

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tieni Awla)

14 ta' Settembru 2006(*)

"Sitt Direttiva VAT – E?enzjonijiet – Artikolu 15, punti 4(a), 5 u 8 – E?enzjoni fuq il-provvista ta' vapuri – Portata"

Fil-kaw?i mag?quda C-181/04 sa C-183/04

li g?andhom b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari ta?t l-Artikolu 234 KE, imressqa mis-Symvoulio tis Epikrateias (il-Gre?ja), permezz ta' De?i?jonijiet tat-3 ta' Marzu 2004, li waslu fil-Qorti tal-?ustizzja fid- 19 ta' April 2004, fil-pro?eduri

Elmeka NE

vs

Ypourgos Oikonomikon,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (It-Tieni Awla),

komposta minn C. W. A. Timmermans, President ta' l-Awla, J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris u G. Arestis (Relatur), Im?allfin,

Avukat ?enerali: C. Stix-Hackl,

Re?istratur: H. von Holstein, Assistent Re?istratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tat-8 ta' Settembru 2005,

wara li rat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

- g?all-Gvern Grieg, minn M. Apessos, S. Spyropoulos u I. Bakopoulos V, kif ukoll S. Chala, b?ala a?enti,
- g?all-Gvern Taljan, minn I.M. Braguglia, b?ala a?ent, assistit minn G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- g?all-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn D. Triantafyllou, b?ala a?ent,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet ta' l-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta ta' l-1 ta' Di?embru 2005,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talbiet g?al de?i?joni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni ta' l-Artikolu 15, punti 4(a), 5 u 8, tas-Sitt Direttiva 77/388/KE 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 (?U L 145, p. 1), hekk kif emendata mid-Direttiva 92/111/KEE tal-Kunsill ta' l-14 ta' Di?embru 1992 (?U L 384, p. 47, iktar 'il quddiem is-"sitt Direttiva"), kif ukoll dwar il-prin?ipji tal-

protezzjoni ta' l-aspettattivi le?ittimi u ta' -?ertezza legali.

2 Dawn it-talbiet ?ew ippre?entati fil-kuntest ta' kaw?a bejn il-kumpannija Elmeka NE (iktar 'il quddiem "Elmeka") u l-Ypourgos Oikonomikon (Ministru tal-Finanzi), dwar ir-rifjut ta' dan ta' l-a??ar li je?enta mit-taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar 'il quddiem il-"VAT") operazzjonijiet li taw lok g?al ?las ta' trasport tal-merkanzija g?at-trasport ta' karburant inti? g?all-provvista g?all-bastimenti.

Il-Kuntest ?uridiku

Il-le?i?lazzjoni Komunitarja

3 L-Artikolu 15 tas-sitt Direttiva jg?id:

"Ming?ajr pre?udizzju g?al dispo?izzjonijiet o?ra tal-Komunità l-Istati Membri g?andhom je?entaw li ?ejjin ta?t il-kundizzjonijiet li huma g?andhom ifasslu g?all-iskop biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ?ara tat-tali e?enzjonijiet u jipprevenu kwalunkwe eva?joni, evitar jew abbu?:

[...]

4. il-provvista ta' o??etti g?all-g?oti tal-karburant u l-provvedimenti g?all-bastimenti:

a) u?ati fin-navigazzjoni fl-ib?ra miftu?a u j?orru passi??ieri g?al ?las u u?ati g?all-iskop kummer?jali, industrijali jew g?all-attivitajiet tas-sajd;

b) u?ati g?as-salvata?? u g?ajnuna fil-ba?ar, g?as-sajd mal-kosta, ?lief bl-e??ezzjoni, g?al ta' l-a??ar, g?all-provvedimenti tal-vapuri;

[...]

5. il-provvista, modifikazzjoni, tiswija, manteniment, nolle??jar u kiri ta' vapuri riferuti f'paragrafu 4 (a) u (b) tal-provvista, kiri, tiswija u manteniment tat-tag?mir - inklu? it-tag?mir tas-sajd - inkorporat jew u?at hemmhekk;

[...]

8. il-provvista ta' servizzi barra dawk riferuti f'paragrafu 5, biex jil?qu l-b?onnijiet diretti tal-vapuri tal-ba?ar riferuti f'dak il-paragrafu jew tal-merkanzija tag?hom;

[...]"

Il-le?i?lazzjoni nazzjonali

4 L-Artikolu 22(1) tal-li?i Nru 1642/1986, li timplementa l-VAT u dispo?izzjonijiet o?ra (FEK A' 125), li tittrasponi s-sitt Direttiva fl-ordinament ?uridiku Grieg, fil-ver?joni tag?ha fis-se?? waqt il-perijodu rilevanti, jiddisponi:

"Huma e?enti mit-taxxa:

a) il-provvista u l-importazzjoni ta' dgħajjes inti?i għan-navigazzjoni kummerċjali jew għas-sajd minn persuni taxxabbli mir-regoli normali tal-VAT jew inti?i għal kull forma oħra ta' użu, għa' l-armar jew għall-użu tal-forzi armati u ta' l-awtoritajiet pubbliċi in ġenerali, il-provvista u l-importazzjoni tal-mezzi tat-trasport li jgħommu f'wiċċ l-ilma għas-salvata u l-assistenza fuq il-baħar kif ukoll oġġetti u materjali inti?i sabiex jiġu inkorporati jew użati fid-dgħajjes jew mezz li jgħommu f'wiċċ l-ilma għas-salvata fuq il-baħar. Huma esklużi d-dgħajjes għall-użu privat, inti?i għall-attivitajiet ta' divertiment jew ta' sport;

[...]

c) il-provvista u l-importazzjoni ta' karburanti, lubrifikanti, ta' provvisti u oġġetti oħra inti?i għall-provvista tad-dgħajjes, tal-mezzi tat-trasport li jgħommu f'wiċċ l-ilma u l-inġenji ta' l-ajru, li huma eżenti skond id-dispożizzjonijiet tal-punti (a) u (b). Fir-rigward tad-dgħajjes u l-mezzi tat-trasport li jgħommu f'wiċċ l-ilma għan-navigazzjoni kummerċjali interna jew inti?i għal użu ieħor ewwwa l-pajji?, kif ukoll tad-dgħajjes tas-sajd li jistadu fl-ibra territorjali Griegi, l-eżenzjoni hija limitata għall-karburanti u lubrifikanti;

d) il-kiri tad-dgħajjes u l-provvista ta' l-inġenji ta' l-ajru fid-dawl tat-tweġġ ta' operazzjonijiet taxxabbli jew operazzjonijiet eżenti bid-dritt għal tnaqqis tat-taxxa m'allsa f'dan ir-rigward. Huma esklużi l-kiri ta' dgħajjes u ta' inġenji ta' l-ajru għall-użu privat, inti?i għal attivitajiet ta' divertiment jew għal attivitajiet sportivi [...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

5 Elmeka għandha b'ala għan soġġi l-użu ta' tanker li jwettaq it-trasport ta' prodotti petroliferi fil-ġerġja, f'isem diversi kerreġja li jikkummerċjalizzaw karburanti likwidi.

6 Waqt kontroll fiskali tal-kotba u l-kontijiet ta' l-Elmeka relattivi għas-snin finanzjarji ta' l-1994 sal-1996, kien iġie kkonstatat li din il-kumpannija tgħodd fost il-kerreġja/provduturi tagħha l-kumpannija tal-Panama Oceanic International Bunkering SA (iktar 'il quddiem "Oceanic"), li l-għan sociali tagħha huwa l-kummerċ tal-prodotti petroliferi. Iġie wkoll ikkonstatat li Elmeka ma kinitx tiffattura l-VAT fuq il-ġlas għat-trasport gross li hija kienet tirġievi fuq il-baħar ta' kull *bill of lading* għat-trasport tal-prodotti petroliferi inti?i għall-provvista ta' bastimenti fil-ġerġja f'isem il-kumpannija Oceanic, għar-raġuni li dan jirrigwarda tranżazzjonijiet li huma eżenti minn din it-taxxa.

7 B'ittra tal-21 ta' ġunju 1994, indirizzata lid-Dimosia Oikonomiki Yipresia Ploion Peiraios (Awtorità tat-taxxa tal-Pirew inkarigata b'affarijiet marittimi, iktar 'il quddiem l-"awtorità tat-taxxi tal-Pirew"), Elmeka talbet xi informazzjoni dwar id-domanda sabiex isir magħruf jekk, fil-kuntest tal-proviżjoni mit-tanker tagħha, f'isem il-kumpannija Oceanic, lid-dgħajjes li jwettqu vjaġġi lejn barra l-pajji? u jittrasportaw karburanti li jiġu minn raffineriji fir-rada tal-port tal-Pirew, hijiex legalment obbligata li tgħommu il-VAT fuq il-*bill of lading* li hija toħroġ għall-imsemmija kumpannija jew jekk hijiex eżentata minn din it-taxxa skond il-liġi Nru 1642.1986 u, jekk dan ikun il-każ, skond liema proċedura. B'ala risposta għal din id-domanda, id-dipartiment tat-taxxa ta' Pirew indikalha li l-*bills of lading* in kwistjoni huma eżenti mill-VAT.

8 Wara t-tgħassir b'effett mill-1 ta' Jannar 1993 ta' l-eżenzjoni tal-VAT li kienet tibbenifika minnha l-provvista ta' servizzi tat-trasport tal-prodotti petroliferi, is-servizzi pprovduti minn Elmeka saru suġġetti għall-VAT, min'abba l-fatt li dawn iseġġu ewwwa l-pajji?, indipendentement mill-fatt li d-destinatarju tagħhom huwa stabbilit barra mill-Komunità. F'dawn iġ-ġirkustanzi, l-amministrazzjoni tat-taxxa kompetenti attribwiet lil Elmeka, bi tliet deġiżjonijiet allokat li tliet snin finanzjarji in kwistjoni, jiġifieri s-snin 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) u 1996 (C-181/04) il-ġlas tad-differenza tal-kapital tat-taxxa dovuta kif ukoll ta' ġlas addizzjonali min'abba dikjarazzjoni

għaliġ, u ammenda.

9 EElmeka kkontestat l-imsemmija deġiżjoni quddiem il-Dioikitiko Protodikeio Pireos (Il-Qorti Amministrattiva tal-Prim'Istanza tal-Pirew). Din għadet ir-rikors, u l-kumpannija appellat quddiem il-Dioikitiko Efeteio Pireos (Il-Qorti Amministrattiva ta' Appell tal-Pirew) li, wara li annullat id-deġiżjoni tal-Qorti tal-Prim'Istanza, laqgħet f'dan il-każ li, jekk imgħallha pożittiva tad-Dipartiment tat-Taxxa tal-Pirew oġġet fil-persuna taxxabbli l-konvinzjoni sostenibbli u leġittima li mhuwiex suġġett għall-VAT, bil-konsegwenza li ma ttrasferiex dan fuq il-konsum, din il-persuna taxxabbli ma tkunx suġġetta għall-imsemmija taxxa jekk, mingħallha l-ispejjeż sussegwenti li għallarrab, l-istabbiltà finanzjarja ta' l-impreġa tagħha tiġi pperikolata. Madankollu, dan il-motiv ta' annullament għie miġġud peress li Elmeka ma rreferietx għal elementi konkreti sabiex turi s-sitwazzjoni finanzjarja tagħha, u li, għallhekk, hija ma rnexxielha turi ebda mill-kundizzjonijiet ta' implementazzjoni tar-regola relattiva għall-eżistenza ta' konvinzjoni sostenibbli u leġittima. Il-Dioikitiko Efeteio Pireos ukoll iddeġidiet li t-trasport ta' karburanti effettwat mill-Elmeka ma kienx jaqqa' ta' l-Artikolu 22(1)(c) tal-liġi Nru 1642/1986, u li d-Deġiżjoni Nru 6 ta' l-amministrazzjoni fiskali kompetenti, tal-5 ta' unju 1997, kienet għustament allokata il-għlas tal-VAT lill-imsemmija kumpannija. Ir-rikors għie b'hekk miġġud fuq dan il-punt.

10 Elmeka għaldaqstant resqet apell kontra din is-sentenza ta' rifjut quddiem il-Symvouliao tis Epikrateias, li ddeġieda li jissospendi l-proġedimenti u li jistaqsi lill-Qorti tal-għustizzja d-domandi għal deġiżjoni preliminari segwenti, li huma miktubin f'termini identiġi fil-kawġi C-181/04 sa C-183/04:

"1)1) Id-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 15(4)(a) tas-sitt Direttiva [...], li għalihom l-Artikolu 15(5) ta' din id-Direttiva jirreferi, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jikkonfermaw kemm in-nolleġġ ta' dgħajjes uġati għan-navigazzjoni f'baħar miftu? li jiġuraw il-għarr ta' passiġġieri bi għlas kif ukoll id-dgħajjes li jeġeritaw attività kummerġjali, industrijali jew tas-sajd, jew li jikkonfermaw ruġhom bin-nolleġġ ta' dgħajjes uġati għan-navigazzjoni f'baħar miftu?, b'tali mod li, f'din it-tieni ipoteġi, id-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 22(1)(d) tal-liġi Nru 1642/1986 jkollhom, fis-settur tal-kategorija ta' dgħajjes ikkonfermati bin-nolleġġ, kamp ta' applikazzjoni iktar wiesa' minn dak tad-Direttiva?

2) Għall-finijiet ta' l-eżenzjoni ta' l-Artikolu 15(8) tas-sitt Direttiva, il-provista ta' servizzi għandha tkun intiġa għal min jinnolleġġa nnifsu, jew din l-eżenzjoni tingħata anki jekk is-servizz huwa intiġ għal parti terza, sakemm dan jiġi effettwat għall-bonnijiet diretti tad-dgħajjes ta' l-punt 5 ta' l-istess Artikolu, li huma wkoll imsemmija fl-Artikolu 4 (a) u (b) ta' dan l-Artikolu?

3) Ir-regoli u l-prinġipji tad-dritt Komunitarju li jirrigwardaw il-[VAT] jippermettu – u dan skond liema modalitajiet – li jiġi preġi il-għlas a posteriori ta' taxxa li l-persuna taxxabbli ma tkunx għaddiet lill-kontraenti tagħha waqt il-perijodu in kwistjoni u li b'għala konsegwenza ma tkunx għallset lill-amministrazzjoni fiskali, peress li l-imgħallha ta' dan ta' l-aġġar ikkonvinġietu li ma kellux l-obbligu li jgħaddi din it-taxxa?"

11 Permezz ta' digriet tal-President tal-Qorti tal-għustizzja tat-2 ta' unju 2004, il-kawġi C-181/04 sa C-183/04 għew magħquda għall-finijiet tal-proġedura bil-miktub u orali kif ukoll tas-sentenza.

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

12 Permezz ta' l-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju ssaqsi essenzjalment jekk il-kriterju ta' destinazzjoni għan-"navigazzjoni f'baħar miftu?", imsemmi fl-Artikolu 15(4)(a) tas-Sitt Direttiva, li jirreferi għalih il-punt 5 ta' l-istess Artikolu, jirreferix biss għall-bastimenti li jeffettwaw il-għarr ta' passiġġieri bi għlas jew jekk jikkonfermaw ukoll il-bastimenti li jeffettwaw attività kummerġjali,

industriali jew ta' sajd.

13 Il-Gvern Grieg u l-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej ftiehm sabiex jikkunsidraw li d-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 15(4)(a) tas-sitt Direttiva ma jikkonfernawx il-bastimenti "lief fil-kafejn jintużaw għan-navigazzjoni f'baħar miftu" u li jiġuraw il-ferri bi "las ta' passi" ier, jew l-eżerżizzju ta' attività kummerċjali, industrijali jew ta' sajd. Min-naħa l-oħra, il-Gvern Taljan isostni li l-imsemmija dispożizzjonijiet għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-eżenzjoni li huma jipprevedu tikkonferna, minn naħa, il-bastimenti li jintużaw għan-navigazzjoni f'baħar miftu u li jiġuraw il-ferri bi "las ta' passi" ier u minn naħa l-oħra, dawk li jintużaw għall-eżerżizzju ta' attività kummerċjali, industrijali jew ta' sajd.

14 F'dan ir-rigward, anki jekk "erti verżjonijiet lingwistiċi ta' l-Artikolu 15(4)(a) tas-sitt Direttiva jwasslu għal xi interpretazzjonijiet differenti, l-ekonomija u l-finalità tiegħu jxaqilbu, madankollu, favur l-applikazzjoni tal-kriterju ta' l-użu għan-navigazzjoni f'baħar miftu" lil kull tip ta' bastimenti li hemm referenza għalihom fl-imsemmija dispożizzjoni. Jirriżulta mit-titolu ta' l-istess Artikolu, jiġifieri "Eżenzjonijiet ta' l-esportazzjonijiet barra mill-Komunità u tranżazzjonijiet simili u trasport internazzjonali", li d-dispożizzjonijiet ta' dan l-Artikolu huma intiżi biex jeżentaw il-VAT ta' tittlu ta' proviżjoni, u ta' terti kundizzjonijiet, il-provvista ta' oġġetti lill-bastimenti tal-baħar. L-applikazzjoni tal-kriterju tad-destinazzjoni għall-baħar miftu ma jippermettix l-eżenzjoni ta' multitudni ta' bastimenti destinati għall-baħar, li jeżerċitaw attività kummerċjali, industrijali jew ta' sajd sakemm dawn l-attivitàjiet ma jiġux eżerċitati f'baħar miftu. Jekk din id-dispożizzjoni għandha tinftehem b'ala applikabbli mhux biss għall-bastimenti użati għan-navigazzjoni f'baħar miftu, il-punt 4(b) ta' l-istess Artikolu, li jipprevedi wkoll tali eżenzjoni għall-bastimenti użati fis-sajd mal-kosta, ikun superfluwu.

15 Barra minn Barra minn hekk, interpretazzjoni li tgħid li l-Artikolu 15(4)(a) tas-sitt Direttiva huwa applikabbli biss għall-bastimenti li jeffettwaw navigazzjoni f'ibħra miftu, tikkorrispondi għall-urisprudenza kostanti tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tgħid li l-eżenzjonijiet tal-VAT għandhom jiġu interpretati strettament billi huma jikkonsistu f'eżenzjonijiet għall-prinċipju ġenerali li kull servizz imwettaq bi "las minn persuna taxxabbli huwa suġġett għat-taxxa fuq id-d'ul mill-bejgħ (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Ġunju 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, ġabra p. I-2561, punt 19, u tas-16 ta' Settembru 2004, Cimber Air, C-382/02, ġabra p. I-8379, punt 25).

16 Għaldaqstant, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 15(4)(a) tas-sitt Direttiva, li għaliha jirreferi l-punt 5 ta' l-istess Artikolu, mhuwiex applikabbli biss għall-bastimenti li jintużaw għan-navigazzjoni f'baħar miftu u li jiġuraw il-ferri għall-ferri "las ta' passi" ier iċda huwa applikabbli wkoll għall-bastimenti li jintużaw għall-eżerżizzju ta' attività kummerċjali, industrijali jew ta' sajd.

Fuq it-tieni domanda

17 Bit-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 15(8) tas-sitt Direttiva tipprevedix biss is-servizzi pprovduti effettwati għall-bonnijiet diretti tal-bastimenti tal-baħar previsti fil-punt 5 ta' l-istess Artikolu kif ukoll tal-merkanziji tagħhom u li huma ddestinati għall-proprietarju stess jew jekk din l-eżenzjoni tikkonfernax ukoll tali provvisti fejn dawn huma pprovduti għal parti terza.

18 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li l-kawża pendenti quddiem il-qorti tar-rinviju għandhom b'ala għan operazzjonijiet ta' trasport ta' karburanti effettwati minn Elmeka f'isem Oceanic, li tbiegħ il-karburant lill-proprjetarji tal-bastimenti kkonfermati. Fil-fatt, Elmeka tipprovdi s-servizzi tagħha mhux direttament lill-proprjetarji tal-vapuri, iġda lill-Oceanic, li teffetwa hi stess il-provvista tal-beni lill-proprjetarji.

19 Il-Gvern Grieg u l-Gvern Taljan kif ukoll il-Kummissjoni jsostnu li l-provvista ta' servizzi għandha tingħata lil min jikri hu stess sabiex jibbenefika mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 15(8) tas-sitt Direttiva.

20 Għandu jiġi mfakkar li l-eżenzjonijiet jikkostitwixxu kunċetti awtonomi tad-dritt Komunitarju li għandhom jitpożew fil-kuntest ġenerali tas-sistema komuni tal-VAT imwaqqfa mis-Sitt Direttiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-5 ta' Ġunju 1997, SDC, C-2/95, ġabra p. I-3017, punt 21; ta' l-10 ta' Settembru 2002, Kügler, C-141/00, ġabra p. I-6833, punt 25, u Cimber Air, iġitata iktar 'il fuq, punt 23). Għaldaqstant, kif ukoll jindikat fil-punt 15 tal-kawża preżenti, l-eżenzjonijiet tal-VAT għandhom jiġu interpretati b'mod strett.

21 Kif u l-operazzjonijiet ta' provviżjoni lid-dgħajjes imsemmija fl-Artikolu 15(4) tas-sitt Direttiva huma eżenti minnabba l-fatt li huma simili għall-operazzjonijiet ta' esportazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Velker International Oil Company, iġitata iktar 'il fuq, punt 21).

22 Peress li dawn huma tranżazzjonijiet għall-esportazzjoni, bl-istess mod kif eżenzjoni bi dritt prevista fl-Artikolu 15, punt 1 tas-sitt Direttiva hija applikabbli esklużivament għall-provvisti finali ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mill-bejgħ jew f'ismu barra mill-Komunità, l-eżenzjoni prevista fil-punt 4 ta' l-istess Artikolu 15 ma tistax tkun applikabbli jekk għall-provvista ta' oġġetti lill-operatur ta' bastiment li jgħaddi dawn l-oġġetti għall-provvista u għaldaqstant ma jistax jinftehem b'ala provvista ta' oġġetti magħmul fi stadju preżedenti ta' kummerġjalizzazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Velker International Oil Company, iġitata iktar 'il fuq, punt 22).

23 Fil-fatt, l-estensjoni ta' l-eżenzjoni għall-istadji preżedenti għall-provvista finali ta' l-oġġetti tirrikjedi li l-Istati joġolqu mekkaniżmi ta' kontroll u ta' sorveljanza sabiex jiġuraw id-destinazzjoni finali tal-merkanzija kkunsinnata b'eżenzjoni mit-taxxa. Dawn il-mekkaniżmi jfissru, għall-Istati u l-operaturi kkonfermati, xkiel li huwa inkompattibbli ma' l-applikazzjoni korretta u ġara ta' tali eżenzjonijiet", preskritta mill-ewwel frażi ta' l-Artikolu 15 tas-sitt Direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Velker International Oil Company, iġitata iktar 'il fuq, punt 24).

24 Issa, Issa, kif ukoll irrileva l-Avukat ġenerali fil-punt 28 tal-konklużjonijiet tiegħu, l-imsemmija raġunijiet huma transponibbli għall-eżenzjoni tas-servizzi fis-sens ta' l-Artikolu 15(8) tas-sitt Direttiva. Isegwi li, sabiex tiġi ġurata applikazzjoni koerenti tas-sitt Direttiva s'f'ha, l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni ma tkunx applikabbli jekk għall-provvista ta' servizzi pprovduti direttament lis-sid u għaldaqstant ma tistax tiġi estiża għal dawk magħmula fi stadju preżedenti għall-kummerġjalizzazzjoni.

25 Għaldaqstant għall-hekk, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 15(8) tas-sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni tkopri l-provvista ta' servizzi pprovduti direttament lill-proprjetarji għall-bonnijiet diretti tal-bastimenti tal-baħar.

Fuq it-tielet domanda

26 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi essenzjalment jekk, fir-rigward tar-regoli u tal-prinċipji Komunitarji dwar il-VAT, att ta' l-amministrazzjoni fiskali nazzjonali li

jawtorizza lil persuna taxxabbli biex ma tiffatturax il-VAT lill-kontraenti tiegħu jistax, anki jekk dan l-att huwa illegali, jo?loq aspettativa le?ittima tal-persuna taxxabbli li jopponi l-?las *a posteriori* ta' l-imsemmija taxxa.

27 Il-Kummissjoni tqis li l-prin?ipju ta' protezzjoni ta' l-aspettattiva le?ittima ma jippermettix it-talba ta' ?las *a posteriori* tal-VAT li l-persuna taxxabbli ma g?addietx lill-kontraenti tagħha waqt is-snin finanzjarji in kwistjoni, u li ma ?allsitx lill-amministrazzjoni fiskali, meta l-im?iba ta' din ta' l-a??ar g?al bosta snin ikkonvin?iet b'mod le?ittimu lil din il-persuna taxxabbli li huwa ma kienx marbut li jg?addi din it-taxxa. Madankollu, waqt is-seduta l-Kummissjoni ?iedet tg?id li l-fatt li l-informazzjoni ma ?ietx ikkomunikata mill-amministrazzjoni fiskali kompetenti jista' jwassal eventwalment g?al evalwazzjoni differenti.

28 IIII Il-Gvern Grieg isostni bil-kontra li r-regoli tad-dritt Komunitarju dwar il-VAT ma jistakolawx l-irkupru *a posteriori* ta' taxxa li ma t?allsitx lill-amministrazzjoni fiskali min?abba l-fatt li l-persuna taxxabbli kienet konvinta li ma kinitx marbuta li t?allas din it-taxxa, meta din il-konvinzjoni hija r-ri?ultat ta' l-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet legali pertinenti mog?tija, fuq talba tal-persuna taxxabbli, minn awtorità fiskali, u partikolarment, fejn din l-awtorità mhijjex kompetenti li tippronunzja ru?ha fuq din it-talba.

29 IIII-Gvern Taljan jikkunsidra li bilan? adegwat bejn is-salvagwardja tal-prin?ipji ta'-?ertezza legali kif ukoll tal-protezzjoni ta' l-aspettattivi le?ittimi, minn na?a, u l-?tie?a tar-rispett tar-regoli Komunitarji dwar il-VAT, min-na?a l-o?ra, g?andhom iwasslu g?all-konkluzjoni li, fil-kaw?i in kwistjoni, l-Istat Grieg la kellu jimponi xi piena, u lanqas je?i?i l-pagament ta' interessi, filwaqt li l-imsemmija taxxa g?andha madankollu tit?allas.

30 Jirri?ultaw, mid-de?i?jonijiet ta' rinviju in kwistjoni, de?i?jonijiet provvi?orji ta' l-amministrazzjoni fiskali kompetenti, tal-5 ta' ?unju 1997, dwar il-likwidazzjoni tal-VAT dovut ta?t is-snin finanzjarji l-1994 (C-183/04), l-1995 (C-182/04) u l-1996 (C-181/04), li g?andhom b?ala effett l-irtirar ta' dokument ta' e?enzjoni ta' l-imsemmija taxxa me?ud qabel mid-Dipartiment tat-taxxa tal-Pirew.

31 F'dan ir-rigward, skond ?urisprudenza kostanti tal-Qorti tal-?ustizzja, il-prin?ipji ta' protezzjoni ta' l-aspettattivi le?ittimi u ta'-?ertezza legali huma parti mill-ordinament ?uridiku Komunitarju. G?al din ir-ra?uni, g?andhom ji?u rrispettati mill-Istituzzjonijiet Komunitarji, izda wkoll mill-Istati membri fl-e?er?izzju tal-poteri mog?tija lilhom mid-direttivi Komunitarji (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-3 ta' Di?embru 1998, Belgocodex, C-381/97, ?abra, p. I-8153, punt 26, u tas-26 ta' April 2005, "Goed Wonen", C-376/02, ?abra p. I-3445, punt 32). Jirri?ulta minn dawn li l-awtoritajiet nazzjonali huma marbuta li jirrispettaw il-prin?ipju ta' protezzjoni ta' l-aspettattivi le?ittimi ta' l-operaturi ekonomi?i.

32 F'dFf F'dak li jirrigwarda l-prin?ipju ta' protezzjoni ta' l-aspettattivi le?ittimi tal-benefi?jarju ta' l-att favorevoli, g?andu, fl-ewwel stadju, ji?i ddeterminat jekk l-atti ta' l-awtoritajiet amministrattivi ?olqux, fl-ispirtu ta' operatur prudenti u attent, aspettativa ra?jonevoli (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ta' l-10 ta' Di?embru 1975, Union nationale des coopératives agricoles de céréales et vs Il-Kummissjoni u Il-Kunsill, 95/74 sa 98/74, 15/75 u 100/74, ?abra p. 1615, punti 43 sa 45, u ta' l-1 ta' Frar 1978 Lührs 78/77, ?abra p. 169, punt 6). Jekk ir-risposta g?al din id-domanda, tirri?ulta po?ittiva, g?andu jkun hemm lok, fit-tieni stadju, li ti?i stabbilita n-natura le?ittima ta' din l-aspettattiva.

33 Fil-Fil-kaw?a in kwistjoni, kif ?ie wkoll espost fid-de?i?jonijiet tar-rinviju, Elmeka indirizzat lid-Dipartiment tat-Taxxa tal-Pirew domanda biex ji?i stabbilit jekk, fil-kuntest tal-provvedimenti g?all-bastimenti, hijjex e?entata mill-VAT, skond l-Artikolu 22 tal-li?i Nru 1642/1986, u, jekk dan huwa l-ka?, skond liema pro?edura. L-imsemmi dipartiment tat-taxxi rrispondiha billi ddikjara li l-poloż ta'

karigu huma e?enti mill-VAT skond l-istess Artikolu 22(c) u (d).

34 Barra minn hekk, g?andu ji?i rrilevat li l-Gvern Grieg indika, kemm fl-osservazzjonijiet bil-miktub kif ukoll fis-seduta, li te?isti dispo?izzjoni ta' dritt intern sabiex tidentifika l-awtorità nazzjonali kompetenti biex tirrispondi g?ad-domandi mressqa mi?-?ittadini dwar il-problemi legali relatati mat-tassazzjoni.

35 F?F'dan ir-rigward, hija l-qorti nazzjonali li g?andha te?amina jekk Elmeka, li g?andha b?ala g?an so?jali l-u?u ta' tanker li jwettaq it-trasport ta' prodotti petroliferi f'isem diversi kerrejja, tistax ?ustament tassumi li d-Dipartiment tat-Taxxa tal-Pirew g?andu l-kompetenza sabiex jippronunzja ru?u dwar l-applikazzjoni ta' l-e?enzjoni g?all-attivitajiet tag?ha.

36 Fir Fir-rigward ta' l-osservazzjonijiet ta' qabel, ir-risposta g?at-tielet domanda g?andha tkun li, fil-kuntest ta' sistema komuni ta' VAT, l-awtoritajiet fiskali nazzjonali huma marbuta li jirrispettaw il-prin?ipju ta' l-aspettattivi le?ittimi. Hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tevalwa jekk, fi?-?irkustanzi tal-kaw?i prin?ipali, il-persuna taxxabbli tistax b'mod ra?onevoli tassumi li d-de?i?joni in kwistjoni ?ietx me?uda minn awtorità kompetenti.

Fuq l-ispejje?

37 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 tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni ta' l-osservazzjonijiet lill-Qorti, barra dawk ta' l-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, il-Qorti tal-?ustizzja (It-Tieni Awla) taqta' u tidde?iedi:

1) **LL-Artikolu 15(4)(a) tas-Sitt Direttiva 77/388/KE 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, li g?alih jag?mel riferiment il-punt 5 ta' l-istess Artikolu, hekk kif emendata mid-Direttiva 92/111/KEE tal-Kunsill ta' l-14 ta' Di?embru 1992, mhuwiex applikabbli biss g?all-bastimenti li jintu?aw g?an-navigazzjoni f'ba?ar miftu? u li ji?guraw il-?arr bi ?las ta' passi?ieri, i?da huwa applikabbli wkoll g?all-bastimenti li jintu?aw g?all-e?er?izzju ta' attività kummer?jali, industrijali jew ta' sajd.**

2) **l-Artikolu 15(8) tas-sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-e?enzjoni prevista f'din id-dispo?izzjoni tkopri l-provvista ta' servizzi pprovduti direttament lis-sid g?all-b?onnijiet diretti tal-bastimenti tal-ba?ar.**

3) **Fil-kuntest ta' sistema komuni ta' VAT, l-awtoritajiet fiskali nazzjonali huma marbuta li jirrispettaw il-prin?ipju ta' l-aspettattivi le?ittimi. Hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tevalwa jekk, fi?-?irkustanzi tal-kaw?i prin?ipali, il-persuna taxxabbli tistax b'mod ra?onevoli tassumi li d-de?i?joni in kwistjoni ?iet me?uda minn awtorità kompetenti.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-Grieg.