Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
SZPUNAR
ippreżentati fis-7 ta' April 2022[1]

Kawża C-294/21

État du Grand-duché de Luxembourg,
Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA
vs
Navitours Sàrl

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (il-Qorti tal-Kassazzjoni tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu, il-Lussemburgu))

Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud – Sitt Direttiva 77/388/KEE – Il-punt 1 tal-Artikolu 2 u l-Artikolu 9(2)(b) – Kamp ta' applikazzjoni – Tranżazzjonijiet taxxabbli – Post tal-provvista ta' servizzi ta' trasport – Vjaġġi turistiċi mal-Moselle – Xmara li għandha l-istatus ta' kondominju

Introduzzjoni

1. Għalkemm jista' jidher improbabbli, il-ġenesi ta' din il-kawża tmur lura iktar minn 200 sena, jiġifieri l-Kungress ta' Vjenna tal-1815. Fil-fatt, l-Artikolu 25 tal-Att Finali ta' dan il-kungress[2], dwar il-"proprjetajiet Prussjani max-xatt tax-xellug tax-xmara Rhein", kien jipprevedi li sa fejn ix-xmajjar Moselle, Sûre u Our kienu jikkostitwixxu l-konfini ta' dawn il-proprjetajiet, dawn kellhom jappartjenu konġuntament lis-setgħat konfinali. Din id-dispożizzjoni ġiet ikkonfermata u ddettaljata fl-Artikolu 27 tat-Trattat dwar il-Fruntieri bejn ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi u r-Renju tal-Prussja konkluż f'Aachen fis-26 ta' Ġunju 1816.

2. Minkejja li la r-Renju tal-Prussja, la r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi ta' dak iż-żmien u lanqas l-ordni nnifsu stabbilit mill-Kungress ta' Vjenna ilhom ma jeżistu għal żmien twil, l-imsemmija dispożizzjoni tibqa' fis-seħħ, fil-preżent, fil-forma tal-Artikolu 1(1) tat-Trattat bejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja dwar id-Demarkazzjoni tal-Fruntiera Komuni bejn iż-Żewġ Stati[3] (iktar 'il quddiem it-"Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984"). Dan it-trattat jistabbilixxi li t-territorju suġġett għas-sovranità konġunta huwa turija viżibbli tal-ispirtu tal-integrazzjoni Ewropea, iżda paradossalment fil-prattika din is-sovranità konġunta

[1] Lingwa oriġinali: il-Pollakk.

[2] Tad-9 ta' Ġunju 1815.

[3] Approvat mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu bis-saħħa tal-loi du 27 mai 1988 portant approbation du Traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg, le 19 décembre 1984 (il-Liġi tas-27 ta' Mejju 1988 li tapprova t-Trattat bejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja dwar id-demarkazzjoni tal-fruntiera komuni bejn iż-żewġ Stati u dwar l-iskambju ta' ittri, iffirmati fil-Lussemburgu, fid-19 ta' Diċembru 1984, Mémorial Nru A-26 tas-7 ta' Ġunju 1988, p. 538).

ġġib magħha diffikultajiet għal dawn iż-żewġ Stati Membri meta jiġu biex jissodisfaw l-obbligi tagħhom li jirriżultaw mid-dritt tal-Unjoni, u b'mod iktar speċifiku, fejn għandu x'jaqsam ma' din il-kawża, mid-dispożizzjonijiet dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT").

3. Madankollu, kif diġà kellu l-opportunità jirrileva l-Avukat Ġenerali A.L. Dutheillet de Lamothe[4], il-konklużjonijiet tal-Kungress ta' Vjenna u d-dispożizzjonijiet tal-konvenzjonijiet internazzjonali li jirriżultaw minnu ma għandhomx jipprekludu l-applikazzjoni sħiħa u l-effikaċja tad-dritt tal-Unjoni fit-territorju kollu tagħha, inkluż f'dak it-territorju li, bis-saħħa ta' dawn id-dispożizzjonijiet, jaqa' taħt is-sovranità konġunta ta' żewġ Stati Membri. Konformement ma' dan, nipproponi li din il-kawża tiġi deċiża fuq il-bażi tad-dispożizzjonijiet rilevanti tad-dritt tal-Unjoni mingħajr ma l-applikazzjoni tagħhom tiġi ssuġġettata għad-dispożizzjonijiet tal-ftehimiet internazzjonali bejn id-diversi Stati Membri u għall-konklużjoni tal-arranġamenti previsti minn dawn il-ftehimiet.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt internazzjonali

4. L-Artikolu 1(1) tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984 jistabbilixxi sovranità konġunta (kondominju) bejn il-Ġermanja u l-Lussemburgu fuq ix-xmajjar konfinali:

"Kull fejn il-Moselle, is-Sûre jew l-Our jiffurmaw fruntiera konformement mat-Trattat tas-26 ta' Ġunju 1816 [[5]], huma jikkostitwixxu territorju komuni suġġett għas-sovranità konġunta taż-żewġ Stati kontraenti."

5. L-Artikolu 5(1) ta' dan it-Trattat jipprovdi:

"L-Istati kontraenti għandhom jirregolaw il-kwistjonijiet fir-rigward tad-dritt applikabbli fit-territorju komuni taħt sovranità konġunta permezz ta' arranġament addizzjonali."

Sal-lum, tali arranġament addizzjonali għadu ma ġiex konkluż.

[4] Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali A.L. Dutheillet de Lamothe fil-kawża Muller u Hein (10/71, EU:C:1971:76, p. 735-736). Din il-kawża kienet tikkonċerna l-applikazzjoni tal-Artikolu 90 tat-Trattat KEE (li sar l-Artikolu 106 TFUE) fit-territorju kopert mit-Trattat tal-1816 (ara l-punt 1 ta' dawn il-konklużjonijiet).

[5] Ara l-punt 1 ta' dawn il-konklużjonijiet.

Id-dritt tal-Unjoni

6. Il-punt 1 tal-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima[6], kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE tas-16 ta' Diċembru 1991[7], kien jipprovdi:

"Dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud:

1. il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[…]".

7. Konformement mal-Artikolu 3(2) ta' din id-direttiva:

"Għall-iskopijiet ta' din id-Direttiva, it-'territorju tal-pajjiż' se tkun iż-żona ta' fejn jgħodd it-Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ekonomika Ewropea kif iddefinita għal kull Stat Membru fl-Artikolu 227."

8. Fl-aħħar nett, l-Artikolu 9(1) u (2)(b) tal-imsemmija direttiva kien jipprovdi:

"1. Il-post minn fejn jingħata servizz għandu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti.

2. Iżda:

[…]

(b) il-post fejn ikun hemm provvista ta' servizzi tat-trasport għandu jkun il-post fejn isir it-trasport, wara li jitqiesu d-distanzi involuti".

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

9. Navitours Sàrl, kumpannija rregolata mid-dritt Lussemburgiż, teżerċita attività ta' organizzazzjoni ta' vjaġġi turistiċi fil-parti tal-Moselle li taqa' taħt is-sovranità konġunta tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984. Minħabba dan l-istatus partikolari tax-xmara, l-attività ta' Navitours tqieset mill-awtorità fiskali bħala li twettqet barra mit-territorju nazzjonali skont it-tifsira tad-dispożizzjonijiet dwar il-VAT b'tali mod li dawn l-awtoritajiet ma talbux il-ħlas ta' din it-taxxa fuq il-prezz tal-imsemmija vjaġġi.

10. Fis-sena 2004, Navitours xtrat fil-Pajjiżi l-Baxxi vapur tal-passiġġieri maħsub għall-eżerċizzju tal-attività tagħha. L-awtorità fiskali ssuġġettat lil dan il-vapur għad-dispożizzjonijiet dwar l-akkwist intra-Komunitarju, jiġifieri li t-tranżazzjoni ġiet eżentata fil-Pajjiżi l-Baxxi u intaxxata

[6] ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23.
[7] ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160.

fil-Lussemburgu[8]. Madankollu, l-awtoritajiet fiskali rrifjutaw lil Navitours id-dritt li tnaqqas il-VAT imħallsa fuq ix-xiri tal-imsemmi vapur billi argumentaw li, fl-assenza ta' tassazzjoni tal-attivitajiet ta' din il-kumpannija eżerċitati fl-ilmijiet tal-kondominju, ix-xiri tal-vapur ma kienx seħħ għall-finijiet ta' attività taxxabbli – li hija kundizzjoni għad-dritt għal tnaqqis.

11. Wara rikors ta' Navitours, l-imsemmi rifjut tad-dritt għal tnaqqis ġie finalment imqiegħed inkwistjoni fis-sentenza tal-Cour d'appel (il-Qorti tal-Appell, il-Lussemburgu) tal-10 ta' Lulju 2014, li fiha hija kkonstatat li l-attività ta' din il-kumpannija setgħet tiġi ntaxxata jew fil-Lussemburgu, jew fil-Ġermanja, u li għalhekk hija kellha dritt għal tnaqqis.

12. Fid-dawl ta' dik is-sentenza, permezz ta' deċiżjoni tal-5 ta' Awwissu 2015, l-awtoritajiet fiskali talbu lil Navitours tħallas il-VAT fuq l-attivitajiet eżerċitati minnha għas-snin fiskali 2004 u 2005. Madankollu, b'konsegwenza tar-rikors ta' Navitours, it-tribunal d'arrondissement de Luxembourg (il-Qorti Distrettwali tal-Lussemburgu), permezz ta' sentenza tat-23 ta' Mejju 2018, annullat din id-deċiżjoni. Din il-qorti qieset b'mod partikolari li, fl-assenza ta' arranġament bejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja dwar l-applikazzjoni tal-VAT fit-territorju tal-kondominju, l-awtoritajiet fiskali Lussemburgiżi ma humiex awtorizzati jiġbru din it-taxxa fuq l-attività eżerċitata f'dan it-territorju. Dik is-sentenza ġiet ikkonfermata bis-saħħa tas-sentenza tal-Cour d'appel (il-Qorti tal-Appell) tal-11 ta' Diċembru 2019.

13. L-État du Grand-duché de Luxembourg (it-Teżor tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu) kif ukoll l-Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (l-Awtorità Fiskali, il-Lussemburgu) ippreżentaw rikors fil-kassazzjoni kontra din l-aħħar sentenza quddiem il-qorti tar-rinviju. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Cour de cassation (il-Qorti tal-Kassazzjoni, il-Lussemburgu) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"[Il-punt 1 tal-Artikolu 2 tad-Direttiva 77/388] li jipprovdi li 'Dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud: 1. il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali'

u/jew l-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388 li jipprovdi li 'il-post fejn ikun hemm provvista ta' servizzi tat-trasport għandu jkun il-post fejn isir it-trasport, wara li jitqiesu d-distanzi involuti'

japplika u jwassal (jew japplikaw u jwasslu) għal impożizzjoni tal-VAT fil-Lussemburgu għall-provvisti ta' trasport ta' persuni mwettqa minn fornitur stabbilit fil-Lussemburgu, meta dawn il-provvisti jitwettqu ġewwa kondominju, kif dan il-kondominju huwa ddefinit mit-[Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984] bħala territorju komuni taħt sovranità komuni [konġunta] tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu u tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja u li fir-rigward tiegħu ma jeżistix, għal dak li jirrigwarda l-ġbir tal-VAT fuq il-provvisti ta' servizz ta' trasport, ftehim bejn iż-żewġ Stati kif previst fl-Artikolu 5(1) tat-[Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984] li skontu '[l]-Istati kontraenti għandhom jirregolaw il-kwistjonijiet fir-rigward tad-dritt applikabbli fit-territorju komuni taħt sovranità konġunta permezz ta' ftehim [arranġament] addizzjonali'?

8 L-akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti huwa rregolat mit-Titolu XVIa tad-Direttiva 77/388. Fil-kuntest tal-proċedura quddiem il-qrati nazzjonali, Navitours qiegħdet inkwistjoni lil din il-klassifikazzjoni tat-tranżazzjoni kkonċernata peress li, fil-fehma tagħha, minħabba l-istatus partikolari tal-Moselle, il-vapur li kien is-suġġett ta' din it-tranżazzjoni qatt ma nnaviga fit-territorju fiskali Lussemburgiż. Din il-pożizzjoni ma kinitx nieqsa minn loġika meta jitqies il-mod kif jiġi ttrattat it-territorju tal-kondominju mill-awtoritajiet fiskali. Madankollu, din ġiet miċħuda mill-qrati nazzjonali u, preżentement, il-klassifikazzjoni tat-tranżazzjoni tax-xiri tal-vapur minn Navitours bħala akkwist intra-Komunitarju ta' oġġetti ma hijiex is-suġġett tal-kawża prinċipali.

14. It-talba għal deċiżjoni preliminari waslet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja fl-10 ta' Mejju 2019. Navitours, il-Gvern Lussemburgiż u dak Ġermaniż kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea ressqu osservazzjonijiet bil-miktub. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ma żżommx seduta. Il-partijiet wieġbu bil-miktub għall-mistoqsijiet magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja.

Analiżi

15. Permezz tad-domanda preliminari tagħha f'din il-kawża, il-qorti tar-rinviju tqajjem, essenzjalment, żewġ kwistjonijiet, jiġifieri, l-ewwel, jekk fl-assenza ta' arranġament bejn il-Lussemburgu u l-Ġermanja dwar l-applikazzjoni tar-regoli dwar il-VAT fit-territorju tal-kondominju dawn id-dispożizzjonijiet għandhomx japplikaw għas-servizzi ta' trasport ipprovduti f'dan it-territorju u, it-tieni, jekk l-applikazzjoni tagħhom twassalx jew tistax twassal għal tassazzjoni ta' dawn is-servizzi fil-Lussemburgu.

16. Dawn il-kwistjonijiet, minkejja li ovvjament huma relatati mill-qrib, huma madankollu distinti u għandhom jiġu ttrattati b'mod suċċessiv. Madankollu, qabel għandha tiġi solvuta problema preliminari – jiġifieri jekk dawn humiex servizzi ta' trasport fis-sens tal-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388.

Il-vjaġġi turistiċi bħala servizzi ta' trasport għall-finijiet tal-VAT

17. Fis-sentenza Trijber u Harmsen[9], b'riżultat ta' analiżi ddettaljata, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet[10] li bla ħsara għat-twettiq ta' verifika mill-qorti tar-rinviju l-attività li tikkonsisti fil-provvista, bi ħlas, ta' servizz ta' teħid ta' passiġġieri fuq vapur sabiex iżuru l-belt bi traġitt fuq l-ilma u għall-finijiet ta' divertiment ma jikkostitwixxix servizz fil-"qasam tat-trasport" fis-sens tal-Artikolu 2(2)(d) tad-Direttiva 2006/123/KE[11].

18. Għalhekk, għandu jiġi kkunsidrat jekk, fid-dawl ta' din il-ġurisprudenza, is-servizzi pprovduti minn Navitours effettivament jikkostitwixxux "servizzi tat-trasport" fis-sens tal-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388. Risposta fin-negattiv għal din id-domanda tirrendi mingħajr skop id-domanda preliminari f'din il-kawża – li tirrigwarda espressament l-interpretazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni. Huwa għalhekk li, f'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet mistoqsijiet lill-partijiet dwar dan il-punt[12].

9 Sentenza tal-1 ta' Ottubru 2015 (C-340/14 u C-341/14, EU:C:2015:641, punti 43-59, u l-punt 1 tad-dispożittiv).

10 Konformement mal-proposta tiegħi. Ara: il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawżi magħquda Trijber u Harmsen (C-340/14 u C-341/14, EU:C:2015:505, punti 26-43).

11 Direttiva tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tat-12 ta' Diċembru 2006 dwar is-servizzi fis-suq intern (ĠU 2006, L 376, p. 36).

12 Kif sostniet Navitours fit-tweġiba tagħha għal din il-mistoqsija, kieku kellu jitqies li s-servizzi li hija tipprovdi ma humiex servizzi ta' trasport fis-sens tal-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388, dawn ikollhom jitqiesu bħala servizzi ta' divertiment fis-sens tal-ewwel inċiż tal-Artikolu 9(2)(ċ) ta' din id-direttiva. Issa, tali servizzi huma intaxxati fil-post "fejn dawk is-servizzi jingħataw materjalment", li, skont din il-kumpannija, jindika mill-ġdid it-territorju tal-kondominju. Madankollu ma ninsabx konvint li, mingħajr informazzjoni addizzjonali min-naħa tal-qorti tar-rinviju, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet tkun tista' tipproċedi minn rgħajha biex twettaq tali klassifikazzjoni tas-servizzi inkwistjoni u biex b'dan il-mod issalva t-talba għal deċiżjoni preliminari f'din il-kawża.

19. Madankollu ma naħsibx li kien ġustifikat li l-kunċett ta' "servizzi tat-trasport" li jinsab fl-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388 jinftiehem f'sens identiku għal dak tal-kunċett ta' "servizzi fil-qasam tat-trasport" fuq il-bażi tad-Direttiva 2006/123. Hawnhekk naqbel mal-pożizzjoni espressa fit-tweġibiet ta' Navitours, tal-Gvern Lussemburgiż u tal-Kummissjoni għall-mistoqsija tal-Qorti tal-Ġustizzja [13].

20. Qabel kollox, nosserva li l-ġurisprudenza msemmija tal-Qorti tal-Ġustizzja hija bbażata, fil-parti l-kbira tagħha, fuq in-natura partikolari ħafna tas-servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali f'waħda mill-kawżi li taw lok għas-sentenza Trijber u Harmsen, li fil-kuntest tagħhom it-trasport innifsu kien ta' importanza sekondarja [14]. Issa, xejn ma jindika li s-servizzi ta' Navitours inkwistjoni fil-kawża prinċipali huma ta' natura simili. Fil-fatt, dawn is-servizzi jikkonsistu fl-organizzazzjoni ta' vjaġġi f'ilmijiet interni, jiġifieri f'attivitajiet fejn il-moviment tal-persuni huwa element essenzjali [15].

21. Madankollu, irrispettivament minn dawn id-differenzi fattwali, fil-fehma tiegħi, l-għan kompletament differenti tal-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388 u tal-Artikolu 2(2)(d) tad-Direttiva 2006/123 jimmilita favur interpretazzjoni kompletament differenti tal-kunċetti ta' "servizzi tat-trasport" u ta' "servizzi fil-qasam tat-trasport" fis-sens ta' dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet. Fit-tweġibiet tagħhom għall-mistoqsija magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja, Navitours, il-Gvern Lussemburgiż u l-Kummissjoni jirreferu għal dan l-istess aspett.

22. Id-Direttiva 2006/123 tikkonkretizza l-libertà li jiġu pprovduti servizzi u l-libertà ta' stabbiliment tal-fornituri ta' servizzi fis-suq uniku. L-Artikolu 2(2)(d) ta' din id-direttiva għandu bħala għan li jeskludi mill-kamp ta' applikazzjoni tagħha s-servizzi li huma koperti mid-dispożizzjonijiet speċifiċi (tal-attwali) Titolu VI tat-Tielet Parti tat-Trattat FUE kif ukoll mill-atti tad-dritt sekondarju bbażati fuq dawn id-dispożizzjonijiet, li għalihom, konformement mal-Artikolu 58(1) TFUE, il-prinċipju ġenerali tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi ma japplikax. Għaldaqstant, dan l-artikolu għandu jiġi interpretat b'mod strett fis-sens li għandu japplika biss għal dak it-tip ta' servizzi li fir-rigward tagħhom l-esklużjoni tal-applikazzjoni tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi hija ġġustifikata u tirriżulta mid-dispożizzjonijiet tat-Trattat. Fis-sentenza Trijber u Harmsen, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li tali esklużjoni tas-servizzi inkwistjoni f'waħda mill-kawżi prinċipali ma kinitx iġġustifikata.

23. L-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388 huwa ta' natura għalkollox differenti. Huwa ma huwiex intiż li jirregola b'mod speċifikament is-servizzi ta' trasport inġenerali meta mqabbla ma' kategoriji oħra ta' servizzi iżda biss li jirregola speċifikament dawn is-servizzi fuq aspett wieħed, jiġifieri l-post tal-provvista tagħhom. F'dan ir-rigward, wieħed għandu jżomm f'moħħu li s-sens bażiku tar-regolamentazzjoni ddettaljata tal-post tat-twettiq tat-tranżazzjonijiet intaxxati bil-VAT jinsab fil-fatt li dan il-post jiddetermina l-ġurisdizzjoni fiskali għal dawn it-tranżazzjonijiet. B'hekk, fejn it-tranżazzjoni tirrigwarda, bi kwalunkwe mod, iktar minn Stat Membru wieħed (pereżempju, it-trasport minn Stat Membru lejn ieħor), ir-regoli ta' determinazzjoni tal-post tat-twettiq ta' din it-tranżazzjoni huma essenzjali għat-tqassim tal-ġurisdizzjoni fiskali bejn dawn l-Istati Membri. Bħala regola ġenerali, għandu jitqies li t-tassazzjoni għandha ssir fil-post fejn l-oġġett jew is-servizz ikun effettivament ikkunsmat.

13 Il-Gvern Ġermaniż ta tweġiba ferm iktar artikolata li skontha l-klassifikazzjoni tal-imsemmija servizzi bħala servizzi ta' trasport għandha taqa' taħt il-kompetenza tal-qorti tar-rinviju.

14 Ara s-sentenza tal-1 ta' Ottubru 2015, Trijber u Harmsen (C-340/14 u C-341/14, EU:C:2015:641, punt 56).

15 Ċertament, ikun mod ieħor meta l-vapur jibqa' rmiġġat mal-moll u jintuża għal għan differenti min-navigazzjoni, pereżempju sabiex jiġi ffirmat ftehim internazzjonali (bħalma kien il-każ tal-Ftehim ta' Schengen). Għaldaqstant, fil-fehma tiegħi, ma hijiex kwistjoni ta' servizz ta' trasport (ara l-punti 24 u 25 ta' dawn il-konklużjonijiet).

24. Konformement mal-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388 il-post tal-provvista tas-servizzi tat-trasport għandu jkun il-post fejn (effettivament) isir it-trasport, "wara li jitqiesu d-distanzi involuti". Għalhekk, il-leġiżlatur tal-Unjoni qies li l-iktar soluzzjoni qrib ir-realtà hija dik fejn il-post tal-provvista tas-servizzi tat-trasport jitqies li huwa l-post fejn jinsab il-mezz ta' trasport waqt il-provvista tas-servizz meta l-mezz ta' trasport ikun qiegħed jiċċaqlaq[16]. Il-ġurisdizzjoni għat-tassazzjoni ta' dan is-servizz huwa għalhekk iddeterminat mid-distanza li l-mezz ta' trasport kopra fit-territorju ta' Stat Membru partikolari u mhux pereżempju mill-post ta' tagħbija jew mit-tul ta' provvista tas-servizz[17].

25. Għaldaqstant, minn din il-perspettiva, fil-fehma tiegħi, servizz ta' trasport skont it-tifsira tal-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388 għandu jfisser kull servizz li l-element kostituttiv uniku jew prinċipali tiegħu jikkonsisti fil-moviment ta' persuni jew ta' oġġetti fuq distanzi altru milli negliġibbli[18], indipendentement mill-għan (kummerċjali, turistiku, ta' divertiment, eċċ.) li fih iseħħ dan il-moviment, u mill-kwistjoni dwar jekk is-servizz jibdiex u jintemmx f'dan l-istess post jew f'postijiet differenti. Fil-fatt, f'kull sitwazzjoni bħal din, il-ġurisdizzjoni fiskali tista' tiġi mqassma bejn diversi Stati Membri u dan it-tqassim għandu jsir konformement ma' din id-dispożizzjoni – jiġifieri billi jittieħdu inkunsiderazzjoni d-distanzi koperti.

26. Tali distinzjoni bejn it-tifsira tal-kunċetti inkwistjoni fi ħdan id-Direttivi 77/388 u 2006/123 ma tipprekludix, fl-opinjoni tiegħi, il-prinċipju li termini simili użati f'atti differenti tad-dritt tal-Unjoni għandhom jiġu interpretati b'mod simili[19].

27. L-ewwel, in-natura u l-għan differenti ta' dawn iż-żewġ leġiżlazzjonijiet, hekk kif esposti iktar 'il fuq, jiġġustifikaw interpretazzjoni differenti tal-kunċetti ta' "servizzi tat-trasport" u ta' "servizzi fil-qasam tat-trasport" f'dawn iż-żewġ atti regolatorji. Servizzi simili jistgħu għalhekk jiġu kklassifikati b'mod differenti għall-finijiet tal-applikazzjoni ta' dawn iż-żewġ atti.

28. It-tieni, il-konformità sħiħa tal-interpretazzjoni ta' dawn il-kunċetti fi kwalunkwe każ ma hijiex possibbli.

29. Fil-fatt, minn naħa, l-Artikolu 2(2)(d) tad-Direttiva 2006/123 jinkludi espressament lis-servizzi portwali mas-servizzi fil-qasam tat-trasport. Bl-istess mod, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li s-servizzi ta' attivitajiet ta' testijiet li jiċċertifikaw li l-vetturi huma tajba għat-triq jaqgħu taħt din id-dispożizzjoni[20]. Issa, fil-fehma tiegħi, ma hemm ebda dubju li la s-servizzi portwali u lanqas is-servizzi ta' kontroll tekniku tal-vetturi ma jistgħu jikkostitwixxu servizzi ta' trasport fis-sens tal-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388. Qabel kollox ikun impossibbli li jiġi applikat fil-konfront tagħhom il-kriterju ta' distanza koperta adottat f'din id-dispożizzjoni.

16 Ara, fl-istess sens, is-sentenza tas-6 ta' Novembru 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, punti 12-14).

17 Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat din ir-regola *expressis verbis* fis-sentenza tas-6 ta' Novembru 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, punti 15 u 16).

18 Din l-aħħar riżerva teskludi mill-portata tal-kunċett ta' "servizzi ta' trasport" servizzi bħal, pereżempju, il-moviment ta' oġġetti permezz ta' krejn.

19 Ara, bl-istess mod, fir-rigward tal-kunċett ta' assigurazzjoni, is-sentenza tat-8 ta' Ottubru 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) u United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, punt 36).

20 Sentenza tal-15 ta' Ottubru 2015 Grupo Itevelesa *et* (C-168/14, EU:C:2015:685, punt 1 tad-dispożittiv).

30. Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat espressament li l-kruċieri jaqgħu taħt ir-Regolament (KEE) Nru 3577/92[21], u għaldaqstant anki taħt it-Titolu VI TFUE, dwar it-trasport, li fuq il-bażi tiegħu ġie adottat dan ir-regolament[22]. Ikun diffiċli li kruċieri fl-ilmijiet interni jiġu ttrattati b'mod differenti minkejja li dawn jaqgħu taħt id-dispożizzjonijiet ta' regolament ieħor adottat fuq il-bażi tal-istess dispożizzjonijiet tat-Trattat[23].

31. Minn dan isegwi li huwa diffiċli li jinftiehmu b'mod uniformi l-kunċett ta' "trasport" u t-termini dderivati minn diversi atti tad-dritt tal-Unjoni li jirregolaw l-oqsma differenti tiegħu. Lanqas ma naħseb, kif diġà indikajt iktar 'il fuq, li tali interpretazzjoni uniformi hija neċessarja fid-dawl tal-għanijiet differenti li għandhom jintlaħqu minn dawn ir-regolamenti[24].

32. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li jiġi kkunsidrat li s-servizzi li jikkonsistu fl-organizzazzjoni ta' kruċieri bil-vapur fix-xmajjar jikkostitwixxu servizzi ta' trasport fis-sens tal-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388.

Applikazzjoni tar-regoli dwar il-VAT fit-territorju tal-kondominju

33. Konformement mal-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388, il-post tal-provvista tas-servizzi ta' trasport fuq mogħdijiet tal-ilma interni fl-ilmijiet tal-Moselle, fil-parti fejn hija tikkostitwixxi l-fruntiera bejn il-Lussemburgu u l-Ġermanja, huwa t-territorju ta' dawn l-ilmijiet u għalhekk, konformement mat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984, territorju li jaqa' taħt is-sovranità konġunta ta' dawn iż-żewġ Stati Membri, jiġifieri l-kondominju. Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat jekk il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni ta' din id-direttiva humiex issodisfatti f'dan it-territorju, jiġifieri, l-ewwel, jekk dan it-territorju jikkostitwixxix territorju ta' Stat Membru fis-sens tal-Artikolu 3(2) tal-imsemmija direttiva u, it-tieni, jekk u skont liema regoli l-imsemmija Stati Membri jistgħu japplikaw f'dan it-territorju d-dispożizzjonijiet tagħhom adottati bil-għan li jittrasponu din id-direttiva.

It-territorju tal-kondominju bħala territorju tal-pajjiż fis-sens tad-dispożizzjonijiet dwar il-VAT

34. Kif diġà semmejt, l-attività ta' Navitours fil-qasam tal-kruċieri fil-Moselle ma kinitx suġġetta għall-VAT minħabba li l-awtoritajiet fiskali Lussemburgiżi (u, milli jidher, dawk Ġermaniżi wkoll) ma qisux lil din l-attività, eżerċitata fit-territorju tal-kondominju, bħala attività "fit-territorju tal-pajjiż" fis-sens tal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT. Dan kien jirriżulta mill-istatus partikolari ta' dan it-territorju bħala wieħed li jaqa' taħt sovranità konġunta taż-żewġ Stati Membri. Għalkemm il-pożizzjoni tal-awtoritajiet fiskali Lussemburgiżi nbidlet f'dak li jirrigwarda n-neċessità li jiġi rrikonoxxut lil Navitours id-dritt għal tnaqqis tal-VAT fuq l-ispejjeż ta' akkwist ta' vapur maħsub għall-finijiet ta' din l-attività, l-opinjoni dwar l-istatus fiskali partikolari tat-territorju tal-kondominju tidher li hija kondiviża mill-qrati tal-ewwel u tat-tieni istanza fil-kawża prinċipali.

[21] Regolament tal-Kunsill tas-7 ta' Diċembru 1992 li japplika l-prinċipju ta' libertà li jiġu pprovduti servizzi għat-trasport marittimu fi ħdan l-Istati Membri (kabotaġġ marittimu) (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 6, Vol. 2, p. 10).

[22] Sentenza tas-27 ta' Marzu 2014, Alpina River Cruises u Nicko Tours (C-17/13, EU:C:2014:191).

[23] B'mod speċifiku r-Regolament tal-Kunsill (KEE) Nru 3921/91 tas-16 ta' Diċembru 1991 li jistabbilixxi l-kondizzjonijiet li taħthom dawk it-trasportaturi li mhumiex residenti jistgħu jittrasportaw merkanzija jew passiġġieri permezz ta' passaġġi fuq l-ilma interni ġewwa Stat Membru (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 7, Vol. 1, p. 345).

[24] Bl-istess mod, ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Pikamäe fil-kawża United Biscuits (Pensions Trustees) u United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:380, punt 73).

35. Madankollu, ma naħsibx li din il-fehma hija korretta.

36. L-Artikolu 3(2) tad-Direttiva 77/388 jiddefinixxi t-territorju tal-pajjiż permezz tar-riferiment għall-kamp ta' applikazzjoni territorjali tat-Trattat li jistabbilixxi l-Komunità Ewropea, iddefinit fl-Artikolu 299 tiegħu[25]. Skont din l-aħħar dispożizzjoni, it-Trattat u, għaldaqstant, ukoll, id-Direttiva 77/388, għandhom japplikaw, b'mod partikolari, għar-Repubblika Federali tal-Ġermanja u għall-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Għalkemm din id-dispożizzjoni tabilħaqq fiha numru ta' eċċezzjonijiet u regoli partikolari, ebda waħda minnhom ma tikkonċerna t-territorju tal-kondominju[26]. Bl-istess mod, dan it-territorju ma ġiex eskluż mill-portata tal-kunċett ta' "territorju tal-pajjiż" fuq il-bażi tal-Artikolu 3(3) tad-Direttiva 77/388.

37. Fid-dawl tal-argumenti magħmula iktar 'il fuq, jista' biss jiġi kkonstatat li t-territorju tal-kondominju jagħmel parti mit-territorju tal-pajjiż fis-sens tal-Artikolu 3(2) tad-Direttiva 77/388. F'każ kuntrarju jkollu jiġi kkunsidrat li d-dritt tal-Unjoni b'ebda mod ma huwa applikabbli f'dan it-territorju – liema ċirkustanza tkun tikkostitwixxi konklużjoni assurda.

38. In-natura partikolari ta' dan il-każ tinsab madankollu fil-fatt li dan huwa fl-istess waqt it-territorju tal-pajjiż ta' żewġ Stati Membri – liema fatt jikkostitwixxi sitwazzjoni eċċezzjonali u mhux prevista mill-awturi tad-Direttiva 77/388. Għaldaqstant, għandha tiġi mwieġba l-mistoqsija dwar liema huma l-kundizzjonijiet li taħthom din id-direttiva hija intiża li tapplika f'dan it-territorju.

Kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tar-regoli dwar il-VAT fit-territorju tal-kondominju

39. Kemm il-Gvern Ġermaniż kif ukoll Navitours fl-osservazzjonijiet tagħhom f'din il-kawża jipproponu t-teżi li, konformement mal-prinċipji tad-dritt internazzjonali pubbliku, l-eżerċizzju minn wieħed mill-Istati kkonċernati tas-sovranità fit-territorju tal-kondominju jirrikjedi l-kunsens tal-Istat l-ieħor fosthom – fejn għalhekk l-eżerċizzju mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu jew mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tal-ġurisdizzjoni tagħhom fil-qasam tal-VAT fit-territorju li jaqa' taħt is-sovranità konġunta tagħhom ma hijiex possibbli mingħajr arranġament konkluż fuq il-bażi tal-Artikolu 5 tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984[27]. Barra minn hekk, fil-fehma tal-Gvern Ġermaniż, id-Direttiva 77/388 ma tipprekludix liż-żewġ Stati Membri kkonċernati milli jastjenu b'mod temporanju milli jintaxxaw it-tranżazzjonijiet imwettqa f'dan it-territorju skont id-dritt internazzjonali u fl-interessi tar-relazzjonijiet ta' bonviċinat.

40. Madankollu, fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni, din it-teżi, fil-fehma tiegħi, hija kompletament infondata.

41. Fir-rigward tad-Direttiva 77/388, din ma tinkludi ebda dispożizzjoni li tawtorizza lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja jastjenu milli jintaxxaw it-tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-kondominju. Skont l-Artikolu 2 ta' din id-direttiva, it-tassazzjoni hija dovuta għal kull tranżazzjoni ta' provvista ta' servizzi mwettqa bi ħlas u kull

[25] Li kien l-Artikolu 227 KE.

[26] Infakkar li l-kondominju kien diġà jeżisti qabel il-konklużjoni tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984 (ara l-punt 2 ta' dawn il-konklużjonijiet).

[27] Issa, tali arranġament, kif inhu magħruf, għadu nieqes sal-lum.

eċċezzjoni għal dan il-prinċipju għandha tiġi ddefinita b'mod ċar u strett[28]. Madankollu, f'din id-direttiva ma hemm ebda dispożizzjoni li teżenta mit-tassazzjoni t-tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-kondominju.

42. Fir-rigward tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984, għandu qabel kollox jiġi rrilevat li d-dritt tal-Unjoni josserva d-dritt internazzjonali sa fejn jiddetermina l-portata territorjali tas-sovranità tal-Istati Membri. Il-kamp ta' applikazzjoni territorjali tad-dritt tal-Unjoni huwa ddefinit b'mod preċiż b'riferiment għat-territorju kopert minn din is-sovranità rrikonoxxut mid-dritt internazzjonali u adottat mid-dritt nazzjonali b'eżekuzzjoni ta' dan id-dritt. Dan huwa żgurat mid-dispożizzjonijiet speċifiċi tal-Artikolu 299 KE[29], u, fil-qasam tal-VAT, mill-Artikolu 3(2) tad-Direttiva 77/388[30]. Dan huwa ttrattat ukoll mill-ġurisprudenza invokata mill-Gvern Ġermaniż[31].

43. Konsegwentement, huwa fuq il-bażi tal-Artikolu 1 tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984 li kemm il-Gran Dukat tal-Lussemburgu kif ukoll ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja jistgħu (u għandhom) jeżerċitaw il-ġurisdizzjoni fiskali tagħhom fil-qasam tal-VAT fit-territorju tal-kondominju u għandhom id-dritt li jiftiehmu dwar il-modalitajiet ta' eżerċizzju tagħha.

44. Min-naħa l-oħra, kif diġà kellha l-okkażjoni li tiddeċiedi diversi drabi l-Qorti tal-Ġustizzja, id-dispożizzjonijiet ta' ftehim bejn żewġ Stati Membri ma jistgħux jiġu applikati fir-relazzjonijiet bejniethom meta dawn imorru kontra d-dispożizzjonijiet tat-Trattat[32]. L-istess għandu japplika, fil-fehma tiegħi, għall-kuntrarjetà ta' tali ftehim ma' atti tad-dritt idderivat tal-Unjoni, għaliex inkella l-Istati Membri jkunu jistgħu jiftiehmu bejniethom dwar derogi mid-dritt tal-Unjoni b'tali mod li jdgħajfu l-effettività tiegħu. Għaldaqstant, l-assenza ta' arranġament bħal dak previst fl-Artikolu 5 tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984 ma tistax tiġġustifika ż-żamma ta' sitwazzjoni ta' inkompatibbiltà mad-dritt tal-Unjoni, jiġifieri n-nuqqas ta' tassazzjoni tat-tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-kondominju. Barra minn hekk, għandu jiġi osservat li t-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984 huwa sussegwenti għad-Direttiva 77/388, fejn għalhekk, fil-mument tal-konklużjoni ta' dan it-trattat iż-żewġ Stati Membri kkonċernati kienu konxji mill-obbligi li jirriżultaw minn din id-direttiva.

45. Fl-aħħar nett, fir-rigward tal-argument tal-Gvern Ġermaniż li n-nuqqas ta' tassazzjoni tat-tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-kondominju huwa ta' natura temporanja, peress li l-Istati Membri kkonċernati kienu qegħdin jinnegozjaw arranġament xieraq, jeħtieġ sempliċement li jiġi rrilevat li din in-"natura temporanja" diġà ilha hemm madwar 45 sena[33]. Barra minn hekk, f'dak li jikkonċerna t-territorju tal-kondominju, id-Direttiva 77/388 la tipprovdi derogi permanenti u lanqas temporanji.

[28] Ara, fl-istess sens, is-sentenza reċenti tal-21 ta' Ottubru 2021, Dubrovin & Tröger – Aquatics (C-373/19, EU:C:2021:873, punt 22).

[29] Fil-preżent l-Artikolu 52 TUE u l-Artikolu 355 TFUE. Ara wkoll l-Artikolu 77(4) TFUE.

[30] Fil-preżent il-punt 2 tal-Artikolu 5 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), li ssostitwixxiet id-Direttiva 77/388.

[31] Dan il-gvern jiċċita b'mod partikolari s-sentenzi: tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punt 57 *et seq.*); tas-27 ta' Frar 2018, Western Sahara Campaign UK (C-266/16, EU:C:2018:118, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[32] Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-20 ta' Mejju 2003, Ravil (C-469/00, EU:C:2003:295, punt 37). Hija fuq din l-istess premessa li kienet ibbażata s-sentenza tas-6 ta' Marzu 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158).

[33] Konformement mal-Artikolu 1 tad-Direttiva 77/388, l-Istati Membri kellhom obbligu li jġibu fis-seħħ sistema komuni tal-VAT sa mhux iktar tard mill-1 ta' Jannar 1978. Filwaqt li effettivament it-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984 huwa sussegwenti għal din id-data, madankollu xejn ma jindika li s-sitwazzjoni fiskali fit-territorju tal-kondominju kienet differenti qabel il-konklużjoni ta' dan it-trattat meta mqabbel mas-sitwazzjoni preżenti.

46. Dawn il-kunsiderazzjonijiet lanqas ma huma mqiegħda inkwistjoni bl-adozzjoni mill-Kunsill tad-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni 2010/579/UE[34]. Din id-deċiżjoni kienet tirrigwarda r-rikonoxximent tal-pont konfinali fil-Moselle bejn il-Lussemburgu u l-Ġermanja bħala wieħed li jinsab kompletament fit-territorju tal-Lussemburgu għall-finijiet tat-tassazzjoni tal-provvista ta' oġġetti, tal-provvista ta' servizzi u tal-kunsinni intra-Komunitarji ta' oġġetti mwettqa fil-kuntest tar-rinnovazzjoni ta' dan il-pont.

47. Kuntrarjament għal dak li tagħti x'tifhem Navitours fl-osservazzjonijiet tagħha, din id-deċiżjoni ma tirriżultax mill-impossibbiltà ta' applikazzjoni tar-regoli dwar il-VAT għat-tranżazzjonijiet imwettqa fil-kuntest tar-rinnovazzjoni ta' pont iżda biss mill-ħtieġa li l-applikazzjoni tagħhom tiġi ssemplifikata billi jiġi indikat it-territorju ta' Stat Membru wieħed biss bħala post tat-twettiq ta' dawn it-tranżazzjonijiet[35]. Din ma kinitx tirrigwarda biss tranżazzjonijiet li l-post ta' twettiq tagħhom kien it-territorju tal-kondominju iżda wkoll tranżazzjonijiet li l-post ta' twettiq tagħhom ikun, skont id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112, it-territorju esklużiv ta' wieħed mill-Istati Membri. Barra minn hekk, it-titolu nnifsu ta' din id-deċiżjoni jindika b'mod ċar li hija tippermetti li jiġu previsti *derogi* mid-dispożizzjonijiet tal-imsemmija direttiva u mhux miżuri neċessarji għall-applikazzjoni tagħhom.

48. Barra minn hekk, waħda mill-kundizzjonijiet għall-adozzjoni ta' din id-deċiżjoni kienet li din ma kellhiex effett negattiv fuq ir-riżorsi proprji tal-Unjoni li jirriżultaw mill-VAT[36]. Min-naħa l-oħra, l-assenza ta' tassazzjoni, mill-1978, tat-tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-kondominju għandha, mingħajr dubju, tali impatt negattiv.

49. Għandu jingħad ukoll, hekk kif turi perfettament din il-kawża u l-iżvolġiment tal-kawża prinċipali, li l-assenza ta' tassazzjoni tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni twassal ukoll għal irregolaritajiet fl-applikazzjoni tal-VAT li jikkonċernaw it-twettiq ta' tranżazzjonijiet input. Dawn it-tranżazzjonijiet, bħal, pereżempju, l-akkwist ta' vapur tal-kruċieri intiż sabiex titwettaq attività fit-territorju tal-kondominju u li ta lok għall-kawża prinċipali, jew ma humiex intaxxati (skont il-pożizzjoni inizjali ta' Navitours[37]), jew huma intaxxati mingħajr dritt għal tnaqqis (skont il-pożizzjoni inizjali tal-awtoritajiet fiskali[38]), jew inkella jagħtu dritt għal tnaqqis minkejja li t-tranżazzjonijiet output ma jiġux effettivament intaxxati (skont id-deċiżjonijiet tal-qrati tal-ewwel istanza u tat-tieni istanza fil-kawża prinċipali[39]). L-ebda waħda minn dawn l-ipoteżijiet ma hija konformi mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388[40].

50. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, għandu jiġi kkunsidrat li, billi ma jissuġġettawx għall-VAT tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-kondominju, kemm il-Gran Dukat tal-Lussemburgu kif ukoll ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja jonqsu milli jwettqu l-obbligi imposti fuqhom bis-saħħa tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388 (u, fil-preżent,

34 Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill tas-27 ta' Settembru 2010 li tawtorizza lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja u l-Gran Dukat tal-Lussemburgu biex japplikaw miżura b'deroga mill-Artikolu 5 tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2010, L 256, p. 20).

35 Premessi 4 u 5 tad-Deċiżjoni 2010/579.

36 Premessa 6 tad-Deċiżjoni 2010/579.

37 Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna 8 ta' dawn il-konklużjonijiet.

38 Ara l-punt 10 ta' dawn il-konklużjonijiet.

39 Ara l-punt 11 ta' dawn il-konklużjonijiet.

40 It-tranżazzjonijiet input imwettqa ma humiex is-suġġett ta' din il-kawża u għaldaqstant m'iniex ser niżviluppa din il-linja. Ser nispjega biss fil-qosor li, fl-ewwel u t-tielet ipoteżi huwa miksur il-prinċipju ta' tassazzjoni tat-tranżazzjonijiet kollha li jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 77/388 u li ma humiex suġġetti għal eżenzjoni, u, fit-tieni ipoteżi huwa miksur il-prinċipju ta' newtralità fiskali.

tad-Direttiva 2006/112)[41]. Fil-fatt, dawn it-tranżazzjonijiet huma taxxabbli bis-saħħa ta' dawn id-dispożizzjonijiet u n-nuqqas ta' arranġament previst fl-Artikolu 5 tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984 ma jeżonerax lil dawn l-Istati Membri mill-eżekuzzjoni tagħhom.

51. Għalhekk jifdal li jiġi ddeterminat jekk id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388 jipprekludux tassazzjoni unilaterali tal-provvisti ta' servizzi pprovduti fit-territorju tal-kondominju minn wieħed mill-Istati Membri kkonċernati.

Tassazzjoni tat-tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-kondominju minn wieħed mill-Istati Membri kkonċernati

52. Kif jirriżulta mis-seba' premessa tad-Direttiva 77/388, l-għan tad-dispożizzjonijiet dwar id-determinazzjoni tal-post tat-twettiq ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT huwa b'mod partikolari li jiġu evitati l-kunflitti ta' ġurisdizzjoni bejn l-Istati Membri li jistgħu jwasslu għal tassazzjoni doppja jew għal nuqqas ta' tassazzjoni ta' dawn it-tranżazzjonijiet[42]. Madankollu, il-leġiżlatur tal-Unjoni ma pprevediex u ma rregolax is-sitwazzjoni eċċezzjonali tal-kondominju li fiha t-tranżazzjonijiet imwettqa f'dan it-territorju jaqgħu taħt il-ġurisdizzjoni fiskali taż-żewġ Stati Membri.

53. Konformement mal-Artikolu 5 tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984, din is-sitwazzjoni għandha tiġi riżolta f'arranġament bejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja konkluż fuq il-bażi ta' din id-dispożizzjoni. Madankollu, l-imsemmija Stati Membri ma kkonkludewx tali arranġament. L-assenza tiegħu kif ukoll l-assenza ta' tassazzjoni li tirriżulta tat-tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-kondominju ma jagħtux biss lok għall-ksur tar-regoli dwar il-VAT iżda jistgħu wkoll jitqiesu bħala ksur tal-prinċipju ta' kooperazzjoni leali stabbilit fl-Artikolu 4(3) TUE[43]. Għaldaqstant, għandu jiġi eżaminat kif għandha tiġi ddeterminata l-ġurisdizzjoni fiskali tal-Istati Membri kkonċernati għat-tassazzjoni tal-imsemmija tranżazzjonijiet minkejja l-assenza ta' arranġament adegwat bejniethom.

Il-proposta tal-Kummissjoni

54. Fl-osservazzjonijiet tagħha, il-Kummissjoni tipproponi li f'tali sitwazzjoni eċċezzjonali jiġi kkunsidrat li l-post ta' eżekuzzjoni tas-servizz ta' trasport huwa l-post tal-bidu tiegħu, jiġifieri, fiċ-ċirkustanzi fattwali tal-kawża prinċipali, il-moll ta' max-xmara li minnu jitlaq il-vapur tal-kruċieri li permezz tiegħu s-servizz ta' trasport jiġi pprovdut. Din il-proposta ċertament tippreżenta l-vantaġġ li tiġi rregolata b'mod ċar il-kwistjoni tal-kompetenza fiskali sa fejn, b'differenza mill-ilmijiet tax-xmara Moselle, ix-xtut tagħha jinsabu fit-territorju esklużiv tal-Istati Membri kkonċernati, li, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, huwa t-territorju Lussemburgiż. Fil-fatt, din il-proposta hija wkoll konformi mal-prinċipju ġenerali ta' tassazzjoni fuq il-post tal-konsum. Fil-fatt, jista' jitqies li l-post ta' konsum tas-servizz ta' trasport ta' passiġġieri huwa l-post minn fejn dawn il-passiġġieri jibdew il-vjaġġ.

55. Madankollu m'iniex favur li l-Qorti tal-Ġustizzja tilqa' din il-proposta – u dan għal tliet raġunijiet.

41 Ara s-sentenza tat-23 ta' Mejju 1996, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-331/94, EU:C:1996:211).

42 Ara s-sentenza tas-6 ta' Novembru 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, punt 12), kif ukoll, reċentement, is-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 41).

43 Ara s-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 41).

56. L-ewwel, din il-proposta ma ssib ebda bażi fid-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388. Fir-rigward tal-provvista ta' servizzi, din id-direttiva tistabbilixxi biss regola ġenerali ta' tassazzjoni fil-post ta' stabbiliment tal-fornitur tas-servizzi (Artikolu 9(1)) kif ukoll ċertu numru ta' eċċezzjonijiet – li waħda minnhom tikkonċerna servizzi ta' trasport u tordna li l-post fejn iseħħ it-trasport jitqies bħala l-post ta' provvista tas-servizz (Artikolu 9(2)(b)). Min-naħa l-oħra, fiha hija assenti kwalunkwe dispożizzjoni li, anki b'analoġija, tkun tippermetti li l-post tal-provvista ta' servizz ta' trasport jintrabat mal-post li fih jibda dan it-trasport.

57. Għal finijiet ta' kompletezza, inżid li l-leġiżlazzjoni attwalment fis-seħħ tiddetermina effettivament li l-post ta' provvista tas-servizzi ta' trasport huwa l-post fejn dan jibda iżda biss għas-servizzi ta' trasport intra-Komunitarju ta' oġġetti favur persuni mhux taxxabbli[44]. Min-naħa l-oħra, f'dak li jikkonċerna s-servizzi ta' trasport ta' persuni, bħal fil-każ tal-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388, japplika l-prinċipju li l-post ta' provvista tas-servizzi huwa l-post fejn iseħħ it-trasport billi jittieħdu inkunsiderazzjoni d-distanzi koperti[45]. Għalhekk, anki interpretazzjoni dinamika ta' din id-dispożizzjoni ma tippermettix li jintrabat il-post ta' provvista tas-servizz ta' trasport ta' persuni mal-post li fih jibda dan it-trasport.

58. Barra minn hekk, fil-każ li kellha tintlaqa' l-proposta tal-Kummissjoni, tqum il-kwistjoni dwar jekk il-prinċipju li hija tipproponi għandux japplika biss fir-rigward tat-territorju tal-kondominju jew jekk għandux japplika wkoll f'sitwazzjonijiet oħra ta' trasport ta' persuni bejn Stati Membri differenti. Fil-fatt, ma nara ebda raġuni li t-territorju tal-kondominju jiġi ssuġġettat għal regoli differenti minn dawk applikabbli għal sitwazzjonijiet oħra simili. Id-diffikultà fl-applikazzjoni tar-regoli dwar il-VAT fit-territorju tal-kondominju hija ta' natura teknika u tirrikjedi soluzzjoni fuq il-bażi tad-dispożizzjonijiet applikabbli u mhux li jinħolqu, permezz ta' interpretazzjoni, regoli legali distinti. Issa, l-applikazzjoni tal-proposta tal-Kummissjoni għas-servizzi kollha ta' trasport tal-passiġġieri bejn Stati Membri differenti tkun tfisser, *de facto*, li jiġu emendati d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388.

59. It-tieni, il-proposta tal-Kummissjoni ma għandhiex bażi fis-sitwazzjoni fattwali ta' din il-kawża. Fil-fatt, kif jippreċiża l-Artikolu 1(3) it-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984, il-fruntiera tat-territorju li jaqa' taħt sovranità konġunta tiddetermina l-linja ta' konfluwenza tas-superfiċi tal-ilma mas-superfiċi terrestri. Fi kliem ieħor – il-wiċċ tal-ilma tal-Moselle jikkostitwixxi, kollu kemm hu, it-territorju tal-kondominju. Issa, konformement mal-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388, il-post tal-provvista ta' servizzi huwa l-post fejn isir it-trasport, *billi tittieħed inkunsiderazzjoni d-distanza koperta*, jiġifieri mill-mument tat-tluq tal-mezz ta' trasport, f'dan il-każ il-vapur.

60. Dan ifisser li, filwaqt li l-passiġġieri jitilgħu fuq vapur minn moll għall-imbark li jista' jinsab fit-territorju esklużiv ta' wieħed mill-Istati Membri kkonċernati[46], din il-provvista tas-servizz ta' trasport issir kollha kemm hi fuq is-superfiċi tal-ilma, jiġifieri fit-territorju tal-kondominju. Għaldaqstant, ma jistax jitqies, kif tixtieq il-Kummissjoni, li din il-provvista ta' servizz tibda fit-territorju esklużiv ta' Stat Membru wieħed u jkompli sussegwentement biss fit-territorju tal-kondominju. Għalhekk, f'dan il-każ, ma hemmx lok għal analoġija mal-kawża li tat lok għas-sentenza Trans Tirreno Express[47], li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat it-tassazzjoni ta' servizz ta' trasport marittimu li beda u spiċċa fl-ilmijiet territorjali ta' Stat Membru anki fil-parti

44 Artikolu 50 tad-Direttiva 2006/112.

45 Artikolu 48 tad-Direttiva 2006/112.

46 Għalkemm dan ma huwiex evidenti peress li skont l-Artikolu 1(2) tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984 it-territorju komuni jinkludi wkoll l-installazzjonijiet li jinsabu fuq l-ilma.

47 Sentenza tat-23 ta' Jannar 1986, Trans Tirreno Express (283/84, EU:C:1986:31).

fejn dan it-trasport seħħ fl-ilmijiet internazzjonali. It-trasport fil-Moselle, fuq il-parti konfinali tagħha bejn il-Lussemburgu u l-Ġermanja, effettivament isir kollu kemm hu fit-territorju li jaqa' taħt is-sovranità konġunta ta' dawn iż-żewġ Stati Membri.

61. Fl-aħħar nett, it-tielet, tista' ċertament issir evalwazzjoni kritika ħafna tal-fatt li, sa issa, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma kkonkludewx l-arranġament previst fl-Artikolu 5 tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984 u minħabba f'hekk ma ssuġġettawx għat-taxxa s-servizzi ta' trasport ipprovduti fit-territorju tal-kondominju. Xorta jibqa' l-fatt li dan it-territorju jaqa' taħt is-sovranità konġunta tagħhom u li, għaldaqstant, dawn iż-żewġ Stati Membri, bħala prinċipju, jeżerċitaw fuqu ġurisdizzjoni fiskali u li għandhom id-dritt jiddeterminaw, konformement mad-dritt tal-Unjoni, il-modalitajiet għall-eżerċizzju ta' din il-ġurisdizzjoni.

62. Min-naħa l-oħra, l-aċċettazzjoni tal-proposta tal-Kummissjoni ċċaħħad lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja mill-ġurisdizzjoni fiskali tagħha fit-territorju tal-kondominju, sa fejn is-servizzi ta' trasport f'dan it-territorju jitwettqu minn moll għall-imbark li jinsab fit-territorju esklużiv tal-Lussemburgu (u viċi versa). Issa, fid-Direttiva 77/388, huma assenti dispożizzjonijiet li jiġġustifikaw li dawn l-Istati Membri jiġu mċaħħda minn din il-ġurisdizzjoni.

63. Dan lanqas ma huwa neċessarju peress li, fil-fehma tiegħi, fuq il-bażi tad-dritt tal-Unjoni tista' tinstab soluzzjoni iktar sempliċi għas-sitwazzjoni inkwistjoni f'din il-kawża.

Il-proposta tiegħi għal soluzzjoni

64. Id-dritt tal-Unjoni jeżiġi li t-tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-kondominju jiġu intaxxati b'mod konformi mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388. Minn din il-perspettiva, ma huwiex essenzjali li jsir magħruf jekk u kif il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja ftiehmu dwar il-modalitajiet ta' applikazzjoni, f'dan it-territorju, tar-regoli dwar il-VAT. Kemm it-tassazzjoni unilaterali minn wieħed mill-Istati Membri kkonċernati kif ukoll it-tassazzjoni skont il-modalitajiet miftiehma minn dawn l-Istati Membri jissodisfaw din il-kundizzjoni. Konsegwentement, it-tassazzjoni unilaterali tal-imsemmija tranżazzjonijiet minn wieħed minn dawn l-Istati Membri tissodisfa r-rekwiżiti tad-dritt tal-Unjoni. L-eventwali ftehimiet ulterjuri bejn l-Istati Membri kkonċernati huma riżultat tar-relazzjonijiet bilaterali tagħhom ibbażati fuq regoli tad-dritt internazzjonali, inkluż it-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984. Dan madankollu ma huwiex suġġett ta' interess tad-dritt tal-Unjoni.

65. Dan jista' jiġi pparagunat mal-istituzzjoni ta' responsabbiltà *in solidum*, magħrufa fid-dritt ċivili, fejn diversi debituri jkunu responsabbli mill-eżekuzzjoni ta' servizz partikolari, iżda l-eżekuzzjoni ta' dan is-servizz minn wieħed minn dawn il-kodebituri jissodisfa l-pretensjoni tal-kreditur, u dan il-kreditur ma għandux jintervjeni fil-ħlas sussegwenti bejn debituri.

66. Id-dritt tal-Unjoni għalhekk ma jipprekludix li servizzi ta' trasport imwettqa fit-territorju tal-kondominju jkunu suġġetti għall-VAT fil-Lussemburgu. Min-naħa l-oħra, jekk tali tqassim tal-ġurisdizzjoni fiskali ma jkunx sodisfaċenti għar-Repubblika Federali tal-Ġermanja, hija tista' tilħaq arranġament xieraq mal-Gran Dukat tal-Lussemburgu fuq il-bażi tal-Artikolu 5 tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984.

67. Kuntrarjament għall-preokkupazzjonijiet tal-Gvern Ġermaniż, tali soluzzjoni ma toħloqx riskju ta' tassazzjoni doppja tal-imsemmija servizzi.

68. Kif jirrileva dan il-gvern stess fl-osservazzjonijiet tiegħu, it-tassazzjoni doppja ta' dawn l-istess tranżazzjonijiet tmur kontra l-prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT li huwa l-prinċipju ta' newtralità tagħha[48]. Ir-regoli li jiddeterminaw il-post ta' twettiq tat-tranżazzjonijiet intaxxati li jinsabu fid-Direttiva 77/388 iservu preċiżament, fost oħrajn, biex tiġi evitata t-tassazzjoni doppja ta' dawn l-istess tranżazzjonijiet fi Stati Membri differenti.

69. Konsegwentement, meta, konformement mar-regoli tad-Direttiva 77/388, tranżazzjoni partikolari tkun ġiet intaxxata fi Stat Membru dan ifisser li tkun ġiet ipprojbita t-tassazzjoni tagħha mill-ġdid fl-Istati Membri l-oħra. Tali tassazzjoni mill-ġdid tkun tikkostitwixxi taxxa miġbura bi ksur tad-dritt tal-Unjoni u tkun suġġetta għal obbligu ta' rimbors[49]. Fil-każ ta' neċessità, l-awtoritajiet tat-taxxa ta' wieħed mill-Istati Membri kkonċernati għandhom jitolbu l-informazzjoni kkonċernata mill-awtoritajiet tal-Istat Membru l-ieħor fil-qafas tal-kooperazzjoni amministrattiva[50]. Il-projbizzjoni tat-tassazzjoni doppja hija suġġetta għall-istħarriġ tal-qrati nazzjonali li, f'każ ta' dubju, għandhom il-possibbiltà, u kultant l-obbligu, li jitolbu lill-Qorti tal-Ġustizzja tinterpreta korrettement id-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni[51].

70. Barra minn hekk, fil-każ ta' kontenzjuż bejn l-Istati Membri kkonċernati fir-rigward tal-applikazzjoni tar-regoli dwar il-VAT fit-territorju tal-kondominju, dawn jistgħu, bis-saħħa ta' kompromess, jissuġġettaw din it-tilwima għall-kompetenza tal-Qorti tal-Ġustizzja konformement mal-Artikolu 273 TFUE.

Sommarju

71. Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 77/388 japplikaw b'mod sħiħ għat-tranżazzjonijiet imwettqa fit-territorju tal-kondominju, indipendentement mill-fatt jekk l-arranġament previst fl-Artikolu 5 tat-Trattat dwar il-Fruntiera tal-1984 kienx ġie konkluż jew le. Il-modalitajiet ta' applikazzjoni ddettaljati ta' dawn id-dispożizzjonijiet fit-territorju tal-kondominju jistgħu jiġu ddeterminati mill-imsemmi arranġament. Madankollu, fl-assenza ta' dan, id-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix it-tassazzjoni unilaterali tal-imsemmija tranżazzjonijiet minn wieħed mill-Istati Membri kkonċernati. Tali tassazzjoni tfisser li tiġi pprojbita t-tassazzjoni ta' dawn l-istess tranżazzjonijiet mit-tieni Stat Membru kkonċernat.

Konklużjoni

72. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nipproponi li r-risposta għad-domanda preliminari magħmula mill-Cour de cassation (il-Qorti tal-Kassazzjoni, il-Lussemburgu) tkun kif ġej:

Il-punt 1 tal-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE tas-16 ta' Diċembru 1991, moqri flimkien mal-Artikolu 3(2) ta' din

48 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-23 ta' Novembru 2017, CHEZ Elektro Bulgaria u FrontEx International (C-427/16 u C-428/16, EU:C:2017:890, punt 66 u l-ġurisprudenza ċċitata).

49 Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-23 ta' Novembru 2017, CHEZ Elektro Bulgaria u FrontEx International (C-427/16 u C-428/16, EU:C:2017:890, punt 67); kif ukoll is-sentenza tat-18 ta' Ġunju 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punt 52).

50 Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 3 tad-dispożittiv).

51 Sentenza tat-18 ta' Ġunju 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punt 51).

id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li dan għandu japplika għas-servizzi ta' trasport ta' persuni pprovduti fit-territorju li, bis-saħħa ta' ftehimiet internazzjonali, huwa suġġett għas-sovranità konġunta bejn il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja, irrispettivament mill-kwistjoni dwar jekk l-Istati Membri kkonċernati kkonkludewx arranġament dwar il-modalitajiet għall-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni fuq l-imsemmi territorju.

L-Artikolu 9(2)(b) tad-Direttiva 77/388 għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix it-tassazzjoni tal-imsemmija servizzi miż-żewġ Stati Membri kkonċernati permezz ta' arranġament jew b'mod unilaterali minn wieħed minnhom. F'din l-aħħar ipoteżi, l-Istat Membru l-ieħor jitlef is-setgħa li jintaxxa l-imsemmija tranżazzjonijiet.