, tat-tranżitu u tad-destinazzjoni[.]"

Id-dritt Rumen

18 L-Artikolu 143(1)(c) tal-Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (il-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi tat-Taxxi), tat-22 ta' Diċembru 2003 (Monitorul Oficial al României, Parti I, Nru 927 tat-23 ta' Diċembru 2003), fil-verżjoni fis-seħħ fid-data tal-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Kodiċi tat-Taxxi"), jipprovdi:

"Huma eżenti mit-taxxa:

[…]

c) il-provvista ta' servizzi, inkluż it-trasport u s-servizzi anċillari għat-trasport, minbarra dawk imsemmija fl-Artikolu 141, marbuta direttament mal-esportazzjoni ta' oġġetti".

19 Skont l-Artikolu 144a tal-Kodiċi tat-Taxxi:

"Is-servizzi pprovduti mill-intermedjarji li jaġixxu f'isem u għal ħaddieħor, huma eżentati mit-taxxa, meta dawn is-servizzi jiġu pprovduti fil-qafas tat-tranżazzjonijiet eżentati msemmija fl-Artikoli 143 u 144 […]"

20 L-Artikolu 4(2) tal-Ordinul nr. 2222/2006 al ministerului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (id-Digriet Nru 2222/2006 tal-Ministru għall-Finanzi Pubbliċi dwar l-Applikazzjoni tal-Eżenzjoni tat-Taxxa fuq il-Valur Miżjud għat-Tranżazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 143(1)(a) sa (i), fl-Artikolu 143(2) u fl-Artikolu 144a tal-Liġi Nru 571/2003 dwar il-Kodiċi tat-Taxxi, iktar 'il quddiem id-"Digriet Ministerjali Nru 2222/2006"):

"L-eżenzjoni tat-taxxa, imsemmija fl-Artikolu 143(1)(c) tal-Kodiċi tat-Taxxi, għas-servizzi ta' trasport marbuta direttament mal-esportazzjoni ta' oġġetti, hija ġġustifikata mill-fornitur […] Id-dokumenti li fuq il-bażi tagħhom l-eżenzjoni tat-taxxa hija ġġustifikata huma:

a) il-fattura, […] jew, jekk ikun il-każ, għall-persuni li effettivament iwettqu l-provvista ta' servizz ta' trasport, id-dokument ta' trasport speċifiku […]

b) il-kuntratt konkluż mal-benefiċjarju;

c) id-dokumenti ta' trasport imsemmija fil-paragrafu 4, skont it-tip ta' trasport jew, jekk ikun il-każ, kopji ta' dawn id-dokumenti;

d) id-dokumenti li minnhom jirriżulta li l-merkanzija ttrasportata ġiet esportata."

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

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

22 Cartrans, kumpannija stabbilita fir-Rumanija, hija intermedjarja fil-qasam ta' servizzi ta' trasport ta' merkanzija bit-triq. Wara li saret verifika fiskali, hija ġiet innotifikata b'avviż ta' tassazzjoni, adottat fit-13 ta' Awwissu 2014, bi tfakkira għall-ħlas ta' 16 203 lei Rumeni (RON) (madwar EUR 3 650) għall-VAT relatata ma' seba' provvisti ta' servizzi ta' trasport bit-triq marbuta ma' esportazzjonijiet ta' merkanzija, għal ammont totali ta' RON 67 512 (madwar EUR 15 160), imwettqa, għal tlieta minn fosthom, bejn ix-xahar ta' Marzu u x-xahar ta' Mejju 2012, lejn it-Turkija, għal tnejn minn fosthom, fix-xahar ta' Awwissu 2012, lejn il-Ġeorġja, għas-sitt waħda, fix-xahar ta' Frar 2013, lejn l-Iraq, u għall-aħħar waħda, fix-xahar ta' April 2014, lejn l-Ukraina.

23 Skont ir-rapport stabbilit wara li saret din il-verifika fiskali u l-imsemmi avviż ta' tassazzjoni, Cartans ma setgħetx tibbenefika mill-eżenzjoni tal-VAT fir-rigward tas-servizzi ta' trasport ikkonċernati peress li hija ma kinitx tinsab f'pożizzjoni, meta saret l-imsemmija verifika, li tipproduċi d-dikjarazzjonijiet doganali ta' esportazzjoni li setgħu jikkonfermaw li l-merkanzija kkonċernata kienet effettivament ġiet esportata.

24 Cartrans ippreżentat rikors dirett kontra l-avviż ta' tassazzjoni quddiem it-Tribunalul Prahova (il-Qorti tal-Kontea ta' Prahova, ir-Rumanija). Insostenn tar-rikors tagħha, hija tesponi li d-dokumenti li hija għandha, f'dan il-każ il-carnets TIR u noti ta' konsenja CMR (stabbiliti fuq il-bażi tal-Konvenzjoni dwar il-Kuntratt għat-Trasport Internazzjonali ta' Merkanzija bit-Triq, iffirmata f'Genève fid-19 ta' Mejju 1956, kif emendata bil-Protokoll tal-5 ta' Lulju 1978) mitluba mis-servizzi doganali tal-pajjiżi terzi li lejhom seħħew l-esportazzjonijiet, jistabbilixxu li l-imsemmija esportazzjonijiet seħħew u jiġġustifikaw, b'applikazzjoni tal-Artikolu 4(2)(d) tad-Digriet Ministerjali Nru 2222/2006, eżenzjoni tagħhom mill-VAT. Cartrans tippreċiża b'mod partikolari li l-carnets TIR jinkludu kemm ir-riferiment għall-merkanzija kkonċernata u ċ-ċertifikazzjoni ta' tranżitu fid-dwana tal-uffiċċju tat-tluq sal-uffiċċju doganali ta' destinazzjoni.

25 Bħala difiża, l-amministrazzjoni fiskali ssostni li t-trasporti inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jistgħux jikkostitwixxu provvisti ta' servizzi eżentati mill-VAT, peress li, għalkemm id-dokumenti prodotti minn Cartrans jippermettu li jiġi stabbilit it-twettiq ta' servizzi ta' trasport fuq rotta esterna favur esportaturi, huma ma jipproduċux il-prova li l-oġġetti effettivament ġew esportati. Tali prova tkun tirrikjedi, bis-saħħa tal-leġiżlazzjoni fiskali fis-seħħ, il-produzzjoni ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni.

26 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tosserva, madankollu, b'mod partikolari, li, fid-dritt intern, ma teżistix dispożizzjoni legali li tipprevedi espressament liema tip ta' dokument jipprova li seħħet l-esportazzjoni tal-merkanzija ttrasportata.

27 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li t-Tribunalul Prahova (il-Qorti tal-Kontea ta' Prahova) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Għall-finijiet tal-eżenzjoni tal-VAT għat-tranżazzjonijiet u għas-servizzi tat-trasport marbuta mal-esportazzjoni ta' beni, konformement mad-[Direttiva tal-VAT], il-carnet TIR iċċertifikat mill-awtoritajiet doganali tal-pajjiż ta' destinazzjoni tal-beni huwa dokument li jagħti prova tal-esportazzjoni tal-beni ttrasportati, b'kunsiderazzjoni għall-proċedura skont dan id-dokument prevista fil-[Manwal dwar it-Tranżitu għall-Proċedura TIR] tal-Kummissjoni Ewropea??

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

Fuq id-domandi preliminari

28 Preliminarjament, jeħtieġ li jitfakkar li, skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri għandhom obbligu jeżentaw il-provvisti ta' servizzi mwettqa mill-intermedjarji li jaġixxu f'isem u għal ħaddieħor meta jintervjenu fit-tranżazzjonijiet imsemmija, b'mod partikolari, fil-Kapitolu 6 tat-Titolu IX ta' din id-direttiva.

29 L-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, li jinsab fil-Kapitolu 6 tagħha, jobbliga lill-Istati Membri sabiex jeżentaw mill-VAT il-provvisti ta' servizzi, inklużi t-trasporti u t-tranżazzjonijiet anċillari, meta dawn ikunu direttament marbuta mal-esportazzjoni ta' oġġetti barra mill-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Ġunju 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punt 20).

30 F'dan il-każ, minkejja li d-domandi preliminari indirizzati lill-Qorti tal-Ġustizzja jagħmlu riferiment għall-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, id-deċiżjoni tar-rinviju ma tinkludi, minbarra l-preċiżazzjoni li Cartrans hija intermedjarju fil-qasam ta' trasporti bit-triq, ebda indikazzjoni oħra konkreta li tippermetti li jiġi ddeterminat liema provvisti ta' servizzi, f'dan il-każ, kienu seħħew minn din il-kumpannija li kienet qed taġixxi, f'tali kapaċità ta' intermedjarju, f'isem u għal ħaddieħor. Barra minn hekk, jidher li mill-kliem ta' din l-istess deċiżjoni jirriżulta li l-avviż ta' tassazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali jirrigwarda l-VAT dovuta direttament fuq provvisti ta' servizzi ta' trasport għall-finijiet tal-esportazzjoni ta' merkanzija.

31 F'dawn iċ-ċirkustanzi, u fid-dawl tal-informazzjoni insuffiċjenti għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, meta jitqiesu l-fatti li jikkaratterizzaw is-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jekk l-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 146(1)(e) ta' din tal-aħħar, huwiex evvettivament intiż li japplika għall-imsemmija sitwazzjoni, jew jekk din l-aħħar dispożizzjoni biss hija applikabbli għaliha.

32 Barra minn hekk, minkejja li t-tieni domanda tirreferi għall-ipoteżi ta' rifjut ta' dritt għat-tnaqqis tal-VAT, mill-motivi tad-deċiżjoni tar-rinviju, hekk kif osservat l-Avukat Ġenerali fil-punt 20 tadl-konklużjonijiet tagħha, jirriżulta li l-mistoqsijiet tal-qorti tar-rinviju jirrigwardaw, essenzjalment, il-kundizzjonijiet li jippermettu li wieħed jibbenefika minn eżenzjoni tal-VAT.

33 Fid-dawl tal-punti preċedenti, hemm lok li jitqies li, permezz taż-żewġ domandi tagħha, li jeħtieġ li jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tixtieq issir taf, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, u, jekk ikun il-każ, l-imsemmija dispożizzjoni magħquda fl-Artikolu 153 ta' din l-istess direttiva jipprekludux prassi fiskali fi Stat Membru li permezz tagħha l-eżenzjoni tal-VAT, rispettivament, għas-servizzi ta' trasport direttament marbuta ma' esportazzjonijiet ta' oġġetti u għall-provvisti ta' servizzi mwettqa minn intermedjarji li jintervjenu f'dawn is-servizzi ta' trasport hija rrifjutata fil-każ fejn il-persuna taxxabbli ma tkunx f'pożizzjoni li tistabbilixxi l-esportazzjoni tal-oġġetti kkonċernati speċifikament u esklużivament permezz ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni. Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv, l-imsemmija qorti tistaqsi jekk dawn l-istess dispożizzjonijiet għandhomx jiġu interpretati fis-sens li carnet TIR mitlub mid-dwana ta' pajjiż terz li lejha għandhom jiġu ttrasportati l-oġġetti, prodott mill-persuna taxxabbli, hijiex tali, waħedha u fiċ-ċirkustanzi kollha, li tistabbilixxi li dawn ġew esportati.

34 Fl-ewwel lok, fir-rigward tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, jeħtieġ li jitfakkar qabel kollox li din tikkompleta dik imsemmija fl-Artikolu 146(1)(a) ta' din id-direttiva, u li hija intiża, bħal dil-każ ta' din l-aħħar eżenzjoni, sabiex tiggarantixxi t-tassazzjoni tal-provvista ta' servizzi kkonċernati fil-post ta' destinazzjoni tagħhom, jiġifieri dak fejn il-prodotti esportati għandhom jiġu kkunsmati (sentenza tad-29 ta' Ġunju 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punt 19).

35 B'riferiment, f'dan ir-rigward, għall-ġurisprudenza stabbilita tagħha li skontha l-eżenzjonijiet tal-VAT għandhom jiġu interpretati strettament, inkwantu jikkostitwixxu eċċezzjonijiet għall-prinċipju ġenerali li din it-taxxa tinġabar fuq kull provvista ta' oġġetti u fuq kull provvista ta' servizzi mwettqa bi ħlas minn persuna taxxabbli, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li mill-formulazzjoni u mill-għan tal-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT li skontu huma eżentati mill-VAT il-provvisti ta' servizzi, inklużi t-trasporti u t-tranżazzjonijiet anċillari, meta jkunu direttament marbuta mal-esportazzjoni ta' oġġetti, jirriżulta li l-imsemmija dispożizzjoni għandha tiġi interpretata fis-sens li l-eżistenza ta' rabta diretta ma timplikax biss li, bl-għan tagħhom, il-provvisti ta' servizzi kkonċernati jikkontribwixxu għat-twettiq effettiv ta' tranżazzjoni ta' esportazzjoni, iżda wkoll li dawn is-servizzi jiġu pprovduti direttament, skont il-każ, lill-esportatur jew lid-destinatarju tal-oġġetti msemmija minn din id-dispożizzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' Ġunju 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punti 22 u 23).

36 Fit-tieni lok, u sa fejn il-qorti tar-rinviju tasal għall-konklużjoni li r-rabta diretta hekk meħtieġa skont il-ġurisprudenza mfakkra fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza hija vverifikata fil-kuntest tal-kawża prinċipali, tirriżulta l-kwistjoni dwar jekk huwiex ammissibbli għall-awtoritajiet fiskali li jirrifjutaw il-benefiċċju tal-eżenzjonijiet ikkonċernati minħabba li t-trasportatur jew l-intermedjarju ma jkunx f'pożizzjoni li jistabbilixxi, speċifikament u esklużivament permezz ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni, li l-merkanzija kkonċernata effettivament ġiet esportata barra mill-Unjoni.

37 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, fl-assenza ta' dispożizzjoni konkreta fid-Direttiva tal-VAT fir-rigward tal-provi li l-persuni taxxabbli huma obbligati jipproduċu sabiex jibbenefikaw mill-eżenzjoni mill-VAT, huma l-Istati Membri li għandhom jiffissaw, konformement mal-Artikolu 131 ta' din id-direttiva, il-kundizzjonijiet li taħthom jiġu eżentati t-tranżazzjonijiet ta' esportazzjoni sabiex tiġi żgurata l-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-imsemmija eżenzjonijiet kif ukoll sabiex jiġi pprevenut kull frodi, evażjoni jew abbuż eventwali. Madankollu, fl-eżerċizzju tas-setgħat tagħhom, l-Istati Membri għandhom josservaw il-prinċipji ġenerali tad-dritt li jagħmlu parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, li fosthom hemm, b'mod partikolari, il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' proporzjonalità (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 Fir-rigward tal-prinċipju ta' proporzjonalità, miżura nazzjonali tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi żgurat il-ġbir eżatt tat-taxxa jekk din essenzjalment tissuġġetta d-dritt għal eżenzjoni mill-VAT għall-osservanza ta' obbligi formali, mingħajr ma tieħu inkunsiderazzjoni r-rekwiżiti materjali u, b'mod partikolari, mingħajr ma tistaqsi jekk dawn tal-aħħar ġewx issodisfatti. Fil-fatt, it-tranżazzjonijiet għandhom jiġu ntaxxati billi jittieħdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi oġġettivi tagħhom (sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 Meta l-imsemmija 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 (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

40 Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jeżistu biss żewġ każijiet fejn in-nuqqas ta' osservanza ta' rekwiżit formali jista' jwassal għat-telf tad-dritt għal eżenzjoni mill-VAT (sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 Minn naħa, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jistax jiġi invokat, għall-finijiet tal-eżenzjoni mill-VAT, minn persuna taxxabbli li intenzjonalment ipparteċipat fi frodi fiskali li qiegħdet f'periklu l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT (sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata). Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ma huwiex kuntrarju għad-dritt tal-Unjoni li operatur ikun meħtieġ li jaġixxi *in bona fide* u li jieħu l-miżuri kollha li jistgħu raġonevolment ikunu meħtieġa sabiex jiġi żgurat li t-tranżazzjoni li huwa jwettaq ma twasslux sabiex jipparteċipa fi frodi fiskali. Fl-ipoteżi li l-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf jew messha kienet taf li t-tranżazzjoni 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, hija għandha tiġi rrifjutata l-benefiċċju tad-dritt għal eżenzjoni (sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

42 Min-naħa l-oħra, il-ksur ta' rekwiżit formali jista' jwassal għar-rifjut tal-eżenzjoni mill-VAT jekk dan il-ksur ikollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi ġew issodisfatti (sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

43 Bħal f'dan il-każ, fir-rigward tal-karatteristiċi oġġettivi ta' provvista ta' servizzi ta' trasport hekk kif imsemmija fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, minn din id-dispożizzjoni jirriżulta li tali provvista ta' servizzi għandha tiġi eżentata mill-VAT meta tkun direttament marbuta ma' esportazzjoni ta' oġġetti.

44 Fost l-imsemmija rekwiżiti materjali hemm, għalhekk, u hekk kif tfakkar fil-punt 35 ta' din is-sentenza, l-eżistenza ta' rabta diretta bejn il-provvista ta' servizz ikkonċernata u esportazzjoni ta' oġġetti, fejn dawn tal-aħħar għandhom jinftiehmu, b'mod partikolari, kif jirriżulta mill-Artikolu 146(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, bħala provvista ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mill-bejjiegħ, jew f'ismu, barra mill-Unjoni.

45 Ċertament, is-servizz ta' trasport eżentat bis-saħħa tal-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT għandu jitqies b'mod distint mill-hekk imsejħa tranżazzjoni ta' esportazzjoni, li tikkostitwixxi tranżazzjoni oħra taxxabbli suġġetta għal sistema doganali u fiskali speċifika u li tinvolvi, jekk ikun il-każ, persuni taxxabbli oħra, li l-eżenzjoni tagħhom tirriżulta, min-naħa tagħha, mill-Artikolu 146(1)(a) ta' din id-direttiva.

46 Madankollu, huwa paċifiku, kif tfakkar fil-punti 34 u 35 ta' din is-sentenza, li s-servizz ta' trasport huwa eżentat biss għaliex huwa anċillari għal tali tranżazzjoni ta' esportazzjoni ta' oġġetti, fejn tikkompletaha u tikkontribwixxi għat-twettiq effettiv tagħha, u fejn din l-eżenzjoni, bħall-eżenzjoni li minnha tibbenefika din l-imsemmija tranżazzjoni, hija intiża li tiggarantixxi t-tassazzjoni tal-imsemmija provvisti ta' oġġetti u provvisti ta' servizz fil-post ta' destinazzjoni tagħhom, jiġifieri dak fejn il-prodotti esportati jiġu kkonsmati.

47 Jeħtieġ ukoll li jiġi enfasizzat li l-eżenzjonijiet kollha ddikjarati fl-Artikolu 146(1) tad-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxu, kif jirriżulta mit-titolu tal-imsemmi artikolu "Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni".

48 F'dawn iċ-ċirkustanzi, sabiex servizz ta' trasport ikun jista' jiġi eżentat mill-VAT fuq il-bażi tal-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT kif ukoll, fil-każ fejn dan is-servizz iseħħ permezz ta' intermedjarju li jkun qed jaġixxi f'isem u għal ħaddieħor, fuq il-bażi tal-Artikolu 153 tal-imsemmija direttiva, huwa, bħala prinċipju, neċessarju li l-oġġetti inkwistjoni effettivament kienu suġġetti għal tali esportazzjoni, jiġifieri provvista ta' oġġetti barra mill-Unjoni, liema fatt għandu jiġi stabbilit b'mod soddisfaċenti mill-awtoritajiet fiskali kompetenti. Tali rekwiżit li b'dan il-mod jikkonċerna r-rekwiżiti materjali meħtieġa sabiex tingħata l-eżenzjoni, għalhekk, ma jistax jitqies bħala obbligu purament formali fis-sens tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 38 ta' din is-sentenza.

49 Madankollu ma jirriżultax li l-benefiċċju minn tali eżenzjoni jista' jkun suġġett għall-kundizzjoni imperattiva li t-trasportatur jew l-intermedjarju kkonċernat jipproduċi, għall-finijiet li jistabbilixxi r-realtà tal-esportazzjoni, dikjarazzjoni ta' esportazzjoni, billi jeskludi, b'dan il-mod, kull prova oħra li tippermetti li tinħoloq il-konvinzjoni hekk meħtieġa min-naħa tal-awtorità fiskali kompetenti.

50 Fil-fatt, l-impożizzjoni ta' tali modalità probatorja esklużiva minn kull modalità oħra tkun tfisser li d-dritt għal eżenzjoni jiġi ssuġġettat għall-osservanza ta' obbligi formali, fis-sens tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 38 u 39 ta' din is-sentenza, mingħajr ma jiġi eżaminat il-punt dwar jekk ir-rekwiżiti materjali mitluba mid-dritt tal-Unjoni ġewx effettivament issodisfatti jew le. Is-sempliċi ċirkustanza li trasportatur jew intermedjarju li jintervjeni fi tranżazzjoni ta' trasport ma jkunx f'pożizzjoni li jipproduċi dikjarazzjoni ta' esportazzjoni ma jfissirx li tali esportazzjoni effettivament ma seħħitx.

51 F'dan ir-rigward, l-obbligu li tiġi ppreżentata tali dikjarazzjoni ta' esportazzjoni jaqa', hekk kif jirriżulta b'mod partikolari mill-Artikoli 59, 161 u 182 a tal-Kodiċi Doganali, taħt is-sistema doganali speċifikament applikabbli għat-tranżazzjoni ta' esportazzjoni nnifisha u mhux taħt is-servizz ta' trasport kopert minn carnet TIR, li min-naħa tiegħu jaqa' taħt sistema ta' tranżitu. Għalhekk tali obbligu ma jaqax fuq it-trasportatur jew fuq l-intermedjarju msemmi fl-Artikolu 153 tad-Direttiva tal-VAT, li, min-naħa tagħhom, jassumu r-responsabbiltà għat-trasport tal-oġġetti permezz tal-qsim tal-fruntiera esterna tal-Unjoni u tal-kunsinna tagħhom lejn id-destinazzjoni fil-pajjiż terz, u li, konsegwentement, ma humiex neċessarjament meħtieġa jkunu fil-pussess tal-imsemmija dikjarazzjoni.

52 Sabiex jitwettqu l-verifiki imposti fuqhom sabiex jiġi vverifikat jekk ir-rekwiżiti materjali li għalihom hija suġġetta l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT fir-rigward ta' tranżazzjoni ta' trasport humiex sodisfatti, l-awtoritajiet fiskali kompetenti għandhom, hekk kif osservat l-Avukat Ġenerali fil-punt 39 tal-konklużjonijiet tagħha, jeżaminaw l-elementi kollha li għandhom għad-dispożizzjoni tagħhom sabiex jiddeterminaw jekk minnhom jistax jiġi dedott, b'livell ta' plawżibbiltà suffiċjentement għolja, li l-oġġetti ttrasportati lejn id-destinazzjoni ta' pajjiż terz ġew ikkunsinnati f'dan tal-aħħar. Min-naħa l-oħra, l-imsemmija awtoritajiet ma jistgħux jiddeduċu li dan ma kienx il-każ mis-sempliċi ċirkustanza li t-trasportatur jew l-intermedjarju ma jinsabx f'pożizzjoni li jipproduċi dikjarazzjoni tal-esportazzjoni relatata mal-imsemmija oġġetti.

53 Barra minn hekk, u kif osservat ukoll l-Avukat Ġenerali fil-punt 40 tal-konklużjonijiet tagħha, il-fajl għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja ma jinkludi ebda indikazzjoni li t-trasportatur jew l-intermedjarju f'dan il-każ intenzjonalment ipparteċipa fi frodi fiskali li qiegħed fil-perikolu l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT, jew li, fin-nuqqas għal tali persuna taxxabbli li tissodisfa l-imsemmi rekwiżit formali, l-awtoritajiet kompetenti jinsabu prekluži milli jiddeterminaw jekk ir-rekwiżiti materjali tal-eżenzjoni ġewx issodisfatti.

54 Mill-punti preċedenti jirriżulta li prassi fiskali ta' Stat Membru li tirrifjuta l-benefiċċju tal-eżenzjoni tal-VAT għas-servizzi ta' trasport ta' oġġetti direttament marbuta mal-esportazzjoni ta' oġġetti barra mill-Unjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, jew għas-servizzi ta' intermedjarju relatati ma' tali servizzi msemmija fl-Artikolu 153 ta' din id-direttiva, għas-sempliċi raġuni li t-trasportatur jew l-intermedjarju kkonċernat ma jinsabx f'pożizzjoni li jipproduċi dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni tal-imsemmija oġġetti tmur kontra l-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 38 ta' din is-sentenza.

55 Fir-rigward tal-prinċipju ta' ċertezza legali, jeħtieġ li jitfakkar li dan il-prinċipju, li għandu bħala korollarju l-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi u li għandu jiġi osservat, hekk kif tfakkar fil-punt 37 ta' din is-sentenza, mill-Istati Membri meta jistabbilixxu l-kundizzjonijiet dwar l-eżenzjonijiet, jirrikjedi, minn naħa, li r-regoli tad-dritt ikunu ċari u preċiżi u, min-naħa l-oħra, li l-applikazzjoni tagħhom tkun prevedibbli għall-partijiet f'kawża (sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).

56 Dan il-prinċipju għandu jiġi osservat strettament partikolarment fil-każ ta' leġiżlazzjoni li tista' tinvolvi spejjeż finanzjarji, sabiex jippermetti lill-persuni kkonċernati li jsiru jafu bi preċiżjoni l-portata tal-obbligi li dan jimponi fuqhom. Minn dan isegwi li huwa neċessarju li l-persuni taxxabbli jkunu jafu l-obbligi fiskali tagħhom qabel ma jikkonkludu tranżazzjoni (sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

57 Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li l-obbligi li għandha l-persuna taxxabbli fir-rigward tal-provi għandhom jiġu ddeterminati skont kundizzjonijiet iffissati espressament f'dan ir-rigward mid-dritt nazzjonali u mill-prassi komuni stabbilita għal tranżazzjonijiet simili (sentenza tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

58 F'dan il-każ, kif tenfasizza l-qorti tar-rinviju, ir-rekwiżit tal-produzzjoni ta' dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni ma jirriżultax mit-test tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jipprevedi, f'dan ir-rigward, biss il-produzzjoni ta' dokumenti madankollu mhux speċifikati li jippermettu li jiġi stabbilit li l-merkanzija ttrasportata ġiet esportata.

59 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-prassi fiskali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma hijiex konformi mar-rekwiżiti li jirriżultaw mill-prinċipju ta' ċertezza legali mfakkra fil-punti 55 sa 57 ta' din is-sentenza.

60 Fit-tielet lok, fir-rigward tal-valur probatorju li jista' jkollu l-carnet TIR sabiex jiġi stabbilit li l-kundizzjoni relatata mal-esportazzjoni ta' oġġetti li magħha għandu jkun direttament marbut servizz ta' trasport sabiex ikun jista' jibbenefika mill-eżenzjoni tal-VAT prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT effettivament ġiet issodisfatta, jeħtieġ li jitfakkar li l-imsemmi dokument li huwa ta' natura uniformi jinħareġ konformement mad-dispożizzjonijiet rilevanti tal-Konvenzjoni TIR li għaliha huma partijiet kemm l-Unjoni kif ukoll l-Istati Membri tagħha.

61 L-Artikolu 91(1)(b) tal-Kodiċi Doganali jippreċiża li l-moviment ta' merkanzija fi ħdan it-territorju doganali tal-Unjoni u li għandu jintemm 'il barra minnha jaqa', f'ċerti każijiet determinati skont il-proċedura tal-Kumitat, taħt is-sistema tat-tranżitu estern, b'mod partikolari meta dan il-moviment ikun kopert minn tali carnet TIR.

62 Il-carnet TIR għandu, kif jirriżulta mid-dispożizzjonijiet tal-Konvenzjoni TIR, b'mod partikolari mill-Artikolu 1(e) u (o) tagħha, jiġi ppreżentat, flimkien mal-vettura li sservi għat-trasport tal-merkanzija kkonċernata, lill-uffiċċji doganali tat-tluq, ta' passaġġ u ta' destinazzjoni, u għandu jiġi awtorizzat fuq il-folji, irċevuti u mammiet imsemmija fil-punt 16 ta' din is-sentenza, sabiex ikun jista' jseħħ ir-rilaxx tad-diversi tranżazzjonijiet TIR ikkonċernati ladarba jiġi stabbilit li dawn issodisfaw ir-regoli.

63 Mill-punti preċedenti jirriżulta li carnet TIR debitament awtorizzat, b'mod partikolari mill-awtoritajiet doganali tal-pajjiż terz ta' destinazzjoni, jikkostitwixxi dokument uffiċjali li jippermetti, bħala prinċipju, li jiġi ċċertifikat li l-oġġetti kkonċernati, permezz tal-qsim tal-fruntieri esterni tal-Unjoni, iċċaqalqu b'mod fiżiku mill-Unjoni lejn l-imsemmi pajjiż terz u li waslu f'dan tal-aħħar.

64 Issa, tali qsim ta' fruntieri u l-wasla tal-oġġetti fil-pajjiż terz ta' destinazzjoni muri mill-carnet TIR jikkostitwixxu wieħed mill-elementi ta' tranżazzjoni ta' esportazzjoni li jiddistingwuha minn tranżazzjoni li sseħħ ġewwa l-Unjoni (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, EU:C:2007:548, punt 37).

65 Għalhekk, meta tali servizz ta' trasport ikun kopert minn carnet TIR, dan ikun jista', fl-assenza ta' raġunijiet preċiżi li jiġġustifikaw li wieħed jiddubita mill-awtentiċità jew mill-affidabbiltà ta' dan il-carnet u tal-elementi tiegħu, ikollu rilevanza għalkollox partikolari fil-kuntest marbut mar-rikonoxximent ta' dritt għal eżenzjoni li jirrigwarda l-imsemmi servizz ta' trasport.

66 L-awtoritajiet fiskali għandhom għalhekk jieħdu debitament inkunsiderazzjoni tali dokument, bħal ma għandhom jieħdu inkunsiderazzjoni, wara kollox, u kif tfakkar fil-punt 52 ta' din is-sentenza, l-elementi l-oħra kollha fil-pussess tagħhom.

67 F'dan ir-rigward, huma għalhekk l-imsemmija awtoritajiet li għandhom jieħdu wkoll inkunsiderazzjoni d-dokumenti rilaxxati fil-kuntest tal-Konvenzjoni CMR, bħal dawk imsemmija mill-qorti tar-rinviju, għall-finijiet tal-eżami dwar jekk dawn id-dokumenti jistgħux, jekk ikun il-każ, jissostanzjaw l-eżistenza plawżibbli ta' esportazzjoni effettiva tal-merkanzija ttrasportata.

68 Fid-dawl tal-punti preċedenti hemm lok li r-risposta għad-domandi preliminari magħmula tkun li l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, minn naħa, u l-imsemmija dispożizzjoni magħquda tal-Artikolu 153 ta' din l-istess direttiva, min-naħa l-oħra, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prassi fiskali ta' Stat Membru li skontha l-eżenzjoni tal-VAT, rispettivament, għas-servizzi ta' trasport direttament marbuta ma' esportazzjonijiet ta' oġġetti u għall-provvisti ta' servizzi mwettqa minn intermedjarji li jintervjenu f'dawn is-servizzi ta' trasport hija suġġetta għall-produzzjoni mill-persuna taxxabbli tad-dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni tal-oġġetti kkonċernati. F'dan ir-rigward, huma l-awtoritajiet kompetenti, għall-finijiet tal-għoti tal-imsemmija eżenzjonijiet, li għandhom jeżaminaw jekk it-twettiq tal-kundizzjoni relatata mal-esportazzjoni tal-oġġetti kkonċernati jistax jiġi dedott b'livell ta' plawżibbiltà suffiċjentement għolja tal-elementi kollha li dawn l-awtoritajiet għandhom ikollhom għad-dispożizzjoni tagħhom. F'dan il-kuntest, carnet TIR mitlub mid-dwani tal-pajjiżi terzi ta' destinazzjoni tal-oġġetti prodott mill-persuna taxxabbli jikkostitwixxi element li, bħala prinċipju, għandhom jieħdu debitament inkunsiderazzjoni l-imsemmija awtoritajiet, sakemm dawn ma jkollhomx raġunijiet preċiżi li jiddubitaw mill-awtentiċità jew mill-affidabbiltà ta' dan id-dokument.

Fuq l-ispejjeż

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

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

L-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, minn naħa, u l-imsemmija dispożizzjoni magħquda tal-Artikolu 153 ta' din l-istess direttiva, min-naħa l-oħra, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prassi fiskali ta' Stat Membru li skontha l-eżenzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, rispettivament, għas-servizzi ta' trasport direttament marbuta ma' esportazzjonijiet ta' oġġetti u għall-provvisti ta' servizzi mwettqa minn intermedjarji li jintervjenu f'dawn is-servizzi ta' trasport hija suġġetta għall-produzzjoni mill-persuna taxxabbli tad-dikjarazzjoni doganali ta' esportazzjoni tal-oġġetti kkonċernati. F'dan ir-rigward, huma l-awtoritajiet kompetenti, għall-finijiet tal-għoti tal-imsemmija eżenzjonijiet, li għandhom jeżaminaw jekk it-twettiq tal-kundizzjoni relatata mal-esportazzjoni tal-oġġetti kkonċernati jistax jiġi dedott b'livell ta' plawżibbiltà suffiċjentement għolja tal-elementi kollha li dawn l-awtoritajiet għandhom ikollhom għad-dispożizzjoni tagħhom. F'dan il-kuntest, carnet TIR mitlub mid-dwani tal-pajjiżi terzi ta' destinazzjoni tal-oġġetti prodott mill-persuna taxxabbli jikkostitwixxi element li, bħala prinċipju, għandhom jieħdu debitament inkunsiderazzjoni l-imsemmija awtoritajiet, sakemm dawn ma jkollhomx raġunijiet preċiżi li jiddubitaw mill-awtentiċità jew mill-affidabbiltà ta' dan id-dokument.

Firem