KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI MAZÁK

ippreżentati fis-17 ta' Ġunju 2008 [1]

1. Permezz ta' din it-talba għal deċiżjoni preliminari, ir-Regeringsrätten (Qorti amministrattiva suprema) (Żvezja) titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tal-Komunitajiet Ewropej sabiex tinterpreta l-Artikoli 9(2)(e) u u 21(1)(b) tas-Sitt Direttiva tal-VAT [2], kif ukoll l-Artikoli 56 (1)(ċ) u 196 tad-Direttiva 2006/112/KE [3] (iktar 'il quddiem, flimkien, id-"dispożizzjonijiet ikkontestati"). Il-kawża prinċipali tirrigwarda parzjalment il-perijodi ta' kontabbiltà li għalihom huma applikabbli d-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva u parzjalment il-perijodi ta' kontabbiltà li għalihom huma applikabbli d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112.

2. Il-kawża prinċipali tirrigwarda fondazzjoni Żvediża, li teżerċita kemm attivitajiet ekonomiċi kif ukoll attivitajiet oħrajn, u li tixtieq tikseb servizzi ta' konsulent mid-Danimarka. Il-qorti tar-rinviju titlob li jiġi ppreċiżat, għall-finijiet tal-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet ikkontestati, jekk il-fondazzjoni hijiex persuna taxxabbli minkejja li s-servizzi huma użati biss għall-attivitajiet tagħha li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi.

I — Il-kuntest ġuridiku

A — *Dritt Komunitarju*

3. L-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li huma suġġetti għall-VAT "il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

4. L-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li hija persuna taxxabbli "kull persuna li b'mod indipendenti twettaq fi kwalunwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività". L-Artikolu 4(2) jipprovdi li l-"attivitajiet ekonomikiċi [...huma] l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummerċjanti u persuni li jagħtu [servizzi]".

1 — Lingwa tal-kawża: l-Ingliż.

2 — Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU L 145, p. 1) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

3 — Direttiva tal-Kunsill, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2006/112"). Flimkien, is-Sitt Direttiva u d-Direttiva 2006/112 ser jissejħu d-"Direttivi". Id-Direttiva 2006/112 issostitwit u annulat is-Sitt Direttiva b'effett mill-1 ta' Jannar 2007.

5. L-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva, rigward il-post tal-provvista tas-servizzi, jipprovdi li ġej:

"1. Il-post minn fejn jingħata servizz għandu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti.

2. Iżda:

[...]

e) il-post fejn jingħataw is-servizzi li ġejjin, meta jsiru għal konsumaturi stabbiliti barra l-Komunità jew għal persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess pajjiż bħal tal-fornitur, għandu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss li lilu jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti:

[...]

— servizzi ta' konsulenti, enġiniera, uffiċji ta' konsulenza, avukati, accountants u servizzi simili, kif ukoll l-ipproċessar ta' data u l-għoti ta' informazzjoni [...]".

6. Skont l-Artikolu 21(1)(b) tas-Sitt Direttiva, il-VAT hija dovuta minn:

"persuni għal min is-servizzi koperti minn l-Artikolu 9(2)(e) huma fornuti u mwettqa minn persuna taxxabbli residenti barra. Madanakollu, Stati Membri jistgħu jeħtieġu li l-fornitur tas-servizzi jkun *in solidum* responsabbli għall-ħlas tat-taxxa".

7. L-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi li t-tranżazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu suġġetti għall-VAT: "il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

8. L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

"'Persuna taxxabbli' għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet [...] fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu bħala 'attività ekonomika'."

9. L-Artikolu 56(1) tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

"Il-post ta' provvista tas-servizzi li ġejjin lil konsumaturi stabbiliti barra mill-Komunità, jew lil persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess Stat Membru bħall-fornitur, għandu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tiegħu jew għandu stabbiliment fiss li għalih jingħata s-servizz, jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan, il-post fejn hu jkollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti:

[...]

c) servizzi ta' konsulenti, enġiniera, uffiċji ta' konsulenza, avukati, accountants u servizzi simili, kif ukoll l-ipproċessar ta' data u l-provvista ta' informazzjoni [...]".

10. Fl-aħħarnett, l-Artikolu 196 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li lilha ikunu ġew ipprovduti s-servizzi msemmija fl-Artikolu 56 [...]".

B — *Dritt nazzjonali*

11. L-ewwel Artikolu tal-ewwel Kapitolu talliġi "medvärdesskattelagen (1994:200)" [liġi Nru 200 tal-1994 dwar il-VAT] (iktar 'il quddiem il-"liġi ML") jipprovdi li l-provvisti ta' oġġetti u l-provvisti ta' servizzi fit-territorju mwettqa fil-kuntest ta' attività professjonali [4] huma suġġetti għall-VAT.

4 — Din id-dispożizzjoni hija intiża sabiex tittrasponi l-Artikolu 2 (1) tas-Sitt Direttiva.

12. L-Artikolu 7 tal-Kapitolu 5 tal-liġi ML jipprovdi li ċerti provvisti ta' servizzi, li huma speċifikati fl-imsemmi artikolu, b'mod partikolari dawk ta' konsulenza, ipprovduti minn fornitur stabbilit fi Stat Membru ieħor, jitqiesu bħala pprovduti fit-territorju tal-pajjiż jekk dak li jirċievi s-servizzi huwa kummerċjant li għandu, fl-Iżvezja, is-sede tal-attività ekonomika tiegħu jew jekk huwa għandu, fl-Iżvezja, stabbiliment stabbli li għalih jiġu pprovduti s-servizzi jew, fin-nuqqas ta' dan, id-domiċilju tiegħu jew ir-residenza normali tiegħu. Jekk il-fornitur tas-servizzi ta' konsulenza li huma suġġetti għall-VAT u li jitwettqu fit-territorju tal-pajjiż huwa kumpannija barranija, il-VAT hija dovuta minn dak li jirċievi s-servizzi b'applikazzjoni tal-Artikolu 2 tal-Kapitolu 1 tal-liġi ML [5].

13. Il-liġi ML ma tiddefinixxix "kummerċjant". L-Artikolu 1 tal-Kapitolu 4 tal-imsemmija liġi jipprovdi li "attività professjonali" tfisser attività ekonomika kummerċjali u remunerazzjoni minn tranżazzjonijiet imwettqa fil-kuntest tal-imsemmija attività ta' ammont ogħla minn 30 000 SEK matul sena finanzjarja. Mill-Artikolu 1 tal-Kapitolu 13 tal-liġi "inkomstskattelagen" [liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul] jirriżulta li, attività ekonomika tfisser kull attività indipendenti bi qligħ eżerċitata taħt titolu professjonali.

II — Il-fatti, il-proċedura u d-domanda mressqa għal deċiżjoni preliminari

14. Il-kawża prinċipali tikkonċerna fondazzjoni stabbilita fuq il-bażi ta' konvenzjonijiet kollettivi msejħa "Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet" [bidu mill-ġdid – kunsill ta' għajnuna u ta' sostenn għall-persuni vittmi ta' tkeċċija] [iktar 'il quddiem "TRR"], imwaqqfa fl-1994 mill-i"Svenska Arbetsgivareföreningen" (konfederazzjoni Żvediża ta' dawk li jħaddmu, illum "Svenskt Näringsliv") u mill-"Privattjänstemannakartellen" [sindakat tal-impjegati fl-industrija u fis-servizzi].

15. L-istatuti ta' TRR jipprovdu li l-għanijiet tagħha huma, minn naħa, li tħallas il-kumpens għal tkeċċija u li tippromwovi kull miżura li hija tali li tiffaċilita t-trasferiment għal impjieg ġdid ta' impjegati li, għal raġunijiet speċifiċi, ġew imkeċċija jew huma f'tali riskju, u, min-naħa l-oħra, tagħti pariri u toffri assistenza lill-impriżi li huma, jew għandhom mnejn ikunu, f'sitwazzjoni ta' impjegati żejda u sabiex tippromwovi t-taħriġ tal-impriżi fil-qasam tar-riżorsi umani. Il-kundizzjonijiet ta' eżerċizzju tal-attivitajiet ta' TRR huma ddefiniti b'mod iktar preċiż f'kuntratt bejn Svenskt Näringsliv u Privattjänstemannakartellen, imsejjaħ "ftehim ta' tranżizzjoni" ("Omställningsavtalet").

16. L-attivitajiet huma ffinanzjati mill-ħlas, minn dawk li jħaddmu li huma partijiet fil-ftehim, ta' kontribut li jirrappreżenta perċentwali mir-remunerazzjonijiet imħallsin lill-impjegati koperti mill-imsemmi ftehim. Dawk li jħaddmu li huma marbutin mal-ftehim ta' tranżizzjoni permezz ta' ftehim imsejjaħ "ta' rabta" iħallsu kontribut annwali

5 — Dawn id-dispożizzjonijiet jittrasponu fid-dritt nazzjonali d-dispożizzjonijiet korrispondenti tal-Artikolu 9(2)(e) u tal-Artikolu 21(1)(b) tas-Sitt Direttiva.

fiss. Minbarra l-attivitajiet irregolati permezz tal-ftehim ta' tranżizzjoni, TRR hija rreġistrata bħala taxxabbli għall-VAT għas-servizzi pprovduti lill-impriżi li jwettqu "outsourcing". L-attività li hija suġġetta għat-taxxa tirrappreżenta madwar 5 % tad-dħul tagħha.

17. TRR beħsiebha tibbenefika mill-provvista ta' servizzi ta' konsulenza mogħtija b'mod partikolari minn fornitur stabbilit fid-Danimarka, li se jintużaw esklużivament għall-attivitajiet li TRR teżerċita fil-kuntest tal-ftehim ta' tranżizzjoni. Sabiex tiċċara l-konsegwenzi fiskali ta' din it-tranżazzjoni, TRR talbet deċiżjoni preliminari mill-iSkatterättsnämnden (Kunsill tad-dritt fiskali) dwar jekk l-attivitajiet li hija teżerċita fil-kuntest tal-ftehim ta' tranżizzjoni humiex attivitajiet professjonali u jekk hija għandhiex titqies bħala kummerċjant fis-sens tal-Artikolu 7 tal-Kapitolu 5 tal-liġi ML.

18. B'deċiżjoni tat-3 ta' Marzu 2006, l-iSkatterättsnämnden wieġbet li, minn naħa, l-attivitajiet eżerċitati fil-kuntest tal-ftehim ta' tranżizzjoni ma kinux jikkostitwixxu, għal TRR, provvisti ta' servizzi fil-kuntest ta' attività professjonali, u li, min-naħa l-oħra, TRR kellha titqies bħala kummerċjant fis-sens tal-Artikolu 7 tal-Kapitolu 5 tal-liġi ML.

19. TRR ippreżentat rikors mid-deċiżjoni tal-iSkatterättsnämnden u titlob lir-Regeringsrätten sabiex tiddikjara li hija mhijiex kummerċjant fis-sens tal-Artikolu 7 tal-Kapitolu 5 tal-liġi ML. L-iSkatteverket (amministrazzjoni lokali tat-taxxa) titlob li r-Regeringsrätten tikkonferma d-deċiżjoni kkontestata.

20. Insostenn tar-rikors tagħha, TRR issostni, fost l-oħrajn, li reġistrazzjoni inkwantu persuna taxxabbli għall-VAT m'għandhiex, minnha nfisha, l-effett li l-persuna taxxabbli titqies f'kull każ bħala kummerċjant fis-sens tal-Artikolu 7 tal-Kapitolu 5 tal-liġi ML. Fil-każ ta' xiri magħmul għall-attivitajiet li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, TRR mhijiex kummerċjant fis-sens ta' din id-dispożizzjoni. Id-dispożizzjoni korrispondenti tas-Sitt Direttiva, l-Artikolu 9(2)(e) ma tirreferix għall-kunċett ta' kummerċjant iżda għal dak ta' persuna taxxabbli.

21. Ir-Regeringsrätten hija tal-fehma li l-kawża prinċipali titlob l-interpretazzjoni tal-kunċetti "persuna taxxabbli" u "persuna suġġetta li tħallas it-taxxa" fid-dritt Komunitarju għall-applikazzjoni ta' ċerti dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva u tad-Direttiva 2006/112. Il-qorti tar-rinviju tosserva li l-kunċett ta' "persuna taxxabbli" tas-Sitt Direttiva ġie ppreċiżat mill-Qorti tal-Ġustizzja f'diversi sentenzi. Min-naħa l-oħra, hija għadha ma ddikjaratx ruħha fuq l-interpretazzjoni ta' dan il-kunċett għall-applikazzjoni tal-Artikolu 9(2)(e) ta' din l-istess direttiva f'każ konkret bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

22. Filwaqt li qieset li d-dispożizzjonijiet inkwistjoni tas-Sitt Direttiva u tad-Direttiva 2006/112 mhumiex preċiżi u filwaqt li kkons-

tatat li l-kwistjoni għadha ma tressqitx quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ir-Regeringsrätten iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tressaq id-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikoli 9(2)(e) u u 21(1)(b) tas-Sitt Direttiva, kif ukoll l-Artikoli 56(1)(ċ) u 196 tad-[Direttiva 2006/112] għandhom jiġu interpretati fis-sens li, għall-applikazzjoni tagħhom, dak li jirċievi servizzi mingħand persuna taxxabbli fi Stat Membru ieħor, u li jeżerċita fl-istess waqt attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet barra mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva, għandu jitqies bħala persuna taxxabbli, anki jekk l-imsemmija provvista hija użata biss għal dawn l-attivitajiet tal-aħħar?"

23. Il-Qorti tal-Ġustizzja rċeviet osservazzjonijiet mill-iSkatteverket, mill-Gvernijiet tal-Ġermanja, tal-Greċja, tal-Italja u tal-Polonja, kif ukoll mill-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej. Il-partijiet ma talbux smigħ u dan ma ngħatax.

III — Evalwazzjoni

A — *Motivi u talbiet tal-partijiet*

24. TRR ma ressqitx osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

25. Skont l-iSkatteverket, l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva, u l-Artikolu 56(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112 ma jeżiġux li l-ksib isir mill-persuna taxxabbli inkwantu tali jew li jsir fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħha. Barra minn hekk, il-fatt li d-dispożizzjonijiet inkwistjoni ma jeżiġux li dak li jirċievi s-servizzi jaġixxi bħala persuna taxxabbli huwa konformi mal-għan taż-żewġ direttivi.

26. L-iSkatteverket issostni li, għall-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet ikkontestati, persuna taxxabbli għandha titqies bħala tali, indipendentement mill-għan tal-provvista tas-servizz miksub. Għaldaqstant, fil-każ ta' provvisti ta' servizzi mixtrija minn TRR fiċ-ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, il-provvista għandha titqies bħala waħda li saret fl-Iżvezja. Għaldaqstant TRR għandha tiddikjara u tħallas il-VAT lill-awtorità Żvediża tat-taxxa. Madankollu, il-provvisti ta' servizzi mingħajr rabta mal-attivitajiet ekonomiċi ta' TRR ma jagħtux lok għal dritt ta' tnaqqis tal-VAT.

27. Il-Gvernijiet tal-Ġermanja, tal-Polonja u tal-Greċja, kif ukoll il-Kummissjoni, sostnew argumenti fis-sens ta' dawk sostnuti mill-iSkatteverket. Essenzjalment, huma jitolbu li d-dispożizzjonijiet ikkontestati għandhom jiġu interpretati fis-sens li dak li jirċievi l-provvista ta' servizzi ta' konsulenza minn persuna li hija suġġetta li tħallas it-taxxa u li hija stabbilita fi Stat Membru ieħor, meta dak li jirċievi l-provvista jeżerċita kemm attivitajiet ekonomiċi kif ukoll atttivitajiet li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi, għandu jitqies bħala persuna taxxabbli, anki jekk l-imsemmija provvista ta' servizzi tintuża biss għall-attivitajiet li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi.

28. Madankollu, il-Gvern Taljan jitlob, essenzjalment, li d-dispożizzjonijiet ikkontestati għandhom jiġu interpretati fis-sens li dak li jirċievi l-provvista ta' servizzi ta' konsulenza minn persuna taxxabbli li hija stabbilita fi Stat Membru ieħor, meta dak li jirċievi l-provvista jeżerċita kemm attivitajiet ekonomiċi kif ukoll attivitajiet li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi, għandu jitqies bħala konsumatur finali jekk l-imsemmija provvista ta' servizz hija użata biss għall-attivitajiet li jaqgħu barra mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi.

B — *Eżami*

29. Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk id-dispożizzjonijiet ikkontestati għandhomx jiġu interpretati fis-sens li dak li jirċievi l-provvista ta' servizzi minn persuna suġġetta għall-ħlas tat-taxxa u li hija stabbilita fi Stat Membru ieħor, meta dak li jirċievi l-provvista ta' servizzi jeżerċita kemm attivitajiet ekonomiċi kif ukoll attivitajiet li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi, għandux jitqies bħala persuna taxxabbli, anki jekk l-imsemmija provvista ta' servizz tintuża biss għall-attivitajiet li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi.

30. Fid-dawl tal-fatt li l-kliem tad-dispożizzjonijiet rilevanti taż-żewġ Direttivi huwa kważi identiku, u għal raġunijiet ta' ċarezza, ser isir riferiment għas-Sitt Direttiva biss [6].

31. Skont l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva, "persuna taxxabbli" tfisser kull persuna li b'mod indipendenti twettaq attività ekonomika msemmija fil-paragrafu tal-istess artikolu. L-Artikolu 4(2) jiddefinixxi l-kunċett ta' "attività ekonomika" bħala wieħed li jinkludi l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummerċjanti u persuni li jagħtu [servizzi].

32. Hija ġurisprudenza stabbilita li l-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva jagħti kamp ta' applikazzjoni wiesa' ħafna lill-VAT, li jkopri

6 — Essenzjalment, l-Artikoli 2(1), 4 u 9(2)(e) u 21(1)(b) tas-Sitt Direttiva jikkorrispondu rispettivament għall-Artikoli 2(1), 9, 56(1)(ċ) u 196 tad-Direttiva 2006/112.

l-istadji kollha tal-produzzjoni, tad-distribuzzjoni u tal-provvista ta' servizzi [7]. Hija wkoll ġurisprudenza stabbilita li, fid-dawl tal-għan tas-Sitt Direttiva – li huwa, b'mod partikolari, li tinħoloq sistema komuni ta' VAT ibbażata fuq definizzjoni uniformi tal-kunċett "persuna taxxabbli" – din il-kwalità għandha tiġi evalwata esklużivament fuq il-bażi tal-kriterji msemmijin fl-Artikolu 4 tal-imsemmija direttiva [8].

33. Għaldaqstant il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li persuna taxxabbli hija persuna li eżerċitat attività ekonomika indipendenti fis-sens tal-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva, minkejja li din l-attività ekonomika hija biss anċillari [9]. Persuna tista' titqies bħala taxxabbli skont l-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva anki jekk, bħalma huwa l-każ ta' TRR, parti importanti tal-attività tagħha tinsab barra mill-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

34. Fis-sentenza tad-9 ta' Marzu 2006, Gillan Beach (iktar 'il quddiem, is-sentenza "Gillan Beach"), ġie mfakkar li "l-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva jinkludi regoli li jistabbilixxu l-post ta' rabta fiskali tal-provvisti ta' servizzi. Filwaqt li l-ewwel paragrafu ta' dan l-Artikolu jippreskrivi, f'dan ir-rigward, regola ta' natura ġenerali, it-tieni paragrafu tal-istess Artikolu jelenka serje ta' rabtiet speċifiċi. L-għan ta' dawn id-dispożizzjonijiet huwa li jiġu evitati, minn naħa, kunflitti ta' kompetenzi li jistgħu jwasslu għal tassazzjoni doppja u, min-naħa l-oħra, in-nuqqas ta' tassazzjoni fuq id-dħul" [10].

35. Il-Qorti tal-Ġustizzja kompliet tgħid, fl-istess sentenza, li "għandu jiġi mfakkar li, għal dak li għandu x'jaqsam mar-relazzjoni bejn l-Artikolu 9(1) u l-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ma teżisti l-ebda preminenza tal-Artikolu 9(1) fuq l-Artikolu 9(2). F'kull sitwazzjoni, id-domanda li tqum hija jekk din tal-aħħar hijiex koperta minn wieħed mill-każijiet imsemmija fl-Artikolu 9(2) tal-imsemmija direttiva. Fin-nuqqas ta' dan, hija taqa' taħt l-Artikolu 9 (1)" [11].

36. Għaldaqstant l-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva ma jikkostitwixxix eċċezzjoni għar-regola stabbilita mill-ewwel paragrafu tal-imsemmi artikolu u huwa m'għandux ikun suġġett għal interpretazzjoni stretta.

37. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret, fis-sentenza Gillan Beach, li "[g]ħall-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni ta' dritt Komunitarju, għandu jiġi kkunsidrat mhux biss il-kliem ta' din id-dispożizzjoni, iżda wkoll il-kuntest ta' din id-dispożizzjoni u

7 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-4 ta' Diċembru 1990, van Tiem (C-186/89, Ġabra p. I-4363, punt 17); tas-26 ta' Ġunju 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Ġabra p. I-6729, punt 42); u tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, Ġabra p. I-3123, punt 40).

8 — Ara s-sentenza tal-21 ta' April 2005, HE (iċċitata iktar 'il fuq, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

9 — *Ibid*, punt 42.

10 — C-114/05, Ġabra p. I-2427, punt 14 u l-ġurisprudenza ċċitata.

11 — Punt 15 l-ġurisprudenza ċċitata.

l-għanijiet tar-regolament li minnha hija tifforma parti" [12]. B'dan il-mod, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, għandu jinżamm inkunsiderazzjoni li l-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi regola ta' kunflitt li tistabbilixxi l-post ta' tassazzjoni ta' servizzi u li, għaldaqstant, il-limitazzjoni tal-kompetenzi tal-Istati Membri. Hawnhekk nosserva li l-kunċett ta' "servizzi ta' konsulenti" huwa kunċett ta' dritt Komunitarju li jitlob interpretazzjoni uniformi sabiex jiġu evitati sitwazzjonijiet ta' tassazzjoni doppja jew ta' nuqqas ta' tassazzjoni [13].

38. Għandu jiġi osservat li l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva ma jispeċifikax jekk persuna taxxabbli, li tirċievi provvista ta' servizzi, għandhiex tikseb din il-provvista għall-bżonnijiet tal-attività ekonomika tagħha [14]: barra minn hekk, din id-dispożizzjoni ma tinkludi xejn li jindika li tali fatt huwa determinanti għall-bżonnijiet tal-applikazzjoni tagħha.

39. Madankollu, kif tenfasizza ġustament il-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jgħid b'mod espliċitu li l-provvista ta' oġġetti u servizzi, magħmulin bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li "taġixxi bħala tali" huma suġġetti għat-taxxa. Barra minn hekk, l-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi espliċitament li d-dritt għal tnaqqis mill-input tax huwa rikonoxxut sa fejn l-oġġetti u s-servizzi jintużaw għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli [15].

40. Madankollu, filwaqt li l-Artikoli 2(1) u 17 (2) tas-Sitt Direttiva jirreferu espliċitament għall-persuna taxxabbli li "taġixxi bħala tali" jew provvisti ta' servizzi għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli, l-Artikolu 9(2)(e) tagħha ma jinkludix tali preċiżjoni. Fil-fehma tiegħi, dan ma huwa, bl-ebda mod, nuqqas tal-leġiżlatur Komunitarju. Bil-kontra, in-nuqqas ta' riferiment, fl-Artikolu 9(2)(e) għall-attività ekonomika, għal persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali jew għal tranżazzjonijiet taxxabbli jfisser li, għall-istabbiliment tal-post fejn titwettaq il-provvista ta' servizz, il-fatt li l-klijent jeżerċita, barra minn hekk, attivitajiet li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva ma jippreklud ix l-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni [16].

41. Barra minn hekk, din l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet ikkontestati hija konformi mal-interessi ta' sempliċità ta' ġestjoni (tar-regoli dwar il-post tal-provvista ta' servizz), ta' ġbir tat-taxxa u ta' prevenzjoni tal-evażjoni fiskali [17]. Huwa minnu li, kif l-iSkatteverket tenfasizza ġustament, jekk dak li jirċievi l-provvista ta' servizzi kellu jaġixxi bħala persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali jew jekk il-provvista ta' servizz kellha tintuża għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli, tali rekwiżit ikun tali li jrendi

12 — Punt 21 tas-sentenza, u l-ġurisprudenza ċċitata.

13 — Fir-rigward ta' "attivitajiet simili", ara s-sentenza Gillan Beach (punt 20 tal-ġurisprudenza ċċitata). Fir-rigward ta' "servizzi ta' reklamar", ara s-sentenzi tas-17 ta' Novembru 1993, Il-Kummissjoni vs Franza (C-68/92, Ġabra p. I-5881, punt 14); u tas-17 ta' Novembru 1993, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-73/92, Ġabra p. I-5997, punt 12); u l-Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenrali Jacobs fis-sentenza tal-15 ta' Marzu 2001, SPI (C-108/00, Ġabra p. I-2361, punt 14).

14 — Jiġifieri l-attività taxxabbli.

15 — Ara s-sentenza tat-2 ta' Ġunju 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Ġabra p. I-4685, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

16 — Nixtieq inżid li, kif jirriżulta biċ-ċar minn dak li ntqal, l-għan tal-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva huwa differenti mill-għanijiet tal-Artikoli 2(1) u 17(2) tiegħu.

17 — Fid-dawl tal-interpretazzjoni tiegħi tad-dispożizzjonijiet ikkontestati u fil-każ ta' dubji dwar ir-riskju ta' evażjoni fiskali, nosserva li l-Artikoli 21 u 22(7) tas-Sitt Direttiva jawtorizzaw lill-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri sabiex jieħdu l-miżuri neċessarji sabiex jaġixxu kontra dan ir-riskju. Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tas-26 ta' Settembru 1996, Dudda (C-327/94, Ġabra p. I-4595, punt 32).

l-istabbiliment tal-post tal-provvista ta' servizzi, f'ħafna każijiet, wisq iktar diffiċli, kemm għall-impriżi kif ukoll għall-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri kkonċernati [18].

42. Barra minn hekk, mill-perspettiva tal-aspetti prattiċi [19] ta' tali interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet ikkontestati, fil-każ ta' persuna li tirċievi servizzi ta' konsulent, it-taxxa hija dovuta meta l-imsemmija persuna tibgħat id-dikjarazzjoni tagħha tal-VAT lill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru fejn hija stabbilita. Peress li hija persuna taxxabbli, hija ma tistax tkun diġà rreġistrata f'dan l-Istat Membru għall-bżonnijiet tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT. Barra minn hekk, jekk il-provvisti ta' servizzi jsiru għall-attività ekonomika tagħha, il-persuna li tirċievi s-servizzi tista' tinvoka d-dritt tagħha għal tnaqqis ta' input tax. Min-naħa l-oħra, dak li jipprovdi s-servizzi għandu bżonn jistabbilixxi biss li l-persuna li tirċievi s-servizzi hija taxxabbli [20].

43. Fl-aħħar nett, fil-fehma tiegħi, tali qari tad-dispożizzjonijiet ikkontestati għandu jsir wkoll minħabba l-prinċipju ta' ċertezza legali, għaliex ir-regoli rigward l-istabbiliment tal-post tal-provvista ta' servizz għandhom ikunu prevedibbli għall-kummerċjanti. Dan il-prinċipju japplika b'severità partikolari fir-rigward ta' regoli li għandhom konsegwenzi fiskali, sabiex l-individwi jkunu jistgħu jkunu jafu bi preċiżjoni l-obbligi imposti fuqhom minn tali regoli [21].

44. Din l-interpretazzjoni twassal ukoll għat-tnaqqis tal-piż fuq il-kummerċjanti li joperaw fis-suq intern kollu. U dan, min-naħa tiegħu, huwa tali li jiffaċilita l-moviment liberu tal-oġġetti u tas-servizzi li, infakkar, huwa wieħed mill-għanijiet prinċipali tas-sistema komuni tal-VAT [22].

45. Qabel ma nikkonkludi, nixtieq insemmi fi ftit kliem li, fid-dawl ta' dak li ntqal, jidher li, fl-interpretazzjoni tiegħu tad-dispożizzjonijiet ikkontestati [23], il-Gvern Taljan ma ħax biżżejjed inkunsiderazzjoni l-għan tagħhom.

18 — Nammetti wkoll li, jekk bil-kontra tal-interpretazzjoni proposta iktar 'il fuq, id-dispożizzjonijiet ikkontestati kellhom jitqiesu li jinkludu tali rekwiżiti, issir ħsara lill-interessi ta' sempliċità ta' ġestjoni tar-regoli u ta' faċilità ta' ġbir tat-taxxa f'sitwazzjonijiet fejn il-provvista ta' servizz issir għall-bżonnijiet taż-żewġ kategoriji ta' attivitajiet eżerċitati minn TRR. Id-dispożizzjonijiet ikkontestati ma jagħtu l-ebda ħjiel dwar il-mod kif għandu jsir il-qsim bejniethom.

19 — Din il-kwistjoni hija marbuta fil-qrib ma' dik żviluppata fil-punt preċedenti. Jekk il-qsim tal-kompetenza fiskali bejn l-Istati Membri hija kumplessa wisq, tranżazzjonijiet normalment taxxabbli għandhom mnejn jevitaw it-tassazzjoni.

20 — Kif tosserva ġustament l-iSkatteverket, sistema bħal din tippermetti lil dak li jipprovdi s-servizz, bħal dak li jipprovdi servizzi ta' konsulent, li jevita l-obbligu ta' reġistrazzjoni għall-bżonnijiet tal-VAT f'kull Stat Membru fejn il-klijenti tiegħu huma stabbiliti.

21 — Ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Fennelly fis-sentenza tas-26 ta' Settembru 1996, Dudda u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Cosmas fis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tat-2 ta' Mejju 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Ġabra p. I-2395, punt 12).

22 — Fil-kawża prinċipali, il-fatti seħħew qabel id-dħul fis-seħħ tad-Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE, tat-12 ta' Frar 2008, li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tal-post tal-forniment ta' servizzi (ĠU L 44, p. 11). L-Artikolu 2 tad-Direttiva 2008/8 jipprovdi li, mill-1 ta' Jannar 2010, l-Artikolu 43 tad-Direttiva 2006/112 huwa ssostitwit permezz tal-kliem li ġej: "Għall-fini li jiġu applikati r-regoli li jikkonċernaw il-post tal-forniment tas-servizzi: 1) persuna taxxabbli li twettaq ukoll attivitajiet jew transazzjonijiet li m'humiex ikkunsidrati bħala forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi skont l-Artikolu 2(1) għandha titqies bħala persuna taxxabbli fir-rigward tas-servizzi kollha fornuti lilha" (l-enfażi hija tiegħi).

23 — Ara punt 28 iktar 'il fuq.

46. Fl-aħħarnett, fir-rigward tal-Artikolu 21 (1)(b), tas-Sitt Direttiva, li huwa wkoll is-suġġett tad-domanda preliminari magħmula, biżżejjed jingħad li din id-dispożizzjoni sempliċement tgħid li, meta servizz imsemmi fl-Artikolu 9(2)(e) ta' din l-istess direttiva jsir minn persuna taxxabbli li hija stabbilita barra mill-pajjiż, il-VAT hija dovuta minn dak li jirċievi s-servizz. Għaldaqstant, jekk il-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva kif ukoll dawk tal-Artikolu 21(1)(b) jiġu lkoll sodisfatti, dak li jirċievi s-servizzi huwa taxxabbli għall-VAT fir-rigward tal-provvisti ta' servizzi li huwa jibbenefika minnhom, indipendentement mill-fatt jekk saru jew ma sarux għall-attivitajiet li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tad-direttivi.

IV — Konklużjoni

47. Għaldaqstant jiena tal-fehma li l-Qorti tal-Ġustizzja għandha tirrispondi b'dan il-mod għad-domanda preliminari magħmula mir-Regeringsrätten:

"Sabiex jiġi stabbilit il-post ta' provvista ta' servizzi, l-Artikoli 9(2)(e) u 21(1)(b) 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, kif ukoll l-Artikoli 56(1)(ċ) u 196 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 dak li jirċievi servizzi mingħand persuna taxxabbli stabbilita fi Stat Membru ieħor, u li jeżerċita fl-istess waqt attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet barra mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva, għandu jitqies bħala persuna taxxabbli, anki jekk l-imsemmija provvista hija użata biss għal dawn l-attivitajiet tal-aħħar."