

KONKLUŻJONIJET TAL-AVUKAT ĠENERALI

BOT

ippreżentati fis-7 ta' Diċembru 2016 (1)

Kawża C-33/16

A Oy

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Korkein hallinto-oikeus (qorti amministrattiva suprema, il-Finlandja)]

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 148(d) – Provvista ta' servizzi – Kunċett – Eżenzjoni – Provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibra miftuwa u tal-merkanzija tagħhom – Provvista ta' tagħbija ta' merkanzija mwettqa minn subappaltaturi f'isem intermedjarji”

1. It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (2)

.

3. F'dawn il-konklużjonijiet, ser insostni li l-kunċett ta' provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-bastimenti msemmija fl-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva jew tal-merkanzija tagħhom jinkludi s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew il-vażza minnu.

4. Minbarra dan, ser insostni, li l-eżenzjoni prevista mill-Artikolu 148(d) ta' din id-direttiva tinkludi s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew il-vażza minnu, meta dawn is-servizzi huma pprovduti min subappaltatur li jaqsi f'isem operatur ekonomiku li huwa stess huwa marbut mhux mas-sid tal-bastiment iċċa ma' speditur tal-merkanzija, trasportatur jew burdnar, jew il-possessur tal-merkanzija kkonfermata.

I – Il-kuntest ġuridiku

A – Id-dritt tal-Unjoni

5. L-Artikolu 148(a), (?) u (d) tad-Direttiva VAT jipprovdi:

“L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li jsejnin:

(a) il-provvista ta' merkanzija għall-għoti tal-karburant u l-provvedimenti għal bastimenti u/ati għan-navigazzjoni fl-ibħra fil-miftu? u li jgħorru passi?għieri għal għlas jew u/ati għall-iskop ta' attivitajiet kummerċjali, industrijali jew tas-sajd, jew għas-salvata? jew l-assistenza fil-baħar, jew għas-sajd mal-kosta, bl-eżenzjoni, fil-każ ta' bastimenti u/ati għas-sajd mal-kosta, ta' provvedimenti tal-bastimenti;

[...]

(?) il-provvista, modifikazzjoni, tiswija, manutenzjoni, noli? u kiri ta' vapuri msemmija fil-punt (a), u l-provvista, kiri, tiswija u manutenzjoni tat-tagħmir, inklu? it-tagħmir tas-sajd, inkorporat jew u/at hemmhekk;

(d) il-provvista ta' servizzi barra dawk msemmija fil-punt (?), biex jilqu l-bqonnijiet diretti tal-bastimenti msemmija fil-punt (a) jew tat-tagħbija tagħhom;”

6. Dan l-Artikolu 148(a), (?) u (d) jikkorrispondu mal-Artikolu 15(4)(a) u (b), kif ukoll mal-punti 5 u 8 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liqijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miqjud: ba?i uniformi ta' stima (3), li huwa ssostitwixxa.

B – Id-dritt Finlandi?

7. L-Artikolu 71(3) tal-Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Li?i Nru 1501/1993 dwar it-taxxa fuq il-valur miqjud), tat-30 ta' Di?embru 1993 (4), fil-ver?joni tiegħu applikabbli fid-data tal-fatti tal?kaw?a prin?ipali, jipprovdi:

“Il-bejgħ li jsej ma għandux ikun taxxabbli:

[...]

(3) il-bejgħ ta' servizzi fuq bastiment jew fuq ajruplan li jipparte?ipa fil?kummer? internazzjonali lil persuni waqt i?-aqliq tagħhom barra mill-pajji? kif ukoll il-bejgħ ta' servizzi għall-bqonnijiet diretti ta' tali bastiment jew tal-merkanzija tiegħu”.

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

8. A, li hija sussidjarja tal-kumpannija B Oy, te?er?ita l-attivitajiet tagħha f'ew? portijiet fejn tipprovdi servizzi ta' tagħbija u ta' għatt, ta' magazzina?għ, ta' a?enzija ta' merkanzija bil-baħar u ta' spedizzjoni ta' merkanzija.

9. Fost is-servizzi kollha pprovduti minn A hemm is-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija ta' bastimenti u/ati għan-navigazzjoni fl-ibħra miftu?a kif ukoll ti?gura l-e?er?izzju ta' attività kummerċjali. Dawn is-servizzi jitwettqu permezz ta' subappaltatur li jiffatturahom lil A, li tiffatturahom mill-?did lill-persuna li tkun għamlet l-ordni għalihom li, skont il-ka?, jista' jkun B Oy, il?possessur tal-merkanzija, min jgħabbi l-merkanzija, l-impri?a ta' tran?itu jew is-sid tal?bastiment. L-informazzjoni ddettaljata dwar il-bastiment u l-merkanzija kkon?ernata tintbagħat lis-subappaltatur u tisemma kemm fil-fattura ri?evuta minnu kif ukoll fil-fattura ma?ru?a minn A.

10. Peress li A ressqet talba għal dikjarazzjoni fiskali sabiex tkun taf jekk, b'applikazzjoni tal-Artikolu 71(3) tal-AVL, it-tran?azzjonijiet ta' tagħbija mwettqa b'subappalt f'isem il-klijenti tagħha

setg?ux ji?u e?entati mill-VAT, il-Keskusverolautakunta (kummissjoni fiskali ?entrali), b'de?i?joni tal-1 ta' Ottubru 2014, sostniet li s-servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija ma g?andhomx jitqiesu b?ala servizzi e?entati mill-VAT fis-sens tal-Artikolu 71(3) tal-AVL, li jittrasponi l?Artikolu 148(a), (?) u (d) tad-Direttiva tal-VAT, g?aliex, skont il??urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, il-provvista ta' servizzi lil bastimenti li joperaw fil-kummer? internazzjonali jew il-merkanzija tag?hom ma tistax ti?i e?entata mill-VAT ?lief jekk din isse?? fl-istadju tal-kummer?jalizzazzjoni finali tag?ha u li, fil-ka? previst fit-talba, is-servizzi ta' tag?bija huma pprovduti fi stadju pre?edenti g?al dak tal-kummer?jalizzazzjoni finali tag?hom.

11. Peress li A ppre?entat rikors kontra din id-de?i?joni quddiem il?Korkein hallinto oikeus (qorti amministrattiva suprema, il-Finlandja), din il-qorti dde?idiet li tissospendi l-pro?edura u tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) L-Artikolu 148(d) tad-[Direttiva tal-VAT] g?andu ji?i interpretat fis-sens li s-servizzi ta' tag?bija u ta' ?att ta' merkanzija fuq jew minn bastiment huma provvista ta' servizzi effettwati g?all-b?onnijiet diretti tal?merkanzija g?all-bastimenti msemmija fil-punt a) tal-istess artikolu?

2) Fid-dawl tas-sejbiet tal-punt 24 tas-sentenza [tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (5)], li l-e?enzjoni prevista mid-dispo?izzjoni inkwistjoni ma setg?etx ti?i esti?a g?as-servizzi pprovduti fi stadju pre?edenti ta' kummer?jalizzazzjoni, l-Artikolu 148(d) tad-[Direttiva tal-VAT] g?andu ji?i interpretat fis-sens li japplika wkoll g?as-servizz inkwistjoni, fejn is-servizz ipprovdut minn subappaltatur tal-kumpannija A Oy matul l-ewwel fa?i ta' tran?azzjonijiet jirrigwarda servizz li huwa materjalment f'relazzjoni diretta mal-merkanzija u li l-kumpannija A Oy tiffattura mill-?did lill-impri?a ta' tran?itu jew lill-impri?a tat-trasport?

3) Fid-dawl tas-sejbiet tal-punt 24 tas-sentenza [tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (6)] mog?tija mill-Qorti tal-?ustizzja, li l-e?enzjoni prevista mid-dispo?izzjoni inkwistjoni tapplika biss g?as?servizzi pprovduti lis-sid ta' bastiment, l-Artikolu 148(d) tad-[Direttiva VAT] g?andu ji?i interpretat fis-sens li din l-e?enzjoni ma tistax tapplika jekk is-servizz huwa pprovdut lill-proprietarju tal?merkanzija, b?all-esportatur jew b?all-importatur tal-merkanzija kkon?ernata?”

III – Evalwazzjoni tieg?i

A – Osservazzjonijiet preliminari

12. Preliminarjament, hemm lok li jittfakkar li l-Qorti tal-?ustizzja tapplika g?all-interpretazzjoni ta' e?enzjonijiet mill-VAT previsti fl-Artikolu 148 tad-Direttiva tal-VAT il-prin?ipji li ?ejjin.

13. L-ewwel nett, dawn l-e?enzjonijiet jikkostitwixxu kun?etti awtonomi tad-dritt tal-Unjoni li konsegwentement g?andhom ikunu su??etti g?al interpretazzjoni u g?al applikazzjoni uniformi fl-Unjoni kollha (7)

14. It-tieni nett, dawn l-e?enzjonijiet g?andhom ikunu ssostitwiti fil?kuntest ?enerali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita bid-Direttiva tal-VAT (8)

. Issa, din is-sistema hija bba?ata b?mod partikolari fuq ?ew? prin?ipji: minn na?a, il-prin?ipju li l-VAT hija mi?bura fuq kull provvista ta' servizzi u fuq kull kunsinna ta' o??etti li jsiru bi ?las minn persuna taxxabbli (9)

u min-na?a l-o?ra, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali, li jipprekludi li operatori ekonomi?i li jwettqu l-istess tran?azzjonijiet ji?u ttrattati b?mod differenti fil-qasam tal-?bir tal?VAT (10)

15. It-tielet nett, it-termini u?ati g?at-tifsira tal-e?enzjonijiet previsti fl-Artikolu 148 tad-Direttiva

tal-VAT huma ta' interpretazzjoni stretta, peress li dawn l-eżenzjonijiet jikkostitwixxu derogi g'all-prin?ipju li l-VAT tin?abar fuq kull provvista ta' servizzi li ssir bi ?las minn persuna taxxabbli. Madankollu, din ir-regola ta' interpretazzjoni ma tfissirx li t-termini u?ati fid-definizzjoni tal-imsemmija e?enzjonijiet g?andhom ji?u interpretati b'mod li j?a??adhom mill-effetti tag?hom (11)

16. Huwa fid-dawl ta' dawn il-kriterji ta' interpretazzjoni li g?andha ting?ata risposta g?at-talba g?al de?i?joni preliminari mag?mula mill?Korkein hallinto oikeus (qorti amministrativa suprema).

B – Fuq l-ewwel domanda preliminari

17. Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT g?andux ji?i interpretat fis-sens li l-kun?ett ta' provvista ta' servizzi mwettqa g?all?b?onnijiet diretti tal-merkanzija tal-bastimenti jinkludi s-servizzi ta' tag?bija jew ta' ?att ta' bastiment.

18. Din il-kwistjoni, li dwarha l-partijiet kollha li ppre?entaw osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-?ustizzja qablu li g?andha ting?ata risposta po?ittiva, ma jidhirlx li tqajjem xi diffikultajiet partikolari.

19. Huwa suffi?jenti li ji?i kkonstatat li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT ma jag?milx elenku e?awrjenti tas-servizzi e?entati, i?da jag?tihom definizzjoni ?enerali bba?ata fuq kriterju li jirrigwarda l-g?an imfittex, li g?andu jipprevedi s-sodisfazzjon tal-b?onnijiet diretti tal-bastimenti u tal-merkanzija tag?hom. Skont il-Qorti tal-?ustizzja, il?provvista ta' servizzi e?entati hija “dik li g?andha relazzjoni diretta mal?b?onnijiet tal-bastimenti u tal-merkanzija tag?hom, ji?ifieri l-provvista ta' servizzi ne?essarji g?all-u?u ta' dawn il-bastimenti” (12)

21. Fir-realtà, id-dubju mnissel mill-formulazzjoni tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva VAT jirrigwarda inqas l-inklu?joni tal?attivitajiet ta' tag?bija jew ta' ?att ta' bastiment fil-kun?ett ta' provvista ta' servizzi mwettqa g?all-b?onnijiet diretti tal-merkanzija milli dwar il?mod kif g?andu jinftehem ir-rekwi?it li l-attivitajiet jitwettqu “biex jil?qu l-b?onnijiet diretti tal-batimenti [...] [u] tat-tag?bija tag?hom” (13)

22. F'dan ir-rigward, hemm lok li ji?i kkonstatat li l-ver?jonijiet lingwisti?i tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT ivarjaw fir-rigward tal?kun?unzjoni ta' koordinazzjoni u?ata sabiex jinfirdu l-kliem “batimenti msemmija fil-punt (a)” u l-kliem “tat-tag?bija tag?hom”. Fil-fatt, g?alkemm fil-ver?jonijiet fil-lingwa ?ermani?a, Griega, Spanjola, Fran?i?a u Taljana, b'mod partikolari, din id-dispo?izzjoni tistabbilixxi li huma e?entati l-“provvista ta' servizzi [...] biex jil?qu l-b?onnijiet diretti tal-batimenti msemmija fil-punt (a) [u] tat-tag?bija tag?hom;”, fil-ver?jonijiet fil-lingwa Bulgara, Rumena, Finlandi?a u Ingli?a, b'mod partikolari, l-istess dispo?izzjoni tipprevedi l-e?enzjoni g?al “provvisti ta' servizzi [...] biex jil?qu l-b?onnijiet diretti tal-bastimenti msemmija fil?punt (a) jew it-tag?bija tag?hom” (14)

. Din id-differenza ta' formulazzjoni tnissel dubju dwar jekk l-e?enzjoni mill-VAT tirrigwardax biss il-provvista ta' servizzi li tista' tissodisfa b'mod kumulattiv il?b?onnijiet tal-bastimenti u tal-merkanzija tag?hom jew jekk tirrigwardax il-provvista ta' servizzi li tissodisfa l-b?onnijiet diretti tal?bastimenti kif ukoll dawk kollha li jissodisfaw il-b?onnijiet tal?merkanzija tag?hom.

23. Hija ?urisprudenza stabbilita li, sa fejn id-dispo?izzjonijiet tad?dritt tal-Unjoni g?andhom ji?u interpretati u applikati b'mod uniformi, fid-dawl ta' ver?jonijiet stabbiliti fil-lingwi kollha tal-Unjoni, il-formulazzjoni u?ata f'ver?joni lingwistika wa?da ta' dispo?izzjoni tad?dritt tal-Unjoni ma tistax isservi b?ala ba?i unika g?all?interpretazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni jew ting?ata prijorità meta pparagunata mal-ver?jonijiet lingwisti?i l-o?ra. F'ka? ta' differenza bejn id?diversi ver?jonijiet

lingwisti?i ta' test tad-dritt tal-Unjoni, id?dispo?izzjoni inkwistjoni g?andha ti?i interpretata skont l-istruttura ?enerali u l-iskop tal-le?i?lazzjoni li tiffirma parti minnha (15)

24. F'dan il-ka?, g?andu ji?i kkonstatat li interpretazzjoni li tillimita l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT g?as?servizzi komuni g?all-bastimenti u g?all-merkanzija biss tnaqqas kunsiderevolment il-portata ta' din l-e?enzjoni billi teskludi t?tran?azzjonijiet l-iktar karatteristi?i mwettqa fil-portijiet g?all-bastimenti msemmija fil-punt (a) ta' dan l-artikolu.

25. B'hekk, l-attività ta' pilota?? u ta' irmunkar, li tista' titqies b?ala li titwettaq unikament g?all-b?onnijiet diretti tal-bastiment, peress li tissodisfa biss indirettament il-b?onnijiet tal-merkanzija, hija esklua? mill-e?enzjoni, filwaqt li l-attività ta' tag?bija ta' din il-merkanzija fuq il-bastiment tista' ti?i esklua? wkoll, abba?i tal-fatt li hija ta' benefi??ju dirett unikament g?all-merkanzija u unikament indirettament g?all-bastiment.

26. B'mod definittiv, minn din il-per?ezzjoni, huma biss attivitajiet b?al servizzi ta' sigurtà u ta'sorveljanza mwettqa fuq il-bastiment li jistg?u jitqiesu b?ala li jissodisfaw kumulattivament u simultanament il-b?onnijiet diretti tal-bastiment u tal-merkanzija tieg?u.

27. Barra minn hekk, din l-interpretazzjoni lanqas ma hija konformi mal-g?an tal-Artikolu 148 tad-Direttiva tal-VAT, inti? sabiex jiffavorixxi t?trasport bl-ajru u marittimu internazzjonali ta' merkanzija u ta' vja??aturi billi jag?ti lill-impri?i li je?er?itaw f'dan is-settur vanta?? finanzjarju li jikkonsisti f'e?enzjoni mill-finanzjament anti?ipat tal-VAT. Sabiex jintla?aq dan l-g?an, l-e?enzjoni, li tapplika g?at-tran?azzjonijiet kollha tal-provi?jon ta' bastimenti tal-ba?ar, g?andha, bl?istess mod tapplika g?al kull provvista ta' servizzi mwettqa g?all-b?onnijiet diretti tag?hom jew tal-merkanzija tag?hom.

28. Dawn huma r-ra?unijiet g?aliex jiena nipproponi lill-Qorti tal??ustizzja tirrispondi g?all-ewwel domanda li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-kun?ett ta' provvista ta' servizzi mwettqa g?all-b?onnijiet diretti tal-bastimenti msemmija fil-punt (a) ta' dan l-artikolu jew tal-merkanzija tag?hom jinkludi s-servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew ta' ?att minnu.

C – Fuq it-tieni u t-tielet domandi *preliminari*

29. Permezz tat-tieni u tat-tielet domandi, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT g?andux ji?i interpretat fis-sens li jaqg?u ta?t l-e?enzjoni prevista minn din id-dispo?izzjoni s-servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew il-?att minnu, meta dawn is?servizzi ji?u pprovvduti minn subappaltatur f'isem operatur ekonomiku li huwa stess ma jkunx marbut mas-sid tal-bastiment, i?da ma' speditur tal-merkanzija, trasportatur jew burdnar, jew mal-possessur tal?merkanzija kkon?ernata.

30. Peress li d-dispo?izzjoni li hija s-su??ett tad-domanda preliminari hija fformulata bl-istess termini b?all-Artikolu 15(8) tas-Sitt Direttiva, li d-Direttiva VAT ?assret u ssostitwixxiet, il-?urisprudenza dwar l-interpretazzjoni ta' dan l-artikolu g?andha titqies b?ala rilevanti g?all-interpretazzjoni tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT.

31. Il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja hija stabbilita permezz tas-sentenzi tas-26 ta' ?unju 1990, *Velker International Oil Company* (16), tal-14 ta' Settembru 2006, *Elmeka* (17), u tat-3 ta' Settembru 2015, *Fast Bunkering Klaip?da* (18).

32. Is-sentenza tas-26 ta' 1990, Velker International Oil Company (19), tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 15(4) tas-Sitt Direttiva, dwar l-operazzjonijiet ta' provi?jon lill-bastimenti. Il-kumpannija Velker International Oil Company Ltd NV ta' Rotterdam (20), li kienet akkwistat ?ew? lottijiet ta' ?ejt, kienet re?g?et bie?hithom lill?kumpannija Forsythe International BV ta' Den Haag (21), li ?a?nithom f'tankijiet li hija kienet kriet qabel ma g?abbiethom fuq bastimenti tal-ib?ra miftu?a, li ma kinitx tu?a hija stess. Il-kwistjoni li qajmet il-qorti tar?rinviju kienet dwar jekk il-kunsinni ta'-?ejt mag?mula minn Verkeel lil Forsythe setg?ux jibbenefikaw mill-e?enzjoni mill-VAT. B'mod iktar pre?i?, kienet tirrigwarda dwar jekk il-kun?ett ta' "kunsinni ta' o??etti ddestinati g?all-provi?jon tal-bastimenti" setax jirrigwarda mhux biss il?kunsinni ta' merkanzija abbord, direttament iddestinati g?all-provi?jon u segwiti mill-esportazzjoni, i?da wkoll il-kunsinni mag?mula fi stadji kummer?jali pre?edenti.

33. Il-Qorti tal-?ustizzja rrispondiet li "jistg?u jitqiesu b?ala kunsinni ta' o??etti ddestinati g?all-provi?jon tal-bastimenti unikament il-kunsinni mag?mula lill-operatur tal-bastiment li ju?a dawn l-o??etti g?all?provi?jon", filwaqt li bba?at fuq ?ew? kunsiderazzjonijiet: l-assimilazzjoni tal-operazzjonijiet ta' provi?jon ta' bastimenti mal-operazzjonijiet ta' esportazzjoni u r-restrizzjonijiet li jirri?ultaw mill-estensjoni tal?e?enzjoni g?all-istadji pre?edenti g?all-kunsinna finali tal-o??etti.

34. Minn na?a, skont il-Qorti tal-?ustizzja, "bl-istess mod li, fir-rigward tat-tran?azzjonijiet tal-esportazzjoni, l-e?enzjoni *ipso iure* prevista mill-[Artikolu 15(1)] tapplika esklu?ivament g?all-a??ar kunsinni ta' o??etti esportati mill-bejjieg? jew f'ismu, bl-istess mod l-e?enzjoni prevista [fl-Artikolu 15(4)] tista' tapplika biss g?all-kunsinni ta' o??etti lil operatur ta' bastimenti li ju?a dawn l-o??etti g?all-provi?jon u g?aldaqstant ma tistax ti?i esti?a g?all-kunsinni ta' dawn l-o??etti mag?mula fi stadju pre?edenti ta' kummer?jalizzazzjoni" (22)

35. Min-na?a l-o?ra, il-Qorti tal-?ustizzja rrilevat li "l-estensjoni tal?e?enzjoni g?all-istadji pre?edenti g?all-kunsinna finali tal-o??etti lill-operatur ta' bastimenti te?tie? mill-Istati [Membri] li dawn jistabbilixxu mekkani?mi ta' kontroll u ta' sorveljanza sabiex ji?guraw ru?hom mid?destinazzjoni finali tal-o??etti kkunsinnati bl-e?enzjoni ta' taxxa" u li "dawn il-mekkani?mi jfissru, g?all-Istati [Membri] u g?all-operaturi kkon?ernati, restrizzjonijiet li huma rrikon?iljabbli mal-'applikazzjoni korretta u sempli?i tal-e?enzjonijiet' stipulata mill-ewwel sentenza tal-Artikolu 15 tas-Sitt Direttiva" (23)

36. Is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (24), tapplika s?soluzzjoni hekk adottata g?all-e?enzjoni tal-kunsinni ta' o??etti ddestinati g?all-provi?jon tal-bastimenti g?all-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 15(8) tas-Sitt Direttiva g?all-provvista ta' servizzi. Il-kaw?a prin?ipali kienet tirrigwarda operazzjonijiet ta' trasport tal-karburanti mwettqa mill?kumpannija Elmeka NE, li kellha b?ala g?an so?jali l-u?u ta' tanker, f'isem il-kumpannija kummer?jali ta' prodotti petroliferi Oceanix International Bunkering SA, li kienet responsabbli mill-kunsinna ta' o??etti lis-sidien tal-bastimenti kkon?ernati.

37. Il-Qorti tal-?ustizzja sostniet li "sabiex ti?i ?gurata applikazzjoni koerenti tas-sitt Direttiva s?i?a", l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 15(8) ta' din id-direttiva "ma tkunx applikabbli ?lief g?all-provvista ta' servizzi pprovduti direttament lis-sid u g?aldaqstant ma tistax ti?i esti?a g?al dawk mag?mula fi stadju pre?edenti g?all-kummer?jalizzazzjoni" (25). Hija ??ustifikat is-soluzzjoni tag?ha billi ttrasponiet g?all-e?enzjoni tal-provvista ta' servizzi fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni r-ra?unijiet elenkati fil-punti 22 u 24 tas-sentenza Velker International Oil Company (26) fir-rigward tal-operazzjonijiet ta' provi?jon ta' bastimenti msemmija fl-Artikolu 15(4) tas-Sitt

Direttiva.

38. Is-sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (27), ma tikkontestax il-prinċipju li l-eżenzjoni ma tistax tiġi estiġuta għal kunsinni ta' oġġetti jew għal provvista ta' servizzi mwettqa fi stadji preżedenti ta' kummerċjalizzazzjoni minkejja li, għal raġunijiet li jirrigwardaw l-analiżi tal-kunċett ta' kunsinni ta' oġġetti magħmula lil persuna fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT, hija tammetti li l-eżenzjoni tista' tapplika fiż-żirkustanzi partikolari tal-kawża prinċipali, fejn kumpannija tikkunsinna karburant lil bastimenti fl-ibbra miftuwa billi tidol f'kuntratt mhux mal-operaturi tal-imsemmija bastimenti iċda ma intermedjarji li ja'ixxu f'isimhom stess.
39. Fid-dawl tal-fatt li l-kumpannija kienet tgħabbi hija stess il-karburant direttament fit-tankijiet tal-bastimenti li għalihom kien inti? u li kien biss fi tmiem din it-tagħbija li l-kwantità preżiġta tal-karburant hekk ikkunsinnat setgħet tiġi ddeterminata, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li, anki jekk, skont il-forom previsti mid-dritt nazzjonali applikabbli, il-proprjetà tal-karburant kienet ittrasferita lill-intermedjarji, dawn fl-ebda mument ma kienu fil-pożizzjoni li ju'aw il-kwantitajiet ikkunsinnati, peress li s-setgħa li ju'awhom kienet tappartjeni lill-operaturi tal-bastimenti mill-mument tat-tagħbija tal-karburant fit-tankijiet, u dawn l-operaturi kienu, minn din id-data, normalment awtorizzati ju'awhom, fil-fatt, b'allikieku kienu l-proprjetarji tagħhom(28).
40. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet minn dan li l-kunsinni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma setgħux jiġu kklassifikati b'ala kunsinni magħmula lil intermedjarji li ja'ixxu f'isimhom stess, iċda kellhom jitqiesu b'ala li jikkostitwixxu kunsinni magħmula direttament lill-operaturi tal-bastimenti, li jistgħu, f'dan ir-rigward, jibbenefikaw mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT (29).
- . Is-soluzzjoni hekk adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja ta'getta għalhekk li l-kunsinni ta' karburant huma eżentati minn VAT anki meta jkunu ffatturati mhux direttament lill-operaturi ta' bastimenti, iċda lil intermedjarji.
41. Jiena naqbel mal-opinjoni tal-qorti tar-rinviju li tikkunsidra li l-urisprudenza ma tagħtix risposta ara għall-kwistjoni dwar jekk l-eżenzjoni tapplikax għas-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq bastiment jew ta' għat ta' merkanzija minn fuq bastiment min'abba l-fatt biss li dawn is-servizzi, min-natura tagħhom stess, huma marbuta direttament mal-b'onnijiet tal-merkanzija, ikun min ikun il-fornitur jew id-destinatarju, jew jekk, għall-kuntrarju, dawn is-servizzi jkunux jistgħu jiġu eżentati biss meta jiġu ffatturati lill-operatur li jinsab fl-istadju finali tal-katina ta' kummerċjalizzazzjoni.
42. Ir-risposta għal din id-domanda tippreżumi li tinstab fil-loġika wara l-eżenzjoni tal-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, jeżistu għewi modi li bihom tista' tinftiehem din id-dispożizzjoni, kif interpretata mill-Qorti tal-Ġustizzja, li stabbilixxiet li l-eżenzjoni kienet tapplika biss "għall-kunsinna finali ta' oġġetti lill-operatur ta' bastimenti" (30) u għal "provvista ta' servizzi pprovduti direttament lill-proprjetarji għall-b'onnijiet diretti tal-bastimenti tal-ba'ar" (31).
43. Skont l-ewwel per'eżenzjoni, li hija dik ta' A u tal-Gvern Olandiż, Pollakk u Finlandiż, l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT isostni n-natura tal-provvista ta' servizzi b'ala l'uniku kriterju tal-eżenzjoni, mingħajr ma jie' u inkunsiderazzjoni jekk din il-provvista titwettaqx minn subappaltatur jew jekk hijiex iffatturata lill-possessur tal-merkanzija jew lil terz, minflok ma tiġi ffatturata direttament lis-sid tal-bastiment. Skont il-Gvern Pollakk, din il-per'eżenzjoni taqa' perfettament fil-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, fid-dawl tad-differenzi li jeżistu bejn il-kawżi deżi preżedement, li kienu jirrigwardaw kunsinni ta' karburant fuq bastimenti u s-servizzi ta' trasport

relatati magħhom, filwaqt li din il-kawża tirrigwarda servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew ta' att ta' merkanzija mill-bastiment.

44. Skont it-tieni perċezzjoni, sostnuta mill-Gvern Grieg u mill-Kummissjoni Ewropea, is-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija jistgħu jiġu eżentati mill-VAT biss meta jsiru fl-istadju tal-kummerċjalizzazzjoni finali u jkunu pprovduti direttament lis-sid tal-bastiment. Il-Gvern Grieg jargumenta, f'dan is-sens, li dawn is-servizzi jistgħu jiġu eżentati biss bil-kundizzjoni li l-merkanzija tinkludi oġġetti neċessarji għall-funzjonament u għall-manutenzjoni tal-bastiment. Skont dan il-gvern, is-servizzi li jistgħu jibbenefikaw mill-eżenzjoni huma għalhekk esklużivament dawk li huma marbuta mal-bastiment stess jew li huma pprovduti lis-sid tal-bastiment stess. Insostenn tal-interpretazzjoni tiegħu li hija biss it-tranżazzjoni finali, jiġifieri s-servizz ipprovdut lis-sid tal-bastiment, li tista' tiġi eżentata skont l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT, il-Kummissjoni targumenta li din l-interpretazzjoni ma tippenalizza ebda ikeru tal-katina tal-kummerċjalizzazzjoni, peress li l-persuna li twettaq it-tranżazzjoni tista' tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis. B'hekk, f'każ li jintuża subappalt, is-servizzi pprovduti lis-sid tal-bastiment mill-imprija prinċipali jistgħu jiġu eżentati skont l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT, filwaqt li s-servizzi pprovduti lill-imprija prinċipali mis-subappaltatur ma jistgħux jiġu eżentati, peress li jitwettqux fl-ażżar stadju tal-kummerċjalizzazzjoni, madankollu mingħajr ma dan jipprekludi lill-imprija prinċipali milli tnaqqas sussegwentement il-VAT li hija tkun qallset lis-subappaltatur tagħha jew li tiġi rimborsata lilha. Skont il-Kummissjoni, l-interpretazzjoni proposta hija l-unika waħda konformi mal-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u mal-prinċipju li l-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 148 tad-Direttiva VAT huma assimilati ma' esportazzjonijiet. Barra minn hekk, hija tippermetti li tiġi għurata l-applikazzjoni sempliċi tal-eżenzjoni, filwaqt li l-estensjoni tagħha għal stadji preċedenti ta' kummerċjalizzazzjoni tqajjem diffikultajiet pratti.

45. Kull waħda minn dawn iż-żewġ perċezzjonijiet hija bbażata fuq argumenti solidi.

46. Jidhirli li insostenn tal-interpretazzjoni li tipprovdi li l-eżenzjoni tista' tapplika biss għal servizzi direttament ipprovduti lis-sid tal-bastiment, jistgħu jitressqu żewġ raġunamenti prinċipali.

47. L-ewwel raġuni tirrigwarda l-assimilazzjoni tal-provvista ta' servizzi fis-sens tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT mat-tranżazzjonijiet tal-esportazzjoni, li għalihom l-eżenzjoni *ipso iure* tapplika esklużivament għall-kunsinni finali ta' oġġetti esportati mill-bejjiegħ jew f'ismu. Issa, il-provvista ta' servizzi mwettqa minn subappaltatur u ffatturati lil imprija prinċipali li tiffatturahom mill-ġdid lil persuna li tagħmel l-ordni li ma hijiex is-sid tal-bastiment tinsab fi stadji ekonomiċi preċedenti, u b'hekk huwa eskluż kull paragon ma' tranżazzjoni ta' esportazzjoni.

48. It-tieni raġuni tirrigwarda l-għan tal-Artikolu 148 tad-Direttiva tal-VAT li, kif diġà enfasizzajt qabel, huwa intiż li jiffavorixxi t-trasport bl-ajru u marittimu internazzjonali ta' merkanzija u ta' vjażżaturi billi jipprovdi lill-imprija li jaqgħu taħt dan is-settur vantażżi finanzjarju li jikkonsisti f'eżenzjoni mill-finanzjament antiċipat tal-VAT (32)

. Minn din il-perspettiva, jidher loġiku li l-eżenzjoni tiġi limitata biss għall-imprija li effettivament jikkunsinnaw merkanzija bit-trasport bl-ajru u marittimu internazzjonali, mingħajr ma tiġi estiża għal operatori ekonomiċi li jwettqu tranżazzjonijiet differenti, minkejja li direttament marbuta mat-trasport. L-eżenzjoni għandha għalhekk tiddependi mill-kwalità tal-persuna li lilha l-provvista ta' servizzi hija ffatturata.

49. Madankollu, jidhirli li jistgħu jinsabu raġunijiet iktar determinanti insostenn tat-tieni interpretazzjoni, li tipprovdi li għandu jsir riferiment għan-natura tat-tranżazzjoni, mingħajr ma l-applikazzjoni tal-eżenzjoni tkun sużżetta għall-kundizzjoni li din titwettaq mill-fornitur innifsu, li jaġixxi direttament f'isem is-sid tal-bastiment.

50. L-ewwel raġuni hija bbażata fuq il-formulazzjoni stess tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-

VAT li jiddefinixxi t-tranżazzjonijiet eżentati skont in-natura tal-provvista ta' servizzi pprovduti u mhux skont il-fornitur jew id-destinatarju tas-servizz, li għalihom din id-dispożizzjoni ma tagħmel ebda riferiment. L-elementi relatati mal-persuni huma għalhekk, fil-prinċipju, irrilevanti fid-determinazzjoni tat-tranżazzjonijiet eżentati.

51. It-tieni raġuni hija bbażata fuq il-prinċipju ta' newtralità fiskali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT, li jipprovdi li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet ma għandhomx jingħataw trattament differenti fil-qasam tal-bir tal-VAT. Fl-opinjoni tiegħi, dan il-prinċipju jipprekludi li operatur ekonomiku li jipprovdi servizz li jissodisfa l-bżonnijiet diretti tal-bastimenti jew tal-merkanzija tagħhom jingħataw trattament differenti skont jekk jipprovdux direttament jew indirettament dan is-servizz kif ukoll skont il-kwalità tal-persuna li lilha jipprovdi dan is-servizz.

52. It-tielet raġuni, li jidhirli li hija essenzjali, hija li l-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tipprovdi li f'katina ta' kummerċjalizzazzjoni, l-eżenzjoni minn VAT għandha tkun limitata għall-ażżar rirkwiżiti ta' din il-katina, ma jidhirlix li tista' tiżi trasposta għas-sitwazzjoni speċifika li fiha titwettaq provvista ta' servizzi unika, direttament marbuta mal-bżonnijiet tal-bastiment jew tal-merkanzija. Il-kawżi li taw lok għas-sentenzi tas-26 ta' Jannarju 1990, Velker International Oil Company (33)

, u tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (34)

, kienu t-tnejn jirrigwardaw sitwazzjonijiet li fihom l-operazzjoni ta' provviżjon ta' bastiment għet ippreveduta minn operazzjoni distinta, jiġifieri kunsinna f'tankijiet qabel it-tagħbija ta' għajnejt fuq il-bastimenti fil-każ tal-ewwel kawża u operazzjoni ta' trasport tal-karburant qabel il-kunsinna tiegħu lis-sidien tal-bastimenti fil-każ tat-tieni kawża.

53. Issa, kif għustament jargumentaw A u l-Gvern Pollakk, fil-kawża prinċipali, provvista ta' servizzi waħda ta' tagħbija u ta' għajnejt, b'rabta diretta mal-bżonnijiet tal-bastiment u tal-merkanzija tiegħu, titwettaq u tiżi ffatturata mis-subappaltatur qabel ma A tiffatturaha mill-ġdid lill-persuna li tagħmel l-ordni għaliha.

54. Il-Qorti tal-Ġustizzja għustifikat ir-rifjut tal-estensjoni tal-eżenzjoni għall-istadji preċedenti għall-kunsinna finali ta' oġġetti lill-operatur ta' bastimenti bir-riskju tal-bdil ta' destinazzjoni tal-oġġetti jew tas-servizzi inkwistjoni u tal-obbligu li jirriżulta minn dan għall-Istati Membri li jistabbilixxu mekkaniżmi ta' kontroll u ta' sorveljanza sabiex jiġuraw ruhom mid-destinazzjoni finali tagħhom. Tali mekkaniżmi jfissru, għall-Istati Membri u għall-operaturi kkonċernati, limitazzjonijiet irrikonċiljabbli mal-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjonijiet stipulata fl-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT (35)

55. Issa, dan ir-riskju jirriżulta mit-tweġġ ta' operazzjonijiet ta' qabel il-proviżjon effettiv tal-bastiment, li għandhom l-effett li jintroduġu fil-katina ta' kummerċjalizzazzjoni possibbiltajiet ta' tibdil tad-destinazzjoni tal-prodotti petroliferi. Dan ir-riskju huwa, konsegwentement, eskluż għal servizz ta' tagħbija jew ta' għajnejt tal-merkanzija, imwettaq direttament abbord tal-bastiment.

56. Huwa minnu li waqt is-seduta, il-Kummissjoni invokat riskju ieżor, li jirriżulta mill-fatt li l-operazzjoni ta' tagħbija u ta' għajnejt tista' titwettaq fuq bastiment li ma jissodisfax il-kriterji stabbiliti fl-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT, sa fejn l-Istati Membri kollha ma għandhomx reżistru kompjuterizzat li jippermetti verifika tal-karatteristiċi tal-bastiment mgħobbi jew li nistgħu mill-merkanzija. Mingħajr ma niżad li jista' jeżisti r-riskju li l-operazzjoni ta' tagħbija tista' titwettaq fuq bastiment jew li t-tagħbija tinistgħu minn bastiment li, b'mod partikolari, ma jinnavigax fl-ibżarra miftuħa, hemm lok li jiżi kkonstatat li dan ir-riskju ma japplikax għal operazzjoni mwettqa b'subappalt u ffatturata mill-ġdid mill-impriza prinċipali lil persuna li tagħmel l-ordni. Fil-fatt, jista' jiżi immaġinat ukoll li operazzjoni direttament iffatturata lis-sid tal-bastiment mill-fornitur fir-realtà tirrigwarda bastiment mhux b'al dawk previsti fl-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT. Ir-riskju

Ġenerali sostnut mill-Kummissjoni għandu għalhekk iwassal loġikament għal kontestazzjoni tal-prinċipju nnifsu ta' eżenzjoni għall-operazzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 148 ta' din id-direttiva.

57. F'dawn iż-żirkustanzi, fil-fehma tiegħi, il-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar operazzjonijiet preżedenti għall-proviżjon ta' bastiment ma tistax tiżi trasposta għal provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-merkanzija. Inqis li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT għandha tapplika skont in-natura ta' din il-provvista ta' servizzi u mhux skont il-fornitur jew id-destinatarju tagħha.

IV – Konklużjoni

58. Konsegwentement, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari magħmula mill-Korkein hallinto oikeus (qorti amministrattiva suprema, il-Finlandja) kif ġej:

L-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiżi interpretat fis-sens li l-kunġett ta' provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-bastimenti msemmija fl-Artikolu 148(a) jew tal-merkanzija tagħhom jinkludi s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew ta' żatt minnu.

L-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiżi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni prevista minn din id-dispożizzjoni tinkludi s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-vapur jew ta' żatt minnu, meta dawn is-servizzi jkunu pprovduti minn subappaltatur li jażixxi f'isem operatur ekonomiku li huwa stess ikun marbut mhux mas-sid tal-bastiment iżda ma' speditur tal-merkanzija, trasportatur jew burdnar, jew mal-possessur tal-merkanzija kkonċernata.

1 Lingwa oriġinali: il-Franġiż.

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35