



Gabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI KOKOTT

ipprezentati fid-19 ta' Diċembru 2024¹

Kawża C-427/23

Határ Diszkont Kft.

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mis-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szegedi, l-Ungerija))

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 1(2), Artikolu 2(1)(ċ) u Artikolu 78 – Hlas lura ta' ammonti mhallsa bħala VAT bil-quddiem lil xerrejja mhux residenti fl-Unjoni Ewropea – Kummissjoni għall-ġestjoni tal-fajl – Provvista indipendenti sugġetta għall-VAT – Kunċetti ta' 'provvista kumplessa unika', ta' 'provvista anċillari għall-provvista prinċipali' u ta' 'indipendenza ta' provvisti' – Eżenzjonijiet skont l-Artikolu 135(1)(d) u l-Artikolu 146(1)(e) – Protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi – Bażi tat-taxxa”

I. Introduzzjoni

1. F'din il-proċedura għal deċiżjoni preliminari, il-Qorti tal-Ġustizzja hija mitluba mill-ġdid teżamina l-kwistjoni, importanti fil-prattika, dwar meta, fil-kuntest tat-trattament fiskali ta' ċerti tranżazzjonijiet, għandu jitqies li hemm provvista waħda jew numru ta' provvisti. F'dan l-aħħar każ, tqum ukoll il-kwistjoni tal-klassifikazzjoni ta' dawn il-provvisti bħala “provvisti indipendenti”, “provvista kumplessa unika” jew “provvista anċillari għall-provvista prinċipali”².

2. F'din il-kawża, impriża Ungeriza bieghet merkanzija differenti lil xerrejja mhux residenti fl-Unjoni Ewropea għall-finijiet tal-esportazzjoni barra mill-Unjoni. Dan il-bejgħ seħh mill-ħanut tagħha li jinsab fl-Ungerija vicin il-fruntiera mas-Serbja. Dawn it-tranżazzjonijiet kienu, bħala prinċipju, eżenti mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) bħala kunsinni ta' oġġetti mibgħuta jew ittrasportati mix-xerrej mhux stabbilit barra mill-Unjoni. Imbagħad, l-imsemmija impriża hallset lura lix-xerrejja mhux residenti l-ammonti mhallsa minnhom bħala VAT bil-quddiem li kienu jkun dovuti fil-każ li l-eżenzjoni inkwistjoni ma kinitx implimentata. Madankollu, fir-rigward tal-ġestjoni tal-fajls relatati għal dawn il-ħlasijiet lura, l-impriża ffatturat kummissjonijiet ta' ammont li jikkorrispondi għal 15 % tal-ammont imħallas lura. F'dan il-kuntest, tqum il-kwistjoni

¹ Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

² Dwar dawn il-kwistjonijiet, ara, reċentement, is-sentenzi tal-4 ta' Marzu 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), u tal-20 ta' April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Ara wkoll, il-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punti 14 sa 47 fejn saru diversi referenzi għall-ġurisprudenza).

tat-trattament fiskali ta' dawn il-kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajls. L-attivitajiet ta' ġestjoni tal-fajls jagħtu lok għal provvista awtonoma u taxxabbli jew jikkostitwixxu provvisti anċillari li japplika għalihom l-istess trattament fiskali bħall-provvista prinċipali eżenti, jiġifieri l-kunsinna ta' oġġetti intiżi għall-esportazzjoni? Jew inkella, huma eżenti abbażi ta' dispożizzjonijiet oħra?

3. Din il-kawża toffri lill-Qorti tal-Ġustizzja l-possibbiltà li tippreċiża l-kriterji dwar it-trattament ta' tali tranżazzjonijiet fir-rigward tal-VAT. Hija tqajjem ukoll, sussidjarjament, kwistjonijiet relatati mal-protezzjoni tal-aspettattivi legittimi f'sitwazzjoni li fiha l-awtorità tat-taxxa kkontrollat u aċċettat matul diversi snin id-dikjarazzjonijiet tal-VAT li fihom dawn it-tranżazzjonijiet kienu kkunsidrati eżenti, kif ukoll dwar il-bażi tat-taxxa li għandha tittiehed inkunsiderazzjoni f'dan il-każ u l-metodu tal-kalkolu tal-VAT.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. *Id-dritt tal-Unjoni*

4. Id-Direttiva 2006/112/KE tal-Kunsill tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud³ tistabbilixxi l-kuntest tad-dritt tal-Unjoni. L-Artikolu 1(2) ta' din id-Direttiva jipprovdi:

“Il-prinċipju tas-sistema komuni ta' VAT tinvolvi l-applikazzjoni ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum fuq merkanzija u servizzi li hi eżattament proporzjonali għall-prezz tal-merkanzija u s-servizzi, ikunu kemm ikunu t-transazzjonijiet li jkunu saru fil-proċess ta' produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-istadju li fih hi imposta t-taxxa.

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 jingarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz.

[...]

5. L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi:

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

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

[...]

(ċ) il-provvista ta' servizzi bi hlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[...]

³ ĠU 2006, L 347, p. 1, (rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60) fil-verżjoni applikabbli għall-perijodu kontenzjuż (iktar 'il quddiem “id-Direttiva tal-VAT”).

6. Skont l-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT:

“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 hlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista.”

7. L-Artikolu 78 ta’ din id-direttiva jipprovdi:

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

[...]

(b) spejjeż incidental bħal kummissjoni, ippakkjar, trasport u spejjeż ta’ l-assigurazzjoni, mitluba mill-fornitur lill-konsumatur.

[...]”

8. L-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

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

[...]

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

[...]”

9. Skont l-Artikolu 146(1) tal-istess direttiva:

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

[...]

(b) il-provvista ta’ merkanzija mibgħuta jew ittrasportata lejn destinazzjoni barra mill-[Unjoni] minn jew għan-nom ta’ konsumatur li mhux stabbilit fit-territorju tagħhom [...].

[...]

(e) il-provvista ta’ servizzi, inkluż trasport u transazzjonijiet anċillari, izda 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).”

B. Id-dritt Ungeriz

10. Il-leġislazzjoni nazzjonali fil-qasam tal-VAT rilevanti f'din il-kawża tinsab fl-*általános forgalmi adóról CXXVII. törvény* (il-Liġi Nru CXXVII, dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tal-2007 (*Magyar Közlöny* 2007/155), fil-verżjoni tagħha applikabbli (iktar 'il quddiem il-*"Liġi Ungeriza dwar il-VAT"*).

11. L-Artikolu 98(1) tal-Liġi Ungeriza dwar il-VAT jipprovdi:

“Huma eżenti mit-taxxa l-kunsinni ta’ oġġetti mibgħuta b’mezzi postali jew ittrasportati li jitolqu mill-pajjiż lejn pajjiż barra mill-[Unjoni], bil-kundizzjoni li l-ispedizzjoni jew it-trasport:

- a) jitwettqu mill-fornitur innifsu jew permezz ta’ terz li jaġixxi għan-nom tiegħu;
- 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.”

12. L-Artikolu 99 ta’ din il-liġi jipprevedi:

“1. Meta x-xerrej ikun vjaġġatur barrani u l-oġġett jew oġġetti kkonsenjati [...] ikunu parti mill-bagalji personali jew tal-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 dokumenti oħra maħruġa mill-awtoritajiet, irrikonoxxuti mill-Ungerija u li jservu għall-identifikazzjoni tal-persuna (iktar 'il quddiem, flimkien, id-*"dokumenti tal-ivvjaġġar"*),
- c) il-fatt li l-oġġetti hallew it-territorju Komunitarju huwa ċċertifikat mill-awtorità tal-ħruġ tal-prodotti mit-territorju tal-[Unjoni] billi titwāħhal 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-bejjieġh tal-oġġetti għandu, minbarra li johroġ fattura, jimla formola ta’ talba għal rimbors tat-taxxa fuq talba tal-vjaġġatur barrani. Id-data relattiva għall-identifikazzjoni tal-vjaġġatur barrani li tinsab fuq il-fattura u fuq il-formola ta’ talba għal 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-bejjieġh 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 għal rimbors tat-taxxa timtela fi tliet kopji mill-bejjieġh tal-oġġetti li jagħti l-ewwel żewġ kopji lill-vjaġġatur u jzomm it-tielet kopja mad-dokumenti ta’ kontabbiltà tiegħu.

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

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

- a) li l-bejjiegh tal-oġġetti jkun fil-pussess tal-ewwel kopja tal-formola ta' talba għal rimbors tat-taxxa bil-viża u bit-timbru msemmija fil-punt (ċ) tal-paragrafu 1, u
- b) jekk it-taxxa tkun ingabret fil-mument tal-kunsinna ta' oġġetti, li l-bejjiegh jirrimborsa l-imsemmija taxxa lill-vjaġġatur barrani, b'konformità mal-paragrafi 5 sa 8.

5. Ir-rimbors tat-taxxa jista' jintalab lill-bejjiegh 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) jaġhti lill-bejjiegh 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-bejjiegh tal-oġġetti l-kopja oriġinali tal-fattura li turi l-kunsinna ta' oġġetti.

7. It-taxxa rrimborsata hija dovuta lill-vjaġġatur barrani f'forints, u għandha tithallas fi flus kontanti. Il-fornitur tal-oġġetti u l-vjaġġatur barrani jistgħu madankollu jiftiehm u dwar munita u metodu ta' hlas differenti.

8. Il-bejjiegh 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-bejjiegh ta' oġġetti għandu jieħu fotokopja tal-fattura hekk annotata u jzommha fl-arkivji tiegħu

[...]"

13. Skont l-Artikolu 98(3) taċ-CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (il-Liġi Nru CLI, dwar il-Proċedura Amministrattiva fil-Qasam Fiskali), tal-2017 (*Magyar Közlöny* 2017/192), jekk il-persuna taxxabbli tibbenefika minn eżenzjoni tat-taxxa, hija għandha tipprova dan permezz ta' dokument jew kwalunkwe mezz xieraq ieħor.

14. L-az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (il-Liġi Nru LXXIV dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) (*Magyar Közlöny* 1992/128), tal-1992, fis-sehħ sal-31 ta' Diċembru 2007, kienet tinkludi fil-lista ta' kunsinni ta' oġġetti u ta' provvisti eżenti, 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".

III. Il-fatti li wasslu għall-kawża

15. Fl-2020, il-kumpannija Ungeriza Határ Diszkont Kft. (iktar 'il quddiem “Határ Diszkont”) bieghet diversi merkanzija lil xerrejja mhux residenti fl-Unjoni – b'mod iktar preċiż lil xerrejja li jirrisjedu s-Serbja –, fil-ħanut tagħha ta' Tompa, li jinsab l-Ungerija viċin il-fruntiera Serbo-Ungeriza. Dawn ix-xerrejja barranin kienu jesportaw dakinhar stess il-merkanzija mixtrija fl-Ungerija. Il-fatturi ta' ħlas bi flus kontanti li jirrigwardaw dan il-bejgħ kienu jinkludu l-ktiba “VAT irregolarizzata”.

16. Matul il-perijodu ta' wara l-esportazzjoni, Határ Diszkont ħallset lura lill-imsemmija xerrejja l-VAT kollha li kienet miżjuda fil-fattura u ħarġet l-irċevuta tal-izbors relattiva. Jidher li, sabiex ikun jista' jkeseb il-ħlas lura tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem, ix-xerrej mhux residenti kellu jirritorna fizikament fil-ħanut ta' Határ Diszkont⁴. Fir-rigward tal-ġestjoni tal-fajls għal dawn il-ħlasijiet lura, Határ Diszkont ħarġet fattura lil dawn il-klijenti barranin tal-kummissjoni għall-ġestjoni tal-fajl korrispondenti għal 15 % tal-VAT irrimborsata.

17. Il-proċess ta' ġestjoni tal-fajls kien kompost mill-istadji li ġejjin: a) verifika tad-dokument tal-ivvjaġġar validu tax-xerrej mhux residenti waqt il-bejgħ; b) ħruġ ta' formola ta' talba għal ħlas lura tat-taxxa u ta' fattura lill-imsemmi xerrej; ċ) verifika tad-dokument tal-ivvjaġġar validu tax-xerrej u tal-formola ta' talba għal ħlas lura tat-taxxa ppreżentata għall-finijiet tar-rimbors tal-VAT; d) modifika, ikkopjar u arkivjar tal-fattura ta' bejgħ; e) ħlas lura, fi flus kontanti, tal-ammont imħallas bħala VAT bil-quddiem mix-xerrej mhux residenti; f) ħruġ ta' rċevuta ta' żbors u ffirmar tagħha mix-xerrej; g) ħruġ ta' fattura għall-kummissjoni għall-ġestjoni tal-fajl; h) ħruġ ta' rċevuta ta' ġbir u ffirmar tagħha mix-xerrej mhux residenti; i) ħlas tal-kummissjoni għall-ġestjoni tal-fajl fi flus kontanti.

18. Fil-jum tal-ħlas lura tal-VAT bil-quddiem, Határ Diszkont ħarġet fatturi ta' ħlas fi flus kontanti għall-imsemmija kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajl, li l-ħlas tagħhom kien iċċertifikat minn irċevuti ta' ġbir. Fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tagħha, Határ Diszkont inkludiet il-qliġ minn dawn il-kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajl bħala remunerazzjoni għal provvisti eżenti.

19. Waqt kontroll tal-awtorità tat-taxxa⁵ għas-sena 2020 għall-finijiet, b'mod partikolari, tal-VAT, Határ Diszkont iddefendiet il-pożizzjoni li l-attivitajiet ta' ġestjoni ta' fajl relatati mal-ħlas lura tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem kienu provvista ta' servizzi eżenti mill-VAT.

20. F'dan il-kuntest, Határ Diszkont irreferiet għal informazzjoni tal-awtorità tat-taxxa stess⁶, bi twegiba għal mistoqsija magħmula speċifikament f'dan ir-rigward. Minn din l-informazzjoni kien jirriżulta li peress li l-kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajl kienu l-korallari tal-eżenzjoni, dawn kellhom jiġu kkunsidrati bħala spejjeż anċillari għall-kunsinna ta' oġġetti u għalhekk, kellha tapplika għalihom is-sistema ta' eżenzjoni mill-VAT applikabbli għat-tranzazzjoni prinċipali.

⁴ Dan il-fatt kien ikkonfermat mill-Gvern Ungeriz waqt is-seduta. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 99(7) tal-Liġi Ungeriza dwar il-VAT, il-ħlas lura tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem għandu jsir, bħala prinċipju, bi flus kontanti.

⁵ In-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (id-Direttorat tat-Taxxi u tad-Dwana tad-Dipartiment ta' Bács-Kiskun, li jaqa' taht l-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxi u Dwana, l-Ungerija).

⁶ L-informazzjoni kienet ġiet stabbilita min-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélszolgálati és Tájékoztatási Főosztálya (id-Dipartiment tar-Relazzjonijiet mal-Utenti u tal-Infurmazzjoni tad-Direttorat Ċentrali tal-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxi u tad-Dwana, l-Ungerija).

21. Matul il-proċedura ta' kontroll, Határ Diszkont sostniet ukoll li l-provvista ta' servizz relatata mal-hlas lura ta' ammonti mhallsa bhala VAT bil-quddiem kellha tiġi eżentata mit-taxxa skont id-dispożizzjoni nazzjonali li tittrasponi l-eżenzjoni għat-tranzazzjonijiet finanzjarji prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT, u dik li tittrasponi l-eżenzjoni għat-tranzazzjoni marbuta mal-esportazzjoni ta' oġġetti prevista fl-Artikolu 146(1)(e) ta' din id-direttiva⁷.

22. L-awtorità tat-taxxa ċaħdet l-argumenti ta' Határ Diszkont. Permezz ta' deċiżjoni tat-22 ta' Lulju 2022, hija kkonstatat, fil-konfront tagħha, arretrati ta' VAT. Din id-deċiżjoni kienet ikkonfermata bid-deċiżjoni tas-27 ta' Ottubru 2022 tal-awtorità tat-taxxa ta' rimedju⁸.

23. Határ Diszkont ipprezentat rikors quddiem il-qorti tar-rinviju, is-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szegedi, l-Ungerija), sabiex titlob l-annullament ta' din l-aħħar deċiżjoni.

IV. Id-domandi preliminari

24. Permezz ta' deċiżjoni tat-3 ta' Lulju 2023, is-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szegedi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja l-erba' domandi 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 tal-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 mhallsa 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 jsehhux fl-istess hin bħall-kunsinna u l-fatturazzjoni tal-oġġetti, iżda fil-mument tar-rimbors tal-VAT, wara l-hlas 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 tal-VAT il-prattika ta' Stat Membru li tikkunsidra li l-kummissjoni mhallsa għall-ġestjoni tal-fajls ta' rimbors tal-VAT wara kunsinna ta' oġġetti lil vjaġġaturi barranin ma hijiex eżenti mit-taxxa inkwantu 'tranzazzjonijiet 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, bhala wiehed mill-prinċipji fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT, il-prattika ta' Stat Membru fejn min johroġ 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 qajimet 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

⁷ Rispettivament, l-Artikolu 86(1)(d) u (e) u l-Artikolu 102(1)(b) tal-Liġi Ungeriza dwar il-VAT.

⁸ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (id-Direttorat ta' Rimedji tal-Awtorità Nazzjonali tat-Taxxi u tad-Dwana, l-Ungerija).

fis-sehħ 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 tal-VAT il-prattika tal-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru li tiegħu bħala bażi taxxabbli tal-VAT il-kontroparti li tidher bħala eżenti fil-fatturi mahruġa fir-rigward tal-kummissjoni għall-ġestjoni tal-fajl, bażi taxxabbli li fuqha, f'konformità mad-deċiżjoni tal-amministrazzjoni fiskali, min johroġ il-fatturi għandu jhallas il-VAT skont ir-regoli generali, minkejja li l-kontroparti mhallsa mill-vjaġġaturi barranin ma tinkludix tali ammont?

25. Waqt il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, il-Gvern Ungeriz u l-Kummissjoni Ewropea pprezentaw osservazzjonijiet bil-miktub u pparteċipaw fis-seduta li nżammet fis-17 ta' Ottubru 2024.

V. Analizi

A. Fuq l-ewwel domanda preliminari

1. Osservazzjonijiet preliminari

26. Permezz tal-ewwel domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi essenzjalment jekk l-Artikolu 1(2), l-Artikolu 2(1)(ċ) u l-Artikolu 78 tad-Direttiva tal-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li attività ta' ġestjoni tal-fajls relatati mar-“rimbors tal-VAT”, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, favur xerrejja li jirrisjedu barra mill-Unjoni, fir-rigward ta' kunsinni ta' oġġetti eżenti, tikkostitwixxi provvista ta' servizz awtonoma u distinta mill-imsemmija kunsinni ta' oġġetti, u għalhekk hija, bħala tali, suġġetta għall-VAT. Jekk dan huwa l-każ, din il-qorti tistaqsi jekk tali provvista ta' servizz għandhiex tiġi kkunsidrata bħala eżenti skont l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT.

27. Preliminarjament, għandu jiġi rrilevat li, f'din il-kawża, teknikament ma hemmx “rimbors” tal-VAT. Fil-fatt, huwa stabbilit li f'dan il-każ, il-bejgħ li jirrigwarda l-kunsinni ta' oġġetti inkwistjoni mwettaq minn Határ Diszkont lix-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni huwa eżenti mill-VAT skont l-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT minhabba l-esportazzjoni ta' dawn l-oġġetti. Fir-rigward ta' tranżazzjonijiet eżenti, ebda VAT ma għandha tithallas fir-rigward ta' dawn it-tranżazzjonijiet. Konsegwentement, lanqas ma jista' jkun hemm “rimbors” tal-VAT.

28. F'dan il-każ, fil-mument tax-xiri ta' oġġetti, ix-xerrejja mhux residenti jhallsu lil Határ Diszkont prezz totali gross (iktar 'il quddiem, il-“prezz gross”) li jinkludi l-ammont korrispondenti għall-VAT li tkun dovuta fil-każ li l-eżenzjoni inkwistjoni ma tkunx implimentata għaliex finalment l-oġġett ma jkunx esportat jew għaliex ix-xerrej ma jipprovdi id-dokumentazzjoni neċessarja sabiex juri li l-kundizzjonijiet sostantivi tal-eżenzjoni huma ssodisfatti. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-ħlasijiet magħmula minn Határ Diszkont lix-xerrejja mhux residenti jikkostitwixxu ħlasijiet lura tal-ammonti li tħallsu bil-quddiem bħala ammonti li kienu eventwalment dovuti bħala VAT (iktar 'il quddiem, l-“ammonti mhallsa bħala VAT bil-quddiem”). Għalhekk, dan ma jirrigwardax “rimborsi” tal-VAT.

29. Dan iċċarat, peress li tikkostitwixxi biss implimentazzjoni tal-eżenzjoni inkwistjoni, attività ta' ġestjoni ta' fajl għall-hlas lura tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, ma tagħtix lok, fil-fehma tiegħi, għal provvista speċifika li hija taxxabbli u suġġetta għall-VAT (ara it-taqsim 2). Sussidjarjament, jekk jiġi kkunsidrat li dan il-każ jirrigwarda fil-fatt provvista taxxabbli, din tkun, fi kwalunkwe każ, provvista anċillari mhux indipendenti mill-provvista prinċipali, jiġifieri l-kunsinna ta' oġġetti eżenti, li bħala taqa' taht is-sistema ta' eżenzjoni (ara t-taqsim 3). Fl-aħħar nett, fi kwalunkwe każ, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT ma hijiex rilevanti f'dan il-każ (ara t-taqsim 4).

2. *Fuq l-assenza ta' provvista taxxabbli*

30. Skont l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT, huma suġġetti għall-VAT il-provvisti ta' servizzi, imwettqa bi hlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali.

31. It-tranzazzjonijiet taxxabbli jippreżupponu l-eżistenza ta' tranzazzjoni bejn il-partijiet li tistipula prezz jew korrispettiv. B'hekk, provvista ta' servizzi hija taxxabbli biss jekk teżisti bejn il-fornitur u l-benefiċjarju relazzjoni legali li matulha jsir skambju ta' servizzi reċiproċi, fejn ir-remunerazzjoni li jirċievi l-fornitur tikkostitwixxi l-korrispettiv effettiv tas-servizz ipprovdut lill-benefiċjarju⁹.

32. Għalhekk, l-attivitajiet ta' ġestjoni ta' fajls għall-hlas lura tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem jikkostitwixxu provvista speċifika taxxabbli biss jekk ikun possibbli li tiġi identifikata tali relazzjoni legali, li tagħti lok għal skambju ta' provvisti reċiproċi.

33. F'dan il-każ, ix-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni jwettqu mingħand Határ Diszkont xiri ta' oġġetti li jibbenefikaw mill-eżenzjoni mill-VAT skont l-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT. Madankollu, sabiex dawn it-tranzazzjonijiet jibbenefikaw minn din l-eżenzjoni, Határ Diszkont, bħala persuna taxxabbli, għandha tipproduċi l-prova lill-awtorità tat-taxxa li r-rekwiżiti sostantivi tal-imsemmija eżenzjoni huma ssodisfatti¹⁰. Fil-fatt, in-nuqqas ta' osservanza ta' rekwiżit formali jista' jwassal għar-rifjut tal-eżenzjoni mill-VAT jekk dan in-nuqqas ta' osservanza jkollu l-effett li jipprekludi l-produzzjoni tal-prova ċerta li r-rekwiżiti sostantivi ġew issodisfatti¹¹.

34. Sabiex tiġi pprodotta tali prova lill-awtorità tat-taxxa, Határ Diszkont għandu jkollha d-dokumentazzjoni kollha neċessarja li tippermettilha turi li fil-fatt din hija tranzazzjoni eżenti. Din id-dokumentazzjoni, li essenzjalment għandha tiġi pprovduta mix-xerrej, għandha turi, fost oħrajn, l-esportazzjoni effettiva tal-oġġett mixtri. Għalhekk, din ma tistax tiġi pprovduta fil-mument tax-xiri tal-oġġett, iżda biss wara li l-esportazzjoni tal-oġġett tkun seħħet effettivament. Barra minn hekk, dan jirriżulta b'mod ċar mill-Artikolu 99 tal-Liġi Ungeriza dwar il-VAT.

⁹ Ara, fost oħrajn, is-sentenza tas-26 ta' Ottubru 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, punti 32 u 33 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata); ara, ukoll, is-sentenza tal-4 ta' Lulju 2024, Credidam, (C-179/23, EU:C:2024:571, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

¹⁰ Barra minn hekk, dan huwa espressament previst fid-dritt Ungeriz fl-Artikolu 98(3) tal-Liġi Nru CLI tal-2017.

¹¹ Ara, fost oħrajn, is-sentenza tad-29 ta' Frar 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).

35. Għalhekk, sabiex tkun f'pożizzjoni li tipprova li l-kundizzjonijiet sostantivi tal-eżenzjoni huma ssodisfatti¹², Határ Diszkont għandha tikseb, tamministra u tikkontrolla d-dokumentazzjoni kollha rilevanti għall-finijiet tal-implimentazzjoni tal-eżenzjoni. Barra minn hekk, hija terfa' r-riskji marbuta ma' eventwali żbalji jew kwalunkwe tip ta' problema oħra relatata ma' din id-dokumentazzjoni.

36. F'dan il-kuntest, kif jirriżulta mill-punt 17 ta' dawn il-konkluzjonijiet, Határ Diszkont għandha twettaq sensiela ta' funzjonijiet ta' natura amministrattiva li jmorru mill-ħruġ tal-formola ta' talba għal ħlas lura tat-taxxa sal-ħlas lura tal-ammonti korrispondenti, sal-ħlas lura ta' dawn l-ammonti, ladarba hija jkollha d-dokumenti kollha li juru li l-kundizzjonijiet sostantivi tal-eżenzjoni huma ssodisfatti.

37. Dawn l-attivitajiet kollha, li mingħajr dubju jwasslu għal spejjeż, huma ffinalizzati sabiex tiġi żgurata l-implimentazzjoni tal-eżenzjoni relatata mal-kunsinni ta' oġġetti esportati u ma jidhrux li huma l-espressjoni ta' provvista ta' servizz speċifika u awtonoma mill-imsemmija kunsinni.

38. L-iskop ekonomiku tat-tranzazzjonijiet ta' xiri mwettqa mix-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni huwa l-akkwist ta' oġġetti taħt sistema ta' eżenzjoni mill-VAT għall-finijiet tal-esportazzjoni. Madankollu, mingħajr it-tweqqif tal-attivitajiet ta' ġestjoni ta' fajls fuq imsemmija, l-imsemmija tranzazzjonijiet ma jistgħux ikunu eżentati mill-VAT u, mingħajr eżenzjoni, l-akkwisti ma jkunux seħħew realment, kif jirriżulta barra minn hekk b'mod esplicitu mid-deċiżjoni tar-rinviju¹³. Għalhekk, l-implimentazzjoni tal-eżenzjoni tikkostitwixxi element essenzjali għat-tweqqif tal-iskop ekonomiku fuq imsemmi tat-tranzazzjonijiet ta' xiri.

39. Minn dan isegwi, mill-perspettiva tal-imsemmi skop ekonomiku, li l-attivitajiet ta' ġestjoni tal-fajls inkwistjoni jidhru li huma indisoċjabbli minn dawn it-tranzazzjonijiet u indispensabbli għat-tweqqif tagħhom.

40. Fil-fehma tiegħi, f'dawn iċ-ċirkustanzi, is-separazzjoni tal-attività ta' ġestjoni ta' fajls għall-ħlas lura tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem minhabba l-eżenzjoni tal-kunsinni eżenti, tkun ta' natura artifiċjali¹⁴. Fid-dawl taċ-ċirkustanzi kollha li fihom jiżvolgu dawn it-tranzazzjonijiet, din tirrigwarda fil-fatt tranzazzjoni kkostitwita minn provvista wahda fil-livell ekonomiku li ma għandhiex tiġi sseparata b'mod artifiċjali sabiex ma tinbidilx il-funzjonalità tas-sistema tal-VAT¹⁵.

41. F'dan il-kuntest, bla ħsara għall-evalwazzjonijiet fattwali tal-qorti tar-rinviju, l-ammonti migbura bħala kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajl jikkostitwixxu għalhekk sempliċement żieda fil-prezz tal-bejgħ ta' oġġetti, aċċettat mix-xerrejja mhux residenti, sabiex tkopri l-ispejjeż ulterjuri li jirriżultaw minhabba l-implimentazzjoni tal-eżenzjoni relatata mal-akkwist ta' oġġetti. Għalhekk, bħala eżempju, jekk ir-rata tal-VAT applikata hija ta' 27 % u l-prezz gross għax-xiri ta'

¹² Dwar il-kundizzjonijiet sostantivi li għandhom jiġu ssodisfatti sabiex din l-eżenzjoni tkun applikabbli, ara s-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, punti 55 *et seq.*).

¹³ Ara t-tieni paragrafu tal-parti intitolata "Ir-rikors fil-kawża prinċipali", fil-paġni 8 u 9 tat-traduzzjoni Franciża tat-talba għal deċiżjoni preliminari.

¹⁴ Ara, fost oħrajn, is-sentenza tat-18 ta' April 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara, ukoll, il-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punti 16 *et seq.* b'referenzi ġurisprudenzjali oħra).

¹⁵ Ara, fost oħrajn, is-sentenza tat-18 ta' April 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punt 35).

oġġetti intiż għall-esportazzjoni huwa 127 (100 l-prezz tal-oġġett + 27 bhala ammont mħallas bhala VAT bil-quddiem), jekk l-eżenzjoni tkun implimentata, il-prezz (nett) għall-akkwist tal-oġġett ikun finalment ta' 104.05¹⁶.

42. Barra minn hekk, kif tirrileva l-qorti tar-rinviju, Határ Diszkont kellha esposta informazzjoni fil-ħanut dwar il-kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajl u kienet tinforma bihom lix-xerrejja mhux residenti. Għalhekk, meta kienu jixtru l-prodotti għall-finijiet tal-esportazzjoni, huma kien ikollhom għarfien sħiħ dwar dawn il-kummissjonijiet u mingħajr dubju kienu jkunu ħaduhom inkunsiderazzjoni fid-deċiżjoni tagħhom li jixtru oġġetti intiżi għall-esportazzjoni. Minn dan isegwi li dawn ix-xerrejja kellhom neċessarjament jaċċettaw, tal-inqas b'mod implicitu, dawn il-kundizzjonijiet waqt il-konklużjoni tal-kuntratt ta' bejgħ tal-oġġetti inkwistjoni. Id-deskrizzjoni tar-relazzjonijiet kuntrattwali bejn Határ Diszkont u x-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni li tinsab fit-talba għal deċiżjoni preliminari tikkonferma dawn il-kunsiderazzjonijiet¹⁷.

43. Barra minn hekk, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li Határ Diszkont tiddikjara, mingħajr ma hija kontradetta, li l-ammont tal-kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajl, jiġifieri 15 % tal-ammonti mħallsa bhala VAT bil-quddiem sussegwentement imħallsa lura, kien ikkalkolat abbażi tal-ispejjeż sostnuti. Għalhekk, pjuttost milli jikkostitwixxu r-remunerazzjoni li tirrappreżenta l-kunsiderazzjoni effettiva ta' servizz ipprovdut lil benefiċjarju li jagħti lok għal dħul li jirriżulta minn attività ekonomika differenti minn dik marbuta mal-kunsinni ta' oġġetti eżenti, l-ammonti miġbura bhala kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajl għandhom essenzjalment il-funzjoni li jkopru l-ispejjeż ulterjuri sostnuti minn Határ Diszkont li jirriżultaw mill-implimentazzjoni tal-eżenzjoni marbuta mal-kunsinna tal-oġġetti inkwistjoni.

44. Barra minn hekk, skont ġurisprudenza stabbilita, fil-qasam tal-VAT, il-fornituri jaġixxu bhala kolletturi tat-taxxa f'isem l-Istat u fl-interess tat-Teżor. Dawn il-fornituri huma sugġetti għall-ħlas tal-VAT anki jekk din it-taxxa, bhala taxxa fuq il-konsum, għandha finalment tiġi sostnuta mill-konsumatur finali¹⁸. Madankollu, li tiġi imposta l-VAT fuq ir-remunerazzjonijiet ta' Határ Diszkont li jirriżultaw minn tali attività ta' ġbir – anki sabiex tiggarantixxi l-implimentazzjoni tal-eżenzjoni billi tnaqqas il-prezz minn 127 għal 104.05 – f'isem l-Istat ikun tal-inqas barrani għas-sistema.

45. Għal dak li jirrigwarda l-fatt enfasizzat fid-deċiżjoni tal-awtorità tat-taxxa li l-bejgħ tal-oġġetti esportati u l-attivitàjiet ta' ġestjoni tal-fajls ma jseħħu fl-istess żmien¹⁹, nirrileva li modifika tal-prezz ta' kunsinna jew ta' provvista, bhala prinċipju, qatt ma tkun simultanja għall-bejgħ jew għall-provvista iżda din dejjem isseħħ sussegwentement. Dan il-każ, jirrigwarda fl-aħħar mill-aħħar, kwistjoni ta' varjazzjoni tal-prezz. Jekk ix-xerrejja mhux residenti riedu jwettqu din it-tranzazzjoni ta' xiri ta' oġġetti eżenti mill-ħanut ta' Határ Diszkont, huma kellhom jaċċettaw varjazzjoni tal-prezz sussegwenti waqt l-implimentazzjoni tal-eżenzjoni. Fil-każ li ma kinux jaqblu, huma kellhom imorru għand ħanut ieħor.

¹⁶ 15 % ta' 27 huwa ekwivalenti għal 4.05.

¹⁷ Ara t-tielet paragrafu tal-parti intitolata "Ir-rikors fil-kawża prinċipali", fil-paġna 9 tat-traduzzjoni Franciża tat-talba għal deċiżjoni preliminari.

¹⁸ Sentenzi tal-20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25) u tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

¹⁹ Ara r-raba' paragrafu tal-parti intitolata "Deċiżjoni tal-awtorità fiskali tal-ewwel grad", p. 6 tal-verżjoni Franciża tat-talba għal deċiżjoni preliminari.

46. Bħala konklużjoni, mill-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti jirriżulta li, f'dan il-każ, l-attivitajiet ta' ġestjoni tal-fajls għall-hlas lura tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem għall-finijiet tal-eżenzjoni tal-kunsinni ta' oġġetti inkwistjoni ma jagħtux lok, fil-fehma tiegħi, għal provvista ta' servizz speċifika u awtonoma mill-imsemmija kunsinni li hija taxxabbli skont l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT.

3. *Sussidjarjament, fuq in-natura ta' provvista ancillari mhux indipendenti*

47. Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tqis li l-attivitajiet ta' ġestjoni tal-fajls għall-hlas lura tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem jagħtu lok għal provvista ta' servizzi awtonoma, fil-fehma tiegħi, dawn jirrigwardaw, fi kwalunkwe każ, provvista ancillari mhux indipendenti għall-provvista prinċipali, jiġifieri l-kunsinna ta' oġġetti eżenti, li għaliha japplika l-istess trattament fiskali, jiġifieri s-sistema ta' eżenzjoni.

48. Fil-ġurisprudenza stabbilita tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja titlaq mill-prinċipju li, għall-finijiet tal-VAT, kull tranżazzjoni għandha, bħala regola ġenerali, titqies bħala provvista distinta u indipendenti. Madankollu, il-prinċipju ta' indipendenza ta' kull provvista ma huwiex assolut. Skont il-ġurisprudenza, tista' ssir deroga minn dan il-prinċipju meta provvista hija sempliċi provvista ancillari, mhux indipendenti, għal provvista prinċipali²⁰.

49. Għalhekk, f'ċerti ċirkustanzi, diversi provvisti distinti formalment, li jistgħu jiġu pprovduti separatament u b'hekk jagħtu lok, separatament, għal tassazzjoni jew għal eżenzjoni, għandhom jitqiesu li huma tranżazzjoni unika meta ma jkunux indipendenti. Dan huwa l-każ, b'mod partikolari, meta element wieħed jew iktar ikollhom jitqiesu li jikkostitwixxu l-provvista prinċipali, filwaqt li, għall-kuntrarju, elementi oħra għandhom jitqiesu bħala provvista jew provvisti ancillari li għalihom japplika l-istess trattament fiskali li japplika għall-provvista prinċipali²¹.

50. Fil-ġurisprudenza tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja żviluppat ċerti indizji għad-determinazzjoni tal-eżistenza ta' provvista ancillari mhux indipendenti.

51. Fl-ewwel lok, tipikament, il-provvisti ancillari mhux indipendenti ma għandhomx interess ekonomiku awtonomu għall-benefiċjarju tal-provvista prinċipali. Minn perspettiva ekonomika, dawn għandhom funzjoni purament awżiljarja, sa fejn huma intiżi biss sabiex jikkomplementaw u bħala suppliment tal-provvista prinċipali u għalhekk dawn normalment isehhu b'riżultat tagħha²². Mill-perspettiva tal-konsumatur medju, l-għan ekonomiku tagħhom jista' jintlaħaq biss flimkien mal-provvista prinċipali. Għalhekk, provvista għandha titqies ancillari għal provvista prinċipali meta għall-klijenti ma tkunx tikkostitwixxi għan fiha nnifisha, iżda l-mezz li bih titgawda taht l-aħjar kundizzjonijiet il-provvista prinċipali²³.

²⁰ Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-18 ta' April 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara, ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punti 16 *et seq.* b'referenzi ġurisprudenzjali oħrajn).

²¹ Ara, fost oħrajn, is-sentenza tat-18 ta' April 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punti 36 u 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

²² F'dan ir-rigward, ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

²³ Ara, fost oħrajn, is-sentenzi tal-4 ta' Mejju 2023, Finanzamt X (Tagħmir u makkinarju installat b'mod permanenti) (C-516/21, EU:C:2023:372, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata), u tat-18 ta' April 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punt 37 u l-ġurisprudenza ċċitata).

52. Dan il-kriterju huwa ssodisfatt f'din il-kawża. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-punti 38 u 39 ta' dawn il-konklużjonijiet, ix-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni għandhom interess ekonomiku fl-attivitajiet ta' ġestjoni tal-fajl għall-ħlas lura tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem li ma huwiex awtonomu fir-rigward tal-provvista prinċipali, li tikkonsisti fil-kunsinna ta' oġġetti intiżi għall-esportazzjoni eżenti mill-VAT. L-eżenzjoni, u, konsegwentement, it-twetliq tal-attivitajiet intiżi għall-implimentazzjoni ta' din l-eżenzjoni, jiddependu b'mod dirett mill-imsemmija kunsinni. Mingħajr kunsinna, u għalhekk mingħajr eżenzjoni, ma jkunx hemm ġestjoni tal-imsemmija fajls u viċe versa. Għalhekk, l-interessi ekonomiċi fil-kunsinni u fl-attivitajiet ta' ġestjoni tal-fajls huma interdipendenti.

53. Fit-tieni lok, il-Qorti tal-Ġustizzja tqis il-valur rispettiv tal-provvisti prinċipali u anċillari, fejn normalment din tal-aħħar ikollha valur negligibbli meta mqabbel ma' tal-ewwel²⁴.

54. F'dan il-każ, l-ammont miġbur minn Határ Diszkont bħala kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajl huwa ekwivalenti għal 15 % tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem, li skont kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, hija ffixxata għal rata ta' 27 %. Il-valur tal-provvista (jekk għandha wiehed) li jikkonsisti fil-ġestjoni ta' fajls għall-ħlas lura tal-imsemmija ammonti hu għalhekk ekwivalenti għal 4.05 % tal-prezz tal-kunsinni u jista' jitqies bħala marginali meta mqabbel mal-valur tal-provvista prinċipali.

55. Il-fatt, enfasizzat mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha, li t-talba għal ħlas lura tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem tista' ssir ukoll eventwalment ma' agent li lilu għet fdata l-ġestjoni tal-fajls u għalhekk li l-provvista tista' titwettagħ ukoll minn terzi persuni indipendenti mill-operatur ekonomiku li kkonsenja l-oġġetti, dan ma huwiex rilevanti. Fil-fatt, mill-ġurisprudenza jirriżulta li l-fatt li l-provvista anċillari mhux indipendenti tista' teoretikament tiġi pprovduta wkoll minn terz ma jipprekludix l-eżistenza ta' provvista anċillari mhux indipendenti²⁵. Barra minn hekk, il-provvista anċillari mhux indipendenti hija pprovduta dejjem mill-istess operatur ekonomiku li jipprovdi l-provvista prinċipali. Dan huwa inerenti għan-natura anċillari tal-provvista inkwistjoni. Li kieku din il-provvista kienet ipprovduta minn terz bħala provvista indipendenti u għalhekk mhux anċillari, hija kienet tkun taxxabbli. Bħala eżempju, wiehed jista' jsemmi l-ispejjeż tat-trasport; jekk il-bejjiġiegh iwettaq huwa stess it-trasport tal-oġġetti (pereżempju, ktieb) din tkun provvista anċillari (taxxabbli b'rata mnaqqsa); min-naħa l-oħra, jekk ix-xerrej jitolb lil terz jittrasporta l-oġġett (il-ktieb), dan ikun imbagħad servizz indipendenti (taxxabbli bir-rata normali).

56. Fl-aħħar nett, l-eżenzjoni applikabbli għall-kunsinni ta' oġġetti, jiġifieri dik prevista fl-Artikolu 146(1)(b) tad-Direttiva tal-VAT, hija intiża sabiex tosserva, fil-kuntest tal-kummerċ internazzjonali, il-prinċipju tat-tassazzjoni tal-oġġetti kkonċernati fil-post tad-destinazzjoni tagħhom, u, għalhekk, sabiex tiżgura li t-tranzazzjoni inkwistjoni tkun esklużivament taxxabbli fil-post fejn il-prodotti kkonċernati ser jiġu kkonsmati²⁶. Billi l-VAT hija taxxa fuq il-konsum, li hija imposta fit-territorju fiskali Ungeriz, iżda l-oġġetti esportati ser jiġu kkonsmati barra minn dan, il-VAT ma għandhiex tapplika għall-kunsinna ta' dawn l-oġġetti. Dan jevita t-taxxa doppja

²⁴ Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata).

²⁵ Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

²⁶ Sentenzi tas-17 ta' Ottubru 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, punt 20) u tas-17 ta' Diċembru 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 50).

(normalment, huwa l-Istat l-ieħor li jintaxxa l-importazzjoni tal-oġġetti)²⁷ u l-oġġetti prodotti fl-Unjoni u esportati barra minnha ma jsofrux minn żvantaġġ kompetittiv minhabba din it-tassazzjoni doppja.

57. Issa, interpretazzjoni tad-Direttiva tal-VAT li tippermetti li provvisti intizi għall-hlas lura ta' ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem b'applikazzjoni tal-eżenzjoni msemmija iktar 'il fuq, jiġu kkunsidrati taxxabbli, tmur kontra dawn l-għanijiet. Fil-fatt, billi timponi l-VAT fuq provvista anċillari, neċessarja sabiex jinkiseb il-hlas lura tal-imsemmija ammonti b'applikazzjoni tal-imsemmija eżenzjoni, hija tikkomprometti n-newtralità fiskali tal-esportazzjonijiet.

4. Fuq l-eżenzjoni skont l-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT

58. B'mod iktar sussidjarju, ser nindirizza l-kwistjoni tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, li għaliha tirreferi l-qorti tar-rinviju.

59. L-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT, li jinsab fil-Kapitolu 6 tat-Titolu IX ta' din id-direttiva, jobbliga lill-Istati Membri jeżentaw mill-VAT "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)".

60. Mill-formulazzjoni tagħha jirriżulta li, bl-esklużjoni ta' eżenzjonijiet relatati mal-attivitajiet ta' interess ġenerali, previsti fl-Artikolu 132 tad-Direttiva tal-VAT, kif ukoll ta' dawk favur sensiela ta' attivitajiet varji li jaqgħu taħt l-Artikolu 135 tal-istess direttiva, id-dispożizzjoni inkwistjoni teżenta l-provvisti ta' servizzi, li jinkludu l-provvisti ta' trasport u tranżazzjonijiet anċillari li huma direttament marbuta mal-esportazzjoni jew l-importazzjoni ta' oġġetti, *li jaqgħu taħt l-Artikolu 61 jew l-Artikolu 157(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT*.

61. L-oġġetti previsti fl-Artikolu 61 tad-Direttiva tal-VAT huma dawk li ma humiex f'ċirkolazzjoni hielsa iżda li jitqieghdu f'maħżen doganali jew simili²⁸, jew li huma f'ċirkolazzjoni hielsa iżda huma koperti mill-arranġament ta' tranżitu intern tal-Unjoni, jew li jaqgħu taħt l-arranġament għal importazzjoni temporanja b'eżenzjoni totali minn dazju ta' importazzjoni, jew finalment li jaqgħu taħt l-arranġament ta' tranżitu estern. Fir-rigward tal-Artikolu 157(1)(a) tal-istess direttiva, dan jirrigwarda l-oġġetti li huma intizi li jitqieghdu f'maħżen li ma huwiex doganali jew simili.

62. Issa, bilfors għandu jiġi kkonstatat li ebda element fil-proċess ma juri li l-oġġetti li kienu s-sugġett tal-esportazzjoni f'dan il-każ kienu jinsabu f'waħda mis-sitwazzjonijiet previsti mill-Artikolu 146(1)(e) tad-Direttiva tal-VAT. Minn dan isegwi li din id-dispożizzjoni ma tapplikax f'dan il-każ²⁹.

²⁷ Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, punt 66 u l-ġurisprudenza ċċitata).

²⁸ L-Artikolu 61 ta' din id-direttiva jirreferi espressament għall-Artikolu 156 tal-imsemmija direttiva.

²⁹ F'dan ir-rigward, nirrileva li s-sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), li għaliha tirreferi l-qorti tar-rinviju fid-deċiżjoni tar-rinviju, kienet tirrigwarda oġġetti f'arranġament ta' tranżitu estern (ara l-punti 8, 24, 51 u 61 ta' din is-sentenza).

5. *Konklużjonijiet intermedjarji*

63. Bħala konklużjoni, nipproponi li l-ewwel domanda preliminari għandha tingħata risposta kif ġej. L-Artikolu 1(2) u l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-attivitajiet ta' ġestjoni tal-fajls, imwettqa mill-bejjieġh, għall-ħlas lura ta' ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem minn xerrejja mhux residenti fl-Unjoni fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet, eżenti mill-VAT, li jirrigwardaw kunsinni ta' oġġetti sussegwentement esportati minnhom, ma jagħtux lok għal provvista ta' servizz speċifika u awtonoma mill-imsemmija kunsinni. Konsegwentement, dawn l-attivitajiet ma humiex taxxabbli skont din id-direttiva peress li jikkostitwixxu sempliċi implimentazzjoni tal-eżenzjoni u ma humiex l-espressjoni tal-eżerċizzju ta' attività ekonomika speċifika differenti minn dik relatata mal-kunsinna ta' oġġetti.

B. Fuq it-tieni, it-tielet u r-raba' domanda preliminari

64. B'kunsiderazzjoni tar-risposta li jiena nipproponi li għandha tingħata lill-ewwel domanda preliminari, ma huwiex neċessarju li tingħata risposta lit-tieni, it-tielet u r-raba' domanda preliminari. Madankollu, ser nesponi fil-qosor, hawn taht, sussidjarjament, il-kunsiderazzjonijiet tiegħi dwar dawn id-domandi.

1. Fuq it-tieni domanda preliminari

65. Permezz tat-tieni domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, fil-każ li l-attivitajiet ta' ġestjoni tal-fajls inkwistjoni jikkostitwixxu provvista ta' servizz taxxabbli, jekk tali provvista għandhiex titqies bħala eżenti skont l-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT.

66. 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".

67. Il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar l-applikabbiltà ta' din id-dispożizzjoni sa fejn ix-xerrejja mhux residenti fl-Unjoni li rċevew il-kunsinna tal-oġġetti jkollhom, skont il-ligi, kreditu ta' flus fil-konfront ta' Határ Diszkont għall-ħlas lura ta' ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem u li l-kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajl ikunu marbuta ma' dan il-kreditu.

68. Madankollu, ebda tranżazzjoni finanzjarja ma seħhet li tiġġustifika l-applikazzjoni tad-dispożizzjoni inkwistjoni³⁰. B'mod partikolari, Határ Diszkont ma tat ebda kreditu lix-xerrejja mhux residenti. Hija sempliċement żammet l-ammonti ekwivalenti għall-VAT relatati max-xiri inkwistjoni li hija kien ikollha thallas lit-Teżor kieku l-eżenzjoni ma kinitx ġiet implimentata, u dan waqt li tistenna li x-xerrejja mhux residenti jipprovdu d-dokumentazzjoni li tipprova li l-kundizzjonijiet sostantivi tal-eżenzjoni kienu effettivament issodisfatti. Ladarba d-dokumentazzjoni rilevanti ġiet ipprovduta, peress li ġie ċċarat li l-VAT ma kinitx dovuta għal dawn it-tranżazzjonijiet minhabba l-implimentazzjoni tal-eżenzjoni, hija rritornat l-ammont korrispondenti lix-xerrej mhux residenti.

69. Minn dan isegwi li, fi kwalunkwe każ, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 135(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT ma hijiex applikabbli f'dan il-każ.

³⁰ Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

2. Fuq it-tielet domanda preliminari

70. Permezz tat-tielet domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment – u fil-każ ta’ risposta negattiva għall-ewwel u t-tieni domanda –, jekk il-prinċipju ta’ protezzjoni tal-aspettattivi legittimi jipprekludix li l-awtorità tat-taxxa tissugġetta għall-VAT ċerti tranżazzjonijiet li jirrigwardaw perijodu li diġà għadda, fi tliet sitwazzjonijiet: l-ewwel nett, fil-każ fejn din l-awtorità kkontrollat u aċċettat matul diversi snin id-dikjarazzjonijiet tal-VAT tal-persuna taxxabbli mingħajr ma kkontestat waqt diversi kontrolli fiskali l-klassifikazzjoni ta’ dawn it-tranżazzjonijiet bħala “tranżazzjonijiet eżenti mill-VAT”; it-tieni nett, fil-każ fejn hija ma informatx lill-persuna taxxabbli bil-bdil li seħh fil-legiżlazzjoni nazzjonali fis-seħh li, fil-verżjoni li tippreċedi l-emenda legiżlattiva, kienet tiċċita espressament l-imsemmija tranżazzjonijiet fost il-provvisti ta’ servizzi eżenti, u, it-tielet nett, id-deċiżjoni tar-rinviju tirreferi għall-fatt li, matul il-kontroll fiskali tal-2020 inkwistjoni, Határ Diszkont talbet opinjoni lill-awtorità tat-taxxa³¹. Határ Diszkont irċeviet tweġiba li l-kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajls inkwistjoni kellhom jiġu kkunsidrati bħala spejjeż ancillari għal kunsinna ta’ oġġetti eżenti mill-VAT u li, bħala tali, kien japplika għalihom l-istess trattament bħat-tranżazzjoni prinċipali fir-rigward tas-sistema ta’ eżenzjoni mill-VAT.

71. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-prinċipju ta’ protezzjoni tal-aspettattivi legittimi jagħmel parti mill-prinċipji fundamentali tal-Unjoni³². Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li dan il-prinċipju jestendi għal kull individwu li fir-rigward tiegħu awtorità amministrattiva tkun ħolqot aspettattivi bbażati fuq garanziji preċiżi li hija tkun tatu³³. Dan il-prinċipju jippreżupponi li l-atti tal-awtoritajiet amministrattivi ħolqu, f’moħħ operatur ekonomiku prudenti u avżat, aspettattiva raġonevoli u legittima³⁴.

72. L-ewwel nett, tqum il-kwistjoni tal-kompatibbiltà mal-prinċipju ta’ protezzjoni tal-aspettattivi legittimi tan-nuqqas ta’ kontestazzjoni, waqt diversi kontrolli fiskali, tal-klassifikazzjoni tal-attivitajiet ta’ ġestjoni ta’ fajls għall-ħlas lura tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem bħala “tranżazzjoni eżenti mill-VAT”.

73. Mill-ġurisprudenza jirrizulta li s-sempliċi aċċettazzjoni, anki matul diversi snin, mill-awtorità tat-taxxa nazzjonali tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT, li ma kinux jinkludu ammonti relatati ma’ ċerti tranżazzjonijiet, ma tikkostitwixxix assigurazzjoni preċiża pprovduta minn din l-awtorità fuq in-nuqqas ta’ applikazzjoni tal-VAT għal dawn it-tranżazzjonijiet u ma tistax, għaldaqstant, tohloq aspettattivi legittimi f’dan ir-rigward³⁵. Bl-istess mod, is-sempliċi aċċettazzjoni matul diversi snin tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT ta’ persuna taxxabbli mingħajr kontestazzjoni waqt kontrolli fiskali tal-klassifikazzjoni ta’ dawn it-tranżazzjonijiet bħala “tranżazzjonijiet eżenti mill-VAT” ma tistax, fil-fehma tiegħi, bħala prinċipju, tagħti assigurazzjoni preċiża. Għaldaqstant, sempliċi aċċettazzjoni ma tistax tohloq aspettattiva legittima fir-rigward ta’ operatur ekonomiku normalment prudenti u avżat, dwar in-natura eżenti ta’ dawn it-tranżazzjonijiet³⁶.

³¹ Ara l-punt 20 ta’ dawn il-konkluzjonijiet.

³² Ara s-sentenzi tas-7 ta’ Ġunju 2005, VEMW *et* (C-17/03, EU:C:2005:362, punt 73 u l-ġurisprudenza ċċitata), kif ukoll tal-14 ta’ Marzu 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, punt 23 u l-ġurisprudenza ċċitata).

³³ Ara, b’mod partikolari, 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 90 u l-ġurisprudenza ċċitata).

³⁴ Ara, f’dan ir-rigward, il-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, punt 68 u l-ġurisprudenza ċċitata).

³⁵ 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).

³⁶ F’dan is-sens, ara wkoll is-sentenzi tad-9 ta’ Lulju 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punt 46), u tad-9 ta’ Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punti 47 u 48).

74. Madankollu, f'dan il-każ, 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”. Madankollu, il-qorti tar-rinviju ma tipprovdix preċiżazzjonijiet oħra f'dan ir-rigward. Għalhekk, hija din il-qorti li għandha tivverifika jekk l-imsemmija proċessi verbali kinix jinkludu “assigurazzjonijiet preċiżi” skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja msemmija iktar 'il fuq, fir-rigward tat-trattament fiskali tas-servizz ta' ġestjoni tal-fajls inkwistjoni, jekk tali servizz – *quod non* – kellu jiġi aċċettat f'dan il-każ³⁷.

75. It-tieni nett, għal dak li jirrigwarda, l-assenza ta' informazzjoni fir-rigward tal-bdil li seħħ fil-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ, jiena ma narax kif tali omissjoni eventwali setgħet tikkostitwixxi “assigurazzjoni preċiża” li toħloq aspettattivi fondati fis-sens tal-ġurisprudenza msemmija fil-punt 71 ta' dawn il-konklużjonijiet. Barra minn hekk, jidhirli li ma jeżistix obbligu fuq l-awtorità tat-taxxa li tinforma lill-persuni taxxabbli bl-emendi għal-leġiżlazzjoni fiskali, li tagħhom operaturi ekonomiċi normalment prudenti u avżati għandu jkollhom għarfien.

76. It-tielet nett, l-informazzjoni pprovduta mill-awtorità tat-taxxa bħala twegiba għall-mistoqsija ta' Határ Diszkont lanqas ma tista' tiġi kklassifikata, fil-fehma tiegħi, f'dan il-każ, bħala “assigurazzjoni preċiża” li toħloq aspettattivi fondati. Fil-fatt, kif tirrileva l-qorti tar-rinviju stess, din l-opinjoni – li barra minn hekk kienet ta' natura mhux vinkolanti – ingħatat matul il-kontroll fiskali (u minhabba dan il-kontroll). Għalhekk, tali informazzjoni “*ex post*” u ta' natura mhux vinkolanti ma setax ikollha effett fuq it-tranżazzjonijiet diġà mwettqa li kienu s-suġġett tal-kontroll fiskali.

3. Fuq ir-raba' domanda preliminari

77. Fil-kuntest tar-raba' domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar l-interpretazzjoni tal-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva tal-VAT għal dak li jirrigwarda l-baži tat-taxxa li għandha tittiehed inkunsiderazzjoni f'dan il-każ, kif ukoll il-metodu ta' kalkolu tal-VAT. B'mod partikolari, fid-dawl tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar l-approċċ sostnut mill-awtorità tat-taxxa li permezz tiegħu kkunsidrat, f'dan il-każ, il-kummissjonijiet għall-ġestjoni tal-fajl bħala ammont nett u mhux bħala ammont gross li jinkludi l-VAT. Għandha tingħata risposta għal din id-domanda biss jekk, fil-każ ta' risposta negattiva għall-ewwel tliet domandi, l-imsemmija attivitajiet ta' ġestjoni ta' fajls jiġu kkunsidrati bħala provvista ta' servizz taxxabbli u mhux eżenti.

78. F'dan ir-rigward, infakkar li, skont l-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT, il-baži tat-taxxa tinkludi “dak kollu li jikkostitwixxi hlas” li jirċievi, jew li għandu jirċievi, il-fornitur ta' servizzi. Il-korrispettiv jikkorrispondi għall-prezz miftiehem li d-destinatarju tal-provvista għandu jhallas għas-servizz. Imbagħad, il-punt (a) tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 78 ta' din id-direttiva, jippreċiża li huma inkluzi fil-baži tat-taxxa wkoll it-taxxi kollha, bl-eċċezzjoni tal-VAT stess. Huwa abbaži ta' din il-baži tat-taxxa li għandha mbagħad, tiġi applikata r-rata tal-VAT *ad hoc*

³⁷ F'dan ir-rigward, nirrileva li ma huwiex eskluż li, f'ċerti sitwazzjonijiet partikolari, prattika tal-awtorità tat-taxxa li tirrigwarda t-trattament fiskali ta' ċerti tranżazzjonijiet tista' toħloq aspettattivi fondati għal operatur ekonomiku fir-rigward ta' dan it-trattament, b'tali mod li applikazzjoni differenti b'effett retroattiv ibbażata fuq bdil ta' opinjoni min-naha ta' din l-awtorità tista' tirriżulta problematika. Madankollu, fid-dawl tar-risposta għall-ewwel domanda preliminari, li jiena nipproponi, ma nqisx neċessarju li tiġi indirizzata hawn il-kwistjoni delikata tad-determinazzjoni ta' dak li jikkostitwixxi “assigurazzjoni preċiża” mill-awtorità tat-taxxa fil-kuntest tal-kontrolli fiskali li jirrigwardaw perijodi fiskali preċedenti.

(Artikolu 93 ta' din id-direttiva). L-Artikolu 1(2) tal-imsemmija direttiva jsemmi b'mod iktar ċar li, għal kull tranżazzjoni, il-VAT dovuta għandha tiġi kkalkolata fuq il-prezz bl-ammont tal-VAT imnaqqas bir-rata applikabbli għal dan l-oġġett jew servizz³⁸.

79. Minn dan isegwi li, sabiex tiġi ddeterminata l-bażi tat-taxxa, għal kull korrispettiv fis-sens tal-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT, għandha tiġi kkalkolata l-VAT b'konformità mal-punt (a) tal-Artikolu 78 ta' din id-direttiva, kif inhi dovuta skont il-liġi³⁹.

80. Minn dawn il-kunsiderazzjonijiet kollha jirrizulta li kull prezz (gross) miftiehem jinkludi dejjem il-VAT fl-ammont (korrett) previst fil-liġi, mingħajr ma huwa rilevanti, fir-rigward tat-taxxa dovuta lill-kreditur fiskali, il-kwistjoni dwar jekk il-partijiet fil-kuntratt kinux jafu b'dan l-ammont korrett jew le⁴⁰.

81. Huwa għalhekk li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet esplicitament li huwa korollarju tal-punt (a) tal-Artikolu 78 tad-Direttiva tal-VAT il-fatt li l-VAT hija dejjem inkluża, *ipso jure*, fil-prezz miftiehem, anki fil-każ ta' żball tal-persuna taxxabbli fid-determinazzjoni tar-rata applikabbli⁴¹.

82. F'dan il-każ, fil-każ li l-attivitajiet ta' ġestjoni ta' fajls inkwistjoni jiġu – *quod non* – ikkunsidrati bħala provvista ta' servizz taxxabbli u mhux eżenti, il-prezz miftiehem, jiġifieri 15 % tal-ammonti mħallsa bħala VAT bil-quddiem u mbagħad imħallsa lura, għandu jitqies bħala prezz gross li jinkludi diġà l-VAT. Il-bażi tat-taxxa li fuqha mbagħad ikun hemm lok li tiġi applikata r-rata tal-VAT għandha tiġi kkalkolata kif xieraq. Il-fatt li l-persuna taxxabbli kkunsidrat eventwalment b'mod żbaljat it-tranżazzjonijiet inkwistjoni bħala eżenti u li konsegwentement, fil-fehma tagħha, ir-rata tat-taxxa applikabbli għal dawn it-tranżazzjonijiet kellha tkun ekwivalenti għal zero ma jistax ikun rilevanti f'dan ir-rigward.

VI. Konkluzjoni

83. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi magħmula mis-Szegedi Törvényszék (il-Qorti ta' Szeged, l-Ungerija) kif ġej:

L-Artikolu 1(2) u l-Artikolu 2(1)(ċ) 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

l-attivitajiet ta' ġestjoni ta' fajls, imwettqa mill-bejjiegh, għall-hlas lura ta' ammonti mħallsa bħala taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) bil-quddiem minn xerrejja mhux residenti fl-Unjoni Ewropea fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet, eżenti mill-VAT, li jirrigwardaw kunsinni ta' oġġetti sussegwentement esportati minnhom, ma jagħtux lok għal provvista ta' servizz speċifika u

³⁸ Ara l-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibbiltà ta' korrezzjoni fil-każ ta' rata żbaljata) (C-606/22, EU:C:2023:893, punt 29).

³⁹ Ara l-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibbiltà ta' korrezzjoni fil-każ ta' rata żbaljata) (C-606/22, EU:C:2023:893, punt 30).

⁴⁰ Ara l-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibbiltà ta' korrezzjoni fil-każ ta' rata żbaljata) (C-606/22, EU:C:2023:893, punt 32). Ara, ukoll, is-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 u l-ġurisprudenza ċċitata).

⁴¹ 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 27).

awtonoma mill-imsemmija kunsinni. Konsegwentement, dawn l-attivitajiet ma humiex taxxabbli skont din id-direttiva peress li jikkostitwixxu sempliċi implimentazzjoni tal-eżenzjoni u ma humiex l-espressjoni tal-eżerċizzju ta' attività ekonomika speċifika differenti minn dik relatata mal-kunsinna ta' oġġetti.