KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
MENGOZZI
ippreżentati fit-22 ta' Marzu 2018 [1]

Kawża C-108/17

UAB Enteco Baltic
vs
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
fil-preżenza ta'
Vilniaus teritorinė muitinė

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Vilniaus apygardos administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali ta' Vilnjus, il-Litwanja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Artikolu 14(1) tad-Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 138(1) u Artikolu 143(1)(d) u (2) tad-Direttiva 2006/112 – Eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni segwita b'kunsinna intra-Komunitarja eżentata – Oġġetti kkunsinnati jew ittrasportati minn pajjiż terz lejn Stat Membru li huwa differenti mill-Istat Membru tad-destinazzjoni – Trażmissjoni, mill-importatur, tan-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tax-xerrej fl-Istat Membru tad-destinazzjoni – Rekwiżit formali jew sostantiv tad-dritt għall-eżenzjoni fuq l-importazzjoni – Dokumenti suffiċjenti biex jipprovaw il-fatt tal-ispedizzjoni tal-oġġetti lejn Stat Membru ieħor – Kunċett u modi tat-trasferiment tas-setgħa li wieħed jiddisponi mill-merkanzija lix-xerrej – *Bona fide* tal-importatur – Konjizzjoni mill-persuna taxxabbli dwar il-parteċipazzjoni tax-xerrej fi frodi fiskali – Aċċettazzjoni mill-awtorità kompetenti tad-dikjarazzjonijiet tal-importatur – Ċertezza legali – Obbligu eventwali tal-awtorità kompetenti biex tgħin lill-persuna taxxabbli tiġbor l-informazzjoni meħtieġa biex tiġi prodotta prova li l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni huma ssodisfatti"

I. Introduzzjoni

1. Permezz ta' din it-talba għal deċiżjoni preliminari, il-Vilniaus apygardos administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali ta' Vilnjus, il-Litwanja) tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja, essenzjalment, fuq l-interpretazzjoni tal-Artikolu 14(1), tal-Artikolu 138(1), kif ukoll tal-Artikolu 143(1)(d) u 2 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [2], kif emendata bid-Direttiva 2009/69/KE tal-Kunsill tal-25 ta' Ġunju 2009 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud fir-rigward tal-evażjoni tat-taxxa marbuta mal-importazzjoni [3] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT"), kif ukoll tal-prinċipju ta' protezzjoni taċ-ċertezza legali.

1 Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 ĠU 2006, L 347, p. 1.

3 ĠU 2009, L 175, p. 12.

2. Is-seba' domandi preliminari magħmula mill-qorti tar-rinviju saru fil-kuntest tal-importazzjoni, minn UAB Enteco Baltic, fil-Litwanja ta' kombustibbli mill-Bjelorussja u ntiżi li jkunu s-suġġett ta' kunsinna intra-Komunitarja lejn Stati Membri oħra.

3. L-iktar domanda li tniggeż li saret f'din il-kawża hija dik dwar jekk l-obbligu li għandu importatur, bħalma hija Enteco Baltic, li jibgħat lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru ta' importazzjoni n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-klijent tiegħu, mogħti fl-Istat Membru tad-destinazzjoni tal-merkanzija, jikkostitwixxix rekwiżit sempliċement formali jew fil-fatt sostantiv tad-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni, b'effett mid-dħul fis-seħħ tad-Direttiva 2009/69, li introduċiet tali obbligu fit-test stess tad-Direttiva 2006/112.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

4. Konformement mal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, "'[p]rovvista ta' merkanzija' għandha tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli".

5. L-Artikolu 20 ta' din id-direttiva jiddefinixxi "[a]kkwist intra-Komunitarju" bħala "l-akkwist tad-dritt li tiddisponi bħala sid ta' proprjetà tanġibbli mobbli, mibgħuta jew ittrasportata għand il–persuna li qed takkwista l-merkanzija, mill-bejjiegħ jew f'ismu jew il-persuna li qed takkwista l-merkanzija, fi Stat Membru minbarra dak li minnu ntbagħtet jew kienet ittrasportata l-merkanzija".

6. Skont l-Artikolu 131 tal-imsemmija direttiva:

"L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 għandhom japplikaw mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħrajn [tad-dritt tal-Unjoni] 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".

7. L-Artikolu 138(1) ta' din l-istess direttiva jipprevedi li:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni "l barra mit-territroju tagħhom iżda fil-Komunità, jew mill-bejjiegħ jew f'ismu jew il-persuna li tkun qed takkwista l-merkanzija, għal persuna taxxabbli oħra, jew għal persuna legali mhux taxxabbli li tkun qed taġixxi bħala tali fi Stat Membru ieħor li mhux dak minn fejn bdiet tinbagħat jew tkun ittrasportata il-merkanzija".

8. L-Artikolu 143 tad-Direttiva 2006/112 ġie emendat bid-Direttiva 2009/69, li l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 2(1) tagħha jiffissa t-terminu għat-traspożizzjoni għall-1 ta' Jannar 2011. Il-premessi 3 sa 5 tad-Direttiva 2009/69 jistabbilixxu:

"(3) L-importazzjoni tal-merkanzija hija eżentata mi[ll-VAT] jekk din tiġi segwita mill-provvista jew mit-trasferiment ta' dik il-merkanzija lil persuna taxxabbli fi Stat Membru ieħor. Il-kondizzjonijiet li bihom tingħata dik l-eżenzjoni huma stabbiliti mill-Istati Membri. Madankollu, l-esperjenza turi li d-diverġenzi fl-applikazzjoni huma sfruttati min-negozjanti biex jevitaw li jħallsu l-VAT fuq merkanzija importata skont dawk iċ-ċirkostanzi.

(4) Sabiex tiġi evitata dik l-esplojtazzjoni huwa meħtieġ li jiġi speċifikat, għal transazzjonijiet partikolari, f'livell Komunitarju sett ta' kondizzjonijiet minimi li taħthom tapplika din l-eżenzjoni.

(5) Ladarba, minħabba dawk ir-raġunijiet, l-għan ta' din id-Direttiva, jiġifieri li tiġi indirizzata l-problema tal-evażjoni tal-VAT, ma jistax jinkiseb suffiċjentement mill-Istati Membri nfushom u jista', għalhekk, jinkiseb aħjar fil-livell Komunitarju, il-Komunità tista' tadotta miżuri konformement mal-prinċipju tas-sussidjarjetà kif stabbilit fl-Artikolu 5 tat-Trattat. Konformement mal-prinċipju tal-proporzjonalità, kif stabbilit f'dak l-Artikolu, din id-Direttiva ma tmurx lil hinn minn dak li hu meħtieġ sabiex jinkiseb dak l-għan".

9. Konformement mal-Artikolu 143(1)(d) u (2) tad-Direttiva dwar il-VAT:

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

[…]

d) l-importazzjoni ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata minn territorju terz jew pajjiż terz u importata fi Stat Membru li ma jkunx dak li fih tkun waslet il-merkanzija mibgħuta jew ittrasportata, fejn il-provvista ta' merkanzija ta' dan it-tip mill-importatur innominat jew rikonoxxut skond l-Artikolu 201 bħala obbligat li jħallas il-VAT hu eżenti skond l-Artikolu 138;

[…]

2. L-eżenzjoni prevista f'punt (d) tal-paragrafu 1 għandha tapplika f'każijiet meta l-importazzjoni ta' merkanzija tkun segwita mill-provvista ta' merkanzija eżentata skont l-Artikolu 138(1) u (2)(c) biss jekk fil-mument tal-importazzjoni l-importatur ikun ipprovda lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru tal-importazzjoni għall-inqas l-informazzjoni li ġejja:

a) in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tiegħu maħruġ fl-Istat Membru tal-importazzjoni jew in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tar-rappreżentant tat-taxxa tiegħu, responsabbli għall-ħlas tal-VAT, maħruġ fl-Istat Membru tal-importazzjoni;

b) in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-klijent, li għalih il-merkanzija tiġi pprovduta skont l-Artikolu 138(1), maħruġ fi Stat Membru ieħor, jew in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tiegħu stess maħruġ fl-Istat Membru fejn jispiċċa d-dispaċċ jew it-trasport tal-merkanzija meta l-merkanzija tkun soġġetta għal trasferiment skont l-Artikolu 138(2)(c);

c) ix-xhieda li l-merkanzija importata hi intenzjonata li tinġarr jew tintbagħat mill-Istat Membru tal-importazzjoni lejn Stat Membru ieħor.

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jipprevedu li x-xhieda msemmija f'punt (c) tiġi indikata lill-awtoritajiet kompetenti biss fuq talba".

10. Skont l-Artikolu 157(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT, "[l]-Istati Membri jistgħu jeżentaw […] l-importazzjoni ta' merkanzija li hija maħsuba biex titpoġġa skond arranġamenti tal-ħażna minbarra magazzinaġġ doganali".

11. L-Artikolu 167 tal-istess direttiva jipprevedi li d-dritt għat-tnaqqis jitnissel fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa ssir eżiġibbli.

B. Id-dritt Litwan

12. L-Artikolu 35 tal-Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (il-Liġi Litwana fuq it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud, iktar 'il quddiem il-"Liġi fuq il-VAT") jipprevedi:

"1. Il-prodotti importati huma eżentati mill-VAT jekk ikun magħruf, fil-mument tal-importazzjoni, li dawn l-istess prodotti huma intiżi li jkunu esportati u jiġu ttrasportati lejn Stat Membru ieħor, u li l-kunsinna tal-prodotti mill-importatur tal-Litwanja fi Stat Membru ieħor, skont il-Kapitolu VI ta' din il-liġi, hija suġġetta għal rata ta' VAT ta' 0 %.

2. Id-dispożizzjonijiet ta' dan l-artikolu huma applikabbli jekk l-importatur ikun irreġistrat għall-finijiet tal-VAT fil-Litwanja, u jekk il-prodotti jiġu ttrasportati fi Stat Membru ieħor f'terminu massimu ta' xahar b'effett mill-fatt li jiġġenera t-taxxa, imsemmi fl-Artikolu 14(12) jew (13), ta' din il-liġi. Jista' jiġi stabbilit terminu itwal għat-trasport f'każ ta' ċirkustanzi oġġettivi.

3. Il-modalitajiet ta' applikazzjoni ta' dan l-artikolu huma ffissati mis-servizz nazzjonali tad-dwana [(iktar 'il quddiem is-'SND')] flimkien mal-amministrazzjoni fiskali ċentrali".

13. Konformement mal-Artikolu 49(1) tal-Liġi fuq il-VAT:

"Ir-rata tal-VAT ta' 0 % tapplika għall-prodotti pprovduti lil persuna rreġistrata għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru ieħor esportati mit-territorju nazzjonali lejn Stat Membru ieħor [mingħajr ma jittieħed inkunsiderazzjoni dak li jittrasporta l-prodotti, kemm jekk ikun fornitur, xerrej jew kull terz ieħor li jista' jissemma]".

14. L-Artikolu 56 tal-Liġi fuq il-VAT, dwar il-"[ġ]ustifikazzjoni għall-applikazzjoni tar-rata ta' VAT ta' 0 %" jipprevedi b'mod partikolari:

"1. […] Persuna suġġetta għall-VAT li tkun applikat ir-rata ta' 0 % skont l-Artikolu 49 ta' din il-liġi għandu jkollha provi li jiġġustifikaw l-esportazzjoni tal-prodotti mit-territorju nazzjonali u, meta r-rata ta' VAT ta' 0 % tiġi applikata waqt il-kunsinna tal-prodotti lil persuna rreġistrata għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru ieħor, provi li l-persuna li lejnha ġew esportati l-prodotti hija suġġett għall-VAT fi Stat Membru ieħor […].

[…]

4. Minkejja d-dispożizzjonijiet l-oħra ta' dan l-artikolu, l-amministrazzjoni fiskali għandha d-dritt, konformement mal-modalitajiet previsti mill-Mokesčių administravimo įstatymas (il-Liġi fuq l-Amministrazzjoni Fiskali), li teżiġi l-produzzjoni ta' provi supplimentari li jippermettu li tiġi evalwata l-bażi għall-applikazzjoni tar-rata tal-VAT ta' 0 %. Meta l-persuna taxxabbli ma tistax turi li r-rata ta' VAT ta' 0 % ġiet debitament applikata għall-provvista tal-prodotti, għax-xiri tal-prodotti fi Stat Membru ieħor jew għall-preżentazzjoni ta' servizzi, dik il-provvista tal-prodotti, dak ix-xiri tal-prodotti fi Stat Membru ieħor jew dik il-provvista ta' servizzi jkunu taxxabbli billi tiġi applikata r-rata tal-VAT normali jew rata ta' VAT imnaqqsa, jekk din tkun prevista għal dawk il-prodotti jew servizzi.

[…]

5. Minkejja d-dispożizzjonijiet l-oħra ta' dan l-artikolu, l-amministrazzjoni fiskali għandha d-dritt li tiġbor b'inizjattiva tagħha stess jew permezz tad-dipartimenti tal-infurzar awtorizzati provi supplimentari li jippermettu li tiġi evalwata l-bażi għall-applikazzjoni tar-rata ta' VAT ta' 0 %. Wara li jkunu rċevuti l-provi li r-rata ta' VAT ta' 0 % ġiet applikata indebitament għall-kunsinna tal-prodotti, għax-xiri tal-prodotti fi Stat Membru ieħor jew għall-provvista ta' servizzi, il-kunsinna tal-prodotti, ix-xiri tal-prodotti fi Stat Membru ieħor jew il-provvista ta' servizzi tkun intaxxata bir-rata ta' VAT normali jew b'rata ta' VAT imnaqqsa, jekk dan ikun previst għal dawk il-prodotti jew servizzi".

15. Il-punt 4 tar-"Regoli għall-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni tal-prodotti importati jew ipprovduti fi Stat Membru ieħor tal-Unjoni Ewropea" (iktar 'il quddiem ir-"Regoli"), approvati permezz tad-Deċiżjoni Nru 1B-439/VA-71 tad-Direttur tas-SND u tal-Kap tal-Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (l-Ispettorat Fiskali Nazzjonali fi ħdan il-Ministeru għall-Finanzi, il-Litwanja) (iktar 'il quddiem l-"Ispettorat") tad-29 ta' April 2004, jaqra kif ġej:

"4. Il-prodotti importati fit-territorju nazzjonali jkunu eżentati mill-VAT jekk ikunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet segwenti kollha:

4.1) fil-mument tal-importazzjoni jkun magħruf li l-prodotti huma intiżi li jkunu esportati jew ser ikunu ttrasportati fi Stat Membru ieħor;

4.2) l-importatur tal-prodotti jkun irreġistrat għall-finijiet tal-VAT fit-territorju nazzjonali waqt l-adozzjoni tad-dikjarazzjoni doganali ta' importazzjoni minħabba l-kontroll doganali;

4.3) il-kunsinna tal-prodotti importati mil-Litwanja fi Stat Membru ieħor skont id-dispożizzjonijiet tat-Titolu VI tal-Liġi fuq il-VAT hija eżentata billi tiġi applikata rata ta' VAT ta' 0 %;

4.4) l-importatur ipprovda lill-persuna taxxabbli tal-Istat Membru l-ieħor l-istess prodotti bħal dawk li huwa importa fit-territorju nazzjonali;

4.5) il-prodotti jiġu ttrasportati fl-Istat Membru l-ieħor f'terminu massimu ta' xahar b'effett mill-fatt li jiġġenera t-taxxa msemmi fl-Artikolu 14(12) jew (13) tal-Liġi fuq il-VAT jew f'terminu itwal ta' trasport fi Stat Membru ieħor previst fid-dispożizzjonijiet tal-punt 5 tar-Regoli".

16. Skont il-punt 7 tar-Regoli:"7. Għall-kontroll doganali għandhom jiġu pprovduti flimkien mad-dikjarazzjoni ta' importazzjoni doganali, barra mid-dokumenti l-oħra:

– 7.1) prova tar-reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT tal-importatur u kopja tagħha (prova ta' reġistrazzjoni għall-VAT u kopja tagħha);

– 7.2) id-dokumenti li juru li l-prodotti importati fit-territorju tal-pajjiż huma intiżi li jkunu ttrasportati u ser ikunu ttrasportati fi Stat Membru ieħor (dokumenti tat-trasport jew kuntratt b'mod partikolari)".

17. Ir-Regoli ġew ikkompletati b'punt 7^1 permezz tad-Deċiżjoni Nru 1B-773/VA-119, tat-28 ta' Diċembru 2010, tad-Direttur tas-SND u tal-Kap tal-Ispettorat, li daħal fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2011. Dan il-punt 7^1 jipprevedi:

"L-importatur għandu jinforma mingħajr dewmien bil-miktub lis-servizz doganali reġjonali jekk il-post tal-ħażna tal-prodotti jew ix-xerrej tagħhom ser jinbidlu (il-persuna taxxabbli tal-Istat Membru l-ieħor u/jew l-Istat Membru li fih il-prodotti jiġu kkunsinnati msemmija fid-dokumenti għandhom ikunu pprovduti għall-kontroll doganali), billi jipproduċi provi ġodda li jispjegaw ir-raġunijiet għat-tibdil u billi jehmeż kopji tad-dokumenti ġustifikattivi".

18. Il-punt 27.49.1.7. tal-"Modalitajiet tal-użu tad-dokument amministrattiv uniku", approvati mid-Deċiżjoni Nru 1B-289 tat-13 ta' April 2004 tad-Direttur tas-SND, jeżiġi mingħand l-importatur li jindika l-kodiċi alfabetiku tal-Istat Membru tal-Unjoni li fih il-prodotti jkunu esportati li jkun fis-seħħ waqt l-adozzjoni tad-dikjarazzjoni ta' importazzjoni u n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT personali tad-destinatarju tal-prodotti, mogħti mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru tal-Unjoni, jekk xi prodotti mhux Komunitarji, li huma eżentati mill-VAT skont l-Artikolu 35 tal-Liġi fuq il-VAT, jitħallew f'moviment liberu u jiġu importati fis-suq nazzjonali.

III. Il-fatti tal-kawża prinċipali, id-domandi preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

19. Enteco Baltic hija kumpannija stabbilita fil-Litwanja. Hija kumpannija attiva fil-kummerċ ta' karburanti bl-ingrossa.

20. Matul perijodu bejn is-snin 2010 u 2012, Enteco Baltic importat fil-Litwanja kombustibbli mill-Bjelorussja. Dawn il-kombustibbli kienu tqiegħdu taħt l-iskema magħrufa bħala "skema doganali 42"[4], li tippermetti r-rilaxx għaċ-ċirkulazzjoni libera tagħhom b'eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni. Fid-dikjarazzjonijiet ta' importazzjoni, din il-kumpannija indikat in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej li kien jinsab fi Stat Membru ieħor, li lilu kienu ntiżi li jiġu kkunsinnati l-prodotti. Hija ħażnet dawn il-prodotti f'imħażen ta' prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa li jappartjenu lil impriżi Litwani oħrajn.

21. Enteco Baltic biegħet dawn il-kombustibbli lil kumpanniji stabbiliti fil-Polonja, fis-Slovakkja, u fl-Ungerija abbażi ta' kuntratti bil-miktub u ordnijiet individwali. Dawn il-kuntratti kineu jipprovdu għal provvista "kif ħierġa mill-fabbrika" (ex-works)[5]. Għaldaqstant, Enteco Baltic kienet obbligata biss li twassal il-kombustibbli lix-xerrejja fil-Litwanja u dawn tal-aħħar kienu responsabbli mit-trasport lejn l-Istat Membru tad-destinazzjoni.

22. Ix-xerrejja kienu jibagħtu l-ordnijiet speċifiċi lil Enteco Baltic permezz tal-posta elettronika, u jindikaw, b'mod partikolari, id-dettalji tar-rappreżentanti li jkunu ser iġorru l-prodotti ordnati u l-informazzjoni dwar l-imħażen tat-taxxa destinatarji[6] ta' dawn il-prodotti. Il-fatturi tal-VAT magħmula minn Enteco Baltic kienu mbagħad jintbagħtu lix-xerrejja permezz tal-posta elettronika.

23. Għall-iskopijiet tat-trasport tagħhom, il-prodotti kienu s-suġġett ta' dokumenti elettroniċi ta' trasport tal-prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa kif ukoll in-nota ta' kunsinna CMR[7]. Dawn tal-aħħar kienu jimtlew mill-impjegati responsabbli tal-maħżen tat-taxxa tal-kunsinnatur u kienu jindikaw, b'mod partikolari, il-post ta' kunsinna tal-prodotti (jiġifieri l-maħżen tat-taxxa tal-kunsinnatur), ix-xerrej tagħhom u l-post ta' fejn ser imorru (jiġifieri l-maħżen tat-taxxa destinatarju).

24. Wara l-kunsinna tal-prodotti fl-imħażen tat-taxxa destinatarji[8], Enteco Baltic kienet tirċievi konferma e-ROR[9] tal-kunsinna u tat-tmiem tad-dokument elettroniku ta' trasport. Normalment, hija tirċievi wkoll in-noti ta' kunsinna CMR li jagħtu konferma, mill-imħażen tat-taxxa destinatarji, tal-fatt li l-prodotti jkunu waslu.

25. Enteco Baltic spiss kienet tbiegħ prodotti lil persuni taxxabbli differenti minn dawk li n-numru ta' identifikazzjoni tagħhom jissemma fuq id-dikjarazzjonijiet ta' importazzjoni. L-informazzjoni dwar dawn il-persuni taxxabbli ta' Stati Membri oħra, inkluż in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT, kien dejjem ipprovdut lill-Ispettorat fir-rapporti ta' kull xahar tagħhom dwar il-kunsinna tal-prodotti lejn Stati Membri oħra.

4 Din l-iskema hija magħrufa bħala "skema doganali 42" jew "proċedura doganali 42", minħabba l-fatt li, biex jikseb l-eżenzjoni mill-VAT, l-importatur tal-oġġetti għandu jirreġistra, fil-kaxxa numru 37 tad-dokument amministrattiv uniku, kodiċi li jibda b'42. Din l-iskema tippermetti li jiġu importati bħala eżentati mill-VAT oġġetti li jkunu sussegwentement is-suġġett ta' kunsinna Komunitarja, b'formalitajiet issemplifikati u b'inqas spejjeż.

5 Fil-kuntest ta' tali kuntratt kummerċjali, il-bejjiegħ jobbliga ruħu biss li jgħaddi l-merkanzija għall-esportazzjoni, filwaqt li x-xerrej jieħu fuqu r-riskji kollha marbutin mat-trasport tagħhom.

6 It-talba għal deċiżjoni preliminari tagħmel riferiment biss għall-imħażen li jinsabu fil-Polonja.

7 In-nota ta' kunsinna CMR [magħmul abbażi tal-konvenzjoni, iffirmata f'Genève fid-19 ta' Mejju 1956, dwar il-kuntratt għal ġarr stradali internazzjonali ta' merkanzija (CMR), *Recueil des traités*, 1961, Vol. 399, p. 189] hija dokument ta' trasport fuq l-art li trid tinkiteb, qabel l-eżekuzzjoni ta' trasport internazzjonali ta' merkanzija, minn waħda mill-partijiet fil-kuntratt tat-trasport. In-nota ta' kunsinna CMR tattesta b'mod partikolari l-ispedizzjoni tal-merkanzija b'effett mill-mument li fih it-trasportatur jitfa' l-firma tiegħu.

8 Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 6 iktar 'il fuq.

9 Huwa stabbilit li l-e-ROR hija konferma elettronika tal-fatt li ġew irċevuti l-prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa, magħmula mid-destinatarju.

26. Fl-2012, il-Vilniaus teritorinė muitinė (id-Dipartiment Reġjonali tad-Dwana ta' Vilnjus, il-Litwanja) (iktar 'il quddiem id-"DDV") għamel analiżi parzjali tad-dikjarazzjonijiet ta' importazzjoni li jirrigwardaw l-1 ta' April 2010 sal-31 ta' Mejju 2012 u kkonstata xi irregolaritajiet fin-numri ta' identifikazzjoni tal-VAT. Huwa kkoreġihom.

27. Fl-2013, l-Ispettorat irċieva, min-naħa tal-amministrazzjonijiet fiskali Pollakki, Slovakki u Ungeriżi, informazzjoni dwar frodi eventwali fl-applikazzjoni tal-iskema doganali 42. B'mod partikolari, dawn l-amministrazzjonijiet indikaw li huma ma setgħux jiċċertifikaw li l-kombustibbli inkwistjoni wasal għand ix-xerrejja u li dawn tal-aħħar ma kinux iddikjaraw il-VAT fil-perijodu kkonċernat.

28. Fid-dawl ta' din l-informazzjoni, l-Ispettorat għamel investigazzjoni fiskali fl-2013. Huwa kkonstata li Enteco Baltic kienet ipprovdiet biżżejjed provi li juru l-ħruġ tal-prodotti mill-pajjiż u l-veraċità tat-trasferiment, lix-xerrejja, tad-dritt li jiddisponu minnhom bħala proprjetarji. Skont l-Ispettorat, ma ġiex ipprovat li, waqt it-tranżazzjonijiet inkwistjoni, Enteco Baltic aġixxiet b'mod negliġenti jew imprudenti.

29. Id-DDV għamel investigazzjoni ġdida matul is-snin 2014 u 2015, li s-suġġett u l-perijodu tagħha kien jidħol parzjalment fuq dawk tal-investigazzjoni li saret mill-Ispettorat fl-2013. Fi tmiem dan il-kontroll ġdid, id-DDV ikkonstata li Enteco Baltic ma kinitx ikkunsinnat il-kombustibbli lill-persuni taxxabbli indikati fid-dikjarazzjonijiet ta' importazzjoni jew ma kinitx uriet li l-kombustibbli kienu ġew ittrasportati u li d-dritt li jiddisponu minnhom bħala proprjetarji kien ġie ttrasferiet lill-persuni indikati fil-fatturi tal-VAT.

30. Enteco Baltic irreferiet għal kumpannija Pollakka li tagħti informazzjoni ekonomika sabiex tikseb l-informazzjoni addizzjonali dwar it-trasporti inkwistjoni u talbet lid-DDV biex jistaqsi lill-imħażen tat-taxxa Pollakki sabiex jikseb l-informazzjoni li l-imsemmija kumpannija ta' informazzjoni ma setgħetx tikseb. Din it-talba ma kinitx imwieġba.

31. Fil-25 ta' Novembru 2015, id-DDV adotta rapport ta' spezzjoni, li fih ikkonstata li Enteco Baltic kienet eżentat, mingħajr bażi, l-importazzjoniijet ta' kombustibbli mill-Bjelorussja. Huwa ordnalha tħallas ammont ta' EUR 3 220 822 bħala VAT, miżjuda b'penali u interessi moratorji.

32. Is-SND ikkonferma dawn l-ordnijiet b'deċiżjoni tas-16 ta' Marzu 2016. F'dik id-deċiżjoni, is-SND ippreċiża li l-eżenzjoni tal-importazzjoni setgħet tiġi applikata biss jekk id-dritt li tiddisponi mill-prodotti kien ittrasferit direttament lil persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT ta' Stat Membru ieħor. F'dan il-każ, din l-eżenzjoni ma setgħetx tingħata lil Enteco Baltic peress li l-kombustibbli kien ġie kkunsinnat f'imħażen tat-taxxa Pollakki, li n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tagħhom ma kienx indikat fil-fatturi tal-VAT.

33. Enteco Baltic ippreżentat rikors kontra dik id-deċiżjoni quddiem il-Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (il-Kummissjoni għat-Tilwim Fiskali mal-Gvern, il-Litwanja) (iktar 'il quddiem il-"KTF"). B'deċiżjoni tal-1 ta' Ġunju 2016, dan bagħat ir-rikors quddiem is-SND.

34. Kemm Enteco Baltci kif ukoll is-SND adixxew lill-qorti tar-rinviju billi talbu, b'mod partikolari, l-annullament tad-deċiżjoni tal-KTF.

35. Quddiem dik il-qorti, Enteco Baltic u s-SND iddibattew l-effett tal-kunsinna ta' kombustibbli lil persuni taxxabbli ta' Stati Membri oħra li ma kinux identifikati fid-dikjarazzjonijiet ta' importazzjoni. L-imsemmija qorti tosserva li, fid-dikjarazzjonijiet ta' kull xahar dwar il-kunsinna tal-prodotti fi Stati Membri oħra, Enteco Baltic kienet ipprovdiet lill-Ispettorat l-informazzjoni kollha dwar ix-xerrejja, inkluż in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tagħhom, mingħajr ma ħbiet l-identità tax-xerrejja reali.

36. Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tistaqsi fuq il-valur probatorju tan-noti ta' kunsinna CMR, tad-dokumenti amministrattivi fil-forma elettronika e-AD (iktar 'il quddiem id-"dokument e-AD"[10]) kif ukoll l-ittri e-ROR.

37. Il-qorti tar-rinviju tixtieq ukoll tikseb xi preċiżazzjonijiet fuq id-definizzjoni eżatta ta' provvista ta' merkanzija, fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, f'każ fejn id-dritt ta' sid li jiddisponi mill-merkanzija bħala proprjetarju ma jkunx ġie ttrasferit direttament lix-xerrej, imma lil trasportaturi jew imħażen tat-taxxa Pollakki. Hija tesponi li, quddiemha, Enteco Baltic tistrieħ fuq il-ġurisprudenza dwar id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT.

38. Iktar minn hekk, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk, kif ikkunsidrat il-KTF, il-*bona fide* tal-fornitur tikkostitwixxix jew tistax tikkostitwixxi kundizzjoni addizzjonali għall-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni.

39. Fl-aħħar nett, din il-qorti tixtieq tikseb preċiżazzjonijiet fuq l-evalwazzjoni tar-rilevanza tal-provi għall-iskopijiet tal-applikazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT.

40. Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Vilniaus apygardos administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali ta' Vilnjus), iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domandi preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 143(2) tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprojbixxu lil awtorità fiskali ta' Stat Membru milli tirrifjuta li tapplika l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 143(1)(d) ta' din id-direttiva abbażi tas-sempliċi fatt li fil-mument tal-importazzjoni kien previst li l-prodotti jiġu pprovduti lil persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT, li jispjega għalfejn in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tagħha huwa indikat fid-dikjarazzjoni ta' importazzjoni, meta l-prodotti, wara tibdil ulterjuri taċ-ċirkustanzi, ġew ikkunsinnati lil persuna taxxabbli oħra (persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT) u l-awtorità intbagħtitilha l-informazzjoni kollha dwar l-identità tax-xerrej attwali?

2) Huwa possibbli, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, li d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT jiġu interpretati fis-sens li dokumenti li ma ġewx ikkontestati (noti ta' kunsinna e-AD [dokument amministrattiv elettroniku], u konfermi e-ROR [riċevuta ta' kunsinna elettronika]) li jikkonfermaw it-trasport ta' prodotti minn maħżen doganali li jinsab fi Stat Membru lejn maħżen doganali li jinsab fi Stat Membru ieħor jistgħu jitqiesu li huma prova suffiċjenti tal-esportazzjoni ta' prodotti lejn Stat Membru ieħor?

3) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprojbixxu lil awtorità fiskali ta' Stat Membru milli tirrifjuta li tapplika l-eżenzjoni prevista minn din id-dispożizzjoni jekk id-dritt ta' dispożizzjoni mill-prodotti ma jkunx ġie ttrasferit lix-xerrej direttament, iżda permezz tal persuni li jkun indika (impriżi ta' trasport jew imħażen doganali)?

4) Il-prinċipji ta' newtralità fil-qasam tal-VAT u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jipprekludu prassi amministrattiva ibbażata fuq interpretazzjoni differenti ta' dak li għandu jiġi kkunsidrat bħala trasferiment tad-dritt ta' dispożizzjoni u tal-provi li għandhom jitreqqsu sabiex jiġi ssostanzjat dan it-trasferiment, skont jekk jiġux applikati d-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 167 jew dawk tal-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT?

10 Akronimu ta' "electronic-Administrative Document". Id-dokument amministrattiv elettroniku huwa previst mid-Direttiva tal-Kunsill 2008/118/KE tas-16 ta' Diċembru 2008 dwar l-arranġamenti ġenerali għad-dazju tas-sisa u li jħassar id-Direttiva 92/12/KEE (ĠU 2009, L 9, p. 12) u għandu jkun konformi mar-rekwiżiti tar-Regolament tal-Kummissjoni (KE) Nru 684/2009 tal-24 ta' Lulju 2009 li jimplimenta d-Direttiva tal-Kunsill 2008/118/KE fir-rigward tal-proċeduri kompjuterizzati għall-moviment ta' prodotti tas-sisa taħt sospensjoni tad-dazju tas-sisa (ĠU 2009, L 197, p. 24). Dan id-dokument jippermetti li wieħed jibbenefika mill-iskema ta' sospensjoni tad-dazji tas-sisa.

5) Il-kamp ta' applikazzjoni tal-prinċipju ta' *bona fide* fil-qasam tal-VAT jinkludi wkoll id-dritt tal-persuni għal eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni [abbażi tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT] f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, jiġifieri meta l-awtorità doganali tibbaża ruħha, sabiex tirrifjuta d-dritt tal-persuna suġġetta għat-taxxa għal eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni, fuq il-fatt li l-kundizzjonijiet ta' żamma tal-kunsinna tal-oġġetti ġewwa l-Unjoni Ewropea ma humiex issodisfatti (id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 138 tad-Direttiva tal-VAT)?

6) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu prassi amministrattiva tal-Istati Membri skont liema l-preżunzjoni li (i) id-dritt ta' dispożizzjoni ma ġiex ittrasferit lil parti kokontraenti speċifika u li (ii) il-persuna taxxabbli kienet taf jew setgħet kienet taf li l-parti kokontraenti kienet forsi wettqet frodi fil-qasam tal-VAT, minħabba li l-impriża kkomunikat mal-partijiet kokontraenti permezz ta' mezzi ta' komunikazzjoni elettroniċi u li matul riċerki mwettqa mill-amministrazzjoni fiskali ġie stabbilit li l-partijiet kokontraenti ma kinux jeżerċitaw attivitajiet fl-indirizzi indikati u ma kinux iddikkjaraw il-VAT relatata mat-tranżazzjonijiet imwettqa mal-persuna suġġetta għat-taxxa?

7) Id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li minkejja l-fatt li l-obbligu li jiġi ġġustifikat id-dritt għal eżenzjoni jaqa' fuq il-persuna suġġetta għat-taxxa, huma ma jeskludux l-obbligu tal-awtoritajiet pubbliċi kompetenti, meta jeżaminaw il-kwistjoni tat-trasferiment tad-dritt ta' dispożizzjoni, li jiġbru informazzjoni li l-awtoritajiet pubbliċi biss jistgħu jaċċedu għalihom?"

41. Dawn id-domandi kienu s-suġġett ta' osservazzjonijiet bil-miktub min-naħa ta' Enteco Baltic, tal-Gvern Litwan kif ukoll tal-Kummissjoni Ewropea. Dawn il-partijiet ikkonċernati ttrattaw ukoll verbalment quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja fis-seduta tal-25 ta' Jannar 2018.

IV. Analiżi

42. L-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT jistabbilixxi, essenzjalment, l-eżenzjoni tal-importazzjoni tal-oġġetti mibgħuta minn pajjiż terz lejn Stat Membru meta dik l-importazzjoni tkun segwita b'kunsinna intra-Komunitarja, magħmula mill-importatur u eżentata konformement mal-Artikolu 138 ta' din id-direttiva.

43. Fil-kawża prinċipali, jirriżulta mill-ispjegazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju li Enteco Baltic kienet inizjalment ibbenefikat mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 143(2)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT bħala importatriċi fil-Litwanja ta' kombustibbli mill-Bjelorussja, intiżi li jkunu kkunsinnati lil xerrejja fil-Polonja, fis-Slovakkja u fl-Ungerija, peress li din il-kunsinna intra-Komunitarja hija eżentata mill-VAT. Il-perijodu inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkonċerna importazzjonijiet ta' kombustibbli li seħħew mill-1 ta' April 2010 sal-31 ta' Mejju 2012.

44. Wara diversi investigazzjonijiet fuq Enteco Baltic, li l-konsegwenzi tagħhom ser nittratta iktar 'il quddiem, l-awtorità doganali Litwana kkunsidrat li din il-kumpannija kienet, definittivament, il-persuna responsabbli mill-ħlas tal-VAT. Essenzjalment, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, Enteco Baltic kienet akkużata li indikat, fil-mument tal-importazzjoni, numru ta' identifikazzjoni tal-VAT li ma jikkorrispondix finalment għal dak tal-veri xerrejja u/jew li ma wrietx li l-kombustibbli importati kienu intiżi li jiġu kkunsinnati fi Stat Membru ieħor.

45. Jirriżulta fil-fatt mill-Artikolu 143(2) tad-Direttiva dwar il-VAT li l-eżenzjoni prevista fl-Arikolu 143(1)(d) ta' din id-direttiva ma tapplikax, f'każ ta' importazzjoni segwita b'kunsinna intra-Komunitarja, ħlief jekk, fil-mument tal-importazzjoni, l-importatur ikun ipprovda lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru ta' importazzjoni b'mod partikolari, minn naħa, in-numru ta'

identifikazzjoni tal-VAT mogħti fi Stat Membru ieħor lil klijent li lilu jiġu kkunsinnati l-oġġetti konformement mal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT u, min-naħa l-oħra, il-prova li l-oġġetti importati huma intiżi li jkunu ttrasportati jew mibgħuta mill-Istat Membru ta' importazzjoni lejn Stat Membru ieħor.

46. Fir-rigward tal-formulazzjoni tal-Artikolu 143(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, il-kawża prinċipali tista', *prima facie*, tiġi riżolta faċilment. Fil-fatt, huwa possibbli, kif tissuġġerixxi l-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, li jiġi aċċettat li l-kundizzjonijiet imposti minn dan l-artikolu għandhom jitqiesu mhux bħala rekwiżiti purament formali imma bħala rekwiżiti sostantivi tad-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni. Minn dan isegwi li l-fatt li xi waħda mill-kundizzjonijiet ma tkunx issodisfatta jwassal għar-rifjut li jingħata dritt għall-eżenzjoni jew, bħal fil-kawża prinċipali fir-rigward ta' Enteco Baltic, iwassal biex jintalab l-irkupru tal-VAT mingħand l-importatur.

47. L-approċċ propost mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha jidhirli, madankollu, li jinjora mhux biss iċ-ċirkustanzi xi ftit partikolari tal-kawża prinċipali imma wkoll u b'mod iktar fundamentali d-diffikultajiet marbutin mal-formulazzjoni tar-rekwiżiti previsti fl-Artikolu 143(2) tad-Direttiva dwar il-VAT u tal-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja, b'applikazzjoni tal-Artikolu 138(1) ta' din id-direttiva, b'mod partikolari għal dak li jikkonċerna l-obbligu, fuq l-importatur, fil-mument tal-importazzjoni, li jibgħat in-numru ta' reġistrazzjoni tal-VAT tal-klijent li lilu jiġu kkunsinnati l-oġġetti. Mill-bqija, il-Kummissjoni stess ikkwalifikat ħafna, jekk mhux ikkontradixxiet, il-pożizzjoni tagħha stess waqt is-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja [11].

48. Is-seba' domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju rrigwardaw in-natura, il-portata u l-osservanza taż-żewġ rekwiżiti msemmija iktar 'il fuq previsti fl-Artikolu 143(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, fid-dawl taċ-ċirkustanzi fattwali tal-kawża prinċipali, b'mod partikolari dawk li jirrigwardaw il-prova tat-trasport u tat-trasferiment tal-proprjetà tal-kombustibbli kif ukoll tal-aġir tal-awtoritajiet fiskali u doganali Litwani.

49. Filwaqt li nieħu inkunsiderazzjoni dawn iċ-ċirkustanzi fattwali, ser neżamina għaldaqstant, fl-ewwel lok, l-ewwel domanda preliminari li tikkonċerna l-komunikazzjoni tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-klijent tal-importatur, prevista fl-Artikolu 143(2)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT (iktar 'il quddiem it-"Titolu A"). Fit-tieni lok, ser jiġu analizzati s-sitt domandi l-oħra magħmula mill-qorti tar-rinviju, li jirrigwardaw l-Artikolu 143(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT, jiġifieri l-prova li l-oġġetti importati huma intiżi li jkunu kkunsinnati fi Stat Membru ieħor differenti mill-Istat Membru ta' importazzjoni (iktar 'il quddiem it-"Titolu B").

A. Fuq ir-rekwiżit li jingħata n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-klijent tal-importatur, previst fl-Artikolu 143(2)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT (l-ewwel domanda preliminari)

50. Kif diġà enfasizzajt, l-eżenzjoni tal-importazzjoni prevista fl-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT tiddependi mill-eżistenza, sussegwenti, ta' kunsinna intra-Komunitarja li tkun hija stess eżentata, b'applikazzjoni tal-Artikolu 138 ta' din id-direttiva.

51. Skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri jeżentaw il-kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati barra mit-territorji rispettivi tagħhom, iżda fl-Unjoni mill-bejjiegħ, mix-xerrej jew f'isimhom, imwettqa għal persuna taxxabbli oħra, jew għal persuna ġuridika mhux taxxabbli, li jaġixxu inkwantu tali fi Stat Membru li ma huwiex dak tat-tluq tal-ispedizzjoni jew tat-trasport tal-oġġetti.

11 Ara l-punt 72 ta' dawn il-konklużjonijiet.

52. Skont ġurisprudenza stabbilita, l-eżenzjoni mill-VAT għall-kunsinna intra-Komunitarja ta' oġġett issir applikabbli biss jekk ikunu ssodisfatti tliet kundizzjonijiet, jiġifieri, fl-ewwel lok, id-dritt li wieħed jiddisponi minn dak l-oġġett bħala proprjetarju kien ġie trażmess lix-xerrej, fit-tieni lok, il-fornitur jistabbilixxi li dan l-oġġett ġie mibgħut jew ġie ttrasportat fi Stat Membru ieħor u, fit-tielet lok, wara din l-ispedizzjoni jew dan it-trasport, dan l-oġġett kien fiżikament ħalla t-territorju tal-Istat Membru minn fejn intbagħat [12].

53. Dawn it-tliet kundizzjonijiet jikkostitwixxu għaldaqstant ir-rekwiżiti sostantivi li għandhom ikunu ssodisfatti biex il-fornitur jikseb l-eżenzjoni ta' kunsinna intra-Komunitarja, konformement mal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

54. Kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, dawn il-kundizzjonijiet jinsabu elenkati b'mod eżawrjenti fl-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT [13]. Huma ma jinkludux għaldaqstant l-obbligu fuq il-fornitur li jibgħat in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej mibgħut lil dan tal-aħħar fl-Istat Membru tad-destinazzjoni.

55. Fil-fatt, minkejja r-rwol importanti li għandu n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tal-persuni taxxabbli fil-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT [14], il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li r-rekwiżit, impost mid-dritt nazzjonali lill-fornitur li jibgħat in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej tal-oġġetti kkunsinnati, jikkostitwixxi rekwiżit formali li, jekk ma jkunx issodisfatt ma jistax, indipendentement min-nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet sostantivi tal-kunsinna intra-Komunitarja, jimmina d-dritt ta' dak il-fornitur li jikseb l-eżenzjoni mill-VAT għal dik it-tranżazzjoni [15].

56. Il-Qorti tal-Ġustizzja akkumpanjat din il-konstatazzjoni b'żewġ riżervi li jikkostitwixxu ż-żewġ ipoteżijiet li fihom in-nuqqas ta' osservanza ta' rekwiżit formali jista' jwassal għat-telf tad-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT.

57. Din tirrigwarda, min-naħa, is-sitwazzjoni li fiha l-persuna taxxabbli jkun ipparteċipa fi frodi fiskali li pperikolat il-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT u li fiha, għaldaqstant, dik il-persuna taxxabbli ma aġixxietx *in bona fide* u ma ħaditx il-miżuri kollha li jistgħu raġonevolment jintalbu minnha sabiex tiżgura li t-tranżazzjoni li hija twettaq ma twassalhiex sabiex tipparteċipa f'tali frodi fiskali [16].

58. 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 jxekkel milli tiġi prodotta l-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi ġew issodisfatti [17].

12 Ara, b'mod partikolari, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 42); tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 31); tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 24), kif ukoll tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 30).

13 Ara s-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 59); tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 29), u tas-26 ta' Lulju 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punt 47).

14 Infakkar, f'dan ir-rigward, li l-Artikolu 214(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT jistieden lill-Istati Membri jieħdu l-miżuri neċessarji biex ikunu jistgħu jiġu identifikati permezz ta' numru individwali l-persuni taxxabbli, fejn in-numru individwali ta' identifikazzjoni tal-VAT jissemma fl-Artikolu 215 ta' din id-direttiva. Barra minn hekk, barra mill-Artikolu 143(2) ta' din id-direttiva, diversi dispożizzjonijiet ta' dan l-att isemmu dan in-numru, kif inhu l-każ tal-Artikolu 226 dwar il-kontenut tal-fatturi jew tal-Artikolu 365 li jikkonċerna d-dikjarazzjoni tal-VAT. Fil-kuntest tat-tranżazzjonijiet intra-Komunitarji, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat ukoll li dan in-numru huwa intiż li jiffaċilita d-determinazzjoni tal-Istat Membru li fih seħħ il-konsum finali tal-oġġetti kkunsinnati: ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

15 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punti 59 sa 63); tas-27 ta' Settembru 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punti 51 u 52); tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punt 40), kif ukoll tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 32).

16 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punti 39 u 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

17 Sentenza tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

59. Fil-kawża prinċipali, jirriżulta kemm mill-informazzjoni mibgħuta mill-qorti tar-rinviju kif ukoll mill-ispjegazzjonijiet ipprovduti mill-Gvern Litwan matul is-seduta li l-awtorità fiskali, jiġifieri l-Ispettorat, li kien responsabbli milli jivverifika, waqt l-investigazzjoni diliġenti tiegħu fl-2013, jekk kinux issodisfatti l-kundizzjonijiet li jirrigwardaw il-kunsinna *intra-Komunitarja*, ikkunsidra li Enteco Baltic kienet ipprovdiet biżżejjed provi li jistabbilixxu l-ħruġ tal-prodotti mit-territorju Litwan u l-veraċità tat-trasferiment, lix-xerrejja, tad-dritt li jiddisponu bħala proprjetarji, mingħajr ma ġie pprovat li, waqt it-tranżazzjonijiet inkwistjoni, Enteco Baltic aġixxiet b'mod negliġenti jew imprudenti.

60. Fid-dawl ta' dawn il-konstatazzjonijiet li jirrigwardaw l-osservanza tal-kundizzjonijiet tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jeħtieġ li jittieħdu inkunsiderazzjoni, l-iżbalji mwettqa minn Enteco Baltic fir-rigward tat-trażmissjoni tan-numru ta' identifikazzjoni tax-xerrej jew xerrejja fl-Istati Membri tad-destinazzjoni tal-kombustibbli ma pprekludewx lill-Ispettorat, skont il-provi prodotti lill-Qorti tal-Ġustizzja, milli jikkonstata li kienu ssodisfatti r-rekwiżiti sostantivi tal-kunsinna intra-Komunitarja.

61. F'dan l-istadju għandu jiġi eżaminat jekk l-awtoritajiet ta' Stat Membru jistgħux madankollu jissuġġettaw id-dritt għall-eżenzjoni tal-importazzjoni ta' oġġetti li ġew ikkunsinnati, bħala tranżazzjoni li sseħħ qabel il-kunsinna intra-Komunitarja, għall-kundizzjoni li l-importatur jibgħat, fil-mument tal-importazzjoni, in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej, jiġifieri tad-destinatarju tal-kunsinna intra-Komunitarja.

62. Kif irriżulta ċar mill-informazzjoni mibgħuta mill-Gvern Litwan, tali rekwiżit impost f'dan ir-rigward fuq l-importatur ilu jeżisti, fid-dritt nazzjonali, sa mis-sena 2004.

63. Issa, fil-fehma tiegħi, sal-emenda tad-Direttiva 2006/112, li seħħet permezz tad-Direttiva 2009/69, tali rekwiżit, li bl-ebda mod ma kien meħtieġ fl-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT, kellu jkun ikklassifikat bħala rekwiżit formali, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 55 ta' dawn il-konklużjonijiet. Huwa ma setax, għaldaqstant, bħala tali, jikkostitwixxi motiv validu biex tiġi rrifjutata l-eżenzjoni tal-importazzjoni tal-oġġetti kkunsinnati sussegwentement fi Stat Membru ieħor, indipendentement min-nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet sostantivi tal-Artikolu 143(1)(d) u tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

64. Dan ir-rekwiżit ta' natura formali nbidel f'kundizzjoni sostantiva tad-dritt għall-eżenzjoni tal-importazzjoni malli d-Direttiva 2009/69 – li introduċiet l-Artikolu 143(2)(b) fit-test tad-Direttiva 2006/112 – daħlet fis-seħħ, jiġifieri b'effett mill-25 ta' Lulju 2009?

65. Ma naħsibx li huwa hekk.

66. Ċertament, il-formulazzjoni tal-Artikolu 143(2) tad-Direttiva dwar il-VAT setgħet tat lil wieħed x'jifhem li t-tliet kategoriji ta' informazzjoni li jinsabu elenkati fl-ittri (a) sa (c) jikkostitwixxu rekwiżiti li l-osservanza tagħhom tikkundizzjona d-dritt għall-eżenzjoni tal-importazzjoni, stabbilita fl-Artikolu 143(1)(d) ta' din id-direttiva.

67. Madankollu, minkejja li nirrepeti, ma hemmx dubju li l-importazzjoni tal-oġġetti, imsemmija fl-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT, għandha bħala għan il-konsum mhux fl-Istat Membru ta' importazzjoni imma fil-fatt fi Stat Membru ieħor, li l-eżenzjoni tagħhom huwa kompletament dipendenti fuq kunsinna intra-Komunitarja li hija stess hija eżentata, konformement mal-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT. L-Artikolu 143(2)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT, isemmi wkoll huwa stess, f'diversi okkażjonijiet, l-Artikolu 138 ta' din id-direttiva.

68. Minn dan isegwi, fil-fehma tiegħi, li l-kundizzjonijiet sostantivi tad-dritt għall-eżenzjoni tal-importazzjoni huma kompletament dipendenti fuq dawk previsti fl-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT għal dak li jikkonċerna l-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja sussegwenti.

69. Għaldaqstant, mingħajr ma nbiddel il-kundizzjonijiet sostantivi tal-kunsinna intra-Komunitarja, previsti fl-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT, li ma jinkludux, f'dan l-istadju, kif diġà enfasizzajt, it-trażmissjoni mill-fornitur tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej fl-Istat Membru ta' destinazzjoni, il-leġiżlatur tal-Unjoni ċertament li ma setax ikun irid jissuġġetta d-dritt għall-eżenzjoni tal-importazzjoni għall-fatt li tali rekwiżit irid ikun issodisfatt.

70. Kieku kien bil-kontra, il-persuni taxxabbli importaturi u fornituri ta' oġġetti kkunsinnati fl-Unjoni jiġi miċħud lilhom id-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni minkejja li huma jissodisfaw il-kundizzjonijiet sostantivi kollha biex jiksbu l-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja, li fuqha tiddependi kompletament l-eżenzjoni tat-tranżazzjoni ta' importazzjoni preċedenti.

71. Minkejja dan l-għan leġittimu tal-ġlieda kontra l-frodi fiskali li wassal għall-adozzjoni tad-Direttiva 2009/69, ma naħsibx li kienet l-intenzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni li jpoġġi lill-persuni taxxabbli quddiem tali diffikultajiet u inkoerenzi fis-sistema implementata. Għall-persuni taxxabbli kkonċernati b'mod partikolari, din is-sitwazzjoni hija irrikonċiljabbli mal-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjonijiet, previsti fl-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT [18].

72. Mill-bqija, waqt is-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, il-Kummissjoni ppreċiżat li huwa inqas importanti li jkun magħruf in-numru preċiż ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej milli wieħed ikun jista' jistabbilixxi b'xi mod jew ieħor lil dan tal-aħħar. Tidher għaldaqstant li aċċettat, b'mod relattivament kuntradittorju mal-kontenut tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, li t-trażmissjoni, mill-importatur, fil-mument tal-importazzjoni, tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej, prevista fl-Artikolu 143(2)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT, tibqa' rekwiżit formali.

73. In-nuqqas ta' osservanza ta' tali rekwiżit ma twassalx għaldaqstant, fil-fehma tiegħi, għat-telf tad-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT, imma tista', jekk xejn, tkun issanzjonata permezz tal-impożizzjoni ta' multa, konformement mad-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali.

74. Dawn il-kunsiderazzjonijiet huma kkorroborati, fil-fehma tiegħi, b'ċerti fatti tal-kawża prinċipali.

75. F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li Enteco Baltic ma naqsitx, fil-mument tal-importazzjoni, li tinforma lill-awtoritajiet kompetenti bin-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej. Jirriżulta, min-naħa l-oħra, skont l-indikazzjonijiet mogħtija mill-qorti tar-rinviju, li, minħabba tibdil fiċ-ċirkustanzi, in-numru inizjalment indikat ma kienx għadu jikkorrispondi (jew ma kienx għadu jikkorrispondi biss) għal dak tax-xerrej veru.

76. Mill-punt 7[1] tar-Regoli adottati mid-Direttur tas-SND u tal-Kap tal-Ispettorat jirriżulta li l-importatur għandu jinforma mingħajr dewmien, bil-miktub, lid-DDV b'mod partikolari jekk ikun hemm xi tibdil li jirrigwarda lill-persuna taxxabbli tal-Istat Membru l-ieħor u/jew l-Istat Membru li fih ikunu kkunsinnati l-prodotti, imsemmija fid-dokumenti prodotti minħabba l-investigazzjoni doganali, billi jipproduċi provi ġodda li jispjegaw ir-raġunijiet tat-tibdil u billi jehmeż kopji tad-dokumenti li jiġġustifikaw dan.

77. Dan ir-rekwiżit, stabbilit mil-leġiżlazzjoni Litwana fir-rigward tal-importatur, li jikkonsisti li dan tal-aħħar jiġi obbligat li jinforma lill-awtoritajiet doganali bit-tibdil li jirrigwarda l-identità tax-xerrej li għalih ikunu ntiżi l-oġġetti, jikkostitwixxi, fil-fehma tiegħi, indizju li bih l-awtoritajiet Litwani jikkunsidraw li l-lakuni jew l-iżbalji, fil-mument tal-importazzjoni, li jirrigwardaw in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej, ma jistgħux, bħala tali, iwasslu, sussegwentement, biex jippreġudikaw id-dritt għall-eżenzjoni tal-importazzjoni. Fil-fatt, ma jkun hemm ebda sens li l-importatur jintalab jinforma bit-tibdil li jirrigwarda lix-xerrej jekk, fi kwalunkwe każ, tali tibdil iwassal awtomatikament għar-rifjut tad-dritt għall-eżenzjoni tal-importazzjoni. In-natura awtomatika

18 Ara, b'mod partikolari, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).

tat-telf tad-dritt għall-eżenzjoni tal-importazzjoni minħabba t-tibdil li jseħħ fl-identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej fl-Istat Membru tad-destinazzjoni tal-oġġetti twassal ukoll biex tinkoraġġixxi lill-importaturi biex ma jinformaw qatt lill-awtoritajiet nazzjonali bit-tibdil bil-biża' li jitilfu d-dritt għall-eżenzjoni tal-importazzjoni.

78. Jidher li huwa wkoll minħabba dawn ir-regoli jew, tal-inqas, minħabba din l-interpretazzjoni tan-natura sempliċement formali tat-trażmissjoni tan-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej li, fil-kuntest tal-ewwel investigazzjoni magħmula fl-2012 fir-rigward tal-importazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali, id-DDV, wara konstatazzjonijiet magħmula mill-qorti tar-rinviju, ikkoreġa huwa stess l-iżbalji li jirrigwardaw in-nuqqas ta' qbil ta' dawn in-numri, kif kienu ntbagħtu minn Enteco Baltic fid-dikjarazzjonijiet ta' importazzjoni tagħhom. Skont il-qorti tar-rinviju, din il-kumpannija dejjem informat lill-Ispettorat bit-tibdil li jirrigwarda l-identità tax-xerrejja.

79. Jidhirli għaldaqstant li t-trażmissjoni mill-importatur, fil-mument tal-importazzjoni, ta' numru ta' identifikazzjoni tal-VAT tax-xerrej li jirriżulta, minħabba tibdil fiċ-ċirkustanzi, li ma għadux jaqbel, kompletament jew parzjalment, ma' dak tax-xerrej veru ma tistax twassal għar-rifjut tad-dritt għall-eżenzjoni tal-importazzjoni ħlief fiż-żewġ każijiet, imsemmija fil-punti 56 sa 58 ta' dawn il-konklużjonijiet, irrikonoxxuti mill-Qorti tal-Ġustizzja għal dak li jikkonċerna n-nuqqas ta' osservanza ta' rekwiżit formali fil-kuntest tal-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja, skont l-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

80. F'dawn iċ-ċirkustanzi, jien tal-fehma li teħtieġ tingħata risposta għall-ewwel domanda preliminari magħmula mill-qorti tar-rinviju bil-mod kif ġej:

L-Artikolu 143(2)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li, fid-dawl taċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, dan ma jippermettix lill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru li jirrifjutaw l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 143(1)(d) ta' din id-direttiva abbażi biss tal-fatt li, fil-mument tal-importazzjoni, kien hemm l-intenzjoni li jiġu pprovduti prodotti lil persuna taxxabbli fi Stat Membru ieħor, ħaġa li tispjega li n-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT ta' din il-persuna taxxabbli jkun indikat fid-dikjarazzjoni ta' importazzjoni, filwaqt li l-prodotti, wara tibdil ulterjuri fiċ-ċirkustanzi, ġew ikkunsinnati lil persuna taxxabbli oħra (ukoll responsabbli għall-ħlas tal-VAT) u li l-awtoritajiet tal-ewwel Stat Membru rċevew l-informazzjoni kollha dwar l-identità tal-veru xerrej.

B. Fuq ir-rekwiżit li tiġi prodotta prova li l-oġġetti importati huma ddestinati li jiġu ttrasportati jew mibgħuta mill-Istat Membru ta' importazzjoni lejn Stat Membru ieħor, previst fl-Artikolu 143(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT (it-tieni sas-seba' domanda preliminari)

81. It-tieni sas-seba' domanda preliminari magħmula mill-qorti tar-rinviju jirrigwardaw essenzjalment l-interpretazzjoni tal-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT u l-osservanza tar-rekwiżit, kif ippreċiżat fl-Artikolu 143(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT, li skontu għandha tiġi prodotta, fil-mument tal-importazzjoni, "ix-xhieda li l-merkanzija importata hi intenzjonata li tinġarr jew tintbagħat mill-Istat Membru tal-importazzjoni lejn Stat Membru ieħor", flimkien b'mod partikolari mal-interpretazzjoni tal-Artikolu 138(1) u tal-Artikolu 14(1) ta' din l-istess direttiva, kif ukoll tal-prinċipju ta' ċertezza legali.

82. Qabel ma neżamina dawn id-domandi, għandu jiġi osservat li l-prova li hija mitluba mill-importatur, konformement mal-Artikolu 143(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT, tirrigwarda l-għan tal-importazzjoni fl-Unjoni, jiġifieri il-fatt li dik it-tranżazzjoni tkun intiża li tkun segwita b'kunsinna intra-Komunitarja, konformement mal-Artikolu 138(1) ta' din id-direttiva.

83. L-importatur għandu għaldaqstant juri, fil-mument tal-importazzjoni, li huwa fi ħsiebu jissodisfa l-kundizzjonijiet sostantivi tad-dritt għall-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja, kif inhuma previsti fl-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

84. Kif diġà enfasizzajt fil-punt 52 ta' dawn il-konklużjonijiet, dan l-artikolu jeżiġi tliet kundizzjonijiet biex id-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT waqt kunsinna intra-Komunitarja jkun irrikonoxxut. Infakkar li jrid jintwera, fl-ewwel lok, li d-dritt li persuna tiddisponi minn dak l-oġġett bħala proprjetarja ġie ttrasferit lix-xerrej, fit-tieni lok, li l-imsemmi oġġett ntbagħat jew ġie ttrasportat fi Stat Membru ieħor u, fit-tielet lok, wara dik l-ispedizzjoni jew dak it-trasport, li l-istess oġġett ħareġ fiżikament mit-territorju tal-Istat Membru ta' kunsinna.

85. Dawn il-kundizzjonijiet jitħalltu, essenzjalment, mal-osservanza ta' dak meħtieġ mill-importatur fil-kuntest tal-Artikolu 143(1)(d) u (2) tad-Direttiva dwar il-VAT, ħlief li, f'dan l-aħħar każ, l-importatur għandu juri "fil-mument tal-importazzjoni", li l-oġġetti importati fl-Unjoni huma "intenzjonat[i]" li jkunu s-suġġett ta' kunsinna intra-Komunitarja.

86. Għaldaqstant, kif fehmitha perfettament il-qorti tar-rinviju, fil-kuntest tal-Artikolu 143(1)(d) u (2) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-importatur għandu jipproduċi l-prova, fil-mument tal-importazzjoni, minn naħa, li d-dritt li jiddisponi mill-oġġetti importati bħala proprjetarju huwa intenzjonat li jiġi ttrasferit lix-xerrej u, min-naħa l-oħra, li dawn l-istess oġġetti huma intenzjonati li jintbagħtu jew jiġu ttrasportati fi Stat Membru ieħor, jiġifieri li huma intenzjonati wkoll li joħorġu fiżikament mit-territorju tal-Istat Membru ta' importazzjoni.

87. Filwaqt li t-tielet sas-seba' domanda magħmulin mill-qorti tar-rinviju rrigwardaw id-dritt, intenzjonat li jiġi ttrasferit lix-xerrej, li jiddisponi mill-oġġetti importati bħala proprjetarju, fid-dawl taċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, b'mod partikolari l-aġir ta' Enteco Baltic u dak tal-awtoritajiet Litwani, it-tieni domanda tirrigwarda, min-naħa tagħha, fuq il-provi li jippermettu li jintwera li, fil-mument tal-importazzjoni, l-oġġetti importati huma intenzjonati li jintbagħtu jew jiġu ttrasportati fi Stat Membru ieħor. Ser neżamina kull wieħed minn dawn iż-żewġ punti.

1. Fuq id-dritt, intenzjonat li jiġi ttrasferit lix-xerrej, li jiddisponi mill-oġġetti importati bħala proprjetarju (it-tielet sas-seba' domanda)

88. Permezz tat-tielet domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk id-dritt, intenzjonat li jiġi ttrasferit lix-xerrej, li jiddisponi mill-oġġetti bħala proprjetarju, jistax jiġi kkonstatat anki jekk dan id-dritt ma kienx intenzjonat li jiġi ttrasferit direttament lix-xerrej imma lil persuni li dan tal-aħħar indika, jiġifieri impriżi tat-trasport jew imħażen tat-taxxa.

89. Din id-domanda tirreferi, fil-fehma tiegħi, għall-kontenut tal-kunċett awtonomu u uniformi [19] ta' "provvista [kunsinna] ta' merkanzija" fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jippreċiża, ġustament, li hija kkunsidrata bħala "provvista ta' merkanzija" it-trasferiment tas-setgħa tas-sid li jiddisponi minn oġġett tanġibbli.

90. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, dan il-kunċett ma jirreferix għat-trasferiment tal-proprjetà fil-forom previsti mid-dritt nazzjonali applikabbli, iżda jkopri kull tranżazzjoni ta' trasferiment ta' oġġett korporali minn parti li tawtorizza lill-parti l-oħra li tiddisponi minnu bħallikieku kienet il-proprjetarja ta' dan l-oġġett [20].

19 Ara s-sentenza tat-3 ta' Ġunju 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punt 22).

20 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-21 ta' Novembru 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punt 20), u tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 51).

91. Minn dan jirriżulta li tranżazzjoni tista' tiġi kklassifikata bħala "provvista ta' merkanzija", fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, meta permezz ta' din it-tranżazzjoni, persuna taxxabbli tittrasferixxi oġġett tanġibbli filwaqt li tagħti lill-parti l-oħra s-setgħa li tiddisponi, fil-fatt, minn dak l-oġġett daqslikieku kienet il-proprjetarja, mingħajr ma l-forma li permezz tagħha jkun miksub dritt ta' sid fuq l-imsemmi oġġett ikollha impatt f'dan ir-rigward [21].

92. L-uniformità tal-kunċett u tad-definizzjoni ta' "provvista ta' merkanzija" fid-Direttiva dwar il-VAT timplika, biex jitneħħa kull dubju f'moħħ il-qorti tar-rinviju minħabba l-formulazzjoni tar-raba' domanda tagħha, li t-trasferiment lix-xerrej tad-dritt li jiddisponi bħala proprjetarju mill-oġġetti tanġibbli japplika wkoll fil-kuntest tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 143(1)(d) u (2) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jirregola l-eżenzjoni tal-importazzjoni fl-Unjoni ta' oġġetti segwita b'kunsinna intra-Komunitarja eżentata [22]. It-trasferiment lix-xerrej tad-dritt li jiddisponi mill-oġġett tanġibbli bħala proprjetarju jikkostitwixxi, fil-fatt, kundizzjoni inerenti għal kull kunsinna ta' oġġetti [23].

93. Kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, il-kunċett ta' "provvista ta' merkanzija" għandu natura oġġettiva u japplika irrispettivament mill-iskopijiet u mir-riżultati tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati, mingħajr ma hemm bżonn li tiġi ddeterminata l-intenzjoni tal-persuna taxxabbli [24]. Din l-asserzjoni tapplika wkoll, fil-fehma tiegħi, fil-kuntest tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 143(1)(d) u (2) tad-Direttiva dwar il-VAT, jiġifieri li jeħtieġ li jiġi vverifikat, fid-dawl tal-provi oġġettivi, li, fil-mument tal-importazzjoni, l-oġġetti importati kienu "intenzjonati" li jkunu s-suġġett ta' kunsinna intra-Komunitarja ulterjuri, mingħajr il-bżonn li tiġi stabbilita l-intenzjoni eżatta tal-importatur f'dak il-mument.

94. Barra minn hekk, fil-kuntest tal-applikazzjoni tal-Artikolu 267 TFUE, huwa l-kompitu tal-qorti nazzjonali li tiddetermina, każ b'każ, skont il-fatti tal-kawża li jkollha quddiemha, jekk hemmx trasferiment tas-setgħa li wieħed jiddisponi mill-beni kkonċernati bħala proprjetarju [25].

95. F'dan ir-rigward, jiena nista' biss nistaqsi fuq il-formulazzjoni tat-tielet domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju. Din tal-aħħar tindika fil-fatt li d-dritt li jiddisponi mill-kombustibbli kien ġie ttrasferit mhux direttament lix-xerrejja indikati fid-dikjarazzjonijiet ta' Enteco Baltic, imma lil impriżi tat-trasport u mħażen tat-taxxa.

96. Jekk dan huwa effettivament il-każ, dawn l-operaturi tal-aħħar għandhom għaldaqstant jitqiesu bħala x-xerrejja veri tal-kombustibbli importati minn Enteco Baltic, u dan kif tissuġġerixxi l-Kummissjoni. Issa, għalkemm dawn l-impriżi tat-trasport u mħażen tat-taxxa jinsabu fit-territorju Litwan, l-eżenzjoni mill-VAT tal-importazzjoni ma tistax, fil-fehma tiegħi, tingħata lil Enteco Baltic peress li din it-tranżazzjoni kienet ser tkun segwita mhux b'kunsinna intra-Komunitarja imma biss b'kunsinna interna.

97. Min-naħa l-oħra, għalkemm la l-impriżi tat-trasport u lanqas l-imħażen tat-taxxa, kemm jekk stabbiliti fil-Litwanja jew f'xi wieħed mit-tliet Stati Membri l-oħra msemmija mill-qorti tar-rinviju, ma kisbu s-setgħa li jiddisponu mill-kombustibbli bħala proprjetarji, jiġifieri li huma servew sempliċement, rispettivament, ta' intermedjajri tat-trasport u tal-magażinaġġ, li ma aġixxewx f'isimhom stess, sabiex

21 Sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 35).

22 Fir-raba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tidher fil-fatt li tissuġġerixxi li l-awtoritajiet Litwani jistrieħu fuq interpretazzjoni differenti tal-kunċett ta' trasferiment tad-dritt li wieħed jiddisponi mill-oġġetti skont jekk huma japplikawx ir-regoli li jirrigwardaw id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT (Artikolu 167 tad-Direttiva dwar il-VAT) jew dawk li jikkonċernaw l-eżenzjoni fuq l-importazzjoni segwita b'kunsinna intra-Komunitarja [Artikolu 143(1)(d) u (2) tad-Direttiva dwar il-VAT]. Kif indikajt diġà, tali differenza fl-interpretazzjoni, li ma toħroġx barra minn hekk b'mod ċar mill-motivazzjoni tad-deċiżjoni tar-rinviju, ma hijiex iġġustifikata, bl-ebda mod, fid-dawl tal-awtonomija u tal-uniformità tad-definizzjoni ta' "provvista ta' merkanzija", fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

23 Sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 32).

24 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Novembru 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 34).

ix-xerrej, indikat fid-dikjarazzjonijiet ta' Enteco Baltic fil-mument tal-importazzjoni tal-kombustibbli, ikun jista' jiddisponi minnhom, l-eżenzjoni tal-importazzjoni għall-benefiċċju ta' Enteco Baltic għandha, fil-fehma tiegħi, tkun tista' tkun irrikonoxxuta, sakemm ikunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet sostantivi l-oħra tad-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT.

98. Għaldaqstant, hija l-qorti tar-rinviju li għandha, fid-dawl taċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża prinċipali, tivverifika liema minn dawn iż-żewġ ipoteżijiet tirriżulta li hija eżatta.

99. Inżid madankollu li, fost iċ-ċirkustanzi li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni mill-qorti tar-rinviju fil-kawża prinċipali, hemm b'mod partikolari l-aġir ta' Enteco Baltic u dak tal-awtoritajiet Litwani, imsemmijin it-tnejn li huma fil-ħames sas-seba' domandi magħmula mill-imsemmija qorti.

100. Fir-rigward tal-aġir ta' Enteco Baltic, għandu jitfakkar li ma jmurx kontra d-dritt tal-Unjoni li l-operatur ikun meħtieġ jaġixxi *in bona fide* u jieħu l-miżuri kollha li jistgħu raġonevolment jintalbu minnu sabiex jiżgura li t-tranżazzjoni li huwa jwettaq ma twasslux sabiex jipparteċipa fi frodi fiskali [26]. Fl-ipoteżi li l-persuna taxxabbli kkonċernata kienet taf jew kien 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 tkun tista' tevita din il-frodi, hija għandha tirrifjutalha l-benefiċċju tad-dritt għal eżenzjoni mill-VAT [27].

101. Huwa l-obbligu tal-qorti nazzjonali li twettaq evalwazzjoni globali tal-elementi u ċirkustanzi fattwali kollha tal-kawża prinċipali sabiex tiddetermina jekk Enteci Baltic aġixxietx *in bona fide* u ħaditx il-miżuri kollha li setgħu raġonevolment jintalbu minnha sabiex jiżgura li t-tranżazzjoni li hija wettqet ma twassalhiex sabiex tipparteċipa fi frodi fiskali [28].

102. F'dan ir-rigward, il-fatt, li jissemma mill-qorti tar-rinviju fis-sitt domanda preliminari tagħha, fejn jingħad li Enteco Baltic ikkomunikat mal-klijenti tagħha permezz tal-mezzi ta' komunikazzjoni elettroniċi, b'mod partikolari għall-iskambju ta' dokumenti kuntrattwali, ma jistax ċertament jikkostitwixxi l-prova ta' nuqqas ta' *bona fide* jew ta' negliġenza tal-importatur fir-rigward tal-miżuri li wieħed jista' raġonevolment jistenna minn tali operatur biex jevita li huwa jipparteċipa fi frodi fiskali.

103. Ċertament, ma neskludix li l-importatur li jonqos, fil-mument tal-importazzjoni tal-oġġetti kkonċernati, milli jibgħat lill-awtoritajiet nazzjonali kompetenti l-informazzjoni elenkata fl-Artikolu 143(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, ikun jista' jwassal lil dawn l-awtoritajiet biex jippreżumu, fid-dawl tal-għan li għalih iddaħħlet dik id-dispożizzjoni f'dik id-direttiva, li dak l-importatur kien jaf jew kellu jkun jaf li huwa kien qed jipparteċipa fi frodi fiskali.

104. Madankollu, jidhirli li tali preżunzjoni għandha tkun tista' tiġi megħluba mill-importatur bl-għajnuna tal-mezzi tal-provi kollha ammessi mid-dritt nazzjonali.

105. Dan premess, fid-dawl tal-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju, il-kawża prinċipali hija kkaratterizzata, b'mod partikolari, mhux bl-ommissjoni min-naħa ta' Enteco Baltic li tipprovdi l-informazzjoni elenkata fl-Artikolu 143(2) tad-Direttiva dwar il-VAT imma b'evalwazzjoni differenti, mill-awtoritajiet doganali u fiskali, tal-provi mibgħuta minn dak l-operatur, f'kuntest fejn dan tal-aħħar jidher li kkollabora *in bona fide* mal-imsemmija awtoritajiet.

26 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 48).

27 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54), u tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 42).

28 Ara, b'mod partikolari, b'analoġija, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 53), u tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 41).

106. Fil-fatt – u din ir-rimarka twassalni għall-eżami tal-kwistjoni tal-aġir tal-awtoritajiet nazzjonali – l-elementi fattwali mibgħuta mill-qorti tar-rinviju u l-formulazzjoni tal-ħames domanda li din tal-aħħar għamlet jissuġġerixxu ħafna li d-DDV, waqt l-investigazzjoni mwettqa fl-2014 u fl-2015, qalbet ir-riżultat tal-investigazzjoni mwettqa fl-2013 mill-Ispettorat fejn jirrigwarda l-osservanza tal-kundizzjonijiet li jirrigwardaw l-eżistenza ta' kunsinna intra-Komunitarja eżentata, fis-sens tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT.

107. L-ispjegazzjoni, ipprovduta mill-Gvern Litwan fis-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, fejn qal li dawn iż-żewġ awtoritajiet iwettqu investigazzjonijiet li l-kampi ta' applikazzjoni tagħhom huma differenti – l-awtorità doganali tivverifika l-osservanza tal-kundizzjonijiet tal-Artikolu 143(1)(d) u (2) tad-Direttiva dwar il-VAT, filwaqt li l-awtorità fiskali tivverifika l-osservanza tal-kundizzjonijiet tal-Artikolu 138 ta' din id-direttiva – ma tikkonvinċinix. Fil-fatt, kif għidt diġà, l-eżenzjoni fuq l-importazzjoni mogħtija skont l-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT hija kompletament dipendenti fuq il-fatt li jkunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarja li ssegwi dik l-importazzjoni, konformement mal-Artikolu 138(1) tal-imsemmija direttiva. Il-kontrolli tal-awtoritajiet nazzjonali jidħlu fuq xulxin għaldaqstant, tal-inqas, parzjalment. Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju ssemmi wkoll, fil-ħames domanda tagħha, il-fatt li l-awtorità doganali (DDV u/jew SND) ibbażat ruħha, biex tirrifjuta d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni, fuq il-fatt li l-kundizzjonijiet għaż-żamma (tal-eżenzjoni) tal-kunsinna tal-oġġetti fi ħdan l-Unjoni ma kinux issodisfatti, jiġiferi dawk mitluba fl-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT u li kienu s-suġġett tal-investigazzjoni tal-Ispettorat fl-2013.

108. F'dawn iċ-ċirkustanzi, jeħtieġ, fil-fehma tiegħi, li jitfakkru l-kunsiderazzjonijiet magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja, fir-rigward tal-aġir tal-awtoritajiet nazzjonali fil-kuntest tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni tal-kunsinna intra-Komunitarji, fis-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 50) u tal-14 ta' Ġunju 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punt 75). Hemmhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet fil-fatt li l-prinċipju ta' ċertezza legali jipprekludi lil Stat Membru, li l-ewwel ikun aċċetta dokumenti prodotti mill-fornitur/bejjiegħ bħala provi li jiġġustifikaw id-dritt għall-eżenzjoni, ikun jista' sussegwentement jobbliga lil dan il-fornitur/bejjiegħ li jħallas il-VAT relattiva għal dik il-kunsinna minħabba frodi mwettqa mix-xerrej li l-fornitur/bejjiegħ ma kienx jaf u ma setax isir jaf biha.

109. Il-qorti tar-rinviju għandha għaldaqstant tivverifika bir-reqqa jekk din fil-fatt kinitx is-sitwazzjoni fil-kawża prinċipali.

110. Għall-kompletezza, inżid li Stat Membru ma jistax jipprevalixxi ruħu – biex jirrifjuta d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT ta' persuna taxxabbli, li aġixxa *in bona fide* u li fir-rigward tiegħu ma hemm ebda indizju li huwa kien jaf jew seta' jkun jaf li huwa kien qiegħed jipparteċipa fi frodi – mil-lakuni li jaffettwaw il-koordinament u l-kooperazzjoni tal-azzjoni tal-awtoritajiet nazzjonali tiegħu stess. F'dan ir-rigward, huwa interessanti ħafna li jiġi kkonstatat li ż-żewġ rapporti tal-Qorti tal-Awdituri tal-Unjoni Ewropea, magħmulin rispettivament fl-2011 u fl-2015 wara verifiki magħmula f'diversi Stati Membri [29], rapporti li rreferiet għalihom il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, jenfasizzaw b'mod partikolari li l-"kontrolli doganali u fiskali ma jiffunzjonawx b'mod effikaċi" u li "l-intervent ta' żewġ awtoritajiet differenti (doganali u fiskali) fit-trattament tal-eżenzjoni mill-VAT hija ta' ħsara għal [din] l-effikaċità, peress li ma teżistix komunikazzjoni kontinwa bejn dawn tal-aħħar fir-rigward tal-importazzjonijiet magħmula taħt l-iskema [doganali 42]" [30] [traduzzjoni mhux uffiċjali].

29 Ara, rispettivament, il-Qorti tal-Awdituri, rapport speċjali Nru 13, *Le contrôle relatif au régime douanier 42 permet-il d'éviter et de détecter l'évasion en matière de TVA*?, il-Lussemburgu, 2011 u rapport speċjali Nru 24, *Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s'imposent*, il-Lussemburgu, 2015.

30 Ara rapport speċjali Nru 13, punti 55 u 56. Ara wkoll il-punti 36 sa 38 tal-imsemmi rapport kif ukoll il-punti 78 u 79 tar-rapport speċjali Nru 24.

Fid-dawl tal-provi u taċ-ċirkustanzi enfasizzati mill-qorti tar-rinviju, il-kawża prinċipali tidher, fil-fehma tiegħi, li turi l-inċertezzi, jiġifieri n-nuqqas ta' funzjonamenti, li jaffettwaw il-fluss ta' komunikazzjoni bejn l-awtoritajiet doganali u fiskali fi ħdan l-istess Stat Membru, żvelati fir-rapporti tal-Qorti tal-Awdituri.

111. Min-naħa l-oħra, – u fir-rigward tas-seba' domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju dwar l-eventwali obbligu tal-awtoritajiet Litwani li jiġbru l-informazzjoni mingħand l-impriżi ta' Stati Membri oħra bil-għan li juru t-trasferiment tas-setgħa li wieħed jiddisponi mill-oġġetti kkunsinnati minn Enteco Baltic – konformement mal-ġurisprudenza, għandu jitfakkar li huwa l-operatur li jipprevalixxi ruħu minn xi eżenzjoni mill-VAT li għandu jressaq il-prova li l-kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni huma ssodisfatti [31]. Din il-ġurisprudenza tapplika, fil-fehma tiegħi, b'analoġija, għall-importatur imsemmi fl-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT.

112. Dwar ir-rwol tal-awtoritajiet nazzjonali, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkunsidrat, essenzjalment, li l-atti adottati fil-livell tal-Unjoni li stabbilixxew sistema ta' skambju ta' informazzjoni bejn l-amministrazzjonijiet fiskali tal-Istati Membri [32] ma ġewx adottati biex jissostitwixxu l-obbligu, li għandha l-persuna taxxabbli, li turi n-natura intra-Komunitarja tat-tranżazzjonijiet imwettqa meta dik il-persuna taxxabbli ma hijiex f'pożizzjoni li tipprovdi hi stess il-provi neċessarji għal dan il-għan [33].

113. Dawn l-atti, għaldaqstant, ma jagħtux drittijiet speċifiċi lill-persuni taxxabbli [34] li, b'mod partikolari, jippermettulhom jiksbu minn xi awtorità kompetenti li hija tirrikorri għall-mekkaniżmu ta' skambju ta' informazzjoni li dawk l-atti stabbilixxew.

114. *A fortiori*, jidhirli li d-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-iskambju ta' informazzjoni u tal-kooperazzjoni amministrattiva bejn l-Istati Membri fil-qasam tal-VAT, ma jeħtieġx li l-amministrazzjonijiet nazzjonali jiġbru, fuq talba tal-persuna taxxabbli, informazzjoni mingħand impriżi ta' Stati Membri oħra, meta dik il-persuna taxxabbli ma tistax hija stess tipproduċi l-provi neċessarji biex turi li s-setgħa li wieħed jiddisponi, bħala proprjetarju, tal-oġġetti importati u kkunsinnati ġiet ittrasferita lix-xerrej u, b'mod iktar ġenerali, biex turi li l-importazzjonijiet jew il-kunsinni li twettaq dik il-persuna taxxabbli huma eżentati mill-VAT.

115. Nipproponi għaldaqstant li tingħata risposta għat-tielet sas-seba' domanda preliminari bil-mod kif ġej:

— l-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jippermettix lill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru li jirrifjutaw l-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni meta s-setgħa li wieħed jiddisponi, bħala proprjetarju, mill-oġġetti importati u kkunsinnati ma tkunx ġiet ittrasferita direttament lix-xerrej, sakemm dik is-setgħa ġiet fil-fatt ittrasferita lil dik il-persuna taxxabbli u mhux lil persuni oħra, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju;

31 Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punt 26), u tas-7 ta' Diċembru 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punt 46).

32 Dawn huma, rispettivament, id-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE tad-19 ta' Diċembru 1977 dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU 1977, L 336, p. 15) u r-Regolament tal-Kunsill (KE) Nru 1798/2003 tas-7 ta' Ottubru 2003 dwar il-koperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud u li jħassar ir-Regolament (KEE) Nru 218/92 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 392). Dawn iż-żewġ atti ġew issostitwiti rispettivament bid-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE tal-15 ta' Frar 2011 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni (ĠU 2011, L 64, p. 1), li t-terminu għat-traspożizzjoni tagħha skada fl-1 ta' Jannar 2013, u mir-Regolament tal-Kunsill (UE) Nru 904/2010 tas-7 ta' Ottubru 2010 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva u l-ġlieda kontra l-frodi fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2010, L 268, p. 1), li daħal fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2012.

33 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punt 34), u tat-22 ta' April 2010, X u fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 u C-539/08, EU:C:2010:217, punt 37).

34 Ara, fir-rigward tad-Direttiva 77/799, is-sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punt 31), u tat-22 ta' Ottubru 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punt 36). Ara wkoll, f'dan is-sens, fir-rigward tad-Direttiva 2011/16, li għandha għan simili għal tad-Direttiva 77/799 li hija ssostitwiet, is-sentenza tas-16 ta' Mejju 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punti 46, 47 u 58).

— il-prinċipju ta' ċertezza legali għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li l-awtorità doganali ta' Stat Membru tirrifjuta d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni ta' persuna taxxabbli, li tkun qed taġixxi *in bona fide* u mingħajr ma jkun intwera li din tal-aħħar kienet taf jew kellha tkun taf li hija kienet qiegħda tipparteċipa fi frodi fiskali, minħabba li waħda mill-kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni mill-VAT tal-kunsinna intra-Komunitarja li segwiet l-importazzjoni, ma kinitx għadha ssodisfatta, minkejja li dik il-kundizzjoni kienet diġà kkunsidrata bħala li kienet issodisfatta mill-awtorità kompetenti tal-istess Stat Membru wara l-analiżi tal-provi u tad-dokumenti prodotti mill-persuna taxxabbli. Huwa obbligu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika jekk il-fatti fil-kawża prinċipali jippermettux li jiġi kkonstatat li dawn iċ-ċirkustanzi u dawn il-kundizzjonijiet kollha huma ssodisfatti, u dan bil-premessa li s-sempliċi fatt li l-persuna taxxabbli użat mezzi elettroniċi biex tikkomunika mal-kokontraenti tagħha ma jistax jikkostitwixxi każ ta' negliġenza jew ta' *mala fide* tal-imsemmija persuna taxxabbli.

— l-Artikolu 143(1)(d) u (2) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li hija l-persuna taxxabbli li tipprevalixxi ruħha mill-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni li għandha turi li l-kundizzjonijiet sostantivi ta' din l-eżenzjoni huma ssodisfatti, mingħajr ma din il-persuna taxxabbli tkun tista' teżiġi li l-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru tal-importazzjoni, meta dawn jeżaminaw il-kwistjoni tat-trasferiment, favur ix-xerrej, tad-dritt li jiddisponi, bħala proprjetarju, mill-oġġetti kkunsinnati, jiġbru l-informazzjoni mingħand persuni taxxabbli oħra li jistgħu jaċċedu għalihom biss l-awtoritajiet pubbliċi.

2. Fuq il-provi li kapaċi juru li, fil-mument tal-importazzjoni, l-oġġetti importati kienu intenzjonati li jintbagħtu jew jiġu ttrasportati fi Stat Membru ieħor (it-tieni domanda)

116. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja fuq il-valur probatorju ta' ċerti dokumenti, bħalma huma d-dokumenti e-AD u l-ittri e-ROR, li jikkonfermaw it-trasport tal-kombustibbli minn maħżen tat-taxxa li jinsab fl-Istat Membru tal-importazzjoni (f'dan il-każ, il-Litwanja) lejn maħżen tat-taxxa li jinsab fl-Istat Membru tad-destinazzjoni (milli jidher, fil-kawża prinċipali, il-Polonja).

117. La l-Artikolu 143(1)(d) u (2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT u lanqas l-Artikolu 138 ta' din tal-aħħar ma jgħidu xi provi l-persuni taxxabbli għandhom jipproduċu biex jibbenefikaw mill-eżenzjoni mill-VAT. Minn dan isegwi li, konformement mal-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT, din il-kwistjoni taqa' taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, u dan b'osservanza tal-prinċipji ġenerali tad-dritt li jifformaw parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, li fosthom hemm il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' proporzjonalità [35].

118. Fir-rigward, fl-ewwel lok, tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 143 tad-Direttiva dwar il-VAT, kif din ingħatat mill-qorti tar-rinviju, u kif sostniet il-Kummissjoni, l-ittri e-ROR huma dokumenti elettroniċi, marbutin mal-prodotti suġġetti għad-dazju tas-sisa, li jsiru wara l-ispedizzjoni u/jew wara t-trasport tal-merkanzija, li jikkonfermaw it-twettiq ta' dawn it-tranżazzjonijiet.

119. Issa, biex ikun issodisfatt ir-rekwiżit stabbilit fl-Artikolu 143(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT, jeħtieġ li l-importatur jipproduċi l-prova, "fil-mument tal-importazzjoni" li l-oġġetti importati huma intenzjonati li jintbagħtu jew jiġu ttrasportati lejn Stat Membru ieħor.

120. L-ittri e-ROR ma jistgħux, għaldaqstant, fil-fehma tiegħi, jikkostitwixxu provi suffiċjenti kapaċi li juru li, fil-mument tal-importazzjoni, l-oġġetti importati kienu intenzjonati li jkunu s-suġġett ta' kunsinna intra-Komunitarja.

35 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 36); tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 27), kif ukoll tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 33).

121. Min-naħa l-oħra, u kif sostniet ukoll il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, ikunu ta' natura li jistabbilixxu oġġettivament l-intenzjoni, fil-mument tal-importazzjoni, li jintbagħtu jew jiġu ttrasportati l-oġġetti importati lejn Stat Membru ieħor, id-dokumenti kummerċjali, bħalma huma n-noti ta' kunsinna CMR, li jsiru qabel l-imsemmija spedizzjoni jew l-imsemmi trasport lejn l-Istat Membru tad-destinazzjoni.

122. Fir-rigward tad-dokumenti e-AD, irregolati mid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2008/118 u tar-Regolament Nru 684/2009, dawn id-dokumenti għandhom jakkumpanjaw il-movimenti ta' prodotti li d-dazju tas-sisa fuqhom ikun sospiż. Għaldaqstant, konformement mal-Artikolu 21(2) tad-Direttiva 2008/118 u l-Artikolu 3 tar-Regolament Nru 684/2009, il-kunsinnatur għandu jipproduċi abbozz ta' dokument amministrattiv elettroniku lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru ta' spedizzjoni, sa mhux iktar tard minn sebat ijiem qabel id-data indikata f'dak id-dokument bħala d-data tal-kunsinna tal-prodotti kkonċernati. Tali formalità tippermetti lill-imsemmija awtoritajiet li jivverifikaw il-validità tal-informazzjoni indikata fuq id-dokument, li jinkludu b'mod partikolari, skont it-Tabella 1 tar-Regolament Nru 684/2009, l-informazzjoni dwar il-merkanzija kkunsinnata, dwar l-operatur tal-post ta' spedizzjoni kif ukoll dwar l-operatur tal-post tad-destinazzjoni tal-moviment tal-prodotti. Għaldaqstant, huwa assolutament konċepibbli li, fil-mument tal-importazzjoni ta' merkanzija minn pajjiż terz, l-importatur jew persuna li taġixxi f'isimha tkun tista' tibgħat l-abbozz ta' dokument e-AD lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru minn fejn tkun ser titlaq il-merkanzija li d-dazju tas-sisa fuqha jkun sospiż, biex l-imsemmija awtoritajiet ikunu jistgħu jivvalidawhom.

123. Fil-kawża prinċipali, la ċ-ċirkustanzi li fihom id-diversi dokumenti e-AD ma setgħu jiġu kkomunikati lill-awtoritajiet kompetenti Litwani, la l-kontenut ta' dawn id-dokumenti (jew abbozzi ta' dokumenti) u lanqas it-trattament tagħhom mill-awtoritajiet nazzjonali ma joħroġ mill-informazzjoni mibgħuta lill-Qorti tal-Ġustizzja.

124. Xorta waħda jibqa' l-fatt li, fil-fehma tiegħi, huwa possibbli li jiġi affermat li d-dokument e-AD jista' jikkostitwixxi element li jippermetti li juri li, fil-mument tal-importazzjoni, l-oġġett importat kien intenzjonat li jintbagħat lejn Stat Membru ieħor, fis-sens tal-Artikolu 143(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT.

125. Huwa l-obbligu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika jekk, fil-mument tal-importazzjoni, l-awtoritajiet nazzjonali kellhomx abbozzi ta' dokumenti e-AD u jekk dawn kinux iddettaljati biżżejjed, filwaqt li tistħarreġ it-trattament li ngħata minn dawn l-istess awtoritajiet lill-istess dokumenti.

126. Fit-tieni lok, għal dak li jikkonċerna l-ispedizzjoni jew it-trasport effettiv tal-oġġett li huwa s-suġġett ta' kunsinna intra-Komunitarja, kundizzjoni li, kif diġà enfasizzajt, għandha tkun issodisfatta skont l-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT, li minnha tiddependi kompletament l-eżenzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 143(1)(d) tal-imsemmija direttiva, jidhirli li l-ittri e-ROR, maħruġa minn maħżen tat-taxxa li jkun jinsab fl-Istat Membru ta' destinazzjoni, jistgħu jikkostitwixxu provi tal-veraċità taċ-ċaqliq fiżiku tal-oġġetti kkunsinnati 'l barra mill-fruntieri tal-Istat Membru ta' kunsinna. Fir-rigward tad-dokument e-AD, l-Artikolu 24 tad-Direttiva 2008/118 jipprevedi li, hekk kif jiġu rċevuti l-prodotti, id-destinatarju għandu mhux iżjed tard minn ħamest ijiem tax-xogħol wara t-tmiem tal-moviment, jippreżenta rapport tar-riċeviment tagħhom lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru tad-destinazzjoni, li jivverifikaw id-data mibgħuta, jistgħu jivvalidawhom u sussegwentement jibagħtuhom lill-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru ta' spedizzjoni. Konformement mal-Artikolu 7 u t-Tabella 6 tar-Regolament Nru 684/2009, ir-rapport tal-irċevuta għandu jinkludi b'mod partikolari l-kodiċi amministrattiv tad-dokument e-AD. Din l-informazzjoni kollha tista' għaldaqstant turi li l-oġġetti kkonċernati ħarġu mit-territorju tal-Istat Membru ta' spedizzjoni.

127. F'dan ir-rigward, la l-formulazzjoni tal-Artikolu 138(1) tad-Direttiva dwar il-VAT u lanqas il-ġurisprudenza li tinterpreta din id-dispożizzjoni ma jeżiġu li d-dokumenti mibgħuta mill-fornitur ikunu jattestaw spedizzjoni jew trasport b'destinazzjoni lix-xerrej [36]. Huwa biżżejjed, kif tikkonferma wkoll il-formulazzjoni tal-Artikolu 143 tad-Direttiva dwar il-VAT, li l-oġġett importat ikun ħareġ fiżikament mit-territorju tal-Istat Membru minn fejn intbagħat lejn l-Istat Membru tad-destinazzjoni.

128. Huwa l-obbligu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika jekk, minn naħa, fil-mument tal-importazzjoni, Enteco Baltic ipprovdietx biżżejjed dokumenti li jiġġustifikaw li l-kombustibbli importati kienu intenzjonati li jkunu s-suġġett ta' kunsinna intra-Komunitarja, fis-sens tal-Artikolu 143(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT u, min-naħa l-oħra, jekk din il-kumpannija urietx b'mod suffiċjenti, konformement mal-Artikolu 138 tal-imsemmija direttiva, li l-imsemmija kombustibbli ħarġu fiżikament mit-territorju Litwan fid-dawl, kif diġà rrilevajt, tal-aġir ta' din il-kumpannija u dak tal-awtoritajiet nazzjonali kompetenti.

129. Għaldaqstant, nipproponi li tingħata risposta lit-tieni domanda preliminari bil-mod li ġej:

L-Artikolu 143(1)(d) u (2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li dokumenti, bħalma huwa d-dokument amministrattiv elettroniku (dokument magħruf bħala "e-AD") u n-nota ta' kunsinna magħmula abbażi tal-Konvenzjoni, iffirmata f'Genève fid-19 ta' Mejju 1956, dwar il-kuntratt għal ġarr stradali internazzjonali ta' merkanzija (nota ta' kunsinna magħrufa "CMR"), jistgħu jitqiesu bħala provi li jippermettu li jintwera li, fil-mument tal-importazzjoni, l-oġġetti importati huma intenzjonati li jintbagħtu jew jiġu ttrasportati fi Stat Membru ieħor. L-Artikolu 138 tad-Direttiva dwar il-VAT, li għalih jirreferi l-Artikolu 143(1)(d) ta' din id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li r-rapporti ta' rċevuta tad-dokumenti e-AD u l-ittri ta' konferma magħrufin bħala "e-ROR" jistgħu jitqiesu bħala provi li jippermettu li jintwera li l-oġġetti importati, li kienu s-suġġett ta' kunsinna intra-Komunitarja, ħarġu mit-territorju tal-Istat Membru ta' importazzjoni u ta' provvista u ntbagħtu fl-Istat Membru tad-destinazzjoni.

V. Konklużjoni

130. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domandi preliminari magħmula mill-Vilniaus apygardos administracinis teismas (il-Qorti Amministrattiva Reġjonali ta' Vilnjus, il-Litwanja):

1) L-Artikolu 143(2)(b) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 2009/69/KE tal-25 ta' Ġunju 2009 fir-rigward tal-evażjoni tat-taxxa marbuta mal-importazzjoni, għandu jiġi interpretat fis-sens li, fid-dawl taċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, ma jippermettix lill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru li jirrifjutaw l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 143(1)(d) ta' din id-direttiva abbażi biss tal-fatt li, fil-mument tal-importazzjoni, kien hemm l-intenzjoni li jiġu pprovduti prodotti lil persuna taxxabbli fi Stat Membru ieħor, ħaġa li tispjega li n-numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) ta' din il-persuna taxxabbli jkun indikat fid-dikjarazzjoni ta' importazzjoni, filwaqt li l-prodotti, wara tibdil ulterjuri fiċ-ċirkustanzi, ġew ikkunsinnati lil persuna taxxabbli oħra (ukoll responsabbli għall-ħlas tal-VAT) u li l-awtoritajiet tal-ewwel Stat Membru rċevew l-informazzjoni kollha dwar l-identità tal-veru xerrej.

2) L-Artikolu 143(1)(d) u (2)(c) tad-Direttiva 2006/112, kif emendata permezz tad-Direttiva 2009/69, għandu jiġi interpretat fis-sens li dokumenti, bħalma huwa d-dokument amministrattiv elettroniku (dokument magħruf bħala "e-AD") u n-nota ta' kunsinna magħmula abbażi tal-Konvenzjoni,

36 Ara, b'mod partikolari, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 31); tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 24), kif ukoll tad-9 ta' Frar 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 25).

iffirmata f'Genève fid-19 ta' Mejju 1956, dwar il-kuntratt għal ġarr stradali internazzjonali ta' merkanzija (in-nota ta' kunsinna magħrufa "CMR"), jistgħu jitqiesu bħala provi li jippermettu li jintwera li, fil-mument tal-importazzjoni, l-oġġetti importati huma intenzjonati li jintbagħtu jew jiġu ttrasportati fi Stat Membru ieħor. L-Artikolu 138 tad-Direttiva 2006/112, kif emendata permezz tad-Direttiva 2009/69, li għalih jirreferi l-Artikolu 143(1)(d) ta' din id-direttiva, kif emendata, għandu jiġi interpretat fis-sens li r-rapporti ta' rċevuta tad-dokumenti e-AD u l-ittri ta' konferma magħrufin bħala "e-ROR" jistgħu jitqiesu bħala provi li jippermettu li jintwera li l-oġġetti importati, li kienu s-suġġett ta' kunsinna intra-Komunitarja, ħarġu mit-territorju tal-Istat Membru ta' importazzjoni u ta' provvista u ntbagħtu fl-Istat Membru tad-destinazzjoni.

3) L-Artikolu 143(1)(d) tad-Direttiva 2006/112, kif emendata permezz tad-Direttiva 2009/69, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jippermettix lill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru li jirrifjutaw l-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni meta s-setgħa li wieħed jiddisponi, bħala proprjetarju, mill-oġġetti importati u kkunsinnati ma tkunx ġiet ittrasferita direttament lix-xerrej, sakemm dik is-setgħa ġiet fil-fatt ittrasferita lil dik il-persuna taxxabbli u mhux lil persuni oħra, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju.

4) Il-prinċipju ta' ċertezza legali għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li l-awtorità doganali ta' Stat Membru tirrifjuta d-dritt għall-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni ta' persuna taxxabbli, li tkun qed taġixxi *in bona fide* u mingħajr ma jkun intwera li din tal-aħħar kienet taf jew kellha tkun taf li hija kienet qiegħda tipparteċipa fi frodi fiskali, minħabba li waħda mill-kundizzjonijiet sostantivi għall-eżenzjoni mill-VAT tal-kunsinna intra-Komunitarja li segwiet l-importazzjoni, ma kinitx għadha ssodisfatta, minkejja li dik il-kundizzjoni kienet diġà kkunsidrata bħala li kienet issodisfatta mill-awtorità kompetenti tal-istess Stat Membru wara l-analiżi tal-provi u tad-dokumenti prodotti mill-persuna taxxabbli. Huwa obbligu tal-qorti tar-rinviju li tivverifika jekk il-fatti fil-kawża prinċipali jippermettux li jiġi kkonstatat li dawn iċ-ċirkustanzi u dawn il-kundizzjonijiet kollha huma ssodisfatti, u dan bil-premessa li s-sempliċi fatt li l-persuna taxxabbli użat mezzi elettroniċi biex tikkomunika mal-kokontraenti tagħha ma jistax jikkostitwixxi każ ta' negliġenza jew ta' *mala fide* tal-imsemmija persuna taxxabbli.

5) L-Artikolu 143(1)(d) u (2) tad-Direttiva 2006/112, kif emendata permezz tad-Direttiva 2009/69, għandu jiġi interpretat fis-sens li hija l-persuna taxxabbli li tipprevalixxi ruħha mill-eżenzjoni mill-VAT fuq l-importazzjoni li għandha turi li l-kundizzjonijiet sostantivi ta' din l-eżenzjoni huma ssodisfatti, mingħajr ma din il-persuna taxxabbli tkun tista' teżiġi li l-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru tal-importazzjoni, meta dawn jeżaminaw il-kwistjoni tat-trasferiment, favur ix-xerrej, tad-dritt li jiddisponi, bħala proprjetarju, mill-oġġetti kkunsinnati, jiġbru l-informazzjoni mingħand persuni taxxabbli oħra li jistgħu jaċċedu għalihom biss l-awtoritajiet pubbliċi.