KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-23 ta' April 2020[1]

Kawża C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd
vs
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali), ir-Renju Unit))

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Sistema tal-VAT – Direttiva 2006/112/KE – Eżenzjoni mit-taxxa – Artikolu 132(1)(f) – Servizzi pprovduti minn grupp awtonomu ta' tqassim tal-ispejjeż lill-membri tiegħu – Kamp ta' applikazzjoni territorjali – Grupp li huwa stabbilit fi Stat terz – Kunċett ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni – Rabta mas-sistema ta' tassazzjoni ta' grupp (Artikolu 11)"

I. Introduzzjoni

1. Il-proċedura preżenti tikkonċerna għal darba oħra l-eżenzjoni mit-taxxa tal-hekk imsejħa gruppi ta' tqassim tal-ispejjeż (Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT), li reċentement kienet is-suġġett tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja għal diversi drabi[2]. Din id-dispożizzjoni teżenta s-servizzi pprovduti minn grupp lill-membri tiegħu meta dan sempliċement jgħaddi lill-membri tiegħu l-ispejjeż eżatti ta' dawn is-servizzi (imsejjaħ "Cost Sharing Group", iktar 'il quddiem "CSG", kif anki tirreferi għalih il-qorti tar-rinviju).

2. Il-partikolarità f'dan il-każ tinsab fil-fatt li l-grupp jinsab f'Ħong Kong, u għalhekk fi Stat terz, filwaqt li l-membri tiegħu huma sussidjarji ta' grupp ta' kumpanniji li huma kollha stabbiliti fir-Renju Unit. Kważi dawn il-membri kollha jikkostitwixxu, flimkien ma' sussidjarji oħra tal-grupp ta' kumpanniji fir-Renju Unit, grupp tal-VAT skont l-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT. Għalhekk issa għandu jiġi ċċarat jekk l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT għandux ukoll effett transkonfinali u jekk japplikax għal gruppi li jinsabu fi Stati terzi. Jekk dan ikun il-każ, għandha tiġi ċċarata r-rabta bejn din l-eżenzjoni mit-taxxa u l-intaxxar ta' grupp tal-VAT, li għandu wkoll il-konsegwenza li ma jiġux intaxxati s-servizzi pprovduti fi ħdan tali grupp.

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

[2] Sentenzi tal-20 ta' Novembru 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992); tal-21 ta' Settembru 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718); tal-21 ta' Settembru 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719); tal-21 ta' Settembru 2017, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-616/15, EU:C:2017:721); u tal-4 ta' Mejju 2017, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-274/15, EU:C:2017:333).

3. B'mod partikolari, l-ewwel domanda tippreżenta interess ekonomiku kunsiderevoli. Il-mudell adottat permezz ta' Stat terz, li, bħal f'dan il-każ, ma għandux VAT, jippermetti lill-grupp sabiex jakkwista kważi s-servizzi kollha mingħajr ħlas tal-VAT u jittrażmettihom sussegwentement b'eżenzjoni mit-taxxa lill-membri tiegħu fir-Renju Unit. Jekk, bħal f'dan il-każ, dawn il-membri ma jkollhomx dritt għal tnaqqis ta' taxxa, dan jirriżulta f'potenzjal kunsiderevoli ta' tnaqqis ta' taxxa.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

4. Il-kuntest ġuridiku tal-Unjoni huwa ddeterminat mill-Artikoli 11, 131 u 132(1)(f) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT")[3].

5. L-Artikolu 11(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jagħti lill-Istati Membri l-possibbiltà segwenti:

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

6. L-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi, b'mod ġenerali, fir-rigward tal-eżenzjonijiet:

"L-eżenzjonijiet ipprovduti fil-Kapitoli 2 sa 9 għandhom japplikaw mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijiet oħrajn tal-Komunità skond kondizzjonijiet li l-Istati Membri għandhom jistabilixxu għall-finijiet li jiżguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' dawk l-eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kawlunkwe evażjoni, evitar jew abbuż possibbli."

7. Skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT, li jinsab fil-Kapitolu 2 dwar l-eżenzjonijiet favur ċerti attivitajiet ta' interess pubbliku, l-Istati Membri għandhom jeżentaw mill-VAT it-tranżazzjonijiet li ġejjin:

"il-provvista ta' servizzi minn gruppi ta' persuni indipendenti [gruppi awtonomi ta' persuni], li qed iwettqu attività li hi eżenti mill-VAT jew għaliha mhumiex persuni taxxabbli, sabiex jagħtu lill-membri tagħhom is-servizzi meħtieġa direttament għall-eżerċizzju ta' din l-attività, fejn dawk il-gruppi kemm jitolbu mill-membri tagħhom ħlas lura eżatt tas-sehem tagħhom ta' l-ispejjeż konġunti, sakemm tali eżenzjoni mhux probabbli li tikkawża distorsjoni tal-kompetizzjoni".

[3] ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60.

B. Id-dritt tar-Renju Unit

8. L-eżenzjoni tal-gruppi mit-taxxa hija trasposta fid-dritt nazzjonali permezz tal-Grupp 16 fl-Iskeda 9 tal-Value Added Tax Act 1994 (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud tal-1994). B'hekk, huma eżentati:

"Element Nru 1

Is-servizzi pprovduti minn grupp awtonomu ta' persuni meta tiġi ssodisfatta kull waħda mill-kundizzjonijiet li ġejjin:

(a) kull waħda minn dawn il-persuni tkun persuna li teżerċita attività (iktar 'il quddiem l-'attività rilevanti'), li hija eżentata mill-VAT jew li fir-rigward tagħha ma hijiex persuna taxxabbli skont l-Artikolu 9 tad-[Direttiva dwar il-VAT],

(b) is-servizzi huma pprovduti lill-membri tal-grupp għall-bżonnijiet diretti tal-eżerċizzju tal-attività rilevanti,

(c) il-grupp jillimita ruħu li jitlob mill-membri tiegħu r-rimbors eżatt tas-sehem rispettiv tagħhom fl-ispejjeż konġunti, u

(d) l-eżenzjoni tal-provvista ma hijiex mistennija li twassal għal distorsjoni tal-kompetizzjoni."

9. L-Artikolu 43 huwa bbażat fuq l-Artikolu 11(1) tad-Direttiva dwar il-VAT u jirregola l-gruppi tal-VAT. Huwa jipprovdi:

"(1) Jekk persuni ġuridiċi jitqiesu bħala membri ta' grupp [skont l-Artikoli 43A sa 43D], kull attività kummerċjali ta' membru tal-grupp għandha titqies li hija mwettqa mill-membru rappreżentattiv u

(a) hija eskluża kull kunsinna ta' merkanzija jew servizzi minn membru tal-grupp lil membru ieħor tal-grupp; u

(b) kull kunsinna li għaliha ma japplikax il-punt (a) u li hija kunsinna ta' merkanzija jew servizzi mwettqa minn jew għal membru tal-grupp għandha titqies bħala kunsinna mwettqa minn jew għall-membru rappreżentattiv; u

(c) il-VAT imħallsa jew li għandha titħallas minn membru tal-grupp mal-akkwist ta' merkanzija minn Stat Membru ieħor jew mal-importazzjoni ta' merkanzija minn post li ma jinsabx fl-Istati Membri għandha titqies li tħallset jew li għandha titħallas mill-membru rappreżentattiv u l-merkanzija għandha,

   (i) fil-każ ta' akkwist ta' din il-merkanzija minn Stat Membru ieħor, għall-finijiet tal-Artikolu 73(7); u

   (ii) fil-każ tal-importazzjoni tagħha minn post li ma jinsabx fl-Istati Membri għal dawn il-finijiet u għall-finijiet tal-Artikolu 38,

titqies bħala akkwistata jew importata mill-membru rappreżentattiv, bil-kundizzjoni li l-membri kollha tal-grupp huma responsabbli *in solidum* għall-VAT dovuta mill-membru rappreżentattiv."

10. L-Artikolu 43(1AA) jipprovdi:

"Jekk

(a) għall-finijiet ta' dispożizzjoni adottata f'din il-liġi jew bis-saħħa tagħha (iktar 'il quddiem id-'dispożizzjoni rilevanti'), huwa rilevanti jekk il-persuna li tagħmel jew li tirċievi l-kunsinna jew il-persuna li takkwista jew li timporta l-merkanzija, hijiex persuna b'deskrizzjoni partikolari,

(b) il-punti (b) jew (c) tal-paragrafu 1 iktar 'il fuq ikunu japplikaw għal kunsinna, akkwist jew importazzjoni, u

(c) jekk teżisti differenza li tkun rilevanti għall-finijiet tad-dispożizzjoni rilevanti, bejn

(i) id-deskrizzjoni applikabbli għall-membru rappreżentattiv, u

(ii) id-deskrizzjoni applikabbli għall-persuna ġuridika li (minbarra dan l-artikolu), għandha titqies bħala l-persuna responsabbli għall-kunsinna, għall-akkwist jew għall-importazzjoni għall-finijiet ta' din il-liġi, jew inkella bħala l-persuna li tirċievi l-kunsinna,

id-dispożizzjoni rilevanti għandha tapplika għal din il-kunsinna, għal dan l-akkwist jew għal din l-importazzjoni, bħallikieku l-unika deskrizzjoni applikabbli għall-membru rappreżentattiv kienet id-deskrizzjoni effettivament applikabbli għal din il-persuna ġuridika."

11. L-Artikolu 43(1AB) jipprovdi sussegwentement:

"Il-paragrafu (1AA) ta' dan l-artikolu ma huwiex intiż li japplika sa fejn, għall-finijiet tad-dispożizzjoni rilevanti, għandu jkun magħruf jekk persuna hijiex persuna taxxabbli."

III. Il-fatti

12. Ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, Kaplan International Colleges UK Limited (iktar 'il quddiem "KIC") taġixxi bħala kumpannija li żżomm il-kapital azzjonarju ta' kumpanniji oħra tal-grupp ta' kumpanniji Kaplan u tipprovdi servizzi edukattivi. Hija għandha diversi sussidjarji fir-Renju Unit. Dawn joperaw kulleġġi ta' edukazzjoni għolja (iktar 'il quddiem il-"kulleġġi internazzjonali") fir-Renju Unit, b'kollaborazzjoni ma' universitajiet tar-Renju Unit.

13. L-awtorità tat-taxxa (Her Majesty's Revenue and Customs, iktar 'il quddiem il-"HMRC") ikkonfermat lil KIC li s-sussidjarji għandhom attwalment id-dritt, bħala "kulleġġi ta' università", li jittrattaw is-servizzi edukattivi li huma jipprovdu lill-istudenti bħala servizzi eżentati mill-VAT.

14. Bl-eċċezzjoni tal-University of York International Pathway College (iktar 'il quddiem l-"UYIPC"), li fil-maġġoranza tiegħu (sa 55 %) huwa miżmum mill-University of York, il-kulleġġi internazzjonali kollha huma 100 % proprjetà ta' KIC.

15. Kull wieħed mill-kulleġġi internazzjonali ta' KIC għandu strutturi ta' ġestjoni u ta' amministrazzjoni proprji. L-università msieħba tapprova l-kurrikuli għal kull kulleġġ internazzjonali. Il-kulleġġi internazzjonali jirreklutaw 85 % tal-istudenti tagħhom permezz ta'

netwerk ta' 500 aġent ta' reklutaġġ irrappreżentat f'70 pajjiż (iktar 'il quddiem l-"aġenti"). L-ebda wieħed mill-aġenti ma jaġixxi esklużivament għall-grupp Kaplan. L-aġenti huma awtorizzati jaħdmu wkoll għall-kompetituri diretti tal-kulleġġi internazzjonali kif ukoll għall-universitajiet direttament. L-aġenti jirċievu kummissjoni għas-servizzi tagħhom. F'dan ir-rigward KIC tipprovdi assistenza lill-aġenti tagħha permezz ta' serje ta' uffiċċji ta' rappreżentanza fi wħud mis-swieq prinċipali tagħha, fosthom iċ-Ċina, Ħong Kong, l-Indja u n-Niġerja. L-uffiċċji ta' rappreżentanza joffru sostenn operattiv lill-aġenti, b'mod partikolari permezz ta' materjal pubbliċitarju, taħriġ dwar il-faċilitajiet u korsijiet ikkummerċjalizzati, kif ukoll permezz ta' proċeduri ta' approvazzjoni u ta' konformità, eċċ.

16. Sa Ottubru 2014, l-aġenti kienu jikkonkludu kuntratti direttament ma' KIC fir-Renju Unit. Sa Ottubru 2014, is-servizzi pprovduti mill-aġenti u mill-uffiċċji ta' rappreżentanza kienu wkoll suġġetti għall-VAT fir-Renju Unit minħabba li dan kien il-post tal-provvista tagħhom. Minħabba t-trasferiment tad-dejn fiskali fuq id-destinatarju, KIC kienet responsabbli għall-ħlas ta' din il-VAT. Peress li KIC ma għandhiex dritt għat-tnaqqis tat-taxxa minħabba d-dħul mhux taxxabbli tagħha, dan il-ħlas tal-VAT kien definittiv.

17. F'Ottubru 2014, il-kulleġġi internazzjonali (fosthom l-UYIPC) waqqfu l-kumpannija Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (iktar 'il quddiem "KPS"). KPS hija kumpannija b'kapital azzjonarju li għandha s-sede tagħha f'Ħong Kong. B'hekk, KIC iżżomm indirettament kważi 94 % ta' KPS, filwaqt li l-kapital azzjonarju li jifdal huwa indirettament miżmum mill-University of York permezz tas-sehem maġġoritarju tagħha fl-UYIPC. KIC stess ma hijiex membru tal-grupp (KPS).

18. Wara l-ħolqien ta' KPS, KIC għadha attiva permezz ta' netwerk ta' uffiċċji ta' rappreżentanza lokali u ta' aġenti indipendenti. Iżda l-ftehimiet kuntrattwali mal-uffiċċji tar-rappreżentanza lokali u l-aġenti indipendenti jeżistu biss ma' KPS. Mill-2014 lil hawn, kemm in-netwerk tal-uffiċċji ta' rappreżentanza kif ukoll l-aġenti indipendenti pprovdew is-servizzi ta' reklutaġġ tagħhom lil KPS.

19. Jidher li dan għandu l-effetti li ġejjin fir-rigward tas-servizzi tal-input: il-post fejn jiġu pprovduti dawn is-servizzi ma għadux jinsab fir-Renju Unit, iżda f'Ħong Kong, li kieku f'Ħong Kong kienet tapplika l-istess leġiżlazzjoni fil-qasam tal-VAT bħalma tapplika fl-Unjoni. B'hekk, is-servizzi kienu jkunu suġġetti għall-VAT f'dak il-post, li kieku kienet teżisti din is-sistema ta' taxxa. Madankollu, dan ma huwiex il-każ. F'dan ir-rigward, KPS tirċievi s-servizzi f'Ħong Kong mingħajr ma hija suġġetta għall-VAT.

20. Fir-rigward tas-servizzi tal-output, dan ifisser li KPS prattikament ma tipprovdix servizzi lil persuni li ma humiex membri. B'riżultat ta' dan, KPS ħadet il-kompiti li qabel kienu eżegwiti minn KIC f'Londra (ir-Renju Unit). KPS hija wkoll responsabbli għall-ġestjoni tan-netwerk dinji tal-uffiċċji ta' rappreżentanza.

21. Skont il-qorti tar-rinviju, jeżistu tliet tipi ta' servizzi li issa huma pprovduti minn KPS lil KIC: l-ewwel, is-servizzi pprovduti mill-aġenti lil KPS, it-tieni, is-servizzi pprovduti mill-uffiċċji ta' rappreżentanza lil KPS, u, it-tielet, is-servizzi pprovduti minn KPS fil-kuntest ta' kwistjonijiet bħall-hekk imsejħa konformità u l-attivitajiet l-oħra eżaminati iktar 'il fuq, bħall-assistenza lill-aġenti.

22. KIC ippreżentat quddiem il-qorti tar-rinviju provi li juru li l-kulleġġi internazzjonali ma fittxewx li jirċievu servizzi ta' reklutaġġ minn kumpanniji oħra minbarra KPS. Fi kliem ieħor, il-grupp huwa ċert li s-servizzi tiegħu ser jiġu akkwistati mill-membri tiegħu.

23. KPS tiffattura separatament lil kull wieħed mill-kulleġġi internazzjonali s-somom dovuti lill-aġenti għas-servizzi pprovduti lill-kulleġġ inkwistjoni. KPS tiffattura wkoll lil kull kulleġġ għas-servizzi tagħha stess (pereżempju, l-hekk imsejħa servizzi ta' konformità), kif ukoll għal dawk ipprovduti mill-uffiċċji ta' rappreżentanza, skont in-numru ta' studenti rreklutati għall-kulleġġ ikkonċernat. Dan tagħmlu billi tiġbor l-ispejjeż kollha flimkien u mbagħad tiddividi t-total bin-numru ta' studenti. L-ispejjeż tal-marketing tal-aġenti huma ttrattati bl-istess mod. Min-naħa l-oħra, il-kummissjonijiet tal-aġenti jingħataw direttament abbażi ta' studenti individwali u jiġu ffatturati lill-kulleġġ li jkun se jattendi l-istudent. L-ebda VAT ma hija ffatturata f'dan il-proċess.

24. Konsegwentement, il-ħolqien ta' grupp f'Ħong Kong jippermetti, għall-membri tiegħu fir-Renju Unit, li jiġi evitat totalment il-piż tal-VAT fuq is-servizzi tal-aġenti u tal-uffiċċji tar-rappreżentanza pprovduti preċedentement lil KIC u issa lil KPS.

25. Skont il-qorti tar-rinviju, ma huwiex ikkontestat li kien hemm raġunijiet ekonomiċi tajbin għat-twaqqif ta' KPS f'Ħong Kong. Ma huwiex allegat li KPS hija entità artifiċjali u l-HMRC ma tallegax li t-twaqqif ta' KPS kien jikkostitwixxi abbuż ta' dritt. Bl-istess mod, ma huwiex ikkontestat li KPS tipprovdi lill-membri tagħha, jiġifieri lill-kulleġġi internazzjonali, servizzi li huma direttament neċessarji għall-eżerċizzju tal-attivitajiet eżentati tagħhom u li s-sistema għall-ħruġ ta' fatturi applikata minn KPS tipprevedi rimbors preċiż min-naħa ta' kull membru tal-ispejjeż konġunti.

26. Bl-eċċezzjoni tal-UYIPC, il-kulleġġi internazzjonali kollha jagħmlu parti wkoll minn grupp tal-VAT li KIC hija l-membru rappreżentattiv tiegħu.

27. Il-HMRC stabbilixxiet dejn tal-VAT fl-ammont ta' 5 252 264 lira Sterlina (GBP) għall-perijodu minn Ottubru 2014 sa Lulju 2016 permezz ta' avviż ta' aġġustament tal-21 ta' April 2017 u dejn tal-VAT fl-ammont ta' GBP 590 000 għax-xahar ta' Ottubru 2016 permezz ta' avviż ta' aġġustament tat-22 ta' Mejju 2017. Insostenn ta' dan, il-HMRC sostniet li s-servizzi pprovduti lil KIC minn KPS ma jaqgħux taħt l-eżenzjoni mit-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ għall-gruppi fir-rigward tat-tqassim tal-ispejjeż u huma, għaldaqstant, suġġetti għad-dispożizzjonijiet dwar it-trasferiment tad-dejn fiskali. Peress li d-dħul mill-bejgħ tagħha huwa fil-parti l-kbira eżentat mit-taxxa, dan id-dejn fiskali lanqas ma huwa eliġibbli għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input.

28. Permezz ta' att tat-28 ta' Settembru 2017, KIC ippreżentat rikors kontra dawn id-deċiżjonijiet.

IV. Il-proċedura għal deċiżjoni preliminari

29. Il-First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali), ir-Renju Unit) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tal-proċedura għal deċiżjoni preliminari prevista fl-Artikolu 267 TFUE, id-domandi li ġejjin:

"1. X'inhu l-kamp ta' applikazzjoni territorjali tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-[Direttiva dwar il-VAT]? B'mod partikolari (i) din l-eżenzjoni tapplika għal grupp li jaqsam l-ispejjeż (CSG) li jkun stabbilit fi Stat Membru ieħor għajr dak jew dawk fejn ikunu stabbiliti l-membri taċ-CSG? Fil-każ ta' risposta affermattiva, (ii) din l-eżenzjoni hija wkoll applikabbli għal CSG stabbilit barra mill-Unjoni Ewropea?

2. Jekk l-eżenzjoni favur iċ-CSG tapplika bħala prinċipju għal entità stabbilita fi Stat Membru ieħor għajr dak jew dawk fejn ikunu stabbiliti l-membri taċ-CSG kif ukoll għal CSG stabbilit barra mill-Unjoni, kif għandu jiġi applikat il-kriterju li jgħid li l-eżenzjoni ma għandhiex tkun tista' tikkawża distorsjoni tal-kompetizzjoni? B'mod partikolari,

   (a) dan il-kriterju japplika għal distorsjonijiet eventwali li jaffettwaw lil benefiċjarji oħra ta' servizzi simili li ma humiex membri taċ-CSG jew japplika biss għad-distorsjonijiet eventwali li jaffettwaw lil forniturі eventwali oħra li jipprovdu servizzi lill-membri taċ-CSG?

   (b) Fil-każ li dan il-kriterju japplika biss għal benefiċjarji oħra, tkun tista' teżisti possibbiltà reali ta' distorsjoni jekk benefiċjarji oħra li ma jkunux membri taċ-CSG ikunu jistgħu jitolbu li jingħaqdu maċ-CSG inkwistjoni jew joħolqu CSG tagħhom stess bil-għan li jinkisbu servizzi simili jew ekonomiji ekwivalenti tal-VAT permezz ta' metodi oħra (bħall-ħolqien ta' fergħa fl-Istat Membru jew fil-pajjiż terz inkwistjoni)?

   (c) Fil-każ li dan il-kriterju japplika biss għal forniturі oħra, il-possibbiltà reali ta' distorsjoni għandha tiġi evalwata billi jiġi ddeterminat jekk iċ-CSG huwiex żgur li ser iżomm il-klijentela tal-membri tiegħu, irrispettivament mill-applikazzjoni tal-eżenzjoni tal-VAT – u, konsegwentement, għandha tiġi evalwata fir-rigward tal-aċċess ta' forniturі oħra għas-suq nazzjonali li fih ikunu stabbiliti l-membri taċ-CSG? Fil-każ ta' risposta affermattiva, il-kwistjoni dwar jekk iċ-CSG huwiex żgur li ser iżomm il-klijentela tal-membri tiegħu, għaliex dawn tal-aħħar huma parti mill-istess grupp ta' kumpanniji, hija rilevanti?

   (d) Distorsjonijiet potenzjali għandhom jiġu evalwati fuq livell nazzjonali fir-rigward ta' forniturі oħra li jeżerċitaw l-attività tagħhom fil-pajjiż terz li fih ikun stabbilit iċ-CSG?

   (e) L-oneru tal-prova għal dak li jirrigwarda l-probabbiltà ta' distorsjoni taqa' fuq l-awtorità tat-taxxa tal-Unjoni li tamministra d-Direttiva tal-VAT?

   (f) Huwa neċessarju li l-awtorità tat-taxxa tal-Unjoni tikkummissjona perizja speċifika tas-suq tal-pajjiż terz li fih ikun stabbilit iċ-CSG?

   (g) L-eżistenza ta' possibbiltà reali ta' distorsjoni tista' tiġi stabbilita permezz tal-identifikazzjoni ta' suq kummerċjali fil-pajjiż terz?

3. L-eżenzjoni favur iċ-CSG tista' tapplika f'sitwazzjoni bħal dik f'dan il-każ, li fiha l-membri taċ-CSG ikunu marbuta flimkien b'rabtiet ekonomiċi, finanzjarji u organizzattivi?

4. L-eżenzjoni favur iċ-CSG tista' tapplika meta l-membri jkunu ħolqu grupp VAT li jikkostitwixxi persuna taxxabbli waħda? Huwa rilevanti l-fatt li KIC, il-membru rappreżentattiv li (fid-dritt nazzjonali) huwa l-benefiċjarju tas-servizzi, ma hijiex membru taċ-CSG? Fil-każ ta' risposta affermattiva, din ir-rilevanza hija eskluża mid-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali li jipprevedu li l-membru rappreżentattiv għandu l-karatteristiċi u l-istatus ta' membri taċ-CSG għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni favur iċ-CSG?"

30. Matul il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, Kaplan International Colleges UK Limited, ir-Renju Unit kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw l-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom u pparteċipaw fis-seduta li nżammet fit-23 ta' Jannar 2020.

V. Evalwazzjoni ġuridika

31. Il-ħdax-il domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju jikkonċernaw essenzjalment tliet temi. L-ewwel domanda tikkonċerna l-kamp ta' applikazzjoni territorjali tad-dispożizzjoni dwar l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT (ara taħt A). It-tieni domanda, bis-seba' subdomandi tagħha, tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-kundizzjoni tal-assenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni msemmija fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT (ara taħt B). It-tielet u r-raba' domanda jirrigwardaw ir-rabta bejn l-eżenzjoni mit-taxxa ta' grupp prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT u s-sistema ta' tassazzjoni ta' grupp skont l-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT (ara taħt C).

A. Il-kamp ta' applikazzjoni territorjali tad-dispożizzjoni dwar l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT (l-ewwel domanda)

32. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk id-dispożizzjoni dwar l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT testendix għal grupp li għandu s-sede tiegħu fi Stat Membru li ma huwiex dak li fih huma stabbiliti l-membri tiegħu u, fil-każ ta' risposta fl-affermattiv, jekk dan japplikax ukoll meta l-grupp ikun stabbilit barra mill-Unjoni.

33. Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta espressament li l-grupp (KPS) huwa stabbilit f'Ħong Kong u għalhekk ma jinsabx stabbilit fi Stat Membru. Minn dan isegwi li l-ewwel parti tad-domanda hija ipotetika u, għaldaqstant, inammissibbli[4]. Konsegwentement, tista' tingħata risposta biss għat-tieni parti tad-domanda. Madankollu, qabel ma jiġi analizzat il-kamp ta' applikazzjoni territorjali tad-dispożizzjoni (ara taħt 2), għandu jiġi ddeterminat, qabel kollox, jekk il-kamp ta' applikazzjoni *ratione personae* huwiex applikabbli (ara taħt 1).

1. Kundizzjoni: servizzi tal-grupp lill-membri tiegħu

34. L-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT teżenta biss is-servizzi pprovduti minn grupp lill-membri tiegħu. Skont it-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li hemm tliet tipi differenti ta' servizzi li KPS jipprovdi lil KIC (ara l-punt 21). Iżda KIC ma hijiex membru tal-grupp (ara l-punt 17). F'dan ir-rigward, id-dispożizzjoni dwar l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT ma hijiex rilevanti.

35. Min-naħa l-oħra, il-qorti tar-rinviju tenfasizza li l-fatturi huma indirizzati lill-kulleġġi internazzjonali. Dawn huma membri tal-grupp. Barra minn hekk, mir-raba' domanda jidher ċar li, skont id-dritt nazzjonali, KIC hija kkunsidrata b'mod fittizju bħala l-benefiċjarja effettiva tas-servizzi rilevanti minflok il-kulleġġi, skont is-sistema ta' tassazzjoni ta' grupp ibbażata fuq l-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT. F'dan ir-rigward, is-servizzi jidhru li ġew effettivament ipprovduti lill-kulleġġi internazzjonali. Huwa biss minħabba s-sistema nazzjonali ta' tassazzjoni ta' grupp li dawn is-servizzi huma kkunsidrati, għall-finijiet tal-VAT, bħala li twettqu favur KIC, bħala membru rappreżentattiv.

[4] Ara, fir-rigward ta' din il-konsegwenza legali, fost ħafna oħrajn, is-sentenza tal-14 ta' Frar 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, punt 45).

36. Madankollu, kuntrarjament għal dak li jsostnu l-Kummissjoni u r-Renju Unit, f'tali każ, l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132 tad-Direttiva dwar il-VAT hija, bħala prinċipju, applikabbli.

37. Dan għaliex, l-ewwel nett, il-provvista ta' servizzi lil entità legali oħra hija tranżazzjoni fattwali. Din it-tranżazzjoni fattwali ma tistax tiġi affettwata mill-possibbiltà, prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT, li diversi persuni, li jkunu marbuta mill-qrib ma' xulxin, jiġu kkunsidrati bħala entità taxxabbli waħda. Bl-istess mod, din is-sistema ta' tassazzjoni ta' grupp fil-qasam tal-VAT ma hijiex ta' natura li tbiddel l-awtonomija tad-dritt ċivili tal-persuni miġbura fi ħdan grupp tal-VAT. Għaldaqstant, is-servizzi setgħu ġew ipprovduti wkoll lill-kulleġġi internazzjonali minflok lil KIC, anki jekk, f'dan il-perijodu, dawn kienu jagħmlu parti minn grupp tal-VAT wieħed.

38. It-tieni nett, dan huwa wkoll konformi mal-għan tal-possibbiltà ta' grupp tal-VAT prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-fatt, l-għan tas-sistema ta' tassazzjoni ta' grupp prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonsisti prinċipalment f'semplifikazzjoni favur il-persuna taxxabbli u, konsegwentement, anki favur l-awtorità tat-taxxa.

39. Minn naħa, dan l-għan jirriżulta diġà mill-memorandum ta' spjegazzjoni għall-proposta tal-Kummissjoni dwar is-Sitt Direttiva tal-Kunsill fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ tal-1973. Dan jistabbilixxi, espressament, fir-rigward tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva (li jikkorrispondi mal-Artikolu 11 attwali tad-Direttiva dwar il-VAT): "Barra minn hekk, jidher li huwa xieraq li fil-paragrafu 4 tintgħażel formulazzjoni flessibbli li tħalli lill-Istati Membri fil-libertà li ma jorbtux b'mod sistematiku l-karatteristika tal-entità taxxabbli mal-karatteristika tal-awtonomija purament legali, minħabba raġunijiet ta' semplifikazzjoni amministrattiva jew sabiex jiġu evitati abbużi partikolari (pereżempju d-diviżjoni ta' kumpannija bejn diversi persuni taxxabbli sabiex jinkiseb il-benefiċċju ta' arranġamenti speċjali)"[5] [traduzzjoni mhux uffiċjali]. Min-naħa l-oħra, dan jirriżulta wkoll mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tenfasizza wkoll l-għan ta' semplifikazzjoni tal-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT[6].

40. Fil-kuntest ta' tassazzjoni f'kull fażi bi tnaqqis tat-taxxa tal-input, din is-semplifikazzjoni amministrattiva tikkonsisti, essenzjalment, fil-fatt li ma huwiex meħtieġ li s-servizzi fi ħdan il-grupp jiġu fatturati (bi prova tal-VAT). Barra minn hekk, mhux kull membru tal-grupp jeħtieġ li jippreżenta d-dikjarazzjoni tat-taxxa tiegħu stess (b'kalkolu tad-dejn fiskali u tat-tnaqqis tat-taxxa), iżda l-"kap" tal-grupp biss ikollu jissottometti dikjarazzjoni tat-taxxa waħda. L-awtorità tat-taxxa għalhekk ma hijiex obbligata li tamministra numru kbir ta' persuni taxxabbli, u, minflok, ikollha persuna taxxabbli waħda biss, li, fl-aħħar mill-aħħar, hija responsabbli għad-djun fiskali tal-membri fil-grupp tagħha.

41. Madankollu, minkejja li l-għan tal-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonsisti prinċipalment f'semplifikazzjoni għall-persuna taxxabbli u għall-awtorità tat-taxxa, is-sistema prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT tkopri biss ir-rabtiet bejn, minn naħa, il-persuna taxxabbli (u l-persuni marbuta flimkien mill-qrib) u, min-naħa l-oħra, l-awtorità tat-taxxa.

[5] Ara l-memorandum ta' spjegazzjoni dwar l-Artikolu 4(4) li jinsab fil-paġna 4 tal-proposta tal-Kummissjoni tal-20 ta' Ġunju 1973 (COM(73) 950 final).

[6] Sentenzi tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 40); tal-25 ta' April 2013, Il-Kummissjoni vs L-Isvezja (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 37); u tad-9 ta' April 2013, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punti 47 u 48).

42. Huwa minnu li l-awtorità tat-taxxa tista' tqis li, għall-finijiet tal-VAT, hemm biss persuna taxxabbli waħda, li lilha jiġi imputat id-dħul mill-bejgħ kollu tal-grupp. Madankollu, dan il-grupp tal-VAT ma jistax jaġixxi esternament bħala suġġett tad-dritt awtonomu u għalhekk, kuntrarjament għal dak li sostnew ir-Renju Unit jew il-Kummissjoni waqt is-seduta, ma jistax joħloq grupp jew jifforma parti minn grupp ta' kumpanniji fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT. Il-membri tal-grupp huma l-persuni li fuqhom huwa bbażat il-grupp bis-saħħa tal-kapaċità ġuridika tagħhom stess. F'dan il-każ dawn il-membri huma d-diversi kulleġġi internazzjonali.

43. Għaldaqstant, it-telf ta' awtonomija għall-finijiet tal-VAT (jiġifieri skont l-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT) huwa limitat biss għar-relazzjonijiet bejn il-kumpanniji marbuta flimkien mill-qrib u l-awtorità tat-taxxa. Dan ma jipproduċi l-ebda effett fir-rigward ta' terzi. Fil-maġġoranza tal-każijiet, impriża barranija ma tkunx konxja (jew ma tistax tivverifika) jekk id-destinatarju tagħha jagħmilx parti jew le minn grupp tal-VAT. Huwa għalhekk, pereżempju, li l-fornitur għandu jindika fuq il-fattura, skont l-Artikolu 226(5) tad-Direttiva dwar il-VAT, il-kontraenti tiegħu bħala d-destinatarju tas-servizz u mhux il-grupp tal-VAT li ma jkunx jaf dwaru jew il-membru rappreżentattiv tiegħu.

44. Konsegwentement, għandha ssir din id-distinzjoni: fil-każ li KPS tkun oriġinarjament ipprovdiet lil KIC kwalunkwe servizzi li hija stess ikkonsmat jew li hija eventwalment ipprovdiet lil terzi jew lid-diversi kulleġġi internazzjonali, l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT tkun immedjatament eskluża, peress li KIC ma hijiex membru tal-grupp.

45. Madankollu, l-affarijiet jistgħu jkunu differenti f'dak li jirrigwarda s-servizzi pprovduti lill-kulleġġi internazzjonali, anki jekk, skont id-dritt nazzjonali dwar is-sistema ta' tassazzjoni ta' grupp, huwa preżunt li dawn huma rrappreżentati minn KIC. Din iċ-ċirkustanza fattwali, jiġifieri lil min ġew effettivament ipprovduti d-diversi servizzi, ma tistax tiġi ċċarata mill-Qorti tal-Ġustizzja, iżda mill-qorti tar-rinviju biss.

46. Fil-kunsiderazzjonijiet li ġejjin, huwa għalhekk ikkunsidrat li, kuntrarjament għal dak li tindika l-qorti tar-rinviju fid-deċiżjoni tar-rinviju, it-tliet tipi ta' servizzi msemmija minnha (elenkati hawn fuq fil-punt 21) ma ġewx ipprovduti lil KIC, iżda, *fir-realtà*, ġew ipprovduti lid-diversi kulleġġi internazzjonali li huma membri tal-grupp (KPS). Huwa proprju għalhekk li tqum il-kwistjoni tal-eżenzjoni mit-taxxa skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT.

2. Grupp stabbilit fi Stat terz

47. F'dan il-każ, għandu jiġi ddeterminat jekk l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT tapplikax ukoll għal servizzi pprovduti minn grupp stabbilit fi Stat terz lill-membri tiegħu stabbiliti fi Stat Membru. Din il-kwistjoni, li jiena diġà ddiskutejt fit-tul fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawżi Aviva u DNB Banka[7] u li l-Qorti tal-Ġustizzja setgħet ħalliet miftuħa fid-deċiżjonijiet preċedenti tagħha[8], teħtieġ risposta negattiva f'konformità mal-pożizzjoni tal-Kummissjoni u tar-Renju Unit.

[7] Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punti 36 *et seq.*) u fil-kawża DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punti 45 *et seq.*).

[8] Sentenzi tal-21 ta' Settembru 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), u tal-21 ta' Settembru 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

a) Interpretazzjoni letterali, storika u sistematika tad-dispożizzjoni

48. Madankollu, *prima facie*, il-kliem tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT ma jinkludi ebda limitazzjoni territorjali. Bl-istess mod bħal f'dispożizzjonijiet oħra (pereżempju fl-Artikolu 11(1) tad-Direttiva dwar il-VAT), il-leġiżlatur ma llimitax espressament il-kamp ta' applikazzjoni għat-territorju ta' Stat Membru wieħed. Barra minn hekk, hemm ukoll dispożizzjonijiet li espressament jippreżumu li l-persuna taxxabbli twettaq tranżazzjonijiet transkonfinali (ara l-Artikolu 148(e) tad-Direttiva dwar il-VAT: "ajruplani […] li joperaw għal ħlas l-aktar fuq rotot internazzjonali").

49. F'dan ir-rigward, jista' jiġi kkonstatat, l-iktar l-iktar, li l-formulazzjoni la timponi mod u lanqas teskludi mod ieħor. Argument intiż sabiex isostni li l-gruppi fi Stati terzi huma koperti wkoll ma jistax jiġi dedott mill-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

50. Qari tad-dispożizzjoni preċedenti, jiġifieri tas-Sitt Direttiva [9], jispjega għaliex restrizzjoni espliċita, kuntrarjament għall-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT, ma tinsabx fil-formulazzjoni tagħha.

51. Preċedentement, l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT kienet irregolata mill-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva. Skont it-titolu tiegħu, dan kien jirrigwarda biss l-"Eżenzjonijiet fit-territorju tal-pajjiż". Ir-riformulazzjoni ma wasslitx għal emenda sostantiva f'dan ir-rigward [10]. F'dawn iċ-ċirkustanzi, jista' jiġi kkunsidrat, fid-dawl tas-Sitt Direttiva, li eżenzjoni mit-taxxa fit-territorju tal-pajjiż tkopri biss is-servizzi pprovduti minn grupp stabbilit fit-territorju tal-pajjiż fir-rigward tal-membri nazzjonali tiegħu.

52. Din l-interpretazzjoni iktar restrittiva hija kkorroborata mill-istruttura tal-eżenzjonijiet mit-taxxa li jinsabu fit-Titolu IX tad-Direttiva dwar il-VAT. Il-Kapitoli 1 sa 3 ma jeħtieġu ebda tranżazzjoni transkonfinali speċifika. Il-Kapitoli 4 sa 8 u 10 biss jipprevedu eżenzjonijiet mit-taxxa speċifiċi għal tranżazzjonijiet transkonfinali. Li kieku l-eżenzjoni mit-taxxa kellha tirreferi għall-gruppi transkonfinali, il-leġiżlatur kien jirregolaha kif xieraq.

53. Għaldaqstant, għandu jiġi konkluż li, billi ppreveda r-regola prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT (preċedentement l-Artikolu 13(1)(f)), il-leġiżlatur tal-Unjoni ma kellux l-intenzjoni li jkopri gruppi transkonfinali, u lanqas dawk li jinsabu fi Stat terz, iżda fil-kuntest ta' "eżenzjoni mit-taxxa fit-territorju tal-pajjiż", huwa kellu l-intenzjoni li jkopri wkoll il-"gruppi ġewwa l-pajjiż".

b) Evalwazzjoni kontradittorja tal-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT

54. B'mod partikolari, din l-interpretazzjoni, jiġifieri l-limitazzjoni tal-gruppi awtonomi fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT għat-territorju ta' Stat Membru, tevita evalwazzjoni kontradittorja tal-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan jippermetti lill-Istati Membri jikkunsidraw bħala persuna taxxabbli waħda l-"persuni stabbiliti fit-territorju

[9] Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23).

[10] Skont il-premessa 3, id-Direttiva dwar il-VAT irriformulat biss l-istruttura u l-formulazzjoni, mingħajr madankollu ma kellhom isiru bidliet sostantivi fil-leġiżlazzjoni fis-seħħ. Madankollu, bidliet sostantivi huma elenkati b'mod eżawrjenti fid-dispożizzjonijiet dwar it-traspożizzjoni u d-dħul fis-seħħ tad-Direttiva. F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT ma huwiex inkluż f'dan is-sens.

[tagħhom]" li, permezz ta' grupp ta' ċerta natura, "ikollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin". Għaldaqstant, huma biss l-impriżi stabbiliti fl-istess Stat Membru li jistgħu jikkostitwixxu grupp skont l-Artikolu 11.

55. L-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT timponi rekwiżiti inqas stretti dwar in-natura tal-grupp minn dawk imposti fl-Artikolu 11. Fil-fatt, hija ma teħtieġx l-eżistenza ta' rabta mill-qrib bejn l-impriżi. Għaldaqstant, ikun kontradittorju jekk, fuq din il-bażi, tiġi permessa eżenzjoni transkonfinali mill-VAT li s-sistema b'kundizzjonijiet iktar restrittivi ma jistax ikollha bħala effett.

56. Dan huwa partikolarment ċar f'dan il-każ. Il-grupp KPS jista' wkoll, bħala prinċipju, jagħmel parti mill-grupp tal-VAT ta' KIC ("ikollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin"). L-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT iżda jillimita espressament in-nuqqas ta' tassazzjoni għar-Renju Unit. Għaliex għandu għalhekk jinkiseb riżultat simili (l-assenza ta' impożizzjoni tas-servizzi tal-grupp lill-membri tiegħu) skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT?

57. Din l-evalwazzjoni kontradittorja tista' tiġi riżolta biss jekk l-effetti tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT jibqgħu limitati għal Stat Membru bħal dawk tal-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan jeħtieġ li l-grupp u l-membru, li lilu jiġu pprovduti servizzi, ikunu stabbiliti fl-istess Stat Membru.

58. Barra minn hekk, iż-żewġ każijiet huma bbażati fuq l-istess raġunament: il-limitazzjoni għat-territorju nazzjonali għandha l-effett li Stat Membru ma jirfisx fil-kompetenza territorjali ta' tassazzjoni ta' Stat Membru ieħor li fih hija awtorizzata sistema ta' tassazzjoni ta' grupp jew fejn ikun hemm preżunzjoni ta' grupp ta' kumpanniji li l-kundizzjonijiet tagħhom ma jkunux jistgħu jiġu vverifikati faċilment mill-Istat Membru l-ieħor. Fl-istess ħin, huwa ggarantit li ma jkunx hemm deċiżjonijiet kontradittorji mid-diversi awtoritajiet tat-taxxa. Madankollu, ir-raġuni prinċipali hija li jiġi evitat l-użu ta' rati ta' tassazzjoni differenti jew ta' skemi fiskali differenti. Dan jidher b'mod ċar ħafna fil-każ ta' Stati terzi (inklużi ż-żoni amministrattivi speċjali tagħhom), peress li, bħal f'dan il-każ, dawn tal-aħħar ma humiex meħtieġa jkollhom sistema ta' VAT.

c) Eżistenza ta' rati ta' tassazzjoni differenti (problema fiskali)

59. Fil-fatt, l-aċċettazzjoni ta' grupp transkonfinali tippermetti mudell ta' ottimizzazzjoni fiskali pjuttost faċli sabiex jiġi stabbilit, b'mod partikolari għall-gruppi ta' kumpanniji dinjin li jwettqu tranżazzjonijiet eżentati mit-taxxa (jiġifieri li ma jagħtux dritt għal tnaqqis mit-taxxa tal-input). Dawn huma meħtieġa biss li jwaqqfu grupp mal-impriżi li joperaw magħhom fl-Ewropa, li s-sede tiegħu tkun tinsab fi Stat fejn ir-rata ta' taxxa tkun l-iktar baxxa jew fejn ma jkunx hemm VAT (pereżempju l-Istati Uniti, jew ukoll, bħal f'dan il-każ, Ħong Kong). Dan il-grupp ikun jista' b'hekk jakkwista l-provvisti kollha ta' servizzi mingħand terzi, akkwistati preċedentement bi ħlas tal-VAT.

60. Peress li l-post tal-provvista ġeneralment jinsab f'dan l-Istat u dan ma jkollu l-ebda VAT jew forsi rata baxxa ta' VAT, tali grupp ma jsostnix VAT jew iħallas il-VAT b'mod limitat. Il-grupp imbagħad "jgħaddi" dawn is-servizzi mixtrija lill-membri tiegħu b'sempliċi rimbors tal-ispejjeż. Huwa minnu li l-post ta' dawn is-servizzi jkun jinsab fl-Istati Membri kkonċernati. Madankollu, l-imsemmija provvista ta' servizzi tkun eżentata mit-taxxa skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT.

61. Indipendentement mill-kwistjoni dwar kif l-Istati Membri inkwistjoni għandhom ikunu jistgħu jivverifikaw l-assenza ta' effett ta' distorsjoni fuq il-kompetizzjoni jew il-kundizzjonijiet l-oħra f'dan il-każ (ara, f'dan ir-rigward, il-punti 67 *et seq*. iktar 'il quddiem), il-piż tal-VAT intern tal-grupp jista' jitnaqqas mingħajr sforzi kbar [11]. Min-naħa l-oħra, tali riżultat ma għandux jinkiseb permezz ta' grupp tal-VAT skont l-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT (ara, f'dan ir-rigward, il-punti 54 *et seq*. iktar 'il fuq).

62. Anki jekk jittieħdu inkunsiderazzjoni l-libertajiet fundamentali, ma jirriżulta xejn iktar f'dan ir-rigward. Fil-fatt, anki jekk jiġi preżunt li l-libertajiet fundamentali huma applikabbli fil-każ ta' arranġament li jinvolvi Stat terz, il-limitazzjoni territorjali tal-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT, kif ukoll dik tal-grupp tal-VAT skont l-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT, hija ġġustifikata b'raġunijiet marbuta mal-ħarsien tat-tqassim tas-setgħa ta' tassazzjoni bejn l-Istati Membri [12]. Bl-istess mod, il-ħtieġa li tiġi ggarantita l-effettività tal-kontrolli fiskali tiġġustifika limitazzjoni korrispondenti. Min-naħa l-oħra, fil-każ li jitqies li l-limitazzjoni tal-eżenzjoni mit-taxxa għal territorju ta' Stat Membru tmur kontra d-dritt tal-Unjoni, il-kwistjoni dwar jekk l-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT huwiex ukoll kuntrarju għad-dritt tal-Unjoni tqum b'mod awtomatiku. Madankollu, hemm dubji serji f'dan ir-rigward [13].

63. Sa fejn KIC issostni [14] li dan ir-riskju ta' użu ta' rati tat-taxxa differenti huwa negliġibbli, għaliex l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT tkopri biss l-attivitajiet ta' interess pubbliku msemmija fl-Artikolu 132 tad-Direttiva dwar il-VAT, dan l-argument huwa sorprendenti. Minn naħa, huwa diffiċli li min-natura tal-attività (attività ta' interess pubbliku eżentata) tiġi dedotta l-portata tal-qasam fiskali kkonċernat. Is-settur, ċertament mhux negliġibbli, tat-tagħlim u tas-saħħa jixhed dan b'mod suffiċjenti.

64. Min-naħa l-oħra, dan l-argument imur kontra r-rieda identifikabbli b'mod ċar tal-leġiżlatur. L-attivitajiet elenkati fl-Artikolu 132 tad-Direttiva dwar il-VAT huma eżentati biss parzjalment mil-leġiżlatur (fir-rigward tal-valur miżjud fl-aħħar stadju tal-ħolqien tal-valur miżjud) u mhux fit-totalità tagħhom.

65. Li kieku l-leġiżlatur ried inaqqas it-totalità tal-piż tal-VAT għad-destinatarji ta' attivitajiet ta' interess pubbliku (bħal servizzi edukattivi jew ta' kura tas-saħħa), huwa kien iżid ukoll, fl-Artikolu 169 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dispożizzjoni dwar l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132 tad-Direttiva dwar il-VAT u kien jawtorizza t-tnaqqis tat-taxxa tal-input minkejja li s-servizzi tal-output ikunu eżentati mit-taxxa. Madankollu, huwa konxjament ma użax dan l-istrument li kellu konoxxenza tiegħu.

[11] Mudell ta' ottimizzazzjoni fiskali komparabbli jkun preżenti meta, fi ħdan l-Unjoni Ewropea, l-Istat Membru li r-rata tal-VAT tiegħu hija l-iktar baxxa jintgħażel bħala sede tal-grupp.

[12] Fir-rigward ta' din il-ġustifikazzjoni ara s-sentenzi tat-13 ta' Diċembru 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).

[13] Opinjoni li ma taqbilx ma' dan: Ehrke-Rabel, T., "VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive", *World Journal of VAT/GST Law*, Vol. 1, Nru 1, Lulju 2012, p. 61 (70 *et seq*.); Casper Bjerregaard Eskildsen, "VAT Grouping versus Freedom of Establishment", *20 EC Tax Review*, Issue 3, pp. 114 sa 120; ara wkoll fid-dettall Stadie, H. f'Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 2 Noti 812 *et seq*. (Stat: 174. LFG. – Ottubru 2017).
Opinjoni oħra: van Doesum, A., van Kesteren, H. u van Norden, G.-J., "The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups", *(2007) 16 EC Tax Review*, Issue 1, p. 34 (41).

[14] Ara l-punti 56 *et seq*. tal-osservazzjonijiet bil-miktub.

66. Madankollu, l-għażla deliberata tal-leġiżlatur li jagħti eżenzjoni mit-taxxa parzjali biss hija, finalment, totalment kompromessa mill-arranġament adottat minn KIC (il-ħolqien ta' grupp fi Stat terz mingħajr taxxa fuq il-valur miżjud).

d) Evalwazzjoni tal-assenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni

67. Il-fatt li, kif jirriżulta mill-formulazzjoni tagħha, l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT ma għandhiex tikkawża distorsjoni tal-kompetizzjoni, fatt li l-awtorità tat-taxxa nazzjonali għandha tkun tista' tivverifika, jargumenta wkoll favur limitazzjoni territorjali tal-eżenzjoni mit-taxxa. Dan jeskludi, fi kwalunkwe każ, grupp fi Stat terz.

68. L-awtoritajiet tat-taxxa ftit li xejn huma f'pożizzjoni li jevalwaw b'mod transkonfinali l-eżistenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni f'diversi Stati, b'mod partikolari fi Stati terzi (bħal f'Ħong Kong). F'dan ir-rigward, l-approċċ adottat mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Isle of Wight Council dwar l-Artikolu 13 tad-Direttiva dwar il-VAT[15], jista' jiġi traspost għall-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT.

69. Fis-sentenza tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat id-diffikultajiet sabiex jiġu identifikati d-distorsjonijiet tal-kompetizzjoni fi swieq li ma jikkorrispondux mal-kompetenza territorjali tal-awtoritajiet lokali. Tali sitwazzjoni għandha r-riskju li tippreġudika l-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' ċertezza legali. Dan japplika l-ewwel nett għall-każijiet li jinvolvu arranġamenti fi Stati terzi.

70. Ma' dan jiżdied il-fatt li l-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa intiż li jiggarantixxi applikazzjoni korretta u sempliċi tal-Artikolu 132 tad-Direttiva dwar il-VAT. Iżda din tal-aħħar tkun *de facto* eskluża jekk awtorità tat-taxxa jkollha tevalwa globalment id-distorsjoni fuq il-kompetizzjoni jew jekk diversi awtoritajiet tat-taxxa jwettqu evalwazzjonijiet differenti, jekk ikun il-każ anki kontradittorji. Dan tal-aħħar preċiżament jikkaġuna distorsjoni fuq il-kompetizzjoni[16]. F'dan ir-rigward, id-diffikultajiet prattiċi serji ta' applikazzjoni u ta' kontroll jimmilitaw ukoll kontra l-inklużjoni ta' gruppi stabbiliti fi Stati terzi.

3. Konklużjoni

71. Bħala konklużjoni, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-provvisti ta' servizzi mwettqa minn grupp fi Stat terz ma jaqgħux taħt l-eżenzjoni mit-taxxa. B'hekk, is-servizzi pprovduti minn KPS lill-kulleġġi internazzjonali ma humiex eżentati mit-taxxa, b'tali mod li d-domandi l-oħra magħmula mill-qorti tar-rinviju ma għadx għandhom skop.

[15] Sentenza tas-16 ta' Settembru 2008, Isle of Wight Council *et* (C-288/07, EU:C:2008:505, punti 49 *et seq.*).

[16] Dan jimmanifesta ruħu meta jsir tnaqqis tat-taxxa tal-input tal-grupp f'pajjiż għaliex l-eżenzjoni mit-taxxa tkun eskluża, peress li jkun preżunt li hemm distorsjoni korrispondenti tal-kompetizzjoni. Min-naħa l-oħra, fl-Istat Membru tad-destinatarju tas-servizz, minħabba l-fatt li d-dejn fiskali jiġi ttrasferit lill-membru tal-grupp, huwa preżunt li jkun hemm eżenzjoni mit-taxxa, peress li ma tkunx instabet distorsjoni tal-kompetizzjoni f'dan il-każ.

B. B'mod sussidjarju: interpretazzjoni tal-kundizzjoni dwar l-assenza ta' "distorsjoni tal-kompetizzjoni" (it-tieni domanda)

72. Fil-każ madankollu li l-Qorti tal-Ġustizzja tqis li l-gruppi li għandhom is-sede tagħhom fi Stat terz huma wkoll koperti mill-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT, għandha tingħata risposta għad-domandi l-oħra magħmula mill-qorti tar-rinviju.

73. Is-seba' subdomandi magħmula fil-kuntest tat-tieni domanda jiddependu kollha mill-kriterji li għandhom jintużaw għall-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni, fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT, li madankollu teskludi mill-ġdid l-eżenzjoni realment mogħtija.

74. Sa fejn il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar l-evalwazzjoni fir-rigward ta' grupp fi Stat Membru ieħor, din id-domanda hija, kif diġà ntqal (punt 33), ipotetika u, għaldaqstant, inammissibbli. Huwa biss sa fejn tirrigwarda grupp bis-sede fi Stat terz li għandha tingħata risposta għat-tieni domanda.

1. L-għan tad-dispożizzjoni

75. Kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja [17] u kif indikajt xi mkien ieħor [18], l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT huwa intiż sabiex jikkumpensa *żvantaġġ kompetittiv* tal-impriżi ta' daqs iżgħar meta mqabbla ma' kompetitur ikbar. Dan jista' jipprovdi s-servizzi tal-grupp permezz tal-impjegati tiegħu stess jew, fil-kuntest ta' grupp tal-VAT, minn kumpannija li għandha x'taqsam mill-qrib miegħu. Kif tirrileva ġustament il-Kummissjoni [19], l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT huwa intiż li jiżgura trattament simili, fir-rigward tal-VAT, għall-impriżi l-kbar u żgħar li l-bżonn tiegħu jirriżulta mill-esklużjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input għal tranżazzjonijiet tal-output eżentati mit-taxxa.

76. Dan huwa ċċarat mill-eżempju li ġej: sptar kbir, li huwa f'pożizzjoni li jiżgura huwa stess it-teħid ta' responsabbiltà għall-bżonnijiet tal-ikel tal-pazjenti tiegħu (mill-persunal tal-kċina tiegħu), ma huwiex suġġett għall-VAT fir-rigward tal-ispejjeż tal-persunal marbuta miegħu. Sptar żgħir li ma jkunx jista' juża l-persunal korrispondenti għandu biss żewġ possibbiltajiet.

77. Huwa jista' jafda l-provvista ta' ikel lil terz. Il-VAT hija dovuta kemm fuq l-ispejjeż materjali kif ukoll fuq l-ispejjeż tal-persunal tat-terz għall-persunal tal-kċina tiegħu. Dan il-piż tal-VAT huwa definittiv fuq il-livell tal-isptar (minħabba li s-servizzi tal-output huma eżentati, ma jeżisti ebda dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input – ara l-Artikoli 168 u 169 tad-Direttiva dwar il-VAT). Għaldaqstant, huwa jkollu jbati spejjeż ogħla minn dawk tal-kompetitur sabiex ikun jista' joffri l-istess servizzi. Dan huwa żvantaġġ kompetittiv li jirriżulta prinċipalment mid-daqs tal-impriża.

78. Madankollu, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti li jiġi evitat dan l-iżvantaġġ kompetittiv. L-imsemmi sptar jista', fil-fatt, jintegra ruħu ma' sptar ieħor. Dan il-grupp jirrekluta l-persunal li għalhekk jiġi ffinanzjat b'mod suffiċjenti miż-żewġ membri u

[17] Ara f'dan ir-rigward is-sentenzi tal-20 ta' Novembru 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punt 36); tal-21 ta' Settembru 2017, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-616/15, EU:C:2017:721, punt 56); u tal-11 ta' Diċembru 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 37). Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mischo fil-kawża Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punt 118).

[18] Il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punti 20 *et seq.*), kif ukoll fil-kawża DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punt 51).

[19] Ara l-punt 11 tal-osservazzjonijiet.

jiżgura l-provvista tal-ikel għaż-żewġ sptarijiet. L-ispejjeż relatati jinqasmu bejn it-tnejn. Peress li s-servizz ipprovdut mill-grupp lill-membri tiegħu jkun eżentat, l-ispejjeż tal-persunal ma jibqgħux suġġetti għall-VAT (l-ispejjeż materjali jibqgħu bl-istess piż tal-VAT). B'hekk jiġi eliminat l-iżvantaġġ kompetittiv taż-żewġ sptarijiet żgħar meta mqabbla mal-kompetitur (iktar b'saħħtu).

79. Għalkemm din l-eżenzjoni mit-taxxa hija intiża sabiex telimina żvantaġġ kompetittiv, l-għoti ta' din l-eżenzjoni mit-taxxa normalment ma jistax, fl-istess ħin, iwassal għal distorsjoni tal-kompetizzjoni jew għal riskju ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni. F'dan ir-rigward, il-klawżola ta' kompetizzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT hija xi ftit partikolari u, finalment, ftit tagħmel sens [20].

2. Rekwiżit ta' interpretazzjoni restrittiva tal-kundizzjoni marbuta mad-distorsjoni tal-kompetizzjoni

80. Għal din ir-raġuni, jidhirli li għandha tingħata interpretazzjoni restrittiva sabiex id-dispożizzjoni dwar l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT ma ssirx ineffettiva.

81. L-istess konklużjoni tapplika jekk l-assenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni tinftiehem bħala eċċezzjoni għall-eżenzjoni prevista, bħala prinċipju, fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT, peress li, skont il-Qorti tal-Ġustizzja, deroga jew eċċezzjoni għal regola ġenerali għandha tiġi interpretata b'mod strett [21].

82. Madankollu, jekk l-assenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni titqies bħala eċċezzjoni għall-eżenzjoni mit-taxxa u din, min-naħa tagħha, titqies bħala eċċezzjoni għall-obbligu fiskali li jeżisti bħala prinċipju [22], wieħed jista' jqis li hemm ukoll deroga. Tali deroga tista' tiġi interpretata kemm b'mod partikolarment strett (bħala eċċezzjoni, li għandha tingħata interpretazzjoni stretta, għal eċċezzjoni oħra), kif ukoll b'mod partikolarment wiesa' (bħala deroga minn eċċezzjoni li għandha tingħata interpretazzjoni stretta).

83. Madankollu, indipendentement minn dan, hemm lok, f'dan il-każ, li din id-"deroga" tiġi interpretata b'mod restrittiv. Fil-fatt, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, din l-interpretazzjoni għandha tkun konformi mal-għanijiet imfittxija mill-eżenzjonijiet u għandha tosserva r-rekwiżiti ta' newtralità fiskali. B'mod partikolari, it-termini użati sabiex jiġu ddefiniti l-eżenzjonijiet mit-taxxa msemmija fl-Artikolu 132 ma għandhomx jiġu interpretati b'mod li jċaħħadhom mill-effetti tagħhom [23].

[20] Ara, f'dan is-sens, il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mischo fil-kawża Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punti 125 *et seq.*), "għandu jiġi kkonstatat li [s-suq] jippreżenta ruħu f'forma pjuttost partikolari". Ara wkoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punt 67).

[21] Ara fost ħafna oħrajn is-sentenza tat-28 ta' Settembru 2006, Il-Kummissjoni vs L-Awstrija (C-128/05, EU:C:2006:612, punt 22 u l-ġurisprudenza msemmija hemmhekk).
Ara wkoll, fil-kuntest tal-eżenzjonijiet mit-taxxa previsti mid-Direttiva dwar il-VAT, is-sentenzi tal-21 ta' Settembru 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punt 30); tal-21 ta' Settembru 2017, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-616/15, EU:C:2017:721, punt 49); u tal-5 ta' Ottubru 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punt 34 u l-ġurisprudenza msemmija hemmhekk).

[22] B'hekk, espressament fir-rigward tad-dispożizzjonijiet dwar eżenzjoni mit-taxxa previsti fl-Artikolu 132 tad-Direttiva dwar il-VAT, is-sentenza tal-21 ta' Settembru 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punt 30).

[23] Sentenzi tal-20 ta' Novembru 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punt 30); tal-4 ta' Mejju 2017, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-274/15, EU:C:2017:333, punt 50); tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 25); tal-21 ta' Marzu 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punt 23); tal-11 ta' Diċembru 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 30); tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 16); u tal-20 ta' Ġunju 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 47).

84. Dan iżda jkun il-każ jekk tiġi preżunta l-eżistenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni b'mod ġenerali. Bħala konklużjoni, dan jikkoinċidi mal-interpretazzjoni teleoloġika u restrittiva tal-kundizzjoni dwar l-assenza ta' "distorsjoni tal-kompetizzjoni", mogħtija iktar 'il fuq (punt 80).

85. Il-punt tat-tluq ta' tali interpretazzjoni restrittiva jista' diġà jinstab fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tgħid li l-konstatazzjoni tad-distorsjoni tal-kompetizzjoni teżiġi l-eżistenza ta' riskju reali li l-eżenzjoni mit-taxxa tista', immedjatament jew fil-futur, twassal għal distorsjoni tal-kompetizzjoni [24]. Id-distorsjoni tal-kompetizzjoni tirrigwarda, f'dan il-każ, l-eżenzjoni mit-taxxa għas-servizzi tal-grupp [25]. Din l-eżenzjoni tipprekludi lil terzi milli jipprovdu dawn is-servizzi bl-istess prezz lill-membri tal-grupp (risposta għall-punt (a) tat-tieni domanda, b'tali mod li ma hemmx lok li tingħata risposta għall-punt (b) tat-tieni domanda).

86. Fid-dawl tal-interpretazzjoni restrittiva li għandha tingħata lill-kundizzjoni dwar l-assenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni, din ma tistax tiġi ġġustifikata mis-sempliċi eżistenza ta' suq kummerċjali. Dan iwaqqa' għar-redikolu l-idea tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT. Minn dan jirriżulta li l-possibbiltà li jiġi evitat l-iżvantaġġ kompetittiv fir-rigward tal-kompetituri iktar b'saħħithom (f'dan ir-rigward ara l-punt 75 iktar 'il fuq) għandha tkun tista' tiġi implimentata proprju permezz ta' kooperazzjoni ma' impriżi oħra (risposta għall-punt (g) tat-tieni domanda).

87. Jekk il-grupp ikun stabbilit fi Stat terz, id-distorsjonijiet tal-kompetizzjoni kkawżati mis-servizzi tiegħu għandhom jiġu eżaminati fil-livell nazzjonali anki fir-rigward ta' forniturі oħra ta' servizzi li ġejjin mill-Istat terz fejn huwa stabbilit il-grupp. L-intermedjarji barranin ġewwa u barra r-Renju Unit ikollhom żvantaġġ kompetittiv u ma jkunux jistgħu jipprovdu lill-kulleġġi internazzjonali stabbiliti fir-Renju Unit l-istess servizzi, peress li s-servizzi tagħhom huma suġġetti għall-ispiża addizzjonali tal-VAT applikabbli fir-Renju Unit (risposta għall-punt (d) tat-tieni domanda).

88. F'dan ir-rigward, sabiex tiġi stabbilita l-eżistenza ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni, għandu jiġi eżaminat jekk il-grupp jistax ikun ċert mill-klijentela tal-membri tiegħu anki fin-nuqqas ta' eżenzjoni mit-taxxa [26]. Jekk is-servizzi pprovduti mill-grupp huma adattati għall-bżonnijiet tal-membri, b'tali mod li l-grupp jista' jiġi żgurat ukoll li dawn tal-aħħar ser jużaw dawn is-servizzi, din tkun, bħala prinċipju, azzjoni kooperattiva (punti 75 *et seq*. ta' dawn il-konklużjonijiet) li hija eżentata skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT (risposta għall-punt (c) tat-tieni domanda).

89. Fil-fatt, bħala regola ġenerali, il-membri ta' grupp jingħaqdu flimkien biss jekk jiġu żgurati li l-membri se jagħmlu użu wkoll mis-servizzi tal-grupp ("garanzija ta' xiri"). Għaldaqstant, bħala prinċipju, jista' jiġi kkunsidrat li l-istabbiliment ta' grupp ma jwassalx għal distorsjoni tal-kompetizzjoni fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT.

90. Fil-fehma tiegħi, fid-dawl tal-għan tal-eżenzjoni mit-taxxa (prevenzjoni ta' żvantaġġ kompetittiv), il-kundizzjoni dwar id-distorsjoni tal-kompetizzjoni tista', waħedha, tevita abbużi (ara l-Artikolu 131 tad-Direttiva dwar il-VAT). Fil-fatt, hija intiża biss sabiex tiżgura li l-eżenzjoni mit-taxxa ma tiġix applikata b'mod mhux xieraq għall-għan tagħha. Meta dan ikun il-każ, dan jista' jiġi stabbilit biss permezz ta' indizji.

[24] Ara s-sentenzi tal-20 ta' Novembru 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punt 48), u tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punt 64).

[25] Sentenza tal-20 ta' Novembru 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punt 47).

[26] Ara s-sentenza tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punt 59), u l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mischo fil-kawża Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punti 131 *et seq*.).

91. Fid-dawl tal-għan tal-kundizzjoni intiża, prinċipalment, sabiex jiġu evitati abbużi, hija l-awtorità tat-taxxa li għandha l-oneru tal-prova [27] tal-eżistenza ta' prattika abbużiva li għandha tiġi evitata jew ta' indizji probatorji (risposta għall-punt (e) tat-tieni domanda). F'dan ir-rigward, l-ebda dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni ma timponi fuq l-awtorità tat-taxxa l-obbligu li tikseb perizja speċjali fuq is-swieq ta' Stati terzi. L-oneru tal-prova li jaqa' fuq l-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali ma huwiex kwistjoni tad-dritt tal-Unjoni, iżda tad-dritt proċedurali fiskali nazzjonali (risposta għall-punt (f) tat-tieni domanda).

3. Indizji ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni

92. Jista' jikkostitwixxi indizju ta' applikazzjoni mhux xierqa tal-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT il-fatt, pereżempju, li l-grupp jipprovdi b'mod sostanzjali u bi ħlas l-istess servizzi lil dawk li ma humiex membri u jopera, f'dan ir-rigward, billi jagħmel użu minn sinerġiji, primarjament bħala kompetitur u inqas bħala grupp li jikkoopera fis-suq. F'dan il-każ, jista' jeżisti, f'ċerti ċirkustanzi, riskju reali ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni fir-rigward tal-fornituri terzi msemmija iktar 'il fuq.

93. Bl-istess mod, jista' jikkostitwixxi indizju l-fatt li l-grupp ma jipprovdix servizzi speċifikament adattati għall-bżonnijiet tal-membri tiegħu, iżda sempliċement jipprovdi servizzi mixtrija. Dawn tal-aħħar jistgħu perfettament jiġu proposti u pprovduti minn oħrajn. Hawnhekk ukoll, il-fornituri terzi jiġu esklużi mis-suq ikkonċernat. Dan jista', jekk ikun il-każ, jiġi parzjalment rikonoxxut meta s-servizzi tal-grupp jidhru li jikkonsistu, fil-parti l-kbira, fis-sempliċi trażmissjoni lill-membri tas-servizzi miksuba mingħand terzi (aġenti, eċċ.).

94. Tali xiri ta' servizzi u t-trażmissjoni mingħajr tibdil ta' dawn is-servizzi miksuba jmorru wkoll kontra n-natura tal-eżenzjoni mit-taxxa, kif stabbilita iktar 'il fuq. Din ma hijiex intiża sabiex tottimizza s-sempliċi bejgħ u l-bejgħ mill-ġdid, iżda li tippermetti lil operaturi iżgħar li jaġixxu b'mod kooperattiv sabiex jikkumpensaw żvantaġġ kompetittiv meta mqabbla ma' kompetituri ikbar li jipprovdu huma stess dawn is-servizzi (ara l-punti 75 *et seq*. ta' dawn il-konklużjonijiet).

95. Fil-każ tas-sempliċi xiri ta' servizzi u l-bejgħ mill-ġdid ta' dawn fil-forma oriġinali tagħhom, is-servizz innifsu mill-grupp huwa nieqes. Għalhekk ma hemmx żvantaġġ kompetittiv meta mqabbel mal-kompetituri li jixtru huma stess is-servizzi, peress li dawn huma suġġetti għall-istess taxxa fuq il-valur miżjud. Is-sitwazzjoni tkun differenti jekk il-grupp ikollu valur miżjud awtonomu. Dan ikun il-każ, pereżempju, jekk l-aġenti kienu ġew impjegati mill-grupp stess, b'tali mod li l-grupp jipprovdi huwa stess is-servizzi ta' intermedjazzjoni. F'dan il-każ, l-element ta' kooperazzjoni, li fuqu hija bbażata l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT, ikun ukoll preżenti.

96. Indizju ieħor jista' jkun dak fejn hija biss l-ottimizzazzjoni tal-piż tal-VAT li tkun predominanti u mhux il-kooperazzjoni reċiproka sabiex jiġi evitat żvantaġġ kompetittiv. Ottimizzazzjoni tal-piż tal-VAT tista' titqies bħala li toħloq vantaġġ kompetittiv permezz tat-trasferiment ta' servizzi esterni għal grupp fi Stat b'rata tal-VAT baxxa ħafna, jekk mhux ineżistenti. Dan jista' jkun il-każ ukoll f'din il-kawża.

97. Madankollu, fl-aħħar mill-aħħar, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa dan.

[27] Fuq l-oneru tal-prova tal-eżistenza ta' prattika abbużiva fid-dritt tal-VAT, ara, pereżempju, is-sentenza tal-10 ta' Lulju 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punti 35 u 38).

C. B'mod sussidjarju: rabta mas-sistema ta' tassazzjoni ta' grupp prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT (it-tielet u r-raba' domanda)

98. Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tikkonkludi li grupp fi Stat terz huwa wkoll kopert mill-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT u fil-każ li l-qorti tar-rinviju tikkonkludi li ma hemmx distorsjoni tal-kompetizzjoni minkejja l-indizji eżisteni, għandha tingħata risposta wkoll għat-tielet u r-raba' domanda.

99. Dawn iż-żewġ domandi jirrigwardaw ir-rabta bejn l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT u l-possibbiltà ta' sistema ta' tassazzjoni ta' grupp prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT. Din il-possibbiltà ntużat mir-Renju Unit. B'mod konkret, il-kwistjoni hija dwar jekk u taħt liema kundizzjonijiet il-membri ta' grupp tal-VAT jistgħu jkunu simultanjament membri ta' grupp.

100. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni u r-Renju Unit jaqblu fuq il-fatt li huma biss is-servizzi pprovduti mill-grupp lill-membri awtonomi tiegħu li huma eżentati mit-taxxa. L-eżistenza ta' grupp tal-VAT tipprekludi l-provvista lill-membri tal-grupp minħabba t-telf tal-awtonomija ta' dawn tal-aħħar abbażi tar-regoli relatati mal-grupp tal-VAT. Sa fejn il-kulleġġi internazzjonali kollha, li waqqfet KPS, huma parti minn grupp tal-VAT, ma jkunx hemm iktar membri tal-grupp, iżda membru wieħed biss.

101. Dan huwa approċċ formali ħafna, li ma naħsibx li huwa korrett, kif diġà esponejt iktar 'il fuq (punti 34 *et seq*. iktar 'il fuq). Barra minn hekk, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT jitkellem dwar grupp ta' "persuni". Persuni awtonomi taħt id-dritt ċivili jibqgħu persuni, anki jekk jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' grupp tal-VAT. Barra minn hekk, kif ġustament tirrileva KIC fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, id-Direttiva tuża l-kunċett ta' "gruppi awtonomi" u mhux dak ta' "gruppi ta' persuni awtonomi".

102. L-awtonomija għandha għalhekk tirrigwarda biss il-grupp u mhux il-membri tiegħu. F'dan il-każ, ma huwiex ikkontestat li l-finzjoni tan-nuqqas ta' awtonomija tal-grupp (għal KPS) permezz ta' sistema ta' tassazzjoni ta' grupp ma tistax tapplika. L-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT jeskludi espressament l-eżistenza ta' effett transkonfinali.

103. Fi qbil mal-pożizzjoni ta' KIC u kuntrarjament għal dak li sostniet il-Kummissjoni waqt is-seduta, il-kunċett ta' "persuna" li jinsab fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT lanqas ma jkopri "persuna taxxabbli", u wisq inqas persuna taxxabbli estiża permezz tal-finzjoni tal-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan huwa muri b'mod ċar mill-formulazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-fatt, dan tal-aħħar jitkellem ukoll dwar persuni li jeżerċitaw attività li fir-rigward tagħha ma humiex "persuni taxxabbli". B'hekk, persuni li ma humiex persuni taxxabbli jistgħu jitqiesu li huma membri ta' grupp.

104. F'dan ir-rigward, il-ħolqien ta' grupp tal-VAT bil-finzjoni ta' persuna taxxabbli waħda permezz tal-applikazzjoni tal-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT (diversi persuni meqjusa "bħala persuna taxxabbli waħedha") ma jipprekludix, fih innifsu, l-eżistenza ta' grupp ta' persuni. Lanqas ma jeskludi li l-grupp jipprovdi servizzi lill-membri tiegħu.

105. Dan japplika b'mod ċar jekk l-eżempju msemmi iktar 'il fuq (punti 76 *et seq*.) jiġi emendat xi ftit. Sptar ieħor iżgħar (C) jingħaqad mal-isptarijiet A u B fi grupp (Z) fi ħdan Stat Membru, liema grupp jieħu ħsieb li jipprovdi l-ikel lill-pazjenti. A madankollu jinxtara sussegwentement minn X u jsir jagħmel parti minn grupp tal-VAT li l-kap tiegħu (fir-Renju Unit, il-membru rappreżentattiv)

huwa X. Z ikompli jipprovdi servizzi lil A, B u C, li l-awtonomija tagħhom fir-rigward tad-dritt dwar il-kumpanniji ma hijiex affettwata mis-sistema prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT.

106. Jidher dubjuż li l-eżenzjoni mit-taxxa tas-servizzi pprovduti minn Z lil A tiddependi proprju mill-fatt li, mill-perspettiva tal-VAT, dawn is-servizzi issa huma meqjusa li ġew ipprovduti lil X u li, formalment, X ma jagħmilx parti mill-grupp. L-għan ta' sistema ta' tassazzjoni ta' grupp huwa, kif ġie espost iktar 'il fuq (punti 38 u 39), semplifikazzjoni amministrattiva u mhux li l-eżenzjoni mit-taxxa ta' grupp tkun suġġetta għall-istruttura korporattiva ulterjuri tal-membri tiegħu u għall-eżistenza ta' regola dwar is-sistema ta' tassazzjoni ta' grupp.

107. Il-bżonn ta' kooperazzjoni bejn A, B u C fir-rigward tan-newtralità tal-VAT lanqas ma jintilef minħabba l-fatt li A jibda jagħmel parti mill-grupp tal-VAT ta' X. Fil-fatt, dan il-fatt ma jibdel xejn fir-rigward tal-iżvantaġġ kompetittiv ta' A, B u C meta mqabbla ma' kompetitur kbir ieħor.

108. Għalhekk, kuntrarjament għal dak li jsostnu l-Kummissjoni u r-Renju Unit, iż-żewġ "skemi" (sistema ta' tassazzjoni ta' grupp u eżenzjoni mit-taxxa tas-servizzi ta' grupp) ma humiex, bħala prinċipju, reċiprokament esklużivi. Dawn għandhom sempliċement jiġu kkoordinati bejniethom.

109. Huwa biss sa fejn il-membri tal-grupp huma komposti minn persuni li kollha jagħmlu parti mill-istess grupp tal-VAT li l-Artikolu 11(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT jikkostitwixxi *lex specialis* fil-konfront tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT. Is-sistema ta' tassazzjoni ta' grupp, prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT, hija d-dispożizzjoni usa' peress li ma tintaxxa ebda servizzi fi ħdan il-grupp. Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT jeżenta biss is-servizzi tal-grupp lill-membri tiegħu (u mhux *vice versa* jew bejn il-membri). Għaldaqstant, hija eskluża l-applikazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT.

110. Il-fatt li ċerti membri tal-grupp jagħmlu wkoll parti minn grupp tal-VAT fir-Renju Unit ma jipprekludix l-applikazzjoni tal-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT.

VI. Konklużjoni

111. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domandi preliminari magħmula mill-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali), ir-Renju Unit):

1. Id-dispożizzjoni dwar l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT ma testendix għal grupp stabbilit fi Stat terz.

2. L-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-eżenzjoni mit-taxxa tas-servizzi pprovduti minn grupp lill-membri tiegħu b'rimbors eżatt tal-parti tal-ispejjeż ma twassalx, bħala prinċipju, għal distorsjoni tal-kompetizzjoni, sakemm ma tiġix applikata b'mod mhux xieraq.

   Indizji ta' użu mhux xieraq jistgħu jkunu, pereżempju:

(1) il-grupp jipprovdi bi ħlas, fil-parti l-kbira, l-istess servizzi lil dawk li ma humiex membri u, f'dan ir-rigward, jaġixxi primarjament bħala kompetitur u inqas bħala grupp li jikkoopera fis-suq,

(2) il-grupp ma jipprovdix servizzi speċifikament adattati għall-bżonnijiet tal-membri tiegħu, iżda sempliċement ibigħ mill-ġdid servizzi mixtrija, jew

(3) hija biss l-ottimizzazzjoni tal-piż tal-VAT li hija predominanti u mhux il-kooperazzjoni reċiproka intiża sabiex jiġi evitat żvantaġġ kompetittiv.

L-oneru tal-prova ta' dawn l-indizji jaqa' fuq l-awtorità tat-taxxa. Madankollu, hija ma hijiex obbligata, bid-dritt tal-Unjoni, li tordna perizja speċjali jew verifika simili. Madankollu, fl-aħħar mill-aħħar, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa dawn l-indizji.

3. Il-fatt li ċerti membri tal-grupp jagħmlu wkoll parti minn grupp tal-VAT ma jipprekludix l-applikazzjoni tal-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT. Madankollu teżisti prijorità tas-sistema iktar wiesgħa ta' tassazzjoni ta' grupp skont l-Artikolu 11 tad-Direttiva dwar il-VAT. Għal din ir-raġuni, l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva dwar il-VAT ma tapplikax meta l-membri kollha tal-grupp jagħmlu parti mill-istess grupp tal-VAT.