SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla)

1 ta' Awwissu 2025 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni – Artikolu 146(1)(b) – Kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati barra mill-Unjoni Ewropea – Trasport ta' oġġetti barra mill-Unjoni wara ftehim bejn ix-xerrej u l-fornitur li jipprevedi l-kunsinna tagħhom fi Stat Membru ieħor – Oġġetti li effettivament telqu mit-territorju tal-Unjoni – Prova – Rifjut tal-eżenzjoni fuq l-esportazzjoni – Prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità"

Fil-Kawża C-602/24,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Varsavja, il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tat-12 ta' Lulju 2024, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-17 ta' Settembru 2024, fil-proċedura

W. sp. z o.o.

vs

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W.,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn N. Jääskinen, President tal-Awla, A. Arabadjiev (Relatur) u M. Condinanzi, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Campos Sánchez-Bordona,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għall-Gvern Pollakk, minn B. Majczyna, bħala aġent,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn P. Carlin u M. Rynkowski, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

wara li rat id-deċiżjoni meħuda, wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li taqta' l-kawża mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 146(1)(b) 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 tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn W. sp. z o.o. (iktar 'il quddiem il-"kumpannija W") u d-Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (id-Direttur tal-Bord tal-Awtorità tat-Taxxa ta' W., il-Polonja) dwar ir-rifjut ta' eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) għal esportazzjonijiet ta' oġġetti barra mit-territorju tal-Unjoni Ewropea magħmula matul is-snin 2017 u 2018.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

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

4 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-Kapitoli 2 sa 9 għandhom japplikaw mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħrajn tal-Komunità skont 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."

5 Il-Kapitolu 6 tal-imsemmi Titolu IX huwa intitolat "Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni" u jinkludi l-Artikoli 146 u 147 tal-istess direttiva. Skont l-Artikolu 146(1)(a) u (b) ta' din:

"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;

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-provviżjoni tad-dgħajjes tad-divertiment u t'ajruplani privati jew kwalunkwe mezz tat-trasport ieħor għall-użu privat".

Id-dritt Pollakk

6 L-Artikolu 41(6) tal-ustawa o podatku od towarów i usług (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq l-Oġġetti u s-Servizzi) tal-11 ta' Marzu 2004 (Dz. U. tal-2017, intestatura 1221), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT") jipprovdi fl-Artikolu 41(6):

"Ir-rata ta' 0 % tapplika f'każ ta' esportazzjoni ta' oġġetti prevista fil-paragrafi 4 u 5, bil-kundizzjoni li, qabel l-iskadenza tat-terminu għall-preżentata tad-dikjarazzjoni fiskali relattiva għall-perijodu kontabbli kkonċernat, il-persuna taxxabbli tkun kisbet id-dokument li jikkonferma l-esportazzjoni tal-oġġetti barra mit-territorju tal-Unjoni."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

7 Il-kumpannija W semmiet, fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tagħha tas-snin 2017 u 2018, kunsinni ta' tuffieħ li d-destinatarju tagħhom kien A. E. LP, kumpannija stabbilita fir-Renju Unit u rreġistrata għall-finijiet tal-VAT fil-Latvja (iktar 'il quddiem "A. E. jew ix-'xerrej'"). Dawn il-kunsinni ġew iddikjarati li huma kunsinni intra-Komunitarji ta' oġġetti, li huma suġġetti għal rata ta' 0 %.

8 Skont l-ittri ta' trasport fil-pussess tal-kumpannija W u ppreżentati matul il-proċedura fiskali, il-merkanzija kellha tiġi ttrasportata u kkonsenjata, mill-Polonja, lejn destinazzjonijiet fil-Litwanja minn trasportaturi stabbiliti fil-Bjelorussja, fir-Russja u fil-Polonja. A. E. kellha tieħu ħsieb l-organizzazzjoni tat-trasport.

9 Issa, l-awtorità tat-taxxa Pollakka kkonstatat li, inkwantu xerrej tat-tuffieħ, A. E. kienet esportathom direttament mill-Polonja lejn il-Bjelorussja. Skont din l-awtorità u abbażi tal-indikazzjonijiet ipprovduti b'mod partikolari mill-awtorità tat-taxxa Latvjana, A. E. kienet entità diffiċli li ssir komunikazzjoni magħha u ftit li xejn affidabbli. L-awtorità tat-taxxa Latvjana kkonfermat li A. E. kienet iddikjarat bħala akkwist intra-Komunitarju merkanzija mixtrija mingħand il-kumpannija W, kif ukoll esportazzjonijiet lejn pajjiżi terzi. Barra minn hekk, l-awtorità tat-taxxa Pollakka ma ssemmi ebda evażjoni jew abbuż min-naħa tal-kumpannija W fil-katina ta' kunsinni.

10 Skont l-awtorità tat-taxxa Pollakka, fl-assenza ta' trasferiment tal-merkanzija lejn it-territorju ta' Stat Membru ieħor tal-Unjoni, kien hemm lok li jiġi kkunsidrat li l-kunsinni kkonċernati ma kellhomx natura intra-Komunitarja. Barra minn hekk, din l-awtorità qieset li l-kumpannija W ma kinitx debitament ivverifikat fejn kienet ser tiġi kkonsenjata l-merkanzija u li hija kienet sempliċement ikkonfermat formalment il-kunsinna tagħha fil-Litwanja abbażi tal-firma tax-xufier li ttrasportaha, flimkien mat-timbru tal-kumpannija tat-trasport. L-imsemmija awtorità tat-taxxa għalhekk qieset li l-bejgħ ta' oġġetti tal-kumpannija W lil A. E. kien jikkostitwixxi kunsinna interna, suġġetta għar-rata tal-VAT ta' 5 %, u imponiet ukoll sanzjoni bir-rata ta' 30 %.

11 Il-kumpannija W ikkontestat din id-deċiżjoni quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Varsavja, il-Polonja), li hija l-qorti tar-rinviju, billi sostniet li, peress li l-awtorità tat-taxxa Pollakka kienet ikkonstatat li l-merkanzija kienet ġiet esportata lejn il-Bjelorussja minn entità li taġixxi f'isem u għan-nom tal-entità kokontraenti, kien hemm lok, skont il-Liġi dwar il-VAT, li t-tranżazzjoni tiġi kklassifikata mill-ġdid bħala esportazzjoni indiretta, suġġetta għar-rata ta' 0 %.

12 Il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Varsavja) laqgħet dan ir-rikors u annullat id-deċiżjoni meħuda mill-awtorità tat-taxxa Pollakka. Filwaqt li rrilevat li A. E. kienet akkwistat id-dritt li tiddisponi mill-oġġetti bħala sid mingħand il-kumpannija W u kienet esportathom lejn il-Bjelorussja, hija qieset li, peress li l-kundizzjonijiet legali sostantivi tal-proċedura ta' esportazzjoni indiretta kienu ssodisfatti, il-prinċipju ta' newtralità fiskali kien jeżiġi l-applikazzjoni tar-rata tal-VAT ta' 0 %, minkejja n-nuqqas ta' osservanza minn din il-persuna taxxabbli tar-rekwiżiti formali fil-qasam tal-esportazzjoni.

13 L-awtorità tat-taxxa Pollakka ppreżentat appell fil-kassazzjoni kontra dik is-sentenza quddiem in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Suprema Amministrattiva, il-Polonja), li annullat l-imsemmija sentenza. Din il-qorti qieset fondati l-ilmenti bbażati fuq difetti ta' motivazzjoni li jivvizzjaw l-istess sentenza u rrinvijat il-kawża li kienet adita biha quddiem il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Varsavja) sabiex tiġi deċiża mill-ġdid.

14 Madankollu, fis-sentenza tagħha, in-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Suprema Amministrattiva) tat parir legali li jirrigwarda, fid-dawl taċ-ċirkustanzi ta' din il-kawża, l-eventwali klassifikazzjoni mill-ġdid tal-kunsinna intra-Komunitarja f'esportazzjoni indiretta.

15 In-Naczelny Sąd Administracyjny (il-Qorti Suprema Amministrattiva) enfasizzat li s-sempliċi deċiżjoni tax-xerrej li jesporta merkanzija barra mit-territorju tal-Unjoni abbażi ta' dikjarazzjoni doganali magħmula f'ismu stess u għan-nom tiegħu stess deċiżjoni li kien ħa wara l-konklużjoni tal-ftehim kummerċjali mal-fornitur ta' din il-merkanzija, jiġifieri l-kumpannija W, u indipendentement minnha, ma kinitx ta' natura li tippermetti li dan il-fornitur minn dan jiddeduċi u jistenna definizzjoni mill-ġdid tal-kunsinna interna fi tranżazzjoni ta' esportazzjoni, inkluża indiretta, peress li, fid-data ta' din il-kunsinna, il-partijiet fit-tranżazzjoni ma kellhom la l-intenzjoni u lanqas il-volontà li jagħmluha "kunsinna għall-esportazzjoni".

16 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (il-Qorti Amministrattiva Provinċjali ta' Varsavja) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva [dwar il-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li kunsinna ta' oġġetti li ġiet iddikjarata minn persuna taxxabbli (il-fornitur) bħala kunsinna intrakomunitarja ta' oġġetti għandha tiġi kkunsidrata bħala kunsinna għall-esportazzjoni meta x-xerrej ikun esporta l-oġġetti mhux lejn it-territorju ta' Stat Membru ieħor, iżda barra mit-territorju tal-Unjoni Ewropea?

2) Għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni stabbilita fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva [dwar il-VAT], fis-sitwazzjoni deskritta fl-ewwel domanda, huwa rilevanti l-fatt li x-xerrej tal-oġġetti ma esportahomx barra mit-territorju tal-Unjoni bi qbil mal-persuna taxxabbli (il-fornitur) u abbażi ta' ftehim komuni, iżda abbażi ta' deċiżjoni individwali u mingħajr ma l-persuna taxxabbli (il-fornitur) kienet taf b'dan?

3) Għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni stabbilita fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva [dwar il-VAT], fis-sitwazzjoni deskritta fl-ewwel domanda, huwa rilevanti l-fatt li l-esportazzjoni tal-oġġetti barra mit-territorju tal-Unjoni tirriżulta minn konstatazzjonijiet magħmula mill-awtoritajiet tat-taxxa abbażi ta' dokumenti doganali u li l-kontenut tad-dokumenti ta' trasport fil-pussess tal-persuna taxxabbli (il-fornitur) ma kienx konformi ma' tali konstatazzjonijiet?"

Fuq id-domandi preliminari

17 Permezz tat-tliet domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li taqa' taħt l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni kunsinna ta' oġġetti inizjalment iddikjarata mill-fornitur bħala kunsinna intra-Komunitarja li, mingħajr l-għarfien ta' dan tal-aħħar, twettqet barra mit-territorju tal-Unjoni mix-xerrej, meta l-esportazzjoni inkwistjoni ġiet ikkonstatata mill-awtoritajiet tat-taxxa abbażi tad-dokumenti doganali.

18 F'dan ir-rigward, jeħtieġ jitfakkar, fl-ewwel lok, li, skont l-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri għandhom jeżentaw il-kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mill-bejjiegħ jew għan-nom tiegħu, jew mix-xerrej jew għan-nom tiegħu, barra mill-Unjoni. Din id-dispożizzjoni għandha tinqara flimkien mal-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva, li tipprovdi li għandu jiġi kkunsidrat "[kunsinna ta' oġġetti]" it-trasferiment tas-setgħa li wieħed jiddisponi minn dan l-oġġett bħala sid (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 19, u tas-17 ta' Diċembru 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 55).

19 L-eżenzjoni tal-kunsinna ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati barra mill-Unjoni hija intiża sabiex tiggarantixxi t-tassazzjoni tal-kunsinna ta' oġġetti kkonċernati fil-post ta' destinazzjoni tagħhom, jiġifieri dak fejn il-prodotti ser jiġu kkonsmati (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

20 Kif diġà rrelevat il-Qorti tal-Ġustizzja diversi drabi, mid-dispożizzjonijiet imsemmija fil-punt 18 ta' din is-sentenza u, b'mod partikolari, mit-terminu "mibgħuta" użat fl-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva dwar il-VAT 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-sentenzi tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 21, u tas-17 ta' Diċembru 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 56).

21 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ripetutament ukoll li l-kunċett ta' "kunsinna ta' oġġetti" huwa ta' natura oġġettiva u li japplika irrispettivament mill-iskopijiet u mir-riżultati tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati, mingħajr ma hemm obbligu fuq l-awtorità tat-taxxa li twettaq investigazzjonijiet intiżi sabiex tiddetermina l-intenzjoni tal-persuna taxxabbli inkwistjoni jew ukoll li tieħu inkunsiderazzjoni l-intenzjoni ta' operatur differenti mill-persuna taxxabbli involuta fl-istess katina ta' provvisti (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 22).

22 Minn dan isegwi li tranżazzjonijiet bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkostitwixxu kunsinni ta' oġġetti, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva dwar il-VAT, jekk jissodisfaw il-kriterji oġġettivi li fuqhom huwa bbażat dan il-kunċett, li huma mfakkra fil-punt 20 ta' din is-sentenza.

23 Mill-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-ewwel kriterju intiż sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' esportazzjoni ta' oġġetti huwa f'dan il-każ issodisfatt, sa fejn huwa paċifiku li l-fornitur ittrasferixxa lill-akkwirent id-dritt li jiddisponi mit-tuffieħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali bħal sid.

24 Fir-rigward tat-tieni kriterju, li abbażi tiegħu l-fornitur jistabbilixxi li dan l-oġġett intbagħat jew ġie ttrasportat barra mill-Unjoni, mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li l-fornitur inkwistjoni fil-kawża prinċipali ppreżenta, matul il-proċedura fiskali, dokumenti li juru li l-merkanzija kellha tiġi ttrasportata u kkunsinnata, mill-post ta' tagħbija fil-Polonja, lejn destinazzjonijiet li jinsabu fil-Litwanja. Madankollu, l-awtorità tat-taxxa Pollakka stabbiliet li l-kunsinna tat-tuffieħ ma saritx f'dan l-Istat Membru, iżda barra mit-territorju tal-Unjoni.

25 Minn dan l-awtorità tat-taxxa Pollakka ddeduċiet li l-kunsinna intra-Komunitarja suġġetta għal rata tal-VAT ta' 0 %, inizjalment prevista, fir-realtà ma kinitx twettqet. Barra minn hekk, din l-awtorità qieset li l-fornitur ma kienx debitament ivverifika fejn kienet ser tiġi kkunsinnata l-merkanzija li kien biegħ, u li huwa sempliċement ikkonferma formalment il-kunsinna tagħha fil-Litwanja abbażi tal-firma tax-xufier li ttrasportaha, flimkien mat-timbru tal-kumpannija tat-trasport.

26 Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li tali ċirkustanzi ma humiex rilevanti għall-finijiet tal-klassifikazzjoni tat-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali bħala tranżazzjoni ta' esportazzjoni, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva dwar il-VAT.

27 Fil-fatt, minn naħa, kif ġie rrilevat fil-punt 23 ta' din is-sentenza, id-dritt li wieħed jiddisponi mill-merkanzija bħal sid kien ġie trażmess minn qabel mill-fornitur lix-xerrej, fejn dan tal-aħħar kien għalhekk mistenni li jwettaq il-kunsinna tagħha skont it-termini tal-ftehim konkluż bejniethom. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-fornitur ma jistax jiġi kkritikat talli kkonferma l-kunsinna billi bbaża ruħu fuq il-firma tax-xufier li ttrasporta l-merkanzija kkonċernata, flimkien mat-timbru tal-kumpannija tat-trasport li jidher fuq l-ittri ta' trasport.

28 Min-naħa l-oħra, kif tfakkar fil-punt 21 ta' din is-sentenza, il-kunċett ta' "kunsinna ta' oġġetti" huwa ta' natura oġġettiva u japplika indipendentement mill-għanijiet u mir-riżultati tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati. Għalhekk, huwa importanti li l-kundizzjonijiet oġġettivi għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(a) u b) tad-Direttiva dwar il-VAT ikunu ssodisfatti. Il-fatt li l-partijiet inizjalment ftehmu fuq kunsinna intra-Komunitarja li fl-aħħar mill-aħħar ma seħħitx u li l-kunsinna barra mit-territorju tal-Unjoni saret mingħajr l-għarfien tal-fornitur jikkostitwixxi element suġġettiv, li huwa għalhekk, bħala prinċipju, irrilevanti.

29 F'dan il-każ, huwa paċifiku li l-kunsinna tat-tuffieħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali barra mit-territorju tal-Unjoni ġiet stabbilita. Il-fatt li l-prova ta' din il-kunsinna nkisbet mill-awtorità tat-taxxa Pollakka u mhux mill-fornitur ma huwiex rilevanti għall-finijiet tal-klassifikazzjoni tat-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali bħala tranżazzjoni ta' esportazzjoni, fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva dwar il-VAT.

30 F'tali ċirkustanzi, it-tieni kriterju msemmi fil-punt 20 ta' din is-sentenza għandu jitqies li ġie ssodisfatt.

31 Fir-rigward tat-tielet kriterju, li jeżiġi li, wara spedizzjoni jew trasport, l-oġġett ikun fiżikament telaq mit-territorju tal-Unjoni, huwa paċifiku li t-tuffieħ inkwistjoni fil-kawża prinċipali ġew ittrasportati barra mill-Unjoni mix-xerrej jew f'ismu stess.

32 Għandu jiġi kkonstatat li, peress li huwa wkoll paċifiku li ma kienx hemm konsum ta' dan it-tuffieħ fuq it-territorju tal-Unjoni, ma jistax jitqies li l-fornitur wettaq kunsinna fuq it-territorju nazzjonali.

33 Fil-fatt, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1) tad-Direttiva dwar il-VAT hija intiża li tiggarantixxi t-tassazzjoni tal-kunsinni ta' oġġetti kkonċernati fil-post ta' destinazzjoni tagħhom, jiġifieri dak fejn il-prodotti esportati ser jiġu kkonsmati (sentenza tat-28 ta' Marzu 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 Għalhekk, meta r-rekwiżiti materjali jiġu ssodisfatti, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jirrikjedi li l-eżenzjoni mill-VAT tingħata anki jekk ċerti rekwiżiti formali jkunu ġew esklużi mill-persuni taxxabbli (sentenza tas-17 ta' Diċembru 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 72 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-klassifikazzjoni ta' tranżazzjoni bħala "[kunsinna ta' oġġetti]", fis-sens tal-Artikolu 146(1)(a) u (b) tad-Direttiva dwar il-VAT, ma tistax tiġi rrifjutata minħabba l-fatt li l-ispedizzjoni jew it-trasport barra mill-Unjoni twettaq mingħajr l-għarfien tal-fornitur u ġiet stabbilita mill-awtorità tat-taxxa u mhux mill-fornitur innifsu.

36 Il-Gvern Pollakk joġġezzjona li l-kundizzjoni, prevista mil-Liġi dwar il-VAT, li l-fornitur taxxabbli għandu jirċievi dokument li jikkonferma l-esportazzjoni tal-oġġetti barra mill-Unjoni, kienet iddettata b'mod partikolari min-neċessità li ma jkunx hemm evażjoni fiskali. Peress li t-tranżazzjonijiet ta' esportazzjoni jibbenefikaw minn sistema preferenzjali fil-qasam tal-VAT, jiġifieri li huma eżenti minn din it-taxxa filwaqt li jżommu d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa input u jibbenefikaw għalhekk minn rata tal-VAT ta' 0 % skont din il-liġi, jeżisti riskju kbir li operaturi jfittxu li jisfruttaw dan il-vantaġġ għal tranżazzjonijiet li fil-kuntest tagħhom il-merkanzija fir-realtà ma ġietx esportata barra mill-Unjoni.

37 Ċertament, 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' kull evażjoni, evitar u kull 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, li fosthom hemm, b'mod partikolari, il-prinċipji ta' proporzjonalità (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 26).

38 Fir-rigward ta' dan il-prinċipju, għandu jitfakkar li miżura nazzjonali 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 tas-17 ta' Diċembru 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 71 u l-ġurisprudenza ċċitata).

39 Fil-fatt, kif issostni l-Kummissjoni Ewropea, għalkemm l-Istati Membri jimponu rekwiżiti formali skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT, dawn il-kundizzjonijiet ma għandhomx madankollu jemendaw il-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjonijiet previsti minn din id-direttiva. Ma huwiex proporzjonat li tiġi rrifjutata l-applikazzjoni tal-eżenzjoni fuq esportazzjoni għas-sempliċi raġuni li l-persuna taxxabbli ma jkollhiex dokumenti ta' esportazzjoni korretti jekk, bħal f'dan il-każ, l-awtoritajiet tat-taxxa jkollhom iċ-ċertezza li l-oġġetti ġew esportati. Tali rifjut imur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tat-taxxa, peress li l-eżenzjoni mill-VAT hija suġġetta għal rekwiżiti formali eċċessivi, mingħajr ma jiġi eżaminat jekk il-kriterji ta' eżenzjoni sostantivi humiex effettivament issodisfatti.

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 tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 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).

42 Madankollu, dan ma huwiex neċessarjament il-każ fit-tilwima fil-kawża prinċipali, fejn, kif ġie rrilevat fil-punti 23 sa 31 ta' din is-sentenza, il-kundizzjonijiet sostantivi kollha għall-eżenzjoni previsti fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT huma ssodisfatti.

43 Min-naħa l-oħra, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jistax jiġi invokat, għall-finijiet tal-eżenzjoni mill-VAT, minn persuna taxxabbli li intenzjonalment ipparteċipat f'evażjoni tat-taxxa 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 tat-taxxa. Fl-ipoteżi fejn l-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf jew missha kienet taf li t-tranżazzjoni li għamlet kienet involuta f'evażjoni mwettqa mix-xerrej u li ma kinitx ħadet il-miżuri raġonevoli kollha li setgħet tieħu sabiex tevita din l-evażjoni, 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).

44 Madankollu, f'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju indikat li l-awtorità tat-taxxa ma kienet semmiet ebda evażjoni jew abbuż min-naħa tal-fornitur fil-katina tal-kunsinni. Barra minn hekk, ebda indizju ta' aġir ta' evażjoni ma jirriżulta mill-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja.

45 Barra minn hekk, 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 dwar il-VAT, b'mod partikolari l-ħruġ tal-oġġetti kkonċernati mit-territorju doganali tal-Unjoni, ma tkun dovuta l-ebda VAT f'relazzjoni ma' tali kunsinna u, f'tali ċirkustanzi, bħala prinċipju, lanqas ma jeżisti riskju ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' telf fiskali li jista' jiġġustifika t-tassazzjoni tat-tranżazzjoni inkwistjoni (sentenza tas-17 ta' Diċembru 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 82 u l-ġurisprudenza ċċitata).

46 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għad-domandi magħmula għandha tkun li l-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li taqa' taħt l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni kunsinna ta' oġġetti inizjalment iddikjarata mill-fornitur bħala kunsinna intra-Komunitarja li, mingħajr l-għarfien ta' dan tal-aħħar, twettqet barra mit-territorju tal-Unjoni mix-xerrej, meta l-esportazzjoni inkwistjoni tkun ġiet ikkonstatata mill-awtoritajiet tat-taxxa abbażi tad-dokumenti doganali.

Fuq l-ispejjeż

47 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 (Id-Disa' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

L-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud,

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

taqa' taħt l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni kunsinna ta' oġġetti inizjalment iddikjarata mill-fornitur bħala kunsinna intra-Komunitarja li, mingħajr l-għarfien ta' dan tal-aħħar, twettqet barra mit-territorju tal-Unjoni Ewropea mix-xerrej, meta l-esportazzjoni inkwistjoni tkun ġiet ikkonstatata mill-awtoritajiet tat-taxxa abbażi tad-dokumenti doganali.

Firem