SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

29 ta' Ġunju 2017*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Direttiva 2006/112/KE — Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) — Artikolu 146(1)(e) — Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni — Provvisti ta' servizzi direttament marbuta mal-esportazzjonijiet jew mal-importazzjonijiet ta' oġġetti — Kunċett"

Fil-Kawża C-288/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Augstākā tiesa (qorti suprema, il-Latvja), permezz ta' deċiżjoni tas-17 ta' Mejju 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-23 ta' Mejju 2016, fil-proċedura

"L.Č." IK

vs

Valsts ieņēmumu dienests,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn R. Silva de Lapuerta (Relatur), President tal-Awla, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev u C. G. Fernlund, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Gvern Latvjan, minn I. Kalniņš kif ukoll minn D. Pelše u A. Bogdanova, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Owsiany-Hornung u E. Kalniņš, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Latvjan.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni 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).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn "L.Č." IK u Valsts ieņēmumu dienests (amministrazzjoni tat-taxxa, il-Latvja) dwar l-applikazzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq operazzjonijiet ta' trasport ta' merkanzija mwettqa bejn is-snin 2008 u 2010.

Il-kuntest ġuridiku

3 L-Artikolu 131 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

"L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 għandhom japplikaw mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet 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."

4 L-Artikolu 146 ta' din id-direttiva, li jinsab fil-Kapitolu 6, intitolat "Eżenzjonijiet fuq l-esportazzjoni", tat-Titolu IX tagħha, jipprovdi, fil-paragrafu 1 tiegħu:

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

a) il-provvista ta' merkanzija mibgħuta jew ittrasportata għal destinazzjoni barra mill-Komunità minn jew għan-nom tal-bejjiegħ;

[...]

e) il-provvista ta' servizzi, inkluż trasport u transazzjonijiet anċillari, iżda esklużа 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)."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

5 Bis-saħħa ta' kuntratti konklużi ma' diversi kunsinnaturi, "Atek" SIA impenjat ruħha li tiżgura t-trasport ta' merkanzija mqiegħda taħt sistema ta' tranżitu, mill-port ta' Riga (il-Latvja) sal-Bjelorussja.

6 Bis-saħħa ta' kuntratt ieħor, "Atek" fdat lil "L.Č." bl-eżekuzzjoni effettiva ta' dan it-trasport ta' merkanzija.

7 L-imsemmi trasport twettaq b'vetturi li jappartjenu lil "Atek" u mikrija lil "L.Č.", filwaqt li ġie rrikonoxxut li, fil-konfront tal-kunsinnaturi ta' din il-merkanzija, "Atek" aġixxiet bħala trasportatur. Min-naħa tagħha, "L.Č." assumiet is-sewqan, it-tiswija u l-provvista ta' karburant lil dawn il-vetturi, kif ukoll il-formalitajiet doganali fil-punti ta' qsim tal-fruntieri, l-għassa tal-merkanzija, it-trasferiment tagħha lid-destinatarju u l-operazzjonijiet neċessarji għat-tagħbija u l-ħatt tagħha.

8 Peress li qieset li kienet ipprovdiet servizzi marbuta mat-tranżitu, "L.Č." applikatilhom rata ta' VAT ta' 0%.

9 “L.Č.” kienet is-suġġett ta’ spezzjoni tat-taxxa rigward il-perijodu ta’ bejn ix-xahar ta’ Jannar 2008 u dak ta’ Diċembru 2010. Wara din l-ispezzjoni, l-amministrazzjoni tat-taxxa kkalkolat ammont addizzjonali ta’ VAT li kellu jitħallas fil-baġit tal-Istat, flimkien ma’ multa u interessi moratorji.

10 B’deċiżjoni tal-21 ta’ Settembru 2011, l-amministrazzjoni tat-taxxa kkonfermat dan il-kalkolu, għar-raġuni li “L.Č.” ma setgħetx tapplika rata ta’ VAT ta’ 0% għas-servizzi li hija kienet ipprovdiet fil-kuntest tal-kuntratt tagħha konkluż ma’ “Atex”, għaliex, minn naħa, fl-assenza ta’ rabta legali mal-kunsinnatur jew mad-destinatarju tal-merkanzija ttrasportata, dawn is-servizzi ma setgħux jiġu assimilati ma’ dawk ta’ servizzi ta’ spedizzjonijiet jew ta’ kummissjonarju ta’ trasport, u għaliex, min-naħa l-oħra, peress li ma kinitx proprjetarja tal-liċenzja meħtieġa mid-dritt Latvjan, “L.Č.” ma setgħetx titqies li kellha l-kwalità ta’ trasportatur u konsegwentement ma kinitx awtorizzata twettaq trasport ta’ merkanzija.

11 “L.Č.” ippreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem l-administratīvā rajona tiesa (qorti amministrattiva distrettwali, il-Latvja), li ċaħditu b’sentenza tal-11 ta’ Diċembru 2012.

12 Adita b’appell minn din is-sentenza, l-Administratīvā apgabaltiesa (qorti amministrattiva reġjonali, il-Latvja) parzjalment laqgħatu u parzjalment ċaħditu b’sentenza tad-29 ta’ Mejju 2014. B’mod partikolari, din il-qorti qieset li, fl-assenza ta’ rabta legali bejn il-kunsinnatur jew id-destinatarju tal-merkanzija u “L.Č.”, is-servizzi pprovduti minn din tal-aħħar ma setgħux jiġu assimilati ma’ servizzi ta’ spedizzjoni jew ta’ kummissjoni ta’ trasport, iżda kienu jikkostitwixxu provvista ta’ servizzi ta’ sewqan li jikkonsistu fl-assenjazzjoni ta’ sewwieq għal vettura li tappartjeni lil trasportatur li huwa detentur ta’ liċenzja ta’ trasport internazzjonali ta’ merkanzija, f’dan il-każ “Atek” u li, peress li ma kinitx detentur ta’ tali liċenzja, “L.Č.” lanqas ma setgħet titqies li għandha l-kwalità ta’ trasportatur. Konsegwentement, skont dik il-qorti, ir-rata ta’ VAT ta’ 0% ma setgħetx tiġi applikata għas-servizzi pprovduti minn “L.Č.”.

13 “L.Č.” appellat fil-kassazzjoni minn din is-sentenza quddiem l-Augstākā tiesa (qorti suprema, il-Latvja), sa fejn, permezz tagħha, l-Administratīvā apgabaltiesa (qorti amministrattiva reġjonali) kienet ċaħdet ir-rikors tagħha.

14 Il-qorti tar-rinviju tqis li jeżistu dubji dwar l-interpretazzjoni li għandha tingħata lill-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112. B’mod partikolari, l-imsemmija qorti tistaqsi dwar il-punt jekk, minkejja l-fatt li s-servizzi pprovduti minn “L.Č.” kienu marbuta mal-merkanzija li tittranżita mit-territorju Latvjan, il-fatt li dawn is-servizzi ma ġewx ipprovduti direttament lid-destinatarju jew lill-kunsinnatur ta’ din il-merkanzija, li magħhom “L.Č.” ma kellhiex rabta legali, iżda lill-parti kontraenti tagħha fil-Latvja, jiġifieri “Atek”, taffettwa l-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista minn din id-dispożizzjoni, li teħtieġ l-eżistenza ta’ rabta diretta bejn il-provvisti ta’ servizzi u l-esportazzjonijiet jew l-importazzjonijiet tal-oġġetti kkonċernati.

15 Huwa f’dan il-kuntest li l-Augstākā tiesa (qorti suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

“1) L-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva [2006/112] għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni minnu prevista hija applikabbli biss jekk ikun hemm rabta legali diretta, jiġifieri relazzjonijiet ta’ negozju reċiproċi, bejn il-fornitur tas-servizz, minn naħa, u d-destinatarju jew il-kunsinnatur tal-merkanzija, min-naħa l-oħra?

2) Liema kriterji għandha tissodisfa r-rabta diretta, fis-sens tad-dispożizzjoni ċċitata iktar ’il fuq, sabiex servizz relatat mal-importazzjoni jew mal-esportazzjoni tal-merkanzija jitqies eżenti?”

Fuq id-domandi preliminari

16 Permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112 għandux jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni hija applikabbli għal operazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jiġifieri provvista ta' servizzi ta' trasport ta' oġġetti lejn pajjiż terz, meta dawn is-servizzi ma humiex ipprovduti direttament lill-kunsinnatur jew lid-destinatarju ta' dawn l-oġġetti.

17 B'mod partikolari, din il-qorti tixtieq tkun taf jekk l-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni, li teżiġi li l-provvista tas-servizzi kkonċernati tkun "direttament marbuta" ma' esportazzjonijiet jew ma' importazzjonijiet ta' oġġetti li hemm riferiment għalihom fl-imsemmija dispożizzjoni, hija suġġetta għall-eżistenza ta' rabta legali diretta, bħal relazzjonijiet ta' negozju reċiproċi, bejn il-fornitur ta' servizzi u l-kunsinnatur jew id-destinatarju tal-merkanzija kkonċernata.

18 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Artikolu 146 tad-Direttiva 2006/112 jirrigwarda l-eżenzjoni mill-VAT ta' operazzjonijiet għall-esportazzjoni barra mill-Unjoni Ewropea. Fil-fatt, fil-kuntest tal-kummerċ internazzjonali, tali eżenzjoni hija intiża sabiex jiġi osservat il-prinċipju tat-tassazzjoni tal-oġġetti jew tas-servizzi kkonċernati fil-post ta' destinazzjoni tagħhom. Kull operazzjoni li tinvolvi l-esportazzjoni kif ukoll kull operazzjoni li hija assimilata għal tali operazzjoni, għandhom jiġu eżentati mill-VAT sabiex jiġi żgurat li l-operazzjoni inkwistjoni tiġi ntaxxata biss fil-post fejn il-prodotti kkonċernati ser ikunu kkonsmati [ara, fir-rigward, tal-Artikolu 15 tas-Sitt 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), sentenzi tat-18 ta' Ottubru 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punt 29, kif ukoll tat-22 ta' Diċembru 2010, Feltgen u Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, punt 16].

19 L-eżenzjoni li tinsab fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112 tikkompleta dik prevista f'dan l-istess Artikolu 146(1)(a) u hija intiża, bħal din l-eżenzjoni tal-aħħar, li tiżgura t-tassazzjoni tal-provvisti tas-servizzi kkonċernati fil-post ta' destinazzjoni tagħhom, jiġifieri dak fejn il-prodotti esportati ser jiġu kkonsmati.

20 Għal dan l-għan, l-imsemmi Artikolu 146(1)(e) jipprevedi, b'mod partikolari, li s-servizzi ta' trasport direttament marbuta mal-esportazzjoni tal-oġġetti barra mill-Unjoni huma eżentati mill-VAT.

21 Interpretazzjoni estensiva ta' din id-dispożizzjoni, li tkun tinkludi servizzi li ma humiex ipprovduti direttament lill-esportatur, lill-importatur jew lid-destinatarju ta' tali oġġetti, tista' tirriżulta, għall-Istati Membri u għall-operaturi kkonċernati, f'restrizzjonijiet li jkunu rrikonċiljabbli mal-applikazzjoni tajba u sempliċi tal-eżenzjonijiet, stabbilita fl-Artikolu 131 tad-Direttiva 2006/112.

22 Barra minn hekk, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-eżenzjonijiet tal-VAT għandhom jiġu interpretati b'mod strett, peress li jikkostitwixxu eċċezzjonijiet għall-prinċipju ġenerali li jipprovdi li din it-taxxa hija imposta fuq kull provvista ta' oġġetti u fuq kull provvista ta' servizzi magħmula bi ħlas minn persuna taxxabbli (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Ġunju 1990, Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, punt 19; tas-16 ta' Settembru 2004, Cimber Air, C-382/02, EU:C:2004:534, punt 25; tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka, C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563, punti 15 u 20, kif ukoll tad-19 ta' Lulju 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, punt 49).

23 Għaldaqstant, mill-formulazzjoni u mill-għan tal-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta li din id-dispożizzjoni għandha tiġi interpretata fis-sens li l-eżistenza ta' rabta diretta timplika mhux biss li, bl-għan tagħha, il-provvisti ta' servizzi kkonċernati jikkontribwixxu għat-twettiq effettiv ta'

operazzjoni ta' esportazzjoni jew ta' importazzjoni, iżda wkoll li dawn is-servizzi jiġu pprovduti direttament, skont il-każ, lill-esportatur, lill-importatur jew lid-destinatarju tal-oġġetti li hemm riferiment għalihom fl-imsemmija dispożizzjoni.

24 F'dan il-każ, is-servizzi pprovduti minn "L.Č." ċertament huma meħtieġa għat-twettiq effettiv tal-operazzjoni ta' esportazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Madankollu, dawn is-servizzi ma humiex ipprovduti direttament lid-destinatarju jew lill-esportatur ta' din il-merkanzija, iżda lil parti kontraenti ta' dan tal-aħħar, jiġifieri "Atek".

25 Barra minn hekk, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, l-imsemmija servizzi ġew ipprovduti bl-użu ta' vetturi li jappartjenu għal "Atek", li aġixxiet bħala trasportatur fil-konfront tal-kunsinnaturi tal-imsemmija merkanzija.

26 Konsegwentement, is-servizzi pprovduti minn "L.Č." ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112.

27 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-risposta għad-domandi magħmula għandha tkun li l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni ma hijiex applikabbli għal provvista ta' servizzi, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, relatata ma' operazzjoni ta' trasport ta' oġġetti lejn pajjiż terz, meta dawn is-servizzi ma jkunux ipprovduti direttament lill-kunsinnatur jew lid-destinatarju ta' dawn l-oġġetti.

Fuq l-ispejjeż

28 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, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

L-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, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni ma hijiex applikabbli għal provvista ta' servizzi, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, relatata ma' operazzjoni ta' trasport ta' oġġetti lejn pajjiż terz, meta dawn is-servizzi ma jkunux ipprovduti direttament lill-kunsinnatur jew lid-destinatarju ta' dawn l-oġġetti.

Firem