

Edizzjoni Provviżorja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

29 ta' Ġunju 2017 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Direttiva 2006/112/KE – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Artikolu 146(1)(e) – Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni – Provvisti ta' servizzi direttament marbuta mal-esportazzjonijiet jew mal-importazzjonijiet ta' oġġetti – Kunġett”

Fil-Kawża C-288/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Augstāk tiesa (qorti suprema, il-Latvja), permezz ta' deċiżjoni tas-17 ta' Mejju 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-23 ta' Mejju 2016, fil-proċedura

“L.?” IK

vs

Valsts ieņēmumu dienests,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn R. Silva de Lapuerta (Relatur), President tal-Awla, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev u C. G. Fernlund, Imġallfin,

Avukat ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għall-Gvern Latvjan, minn I. Kalniņš kif ukoll minn D. Pelše u A. Bogdanova, bħala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Owsiany-Hornung u E. Kalniņš, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

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

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn “L.?” IK u Valsts ieņēmumu dienests (amministrazzjoni tat-taxxa, il-Latvja) dwar l-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq

operazzjonijiet ta' trasport ta' merkanzija mwettqa bejn is-snin 2008 u 2010.

II-kuntest ?uridiku

3 L-Artikolu 131 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

“L-e?enzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 g?andhom japplikaw ming?ajr pre?udizzju g?al disposizzjonijiet o?rajn tal-Komunità skond kondizzjonijiet li l-Istati Membri g?andhom jistabilixxu g?all-finijiet li ji?guraw l-applikazzjoni korretta u ?ara ta' dawk l-e?enzjonijiet u tal-prevenzjoni ta' kawlkwe eva?joni, evitar jew abbu? possibbli.”

4 L-Artikolu 146 ta' din id-direttiva, li jinsab fil-Kapitolu 6, intitolat “E?enzjonijiet fuq l-esportazzjoni”, tat-Titolu IX tag?ha, jipprovdi, fil-paragrafu 1 tieg?u:

“L-Istati Membri g?andhom je?entaw it-transazzjonijiet li ?ejjin:

a) il-provvista ta' merkanzija mibg?uta jew ittrasportata g?al destinazzjoni barra mill-Komunità minn jew g?an-nom tal-bejjieg?;

[...]

e) il-provvista ta' servizzi, inklu? trasport u transazzjonijiet an?illari, i?da esklua l-provvista ta' servizzi e?entati skond l-Artikoli 132 u 135, fejn dawn huma direttament konnessi ma' l-esportazzjoni jew l-importazzjoni ta' merkanzija koperta mill-Artikolu 61 u l-Artikolu 157(1)(a).”

II-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

5 Bis-sa??a ta' kuntratti konklu?i ma' diversi kunsinnaturi, “Atek” SIA impenjat ru?ha li ti?gura t-trasport ta' merkanzija mqieg?da ta?t sistema ta' tran?itu, mill-port ta' Riga (il-Latvja) sal-Bjelorussja.

6 Bis-sa??a ta' kuntratt ie?or, “Atek” fdat lil “L.?” bl-e?ekuzzjoni effettiva ta' dan it-trasport ta' merkanzija.

7 L-imsemmi trasport twettaq b?vetturi li jappartjenu lil “Atek” u mikrija lil “L.?”. filwaqt li ?ie rrikonoxxut li, fil-konfront tal-kunsinnaturi ta' din il-merkanzija, “Atek” a?ixxiet b?ala trasportatur. Min-na?a tag?ha, “L.?” assumiet is-sewqan, it-tiswija u l-provvista ta' karburant lil dawn il-vetturi, kif ukoll il-formalitajiet doganali fil-punti ta' qsim tal-fruntieri, l-g?assa tal-merkanzija, it-trasferiment tag?ha lid-destinatarju u l-operazzjonijiet ne?essarji g?at-tag?bija u l-?att tag?ha.

8 Peress li qieset li kienet ipprovdiet servizzi marbuta mat-tran?itu, “L.?” applikatilhom rata ta' VAT ta' 0 %.

9 “L.?” kienet is-su??ett ta' spezzjoni tat-taxxa rigward il-perijodu ta' bejn ix-xahar ta' Jannar 2008 u dak ta' Di?embru 2010. Wara din l-ispezzjoni, l-amministrazzjoni tat-taxxa kkalkolat ammont addizzjonali ta' VAT li kellu jit?allas fil-ba?it tal-Istat, flimkien ma' multa u interessi moratorji.

10 B'de?i?joni tal?21 ta' Settembru 2011, l-amministrazzjoni tat-taxxa kkonfermat dan il-kalkolu, g?ar-ra?uni li “L.?” ma setg?etx tapplika rata ta' VAT ta' 0 % g?as-servizzi li hija kienet ipprovdiet fil-kuntest tal-kuntratt tag?ha konklu? ma' “Atex”, g?aliex, minn na?a, fl-assenza ta' rabta legali mal-kunsinnatur jew mad-destinatarju tal-merkanzija ttrasportata, dawn is-servizzi ma setg?ux ji?u assimilati ma' dawk ta' servizzi ta' spedizzjonijiet jew ta' kummissjonarju ta' trasport, u g?aliex, min-na?a l-o?ra, peress li ma kinitx proprjetarja tal-li?enzja me?tie?a mid-dritt Latvjan,

“L.?” ma setg?etx titqies li kellha l-kwalità ta’ trasportatur u konsegwentement ma kinitx awtorizzata twettaq trasport ta’ merkanzija.

11 “L.?” ippre?entat rikors kontra din id-de?i?joni quddiem l-administrat?v? rajona tiesa (qorti amministrattiva distrettwali, il-Latvja), li ?a?ditu b’sentenza tal?11 ta’ Di?embru 2012.

12 Adita b’appell minn din is-sentenza, l-Administrat?v? apgabtiasa (qorti amministrattiva re?jonali, il-Latvja) parzjalment laqg?atu u parzjalment ?a?ditu b’sentenza tad?29 ta’ Mejju 2014. B’mod partikolari, din il-qorti qieset li, fl-assenza ta’ rabta legali bejn il-kunsinnatur jew id-destinatarju tal-merkanzija u “L.?”, is-servizzi pprovduti minn din tal-a??ar ma setg?ux ji?u assimilati ma’ servizzi ta’ spedizzjoni jew ta’ kummissjoni ta’ trasport, i?da kienu jikkostitwixxu provvista ta’ servizzi ta’ sewqan li jikkonsistu fl-assenjazzjoni ta’ sewwieq g?al vettura li tappartjeni lil trasportatur li huwa detentur ta’ li?enzja ta’ trasport internazzjonali ta’ merkanzija, f’dan il-ka? “Atek” u li, peress li ma kinitx detentur ta’ tali li?enzja, “L.?” lanqas ma setg?et titqies li g?andha l-kwalità ta’ trasportatur. Konsegwentement, skont dik il-qorti, ir-rata ta’ VAT ta’ 0 % ma setg?etx ti?i applikata g?as-servizzi pprovduti minn “L.?”.

13 “L.?” appellat fil-kassazzjoni minn din is-sentenza quddiem l-Augst?k? tiesa (qorti suprema, il-Latvja), sa fejn, permezz tag?ha, l-Administrat?v? apgabtiasa (qorti amministrattiva re?jonali) kienet ?a?det ir-rikors tag?ha.

14 Il-qorti tar-rinviju tqis li je?istu dubji dwar l-interpretazzjoni li g?andha ting?ata lill-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112. B’mod partikolari, l-imsemmija qorti tistaqsi dwar il-punt jekk, minkejja l-fatt li s-servizzi pprovduti minn “L.?” kienu marbuta mal-merkanzija li tittran?ita mit-territorju Latvjan, il-fatt li dawn is-servizzi ma ?ewx ipprovduti direttament lid-destinatarju jew lill-kunsinnatur ta’ din il-merkanzija, li mag?hom “L.?” ma kellhiex rabta legali, i?da lill-parti kontraenti tag?ha fil-Latvja, ji?ifieri “Atek”, taffettwa l-applikazzjoni tal-e?enzjoni prevista minn din id-dispo?izzjoni, li te?tie? l-e?istenza ta’ rabta diretta bejn il-provvisti ta’ servizzi u l-esportazzjonijiet jew l-importazzjonijiet tal-o??etti kkon?ernati.

15 Huwa f’dan il-kuntest li l-Augst?k? tiesa (qorti suprema) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) L-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva [2006/112] g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-e?enzjoni minnu prevista hija applikabbli biss jekk ikun hemm rabta legali diretta, ji?ifieri relazzjonijiet ta’ negozju re?ipro?i, bejn il-fornitur tas-servizz, minn na?a, u d-destinatarju jew il-kunsinnatur tal-merkanzija, min-na?a l-o?ra?

2) Liema kriterji g?andha tissodisfa r-rabta diretta, fis-sens tad-dispo?izzjoni ??itata iktar ’il fuq, sabiex servizz relatat mal-importazzjoni jew mal-esportazzjoni tal-merkanzija jitqies e?enti?”

Fuq id-domandi preliminari

16 Permezz tad-domandi tag?ha, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112 g?andux ji?i interpretat fis-sens li l-e?enzjoni prevista f’din id-dispo?izzjoni hija applikabbli g?al operazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, ji?ifieri provvista ta’ servizzi ta’ trasport ta’ o??etti lejn pajji? terz, meta dawn is-servizzi ma humiex ipprovduti direttament lill-kunsinnatur jew lid-destinatarju ta’ dawn l-o??etti.

17 B’mod partikolari, din il-qorti tixtieq tkun taf jekk l-applikazzjoni ta’ din l-e?enzjoni, li te?i?i li l-provvista tas-servizzi kkon?ernati tkun “direttament marbuta” ma’ esportazzjonijiet jew ma’ importazzjonijiet ta’ o??etti li hemm riferiment g?alimsemmija dispo?izzjoni, hija su??etta g?all-e?istenza ta’ rabta legali diretta, b?al relazzjonijiet ta’ negozju re?ipro?i, bejn il-fornitur ta’

servizzi u l-kunsinnatur jew id-destinatarju tal-merkanzija kkonfermata.

18 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar li l-Artikolu 146 tad-Direttiva 2006/112 jirrigwarda l-eżenzjoni mill-VAT ta' operazzjonijiet għall-esportazzjoni barra mill-Unjoni Ewropea. Fil-fatt, fil-kuntest tal-kummerċ internazzjonali, tali eżenzjoni hija intiża sabiex jiġi osservat il-prinzipju tat-tassazzjoni tal-oġġetti jew tas-servizzi kkonfermati fil-post ta' destinazzjoni tagħhom. Kull operazzjoni li tinvolvi l-esportazzjoni kif ukoll kull operazzjoni li hija assimilata għal tali operazzjoni, għandhom jiġu eżentati mill-VAT sabiex jiġi għurat li l-operazzjoni inkwistjoni tiġi ntaxxata biss fil-post fejn il-prodotti kkonfermati ser ikunu kkonsumati [ara, fir-rigward, tal-Artikolu 15 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (l-UE Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), sentenzi tat-18 ta' Ottubru 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punt 29, kif ukoll tat-22 ta' Diċembru 2010, Feltgen u Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, punt 16].

19 L-eżenzjoni li tinsab fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112 tikkompleta dik prevista f'dan l-istess Artikolu 146(1)(a) u hija intiża, b'al din l-eżenzjoni tal-aħħar, li tiġura t-tassazzjoni tal-provvisti tas-servizzi kkonfermati fil-post ta' destinazzjoni tagħhom, jiġifieri dak fejn il-prodotti esportati ser jiġu kkonsumati.

20 Għal dan l-għan, l-imsemmi Artikolu 146(1)(e) jipprevedi, b'mod partikolari, li s-servizzi ta' trasport direttament marbuta mal-esportazzjoni tal-oġġetti barra mill-Unjoni huma eżentati mill-VAT.

21 Interpretazzjoni estensiva ta' din id-dispożizzjoni, li tkun tinkludi servizzi li ma humiex ipprovduti direttament lill-esportatur, lill-importatur jew lid-destinatarju ta' tali oġġetti, tista' tirriżulta, għall-Istati Membri u għall-operaturi kkonfermati, f'restrizzjonijiet li jkunu rrikonfermabbli mal-applikazzjoni tajba u sempliċi tal-eżenzjonijiet, stabbilita fl-Artikolu 131 tad-Direttiva 2006/112.

22 Barra minn hekk, skont l-urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-eżenzjonijiet tal-VAT għandhom jiġu interpretati b'mod strett, peress li jikkostitwixxu eżenzjonijiet għall-prinzipju ġenerali li jipprovdi li din it-taxxa hija imposta fuq kull provvista ta' oġġetti u fuq kull provvista ta' servizzi magħmula bi qas minn persuna taxxabli (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Junju 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punt 19; tas-16 ta' Settembru 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, punt 25; tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka, C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563, punti 15 u 20, kif ukoll tad-19 ta' Lulju 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, punt 49).

23 Għaldaqstant, mill-formulazzjoni u mill-għan tal-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta li din id-dispożizzjoni għandha tiġi interpretata fis-sens li l-eżistenza ta' rabta diretta timplika mhux biss li, bl-għan tagħha, il-provvisti ta' servizzi kkonfermati jikkontribwixxu għat-tweġġ effettiv ta' operazzjoni ta' esportazzjoni jew ta' importazzjoni, iżda wkoll li dawn is-servizzi jiġu pprovduti direttament, skont il-każ, lill-esportatur, lill-importatur jew lid-destinatarju tal-oġġetti li hemm riferiment għalihom fl-imsemmija dispożizzjoni.

24 F'dan il-każ, is-servizzi pprovduti minn "L.?" għerment huma meżżeżja għat-tweġġ effettiv tal-operazzjoni ta' esportazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Madankollu, dawn is-servizzi ma humiex ipprovduti direttament lid-destinatarju jew lill-esportatur ta' din il-merkanzija, iżda lil parti kontraenti ta' dan tal-aħħar, jiġifieri "Atek".

25 Barra minn hekk, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, l-imsemmija servizzi għew ipprovduti bl-użu ta' vetturi li jappartjenu għal "Atek", li aħxi b'ala trasportatur fil-konfront tal-kunsinnaturi tal-imsemmija merkanzija.

26 Konsegwentement, is-servizzi pprovduti minn “L.?” ma jaqg?ux fil-kamp ta’ applikazzjoni tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112.

27 F’dawn i?-?irkustanzi, ir-risposta g?ad-domandi mag?mula g?andha tkun li l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-e?enzjoni prevista f’din id-dispo?izzjoni ma hijiex applikabbli g?al provvista ta’ servizzi, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, relatata ma’ operazzjoni ta’ trasport ta’ o??etti lejn pajji? terz, meta dawn is-servizzi ma jkunux ipprovduti direttament lill-kunsinnatur jew lid-destinatarju ta’ dawn l-o??etti.

Fuq l-ispejje?

28 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 tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (L-Ewwel Awla) taqta’ u tidde?iedi:

L-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat?28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud, g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-e?enzjoni prevista f’din id-dispo?izzjoni ma hijiex applikabbli g?al provvista ta’ servizzi, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, relatata ma’ operazzjoni ta’ trasport ta’ o??etti lejn pajji? terz, meta dawn is-servizzi ma jkunux ipprovduti direttament lill-kunsinnatur jew lid-destinatarju ta’ dawn l-o??etti.

Firem

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