Downloaded via the EU tax law app / web

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?izzjonijet o?ra tal-Komunità l-Istati Membri g?andhom je?entaw li ?ejjin ta?t il-kundizzjonijet li huma g?andhom ifasslu g?all-iskop biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ?ara tat-tali e?enzjonijet u jipprevenu kwalunkwe eva?joni, evitar jew abbu?:

[…]

4. il-provvista ta’ o??etti g?all-g?oti tal-karburant u l-provedimenti 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?onnijet 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' dg?ajjes inti?i g?an-navigazzjoni kummer?jali jew g?as-sajd minn persuni taxxabbli mir-regoli normali tal-VAT jew inti?i g?al kull forma o?ra ta' u?u, g?a?-?armar jew g?all-u?u tal-forzi armati u ta' l-awtoritajiet pubbli?i in ?enerali, il-provvista u l-importazzjoni tal-mezzi tat-trasport li j?omm f'wi?? l-ilma g?as-salvata?? u l-assistenza fuq il-ba?ar kif ukoll o??etti u materjali inti?i sabiex ji?u inkorporati jew u?ati fid-dg?ajjes jew mezzi li j?ommu f'wi?? l-ilma g?as-salvata?? fuq il-ba?ar. Huma esklu?i d-dg?ajjes g?all-u?u privat, inti?i g?all-attivitajiet ta' divertiment jew ta' sport;

[…]

c) il-provvista u l-importazzjoni ta' karburanti, lubrifikanti, ta' provvisti u o??etti o?ra inti?i g?all-provvista tad-dg?ajjes, tal-mezzi tat-trasport li j?ommu f'wi?? l-ilma u l-in?enji ta' l-ajru, li huma e?enti skond id-dispo?izzjonijiet tal-punti (a) u (b). Fir-rigward tad-dg?ajjes u l-mezzi tat-trasport li j?ommu f'wi?? l-ilma g?an-navigazzjoni kummer?jali interna jew inti?i g?al u?u ie?or ?ewwa l-pajji?, kif ukoll tad-dg?ajjes tas-sajd li jistadu fl-ib?ra territorjali Griegi, l-e?enzjoni hija limitata g?all-karburanti u lubrifikanti;

d) il-kiri tad-dg?ajjes u l-provvista ta' l-in?enji ta' l-ajru fid-dawl tat-twettiq ta' operazzjonijiet taxxabbli jew operazzjonijiet e?enti bid-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa m?allsa f'dan ir-rigward. Huma esklu?i l-kiri ta' dg?ajjes u ta' in?enji ta' l-ajru g?all-u?u privat, inti?i g?al attivitajiet ta' divertiment jew g?al attivitajiet sportivi […]".

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

5 Elmeka g?andha b?ala g?an so?jali l-u?u ta' tanker li jwettaq it-trasport ta' prodotti petroliferi fil-?re?ja, f'isem diversi kerrejja li jikkummer?jalizzaw karburanti likwidi.

6 Waqt kontroll fiskali tal-kotba u l-kontijiet ta' l-Elmeka relattivi g?as-snin finanzjarji ta' l-1994 sal-1996, kien ?ie kkonstatat li din il-kumpannija tg?odd fost il-kerrejja/provdituri tag?ha l-kumpannija tal-Panama Oceanic International Bunkering SA (iktar 'il quddiem "Oceanic"), li l-g?an sociali tag?ha huwa l-kummer? tal-prodotti petroliferi. ?ie wkoll ikkonstatat li Elmeka ma kinitx tiffattura l-VAT fuq il-?las g?at-trasport gross li hija kienet tir?ievi fuq il-ba?i ta' kull *bill of lading* g?at-trasport tal-prodotti petroliferi inti?i g?all-provvista ta' bastimenti fil-?re?ja f'isem il-kumpannija Oceanic, g?ar-ra?uni li dan jirrigwarda tran?azzjonijiet li huma e?enti minn din it-taxxa.

7 B'ittra tal-21 ta' ?unju 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 mag?ruf jekk, fil-kuntest tal-provi?joni mit-tanker tag?ha, f'isem il-kumpannija Oceanic, lid-dg?ajjes li jwettqu vja??i lejn barra l-pajji? u jittrasportaw karburanti li ji?u minn raffineriji fir-rada tal-port tal-Pirew, hijiex legalment obbligata li ??omm il-VAT fuq il-*bill of lading* li hija to?ro? g?all-imsemmija kumpannija jew jekk hijiex e?entata minn din it-taxxa skond il-li?i Nru 1642.1986 u, jekk dan ikun il-ka?, skond liema pro?edura. B?ala risposta g?al din id-domanda, id-dipartiment tat-taxxa ta' Pirew indikalha li l-*bills of lading* in kwistjoni huma e?enti mill-VAT.

8 Wara t-t?assir b'effett mill-1 ta' Jannar 1993 ta' l-e?enzjoni tal-VAT li kienet tibbenifika minnha l-provvista ta’ servizzi tat-trasport tal-prodotti petroliferi, is-servizzi pprovduti minn Elmeka saru su??etti g?all-VAT, min?abba l-fatt li dawn ise??u ?ewwa l-pajji?, indipendentement mill-fatt li d-destinatarju tag?hom huwa stabbilit barra mill-Komunità. F'dawn i?-?irkustanzi, l-amministrazzjoni tat-taxxa kompetenti attribwiet lil Elmeka, bi tliet de?i?jonijiet allokati lit-tliet snin finanzjarji in kwistjoni, ji?ifieri s-snin 1994 (C-183/04), 1995 (C-182/04) u 1996 (C-181/04) il-?las tad-differenza tal-kapital tat-taxxa dovuta kif ukoll ta' ?las addizzjonali min?abba dikjarazzjoni

?a?ina, u ammenda.

9 EElmeka kkontestat l-imsemmija de?i?jonijiet quddiem il-Dioikitiko Protodikeio Pireos (Il-Qorti Amministrattiva tal-Prim'Istanza tal-Pirew). Din ?a?det ir-rikors, u l-kumpannija appellat quddiem il-Dioikitiko Efeteio Pireos (Il-Qorti Amministrattiva ta' Appell tal-Pirew) li, wara li annullat id-de?i?joni tal-Qorti tal-Prim'Istanza, laqg?et f'dan il-ka? li, jekk im?iba po?ittiva tad-Dipartiment tat-Taxxa tal-Pirew ?olqot fil-persuna taxxabbli l-konvinzjoni sostenibbli u le?ittima li mhuwiex su??ett g?all-VAT, bil-konsegwenza li ma ttrasferiex dan fuq il-konsum, din il-persuna taxxabbli ma tkunx su??etta g?all-imsemmija taxxa jekk, min?abba l-ispejje? sussegwenti li ??arrab, l-istabbilità finanzjarja ta' l-impri?a tag?ha ti?i pperikolata. Madankollu, dan il-motiv ta' annullament ?ie mi??ud peress li Elmeka ma rreferietx g?al elementi konkreti sabiex turi s-sitwazzjoni finanzjarja tag?ha, u li, g?alhekk, hija ma rnexxielha turi ebda mill-kundizzjonijiet ta' implementazzjoni tar-regola relattiva g?all-e?istenza ta' konvinzjoni sostenibbli u le?ittima. Il-Dioitiko Efeteio Pireos ukoll idde?idiet li t-trasport ta' karburanti effettwat mill-Emeka ma kienx jaqa' ta?t l-Artikolu 22(1)(c) tal-li?i Nru 1642/1986, u li d-De?i?joni Nru 6 ta' l-amministrazzjoni fiskali competenti, tal-5 ta' ?unju 1997, kienet ?ustament allokat il-?las tal-VAT lill-imsemmija kumpannija. Ir-rikors ?ie b'hekk mi??ud fuq dan il-punt.

10 Elmeka g?aldaqstant resqet apell kontra din is-sentenza ta' rifjut quddiem il-Symvoulio tis Epikrateias, li dde?ieda li jissospendi l-pro?edimenti u li jistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi g?al de?i?joni preliminari segwenti, li huma miktubin f'termini identi?i fil-kaw?i C-181/04 sa C-183/04:

"1)1) Id-dispo?izzjonijiet ta’ l-Artikolu 15(4)(a) tas-sitt Direttiva […], li g?alihom l-Artikolu 15(5) ta' din id-Direttiva jirreferi, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li jikkon?ernaw kemm in-nolle?? ta' dg?ajjes u?ati g?an-navigazzjoni f’ba?ar miftu? li ji?guraw il-?arr ta' passi??ieri bi ?las kif ukoll id-dg?ajjes li je?er?itaw attività kummer?jali, industrijali jew tas-sajd, jew li jikkon?ernaw ru?hom bin-nolle?? ta' dg?ajjes u?ati g?an-navigazzjoni f’ba?ar miftu?, b'tali mod li, f'din it-tieni ipote?i, id-dispo?izzjonijiet ta' l-Artikolu 22(1)(d) tal-li?i Nru 1642/1986 jkollhom, fis-settur tal-kategorija ta' dg?ajjes ikkon?ernati bin-nolle??, kamp ta' applikazzjoni iktar wiesa' minn dak tad-Direttiva?

2) G?all-finijiet ta' l-e?enzjoni ta?t l-Artikolu 15(8) tas-sitt Direttiva, il-provista ta' servizzi g?andha tkun inti?a g?al min jinnolle??a nnifsu, jew din l-e?enzjoni ting?ata anki jekk is-servizz huwa inti? g?al parti terza, sakemm dan ji?i effettwat g?all-b?onnijiet diretti tad-dg?ajjes ta?t il-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-prin?ipji tad-dritt Komunitarju li jirrigwardaw il-[VAT] jippermettu – u dan skond liema modalitajiet – li ji?i preti? il-?las *a posteriori* ta' taxxa li l-persuna taxxabbli ma tkunx g?addiet lill-kontraenti tag?ha waqt il-perijodu in kwistjoni u li b?ala konsegwenza ma tkunx ?allset lill-amministrazzjoni fiskali, peress li l-im?iba ta' dan ta' l-a??ar ikkonvin?ietu li ma kellux l-obbligu li jg?addi din it-taxxa?"

11 Permezz ta' digriet tal-President tal-Qorti tal-?ustizzja tat-2 ta' ?unju 2004, il-kaw?i C-181/04 sa C-183/04 ?ew mag?quda g?all-finijiet tal-pro?edura bil-miktub u orali kif ukoll tas-sentenza.

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

12 Permezz ta’ l-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju ssaqsi essenzjalment jekk il-kriterju ta' destinazzjoni g?an-"navigazzjoni f'ba?ar miftu?", imsemmi fl-Artikolu 15(4)(a) tas-Sitt Direttiva, li jirreferi g?alih il-punt 5 ta' l-istess Artikolu, jirreferix biss g?all-bastimenti li jeffettwaw il-?arr ta' passi??ieri bi ?las jew jekk jikkon?ernax ukoll il-bastimenti li jeffettwaw attività kummer?jali,

industriali jew ta' sajd.

13 Il-Gvern Grieg u l-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej ftiehmu sabiex jikkunsidraw li d-dispo?izzjonijiet ta' l-Artikolu 15(4)(a) tas-sitt Direttiva ma jikkon?ernawx il-bastimenti ?lief fil-ka? fejn jintu?aw g?an-navigazzjoni f'ba?ar miftu? u li ji?guraw il-?arr bi ?las ta' passi??ieri, jew l-e?er?izzju ta' attivita kummer?jali, industrijali jew ta' sajd. Min-na?a l-o?ra, il-Gvern Taljan isostni li l-imsemmija dispo?izzjonijiet g?andhom ji?u interpretati fis-sens li l-e?enzjoni li huma jipprevedu tikkon?erna, minn na?a, il-bastimenti li jintu?aw g?an-navigazzjoni f'ba?ar miftu? u li ji?guraw il-?arr bi ?las ta' passi??ieri u minn na?a l-o?ra, dawk li jintu?aw g?all-e?er?izzju ta' attività kummer?jali, industrijali jew ta' sajd.

14 F'dan ir-rigward, anki jekk ?erti ver?jonijiet lingwisti?i ta' l-Artikolu 15(4)(a) tas-sitt Direttiva jwasslu g?al xi interpretazzjonijiet differenti, l-ekonomija u l-finalità tieg?u jxaqilbu, madankollu, favur l-applikazzjoni tal-kriterju ta' l-u?u g?an-navigazzjoni f'ba?ar miftu? lil kull tip ta' bastimenti li hemm referenza g?alihom fl-imsemmija dispo?izzjoni. Jirri?ulta mit-titolu ta' l-istess Artikolu, ji?ifieri "E?enzjonijiet ta' l-esportazzjonijet barra mill-Komunità u tran?azzjonijet simili u trasport internazzjonali", li d-dispo?izzjonijiet ta' dan l-Artikolu huma inti?i biex je?entaw il-VAT ta?t titlu ta' provi?joni, u ta?t ?erti kundizzjonijiet, il-provvista ta’ o??etti lill-bastimenti tal-ba?ar. L-applikazzjoni tal-kriterju tad-destinazzjoni ghall-ba?ar miftu? ma jippermettix l-e?enzjoni ta' multitudni ta' bastimenti destinati g?all-ba?ar, li je?er?itaw attività kummer?jali, industrijali jew ta' sajd sakemm dawn l-attivitajiet ma ji?ux e?er?itati f'ba?ar miftu?. Jekk din id-dispo?izzjoni g?andha tinftiehem b?ala applikabbli mhux biss g?all-bastimenti u?ati g?an-navigazzjoni f'ba?ar miftu?, il-punt 4(b) ta' l-istess Artikolu, li jipprevedi wkoll tali e?enzjoni g?all-bastimenti u?ati fis-sajd mal-kosta, ikun superfluwu.

15 barra minBarra minn hekk, interpretazzjoni li tg?id li l-Artikolu 15(4)(a) tas-sitt Direttiva huwa applikabbli biss g?all-bastimenti li jeffetwaw navigazzjoni f'ib?ra miftu?a, tikkorispondi g?all-?urisprudenza kostanti tal-Qorti tal-?ustizzja, li tg?id li l-e?enzjonijiet tal-VAT g?andhom ji?u interpretati strettament billi huma jikkonsistu f'e??ezzjonijiet g?all-prin?ipju ?enerali li kull servizz imwettaq bi ?las minn persuna taxxabbli huwa su??ett g?at-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' ?unju 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, ?abra p. I-2561, punt 19, u tas-16 ta' Settembru 2004, Cimber Air, C-382/02, ?abra p. I-8379, punt 25).

16 G?aldaqstant, ir-risposta g?all-ewwel domanda g?andha tkun li l-Artikolu 15(4)(a) tas-sitt Direttiva, li g?alih jirreferi l-punt 5 ta' l-istess Artikolu, mhuwiex applikabbli biss g?all-bastimenti li jintu?aw g?an-navigazzjoni f'ba?ar miftu? u li ji?guraw il-?arr g?all-?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.

Fuq it-tieni domanda

17 Bit-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 15(8) tas-sitt Direttiva tipprevedix biss is-servizzi pprovduti effettwati g?all-b?onnijiet diretti tal-bastimenti tal-ba?ar previsti fil-punt 5 ta' l-istess Artikolu kif ukoll tal-merkanziji tag?hom u li huma ddestinati g?all-proprjetarju stess jew jekk din l-e?enzjoni tikkon?ernax ukoll tali provvisti fejn dawn huma pprovduti g?al parti terza.

18 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i mfakkar li l-kaw?i pendenti quddiem il-qorti tar-rinviju g?andhom b?ala g?an operazzjonijiet ta' trasport ta' karburanti effettwati minn Elmeka f'isem Oceanic, li tbieg? il-karburant lill-proprjetarji tal-bastimenti kkon?ernati. Fil-fatt, Elmeka tipprovdi s-servizzi tag?ha mhux direttament lill-proprjetarji tal-vapuri, i?da 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 g?andha ting?ata lil min jikri hu stess sabiex jibbenefika mill-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 15(8) tas-sitt Direttiva.

20 G?andu ji?i mfakkar li l-e?enzjonijiet jikkostitwixxu kun?etti awtonomi tad-dritt Komunitarju li g?andhom jitpo??ew fil-kuntest ?enerali tas-sistema komuni tal-VAT imwaqqfa mis-Sitt Direttiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-5 ta' ?unju 1997, SDC, C-2/95, ?abra p. I-3017, punt 21; ta' l-10 ta' Settembru 2002, Kügler, C-141/00, ?abra p. I-6833, punt 25, u Cimber Air, i??itata iktar 'il fuq, punt 23). G?aldaqstant, kif ukoll ?ie indikat fil-punt 15 tal-kaw?a pre?enti, l-e?enzjonijiet tal-VAT g?andhom ji?u interpretati b'mod strett.

21 Kif uL-operazzjonijiet ta' provvi?joni lid-dg?ajjes imsemmija fl-Artikolu 15(4) tas-sitt Direttiva huma e?enti min?abba l-fatt li huma simili g?all-operazzjonijiet ta' esportazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Velker International Oil Company, i??itata iktar 'il fuq, punt 21).

22 Peress li dawn huma tran?azzjonijiet g?all-esportazzjoni, bl-istess mod kif e?enzjoni bi dritt prevista fl-Artikolu 15, punt 1 tas-sitt Direttiva hija applikabbli esklu?ivament g?all-provvisti finali ta' o??etti mibg?uta jew ittrasportati mill-bejjieg? jew f'ismu barra mill-Komunità, l-e?enzjoni prevista fil-punt 4 ta' l-istess Artikolu 15 ma tistax tkun applikabbli ?lief g?all-provvista ta' o??etti lill-operatur ta' bastiment li ju?a dawn l-o??etti g?all-provvista u g?aldaqstant ma jistax jinftiehem b?ala provvista ta' o??etti mag?mul fi stadju pre?edenti ta' kummer?jalizzazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Velker Internartional Oil Company, i??itata iktar 'il fuq, punt 22).

23 Fil-fatt, l-estensjoni ta’ l-e?enzjoni g?all-istadji pre?edenti g?all-provvista finali ta' l-o??etti tirrikjedi li l-Istati jo?olqu mekkani?mi ta' kontroll u ta' sorveljanza sabiex ji?guraw id-destinazzjoni finali tal-merkanzija kkunsinnata b'e?enzjoni mit-taxxa. Dawn il-mekkani?mi jfissru, g?all-Istati u l-operaturi kkon?ernati, xkiel li huwa inkompattibli ma' l-"applikazzjoni korretta u ?ara ta' tali e?enzjonijet", preskritta mill-ewwel fra?i ta' l-Artikolu 15 tas-sitt Direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Velker International Oil Company, i??itata iktar 'il fuq, punt 24).

24 Issa, Issa, kif ukoll irrileva l-Avukat ?enerali fil-punt 28 tal-konklu?jonijiet tieg?u, l-imsemmija ra?unijiet huma transponibbli g?all-e?enzjoni tas-servizzi fis-sens ta' l-Artikolu 15(8) tas-sitt Direttiva. Isegwi li, sabiex ti?i ?gurata applikazzjoni koerenti tas-sitt Direttiva s?i?a, l-e?enzjoni prevista f'din id-dispo?izzjoni 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 G?aldaqstanrtG?alhekk, ir-risposta g?at-tieni domanda g?andha tkun li 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 lill-proprjetarji g?all-b?onnijiet diretti tal-bastimenti tal-ba?ar.

Fuq it-tielet domanda

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

jawtorizza lil persuna taxxabbli biex ma tiffatturax il-VAT lill-kontraenti tieg?u 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 tag?ha 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 IlIl 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 mhijiex kompetenti li tippronunzja ru?ha fuq din it-talba.

29 IlIl-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-konklu?joni 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-aspettativi 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 Komuitarji (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?ipiju ta' protezzjoni ta' l-aspettativi le?ittimi ta' l-operaturi ekonomi?i.

32 F'dFf F'dak li jirrigwarda l-prin?ipju ta' protezzjoni ta' l-aspettativi 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 coopératices 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 FilFil-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, hijiex 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-poloz 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 tiddentifika 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.