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

30 ta' April 2015*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 2006/112/KE — Artikoli 52(c) u 55 — Determinazzjoni tal-post ta' provvista ta' servizzi — Riċevitur tal-provvista identifikat għall-finijiet tal-VAT fuq il-valur miżjud f'diversi Stati Membri — Spedizzjoni jew trasport barra mill-Istat Membru li fih il-provvista tkun twettqet fiżikament"

Fil-Kawża C-97/14,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari taħt l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (l-Ungerija), permezz ta' deċiżjoni tas-17 ta' Frar 2014, li waslet għand il-Qorti tal-Ġustizzja fit-3 ta' Marzu 2014, fil-proċedura

SMK kft

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

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

komposta minn A. Ó Caoimh, President tal-Awla, C. Toader u E. Jarašiūnas (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Gvern Ungeriż, minn G. Koós u Z. Fehér, bħala aġenti,

— għall-Gvern Elleniku, minn K. Paraskevopoulou u I. Kotsoni, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn V. Bottka u L. Lozano Palacios, 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: l-Ungeriż.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 52(c) u 55 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT")

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn SMK kft, kumpannija stabbilita fl-Ungerija, u n-Nemzeti Ado es Vamhivatal Del-alfoldi Regionalis Ado Foigazgatosaga (direttorat ġenerali tat-taxxa tar-reġjun ta' Del-Alfold taħt id-dipartiment nazzjonali tal-imposti u tat- taxxi, iktar 'il quddiem il-"Főigazgatóság") u l-Mezeti Ado-es Vamhivatal (dipartiment nazzjonali tal-imposti u tat-taxxi, iktar 'il quddiem in-"NAV") dwar deċiżjoni li tissuġġetta lil SMK kft għall-ħlas ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") għas-snin 2007 sal-2009 u għall-perijodu minn Jannar sa Marzu tas-sena 2010.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Għalkemm parti mill-kawża prinċipali tirrigwarda l-perijodu li jmur mix-xahar ta' Jannar sax-xahar ta' Marzu tas-sena 2010 li huwa suġġett għad-Direttiva tal-VAT, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE, tat-12 ta' Frar 2008 (ĠU L 44, p.11), mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li l-qorti tar-rinviju qed tistaqsi lilha nnifisha biss dwar l-interpretazzjoni tal-Artikoli 52(c) u 55 tad-Direttiva tal-VAT, fil-verżjoni tagħha fis-seħħ sal-1 ta' Jannar 2010, jiġifieri fil-verżjoni tagħha qabel l-emendi li ddaħħlu bid-Direttiva 2008/8.

4 Skont il-kliem tal-Artikolu 52 tad-Direttiva tal-VAT, li jinsab fit-Titolu V tagħha, dwar il-post tat-tranżazzjonijiet taxxabbli:

"Il-post ta' provvista tas-servizzi li ġejjin għandu jkun il-post fejn is-servizzi huma fiżikament imwettqa:

[...]

(c) valutazzjonijiet ta' proprjetà mobbli tanġibbli jew xogħol fuq tali proprjetà."

5 L-Artikolu 55 ta' din id-direttiva huwa fformulat kif ġej:

"B'deroga mill-Artikolu 52(ċ), il-post tal-provvista ta' servizzi li jinvolvi l-valutazzjoni ta' proprjetà mobbli tanġibbli jew xogħol fuq tali proprjetà, ipprovduta lil konsumaturi identifikati għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru li mhux fit-territorju ta' dak fejn is-servizzi huma mwettqa fiżikament, għandhom jitqiesu li jkunu fit-territorju ta' l-Istat Membru li ħareġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT għall-konsumatur li ntuża biex ingħatalu s-servizz.

Id-deroga msemmija fl-ewwel paragrafu għandha tapplika biss fejn il-merkanzija tintbagħat jew tiġi ttrasportata barra mill-Istat Membru li fih twetqqu fiżikament is-servizzi".

Id-dritt Ungeriża

6 Il-liġi LXXIV tal-1992 fuq it-taxxa fuq il-valur miżjud (az altalanos forgalmi adorol szolo 1992 evi LXXIV törvény) kif fis-seħħ fl-2007 (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), kienet tipprevedi, fl-Artikolu 15(4) tagħha:

"Il-post fejn il-provvista tas-servizzi [segwenti] titwettaq fiżikament jitqies li huwa l-post tat-twettiq:

[...]

c) (tranżazzjonijiet ta') installazzjoni, tiswija, manutenzjoni, modernizzazzjoni, konverżjoni, ipproċessar tal-prodott (esklużi tranżazzjonijiet li jinvolvu proprjetà immobbli).

[...]"

7 Skont l-Artikolu 15(12) sa (14) ta' din il-liġi:

"12. Jekk ir-riċevitur tas-servizzi speċifikati fl-Artikolu 15(4)(c) u (d) ikun persuna taxxabbli ddikjarata fi Stat Membru differenti minn dak fejn jinsab il-post ta' twettiq fiżiku tas-servizzi, għandu jitqies li huwa l-post tat-twettiq dak it-territorju tal-Istat Membru li fih il-fornitur tas-servizzi jkun irreġistrat bħala persuna taxxabbli.

13. Il-paragrafu 12 ma jkunx applikabbli fil-każ fejn il-prodott ma jkunx ġie ttrasportat barra mill-Istat Membru fejn is-servizz ikun twettaq fiżikament.

14. Meta l-post tat-twettiq jiġi ddeterminat bit-territorju tal-Istat Membru fejn il-persuna jew l-entità benefiċjarja f'isimha tas-servizzi indikati f'dan l-artikolu, u l-persuna jew l-entità benefiċjarja li tipprovdi s-servizzi tkun irreġistrata bħala persuna taxxabbli f'diversi Stati Membri fl-istess ħin, il-post tat-twettiq għandu jitqies li jkun l-Istat Membru fejn l-awtoritajiet fiskali jkunu ħarġu numru fiskali lil din il-persuna jew entità benefiċjarja tas-servizz indikat fl-artikolu. Il-persuna taxxabbli hija marbuta tirċievi s-servizz taħt in-numru maħruġ minn dak l-Istat Membru li fih twettaq l-attività li tikkawża r-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa u li fl-interess tiegħu jitwettaq is-servizz."

8 Il-liġi CXXVII tal-2007 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, fis-seħħ mill-1 ta' Jannar 2008 (iktar 'il quddiem il-"Liġi l-ġdida dwar il-VAT") tipprovdi, fl-Artikolu 42(1) tagħha:

"Fil-każ tal-provvisti tas-servizzi li ġejjin, il-post tat-twettiq huwa l-post fejn is-servizz ikun twettaq fiżikament:

[...]

d) ix-xogħol imwettaq fuq prodott (ħlief il-proprjetà immobbli)."

9 Skont l-Artikolu 45(1) sa (2) tal-Liġi l-ġdida dwar il-VAT:

"1. B'deroga mill-Artikolu 42, jekk il-benefiċjarju ta' servizz imsemmi fl-Artikolu 42(1)(c) u (d) jkun persuna taxxabbli ddikjarata fi Stat membru ieħor tal-Komunità, differenti minn dak fejn is-servizz ikun twettaq fiżikament, il-post tat-twettiq ta' dan is-servizz huwa l-Istat Membru tal-Komunità li fih il-benefiċjarju tas-servizz ikun ġie rreġistrat bħala persuna taxxabbli.

2. Il-paragrafu 1 għandu japplika fil-każ li l-prodott minn servizz imsemmi fl-Artikolu 42(1)(c) u (d) jintbagħat jew jiġi ttrasportat barra mill-Istat Membru tal-Komunità fejn is-servizz imsemmi fl-Artikolu 42(1)(c) u (d) ikun twettaq fiżikament."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

10 Kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, SMK kft, membru tal-grupp ta' kumpanniji SMK, hija persuna taxxabbli għall-VAT fl-Ungerija u għandha numru ta' identifikazzjoni tal-VAT f'dan l-Istat. Dan il-grupp ta' kumpanniji jinkludi wkoll SMK UK Ltd, li hija kumpannija stabbilita fir-Renju Unit u li, sat-30 ta' Lulju 2007 kienet irreġistrata bħala persuna taxxabbli kemm fir-Renju Unit kif ukoll fl-Ungerija u kellha numru ta' identifikazzjoni tal-VAT kemm Brittaniku kif ukoll Ungeriż. SMK Europe NV (iktar 'il quddiem "SMK Europe"), kumpannija stabbilita fil-Belġju u mniżżla fl-Ungerija fir-reġistru tal-VAT, hija wkoll membru tal-grupp u hija responsabbli għall-kummerċjalizzazzjoni tal-prodotti tal-grupp fl-Ewropa.

11 Mix-xahar ta' Marzu tas-sena 2002, SMK kft wettqet fl-Ungerija, fuq ordni u f'isem SMK UK Ltd, provvista ta' servizzi ta' subappalt. Din il-kumpannija tal-aħħar kisbet il-materja prima u l-aċċessorji meħtieġa għall-manifattura ta' prodotti lesti, jiġifieri remote controls li kienu jagħmlu parti minn tagħmir elettroniku. L-apparat, installazzjonijiet u mezzi ta' produzzjoni kienu proprjetà ta' SMK UK Ltd. SMK kft ma kellhiex ħażniet tagħha ta' materja prima jew ta' prodotti lesti u wettqet esklużivament operazzjonijiet ta' assemblaġġ ta' dawn ir-remote controls.

12 Wara l-assemblaġġ, il-prodotti lesti baqgħu fil-bini ta' SMK kft, filwaqt li r-riċevitur tal-provvista ta' servizzi, SMK UK Ltd, biegħethom lil SMK Europe, li mbagħad biegħethom mill-ġdid lil xerrejja stabbiliti fi Stat Membru ieħor jew f'pajjiż terz. SMK kft kienet tqabbdet, minn SMK UK Ltd, tikkunsinna dawn il-prodotti lil dawn ix-xerrejja. Il-fatturi ppubblikati fl-okkażjoni ta' dan il-bejgħ, li kienu jiswew bħala dokumenti tat-trasport, ġew stabbiliti minn SMK UK Ltd f'isem ix-xerrej tal-prodotti lesti, jiġifieri SMK Europe, iżda dawn kienu jintbagħtu direttament lil xerrejja finali, li jinsabu fl-Unjoni Ewropea jew f'pajjiż terz, li lilhom SMK Europe kienet biegħet mill-ġdid dawn il-prodotti. Kull darba, il-prodotti lesti ħallew fit-territorju tal-Ungerija u qatt ma waslu fir-Renju Unit.

13 SMK kft iffatturat il-prezz tal-manifattura tal-prodotti lesti, bħala korrispettiv għas-servizzi pprovduti, lil SMK UK Ltd, b'eżenzjoni mit-taxxa, bil-kliem "barra mill-effett territorjali tal-VAT". Fuq il-fattura hija indikat in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Brittaniku ta' SMK UK Ltd.

14 Id-diviżjoni tal-ispezzjonijiet tal-persuni taxxabbli tad-direzzjoni reġjonali ta' Bekes, taħt id-dipartiment nazzjonali tal-imposti u tat-taxxi (iktar 'il quddiem l-"awtorità fiskali tal-ewwel grad") wettqet spezzjoni tad-dikjarazzjonijiet dwar il-VAT imwettqa minn SMK kft, għall-perijodu li jmur mill-1 ta' Jannar sal-31 ta' Diċembru 2007.

15 Bħala riżultat ta' din l-ispezzjoni, l-awtorità fiskali tal-ewwel grad iddeċidiet li l-post ta' provvista tas-servizzi ta' subappalt inkwistjoni kien il-post tat-twettiq fiżiku ta' dawn il-provvisti, jiġifieri l-Ungerija. Speċifikament, hija kkonstatat li SMK kft ma wrietx li l-prodotti lesti kienu ġew ittrasportati barra mill-Ungerija u kien għalhekk mhux possibbli li tqis lir-Renju Unit huwa l-post ta' provvista ta' servizzi. Għaldaqstant, din l-awtorità fiskali kkonstatat l-eżistenza ta' dejn fiskali għall-ammont ta' 27 712 000 Forint Unġeriż u ordnat lil SMK kft tħallsu.

16 SMK kft ikkontestat id-deċiżjoni tal-awtorità fiskali tal-ewwel grad quddiem il-Főigazgatóság, billi invokat il-fatt li l-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 15/A (12) u (13) tal-Liġi dwar il-VAT kienu ssodisfatti, b'mod li s-servizzi ta' subappalt inkwistjoni setgħu jiġu legalment jiġu ffatturati bla VAT bħala tranżazzjonijiet ġuridiċi mwettqa barra mill-kamp ta' applikazzjoni territorjali ta' din il-liġi. Hija sostniet li ma kienx hemm l-obbligu li jiġu ttrasportati l-prodotti lesti fl-Istat Membru tar-riċevitur tas-servizzi.

17 Permezz ta' deċiżjoni tal-10 ta' Diċembru 2012, il-Főigazgatóság, li taġixxi bħala awtorità fiskali tat-tieni grad, ikkonfermat id-deċiżjoni tal-awtorità fiskali tal-ewwel grad. Hija kkonstatat li l-prodotti lesti kienu nbigħu minn SMK UK Ltd lil SMK Europe qabel it-trasport tagħhom, waqt li kienu għadhom fit-territorju Ungeriż. Hija qieset, f'dawn iċ-ċirkustanzi, li t-trasport ta' dawn il-prodotti kien ir-riżultat tal-bejgħ tagħhom u mhux il-provvista ta' servizzi ta' subappalt.

18 Barra minn hekk, l-awtorità fiskali tal-ewwel grad wettqet spezzjoni tad-dikjarazzjonijiet dwar il-VAT u t-taxxa fuq il-kumpanniji għas-snin 2008 u 2009, kif ukoll għall-perijodu li jmur mix-xahar ta' Jannar sax-xahar ta' Marzu tas-sena 2010. Matul dan il-perijodu, SMK kft wettqet ukoll, f'isem SMK UK Ltd, provvisti ta' servizzi ta' subappalt, li fuqhom ma stabbilixxietx il-VAT.

19 Wara eżami mill-ġdid ta' din l-ispezzjoni, id-direttur ġenerali tal- Főigazgatóság kkonstata li SMK kft għandha tħallas dejn fiskali fl-ammont ta' HUF 107 616 000 u impona multa fiskali ta' HUF 21 523 000, kif ukoll penali għal dewmien ta' HUF 38 208 000. Huwa qies li, b'applikazzjoni tal-Artikoli 42(1)(b) sa (d), u 45 tal-Liġi l-ġdida dwar il-VAT, il-post tat-twettiq tal-provvista tas-servizzi ta' subappalt li din il-kumpannija wettqet matul il-perijodu msemmi hawn fuq kien fl-Ungerija.

20 SMK kft ikkontestat d-deċiżjoni tal-awtorità fiskali tal-ewwel grad quddiem in-NAV, li, permezz ta' deċiżjoni tat-8 ta' Jannar 2013, ikkonfermat id-deċiżjoni għaliex qieset li l-post tat-twettiq tal-provvista ta' servizzi ta' subappalt kien fl-Ungerija.

21 SMK kft ippreżentat rikors amministrattiv kontra d-deċiżjoni tal-Főigazgatóság tal-10 ta' Diċembru 2012 u d-deċiżjoni tan-NAV tat-8 ta' Jannar 2013 quddiem il-qorti tar-rinviju. F'dak li jirrigwarda, fl-ewwel lok, id-deċiżjoni tal-Főigazgatóság, SMK kft b'mod partikolari tinvoka l-fatt li, għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-post tat-twettiq tal-provvista ta' servizzi li għandhom bħala suġġett xogħol li jrid isir fuq prodotti, l-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT ma teżiġix li dawn il-prodotti jiġu kkunsinnati fl-Istat Membru tar-riċevitur tal-provvista ta' servizzi. Fil-fehma tagħha, huwa biżżejjed li dawn il-prodotti jkunu għaddew minn trasport jew intbagħtu barra mill-Istat Membru fejn il-manifattura tagħhom tkun intemmet.

22 SMK kft tenfasizza li, wara l-provvista ta' servizzi li hija tkun wettqet, il-prodotti lesti, li nbigħu lix-xerrejja li jinsabu fi Stat ieħor li mhux l-Ungerija, kienu, għalhekk telqu t-territorju ta' din tal-aħħar. Il-fatt li r-riċevitur tal-provvista ta' servizzi, jiġifieri SMK UK Ltd, kienet ġiet ukoll imniżżla fir-reġistru tal-VAT Ungeriż fl-2007 ma jfissirx li hija bbenefikat minn provvista ta' servizzi taħt numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Ungeriż, peress l-attività prinċipali tagħha kienet marbuta ma' stabbiliment li jinsab fi Stat Membru ieħor. SMK kft tqis li l-Artikolu 15/A(14) tal-Liġi dwar il-VAT tmur kontra d-Direttiva tal-VAT.

23 Il-Főigazgatóság tinvoka l-fatt li SMK kft kienet marbuta li tieħu inkunsiderazzjoni l-provvista ta' servizzi taħt in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT Ungeriż ta' SMK UK Ltd, għaliex il-bejgħ tal-prodotti lesti wara x-xogħol fuqhom minn SMK kft kien twettaq fl-Ungerija. Isegwi, skont din, li l-post tal-provvista tas-servizzi kienu jitqiesu li saru fit-territorju ta' dan l-Istat Membru u li, għalhekk, dawn is-servizzi ma jaħarbux l-effett territorjali tal-Liġi dwar il-VAT. It-trasport tal-prodotti lesti ma jaffettwax il-fatt li ġaladarba l-provvista ta' servizzi twettqet, SMK kft kienet responsabbli għall-VAT.

24 F'dak li jirrigwarda, fit-tieni lok, id-deċiżjoni tan-NAV tat-8 ta' Jannar 2013. SMK kft tqis li l-obbligu ta' ħlas tal-VAT ma jistax tiġi dedott mi-Direttiva tal-VAT, sakemm ma tiġix adottata interpretazzjoni li tmur kontra din tal-aħħar. Skont din, huwa r-riċevitur tal-provvista ta' servizzi li għandu jiddeċiedi min ser ibati l-obbligu fiskali. Fl-aħħar nett, ir-rifjut li tiġi applikata l-eżenzjoni fiskali għas-servizzi inkwistjoni jikser il-prinċipji ta' territorjalità u ta' newtralità tal-VAT.

25 In-NAV tinvoka l-fatt li, sabiex tiġi applikata l-eċċezzjoni prevista fl-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT, għandu jiġi eżaminat jekk ir-riċevitur tas-servizzi ta' subappalt kellux, jew kellux ikollu, numru ta' identifikazzjoni tal-VAT ġewwa l-Ungerija. Hija tirrileva f'dan ir-rigward li l-prodotti lesti, li ġew assemblati minn SMK kft, ma ntbagħtux lill-Istat Membru li fit-territorju tiegħu tinsab is-sede ta' SMK UK Ltd, iżda nbigħu waqt li kienu l-Ungerija, b'tali mod li dan l-Istat Membru għandu jitqies li huwa l-post tat-twettiq tal-bejgħ magħmul minn SMK UK Ltd.

26 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li l-Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal amministrattiv u tax-xogħol ta' Gyula) iddeċieda li jissospendi l-proċedura u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) Huwa xieraq li l-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT fis-seħħ sal-1 ta' Jannar 2010, jiġi interpretat fis-sens li din id-dispożizzjoni tapplika biss għal dawk il-persuni taxxabbli li qed jirċievu provvista ta' servizzi li ma għandhomx, jew ma jeħtieġux li jkollhom, numru ta' identifikazzjoni tal-VAT fl-Istat Membru ta' fejn is-servizz ikun fiżikament imwettaq?

2) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda, l-Artikolu 52 tad-Direttiva huwa applikabbli biss għad-determinazzjoni tal-post tal-kunsinna tas-servizz ?

3) Fil-każ ta' risposta negattiva għall-ewwel domanda, huwa xieraq li l-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT fis-seħħ sal-1 ta' Jannar 2010 jiġi interpretat fis-sens li jekk persuna taxxabbli li tirċievi servizzi ta' subappalt għandha jew għandha jkollha numru ta' identifikazzjoni tal-VAT f'diversi Stati Membri, id-deċiżjoni ta' dak ir-riċevitur tas-servizzi biss tiddetermina fuq liema numru ta' identifikazzjoni li fuqu ser jirċievi il-provvista ta' servizzi (inkluż il-każ fejn persuna taxxabbli li tirċievi l-benefiċċju hija meqjusa li hija stabbilita fl-Istat Membru tal-post ta' eżekuzzjoni fiżika tas-servizzi, iżda għandha numru ta' identifikazzjoni tal-VAT fi Stat Membru ieħor) ?

4) Jekk ir-risposta għat-tielet domanda hija li d-dritt tar-riċevitur tal-provvista tas-servizzi li jiddeċiedi huwa limitat, huwa xieraq li l-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT jiġi interpretat fis-sens li:

— sal-31 ta' Diċembru 2009 is-servizz jista' jitqies li jkun twettaq fuq in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT ipprovdut mir-riċevitur, jekk dan huwa persuna taxxabbli ddikjarata (stabbilita) fi Stat membru ieħor, u jekk il-prodotti jiġu migħuta jew trasportati 'l barra mill-Istat Membru fejn is-servizz ġie fiżikament imwettaq?

— il-fatt li r-riċevitur ikun persuna taxxabbli stabbilita fi Stat Membru ieħor, iżda jkun ta l-prodotti lesti lil intermedjarju billi jibgħathom jew jittrasportahom 'il barra mill-Istat Membru fejn is-servizz ikun twettaq, li mbagħad jerġa' jbiegħhom f'pajjiż terz tal-Komunità bla ma r-riċevitur tas-servizzi ta' subappalt ikun kopert b'kuntratt ta' trasport tal-prodotti lesti lura lill-istabbiliment tiegħu stess ?

5) Jekk ir-riċevitur tas-servizzi ma jkollux dritt illimitat li jagħżel, l-applikabbiltà tal-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT fis-seħħ sal-1 ta' Jannar 2010 huwa milqut miċ-ċirkustanzi li ġejjin:

— iċ-ċirkustanzi li fihom min jirċievi servizzi ta' manfiattura fuq prodotti jixtri l-materja prima meħtieġa u jqiegħda għad-dispożizzjoni tal-persuna li ser twettaq is-servizz ta' manifattura.

— il-fatt li persuna taxxabbli li tirċievi s-servizz tbiegħ il-prodotti li jirriżultaw mill-manifattura lil xerrej fi Stat Membru partikolari jew b'numru ta' identifkazzjoni fiskali partikolari.

— il-fatt li - kif kien il-każ hawnhekk - li l-prodotti manifatturati jirriżultaw minn operazzjonijiet ta' manifattura, waqt li kienu għadhom fil-pajjiż fejn dawn ġew manifatturati, kienu suġġett ta' diversi bejgħ fil-kuntest ta' katina ta' operazzjonijiet u mbagħad kienu ttrasportati barra mill-pajjiż, direttament fl-indirizz tax-xerrej finali?"

Fuq id-domandi preliminari

27 Preliminarjament, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, hija l-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tal-proċedura ta' kooperazzjoni mal-qrati nazzjonali prevista mill-Artikolu 267 TFUE, li tagħti lill-qorti tar-rinviju risposta utli li tippermettilha taqta' l-kawża li jkollha quddiemha. F'dan id-dawl, huwa obbligu, jekk inhu l-każ, tal-Qorti tal-Ġustizzja li tifformula mill-ġdid id-domandi li jkunu ġew sottomessi lilha (ara s-sentenza Douane Advies Bureau Retveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, punt 18 u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 F'dan ir-rigward, mid-deċiżjoni tal-qorti tar-rinviju jirriżulta li, fil-kawża prinċipali, hemm inkwistjoni d-determinazzjoni, għall-finijiet tal-VAT, tal-post tal-provvista ta' servizzi ta' subappalt imwettqa mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali fl-Ungerija, fuq ordni u f'isem SMK UK Ltd, stabbilita fir-Renju Unit, proprjetarja tal-prodotti li jirrigwardaw dawn il-provvisti. Mill-informazzjoni pprovduta lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li l-provvista tas-servizzi inkwistjoni jikkonsistu fl-assemblaġġ ta' remote controls, li jappartjenu lil SMK UK Ltd, mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali. Wara l-assemblaġġ, il-prodotti lesti inkwistjoni kienu jibqgħu l-Ungerija. SMK UK Ltd imbagħad kienet tbigħhom lil SMK Europe, li wara kienet tbigħhom mill-ġdid lil xerrejja stabbiliti jew fi Stat Membru ieħor jew f'pajjiż terz. Għalhekk, kien biss wara l-bejgħ mill-ġdid tagħhom li dawn il-prodotti kienu jiġu ttrasportati jew jintbagħtu barra mill-Ungerija.

29 Għandu jiġi nnotat ukoll li l-qorti tar-rinviju tiddistingwi bejn il-perijodu li matulu r-riċevitur tas-servizzi kien identifikat għall-finijiet tal-VAT kemm fl-Ungerija kif ukoll fir-Renju Unit u l-perijodu li matulu ma kellux numru ta' identifikazzjoni tal-VAT fl-Ungerija.

30 Fid-dawl ta' dan kollu, il-ħames domandi, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, iridu jitqiesu li jikkonċernaw, essenzjalment, il-kwistjoni ta' jekk l-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT, fil-verżjoni tagħha fis-seħħ sal-1 ta' Jannar 2010, għandux jiġi interpretat fis-sens li huwa japplika f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn ir-riċevitur tal-provvista ta' servizzi kien identifikat għall-finijiet tal-VAT kemm fl-Istat Membru li fihom il-provvisti twettqu fiżikament kif ukoll fi Stat Membru ieħor, u mbagħad biss f'dan l-Istat Membru l-ieħor, u fejn il-prodotti li kienu jirrigwardaw dawn is-servizzi kienu ntbagħtu jew ġew ittrasportati barra mill-Istat Membru fejn dawn is-servizzi fiżikament twettqu mhux fi tmiem ta' dawn il-provvisti, iżda wara l-bejgħ sussegwenti ta' dawn il-prodotti.

31 Id-Direttiva tal-VAT, li ssostitwixxiet is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li għandhom x'jaqsmu mat-taxxa fuq il-fatturat - Sistema Komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi ta' stima uniformi (ĠU L 145, p 1), fiha Titolu V, iddedikat għall-post tat-tranżazzjonijiet taxxabbli. Il-Kapitolu 3, li jidher taħt dan it-titolu, jirrigwarda l-post ta' provvista ta' servizzi u s-sezzjonijiet 1 u 2 tiegħu rispettivament jistabbilixxu r-regoli ġenerali għad-determinazzjoni tal-post tat-tassazzjoni ta' dawn il-provvisti, kif ukoll dispożizzjonijiet speċjali għall-provvista ta' servizzi speċifiċi. Bħall-Artikolu 9(2) u (3) tas-Sitt Direttiva 77/388, l-Artikoli 44 sa 59 tad-Direttiva tal-VAT jinkludu regoli li jiddeterminaw il-post tar-rabtiet fiskali speċifiċi (ara s-sentenza Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti 37 u 38).

32 Skont ġurisprudenza stabbilita sew tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-iskop tad-dispożizzjonijiet li jiddeterminaw il-post ta' tassazzjoni tal-provvista ta' servizzi huwa li jiġu evitati, minn naħa, kunflitti, ta' ġurisdizzjoni li jistgħu jwasslu għal tassazzjoni doppja, u t-tieni nett, in-nuqqas ta' ġbir ta' taxxa (sentenza Welmory C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 Għalhekk, dispożizzjoni bħall-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT tiddetermina l-post ta' rabta fiskali ta' provvista tas-servizzi u tiddelimita l-kompetenzi tal-Istati Membri. Għal dan il-għan, din id-dispożizzjoni tfittex li tistabbilixxi tqassim razzjonali tal-kampijiet ta' applikazzjoni rispettivi tal-leġiżlazzjonijiet nazzjonali fil-qasam tal-VAT, billi tiddetermina b'mod uniformi l-post ta' rabta fiskali tal-provvista ta' servizzi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti 50 u 51).

34 Għandu jitfakkar li r-regola ġenerali tad-determinazzjoni tal-post tar-rabta fiskali tal-provvista ta' servizzi li għandhom bħala suġġett xogħlijiet fuq proprjetà mobbli tanġibbli huwa stabbilit fl-Artikolu 52(c) tad-Direttiva tal-VAT, li jgħid li l-post ta' tali provvisti ta' servizzi huwa l-post fejn dawn il-provvisti jitwettqu fiżikament.

35 L-Artikolu 55(ċ) tad-Direttiva tal-VAT jgħid li, b'deroga mill-imsemmija regola, il-post tal-provvista ta' servizzi msemmija iktar 'il fuq, ipprovduta lil riċevituri identifikati għall-finijiet tal-VAT fi Stat Membru li mhux fit-territorju ta' dak fejn il-provvisti jitwettqu fiżikament, għandu jitqies li jinsab fit-territorju tal-Istat Membru li jkun ħareġ in-numru ta' identifikazzjoni tal-VAT lir-riċevitur tal-provvista li taħtu jkun ingħatalu s-servizz. Din id-deroga għandha tapplika biss fejn il-prodott jintbagħat jew jiġi ttrasportat barra mill-Istat Membru li fih il-provvista tkun twettqet fiżikament.

36 Għalhekk, jirriżulta mill-kliem tal-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT li d-deroga prevista f'dan l-aħħar artikolu tapplika meta jiġu ssodisfatti żewġ kundizzjonijiet kumulattivi. L-ewwel nett, ir-riċevituri tal-provvisti għandhom ikunu "identifikati għall-finijiet tal-VAT" fi Stat Membru ieħor minn barra minn dak li fit-territorju tiegħu twettqu fiżikament is-servizzi u, it-tieni nett, il-prodotti għandhom jintbagħtu jew jiġu ttrasportati barra mill-Istat Membru tat-twettiq fiżiku tal-provvisti.

37 Peress li d-determinazzjoni tal-post tal-provvista ta' servizzi għandha titwettaq fuq il-bażi ta' elementi fattwali biss relatati mat-tranżazzjoni taxxabbli inkwistjoni, it-tieni kundizzjoni stabbilita fl-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT għall-applikazzjoni tad-deroga prevista għandha tiġi evalwata fid-dawl ta' dawn l-elementi biss, u mhux fid-dawl ta' tranżazzjonijiet sussegwenti eventwali.

38 Għalhekk, sabiex l-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT jkun applikabbli, it-trasport jew l-ispedizzjoni ta' prodotti għandu jsir fil-kuntest tat-tranżazzjoni dwar ix-xogħlijiet li jsiru fuq dawn il-prodotti, qabel ma titlesta, jekk ikun il-każ, tranżazzjoni oħra fuq il-prodotti suġġetti għall-VAT.

39 Fil-kawża preżenti, kif jirriżulta mill-proċess sottomess lill-Qorti tal-Ġustizzja u kif tfakkar fil-punt 28 ta' din is-sentenza, wara l-assemblaġġ tagħhom, il-prodotti lesti inkwistjoni fil-kawża prinċipali baqgħu l-Ungerija u ġew ittrasportati barra minn dan l-Istat Membru biss wara li saru t-tranżazzjonijiet li jikkonsistu fil-bejgħ u bejgħ mill-ġdid ta' dawn il-prodotti.

40 Isegwi li, fil-kuntest tal-provvista tas-servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma kien hemm l-ebda trasport jew spedizzjoni ta' prodotti barra mill-Istat Membru fejn twettqu fiżikament dawn il-provvisti. Il-kundizzjoni dwar it-trasport jew l-spedizzjoni ta' prodotti prevista fl-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT għaldaqstant ma kinitx issodisfatta. Konsegwentement, il-post ta' rabta fiskali ta' dawn il-provvisti għandu jiġi ddeterminat b'applikazzjoni tal-Artikolu 52(c), ta' din id-direttiva li jgħid li dan il-post huwa dak tal-Istat Membru fejn twettqu fiżikament, f'dan il-każ l-Ungerija.

41 Barra minn hekk, hemm lok jiġi kkonstatat, fir-rigward tal-ewwel kundizzjoni prevista għall-applikazzjoni tal-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT, li l-fatt li, matul il-perijodu tal-provvisti tas-servizzi inkwistjoni, ir-riċevitur ta' dawn il-provvisti kien identifikat għall-finijiet tal-VAT kemm fl-Ungerija kif ukoll fir-Renju Unit, u mbagħad biss f'dan l-aħħar Stat Membru, ma għandu l-ebda effett fuq l-eżitu tat-tilwima pendenti quddiem il-qorti tar-rinviju, peress li, fil-kuntest tal-provvista ta' servizzi, il-prodotti ma kinux ġew ittrasportati jew mibgħuta 'l barra mill-Ungerija.

42 Fid-dawl ta' dan kollu, ir-risposta għad-domandi preliminari għandha tkun li l-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-VAT, fil-verżjoni tagħha fis-seħħ sal-1 ta' Jannar 2010, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma japplikax f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn ir-riċevitur tal-provvista ta' servizzi kien identifikat għall-finijiet tal-VAT kemm fl-Istat Membru li fih il-provvisti twettqu fiżikament kif ukoll fi Stat Membru ieħor, u mbagħad biss f'dan l-Istat Membru l-ieħor, u fejn il-prodotti li jirrigwardaw dawn il-provvisti ntbagħtu jew ġew ittrasportati barra mill-Istat Membru fejn il-provvisti ta' servizzi jkunu twettqu fiżikament mhux wara dawn il-provvisti, iżda wara l-bejgħ sussegwenti ta' dawn il-prodotti.

Fuq l-ispejjeż

43 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:

L-Artikolu 55 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, fil-verżjoni tagħha fis-seħħ sal-1 ta' Jannar 2010, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma japplikax f'ċirkustanzi bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn ir-riċevitur tal-provvista ta' servizzi kien identifikat għall-finijiet tal-VAT kemm fl-Istat Membru li fih il-provvisti twettqu fiżikament kif ukoll fi Stat Membru ieħor, u mbagħad biss f'dan l-Istat Membru l-ieħor, u fejn il-prodotti li jirrigwardaw dawn il-provvisti ntbagħtu jew ġew ittrasportati barra mill-Istat Membru fejn il-provvisti ta' servizzi jkunu twettqu fiżikament mhux wara dawn il-provvisti, iżda wara l-bejgħ sussegwenti ta' dawn il-prodotti.

Firem