SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

1 ta' Awwissu 2025 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 1(2), Artikolu 2(1)(ċ) u Artikolu 78 – Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni – Artikolu 146(1)(b) – Kunsinna ta' oġġett eżenti – Servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT lil xerrejja mhux residenti fl-Unjoni Ewropea – Provvista unika – Provvisti distinti u indipendenti – Natura prinċipali jew anċillari ta' provvista – Eżenzjonijiet skont l-Artikolu 135(1)(d) u l-Artikolu 146(1)(e) – Protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi – Bażi tat-taxxa"

Fil-Kawża C-427/23,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mis-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szeged, l-Ungerija), permezz ta' deċiżjoni tat-3 ta' Lulju 2023, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-11 ta' Lulju 2023, fil-proċedura

Határ Diszkont Kft.

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn I. Jarukaitis, President tal-Awla, N. Jääskinen (Relatur), A. Arabadjiev, M. Condinanzi u R. Frendo, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: I. Illéssy, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-17 ta' Ottubru 2024,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għall-Gvern Ungeriż, minn D. Csoknyai, M. Z. Fehér u K. Szíjjártó, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn V. Bottka, J. Jokubauskaitė u A. Sipos, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: l-Ungeriż.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tad-19 ta' Diċembru 2024,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 1(2), tal-Artikolu 2(1)(ċ), tal-Artikoli 73 u 78, tal-Artikolu 135(1)(d) u tal-Artikolu 146(1)(e) 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, iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT"), kif ukoll tal-prinċipju ta' aspettattivi leġittimi.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Határ Diszkont Kft. (iktar 'il quddiem "Határ Diszkont") u Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (id-Direttorat tal-Appelli tal-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxi u tad-Dwana, l-Ungerija) (iktar 'il quddiem id-"Direttorat tal-Appelli") dwar is-suġġett tar-rifjut, deċiż minn dan tal-aħħar, li tingħata eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq l-ispejjeż ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT lil xerrejja mhux residenti fl-Unjoni Ewropea.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

"Fuq kull transazzjoni, il-VAT, kalkulata fuq il-prezz tal-merkanzija jew tas-servizzi bir-rata applikabbli għat-tali merkanzija jew servizzi, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT li qed jingħarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz."

4 Skont l-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva:

"It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

a) il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[…]

ċ) il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

[…]"

5 L-Artikolu 73 tal-imsemmija direttiva jipprevedi:

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb

mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista."

6 Skont l-Artikolu 78 tal-istess direttiva:

"L-ammont taxxabbli għandu jinkludi l-fatturi li ġejjin:

a) taxxi, dazji, imposti u piżijiet, minbarra l-VAT innifisha;

b) spejjeż inċidentali bħal kummissjoni, ippakkjar, trasport u spejjeż ta' l-assigurazzjoni, mitluba mill-fornitur lill-konsumatur.

Għall-finijiet tal-punt (b) ta' l-ewwel paragrafu, l-Istati Membri jistgħu jqisu spejjeż koperti minn ftehim separat bħala spejjeż inċidentali."

7 L-Artikolu 135(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi:

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

[…]

d) transazzjonijet, inkluż negozjar, li jikkonċernaw kontijiet ta' depożitu u kontijiet kurrenti, pagamenti, trasferimenti, debiti, ċekkijiet u strumenti oħrajn negozzjabbli, imma eskluża l-kollezzjoni tad-debitu;

[…]"

8 Skont l-Artikolu 146(1) ta' din id-direttiva:

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

[…]

b) il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni barra mill-Komunità [Ewropea] minn jew għan-nom ta' konsumatur li mhux stabbilit fit-territorju tagħhom, bl-eċċezzjoni ta' merkanzija ttrasportata mill-konsumatur innifsu għall-armar, l-għoti tal-karburant u l-provviżjoni tad-dgħajjes tad-divertiment u t'ajruplani privati jew kwalunkwe mezz tat-trasport ieħor għall-użu privat;

[…]

e) il-provvista ta' servizzi, inkluż trasport u transazzjonijiet anċillari, iżda eskluża l-provvista ta' servizzi eżentati skond l-Artikoli 132 u 135, fejn dawn huma direttament konnessi ma' l-esportazzjoni jew l-importazzjoni ta' merkanzija koperta mill-Artikolu 61 u l-Artikolu 157(1)(a)."

9 L-Artikolu 147 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

"1. Fejn il-provvista ta' merkanzija msemmija fil-punt (b) ta' l-Artikolu 146(1) tirrigwarda merkanzija li ser tinġarr fil-bagalja personali tal-vjaġġaturi, l-eżenzjoni għandha tapplika biss jekk jiġu sodisfatti l-kondizzjonijiet li ġejjin:

a) il-vjaġġatur mhuwiex stabbilit fi ħdan il-Komunità;

b) il-merkanzija hija ttrasportata barra mill-Komunità qabel l-aħħar tat-tielet xahar wara dak li fih tkun saret il-provvista;

ċ) il-valur totali tal-provvista, inkluża l-VAT, huwa aktar minn EUR 175 jew l-ekwivalenti f'valuta nazzjonali, stabbilit kull sena permezz ta' l-applikazzjoni tar-rata tal-kambju eżistenti fl-ewwel ġurnata tax-xogħol ta' Ottobru b'effett mill-1 ta' Jannar tas-sena ta' wara.

Madankollu, l-Istati Membri jistgħu jeżentaw provvista b' valur totali ta' inqas mill-ammont speċifikat fil-punt (ċ) ta' l-ewwel subparagrafu.

2. Għall-finijiet tal-paragrafu 1, 'vjaġġatur mhux stabbililt fi ħdan il-Komunità' għandha tfisser vjaġġatur li l-indirizz permanenti jew ir-residenza abitwali tiegħu mhux qiegħda fil-Komunità. […]

Prova ta' esportazzjoni għandha tkun fornuta permezz tal-fattura jew dokument ieħor floku, iffirmat mill-uffiċċju tad-dwana ta' ħruġ mill-Komunità.

Kull Stat Membru għandu jibgħat lill-Kummissjoni kampjuni tat-timbri li jużaw għall-approvazzjoni msemmija fit-tieni subparagrafu. Il–Kummissjoni għandha tgħaddi din l-informazzjoni lill-awtorjitajiet tat-taxxa ta' l-Istati Membri l-oħrajn."

Id-dritt Ungeriż

Il-Liġi dwar il-VAT

10 L-Artikolu 70(1) tal-általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (il-Liġi Nru CXXVII tal-2007 dwar it-Taxxa Fuq il-Valur Miżjud), (*Magyar Közlöny* 2007/155), fil-verżjoni tagħha applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), jipprevedi:

"Fir-rigward tal-kunsinna ta' oġġetti u l-provvista ta' servizzi, il-bażi taxxabbli tinkludi:

[…]

b) l-ispejjeż inċidentali li l-fornitur tal-oġġett jew il-fornitur tas-servizz ikun għadda fuq l-akkwirent tal-oġġett jew fuq id-destinatarju tas-servizz, b'mod partikolari: il-kummissjoni jew tip ieħor ta' intermedjazzjoni, l-imballaġġ, it-trasport u l-assigurazzjoni;

[…]"

11 Skont l-Artikolu 86(1) ta' din il-liġi, huma eżentati mit-taxxa:

"[…]

d) il-provvisti ta' servizzi relatati ma' kontijiet kurrenti, depożiti ta' fondi u kontijiet tal-klijenti, pagamenti, trasferimenti, ċekkijiet, debiti oħra fi flus kontanti u strumenti finanzjarji, inkluż in-negozjar, bl-eċċezzjoni tal-irkupru ta' dejn (mhux imħallas) innifsu;

e) il-provvista ta' servizzi relatati mal-mezzi ta' ħlas legali Ungeriżi u barranin, inkluż in-negozjar, bl-eċċezzjoni tal-muniti u karti tal-flus tal-kollezzjoni, jiġifieri l-muniti tad-deheb, tal-fidda ta' metall ieħor, kif ukoll il-karti tal-flus li ma humiex normalment użati bħala valuta legali jew li għandhom interess numismatiku;

[…]"

12 L-Artikolu 98(1) tal-imsemmija liġi jipprovdi:

"Huma eżentati mit-taxxa l-kunsinni ta' oġġetti mibgħuta b'mezzi postali jew ittrasportati li jitilqu mill-pajjiż lejn pajjiż barra mill-Komunità, bil-kundizzjoni li l-ispedizzjoni jew it-trasport:

a) jitwettqu mill-fornitur innifsu jew permezz ta' terz li jaġixxi f'ismu;

b) jitwettqu mix-xerrej innifsu jew minn terz li jaġixxi għan-nom tiegħu jekk il-kundizzjonijiet addizzjonali previsti mill-paragrafi 3 u 4 ta' dan l-artikolu jew mill-Artikoli 99 u 100 ta' din il-liġi, ikunu ssodisfatti."

13 L-Artikolu 99 tal-istess liġi jipprevedi:

"1. Meta x-xerrej ikun vjaġġatur barrani u l-oġġett jew oġġetti kkonsenjati ikunu parti mill-bagalji personali jew mill-vjaġġ tal-vjaġġatur barrani, huwa neċessarju, għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni tal-Artikolu 98(1) li:

a) il-korrispettiv, taxxa inkluża, tal-kunsinna ta' oġġetti jeċċedi l-ammont ta' EUR 175,

b) il-vjaġġatur barrani juri l-istatus tiegħu permezz ta' dokumenti tal-ivvjaġġar jew ta' dokumenti oħra maħruġa mill-awtoritajiet, irrikonoxxuti mill-Ungerija u li jservu għall-identifikazzjoni tal-persuna (iktar 'il quddiem, flimkien, id-'dokumenti tal-ivvjaġġar'),

ċ) il-fatt li l-oġġetti ħallew it-territorju Komunitarju huwa ċċertifikat mill-awtorità tal-ħruġ tal-prodotti mit-territorju tal-Komunità billi titwaħħal viża u b'timbru fuq formola pprovduta għal dan il-għan mill-awtorità tat-taxxa tal-Istat jew kwalunkwe formola oħra awtorizzata mill-awtorità tat-taxxa nazzjonali li tinkludi d-data prevista fil-paragrafu 10 (iktar 'il quddiem flimkien il-'formola ta' talba għal rimbors tat-taxxa'), bil-preżentazzjoni simultanja tal-oġġetti kkonsenjati u l-kopja oriġinali tal-fattura li turi l-eżekuzzjoni tal-kunsinna ta' oġġetti.

2. Sabiex ikun jista' jibbenefika mill-eżenzjoni, il-bejjiegħ tal-oġġetti għandu, minbarra li joħroġ fattura, jimla formola ta' talba għar-rimbors tat-taxxa fuq talba tal-vjaġġatur barrani. Id-data relatata mal-identifikazzjoni tal-vjaġġatur barrani li tinsab fuq il-fattura u fuq il-formola ta' talba għar-rimbors tat-taxxa ma għandhiex tkun differenti minn dik li tinsab fuq id-dokumenti tal-ivvjaġġar. Il-vjaġġatur barrani għandu jippreżenta d-dokumenti tal-ivvjaġġar lill-bejjiegħ

tal-oġġetti. Il-formola ta' talba għal rimbors tat-taxxa tista' tinkludi biss id-dettalji relattivi għall-kunsinna ta' oġġetti ta' fattura waħda, b'tali mod li dawn ma jistgħux ikunu differenti minn dawk tal-fattura. Il-formola ta' talba għar-rimbors tat-taxxa għandha timtela' fi tliet kopji mill-bejjiegħ tal-oġġetti li jagħti l-ewwel żewġ kopji lill-vjaġġatur u jżomm it-tielet kopja fid-dokumenti ta' kontabbiltà tiegħu stess.

3. Meta tiċċertifika l-ħruġ tal-oġġetti previst fil-punt (ċ) tal-paragrafu 1, l-awtorità doganali tiġbor mingħand il-vjaġġatur it-tieni kopja tal-formola ta' talba għar-rimbors tat-taxxa b'viża u b'timbru.

4. L-eżenzjoni mit-taxxa hija suġġetta għall-kundizzjoni

a) li l-bejjiegħ tal-oġġetti jkun fil-pussess tal-ewwel kopja tal-formola ta' talba għar-rimbors tat-taxxa bil-viża u bit-timbru msemmija fil-punt (ċ) tal-paragrafu 1, u

b) jekk it-taxxa tkun inġabret fil-mument tal-kunsinna tal-oġġetti, li l-bejjiegħ jirrimborsa l-imsemmija taxxa lill-vjaġġatur barrani, b'konformità mal-paragrafi 5 sa 8.

5. Ir-rimbors tat-taxxa jista' jintalab mingħand il-bejjiegħ tal-oġġett mill-vjaġġatur barrani personalment jew permezz ta' mandatarju li jaġixxi għan-nom tiegħu u f'ismu. Fil-każ fejn il-vjaġġatur barrani

a) jaġixxi personalment, huwa għandu jippreżenta d-dokumenti tal-ivvjaġġar tiegħu;

b) ma jaġixxix personalment, il-persuna li taġixxi għan-nom tiegħu u f'ismu għandha tehmeż mandat bil-miktub mogħti lilha.

6. Sabiex jikseb ir-rimbors tat-taxxa, il-vjaġġatur barrani jew il-mandatarju tiegħu għandu

a) jagħti lill-bejjiegħ tal-oġġetti l-ewwel kopja koperta b'viża u timbru b'konformità mal-punt (ċ) tal-paragrafu 1, tal-formola ta' talba għal rimbors tat-taxxa, u

b) jippreżenta lill-bejjiegħ tal-oġġetti l-kopja oriġinali tal-fattura li turi l-kunsinna ta' oġġetti.

7. It-taxxa rrimborsata hija dovuta lill-vjaġġatur barrani f'forints [Ungeriżi], u għandha titħallas fi flus kontanti. Il-fornitur tal-oġġetti u l-vjaġġatur barrani jistgħu madankollu jiftiehmu dwar munita u metodu ta' ħlas differenti.

8. Il-bejjiegħ tal-oġġetti għandu jiżgura wkoll li l-fattura li turi l-kunsinna ta' oġġetti ma terġax tagħti dritt għal rimbors tat-taxxa. Għal dan il-għan, fuq il-fattura oriġinali għandu jinkiteb 'VAT irregolarizzata', qabel ma tingħata lura [lill-vjaġġatur], u l-bejjiegħ ta' oġġetti għandu jieħu fotokopja tal-fattura hekk annotata u jżommha fl-arkivji tiegħu

[…]"

14 Skont l-Artikolu 102(1) tal-Liġi dwar il-VAT, huma wkoll eżentati mit-taxxa l-provvisti ta' servizzi meta dawn ikunu direttament marbuta ma' oġġetti:

"[…]

b) li jħallu t-territorju tal-Komunità taħt il-proċedura ta' esportazzjoni u li kienu s-suġġett ta' ċertifikat ta' ħruġ mit-territorju tal-Komunità stabbilit mill-awtorità msemmija fl-Artikolu 98(2)(a);

[…]"

Il-Liġi Nru LXXIV tal-1992 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud

15 L-az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (il-Liġi Nru LXXIV tal-1992 dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) (Magyar Közlöny 1992/128), fis-seħħ sal-31 ta' Diċembru 2007, kienet tinkludi fil-lista ta' kunsinni ta' oġġetti u ta' provvisti eżentati, skont l-Artikolu 30(1) ta' din il-liġi, moqri flimkien mal-Anness 2 tal-imsemmija liġi, "ir-rimborsi ta' taxxi mwettqa minn kummerċjant favur vjaġġatur barrani b'applikazzjoni ta' dispożizzjoni speċjali".

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

16 Matul is-sena 2020, Határ Diszkont biegħet merkanzija differenti lil xerrejja mhux residenti fl-Unjoni fil-ħanut tagħha ta' Tompa (l-Ungerija), qrib il-fruntiera Serbo-Ungeriża.

17 Mill-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li dawn ix-xerrejja kienu jesportaw fl-istess jum il-merkanzija mixtrija fl-Ungerija u li l-fatturi ta' ħlas f'kontanti li jikkonċernaw dan ix-xiri kellhom l-indikazzjoni "VAT irregolarizzata". Wara l-esportazzjoni, Határ kienet tirrimborsa lill-imsemmija xerrejja l-ammont kollu tal-VAT li kien jidher fuq il-fattura u kienet toħroġ l-irċevuta tal-ħlas relatata magħha, li fuqha kienu jidhru l-firem tal-emittent u tal-benefiċjarju.

18 Għall-ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT, Határ Diszkont kienet tiffattura lil dawn il-klijenti mhux residenti fl-Unjoni spejjeż korrispondenti għal 15 % tal-VAT irrimborsata. Fil-jum tar-rimbors tal-VAT, Határ Diszkont kienet toħroġ fatturi għall-ispejjeż ta' ġestjoni ta' dawn il-fajls, li l-ħlas tagħhom, f'kontanti, kien iċċertifikat minn irċevuti ta' ġbir. Fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tagħha, Határ Diszkont kienet tinkludi l-qligħ minn dawn l-ispejjeż għall-ġestjoni tal-fajls bħala remunerazzjoni għal provvisti eżenti.

19 Mill-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li l-informazzjoni dwar l-ispejjeż ta' ġestjoni tal-fajls għar-rimbors tal-VAT kienet murija fil-ħanut ta' Határ Diszkont u li x-xerrejja barranin kienu informati oralment kemm bl-eżistenza ta' dawn l-ispejjeż kif ukoll bil-modalitajiet ta' kalkolu tagħhom.

20 Waqt kontroll fiskali għas-sena 2020 imwettaq min-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (id-Direttorat tat-Taxxa u tad-Dwana tad-Dipartiment ta' Bács-Kiskun, li jaqa' taħt l-awtorità tat-taxxa u tad-dwana nazzjonali, l-Ungerija) (iktar 'il quddiem l-"awtorità tat-taxxa tal-ewwel grad"), Határ Diszkont sostniet li s-servizzi ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT kienu eżentati mit-taxxa, filwaqt li emendat diversi drabi l-pożizzjoni tagħha fir-rigward tar-raġuni għal din l-eżenzjoni.

21 Fl-osservazzjonijiet tagħha dwar il-proċess verbal relatat ma' dan il-kontroll, Határ Diszkont sostniet, b'mod partikolari, li l-ispejjeż ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT setgħu jitqiesu li jikkostitwixxu l-korrispettiv ta' provvista ta' servizzi finanzjarji, eżentata skont l-Artikolu 86(1)(d) u (e) tal-Liġi dwar il-VAT. Bl-istess mod, skont Határ Diszkont, l-eżenzjoni prevista għall-provvista ta' servizzi direttament marbuta mal-esportazzjoni ta' oġġett, prevista

fl-Artikolu 102(1)(b) tal-Liġi dwar il-VAT, setgħet ukoll tiġi applikata għaliha f'dan il-każ. Barra minn hekk, Határ Diszkont iddikjarat li, madankollu, konformement mal-informazzjoni li hija kienet irċeviet min-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (id-Dipartiment tar-Relazzjonijiet mal-Utenti u tal-Informazzjoni tad-Direttorat Ċentrali tal-Amministrazzjoni tat-Taxxa Nazzjonali u tad-Dwana, l-Ungerija) (iktar 'il quddiem id-"Dipartiment tar-Relazzjonijiet mal-Utenti"), b'risposta għal domanda li hija kienet għamlitilha matul l-imsemmi kontroll, l-ispejjeż ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT kellhom jitqiesu bħala spejjeż anċillari, fis-sens tal-Artikolu 70(1)(b) tal-Liġi dwar il-VAT, għal kunsinna ta' oġġetti eżentata mill-VAT skont l-Artikolu 99 ta' din il-liġi u li, bħala spejjeż anċillari, huma kellhom l-istess trattament bħat-tranżazzjoni prinċipali fir-rigward tas-sistema ta' tassazzjoni tal-VAT.

22 L-awtorità tat-taxxa tal-ewwel grad ċaħdet il-motivi kollha ta' eżenzjoni invokati minn Határ Diszkont u, permezz tad-deċiżjoni tagħha tat-22 ta' Lulju 2022, ikkonstatat li hija kellha tħallas arretrati tal-VAT.

23 F'din id-deċiżjoni, din l-awtorità eżaminat, qabel kollox, jekk is-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT setax jitqies bħala servizz anċillari għall-kunsinna ta' oġġetti u kkonkludiet li dan kien jikkostitwixxi provvista awtonoma. Hija enfasizzat, b'mod partikolari, il-fatt li l-kunsinna tal-oġġetti u l-provvista ta' dan is-servizz ma kinux jikkoinċidu fiż-żmien, b'tali mod li ma setax jitqies li l-imsemmi servizz kien jiffaċilita jew jikkompleta l-provvista ta' dawn l-oġġetti. Din l-awtorità enfasizzat ukoll li s-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT ma setax jitqies li kien neċessarju għat-twettiq tal-kunsinna tal-oġġetti, li kienet tlestiet sa mill-ħruġ ta' dawn l-oġġetti mit-territorju tal-Unjoni. Bl-istess mod, fil-fehma tal-imsemmija awtorità, is-servizz ipprovdut minn Határ Diszkont ma kien jiffaċilita la l-użu u lanqas il-konsum tal-imsemmija oġġetti, u li għalhekk ma kienx marbut mal-kunsinna tagħhom. Barra minn hekk, l-istess awtorità rrilevat li Határ Diszkont kienet hija stess ittrattat is-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT bħala provvista awtonoma, peress li hija ma kinitx inkludiet l-ispejjeż relatati ma' dan is-servizz fil-bażi taxxabbli tal-kunsinna tal-oġġetti u li hija kienet indikat fuq il-fatturi data ta' eżekuzzjoni differenti minn dik tal-kunsinna.

24 Sussegwentement, minn naħa, fir-rigward tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 86(1)(d) u (e) tal-Liġi dwar il-VAT, li jikkorrispondi għall-Artikolu 135(1)(d) u (e) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-awtorità tat-taxxa tal-ewwel grad waslet għall-konklużjoni li s-servizz ipprovdut minn Határ Diszkont lill-vjaġġatur barrani kien kompitu ta' natura amministrattiva u li ma setax jitqies bħala servizz finanzjarju eżentat fis-sens ta' dawn id-dispożizzjonijiet. Min-naħa l-oħra, fir-rigward tal-eżenzjoni tal-provvisti ta' servizzi marbuta mal-esportazzjonijiet ta' oġġetti msemmija fl-Artikolu 102(1)(b) tal-Liġi dwar il-VAT, li jikkorrispondi għall-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-awtorità tat-taxxa tal-ewwel grad tenniet, essenzjalment, li r-rimbors tal-VAT lill-vjaġġatur barrani kien tranżazzjoni ġdida li ma kinitx direttament marbuta mal-kunsinna ta' oġġetti. Fl-aħħar nett, din l-awtorità tat-taxxa kkonfermat li l-ammont tal-VAT relatat mal-ispejjeż ta' ġestjoni kellu jiġi ddeterminat abbażi tal-ammont iffatturat għal dawn l-ispejjeż, ikkunsidrat bħala ammont nett ta' taxxa.

25 Fl-ilment tagħha kontra d-deċiżjoni tal-awtorità tat-taxxa tal-ewwel grad, Határ Diszkont sostniet li l-konklużjonijiet ta' din l-awtorità kienu jmorru kontra l-Artikolu 70(1)(b), l-Artikolu 86(1)(d) u (e) u l-Artikolu 102(1)(b) tal-Liġi dwar il-VAT. Hija sostniet ukoll li l-eżistenza ta' diverġenza bejn l-evalwazzjoni tal-każ tagħha mill-awtorità tat-taxxa tal-ewwel grad u dik mid-dipartiment tar-relazzjonijiet mal-utenti kienet tikser il-prinċipju ta' ċertezza legali.

26 Permezz ta' deċiżjoni tas-27 ta' Ottubru 2022, id-Direttorat tal-Appelli kkonferma d-deċiżjoni tal-awtorità tat-taxxa tal-ewwel grad billi qies li din kienet motivata b'mod korrett. Fid-deċiżjoni tiegħu, id-Direttorat tal-Appelli kkunsidra wkoll li l-informazzjoni pprovduta lil Határ Diszkont mid-Dipartiment tar-Relazzjonijiet mal-Utenti kienet tikkonċerna kwistjoni fformulata f'termini ġenerali ħafna li ma kinitx issemmi ċ-ċirkustanza essenzjali li l-kunsinna ta' oġġetti u l-provvista ta' servizzi li jikkonsistu fil-ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT kienu totalment distinti minn xulxin u mhux simultanji, u li s-servizz ipprovdut minn Határ Diszkont ma kienx kundizzjoni neċessarja għar-rimbors ta' din it-taxxa.

27 Határ Diszkont ippreżentat rikors quddiem il-qorti tar-rinviju, is-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szeged, l-Ungerija), fejn talbet l-annullament tad-deċiżjoni tad-Direttorat tal-Appelli, b'effett fuq id-deċiżjoni tal-awtorità tat-taxxa tal-ewwel grad.

28 Fl-ewwel lok, il-qorti tar-rinviju hija tal-fehma, kuntrarjament għad-Direttorat tal-Appelli, li l-ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT għandha titqies bħala provvista anċillari għal kunsinna eżentata, fis-sens tal-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 78 tad-Direttiva dwar il-VAT, u li hija għandha wkoll in-natura ta' provvista ta' servizzi direttament marbuta ma' esportazzjoni ta' oġġetti, b'tali mod li hija wkoll eżentata mill-VAT skont l-Artikolu 146(1)(e) ta' din id-direttiva.

29 Insostenn tal-pożizzjoni tagħha, il-qorti tar-rinviju ssostni, qabelxejn, li, peress li s-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT u l-fatturazzjoni tal-ispejjeż relatati magħha ma jistgħux iseħħu mingħajr ma jseħħu l-kunsinni ta' oġġetti lix-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni, dan is-servizz ta' ġestjoni huwa korollarju neċessarju tal-kunsinni kollha ta' oġġetti mwettqa lil dan it-tip ta' xerrejja, skont id-dispożizzjonijiet leġiżlattivi rilevanti. Għaldaqstant, filwaqt li tibbaża ruħha wkoll fuq il-prinċipji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tal-10 ta' Novembru 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), il-qorti tar-rinviju tqis li jkun artifiċjali li l-ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT tiġi sseparata mill-kunsinni ta' oġġetti korrispondenti.

30 Sussegwentement, fir-rigward tal-fatt li l-ispiża għall-ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT u l-kunsinna tal-oġġetti ma jseħħux simultanjament, il-qorti tar-rinviju tfakkar li l-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 78 tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonċerna spejjeż anċillari li jżidu l-bażi taxxabbli, minkejja li dawn l-ispejjeż ma jseħħux neċessarjament fl-istess mument bħall-kunsinna tal-oġġetti korrispondenti. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonfermat, fis-sentenza tat-2 ta' Diċembru 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), li "spejjeż distinti għal proċessar tal-ħlas", iffatturati separatament mis-servizzi li dan il-ħlas kien ikopri, setgħu jikkostitwixxu spejjeż anċillari.

31 Fl-aħħar nett, fir-rigward tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, dwar il-provvista ta' servizzi direttament marbuta mal-esportazzjonijiet ta' oġġetti, il-qorti tar-rinviju tqis li r-rabta diretta meħtieġa minn din id-dispożizzjoni, kif interpretata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), teżisti meta provvista ta' servizzi tkun ta' natura anċillari, fis-sens tal-punt (b) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 78 tad-Direttiva dwar il-VAT, għal esportazzjoni.

32 Fit-tieni lok, il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar il-konformità mal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi tal-prattika tal-awtorità tat-taxxa, li qieset għal diversi snin li s-servizzi ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT iffatturati minn Határ Diszkont kienu validament eżentati mill-VAT qabel ma talbet il-ħlas tal-VAT fuq dawn is-servizzi b'effett retroattiv, mingħajr ma

informat minn qabel lil Határ Diszkont bil-bidla fil-pożizzjoni tagħha. Hija tistaqsi, b'mod partikolari, dwar il-konformità ta' tali prattika mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tirriżulta mis-sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju hija tal-fehma li Határ Diszkont tat deskrizzjoni eżatta tas-sitwazzjoni fattwali lid-Dipartiment tar-Relazzjonijiet mal-Utenti, billi indikat espressament li l-ispejjeż ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT kienu dovuti flimkien mar-rimbors tal-VAT, u mhux fil-mument tal-kunsinna tal-oġġetti, u li din l-awtorità tat lil Határ Diszkont informazzjoni mhux vinkolanti li tmur kontra l-konklużjonijiet tal-awtorità tat-taxxa tal-ewwel grad. Issa, il-qorti tar-rinviju tenfasizza li għalkemm l-informazzjoni tad-dipartiment tar-relazzjonijiet mal-utenti, li ngħatat matul il-kontroll fiskali, ma setgħetx tinfluwenza l-aġir ta' Határ Diszkont, din turi li l-awtorità tat-taxxa hija diviża fir-rigward tal-kwistjoni kkontestata.

34 Fit-tielet lok, fid-dawl tal-fatt li Határ Diszkont manifestament ma għandhiex il-possibbiltà li tgħaddi *a posteriori* l-VAT dovuta lill-awtorità tat-taxxa, fir-rigward tal-ispejjeż ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT, fuq ix-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni, il-qorti tar-rinviju għandha wkoll dubji fir-rigward tad-deċiżjoni tal-awtorità tat-taxxa tal-ewwel grad li tikkunsidra dawn l-ispejjeż bħala ammont nett ta' taxxa, u mhux bħala ammont gross li jinkludi l-VAT. Il-qorti tar-rinviju tirreferi għall-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja (sentenzi tas-6 ta' Ottubru 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, u tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), li tipprovdi li l-bażi taxxabbli tal-VAT hija kkostitwita mill-korrispettiv realment irċevut u li l-korollarju tiegħu jikkonsisti fil-fatt li l-awtorità tat-taxxa ma tistax tiġbor bħala VAT ammont ogħla minn dak miġbur mill-persuna taxxabbli.

35 F'dawn iċ-ċirkustanzi, is-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szeged) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Hija konformi mad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 1(2), tal-Artikolu 2(1)(c), tal-Artikolu 78 kif ukoll tal-Artikolu 146(1)(e) tad-[Direttiva dwar il-VAT] il-prattika ta' Stat Membru li tikkunsidra li l-ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT lil vjaġġatur barrani – li tkopri serje ta' passi amministrattivi li jmorru mill-ħruġ tal-formula standard ta' talba għal rimbors tal-VAT sar-rimbors ta' tali taxxa – tikkostitwixxi provvista ta' servizz awtonomu, distinta mill-kunsinna ta' oġġetti eżenti mit-taxxa, li fuqhom għandha tiġi imposta u mħallsa l-VAT skont ir-regoli ġenerali, f'ċirkustanzi fejn il-ġbir u l-fatturazzjoni tal-ispejjeż tal-fajl, ekwivalenti għal perċentwali tal-VAT li għandha tiġi rrimborstata, ma jseħħux fl-istess ħin bħall-kunsinna u l-fatturazzjoni tal-oġġetti, iżda fil-mument tar-rimbors tal-VAT, wara l-ħlas ta' kontroparti għall-oġġetti mill-klijent u l-esportazzjoni tagħhom f'pajjiż terz?

2) Fil-każ li l-ewwel domanda tingħata risposta fl-affermattiv, hija konformi mal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT il-prattika ta' Stat Membru li tikkunsidra li l-kummissjoni mħallsa għall-ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT wara kunsinna ta' oġġetti lil vjaġġaturi barranin ma hijiex eżenti mit-taxxa inkwantu 'tranżazzjonijiet li jikkonċernaw pagamenti, debiti'?

3) F'każ li l-ewwel u t-tieni domanda jingħataw risposta fl-affermattiv, hija konformi mal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, bħala wieħed mill-prinċipji fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, il-prattika ta' Stat Membru fejn min joħroġ il-fatturi relatati mal-kummissjoni għall-ġestjoni tal-fajl għandu wkoll iħallas b'mod retroattiv il-VAT, minkejja li l-amministrazzjoni fiskali diġà kienet ikkontrollatu f'diversi okkażjonijiet fis-snin preċedenti għall-ispezzjoni u, matul tali kontrolli, kienet eżaminat, iżda mingħajr ma

qajjmet oġġezzjonijiet, il-prattika segwita minnu li jikkunsidra eżenti mill-VAT il-kummissjoni għall-ġestjoni u ma informatux li kienet inbidlet il-liġi tal-Istat Membru fis-seħħ sal-31 ta' Diċembru 2007, li kienet issemmi espressament, fost is-servizzi eżenti mit-taxxa, ir-'rimbors tat-taxxa favur vjaġġaturi barranin ipproċessat min-negozjant skont regola speċifika'?

4) F'każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel sat-tielet domanda, hija konformi mad-dispożizzjonijiet tal-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva dwar il-VAT il-prattika tal-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru li tieħu bħala bażi taxxabbli tal-VAT il-kontroparti li tidher bħala eżenti fil-fatturi maħruġa fir-rigward tal-kummissjoni għall-ġestjoni tal-fajl, bażi taxxabbli li fuqha, f'konformità mad-deċiżjoni tal-amministrazzjoni fiskali, min joħroġ il-fatturi għandu jħallas il-VAT skont ir-regoli ġenerali, minkejja li l-kontroparti mħallsa mill-vjaġġaturi barranin ma tinkludix tali ammont?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

36 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 1(2), l-Artikolu 2(1)(ċ) u l-Artikolu 78 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li attività ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT li xerrejja mhux residenti fl-Unjoni ħallsu waqt l-akkwist ta' oġġetti li sussegwentement ittrasportaw barra mill-Unjoni tikkostitwixxi provvista ta' servizzi distinta u indipendenti mill-kunsinna ta' oġġetti eżentata korrispondenti u għandhiex, bħala tali, tkun suġġetta għall-VAT. Jekk dan huwa l-każ, din il-qorti tistaqsi jekk tali provvista ta' servizzi għandhiex tiġi kkunsidrata eżentata skont l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT.

37 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, għall-finijiet tal-VAT, kull tranżazzjoni għandha normalment titqies bħala distinta u indipendenti, kif jirriżulta mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva dwar il-VAT (sentenzi tal-25 ta' Frar 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punt 29, tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 20, kif ukoll tat-18 ta' April 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 35).

38 Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita, f'ċerti ċirkustanzi, diversi provvisti formalment distinti, li jistgħu jiġu pprovduti separatament u għalhekk jagħtu lok, separatament, għal tassazzjoni jew għal eżenzjoni, għandhom jitqiesu li huma tranżazzjoni unika meta ma jkunux indipendenti (sentenzi tal-10 ta' Novembru 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punt 69, tad-9 ta' Marzu 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punt 40, u tat-18 ta' April 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 36 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

39 Teżisti provvista waħda meta żewġ, jew iktar, elementi jew atti pprovduti mill-persuna taxxabbli lill-klijent ikunu tant marbuta mill-qrib li jifformaw, oġġettivament, provvista ekonomika waħda inseparabbli, li s-separazzjoni tagħha tkun artifiċjali (sentenzi tal-10 ta' Novembru 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punt 70, tad-9 ta' Marzu 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punt 40, u tat-18 ta' April 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 35 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

40 Dan huwa l-każ meta element wieħed jew iktar ikollhom jitqiesu li jikkostitwixxu l-provvista prinċipali filwaqt li, għall-kuntrarju, elementi oħra għandhom jitqiesu bħala provvista jew provvisti anċillari li għalihom japplika l-istess trattament fiskali li japplika għall-provvista prinċipali. Provvista titqies li hija anċillari għal provvista prinċipali b'mod partikolari meta hija tikkostitwixxi għall-klijenti mhux għan fih innifsu, iżda l-mezz kif jiġi gawdut fl-aħjar kundizzjonijiet is-servizz prinċipali tal-fornitur (sentenzi tal-10 ta' Novembru 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punt 71, u tat-18 ta' April 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 37 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

41 Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li t-tranżazzjoni kkostitwita minn provvista waħda fuq il-livell ekonomiku ma għandhiex tiġi diviża b'mod artifiċjali sabiex ma tiġix alterata l-funzjonalità tas-sistema tal-VAT (sentenzi tas-17 ta' Jannar 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 31, u tal-4 ta' Mejju 2023, Finanzamt X (Għodod u makkinarju installat b'mod permanenti), C-516/21, EU:C:2023:372, punt 29 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

42 F'dan il-każ, il-kawża prinċipali tirrigwarda servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT ipprovdut minn Határ Diszkont lil xerrejja mhux residenti fl-Unjoni li akkwistaw oġġetti li l-kunsinna tagħhom tissodisfa l-kundizzjonijiet sabiex tibbenefika mill-eżenzjoni mit-taxxa prevista għall-esportazzjonijiet.

43 Skont l-informazzjoni li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja, dan is-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT jikkonsisti, minn naħa, fil-verifika tal-validità tad-dokument tal-ivvjaġġar tax-xerrej mhux residenti waqt il-bejgħ, fil-ħruġ ta' formola ta' applikazzjoni għall-ħlas lura tat-taxxa u ta' fattura tal-bejgħ, fil-verifika tal-formola ta' applikazzjoni għall-ħlas lura tat-taxxa rrapportata minn dan ix-xerrej għall-finijiet tar-rimbors tal-VAT, kif ukoll f'li jiġi żgurat li l-formalitajiet meħtieġa fil-fruntiera jkunu twettqu mill-awtoritajiet doganali, u sussegwentement f'li tiġi mmodifikata, ikkupjata u arkivjata l-fattura tal-bejgħ. Min-naħa l-oħra, l-imsemmi servizz jikkonsisti fir-restituzzjoni, f'kontanti, tal-ammont li x-xerrej mhux residenti kien ħallas bħala ħlas bil-quddiem tal-VAT, fil-ħruġ ta' rċevuta ta' ħlas iffirmata mix-xerrej, fattura għall-ispejjeż ta' ġestjoni tal-fajl tar-rimbors tal-VAT u rċevuta ta' ħlas iffirmata mix-xerrej mhux residenti u, fl-aħħar nett, fil-ġbir tal-ħlas ta' dawn l-ispejjeż f'kontanti.

44 Il-qorti tar-rinviju tqis li dan l-istess servizz jikkostitwixxi, bħala prinċipju, provvista anċillari għall-kunsinna ta' oġġetti. Madankollu, hija tidher li għandha dubji dwar il-fondatezza ta' din l-evalwazzjoni minħabba li l-kontabilizzazzjoni u l-fatturazzjoni tal-ispejjeż ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT ma jseħħux fl-istess ħin bħall-kunsinna u l-fatturazzjoni tal-oġġetti, iżda fil-mument tar-rimbors tal-VAT, wara l-ħlas tal-prezz ta' dawn l-oġġetti mix-xerrej u l-esportazzjoni tagħhom f'pajjiż terz.

45 Issa, fil-kuntest tal-kooperazzjoni stabbilita fuq il-bażi tal-Artikolu 267 TFUE, huma l-qrati nazzjonali li għandhom jiddeterminaw jekk il-persuna taxxabbli tipprovdix provvista unika f'każ partikolari u jagħmlu l-evalwazzjonijiet definittivi kollha ta' fatt f'dan ir-rigward. Madankollu, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tipprovdi lill-imsemmija qrati l-elementi kollha ta' interpretazzjoni li jaqgħu taħt id-dritt tal-Unjoni li jistgħu jkunu utli għad-deċiżjoni tal-kawża li jkunu aditi biha (sentenzi tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen u OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 23, tas-17 ta' Jannar 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 33, kif ukoll tat-18 ta' April 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

46 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, l-ewwel nett, għalkemm huwa minnu li teżisti ċerta rabta ta' konnessjoni bejn il-provvista tas-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT u l-kunsinna ta' oġġetti eżentata korrispondenti, peress li l-provvista ta' dan is-servizz tippreżupponi l-eżistenza tal-imsemmija kunsinna, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà stabbilixxiet li tali rabta ma hijiex biżżejjed, fiha nnifisha, sabiex jiġi ddeterminat jekk teżistix jew le provvista unika kumplessa għall-finijiet tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Marzu 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

47 Fil-fatt, sabiex diversi elementi jew atti pprovduti mill-persuna taxxabbli jkunu jistgħu jitqiesu bħala provvista unika fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja mfakkra fil-punt 39 ta' din is-sentenza, ir-rabta inseparabbli bejn dawn l-elementi jew atti għandha neċessarjament tkun reċiproka, b'tali mod li element jew att jiddependi mill-ieħor u viċi versa. Issa, f'dan il-każ, il-kunsinna ta' oġġetti, li sseħħ qabel ma jitlesta s-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT, bl-ebda mod ma tiddependi minn dan is-servizz.

48 Barra minn hekk, il-provvista tas-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT u l-kunsinna ta' oġġetti korrispondenti jistgħu jiġu sseparati wkoll.

49 Minn naħa, mill-atti tal-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-provvista tas-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT ma tikkostitwixxix it-twettiq neċessarju tal-kunsinna ta' oġġetti. Fil-fatt, jekk ix-xerrej mhux residenti fl-Unjoni finalment ma jittrasportax l-oġġetti akkwistati f'pajjiż terz, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT ma tkunx applikabbli għalih u ma jkunx jista' jitlob ir-rimbors tal-VAT, iżda l-kunsinna xorta waħda titqies li seħħet, peress li s-setgħa li wieħed jiddisponi mill-oġġetti bħala proprjetarju tkun ġiet ittrasferita lil dan ix-xerrej. L-istess japplika jekk ix-xerrej mhux residenti fl-Unjoni jesporta l-merkanzija barra mit-territorju tal-Unjoni, iżda ma jippreżentahiex fil-fruntiera lill-uffiċċju doganali biex jiġġustifika l-ħruġ tagħha minn dak it-territorju. B'hekk, anki jekk il-VAT ma tiġix irrimborsata minħabba li l-kundizzjonijiet formali tar-rimbors tat-taxxa ma humiex issodisfatti, jekk ikun il-każ fl-assenza ta' prova konvinċenti tal-ħruġ tal-oġġetti mit-territorju tal-Unjoni, jew inkella fin-nuqqas tax-xerrej li jkun ressaq talba għal rimbors, il-kunsinna xorta waħda tkun saret u l-oġġetti akkwistati jitqiegħdu liberament għad-dispożizzjoni tax-xerrej.

50 Fit-tieni lok, mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li s-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT u l-kunsinna ta' oġġetti inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jistgħux jitqiesu li huma tant marbuta mill-qrib li jifformaw, oġġettivament, provvista ekonomika waħda inseparabbli li d-diviżjoni tagħhom tkun ta' natura artifiċjali, fis-sens tal-ġurisprudenza msemmija fil-punt 39 ta' din is-sentenza.

51 It-tieni nett, anki jekk jitqies li l-eżenzjoni mill-VAT li jistgħu jibbenefikaw minnha x-xerrejja ta' oġġetti li jużaw is-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT, sakemm il-kundizzjonijiet legalment previsti għal din l-eżenzjoni jkunu ssodisfatti, tinġabar minnhom bħala tnaqqis fuq il-prezz tax-xiri ta' dawn l-oġġetti, din iċ-ċirkustanza ma tistax tippermetti li tali servizz jitqies li huwa anċillari għall-kunsinna tal-imsemmija oġġetti.

52 Fil-fatt, jidher li l-attività ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT għandha għan awtonomu meta mqabbla mal-kunsinna ta' oġġetti.

53 Mill-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta, minn naħa, li l-kunsinna tal-oġġetti inkwistjoni fil-kawża prinċipali tlestiet u li x-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni akkwistaw id-dritt li jiddisponu b'mod sħiħ mill-oġġetti mixtrija mingħand Határ u li jittrasportawhom barra

mill-Unjoni malli dawn ikunu tħallsu, mingħajr ma ebda servizz anċillari jkun neċessarju f'dan ir-rigward. Min-naħa l-oħra, sabiex ikun jista' jibbenefika mis-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT wara l-kunsinna, huwa x-xerrej, li diġà għandu l-oġġett tiegħu, li għandu jwettaq pass addizzjonali billi jerġa' jmur fil-ħanut ta' Határ Diszkont u billi jipprovdilha d-dokumentazzjoni meħtieġa mil-liġi sabiex jibbenefika mill-eżenzjoni prevista għall-esportazzjonijiet. Għaldaqstant, ma jistax jiġi eskluż li xerrej, wara li jkun akkwista oġġett, jiddeċiedi li ma jużax dan is-servizz u għalhekk jirrinunzja għar-rimbors tal-VAT li jkun ħallas max-xiri ta' dan l-oġġett.

54 Għalhekk, konformement mal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 40 ta' din is-sentenza, is-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT ma jistax jitqies li jikkostitwixxi provvista anċillari għall-kunsinna ta' oġġetti, peress li ma jikkostitwixxix sempliċi mezz sabiex wieħed jibbenefika, f'kundizzjonijiet aħjar, minn din il-kunsinna, iżda għan fih innifsu.

55 Fl-aħħar nett, sabiex tingħata risposta kompleta lill-qorti tar-rinviju, għandu jiġi rrilevat li, għall-finijiet tal-interpretazzjoni tal-Artikolu 78 tad-Direttiva dwar il-VAT u konformement mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, is-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT u l-kunsinna ta' oġġetti inkwistjoni fil-kawża prinċipali, peress li dawn jikkostitwixxu tranżazzjonijiet indipendenti, ma jaqgħux taħt l-istess bażi taxxabbli. Għalhekk, l-ispejjeż marbuta ma' tali servizz, li jikkostitwixxi provvista indipendenti u għan fih innifsu għad-destinatarju, ma jistgħux jikkostitwixxu, fis-sens ta' dan l-Artikolu 78, spejjeż anċillari għal kunsinna ta' oġġetti (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Jannar 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 49).

56 Għaldaqstant, bla ħsara għall-evalwazzjonijiet definittivi li għandhom isiru, konformement mal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 45 ta' din is-sentenza, mill-qorti tar-rinviju, jidher li s-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT ipprovdut minn Határ Diszkont huwa provvista distinta u indipendenti mill-kunsinna ta' oġġetti korrispondenti, b'tali mod li ma għandux l-istess trattament fiskali bħal din tal-aħħar fil-qasam tal-VAT.

57 Fir-rigward tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, għandu jitfakkar qabel kollox li din tikkompleta dik prevista fl-Artikolu 146(1)(a) ta' din id-direttiva, u li hija intiża, bħal din l-eżenzjoni tal-aħħar, li tiżgura t-tassazzjoni tal-provvista ta' servizzi kkonċernati fil-post ta' destinazzjoni tagħhom, jiġifieri dak fejn il-prodotti esportati għandhom jiġu kkonsmati (sentenza tad-29 ta' Ġunju 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punt 19).

58 F'dan ir-rigward, mill-formulazzjoni tal-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li hija eżentata mill-VAT il-provvista ta' servizzi, inkluż it-trasport u t-tranżazzjonijiet anċillari, bl-eċċezzjoni tal-provvista ta' servizzi eżentati skont l-Artikoli 132 u 135, fejn dawn huma direttament konnessi mal-esportazzjoni jew l-importazzjoni ta' merkanzija koperta mid-dispożizzjonijiet previsti fl-Artikolu 61 u fl-Artikolu 157(1)(a) ta' din id-direttiva.

59 Issa, kif irrilevat l-Avukata Ġenerali fil-punti 61 u 62 tal-konklużjonijiet tagħha, ebda element tal-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja ma jippermetti li jitqies li l-oġġetti li huma s-suġġett tal-esportazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali jinsabu f'waħda mis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 146(1)(e) tal-imsemmija direttiva.

60 Fil-fatt, minn naħa, minn dan il-proċess ma jirriżultax li l-esportazzjonijiet inkwistjoni jirrigwardaw oġġetti li, skont l-Artikolu 61 tad-Direttiva dwar il-VAT, jew ma humiex f'ċirkulazzjoni libera fl-Unjoni iżda li huma intiżi li jitqiegħdu f'żona ħielsa jew taħt il-proċedura

tal-ħażna doganali jew li jibbenefikaw minn proċedura ta' importazzjoni temporanja b'eżenzjoni totali mid-dazji fuq l-importazzjoni jew ta' tranżitu estern, jew li huma f'ċirkulazzjoni libera iżda jibbenefikaw mill-proċedura ta' tranżitu intra-Komunitarju. Min-naħa l-oħra, minn dan il-proċess ma jirriżultax li l-Artikolu 157(1)(a) ta' din id-direttiva, li jirrigwarda l-possibbiltà għall-Istati Membri li jeżentaw l-importazzjoni ta' oġġetti intiżi li jitqiegħdu taħt il-proċedura ta' ħażna li ma hijiex dik doganali, huwa rilevanti għas-soluzzjoni tat-tilwima fil-kawża prinċipali.

61 Fi kwalunkwe każ, anki fil-każ fejn il-qorti tar-rinviju tikkonstata li, tal-inqas, uħud mit-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tas-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT, għandu jitfakkar li r-rekwiżit ta' rabta diretta bejn il-provvisti ta' servizzi u l-esportazzjonijiet ta' oġġetti kkonċernati, stabbilit minn din id-dispożizzjoni, jimplika, b'mod partikolari, li, minħabba l-għan tagħhom, dawn il-provvisti ta' servizzi jikkontribwixxu għat-twettiq effettiv tat-tranżazzjoni ta' esportazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

62 Issa, f'dan il-każ, fid-dawl tal-karatteristiċi tal-attività ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT eżerċitata minn Határ Diszkont, ma jistax jiġi konkluż li din l-attività tikkontribwixxi għat-twettiq effettiv ta' tranżazzjoni ta' esportazzjoni. It-tranżazzjoni ta' esportazzjoni, fil-fatt, titwettaq kompletament mix-xerrej barrani indipendentement mis-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT, li ma għandu ebda effett fuq l-iżvolġiment ta' din it-tranżazzjoni u li jseħħ, barra minn hekk, sussegwentement, meta l-imsemmija tranżazzjoni tkun diġà tlestiet.

63 Għal dawn ir-raġunijiet, is-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jaqax taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva dwar il-VAT.

64 Din il-konklużjoni hija konformi mar-rekwiżit li t-termini użati sabiex jiġu indikati l-eżenzjonijiet jiġu interpretati b'mod strett, peress li dawn l-eżenzjonijiet jikkostitwixxu derogi mill-prinċipju ġenerali li l-VAT tinġabar fuq kull provvista ta' servizzi mwettqa bi ħlas minn persuna taxxabbli (ara, b'analoġija, is-sentenzi tas-7 ta' April 2022, I (Eżenzjoni tas-servizzi tal-isptarijiet mill-VAT), C-228/20, EU:C:2022:275, punt 34, u tat-18 ta' April 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 43 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

65 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 1(2), l-Artikolu 2(1)(ċ) u l-Artikolu 78 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li attività ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT li xerrejja mhux residenti fl-Unjoni ħallsu waqt l-akkwist ta' oġġetti li sussegwentement ittrasportaw barra mill-Unjoni tikkostitwixxi provvista ta' servizzi distinta u indipendenti mill-kunsinna ta' oġġetti eżentata korrispondenti u għandha, bħala tali, tkun suġġetta għall-VAT. Tali provvista ta' servizzi ma taqax taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) ta' din id-direttiva.

Fuq it-tieni domanda

66 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li attività ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT imħallsa mix-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni waqt l-akkwist ta' oġġetti li sussegwentement ittrasportaw barra mill-Unjoni taqax taħt it-tranżazzjonijiet eżentati msemmija f'din id-dispożizzjoni.

67 Fir-rigward tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT, għandu jitfakkar li, skont din id-dispożizzjoni, l-Istati Membri għandhom jeżentaw it-tranżazzjonijiet li jikkonċernaw, b'mod partikolari, "kontijiet ta' depożitu u kontijiet kurrenti, pagamenti, trasferimenti, debiti, ċekkijiet u strumenti oħrajn negozzjabbli".

68 Kif il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat, dawn it-tranżazzjonijiet, inklużi dawk li jikkonċernaw il-"ħlas" jew it-trasferimenti" jaqgħu fil-qasam tat-tranżazzjonijiet finanzjarji u jirrigwardaw, b'mod partikolari, strumenti ta' ħlas li l-metodu ta' funzjonament tagħhom jimplika trasferiment ta' flus (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

69 Għalhekk mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li provvista ta' servizzi tista' tiġi kklassifikata bħala "tranżazzjonijiet li jikkonċernaw it-trasferimenti" jew bħala "tranżazzjoni li tikkonċerna l-pagamenti", fis-sens tal-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT, biss jekk ikollha bħala effett li twettaq bidliet legali u finanzjarji li jikkaratterizzaw it-trasferiment ta' somma ta' flus.

70 Min-naħa l-oħra, il-provvista ta' sempliċi servizz materjali, tekniku jew amministrattiv li ma jwettaqx tali bidliet ma jaqax taħt dan il-kunċett (sentenza tal-25 ta' Lulju 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

71 Skont ġurisprudenza stabbilita, il-kriterju li jippermetti li ssir distinzjoni bejn tranżazzjoni li għandha bħala effett li jiġu ttrasferiti fondi u li twassal għal modifiki legali u finanzjarji, li jaqgħu taħt l-eżenzjoni prevista mill-imsemmija dispożizzjoni, tranżazzjoni li ma għandhiex tali effetti u li, għaldaqstant, ma taqax taħtha, jikkonsisti fil-kwistjoni dwar jekk it-tranżazzjoni kkunsidrata tittrasferixxix, b'mod effettiv jew potenzjali, il-proprjetà tal-fondi inkwistjoni, jew għandhiex bħala effett li tissodisfa l-funzjonijiet speċifiċi u essenzjali ta' tali trasferiment (sentenza tat-3 ta' Ottubru 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

72 F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li Határ Diszkont ma ttrasferixxietx, b'mod effettiv jew potenzjali, il-proprjetà ta' fondi lix-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni. Hija llimitat ruħha li żżomm l-ammonti tal-VAT fuq ix-xiri ta' oġġetti inkwistjoni sakemm dawn ix-xerrejja jipprovdu d-dokumentazzjoni li tippermetti li jiġi pprovat li l-kundizzjonijiet tal-eżenzjoni prevista għall-esportazzjonijiet kienu effettivament issodisfatti. Ladarba d-dokumentazzjoni rilevanti ġiet ipprovduta lilha, li tippermetti li jiġi stabbilit li l-VAT ma kinitx dovuta fuq dan ix-xiri, hija ħallset lura l-ammonti korrispondenti.

73 Għalhekk, minkejja li s-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT ipprovdut minn Határ Diszkont kien jinvolvi, bħala prinċipju, il-ħlas lura ta' ammonti fi flus kontanti, din il-provvista ma għandhiex titqies bħala provvista finanzjarja, fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, iżda bħala servizz amministrattiv.

74 Għaldaqstant, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li attività ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT imħallsa mix-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni waqt l-akkwist ta' oġġetti li sussegwentement ittrasportaw barra mill-Unjoni ma taqax taħt it-tranżazzjonijiet eżentati msemmija f'din id-dispożizzjoni.

Fuq it-tielet domanda

75 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-osservanza tal-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li l-awtorità tat-taxxa tissuġġetta sussegwentement għall-VAT ċerti provvisti ta' servizzi, fil-każ fejn din l-awtorità tkun ivverifikat u aċċettat għal diversi snin id-dikjarazzjonijiet tal-VAT tal-persuna taxxabbli mingħajr ma tkun ikkontestat il-klassifikazzjoni ta' dawn is-servizzi bħala provvisti eżentati mill-VAT u ma tkunx informat lil din il-persuna taxxabbli bil-bidla li seħħet fil-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ li, fil-verżjoni preċedenti tagħha, kienet issemmi espressament l-imsemmija provvisti fost l-attivitajiet eżentati mill-VAT, u filwaqt li, wara talba għal opinjoni ppreżentata taħt l-awspiċi tal-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ, l-imsemmija persuna taxxabbli rċeviet risposta mill-awtorità tat-taxxa li tgħid li l-istess provvisti kellhom jiġu kkunsidrati bħala spejjeż anċillari għal kunsinna ta' oġġetti eżenti li jiġu ttrattati bl-istess mod bħat-tranżazzjoni prinċipali fir-rigward tas-sistema ta' eżenzjoni mill-VAT.

76 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, il-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jaqa' taħt il-prinċipji fundamentali tal-Unjoni u jorbot lil kull awtorità nazzjonali inkarigata li tapplika d-dritt tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-11 ta' Lulju 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punt 44, u tas-16 ta' Jannar 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punt 64 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

77 Minn dan isegwi li, fl-implimentazzjoni tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar il-VAT, l-awtoritajiet nazzjonali huma obbligati li josservaw dan il-prinċipju.

78 Id-dritt li wieħed jibbenefika minn dan il-prinċipju jestendi għal kull individwu li fir-rigward tiegħu awtorità amministrattiva tkun ħolqot aspettattivi bbażati fuq garanziji preċiżi li hija tkun tatu (sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 43, tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 44, kif ukoll tal-15 ta' April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 90 u l-ġurisprudenza ċċitata).

79 F'dan ir-rigward, għandu jiġi vverifikat jekk l-atti ta' awtorità amministrattiva jkunux ħolqu aspettattiva raġonevoli f'moħħ operatur ekonomiku prudenti u attent u, jekk dan ikun il-każ, għandha tiġi stabbilita n-natura leġittima ta' din l-aspettattiva (sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 44, tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 45 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

80 Kif deskritta fid-deċiżjoni tar-rinviju, il-prassi amministrattiva tal-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali madankollu ma tidhirx li hija ta' natura li turi li dawn il-kundizzjonijiet huma ssodisfatti fil-kawża prinċipali.

81 L-ewwel nett, fir-rigward tal-assenza ta' kontestazzjoni, waqt diversi kontrolli fiskali, tal-klassifikazzjoni bħala tranżazzjonijiet eżentati mill-VAT tal-attivitajiet ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT, mill-ġurisprudenza jirriżulta li s-sempliċi aċċettazzjoni, anki għal diversi snin, mill-awtorità tat-taxxa nazzjonali ta' dikjarazzjonijiet tal-VAT li ma jinkludux l-ammonti relatati ma' ċerti tranżazzjonijiet imwettqa mill-persuna taxxabbli ma tgħoddx bħala assigurazzjoni preċiża pprovduta minn din l-awtorità dwar in-nuqqas ta' applikazzjoni tal-VAT għal dawn

it-tranżazzjonijiet u ma tistax, għaldaqstant, toħloq aspettattivi leġittimi f'dan ir-rigward (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 92).

82 Bl-istess mod, kif irrilevat essenzjalment l-Avukata Ġenerali fil-punt 73 tal-konklużjonijiet tagħha, il-fatt li l-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali aċċettaw matul diversi snin id-dikjarazzjonijiet tal-VAT ta' Határ Diszkont mingħajr ma kkontestaw waqt il-kontrolli fiskali l-klassifikazzjoni tat-tranżazzjonijiet ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT bħala tranżazzjonijiet eżentati mill-VAT ma jistax *a priori* jkun suffiċjenti, ħlief f'ċirkustanzi kompletament partikolari, sabiex joħloq, f'moħħ operatur ekonomiku normalment prudenti u attent, aspettattiva raġonevoli li din it-taxxa ma tapplikax għal tali tranżazzjonijiet (ara, b'analoġija, is-sentenzi tad-9 ta' Lulju 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 46, tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 47 u 48).

83 F'dan ir-rigward, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-proċessi verbali tal-kontrolli fiskali "juru b'mod ċar" li "l-awtorità tat-taxxa kkunsidrat matul is-snin li Határ Diszkont kienet toħroġ legalment fatturi eżenti mill-VAT għas-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT". Madankollu, il-qorti tar-rinviju ma tipprovdix iktar preċiżazzjonijiet li jippermettu li jiġi evalwat jekk dawn il-proċessi verbali kinux ta' natura li joħolqu aspettattiva raġonevoli li din it-taxxa ma tiġix applikata għal dan is-servizz.

84 Għaldaqstant, għandu jitfakkar li tikkostitwixxi assigurazzjonijiet preċiżi, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 78 ta' din is-sentenza, li jistgħu jnisslu aspettattivi fondati fir-rigward ta' individwu, informazzjoni preċiża, inkundizzjonata, konsistenti u li toriġina minn sorsi awtorizzati u affidabbli, tkun xi tkun il-forma li fiha tiġi kkomunikata. Għall-kuntrarju, ħadd ma jista' jinvoka ksur tal-prinċipju tal-aspettattivi leġittimi fl-assenza ta' garanziji preċiżi li jkunu ngħatawlu mill-amministrazzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' Marzu 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, punt 25, u tas-16 ta' Jannar 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punt 65 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

85 F'dan ir-rigward, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk il-proċessi verbali ta' kontroll kinux jinkludu "assigurazzjonijiet preċiżi", fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja msemmija fil-punt 84 ta' din is-sentenza, fir-rigward tat-trattament fiskali tas-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

86 F'dak li jirrigwarda, it-tieni nett, l-assenza ta' informazzjoni dwar il-bidla li seħħet fil-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ, huwa biżżejjed li jiġi kkonstatat li, minn naħa, tali ommissjoni ma tista' fl-ebda każ tikkostitwixxi "assigurazzjoni preċiża", fis-sens tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punt 81 ta' din is-sentenza. Min-naħa l-oħra, il-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi ma jobbligax lill-awtorità tat-taxxa tinforma lill-persuni taxxabbli bl-emendi għal-leġiżlazzjoni fiskali li jidħlu fis-seħħ, li operaturi ekonomiċi normalment prudenti u avżati għandhom ikunu jafu bihom.

87 It-tielet nett, fir-rigward tal-informazzjoni pprovduta mill-awtorità tat-taxxa inkwistjoni fil-kawża prinċipali, wara t-talba għal opinjoni mressqa minn Határ Diszkont, filwaqt li l-kontroll fiskali kien diġà għaddej, huwa biżżejjed li jiġi kkonstatat li, kif indikat l-Avukata Ġenerali fil-punt 76 tal-konklużjonijiet tagħha u kif tirrileva wkoll il-qorti tar-rinviju, tali informazzjoni "*ex post*" u ta' natura mhux vinkolanti ma setax ikollha konsegwenza fuq it-tranżazzjonijiet li huma s-suġġett ta' dan il-kontroll, li Határ Diszkont kienet wettqet qabel ma din l-informazzjoni ġiet ipprovduta lilha.

88 Tali informazzjoni li toriġina mill-awtorità tat-taxxa hija, għaldaqstant, irrilevanti f'dan il-kuntest.

89 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li l-prinċipju ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix li l-awtorità tat-taxxa tissuġġetta posterjorement għall-VAT ċerti provvisti ta' servizzi, fil-każ fejn din l-awtorità tkun ikkontrollat u aċċettat għal diversi snin id-dikjarazzjonijiet tal-VAT tal-persuna taxxabbli mingħajr ma kkontestat il-klassifikazzjoni ta' dawn il-provvisti bħala provvisti eżentati mill-VAT u ma tkunx informat lil din il-persuna taxxabbli bil-bidla li tkun saret fil-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ li, fil-verżjoni preċedenti tagħha, kienet issemmi espressament l-imsemmija servizzi fost l-attivitajiet eżentati mill-VAT. F'dan il-kuntest, huwa irrilevanti l-fatt li, wara talba għal opinjoni ppreżentata taħt l-awspiċi tal-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ, il-persuna taxxabbli rċeviet risposta "*ex post*" u mhux vinkolanti mill-awtorità tat-taxxa li tgħid li l-istess servizzi kellhom jitqiesu bħala spejjeż anċillari għal kunsinna ta' oġġetti eżenti li jiġu ttrattati bl-istess mod bħat-tranżazzjoni prinċipali fir-rigward tas-sistema ta' eżenzjoni mill-VAT.

Fuq ir-raba' domanda

90 Permezz tar-raba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu l-prassi tal-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru li tikkonsisti f'li jitqies li l-ammonti ffatturati bħala korrispettiv għal servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT, jiġifieri l-ispejjeż tal-fajl, huma ammonti netti li ma jinkludux il-VAT, li abbażi tagħhom għandha tiġi kkalkolata t-taxxa li għandha titħallas mill-emittent ta' dawn il-fatturi.

91 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li mill-Artikolu 1(2) u l-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li l-prinċipju tas-sistema komuni tal-VAT jikkonsisti f'li tiġi applikata għal beni u għal servizzi, taxxa ġenerali fuq il-konsum eżattament proporzjonali għall-prezz ta' dawn u li l-bażi tat-taxxa tinkludi dak kollu li jikkostitwixxi l-kontroparti miksuba jew li ser tinkiseb mill-fornitur tal-beni jew mill-fornitur tas-servizzi għat-tranżazzjonijiet previsti minn naħa tax-xerrej, mill-konsumatur jew terz. L-Artikolu 78 ta' din id-direttiva jelenka ċerti elementi li għandhom jiġu inklużi fil-bażi tat-taxxa. Skont il-punt (a) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 78 tal-imsemmija direttiva, il-VAT ma għandhiex tiġi inkluża f'din il-bażi (sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin, C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 32).

92 Skont ir-regola ġenerali msemmija fl-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-bażi tat-taxxa fir-rigward tal-kunsinna ta' beni jew tal-provvista ta' servizz, magħmula bi ħlas, hija kkostitwita mill-korrispettiv li fir-realtà tirċievi l-persuna taxxabbli f'dan ir-rigward. Dan il-korrispettiv jikkostitwixxi l-valur suġġettiv, jiġifieri realment irċevut, u mhux valur stmat skont kriterji oġġettivi (sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin, C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33).

93 Din ir-regola għandha tiġi applikata b'konformità mal-prinċipju bażiku ta' din id-direttiva, li huwa bbażat fuq il-fatt li s-sistema tal-VAT għandha bħala għan li taqa' biss fuq il-konsumatur finali (sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin, C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34).

94 Barra minn hekk, kif fakkret l-Avukata Ġenerali fil-punt 81 tal-konklużjonijiet tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja espliċitament iddeċidiet li huwa korollarju tal-punt (a) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 78) tad-Direttiva dwar il-VAT il-fatt li l-VAT hija dejjem inkluża, *ipso iure*, fil-prezz

miftiehem, anki f'każ ta' żball tal-persuna taxxabbli fid-determinazzjoni tar-rata applikabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Marzu 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibbiltà ta' korrezzjoni f'każ ta' rata żbaljata), C-606/22, EU:C:2024:255, punt 27].

95 Fil-fatt, peress li, b'applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT imfakkar fil-punti 93 ta' din is-sentenza, is-sistema tal-VAT hija intiża li tkun ta' piż biss fuq il-konsumatur finali, il-prezz miftiehem bejn dan tal-aħħar u l-fornitur ta' oġġetti jew ta' servizzi għandu jitqies li jinkludi l-VAT imposta fuq dawn it-tranżazzjonijiet, irrispettivament minn jekk dawn kinux jew le s-suġġett ta' fatturazzjoni (sentenza tal-21 ta' Marzu 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibbiltà ta' korrezzjoni fil-każ ta' rata żbaljata) (C-606/22, EU:C:2024:255, punt 26).

96 Konsegwentement, il-prezz miftiehem fil-kawża prinċipali għas-servizz ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT, jiġifieri 15 % tal-VAT irrimborsata, għandu jitqies bħala prezz gross li diġà jinkludi t-taxxa. Il-bażi tat-taxxa li fuqha mbagħad ikun hemm lok li tiġi applikata r-rata tal-VAT għandha tiġi kkalkolata abbażi ta' dan.

97 Kif irrilevat l-Avukata Ġenerali fil-punt 82 tal-konklużjonijiet tagħha u konformement mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja mfakkra fil-punti 94 u 95 ta' din is-sentenza, il-fatt li l-persuna taxxabbli kienet eventwalment qieset b'mod żbaljat it-tranżazzjonijiet inkwistjoni bħala eżentati u li, konsegwentement, fil-fehma tagħha, ir-rata ta' VAT applikabbli għal dawn it-tranżazzjonijiet kellha tkun żero ma huwiex rilevanti f'dan ir-rigward.

98 Skont ġurisprudenza stabbilita, meta kuntratt ta' bejgħ ikun ġie konkluż mingħajr riferiment għall-VAT u fil-każ fejn il-fornitur ma jistax jirkupra mingħand ix-xerrej il-VAT sussegwentement mitluba mill-awtorità tat-taxxa, il-kunsiderazzjoni tat-totalità tal-prezz, mingħajr tnaqqis tal-VAT, bħala li tikkostitwixxi l-bażi li fuqha tiġi applikata l-VAT, ikollha bħala konsegwenza li l-VAT taqa' fuq tali fornitur u b'hekk tmur kontra l-prinċipju li l-VAT hija taxxa fuq il-konsum, li għandha taqa' fuq il-konsumatur finali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin, C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 35).

99 Tali teħid inkunsiderazzjoni jmur kontra, barra minn hekk, ir-regola li l-awtorità tat-taxxa ma tistax tiġbor bħala VAT ammont ogħla minn dak miġbur mill-persuna taxxabbli (sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin, C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 36 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

100 Min-naħa l-oħra, is-sitwazzjoni tkun differenti fil-każ fejn il-fornitur, skont id-dritt nazzjonali, ikollu l-possibbiltà li jirkupra, mingħand ix-xerrejja, il-VAT mitluba sussegwentement mill-awtorità tat-taxxa

101 Issa, f'dan il-każ, mill-proċess għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li Határ Diszkont manifestament ma għandhiex il-possibbiltà li tgħaddi *a posteriori* fuq il-klijenti tagħha, li huma individwi li ma jirrisjedux fit-territorju tal-Unjoni, il-VAT fuq l-ispejjeż ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT li l-awtorità tat-taxxa ordnatilha tħallas.

102 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għar-raba' domanda għandha tkun li l-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva dwar il-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu l-prassi tal-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru li tikkonsisti f'li jitqies li l-ammonti ffatturati inkambju għal servizz ta' ġestjoni ta' fajls ta' rimbors tal-VAT, jiġifieri l-ispejjeż tal-fajl, huma

ammonti netti, li ma jinkludux il-VAT fil-każ fejn il-fornitur ikun qies il-provvista tiegħu bħala eżentata u meta jkun manifestament impossibbli għalih li jirkupra *a posteriori* mingħand ix-xerrejja tal-oġġetti eżentati mill-VAT l-ammont tal-VAT mitlub mill-awtorità tat-taxxa.

Fuq l-ispejjeż

103 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 (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikolu 1(2) u l-Artikolu 2(1)(ċ) u l-Artikolu 78 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud**

   għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

   attività ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) li xerrejja mhux residenti fl-Unjoni Ewropea ħallsu waqt l-akkwist ta' oġġetti li sussegwentement ittrasportaw barra mill-Unjoni tikkostitwixxi provvista ta' servizzi distinta u indipendenti mill-kunsinna ta' oġġetti eżentata korrispondenti u għandha, bħala tali, tkun suġġetta għall-VAT. Tali provvista ta' servizzi ma taqax taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) ta' din id-direttiva.

2) **L-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva 2006/112**

   għandu jiġi interpretat fis-sens li:

   attività ta' ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) imħallsa mix-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni waqt l-akkwist ta' oġġetti li sussegwentement ittrasportaw barra mill-Unjoni ma taqax taħt it-tranżazzjonijiet eżentati msemmija f'din id-dispożizzjoni.

3) **Il-prinċipju tal-aspettattivi leġittimi**

   għandu jiġi interpretat fis-sens li:

   ma jipprekludix li l-awtorità tat-taxxa tissuġġetta retroattivament għat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) ċerti provvisti ta' servizzi, fil-każ fejn din l-awtorità tkun ikkontrollat u aċċettat għal diversi snin id-dikjarazzjonijiet tal-VAT tal-persuna taxxabbli mingħajr ma kkontestat il-klassifikazzjoni ta' dawn il-provvisti bħala provvisti eżentati mill-VAT u ma tkunx informat lil din il-persuna taxxabbli bil-bidla li tkun saret fil-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ li, fil-verżjoni preċedenti tagħha, kienet issemmi espressament l-imsemmija servizzi fost l-attivitajiet eżentati mill-VAT. F'dan il-kuntest, huwa irrilevanti l-fatt li, wara talba għal opinjoni ppreżentata taħt l-awspiċi tal-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ, il-persuna taxxabbli rċeviet risposta "*ex post*" u mhux vinkolanti mill-awtorità tat-taxxa li tgħid li l-istess servizzi kellhom jitqiesu

bħala spejjeż anċillari għal kunsinna ta' oġġetti eżenti li jiġu ttrattati bl-istess mod bħat-tranżazzjoni prinċipali fir-rigward tas-sistema ta' eżenzjoni mill-VAT.

4) L-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva 2006/112

għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

jipprekludu l-prassi tal-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru li tikkonsisti f'li jitqies li l-ammonti ffatturati inkambju għal servizz ta' ġestjoni ta' fajls ta' rimbors tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), jiġifieri l-ispejjeż tal-fajl, huma ammonti netti, li ma jinkludux il-VAT fil-każ fejn il-fornitur ikun qies il-provvista tiegħu bħala eżenti u meta jkun manifestament impossibbli għalih li jirkupra *a posteriori* mingħand ix-xerrejja tal-beni eżentati mill-VAT l-ammont tal-VAT mitlub mill-awtorità tat-taxxa.

Firem