KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-3 ta' Mejju 2018[1]

**Kawża C-16/17**

**TGE Gas Engineering GmbH - Sucursal em Portugal**
**vs**
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (il-Qorti Arbitrali fil-Qasam Fiskali (Ċentru tal-Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall))

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Leġiżlazzjoni fil-qasam tal-VAT – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Kunċett ta' prestazzjoni ta' servizzi – Distribuzzjoni tal-ispejjeż ġenerali tal-attività kummerċjali ta' kumpannija fuq l-azzjonisti"

## I. Introduzzjoni

1. Huwa fenomenu magħruf li bejn kumpannija u l-azzjonisti tagħha mhux biss jistgħu jiġu skambjati prestazzjonijiet fil-kuntest tar-relazzjoni korporattiva, iżda wkoll abbażi ta' relazzjoni ġuridika proprja u indipendenti.

2. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà eżaminat, f'diversi okkażjonijiet, l-effetti ta' dan il-fenomenu fuq is-sistema tal-VAT[2].

3. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari toffri l-okkażjoni lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tiċċara l-konsegwenzi tad-distribuzzjoni minn grupp ta' impriżi tal-ispejjeż ġenerali tiegħu lill-membri tiegħu fuq id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa.

## II. Il-kuntest ġuridiku

### *A. Id-dritt tal-Unjoni*

4. Il-kuntest ġuridiku tad-dritt tal-Unjoni għal dan il-każ huwa rrappreżentat mid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[3] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"). L-Artikolu 167 tal-imsemmija direttiva jiddisponi:

"Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.
2 Sentenzi tas-27 ta' Jannar 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), u tas-27 ta' Settembru 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495).
3 ĠU 2006, L 347, p. 1.

5. L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi dan li ġej:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

(a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;

[...]"

6. L-ewwel sentenza tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, fil-verżjoni applikabbli mill-1 ta' Jannar 2010, tistabbilixxi li l-post tal-prestazzjoni ta' servizzi lil persuna taxxabbli huwa s-sede tal-attività ekonomika ta' din tal-aħħar. Bil-kontra, jekk is-servizz jiġi pprovdut lill-istabbiliment stabbli tal-persuna taxxabbli, skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, il-post tal-prestazzjoni ta' servizzi huwa l-post tal-istabbiliment stabbli.

7. Ir-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011 tal-15 ta' Marzu 2011 li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[4], applikabbli mill-1 ta' Lulju 2011, jistabbilixxi modalitajiet ta' eżekuzzjoni ta' din id-dispożizzjoni. L-Artikolu 10 jiddefinixxi iktar fid-dettall il-kunċett ta' sede tal-attività ekonomika u l-Artikolu 11 tiegħu l-kunċett ta' stabbiliment stabbli.

### *B. Id-dritt nazzjonali*

8. Il-preskrizzjonijiet tad-dispożizzjonijiet iċċitati tad-Direttiva tal-VAT ġew trasposti mil-leġiżlatur Portugiż.

9. Ir-Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (il-Liġi dwar ir-Reġistru Nazzjonali tal-Persuni Ġuridiċi, iktar 'il quddiem il-"Liġi RNPC") tirregola r-reġistrazzjoni tal-persuni ġuridiċi fir-Registo Nacional de Pessoas Coletivas (ir-Reġistru Nazzjonali tal-Persuni Ġuridiċi, iktar 'il quddiem ir-"RNPC").

10. Konformement mal-Artikolu 4(1)(a) u (b) tal-Liġi RNPC, dan ir-reġistru jinkludi reġistrazzjonijiet kemm dwar persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt Portugiż jew minn dritt barrani kif ukoll dwar rappreżentanzi ta' persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt internazzjonali jew minn dritt barrani li normalment joperaw fil-Portugall.

11. L-Artikolu 13 tal-Liġi RNPC jipprovdi li kull persuna ġuridika rreġistrata fir-RNPC tirċievi Número de Identificação de Pessoa Coletiva (numru ta' identifikazzjoni għal persuni ġuridiċi, iktar 'il quddiem in-"NIPC") u jirregola d-dettalji tal-attribuzzjoni tiegħu.

## III. Il-fatti u l-proċedura fil-kawża prinċipali

12. TGE Gas Engineering GmbH (iktar 'il quddiem "TGE Bonn") hija kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż b'sede f'Bonn. Fit-3 ta' Marzu 2009 din ġiet assenjata n-NIPC 980 410 878 fil-Portugall għall-fini tal-eżekuzzjoni ta' tranżazzjoni unika (ix-xiri ta' ishma ta' kumpannija) bħala entità mhux residenti mingħajr stabbiliment stabbli.

4 ĠU 2011, L 77, p. 1.

13. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali hija l-fergħa Portugiża ta' TGE Bonn, bl-isem ta' "TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal" (iktar 'il quddiem "TGE Portugal"). Fis-7 ta' April 2009 din ġiet assenjata n-NIPC 980 412 463 bħala entità mhux residenti bi stabbiliment stabbli fil-Portugall.

14. Fis-17 ta' April 2009, flimkien ma' Somague Engenharia SA (iktar 'il quddiem "Somague"), TGE Bonn ħolqot grupp ta' interess ekonomiku (Agrupamento Complementar de Empresas) bl-isem ta' "Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE" (iktar 'il quddiem il-"grupp").

15. Il-kuntratt tal-kumpannija jiffissa l-kontribuzzjonijiet tal-membri tal-grupp bħala 85 % għal Somague u 15 % għal TGE Bonn. B'deroga minn dan, ftehim intern tal-grupp jipprovdi li l-profitti u l-ispejjeż tal-grupp għandhom jinqasmu b'64.29 % għal TGE Bonn u 35.71 % għal Somague.

16. Fil-mument tal-ħolqien tal-grupp, TGE Bonn użat in-NIPC 980 410 878, assenjat lilha bħala entità mhux residenti mingħajr stabbiliment stabbli, u mhux in-NIPC assenjat lil TGE Portugal.

17. Il-grupp innifsu huwa msieħeb kuntrattwalment ma' Redes Engéticas Nacionais (iktar 'il quddiem "REN)", li hija kumpannija tal-elettriku Portugiża, u qiegħed iwettaq il-proġett ta' espansjoni tat-terminal f'Sines, li huwa terminal għal gass naturali llikwifikat, għal din il-kumpannija.

18. Fl-4 ta' Mejju 2009, il-grupp ikkonkluda kuntratt ta' subappalt ma' TGE Portugal. Kuntratt simili kien jeżisti wkoll ma' Somague.

19. Abbażi tal-imsemmija kuntratti, TGE Portugal u Somague wettqu kunsinni u prestazzjonijiet ta' servizzi bħala subappaltaturi tal-grupp. Konformement mal-klawżola fil-kuntratt ta' subappalt konkluż bejn il-grupp u TGE Portugal ("Full back-to-back general principle"), il-grupp iffattura lil REN, bħala klijenta, it-totalità ta' dawn il-kunsinni u prestazzjonijiet oħrajn li ġew fornuti lilu minn TGE Portugal.

20. Il-grupp iffattura lil TGE Portugal l-64.29 % tal-ispejjeż inkorsi għall-attività ekonomika proprja tiegħu filwaqt li uża n-NIPC li kien ġie assenjat lil TGE Portugal. Il-grupp iffattura l-35.71 % tal-ispejjeż lil Somague. L-uniku skop tal-fatturazzjoni kien li l-ispejjeż tal-grupp jiġu mgħoddija lill-membri tiegħu. Għaldaqstant, l-ispejjeż inqasmu konformement mal-ftehim intern tal-membri dwar l-obbligazzjonijiet tal-grupp. Madankollu, dan xorta waħda indika l-VAT fuq il-fatturi u proprju ħallasha lill-amministrazzjoni finanzjarja Portugiża, xi ħaġa li din qatt ma kkontestat.

21. Sussegwentement, TGE Portugal invokat it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa inkluża fil-VAT indikata f'dawn il-fatturi.

22. Fil-kuntest ta' spezzjoni fiskali li wettqet l-Autoridade Tributária e Aduaneira (l-Awtorità tat-Taxxa u tad-Dwana, iktar 'il quddiem l-"ATA") fir-rigward ta' TGE Portugal għall-perijodi tat-taxxa 2009, 2010 u 2011, ġie mħejji rapport dwar l-ispezzjoni fiskali. L-ATA nnotat li, minħabba n-NIPC differenti, TGE Portugal u TGE Bonn kellhom jiġu ttrattati bħala entitajiet legali differenti. Fir-rapport ġie rrimarkat li, peress li TGE Bonn hija membru tal-grupp, mentri TGE Portugal ma hijiex, il-grupp indebitament iffattura l-ispejjeż tiegħu lil TGE Portugal. It-tnaqqis, minn TGE Portugal, tat-taxxa tal-input imħallsa kien inammissibbli għal dawn l-ispejjeż.

23. Abbażi ta' dawn il-konstatazzjonijiet, l-ATA ħarġet avviżi fil-konfront ta' TGE Portugal għad-determinazzjoni tal-VAT, flimkien ma' interessi kumpensatorji. Fit-28 ta' Marzu 2014, TGE Portugal ippreżentat ilment kontra dawn l-avviżi, f'dak li għandu x'jaqsam mal-perijodi tat-taxxa 2010 u 2011, iżda l-ilment ġie miċħud mill-ATA.

24. Fid-19 ta' Settembru 2014, TGE Portugal ippreżentat rikors kontra d-deċiżjoni ta' ċaħda tal-ilment, li mill-ġdid ġie miċħud bid-deċiżjoni nnotifikata lir-rikorrenti fil-25 ta' Settembru 2015.

25. Fit-22 ta’ Diċembru 2015, TGE Portugal ippreżentat quddiem il-qorti tar-rinviju talba għall-arbitraġġ diretta kontra din id-deċiżjoni.

## IV. It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

26. B’deċiżjoni ta’ arbitraġġ tad-29 ta’ Ġunju 2016, li waslet fis-16 ta’ Jannar 2017, it-Tribunal Arbitral Tributário (il-Qorti Arbitrali fil-Qasam Fiskali, il-Portugall) ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja, skont l-Artikolu 267 TFUE, id-domanda preliminari li ġejja:

L-Artikoli 44, 45, 132(1)(f), 167, 168, 169, 178, 179 u 192A, 193, 194 u 196 tad-Direttiva tal-VAT (Direttiva 2006/112), l-Artikoli 10 u 11 tar-Regolament ta’ Implimentazzjoni (UE) Nru 282/2011 u l-prinċipju ta’ newtralità fiskali għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li l-amministrazzjoni fiskali Portugiża tirrifjuta d-dritt ta’ tnaqqis tal-VAT lil fergħa ta’ kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż, f’sitwazzjoni fejn:

– il-kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż tkun kisbet numru ta’ identifikazzjoni fiskali fil-Portugall għat-twettiq ta’ att uniku, b’mod speċifiku “xiri ta’ ishma”, marbuta ma’ entità mhux residenti mingħajr stabbiliment stabbli;

– sussegwentement, il-fergħa tal-imsemmija kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż tiġi rreġistrata fil-Portugall, fejn tingħata numru fiskali speċifiku għaliha, inkwantu stabbiliment stabbli ta’ din il-kumpannija;

– wara, il-kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż, li tkun użat l-ewwel numru ta’ identifikazzjoni, tikkonkludi ma’ impriża oħra kuntratt ta’ kostituzzjoni ta’ grupp ta’ interess ekonomiku (GIE), għall-eżekuzzjoni ta’ kuntratt ta’ appalt fil-Portugall;

– sussegwentement, il-fergħa, wara li tuża n-numru fiskali speċifiku għaliha, tikkonkludi kuntratt ta’ subappalt mal-GIE, li jelenka l-prestazzjonijiet reċiproċi bejn il-fergħa u l-GIE u li dan tal-aħħar jaddebita lis-subappaltaturi, skont il-proporzjonijiet miftiehma, l-ispejjeż inkorsi minnu;

– il-GIE jindika, fin-noti ta’ debitu li bagħat biex jaddebita l-ispejjeż lill-fergħa, in-numru ta’ identifikazzjoni fiskali ta’ din tal-aħħar u jiffattura l-VAT;

– il-fergħa tnaqqas il-VAT iffatturat fin-noti ta’ debitu;

– l-operazzjonijiet attivi tal-GIE jiġu kkostitwiti (permezz tas-subappalt), mill-operazzjonijiet attivi tal-fergħa u tal-impriża l-oħra membru fil-GIE, fejn dawn jiffatturaw lill-GIE id-dħul kollu li dan tal-aħħar jiffattura lil sid il-kostruzzjoni?

27. Fuq talba għal informazzjoni mill-Qorti tal-Ġustizzja, il-qorti tar-rinviju – l-istess bħar-rikorrenti fil-kawża prinċipali – indikat b’mod supplimentari li l-fatturi tal-grupp kellhom l-uniku skop li l-ispejjeż ġenerali tal-attività ekonomika tiegħu jiġu mgħoddija lill-membri tiegħu.

28. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, TGE Portugal, ir-Repubblika Portugiża u l-Kummissjoni Ewropea ressqu l-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom u l-istess partijiet ipparteċipaw ukoll fis-seduta tad-19 ta’ Marzu 2018.

## V. Analiżi

### *A. Id-dritt tal-qorti tar-rinviju li tagħmel domanda preliminari*

29. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, it-Tribunal Arbitral Tributário (il-Qorti Arbitrali fil-Qasam Fiskali) għandha titqies li hija qorti ta' Stat Membru fi ħdan it-tifsira tal-Artikolu 267 TFUE u għalhekk tista' tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja rinviju għal deċiżjoni preliminari [5].

### *B. Interpretazzjoni tad-domanda preliminari*

30. Fid-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tirreferi għan-NIPC differenti li ġew attribwiti lil TGE Bonn u lil TGE Portugal u li ntużaw b'rabta mal-grupp, jiġifieri n-NIPC ta' TGE Bonn meta ġie konkluż il-kuntratt ta' ħolqien tal-grupp, kif ukoll in-NIPC ta' TGE Portugal meta ġie konkluż il-kuntratt ta' subappalt mal-grupp.

31. Madankollu, id-domanda tal-qorti tar-rinviju essenzjalment għandha l-għan li tiċċara jekk TGE Bonn jew TGE Portugal għandhiex dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa meta l-grupp jiffattura l-ispejjeż ġenerali tiegħu lil TGE Portugal filwaqt li jindika l-VAT fuq il-fattura. B'hekk, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tixtieq tkun taf jekk f'każ bħal dak ineżami humiex issodisfatti l-kundizzjonijiet għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa.

### *C. Id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa*

32. Il-kundizzjonijiet tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa huma indikati fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT: għandu d-dritt inaqqas it-taxxa tal-input dovuta jew imħallsa fi tranżazzjoni tal-input preċedenti min huwa stess huwa persuna taxxabbli u jkun irċieva mingħand persuna taxxabbli oħra kunsinna jew servizz li juża għall-bżonnijiet tal-attività ekonomika tiegħu stess.

33. Ma huwiex ikkontestat li, fil-każ ineżami, il-grupp ħallas il-VAT li dan stess iffattura lil TGE Portugal. Lanqas ma huwa kkontestat li l-grupp, bħala prinċipju, huwa persuna taxxabbli fi ħdan it-tifsira tad-Direttiva tal-VAT.

34. Madankollu, għandu jiġi ċċarat jekk TGE Portugal hijiex il-benefiċjarja ta' prestazzjoni ta' servizzi li tikkostitwixxi l-korrispettiv tal-ħlas tal-ispejjeż.

#### *1. Persuna taxxabbli bħala benefiċjarja tal-prestazzjoni ta' servizzi*

35. Konformement mal-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT, persuna taxxabbli biss għandha dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallas. Għalhekk, il-benefiċjarju tal-prestazzjoni ta' servizzi jrid ikun persuna taxxabbli fis-sens tad-Direttiva.

36. L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi li huwa persuna taxxabbli min jeżerċita attività ekonomika b'mod indipendenti.

5 Sentenza tat-12 ta' Ġunju 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punti 23 sa 34).

37. Fir-rigward tar-relazzjoni ta' kumpannija mal-fergħa tagħha fi Stat Membru ieħor, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li l-fergħa tal-kumpannija ma teżerċitax attività ekonomika indipendenti, peress li ma ġġorrx hija stess ir-riskju ekonomiku tal-attività ekonomika tagħha, partikolarment minħabba l-fatt li ma għandhiex kapital ta' dotazzjoni [6]. Għall-kuntrarju, ir-riskju ekonomiku jinġarr biss minn dik il-kumpannija li lilha tappartjeni l-fergħa.

38. Anki jekk il-kunċett ta' persuna taxxabbli, kif stabbilit mid-dritt tal-Unjoni, għandu jiġi interpretat b'mod awtonomu u uniformi [7], u għalhekk ma għandux ikopri biss persuni fiżiċi u ġuridiċi, iżda wkoll entitajiet mingħajr personalità ġuridika [8], kumpannija u l-fergħa tagħha fi Stat Membru ieħor jikkostitwixxu l-istess entità ġuridika, li fi ħdanha ma jeżistux żewġ persuni taxxabbli awtonomi [9].

39. Skont dan l-istandard, TGE Bonn u TGE Portugal jikkostitwixxu persuna taxxabbli *waħda* (iktar 'il quddiem "TGE") fi ħdan it-tifsira tad-Direttiva tal-VAT.

40. Dwar din il-konklużjoni ma jibdel xejn il-fatt li TGE Bonn u TGE Portugal għandhom NIPC differenti u li, fil-ħolqien tal-grupp, intuża n-NIPC ta' TGE Bonn mentri għall-fatturazzjoni intiża għad-diviżjoni tal-ispejjeż intuża n-NIPC ta' TGE Portugal.

*2. L-eżistenza ta' prestazzjoni ta' servizzi*

41. L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT jeżiġi li prestazzjoni (kunsinna fi ħdan it-tifsira tal-Artikolu 14 jew prestazzjoni ta' servizzi fi ħdan it-tifsira tal-Artikolu 24(1) tad-Direttiva tal-VAT) tiġi pprovduta lill-persuna taxxabbli li hija awtorizzata tnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa.

42. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, prestazzjoni hija taxxabbli biss jekk bejn il-prestatarju u l-benefiċjarju teżisti relazzjoni ġuridika li fl-ambitu tagħha jkun hemm skambju ta' prestazzjonijiet reċiproċi, fejn il-kumpens li jirċievi l-prestatarju jikkostitwixxi l-korrispettiv effettiv tas-servizz mogħti lill-benefiċjarju [10].

43. Il-bażi taxxabbli ta' prestazzjoni ta' servizzi hija kkostitwita minn dak kollu li jiġi rċevut bħala korrispettiv għas-servizz ipprovdut u għalhekk prestazzjoni ta' servizzi hija taxxabbli biss meta teżisti rabta diretta bejn is-servizz ipprovdut u l-korrispettiv rċevut [11].

44. Fil-każ ineżami, il-grupp kellu għalhekk jipprovdi prestazzjoni konkreta ta' servizzi, li l-benefiċjarja tagħha tkun TGE. Huwa biss f'dak il-każ li l-ammonti ffatturati mill-grupp lil TGE u mħallsa minn TGE jkunu jikkostitwixxu l-korrispettiv għal prestazzjoni ta' servizzi li għaliha tkun effettivament dovuta l-VAT.

45. Madankollu, kif irrilevat mill-qorti tar-rinviju u mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali fit-tweġibiet tagħhom għat-talba għal informazzjoni mill-Qorti tal-Ġustizzja, l-ammonti inkwistjoni jikkostitwixxu l-ispejjeż ġenerali tal-attività ekonomika tal-grupp. L-uniku skop tal-fatturi kien li tali spejjeż jiġu mgħoddija lil TGE bħala membru. L-ammonti ma tħallsux bħala korrispettiv għal prestazzjoni mogħtija mill-grupp lil TGE u għalhekk ma kellhomx in-natura ta' remunerazzjoni.

6 Sentenzi tat-23 ta' Marzu 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punti 33 sa 37) u tas-17 ta' Settembru 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punti 25 u 26).

7 Sentenza tas-17 ta' Settembru 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 23).

8 Sentenza tas-27 ta' Jannar 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punt 8).

9 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Léger fil-kawża FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, punt 38).

10 Sentenzi tat-3 ta' Marzu 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14), tal-21 ta' Marzu 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 39), tat-23 ta' Marzu 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punt 34) u tas-17 ta' Settembru 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 24).

11 Sentenzi tat-3 ta' Marzu 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 13), u tal-21 ta' Marzu 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 39).

46. Għaldaqstant, għandu jiġi preżunt li, fil-każ ineżami, ma saret l-ebda prestazzjoni konkreta ta' servizzi fil-konfront tal-persuna taxxabbli. Pjuttost, is-somom iffatturati lil TGE u mħallsa minnha jikkostitwixxu d-distribuzzjoni tal-ispejjeż ġenerali tal-grupp lill-membri tiegħu, li ssegwi mill-obbligu tagħhom ta' distribuzzjoni tad-dħul u t-telf, iżda mhux il-korrispettiv għal attività konkreta.

47. Din il-konklużjoni hija kkonfermata bis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Cibo Participations. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet f'dik is-sentenza li l-ħlas ta' dividendi ma jikkostitwixxix il-korrispettiv għal prestazzjoni ta' servizzi, iżda huwa r-riżultat tas-sempliċi żamma ta' parteċipazzjoni u b'hekk tal-pożizzjoni ta' azzjonist. B'mod partikolari, id-distribuzzjoni ta' dividendi tippreżupponi, normalment, l-eżistenza ta' profitti li jistgħu jitqassmu u tiddependi, għalhekk, mill-bilanċ kurrenti tal-kumpannija [12]. Huwa minnu li, fil-każ ineżami, ma humiex qegħdin jitqassmu dividendi, jiġifieri profitti, mill-grupp lejn il-membri tiegħu. Pjuttost, huma dawn tal-aħħar li qegħdin iħallsu somma lill-grupp. Madankollu, kif spjegat diġà l-amministrazzjoni finanzjarja fil-kawża prinċipali, dawn huma l-ispejjeż ġenerali tal-attività kummerċjali tal-grupp. Fl-aħħar mill-aħħar, it-tbatija ta' dawn l-ispejjeż tikkostitwixxi n-naħa l-oħra tal-istess munita bħall-ħlas ta' dividendi fil-kawża Cibo Participations: l-ammont iffatturat mill-grupp jiddependi mis-sitwazzjoni ta' dħul tiegħu, l-istess kif l-ammont tad-dividendi mqassma kien jiddependi mis-sitwazzjoni ta' dħul tal-kumpanniji li fihom Cibo Participations kellha parteċipazzjoni. Azzjonist mhux biss għandu d-dritt, abbażi tal-istatus tiegħu, li jirċievi parti mill-profitti, iżda huwa wkoll obbligat, fil-każ ineżami, li jkopri l-ispejjeż imġarrba. Filwaqt li l-kawża Cibo Participations kienet tikkonċerna l-parteċipazzjoni fil-profitti, il-każ ineżami jirrigwarda l-kopertura tal-ispejjeż imġarrba. Fiż-żewġ każijiet, il-ħlasijiet effettwati huma riżultat tal-istatus ta' azzjonist u b'hekk ma jikkostitwixxux il-korrispettiv ta' prestazzjoni ta' servizzi.

48. In-nuqqas ta' korrispettiv jiddistingwi dan il-każ mill-każ inkwistjoni fil-kawża Heerma. F'dik il-kawża, l-azzjonist ta' kumpannija rregolata mid-dritt ċivili kera proprjetà immobbli lill-kumpannija, u għal dan il-kumpannija ħallsitu l-kera li kienet indipendenti mill-parteċipazzjoni tiegħu fil-profitti u fit-telf tal-kumpannija. F'dak il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-kiri tal-proprjetà immobbli jikkostitwixxi prestazzjoni suġġetta għall-ħlas tal-VAT, peress li l-korrispettiv kien effettivament remunerazzjoni [13].

49. Fl-aħħar nett, is-sitwazzjoni ineżami lanqas ma tista' titqabbel mal-miżata ta' sħubija ta' membru f'assoċjazzjoni. Huwa minnu li, fil-kawża Kennemer Golf, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-miżata ta' sħubija tikkostitwixxi l-bażi taxxabbli għall-VAT jekk din tkun il-korrispettiv għall-possibbiltà li jintużaw il-beni li jagħmlu parti mill-assi tal-assoċjazzjoni [14]. Dan għaliex, minn naħa, l-obbligu li titħallas il-miżata ta' sħubija ma huwiex dovut direttament għall-fatt ta' jekk l-assoċjazzjoni tagħmilx profitti jew telf, iżda huwa bbażat fuq l-awtonomija statutorja tal-assoċjazzjoni. Barra minn hekk, il-miżata kienet tirrigwarda, fil-każ inkwistjoni, awtorizzazzjoni *konkreta* li l-membri jagħmlu użu mill-faċilitajiet sportivi tal-assoċjazzjoni. Fil-każ ineżami, għall-kuntrarju, l-ammonti ffatturati lil TGE u mħallsa minnha jiddependu *biss* mir-riżultat ekonomiku tal-grupp. Min-naħa l-oħra, il-grupp ma huwiex jikkonċedi l-possibbiltà lil TGE li tagħmel użu minn beni tal-assi tiegħu, filwaqt li jiffattura korrispettiv għal dan l-użu. Pjuttost, l-ammont iffatturat huwa r-riżultat tal-istatus ta' azzjonista li għandha TGE u l-obbligu li dan iġib miegħu fir-rigward tad-distribuzzjoni tal-profitt u tat-telf.

50. Kuntrarjament għall-argument tal-Kummissjoni fis-seduta, ma jistax jingħad li dan huwa każ ta' kummissjoni ta' prestazzjoni ta' servizzi fi ħdan it-tifsira tal-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-VAT. Is-suġġett tal-kawża prinċipali huwa biss il-fatturazzjoni tal-ispejjeż li ġarrab il-grupp għall-fini li jibbenefika minn kunsinni u prestazzjonijiet ta' servizzi effettwati minn terzi. Madankollu dawn il-prestazzjonijiet ta' terzi ġew ipprovduti *fil-konfront tal-grupp innifsu.* Dawn kienu jservu l-attività

12 Sentenza tas-27 ta' Settembru 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punti 42 u 43); b'dan hija mfissra d-dipendenza tat-tqassim tad-dividendi mir-riżultat ekonomiku tal-kumpannija.

13 Sentenza tas-27 ta' Jannar 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punti 13 u 19).

14 Sentenza tal-21 ta' Marzu 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 40).

ekonomika tal-grupp u ma ġewx ipprovduti lill-membri ta' dan tal-aħħar. Infatti, kif issostanzjat espliċitament il-qorti tar-rinviju, f'dan ir-rigward ma hemmx prestazzjoni tal-grupp favur il-membri tiegħu. Għaldaqstant, ir-rekwiżiti tal-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-VAT ("fi provvista ta' servizzi") ma humiex issodisfatti.

51. Ma jirriżulta xejn differenti mill-prinċipju ta' newtralità.

52. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa huwa prinċipju bażiku tas-sistema komuni tal-VAT u huwa intiż sabiex kull imprenditur jiġi kompletament meħlus mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu [15].

53. Għaldaqstant, is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi newtralità fir-rigward tal-intaxxar tal-attivitajiet ekonomiċi kollha. Madankollu, il-kundizzjoni meħtieġa f'dan ir-rigward hija, bħala prinċipju, li l-imsemmija attivitajiet stess ikunu suġġetti għall-VAT [16].

54. Peress li, skont il-kunsiderazzjonijiet preċedenti, diġà hija nieqsa prestazzjoni ta' servizzi fi ħdan it-tifsira tal-Artikolu 24(1) tad-Direttiva tal-VAT, il-grupp ma kienx responsabbli għall-ħlas tal-VAT fir-rigward tar-"rifatturazzjoni" tal-ispejjeż ġenerali tal-attività kummerċjali tiegħu, li huwa stess ittrasferixxa lill-membri tiegħu. Il-VAT għalhekk tħallset bi żball. Peress li din it-taxxa, mill-perspettiva tad-dritt tal-Unjoni, ma kinitx dovuta, ma hemmx lok għall-applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità. Dan tal-aħħar ma jimponix, fil-każ ineżami, li TGE tiġi eżentata mill-VAT imposta fuq is-somom li tħallsu lill-grupp, peress li t-taxxa lanqas biss hija dovuta skont id-dritt tal-Unjoni.

55. Għaldaqstant, għandu jiġi rrilevat li l-grupp ma jipprovdi ebda prestazzjoni ta' servizzi fil-konfront ta' TGE li fuqha jista' jiġi fondat id-dritt ta' TGE għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa.

*3. Il-post tal-prestazzjoni*

56. Il-qorti tar-rinviju titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja wkoll sabiex tinterpreta l-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva tal-VAT, li jiddefinixxu l-post tal-prestazzjoni ta' servizzi.

57. Konformement mal-ewwel sentenza tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, il-post tal-prestazzjoni ta' servizzi lil persuna taxxabbli huwa s-sede tal-attività ekonomika tal-*benefiċjarju tal-prestazzjoni ta' servizzi*. Il-leġiżlatur tal-Unjoni għażel dan il-punt ta' rabta bħala prijorità peress li, bħala kriterju oġġettiv, sempliċi u prattiku, joffri ċertezza legali kbira [17].

58. Min-naħa tagħha, ir-rabta mal-istabbiliment stabbli tad-destinatarju tas-servizz, fis-sens tat-tieni sentenza tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, hija ta' inqas importanza u tikkostitwixxi deroga għar-regola ġenerali [18].

59. Anki jekk il-Qorti tal-Ġustizzja ċċarat fil-kawża Welmory ir-relazzjoni eżistenti bejn dawn iż-żewġ punti ta' rabta, kemm skont l-ewwel kif ukoll skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, fl-aħħar mill-aħħar huwa determinanti r-riċeviment ta' prestazzjoni ta' servizzi mill-persuna taxxabbli.

15 Sentenzi tas-27 ta' Settembru 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 27), tat-12 ta' Settembru 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punti 26 u 27), u tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punti 37 sa 39).

16 Sentenza tas-27 ta' Settembru 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 27), tat-12 ta' Settembru 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punti 27), u tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 39).

17 Sentenza tas-16 ta' Ottubru 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punti 53 sa 55).

18 Sentenza tas-16 ta' Ottubru 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 56).

60. Madankollu, kif ikkonstatajt preċedentement, f'dan il-każ hija nieqsa prestazzjoni ta' servizzi. Għalhekk, minħabba n-nuqqas ta' prestazzjoni ta' servizzi, ma huwiex possibbli li jiġi ddeterminat il-post tal-prestazzjoni.

61. B'hekk, id-domanda mressqa mill-qorti tar-rinviju ma tistax, f'dan ir-rigward, tirċievi risposta.

## VI. Konklużjoni

62. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet ta' hawn fuq, nissuġġerixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għat-talba għal deċiżjoni preliminari tat-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (il-Qorti Arbitrali fil-Qasam Fiskali (Ċentru tal-Arbitraġġ Amministrattiv)) kif ġej:

L-Artikolu 168 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, minħabba n-nuqqas ta' kunsinna ta' beni jew ta' prestazzjoni ta' servizzi suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud, ma jeżistix id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fil-każ li Agrupamento Complementar de Empresas (grupp ta' interess ekonomiku) jgħaddi l-ispejjeż ġenerali tal-attivitajiet kummerċjali tiegħu lil kumpannija rregolata minn dritt barrani, li tkun membru tal-imsemmi grupp, anki jekk, b'rabta mat-tali somma, tkun tħallset bi żball il-VAT u nħarġet fattura lill-fergħa residenti tal-kumpannija li tkun membru tal-grupp.