KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
BOT
ippreżentati fis-7 ta' Diċembru 2016[1]

Kawża C-33/16

A Oy

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Korkein hallinto-oikeus (qorti amministrattiva suprema, il-Finlandja)]

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

1. It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[2].

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn A Oy[3] u l-Keskusverolautakunta (kummissjoni fiskali ċentrali, il-Finlandja) fir-rigward ta' dikjarazzjoni fiskali li fiha din tal-aħħar ikkunsidrat li s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq bastiment jew ta' ħatt minn bastiment, imwettqa minn subappaltatur li jiffatturahom lill-impriża kontraenti u mhux direttament lis-sid tal-bastiment, ma jistgħux jibbenefikaw mill-eżenzjoni tal-VAT prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT.

3. F'dawn il-konklużjonijiet, ser insostni li l-kunċett ta' provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-bastimenti msemmija fl-Artikolu 148(a) ta' din id-direttiva jew tal-merkanzija tagħhom jinkludi s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew il-ħatt minnu.

4. Minbarra dan, ser insostni, li l-eżenzjoni prevista mill-Artikolu 148(d) ta' din id-direttiva tinkludi s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew il-ħatt minnu, meta dawn is-servizzi huma pprovduti min subappaltatur li jaġixxi f'isem operatur ekonomiku li huwa stess huwa marbut mhux mas-sid tal-bastiment iżda ma' speditur tal-merkanzija, trasportatur jew burdnar, jew il-possessur tal-merkanzija kkonċernata.

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — ĠU 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT".

3 — Iktar 'il quddiem "A".

I – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

5. L-Artikolu 148(a), (ċ) u (d) tad-Direttiva VAT jipprovdi:

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

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

[…]

(ċ) il–provvista, modifikazzjoni, tiswija, manutenzjoni, noliġġ u kiri ta' vapuri msemmija fil-punt (a), u l-provvista, kiri, tiswija u manutenzjoni tat-tagħmir, inkluż it-tagħmir tas-sajd, inkorporat jew użat hemmhekk;

(d) il-provvista ta' servizzi barra dawk msemmija fil-punt (ċ), biex jilħqu l-bżonnijiet diretti tal-batimenti msemmija fil-punt (a) jew tat-tagħbija tagħhom;"

6. Dan l-Artikolu 148(a), (ċ) u (d) jikkorrispondi mal-Artikolu 15(4)(a) u (b), kif ukoll mal-punti 5 u 8 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 [4], li huwa ssostitwixxa.

B – Id-dritt Finlandiż

7. L-Artikolu 71(3) tal-Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Liġi Nru 1501/1993 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud), tat-30 ta' Diċembru 1993 [5], fil-verżjoni tiegħu applikabbli fid-data tal-fatti tal-kawża prinċipali, jipprovdi:

"Il-bejgħ li ġej ma għandux ikun taxxabbli:

[…]

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

II – **Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari**

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

4 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva".

5 — Iktar 'il quddiem l-"AVL".

9. Fost is-servizzi kollha pprovduti minn A hemm is-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija ta' bastimenti użati għan-navigazzjoni fl-ibħra miftuħa kif ukoll tiżgura l-eżerċizzju ta' attività kummerċjali. Dawn is-servizzi jitwettqu permezz ta' subappaltatur li jiffatturahom lil A, li tiffatturahom mill-ġdid lill-persuna li tkun għamlet l-ordni għalihom li, skont il-każ, jista' jkun B Oy, il-possessur tal-merkanzija, min jgħabbi l-merkanzija, l-impriża ta' tranżitu jew is-sid tal-bastiment. L-informazzjoni ddettaljata dwar il-bastiment u l-merkanzija kkonċernata tintbagħat lis-subappaltatur u tissemma kemm fil-fattura riċevuta minnu kif ukoll fil-fattura maħruġa minn A.

10. Peress li A ressqet talba għal dikjarazzjoni fiskali sabiex tkun taf jekk, b'applikazzjoni tal-Artikolu 71(3) tal-AVL, it-tranżazzjonijiet ta' tagħbija mwettqa b'subappalt f'isem il-klijenti tagħha setgħux jiġu eżentati mill-VAT, il-Keskusverolautakunta (kummissjoni fiskali ċentrali), b'deċiżjoni tal-1 ta' Ottubru 2014, sostniet li s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija ma għandhomx jitqiesu bħala servizzi eżentati mill-VAT fis-sens tal-Artikolu 71(3) tal-AVL, li jittrasponi l-Artikolu 148(a), (ċ) u (d) tad-Direttiva tal-VAT, għaliex, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-provvista ta' servizzi lil bastimenti li joperaw fil-kummerċ internazzjonali jew il-merkanzija tagħhom ma tistax tiġi eżentata mill-VAT ħlief jekk din isseħħ fl-istadju tal-kummerċjalizzazzjoni finali tagħha u li, fil-każ previst fit-talba, is-servizzi ta' tagħbija huma pprovduti fi stadju preċedenti għal dak tal-kummerċjalizzazzjoni finali tagħhom.

11. Peress li A ppreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Korkein hallinto oikeus (qorti amministrattiva suprema, il-Finlandja), din il-qorti ddeċidiet li tissospendi l-proċedura u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:"1) L-Artikolu 148(d) tad-[Direttiva tal-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li s-servizzi ta' tagħbija u ta' ħatt ta' merkanzija fuq jew minn bastiment huma provvista ta' servizzi effettwati għall-bżonnijiet diretti tal-merkanzija għall-bastimenti msemmija fil-punt a) tal-istess artikolu?

2) Fid-dawl tas-sejbiet tal-punt 24 tas-sentenza [tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka[6]], li l-eżenzjoni prevista mid-dispożizzjoni inkwistjoni ma setgħetx tiġi estiża għas-servizzi pprovduti fi stadju preċedenti ta' kummerċjalizzazzjoni, l-Artikolu 148(d) tad-[Direttiva tal-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li japplika wkoll għas-servizz inkwistjoni, fejn is-servizz ipprovdut minn subappaltatur tal-kumpannija A Oy matul l-ewwel fażi ta' tranżazzjonijiet jirrigwarda servizz li huwa materjalment f'relazzjoni diretta mal-merkanzija u li l-kumpannija A Oy tiffattura mill-ġdid lill-impriża ta' tranżitu jew lill-impriża tat-trasport?

3) Fid-dawl tas-sejbiet tal-punt 24 tas-sentenza [tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka[7]] mogħtija mill-Qorti tal-Ġustizzja, li l-eżenzjoni prevista mid-dispożizzjoni inkwistjoni tapplika biss għas-servizzi pprovduti lis-sid ta' bastiment, l-Artikolu 148(d) tad-[Direttiva VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li din l-eżenzjoni ma tistax tapplika jekk is-servizz huwa pprovdut lill-proprjetarju tal-merkanzija, bħall-esportatur jew bħall-importatur tal-merkanzija kkonċernata?"

III – Evalwazzjoni tiegħi

A – *Osservazzjonijiet preliminari*

12. Preliminarjament, hemm lok li jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja tapplika għall-interpretazzjoni ta' eżenzjonijiet mill-VAT previsti fl-Artikolu 148 tad-Direttiva tal-VAT il-prinċipji li ġejjin.

6 — C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563.
7 — C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563.

13. L-ewwel nett, dawn l-eżenzjonijiet jikkostitwixxu kunċetti awtonomi tad-dritt tal-Unjoni li konsegwentement għandhom ikunu suġġetti għal interpretazzjoni u għal applikazzjoni uniformi fl-Unjoni kollha [8].

14. It-tieni nett, dawn l-eżenzjonijiet għandhom ikunu ssostitwiti fil-kuntest ġenerali tas-sistema komuni tal-VAT stabbilita bid-Direttiva tal-VAT [9]. Issa, din is-sistema hija bbażata b'mod partikolari fuq żewġ prinċipji: minn naħa, il-prinċipju li l-VAT hija miġbura fuq kull provvista ta' servizzi u fuq kull kunsinna ta' oġġetti li jsiru bi ħlas minn persuna taxxabbli [10] u min-naħa l-oħra, il-prinċipju ta' newtralità fiskali, li jipprekludi li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fil-qasam tal-ġbir tal-VAT [11].

15. It-tielet nett, it-termini użati għat-tifsira tal-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 148 tad-Direttiva tal-VAT huma ta' interpretazzjoni stretta, peress li dawn l-eżenzjonijiet jikkostitwixxu derogi għall-prinċipju li l-VAT tinġabar fuq kull provvista ta' servizzi li ssir bi ħlas minn persuna taxxabbli. Madankollu, din ir-regola ta' interpretazzjoni ma tfissirx li t-termini użati fid-definizzjoni tal-imsemmija eżenzjonijiet għandhom jiġu interpretati b'mod li jċaħħadhom mill-effetti tagħhom [12].

16. Huwa fid-dawl ta' dawn il-kriterji ta' interpretazzjoni li għandha tingħata risposta għat-talba għal deċiżjoni preliminari magħmula mill-Korkein hallinto oikeus (qorti amministrattiva suprema).

B – *Fuq l-ewwel domanda preliminari*

17. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li l-kunċett ta' provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-merkanzija tal-bastimenti jinkludi s-servizzi ta' tagħbija jew ta' ħatt ta' bastiment.

18. Din il-kwistjoni, li dwarha l-partijiet kollha li ppreżentaw osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja qablu li għandha tingħata risposta pożittiva, ma jidhirlix li tqajjem xi diffikultajiet partikolari.

19. Huwa suffiċjenti li jiġi kkonstatat li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT ma jagħmilx elenku eżawrjenti tas-servizzi eżentati, iżda jagħtihom definizzjoni ġenerali bbażata fuq kriterju li jirrigwarda l-għan imfittex, li għandu jipprevedi s-sodisfazzjon tal-bżonnijiet diretti tal-bastimenti u tal-merkanzija tagħhom. Skont il-Qorti tal-Ġustizzja, il-provvista ta' servizzi eżentati hija "dik li għandha relazzjoni diretta mal-bżonnijiet tal-bastimenti u tal-merkanzija tagħhom, jiġifieri l-provvista ta' servizzi neċessarji għall-użu ta' dawn il-bastimenti" [13].

20. Issa, bl-istess mod li l-attivitajiet ta' pilotaġġ, ta' irmunkar jew ta' irmiġġar ta' bastiment jikkostitwixxu l-arketip ta' provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-bastimenti, in-natura tal-attivitajiet ta' tagħbija jew ta' ħatt ta' bastiment hija inkontestabbilment ikkaratterizzata minn provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet tat-merkanzija.

8 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

9 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

10 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata).

11 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punti 32, 33 u 48 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

12 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

13 — Ara s-sentenza tal-4 ta' Lulju 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punt 21, li teskludi mill-kategorija ta' provvista ta' servizzi eżentati l-installazzjoni abbord ta' magni tal-logħob, li "ma għandhom ebda relazzjoni intrinsika mal-bżonnijiet tan-navigazzjoni").

21. Fir-realtà, id-dubju mnissel mill-formulazzjoni tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva VAT jirrigwarda inqas l-inklużjoni tal-attivitajiet ta' tagħbija jew ta' ħatt ta' bastiment fil-kunċett ta' provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-merkanzija milli dwar il-mod kif għandu jinftiehem ir-rekwiżit li l-attivitajiet jitwettqu "biex jilħqu l-bżonnijiet diretti tal-batimenti [...] [u] tat-tagħbija tagħhom" [14].

22. F'dan ir-rigward, hemm lok li jiġi kkonstatat li l-verżjonijiet lingwistiċi tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT ivarjaw fir-rigward tal-kunġunzjoni ta' koordinazzjoni użata sabiex jinfirdu l-kliem "batimenti msemmija fil-punt (a)" u l-kliem "tat-tagħbija tagħhom". Fil-fatt, għalkemm fil-verżjonijiet fil-lingwa Ġermaniża, Griega, Spanjola, Franċiża u Taljana, b'mod partikolari, din id-dispożizzjoni tistabbilixxi li huma eżentati l-"provvista ta' servizzi [...] biex jilħqu l-bżonnijiet diretti tal-batimenti msemmija fil-punt (a) [u] tat-tagħbija tagħhom;", fil-verżjonijiet fil-lingwa Bulgara, Rumena, Finlandiża u Ingliża, b'mod partikolari, l-istess dispożizzjoni tipprevedi l-eżenzjoni għal "provvisti ta' servizzi […] biex jilħqu l-bżonnijiet diretti tal-bastimenti msemmija fil-punt (a) *jew* it-tagħbija tagħhom" [15]. Din id-differenza ta' formulazzjoni tnissel dubju dwar jekk l-eżenzjoni mill-VAT tirrigwardax biss il-provvista ta' servizzi li tista' tissodisfa b'mod kumulattiv il-bżonnijiet tal-bastimenti u tal-merkanzija tagħhom jew jekk tirrigwardax il-provvista ta' servizzi li tissodisfa l-bżonnijiet diretti tal-bastimenti kif ukoll dawk kollha li jissodisfaw il-bżonnijiet tal-merkanzija tagħhom.

23. Hija ġurisprudenza stabbilita li, sa fejn id-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni għandhom jiġu interpretati u applikati b'mod uniformi, fid-dawl ta' verżjonijiet stabbiliti fil-lingwi kollha tal-Unjoni, il-formulazzjoni użata f'verżjoni lingwistika waħda ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni ma tistax isservi bħala bażi unika għall-interpretazzjoni ta' din id-dispożizzjoni jew tingħata prijorità meta pparagunata mal-verżjonijiet lingwistiċi l-oħra. F'każ ta' differenza bejn id-diversi verżjonijiet lingwistiċi ta' test tad-dritt tal-Unjoni, id-dispożizzjoni inkwistjoni għandha tiġi interpretata skont l-istruttura ġenerali u l-iskop tal-leġiżlazzjoni li tifforma parti minnha [16].

24. F'dan il-każ, għandu jiġi kkonstatat li interpretazzjoni li tillimita l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT għas-servizzi komuni għall-bastimenti u għall-merkanzija biss tnaqqas kunsiderevolment il-portata ta' din l-eżenzjoni billi teskludi t-tranżazzjonijiet l-iktar karatteristiċi mwettqa fil-portijiet għall-bastimenti msemmija fil-punt (a) ta' dan l-artikolu.

25. B'hekk, l-attività ta' pilotaġġ u ta' irmunkar, li tista' titqies bħala li titwettaq unikament għall-bżonnijiet diretti tal-bastiment, peress li tissodisfa biss indirettament il-bżonnijiet tal-merkanzija, hija eskluża mill-eżenzjoni, filwaqt li l-attività ta' tagħbija ta' din il-merkanzija fuq il-bastiment tista' tiġi eskluża wkoll, abbażi tal-fatt li hija ta' benefiċċju dirett unikament għall-merkanzija u unikament indirettament għall-bastiment.

26. B'mod definittiv, minn din il-perċezzjoni, huma biss attivitajiet bħal servizzi ta' sigurtà u ta'sorveljanza mwettqa fuq il-bastiment li jistgħu jitqiesu bħala li jissodisfaw kumulattivament u simultanjament il-bżonnijiet diretti tal-bastiment u tal-merkanzija tiegħu.

14 — Enfasi miżjud minni.

15 — Enfasi miżjud minni.

16 — Ara, b'mod partikolari, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

27. Barra minn hekk, din l-interpretazzjoni lanqas ma hija konformi mal-għan tal-Artikolu 148 tad-Direttiva tal-VAT, intiż sabiex jiffavorixxi t-trasport bl-ajru u marittimu internazzjonali ta' merkanzija u ta' vjaġġaturi billi jagħti lill-impriżi li jeżerċitaw f'dan is-settur vantaġġ finanzjarju li jikkonsisti f'eżenzjoni mill-finanzjament antiċipat tal-VAT. Sabiex jintlaħaq dan l-għan, l-eżenzjoni, li tapplika għat-tranżazzjonijiet kollha tal-proviżjon ta' bastimenti tal-baħar, għandha, bl-istess mod tapplika għal kull provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tagħhom jew tal-merkanzija tagħhom.

28. Dawn huma r-raġunijiet għaliex jiena nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għall-ewwel domanda li l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-kunċett ta' provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-bastimenti msemmija fil-punt (a) ta' dan l-artikolu jew tal-merkanzija tagħhom jinkludi s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew ta' ħatt minnu.

C – *Fuq it-tieni u t-tielet domandi preliminari*

29. Permezz tat-tieni u tat-tielet domandi, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT għandux jiġi interpretat fis-sens li jaqgħu taħt l-eżenzjoni prevista minn din id-dispożizzjoni s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew il-ħatt minnu, meta dawn is-servizzi jiġu pprovduti minn subappaltatur f'isem operatur ekonomiku li huwa stess ma jkunx marbut mas-sid tal-bastiment, iżda ma' speditur tal-merkanzija, trasportatur jew burdnar, jew mal-possessur tal-merkanzija kkonċernata.

30. Peress li d-dispożizzjoni li hija s-suġġett tad-domanda preliminari hija fformulata bl-istess termini bħall-Artikolu 15(8) tas-Sitt Direttiva, li d-Direttiva VAT ħassret u ssostitwixxiet, il-ġurisprudenza dwar l-interpretazzjoni ta' dan l-artikolu għandha titqies bħala rilevanti għall-interpretazzjoni tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT.

31. Il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja hija stabbilita permezz tas-sentenzi tas-26 ta' Ġunju 1990, Velker International Oil Company [17], tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka [18], u tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda [19].

32. Is-sentenza tas-26 ta' Ġunju 1990, Velker International Oil Company [20], tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 15(4) tas-Sitt Direttiva, dwar l-operazzjonijiet ta' proviżjon lill-bastimenti. Il-kumpannija Velker International Oil Company Ltd NV ta' Rotterdam [21], li kienet akkwistat żewġ lottijiet ta' żejt, kienet reġgħet biegħhithom lill-kumpannija Forsythe International BV ta' Den Haag [22], li ħażnithom f'tankijiet li hija kienet kriet qabel ma għabbiethom fuq bastimenti tal-ibħra miftuħa, li ma kinitx tuża hija stess. Il-kwistjoni li qajmet il-qorti tar-rinviju kienet dwar jekk il-kunsinni taż-żejt magħmula minn Verkel lil Forsythe setgħux jibbenefikaw mill-eżenzjoni mill-VAT. B'mod iktar preċiż, kienet tirrigwarda dwar jekk il-kunċett ta' "kunsinni ta' oġġetti ddestinati għall-proviżjon tal-bastimenti" setax jirrigwarda mhux biss il-kunsinni ta' merkanzija abbord, direttament iddestinati għall-proviżjon u segwiti mill-esportazzjoni, iżda wkoll il-kunsinni magħmula fi stadji kummerċjali preċedenti.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — Iktar 'il quddiem "Velker".

22 — Iktar 'il quddiem "Forsythe".

33. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrispondiet li "jistgħu jitqiesu bħala kunsinni ta' oġġetti ddestinati għall-proviżjon tal-bastimenti unikament il-kunsinni magħmula lill-operatur tal-bastiment li juża dawn l-oġġetti għall-proviżjon", filwaqt li bbażat fuq żewġ kunsiderazzjonijiet: l-assimilazzjoni tal-operazzjonijiet ta' proviżjon ta' bastimenti mal-operazzjonijiet ta' esportazzjoni u r-restrizzjonijiet li jirriżultaw mill-estensjoni tal-eżenzjoni għall-istadji preċedenti għall-kunsinna finali tal-oġġetti.

34. Minn naħa, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, "bl-istess mod li, fir-rigward tat-tranżazzjonijiet tal-esportazzjoni, l-eżenzjoni *ipso iure* prevista mill-[Artikolu 15(1)] tapplika esklużivament għall-aħħar kunsinni ta' oġġetti esportati mill-bejjiegħ jew f'ismu, bl-istess mod l-eżenzjoni prevista [fl-Artikolu 15(4)] tista' tapplika biss għall-kunsinni ta' oġġetti lil operatur ta' bastimenti li juża dawn l-oġġetti għall-proviżjon u għaldaqstant ma tistax tiġi estiża għall-kunsinni ta' dawn l-oġġetti magħmula fi stadju preċedenti ta' kummerċjalizzazzjoni" [23].

35. Min-naħa l-oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li "l-estensjoni tal-eżenzjoni għall-istadji preċedenti għall-kunsinna finali tal-oġġetti lill-operatur ta' bastimenti teħtieġ mill-Istati [Membri] li dawn jistabbilixxu mekkaniżmi ta' kontroll u ta' sorveljanza sabiex jiżguraw ruħhom mid-destinazzjoni finali tal-oġġetti kkunsinnati bl-eżenzjoni ta' taxxa" u li "dawn il-mekkaniżmi jfissru, għall-Istati [Membri] u għall-operaturi kkonċernati, restrizzjonijiet li huma rrikonċiljabbli mal-'applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjonijiet' stipulata mill-ewwel sentenza tal-Artikolu 15 tas-Sitt Direttiva" [24].

36. Is-sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka [25], tapplika s-soluzzjoni hekk adottata għall-eżenzjoni tal-kunsinni ta' oġġetti ddestinati għall-proviżjon tal-bastimenti għall-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 15(8) tas-Sitt Direttiva għall-provvista ta' servizzi. Il-kawża prinċipali kienet tirrigwarda operazzjonijiet ta' trasport tal-karburanti mwettqa mill-kumpannija Elmeka NE, li kellha bħala għan soċjali l-użu ta' tanker, f'isem il-kumpannija kummerċjali ta' prodotti petroliferi Oceanix Internationel Bunkering SA, li kienet responsabbli mill-kunsinna ta' oġġetti lis-sidien tal-bastimenti kkonċernati.

37. Il-Qorti tal-Ġustizzja sostniet li "sabiex tiġi żgurata applikazzjoni koerenti tas-sitt Direttiva sħiħa", l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 15(8) ta' din id-direttiva "ma tkunx applikabbli ħlief għall-provvista ta' servizzi pprovduti direttament lis-sid u għaldaqstant ma tistax tiġi estiża għal dawk magħmula fi stadju preċedenti għall-kummerċjalizzazzjoni" [26]. Hija ġġustifikat is-soluzzjoni tagħha billi ttrasponiet għall-eżenzjoni tal-provvista ta' servizzi fis-sens ta' din id-dispożizzjoni r-raġunijiet elenkati fil-punti 22 u 24 tas-sentenza Velker International Oil Company [27] fir-rigward tal-operazzjonijiet ta' proviżjon ta' bastimenti msemmija fl-Artikolu 15(4) tas-Sitt Direttiva.

38. Is-sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda [28], ma tikkontestax il-prinċipju li l-eżenzjoni ma tistax tiġi estiża għal kunsinni ta' oġġetti jew għal provvista ta' servizzi mwettqa fi stadji preċedenti ta' kummerċjalizzazzjoni minkejja li, għal raġunijiet li jirrigwardaw l-analiżi tal-kunċett ta' kunsinni ta' oġġetti magħmula lil persuna fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT, hija tammetti li l-eżenzjoni tista' tapplika fiċ-ċirkustanzi partikolari tal-kawża prinċipali, fejn kumpannija tikkunsinna karburant lil bastimenti fl-ibħra miftuħa billi tidħol f'kuntratt mhux mal-operaturi tal-imsemmija bastimenti iżda ma intermedjarji li jaġixxu f'isimhom stess.

39. Fid-dawl tal-fatt li l-kumpannija kienet tgħabbi hija stess il-karburant direttament fit-tankijiet tal-bastimenti li għalihom kien intiż u li kien biss fi tmiem din it-tagħbija li l-kwantità preċiża tal-karburant hekk ikkunsinnat setgħet tiġi ddeterminata, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li, anki jekk, skont il-forom previsti mid-dritt nazzjonali applikabbli, il-proprjetà tal-karburant kienet ittrasferita

23 — Sentenza tas-26 ta' Ġunju 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punt 22).

24 — Sentenza tas-26 ta' Ġunju 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punt 24).

25 — C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563.

26 — Sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563, punt 24).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

lill-intermedjarji, dawn fl-ebda mument ma kienu fil-pożizzjoni li jużaw il-kwantitajiet ikkunsinnati, peress li s-setgħa li jużawhom kienet tappartjeni lill-operaturi tal-bastimenti mill-mument tat-tagħbija tal-karburant fit-tankijiet, u dawn l-operaturi kienu, minn din id-data, normalment awtorizzati jużawhom, fil-fatt, bħallikieku kienu l-proprjetarji tagħhom [29].

40. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet minn dan li l-kunsinni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma setgħux jiġu kklassifikati bħala kunsinni magħmula lil intermedjarji li jaġixxu f'isimhom stess, iżda kellhom jitqiesu bħala li jikkostitwixxu kunsinni magħmula direttament lill-operaturi tal-bastimenti, li jistgħu, f'dan ir-rigward, jibbenefikaw mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT [30]. Is-soluzzjoni hekk adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja taċċetta għalhekk li l-kunsinni ta' karburant huma eżentati minn VAT anki meta jkunu ffatturati mhux direttament lill-operaturi ta' bastimenti, iżda lil intermedjarji.

41. Jiena naqbel mal-opinjoni tal-qorti tar-rinviju li tikkunsidra li l-ġurisprudenza ma tagħtix risposta ċara għall-kwistjoni dwar jekk l-eżenzjoni tapplikax għas-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq bastiment jew ta' ħatt ta' merkanzija minn fuq bastiment minħabba l-fatt biss li dawn is-servizzi, min-natura tagħhom stess, huma marbuta direttament mal-bżonnijiet tal-merkanzija, ikun min ikun il-fornitur jew id-destinatarju, jew jekk, għall-kuntrarju, dawn is-servizzi jkunux jistgħu jiġu eżentati biss meta jiġu ffatturati lill-operatur li jinsab fl-istadju finali tal-katina ta' kummerċjalizzazzjoni.

42. Ir-risposta għal din id-domanda tippreżumi li tinstab fil-loġika wara l-eżenzjoni tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, jeżistu żewġ modi li bihom tista' tinftiehem din id-dispożizzjoni, kif interpretata mill-Qorti tal-Ġustizzja, li stabbilixxiet li l-eżenzjoni kienet tapplika biss "għall-kunsinna finali ta' oġġetti lill-operatur ta' bastimenti" [31] u għal "provvista ta' servizzi pprovduti direttament lill-proprjetarji għall-bżonnijiet diretti tal-bastimenti tal-baħar" [32].

43. Skont l-ewwel perċezzjoni, li hija dik ta' A u tal-Gvern Olandiż, Pollakk u Finlandiż, l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT isostni n-natura tal-provvista ta' servizzi bħala l-uniku kriterju tal-eżenzjoni, mingħajr ma jieħu inkunsiderazzjoni jekk din il-provvista titwettaqx minn subappaltatur jew jekk hijiex iffatturata lill-possessur tal-merkanzija jew lil terz, minflok ma tiġi ffatturata direttament lis-sid tal-bastiment. Skont il-Gvern Pollakk, din il-perċezzjoni taqa' perfettament fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, fid-dawl tad-differenzi li jeżistu bejn il-kawżi deċiżi preċedentement, li kienu jirrigwardaw kunsinni ta' karburant fuq bastimenti u s-servizzi ta' trasport relatati magħhom, filwaqt li din il-kawża tirrigwarda servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew ta'ħatt ta' merkanzija mill-bastiment.

44. Skont it-tieni perċezzjoni, sostnuta mill-Gvern Grieg u mill-Kummissjoni Ewropea, is-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija jistgħu jiġu eżentati mill-VAT biss meta jsiru fl-istadju tal-kummerċjalizzazzjoni finali u jkunu pprovduti direttament lis-sid tal-bastiment. Il-Gvern Grieg jargumenta, f'dan is-sens, li dawn is-servizzi jistgħu jiġu eżentati biss bil-kundizzjoni li l-merkanzija tinkludi oġġetti neċessarji għall-funzjonament u għall-manutenzjoni tal-bastiment. Skont dan il-gvern, is-servizzi li jistgħu jibbenefikaw mill-eżenzjoni huma għalhekk esklużivament dawk li huma marbuta mal-bastiment stess jew li huma pprovduti lis-sid tal-bastiment stess. Insostenn tal-interpretazzjoni tiegħu li hija biss it-tranżazzjoni finali, jiġifieri s-servizz ipprovdut lis-sid tal-bastiment, li tista' tiġi eżentata skont l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT, il-Kummissjoni targumenta li din l-interpretazzjoni ma tippenalizza ebda ċirku tal-katina tal-kummerċjalizzazzjoni, peress li l-persuna li twettaq it-tranżazzjoni tista' tibbenefika mid-dritt għal tnaqqis. B'hekk, f'każ li jintuża subappalt, is-servizzi pprovduti lis-sid tal-bastiment mill-impriża prinċipali jistgħu jiġu eżentati skont l-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT, filwaqt li s-servizzi pprovduti lill-impriża prinċipali

29 — Sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 47).

30 — Sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 52).

31 — Sentenza tas-26 ta' Ġunju 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punt 24).

32 — Sentenza tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka (C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563, punt 25).

mis-subappaltatur ma jistgħux jiġu eżentati, peress li jitwettqux fl-aħħar stadju tal-kummerċjalizzazzjoni, madankollu mingħajr ma dan jipprekludi lill-impriża prinċipali milli tnaqqas sussegwentement il-VAT li hija tkun ħallset lis-subappaltatur tagħha jew li tiġi rrimborsata lilha. Skont il-Kummissjoni, l-interpretazzjoni proposta hija l-unika waħda konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja u mal-prinċipju li l-eżenzjonijiet previsti fl-Artikolu 148 tad-Direttiva VAT huma assimilati ma' esportazzjonijiet. Barra minn hekk, hija tippermetti li tiġi żgurata l-applikazzjoni sempliċi tal-eżenzjoni, filwaqt li l-estensjoni tagħha għal stadji preċedenti ta' kummerċjalizzazzjoni tqajjem diffikultajiet prattiċi.

45. Kull waħda minn dawn iż-żewġ perċezzjonijiet hija bbażata fuq argumenti solidi.

46. Jidhirli li insostenn tal-interpretazzjoni li tipprovdi li l-eżenzjoni tista' tapplika biss għal servizzi direttament ipprovduti lis-sid tal-bastiment, jistgħu jitressqu żewġ raġunamenti prinċipali.

47. L-ewwel raġuni tirrigwarda l-assimilazzjoni tal-provvista ta' servizzi fis-sens tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT mat-tranżazzjonijiet tal-esportazzjoni, li għalihom l-eżenzjoni *ipso iure* tapplika esklużivament għall-kunsinni finali ta' oġġetti esportati mill-bejjiegħ jew f'ismu. Issa, il-provvista ta' servizzi mwettqa minn subappaltatur u ffatturati lil impriża prinċipali li tiffatturahom mill-ġdid lil persuna li tagħmel l-ordni li ma hijiex is-sid tal-bastiment tinsab fi stadji ekonomiċi preċedenti, u b'hekk huwa eskluż kull paragun ma' tranżazzjoni ta' esportazzjoni.

48. It-tieni raġuni tirrigwarda l-għan tal-Artikolu 148 tad-Direttiva tal-VAT li, kif diġà enfasizzajt qabel, huwa intiż li jiffavorixxi t-trasport bl-ajru u marittimu internazzjonali ta' merkanzija u ta' vjaġġaturi billi jipprovdi lill-impriżi li jaqgħu taħt dan is-settur vantaġġ finanzjarju li jikkonsisti f'eżenzjoni mill-finanzjament antiċipat tal-VAT [33]. Minn din il-perspettiva, jidher loġiku li l-eżenzjoni tiġi limitata biss għall-impriżi li effettivament jikkunsinnaw merkanzija bit-trasport bl-ajru u marittimu internazzjonali, mingħajr ma tiġi estiża għal operaturi ekonomiċi li jwettqu tranżazzjonijiet differenti, minkejja li direttament marbuta mat-trasport. L-eżenzjoni għandha għalhekk tiddependi mill-kwalità tal-persuna li lilha l-provvista ta' servizzi hija ffatturata.

49. Madankollu, jidhirli li jistgħu jinsabu raġunijiet iktar determinanti insostenn tat-tieni interpretazzjoni, li tipprovdi li għandu jsir riferiment għan-natura tat-tranżazzjoni, mingħajr ma l-applikazzjoni tal-eżenzjoni tkun suġġetta għall-kundizzjoni li din titwettaq mill-fornitur innifsu, li jaġixxi direttament f'isem is-sid tal-bastiment.

50. L-ewwel raġuni hija bbażata fuq il-formulazzjoni stess tal-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT li jiddefinixxi t-tranżazzjonijiet eżentati skont in-natura tal-provvista ta' servizzi pprovduti u mhux skont il-fornitur jew id-destinatarju tas-servizz, li għalihom din id-dispożizzjoni ma tagħmel ebda riferiment. L-elementi relatati mal-persuni huma għalhekk, fil-prinċipju, irrilevanti fid-determinazzjoni tat-tranżazzjonijiet eżentati.

51. It-tieni raġuni hija bbażata fuq il-prinċipju ta' newtralità fiskali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT, li jipprovdi li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet ma għandhomx jingħataw trattament differenti fil-qasam tal-ġbir tal-VAT. Fl-opinjoni tiegħi, dan il-prinċipju jipprekludi li operatur ekonomiku li jipprovdi servizz li jissodisfa l bżonnijiet diretti tal-bastimenti jew tal-merkanzija tagħhom jingħata trattament differenti skont jekk jipprovdix direttament jew indirettament dan is-servizz kif ukoll skont il-kwalità tal-persuna li lilha jipprovdi dan is-servizz.

33 — Ara l-punt 27 ta' dawn il-konklużjonijiet.

52. It-tielet raġuni, li jidhirli li hija essenzjali, hija li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tipprovdi li f'katina ta' kummerċjalizzazzjoni, l-eżenzjoni minn VAT għandha tkun limitata għall-aħħar ċirku ta' din il-katina, ma jidhirlix li tista' tiġi trasposta għas-sitwazzjoni speċifika li fiha titwettaq provvista ta' servizzi unika, direttament marbuta mal-bżonnijiet tal-bastiment jew tal-merkanzija. Il-kawżi li taw lok għas-sentenzi tas-26 ta' Ġunju 1990, Velker International Oil Company [34], u tal-14 ta' Settembru 2006, Elmeka [35], kienu t-tnejn jirrigwardaw sitwazzjonijiet li fihom l-operazzjoni ta' proviżjon ta' bastiment ġiet ippreċeduta minn operazzjoni distinta, jiġifieri kunsinna f'tankijiet qabel it-tagħbija taż-żejt fuq il-bastimenti fil-każ tal-ewwel kawża u operazzjoni ta' trasport tal-karburant qabel il-kunsinna tiegħu lis-sidien tal-bastimenti fil-każ tat-tieni kawża.

53. Issa, kif ġustament jargumentaw A u l-Gvern Pollakk, fil-kawża prinċipali, provvista ta' servizzi waħda ta' tagħbija u ta' ħatt, b'rabta diretta mal-bżonnijiet tal-bastiment u tal-merkanzija tiegħu, titwettaq u tiġi ffatturata mis-subappaltatur qabel ma A tiffatturaha mill-ġdid lill-persuna li tagħmel l-ordni għaliha.

54. Il-Qorti tal-Ġustizzja ġġustifikat ir-rifjut tal-estensjoni tal-eżenzjoni għall-istadji preċedenti għall-kunsinna finali ta' oġġetti lill-operatur ta' bastimenti bir-riskju tal-bdil ta' destinazzjoni tal-oġġetti jew tas-servizzi inkwistjoni u tal-obbligu li jirriżulta minn dan għall-Istati Membri li jistabbilixxu mekkaniżmi ta' kontroll u ta' sorveljanza sabiex jiżguraw ruħhom mid-destinazzjoni finali tagħhom. Tali mekkaniżmi jfissru, għall-Istati Membri u għall-operaturi kkonċernati, limitazzjonijiet irrikonċiljabbli mal-applikazzjoni korretta u sempliċi tal-eżenzjonijiet stipulata fl-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT [36].

55. Issa, dan ir-riskju jirriżulta mit-twettiq ta' operazzjonijiet ta' qabel il-proviżjon effettiv tal-bastiment, li għandhom l-effett li jintroduċu fil-katina ta' kummerċjalizzazzjoni possibbiltajiet ta' tibdil tad-destinazzjoni tal-prodotti petroliferi. Dan ir-riskju huwa, konsegwentement, eskluż għal servizz ta' tagħbija jew ta' ħatt tal-merkanzija, imwettaq direttament abbord tal-bastiment.

56. Huwa minnu li waqt is-seduta, il-Kummissjoni invokat riskju ieħor, li jirriżulta mill-fatt li l-operazzjoni ta' tagħbija u ta' ħatt tista' titwettaq fuq bastiment li ma jissodisfax il-kriterji stabbiliti fl-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT, sa fejn l-Istati Membri kollha ma għandhomx reġistru kompjuterizzat li jippermetti verifika tal-karatteristiċi tal-bastiment mgħobbi jew li nħatt mill-merkanzija. Mingħajr ma niċħad li jista' jeżisti r-riskju li l-operazzjoni ta' tagħbija tista' titwettaq fuq bastiment jew li t-tagħbija tinħatt minn bastiment li, b'mod partikolari, ma jinnavigax fl-ibħra miftuħa, hemm lok li jiġi kkonstatat li dan ir-riskju ma japplikax għal operazzjoni mwettqa b'subappalt u ffatturata mill-ġdid mill-impriża prinċipali lil persuna li tagħmel l-ordni. Fil-fatt, jista' jiġi immaġinat ukoll li operazzjoni direttament iffatturata lis-sid tal-bastiment mill-fornitur fir-realtà tirrigwarda bastiment mhux bħal dawk previsti fl-Artikolu 148(a) tad-Direttiva tal-VAT. Ir-riskju ġenerali sostnut mill-Kummissjoni għandu għalhekk iwassal loġikament għal kontestazzjoni tal-prinċipju nnifsu ta' eżenzjoni għall-operazzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 148 ta' din id-direttiva.

57. F'dawn iċ-ċirkustanzi, fil-fehma tiegħi, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar operazzjonijiet preċedenti għall-proviżjon ta' bastiment ma tistax tiġi trasposta għal provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-merkanzija. Inqis li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 148(d) tad-Direttva tal-VAT għandha tapplika skont in-natura ta' din il-provvista ta' servizzi u mhux skont il-fornitur jew id-destinatarju tagħha.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — C-181/04 sa C-183/04, EU:C:2006:563.

36 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 28).

IV – **Konklużjoni**

58. Konsegwentement, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari magħmula mill-Korkein hallinto oikeus (qorti amministrattiva suprema, il-Finlandja) kif ġej:

L-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li l-kunċett ta' provvista ta' servizzi mwettqa għall-bżonnijiet diretti tal-bastimenti msemmija fl-Artikolu 148(a) jew tal-merkanzija tagħhom jinkludi s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-bastiment jew ta' ħatt minnu.

L-Artikolu 148(d) tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni prevista minn din id-dispożizzjoni tinkludi s-servizzi ta' tagħbija ta' merkanzija fuq il-vapur jew ta' ħatt minnu, meta dawn is-servizzi jkunu pprovduti minn subappaltatur li jaġixxi f'isem operatur ekonomiku li huwa stess ikun marbut mhux mas-sid tal-bastiment iżda ma' speditur tal-merkanzija, trasportatur jew burdnar, jew mal-possessur tal-merkanzija kkonċernata.