SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla)

4 ta' Mejju 2017*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 2006/112/KE — Artikolu 148(d) — Eżenzjoni — Provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibħra miftuħa u tal-merkanzija tagħhom — Tagħbija ta' merkanzija mwettqa minn subappaltatur f'isem intermedjarju"

Fil-Kawża C-33/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Korkein hallinto-oikeu (qorti amministrattiva suprema, il-Finlandja), permezz ta' deċiżjoni tal-15 ta' Jannar 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-20 ta' Jannar 2016, fil-proċedura mibdija minn

A Oy

fil-preżenza ta':

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla),

komposta minn J. Malenovský (Relatur), li qiegħed jaġixxi bħala President tat-Tmien Awla, M. Safjan u D. Šváby, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: Y. Bot,

Reġistratur: I. Illéssy, Amministratur,

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

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal A Oy, minn R. Nyrhinen u M. Pokkinen,

— għall-Gvern Finlandiż, minn H. Leppo, bħala aġent,

— għall-Gvern Elleniku, minn E. Tsaousi u K. Nasopoulou, bħala aġenti,

— għall-Gvern Olandiż, minn M. Bulterman u M. de Ree, bħala aġenti,

— għall-Gvern Pollakk, minn A. Kramarczyk-Szaładzińska u M. B. Majczyna, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Owsiany-Hornung u P. Aalto, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Finlandiż

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-7 ta' Diċembru 2016,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima mibdija minn A Oy fir-rigward tal-fondatezza ta' dikjarazzjoni fiskali li l-Keskusverolautakunta (kummissjoni fiskali ċentrali, il-Finlandja) adottat li kienet tipprovdi li s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq bastiment jew ta' ħatt minn bastiment, imwettqa minn subappaltatur li jiffatturahom lill-impriża kontraenti u mhux direttament lis-sid tal-bastiment, ma jistgħux jibbenefikaw mill-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Id-Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 91/680/KEE, tas-16 ta' Diċembru 1991 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 160) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), kienet tinkludi l-Artikolu 15 li kien jipprevedi:

"Mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħra tal-Komunità l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġejjin taħt il-kondizzjonijet li huma għandhom ifasslu għall-iskop biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara tat-tali eżenzjonijet u jipprevenu kwalunkwe evażjoni, evitar jew abbuż:

1. il-provvista ta' oġġetti mibgħuta jew transportati għal destinazzjoni barra mill-Komunità minn jew għan-nom tal-bejjiegħ;

[…]

5. il-provvista, modifikazzjoni, tiswija, manteniment, nolleġġjar u kiri ta' vapuri msemmija fil-paragrafu 4 (a) u (b) tal-provvista, kiri, tiswija u manteniment tat-tagħmir - inkluż it-tagħmir tas-sajd - inkorporat jew użat hemmhekk;

[…]

8. il-provvista ta' servizzi barra dawk msemmija fil-paragrafu 5, biex jilħqu l-bżonnijiet diretti tal-vapuri tal-baħar msemmija f'dak il-paragrafu jew tal-merkanzija tagħhom;

[…]"

4 Is-Sitt Direttiva tħassret u ġiet issostitwita bid-Direttiva 2006/112, li daħlet fis-seħħ fl-1 ta' Jannar 2007.

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

"Fejn persuna taxxabbli li taġixxi f'isimha iżda għall-benefiċċju ta' ħaddieħor tieħu parti fi provvista ta' servizzi, hija għandha tiġi kkunsidrata li rċeviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess."

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

"L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 [tat-Titolu IX] għandhom japplikaw mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijiet oħrajn tal-Komunità skond kondizzjonijiet li l-Istati Membri għandhom jistabilixxu għall-finijiet li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' dawk l-eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kawlunkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli."

7 Il-Kapitolu 7 tat-Titolu IX ta' din id-direttiva huwa intitolat "Eżenzjonijiet relatati mat-trasport internazzjonali". Dan jinkludi l-Artikolu 148 ta' din id-direttiva li jipprovdi:

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

a) il-provvista ta' merkanzija għall-għoti tal-karburant u l-provvedimenti għal bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibħra fil-miftuħ u li jġorru passiġġieri għal ħlas jew użati għall-iskop ta' attivitajiet kummerċjali, industrijali jew tas-sajd, jew għas-salvataġġ jew l-assistenza fil-baħar, jew għas-sajd mal-kosta, bl-eċċezzjoni, fil-każ ta' bastimenti użati għas-sajd mal-kosta, ta' provvedimenti tal-bastimenti;

[…]

(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 jilħqu l-bżonnijiet diretti tal-batimenti msemmija fil-punt (a) jew tat-tagħbija tagħhom;

[…]"

Id-dritt Finlandiż

8 L-Artikolu 71(3) tal-Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Liġi 1501/1993 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud), tat-30 ta' Diċembru 1993, fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-fatti tal-kawża prinċipali, jipprovdi:

"Il-bejgħ li ġej ma għandux ikun taxxabbli:

[…]

3) il-bejgħ ta' servizzi fuq bastiment jew fuq ajruplan li jipparteċipa fil kummerċ internazzjonali lil persuni waqt iċ-ċaqliq tagħhom barra mill-pajjiż kif ukoll il-bejgħ ta' servizzi għall-bżonnijiet diretti ta' tali bastiment jew tal-merkanzija tiegħu".

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9 A hija sussidjarja ta' B Oy. Hija teżerċita l-attivitajiet tagħha f'żewġ portijiet fejn hija tipprovdi servizzi ta' tagħbija u ta' ħatt, ta' magazzinaġġ, ta' aġenzija ta' merkanzija bil-baħar u ta' spedizzjoni.

10 Fost is-servizzi pprovduti minn A hemm dawk ta' tagħbija ta' merkanzija ta' bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibħra miftuħa kif ukoll tiżgura l-eżerċizzju ta' attività kummerċjali. Fil-prattika, it-tagħbija titwettaq minn subappaltatur li jiffatturahom lil A, li tiffatturahom mill-ġdid lill-persuna li tkun għamlet l-ordni lilha li, skont il-każ, tista' jkun B, il-possessur tal-merkanzija, min jgħabbi l-merkanzija, l-impriża ta' tranżitu jew is-sid tal-bastiment. L-informazzjoni ddettaljata li tikkonċerna l-bastiment u l-merkanzija kkonċernata tintbagħat lis-subappaltatur u tissemma kemm fil-fattura rċevuta minn A kif ukoll f'dik maħruġa minn din il-kumpannija.

11 A ressqet talba għal dikjarazzjoni fiskali quddiem il-Kummissjoni fiskali ċentrali, sabiex tkun taf jekk, b'applikazzjoni tal-Artikolu 71(3) tal-AVL, it-tranżazzjonijiet ta' tagħbija ta' merkanzija mwettqa b'subappalt f'isem il-klijenti tagħha setgħux jiġu eżentati mill-VAT.

12 B'deċiżjoni tal-1 ta' Ottubru 2014, il-Kummissjoni fiskali ċentrali indikat lil A li s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija ma għandhomx jitqiesu bħala servizzi eżentati mill-VAT fis-sens tal-Artikolu 71(3) tal-AVL, li tittrasponi l-Artikolu 148(a), (ċ) u (d) tad-Direttiva 2006/112, peress li l-provvista ta' servizzi lil bastimenti li joperaw fil-kummerċ internazzjonali jew il-merkanzija tagħhom ma tistax tiġi eżentata mill-VAT ħlief jekk din isseħħ fl-istadju finali ta' kummerċjalizzazzjoni tas-servizzi inkwistjoni. Issa, fl-ipoteżi maħsuba fit-talba, is-servizzi ta' tagħbija huma pprovduti fi stadju preċedenti.

13 A ppreżentat appell kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Korkein hallinto-oikeus (qorti amministrattiva suprema, il-Finlandja) minħabba li din kisret l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112, billi din id-dispożizzjoini kellha tiġi interpretata fis-sens li l-provvista ta' servizzi marbuta, min-natura tagħha, mal-bżonnijiet diretti ta' bastiment u tal-merkanzija tiegħu, bħas-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija, għandha tiġi eżentata mill-VAT, indipendentement mill-persuna li tbigħ jew li tixtri dawn is-servizzi.

14 Bħala difiża, l-amministrazzjoni fiskali Finlandiża bbażat ruħha b'mod partikolari fuq is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563), sabiex issostni li l-eżenzjoni mill-VAT prevista minn din id-dispożizzjoni tapplika biss fl-istadju finali ta' kummerċjalizzazzjoni tas-servizzi inkwistjoni.

15 Il-qorti tar-rinviju tqis madankollu li din is-sentenza ma tippermettix li tingħata tweġiba għall-kwistjoni jekk, meta jirriżulta min-natura stess tas-servizz inkwistjoni li dan tal-aħħar huwa marbut mal-bżonnijiet diretti ta' bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibħra miftuħa u tal-merkanzija tagħhom, jibqa' neċessarju, sabiex tiġi applikata l-eżenzjoni minn VAT, li dan is-servizz jiġi ffatturat direttament lis-sid tal-bastiment.

16 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Korkein hallinto oikeus (qorti amministrattiva suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) L-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112/KE għandu jiġi interpretat fis-sens li s-servizzi ta' tagħbija u ta' ħatt ta' merkanzija fuq jew minn bastiment huma provvista ta' servizzi effettwati għall-bżonnijiet diretti tal-merkanzija għall-bastimenti msemmija fil-punt a) tal-istess artikolu?

2) Fid-dawl tas-sejbiet tal-punt 24 tas-sentenza [tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka, C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563] li l-eżenzjoni prevista mid-dispożizzjoni inkwistjoni ma setgħetx tiġi estiża għas-servizzi pprovduti fi stadju preċedenti ta' kummerċjalizzazzjoni, l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112/KE għandu jiġi interpretat fis-sens li japplika wkoll għas-servizz inkwistjoni, fejn is-servizz ipprovdut minn subappaltatur tal-[…] A […] matul l-ewwel fażi ta' tranżazzjonijiet jirrigwarda servizz li huwa materjalment f'relazzjoni diretta mal-merkanzija u […] A […] tiffattura mill-ġdid lill-impriża ta' tranżitu jew lill-impriża tat-trasport?

3) Fid-dawl tas-sejbiet tal-punt 24 [ta' din is-sentenza], li l-eżenzjoni prevista mid-dispożizzjoni inkwistjoni tapplika biss għas-servizzi pprovduti lis-sid ta' bastiment, l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112/KE għandu jiġi interpretat fis-sens li din l-eżenzjoni ma tistax tapplika jekk is-servizz huwa pprovdut lill-possessur tal-merkanzija, bħall-esportatur jew bħall-importatur tal-merkanzija kkonċernata?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

17 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq jew lejn bastiment jew ta' ħatt minnu humiex servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-merkanzija tal-bastimenti li hemm riferiment għalihom fl-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva.

18 L-ewwel nett, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112, hija eżentata mill-VAT il-provvista ta' servizzi, minbarra dik imsemmija fil-punt (ċ) ta' dan l-artikolu, imwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-bastimenti li hemm riferiment għalihom fil-punt (a) ta' dan l-artikolu u tal-merkanzija tagħhom.

19 Għalhekk, mill-formulazzjoni ta' dan l-Artikolu 148(d) jiirriżulta li, sabiex ikun wieħed minn dawn is-"servizzi oħra", din id-dispożizzjoni teħtieġ, minn naħa, li s-servizzi inkwistjoni jitwettqu għall-bżonnijiet diretti ta' bastiment u tal-merkanzija tiegħu u, min-naħa l-oħra, li dan il-bastiment ikun wieħed minn dawk li hemm riferiment għalihom fl-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva.

20 Fir-rigward tat-tieni minn dawn iż-żewġ kundizzjonijiet, il-qorti tar-rinviju tidher li tikkunsidra li, fil-kawża prinċipali, din hija ssodisfatta, ħaġa li huwa kompitu tagħha li tivverifika.

21 F'dak li jikkonċerna l-ewwel kundizzjoni, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 ma jippreċiżax kif għandu jinftiehem il-kunċett ta' "bżonnijiet diretti ta' bastiment u tal-merkanzija tiegħu". F'dawn iċ-ċirkustanzi, hemm lok li dan il-kunċett jiġi interpretat fir-rigward tal-kuntest li dan l-Artikolu 148(d) jagħmel parti minnu.

22 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 148(ċ) tad-Direttiva 2006/112, li l-Artikolu 148(d) ta' din id-direttiva jirreferi speċifikament għalih, huwa intiż, bħal fil-każ ta' dan tal-aħħar, li jeżenta servizzi marbuta mat-trasport marittimu internazzjonali u jirreferi ruħu, sabiex jidentifika dawn is-servizzi, għall-istess bastimenti, jiġifieri dawk li hemm riferiment għalihom fil-punt a) ta' dan l-istess artikolu. Billi dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet kienu simili u komplementari, il-kunċett ta' "bżonnijiet diretti ta' bastiment u tal-merkanzija tiegħu" għandu jiġi interpretat billi jibbaża fuq l-istruttura tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 148(ċ) ta' din id-direttiva.

23 Issa, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 148(ċ) tad-Direttiva 2006/112 jeżenta, b'mod partikolari, il-kiri, it-tiswija u l-manutenzjoni peress li dawn tal-aħħar jirrigwardaw tagħmir li jservi għall-użu ta' bastiment li jaqa' taħt il-punt a) ta' dan l-artikolu. Essenzjalment, dan l-Artikolu 148(ċ) jistabbilixxi għalhekk rekwiżiti ta' eżistenza ta' rabta bejn il-provvista ta' servizzi mwettqa u l-użu tal-bastiment ikkonċernat (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-4 ta' Lulju 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punt 21).

24 Is-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija jissodisfaw dan ir-rekwiżit. Fil-fatt, it-trasport ta' merkanzija jikkostitwixxi forma abitwali ta' użu tal-bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibħra miftuħa. Issa, sabiex merkanzija tkun tista' tiġi ttrasportata u li bastiment ikun jista' għalhekk jintuża, huwa neċessarju li din il-merkanzija titgħabba fuq dan il-bastiment fil-port ta' tluq, u sussegwentement tinħatt fil-port tal-wasla.

25 Għalhekk, tali servizzi għandhom jitqiesu bħala li jissodisfaw il-bżonnijiet diretti tal-merkanzija ta' bastiment li hemm riferiment għalih fl-Artikolu 148(a) tad-Direttiva 2006/112 u, sa fejn dawn huma indispensabbli għall-użu tal-bastiment li jittrasponi din il-merkanzija, bħala li jissodisfaw ukoll il-bżonnijiet diretti ta' dan il-bastiment.

26 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-ewwel domanda għandha tiġi risposta li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq jew lejn bastiment jew li tinħatt minnu huma servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-merkanzija tal-bastimenti li hemm riferiment għalihom fl-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva.

Fuq it-tieni u t-tielet domandi

27 Permezz tat-tieni u tat-tielet domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li huma unikament eżentati s-servizzi li jirrigwardaw it-twettiq ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew li tinħatt minnu li jaqa' taħt l-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva li jseħħu fl-istadju finali ta' kummerċjalizzazzjoni ta' tali servizz, jew jekk humiex ukoll eżentati s-servizzi mwettqa fi stadju preċedenti, bħal servizz ipprovdut minn subappaltatur lil operatur ekonomiku li jiffatturah mill-ġdid sussegwentement lil impriża ta' tranżitu jew lil impriża ta' trasport. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll jekk dan l-Artikolu 148(d) għandux jiġi interpretat fis-sens li huma wkoll eżentati s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija pprovduti lill-possessur ta' din il-merkanzija, bħall-esportatur jew l-importatur tagħha.

28 Fl-ewwel lok, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 ma jirreferix, fir-rigward tal-provvista ta' servizzi li jirreferi għaliha, għal stadju partikolari tal-katina ta' kummerċjalizzazzjoni tagħhom, u lanqas ma jsemmi persuni li dawn is-servizzi għandhom jiġu ffatturati lilhom. Konsegwentement, il-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, waħedha, ma tippermettix li jitqies li hija eskluża mill-benefiċċju tal-eżenzjoni li hija tipprevedi l-provvista ta' servizzi li ma sseħħx fl-istadju finali ta' kummerċjalizzazzjoni jew dik iffatturata lil intermedjarju.

29 F'dawn il-kundizzjonijiet, għandu jiġi eżaminat jekk tali esklużjoni tistax tirriżulta mill-kuntest li jagħmel parti minnu l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112.

30 F'dan ir-rigward, skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva 2006/112 li jadotta f'termini analogi l-ewwel sentenza tal-Artikolu 15 tas-Sitt Direttiva, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 għandha tkun tista' tiġi implementata mill-Istati Membri b'mod li jippermetti l-applikazzjoni korretta u sempliċi tagħha, kif ukoll sabiex ikun hemm prevenzjoni ta' kwalunkwe frodi, evażjoni u abbuż eventwali.

31 Issa, f'tali kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat, fil-punt 24 tas-sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563), li l-qorti tar-rinviju tirreferi għaliha, li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 15(8) tas-Sitt Direttiva, li l-formulazzjoni tiegħu hija identikament adottata fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112, tapplika biss għat-tranżazzjonijiet li jseħħu fl-istadju finali ta' kummerċjalizzazzjoni tas-servizz inkwistjoni.

32 Madankollu, għandu jitfakkar li, fil-kawżi magħquda speċifiċi ħafna li taw lok għas-sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563), kienu inkwistjoni servizzi ta' trasport ta' karburant imwettqa f'isem persuna li għamlet l-ordnijiet li sussegwentement biegħet dan il-karburant lil sidien ta' bastimenti. Għalhekk, diversi tranżazzjonijiet kellhom materjalment jitwettqu qabel ma l-użu ta' din il-provvista ta' servizzi għall-bżonnijiet li hemm riferiment għalihom fl-Artikolu 15(8) tas-Sitt Direttiva ma jkun ġie miksub, billi tali użu jsir ċert biss ladarba l-karburant jiġi kkunsinnat lill-operaturi tal-bastimenti li jużawh. Konsegwentement, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat, f'din is-sentenza, li l-estensjoni tal-eżenzjoni prevista fi stadji preċedenti ta' kummerċjalizzazzjoni ta' dan is-servizz kienet irrikjediet l-istabbiliment ta' mekkaniżmi ta' kontroll u ta' sorveljanza sabiex tiġi żgurata d-destinazzjoni finali ta' dan il-karburant. Issa, dawn il-mekkaniżmi kienu jfissru restrizzjonijiet li kienu irrikonċiljabbli mal-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjonijiet.

33 Tali ġurisprudenza, adattata għall-partikolaritajiet tal-kawżi li kienu taw lok għal din is-sentenza, li kienu jikkonċernaw provvista ta' servizzi li setgħet ma ntużatx għall-iskop tagħha, ma tistax tiġi trasposta għas-sitwazzjonijiet li fihom, fid-dawl tan-natura tagħha, l-iskop ta' provvista ta' servizzi jista' jitqies bħala ċert minn meta din tiġi miftiehma. Fil-fatt, f'tali sitwazzjonijiet, l-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 hija żgurata mingħajr ma jiġi impost l-istabbiliment ta' mekkaniżmi ta' kontroll u ta' sorveljanza.

34 Din hija s-sitwazzjoni tas-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Fil-fatt, mir-risposta għall-ewwel domanda jirriżulta li l-verifika tal-kwistjoni jekk dawn jissodisfawx il-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112, tiddependi unikament mit-tip ta' bastiment li fuqu jew lejh jew li minnu għandhom jitwettqu dawn it-tagħbijiet. Għalhekk, l-użu li jsir minn dawn is-servizzi jista' jitqies bħala miksub mill-modalitajiet ta' eżekuzzjoni miftiehma tagħhom.

35 Billi ebda element partikolari ieħor ma jista' jiġġustifika li l-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) ta' din id-direttiva tkun limitata għall-istadju finali tal-katina ta' kummerċjalizzazzjoni tas-servizzi inkwistjoni, hemm lok li jiġi kkonstatat li din l-eżenzjoni tapplika, fir-rigward ta' servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, mhux biss għas-servizzi li seħħew fl-istadju finali ta' kummerċjalizzazzjoni ta' dawn is-servizzi, iżda wkoll għal dawk imwettqa fi stadju preċedenti.

36 Tali konklużjoni hija barra minn hekk ikkorroborata mill-għan li għandu jintlaħaq mill-Artikolu 148 tad-Direttiva 2006/112.

37 Fil-fatt, hekk kif jirriżulta mit-titolu tal-Kapitolu 7 tat-Titolu IX ta' din id-direttiva, l-għan li għandu jintlaħaq minn din tal-aħħar huwa li jiġi mħeġġeġ it-trasport internazzjonali ta' merkanzija jew ta' persuni. Issa, li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 tiġi interpretata bħala li tapplika biss għall-aħħar stadju tal-katina ta' kummerċjalizzazzjoni ta' servizzi ta' tagħbija jmur kontra tali għan, peress li, billi kull intermedjarju ta' din il-katina jrid jgħaddi fuq il-klijenti tiegħu l-ispiża ta' finanzjament ta' ħlas bil-quddiem ta' fluss ta' flus li jirriżulta mill-ħlas tal-VAT, din l-interpretazzjoni twassal għal żieda fil-prezzijiet applikati fit-trasport internazzjonali, mingħajr għaldaqstant tali żieda tkun iġġustifikata min-neċessità li tiġi ggarantita l-applikazzjoni korretta u sempliċi ta' din l-eżenzjoni.

38 Fit-tieni lok, fir-rigward tas-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija pprovduti lil operatur ekonomiku, iżda ffatturati mill-ġdid lil operatur ieħor, bħal impriża ta' tranżitu jew ta' trasport, huwa paċifiku li, minn naħa, kull operatur ekonomiku huwa preżunt li jaġixxi f'ismu stess. Min-naħa l-oħra, meta persuna taċċetta li tħallas, f'isem ħaddieħor, il-fattura ta' provvista ta' servizzi, din tista' tiqies bħala li intervjeniet fit-twettiq ta' dik il-provvista.

39 Issa, skont l-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112, meta persuna taxxabbli, li taġixxi f'isimha stess iżda għall-benefiċċju ta' ħaddieħor, tieħu parti fi provvista ta' servizzi, hija għandha tiġi kkunsidrata li rċeviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess.

40 Isegwi li, meta servizz ta' tagħbija ta' merkanzija pprovdut lil operatur ekonomiku huwa ffatturat mill-ġdid lil impriża ta' tranżitu jew ta' trasport, hemm lok li jiġi kkunsidrat, ħlief sabiex jiġi stabbilit jekk din l-impriża ma aġixxietx f'isimha stess, li provvista ta' servizzi ġdida ġiet imwettqa, li kellha bħala effett li tbiddel il-pożizzjoni, fil-katina ta' kummerċjalizzazzjoni ta' dawn is-servizzi, tas-servizz ipprovdut preċedentement.

41 Madankollu, din iċ-ċirkustanza, waħedha, ma tistax tikkontesta l-applikazzjoni, għas-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija, tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112. Fil-fatt, peress li, hekk kif jirriżulta mill-punt 35 ta' din is-sentenza, l-eżenzjoni prevista minn din id-dispożizzjoni tapplika għal tali servizzi indipendentement mill-istadju tal-katina ta' kummerċjalizzazzjoni li fih iseħħ is-servizz inkwistjoni, l-interpożizzjoni ta' servizz supplimentari f'din il-katina ma għandhiex effett fuq l-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni.

42 Fit-tielet lok, f'dak li jikkonċerna l-applikabbiltà tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 għas-servizzi ta' tagħbija li huma pprovduti lill-possessuri tal-merkanzija kkonċernata, sa fejn, hekk kif għandu jitfakkar, din tista' tapplika għas-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija indipendentement mill-istadju tal-katina ta' kummerċjalizzazzjoni li fih iseħħ is-servizz inkwistjoni, tali servizzi jistgħu jiġu eżentati bil-kundizzjoni li jagħmlu parti minn din il-katina ta' kummerċjalizzazzjoni.

43 Issa, f'dan ir-rigward, hekk kif il-qorti tar-rinviju enfasizzat, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fi-punt 24 tas-sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563), li l-katina ta' kummerċjalizzazzjoni tas-servizz li kien inkwistjoni fil-kawżi li taw lok għal din is-sentenza kienet tintemm meta dan is-servizz kien ipprovdut lis-sid tal-bastiment ikkonċernat.

44 Għalhekk, din is-soluzzjoni għandha wkoll tiġi ssostitwita fil-kuntest tagħha. Fil-fatt, kienu inkwistjoni f'dawn il-kawżi servizzi ta' trasport ta' karburant ta' proviżjoni. Peress li tali servizzi kienu intiżi sabiex jissodisfaw il-bżonnijiet tal-bastimenti kkonċernati mingħajr ma jkunu direttament ikkorrelati mal-merkanzija ttrasportata, l-ispiża tagħhom għalhekk ma setgħetx tgħaddi, inkwantu tali, fuq il-possessuri ta' din il-merkanzija.

45 Min-naħa l-oħra, fil-każ ta' servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija, peress li dawn kienu direttament ikkorrelati mal-merkanzija ttrasportata u għalhekk l-ispiża tagħhom setgħet tgħaddi, inkwantu tali, fuq il-possessuri ta' din il-merkanzija, il-provvista ta' dawn is-servizzi lil dawn il-possessuri għandha titqies bħala li dejjem tagħmel parti mill-katina ta' kummerċjalizzazzjoni ta' dawn is-servizzi. Minn dan jirriżulta li tali servizzi jistgħu jiġu eżentati abbażi tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112.

46 F'dawn il-kundizzjonijiet, it-tieni u t-tielet domandi għandhom jiġu risposti li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li, minn naħa, jistgħu jiġu eżentati mhux biss is-servizzi li jirrigwardaw it-twettiq ta' tagħbija ta' merkanzija fuq jew minn bastiment li jaqa' taħt l-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva li jseħħu fl-istadju finali ta' kummerċjalizzazzjoni ta' tali servizz, iżda wkoll is-servizzi mwettqa fi stadju preċedenti, bħal servizz ipprovdut minn subappaltatur lil operatur ekonomiku li jiffatturah sussegwentement lil impriża ta' tranżitu jew lil impriża ta' trasport, u, min-naħa l-oħra, jistgħu jiġu eżentati wkoll is-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija pprovduti lill-possessur ta' din il-merkanzija, bħall-esportatur jew l-importatur tagħha.

Fuq l-ispejjeż

47 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tmien Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq jew lejn bastiment jew li tinħatt minnu huma servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-merkanzija tal-bastimenti li hemm riferiment għalihom fl-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva.**

2) **L-Artikolu 148(d) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li, minn naħa, jistgħu jiġu eżentati mhux biss is-servizzi li jirrigwardaw it-twettiq ta' tagħbija ta' merkanzija fuq jew minn bastiment li jaqa' taħt l-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva li jseħħu fl-istadju finali ta' kummerċjalizzazzjoni ta' tali servizz, iżda wkoll is-servizzi mwettqa fi stadju preċedenti, bħal servizz ipprovdut minn subappaltatur lil operatur ekonomiku li jiffatturah sussegwentement lil impriża ta' tranżitu jew lil impriża ta' trasport, u, min-naħa l-oħra, jistgħu jiġu eżentati wkoll is-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija pprovduti lill-possessur ta' din il-merkanzija, bħall-esportatur jew l-importatur tagħha.**

Firem