

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI

WATHELET

ippreżentati fit-8 ta' Mejju 2014 (1)

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 taxxabbli jew mhux taxxabbli tas-servizzi pprovduti”

I – Introduzzjoni

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari hija ppreżentata 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 tissuqta 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 b'ala parti minn grupp magħmul minn diversi kumpanniji meqjusa li huma persuna taxxabbli waħda suqta 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 jifforma parti, li huwa stabbilit fi Stat Membru ieżor minn fejn tinsab din il-kumpannija u li l-kumpannija tipprovdilu servizzi, ma għandux jitqies li huwa persuna taxxabbli minnabba l-ispejje li jkunu attribwiti lilu għall-imsemmija provvista (2).

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-ġlas tal-VAT tkunx il-fornitur jew ix-xerrej tas-servizzi inkwistjoni.

II – Il-kuntest ġuridiku

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

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

“1. It-transazzjonijiet li ?ejjin g?andhom ikunu so??etti g?all-VAT:

[...]

?) il-provvista ta' servizzi bi ?las fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali;

[...]”

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

“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.”

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

“Wara konsultazzjoni mal-Kumitat Konsultattiv tal-VAT, kull Stat Membru jista' jikkunsidra b?ala persuna taxxabbli wa?edha 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, ekonomi?i u organizzattivi.

Stat Membru li je?er?ita l-g?a?la prevista fl-ewwel paragrafu, jista' jadotta kwalunkwe mi?ura me?tie?a biex jimpedixxi l-eva?joni jew l-evitar tat-taxxa permezz ta' l-u?u ta' din id-dispo?izzjoni.”

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

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

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

“1. 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:

?) 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;

[...]

k) servizzi pprovduti elettronikament, b?al dawk imsemmija fl-Anness II.

[...]”

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

“Il-VAT għandha titgħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din titgħallas 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 titgħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li lilha ikunu jkunu pprovduti 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, qestjoni 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 loggħob, inklużi loggħob tax-xorti u loggħob ta' l-azzard, u ta' xandiriet u avvenimenti politiċi, kulturali, artistiċi, sportivi, xjentifiċi u ta' divertiment;
- 5) il-provvista ta' tagħlim b'distanza.”

B – *Id-dritt Svedi*

12. Mill-Kapitolu 6a, l-Artikoli 1 sa 4 tal-Liġi Nru 200 tal-1994, dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud [mervärdessskattelagen (1994:200)] jirriżulta li jkunu operaturi ekonomiċi jew iktar jistgħu jiqiesu li huma operatur wieġed (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 jkunu 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 jiqiesu 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-qestjoni 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 jgħallas il-VAT fuq din it-tranżazzjoni. 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 jgħallas 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 tfigħer operatur li la jkollu s-sede

prin?ipali tan-negozju tieg?u jew stabbiliment fiss, u lanqas l-indirizz permanenti tieg?u jew fejn normalment ikun residenti fl-Isvezja.

III – Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

16. Skandia America Corporation hija kumpannija rregolata ta?t il-li?i ta' Delaware (l-Istati Uniti) li s-sede prin?ipali tan-negozju tag?ha tinsab fl-Istati Uniti. Din tag?mel parti mill-grupp tal-assigurazzjoni Old Mutual li l-kumpannija parent tag?ha, 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-?did dawn is-servizzi tal-informatika akkwistati barra mill-grupp lil diversi kumpanniji jew ferg?a tal-grupp, fosthom il-ferg?a Svedi?a.

17. Il-ferg?a Svedi?a ilha rre?istrata b?ala membru tal-grupp VAT tal-kumpannija tal-assigurazzjoni Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) mill-11 ta' Lulju 2007. Ir-rwol tag?ha kien li tittrasforma s-servizzi tal-informatika pprovduti minn Skandia America Corporation biex jinkiseb il-prodott finali, imsejja? il-produzzjoni informatika (IT?produktion). Din il-produzzjoni kienet imbag?ad ti?i 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-ferg?a Svedi?a tag?ha jew jekk bejn din il-ferg?a u l-kumpanniji l-o?ra tal-grupp, kienet ti?died mar?ni ("mark-up") ta' 5 % mal-prezz. Sar tqassim tal-ispejje? bejn Skandia America Corporation u l-ferg?a Svedi?a tag?ha permezz tal-?ru? ta' fatturi interni.

18. Billi l-provvista ta' servizzi ta' Skandia America Corporation lill-ferg?a Svedi?a tag?ha kienet tran?azzjoni taxxabbli, l-iSkatteverket idde?idiet li tag?milha su??etta g?all-VAT u li Skandia America Corporation kienet il-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa. G?al dan il-g?an, din identifikat il-ferg?a Svedi?a b?ala persuna taxxabbli su??etta g?all-VAT u din kellha t?allas l-ammont tat-taxxa, peress li din kienet tikkostitwixxi l-istabbiliment fiss ta' Skandia America Corporation fl-Isvezja.

19. Il-ferg?a Svedi?a ta' Skandia America Corporation ippre?entat rikors g?al annullament kontra din id-de?i?joni quddiem il-qorti tar-rinviju peress li qieset li ma kienet te?isti l-ebda li?i li tippermetti t-tassazzjoni ta' tran?azzjoni bejn stabbiliment prin?ipali u l-ferg?a tieg?u u l-identifikazzjoni tal-ferg?a b?ala persuna taxxabbli su??etta g?all-VAT b'mod parallel g?all-identifikazzjoni li di?a hija su??etta g?aliha b?ala parti mill-grupp VAT.

20. Billi l-kwistjonijiet ta' VAT imqajma mill-kaw?a prin?ipali kienu g?adhom ma ?ewx de?i?i mill-Qorti tal-?ustizzja, il-qorti tar-rinviju ssospendiet il-pro?eduri quddiemha u g?amlet lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) Provvista ta' servizzi mixtrija esternament mill-istabbiliment prin?ipali ta' kumpannija f'pajji? terz lejn il-ferg?a tag?ha fi Stat Membru, flimkien ma' allokazzzjoni tal-ispejje? g?ax-xiri lill-ferg?a, jikkostitwixxu tran?azzjonijiet taxxabbli jekk il-ferg?a tag?mel parti minn grupp ta' VAT fl-Istat Membru?

2) Jekk ir-risposta g?all-ewwel domanda tkun fl-affermattiv, l-istabbiliment prin?ipali fil-pajji? terz g?andu jitqies b?ala persuna taxxabbli mhux stabbilita fl-Istat Membru skont it-tifsira tal-Artikolu 196 tad-Direttiva bil-konsegwenza li x-xerrej g?andu ji?i ntaxxat g?at-tran?azzjonijiet?”

IV – Il-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja

21. It-talba g?al de?i?joni preliminari tressqet lill-Qorti tal-?ustizzja fis-7 ta' Jannar 2013. Skandia America Corporation, l-iSkatteverket, il-Gvern ?ermani? u dak tar-Renju Unit kif ukoll il-

Kummissjoni Ewropea pprezentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

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

“Skont l-Artikolu 61(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-partijiet huma mistiedna jiedu pożizzjoni dwar il-kwistjoni ta' jekk, fir-rigward tal-urisprudenza 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. Inqasmet seduta fit-12 ta' Marzu 2014 u matulha Skandia America Corporation, il-Gvern Svediż, dak Ġermaniż u tar-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni ressq u l-osservazzjonijiet orali tagħhom.

V – **Analiżi**

A – *Fuq l-ewwel domanda preliminari*

24. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju 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' allokkazzjoni lill-fergħa tal-ispejje 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 ieżor, 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 iddeżidiet li “stabbiliment fiss, li mhuwiex entità ġuridika distinta mill-kumpannija li minnha huwa jifforma parti, li huwa stabbilit fi Stat Membru ieżor u li l-kumpannija tipprovdilu servizzi, ma għandux jiġi kkunsidrat bħala persuna taxxabbli minnabba l-ispejje li jkew 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 jaqsa artifiċjalment stabbiliment prinċipali u l-fergħa tiegħu f'ewż persuni taxxabbli.

28. F'dan ir-rigward, Skandia America Corporation tqis li l-fergħa Svediża tagħha ma għandhiex għad-dispożizzjoni tagħha awtonomija suffiċjenti biex ta'ixxi għan-nom tagħha stess, ta' t ir-responsabbiltà tagħha stess u biex ta'ffa'ja wa'edha r-riskji ekonomi' tal-attività tagħha b'tali mod li fir-rigward tal-VAT ikun hemm d'ul mill-bejgħ bejnha u bejn l-istabbiliment prinċipali. Għar-ra' unijiet 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 ekonomi' marbuta mat-twettiq tal-attivitajiet tal-impriża u ma

għandhiex għad-dispożizzjoni tagħha kapital inizjali, Skandia America Corporation issostni li l-fergħa tagħha ma tistax titqies li hija persuna taxxabbli suwjetta għall-VAT minnabba l-ispejje? li jkollha tallas fir-rigward tat-trasformazzjoni tas-servizzi tal-informatika akkwistati barra mill-grupp.

29. Il-Gvern Germani? iqis, min-na?a tiegħu, li l-effetti tal-prin?ipju tal-unità tal-impri?a huma validi biss għall-istabbilimenti tal-istess entità? uridika u, fil-kuntest tat-taxxa tal-gruppi VAT, għal dawk il-membri minn grupp li jkollhom is-sede prin?ipali tagħhom fl-Istat Membru tal-grupp biss. Skont il-Gvern Germani? minn dan jirri?ulta li l-provvisti interni bejn l-entitajiet? uridi?i differenti li jappartjenu lill-grupp VAT ma humiex taxxabbli għall-finijiet tal-VAT sakemm dawn ikunu limitati għat-tranżazzjonijiet li fihom jipparte?ipaw esklusivament l-istabbilimenti (inklu?i stabbilimenti prin?ipali) li jinsabu fl-Istat Membru tal-grupp VAT. Il-konsegwenza hija li dawn il-provvisti huma taxxabbli għall-finijiet tal-VAT, peress li wa?da mill-partijiet għall-provvista tkun stabbiliment (inklu?i stabbiliment prin?ipali) li ma jkunx jinsab fl-Istat Membru tal-grupp VAT.

30. Min-na?a tiegħu, il-Gvern tar-Renju Unit iqis ukoll li l-prin?ipju stabbilit mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza tagħha FCE Bank (EU:C:2006:196) huwa applikabbli f'dan il-ka? u li l-provvista ta' servizzi li saret bejn l-istabbiliment prin?ipali u l-fergħa ma hijiex taxxabbli.

31. Madankollu, għall-kuntrarju ta' Skandia America Corporation u l-Gvern Germani?, il-Gvern tar-Renju Unit iqis li fergħa ma tistax hi stess tagħmel parti minn grupp VAT. Huwa jibba?aw ru?u 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 b?ala l-persuna? uridika kollha kemm hija li l-fergħa inkwistjoni tagħmel parti minnha u jikkonkludi li, f'dan il-ka?, din il-"persuna" għandha tkun Skandia America Corporation li hija stabbilita fl-Isvezja permezz tal-intermedjazzjoni tal-fergħa tagħha u mhux din tal-a??ar b?ala tali.

33. L-iSkatteverket, il-Gvern Svedi? u l-Kummissjoni jopponu dawn l-interpretazzjonijiet tal-Artikoli 9 u 11 tad-Direttiva tal-VAT. Anki jekk ma jikkontestawx il-prin?ipju stabbilit fis-sentenza FCE Bank (EU:C:2006/196), l-iSkatteverket, il-Gvern Svedi? u l-Kummissjoni jqisu li dan ma huwiex applikabbli meta tkun il-fergħa wa?edha li tkun?iet ammessa fi grupp VAT. Għall-kuntrarju, dawn iqisu li l-integrazzjoni tal-fergħa fi grupp VAT twassal biex, skont il-prin?ipju tal-persuna taxxabbli wa?edha inklu?i fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, il-fergħa ma tibqax tagħmel parti mill-istess persuna taxxabbli b?all-istabbiliment prin?ipali.

34. Insostenn tal-pożizzjoni tagħhom, l-iSkatteverket, il-Gvern Svedi? u l-Kummissjoni ji??itaw b'mod partikolari s-sentenza Ampliscientifica u Amplifin, li permezz tagħha l-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li "l-implementazzjoni tas-sistema prevista [fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT] timplika li l-le?i?lazzjoni nazzjonali adottata fuq il-ba?i 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 b?ala persuni taxxabbli separati għall-VAT, u jibdew jitqiesu li huma *persuna taxxabbli wa?edha*" (6).

35. L-iSkatteverket, il-Gvern Svedi? u l-Kummissjoni jibba?aw ru?hom fuq dan il-prin?ipju ta' persuna taxxabbli wa?edha biex isostnu li l-integrazzjoni tal-fergħa fi grupp VAT għandha b?ala effett li, għall-finijiet tal-VAT, ikun hemm provvista ta' servizzi bejn?ew? persuni taxxabbli, ji?ifieri l-istabbiliment prin?ipali ta' Skandia America Corporation u l-grupp VAT, inklu?i il-fergħa tiegħu.

36. Fir-rigward tal-għa?la ta' integrazzjoni tal-fergħa ta' kumpannija fi grupp VAT ming?ajr ma ji?i integrat fih l-istabbiliment prin?ipali, 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 ti?i interpretata fis-sens li hija kienet indikat fil-komunikazzjoni tagħha lill-Kunsill u lill-Parlament dwar l-

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-pajji u li jagħmlu parti minn entitajiet żuridi 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 żuridi stabbiliti barra mill-pajji jistgħu jiġu inklużi fi grupp VAT.

38. L-iSkatteverket, il-Gvern Svedi u l-Kummissjoni jqisu għalhekk li l-integrazzjoni tal-fergħa Svedi inkwistjoni fil-grupp VAT ma tikkontestax il-prinzipju 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 b'ala persuna taxxabli wa'edha 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, ekonomi u organizzattivi".

40. Kif tissuqerixxi d-domanda magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja lill-partijiet għal risposta waqt is-seduta, l-ewwel għandu jiġi ddeterminat jekk fergħa, b'ala 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 ieor, għandu jiġi ddeterminat jekk il-fergħa Svedi ta' Skandia America Corporation tistax tiġi kkwalifikata b'ala "persuna" stabbilita fit-territorju Svedi fis-sens tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT.

41. Din l-espressjoni diġà kienet suqetta għal analiżi tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (8), anki jekk din l-analiżi kienet tikkontra fuq il-kwistjoni pjuttost speċifika ta' jekk l-espressjoni "persuna" uqata fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT kellhiex l-għan ta' "persuna taxxabli" fis-sens tal-Artikolu 9 ta' din id-direttiva.

42. Għall-kuntrarju ta' dak li sostnew il-Gvern Svedi u dak Ġermani waqt is-seduta, billi ddeżidiet li l-persuni li ma humiex persuni taxxabli jistgħu jiġu inklużi fi grupp VAT (9), il-Qorti tal-Ġustizzja ma awtorizzatx l-inklużjoni tal-fergħat fi grupp VAT b'mod separat mill-istabbiliment prinzipali tagħhom.

43. Fil-fatt, il-fatt li, fis-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (EU:C:2013:217), il-Qorti tal-Ġustizzja ddeżidiet li "persuna" ma tfissirx "persuna taxxabli", jimplika sempliement li diversi persuni li wa'edhom ma humiex persuni taxxabli jistgħu, billi joqolqu grupp VAT, jikkostitwixxu flimkien "persuna taxxabli wa'edha" 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 irriżultati 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 uqata 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, ekonomi 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 tinftehem biss fis-sens ordinarju tagħha, jiġifieri “être qui jouit de la personnalité juridique” (individwu li jkollu personalità ġuridika (12)) [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 b’al-kumpannija ħivili rregolata ta’ id-dritt Olandiż (13). 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 miżbura fi kien persuna ġuridika ważedha ma jistgħu jkun persuni taxxabbli sużżetti 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 sara għall-konsultazzjoni mal-Kumitat tal-VAT prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, kull Stat Membru għandu l-possibbiltà li jqis b’ala persuna taxxabbli ważedha 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’ tinftehem, *a contrario*, fis-sens li l-istess persuna ġuridika tista’ tikkostitwixxi biss persuna taxxabbli ważedha”.

49. Il-konklużjoni li fergħa ważedha ma tistax taderixxi ma’ grupp VAT mingħajr ma tkun inkluż fih ukoll il-kumpannija li tagħmel parti minnha hija konformi bis-sinjura mas-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), u l-ebda ważda 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 tbatija hija nnifisha r-riskji ekonomiċi marbuta mal-eżerċizzju tal-attività tal-impriża li kienet tagħmel parti minnha (15). 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-kumpannija (16).

50. Barra minn hekk, l-Iskatteverket, il-Gvern Svediż u l-Kummissjoni jissużżerixxu 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’ sovranità fiskali (17), li skonthom is-setgħa fiskali ta’ kull Stat Membru ma tistax teżedi l-limiti tat-territorju tiegħu. Għalhekk, il-Kummissjoni tallega li huma biss l-impriji li s-sede prinċipali tan-negozji tagħhom jinsab fit-territorju tal-Istat Membru jew l-istabbilimenti fissi ta’ dawn l-impriji jew ta’ impriji barranin li jinsabu wkoll f’dan it-territorju li jistgħu jagħmlu parti minn grupp VAT f’dak l-Istat Membru li jkun introduża din il-possibbiltà.

52. Inqis li t-test tad-Direttiva tal-VAT u l-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma jippermettux dan l-approċċ. Barra minn hekk, skont il-Kummissjoni stess, il-pożizzjoni tagħha “tista’, mad-daqqa t’għajnejha, 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 jiġiżustifikax li fergħa tista’ tiżi ammezza ważedha 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 waħda tistax tiġi ammissa fi grupp VAT.

54. Il-fatt li l-provvista ta' servizzi bejn l-istabbiliment prinċipali u l-fergħa ssir bi qas 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-ispejje, [...] huwa wkoll element irrilevanti għal din il-kawża peress li tali [ftehim] ma kienx ike nneġozjat bejn partijiet indipendenti" (19). Barra minn hekk, kif ta' qetta Skandia America Corporation, din hija kwistjoni ta' ffixar tal-prezzijiet u ta' tqassim tal-ispejje skont id-deċiżjonijiet interni tal-kumpannija, li jservu b'mod partikolari biex jiġu ddeterminati l-benefiċċji tal-istabbiliment fiss (20).

55. Barra minn hekk, waqt is-seduta, il-Gvern Svedi u dak Ġermani 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 ieor għandha tiġi kkunsidrata, għaldaqstant, li hija stabbilita f'dan l-aħħar Stat għall-attivitajiet imwettqa fih" (21).

56. Madankollu, anki jekk din is-silta tikkonferma l-qas 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 fergħa taderixxi ma' grupp VAT indipendentement mill-istabbiliment prinċipali. Għalija iktar tidher li tappożza l-pożizzjoni opposta għal dik sostnuta mill-Gvern Svedi u dak Ġermani, jiġifieri l-inklużjoni tal-kumpannija kollha fil-grupp VAT abbażi tal-fatt li, minn abba 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-fergħa Svedi waħda 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-fergħa Svedi ta' tiegħu u lanqas il-provvista bejn din il-fergħa 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' qewgħi regoli inkompatibbli. Il-fergħa ma tistax fl-istess waqt tikkostitwixxi mal-kumpannija li tagħmel parti minnha attur ekonomiku wiegħed għall-finijiet tal-VAT skont is-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196) u tkun separata minnha għall-istess finijiet tal-VAT billi waħda tagħmel parti minn grupp VAT.

59. Inqas 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-evaljoni jew l-evitar tat-taxxa permezz ta' l-użu ta' din id-dispożizzjoni". Il-Qorti tal-Ġustizzja wkoll, b'mod ġenerali, irrikonoxxiet li l-qas kontra l-evaljoni fiskali u l-abbużi eventwali hija għan irrikonoxxut u inkoraħut mid-Direttiva tal-VAT (22).

3. Konklużjonijiet

60. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, jien tal-opinjoni li d-deċiżjoni tal-iSkatteverket li tirrikonoxxi l-fergħa Svedi ta' Skandia America Corporation waħda 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

jissem mew hawn hekk erba' ipote?i fl-ordni li ?ej.

4. Konsegwenzi tal-illegalità

a) Id-de?i?joni tal-integrazzjoni tal-ferg?a fil-grupp VAT hija esklu?a

62. F'dan il-ka?, il-ferg?a ma tag?milx parti mill-grupp VAT. Konsegwentement, il-provvista li saret bejn l-istabbiliment prin?ipali ta' Skandia America Corporation u l-ferg?a Svedi?a tag?ha ma hijiex taxxabbli g?all-finijiet tal-VAT, skont il-prin?ipju stabbilit fis-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196).

63. G?all-kuntrarju, il-provvista ta' servizzi bejn il-ferg?a Svedi?a ta' Skandia America Corporation u l-grupp VAT inkwistjoni hija taxxabbli g?all-finijiet tal-VAT, fejn din tal-a??ar hija dovuta minn Skandia America Corporation skont l-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT li skontu "[l]-VAT g?andha tit?allas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' [...] servizzi" (23).

b) Id-de?i?joni tal-integrazzjoni tal-ferg?a fil-grupp VAT ti?i su??etta g?al interpretazzjoni konformi

64. F'dan il-ka?, il-qorti tar-rinvju tista' tinterpreta d-de?i?joni li tintegra l-ferg?a fil-grupp VAT f'sens li jag?milha konformi mal-li?i tal-Unjoni, billi jitqies li t-talba biex issir parti mill-grupp VAT tkun saret biss minn Skandia America Corporation wa?edha b'mod li tkun ser tag?mel parti minnu kollha kemm hi.

65. G?andu ji?i ddeterminat jekk kumpannija kkostitwita f'konformità mad-dritt ta' pajji? terz, f'dan il-ka? l-Istati Uniti, li jkollha stabbiliment fiss fi Stat Membru, f'dan il-ka? ir-Renju tal-Isvezja, tistax ti?i integrata fi grupp VAT ikkostitwit f'dan l-Istat Membru.

66. Fl-opinjoni tieg?i, kif isostni l-Gvern tar-Renju Unit, il-formulazzjoni tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, li jirreferi g?all-"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-kun?ett tal-istabbiliment fis-sens tad-dritt tal-Unjoni, i?da wkoll mal-Artikolu 2(1)(?) tad-Direttiva tal-VAT, li skontu "[t]-transazzjonijiet li ?ejjin g?andhom ikunu so??etti g?all-VAT [...] il-provvista ta' servizzi bi ?las *fit-territorju ta' Stat Membru* minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali" (24). Il-"post minn fejn hu pprovdut is-servizz", skont ir-regola ?enerali tal-Artikolu 43 huwa "[l]-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tieg?u *jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn hu pprovdut is-servizz*, jew, fin-nuqqas ta' post b?al dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu jkollu l-indirizz permanenti tieg?u jew fejn normalment ikun residenti" (25).

68. F'dan il-ka?, Skandia America Corporation g?andha stabbiliment fiss fl-Isvezja minn fejn issir il-provvista ta' servizzi inkwistjoni. G?alhekk huwa possibbli li nqisu li, minkejja l-istabbiliment tag?ha fl-Istati Uniti, Skandia America Corporation hija persuna stabbilita fl-Isvezja fis-sens tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT.

69. F'dan il-ka?, il-provvista li saret bejn l-istabbiliment prin?ipali ta' Skandia America Corporation u l-ferg?a Svedi?a tag?ha ma kinitx tkun taxxabbli g?all-finijiet tal-VAT skont il-prin?ipju stabbilit fis-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196).

70. G?all-kuntrarju, il-provvista ta' servizzi bejn il-grupp VAT (inklu?a Skandia America Corporation) b?ala xerrej u l-fornitur tieg?u (li jista' jkun fi Stat Membru li ma huwiex ir-Renju tal-

Isvezja jew f'pajji? terz) b?ala fornitur li ma jag?milx parti mill-grupp ta' Skandia America Corporation tkun taxxabbli g?all-finijiet tal-VAT peress li tkun kwistjoni ta' "provvista ta' servizzi bi ?las fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali" fis-sens tal-Artikolu 2(1)(?) tad-Direttiva tal-VAT.

71. B'mod iktar pre?i?, tkun kwistjoni ta' provvista ta' servizzi "mag?mula [...] fit-territorju ta' Stat Membru", peress li, f'dan il-ka? japplika l-Artikolu 56 peress li tkun kwistjoni ta' servizzi pprovduti elettronikament [il-paragrafu 1(k) ta' dan l-artikolu]. B'deroga mir-regola ?enerali 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 b?all-fornitur, g?andu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tieg?u". F'dan il-ka?, is-servizzi inkwistjoni huma pprovduti lill-grupp VAT li huwa stabbilit fl-Isvezja u barra mill-pajji? tal-fornitur li jista' jkun fi Stat terz jew fi Stat Membru li ma huwiex ir-Renju tal-Isvezja.

72. Jifdal li ti?i ddeterminata l-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT. L-Artikolu 196 ta' din id-direttiva jiddisponi li "[l]-VAT g?andha tit?allas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li lilha ikunu ?ew ipprovduti s-servizzi msemmija fl-Artikolu 56". Minn din id-dispo?izzjoni jirri?ulta li l-VAT hija dovuta mill-grupp VAT b?ala xerrej ta' servizzi.

c) La Skandia America Corporation u lanqas il-ferg?a ma jag?mlu parti mill-grupp VAT

73. Kif sostna l-Gvern Svedi? waqt is-seduta, l-integrazzjoni ta' persuna fi grupp VAT hija bba?ata fuq il-volontà libera tag?ha li tag?mel dan u fuq l-approvazzjoni tal-iSkatteverket. Skandia America Corporation probabbilment ma kinitx tippre?enta talba g?al integrazzjoni fil-grupp VAT li kieku kienet taf li l-iSkatteverket ma tippermettix l-integrazzjoni tal-ferg?a wa?edha tag?ha. G?alhekk jidhirli li huwa korrett li d-de?i?joni tal-integrazzjoni tal-ferg?a Svedi?a 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-ka?, il-konsegwenzi fir-rigward tal-VAT applikabbli g?all-ewwel ka? japplikaw ukoll fil-ka? inkwistjoni (26).

d) Id-de?i?joni tal-iSkatteverket li tissu??etta g?all-VAT il-provvista ta' servizzi minn Skandia America Corporation lill-ferg?a Svedi?a tag?ha hija ??ustifikata mill-?lieda kontra l-eva?joni fiskali (it-tieni paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT)

75. Din l-ipote?i g?andha ti?i prevista, jekk, kif enfasizzat Skandia America Corporation waqt is-seduta, g?al ra?unijiet ta' dritt intern, id-de?i?joni tal-ammissjoni tal-ferg?a Svedi?a ta' Skandia America Corporation fil-grupp VAT la setg?et tkompli ti?i esklua u lanqas ti?i interpretata bil-mod deskritt fit-tieni u t-tielet ipote?i. F'dan il-ka?, id-de?i?joni kkontestata tal-iSkatteverket tista' ti?i bba?ata fuq it-tieni paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT li jawtorizza lil Stat Membru li jkun g?amel l-g?a?la li jippermetti l-istabbiliment ta' gruppi ta' VAT li "jadotta kwalunkwe mi?ura me?tie?a biex jimpedixxi l-eva?joni jew l-evitar tat-taxxa permezz ta' l-u?u ta' din id-dispo?izzjoni".

76. Kif semmejt fil-punti 57 u 58 ta' dawn il-konklu?jonijiet, l-integrazzjoni tal-ferg?a Svedi?a wa?edha ta' Skandia America Corporation fil-grupp VAT twassal biex, flimkien mal-applikazzjoni tal-prin?ipju li jinsab fis-sentenza FCE Bank (EU:C:2006:196), il-provvista bejn l-istabbiliment prin?ipali Amerikan u l-ferg?a Svedi?a tieg?u ma tkunx taxxabbli g?all-finijiet tal-VAT filwaqt li l-provvista bejn din il-ferg?a u l-membri l-o?ra tal-grupp VAT lanqas ma jkunu taxxabbli f'dan il-ka? skont l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT. Dan il-pro?ess jipprodu?i ri?ultat li ma kienx mixtieq mil-le?i?latur tal-Unjoni, ji?ifieri n-nuqqas ta' impo?izzjoni tal-provvista ta' servizzi inkwistjoni.

77. F'tali ipote?i, it-tran?azzjonijiet bejn l-istabbiliment prin?ipali ta' Skandia America

Corporation u l-ferg?a Svedi?a tieg?u jkunu jistg?u ji?u su??etti g?all-VAT, u t-taxxa tkun dovuta, kif issostni l-Kummissjoni, mill-grupp VAT b?ala xerrej ta' servizzi skont l-Artikoli 56 u 196 tad-Direttiva tal-VAT (27).

78. Ninnota li, fl-erba' ipote?i, il-provvista inkwistjoni hija su??etta g?all-VAT.

79. G?alhekk ir-risposta g?all-ewwel domanda g?andha tkun li l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-ferg?a ta' kumpannija kkostitwita f'konformità mal-le?i?lazzjoni ta' pajji? terz ma tistax ti?i ammessa indipendentement minn din tal-a??ar fi grupp VAT ikkostitwit fl-Istat Membru fejn tkun stabbilita. Il-provvista ta' servizzi li saret bejn l-istabbiliment prin?ipali u l-ferg?a ma tikkostitwixxi tran?azzjonijiet taxxabbli g?all-finijiet tal-VAT, g?all-kuntrarju tal-provvista ta' servizzi li saret bejn il-ferg?a u l-klijenti tag?ha li jag?mlu jew ma jag?mlux parti mill-grupp VAT.

B – *Fuq it-tieni domanda preliminari*

80. Sussidjarjament, g?alkemm il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li, meta provvista ta' servizzi mixtrija barra mill-grupp tkun ipprovduta mill-istabbiliment prin?ipali ta' kumpannija li tinsab f'pajji? terz lil ferg?a tal-istess kumpannija stabbilita fi Stat Membru u li tag?mel parti minn grupp VAT ikkostitwit f'dan l-Istat Membru u li l-fornituri jkollhom allokazżjoni tal-ispejje? g?ax-xiri lill-ferg?a, dawn jikkostitwixxu tran?azzjonijiet taxxabbli g?all-finijiet tal-VAT, g?andha ting?ata risposta g?at-tieni domanda mag?mula mill-qorti tar-rinviju.

81. Permezz tat-tieni domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk l-istabbiliment prin?ipali ta' din il-kumpannija g?andux jitqies "b?ala persuna taxxabbli mhux stabbilita fl-Istat Membru skont it-tifsira tal-Artikolu 196 tad-Direttiva [tal-VAT] bil-konsegwenza li x-xerrej g?andu ji?i ntaxxat g?at-tran?azzjonijiet".

82. Skont Skandia America Corporation u l-Kummissjoni, fl-ipote?i li l-provvista bejn l-istabbiliment prin?ipali u l-ferg?a hija taxxabbli, il-VAT hija dovuta mill-grupp VAT skont l-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT li skontu l-VAT hija dovuta mill-persuna taxxabbli li lilha jkunu ?ew 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 g?al persuna taxxabbli li jkollha l-post prin?ipali tag?ha barra mill-pajji?, jaderixxi ma' grupp VAT fl-Istat Membru fejn ikun stabbilit il-grupp, g?andu jitqies li dan l-istabbiliment ma je?istix, mill-perspettiva tal-VAT, barra mill-appartenenza tieg?u f'dan il-grupp. Il-Kummissjoni tissu??erixxi g?alhekk interpretazzjoni teleolo?ika tal-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT li twassal g?all-konklużjoni li Skandia America Corporation g?andha titqies li hija persuna taxxabbli mhux stabbilita fl-Istat Membru inkwistjoni u li l-VAT hija dovuta mill-grupp VAT b?ala xerrej ta' servizzi msemmija fl-Artikolu 56 tad-Direttiva tal-VAT.

84. Min-na?a tag?ha, l-iSkatteverket tqis li l-kundizzjonijiet tal-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT ma humiex issodisfatti f'dan il-ka?, peress li, permezz tal-ferg?a Svedi?a tieg?u, il-fornitur ta' servizzi inkwistjoni, ji?ifieri Skandia America Corporation, huwa stabbilit fl-istess Stat Membru b?ax-xerrej ta' servizzi, ji?ifieri fl-Isvezja. L-iSkatteverket tqis g?alhekk li l-fatt li l-ferg?a Svedi?a ta' Skandia America Corporation hija inklu?a fil-grupp VAT Svedi? ma jwaqqafx lil din il-kumpannija milli titqies li hija persuna taxxabbli fl-Isvezja. Minn dan jirri?ulta, skont l-iSkatteverket, li l-VAT hija dovuta minn Skandia America Corporation abba?i tal-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT.

85. Ma ninsabx konvint mill-po?izzjoni tal-iSkatteverket. Infakkar li t-tieni domanda tippre?enta ru?ha biss fil-ka? fejn wara risposta g?all-ewwel domanda, it-tran?azzjonijiet bejn l-istabbiliment prin?ipali ta' Skandia America Corporation u l-ferg?a Svedi?a tag?ha jkunu taxxabbli. Dan jimplika

li l-ferg?a Svedi?a ma tistax tibqa' titqies li hija stabbiliment tal-fornitur ta' servizzi i?da titqies li tag?mel parti mix-xerrej ta' servizzi, ji?ifieri l-grupp VAT. G?alhekk nie?u l-po?izzjoni ta' Skandia America Corporation u tal-Kummissjoni li, f'tali ipote?i, il-VAT tkun dovuta mill-grupp VAT skont l-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT.

86. Din il-konklu?joni tista' tidher assurda f'g?ajnejn l-iSkatteverket peress li Skandia America Corporation hija stabbilita manifestament fl-Isvezja permezz tal-ferg?a Svedi?a tag?ha, i?da wie?ed jasal biss g?al dan jekk ti?i a??ettata l-po?izzjoni tal-iSkatteverket li l-?urisprudenza FCE BANK (EU:C:2006:196) ma tapplikax meta l-ferg?a tkun tag?mel parti minn grupp VAT. Fl-opinjoni tieg?i, dawn il-kontradizzjonijiet jikkostitwixxu argument supplimentari sabiex il-po?izzjoni tal-iSkatteverket u tal-Kummissjoni dwar l-ewwel domanda ma ti?ix ammessa.

87. Ir-risposta g?at-tieni domanda g?alhekk g?andha tkun li l-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat fis-sens li, meta l-istabbiliment prin?ipali ta' kumpannija li jkun jinsab f'pajji? terz huwa fornitur taxxabbli mhux stabbilit fl-Istat Membru fejn din g?andha ferg?a, huwa x-xerrej ta' servizzi, ji?ifieri l-grupp VAT li tag?mel parti minnu l-ferg?a, li g?andu ji?i ntaxxat fuq il-provvista inkwistjoni f'konformità mal-Artikolu 56 ta' din id-direttiva.

VI – Konklu?joni

88. Nipproponi g?alhekk lill-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi g?ad-domandi preliminari ppre?entati mill-Förvaltningsrätten i Stockholm kif ?ej:

“Prin?ipalment

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 mi?jud g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-ferg?a ta' kumpannija kkostitwita f'konformità mal-le?i?lazzjoni ta' pajji? terz ma tistax ti?i ammessa indipendentement minn din tal-a??ar fi grupp mag?mul minn diversi kumpanniji kkunsidrati b?ala persuna taxxabbli wa?da su??etta g?all-VAT ikkostitwit fl-Istat Membru fejn tkun stabbilita. Il-provvista ta' servizzi li saret bejn l-istabbiliment prin?ipali u l-ferg?a ma tikkostitwixxix tran?azzjonijiet taxxabbli g?all-finijiet tat-taxxa fuq il-valur mi?jud, g?all-kuntrarju tal-provvista ta' servizzi li tkun saret bejn il-ferg?a u l-klijenti tag?ha li jag?mlu jew ma jag?mlux parti minn dan il-grupp.

Sussidjarjament

2. L-Artikolu 196 tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens, li meta l-istabbiliment prin?ipali ta' kumpannija li jinsab f'pajji? terz peress ikun fornitur taxxabbli mhux stabbilit fl-Istat Membru fejn din ikollha ferg?a, huwa x-xerrej ta' servizzi, ji?ifieri l-grupp mag?mul minn diversi kumpanniji kkunsidrati b?ala persuna taxxabbli wa?da su??etta g?all-VAT li tag?mel parti minnu din il-ferg?a, li g?andu ji?i ntaxxat fuq il-provvista inkwistjoni f'konformità mal-Artikolu 56 ta' din id-direttiva.”

1 – Lingwa ori?inali: il-Fran?i?.

2 – C?210/04, EU:C:2006:196, punt 41.

3 – ?U L 347, p. 1.

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

5 – Enfasi mi?juda minni.

- 6 – Sentenza Ampliscentifica u Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, punt 19). Enfasi mi?juda minni.
- 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-Pajji?i 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 ?eka (C?109/11, EU:C:2013:269).
- 9 – Sentenza Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (EU:C:2013:217, punt 50).
- 10 – Enfasi mi?juda minni.
- 11 – Enfasi mi?juda minni.
- 12 – G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, id-Disa' Edizzjoni, PUF, Pari?i, 2011, p. 752.
- 13 – C?23/98, EU:C:2000:46.
- 14 – FCE Bank (EU:C:2006:196, punt 34).
- 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-?ustizzja ppre?i?at li l-ferg?a ma setg?etx ti?i “kkunsidrat[a] b?ala persuna taxxabbli *min?abba l-ispejje? li ?ew attribwiti lilh[a] g?all-imsemmija provvisti*”. Enfasi mi?juda minni.
- 20 – Ara wkoll, f'dan is-sens, il-punti 65 u 66 tal-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Léger fil-kaw?a FCE Bank (EU:C:2006:196).
- 21 – C?388/11, EU:C:2013:541.
- 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 Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, punt 46).

23 – L-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT li, flimkien mal-Artikolu 56 tagħha, jimponi fuq ix-xerrej ta' servizzi l-obbligu li jgħallas 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 b'all-fornitur". Il-grupp ta' VAT b'ala 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.

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

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