Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

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

4 ta' Mejju 2017 (*)

"Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur mi?jud – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 148(d) – E?enzjoni – Provvista ta' servizzi mwettqa g?all-b?onnijiet diretti tal-bastimenti u?ati g?an-navigazzjoni fl-ib?ra miftu?a u tal-merkanzija tag?hom – Tag?bija ta' merkanzija mwettqa minn subappaltatur f'isem intermedjarju"

Fil-Kaw?a C?33/16,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Korkein hallinto-oikeu (qorti amministrattiva suprema, il-Finlandja), permezz ta' de?i?joni tal-15 ta' Jannar 2016, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fl-20 ta' Jannar 2016, fil-pro?edura mibdija minn

A Oy

fil-pre?enza ta':

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

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

komposta minn J. Malenovský (Relatur), li qieg?ed ja?ixxi b?ala President tat-Tmien Awla, M. Safjan u D. Šváby, Im?allfin,

Avukat ?enerali: Y. Bot,

Re?istratur: I. Illéssy, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tal-20 ta' Ottubru 2016,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al A Oy, minn R. Nyrhinen u M. Pokkinen,

– g?all-Gvern Finlandi?, minn H. Leppo, b?ala a?ent,

– g?all-Gvern Elleniku, minn E. Tsaousi u K. Nasopoulou, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Olandi?, minn M. Bulterman u M. de Ree, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Pollakk, minn A. Kramarczyk-Sza?adzi?ska u M. B. Majczyna, b?ala a?enti,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn M. Owsiany-Hornung u P. Aalto, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tas-7 ta' Di?embru 2016,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima mibdija minn A Oy fir-rigward tal-fondatezza ta' dikjarazzjoni fiskali li l-Keskusverolautakunta (kummissjoni fiskali ?entrali, il-Finlandja) adottat li kienet tipprovdi li s-servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija fuq bastiment jew ta' ?att minn bastiment, imwettqa minn subappaltatur li jiffatturahom lill-impri?a kontraenti u mhux direttament lis-sid tal-bastiment, ma jistg?ux jibbenefikaw mill-e?enzjoni mit-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Id-Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-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 Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Di?embru 1991 (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), kienet tinkludi l-Artikolu 15 li kien jipprevedi:

"Ming?ajr pre?udizzju g?al disposizzjonijet o?ra tal-Komunità l-Istati Membri g?andhom je?entaw li ?ejjin ta?t il-kondizzjonijet 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?:

1. il-provvista ta' o??etti mibg?uta jew transportati g?al destinazzjoni barra mill-Komunità minn jew g?an-nom tal-bejjieg?;

[…]

5. il-provvista, modifikazzjoni, tiswija, manteniment, nolle??jar u kiri ta' vapuri msemmija fil-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 msemmija fil-paragrafu 5, biex jil?qu l-b?onnijiet diretti tal-vapuri tal-ba?ar msemmija f'dak il-paragrafu jew tal-merkanzija tag?hom;

[…]"

4 Is-Sitt Direttiva t?assret u ?iet issostitwita bid-Direttiva 2006/112, li da?let fis-se?? fl-1 ta' Jannar 2007.

5 L-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

"Fejn persuna taxxabbli li ta?ixxi f'isimha i?da g?all-benefi??ju ta' ?addie?or tie?u parti fi provvista ta' servizzi, hija g?andha ti?i kkunsidrata li r?eviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess."

6 L-Artikolu 131 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

“L-e?enzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 [tat-Titolu IX] g?andhom japplikaw ming?ajr pre?udizzju g?al disposizzjonijet 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?enzjonijet u tal-prevenzjoni ta’ kawlunkwe eva?joni, evitar jew abbu? possibbli.”

7 Il?Kapitolu 7 tat-Titolu IX ta’ din id-direttiva huwa intitolat “E?enzjonijiet relatati mat-trasport internazzjonali”. Dan jinkludi l-Artikolu 148 ta’ din id-direttiva li jipprovdi:

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

a) il-provvista ta’ merkanzija g?all-g?oti tal-karburant u l-provvedimenti g?al bastimenti u?ati g?an-navigazzjoni fl-ib?ra fil-miftu? u li j?orru passi??ieri g?al ?las jew u?ati g?all-iskop ta’ attivitajiet kummer?jali, industrijali jew tas-sajd, jew g?as-salvata?? jew l-assistenza fil-ba?ar, jew g?as-sajd mal-kosta, bl-e??ezzjoni, fil-ka? ta’ bastimenti u?ati g?as-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-tag?mir, inklu? it-tag?mir tas-sajd, inkorporat jew u?at hemmhekk;

d) il-provvista ta’ servizzi barra dawk msemmija fil-punt (?), biex jil?qu l-b?onnijiet diretti tal-batimenti msemmija fil-punt (a) jew tat-tag?bija tag?hom;

[…]”

Id-dritt Finlandi?

8 L-Artikolu 71(3) tal-Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Li?i 1501/1993 dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud), tat-30 ta’ Di?embru 1993, fil-ver?joni tieg?u applikabbli g?all-fatti tal-kaw?a prin?ipali, jipprovdi:

“Il-bejg? li ?ej ma g?andux ikun taxxabbli:

[…]

3) il-bejg? ta’ servizzi fuq bastiment jew fuq ajruplan li jipparte?ipa fil kummer? internazzjonali lil persuni waqt i?-?aqliq tag?hom barra mill-pajji? kif ukoll il-bejg? ta’ servizzi g?all-b?onnijiet diretti ta’ tali bastiment jew tal-merkanzija tieg?u”.

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

9 A hija sussidjarja ta’ B Oy. Hija te?er?ita l-attivitajiet tag?ha f’?ew? portijiet fejn hija tipprovdi servizzi ta’ tag?bija u ta’ ?att, ta’ magazzina??, ta’ a?enzija ta’ merkanzija bil-ba?ar u ta’ spedizzjoni.

10 Fost is-servizzi pprovduti minn A hemm dawk ta’ tag?bija ta’ merkanzija ta’ bastimenti u?ati g?an-navigazzjoni fl-ib?ra miftu?a kif ukoll ti?gura l-e?er?izzju ta’ attività kummer?jali. Fil-prattika, it-tag?bija titwettaq minn subappaltatur li jiffatturahom lil A, li tiffatturahom mill-?did lill-persuna li tkun g?amlet l-ordni lilha li, skont il-ka?, tista’ jkun B, il-possessur tal-merkanzija, min jg?abbi l-merkanzija, l-impri?a ta’ tran?itu jew is-sid tal-bastiment. L-informazzjoni ddettaljata li tikkon?erna l-

bastiment u l-merkanzija kkon?ernata tintbag?at lis-subappaltatur u tissemma kemm fil-fattura r?evuta minn A kif ukoll f'dik ma?ru?a minn din il-kumpannija.

11 A ressqet talba g?al dikjarazzjoni fiskali quddiem il-Kummissjoni fiskali ?entrali, sabiex tkun taf jekk, b'applikazzjoni tal-Artikolu 71(3) tal-AVL, it-tran?azzjonijiet ta' tag?bija ta' merkanzija mwettqa b'subappalt f'isem il-klijenti tag?ha setg?ux ji?u e?entati mill-VAT.

12 B'de?i?joni tal-1 ta' Ottubru 2014, il-Kummissjoni fiskali ?entrali indikat lil A 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 tittrasponi l-Artikolu 148(a), (?) u (d) tad-Direttiva 2006/112, peress li l-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 finali ta' kummer?jalizzazzjoni tas-servizzi inkwistjoni. Issa, fl-ipote?i ma?suba fit-talba, is-servizzi ta' tag?bija huma pprovduti fi stadju pre?edenti.

13 A ppre?entat appell kontra din id-de?i?joni quddiem il-Korkein hallinto-oikeus (qorti amministrattiva suprema, il-Finlandja) min?abba li din kisret l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112, billi din id-dispo?izzjoini kellha ti?i interpretata fis-sens li l-provvista ta' servizzi marbuta, min-natura tag?ha, mal-b?onnijiet diretti ta' bastiment u tal-merkanzija tieg?u, b?as-servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija, g?andha ti?i e?entata mill-VAT, indipendentement mill-persuna li tbig? jew li tixtri dawn is-servizzi.

14 B?ala difi?a, l-amministrazzjoni fiskali Finlandi?a bba?at ru?ha b'mod partikolari fuq is-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (C?181/04 sa C?183/04, EU:C:2006:563), sabiex issostni li l-e?enzjoni mill-VAT prevista minn din id-dispo?izzjoni tapplika biss fl-istadju finali ta' kummer?jalizzazzjoni tas-servizzi inkwistjoni.

15 Il-qorti tar-rinviju tqis madankollu li din is-sentenza ma tippermettix li ting?ata twe?iba g?all-kwistjoni jekk, meta jirri?ulta min-natura stess tas-servizz inkwistjoni li dan tal-a??ar huwa marbut mal-b?onnijiet diretti ta' bastimenti u?ati g?an-navigazzjoni fl-ib?ra miftu?a u tal-merkanzija tag?hom, jibqa' ne?essarju, sabiex ti?i applikata l-e?enzjoni minn VAT, li dan is-servizz ji?i ffatturat direttament lis-sid tal-bastiment.

16 F'dawn i?-?irkustanzi, il-Korkein hallinto oikeus (qorti amministrattiva suprema) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel id-domandi preliminari li ?ejjin lill-Qorti tal-?ustizzja:

"1) L-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112/KE 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, C?181/04 sa C?183/04, EU:C:2006:563] 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 2006/112/KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li japplika wkoll g?as-servizz inkwistjoni, fejn is-servizz ipprovdut minn subappaltatur tal-[…] A [...] matul l-ewwel fa?i ta' tran?azzjonijiet jirrigwarda servizz li huwa materjalment f'relazzjoni diretta mal-merkanzija u […] A [...] tiffattura mill-?did lill-impri?a ta' tran?itu jew lill-impri?a tat-trasport?

3) Fid-dawl tas-sejbiet tal-punt 24 [ta' din is-sentenza], 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 2006/112/KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li din l-e?enzjoni ma tistax tapplika jekk is-servizz huwa pprovdut lill-possessur tal-merkanzija, b?all-esportatur jew b?all-importatur tal-merkanzija kkon?ernata?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

17 Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 g?andux ji?i interpretat fis-sens li s-servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija fuq jew lejn bastiment jew ta' ?att minnu humiex servizzi mwettqa g?all-b?onnijiet diretti tal-merkanzija tal-bastimenti li hemm riferiment g?alihom fl-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva.

18 L-ewwel nett, g?andu jitfakkar li, skont l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112, hija e?entata mill-VAT il-provvista ta' servizzi, minbarra dik imsemmija fil-punt (?) ta' dan l-artikolu, imwettqa g?all-b?onnijiet diretti tal-bastimenti li hemm riferiment g?alihom fil-punt (a) ta' dan l-artikolu u tal-merkanzija tag?hom.

19 G?alhekk, mill-formulazzjoni ta' dan l-Artikolu 148(d) jiirri?ulta li, sabiex ikun wie?ed minn dawn is-"servizzi o?ra", din id-dispo?izzjoni te?tie?, minn na?a, li s-servizzi inkwistjoni jitwettqu g?all-b?onnijiet diretti ta' bastiment u tal-merkanzija tieg?u u, min-na?a l-o?ra, li dan il-bastiment ikun wie?ed minn dawk li hemm riferiment g?alihom fl-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva.

20 Fir-rigward tat-tieni minn dawn i?-?ew? kundizzjonijiet, il-qorti tar-rinviju tidher li tikkunsidra li, fil-kaw?a prin?ipali, din hija ssodisfatta, ?a?a li huwa kompitu tag?ha li tivverifika.

21 F'dak li jikkon?erna l-ewwel kundizzjoni, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 ma jippre?i?ax kif g?andu jinftiehem il-kun?ett ta' "b?onnijiet diretti ta' bastiment u tal-merkanzija tieg?u". F'dawn i?-?irkustanzi, hemm lok li dan il-kun?ett ji?i interpretat fir-rigward tal-kuntest li dan l-Artikolu 148(d) jag?mel parti minnu.

22 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 148(?) tad-Direttiva 2006/112, li l-Artikolu 148(d) ta' din id-direttiva jirreferi spe?ifikament g?alih, huwa inti?, b?al fil-ka? ta' dan tal-a??ar, li je?enta servizzi marbuta mat-trasport marittimu internazzjonali u jirreferi ru?u, sabiex jidentifika dawn is-servizzi, g?all-istess bastimenti, ji?ifieri dawk li hemm riferiment g?alihom fil-punt a) ta' dan l-istess artikolu. Billi dawn i?-?ew? dispo?izzjonijiet kienu simili u komplementari, il-kun?ett ta' "b?onnijiet diretti ta' bastiment u tal-merkanzija tieg?u" g?andu ji?i interpretat billi jibba?a fuq l-istruttura tad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 148(?) ta' din id-direttiva.

23 Issa, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 148(?) tad-Direttiva 2006/112 je?enta, b'mod partikolari, il-kiri, it-tiswija u l-manutenzjoni peress li dawn tal-a??ar jirrigwardaw tag?mir li jservi g?all-u?u ta' bastiment li jaqa' ta?t il-punt a) ta' dan l-artikolu. Essenzjalment, dan l-Artikolu 148(?) jistabbilixxi g?alhekk rekwi?iti ta' e?istenza ta' rabta bejn il-provvista ta' servizzi mwettqa u l-u?u tal-bastiment ikkon?ernat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-4 ta' Lulju 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punt 21).

24 Is-servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija jissodisfaw dan ir-rekwi?it. Fil-fatt, it-trasport ta' merkanzija jikkostitwixxi forma abitwali ta' u?u tal-bastimenti u?ati g?an-navigazzjoni fl-ib?ra miftu?a. Issa, sabiex merkanzija tkun tista' ti?i ttrasportata u li bastiment ikun jista' g?alhekk jintu?a, huwa ne?essarju li din il-merkanzija titg?abba fuq dan il-bastiment fil-port ta' tluq, u

sussegwentement tin?att fil-port tal-wasla.

25 G?alhekk, tali servizzi g?andhom jitqiesu b?ala li jissodisfaw il-b?onnijiet diretti tal-merkanzija ta’ bastiment li hemm riferiment g?alih fl-Artikolu 148(a) tad-Direttiva 2006/112 u, sa fejn dawn huma indispensabbli g?all-u?u tal-bastiment li jittrasponi din il-merkanzija, b?ala li jissodisfaw ukoll il-b?onnijiet diretti ta’ dan il-bastiment.

26 F’dawn i?-?irkustanzi, l-ewwel domanda g?andha ti?i risposta li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li s-servizzi ta’ tag?bija ta’ merkanzija fuq jew lejn bastiment jew li tin?att minnu huma servizzi mwettqa g?all-b?onnijiet diretti tal-merkanzija tal-bastimenti li hemm riferiment g?alihom fl-Artikolu 148(a) ta’ din id-direttiva.

Fuq it-tieni u t-tielet domandi

27 Permezz tat-tieni u tat-tielet domandi tag?ha, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 g?andux ji?i interpretat fis-sens li huma unikament e?entati s-servizzi li jirrigwardaw it-twettiq ta’ tag?bija ta’ merkanzija fuq il-bastiment jew li tin?att minnu li jaqa’ ta?t l-Artikolu 148(a) ta’ din id-direttiva li jse??u fl-istadju finali ta’ kummer?jalizzazzjoni ta’ tali servizz, jew jekk humiex ukoll e?entati s-servizzi mwettqa fi stadju pre?edenti, b?al servizz ipprovdut minn subappaltatur lil operatur ekonomiku li jiffatturah mill-?did sussegwentement lil impri?a ta’ tran?itu jew lil impri?a ta’ trasport. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll jekk dan l-Artikolu 148(d) g?andux ji?i interpretat fis-sens li huma wkoll e?entati s-servizzi ta’ tag?bija ta’ merkanzija pprovduti lill-possessur ta’ din il-merkanzija, b?all-esportatur jew l-importatur tag?ha.

28 Fl-ewwel lok, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 ma jirreferix, fir-rigward tal-provvista ta’ servizzi li jirreferi g?aliha, g?al stadju partikolari tal-katina ta’ kummer?jalizzazzjoni tag?hom, u lanqas ma jsemmi persuni li dawn is-servizzi g?andhom ji?u ffatturati lilhom. Konsegwentement, il-formulazzjoni ta’ din id-dispo?izzjoni, wa?edha, ma tippermettix li jitqies li hija esklu?a mill-benefi??ju tal-e?enzjoni li hija tipprevedi l-provvista ta’ servizzi li ma sse??x fl-istadju finali ta’ kummer?jalizzazzjoni jew dik iffatturata lil intermedjarju.

29 F’dawn il-kundizzjonijiet, g?andu ji?i e?aminat jekk tali esklu?joni tistax tirri?ulta mill-kuntest li jag?mel parti minnu l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112.

30 F’dan ir-rigward, skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva 2006/112 li jadotta f’termini analogi l-ewwel sentenza tal-Artikolu 15 tas-Sitt Direttiva, l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 g?andha tkun tista’ ti?i implementata mill-Istati Membri b’mod li jippermetti l-applikazzjoni korretta u sempli?i tag?ha, kif ukoll sabiex ikun hemm prevenzjoni ta’ kwalunkwe frodi, eva?joni u abbu? eventwali.

31 Issa, f’tali kuntest, il-Qorti tal-?ustizzja kkunsidrat, fil-punt 24 tas-sentenza tal-14 ta’ Settembru 2006, Elmeka (C?181/04 sa C?183/04, EU:C:2006:563), li l-qorti tar-rinviju tirreferi g?aliha, li l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 15(8) tas-Sitt Direttiva, li l-formulazzjoni tieg?u hija identikament adottata fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112, tapplika biss g?at-tran?azzjonijiet li jse??u fl-istadju finali ta’ kummer?jalizzazzjoni tas-servizz inkwistjoni.

32 Madankollu, g?andu jitfakkar li, fil-kaw?i mag?quda spe?ifi?i ?afna li taw lok g?as-sentenza tal-14 ta’ Settembru 2006, Elmeka (C?181/04 sa C?183/04, EU:C:2006:563), kienu inkwistjoni servizzi ta’ trasport ta’ karburant imwettqa f’isem persuna li g?amlet l-ordnijiet li sussegwentement bieg?et dan il-karburant lil sidien ta’ bastimenti. G?alhekk, diversi tran?azzjonijiet kellhom materjalment jitwettqu qabel ma l-u?u ta’ din il-provvista ta’ servizzi g?all-b?onnijiet li hemm riferiment g?alihom fl-Artikolu 15(8) tas-Sitt Direttiva ma jkun ?ie miksub, billi tali u?u jsir ?ert biss

ladarba l-karburant ji?i kkunsinnat lill-operaturi tal-bastimenti li ju?awh. Konsegwentement, il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat, f'din is-sentenza, li l-estensjoni tal-e?enzjoni prevista fi stadji pre?edenti ta' kummer?jalizzazzjoni ta' dan is-servizz kienet irrikjediet l-istabbiliment ta' mekkani?mi ta' kontroll u ta' sorveljanza sabiex ti?i ?gurata d-destinazzjoni finali ta' dan il-karburant. Issa, dawn il-mekkani?mi kienu jfissru restrizzjonijiet li kienu irrikon?iljabbli mal-applikazzjoni korretta u sempli?i tal-e?enzjonijiet.

33 Tali ?urisprudenza, adattata g?all-partikolaritajiet tal-kaw?i li kienu taw lok g?al din is-sentenza, li kienu jikkon?ernaw provvista ta' servizzi li setg?et ma ntu?atx g?all-iskop tag?ha, ma tistax ti?i trasposta g?as-sitwazzjonijiet li fihom, fid-dawl tan-natura tag?ha, l-iskop ta' provvista ta' servizzi jista' jitqies b?ala ?ert minn meta din ti?i miftiehma. Fil-fatt, f'tali sitwazzjonijiet, l-applikazzjoni korretta u sempli?i tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 hija ?gurata ming?ajr ma ji?i impost l-istabbiliment ta' mekkani?mi ta' kontroll u ta' sorveljanza.

34 Din hija s-sitwazzjoni tas-servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija, b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali. Fil-fatt, mir-risposta g?all-ewwel domanda jirri?ulta li l-verifika tal-kwistjoni jekk dawn jissodisfawx il-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112, tiddependi unikament mit-tip ta' bastiment li fuqu jew lejh jew li minnu g?andhom jitwettqu dawn it-tag?bijiet. G?alhekk, l-u?u li jsir minn dawn is-servizzi jista' jitqies b?ala miksub mill-modalitajiet ta' e?ekuzzjoni miftiehma tag?hom.

35 Billi ebda element partikolari ie?or ma jista' ji??ustifika li l-applikazzjoni tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) ta' din id-direttiva tkun limitata g?all-istadju finali tal-katina ta' kummer?jalizzazzjoni tas-servizzi inkwistjoni, hemm lok li ji?i kkonstatat li din l-e?enzjoni tapplika, fir-rigward ta' servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija, b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, mhux biss g?as-servizzi li se??ew fl-istadju finali ta' kummer?jalizzazzjoni ta' dawn is-servizzi, i?da wkoll g?al dawk imwettqa fi stadju pre?edenti.

36 Tali konklu?joni hija barra minn hekk ikkorroborata mill-g?an li g?andu jintla?aq mill-Artikolu 148 tad-Direttiva 2006/112.

37 Fil-fatt, hekk kif jirri?ulta mit-titolu tal-Kapitolu 7 tat-Titolu IX ta' din id-direttiva, l-g?an li g?andu jintla?aq minn din tal-a??ar huwa li ji?i m?e??e? it-trasport internazzjonali ta' merkanzija jew ta' persuni. Issa, li l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 ti?i interpretata b?ala li tapplika biss g?all-a??ar stadju tal-katina ta' kummer?jalizzazzjoni ta' servizzi ta' tag?bija jmur kontra tali g?an, peress li, billi kull intermedjarju ta' din il-katina jrid jg?addi fuq il-klijenti tieg?u l-ispi?a ta' finanzjament ta' ?las bil-quddiem ta' fluss ta' flus li jirri?ulta mill-?las tal-VAT, din l-interpretazzjoni twassal g?al ?ieda fil-prezzijiet applikati fit-trasport internazzjonali, ming?ajr g?aldaqstant tali ?ieda tkun i??ustifikata min-ne?essità li ti?i ggarantita l-applikazzjoni korretta u sempli?i ta' din l-e?enzjoni.

38 Fit-tieni lok, fir-rigward tas-servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija pprovduti lil operatur ekonomiku, i?da ffatturati mill-?did lil operatur ie?or, b?al impri?a ta' tran?itu jew ta' trasport, huwa pa?ifiku li, minn na?a, kull operatur ekonomiku huwa pre?unt li ja?ixxi f'ismu stess. Min-na?a l-o?ra, meta persuna ta??etta li t?allas, f'isem ?addie?or, il-fattura ta' provvista ta' servizzi, din tista' tiqies b?ala li intervjeniet fit-twettiq ta' dik il-provvista.

39 Issa, skont l-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112, meta persuna taxxabbli, li ta?ixxi f'isimha stess i?da g?all-benefi??ju ta' ?addie?or, tie?u parti fi provvista ta' servizzi, hija g?andha ti?i kkunsidrata li r?eviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess.

40 Isegwi li, meta servizz ta' tag?bija ta' merkanzija pprovdut lil operatur ekonomiku huwa ffatturat mill-?did lil impri?a ta' tran?itu jew ta' trasport, hemm lok li ji?i kkunsidrat, ?lief sabiex ji?i

stabbilit jekk din l-impri?a ma a?ixxietx f’isimha stess, li provvista ta’ servizzi ?dida ?iet imwettqa, li kellha b?ala effett li tbiddel il-po?izzjoni, fil-katina ta’ kummer?jalizzazzjoni ta’ dawn is-servizzi, tas-servizz ipprovdut pre?edentement.

41 Madankollu, din i?-?irkustanza, wa?edha, ma tistax tikkontesta l-applikazzjoni, g?as-servizzi ta’ tag?bija ta’ merkanzija, tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112. Fil-fatt, peress li, hekk kif jirri?ulta mill-punt 35 ta’ din is-sentenza, l-e?enzjoni prevista minn din id-dispo?izzjoni tapplika g?al tali servizzi indipendentement mill-istadju tal-katina ta’ kummer?jalizzazzjoni li fih ise?? is-servizz inkwistjoni, l-interpo?izzjoni ta’ servizz supplimentari f’din il-katina ma g?andhiex effett fuq l-applikazzjoni ta’ din l-e?enzjoni.

42 Fit-tielet lok, f’dak li jikkon?erna l-applikabbiltà tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 g?as-servizzi ta’ tag?bija li huma pprovduti lill-possessuri tal-merkanzija kkon?ernata, sa fejn, hekk kif g?andu jitfakkar, din tista’ tapplika g?as-servizzi ta’ tag?bija ta’ merkanzija indipendentement mill-istadju tal-katina ta’ kummer?jalizzazzjoni li fih ise?? is-servizz inkwistjoni, tali servizzi jistg?u ji?u e?entati bil-kundizzjoni li jag?mlu parti minn din il-katina ta’ kummer?jalizzazzjoni.

43 Issa, f’dan ir-rigward, hekk kif il-qorti tar-rinviju enfasizzat, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, fi-punt 24 tas-sentenza tal-14 ta’ Settembru 2006, Elmeka (C?181/04 sa C?183/04, EU:C:2006:563), li l-katina ta’ kummer?jalizzazzjoni tas-servizz li kien inkwistjoni fil-kaw?i li taw lok g?al din is-sentenza kienet tintemm meta dan is-servizz kien ipprovdut lis-sid tal-bastiment ikkon?ernat.

44 G?alhekk, din is-soluzzjoni g?andha wkoll ti?i ssostitwita fil-kuntest tag?ha. Fil-fatt, kienu inkwistjoni f’dawn il-kaw?i servizzi ta’ trasport ta’ karburant ta’ provi?joni. Peress li tali servizzi kienu inti?i sabiex jissodisfaw il-b?onnijiet tal-bastimenti kkon?ernati ming?ajr ma jkunu direttament ikkorrelati mal-merkanzija ttrasportata, l-ispi?a tag?hom g?alhekk ma setg?etx tg?addi, inkwantu tali, fuq il-possessuri ta’ din il-merkanzija.

45 Min-na?a l-o?ra, fil-ka? ta’ servizzi ta’ tag?bija ta’ merkanzija, peress li dawn kienu direttament ikkorrelati mal-merkanzija ttrasportata u g?alhekk l-ispi?a tag?hom setg?et tg?addi, inkwantu tali, fuq il-possessuri ta’ din il-merkanzija, il-provvista ta’ dawn is-servizzi lil dawn il-possessuri g?andha titqies b?ala li dejjem tag?mel parti mill-katina ta’ kummer?jalizzazzjoni ta’ dawn is-servizzi. Minn dan jirri?ulta li tali servizzi jistg?u ji?u e?entati abba?i tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112.

46 F’dawn il-kundizzjonijiet, it-tieni u t-tielet domandi g?andhom ji?u risposti li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li, minn na?a, jistg?u ji?u e?entati mhux biss is-servizzi li jirrigwardaw it-twettiq ta’ tag?bija ta’ merkanzija fuq jew minn bastiment li jaqa’ ta?t l-Artikolu 148(a) ta’ din id-direttiva li jse??u fl-istadju finali ta’ kummer?jalizzazzjoni ta’ tali servizz, i?da wkoll is-servizzi mwettqa fi stadju pre?edenti, b?al servizz ipprovdut minn subappaltatur lil operatur ekonomiku li jiffatturah sussegwentement lil impri?a ta’ tran?itu jew lil impri?a ta’ trasport, u, min-na?a l-o?ra, jistg?u ji?u e?entati wkoll is-servizzi ta’ tag?bija ta’ merkanzija pprovduti lill-possessur ta’ din il-merkanzija, b?all-esportatur jew l-importatur tag?ha.

Fuq l-ispejje?

47 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, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

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

1) **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 mi?jud, g?andu ji?i interpretat fis-sens li s-servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija fuq jew lejn bastiment jew li tin?att minnu huma servizzi mwettqa g?all-b?onnijiet diretti tal-merkanzija tal-bastimenti li hemm riferiment g?alihom fl-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva.**

2) **L?Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li, minn na?a, jistg?u ji?u e?entati mhux biss is-servizzi li jirrigwardaw it-twettiq ta' tag?bija ta' merkanzija fuq jew minn bastiment li jaqa' ta?t l-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva li jse??u fl-istadju finali ta' kummer?jalizzazzjoni ta' tali servizz, i?da wkoll is-servizzi mwettqa fi stadju pre?edenti, b?al servizz ipprovdut minn subappaltatur lil operatur ekonomiku li jiffatturah sussegwentement lil impri?a ta' tran?itu jew lil impri?a ta' trasport, u, min-na?a l-o?ra, jistg?u ji?u e?entati wkoll is-servizzi ta' tag?bija ta' merkanzija pprovduti lill-possessur ta' din il-merkanzija, b?all-esportatur jew l-importatur tag?ha.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-Finlandi?