Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

KOKOTT

ippre?entati fl-1 ta’ Marzu 2017 (1)

Kaw?a C-605/15

Minister Finansów

vs

Aviva Towarzystwo Ubezpiecze? na ?ycie S.A. w Warszawie

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa min-Naczelny S?d Administracyjny (qorti amministrattiva suprema, il-Polonja)]

“Talba g?al de?i?joni preliminari – Le?i?lazzjoni fiskali – Le?i?lazzjoni dwar il-VAT – E?enzjoni ta’ grupp indipendenti konformement mal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT – Applikazzjoni g?al provvisti ta’ servizzi ta’ assigurazzjoni – Applikazzjoni g?al gruppi transkonfinali – Evalwazzjoni tal-assenza ta’ distorsjoni tal-kompetizzjoni – Obbligu tal-Istati Membri g?all-espansjoni ta’ dispo?izzjoni ta’ direttiva b’effett dirett”

I. **Introduzzjoni**

1. F’din it-talba g?al de?i?joni preliminari, il-Qorti tal-?ustizzja te?amina mill-?did l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (2) (iktar ’il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”). Din id-dispo?izzjoni tikkon?erna wa?da mill-e?enzjonijiet li g?adhom ma ?ewx i??arati. Matul l-g?exieren ta’ snin li g?addew, kien biss fi tliet ka?ijiet li l-Qorti tal-?ustizzja indirizzat din id-dispo?izzjoni u l-kundizzjonijiet ta’applikabbiltà tag?ha (3). Madankollu, b?alissa hemm erba’ kaw?i pendenti quddiem il-Qorti tal-?ustizzja (4), li jikkon?ernaw aspetti differenti ta’ din l-e?enzjoni.

2. Il-kaw?a simili DNB Banka (5) tikkon?erna prin?ipalment id-definizzjoni ta’ grupp fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. Min-na?a l-o?ra, din il-kaw?a hija ta’ rilevanza g?all-kamp ta’ applikazzjoni *ratione materiae* (estensjoni anki g?all-assigurazzjoni) u territorjali (l-hekk imsejja? grupp transkonfinali) tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT u g?ad-determinazzjoni tal-fatt li ma g?andux ikun hemm distorsjoni tal-kompetizzjoni. Barra minn hekk, g?andha ting?ata risposta g?all-kwistjoni dwar jekk l-Istat Membru fil-ka? pre?enti huwiex obbligat jittrasponi fil-le?i?lazzjoni nazzjonali tieg?u iktar mis-sempli?i formulazzjoni tal-e?enzjoni.

II. **Il-kuntest ?uridiku**

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

3. Fl-Unjoni, tin?abar taxxa fuq il-valur mi?jud skont id-Direttiva tal-VAT. L-Artikolu 11(1) tad-Direttiva tal-VAT jag?ti lill-Istati Membri l-possibbiltà li ?ejja:

"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".

4. Skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri g?andhom je?entaw mill-VAT it-tran?azzjonijiet segwenti:

"il-provvista ta' servizzi minn gruppi ta' persuni indipendenti [gruppi indipendenti ta' persuni], li qed iwettqu attività li hi e?enti mill-VAT jew g?aliha mhumiex persuni taxxabbli, g?all-finijiet li jag?tu lill-membri tag?hom is-servizzi me?tie?a direttament g?all-e?er?izzju ta' dik l-attività, fejn dawk il-gruppi kemm jitolbu mill-membri tag?hom ?las lura e?att tas-sehem tag?hom ta' l-ispejje? kon?unti, sakemm tali e?enzjoni mhux probabbli li tikkaw?a distorsjoni tal-kompetizzjoni".

5. L-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT, b?ala dispo?izzjoni ?enerali, jipprevedi wkoll fir-rigward tal-e?enzjoni msemmija iktar 'il fuq:

"L-e?enzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 g?andhom japplikaw ming?ajr pre?udizzju g?al disposizzjonijet o?rajn tal-Komunità skond kondizzjonijiet li l-Istati Membri g?andhom jistabilixxu g?all-finijiet li ji?guraw l-applikazzjoni korretta u ?ara ta' dawk l-e?enzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kawlunkwe eva?joni, evitar jew abbu? possibbli".

B. **Id-dritt nazzjonali**

6. Il-punt 21 tal-Artikolu 43(1) tal-Li?i tal-11 ta' Marzu 2004 dwar it-taxxa fuq il-beni u s-servizzi (ver?joni kkodifikata fil-?urnal tal-Li?ijiet tar-Repubblika tal-Polonja tal-2011, Nru 177, entrata 1054, kif emendata, iktar 'il quddiem il-"Li?i dwar il-VAT), jipprovdi:

"Huma e?enti mill-VAT: il-provvista ta' servizzi pprovduti minn gruppi indipendenti ta' persuni lill-membri tag?hom, li l-attività tag?hom hija e?enti mit-taxxa jew li fir-rigward tag?ha ma humiex persuni taxxabbli, g?all-finijiet ta' provvista ta' servizzi lill-membri tag?hom li huma direttament ne?essarji g?all-e?er?izzju ta' din l-attività li hija e?enti mit-taxxa jew li ma hijiex su??ett g?aliha, meta dawn il-gruppi jillimitaw ru?hom li jitolbu ming?and il-membri tag?hom ir-rimbors tal-ispejje? li jikkorrispondu g?as-sehem individwali ta' kull wie?ed minnhom fl-ispejje? ?enerali sostnuti fl-interess komuni, sakemm din l-e?enzjoni ma tikkaw?ax effetti ??iena fuq il-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni".

III. **It-tilwima fil-kaw?a prin?ipali**

7. Il-grupp Aviva (iktar 'il quddiem il-"grupp") jipprovdi servizzi ta' assigurazzjoni fl-Ewropa, inklu? protezzjoni tal-pensjonijiet. L-attivitajiet prin?ipali tal-grupp huma t-tfaddil fit-tul, il-?estjoni ta' fondi u l-assigurazzjonijiet. Il-grupp qieg?ed jikkunsidra t-twaqqif ta' serje ta' ?entri g?al servizzi kon?unti fi Stati Membri mag??ula tal-Unjoni Ewropea kif ukoll l-e?er?izzju ta' din l-attività fil-forma ta' Grupp Ewropew b'Interess Ekonomiku (6) (iktar 'il quddiem "GEIE"). Il-membri ta' dan il-GEIE ser ikunu esklu?ivament kumpanniji fi ?dan il-grupp, li je?er?itaw attività ekonomika fil-qasam tal-assigurazzjoni, fosthom Aviva Towarzystwo Ubezpiecze? na ?ycie S.A. ta' Varsavja (kumpannija

tal-assigurazzjoni g?all-?ajja Aviva, iktar ’il quddiem “Aviva”).

8. I?-?entri g?as-servizzi kon?unti g?andhom jipprovdu s-servizzi direttament ne?essarji g?all-e?er?izzju tal-attività tal-assigurazzjoni mill-membri tal-grupp (membri tal-GEIE). Dawn jistg?u jkunu, b’mod partikolari, servizzi fil-qasam tar-ri?orsi umani, servizzi finanzjarji u servizzi ta’ kontabbiltà, servizzi tal-informatika, servizzi amministrattivi, servizzi tal-klijentela u servizzi fil-qasam tal-i?vilupp ta’ prodotti ?odda.

9. Il-membri tal-GEIE jridu je?er?itaw attivitajiet e?entati mit-taxxa jew li ma humiex su??etti g?aliha. Madankollu, te?isti l-possibbiltà li w?ud minnhom (fosthom Aviva) je?er?itaw ukoll attivitajiet taxxabbli b?ala attività addizzjonali jew an?illari (pere?empju l-kiri okka?jonali ta’ spazji jew il-provvista’ ta’ servizzi aw?iljarji o?ra). Is-servizzi tal-GEIE ji?u pprovduti esklu?ivament lill-kumpanniji fi ?dan il-grupp, li huma residenti fl-Unjoni Ewropea. L-imsemmija attivitajiet, li g?andhom jitwettqu mill-GEIE, pre?entement jitwettqu minn kumpanniji individwali tal-grupp, li jirrisjedu fi tnax-il pajji?.

10. Fil-fehma tal-qorti tar-rinviju, l-u?u tas-servizzi tal-GEIE mill-kumpanniji tal-grupp, fosthom il-kumpanniji residenti l-Polonja, essenzjalment ma jbiddilx il-volum tal-akkwisti ta’ servizzi esterni mag?mula fi ?dan il-grupp. Il-GEIE ma huwiex awtorizzat jag?mel profitt mill-attività tieg?u, peress li dan imur kontra l-Artikolu 3 tar-Regolament dwar il-GEIE, li skontu l-GEIE ma g?andux l-g?an li jag?mel profitt g?alih stess.

11. Fil-kuntest ta’ din is-sitwazzjoni, Aviva talbet lill-ministru tal-finanzi (iktar ’il quddiem l-“awtorità fiskali”) interpretazzjoni bil-miktub rigward il-kwistjoni ta’ jekk l-imsemmija attività tal-GEIE (irrispettivament minn fejn tkun stabbilita fl-Unjoni, bl-e??ezzjoni tal-Polonja) hijiex ser tkun e?entata mill-VAT skont il-punt 21 tal-Artikolu 43(1) tal-Li?i dwar il-VAT. B’mod partikolari, Aviva xtaqet tkun taf jekk il-membri tal-GEIE residenti l-Polonja, li b?ala kumpanniji je?er?itaw attività ekonomika fil-qasam tal-assigurazzjoni, humiex g?alhekk obbligati jikkalkolaw u jiddikjaraw il-VAT dovuta skont il-mekkani?mu ta’ awtolikwidazzjoni tad-dejn fiskali, g?all-ispejje? li l-GEIE jassenjalhom. Skont Aviva, g?andha ting?ata risposta fl-affermattiv g?al din id-domanda.

12. Fid-de?i?joni tal-14 ta’ Marzu 2013, li kienet tinkludi interpretazzjoni individwali, l-awtorità fiskali ddikjarat li din il-po?izzjoni hija ?baljata. Hija kkonstatat li l-a??ar kriterju tal-e?enzjoni msemmija fil-punt 21 tal-Artikolu 43(1) tal-Li?i dwar il-VAT, ji?ifieri n-nuqqas ta’ effetti ??iena fuq il-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni, ma kienx issodisfatt.

13. L-awtorità fiskali invokat il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, b’mod partikolari s-sentenza Taksatorringen (7). Hija kkonstatat li fil-ka? pre?enti, kien hemm perikolu reali ta’ distorsjoni tal-kompetizzjoni. Jekk il-GEIE japplika e?enzjoni, huwa jikseb po?izzjoni pprivile??ata fis-suq.

14. Fir-rikors quddiem il-Wojewódzki S?d Administracyjny w Waszawie (qorti amministrattiva tar-re?jun ta’ Varsavja, il-Polonja) (iktar ’il quddiem, il-“qorti tal-prim’istanza”), Aviva talbet b’su??ess l-annullament tad-de?i?joni li kien fiha l-interpretazzjoni tal-awtorità fiskali. Skont is-sentenza tal-qorti tal-prim’istanza tat-30 ta’ Di?embru 2013, il-GEIE kien jissodisfa l-kundizzjonijiet kollha g?all-applikazzjoni tal-e?enzjoni msemmija fil-punt 21 tal-Artikolu 43(1) tal-Li?i dwar il-VAT. L-awtorità fiskali ppre?entat appell ta’ kassazzjoni kontra s-sentenza tal-qorti tal-prim’istanza.

IV. **Il-pro?edura quddiem il-Qorti tal-?ustizzja**

15. Fis-17 ta’ Novembru 2015, in-Naczelny S?d Administracyjny (qorti amministrattiva suprema, il-Polonja) f’Varsavja, li issa hija adita bil-kaw?a, g?amlet id-domandi li ?ejjin lill-Qorti tal-?ustizzja skont l-Artikolu 267 TFUE sabiex tittie?ed de?i?joni preliminari:

1. Dispo?izzjoni nazzjonali li tirrigwarda l-e?enzjoni mill-VAT ta’ gruppi ta’ persuni indipendenti [grupp indipendenti ta’ persuni] li ma tipprevedi ebda kundizzjoni jew pro?edura dwar l-osservanza tal-kundizzjoni tal-assenza ta’ distorsjoni tal-kompetizzjoni hija konformi mal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT moqri flimkien mal-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT, kif ukoll mal-prin?ipju ta’ effettività, mal-prin?ipju ta’ ?ertezza legali u mal-prin?ipju ta’ aspettattivi le?ittimi?

2. Liema huma l-kriterji g?all-evalwazzjoni tal-osservanza tal-kundizzjoni tal-assenza ta’ distorsjoni tal-kompetizzjoni msemmija fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 li g?andhom ji?u applikati?

3. Il-fatt li s-servizzi huma pprovduti minn gruppi ta’ persuni indipendenti lil membri li huma su??etti g?ad-dritt ta’ diversi Stati Membri g?andu effett fuq ir-risposta g?ad-domanda 2?

16. Aviva, ir-Repubblika tal-Polonja, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja, il-Pajji?i l-Baxxi, ir-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea ppre?entaw osservazzjonijiet bil-miktub dwar dawn id-domandi u, bl-e??ezzjoni tar-Renju Unit u tal-Pajji?i l-Baxxi, ipparte?ipaw fis-seduta tas-7 ta’ Di?embru 2016.

V. **Anali?i legali**

A. **Fuq it-tieni u t-tielet domandi**

17. It-tieni u t-tielet domandi jirreferu g?all-kriterji tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT u g?aldaqstant g?andhom ji?u e?aminati flimkien u fl-ewwel lok. F’dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tixtieq tkun taf kif g?andhom ji?u interpretati l-kriterji ta’ assenza ta’ “distorsjoni tal-kompetizzjoni” u ta’ “grupp”, meta dan il-grupp jipprovdi servizzi transkonfinali lill-membri tieg?u.

18. G?andha l-ewwel nett ting?ata risposta g?ad-domanda dwar jekk grupp ta’ kumpanniji tal-assigurazzjoni b?al Aviva jaqax fil-kamp ta’ applikazzjoni *ratione materiae* tad-dispo?izzjoni ta’ e?enzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT (ara, f’dan ir-rigward, il-punt 1 hawn ta?t). Barra minn hekk, g?andu ji?i ??arat jekk l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxix e?enzjoni b’effett transkonfinali (ara, f’dan ir-rigward, il-punt 2) u kif g?andu ji?i interpretat il-kriterju (negattiv) ta’ assenza ta’ “distorsjoni tal-kompetizzjoni” (ara, f’dan ir-rigward, il-punt 3).

1. *Fuq il-kamp ta’ applikazzjoni ratione materiae*

a) *Il-formulazzjoni, is-sens u l-g?an*

19. Il-formulazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT t?alli miftu?a l-kwistjoni dwar jekk humiex il-gruppi kollha jew ?erti gruppi biss li jaqg?u fil-kamp ta’ applikazzjoni *ratione materiae* tal-e?enzjoni. Madankollu, tista’ possibbilment ti?i dedotta risposta mis-sens u mill-g?an tal-e?enzjoni fiskali.

20. Fil-fehma tieg?i, l-g?an tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, konformement mal-opinjoni tal-Avukat ?enerali Mischo (8) u mal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja (9) stess, huwa s-segwenti: g?andu ji?i evitat ?vanta?? kompetittiv lil impri?a li, min?abba pere?empju d-daqs tag?ha, ikollha tirrikorri g?all-provvisti ta’ servizzi, meta mqabbla mas-sitwazzjoni ta’ impri?a li tkun tista’ tipprovdi s-servizzi mill-impjegati stess jew b?ala parti minn grupp tal-VAT.

21. L-i?vanta?? kompetittiv li g?andu ji?i kkumpensat mill-e?enzjoni jitnissel kif ?ej: min joffri ?erti servizzi e?enti mit-taxxa jrid i?allas il-VAT fuq is-servizzi intermedjarji. Fin-nuqqas ta’ e?enzjoni skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, dan ikun ukoll il-ka? anki f’?irkustanzi fejn din l-impri?a tkun im?ieg?la tikkoopera ma’ professjonisti o?ra fi struttura komuni responsabbli

g?all-attivitajiet ne?essarji g?all-provvista tal-imsemmija servizzi (e?enti mit-taxxa). Permezz tal-estensjoni tal-e?enzjoni g?as-servizzi intermedjarji pprovduti b'mod kon?unt, l-e?enzjoni applikabbli g?at-tran?azzjoni tal-output tkopri l-istess valur mi?jud b?al fil-ka? ta' kompetitur li jwettaq is-servizz intermedjarju permezz tal-impjegati tieg?u stess. G?aldaqstant, il-konsumatur finali jibbenefika mill-e?enzjoni anki meta grupp ta' impri?i li jkunu qeg?din joperaw b'e?enzjoni tat-taxxa jipprovdi ?erti servizzi intermedjarji li jkunu kkontribwixxew direttament g?as-servizz tal-output e?enti li jkun ?ie pprovdut lilu. G?all-kuntrarju tal-fehma tal-Kummissjoni espressa fis-seduta, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT g?alhekk ma jmurx kontra l-prin?ipju ta' newtralità, i?da kuntrarjament jikkumpensa l-i?vanta??i kompetittivi tal-persuni taxxabbli li jikkondividu r-ri?orsi tag?hom.

22. Skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, filwaqt li l-e?enzjonijiet g?andhom ji?u interpretati b'mod strett, l-interpretazzjoni g?andha madankollu tkun iggwidata mis-sens, mill-iskop u mill-finalità tad-dispo?izzjoni (10). Jekk l-g?an tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT jikkonsisti fl-estensjoni ta' e?enzjonijiet o?ra, sabiex ting?ata risposta g?ad-domanda dwar liema gruppi g?andhom ikunu kkon?ernati minn din id-dispo?izzjoni, g?andu jsir riferiment g?all-finalità tal-attività e?enti mit-taxxa tal-membri tal-grupp li g?andha ti?i esti?a sabiex ting?ata risposta g?ad-domanda dwar liema gruppi g?andhom ikunu koperti.

23. Is-servizzi tal-assigurazzjoni huma e?enti mill-VAT peress li tali tran?azzjonijiet di?à huma su??etti g?al taxxa fuq l-assigurazzjoni, li g?andha ti?i sostnuta anki mill-konsumaturi (11). B'dan il-mod, ti?i eliminata kompetizzjoni diretta bejn ?ew? tipi ta' taxxa fil-ka? ta' *provvista tas-servizz tal-output*. Sabiex ti?i eliminata sitwazzjoni kompetittiva fuq in-na?a tal-output, ma huwiex essenzjali li ting?ata e?enzjoni g?all-provvisti tal-input b?alma hija l-provvista ta' servizz tal-GEIE lil Aviva f'dan il-ka?.

24. L-istess japplika g?all-e?enzjoni ta' provvisti ta' servizzi bankarji. Il-Qorti tal-?ustizzja tqis li l-g?an tag?hom huwa essenzjalment li ji?u evitati diffikultajiet marbuta mad-determinazzjoni tal-ammont taxxabbli applikabbli u tal-ammont ta' VAT li g?andu jitnaqqas (12). Lanqas dan l-g?an ma huwa rilevanti g?all-e?enzjoni tas-servizzi intermedjarji, peress li s-servizzi li l-GEIE jipprovdi lil Aviva b'konnessjoni mal-attività tieg?u e?enti mill-VAT ma jikkwalifikawx g?al tnaqqis tat-taxxa fuq l-input. G?aldaqstant, il-problema tad-delimitazzjoni ma tqumx fil-ka? ine?ami.

b) *Interpretazzjoni sistematika*

25. Mil-lat sistematiku, jista' ji?i kkonstatat li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma huwiex dispo?izzjoni ?enerali applikabbli g?all-e?enzjonijiet fiskali kollha b?alma huwa l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT. L-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma huwiex inklu? ta?t id-"Disposizzjonijiet ?enerali" tal-Kapitolu 1 tat-Titolu IX (E?enzjonijiet).

26. Kuntrarjament, il-le?i?latur g?a?el li jqieg?ed l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ta?t il-Kapitolu 2 intitolat "E?enzjonijet g?al ?ertu attivitajiet fl-interess pubbliku". L-e?enzjonijiet koperti mill-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-VAT huma inti?i li jilliberaw lill-konsumaturi ta' dawn il-provvisti u ta' servizzi o?ra mill-pi? tal-VAT g?al ra?unijiet ta' interess pubbliku – kemm min?abba li s-servizzi tipikament ikunu ta' benefi??ju g?al persuni fil-b?onn (pere?empju s-subparagrafu g – assistenza so?jali), jew min?abba li l-ispejje? tat-trattament mediku essenzjali ma humiex intaxxati (pere?empju s-subparagrafi b u c), jew sabiex jitnaqqsu l-ispejje? relatati mal-edukazzjoni tas-so?jetà (pere?empju l-ittri i u j).

27. Fir-rigward ta' dawn l-e?enzjonijiet ibba?ati fuq l-interess pubbliku, huwa ra?onevoli li f'?erti ?irkustanzi ji?u e?entati wkoll dawk il-provvisti tal-input, li ji?u pprovduti minn grupp ta' tali kumpanniji fil-kuntest ta' kooperazzjoni bba?ata fuq divi?joni tax-xog?ol, sabiex jaqdu direttament lit-tran?azzjonijiet e?enti. Dan japplika iktar u iktar peress li l-mekkani?mu tal-grupp VAT (Artikolu

11 tad-Direttiva tal-VAT) ser ji?i applikat inqas frekwentement fis-setturi ta’ interess pubbliku.

28. Kuntrarjament g?all-fehma tal-Kummissjoni, dan lanqas ma huwa preklu? mill-istorja tal-abbozzar tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. L-o??ezzjonijiet tal-Kummissjoni f’dan ir-rigward jirreferu biss g?al e?enzjoni g?al grupp ta’ tobba proposta mill-Kummissjoni i?da li ?iet abbandunata matul il-pro?edura le?i?lattiva,. Il-le?i?latur laqa’ din il-proposta g?all-ver?joni attwali tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. Madankollu, l-estensjoni ma biddlet xejn il-po?izzjoni sistematika tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. Din il-po?izzjoni lanqas ma nbidlet permezz tar-riformulazzjoni tas-Sitt Direttiva b?ala d-Direttiva tal-VAT fl-2006.

29. Evidentement, il-le?i?latur ma riedx ikopri biss gruppi ta’ tobba, i?da wkoll gruppi ta’ istituzzjonijiet edukattivi, e??. Madankollu, ma jistax ji?i dedott mill-istorja tal-abbozzar li gruppi ta’ banek jew ta’ kumpanniji tal-assigurazzjoni kellhom ji?u inklu?i wkoll. Il-Qorti tal-?ustizzja stess tikkunsidra li l-po?izzjoni skematika tad-dispo?izzjonijiet ta’ e?enzjoni hija importanti g?all-interpretazzjoni (13).

30. Kif issostni r-Repubblika Federali tal-?ermanja, jidher li sa ftit snin ilu, fi ?dan il-Kummissjoni kienet predominanti wkoll il-fehma li l-le?i?latur kellu jintrodu?i estensjoni korrispondenti g?as-settur tal-banek u tal-assigurazzjoni (14) li, kif ammettiet l-Kummissjoni fis-seduta, ma kinitx a??ettata mill-Kunsill. Fid-dawl tal-po?izzjoni sistematika tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, din id-de?i?joni tal-le?i?latur ma tistax ti?i kontradetta permezz ta’ interpretazzjoni estensiva ta’ din id-dispo?izzjoni ta’ e?enzjoni fiskali(15). G?all-kuntrarju, huwa l-le?i?latur Ewropew li g?andu jidde?iedi jekk jixtieqx jestendi din l-e?enzjoni ta?t l-Artikolu 135 tad-Direttiva tal-VAT f’dan is-sens.

31. Din l-interpretazzjoni lanqas ma hija preklu?a bis-sentenza Taksatorringen (16), minkejja li din ing?atat fir-rigward ta’ grupp ta’ kumpanniji tal-assigurazzjoni. F’din il-kaw?a, il-Qorti tal-?ustizzja kienet madankollu biss ikkon?ernata bl-interpretazzjoni tal-kriterju ta’ “effetti ??iena fuq il-kompetizzjoni” u r-risposta tal-Qorti tal-?ustizzja kienet limitata g?al din il-kwistjoni (17).

c) *Nuqqas ta’ ksur tal-prin?ipju ta’ newtralità*

32. Il-prin?ipju ta’ newtralità fid-dritt dwar il-VAT ma jipprekludix ir-rifjut tal-e?enzjoni g?all-gruppi ta’ kumpanniji tal-assigurazzjoni. Minn na?a, il-prin?ipju ta’ newtralità jfisser li l-persuna taxxabbli (il-kumpannija), li tassisti lill-kreditur tat-taxxa fl-g?amla ta’ persuna li ti?bor it-taxxa, g?andha ti?i e?entata mill-VAT definittiva g?ajr konsum finali privat sa fejn l-attività intraprenditorjali stess (fil-prin?ipju) isservi sabiex ti??enera qlig? taxxabbli (18). Dan ma huwiex rilevanti f’dan il-ka?. Min-na?a l-o?ra, dan il-prin?ipju jipprekludi li l-operaturi ekonomi?i li jwettqu l-istess tran?azzjonijiet ji?u ttrattati b’mod differenti fil-kuntest tal-impo?izzjoni tal-VAT (19).

33. Id-differenza fit-trattament tal-gruppi barra u fi ?dan il-kamp ta’ applikazzjoni tal-Artikolu 132 tad-Direttiva tal-VAT hija bba?ata fuq jekk dawn iwettqux attivitajiet fl-interess pubbliku jew le. B?ala kriterju ta’ differenzazzjoni, ma hemmx o??ezzjoni mil-lat tal-prin?ipju ta’ newtralità.

34. Il-proposta li e?enzjoni tal-VAT ming?ajr dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input g?andha ti?i interpretata b’mod strett hija wkoll sostnuta mill-fatt li, anali?i iktar profonda turi li din l-e?enzjoni tista’ to?loq distorsjoni tal-kompetizzjoni. Fil-fatt, hija to?loq, f’?erti ?irkustanzi, in?entiv sabiex ji?i mminimizzat il-pi? tal-VAT tal-input permezz ta’ “insourcing”, ji?ifieri l-integrazzjoni tal-attivitajiet fil-kumpannija stess, peress li l-portata tal-e?enzjoni fiskali fil-ka? tal-konsumatur finali tiddependi mill-pi? fiskali tal-VAT fuq l-input tal-kumpannija li tipprovdilu s-servizz. Dan sa ?ertu punt jikkontradixxi l-prin?ipju li l-operaturi jistg?u jag??lu l-mudell ta’ organizzazzjoni li, mil-lat ekonomiku, huwa l-iktar konvenjenti g?alihom, ming?ajr il-perikolu li t-tran?azzjonijiet tag?hom ji?u esklu?i mill-e?enzjoni (20).

35. Finalment, mill-po?izzjoni sistematika u mill-g?an tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li dan g?andu ji?i interpretat b'mod restrittiv u li ma huwiex applikabbli g?al grupp ta' kumpanniji tal-assigurazzjoni b?al dak inkwistjoni.

2. *Fuq l-effett transkonfinali tal-e?enzjoni ta' grupp*

a) *?enerali*

36. Fil-ka? li l-Qorti tal-?ustizzja tkun ta' fehma differenti, irid ji?i de?i? jekk l-e?enzjoni ta?t l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT tkoprix ukoll servizzi pprovduti minn grupp transkonfinali lill-membri tieg?u stabbiliti fi Stati Membri o?ra (jew fi Stati terzi). Din il-kwistjoni tqum ukoll fil-ka? li l-grupp stess ikun stabbilit fi Stat terz.

37. *Prima facie*, .il-formulazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma tinkludi ebda restrizzjoni li te?i?i li l-membri tal-grupp u l-grupp stess g?andhom ikunu stabbiliti fit-territorju ta' Stat Membru wie?ed biss.

38. Min-na?a l-o?ra, il-le?i?latur illimita espressament il-portata ta' dispo?izzjonijiet o?ra tad-Direttiva tal-VAT g?at-territorju ta' Stat Membru wie?ed biss. B'hekk, skont l-Artikolu 11(1) tad-Direttiva tal-VAT, Stat Membru jista' jqis b?ala persuni taxxabbli biss "persuni stabbiliti fit-territorju ta' dak l-Istat Membru". Anki l-Artikolu 283(1)(?) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi tali restrizzjoni territorjali li skontha l-iskema spe?jali g?all-impri?i ?-?g?ar ma tapplikax g?al persuna taxxabbli "li mhix stabbilita fl-Istat Membru li fih hi dovuta l-VAT".

39. *A contrario*, minn dan jista' ji?i konklu? li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT irid ji?i applikat b'mod transkonfinali. Barra minn hekk, hemm ukoll dispo?izzjonijiet li espressament jippre?umu li l-persuna taxxabbli twettaq tran?azzjonijiet transkonfinali (ara l-Artikolu 148(e) tad-Direttiva tal-VAT: "ajruplani […] li joperaw g?al ?las l-aktar fuq rotot internazzjonali"). Sa dan l-estent, l-argument ibba?at fuq il-kliem tad-dispo?izzjoni ma huwiex ne?essarjament konvin?enti.

40. Madankollu, b'anali?i iktar profonda, l-argumentazzjoni msemmija iktar 'il fuq tikkontradixxi l-istorja tal-abbozzar (ara, f'dan ir-rigward, it-taqsima b), is-sistema tal-e?enzjonijiet (ara, f'dan ir-rigward, it-taqsima c), l-evalwazzjoni tal-Artikolu 11(1) tad-Direttiva tal-VAT (ara, f'dan ir-rigward, it-taqsima d), u l-klaw?ola ta' kompetizzjoni inklu?a fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT (ara, f'dan ir-rigward, it-taqsima e). Finalment, lanqas il-libertajiet fundamentali ma jirrikjedu l-estensjoni tal-e?enzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT g?al grupp transkonfinali (ara, f'dan ir-rigward it-taqsima f). Barra minn hekk, tali estensjoni tag?ti lok g?all-possibbiltà lill-impri?i li jie?du vanta?? mir-rati ta' taxxa differenti jew minn sistemi ta' tassazzjoni differenti (ara, f'dan ir-rigward it-taqsima g).

b) *L-istorja tal-iskema tal-e?enzjoni*

41. *Prima facie*, ma jidhirx li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT huwa limitat g?al gruppi mhux transkonfinali. Madankollu, ?arsa lejn il-le?i?lazzjoni pre?edenti – is-Sitt Direttiva (21) – tispjega g?alfejn ma hemmx tali restrizzjoni fil-formulazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni, g?ad-differenza tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT.

42. Fil-le?i?lazzjoni li ppre?ediet id-Direttiva tal-VAT, l-e?enzjoni fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT kienet irregolata bl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva. Kif jidher mit-titolu tag?ha, din id-dispo?izzjoni tapplika biss g?al "E?enzjonijiet fit-territorju tal-pajji?". Skont it-tielet premessa tad-Direttiva tal-VAT, din tal-a??ar ?iet adottata sempli?ement sabiex tfassal mill-?did l-istruttura u l-formulazzjoni tad-Direttiva, ming?ajr ebda emenda sostantiva tad-dritt applikabbli. L-emendi

sostantivi li madankollu kien hemm huma elenkati b’mod e?awrjenti fid-dispo?izzjonijiet li jirregolaw it-traspo?izzjoni u d-d?ul fis-se?? tad-Direttiva. F’dan ir-rigward, ma hemm ebda riferiment g?all-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

43. G?aldaqstant, mis-Sitt Direttiva jista’ ji?i pre?unt li e?enzjoni fit-territorju nazzjonali tkopri biss provvisti mwettqa minn gruppi jew membri ta’ grupp li huma stess huma stabbiliti fit-territorju nazzjonali.

c) *L-istruttura tal-e?enzjonijiet fid-Direttiva tal-VAT*

44. L-istruttura tal-e?enzjonijiet fit-Titolu IX tad-Direttiva tal-VAT ukoll hija favur din l-interpretazzjoni restrittiva. F’dan ir-rigward, il-Kapitoli 4 sa 8 u 10 biss jinkludu e?enzjonijiet spe?jali g?al tran?azzjonijiet transkonfinali. B’mod partikolari, is-servizzi transkonfinali (b?at-trasport) huma rregolati espressament fil-Kapitolu 7.

45. Din l-istruttura tindika wkoll li l-estensjoni tad-dispo?izzjonijiet g?al e?enzjoni permezz tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT tapplika g?al grupp transkonfinali. Dan japplika b’mod spe?jali jekk l-e?enzjoni fl-Artikolu 132(1)(f) ma tkunx limitata g?all-e?enzjonijiet fl-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-VAT (ara, f’dan ir-rigward, il-punt 19 *et seq* iktar ’il fuq).

d) *Inkonsistenza mal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT*

46. Barra minn hekk, interpretazzjoni wiesg?a tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT tkun inkonsistenti mad-dispo?izzjoni tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT. Din tippermetti lill-Istati Membri jqisu b?ala persuni taxxabli “persuni stabbiliti fit-territorju [tag?hom]” li, permezz ta’ grupp, huma b’mod jew ie?or “[marbuta] mill-qrib ma’ xulxin”.

47. Jekk ?ew? impri?i jing?aqdu flimkien fi grupp b’tali mod li tkun wa?da minnhom li jkollha ma??oranza fil-grupp, allura, fil-ka? ta’ servizzi pprovduti mill-grupp ta’ din tal-a??ar, l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT ma jkollux effett transkonfinali. Kuntrarjament, l-e?enzjoni ta?t l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ikollha effett transkonfinali. L-e?enzjoni mill-VAT f’dispo?izzjoni li te?i?i inqas rekwi?iti dwar in-natura tal-grupp tkun topera transkonfinalment, i?da e?enzjoni f’dispo?izzjoni li te?i?i rekwi?iti iktar stretti le.

48. Din l-inkonsistenza tista’ ti?i solvuta biss jekk anki l-effetti tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ji?u ristretti g?al Stat Membru wie?ed, li jimplika li l-grupp u l-membru li lilu ji?i pprovdut is-servizz ikunu stabbiliti fl-istess Stat Membru.

49. I?-?ew? ka?ijiet huma bba?ati fuq l-istess kunsiderazzjoni. Il-limitazzjoni tal-applikazzjoni tad-dispo?izzjoni g?at-territorju li fiha huwa stabbilit il-grupp, ti?gura li Stat Membru ma jinterferixxix mas-sovranità territorjali fiskali ta’ Stat Membru ie?or, sa fejn tal-ewwel jawtorizza l-integrazzjoni ta’ unità fiskali jew l-iffurmar ta’ grupp simili li r-rekwi?iti tag?hom jistg?u biss diffi?ilment ji?u vverifikati mill-Istat Membru l-ie?or. Fl-istess ?in, tali limitazzjoni ti?gura li l-awtoritajiet fiskali ma jadottawx de?i?jonijiet kontradittorji.

e) *Evalwazzjoni tan-nuqqas ta’ distorsjoni tal-kompetizzjoni*

50. Il-fatt li l-e?enzjoni fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma g?andhiex, kif jidher mill-formulazzjoni tag?ha, tag?ti lok g?al distorsjoni tal-kompetizzjoni jimmilita wkoll favur limitazzjoni territorjali tal-e?enzjoni fiskali g?al Stat Membru.

51. F’dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja di?à tat risposta dwar l-Artikolu 13(1) tad-Direttiva tal-VAT fis-sentenza Isle of Wight Council, g?ad-domanda mag?mula espressament dwar jekk il-kun?ett ta’ “distorsjoni tal-kompetizzjoni” g?andux ji?i ddefinit b’riferiment g?al suq lokali b’mod

partikolari jew inkella g?at-territorju ta' Stat Membru kollu kemm hu. Hija tat risposta fis-sens li l-evalwazzjoni tad-distorsjoni tal-kompetizzjoni ma hijiex relatata ma' suq lokali b'mod partikolari (22).

52. Hija timmotiva dan l-argument (23) billi ssostni li l-monitora?? ta' diversi swieq lokali jippre?umi evalwazzjoni mill-?did sistematika fuq il-ba?i ta' anali?ijiet ekonomi?i, li spiss ikunu kumplessi, tal-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni, li jista' jkun partikolarment diffi?li li ji?u ddeterminati, peress li l-limiti ta' dawn is-swieq ma jikkoin?idux ne?essarjament mal-kompetenza territorjali tal-awtoritajiet lokali. G?aldaqstant, din is-sitwazzjoni g?andha r-riskju li tikkomprometti l-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' ?ertezza legali.

53. Madankollu, l-amministrazzjonijiet finanzjarji huma sa?ansitra inqas kapa?i li jwettqu evalwazzjoni transkonfinali tal-pre?enza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni f'diversi Stati Membri (jew sa?ansitra fid-dinja kollha), milli huma kapa?i jwettqu evalwazzjoni ta' diversi swieq lokali f'pajji?hom stess. F'dan is-sens, l-appro?? tal-Qorti tal-?ustizzja fir-rigward tal-Artikolu 13 tad-Direttiva tal-VAT jista' ji?i applikat ukoll g?all-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

54. Madankollu, jekk distorsjonijiet tal-kompetizzjoni – kemm jekk skont l-Artikolu 13 jew skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT – g?andhom ji?u evalwati mill-awtoritajiet finanzjarji biss fir-rigward tal-Istat Membru tag?hom, allura fil-prin?ipju l-e?aminazzjoni ta' grupp sabiex ji?i ddeterminat jekk il-provvista tas-servizzi e?enti mit-taxxa lil dawn il-membri twassalx g?al distorsjoni tal-kompetizzjoni, tista' biss issir fir-rigward tal-membri tieg?u li jinsabu fl-istess Stat.

55. Kif indikat ukoll ir-Repubblika Federali tal-?ermanja fis-seduta, l-istess problemi jqumu fir-rigward tar-rekwi?iti l-o?ra kollha. Pere?empju, il-kwistjoni dwar jekk is-servizzi pprovduti kinux direttament ne?essarji g?all-attività e?enti mit-taxxa hija kwistjoni li g?andha ti?i de?i?a kemm mill-Istat Membru li fih huwa stabbilit il-membru tal-grupp, kif ukoll mill-Istat Membru fejn jinsab il-grupp. Ir-riskju li jittie?du de?i?jonijiet kontradittorji f'tali ?irkustanzi ma jistax ji?i nnegat.

56. Peress li, meta n?olqot l-e?enzjoni stabbilita fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, is-sistema ta' assistenza amministrattiva attwali tal-Unjoni kienet g?adha bilkemm ?iet stabbilita, lanqas ma jista' ji?i pre?unt li l-le?i?latur seta' kellu f'mo??u grupp li jopera b'mod transkonfinali fid-dawl tal-possibbiltajiet ta' assistenza amministrattiva li issa hemm fi ?dan l-Unjoni. Irrispettivament minn dan, fi kwalunkwe ka?, is-sistema ta' assistenza amministrattiva tal-Unjoni ma ssolvix il-problema f'sitwazzjonijiet li jikkon?ernaw Stati terzi (ara, f'dan ir-rigward, il-punti 62 *et seq* iktar 'il quddiem).

f) *Te?id inkunsiderazzjoni tal-libertajiet fundamentali fl-interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT*

57. Din l-interpretazzjoni restrittiva lanqas ma tikkunfli??i mal-libertajiet fundamentali. Peress li att tad-dritt tal-Unjoni b?alma hija d-Direttiva tal-VAT g?andu sa fejn huwa possibbli ji?i interpretat konformement mad-dritt primarju (24), il-libertajiet fundamentali g?andhom ukoll jittie?du inkunsiderazzjoni meta dan ji?i interpretat. Restrizzjoni tal-libertajiet fundamentali tista' ti?i ??ustifikata biss b'ra?unijiet imperattivi ta' interess ?enerali. Barra minn hekk, g?andha tkun adatta sabiex tiggarantixxi l-kisba tal-g?an inkwistjoni, u ma g?andhiex tmur lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex jinkiseb dan l-g?an (25).

58. Ir-restrizzjoni li possibbilment te?isti hawnhekk tal-libertà li ji?u pprovduti s-servizzi hija ??ustifikata b'ra?unijiet ta' ?arsien tat-tqassim tas-setg?a ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri (26), l-istess b?ar-restrizzjoni territorjali tal-effetti ta' grupp tal-VAT fis-sens tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT. Barra minn hekk, il-?tie?a li ti?i ggarantita l-effettività tal-kontroll fiskali (27) wkoll ti??ustifika restrizzjoni possibbli tal-libertà li ji?u pprovduti s-servizzi.

59. Sa fejn, ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, il-post ta' provvista jista' jkun fi Stat Membru ie?or li mhux ne?essarjament jopera mekkani?mu tal-grupp tal-VAT, l-effett tal-grupp tal-VAT ma jistax ji?i esti? lil hinn mill-fruntieri territorjali tal-Istati Membri u d-d?ul mill-VAT fl-Istat Membru l-ie?or ma g?andux ji?i su??ett g?al riperkussjonijiet negattivi.

60. L-istess japplika fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. Sa fejn l-awtorità fiskali fl-Istat Membru kkon?ernat tkun tista' tevalwa l-e?istenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni u l-kundizzjonijiet l-o?ra marbuta mal-applikabbiltà ta' din id-dispo?izzjoni fir-rigward tal-Istat Membru tag?ha biss, hija tkun tiddependi fuq l-evalwazzjoni ta' dawn il-kundizzjonijiet ta'applikabbiltà minn Stat Membru ie?or. Madankollu, f'dawn i?-?irkustanzi, l-effett tal-e?enzjoni ta?t l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma jistax jestendi g?al grupp transkonfinali jekk ma g?andux ikun hemm riskju li d-d?ul mill-VAT fi Stat Membru wie?ed ji?i influwenzat minn Stat Membru ie?or.

61. Fattur ie?or huwa l-fatt li skont l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT, g?andha ti?i ggarantita applikazzjoni korretta u sempli?i ta' din id-dispo?izzjoni ta' e?enzjoni. Madankollu, dan ikun *de facto* esklu? jekk awtorità fiskali wa?da kellha tevalwa l-pre?enza ta'distorsjoni tal-kompetizzjoni b'mod globali jew fl-Unjoni, jew jekk diversi awtoritajiet fiskali, li possibbilment jikkontradixxu lil xulxin, iwettqu evalwazzjonijiet differenti. Dan jo?loq effettivament distorsjoni tal-kompetizzjoni (28). Id-diffikultajiet pratti?i kunsiderevoli ta' applikazzjoni u ta' kontrolli jimmilitaw kontra interpretazzjoni wiesg?a (29) tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f).

g) *Il-problema tal-istati terzi u tar-rata ta' tassazzjoni*

62. Minbarra dan, interpretazzjoni estensiva tal-kun?ett ta' "grupp" twassal g?al mudell ta' ottimizzazzjoni tat-taxxa li huwa fa?li li ji?i implementat, b'mod partikolari g?al gruppi li joperaw mad-dinja kollha. Dawn tal-a??ar iridu sempli?ement iwaqqfu grupp mal-kumpanniji li joperaw mag?hom fl-Ewropa stabbiliti fi stat terz fejn ma tin?abarx il-VAT (b?all-Istati Uniti), sabiex jakkwistaw is-servizzi kollha, su??etti g?all-VAT, ming?and terzi li qabel kienu ji?u akkwistati mill-Ewropa, ming?ajr ma jista' jkun hemm inkwistjoni arran?ament purament artifi?jali.

63. Peress li l-post ta' provvista normalment huwa fl-Istati Uniti, fejn ma hemmx VAT, tali tran?azzjoni ma tkunx taxxabbli u ma tkunx su??etta g?all-VAT. Sussegwentement, il-grupp jer?a' min-na?a tieg?u jipprovdi dawn is-servizzi akkwistati lill-membri tieg?u bi ?las. Il-post ta' dawn il-provvisti g?alhekk ikun tassew jinsab fl-Istati Membri inkwistjoni. Madankollu, il-provvista tkun e?enti mill-VAT hemmhekk konformement mal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. Irrispettivament mill-kwistjoni dwar kif l-Istati Membri kkon?ernati g?andhom ikunu jistg?u jivverifikaw l-assenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni jew ir-rekwi?iti l-o?ra f'dan il-ka? (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 50 *et seq* iktar 'il fuq), id-d?ul mill-VAT mal-Unjoni kollha jkun jista' jitnaqqas fa?ilment. G?all-kuntrarju, permezz ta' grupp tal-VAT skont l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 46 *et seq* iktar 'il fuq), tali ri?ultat ma kienx ikun possibbli.

64. Anki jekk, minn lat teleolo?iku, l-effett tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ji?i limitat g?al gruppi fit-territorju tal-Unjoni, il-gruppi kollha jkunu jistg?u jirrisjedu fil-pajji? bl-iktar rata baxxa ta' VAT, sabiex jimminimizzaw bl-bl-a?jar mod il-pi? tal-VAT. Problema simili wasslet sabiex il-le?i?laturi introdu?ew sistema ta' livelli limitu g?all-bejjieg?a mill-bog?od fl-Artikolu 34 tad-Direttiva

tal-VAT, sabiex ji?i evitat li l-bejjieg?a mill-bog?od kollha jistabbilixxu ru?hom fil-pajji? bl-iktar rata baxxa ta' VAT (30). Il-fatt li, min-na?a l-o?ra, fil-ka? ta' servizzi minn u lil gruppi indipendenti l-le?i?latur kien lest ja??etta tali ri?ultat, ma jistax ji?i pre?unt.

h) *Konklu?joni*

65. G?andu ji?i konklu? li, anki fid-dawl tal-libertajiet fundamentali, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i interpretat b'mod restrittiv fis-sens li huma biss is-servizzi ta' grupp lill-membri tieg?u li jinsabu fl-(istess) territorju ta' Stat Membru li huma koperti mill-e?enzjoni.

3. *Fuq l-interpretazzjoni tal-assenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni*

66. Sa fejn il-Qorti tal-?ustizzja, madankollu, tkun tal-fehma li anki l-gruppi transkonfinali huma koperti mill-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, g?ad iridu ji?u ??arati l-kriterji li jiddeterminaw meta ma jkunx hemm distorsjoni tal-kompetizzjoni fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f).

67. Kif sostniet il-Qorti tal-?ustizzja (31), permezz tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT g?andu ji?i kkumpensat *?vanta?? kompetittiv* meta mqabbel mas-sitwazzjoni meta dawn is-servizzi (tal-grupp) ji?u pprovduti mill-impjegati tieg?u stess jew fil-kuntest ta' grupp tal-VAT. Madankollu, jekk din l-e?enzjoni hija inti?a li tikkumpensa ?vanta?? kompetittiv, l-g?oti tag?ha ma jistax fl-istess waqt jag?ti lok g?al distorsjoni tal-kompetizzjoni. G?aldaqstant, il-klaw?ola tal-kompetizzjoni fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva ma tantx tag?mel sens (32) u konsegwentement trid ti?i interpretata b'mod restrittiv ?afna.

68. Il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja toffri punt ta' tluq g?al tali interpretazzjoni restrittiva, li skontha l-konstatazzjoni ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni te?i?i (33) li jkun hemm perikolu reali, li l-e?enzjoni fiha nnifisha tista' twassal g?al distorsjonijiet fil-kompetizzjoni immedjatament jew fil-futur. G?al dan l-g?an, g?andu ji?i e?aminat jekk il-grupp jistax i?omm il-klijentela tal-membri tieg?u anki ming?ajr l-e?enzjoni (34).

69. B?ala regola, membri ta' grupp jing?aqdu flimkien biss meta jkunu ?erti li l-membri wkoll ser jakkwistaw il-provvisti tal-grupp. Din hija probabbilment r-ra?uni vera g?al kooperazzjoni b?al din. G?aldaqstant, din l-interpretazzjoni finalment timplika li fil-prin?ipju g?andu ji?i pre?unt li l-?olqien ta' grupp ma jwassalx g?al distorsjoni tal-kompetizzjoni fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

70. Il-kriterju tal-assenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni g?alhekk huwa inti? sabiex ji?i evitat l-abbu? (ara l-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT). B'mod partikolari, l-e?enzjoni ma tistax ti?i applikata b'mod inkompatibbli mal-iskop previst. Fl-a??ar mill-a??ar, dan g?andu ji?i de?i? mill-qorti nazzjonali, li madankollu, g?all-finijiet ta' interpretazzjoni uniformi, g?andhom jing?atawlha l-kriterji g?al dan il-g?an.

71. Fost l-indikazzjonijiet li qieg?da ssir applikazzjoni ?baljata tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, jista' jkun il-fatt li l-grupp ikun jipprovdi l-istess servizzi bi ?las lil persuni mhux membri u f'dan ir-rigward jopera fis-suq bl-u?u ta' siner?iji. Dan jista' jikkostitwixxi riskju ?enwin ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni. Indikazzjoni o?ra tista' tkun li l-g?an prin?ipali tal-?olqien tal-grupp ikun sempli?ement l-ottimizzazzjoni tal-pi? tal-VAT (il-?olqien ta' vanta?? kompetittiv permezz tat-trasferiment ta' kwalunkwe servizz estern lil grupp) u mhux il-kooperazzjoni re?iproka sabiex ji?i evitat ?vanta?? kompetittiv. Jista' jkun indikazzjoni wkoll il-fatt li l-grupp ma jipprovdi ebda servizz imfassal g?all-b?onnijiet tal-membri tieg?u, u b'hekk dawn ikunu jistg?u sempli?ement ji?u offruti minn o?rajn.

4. *Konklu?joni*

72. G?aldaqstant, ir-risposta li g?andha ting?ata lit-tieni u lit-tielet domandi g?andha tkun li l-e?enzjoni nazzjonali hija limitata g?al tali gruppi ta' presuni taxxabbli, li jwettqu tran?azzjonijiet e?enti skont l-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-VAT. F'dan ir-rigward, jista' ji?i pre?unt li s-servizzi ta' grupp fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT fil-prin?ipju ma jwasslux g?al distorsjoni tal-kompetizzjoni. Grupp indipendenti ta' persuni jista' madankollu jipprovdi servizzi e?enti mit-taxxa biss lil dawk il-membri li huma su??etti g?all-istess ordinament ?uridiku b?al dak tieg?u.

B. **Fuq l-ewwel domanda preliminari**

73. Ir-Repubblika tal-Polonja rriprodu?iet il-formulazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT *ad verbum*. Bl-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk il-le?i?latur nazzjonali g?andux barra minn hekk jipprevedi kundizzjonijiet jew pro?eduri o?ra g?all-evalwazzjoni tal-assenza jew tal-e?istenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni. Il-kwistjoni hija dwar jekk hemmx obbligu possibbli li g?all-espansjoni tal-formulazzjoni ta' dispo?izzjoni ta' direttiva. Il-qorti tar-rinviju ti??ustifika d-domanda tag?ha bi ksur possibbli tal-prin?ipji ta' effettività, ta' ?ertezza legali u tal-aspettattivi le?ittimi.

1. *L-applikabbiltà diretta tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT*

74. Obbligu ta' espansjoni ta' dispo?izzjoni je?i?i mar?ni ta' diskrezzjoni lill-Istati Membri fit-traspo?izzjoni tad-direttiva. Filwaqt li r-Repubblika Federali tal-?ermanja tafferma li je?isti tali obbligu min?abba n-nuqqas ta' pre?i?joni u n-natura inkundizzjonata tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, ir-Renju Unit jinnega tali mar?ni ta' diskrezzjoni fl-implementazzjoni, min?abba li l-Artikolu 132(1)(f) huwa direttament applikabbli.

75. Kif spjegajt di?à fil-konklu?jonijiet fil-kaw?a DNB Banka (35), ir-rekwi?it (negattiv) ta' "distorsjoni tal-kompetizzjoni" huwa "biss" kun?ett legali indeterminat, li ma jag?ti ebda mar?ni ta' diskrezzjoni *astratt* lil-le?i?latur nazzjonali. Id-dispo?izzjoni hija wkoll pre?i?a bi??ejjed sabiex tissodisfa l-prin?ipju ta' ?ertezza legali, peress li "tistabbilixxi obbligu f'termini inekwivo?i" (36).

76. L-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT b'hekk jissodisfa l-prin?ipju ta' *lex certa* u, kif spjegajt ukoll fid-dettall fil-konklu?jonijiet fil-kaw?a DNB Banka (37), huwa suffi?jentement pre?i? u inkundizzjonat sabiex ikollu effett dirett (38).

2. *Huma me?tie?a atti ta' traspo?izzjoni o?ra?*

77. Bir-riproduzzjoni kwa?i identika fid-dritt nazzjonali tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, li g?andu effett dirett, jidher *prima facie* li r-Repubblika tal-Polonja ssodisfat l-obbligu ta' traspo?izzjoni tag?ha. Minkejja dan, il-li?i nazzjonali, l-istess b?ad-Direttiva tal-VAT innifisha hjia bba?ata biss fuq il-fatt li l-e?enzjoni ma jkollhiex effetti ??iena fuq il-kundizzjonijiet tal-kompetizzjoni. Dan iwassal sabiex il-qorti tar-rinviju tiddubita jekk fl-e?er?izzju tal-obbligu ta' traspo?izzjoni tieg?u, l-Istat Membru kellux jinkludi kriterji o?ra spe?ifi?i.

78. Madankollu, ma nistax nikkondividi din l-opinjoni. F'dan ir-rigward, g?andu ji?i indikat li l-Qorti tal-?ustizzja, b'rabta mal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva tal-VAT, li wkoll jie?u inkunsiderazzjoni l-assenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni u wkoll huwa applikabbli b'mod dirett (39), di?à ?a?det obbligu ta' traspo?izzjoni estensiva diversi drabi. B'mod partikolari, f'dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet espressament li l-Istat Membru ma huwiex obbligat jistipula kundizzjonijiet addizzjonali fil-li?i ta' traspo?izzjoni nazzjonali. G?all-kuntrarju, Stat Membru jista' jag??el it-

teknika le?i?lattiva li tidher li hija l-iktar xierqa g?alih. G?alhekk, pere?empju, jista' jillimita ru?u li fid-dritt nazzjonali jirriprodu?i l-formulazzjoni u?ata fid-direttiva jew ju?a espressjoni li hija ekwivalenti g?aliha (40).

79. Fil-fehma tieg?i, l-istess jg?odd g?all-e?enzjoni fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. Kif spjegajt fil-konklu?jonijiet fil-kaw?a DNB Banka (41), l-e?enzjoni hija suffi?jentement pre?i?a u inkundizzjonata u b'hekk tapplika direttament. Ir-Repubblika tal-Polonja ttrasponiet ukoll id-dispo?izzjoni b'mod korrispondenti. G?aldaqstant, huwa irrilevanti jekk setg?etx tkun iktar f'waqtha traspo?izzjoni li hija iktar spe?ifika mil-lat tal-prattikant tal-li?i.

80. G?aldaqstant, ir-Repubblika tal-Polonja ma tistax ti?i akku?ata li naqset milli tespandi r-rekwi?it ta' assenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni fid-dritt nazzjonali tag?ha. Dan huwa b'mod partikolari minnu peress li kull provvediment espansiv ta' direttiva li hija direttament applikabbli jesponi lill-Istat Membru g?al riskju ikbar li jikser id-direttiva u li jkun su??ett g?al pro?eduri ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu.

81. G?aldaqstant, ir-risposta li g?andha ting?ata lill-qorti tar-rinviju g?andha tkun li dispo?izzjoni nazzjonali b?al dik inkwistjoni, li ma tipprevedi ebda kriterju jew pro?edura dwar l-osservanza tal-kundizzjoni ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni, hija kompatibbli mal-Artikolu 132(1)(f) moqri flimkien mal-Artikolu 131 tad-Direttiva tal-VAT, kif ukoll mal-prin?ipji ta' effettività, ta' ?ertezza legali u ta' aspettattivi le?ittimi.

VI. **Proposta g?al de?i?joni**

82. G?aldaqstant, nipproponi li r-risposti g?ad-domandi mag?mula min-Naczelny S?d Administracyjny (qorti amministrattiva suprema, il-Polonja) f'Varsavja jkunu kif ?ej:

G?andu ji?i pre?unt li l-e?enzjoni prevista fid-dritt nazzjonali f'dan is-sens hija ristretta g?al gruppi ta' persuni taxxabbli li jwettqu tran?azzjonijiet e?enti skont l-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-VAT. Il-gruppi ta' kumpanniji tal-assigurazzjoni g?alhekk ma jaqg?ux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

1. L-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma jipprekludix dispo?izzjoni nazzjonali li ma tipprevedi ebda kriterju jew pro?edura dwar l-osservanza tal-kundizzjoni tal-assenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni.

2. B?ala regola, g?andu ji?i pre?unt li s-servizzi ta' grupp fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma jag?tux lok g?al distorsjoni tal-kompetizzjoni. Dan il-kriterju g?andu ji?i interpretat b'mod restrittiv fis-sens ta' dispo?izzjoni inti?a li ji?i evitat l-abbu?.

3. Grupp indipendenti ta' persuni jista' jipprovdi servizzi e?enti biss lil dawk il-membri li huma su??etti g?all-istess ordinament ?uridiku b?al dak tieg?u.

1 Lingwa ori?inali: il-?ermani?.

2 ?U 2006, L 347, p. 1.

3 Sentenzi tal-15 ta' ?unju 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621), u tal-11 ta' Di?embru 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713).

4 Minbarra l-kaw?a pre?enti, dawn huma l-Kaw?i C?274/15, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu, C?326/15, DNB Banka, u C?616/15, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja.

5 Referenza tal-kaw?a quddiem il-Qorti tal-?ustizzja: C?326/15.

6 Fis-sens tar-Regolament (KEE) Nru 2137/85 dwar il-Gruppi Ewropej b'Interess Ekonomiku (GEIE) (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 17, Vol. 1, p. 83).

7 Sentenza tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621).

8 Konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Mischo fil-Kaw?a Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562).

9 Sentenza tal-11 ta' Di?embru 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713).

10 Sentenzi tal-21 ta' Marzu 2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, punt 23), tal-10 ta' ?unju 2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, punt 30), tal-14 ta' ?unju 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, punt 16), tal-20 ta' ?unju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja (C?287/00, EU:C:2002:388, punt 47), u tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, punt 25).

11 Sentenzi tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, punt 23), u tas-17 ta' Jannar 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, punt 67).

12 Sentenzi tad-19 ta' April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C?455/05, EU:C:2007:232, punt 24), tal-10 ta' Marzu 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C?540/09, EU:C:2011:137, punt 21), u tat-12 ta' ?unju 2014, Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, punt 30).

13 Sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, TMD (C?412/15, EU:C:2016:738, punt 32 *et seq*).

14 Ara, b'mod partikolari, il-Proposta g?al Direttiva tal-Kunsill li temenda d-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud fir-rigward tat-trattament tas-servizzi finanzjarji u tal-assigurazzjoni f'COM(2007) 747 finali, – p. 2, u l-Komunikazzjoni mill-Kummissjoni lill-Kunsill u lill-Parlament Ewropew dwar l-g?a?la ta' raggruppament g?all-iskop tal-VAT prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud f'KUMM(2009) 325 finali – p. 4.

15 Dan japplika iktar u iktar ladarba hija mi??uda interpretazzjoni wiesg?a tad-dispo?izzjonijiet g?al e?enzjonijiet fil-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja. Ara, f'dan ir-rigward, il-punt 22 iktar 'il fuq.

16 Ara s-sentenza tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621).

17 Sentenza tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621 punt 47 *et seq*). L-istess japplika g?as-sentenza tag?ha tas-sena 1989 (sentenza tal-15 ta' ?unju 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246), li fiha fondazzjoni riedet tinvoka e?enzjoni b?ala grupp u l-Qorti tal-?ustizzja rrifjutat dan g?al ra?unijiet o?ra. Il-fatt dwar jekk fondazzjoni, b?ala unità ta' assi awtonoma, tistax fir-realtà tissejja? grupp "ta' persuni" huwa iktar minn dubju?.

18 Ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tas-6 ta’ Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C?439/04 u C?440/04, EU:C:2006:446, punt 48), tat-8 ta’ Frar 2007, Investrand (C?435/05, EU:C:2007:87, punt 22), u tat-22 ta’ Di?embru 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punt 38).

19 Sentenzi tas-7 ta’ Settembru 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, punt 20), tas-16 ta’ Ottubru 2008, Canterbury Hockey Club u Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, punt 30), u tal-11 ta’ ?unju 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, punt 22).

20 Sentenza tal-4 ta’ Mejju 2006, Abbey National (C?169/04, EU:C:2006:289, punt 68), tal-21 ta’ ?unju 2007, Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369, punt 35), u tat-3 ta’ April 2008, J.C.M. Beheer (C?124/07, EU:C:2008:196, punt 28).

21 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 Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

22 Sentenza tas-16 ta’ Settembru 2008, Isle of Wight Council *et* (C?288/07, EU:C:2008:505, punt 53).

23 Sentenza tas-16 ta’ Settembru 2008, Isle of Wight Council *et* (C?288/07, EU:C:2008:505, punt 49 *et seq*).

24 Sentenzi tad-19 ta’ Novembru 2009, Sturgeon *et* (C?402/07 u C?432/07, EU:C:2009:716, punt 48), tas-16 ta’ Settembru 2010, Chatzi (C?149/10, EU:C:2010:534, punt 43), u tal-15 ta’ Frar 2016, N. (C?601/15 PPU, EU:C:2016:84, punt 48 u l-?urisprudenza ??itata).

25 Sentenzi tad-29 ta’ Novembru 2011, National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785, punt 42), tat-12 ta’ Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, punt 47), u tat-13 ta’ Di?embru 2005, Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763, punt 35).

26 Fuq din il-?ustifikazzjoni ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tat-13 ta’ Di?embru 2005, Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763, punti 45 u 46), tad-29 ta’ Novembru 2011, National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785, punt 48), tal-21 ta’ Mejju 2015, Verder LabTec (C?657/13, EU:C:2015:331, punt 47), u tal-21 ta’ Jannar 2010, SGI (C?311/08, EU:C:2010:26, punt 60).

27 Sentenzi tas-26 ta’ Ottubru 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punt 57), u tas-27 ta’ Jannar 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, punt 52).

28 Dan jirri?ulta meta grupp inaqqas it-taxxa tal-input f’pajji? partikolari min?abba li dan il-pajji? ikun irrifjuta li jag?ti l-e?enzjoni mill-VAT abba?i tal-fatt li huwa jqis li hemm pre?enti distorsjonijiet tal-kompetizzjoni. Min-na?a l-o?ra, fl-Istat Membru tal-benefi?jarju tal-provvista, min?abba l-awtolikwidazzjoni mill-membru tal-grupp, it-tran?azzjoni titqies li hija e?enti peress li ma hemm ebda distorsjonijiet tal-kompetizzjoni.

29 Ara, f’dan ir-rigward, f’kaw?i o?ra wkoll, il-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?i mag?quda VDP Dental Laboratory u Staatssecretaris van Financiën (C?144/13, C?154/13 u C?160/13, EU:C:2014:2163, punt 60), fuq il-?ustifikazzjoni tar-restrizzjoni tal-libertajiet fundamentali fil-kuntest tal-iskema g?all-impri?i ?g?ar, ara wkoll is-sentenza tas-26 ta’ Ottubru 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punt 57 *et seq*) – ?ustifikazzjoni tal-effett mhux mixtieq fuq il-libertà li ji?u pprovduti s-servizzi, sabiex ti?i ggarantita l-effettività tal-kontrolli fiskali.

30 Il-post ta’ provvista lill-konsumatur finali huwa ?eneralment fejn tibda l-kunsinna (pajji? ta’ ori?ini) u g?alhekk il-provvista hija essenzjalment su??etta g?ar-rata ta’ taxxa stabbilita f’dan il-pajji?. Lil hinn minn ?erti livelli limitu, id-Direttiva tal-VAT g?alhekk tipprovdi li l-post tal-provvista jkun il-pajji? ta’ destinazzjoni, sabiex ji?i evitat l-effett imsemmi iktar ’il fuq.

31 Sentenza tal-11 ta’ Di?embru 2008, Stichting Centraal (C?407/071, EU:C:2008:713, punt 37), u konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Mischo fil-kaw?a Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562 punt 118).

32 Ara, f’dan is-sens ukoll, il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Mischo fil-kaw?a Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562 punt 125 *et seq*) – “g?andu jing?ad li [is-suq] pjuttost huwa wie?ed mhux tas-soltu”.

33 Ara s-sentenza tal-20 ta’ Novembru 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, punt 64).

34 Ara s-sentenza tal-20 ta’ Novembru 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, punt 59), u l-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Mischo fil-kaw?a Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562 punt 131 *et seq*).

35 Referenza tal-Qorti tal-?ustizzja: C?326/15 (punt 17 *et seq*).

36 Ara, f’dan ir-rigward, is-sentenzi tat-23 ta’ Frar 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava *et* (C?236/92, EU:C:1994:60, punt 10), tas-17 ta’ Settembru 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio *et* (C?246/94 sa C?249/94, EU:C:1996:329, punt 19), tad-29 ta’ Mejju 1997, Klattner (C?389/95, EU:C:1997:258, punt 33) u tal-1 ta’ Lulju 2010, Gassmayr (C?194/08, EU:C:2010:386, punt 45).

37 Referenza tal-Qorti tal-?ustizzja: C?326/15 (punt 17 *et seq*).

38 Ara s-sentenza tal-20 ta’ Novembru 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, punti 58 sa 65).

39 Ara s-sentenzi tas-17 ta’ Ottubru 1989, Comune di Carpaneto Piacentino *et* (231/87 u 129/88, EU:C:1989:381, punti 32 u 33) kif ukoll tat-8 ta’ ?unju 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C?430/04, EU:C:2006:374, punt 31) dwar l-Artikolu 4(5)(2) tas-Sitt Direttiva.

40 Kif indikat fis-sentenzi tas-17 ta’ Ottubru 1989, Comune di Carpaneto Piacentino *et* (231/87 u 129/88, EU:C:1989:381, punti 18 u 23), tal-15 ta’ Mejju 1990, Comune di Carpaneto Piacentino *et* (C?4/89, EU:C:1990:204, punt 14), u tal-14 ta’ Di?embru 2000, Fazenda Pública (C?446/98, EU:C:2000:691, punt 31).

41 Referenza tal-Qorti tal-?ustizzja: C-326/15 (punt 17 *et seq*).