



Gabra tal-gurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
WATHELET
ipprezentati fit-8 ta' Mejju 2014¹

Kawża C-7/13

Skandia America Corp. USA, filial Sverige
vs
Skatteverket

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Förvaltningsrätten i Stockholm (l-Isvezja)]

“Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud — Grupp VAT — Fatturazzjoni interna għas-servizzi pprovduti minn kumpannija prinċipali li għandha s-sede prinċipali tagħha fi Stat terz lill-fergħa tagħha li tappartjeni għal grupp VAT fi Stat Membru — Natura taxxabli jew mhux taxxabli tas-servizzi pprovduti”

I – Introduzzjoni

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari hija pprezentata fil-kuntest ta’ kawża bejn il-fergħa Svediża tal-kumpannija Skandia America Corporation, stabbilita fl-Istati Uniti, u Skatteverket (amministrazzjoni fiskali Svediża) dwar id-deċiżjoni ta’ din tal-aħħar li tissugġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar ’il quddiem il-“VAT”) il-provvista ta’ servizzi ta’ Skandia America Corporation lill-fergħa Svediża tagħha, irreġistrata fl-Isvezja bħala parti minn grupp magħmul minn diversi kumpanniji meqjusa li huma persuna taxxabli waħda sugġetta għall-VAT (iktar ’il quddiem il-“grupp VAT”).

2. Fis-sentenza FCE Bank tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, stabbiliment fiss, li ma huwiex entità ġuridika distinta mill-kumpannija li minnha huwa jiffirma parti, li huwa stabbilit fi Stat Membru ieħor minn fejn tinsab din il-kumpannija u li l-kumpannija tipprovdilu servizzi, ma għandux jittqies li huwa persuna taxxabli minhabba l-ispejjeż li ġew attribwiti lilu għall-imsemmija provvista².

3. Din il-kawża li tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 9(1), 11 u 196 tad-Direttiva 2006/112/KE tal-Kunsill, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (iktar ’il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”³) tqajjem essenzjalment il-kwistjoni ta’ jekk il-prinċipju stabbilit mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha FCE Bank (EU:C:2006:196) japplikax fil-każ fejn il-fergħa tagħmel parti minn grupp VAT fil-pajjiż fejn din tkun stabbilita u, fl-affermattiv, jekk il-persuna responsabbli għall-hlas tal-VAT tkunx il-fornitur jew ix-xerrej tas-servizzi inkwistjoni.

1 — Lingwa originali: il-Franciż.

2 — C-210/04, EU:C:2006:196, punt 41.

3 — ĠU L 347, p. 1.

II – Il-kuntest ġuridiku

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

4. L-Artikolu 2 tad-Direttiva tal-VAT jindika dan li ġej:

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

[...]

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

[...]”

5. L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi:

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

6. Skont l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT:

“Wara konsultazzjoni mal-Kumitat Konsultattiv tal-VAT, kull Stat Membru jista' jikkunsidra bħala persuna taxxabbli waħedha kwalunkwe persuni stabbiliti fit-territorju ta' dak l-Istat Membru li, filwaqt li huma indipendenti legalment, ikollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin b'rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi.

Stat Membru li jeżerċita l-għażla prevista fl-ewwel paragrafu, jista' jadotta kwalunkwe miżura meħtieġa biex jimpedixxi l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa permezz ta' l-użu ta' din id-dispożizzjoni.”

7. L-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT jiddisponi li:

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

8. L-Artikolu 56(1)(ċ) u (k) tad-Direttiva tal-VAT jiddisponi li:

“1. 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:

ċ) servizzi ta' konsulenti, enġiniera, uffiċji ta' konsulenza, avukati, accountants u servizzi simili, kif ukoll l-ipproċessar ta' data u l-provvista ta' informazzjoni;

[...]

k) servizzi pprovduti elettronikament, bħal dawk imsemmija fl-Anness II.

[...]”

9. Skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT:

“Il-VAT għandha tithallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta’ merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din tithallas minn persuna oħra fil-każijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199 u fl-Artikolu 202.”

10. Skont l-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT:

“Il-VAT għandha tithallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li lilha ikunu ġew ipprovduti s-servizzi msemmija fl-Artikolu 56 jew kwalunkwe persuna identifikata għall-finijiet tal-VAT fl-Istat Membru li fih hi dovuta t-taxxa li lilha jiġu pprovduti s-servizzi previsti fl-Artikoli 44, 47, 50, 53, 54 u 55, jekk is-servizzi jiġu pprovduti minn persuna taxxabbli li mhix stabbilita f’dak l-Istat Membru.”

11. L-Anness II bit-titolu “Lista indikattiva tas-servizzi pprovduti elettronikament imsemmija fil-punt (k) ta’ l-Artikolu 56(1)” huwa fformulat kif ġej:

- “1) Il-provvista ta’ siti web, web-hosting, ġestjoni b’distanza ta’ programmi u tagħmir;
- 2) il-provvista ta’ software u l-aġġornament tiegħu;
- 3) il-provvista ta’ immaġini, test u informazzjoni u t-tqegħid għad-disposizzjoni ta’ bażijiet tad-data;
- 4) il-provvista ta’ mużika, films u logħob, inklużi logħob tax-xorti u logħob ta’ l-azzard, u ta’ xandiriet u avvenimenti politiċi, kulturali, artistici, sportivi, xjentifiċi u ta’ divertiment;
- 5) il-provvista ta’ taġlim b’distanza.”

B – *Id-dritt Svediż*

12. Mill-Kapitolu 6a, l-Artikoli 1 sa 4 tal-Liġi Nru 200 tal-1994, dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud [mervärdesskattelagen (1994:200)] jirriżulta li żewġ operaturi ekonomiċi jew iktar jistgħu jittqiesu li huma operatur wiehed (grupp VAT) u l-attività li jwettqu tista’ titqies li hija attività waħda. Huwa biss jekk ikun jinsab fl-Isvezja li stabbiliment fiss ta’ operatur ekonomiku jkun jista’ jagħmel parti minn grupp VAT. Grupp VAT jista’ jinkludi biss operaturi relatati mill-qrib ma’ xulxin b’rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi. Dan jiġi stabbilit permezz ta’ deċiżjoni ta’ identifikazzjoni tal-iSkatteverket, meħuda fuq talba tal-membri tal-grupp. Dawn id-dispożizzjonijiet ġew adottati abbażi tal-awtorizzazzjoni mogħtija fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT.

13. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 7 fil-Kapitolu 5, ta’ din il-liġi jipprevedi li s-servizzi msemmija fit-tieni paragrafu jittqiesu li huma pprovduti fit-territorju nazzjonali jekk jiġu pprovduti minn pajjiż li jinsab barra mill-Unjoni Ewropea u x-xerrej ikun operatur li jkollu s-sede prinċipali tan-negozju tiegħu fl-Isvezja. Dawn is-servizzi jinkludu, b’mod partikolari, is-servizzi ta’ konsulenza u analogi, kif ukoll is-servizzi pprovduti elettronikament li jikkonsistu mill-ġestjoni b’distanza ta’ programmi, il-provvista ta’ software u l-aġġornament tiegħu. Din id-dispożizzjoni għandha l-għan li timplimenta l-Artikolu 56 tad-Direttiva tal-VAT.

14. L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 2(1) tal-Kapitolu 1 ta’ din il-liġi jiddisponi li kull min jipprovdi servizzi msemmija fl-Artikolu 1 tal-istess kapitolu huwa obligat li jhallas il-VAT fuq din it-tranzazzjoni. Mill-ewwel subparagrafu tal-istess Artikolu 2(2) jirriżulta li x-xerrej tas-servizzi msemmija fil-Kapitolu 5, l-Artikolu 7, li l-fornitur tagħhom ikun impriża barranija, huwa obligat li jhallas il-VAT fuq l-akkwist. Dawn id-dispożizzjonijiet għandhom l-għan li jimplementaw l-Artikoli 193 u 196 tad-Direttiva tal-VAT.

15. Fil-Kapitolu 1, l-Artikolu 15 tal-istess liġi impriża barranija tfisser operatur li la jkollu s-sede prinċipali tan-negozju tiegħu jew stabbiliment fiss, u lanqas l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti fl-Isvezja.

III – Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

16. Skandia America Corporation hija kumpannija rregolata taħt il-liġi ta' Delaware (l-Istati Uniti) li s-sede prinċipali tan-negozju tagħha tinsab fl-Istati Uniti. Din tagħmel parti mill-grupp tal-assigurazzjoni Old Mutual li l-kumpannija parent tagħha, Old Mutual plc, hija stabbilita fir-Renju Unit. Matul is-snin finanzjarji tal-2007 u l-2008, Skandia America Corporation kellha, fil-livell dinji, il-funzjoni ta' kumpannija tax-xiri tal-grupp fir-rigward tas-servizzi tal-informatika. Din kienet tiddistribwixxi mill-ġdid dawn is-servizzi tal-informatika akkwistati barra mill-grupp lil diversi kumpanniji jew ferġat tal-grupp, fosthom il-ferġha Svediża.

17. Il-ferġha Svediża ilha rreġistrata bħala membru tal-grupp VAT tal-kumpannija tal-assigurazzjoni Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) mill-11 ta' Lulju 2007. Ir-rwol tagħha kien li tittrasforma s-servizzi tal-informatika pprovduti minn Skandia America Corporation biex jinkiseb il-prodott finali, imsejjah il-produzzjoni informatika (IT-produktion). Din il-produzzjoni kienet imbagħad tiġi pprovduta lil diversi kumpanniji tal-grupp, kemm jekk partijiet mill-grupp VAT kif ukoll jekk le. Ma' kull provvista ta' servizzi, kemm jekk bejn Skandia America Corporation u l-ferġha Svediża tagħha jew jekk bejn din il-ferġha u l-kumpanniji l-oħra tal-grupp, kienet tiżdied margni ("mark-up") ta' 5 % mal-prezz. Sar tqassim tal-ispejjeż bejn Skandia America Corporation u l-ferġha Svediża tagħha permezz tal-ħruġ ta' fatturi interni.

18. Billi l-provvista ta' servizzi ta' Skandia America Corporation lill-ferġha Svediża tagħha kienet tranżazzjoni taxxabbli, l-iSkatteverket iddeċidiet li tagħmilha sugġetta għall-VAT u li Skandia America Corporation kienet il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa. Għal dan il-għan, din identifikat il-ferġha Svediża bħala persuna taxxabbli sugġetta għall-VAT u din kellha tħallas l-ammont tat-taxxa, peress li din kienet tikkostitwixxi l-istabbiliment fiss ta' Skandia America Corporation fl-Isvezja.

19. Il-ferġha Svediża ta' Skandia America Corporation ipprezentat rikors għal annullament kontra din id-deċiżjoni quddiem il-qorti tar-rinviju peress li qieset li ma kienet teżisti l-ebda liġi li tippermetti t-tassazzjoni ta' tranżazzjoni bejn stabbiliment prinċipali u l-ferġha tiegħu u l-identifikazzjoni tal-ferġha bħala persuna taxxabbli sugġetta għall-VAT b'mod parallel għall-identifikazzjoni li diġà hija sugġetta għaliha bħala parti mill-grupp VAT.

20. Billi l-kwistjonijiet ta' VAT imqajma mill-kawża prinċipali kienu għadhom ma ġewx deċiżi mill-Qorti tal-Ġustizzja, il-qorti tar-rinviju ssuspendiet il-proċeduri quddiemha u għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

- "1) Provvista ta' servizzi mixtrija esternament mill-istabbiliment prinċipali ta' kumpannija f'pajjiż terz lejn il-ferġha tagħha fi Stat Membru, flimkien ma' allokazżjoni tal-ispejjeż għax-xiri lill-ferġha, jikkostitwixxu tranżazzjonijiet taxxabbli jekk il-ferġha tagħmel parti minn grupp ta' VAT fl-Istat Membru?
- 2) Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda tkun fl-affermattiv, l-istabbiliment prinċipali fil-pajjiż terz għandu jitqies bħala persuna taxxabbli mhux stabbilita fl-Istat Membru skont it-tifsira tal-Artikolu 196 tad-Direttiva bil-konsegwenza li x-xerrej għandu jiġi ntaxxat għat-tranżazzjonijiet?"

IV – Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

21. It-talba għal deċiżjoni preliminari tressqet lill-Qorti tal-Ġustizzja fis-7 ta' Jannar 2013. Skandia America Corporation, l-iSkatteverket, il-Gvern Ġermaniż u dak tar-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

22. Fil-21 ta' Jannar 2014, il-Qorti tal-Ġustizzja indirizzat lill-partijiet id-domanda li ġejja għal risposta waqt is-seduta:

“Skont l-Artikolu 61(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-partijiet huma mistiedna jiehdu pożizzjoni dwar il-kwistjoni ta' jekk, fir-rigward tal-ġurisprudenza FCE Bank [EU:C:2006:196], il-fergħa ta' kumpannija ta' pajjiż terz stabbilita fi Stat Membru tistax tikkostitwixxi ‘persuna stabbilita fit-territorju ta' dak l-Istat Membru’ skont it-tifsira tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT” [traduzzjoni mhux uffiċjali].

23. Inżammet seduta fit-12 ta' Marzu 2014 u matulha Skandia America Corporation, il-Gvern Svediż, dak Ġermaniż u tar-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni ressqu l-osservazzjonijiet orali tagħhom.

V – Analizi

A – Fuq l-ewwel domanda preliminari

24. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinvju tixtieq tkun taf jekk, provvista ta' servizzi mixtrija barra mill-grupp tkun ipprovduta mill-istabbiliment prinċipali ta' kumpannija stabbilita f'pajjiż terz lill-fergħa tagħha stabbilita fi Stat Membru u li l-provvista tingħata flimkien ma' allokazżjoni lill-fergħa tal-ispejjeż għal dan ix-xiri estern, din tikkostitwixxi tranżazzjoni suġġetta għall-VAT fil-każ fejn il-fergħa hija membru ta' grupp VAT fl-imsemmi Stat Membru.

25. Fi kliem iehor, din id-domanda tqajjem il-problematika tal-applikabbiltà tal-prinċipju stabbilit fis-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196) meta l-fergħa ta' kumpannija fi Stat terz tagħmel parti minn grupp VAT fl-Istat Membru fejn tkun stabbilita. F'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet iddeċidiet li “stabbiliment fiss, li mhuwiex entità ġuridika distinta mill-kumpannija li minnha huwa jifforma parti, li huwa stabbilit fi Stat Membru iehor u li l-kumpannija tipprovdilu servizzi, ma għandux jiġi kkunsidrat bħala persuna taxxabbli minhabba l-ispejjeż li ġew attribwiti lilu għall-imsemmija provvisti”⁴.

1. L-argumenti tal-partijiet

26. Skandia America Corporation u l-Gvern Ġermaniż iqisu li fergħa tista' tagħmel parti minn grupp VAT b'mod separat mill-istabbiliment prinċipali. Il-Gvern Ġermaniż jallega, b'mod partikolari, li billi jirreferi għall-“persuni stabbiliti fit-territorju [tal-Istat Membru tal-grupp]”, l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT japplika għall-istabbilimenti fissi ta' persuni taxxabbli barranin li jinsabu fit-territorju ta' dan l-Istat Membru.

27. Skandia America Corporation u l-Gvern Ġermaniż iqisu wkoll li l-prinċipju tal-unità tal-impriża bejn l-istabbiliment prinċipali u fergħa, stabbilit fis-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), japplika wkoll meta l-fergħa tkun tagħmel parti minn grupp VAT. Skonthom, l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT ma jagħtix lil Stat Membru d-dritt li jaqsam artifiċjalment stabbiliment prinċipali u l-fergħa tiegħu f'żewġ persuni taxxabbli.

⁴ — Sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196, punt 41).

28. F'dan ir-rigward, Skandia America Corporation tqis li l-fergħa Svediża tagħha ma għandhiex għad-dispożizzjoni tagħha awtonomija suffiċjenti biex tagħxi għan-nom tagħha stess, taht ir-responsabbiltà tagħha stess u biex taffaċċja waħedha r-riskji ekonomiċi tal-attività tagħha b'tali mod li fir-rigward tal-VAT ikun hemm dħul mill-bejgħ bejnha u bejn l-istabbiliment prinċipali. Għar-raġunijiet stabbiliti fil-punti 36 sa 40 tas-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196) u, b'mod partikolari, għall-fatt li l-fergħa ma tbatix ir-riskji ekonomiċi marbuta mat-twettiq tal-attivitàjiet tal-impriza u ma għandhiex għad-dispożizzjoni tagħha kapital inizjali, Skandia America Corporation issostni li l-fergħa tagħha ma tistax titqies li hija persuna taxxabbli sugġetta għall-VAT minhabba l-ispejjeż li jkollha tħallas fir-rigward tat-trasformazzjoni tas-servizzi tal-informatika akkwistati barra mill-grupp.

29. Il-Gvern Ġermaniż iqis, min-naħa tiegħu, li l-effetti tal-prinċipju tal-unità tal-impriza huma validi biss għall-istabbilimenti tal-istess entità ġuridika u, fil-kuntest tat-taxxa tal-gruppi VAT, għal dawk il-membri minn grupp li jkollhom is-sede prinċipali tagħhom fl-Istat Membru tal-grupp biss. Skont il-Gvern Ġermaniż minn dan jirriżulta li l-provvisti interni bejn l-entitajiet ġuridiċi differenti li jappartjenu lill-grupp VAT ma humiex taxxabbli għall-finijiet tal-VAT sakemm dawn ikunu limitati għat-tranzazzjonijiet li fihom jipparteċipaw esklużivament l-istabbilimenti (inklużi stabbilimenti prinċipali) li jinsabu fl-Istat Membru tal-grupp VAT. Il-konsegwenza hija li dawn il-provvisti huma taxxabbli għall-finijiet tal-VAT, peress li waħda mill-partijiet għall-provvista tkun stabbiliment (inkluż stabbiliment prinċipali) li ma jkunx jinsab fl-Istat Membru tal-grupp VAT.

30. Min-naħa tiegħu, il-Gvern tar-Renju Unit iqis ukoll li l-prinċipju stabbilit mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha FCE Bank (EU:C:2006:196) huwa applikabbli f'dan il-każ u li l-provvista ta' servizzi li saret bejn l-istabbiliment prinċipali u l-fergħa ma hijiex taxxabbli.

31. Madankollu, għall-kuntrarju ta' Skandia America Corporation u l-Gvern Ġermaniż, il-Gvern tar-Renju Unit iqis li fergħa ma tistax hi stess tagħmel parti minn grupp VAT. Huwa jibbaża ruħu fuq il-formulazzjoni tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT li jirreferi għall-*"persuni stabbiliti fit-territorju [tal-Istat Membru [fejn ikun ikkostitwit il-grupp VAT] [...] li huma indipendenti legalment"*⁵.

32. Il-Gvern tar-Renju Unit isostni li l-espressjoni "persuni stabbiliti" għandha tinftiehem bħala l-persuna ġuridika kollha kemm hija li l-fergħa inkwistjoni tagħmel parti minnha u jikkonkludi li, f'dan il-każ, din il-"persuna" għandha tkun Skandia America Corporation li hija stabbilita fl-Isvezja permezz tal-intermedjazzjoni tal-fergħa tagħha u mhux din tal-aħħar bħala tali.

33. L-iSkatteverket, il-Gvern Svediż u l-Kummissjoni jopponu dawn l-interpretazzjonijiet tal-Artikoli 9 u 11 tad-Direttiva tal-VAT. Anki jekk ma jikkontestawx il-prinċipju stabbilit fis-sentenza FCE Bank (EU:C:2006/196), l-iSkatteverket, il-Gvern Svediż u l-Kummissjoni jqisu li dan ma huwiex applikabbli meta tkun il-fergħa waħedha li tkun giet amMESSA fi grupp VAT. Għall-kuntrarju, dawn iqisu li l-integrazzjoni tal-fergħa fi grupp VAT twassal biex, skont il-prinċipju tal-persuna taxxabbli waħedha inkluż fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, il-fergħa ma tibqax tagħmel parti mill-istess persuna taxxabbli bħall-istabbiliment prinċipali.

34. Insostenn tal-pożizzjoni tagħhom, l-iSkatteverket, il-Gvern Svediż u l-Kummissjoni jiċċitaw b'mod partikolari s-sentenza Ampliscientifica u Amplifin, li permezz tagħha l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li "l-implementazzjoni tas-sistema prevista [fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT] timplika li l-leġiżlazzjoni nazzjonali adottata fuq il-bażi ta' din id-dispożizzjoni, tawtorizza lill-persuni, b'mod partikolari lill-kumpanniji, li huma marbutin fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, li ma jibqgħux ikkunsidrati iktar bħala persuni taxxabbli separati għall-VAT, u jibdedw jitleqqiesu li huma *persuna taxxabbli waħedha*"⁶.

5 — Enfasi miżjuda minni.

6 — Sentenza Ampliscientifica u Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19). Enfasi miżjuda minni.

35. L-iSkatteverket, il-Gvern Svediż u l-Kummissjoni jibbażaw ruħhom fuq dan il-prinċipju ta' persuna taxxabblu waħedha biex isostnu li l-integrazzjoni tal-fergħa fi grupp VAT għandha bħala effett li, għall-finijiet tal-VAT, ikun hemm provvista ta' servizzi bejn żewġ persuni taxxabblu, jiġifieri l-istabbiliment prinċipali ta' Skandia America Corporation u l-grupp VAT, inkluż il-fergħa tiegħu.

36. Fir-rigward tal-għażla ta' integrazzjoni tal-fergħa ta' kumpannija fi grupp VAT mingħajr ma jiġi integrat fih l-istabbiliment prinċipali, il-Kummissjoni tqis li l-espressjoni "persuni stabbiliti fit-territorju ta' dak l-Istat Membru" li tinsab fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li hija kienet indikat fil-komunikazzjoni tagħha lill-Kunsill u lill-Parlament dwar l-għażla ta' raggruppament għall-iskop tal-VAT prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"Komunikazzjoni"⁷).

37. Skont din il-komunikazzjoni, din l-espressjoni timplika li l-fergħat stabbiliti barra mill-pajjiż u li jagħmlu parti minn entitajiet ġuridiċi stabbiliti fl-Istat Membru tal-grupp VAT huma esklużi mill-integrazzjoni fi grupp VAT. *A contrario*, il-fergħat stabbiliti fit-territorju tal-Istat Membru tal-grupp VAT li jagħmlu parti minn entitajiet ġuridiċi stabbiliti barra mill-pajjiż jistgħu jiġu inklużi fi grupp VAT.

38. L-iSkatteverket, il-Gvern Svediż u l-Kummissjoni jqisu għalhekk li l-integrazzjoni tal-fergħa Svediża inkwistjoni fil-grupp VAT ma tikkontestax il-prinċipju stabbilit fis-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196).

2. Evalwazzjoni

39. Il-punt ta' tluq tal-analiżi tiegħi huwa l-formulazzjoni tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, li skontha "kull Stat Membru jista' jikkunsidra bħala persuna taxxabblu waħedha kwalunkwe persuni stabbiliti fit-territorju ta' dak l-Istat Membru li, filwaqt li huma indipendenti legalment, ikollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin b'rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi".

40. Kif tissuggerixxi d-domanda magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja lill-partijiet għal risposta waqt is-seduta, l-ewwel għandu jiġi ddeterminat jekk fergħa, bħala tali, tistax tagħmel parti minn grupp VAT fl-Istat Membru fejn tkun stabbilita, jiġifieri mingħajr ma tkun inkluża fih ukoll il-kumpannija li tagħmel parti minnha u li ma hijiex stabbilita f'dak l-Istat Membru. Fi kliem iehor, għandu jiġi ddeterminat jekk il-fergħa Svediża ta' Skandia America Corporation tistax tiġi kkwalifikata bħala "persuna" stabbilita fit-territorju Svediż fis-sens tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT.

41. Din l-espressjoni diġà kienet sugġetta għal analiżi tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Il-Kummissjoni vs L-Irlanda⁸, anki jekk din l-analiżi kienet tikkonċentra fuq il-kwistjoni pjuttost speċifika ta' jekk l-espressjoni "persuna" użata fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT kellhiex l-għan ta' "persuna taxxabblu" fis-sens tal-Artikolu 9 ta' din id-direttiva.

42. Għall-kuntrarju ta' dak li sostnew il-Gvern Svediż u dak Ġermaniż waqt is-seduta, billi ddeċidiet li l-persuni li ma humiex persuni taxxabblu jistgħu jiġu inklużi fi grupp VAT⁹, il-Qorti tal-Ġustizzja ma awtorizzatx l-inklużjoni tal-fergħat fi grupp VAT b'mod separat mill-istabbiliment prinċipali tagħhom.

7 — KUMM(2009) 325 finali, punt 3.3.2.

8 — Sentenza Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217). Ara, ukoll, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs L-Isvezja (C-480/10, EU:C:2013:263), Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-65/11, EU:C:2013:265), Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-74/11, EU:C:2013:266), Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-86/11, EU:C:2013:267) u Il-Kummissjoni vs Ir-Repubblika Ċeka (C-109/11, EU:C:2013:269).

9 — Sentenza Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (EU:C:2013:217, punt 50).

43. Fil-fatt, il-fatt li, fis-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (EU:C:2013:217), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li “persuna” ma tfissirx “persuna taxxabbli”, jimplika sempliċement li diversi persuni li waħedhom ma humiex persuni taxxabbli jistgħu, billi jgħolqu grupp VAT, jikkostitwixxu flimkien “persuna taxxabbli waħedha” fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT, jiġifieri twettaq, “b’mod indipendenti [...] fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x’ikun l-iskop jew ir-riżultati ta’ dik l-attività”. F’din is-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Irlanda, il-Qorti tal-Ġustizzja għalhekk ma ddefinixxietx l-espressjoni “persuna” fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT.

44. Nenfazizza d-differenza tat-terminoloġija użata mill-Artikoli 9 u 11 tad-Direttiva tal-VAT. L-Artikolu 9 japplika għal “*kull persuna* li [...] twettaq [...] attività ekonomika [...]”¹⁰, filwaqt li l-Artikolu 11 japplika għall-“*persuni* stabbiliti fit-territorju [tal-]Istat Membru [fejn ikun ikkostitwit il-grupp VAT] li, filwaqt li huma indipendenti legalment, ikollhom x’jaqsmu mill-qrib ma’ xulxin b’rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi”¹¹.

45. Fl-opinjoni tiegħi, din id-differenza turi li l-kamp ta’ applikazzjoni *ratione personae* tal-Artikolu 11 huwa iktar strett minn dak tal-Artikolu 9. L-espressjoni “persuna” tista’ għalhekk tinftiehem biss fis-sens ordinarju tagħha, jiġifieri “être qui jouit de la personnalité juridique” (individwu li jkollu personalità ġuridika¹²) [traduzzjoni libera], jiġifieri persuna fiżika jew ġuridika, li diġà huwa iktar ristrett minn sempliċement “kwalunkwe persuna”. Din id-differenza tidher fis-sentenza Heerma, fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-kunċett ta’ persuna taxxabbli ma jkoprix biss il-persuni fiżiċi u morali imma wkoll l-entitajiet li ma għandhomx personalità ġuridika bħal kumpannija ċivili rregolata taħt id-dritt Olandiż¹³. Ma nqisx li din l-interpretazzjoni kienet tkun possibbli kieku l-Artikolu 9 kien jirreferi wkoll għal “persuna”.

46. Għalhekk, kif isostni l-Gvern tar-Renju Unit, sabiex entità tkun tista’ taderixxi ma’ grupp VAT din trid tkun “persuna” distinta, li ma huwiex il-każ ta’ fergħa.

47. Barra minn hekk, la l-istabbiliment prinċipali u lanqas il-fergħa tiegħu miġbura fi hdan persuna ġuridika waħedha ma jistgħu jkunu persuni taxxabbli suġġetti għall-VAT.

48. Fil-fatt, kif spjega l-Avukat Ġenerali Léger fil-punt 56 tal-konklużjonijiet tiegħu fil-kawża FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), “bla ħsara għall-konsultazzjoni mal-Kumitat tal-VAT prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, kull Stat Membru għandu l-possibbiltà li jqis bħala persuna taxxabbli waħedha l-persuni stabbiliti fil-pajjiż li filwaqt li huma indipendenti legalment, ikollhom relatati mill-qrib ma’ xulxin permezz ta’ rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi. Kif jindika l-Gvern tar-Renju Unit, din id-dispożizzjoni tista’ tinftiehem, *a contrario*, fis-sens li l-istess persuna ġuridika tista’ tikkostitwixxi biss persuna taxxabbli waħedha”.

49. Il-konklużjoni li fergħa waħedha ma tistax taderixxi ma’ grupp VAT mingħajr ma tkun inkluża fih ukoll il-kumpannija li tagħmel parti minnha hija konformi bis-shiħ mas-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), u l-ebda waħda mill-partijiet ma tikkontesta dan. F’din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li “servizz huwa taxxabbli biss meta teżisti, bejn il-persuna li tagħti s-servizzi u l-benefiċjarju, relazzjoni ġuridika li matulha jsir skambju tas-servizzi reċiproki”¹⁴. Din iddeċidiet li l-fergħa ma kinitx qed twettaq negozju indipendenti, peress li ma kinitx qiegħda tbat ija nnifisha

10 — Enfasi miżjuda minni.

11 — Enfasi miżjuda minni.

12 — G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, id-Disa’ Edizzjoni, PUF, Pariġi, 2011, p. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

14 — FCE Bank (EU:C:2006:196, punt 34).

r-riskji ekonomiċi marbuta mal-eżerċizzju tal-attività tal-impriza li kienet tagħmel parti minnha¹⁵. Għalhekk waslet għall-konklużjoni li fergħa li ma tkunx entità ġuridika distinta mill-kumpannija li tagħmel parti minnha ma għandhiex titqies li hija persuna taxxabbli indipendenti minn din il-kumpannija¹⁶.

50. Barra minn hekk, l-iSkatteverket, il-Gvern Svediż u l-Kummissjoni jissuggerixxu li s-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), ma tapplikax f'sitwazzjoni fejn il-fergħa tagħmel parti minn grupp VAT peress li, bl-appartenenza tagħha għal dan il-grupp, din ma tibqax tagħmel parti mill-kumpannija taxxabbli u ssir tagħmel parti minn persuna taxxabbli oħra, jiġifieri l-grupp VAT.

51. Il-Kummissjoni tibbaża ruħha b'mod estensiv fuq il-Komunikazzjoni tagħha fejn kienet indikat li l-Artikolu 11 kellu jiġi interpretat f'konformità mal-prinċipji ta' territorjalità u ta' sovranià fiskali¹⁷, li skonthom is-setgħa fiskali ta' kull Stat Membru ma tistax teċċedi l-limiti tat-territorju tiegħu. Għalhekk, il-Kummissjoni tallega li huma biss l-imprizi li s-sede prinċipali tan-negozji tagħhom jinsab fit-territorju tal-Istat Membru jew l-istabbilimenti fissi ta' dawn l-imprizi jew ta' imprizi barranin li jinsabu wkoll f'dan it-territorju li jistgħu jagħmlu parti minn grupp VAT f'dak l-Istat Membru li jkun introduċa din il-possibbiltà.

52. Inqis li t-test tad-Direttiva tal-VAT u l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma jippermettux dan l-approċċ. Barra minn hekk, skont il-Kummissjoni stess, il-pożizzjoni tagħha "tista', mad-daqqa t'għajn, tidher inkonsistenti mas-sentenza dwar il-Bank FCE [EU:C:2006:196]"¹⁸. Għall-kuntrarju tal-analiżi tal-Kummissjoni, il-fatt li din is-sentenza ma tagħmel l-ebda riferiment għas-sitwazzjoni tal-gruppi VAT, ma jiġġustifikax li fergħa tista' tiġi ammassa waħedha fi grupp VAT.

53. Barra minn hekk, l-argument tal-Kummissjoni li, billi tagħmel parti mill-grupp VAT, il-fergħa ssir parti minn persuna taxxabbli oħra ma jagħtix risposta għad-domanda preliminari ta' jekk fergħa waħedha tistax tiġi ammassa fi grupp VAT.

54. Il-fatt li l-provvista ta' servizzi bejn l-istabbiliment prinċipali u l-fergħa ssir bi hlas ma għandu l-ebda effett. Kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha FCE Bank, "l-eżistenza ta' [ftehim] fuq id-distribuzzjoni ta' l-ispejjeż, [...] huwa wkoll element irrilevanti għal din il-kawża peress li tali [ftehim] ma kienx gie n-negozjat bejn partijiet indipendenti"¹⁹. Barra minn hekk, kif taċċetta Skandia America Corporation, din hija kwistjoni ta' ffixxar tal-prezzijiet u ta' tqassim tal-ispejjeż skont id-deċiżjonijiet interni tal-kumpannija, li jservu b'mod partikolari biex jiġu ddeterminati l-benefiċċji tal-istabbiliment fiss²⁰.

55. Barra minn hekk, waqt is-seduta, il-Gvern Svediż u dak Ġermaniż irreferew għall-punt 33 tas-sentenza Le Crédit Lyonnais fejn il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li "kumpannija li stabbiliet is-sede tagħha fi Stat Membru u li għandha stabbiliment fiss fi Stat Membru iehor għandha tiġi kkunsidrata, għaldaqstant, li hija stabbilita f'dan l-aħħar Stat għall-attivitàjiet imwettqa fih"²¹.

15 — *Ibidem* (punti 35 sa 41).

16 — *Ibidem* (punt 41).

17 — KUMM(2009) 325 finali, punt 3.3.2.1.

18 — *Ibidem*, punt 3.3.2.2.

19 — EU:C:2006:196, punt 40. Fil-punt 41, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li l-fergħa ma setgħetx tiġi "kkunsidrat[a] bhala persuna taxxabbli minhabba l-ispejjeż li ġew attribwiti lilh[a] għall-imsemmija provvisti". Enfasi miżjuda minni.

20 — Ara wkoll, f'dan is-sens, il-punti 65 u 66 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża FCE Bank (EU:C:2006:196).

21 — C-388/11, EU:C:2013:541.

56. Madankollu, anki jekk din is-silta tikkonċerna l-ħlas lura tal-VAT, kemm jekk bi tnaqqis kif ukoll jekk b'rimbors, u mhux il-formazzjoni ta' grupp VAT, din bl-ebda mod ma tawtorizza li ferġha taderixxi ma' grupp VAT indipendentement mill-istabbiliment prinċipali. Għaliya iktar tidher li tappoġġa l-pożizzjoni opposta għal dik sostnuta mill-Gvern Svediż u dak Germaniż, jiġifieri l-inklużjoni tal-kumpannija kollha fil-grupp VAT abbażi tal-fatt li, minhabba l-istabbiliment fiss tagħha fl-Istat Membru tal-grupp VAT, il-kumpannija inkwistjoni hija "persun[a] stabbilit[a] fit-territorju ta' dak l-Istat Membru" fis-sens tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT.

57. Fl-aħħar imma mhux l-inqas, l-argument ta' Skandia America Corporation li l-ferġha Svediża waħedha tista' tagħmel parti mill-grupp VAT iwassal, flimkien mal-applikazzjoni tal-prinċipju li jinsab fis-sentenza FCE Bank, biex la l-provvista bejn l-istabbiliment prinċipali Amerikan u l-ferġha Svediża tiegħu u lanqas il-provvista bejn din il-ferġha u l-partijiet tal-grupp VAT l-oħra ma jkunu taxxabbli.

58. Tali riżultat, interessanti b'mod partikolari fis-settur tal-assigurazzjoni fejn tapplika l-eżenzjoni mill-VAT prevista fl-Artikolu 135(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT u għalhekk l-assenza ta' tnaqqis, jista' jirriżulta biss mill-applikazzjoni ta' żewġ regoli inkompatibbli. Il-ferġha ma tistax fl-istess waqt tikkostitwixxi mal-kumpannija li tagħmel parti minnha attur ekonomiku wieħed għall-finijiet tal-VAT skont is-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196) u tkun separata minnha għall-istess finijiet tal-VAT billi waħedha tagħmel parti minn grupp VAT.

59. Inżid li t-tieni paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti lill-Istati Membri li "jadotta[w] kwalunkwe miżura meħtieġa biex jimpedixx[u] l-evaljazzjoni jew l-evitar tat-taxxa permezz ta' l-użu ta' din id-dispożizzjoni". Il-Qorti tal-Gustizzja wkoll, b'mod ġenerali, irrikonossiet li l-ġlieda kontra l-evaljazzjoni fiskali u l-abbużi eventwali hija għan irrikonossut u inkoraġġut mid-Direttiva tal-VAT²².

3. Konklużjonijiet

60. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, jien tal-opinjoni li d-deċiżjoni tal-iSkatteverket li tirrikonossu l-ferġha Svediża ta' Skandia America Corporation waħedha fil-grupp VAT tal-kumpannija tal-assigurazzjoni Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) hija vvizzjata minn illegalità fir-rigward tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT.

61. Fir-rigward tal-konsegwenzi ta' din l-illegalità li għandha tislet il-qorti tar-rinviju, għandhom jissemew hawnhekk erba' ipoteżi fl-ordni li ġej.

4. Konsegwenzi tal-illegalità

a) Id-deċiżjoni tal-integrazzjoni tal-ferġha fil-grupp VAT hija eskluża

62. F'dan il-każ, il-ferġha ma tagħmilx parti mill-grupp VAT. Konsegwentement, il-provvista li saret bejn l-istabbiliment prinċipali ta' Skandia America Corporation u l-ferġha Svediża tagħha ma hijiex taxxabbli għall-finijiet tal-VAT, skont il-prinċipju stabbilit fis-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196).

22 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Halifax *et* C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71), Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punt 54), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punt 36), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punt 50), Mahagében (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 41), Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 35) u Sroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 46).

63. Għall-kuntrarju, il-provvista ta' servizzi bejn il-fergħa Svediża ta' Skandia America Corporation u l-grupp VAT inkwistjoni hija taxxabbli għall-finijiet tal-VAT, fejn din tal-aħħar hija dovuta minn Skandia America Corporation skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT li skontu "[l]-VAT għandha tithallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' [...] servizzi"²³.

b) Id-deċiżjoni tal-integrazzjoni tal-fergħa fil-grupp VAT tiġi sugġetta għal interpretazzjoni konformi

64. F'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju tista' tinterpreta d-deċiżjoni li tintegra l-fergħa fil-grupp VAT f'sens li jagħmilha konformi mal-liġi tal-Unjoni, billi jitqies li t-talba biex issir parti mill-grupp VAT tkun saret biss minn Skandia America Corporation waħedha b'mod li tkun ser tagħmel parti minnu kollha kemm hi.

65. Għandu jiġi ddeterminat jekk kumpannija kkostitwita f'konformità mad-dritt ta' pajjiż terz, f'dan il-każ l-Istati Uniti, li jkollha stabbiliment fiss fi Stat Membru, f'dan il-każ ir-Renju tal-Isvezja, tistax tiġi integrata fi grupp VAT ikkostitwit f'dan l-Istat Membru.

66. Fl-opinjoni tiegħi, kif isostni l-Gvern tar-Renju Unit, il-formulazzjoni tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, li jirreferi għall-"persuni stabbiliti fit-territorju [tal-Istat Membru fejn ikun ikkostitwit il-grupp]" tippermetti lil tali kumpannija li jkollha stabbiliment fiss fit-territorju ta' Stat Membru taderixxi kollha kemm hija ma' grupp VAT ikkostitwit f'dan l-Istat Membru.

67. Din l-interpretazzjoni tal-espressjoni "persuni stabbiliti" mhux biss hija konformi mal-kunċett tal-istabbiliment fis-sens tad-dritt tal-Unjoni, iżda wkoll mal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT, li skontu "[t]-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT [...] il-provvista ta' servizzi bi hlas *fit-territorju ta' Stat Membru* minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali"²⁴. Il-"post minn fejn hu pprovdut is-servizz", skont ir-regola ġenerali tal-Artikolu 43 huwa "[l]-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu *jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn hu pprovdut is-servizz*, jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu jkollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti"²⁵.

68. F'dan il-każ, Skandia America Corporation għandha stabbiliment fiss fl-Isvezja minn fejn issir il-provvista ta' servizzi inkwistjoni. Għalhekk huwa possibbli li nqisu li, minkejja l-istabbiliment tagħha fl-Istati Uniti, Skandia America Corporation hija persuna stabbilita fl-Isvezja fis-sens tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT.

69. F'dan il-każ, il-provvista li saret bejn l-istabbiliment prinċipali ta' Skandia America Corporation u l-fergħa Svediża tagħha ma kinitx tkun taxxabbli għall-finijiet tal-VAT skont il-prinċipju stabbilit fis-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196).

70. Għall-kuntrarju, il-provvista ta' servizzi bejn il-grupp VAT (inkluża Skandia America Corporation) bħala xerrej u l-fornitur tiegħu (li jista' jkun fi Stat Membru li ma huwiex ir-Renju tal-Isvezja jew f'pajjiż terz) bħala fornitur li ma jagħmilx parti mill-grupp ta' Skandia America Corporation tkun taxxabbli għall-finijiet tal-VAT peress li tkun kwistjoni ta' "provvista ta' servizzi bi hlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT.

23 — L-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT li, flimkien mal-Artikolu 56 tagħha, jimponi fuq ix-xerrej ta' servizzi l-obbligu li jhallas il-VAT ma japplikax f'dan il-każ, peress li s-servizzi inkwistjoni ma humiex ipprovduti "lil persuni taxxabbli stabbiliti [fl-Unjoni] imma mhux fl-istess Stat Membru bħall-fornitur". Il-grupp ta' VAT bħala xerrej ta' servizzi huwa stabbilit fl-Isvezja fejn huwa wkoll stabbilit permezz tal-intermedjazzjoni tal-fergħa Svediża tiegħu, il-fornitur ta' servizzi inkwistjoni, jiġifieri Skandia America Corporation. Japplika għalhekk l-Artikolu 43 ta' din id-direttiva, li skontu "[l]-post minn fejn hu pprovdut is-servizz għandu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu *jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn hu pprovdut is-servizz*". Enfasi miżjuda minni.

24 — Enfasi miżjuda minni.

25 — Enfasi miżjuda minni.

71. B'mod iktar preċiż, tkun kwistjoni ta' provvista ta' servizzi "magħmula [...] fit-territorju ta' Stat Membru", peress li, f'dan il-każ japplika l-Artikolu 56 peress li tkun kwistjoni ta' servizzi pprovduti elettronikament [il-paragrafu 1(k) ta' dan l-artikolu]. B'deroga mir-regola ġenerali tal-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT, l-Artikolu 56(1) jiddisponi li "[l]-post ta' provvista tas-servizzi [inkwistjoni] [...] lil persuni taxxabbli stabbiliti [fl-Unjoni] imma mhux fl-istess Stat Membru bhall-fornitur, għandu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tiegħu". F'dan il-każ, is-servizzi inkwistjoni huma pprovduti lill-grupp VAT li huwa stabbilit fl-Isvezja u barra mill-pajjiż tal-fornitur li jista' jkun fi Stat terz jew fi Stat Membru li ma huwiex ir-Renju tal-Isvezja.

72. Jifdal li tiġi ddeterminata l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT. L-Artikolu 196 ta' din id-direttiva jiddisponi li "[l]-VAT għandha tithallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li lilha ikunu ġew ipprovduti s-servizzi msemmija fl-Artikolu 56". Minn din id-dispożizzjoni jirriżulta li l-VAT hija dovuta mill-grupp VAT bħala xerrej ta' servizzi.

c) La Skandia America Corporation u lanqas il-fergħa ma jagħmlu parti mill-grupp VAT

73. Kif sostna l-Gvern Svediz waqt is-seduta, l-integrazzjoni ta' persuna fi grupp VAT hija bbażata fuq il-volontà libera tagħha li tagħmel dan u fuq l-approvazzjoni tal-iSkatteverket. Skandia America Corporation probabbilment ma kinitx tippreżenta talba għal integrazzjoni fil-grupp VAT li kieku kienet taf li l-iSkatteverket ma tippermettix l-integrazzjoni tal-fergħa waħedha tagħha. Għalhekk jidher li huwa korrett li d-deċiżjoni tal-integrazzjoni tal-fergħa Svediza ta' Skandia America Corporation fil-grupp VAT inkwistjoni ma hijiex interpretata fis-sens li Skandia America Corporation kollha kemm hi ssir parti minnu biss jekk l-intenzjoni tal-kumpannija tkun tali.

74. Kieku dan ma kienx il-każ, il-konsegwenzi fir-rigward tal-VAT applikabbli għall-ewwel każ japplikaw ukoll fil-każ inkwistjoni²⁶.

d) Id-deċiżjoni tal-iSkatteverket li tissugġetta għall-VAT il-provvista ta' servizzi minn Skandia America Corporation lill-fergħa Svediza tagħha hija ġġustifikata mill-ġlieda kontra l-evażjoni fiskali (it-tieni paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT)

75. Din l-ipoteżi għandha tiġi prevista, jekk, kif enfasizzat Skandia America Corporation waqt is-seduta, għal raġunijiet ta' dritt intern, id-deċiżjoni tal-ammissjoni tal-fergħa Svediza ta' Skandia America Corporation fil-grupp VAT la setgħet tkompli tiġi eskluża u lanqas tiġi interpretata bil-mod deskritt fit-tieni u t-tielet ipoteżi. F'dan il-każ, id-deċiżjoni kkontestata tal-iSkatteverket tista' tiġi bbażata fuq it-tieni paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT li jawtorizza lil Stat Membru li jkun għamel l-għażla li jippermetti l-istabbiliment ta' gruppi ta' VAT li "jadotta kwalunkwe miżura meħtieġa biex jimpedixxi l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa permezz ta' l-użu ta' din id-dispożizzjoni".

76. Kif semmejt fil-punti 57 u 58 ta' dawn il-konklużjonijiet, l-integrazzjoni tal-fergħa Svediza waħedha ta' Skandia America Corporation fil-grupp VAT twassal biex, flimkien mal-applikazzjoni tal-prinċipju li jinsab fis-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), il-provvista bejn l-istabbiliment prinċipali Amerikan u l-fergħa Svediza tiegħu ma tkunx taxxabbli għall-finijiet tal-VAT filwaqt li l-provvista bejn din il-fergħa u l-membri l-oħra tal-grupp VAT lanqas ma jkun taxxabbli f'dan il-każ skont l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT. Dan il-proċess jipproduċi riżultat li ma kienx mixtieq mil-leġislatur tal-Unjoni, jiġifieri n-nuqqas ta' impożizzjoni tal-provvista ta' servizzi inkwistjoni.

26 — Ara l-punti 62 u 63 ta' dawn il-konklużjonijiet.

77. F'tali ipoteżi, it-tranzazzjonijiet bejn l-istabbiliment prinċipali ta' Skandia America Corporation u l-fergħa Svediża tiegħu jkunu jistgħu jiġu suġġetti għall-VAT, u t-taxxa tkun dovuta, kif issostni l-Kummissjoni, mill-grupp VAT bħala xerrej ta' servizzi skont l-Artikoli 56 u 196 tad-Direttiva tal-VAT²⁷.

78. Ninnota li, fl-erba' ipoteżi, il-provvista inkwistjoni hija suġġetta għall-VAT.

79. Għalhekk ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fergħa ta' kumpannija kkostitwita f'konformità mal-legiżlazzjoni ta' pajjiż terz ma tistax tiġi ammessa indipendentement minn din tal-aħħar fi grupp VAT ikkostitwit fl-Istat Membru fejn tkun stabbilita. Il-provvista ta' servizzi li saret bejn l-istabbiliment prinċipali u l-fergħa ma tikkostitwixxi tranzazzjonijiet taxxabli għall-finijiet tal-VAT, għall-kuntrarju tal-provvista ta' servizzi li saret bejn il-fergħa u l-klijenti tagħha li jagħmlu jew ma jagħmlux parti mill-grupp VAT.

B – Fuq it-tieni domanda preliminari

80. Sussidjarjament, għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, meta provvista ta' servizzi mixtrija barra mill-grupp tkun ipprovduta mill-istabbiliment prinċipali ta' kumpannija li tinsab f'pajjiż terz lil fergħa tal-istess kumpannija stabbilita fi Stat Membru u li tagħmel parti minn grupp VAT ikkostitwit f'dan l-Istat Membru u li l-fornituri jkollhom allokazżjoni tal-ispejjeż għax-xiri lill-fergħa, dawn jikkostitwixxu tranzazzjonijiet taxxabli għall-finijiet tal-VAT, għandha tingħata risposta għat-tieni domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju.

81. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk l-istabbiliment prinċipali ta' din il-kumpannija għandux jitqies "bħala persuna taxxabli mhux stabbilita fl-Istat Membru skont it-tifsira tal-Artikolu 196 tad-Direttiva [tal-VAT] bil-konsegwenza li x-xerrej għandu jiġi ntaxxat għat-tranzazzjonijiet".

82. Skont Skandia America Corporation u l-Kummissjoni, fl-ipoteżi li l-provvista bejn l-istabbiliment prinċipali u l-fergħa hija taxxabli, il-VAT hija dovuta mill-grupp VAT skont l-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT li skontu l-VAT hija dovuta mill-persuna taxxabli li lilha jkunu ġew ipprovduti s-servizzi msemmija fl-Artikolu 56 ta' din id-direttiva.

83. Skont Skandia America Corporation u l-Kummissjoni, f'sitwazzjoni fejn stabbiliment fiss, li jappartjeni għal persuna taxxabli li jkollha l-post prinċipali tagħha barra mill-pajjiż, jaderixxi ma' grupp VAT fl-Istat Membru fejn ikun stabbilit il-grupp, għandu jitqies li dan l-istabbiliment ma jeżistix, mill-perspettiva tal-VAT, barra mill-appartenenza tiegħu f'dan il-grupp. Il-Kummissjoni tissuggerixxi għalhekk interpretazzjoni teleoloġika tal-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT li twassal għall-konklużjoni li Skandia America Corporation għandha titqies li hija persuna taxxabli mhux stabbilita fl-Istat Membru inkwistjoni u li l-VAT hija dovuta mill-grupp VAT bħala xerrej ta' servizzi msemmija fl-Artikolu 56 tad-Direttiva tal-VAT.

84. Min-naħa tagħha, l-iSkatteverket tqis li l-kundizzjonijiet tal-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT ma humiex issodisfatti f'dan il-każ, peress li, permezz tal-fergħa Svediża tiegħu, il-fornitur ta' servizzi inkwistjoni, jiġifieri Skandia America Corporation, huwa stabbilit fl-istess Stat Membru bħax-xerrej ta' servizzi, jiġifieri fl-Isvezja. L-iSkatteverket tqis għalhekk li l-fatt li l-fergħa Svediża ta' Skandia America Corporation hija inkluża fil-grupp VAT Svediż ma jwaqqafx lil din il-kumpannija milli titqies li hija persuna taxxabli fl-Isvezja. Minn dan jirriżulta, skont l-iSkatteverket, li l-VAT hija dovuta minn Skandia America Corporation abbażi tal-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT.

27 — Għal analiżi iktar kompleta, ara l-punti 81 sa 87 ta' dawn il-konklużjonijiet.

85. Ma ninsabx konvint mill-pożizzjoni tal-iSkatteverket. Infakkar li t-tieni domanda tippreżenta ruhha biss fil-każ fejn wara risposta għall-ewwel domanda, it-tranzazzjonijiet bejn l-istabbiliment prinċipali ta' Skandia America Corporation u l-fergħa Svediża tagħha jkunu taxxabbli. Dan jimplika li l-fergħa Svediża ma tistax tibqa' titqies li hija stabbiliment tal-fornitur ta' servizzi iżda titqies li tagħmel parti mix-xerrej ta' servizzi, jiġifieri l-grupp VAT. Għalhekk niehu l-pożizzjoni ta' Skandia America Corporation u tal-Kummissjoni li, f'tali ipoteżi, il-VAT tkun dovuta mill-grupp VAT skont l-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT.

86. Din il-konklużjoni tista' tidher assurda f'għajnejn l-iSkatteverket peress li Skandia America Corporation hija stabbilita manifestament fl-Isvezja permezz tal-fergħa Svediża tagħha, iżda wiehed jaasal biss għal dan jekk tiġi aċċettata l-pożizzjoni tal-iSkatteverket li l-ġurisprudenza FCE BANK (EU:C:2006:196) ma tapplikax meta l-fergħa tkun tagħmel parti minn grupp VAT. Fl-opinjoni tiegħi, dawn il-kontradizzjonijiet jikkostitwixxu argument supplimentari sabiex il-pożizzjoni tal-iSkatteverket u tal-Kummissjoni dwar l-ewwel domanda ma tiġix ammezza.

87. Ir-risposta għat-tieni domanda għalhekk għandha tkun li l-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li, meta l-istabbiliment prinċipali ta' kumpannija li jkun jinsab f'pajjiż terz huwa fornitur taxxabbli mhux stabbilit fl-Istat Membru fejn din għandha fergħa, huwa x-xerrej ta' servizzi, jiġifieri l-grupp VAT li tagħmel parti minnu l-fergħa, li għandu jiġi ntaxxat fuq il-provvista inkwistjoni f'konformità mal-Artikolu 56 ta' din id-direttiva.

VI – Konklużjoni

88. Nipproponi għalhekk lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għad-domandi preliminari ppreżentati mill-Förvaltningsrätten i Stockholm kif ġej:

“Principalment

1. L-Artikolu 11 tad-Direttiva 2006/112/KE tal-Kunsill, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandu jiġi interpretat fis-sens li l-fergħa ta' kumpannija kkostitwita f'konformità mal-leġiżlazzjoni ta' pajjiż terz ma tistax tiġi ammezza indipendentement minn din tal-aħħar fi grupp magħmul minn diversi kumpanniji kkunsidrati bħala persuna taxxabbli waħda sugġetta għall-VAT ikkostitwit fl-Istat Membru fejn tkun stabbilita. Il-provvista ta' servizzi li saret bejn l-istabbiliment prinċipali u l-fergħa ma tikkostitwixxix tranzazzjonijiet taxxabbli għall-finijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud, għall-kuntrarju tal-provvista ta' servizzi li tkun saret bejn il-fergħa u l-klijenti tagħha li jagħmlu jew ma jagħmlux parti minn dan il-grupp.

Sussidjarjament

2. L-Artikolu 196 tad-Direttiva 2006/112 għandu jiġi interpretat fis-sens, li meta l-istabbiliment prinċipali ta' kumpannija li jinsab f'pajjiż terz peress ikun fornitur taxxabbli mhux stabbilit fl-Istat Membru fejn din ikollha fergħa, huwa x-xerrej ta' servizzi, jiġifieri l-grupp magħmul minn diversi kumpanniji kkunsidrati bħala persuna taxxabbli waħda sugġetta għall-VAT li tagħmel parti minnu din il-fergħa, li għandu jiġi ntaxxat fuq il-provvista inkwistjoni f'konformità mal-Artikolu 56 ta' din id-direttiva.”