

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (I-Ewwel Awla)

27 ta' Mejju 2004 (*)

"Is-Sitt Direttiva VAT – Artikolu 28b (E)(3) – Servizzi ta' intermedjarji – Post fejn jing?ata s-servizz"

Fil-kaw?a C-68/03

li g?andha b?ala su??ett talba indirizzata lill-Qorti tal-?ustizzja, skond l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (l-Olanda), inti?i sabiex tikseb fil-kaw?a pendenti quddiemha bejn

Staatssecretaris van Financiën

u

D. Lipjes,

de?i?joni preliminari fuq l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 28b tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill (77/388/KEE), tas-17 Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar it-taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima (?U L 145, p. 1), fil-ver?joni tag?ha li tirri?ulta mid-Direttiva tal-Kunsill (91/680/KEE), tas-16 ta' Di?embru 1991, li tissupplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u temenda d-Direttiva 77/388/KEE bil-?sieb li tne??i l-fruntieri fiskali (?U L 376, p. 1),

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (I-Ewwel Awla),

komposta minn P. Jann (Relatur), President ta' l-Awla, A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta u K. Lenaerts, Imhallfin,

Avukat ?enerali: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

Re?istratur: R. Grass,

wara li rat l-osservazzjonijiet ippre?entati bil-miktub:

- g?all-Gvern Olandi?, minn H. G. Sevenster, b?ala a?ent,
- g?all-Gvern Portugi?, minn L. I. Fernandes u Â Seiça Neves, b?ala a?enti,
- g?all-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn E. Traversa u D. W. V. Zijlstra, b?ala a?enti,

wara li rat ir-rapport ta' l-Im?allef Relatur,

wara li semg?et il-konkluzjonijiet ta' l-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tat-13 ta' Jannar 2004,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 Permezz ta' sentenza ta' l-14 ta' Frar 2003, li waslet lill-Qorti tal-?ustizzja fis-17 ta' Frar 2003, il-Hoge Raad der Nederlanden ressqet, skond l-Artikolu 234 KE, fuq ?ew? domandi preliminari dwar l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 28b tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima (77/388/KEE) (?U L 145, p.1), fil-ver?joni tag?ha kif tirri?ulta mid-Direttiva tal-Kunsill tas-16 ta' Di?embru 1991 li tissupplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u temenda d-Direttiva 77/388/KEE bil-?sieb li tne??i l-fruntieri fiskali (91/680/KEE) (?U L 376, p.1 iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva")

2 Dawn id-domandi tqajmu fil-kuntest ta' kaw?a bejn Staatssecretaris van Financiën u D.Lipjes fir-rigward tar-responsabbiltà ta' D.Lipjes g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud (minn hawn 'il quddiem "VAT") g?as-servizzi ta' intermedjarju li D. Lipjes kien jipprovdi fi Franza.

Il-kaw?a prin?ipali, il-kuntest ?uridiku u d-domandi g?al de?i?joni preliminari

3 D.Lipjes, li jirrisjedi fl-Olanda, huwa kummer?jant involut fix-xiri u l-bejg? ta' bastimenti li jintu?aw g?ad-divertiment u b?ala sensal fix-xiri u l-bejg? ta' *yachts*. Fl-1996 u fl-1997, huwa kien involut darbtejn fix-xiri ta' *yachts* li kienu jinstabu fi Franza, apparentement, fi?-?ew? ka?ijiet, f'isem xerrej li kien individwu li jirrisjedi fl-Olanda, filwaqt li l-bejjieg? kien individwu residenti fi Franza. D.Lipjes ma ddikjarax il-VAT applikabbli g?al dawn i?-?ew? tran?azzjonijiet b?ala intermedjarju la fl-Olanda u lanqas fi Franza.

4 Wara li saret verifika, l-awtoritajiet Olandi?i tat-taxxa issu?ettaw dawk il-provvisti tas-servizzi g?all-VAT b'effett retroattiv. Il-Gerechtshof te 's-Gravenhage (l-Olanda), li quddiemha tressqet il-kaw?a, sabet li, jekk jitqies il-post fejn kienu jinstabu l-*yachts* fi?-?mien tal-bejg?, is-servizzi ta' intermedjarju ma kinux twettqu fl-Olanda u g?alhekk D.Lipjes kellu ra?un li ma jiddikjarax il-VAT f'dan l-Istat Membru.

5 Il-Gerechtshof g?aldaqstant ibba?at ru?ha fuq l-Artikolu 6a(3)(c) tal-Wet op de omzetbelasting 1968 (li?i ta' l-1968 dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?), tat-28 ta' ?unju 1968(*Staatsblad* 1968, 329), fil-ver?joni tag?ha tal-li?i ta' l-24 ta' Di?embru 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Din id-dispo?izzjoni tikkorrispondi g?all-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva, li jipprovdi fir-rigward ta' tran?azzjonijiet intrakomunitarji:

"B'deroga mill-Artikolu 9(1), il-post tal-provvista ta' servizzi mwettqa minn intermedjarji li ja?ixxu g?an-nom ta' u g?all-kont ta' persuni o?rajn, meta servizzi hekk g?andhom sehem minn tran?azzjonijiet o?rajn barra dawk imsemmija fil-paragrafu 1 jew 2 few fl-Artikolu 9(2)(e), ikun il-post fejn isiru t-transazzjonijiet.

Madankollu, meta l-klijent ikun identifikat g?all-skopijiet ta' taxxa fuq il-valur mi?jud fi Stat Membru li mhux dak li minnu jkunu saru t-tran?azzjonijiet, il-post tal-provvista tas-servizzi mog?tija minn intermedjarju jittie?ed li hu fit-territorju ta' l-Istat Membru li ?are? in-numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud g?all-klijent u li ntu?a biex ing?atalu s-servizz mill-intermedjarju."

6 L-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva, li minnu tidderoga din id-dispo?izzjoni, tistabbilixxi li l-post minn fejn jing?ata servizz g?andu jitqies, fil-prin?ipju b?ala l-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa s-sede ta' l-attività ekonomika tieg?u.

7 Il-Gerechtshof idde?idiet li peress li l-*yachts* kienu jinstabu fi Franza u peress li l-post fejn kienu twettqu t-tran?azzjonijiet ta' intermedjarju kien sitwat f'dan l-istess Stat Membru, kien xieraq

li ma ti?ix applikata d-dispo?izzjoni ?enerali, i?da d-deroga g?at-tran?azzjonijiet intrakomunitarji bir-ri?ultat li r-Renju ta' l-Olanda m'g?andux id-dritt li jissu??etta dawn it-tran?azzjonijiet g?all-VAT.

8 Is-Staatssecretaris van Financiën appella kontra dik is-sentenza quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden. Huwa jsostni li l-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva kif ukoll id-dispo?izzjoni nazzjonali li tikkorrispondi g?aliha, g?andhom ji?u interpretati b'mod restrittiv fis-sens li l-kelma 'transazzjonijiet' tinkludi biss il-provvista ta' servizzi ta' intermedjarji meta l-kuntratt li jipprovdi l-ba?i tag?hom, ji?ifieri kuntratt g?all-provvista ta' o??ett jew kuntratt ta' servizz, ikun ?ie konklu? bejn professjonisti su??etti g?all-VAT, li mhux il-ka? fil-kaw?a prin?ipali, li tinvolvi individwi.

9 Peress li kkunsidrat li l-kaw?a kienet tqajjem kwistjonijiet li l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja ma tag?tix risposti suffi?jenti, il-Hoge Raad der Nederlanden idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u tirrinviya d-domandi li ?ejjin lill-Qorti tal-?ustizzja:

1) "L-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li din id-dispo?izzjoni tirreferi biss g?al servizzi ta' intermedjarji g?al persuna su??etta g?at-taxxa fi-sens tad-Direttiva jew g?al persuna ?uridika li mhijiex su??etta g?at-taxxa fis-sens ta' l-Artikolu 28a tad-Direttiva?

2) Fil-ka? ta' risposta fin-negattiv, l-ewwel sentenza ta' l-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva allura g?andha ti?i interpretata fis-sens li, din id-dispo?izzjoni hija inti?a sabiex il-post fejn titwettag is-senserija fil-ka? tax-xiri jew il-bejg? ta' o??ett tan?ibbli bejn ?ew? individwi g?andu ji?i marbut mal-post fejn titwettag it-tran?azzjoni b?al li kieku din it-tran?azzjoni kienet provvista jew servizz mwettag persuna su??etta g?at-taxxa fis-sens ta' l-Artikolu 8 tas-Sitt Direttiva?"

Fuq id-domandi g?al de?i?joni preliminari

Fuq l-ewwel domanda

10 Skond il-Gvern Olandi?, li huwa parzjalment sostenut mill-Gvern Portugi?, l-Artikolu 28b(E)(3) g?andu ji?i interpretat b'mod ristrettiv, billi ji?u esklu?i s-servizzi ta' intermedjarji meta l-kuntratt li jipprovdi l-ba?i tag?hom ikun sar bejn individwi u g?alhekk huwa ma jikkostitwixxix tran?azzjoni taxxabbli. Din id-dispo?izzjoni tistipula li l-post fejn l-intermedjarju jag?ti s-servizzi tieg?u g?andu, fil-prin?ipju jkun marbut mal-post fejn jing?ata s-servizz prin?ipali, li jag?mel biss sens jekk il-provvista prin?ipali tas-servizz tkun fl-iskop ta' l-applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, ji?ifieri hija tkun ?iet imwettqa minn persuna su??etta g?at-taxxa. Safejn dan ma kienx il-ka? f'din il-kaw?a, g?andha tapplika r-regola ?enerali ta' l-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva ji?ifieri li g?andu jintu?a b?ala referenza l-post tan-negozju ta' D.Lipjes, li hu fl-Olanda.

11 Fil-fatt, it-Titolu XVIa tas-Sitt Direttiva, li fih jinstab l-Artikolu 28b, ikopri fit-totalità tieg?u, il-provvisti u l-akkwisti intrakomunitarji u t-trasferimenti, li huma kollha tran?azzjonijiet mag?mula minn persuni su??etti g?at-taxxa jew persuni ?uridi?i li mhumix su??etti g?at-taxxa. B'hekk, l-Artikolu 28a ta' din id-Direttiva jevoka sistematikament is-servizzi tal-persuni su??etti g?at-taxxa jew persuni ?uridi?i li mhumix su??etti g?at-taxxa. G?al ra?unijiet ta' koerenza, l-Artikolu 28b g?andu ji?i interpretat f'dan l-istess sens.

12 Dan l-appro?? huwa kkorroborat mit-tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 28b(E)(3), li jsemmi l-klijenti li huma identifikati g?all-skopijiet tal-VAT b'numru ta' identifikazzjoni. Dan jista' biss ikun il-ka? fir-rigward ta' persuni su??etti g?at-taxxa u persuni legali li mhumix su??etti g?at-taxxa.

13 Barra minn hekk, id-dispo?izzjoni kkon?ernata g?andha l-g?an li tevita li kumpannija li hija klijenta te?er?ita d-dritt tag?ha g?al tnaqqis fi Stat Membru li mhuwix dak fejn hija su??etta g?all-VAT. Regola b?al din mhijiex ne?essarja g?all-individwi li jibbenefikaw minn servizzi u li ma jistg?ux jibbenefikaw minn tnaqqis. Is-soluzzjoni rakkomandata tirrifletti wkoll bl-a?jar mod wkoll ir-

realta ekonomika u politika fiskali soda.

14 Skond il-Kummissjoni, m'hemmx lok li ji?i ristrett l-iskop ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva kontra t-termini ?ari ?afna tag?ha li jipprovdu espressament g?al deroga mid-dispo?izzjonijiet ?enerali fil-ka? tal-kategorija ta' tran?azzjonijiet ta' intermedjarju, ming?ajr ma jag?mlu distinzjoni skond il-partijiet tal-kuntratt li jipprovdi l-ba?i g?al tali tran?azzjonijiet. M'hemm l-ebda ra?uni biex din ir-regola ma ti?ix applikata meta l-kuntratt li jipprovdi l-ba?i g?at-tran?azzjonijiet ikun tran?azzjoni li mhijiex taxxabbli. Fil-fatt, is-sistema ta' kummer? intrakomunitarju, fit-totalita tieg?u, kif issir referenza g?alih fit-Titolu XVla tas-Sitt Direttiva, mhijiex restritta g?al kemmer? bejn professjonalisti.

15 Il-kelma "tran?azzjonijiet" hija u?ata ?afna drabi fis-Sitt Direttiva sabiex tirreferi kemm g?al servizzi bejn persuni su??etti g?at-taxxa kif ukoll g?al dawk ipprovduti lil individwi, b?al fl-Artikolu 4(3) u (5). Interpretazzjoni restrittiva ta' l-Artikolu 28b (E)(3) ta' din id-Direttiva twassal g?al distinzjonijiet kumplessi u tmur kontra l-prin?ipji ta' sempli?ita fit-trattament ta' tran?azzjonijiet u tassazzjoni razzjonali u omo?enea.

16 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i kkonstatat, b?ala punt preliminari, li, g?al dak li g?andu x'jaqsam mar-relazzjoni bejn l-Artikolu 9(1) u l-Artikolu 28b(E) tas-Sitt Direttiva, l-Artikolu 28b(E) jipprovdi deroga g?ar-regola ?enerali fl-Artikolu 9(1) fir-rigward ta' kummer? intrakomunitarju. G?alhekk l-Artikolu 9(1) m'g?andu ebda pre?edenza u hemm lok li wie?ed jistaqsi ru?u, f'kull ka?, liema wa?da jew o?ra mid-dispo?izzjonijiet hija applikabbli. (fir-rigward ta' relazzjoni simili bejn l-Artikolu 9(1) u (2) tas-Sitt Direttiva, ara s-sentenza tas-26 ta' Settembru 1996, Dudda C-327/94 ?abra, p. I-4595, punti 20 u 21)

17 Safejn din il-kaw?a tikkon?erna l-kummer? intra-komunitarju, l-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva huwa g?alhekk fil-prin?ipju applikabbli. G?aldaqstant je?tie? li jsir e?ami dwar jekk din l-applikabbilta tistax ti?i effettwata mill-fatt li s-su??ett tas-servizz ta' intermedjarju kien tran?azzjoni mhux taxxabbli.

18 Fuq dan il-punt, hemm lok li ji?i osservat li mit-termini ta' l-ewwel paragrafu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva jirri?ulta li dan ikopri b'mod ?enerali l-provvista ta' servizzi mwettqa mill-intermedjarju "li ja?ixxu g?an-nom ta' u g?all-kont ta' persuni o?rajn", ming?ajr ma ssir distinzjoni dwar jekk il-klijenti humiex su??etti g?all-VAT jew le.

19 Bl-istess mod, l-ebda wa?da mid-dispo?izzjonijiet tat-Titolu XVla tas-Sitt Direttiva, li fih jinstab l-Artikolu 28b, ma tindika li hija ma tkoprix kull provvista mag?mula lil individwu li mhuwiex su??ett g?all-VAT. Barra minn dan, hekk kif sostniet il-Kummissjoni, il-fra?i "negozju bejn Stati Membri" li tinstab fil-kliem u?ati f'dan it-Titolu tkopri kemm il-fornituri lil persuni su??etti g?at-taxxa kif ukoll dawk li jsiru lil persuni mhux su??etti g?at-taxxa. Il-fatt li dispo?izzjonijiet differenti ta' dan it-Titolu, b?al l-Artikolu 28a, jirreferu g?an-natura taxxabbli ta' xi tran?azzjonijiet m'g?andux effett fuq l-iskop ta' l-Artikolu 28b li g?andu biss l- g?an li jistabbilixxi l-post tat-tran?azzjonijiet infushom.

20 Fir-rigward ta' l-argument tal-Gvern Olandi? dwar t-tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 28b(E)(3), li jirreferi g?all-klijenti identifikati g?al skopijiet tal-VAT b'numru ta' identifikazzjoni fi Stat Membru li mhuwiex dak li fih saru t-tran?azzjonijiet, huwa bi??ejjed li ji?i kkonstatat li dan is-subparagrafu, li jibda bil-kelma "madankollu", jirreferi g?al kategorija ta' e??ezjonijiet li m'g?andhiex influwenza fuq ir-regola aktar ?enerali prevista fis-subparagrafu pre?edenti.

21 Fil-fatt, kif osserva l-Avukat ?enerali fil-punti 36 sa 40 tal-konkluzjonijiet tieg?u, sabiex ji?i stabbilit il-post ta' l-attivitajiet ta' intermedjarju, huwa rrilevanti jekk it-tran?azzjoni prin?ipali hijiex su??etta g?all-VAT jew jekk hijiex tran?azzjoni li mhijiex taxxabbli.

22 Fl-a??ar nett, fir-rigward ta' l-argument tal-Gvern Olandi? li l-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva fuq kolloxx g?andu x'jaqsam mad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT li madankollu ma huwa ta' ebda interess g?al individwu, huwa bi??ejjed li ji?i kkonstatat li m'hemm xejn fit-termini ta' l-imsemmija dispo?izzjoni li jsostni din it-te?i, peress li din id-dispo?izzjoni tirreferi biss g?all-istabbiliment tal-post tas-servizz ta' intermedjarju u bl-ebda mod g?al dritt g?al tnaqqis ta' l-individwi benefi?jarji.

23 G?aldaqstant, l-ewwel domanda g?andha ti?i mwie?ba fis-sens li l-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva m'g?andux ji?i interpretat fis-sens li jkopri biss is-sevizzi ta' intermedjarji pprovduti lil persuna su??etta g?at-taxxa jew lil persuna legali li mhijiex su??etta g?at-taxxa, g?all-iskopijiet tal-VAT.

Fuq it-tieni domanda

24 Permezz tat-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju qieg?da tistaqsi jekk, meta tran?azzjoni ta' intermedjarju taqa' ta?t l-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva, hemmx lok, sabiex ji?i stabbilit il-post fejn it-tran?azzjoni li hija l-ba?i tal-provvista tas-servizzi ta' intermedjarju, kienet mwettqa, li ssir referenza g?ad-dispo?izzjonijiet ?enerali ta' l-Artikolu 8 tas-Sitt Direttiva jew g?ad-dispo?izzjonijiet spe?ifi?i ta' l-Artikolu 28b ta' l-istess Direttiva.

25 F'dan ir-rigward, huwa bi??ejjed li ji?i kkonstatat li mit-termini tas-Sitt Direttiva jirri?ulta li l-post ta' akkwist intrakomunitarju huwa stabbilit mill-Artikolu 28b(A) u (B) ta' din id-Direttiva, li b'hekk jidderoga mid-dispo?izzjonijiet ?enerali ta' l-Artikolu 8 ta' l-istess Direttiva li jirregolaw il-provvista ta' o??etti ?o Stat Membru. Mhijiex me?ti?a evalwazzjoni differenti fi?-?irkustanzi tal-kaw?a prin?ipali.

26 G?aldaqstant it-tieni domanda g?andha ti?i mwie?ba fis-sens li meta tran?azzjoni ta' intermedjarju taqa' ta?t l-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva, huwa ne?essarju, sabiex ji?i stabbilit il-post fejn it-tran?azzjonijiet li huma fil-ba?i tal-provvista tas-servizzi ta' intermedjarji ?ew imwettqa, li ssir referenza g?ad-dispo?izzjonijiet ta' l-Artikolu 28b(A) u (B) ta' l-istess Direttiva.

Fuq l-ispejje?

27 L-ispejje? sostnuti mill-Gvern Olandi? u mill-Gvern Portugi? kif ukoll mill-Kummissjoni, g?as-sottomissjoni ta' osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, ma jistg?ux jit?allsu lura. Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li g?andha tidde?iedi dwar l-ispejje?.

G?al dawn il-motivi,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (L-Ewwel Awla)

b'risposta g?ad-domandi lilha mag?mulin mill-Hoge Raad der Nederlanden bis-sentenza ta' l-14 ta' Frar 2003, taqta' u tidde?iedi li:

1) **L-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE tas-16 ta' Di?embru 1991 li tissupplimenta s-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u temenda d-Direttiva 77/388/KEE bil-?sieb li tne??i l-fruntieri fiskali, m'g?andux ji?i interpretat fis-sens li jkopri biss is-sevizzi ta' intermedjarji pprovduti lil persuna su??etta g?at-taxxa jew lil persuna legali li mhijiex so??etta g?at-taxxa, g?all-iskopijiet tal-VAT.**

2) **Meta trankljloMeta tranżazzjoni ta' intermedjarju taqa' ta' l-Artikolu 28b(E)(3) tas-Sitt Direttiva tranżazzjoni intermedjarja, kif emendata, huwa neċessarju, sabiex jiġi stabbilit il-post fejn it-tranżazzjonijiet li huma fil-bażi tal-provvista tas-servizzi ta' intermedjarji jkunu imwettqa, li ssir referenza għad-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 28b(A) u (B) ta' l-istess Direttiva.**

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Mogħtija fil-Qorti bil-miftu? fil-Lussemburgu, is-27 ta' Mejju 2004.

R. Grass

P. Jann

Reġistratur

President ta' l-Ewwel Awla

* Lingwa tal-każ: l-Olandiż.