



Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SHARPSTON
ipprezentati fil-5 ta' Marzu 2015¹

Kawża C-526/13

Fast Bunkering Klaipėda UAB

vs

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[talba għal decizjoni preliminari mressqa mill-Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (il-Litwanja)]

“VAT — Eżenzjoni għall-kunsinni ta' oġġetti għall-ġhoti ta' karburant u provvista għal bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibhra fil-miftuħ — Applikabbiltà għal kunsinni magħmula lil intermedjarji li jaġixxu f'isimhom stess — Destinazzjoni finali tal-oġġetti għandha tkun magħrufa u debitament stabbilita permezz ta' evidenza korroborattiva pprezentata lill-awtorità tat-taxxa qabel il-kunsinna”

1. L-Artikolu 148 tad-Direttiva tal-VAT² jeżiġi li l-Istati Membri jeżentaw, *inter alia*, il-kunsinni ta' oġġetti għall-ġhoti tal-karburant u l-provvista għal bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibhra fil-miftuħ. Quddiem il-Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Il-Kummissjoni għall-Kwistjonijiet ta' Taxxa tal-Gvern tar-Repubblika tal-Litwanja; iktar 'il quddiem il-“Kummissjoni għall-Kwistjonijiet ta' Taxxa”)³ qamet kwistjoni li tinvolvi l-kunsinna ta' karburant li għalih inħarġet fattura mhux direttament lill-operaturi tal-imsemmija bastimenti iżda lill-intermedjarji, minkejja li d-destinazzjoni finali tal-karburant kienet stabbilita minn qabel u l-istess karburant ġie kkunsinnat direttament lill-bastimenti inkwistjoni. Il-Kummissjoni għall-Kwistjonijiet ta' Taxxa tixtieq tkun taf jekk f'dak il-każ tapplikax l-eżenzjoni.

Id-Direttiva tal-VAT

2. Skont l-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT, il-kunsinna ta' oġġetti magħmula bi hlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabli li taġixxi bħala tali hija suġġetta għall-VAT.

3. L-Artikolu 14(1) jiddefinixxi tali kunsinna bħala “t-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli”. Skont l-Artikolu 14(2)(c) “it-trasferiment ta' merkanzija skond kuntratt li bih titħallas kummissjoni meta jsir xiri jew bejgħ” ukoll għandu jitqies li huwa kunsinna ta' oġġetti⁴.

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 — Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1).

3 — Il-Kummissjoni għall-Kwistjonijiet ta' Taxxa giet meqjusa mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala li hija qorti jew tribunal fis-sens tal-Artikolu 267 TFUE; ara s-sentenza Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punti 34 sa 40.

4 — Ara l-punt 55 *et seq* iktar 'il quddiem.

4. Fil-kapitolu “Eżenzjonijiet relatati mat-trasport internazzjonali”, l-Artikolu 148 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi, b’mod partikolari, li:

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

(a) il-provvista ta’ merkanzija [kunsinna ta’ oġġetti] għall-għoti tal-karburant u l-provvedimenti [provvista] għal bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibhra fil-miftuh [...];

[...]

(ċ) il-provvista, modifikazzjoni, tiswija, manutenzjoni, noliġġ u kiri ta’ vapuri msemmija fil-punt (a), u l-provvista, kiri, tiswija u manutenzjoni tat-tagħmir, inkluż it-tagħmir tas-sajd, inkorporat jew użat hemmhekk;

(d) il-provvista ta’ servizzi barra dawk msemmija fil-punt (ċ), biex jilhqqu l-bżonnijiet diretti tal-batimenti msemmija fil-punt (a) jew tat-tagħbija tagħhom;

[...]”

5. Skont l-Artikolu 131, dawn l-eżenzjonijiet għandhom japplikaw skont il-kundizzjonijiet li l-Istati Membri għandhom jistabbilixxu għall-finijiet li jiżguraw l-“applikazzjoni korretta u ċara” tagħhom u “tal-prevenzjoni ta’ kawlkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli”.

6. L-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT huwa s-suċċessur dirett tal-Artikolu 15(4) tas-Sitt Direttiva⁵, li l-Qorti tal-Ġustizzja interpretatu fis-sentenza Velker⁶ bhala li japplika biss għall-kunsinna ta’ oġġetti lil operatur ta’ bastiment li jkun ser jużahom għall-għoti ta’ karburant u provvista u mhux għall-kunsinna tal-istess oġġetti fi stadju preċedenti fil-katina kummerċjali. Dan għaliex, b’mod partikolari, l-estensjoni tal-eżenzjoni għall-istadji preċedenti għall-kunsinna finali tal-oġġetti lill-operatur tal-bastiment tkun tirrikjedi li l-Istati Membri johlqu mekkaniżmi ta’ kontroll u ta’ sorveljanza sabiex jiżguraw id-destinazzjoni finali tal-oġġetti kkunsinnati b’eżenzjoni mit-taxxa.

7. L-Artikolu 148(e), (f) u (g) tad-Direttiva tal-VAT fih dispożizzjonijiet paragonabbli għal dawk li jinsabu rispettivament fil-paragrafi (a), (ċ) u (d), li jeżentaw il-kunsinna ta’ oġġetti għall-għoti ta’ karburant u provvista ta’ ajruplani użati minn linji tal-ajru li joperaw għall-ħlas l-iktar fuq rotot internazzjonali. Dawn id-dispożizzjonijiet, jew il-predeċessuri tagħhom fis-Sitt Direttiva, ġew interpretati mill-Qorti tal-Ġustizzja f’ġurisprudenza li tista’ tkun rilevanti wkoll għall-Artikolu 148(a)⁷.

Il-legiżlazzjoni Litwana

8. L-Artikolu 44 tal-Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX 751 (Il-Liġi Nru IX-751 tar-Repubblika tal-Litwanja fuq it-taxxa fuq il-valur miżjud; iktar ‘il quddiem il-“Liġi tal-VAT”) jipprovdi, *inter alia*:

“1. Il-kunsinna ta’ oġġetti għandha tiġi ntaxxata bir-rata ta’ VAT ta’ zero meta l-oġġetti jiġu kkunsinnati bhala provvista lil bastimenti li ssir referenza għalihom fl-Artikolu 43(1) ta’ din il-Liġi [jiġifieri, bastimenti li jbahhru f’baħar miftuh li huma intiżi għall-garr tal-persuni u/jew merkanzija fuq rotot internazzjonali u/jew għall-provvista ta’ servizzi oħra bi ħlas] [...]

5 — Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta’ Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta’ stima (GU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

6 — Sentenza Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262 (iktar ‘il quddiem “Velker”), punti 22 u 24; ara wkoll is-sentenza Elmeka, C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563 (iktar ‘il quddiem “Elmeka”), punt 23.

7 — Ara, pereżempju, is-sentenzi Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, u A, C-33/11, EU:C:2012:482 (iktar ‘il quddiem “A”).

[...]

3. F'din il-Liġi [...] karburant (karburant tal-magna) u lubrikanti għandhom jitqiesu bħala provvista. [...]"

9. Jeżistu diversi regoli li jirregolaw il-provvista u l-għoti ta' karburant lil bastimenti u ajruplani li jimponu numru ta' rekwiżiti amministrattivi stretti li jinvolvu, *inter alia*, it-traċċabbiltà sħiħa tal-kunsinni kollha ta' karburant lil bastimenti, b'mod partikolari mill-imħażen doganali, taħt il-kontroll u s-sorveljanza tal-awtoritajiet doganali.

Il-fatti, il-proċedura u d-domanda preliminari

10. Fast Bunkering Klaipėda UAB (iktar 'il quddiem "FBK") hija rreġistrata għall-VAT fil-Litwanja. Hija għandha kwistjoni mal-awtorità tat-taxxa kompetenti dwar kunsinni ta' karburant li hija għamlet bejn l-2008 u l-2011 lil bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibhra fil-miftuħ.

11. Il-karburant oriġina minn barra l-Unjoni Ewropea u kien maħżun fil-Litwanja taħt proċedura ta' hażna doganali, u għaldaqstant il-VAT dovuta fuq l-importazzjoni tiegħu kienet għadha ma thallsitx. FBK irċeviet ordnijiet biex tikkunsinna l-karburant lil bastimenti speċifiċi użati għan-navigazzjoni fl-ibhra fil-miftuħ, li hija bieġet FOB Klaipėda u li kkunsinnat hija stess fit-tankijiet tal-karburant tal-bastimenti taħt proċedura ta' riesportazzjoni doganali.

12. Madankollu, l-ordnijiet ma sarux direttament mis-sidien jew mill-operaturi tal-bastimenti iżda minn intermedjarji stabbiliti f'diversi Stati Membri. Bl-istess mod, FBK harġet fattura fuq dak il-bejgħ lill-intermedjarji inkwistjoni iktar milli lis-sidien jew lill-operaturi. L-intermedjarji aġixxew f'isimhom stess kemm ma' FBK kif ukoll mas-sidien jew l-operaturi — fejn xtraw mingħand dawk tal-ewwel u bieġu lil dawk tal-aħħar — iżda qatt ma rċewew fizikament huma stess il-karburant imsemmi. Skont l-Artikolu 44(1) tal-Liġi tal-VAT, FBK applikat ir-rata żero fuq il-fatturi li nħarġu lill-intermedjarji.

13. Filwaqt li bbażat ruhha hafna fuq is-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja Velker u Elmeka, l-awtorità tat-taxxa ddeċidiet li l-provvisti inkwistjoni, li saru lill-intermedjarji, kienu "saru fi stadju preċedenti fil-katina kummerċjali" u għaldaqstant ma setgħux ikunu eżentati mill-VAT.

14. Il-kwistjoni issa qiegħda quddiem il-Kummissjoni għall-Kwistjonijiet ta' Taxxa li għandha ċerti dubji dwar l-applikabbiltà tar-raġunament użat fis-sentenzi Velker u Elmeka għal sitwazzjoni fejn il-karburant kien, fil-fatt, ikkunsinnat direttament minn FBK lill-bastimenti inkwistjoni u fejn kien hemm, fil-fatt, kontrolli suffiċjenti biex tiġi identifikata b'ċertezza d-destinazzjoni finali tiegħu. Il-Kummissjoni għall-Kwistjonijiet ta' Taxxa tinnotta wkoll li fis-sentenza A⁸ il-Qorti tal-Ġustizzja esplicitament adottat approċċ inqas strett fir-rigward tal-provvista ta' karburant lill-ajruplani, fejn hija kkunsidrat li rekwiżit li l-użu intenzjonat tal-ajruplan irid ikun magħruf u stabbilit fil-mument tal-akkwist tal-karburant u biex l-użu attwali tiegħu jiġi mbaġhad ivverifikat, ma deherx li joħloq xi restrizzjonijiet li jkunu irrikonċiljabbli mal-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjoni.

8 — Speċjalment il-punti 51 sa 56.

15. Il-Kummissjoni għall-Kwistjonijiet ta' Taxxa tistaqsi għaldaqstant:

“L-Artikolu 148(a) tad-Direttiva [tal-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li d-dispożizzjoni dwar l-eżenzjoni mill-VAT li huwa jipprovdi ma tapplikax biss għall-kunsinni ta' oġġetti ta' proviżjon lil operatur ta' bastiment użat għan-navigazzjoni fl-ibhra fil-miftuħ, li juża dawn l-oġġetti bħala tali, iżda wkoll għal kunsinni lil persuni oħra li ma humiex dan l-operatur, jiġifieri intermedjarji li jagixxu fisimhom stess, meta, fil-mument ta' meta seħhet il-kunsinna, id-destinazzjoni finali tal-oġġetti tkun magħrufa u debitament stabbilita u meta l-provi li jikkonfermaw dan jiġu prodotti quddiem l-amministrazzjoni fiskali, kif meħtieġ mil-legiżlazzjoni?”

16. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ipprezentati minn FBK, mill-Gvern Taljan u mill-Gvern Litwan u mill-Kummissjoni Ewropea. Waqt is-seduta tal-4 ta' Diċembru 2014, esprimew ruħhom FBK, il-Gvern Litwan u l-Kummissjoni.

Evalwazzjoni

Kunsiderazzjonijiet preliminari

Il-fatti

17. Jidhirli li huwa importanti li d-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT għandha tiġi applikata għas-sitwazzjoni fattwali speċifika inkwistjoni fil-kawża prinċipali. L-espożizzjoni tal-fatti magħmula fid-digriet tar-rinviju ġiet issupplementata minn FBK fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha u waqt is-seduta. Il-Gvern Litwan u l-Kummissjoni kkomentaw fuq il-fatti wkoll. Madankollu, ma kienx possibbli li jiġu aċċertati d-dettalji preċiżi tat-tranzazzjonijiet u tar-relazzjonijiet bejn l-intermedjarji u s-sidien jew l-operaturi tal-bastimenti kkonċernati, għalkemm ma nqisx li n-nuqqas ta' informazzjoni huwa tali li jipprekludi lill-Qorti tal-Ġustizzja milli tirrispondi għad-domanda preliminari.

18. Madankollu, il-partijiet kollha preżenti waqt is-seduta qablu li l-mod li bih seħhew id-diversi tranzazzjonijiet f'dan il-każ jirrifletti prassi internazzjonali komuni. Għaldaqstant, x'aktarx li d-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja tkun rilevanti mhux biss fil-kawża prinċipali, iżda wkoll kull fejn tithaddan din il-prassi fl-Unjoni. Madankollu, jista' jkun li din il-prassi ma hijiex universali jew ukoll li tvarja fid-dettall tagħha bejn il-portijiet tal-Istati Membri, b'mod li s-soluzzjoni korretta f'dan il-każ mhux dejjem tista' tkun is-soluzzjoni korretta f'każijiet oħra.

19. Fid-dawl ta' dan, jidhirli li s-segwenti huma l-aspetti prinċipali ta' dan il-każ. Ebda wiehed minnhom ma jidher li huwa kkontestat.

20. FBK tixtri l-karburant minn barra l-Unjoni Ewropea u taħznu taht proċedura ta' hażna doganali, li biha l-hlas tal-VAT dovuta fuq l-importazzjoni jiġi sospiż sakemm il-karburant ikun jista' jiġi rrilaxxat għaċ-ċirkulazzjoni libera fl-Unjoni.

21. Meta jkun hemm bastiment li jkollu bżonn il-karburant, l-operatur jikkuntattja lil intermedjarju u jidentifika l-bastiment, il-kwantità (approssimattiva) ta' karburant meħtieġ u l-port (jew forsi portijiet) li fih ikun irmiġġat il-bastiment u jkun disponibbli biex jingħatalu l-karburant. Wara, l-intermedjarju jagħzel fornitur (f'dan il-każ, FBK) u jagħmel ordni għall-karburant biex jiġi kkunsinnat abbord il-bastiment.

22. Ir-raġuni li għaliha jsir kollox b'dan il-mod hija kemm biex jiġu ssimplifikati l-affarijiet u wkoll biex ikunu ssalvagwardati ż-żewġ partijiet. Jista' jkun li l-operaturi ma jkollhomx kuntatti ma' fornituri f'kull port. Il-fornituri jaf jaħsbuha darbtejn biex jikkunsinnaw karburant jekk huma ma jkunux ċerti mill-affidabbiltà finanzjarja tal-operatur. L-intermedjarji speċjalizzati li jinnegozjaw maż-żewġ partijiet fuq bażi regolari u li, għaldaqstant, ikunu f'pożizzjoni li jintrabtu li jhallsu lill-fornitur minhabba li jkollhom fiduċja fil-kapaċità ta' hlas tal-operatur, jipprovdu servizz utli billi jiċcentralizzaw it-tranzazzjonijiet u jassumu r-responsabbiltà għall-aspetti finanzjarji.

23. L-ordni magħmula mill-intermedjarju tispeċifika kemm il-kwalità kif ukoll il-kwantità tal-karburant li jkun irid jiġi kkunsinnat lil xi bastiment partikolari, iżda l-kwantità li attwalment tiġi kkunsinnata tista' tvarja (skont FBK, sa 10%) u dan skont il-livell eżistenti fit-tankijiet tal-bastiment fil-mument tal-kunsinna, skont il-kundizzjonijiet meteoroloġiċi u possibbilment skont affarijiet oħra.

24. FBK tikkunsinna l-karburant li jiġi ordnat fit-tankijiet tal-bastiment inkwistjoni, wara li tneħħih mill-ħażna doganali billi tgħaddi mill-proċeduri neċessarji għar-riesportazzjoni. Huwa biss malli l-karburant jiġi kkunsinnat li FBK tkun f'pożizzjoni li toħroġ fattura lill-intermedjarju, li huwa l-unika kontraent tagħha fir-rigward tal-bejgħ tal-istess karburant, għall-kwantità attwalment ikkunsinnata. FBK, peress li assumiet li l-bejgħ kien eżentat skont id-dispożizzjonijiet tal-Liġi Litwana li tittrasponi l-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT, ma gābritx VAT fuq il-fatturi tagħha għall-kunsinni inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

25. L-intermedjarju joħroġ il-fattura tal-karburant lill-operatur tal-bastiment⁹. Huwa fuq dan l-aspett — li, ovvjament, ma jikkonċernax lil FBK — li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha l-inqas informazzjoni. Jista' jkun li hemm arrangamenti differenti bejn intermedjarji differenti u operaturi differenti. Madankollu, huwa ċar li, wara li jkun akkwista l-karburant mingħand FBK, l-intermedjarju jkollu mbagħad ibiġhu lill-operatur u jkun irid jagħmel profitt fuq l-arrangament b'mod ġenerali. Huwa jista' jagħmel dan, pereżempju, billi sempliċement ibiġh il-karburant bi prezz ogħla, jew inkella billi jbiġhu bl-istess prezz filwaqt li jżid miżata separata għas-servizzi amministrattivi, kummerċjali u finanzjarji tiegħu. Għaldaqstant, wiehed ma jstax jassumi li l-intermedjarji jaħdmu dejjem b'xi mod partikolari mingħajr ma jkun hemm iktar informazzjoni. Madankollu, jidher li fil-fatt huwa aċċettat li, fit-tranzazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali, huma aġixxew fisimhom stess, billi xtraw il-karburant mingħand FBK u biġhuh lill-operatur, u mhux sempliċement bhala aġenti ta' dan tal-aħħar jew bhala sensara li ressqu liż-żewġ partijiet flimkien.

26. Jiena ser nibbaża l-analiżi tiegħi fuq dawn l-elementi fattwali.

Il-ġurisprudenza

27. L-ewwel u x'aktarx l-iktar waħda mis-sentenzi tal-Qorti tal-Ġustizzja li hija simili f'dan il-qasam hija Velker, li kienet tikkonċerna l-Artikolu 15(4) tas-Sitt Direttiva, il-predeċessor tal-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT prezenti. Il-fatti f'dak il-każ kienu sostanzjalment kif ġej.

28. Forsythe akkwistat mingħand Velker żewġ kunsinni ta' karburant tal-bastimenti destinat għall-bastimenti li jintużaw għan-navigazzjoni fl-ibhra fil-miftuħ; qabel dan, Velker kienet akkwistat iż-żewġ kunsinni mingħand Verhoeven; Verhoeven, min-naħa tagħha, kienet akkwistat waħda mill-kunsinni mingħand Olie Verwerking Amsterdam (iktar 'il quddiem "OVA"). Fil-mument tal-bejgħ minn Velker lil Forsythe, il-kunsinni kienu għadhom miżmumin minn Verhoeven u OVA rispettivament. Wara l-bejgħ minn Velker lil Forsythe, il-kunsinni ġew ikkunsinnati minn Verhoeven u OVA lil Forsythe.

⁹ — Ġie ssuġġerit li jista' jkun hemm katina ta' diversi intermedjarji bejn FBK u l-operatur. Anki jekk dan huwa l-każ, it-tranzazzjonijiet għandhom jiġu ttrattati l-istess għall-finijiet tal-VAT, minkejja n-numru ta' intermedjarji li kienu involuti. Il-kwistjoni tirrigwarda l-punt dwar jekk l-eżenzjoni tapplikax biss għall-aħħar tranzazzjoni fis-sensjela jew għas-sensjela shiha.

29. F'dik il-katina ta' tranzazzjonijiet, OVA ma ġabritx VAT fuq il-bejgħ tagħha lil Verhoeven, Verhoeven ma ġabritx VAT fuq il-bejgħ tagħha lil Velker, u Velker ma ġabritx VAT fuq il-bejgħ tagħha lil Forsythe. Fil-kawża prinċipali kien hemm kwistjoni dwar jekk wara li l-bejgħ minn Velker lil Forsythe kien korrettament eżentat mill-VAT skont dak li dakinhar kien l-Artikolu 15(4) tas-Sitt Direttiva, il-bejgħ preċedenti minn OVA lil Verhoeven u minn Verhoeven lil Velker kienx jikkwalifika wkoll għall-istess eżenzjoni¹⁰.

30. Il-Qorti tal-Ġustizzja nnotat li l-eżenzjoni f'dik id-dispożizzjoni għandha tiġi interpretata b'mod strett u li hija kienet tapplika għall-ġhoti ta' karburant u l-kunsinna ta' provvista lil bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibħra fil-miftuħ peress li tali operazzjonijiet kienu meqjusa ekwivalenti għal esportazzjonijiet. Konsegwentement, bħalma l-eżenzjoni mandatorja tal-esportazzjonijiet "tapplika esklużivament għall-aħħar kunsinna ta' oġġetti esportati mill-bejgiegħ jew f'ismu, l-istess l-eżenzjoni stabbilita fl-Artikolu 15(4) tapplika biss għall-kunsinna ta' oġġetti lil operatur ta' bastiment li juża dawk l-oġġetti għall-ġhoti tal-karburant u l-provvista u għaldaqstant ma tistax tiġi estiża għall-kunsinna ta' dawk l-oġġetti li ssir fi stadju preċedenti fil-katina kummerċjali" [traduzzjoni mhux uffċjali]. B'risposta għall-argument li tressaq li jekk l-eżenzjoni tiġi estiża għall-istadji kummerċjali kollha fil-kunsinna din twassal għal simplifikazzjoni amministrattiva, il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat ukoll, li, mhux talli dan ma huwiex minnu, talli dan ikun jeżiġi li l-Istati Membri jistabbilixxu sistemi ta' sorveljanza u kontroll li jkun ta' piż u li jkun impossibbli li jiġu rrikonċiljati mal-"applikazzjoni korretta u ċara" tal-eżenzjoni¹¹.

31. Dawn il-kunsiderazzjonijiet ġew ikkonfermati fis-sentenza Elmeka, fir-rigward ta' servizzi ta' trasport ta' karburant tal-bastimenti li jiġu pprovduti mhux direttament lill-operaturi tal-bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibħra fil-miftuħ iżda lil kumpannija tal-karburant tal-bastimenti li tforni lill-imsemmija operaturi. Anki f'dawk iċ-ċirkustanzi, l-eżenzjoni li kienet tinsab f'dak li kien l-Artikolu 15(8) tas-Sitt Direttiva ma setgħetx tapplika¹².

32. Madankollu, dan l-approċċ ma ġiex segwit fis-sentenza A. Dak il-każ kien jinvolvi l-kunsinna lil ajruplan, mhux direttament lil-linja tal-ajru "li [t]opera[] għall-ħlas l-iktar fuq rotot internazzjonali"¹³ iżda lil kumpannija li tikri l-ajruplan lil dik il-linja tal-ajru. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li jekk l-eżenzjoni ma tiġix applikata f'dawk iċ-ċirkustanzi jkun ifisser li l-prinċipju tan-newtralità fiskali jkun qiegħed jiġi ppreġudikat. Hija għamlet distinzjoni bejn dik is-sitwazzjoni u dik tal-kawżi Velker u Elmeka minħabba li "il-fatt li tissugġetta, f'każijiet bħal dawn, l-eżenzjoni għaċ-ċirkustanza li din id-destinazzjoni [tkun] magħrufa u debitament stabbilita fiż-żmien fejn iseħħ l-akkwist tal-inġenju tal-ajru u l-verifika sussegwenti tal-effettività tal-użu tal-imsemmi inġenju tal-ajru minn tali linja ma tidhirx tali, kont meħud tat-tip ta' oġġett hawn inkwistjoni u, b'mod partikolari, tal-mekkanizmi ta' registrazzjoni u awtorizzazzjoni li għalihom huwa sugġett l-użu tiegħu, li tiġġenera, għall-Istati u għall-operaturi kkonċernati, restrizzjonijiet li huma irrikonċiljabbli mal-applikazzjoni korretta u ċara tal-eżenzjonijiet preskritti mis-Sitt Direttiva"¹⁴.

33. Aspett ieħor tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li jiena nikkunsidra li huwa rilevanti jikkonċerna l-kunċett ta' "trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli" li jikkostitwixxi "kunsinna ta' oġġetti" għall-finijiet tad-Direttiva tal-VAT. Skont ġurisprudenza stabbilita, dak il-kunċett "ma jirreferix għat-trasferiment tad-dritt ta' [proprjetà] skont il-proċeduri previsti mid-dritt nazzjonali applikabbli, iżda jinkludi kwalunkwe tranzazzjoni ta' trasferiment ta' beni tanġibbli

10 — Kien hemm kwistjoni oħra dwar jekk kienx korrett li l-bejgħ lil Forsythe ġie eżentat, u dan peress li Forsythe kienet taħzen il-karburant fuq l-art qabel ma tgħabbih abbord il-bastimenti li għalihom kien destinat. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-eżenzjoni kienet ġiet applikata b'mod korrett f'dawk iċ-ċirkustanzi, iżda dak il-punt ma huwiex ta' interess f'dan il-każ.

11 — Sentenza Velker, punti 20 sa 24.

12 — Illum sar l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT; sentenza Elmeka, punti 17 sa 25.

13 — L-Artikolu 15(6) tas-Sitt Direttiva, illum sar L-Artikolu 148(f) tad-Direttiva tal-VAT.

14 — Sentenza A, b'mod partikolari l-punti 41 sa 57.

minn parti waħda li tagħti s-setgħa lill-parti l-oħra li tiddisponi minnha, fil-fatt, daqslikieku kienet il-proprjetarja ta' dik il-proprjetà"; u, fil-prinċipju, "huwa l-kompitu tal-qorti nazzjonali li tiddetermina, każ b'każ, skont il-fatti tal-kawża, jekk hemmx trasferiment tas-setgħa li wiehed jiddisponi mill-beni kkonċernat bħala proprjetarju"¹⁵.

34. Fis-sentenza Auto Lease Holland, il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet l-evalwazzjoni tagħha abbażi ta' fatti mhux ikkontestati. Dak il-każ kien jikkonċerna arrangament ta' *leasing* ta' vetturi fejn il-lokatarju seta' jixtri l-karburant, f'isem u bi spejjeż tal-lokatur (Auto Lease) permezz ta' karta ta' kreditu tal-karburant f'isem u bi spejjeż tal-lokatur, fejn il-lokatarju jhallas sehem minn tnax tal-ispejjeż annwali proġettati, u jaqta' l-kont fl-aħħar tas-sena skont il-konsum attwali, flimkien ma' miżata għall-immaniġġar tal-karburant. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li għall-finijiet tal-VAT, ma kienx hemm kunsinna ta' karburant mingħand il-lokatur lil-lokatarju. Hija qalet: "[...] huwa meħtieġ li jiġi stabbilit lil min, jekk huwiex lil-lokatur jew lil-lokatarju, il-kumpanniji tal-karburant ittrasferew [...] dak id-dritt, fil-fatt, li jiddisponu mill-karburant bħala proprjetarji. [...] Huwa stabbilit li l-lokatarju għandu s-setgħa li jiddisponi mill-karburant bħallikieku kien il-proprjetarju ta' dik il-proprjetà. Huwa jikseb il-karburant direttament mill-pompi tal-petrol u Auto Lease, fl-ebda mument, ma jkollha d-dritt li tiddeċiedi b'liema mod il-karburant għandu jkun użat u għal xiex. [...] Ma jistax jiġi aċċettat l-argument fis-sens li l-karburant jiġi kkunsinnat lil Auto Lease minhabba li l-lokatarju jakkwista l-karburant f'isem u bi spejjeż ta' dik il-kumpannija li thallas l-ispejjeż ta' dik il-proprjetà. [...] [I]l-kunsinni saru bi spejjeż ta' Auto Lease b'mod fittizju biss. [...] Il-konsum attwali, li jiġi stabbilit fl-aħħar tas-sena, huwa r-responsabbiltà finanzjarja tal-lokatarju li, konsegwentement, ibati l-ispiża kollha tal-kunsinna tal-karburant. [...] Għaldaqstant, il-ftehim għall-immaniġġar tal-karburant ma huwiex kuntratt għall-kunsinna tal-karburant, iżda pjuttost kuntratt biex jiġi ffinanzjat l-akkwist tiegħu. Auto Lease ma takkwistax karburant sabiex imbagħad terġa' tbigħu lil-lokatarju; il-lokatarju jakkwista l-karburant filwaqt li jkun liberu li jagħżel il-kwalità u l-kwantità kif ukoll il-mument tal-akkwist. Auto Lease taġixxi, fil-fatt, bħala fornitur tal-kreditu fir-rigward tal-lokatarju"¹⁶. [traduzzjoni mhux ufficjali]

35. Fil-fehma tiegħi, dik is-sentenza tista' tipprovdi perspettiva utli biex jiġu kkunsidrati ċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ meta pparagunat ma' dawk tal-kawża Velker.

L-interpretazzjoni tal-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT fid-dawl tas-sitwazzjoni fil-kawża prinċipali u l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja

36. Il-kawża prinċipali għandha ċertu xebh mal-kawża Velker. Fiż-żewġ kawżi, il-karburant ġie kkunsinnat fiżikament mill-proprjetarju originali lill-operatur tal-bastiment filwaqt li l-proprjetà legali għaddiet permezz ta' terza persuna waħda jew iktar.

37. Madankollu, m'iniex konvint li dan ix-xebh jinvolvi neċessarjament trattament identiku fiż-żewġ sitwazzjonijiet mill-perspettiva tal-VAT. Hemm ukoll ċerti differenzi bejn iż-żewġ każijiet.

38. B'mod partikolari, jidher li huwa sinjifikattiv li fis-sentenza Velker, il-proprjetà legali tal-karburant għaddiet qabel il-kunsinna lill-operatur tal-bastimenti kkonċernati, filwaqt li, fil-kawża prinċipali, jidher li x'aktarx il-proprjetà legali setgħat tgħaddi biss malli l-karburant kien ġie kkunsinnat, peress li kien biss f'dak il-mument li l-kwantità kkunsinnata setgħat tiġi stabbilita u nharġet fattura għaliha¹⁷.

15 — Sentenza Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61 (iktar 'il quddiem "Safe"), punti 7 u 13; ara, b'mod iktar reċenti, is-sentenza Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punti 33 u 34 u l-ġurisprudenza ċċitata.

16 — Sentenza Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73 (iktar 'il quddiem "Auto Lease Holland"), b'mod partikolari l-punti 33 sa 36.

17 — Ara l-punti 23 u 24 iktar 'il fuq. Hemm xebh hawnhekk mas-sitwazzjoni fil-kawża Auto Lease Holland fis-sens li, sakemm tlestiet il-kunsinna u nharġet il-fattura, il-parti li thallas għaliha inizjalment ikollha biss idea ġenerali dwar kemm karburant ser ikun involut.

39. Fid-dawl ta' dan, jidher li jehtieg li jiġi kkunsidrat l-istadju li fih giet ittrasferita s-“setgħa li wiehed jiddisponi mill-[karburant] bhala proprjetarju” peress li, kif jirrizulta ċar mill-ġurisprudenza, dak l-istadju — li huwa deċiżiv għall-fini tal-VAT — mhux neċessarjament jikkoinċidi mat-trasferiment tal-proprjetà legali.

40. Għaldaqstant, fil-fehma tiegħi, il-Kummissjoni għall-Kwistjonijiet ta' Taxxa ser ikollha taċċerta fatti definittivi oħra li jmorru lil hinn minn dawk li diġà ġew ipprezentati lill-Qorti tal-Ġustizzja qabel tkun tista' tittiehed deċiżjoni finali.

41. Jekk, skont id-diversi kuntratti li jirregolaw it-tranzazzjonijiet u l-liġi applikabbli għal dawk il-kuntratti (kwistjonijiet li jistgħu jvarjaw minn tranzazzjoni għal oħra u li jista' jkun li ma humiex diġà magħrufa), il-partijiet (li ma humiex l-operaturi tal-bastimenti kkonċernati) li lilhom u bejniethom għaddiet il-proprjetà legali tal-karburant, saru u/jew baqgħu, kemm fid-dritt u kif ukoll fil-fatt, intitolati li jiddisponu effettivament minn dak il-karburant bhala proprjetarji meta dan kien diġà ġie kkunsinnat fit-tankijiet tal-bastimenti, allura s-sitwazzjoni, mill-perspettiva tal-VAT, hija eżattament paragonabbli mas-sitwazzjoni fil-kawża Velker¹⁸. Jekk dan huwa l-każ, il-fatt li, fil-kawża Velker, il-karburant inżamm fil-pussess ta' parti li ma hijiex l-operatur tal-bastimenti, mentri f'dan il-każ ikun diġà ġie ttrasferit fit-tankijiet tal-bastimenti, jidher li huwa immaterjali.

42. Madankollu, għandha tingħata attenzjoni partikolari lill-identità tal-parti jew partijiet li jkollhom is-setgħa li effettivament jiddisponu mill-karburant bl-istess mod bhala proprjetarju. Malli l-karburant jiġi kkunsinnat fit-tankijiet ta' bastiment użat għan-navigazzjoni fl-ibħra fil-miftuħ, huwa estremament diffiċli li wiehed jimmaġina li xi hadd jista' “jiddisponi minnu” jekk mhux bl-ikkonsmar tiegħu mill-bastiment ikkonċernat (u għaldaqstant mill-operatur tiegħu) sabiex jilhaq ir-rekwiziti ta' enerġija tiegħu. Kwalunkwe mod ieħor li bih il-proprjetarju legali tal-karburant, li ma huwiex l-operatur tal-bastiment, jiddisponi minnu jidher li jkun jehtieg intervent fiżiku mhux Prattiku¹⁹. Fil-prattika, ma teżisti ebda possibbiltà li l-karburant ma jiġix ikkonsmat għall-bżonnijiet tal-bastiment u jidher li ma huwiex plawżibbli li l-intermedjarju, għaż-żmien li huwa jkun jista' jitqies li huwa l-proprjetarju legali, jkun jixtieq jassumi responsabbiltajiet ta' proprjetarju (fil-forma ta', pereżempju, spejjeż għall-ħażna u assigurazzjoni) biex huwa jkun jista' jiddisponi minnu mod ieħor. Min-naħa l-oħra, fil-kawża Velker, huwa ċar li, sakemm sar il-bejgħ lil Forsythe, Velker kienet f'pożizzjoni, kemm fil-fatt kif ukoll fid-dritt, li tiddisponi mill-kunsinna miżmuma minn Verhoeven u OVA lil kwalunkwe parti oħra li magħha hija xtaqet tikkuntratta.

43. F'dawn iċ-ċirkustanzi, jidher li l-aqwa analiżi, meta tikkunsidra t-“trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tangibbli” stabbilit fl-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT, hija s-segwenti.

44. Sakemm jasal il-mument li fih jitlestew l-aspetti kollha tal-bejgħ, u sugġett għat-termini speċifiċi tal-kuntratt, il-fornitur (f'dan il-każ, FBK u l-intermedjarju jew intermedjarji, wara xulxin) jibqa' jgawdi l-proprjetà legali u, naturalment, id-dritt li jitlob il-ħlas għall-karburant (possibbilment b'ipoteka marittima fuq il-bastiment skont iċ-ċirkustanzi u d-dritt applikabbli)²⁰. Madankollu, mill-mument meta ssir il-kunsinna fit-tankijiet tal-bastiment, l-operatur ikun, fil-fatt, f'pożizzjoni li jiddisponi mill-karburant bhallikieku kien il-proprjetarju u huwa f'dak il-mument li, għall-finijiet ta' VAT, issehħ il-kunsinna tal-oġġetti u din tasal biex tkun intaxxata jew eżentata skont iċ-ċirkustanzi.

18 — Ara l-punti 28 u 29 iktar 'il fuq.

19 — Għaldaqstant, jidher li ma huwiex plawżibbli li wiehed jippreżumi li (bi profitt għal min hu kkonċernat) il-karburant li jkun tghabba fil-bastiment A jinhatt mill-ġdid sabiex jiġi kkunsinnat lill-bastiment B qabel A jsalpa, mingħajr ma jinqabad mill-awtoritajiet portwali jew dawk doganali.

20 — Ara, pereżempju, il-klawżola 10 tal-BIMCO (Baltic and International Maritime Council) Standard Bunker Contract, u BIMCO's 'Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties' (<https://www.bimco.org>). Dwar l-ipoteki marittimi b'mod ġenerali, ara, pereżempju, Baatz, Maritime Law, Routledge 2014 (it-tielet edizzjoni), p. 490-491.

45. Il-fatt li dik il-kunsinna tinvolvi żewġ trasferimenti jew iktar ta' proprjetà legali ma jaffettwax jekk il-kunsinna tkunx intaxxata jew eżentata. Dak li huwa rilevanti huwa l-fatt li hemm “trasferiment [wiehed] tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tangibbli” fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT, kif interpretata mill-ġurisprudenza, u li dak it-trasferiment jikkostitwixxi mqar kunsinna ta' oġġetti waħda. Din il-fehma ma hijiex inkonsistenti mal-ghanijiet tal-Artikolu 148. F'dan il-kuntest, id-“dritt ta' sid li jiddisponi” mill-proprjetà għandu jinftiehem bħala li jirreferi għad-dritt ta' persuna li tuża, tikkonsma u/jew b'xi mod tgawdi dik il-proprjetà, u dan kemm jekk dak id-dritt huwa jew jekk ma huwiex suġġett għal iktar obbligi kuntrattwali, b'mod partikolari l-obbligu li jsir il-ħlas għall-proprjetà inkwistjoni.

46. Dan l-approċċ mhux biss jidhirli li huwa konsistenti mat-termini tad-Direttiva tal-VAT kif interpretata mill-ġurisprudenza (isegwi d-definizzjoni ta' “trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tangibbli” skont il-linja ta' deċiżjonijiet li jsegwu s-sentenza *Safe* u ma jinsabx f'kunflitt, minħabba ċ-ċirkustanzi differenti, mas-sentenza *Velker*) iżda jiffavorixxi wkoll l-“applikazzjoni korretta u ċara” tal-eżenzjoni li (għalkemm tirreferi formalment għall-kundizzjonijiet li għandhom jiġu stabbiliti mill-Istati Membri iktar milli dawk stabbiliti fid-direttiva stess) hija waħda mill-ghanijiet stabbiliti fl-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT. Kif innotat FBK, il-proċess tal-ġbir tal-VAT mingħand, u sussegwentement ir-rimbors tagħha lill-persuni taxxabbli stabbiliti fi Stati Membri oħra, huwa wiehed ikkomplikat u ma jkollu ebda skop meta l-karburant ikun ġie kkunsinnat fit-tankijiet tal-bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibhra fil-miftuħ u, fil-prattika, ma jistax jiġi użat b'mod differenti minn dak li għalih hija intiza l-eżenzjoni. Barra minn hekk, dawn il-kunsiderazzjonijiet huma konsistenti ma' dawk espressi mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza *A*; u s-sentenza *Auto Lease Holland* tippona lejn l-istess direzzjoni minkejja li ċ-ċirkustanzi ta' dik il-kawża ma kinux identiċi.

47. Madankollu, b'mod partikolari l-Gvern Litwan u l-Kummissjoni ressqu kunsiderazzjonijiet oħra li jiffavorixxu opinjoni differenti u għaldaqstant, jehtieg li jiġu eżaminati dawk il-kunsiderazzjonijiet li jidhru sinjifikattivi.

Kunsiderazzjonijiet imressqa favur analiżi differenti

48. Fl-ewwel lok, ġie sottomess li, skont il-ġurisprudenza stabbilita, il-prinċipju tan-newtralità fiskali jfisser li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet ma jistgħux jiġu ttrattati b'mod differenti fir-rigward tal-ġbir tal-VAT u, f'dak il-kuntest, l-eżenzjonijiet għandhom jiġu interpretati b'mod strett peress li jikkostitwixxu deroga għall-prinċipju ġenerali li l-VAT għandha tingabar fir-rigward ta' kull provvista ta' oġġetti jew servizzi li ssir bi ħlas minn persuna taxxabbli; madankollu, din ir-regola ta' interpretazzjoni stretta ma tfissirx li t-termini użati fid-definizzjoni ta' dawn l-eżenzjonijiet għandhom jiġu interpretati b'mod li jcaħhadhom mill-effetti tagħhom²¹. Konsegwentement, b'dan il-mod, l-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat b'mod strett bħala li huwa limitat għall-aħħar tranżazzjoni fil-katina — li, kif innotaw kemm il-Kummissjoni kif ukoll il-Gvern Litwan, hija l-istadju fejn il-karburant jiġi “esportat”.

49. Ma jidhirlix li hemm xi inkonsistenza reali bejn dik il-fehma u l-analiżi li pproponejt iktar 'il fuq.

50. Fejn, bħalma kien il-każ fil-kawża *Velker*, ikun hemm kunsinni suċċessivi, fejn kull proprjetarju legali suċċessiv ikollu s-setgħa shiħa li jiddisponi mill-karburant f'dik il-kapaċità, kemm legalment kif ukoll fizikament, *qabel* ma jintlaħaq il-punt fit-tranżazzjoni li jissarraff fl-esportazzjoni²², jiena naqbel kompletament li, b'interpretazzjoni stretta u fil-fatt b'interpretazzjoni razzjonali, huwa biss f'dak il-mument li tista' tiġi applikata l-eżenzjoni tal-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT. Min-naħa l-oħra, meta s-setgħa li wiehed jiddisponi mill-karburant bħala, jew bl-istess mod bħal, proprjetarju

21 — Ara, pereżempju, is-sentenza *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, punti 21 u 22, u l-ġurisprudenza ċċitata.

22 — U għandu jittfakkar li r-raġuni proprja għall-eżenzjoni hija li t-tranżazzjoni tissarraff l-esportazzjoni; ara s-sentenza *Velker*, punt 21.

tiġi ttrasferita darba waħda biss, fil-punt fil-katina li jissarraf fl-esportazzjoni, u fejn kull tranżazzjoni legali intermedja jew sussegwenti tinvolvi biss, fil-fatt, it-trasferiment ta' talba għall-hlas kontra l-operatur tal-bastiment, l-interpretazzjoni li biha l-kunsinna tal-karburant tkun tinkludi wkoll tali tranżazzjonijiet legal intermedji jew sussegwenti ma tkunx, fir-realtà, inqas stretta. Tali interpretazzjoni lanqas ma tikser il-prinċipju tan-newtralità fiskali, peress li l-intermedjarji bejn, f'dan il-każ, FBK u l-operatur tal-bastiment ma humiex involuti fl-istess tranżazzjonijiet bħal dawk imwettqa minn OVA jew Verhoeven fil-kawża Velker. Dawn tal-aħħar kienu qegħdin ibigħu f'suq fejn id-destinazzjoni finali tal-karburant kienet għadha mhux stabbilita u setgħat kienet differenti; dawk tal-ewwel huma involuti fi tranżazzjoni li tikkonċerna bejgħ ta' karburant li d-destinazzjoni finali tiegħu diġà giet stabbilita.

51. Fit-tieni lok, il-Gvern Litwan jirreferi għal-linji gwida tal-Kumitat tal-VAT tal-1 ta' Lulju 2011, fejn il-kumitat "kwazi unanimament" qabel li l-eżenzjoni pprovduta fl-Artikolu 148(ċ) tad-Direttiva tal-VAT għandha tapplika esklużivament għal servizzi ta' tiswija pprovduti direttament lill-operatur tal-bastiment u ma tistax tiġi estiża għal xi servizz ancillari pprovdut fi stadju ta' qabel fil-katina kummerċjali, b'mod partikolari, minn subkuntratturi²³. Waqt is-seduta, l-istess gvern għamel riferiment ukoll għal-linji gwida tal-24-25 ta' Frar 2014 fejn, filwaqt li żamm mal-linja tas-sentenza A, il-Kumitat tal-VAT reġa' qabel "kwazi unanimament" *inter alia* li, l-istess eżenzjoni ma għandhiex, febda ċirkustanza, tapplika għal kunsinni magħmula fi stadju iktar kmieni fil-katina kummerċjali mill-kunsinna magħmula lil persuna taxxabli li jkun ser jakkwista bastiment bil-għan li jikrih immedjatament²⁴.

52. Għandu jittfakkar li dawk il-linji gwida huma "biss fehmiel ta' kumitat konsultattiv. Huma ma jikkostitwixxux interpretazzjoni ufficjali tad-dritt tal-UE u l-Kummissjoni Ewropea mhux neċessarjament taqbel magħhom. Dawn ma jorbtux lill-Kummissjoni Ewropea jew lill-Istati Membri li huma liberi li ma josservawhomx". Fil-fatt, ir-riproduzzjoni tagħhom "hija sugġetta għal din il-*caveat*"²⁵.

53. Madankollu, anki jekk għandhom jittiehdu inkunsiderazzjoni dawn il-linji gwida, jidhirli li hemm żewġ punti li huma rilevanti. L-ewwel linji gwida li semmejt jikkonċernaw espliċitament, b'mod partikolari, il-provvista ta' servizzi ta' tiswija minn subkuntratturi iktar milli kunsinni ta' oġġetti (f'dan il-każ, karburant). It-tieni linji gwida jżidu jgħidu li, meta l-għoti ta' karburant jew l-oġġetti ta' provvista jiġu kkunsinnati direttament lill-persuna taxxabli li tuża bastiment għal attivitajiet kummerċjali fl-ibhra fil-miftuħ, l-eżenzjoni tal-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT għandha tapplika, indipendentement minn kull użu kondiviz li jsir mill-bastiment flimkien ma' utenti oħra li ma jużawhx esklużivament għall-attivitajiet kummerċjali tagħhom²⁶. Minkejja li dak il-punt jirrigwarda speċifikament l-użu kondiviz ta' bastiment iktar milli l-post tat-tranżazzjoni fil-katina kummerċjali, ir-riferiment għall-oġġetti "kunsinnati direttament lil persuna taxxabli li juża l-bastiment għall-attivitajiet kummerċjali fl-ibhra fil-miftuħ" jidhirli li jissuggerixxi li wieħed għandu jassumi li hija l-kunsinna *diretta lill-operatur* li tiskatta l-eżenzjoni tal-Artikolu 148(a).

54. Għaldaqstant, ma nsib xejn fil-Linji Gwida tal-Kumitat tal-VAT li jista' jitfa' dubju fuq il-fehma li jiena esprimejt fil-punt 44 iktar 'il fuq.

23 — Linji Gwida li jirriżultaw mil-laqgħa Nru 93 tal-1 ta' Lulju 2011 Dokument E – taxud.c.1(2012)553296 – 722 REV.

24 — Linji Gwida li jirriżultaw mil-laqgħa Nru 100 tal-24-25 Frar 2014 Dokument D – taxud.c.1(2014)2716782 – 803, punt 1.

25 — Il-*caveat* u l-kundizzjoni huma riprodotti fuq kull paġna tal-linji gwida.

26 — Punt 3 tal-linji gwida.

55. Fit-tielet lok, mill-Artikolu 14(2)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT²⁷ meta moqri fid-dawl, b'mod partikolari, tal-Artikoli 28²⁸ u 311(1)(5)²⁹ tal-istess direttiva u tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja³⁰, il-Kummissjoni tikkonkludi li l-intermedjarji f'dan il-każ għandhom jitqiesu bħala li l-ewwel akkwistaw il-karburant inkwistjoni u mbagħad ikkunsinnawh lill-operatur tal-bastiment, f'zewġ tranżazzjonijiet separati, fejn hija biss l-aħħar tranżazzjoni li tikkwalifika għall-eżenzjoni tal-Artikolu 148(a).

56. Filwaqt li nifhem ir-raġunament li wassal għal dik il-pożizzjoni, jidhirli li din diġà giet analizzata fil-parti l-kbira minnha fl-interpretazzjoni li jiena tajt lill-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT. Din l-interpretazzjoni hija bbażata fuq il-bżonn li jiġi ddeterminat kemm-il trasferiment kien hemm tad-“dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tangibbli” għall-finijiet tal-VAT, li, skont iċ-ċirkustanzi, jista' jkun jew jista' ma jkunx l-istess bħan-numru ta' trasferimenti tal-proprjetà legali ta' dik il-proprjetà. Iċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, fejn il-karburant gie kkunsinnat direttament fit-tankijiet tal-bastiment użat għan-navigazzjoni fl-ibhra fil-miftuħ u huwa biss l-operatur ta' dak il-bastiment li jista', minn hemm 'il quddiem (li hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika dan) jiddisponi minnu, ma humiex neċessarjament paragonabbli ma' dawk ta' provvista ta' servizzi li tinvolvi intermedjarju jew dawk ta' negozjant ta' oġġetti użati, biċċiet tal-arti, oġġetti ta' kollezzjoni jew antikitajiet.

57. Madankollu, nerga' nenfasizza li, meta l-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT jiġi applikat skont l-interpretazzjoni li jiena pproponejt, il-qorti nazzjonali għandha tagħmel analiżi dettaljata taċ-ċirkustanzi attwali tat-tranżazzjonijiet involuti, u li mhux dejjem ikun neċessarjament il-każ li t-tranżazzjonijiet f'kunsinna ta' karburant li tinvolvi intermedjarju wieħed jew iktar għandhom ikunu eżentati mill-VAT taht dik id-dispożizzjoni.

Konkluzjoni

58. Fid-dawl tal-kunsiderazzjoni kollha preċedenti, jiena nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domanda magħmula mill-Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės bil-mod kif ġej:

Meta, fiċ-ċirkustanzi stabbiliti fl-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, ikun gie stabbilit li bejjiegħ jikkunsinna l-oġġetti għall-ghoti ta' karburant u provvista ta' bastiment (a) direttament lill-operatur tal-bastiment b'mod li (b) dan tal-aħħar jakkwista immedjatament u mingħajr kundizzjonijiet, u l-bejjiegħ jitlef simultanjament, id-dritt li jiddisponi minn dawk l-oġġetti bħala proprjetarju u (ċ) ebda persuna oħra ma takkwista jew titlef dak id-dritt fuq l-istess oġġetti, allura t-tranżazzjoni li biha l-bejjiegħ jittrasferixxi dak id-dritt, it-tranżazzjoni li biha l-operatur tal-bastiment jakkwista l-istess dritt u kull tranżazzjoni intermedjarja oħra li biha t-terzi persuni jistgħu jakkwistaw u jgħaddu drittijiet li ma jinkludux dak li proprjetarju jiddisponi mill-oġġetti, għandhom ikunu eżentati mill-VAT.

27 — Ara l-punt 3 iktar 'il fuq.

28 — “Fejn persuna taxxabli li taġixxi fisimha iżda għall-benefiċċju ta' haddiehor tiehu parti fi provvista ta' servizzi, hija għandha tiġi kkunsidrata li rċeviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess”.

29 — “Negozjant taxxabli' t'fisser kwalunkwe persuna taxxabli li, matul l-attività ekonomika tagħha u bil-għan li terga' tbiegħ, tixri, jew tapplika għall-ghanijiet tan-negozju tagħha, jew timporta, oġġetti użati, xoghlijiet ta' l-arti, oġġetti tal-kollezzjoni jew antikitajiet, kemm jekk dik il-persuna taxxabli qed taġixxi għaliha nnifisha jew fisem persuna oħra skond kuntratt li permezz tiegħu tithallas kummissjoni fuq ix-xiri jew il-bejgħ.”

30 — Sentenza Henfling *et*, C-464/10, EU:C:2011:489, punti 34 sa 36: taht il-“finzjoni legali ta' zewġ provvisti ta' servizzi identici pprovduti konsekuttivament [...] l-aġent, l-ewwel nett jitqies li rċieva s-servizzi inkwistjoni tal-operatur li għall-benefiċċju tiegħu huwa jkun qiegħed jaġixxi [...] qabel ma jipprovi, it-tieni nett dawn is-servizzi personalment lill-klijent”. Peress li d-dispożizzjoni inkwistjoni “[h]ija miktub[a] b'mod ġenerali mingħajr ma [t]inkludi restrizzjonijiet f'dak li għandu x'jaqsam mal-kamp ta' applikazzjoni t[agħha] jew mal-portata t[agħha], il-finzjoni [...] tikkonċerna wkoll l-applikazzjoni tal-eżenzjonijiet tal-VAT [...]”.

F'ċirkustanzi oħra, hija biss it-tranzazzjoni li biha l-operatur tal-bastiment jakkwista d-dritt li jiddisponi mill-oġġetti bħala proprjetarju li għandha tkun eżentata mill-VAT skont dik id-dispożizzjoni.

F'kull każ, hija l-qorti nazzjonali kompetenti li għandha tiddetermina, fid-dawl tal-fatti rilevanti, min jakkwista, u f'liema stadju, id-dritt li jiddisponi mill-oġġetti bhallikieku kien il-proprjetarju, fejn tali determinazzjoni ma għandhiex tkun tiddependi biss fuq it-trasferiment tal-proprjetà legali tal-oġġetti skont id-dritt applikabbli.