**Downloaded via the EU tax law app / web**

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

Mazák

ippre?entati fis-17 ta' ?unju 2008 (1)

**Kaw?a C?291/07**

**Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet**

**vs**

**Skatteverket**

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mir-Regeringsrätten (?vezja)]

"Fiskalità — VAT — Direttivi 77/388/CEE et 2006/112/CE — Post tal-provvista — Servizzi ta' konsulent — Fondazzjoni nazzjonali li te?er?ita attività ekonomika u attività li mhijiex ekonomika — Attività li mhijiex ekonomika u li ma taqax ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi"

1. Permezz ta' din it-talba g?al de?i?joni preliminari, ir-Regeringsrätten (Qorti amministrattiva suprema) (?vezja) titlob lill-Qorti tal-?ustizzja 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)(?) u 196 tad-Direttiva 2006/112 (3) (iktar 'il quddiem, flimkien, id-"dispo?izzjonijiet ikkontestati"). Il-kaw?a prin?ipali tirrigwarda parzjalment il-perijodi ta' kontabbiltà li g?alihom huma applikabbli d-dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva u parzjalment il-perijodi ta' kontabbiltà li g?alihom huma applikabbli d-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112.

2. Il-kaw?a prin?ipali tirrigwarda fondazzjoni ?vedi?a, li te?er?ita kemm attivitajiet ekonomi?i kif ukoll attivitajiet o?rajn, u li tixtieq tikseb servizzi ta' konsulent mid-Danimarka. Il-qorti tar-rinviju titlob li ji?i ppre?i?at, g?all-finijiet tal-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet ikkontestati, jekk il-fondazzjoni hijiex persuna taxxabbli minkejja li s-servizzi huma u?ati biss g?all-attivitajiet tag?ha li ma jaqg?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi.

## I – Il-kuntest ?uridiku

### A – *Dritt Komunitarju*

3. L-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li huma su??etti g?all-VAT "il-provvista ta' o??etti u servizzi mag?mula bi ?las fit-territorju tal-pajji? minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala 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-ri?ultati ta' dik l-attività". L-Artikolu 4(2) jipprovdi li l-"attivitajiet ekonomiki?i […huma] l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummer?janti u persuni li jag?tu [servizzi]".

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

“1. Il-post minn fejn jing?ata servizz g?andu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tieg?u jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn jing?ata s-servizz jew, fin-nuqqas ta’ post b?al dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tieg?u jew fejn normalment ikun residenti.

2. I?da:

[…]

e) il-post fejn jing?ataw is-servizzi li ?ejjin, meta jsiru g?al konsumaturi stabbiliti barra l-Komunità jew g?al persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess pajji? b?al tal-fornitur, g?andu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tieg?u jew ikollu stabbiliment fiss li lilu jing?ata s-servizz jew, fin-nuqqas ta’ post b?al dan, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tieg?u jew fejn normalment ikun residenti:

[…]

— servizzi ta’ konsulenti, en?iniera, uffi?ji ta’ konsulenza, avukati, accountants u servizzi simili, kif ukoll l-ippro?essar ta’ data u l-g?oti ta’ informazzjoni”.

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

“persuni g?al min is-servizzi koperti minn l-Artikolu 9(2)(e) huma fornuti u mwettqa minn persuna taxxabbli residenti barra. Madanakollu, Stati Membri jistg?u je?tie?u li l-fornitur tas-servizzi jkun *in solidum* responsabbli g?all-?las tat-taxxa”.

7. L-Artikolu 2(1)(?) tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi li t-tran?azzjonijiet li ?ejjin g?andhom ikunu su??etti g?all-VAT: “il-provvista ta’ servizzi bi ?las fit-territorju ta’ Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali”.

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

“‘Persuna taxxabbli’ g?andha tfisser kull persuna li, b’mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x’ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta’ dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta’ produtturi, kummer?janti jew persuni li jag?tu servizzi, inklu?i attivitajiet […] fil-professjonijiet, g?andhom jitqiesu b?ala ‘attività ekonomika’.”

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

“Il-post ta’ provvista tas-servizzi li ?ejjin lil konsumaturi stabbiliti barra mill-Komunità, jew lil persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess Stat Membru b?all-fornitur, g?andu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tieg?u jew g?andu stabbiliment fiss li g?alih jing?ata s-servizz, jew, fin-nuqqas ta’ post b?al dan, il-post fejn hu jkollu l-indirizz permanenti tieg?u jew fejn normalment ikun residenti:

[…]

c) servizzi ta’ konsulenti, en?iniera, uffi?ji ta’ konsulenza, avukati, accountants u servizzi simili, kif ukoll l-ippro?essar ta’ data u l-provvista ta’ informazzjoni”.

10. Fl-a??arnett, l-Artikolu 196 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

"Il-VAT g?andha tit?allas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li lilha ikunu ?ew ipprovduti s-servizzi msemmija fl-Artikolu 56 […]".

B – *Dritt nazzjonali*

11. L-ewwel Artikolu tal-ewwel Kapitolu tal-li?i "medvärdesskattelagen (1994:200)" [li?i Nru 200 tal-1994 dwar il-VAT] (iktar 'il quddiem il-"li?i ML") jipprovdi li l-provvisti ta' o??etti u l-provvisti ta' servizzi fit-territorju mwettqa fil-kuntest ta' attività professjonali (4) huma su??etti g?all-VAT.

12. L-Artikolu 7 tal-Kapitolu 5 tal-li?i ML jipprovdi li ?erti provvisti ta' servizzi, li huma spe?ifikati fl-imsemmi artikolu, b'mod partikolari dawk ta' konsulenza, ipprovduti minn fornitur stabbilit fi Stat Membru ie?or, jitqiesu b?ala pprovduti fit-territorju tal-pajji? jekk dak li jir?ievi s-servizzi huwa kummer?jant li g?andu, fl-I?vezja, is-sede tal-attività ekonomika tieg?u jew jekk huwa g?andu, fl-I?vezja, stabbiliment stabbli li g?alih ji?u pprovduti s-servizzi jew, fin-nuqqas ta' dan, id-domi?ilju tieg?u jew ir-residenza normali tieg?u. Jekk il-fornitur tas-servizzi ta' konsulenza li huma su??etti g?all-VAT u li jitwettqu fit-territorju tal-pajji? huwa kumpannija barranija, il-VAT hija dovuta minn dak li jir?ievi s-servizzi b'applikazzjoni tal-Artikolu 2 tal-Kapitolu 1 tal-li?i ML (5).

13. Il-li?i ML ma tiddefinixxix "kummer?jant". L-Artikolu 1 tal-Kapitolu 4 tal-imsemmija li?i jipprovdi li "attività professjonali" tfisser attività ekonomika kummer?jali u remunerazzjoni minn tran?azzjonijiet imwettqa fil-kuntest tal-imsemmija attività ta' ammont og?la minn 30 000 SEK matul sena finanzjarja. Mill-Artikolu 1 tal-Kapitolu 13 tal-li?i "inkomstskattelagen" [li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul] jirri?ulta li, attività ekonomika tfisser kull attività indipendenti bi qlig? e?er?itata ta?t titolu professjonali.

II – **Il-fatti, il-pro?edura u d-domanda mressqa g?al de?i?joni preliminari**

14. Il-kaw?a prin?ipali tikkon?erna fondazzjoni stabbilita fuq il-ba?i ta' konvenzjonijiet kollettivi msej?a "Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet" [bidu mill-?did – kunsill ta' g?ajnuna u ta' sostenn g?all-persuni vittmi ta' tke??ija] [iktar 'il quddiem "TRR"], imwaqqfa fl-1994 mill-i"Svenska Arbetsgivareföreningen" (konfederazzjoni ?vedi?a ta' dawk li j?addmu, illum "Svenskt Näringsliv") u mill-"Privattjänstemannakartellen" [sindakat tal-impjegati fl-industrija u fis-servizzi].

15. L-istatuti ta' TRR jipprovdu li l-g?anijiet tag?ha huma, minn na?a, li t?allas il-kumpens g?al tke??ija u li tippromwovi kull mi?ura li hija tali li tiffa?ilita t-trasferiment g?al impjieg ?did ta' impjegati li, g?al ra?unijiet spe?ifi?i, ?ew imke??ija jew huma f'tali riskju, u, min-na?a l-o?ra, tag?ti pariri u toffri assistenza lill-impri?i li huma, jew g?andhom mnejn ikunu, f'sitwazzjoni ta' impjegati ?ejda u sabiex tippromwovi t-ta?ri? tal-impri?i fil-qasam tar-ri?orsi umani. Il-kundizzjonijiet ta' e?er?izzju tal-attivitajiet ta' TRR huma ddefiniti b'mod iktar pre?i? f'kuntratt bejn Svenskt Näringsliv u Privattjänstemannakartellen, imsejja? "ftehim ta' tran?izzjoni" ("Omställningsavtalet").

16. L-attivitajiet huma ffinanzjati mill-?las, minn dawk li j?addmu li huma partijiet fil-ftehim, ta' kontribut li jirrappre?enta per?entwali mir-remunerazzjonijiet im?allsin lill-impjegati koperti mill-imsemmi ftehim. Dawk li j?addmu li huma marbutin mal-ftehim ta' tran?izzjoni permezz ta' ftehim imsejja? "ta' rabta" i?allsu kontribut annwali fiss. Minbarra l-attivitajiet irregolati permezz tal-ftehim ta' tran?izzjoni, TRR hija rre?istrata b?ala taxxabbli g?all-VAT g?as-servizzi pprovduti lill-impri?i li jwettqu "outsourcing". L-attività li hija su??etta g?at-taxxa tirrappre?enta madwar 5 % tad-d?ul tag?ha.

17. TRR be?siebha tibbenefika mill-provvista ta' servizzi ta' konsulenza mog?tija b'mod

partikolari minn fornitur stabbilit fid-Danimarka, li se jintu?aw esklu?ivament g?all-attivitajiet li TRR te?er?ita fil-kuntest tal-ftehim ta' tran?izzjoni. Sabiex ti??ara l-konsegwenzi fiskali ta' din it-tran?azzjoni, TRR talbet de?i?joni preliminari mill-iSkatterättsnämnden (Kunsill tad-dritt fiskali) dwar jekk l-attivitajiet li hija te?er?ita fil-kuntest tal-ftehim ta' tran?izzjoni humiex attivitajiet professjonali u jekk hija g?andhiex titqies b?ala kummer?jant fis-sens tal-Artikolu 7 tal-Kapitolu 5 tal-li?i ML.

18. B'de?i?joni tat-3 ta' Marzu 2006, l-iSkatterättsnämnden wie?bet li, minn na?a, l-attivitajiet e?er?itati fil-kuntest tal-ftehim ta' tran?izzjoni ma kinux jikkostitwixxu, g?al TRR, provvisti ta' servizzi fil-kuntest ta' attività professjonali, u li, min-na?a l-o?ra, TRR kellha titqies b?ala kummer?jant fis-sens tal-Artikolu 7 tal-Kapitolu 5 tal-li?i ML.

19. TRR ippre?entat rikors mid-de?i?joni tal-iSkatterättsnämnden u titlob lir-Regeringsrätten sabiex tiddikjara li hija mhijiex kummer?jant fis-sens tal-Artikolu 7 tal-Kapitolu 5 tal-li?i ML. L-iSkatteverket (amministrazzjoni lokali tat-taxxa) titlob li r-Regeringsrätten tikkonferma d-de?i?joni kkontestata.

20. Insostenn tar-rikors tag?ha, TRR issostni, fost l-o?rajn, li re?istrazzjoni inkwantu persuna taxxabbli g?all-VAT m'g?andhiex, minnha nfisha, l-effett li l-persuna taxxabbli titqies f'kull ka? b?ala kummer?jant fis-sens tal-Artikolu 7 tal-Kapitolu 5 tal-li?i ML. Fil-ka? ta' xiri mag?mul g?all-attivitajiet li ma jaqg?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, TRR mhijiex kummer?jant fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni. Id-dispo?izzjoni korrispondenti tas-Sitt Direttiva, l-Artikolu 9(2)(e) ma tirreferix g?all-kun?ett ta' kummer?jant i?da g?al dak ta' persuna taxxabbli.

21. Ir-Regeringsrätten hija tal-fehma li l-kaw?a prin?ipali titlob l-interpretazzjoni tal-kun?etti "persuna taxxabbli" u "persuna su??etta li t?allas it-taxxa" fid-dritt Komunitarju g?all-applikazzjoni ta' ?erti dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva u tad-Direttiva 2006/112. Il-qorti tar-rinviju tosserva li l-kun?ett ta' "persuna taxxabbli" tas-Sitt Direttiva ?ie ppre?i?at mill-Qorti tal-?ustizzja f'diversi sentenzi. Min-na?a l-o?ra, hija g?adha ma ddikjaratx ru?ha fuq l-interpretazzjoni ta' dan il-kun?ett g?all-applikazzjoni tal-Artikolu 9(2)(e) ta' din l-istess direttiva f'ka? konkret b?al dak inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

22. Filwaqt li qieset li d-dispo?izzjonijiet inkwistjoni tas-Sitt Direttiva u tad-Direttiva 2006/112 mhumiex pre?i?i u filwaqt li kkonstatat li l-kwistjoni g?adha ma tressqitx quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, ir-Regeringsrätten idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tressaq id-domanda preliminari li ?ejja:

"L-Artikoli 9(2)(e) u u 21(1)(b) tas-Sitt Direttiva, kif ukoll l-Artikoli 56(1)(?) u 196 tad-[Direttiva 2006/112] g?andhom ji?u interpretati fis-sens li, g?all-applikazzjoni tag?hom, dak li jir?ievi servizzi ming?and persuna taxxabbli fi Stat Membru ie?or, u li je?er?ita fl-istess waqt attivitajiet ekonomi?i u attivitajiet barra mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva, g?andu jitqies b?ala persuna taxxabbli, anki jekk l-imsemmija provvista hija u?ata biss g?al dawn l-attivitajiet tal-a??ar?"

23. Il-Qorti tal-?ustizzja r?eviet osservazzjonijiet mill-iSkatteverket, mill-Gvernijiet tal-?ermanja, tal-Gre?ja, tal-Italja u tal-Polonja, kif ukoll mill-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej. Il-partijiet ma talbux smig? u dan ma ng?atax.

## III – **Evalwazzjoni**

### A – *Motivi u talbiet tal-partijiet*

24. TRR ma ressqitx osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-?ustizzja.

25. Skont l-iSkatteverket, l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva, u l-Artikolu 56(1)(?) tad-Direttiva 2006/112 ma je?i?ux li l-ksib isir mill-persuna taxxabbli inkwantu tali jew li jsir fil-kuntest tal-attività ekonomika tag?ha. Barra minn hekk, il-fatt li d-dispo?izzjonijiet inkwistjoni ma je?i?ux li dak li jir?ievi s-servizzi ja?ixxi b?ala persuna taxxabbli huwa konformi mal-g?an ta?-?ew? direttivi.

26. L-iSkatteverket issostni li, g?all-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet ikkontestati, persuna taxxabbli g?andha titqies b?ala tali, indipendentement mill-g?an tal-provvista tas-servizz miksub. G?aldaqstant, fil-ka? ta' provvisti ta' servizzi mixtrija minn TRR fi?-?irkustanzi b?al dawk fil-kaw?a prin?ipali, il-provvista g?andha titqies b?ala wa?da li saret fl-I?vezja. G?aldaqstant TRR g?andha tiddikjara u t?allas il-VAT lill-awtorità ?vedi?a tat-taxxa. Madankollu, il-provvisti ta' servizzi ming?ajr rabta mal-attivitajiet ekonomi?i ta' TRR ma jag?tux lok g?al dritt ta' tnaqqis tal-VAT.

27. Il-Gvernijiet tal-?ermanja, tal-Polonja u tal-Gre?ja, kif ukoll il-Kummissjoni, sostnew argumenti fis-sens ta' dawk sostnuti mill-iSkatteverket. Essenzjalment, huma jitolbu li d-dispo?izzjonijiet ikkontestati g?andhom ji?u interpretati fis-sens li dak li jir?ievi l-provvista ta' servizzi ta' konsulenza minn persuna li hija su??etta li t?allas it-taxxa u li hija stabbilita fi Stat Membru ie?or, meta dak li jir?ievi l-provvista je?er?ita kemm attivitajiet ekonomi?i kif ukoll atttivitajiet li ma jaqg?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi, g?andu jitqies b?ala persuna taxxabbli, anki jekk l-imsemmija provvista ta' servizzi tintu?a biss g?all-attivitajiet li ma jaqg?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi.

28. Madankollu, il-Gvern Taljan jitlob, essenzjalment, li d-dispo?izzjonijiet ikkontestati g?andhom ji?u interpretati fis-sens li dak li jir?ievi l-provvista ta' servizzi ta' konsulenza minn persuna taxxabbli li hija stabbilita fi Stat Membru ie?or, meta dak li jir?ievi l-provvista je?er?ita kemm attivitajiet ekonomi?i kif ukoll attivitajiet li ma jaqg?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi, g?andu jitqies b?ala konsumatur finali jekk l-imsemmija provvista ta' servizz hija u?ata biss g?all-attivitajiet li jaqg?u barra mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi.

B – *E?ami*

29. Permezz tad-domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk id-dispo?izzjonijiet ikkontestati g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li dak li jir?ievi l-provvista ta' servizzi minn persuna su??etta g?all-?las tat-taxxa u li hija stabbilita fi Stat Membru ie?or, meta dak li jir?ievi l-provvista ta' servizzi je?er?ita kemm attivitajiet ekonomi?i kif ukoll attivitajiet li ma jaqg?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi, g?andux jitqies b?ala persuna taxxabbli, anki jekk l-imsemmiija provvista ta' servizz tintu?a biss g?all-attivitajiet li ma jaqg?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttivi.

30. Fid-dawl tal-fatt li l-kliem tad-dispo?izzjonijiet rilevanti ta?-?ew? Direttivi huwa kwa?i identiku, u g?al ra?unijiet ta' ?arezza, ser isir riferiment g?as-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-kun?ett ta' "attività ekonomika" b?ala wie?ed li jinkludi l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummer?janti u persuni li jag?tu [servizzi].

32. Hija ?urisprudenza stabbilita li l-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva jag?ti kamp ta' applikazzjoni wiesa' ?afna lill-VAT, li jkopri l-istadji kollha tal-produzzjoni, tad-distribuzzjoni u tal-provvista ta' servizzi (7). Hija wkoll ?urisprudenza stabbilita li, fid-dawl tal-g?an tas-Sitt Direttiva – li huwa, b'mod partikolari, li tin?oloq sistema komuni ta' VAT ibba?ata fuq definizzjoni uniformi tal-kun?ett "persuna taxxabbli" – din il-kwalità g?andha ti?i evalwata esklu?ivament fuq il-ba?i tal-kriterji msemmijin fl-Artikolu 4 tal-imsemmija direttiva (8).

33. G?aldaqstant il-Qorti tal-?ustizzja qieset li persuna taxxabbli hija persuna li e?er?itat attività ekonomika indipendenti fis-sens tal-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva, minkejja li din l-attività ekonomika hija biss an?illari (9). Persuna tista' titqies b?ala taxxabbli skont l-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva anki jekk, b?alma huwa l-ka? ta' TRR, parti importanti tal-attività tag?ha tinsab barra mill-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

34. Fis-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tad-9 ta' Marzu 2006, Gillan Beach (iktar 'il quddiem, is-sentenza "Gillan Beach"), ?ie 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 ?enerali, it-tieni paragrafu tal-istess Artikolu jelenka serje ta' rabtiet spe?ifi?i. L-g?an ta' dawn id-dispo?izzjonijiet huwa li ji?u evitati, minn na?a, kunflitti ta' kompetenzi li jistg?u jwasslu g?al tassazzjoni doppja u, min-na?a l-o?ra, in-nuqqas ta' tassazzjoni fuq id-d?ul"(10).

35. Il-Qorti tal-?ustizzja kompliet tg?id, fl-istess sentenza, li "g?andu ji?i mfakkar li, g?al dak li g?andu x'jaqsam mar-relazzjoni bejn l-Artikolu 9(1) u l-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li ma te?isti l-ebda preminenza tal-Artikolu 9(1) fuq l-Artikolu 9(2). F'kull sitwazzjoni, id-domanda li tqum hija jekk din tal-a??ar hijiex koperta minn wie?ed mill-ka?ijiet imsemmija fl-Artikolu 9(2) tal-imsemmija direttiva. Fin-nuqqas ta' dan, hija taqa' ta?t l-Artikolu 9(1)" (11).

36. G?aldaqstant l-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva ma jikkostitwixxix e??ezzjoni g?ar-regola stabbilita mill-ewwel paragrafu tal-imsemmi artikolu u huwa m'g?andux ikun su??ett g?al interpretazzjoni stretta.

37. Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja fakkret, fis-sentenza Gillan Beach, li "[g]?all-interpretazzjoni ta' dispo?izzjoni ta' dritt Komunitarju, g?andu ji?i kkunsidrat mhux biss il-kliem ta' din id-dispo?izzjoni, i?da wkoll il-kuntest ta' din id-dispo?izzjoni u l-g?anijiet tar-regolament li minnha hija tifforma parti" (12). B'dan il-mod, skont il-Qorti tal-?ustizzja, g?andu jin?amm inkunsiderazzjoni li l-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi regola ta' kunflitt li tistabbilixxi l-post ta' tassazzjoni ta' servizzi u li, g?aldaqstant, il-limitazzjoni tal-kompetenzi tal-Istati Membri. Hawnhekk nosserva li l-kun?ett ta' "servizzi ta' konsulenti" huwa kun?ett ta' dritt Komunitarju li jitlob interpretazzjoni uniformi sabiex ji?u evitati sitwazzjonijiet ta' tassazzjoni doppja jew ta' nuqqas ta' tassazzjoni (13).

38. G?andu ji?i osservat li l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva ma jispe?ifikax jekk persuna taxxabbli, li tir?ievi provvista ta' servizzi, g?andhiex tikseb din il-provvista g?all-b?onnijiet tal-attività ekonomika tag?ha (14): barra minn hekk, din id-dispo?izzjoni ma tinkludi xejn li jindika li tali fatt huwa determinanti g?all-b?onnijiet tal-applikazzjoni tag?ha.

39. Madankollu, kif tenfasizza ?ustament il-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jg?id b'mod espli?itu li l-provvista ta' o??etti u servizzi, mag?mulin bi ?las fit-territorju tal-pajji? minn persuna taxxabbli li "ta?ixxi b?ala tali" huma su??etti g?at-taxxa. Barra minn hekk, l-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi espli?itament li d-dritt g?al tnaqqis mill-input tax huwa rikonoxxut sa fejn l-o??etti u s-servizzi jintu?aw g?all-b?onnijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli (15).

40. Madankollu, filwaqt li l-Artikoli 2(1) u 17(2) tas-Sitt Direttiva jirreferu espli?itament g?all-persuna taxxabbli li "ta?ixxi b?ala tali" jew provvisti ta' servizzi g?all-b?onnijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli, l-Artikolu 9(2)(e) tag?ha ma jinkludix tali pre?i?joni. Fil-fehma tieg?i, dan ma huwa, bl-ebda mod, nuqqas tal-le?i?latur Komunitarju, Bil-kontra, in-nuqqas ta' riferiment, fl-Artikolu 9(2)(e) g?all-attività ekonomika, g?al persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali jew g?al tran?azzjonijiet taxxabbli jfisser li, g?all-istabbiliment tal-post fejn titwettaq il-provvista ta' servizz, il-fatt li l-klijent

je?er?ita, barra minn hekk, attivitajiet li ma jaqg?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva ma jippreskludix l-applikazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni (16).

41. Barra minn hekk, din l-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet ikkontestati hija konformi mal-interessi ta' sempli?ità ta' ?estjoni (tar-regoli dwar il-post tal-provvista ta' servizz), ta' ?bir tat-taxxa u ta' prevenzjoni tal-eva?joni fiskali (17). Huwa minnu li, kif l-iSkatteverket tenfasizza ?ustament, jekk dak li jir?ievi l-provvista ta' servizzi kellu ja?ixxi b?ala persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali jew jekk il-provvista ta' servizz kellha tintu?a g?all-b?onnijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli, tali rekwi?it ikun tali li jrendi l-istabbiliment tal-post tal-provvista ta' servizzi, f'?afna ka?ijiet, wisq iktar diffi?li, kemm g?all-impri?i kif ukoll g?all-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri kkon?ernati (18).

42. Barra minn hekk, mill-perspettiva tal-aspetti pratti?i (19) ta' tali interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet ikkontestati, fil-ka? ta' persuna li tir?ievi servizzi ta' konsulent, it-taxxa hija dovuta meta l-imsemmija persuna tibg?at id-dikjarazzjoni tag?ha tal-VAT lill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru fejn hija stabbilita. Peress li hija persuna taxxabbli, hija ma tistax tkun di?à rre?istrata f'dan l-Istat Membru g?all-b?onnijiet tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT. Barra minn hekk, jekk il-provvisti ta' servizzi jsiru g?all-attività ekonomika tag?ha, il-persuna li tir?ievi s-servizzi tista' tinvoka d-dritt tag?ha g?al tnaqqis ta' input tax. Min-na?a l-o?ra, dak li jipprovdi s-servizzi g?andu b?onn jistabbilixxi biss li l-persuna li tir?ievi s-servizzi hija taxxabbli (20).

43. Fl-a??ar nett, fil-fehma tieg?i, tali qari tad-dispo?izzjonijiet ikkontestati g?andu jsir wkoll min?abba l-prin?ipju ta' ?ertezza legali, g?aliex ir-regoli rigward l-istabbiliment tal-post tal-provvista ta' servizz g?andhom ikunu prevedibbli g?all-kummer?janti. Dan il-prin?ipju japplika b'severità partikolari fir-rigward ta' regoli li g?andhom konsegwenzi fiskali, sabiex l-individwi jkunu jistg?u jkunu jafu bi pre?i?joni l-obbligi imposti fuqhom minn tali regoli (21).

44. Din l-interpretazzjoni twassal ukoll g?at-tnaqqis tal-pi? fuq il-kummer?janti li joperaw fis-suq intern kollu. U dan, min-na?a tieg?u, huwa tali li jiffa?ilita l-moviment liberu tal-o??etti u tas-servizzi li, infakkar, huwa wie?ed mill-g?anijiet prin?ipali 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 tieg?u tad-dispo?izzjonijiet ikkontestati (23), il-Gvern Taljan ma ?ax bi??ejjed inkunsiderazzjoni l-g?an tag?hom.

46. Fl-a??arnett, fir-rigward tal-Artikolu 21(1)(b), tas-Sitt Direttiva, li huwa wkoll is-su??ett tad-domanda preliminari mag?mula, bi??ejjed jing?ad li din id-dispo?izzjoni sempli?ement tg?id li, meta servizz imsemmi fl-Artikolu 9(2)(e) ta' din l-istess direttiva jsir minn persuna taxxabbli li hija stabbilita barra mill-pajji?, il-VAT hija dovuta minn dak li jir?ievi s-servizz. G?aldaqstant, jekk il-kundizzjonijiet stabbiliti fl-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva kif ukoll dawk tal-Artikolu 21(1)(b) ji?u lkoll sodisfatti, dak li jir?ievi s-servizzi huwa taxxabbli g?all-VAT fir-rigward tal-provvisti ta' servizzi li huwa jibbenefika minnhom, indipendentement mill-fatt jekk saru jew ma sarux g?all-attivitajiet li ma jaqg?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tad-direttivi.

## IV – **Konklu?joni**

47. G?aldaqstant jiena tal-fehma li l-Qorti tal-?ustizzja g?andha tirrispondi b'dan il-mod g?ad-domanda preliminari mag?mula mir-Regeringsrätten:

"Sabiex ji?i 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-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, kif ukoll l-Artikoli 56(1)(?) u 196 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, g?andhom ji?u interpretati fis-sens li dak li jir?ievi

servizzi ming?and persuna taxxabbli stabbilita fi Stat Membru ie?or, u li je?er?ita fl-istess waqt attivitajiet ekonomi?i u attivitajiet barra mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva, g?andu jitqies b?ala persuna taxxabbli, anki jekk l-imsemmija provvista hija u?ata biss g?al dawn l-attivitajiet tal-a??ar."

1 — Lingwa tal-kaw?a: l-Ingli?.

2 — Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima (?U L 145, p. 1) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

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

4 — Din id-dispo?izzjoni hija inti?a sabiex tittrasponi l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva.

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

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

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

8 — Ara s-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tal-21 ta' April 2005, HE (i??itata iktar 'il fuq, punt 41 u l-?urisprudenza ??itata).

9 — *Ibid*., punt 42.

10 — C?114/05, ?abra p. I?2427, punt 14, li tirreferi g?as-sentenzi tal-4 ta' Lulju 1985, Berkholz (168/84, ?abra p. 2251, punt 14); tas-26 ta' Settembru 1996, Dudda (C?327/94, ?abra p. I?4595, punt 20); tas-6 ta' Marzu 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C?167/95, ?abra p. I?1195, punt 10), u tat-12 ta' Mejju 2005, RAL (Channel Islands) *et*, (C?452/03, ?abra p. I?3947, punt 23).

11 — Punt 15 tas-sentenza u l-?urisprudenza ??itata.

12 — Punt 21 tas-sentenza, li ti??ita s-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tas-7 ta' ?unju 2005, VEMW *et* (C?17/03, ?abra p. I?4983, punt 41).

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

14 — Ji?ifieri l-attività taxxabbli.

15 — Ara s-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tat-2 ta' ?unju 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen

(C?378/02, ?abra p. I?4685, punt 32 u l-?urisprudenza ??itata).

16 — Nixtieq in?id li, kif jirri?ulta bi?-?ar minn dak li ntqal, l-g?an tal-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva huwa differenti mill-g?anijiet tal-Artikoli 2(1) u 17(2) tieg?u.

17 — Fid-dawl tal-interpretazzjoni tieg?i tad-dispo?izzjonijiet ikkontestati u fil-ka? ta' dubji dwar ir-riskju ta' eva?joni fiskali, nosserva li l-Artikoli 21 u 22(7) tas-Sitt Direttiva jawtorizzaw lill-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri sabiex jie?du l-mi?uri ne?essarji sabiex ja?ixxu kontra dan ir-riskju. Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tas-26 ta' Settembru 1996, Dudda (i??itata iktar 'il fuq, punt 32).

18 — Nammetti wkoll li, jekk bil-kontra tal-interpretazzjoni proposta iktar 'il fuq, id-dispo?izzjonijiet ikkontestati kellhom jitqiesu li jinkludu tali rekwi?iti, issir ?sara lill-interessi ta' sempli?ità ta' ?estjoni tar-regoli u ta' fa?ilità ta' ?bir tat-taxxa f'sitwazzjonijiet fejn il-provvista ta' servizz issir g?all-b?onnijiet ta?-?ew? kategoriji ta' attivitajiet e?er?itati minn TRR. Id-dispo?izzjonijiet ikkontestati ma jag?tu l-ebda ?jiel dwar il-mod kif g?andu jsir il-qsim bejniethom.

19 — Din il-kwistjoni hija marbuta fil-qrib ma' dik ?viluppata fil-punt pre?edenti. Jekk il-qsim tal-kompetenza fiskali bejn l-Istati Membri hija kumplessa wisq, tran?azzjonijiet normalment taxxabbli g?andhom mnejn jevitaw it-tassazzjoni.

20 — Kif tosserva ?ustament l-iSkatteverket, sistema b?al din tippermetti lil dak li jipprovdi s-servizz, b?al dak li jipprovdi servizzi ta' konsulent, li jevita l-obbligu ta' re?istrazzjoni g?all-b?onnijiet tal-VAT f'kull Stat Membru fejn il-klijenti tieg?u huma stabbiliti.

21 — Ara, f'dan ir-rigward, il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Fennelly fis-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tas-26 ta' Settembru 1996, Dudda (i??itati iktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 10, punt 32), li ti??ita s-sentenza tat-13 ta' Marzu 1990, Il-Kummissjoni vs Franza (C?30/89, ?abra p. I?691, punt 23), kif ukoll il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Cosmas fis-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tat-2 ta' Mejju 1996, Faaborg?Gelting Linien (C?231/94, ?abra p. I?2395, punt 12).

22 — Fil-kaw?a prin?ipali, il-fatti se??ew qabel id-d?ul fis-se?? 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 (?U 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 ?ej: "G?all-fini li ji?u applikati r-regoli li jikkon?ernaw il-post tal-forniment tas-servizzi: 1) persuna taxxabbli li twettaq ukoll attivitajiet jew transazzjonijiet li m'humiex ikkunsidrati b?ala forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi skont l-Artikolu 2(1) g?andha titqies b?ala persuna taxxabbli fir-rigward tas-servizzi kollha fornuti lilha" (l-enfa?i hija tieg?i).

23 — Ara punt 28 iktar 'il fuq.