

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Awla Manja)

9 ta' April 2013 (*)

“Nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu – Tassazzjoni – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 9 u 11 – Le?i?lazzjoni nazzjonali li tippermetti li persuni mhux taxxabbli ji?u inklu?i fi grupp ta' persuni li jistg?u ji?u kkunsidrati b?ala persuna taxxabbli wa?da su??etta g?all-VAT”

Fil-Kaw?a C-85/11,

li g?andha b?ala su??ett rikors g?al nuqqas ta' twettieq ta' obbligu skont l-Artikolu 258 TFUE, ippre?entat fl-24 ta' Frar 2011,

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappre?entata minn R. Lyal, b?ala a?ent, b'indirizz g?an-notifika fil-Lussemburgu,

rikorrenti,

vs

L-Irlanda, irrappre?entata minn D. O'Hagan, b?ala a?ent, assistit minn G. Clohessy, SC, u minn N. Travers, BL, b'indirizz g?an-notifika fil-Lussemburgu,

konvenuta,

sostnuta minn:

Ir-Repubblika ?eka, irrappre?entata minn M. Smolek u T. Müller, b?ala a?enti,

Ir-Renju tad-Danimarka, inizjalment irrappre?entat minn C. Vang, sussegwentement minn V. Pasternak Jørgensen, b?ala a?enti, b'indirizz g?an-notifika fil-Lussemburgu,

Ir-Repubblika tal-Finlandja, irrappre?entata minn H. Leppo u S. Hartikainen, b?ala a?enti,

Ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq, irrappre?entat minn H. Walker, b?ala a?ent, assistita minn M. Hall, barrister,

intervenjenti,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Awla Manja),

komposta minn V. Skouris, President, K. Lenaerts, Vi?i President, A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger u E. Jaraši?nas (Relatur), Presidenti ta' Awla, E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby u A. Prechal, Im?allfin,

Avukat ?enerali: N. Jääskinen,

Re?istratur: L. Hewlett, Amministratur Prin?ipali,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tal-5 ta' Settembru 2012,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tas-27 ta' Novembru

2012,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 Permezz tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni Ewropea titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstat li, billi tippermetti li persuni mhux taxxabbli jkunu membri ta' grupp ta' persuni kkunsidrati b'ala persuna taxxabbli wa'eda su'etna g'at-taxxa fuq il-valur mi'jud (iktar 'il quddiem, rispettivament, "grupp tal-VAT" u l-"VAT"), l-Irlanda naqset milli twettaq l-obbligi tagħha ta't l-Artikoli 9 u 11 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi'jud (?U L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

Il-kuntest ġuridiku

Id-Dritt tal-Unjoni

2 L-Artikoli 9 u 11 tad-Direttiva tal-VAT jinsabu fit-Titolu III intitolat "persuni taxxabbli".

3 Skont l-Artikolu 9 tal-imsemmija Direttiva:

"[?]Persuna taxxabbli[?] g'andha t'fisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-ri'ultati ta' dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerġjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklu' i attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, g'andhom jitqiesu b'ala [?]attività ekonomika[?]. L-isfruttament ta' proprjetà tan'ibbli jew intan'ibbli g'al skopijiet ta' d'ul minnha fuq ba' i kontinwa g'andha b'mod partikolari titqies b'ala attività ekonomika.

2. Minbarra l-persuni msemmija fil-paragrafu 1, kwalunkwe persuna li, fuq ba' i okka'jonali, tipprovdi mezz 'did ta' trasport, li hu mibg'ut jew ttrasportat lill-konsumatur mill-bejjieg' jew mill-konsumatur, jew f'isem il-bejjieg' jew il-konsumatur, g'al destinazzjoni 'l barra mit-territorju ta' Stat Membru i'eda fit-territorju tal-Komunità, titqies ukoll b'ala persuna taxxabbli."

4 L-Artikolu 10 tal-istess direttiva jippre'i'a li l-kundizzjoni li l-attività ekonomika titwettaq b'mod indipendenti teskludi lil persuni impjegati jew persuni o'ra mit-taxxa sakemm huma jkunu marbutin ma' min jimpjega b'kuntratt ta' impjeg jew b'kull relazzjoni legali o'ra li to'loq rabtiet ta' subordinazzjoni f'dak li jirrigwarda l-kundizzjonijiet tax-xog'ol u ta' 'las u r-responsabbiltà ta' min jimpjega.

5 L-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"Wara konsultazzjoni mal-Kumitat Konsultattiv tal-VAT, kull Stat Membru jista' jikkunsidra b'ala persuna taxxabbli wa'edha kwalunkwe persuni stabbiliti fit-territorju ta' dak l-Istat Membru li, filwaqt li huma indipendenti legalment, ikollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin b'rabtiet finanzjarji, ekonomi' i u organizzattivi.

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

6 L-Artikolu 12 tal-imsemmija direttiva jipprovi li l-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw b'ala persuna taxxabli lil kull min iwettaq tranżazzjoni, fuq bażi okkażjonali, li taqa' ta' l-attivitajiet imsemmija fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tal-istess direttiva u b'mod partikolari l-provvista ta' bini jew ta' art għall-bini.

7 Skont l-Artikolu 13 tad-Direttiva tal-VAT l-awtoritajiet governattivi reġjonali u lokali u korpi oħra rregolati bid-dritt pubbliku ma humiex, b'ala prinċipju, kkunsidrati b'ala persuni taxxabli fir-rigward tal-attivitajiet jew tat-tranżazzjonijiet li huma jagħmlu b'ala awtoritajiet pubbliċi.

Id-Dritt Irlandi?

8 Is-sezzjoni 15 tal-Liġi kkonsolidata dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud tal-2010 (Value Added Tax Consolidation Act 2010), li essenzjalment irriproduċa d-dispożizzjonijiet tas-sezzjoni 8(8) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud tal-1972 (Value Added Tax Act 1972), kif emendata, tipprovi:

“(1) Bla qas-subsezzjoni 2, jekk ir-Revenue Commissioners ikunu konvinti li qeww persuni jew iktar stabbiliti fl-Istat, li minnhom minn tal-anqas waħda hija persuna taxxabli, huma marbuta mill-qrib fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv u jekk jidrilhom li dan huwa meqte' jew xieraq sabiex ikun hemm amministrazzjoni effiċjenti u effettiva (inkluż il-qbir) tat-taxxa, l-imsemmija Revenue Commissioners jistgħu, għall-finijiet ta' din il-liġi u kemm jekk fuq jew fl-assenza ta' applikazzjoni f'isem dawn il-persuni:

(a) b'avviż bil-miktub [...] jinfurmaw lill-kull waħda minn dawn il-persuni li huma qeww assimilati għal persuna taxxabli waħda [...]; il-persuni hekk avżati jiġu għalhekk ikkunsidrati b'ala li jiffurmaw parti minn [grupp tal-VAT] sa fejn din is-subsezzjoni tapplika fil-konfront ta' għom, i' da s-sezzjoni 65 għandha tapplika fir-rigward ta' kull wie'ed mill-membri tal-grupp [tal-VAT], u

(i) waħda minn dawn il-persun, li ti' debitament informata mill-Commissioners, għandha tkun responsabbli għall-grupp [tal-VAT] fir-rigward tal-osservanza tad-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi, u

(ii) id-drittijiet u l-obbligi kollha li jirriultaw minn din il-liġi għal tranżazzjonijiet tal-grupp [tal-VAT] huma ddeterminati konsegwentement,

kif ukoll

(b) i' ommu lill-kull waħda mill-persuni tal-grupp [tal-VAT] responsabbli flimkien u *in solidum* għall-osservanza ta' din il-liġi u tar-regolamenti (inklużi d-dispożizzjonijiet li jimponu l-qlas tat-taxxa) li japplikaw fir-rigward ta' kull waħda minn dawn il-persuni u jissuettawha għas-sanzjonijiet previsti minn din il-liġi li għalihom dawn il-persuni jkunu su'etti li kieku kull waħda minnhom tkun obbligata li t'allas lill-Commissioners it-totalità tat-taxxa li għandha tit'allas, q' lief għad-dispożizzjonijiet previsti minn dan il-paragrafu, f'dak li jirrigwarda kull waħda minn dawn il-persuni.”

Il-proċedura prekontenzjuża u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-ustizzja

9 Fit-23 ta' Settembru 2008, il-Kummissjoni baq'tet ittra ta' intimazzjoni lill-Irlanda li fiha q'ibdet l-attenzjoni ta' dan l-Istat Membru fuq il-possibbiltà li s-sezzjoni 8(8) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud tal-1972, kif emendata, li kienet fis-se' dak i' -mien u li tipprovi li persuni mhux taxxabli jistgħu, kif attwalment tipprovi s-sezzjoni 15 tal-Liġi konsolidata dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud tal-2010, jiffurmaw parti minn grupp tal-VAT, huma inkompatibbli mal-Artikoli 9 u 11 tad-Direttiva tal-VAT. Skont l-Artikolu 226 KE hija stiednet lil dan l-Istat Membru sabiex jissottometti l-kummenti tiegħu.

10 Fl-ittra ta' risposta taghom tat-23 ta' Jannar 2009, l-awtoritajiet Irlandi?i sostnew li d-dispo?izzjonijiet nazzjonali inkwistjoni kienu kompatibbli tad-Direttiva tal-VAT.

11 Peress li ma kinitx sodisfatta b'din ir-risposta, fit-23 ta' Novembru 2009, il-Kummissjoni ?ar?et opinjoni motivata. L-Irlanda rrispondiet g?all din l-opinjoni fis-27 ta' Jannar 2010 fejn indikat li kienet qed tikkonferma l-po?izzjoni espressa fir-risposta tagha g?all-ittra ta' intimazzjoni.

12 Kien f'dawn i?-?irkustanzi li l-Kummissjoni dde?idiet li tippre?enta dan ir-rikors.

13 Permezz ta' digrieti tal-President tal-Qorti tal-?ustizzja tal-4 ta' Lulju u tas-27 ta' Settembru 2011, ir-Repubblika ?eka, ir-Renju tad-Danimarka u r-Repubblika tal-Finlandja, minn na?a, kif ukoll ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' fuq, min-na?a l-o?ra, ?ew ammessi jintervjenu insostenn tat-talbiet tal-Irlanda.

14 Permezz ta' ittra tas-27 ta' Jannar 2012, l-Irlanda talbet, abba?i tal-Artikolu 16(3) tal-Istatut tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea, li l-kaw?a ti?i de?i?a mill-Awla Manja.

Fuq ir-rikors

Fuq l-ammissibilità

L-argumenti tal-partijiet

15 L-Irlanda titlob, prin?ipalment, li r-rikors ji?i mi??ud b?ala inammissibbli. F'dan ir-rigward hija ssostni li s-su??ett tar-rikors huwa iktar esti? mill-ilment li l-Kummissjoni g?amlet matul il-pro?edura amministrattiva. Fil-fatt, filwaqt li fl-ittra ta' intimazzjoni tagha u fl-opinjoni motivata l-Kummissjoni kkritikha talli tippermetti li persuni mhux taxxabli jing?aqu ma grupp tal-VAT, issa l-Kummissjoni qed tikkritikha talli tippermetti li tali persuni jkunu membri ta' tali grupp, u dan ma jimplikax biss li l-istabiliment tal-gruppi tal-VAT awtorizzati e?istenti ji?i rregolat u kkontrollat i?da anki li ji?i e?er?itat kontroll permanenti fuq dawn tal-a??ar sabiex ji?i ?gurat li l-membri taghom ikunu jistg?u, jekk l-attivitajiet taghom ji?u e?aminati b?mod separat, ikomplu ji?u kkunsidrati individwalment b?ala persuni taxxabli.

16 Il-Kummissjoni tikkuntesta, fir-replika tagha, din l-e??ezzjoni ta' inammissibilità billi ssostni li hija dejjem iddikjarat li r-riferiment g?al "persuni" li tinsab fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT jirrigwarda biss persuni taxxabli, u g?alhekk minn dan jirri?ulta li l-persuni mhux taxxabli ma jistg?ux ikunu membri ta' grupp tal-VAT. Barra minn hekk, hija ssostni li jekk il-Qorti tal-?ustizzja jkollha tidde?iedi li l-Kummissjoni estendiet is-su??ett tal-kaw?a, xorta jibqa l-fatt li r-rikors ikun, fl-opinjoni tagha, biss parzjalment inammissibbli.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja

17 Skont ?urisprudenza stabbilita s-su??ett ta' rikors ippre?entat skont l-Artikolu 258 TFUE huwa ddefinit mill-pro?edura prekontenzju?a prevista f'din id-dispo?izzjoni. G?aldaqstant, ir-rikors g?andu jkun ibba?at fuq l-istess ra?unijiet u motivi b?all-opinjoni motivata. Madankollu, dan ir-rekwi?it ma jstax iwassal sabiex jimponi, f'kull ka?, koin?idenza perfetta bejn l-espo?izzjoni tal-ilmenti fid-dispo?ittiv tal-opinjoni motivata u t-talbiet tar-rikors, sakemm is-su??ett tal-kaw?a, kif iddefinit fl-opinjoni motivata, ma ji?ix esti? jew emendat (ara, b?mod partikolari, is-sentenzi tal-11 ta' Lulju 2002, Il-Kummissjoni vs Spanja, C-139/00, ?abra p. l-6407, punti 18 u 19, kif ukoll tat-18 ta' Novembru 2010, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall, C-458/08, ?abra p. l-11599, punti 43 u 44).

18 F'dan il-ka?, g?alkemm il-Kummissjoni u?at il-kliem "to be members of a VAT group" (ikunu membri ta' grupp tal-VAT) fid-dispo?ittiv tar-rikors tagha filwaqt li kienet u?at il-kliem "to join a

VAT group” (tingaquad ma grupp tal-VAT) fl-espożizzjoni tal-ilmenti fl-opinjoni motivata, dan l-ebda mod ma biddel is-suqett tal-kawża kif iddefinit f’din tal-aqar. Fil-fatt id-differenza li teqisti bejn dawn l-espressjonijiet ma għandha l-ebda effett fuq il-kontenut tal-allegat nuqqas ta’ twettieq ta’ obbligu li huwa, kif qie espost kemm fir-rikors kif ukoll fl-opinjoni motivata, l-fatt li l-leqilazzjoni Irlandiża li titrasponi d-Direttiva tal-VAT tippermetti l-inklużjoni tal-persuna mhux suqetta fi grupp tal-VAT bi ksur, skont ir-rikorrenti, tal-Artikoli 9 u 11 tal-imsemmija Direttiva.

19 Għaldaqstant hemm lok li l-eqezzzjoni ta’ inammissibbiltà mqajma mill-Irlanda tiqi miquda.

Fuq il-mertu

L-argumenti tal-partijiet

20 Insostenn tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni ssostni li l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiqi interpretat fis-sens li persuni mhux suqetti għall-VAT ma jistgħux jiqu inkluqi fi grupp tal-VAT.

21 Fil-fatt, hija ssostni li l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT jagħti l-possibbiltà li diversi persuni, flimkien, jiqu kkunsidrati bħala persuna taxxabbli waqda sakemm kull waqda minn dawn il-persuni tkun persuna taxxabbli suqetta għall-VAT fuq livell individwali. Dan l-artikolu jirrappreqenta eqezzzjoni għar-regola qenerali li tgħid li kull persuna taxxabbli għandha tiqi ttrattata bħala entità separata fir-rigward tal-applikazzjoni tar-regoli dwar il-VAT. Għalhekk dan għandu jiqi interpretat b’mod strett. Għalkemm huwa qertament minnu li l-imsemmi artikolu jagħmel riferiment għal “persuni”, madankollu l-fatt li l-persuni inkluqi fi grupp tal-VAT għandhom jiqu trattati bħala persuna taxxabbli “waqedha” jimplika li kull membru ta’ dan il-grupp għandu jkun, huwa nnifsu, persuna taxxabbli. Bl-istess mod, il-kunqett ta’ “grupp” jimplika li l-persuni kkonqernati jkunu jiffurmaw parti mill-istess kategorija għall-finijiet tas-sistema komuni tal-VAT.

22 Barra minn hekk, skont il-Kummissjoni, jekk il-kelma “persuni” tiqi interpretata bħala li tirreferi għall kull persuna mingħajr restrizzjoni, grupp tal-VAT jista’ jkun kompletament kompost minn persuni mhux taxxabbli, u dan ikun imur kontra s-sistema komuni tal-VAT.

23 L-interpretazzjoni li hija tagħti tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT hija barra minn hekk koerenti mal-għan tagħha, li huwa, kif jirriqulta mill-espożizzjoni tal-motivi tal-proposta li wasslet għall-adozzjoni tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta’ Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liqijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dqul mill-bejq - Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miqjud: baqi uniformi ta’ stima (qU Edizzjoni Speqjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23 iktar ‘il quddiem is-“Sitt Direttiva”), minn-naqa, li jkun hemm simplifikazzjoni amministrattiva għall-persuni taxxabbli u għall-amministrazzjoni tat-taxxa u, min-naqa l-oqra, li jiqu evitati l-abbuqi billi jiqi prekluz li persuni li ma humiex fil-verità entitajiet kummerqjali indipendenti jiqu trattati bħala persuni taxxabbli separati. Fil-fatt, l-inklużjoni ta’ persuni mhux taxxabbli fi grupp tal-VAT la tippermetti simplifikazzjoni amministrattiva u lanqas il-prevenzjoni ta’ abbuqi.

24 La l-kliem tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT u lanqas id-dokumenti preparatorji għal din id-direttiva ma jindikaw li din id-dispożizzjoni kienet intiqa li temenda l-kunqett ta’ “persuna taxxabbli” u li testendi d-drittijiet u l-obbligi tal-persuni taxxabbli għal persuni oqra. Issa, dan ikun ir-riqultat, skont il-Kummissjoni, jekk persuni mhux taxxabbli jkunu jistgħu jiqu integrati fi grupp tal-VAT, peress li x-xiri mwettaq fi qdan tali grupp huwa kkunsidrat bħala ineqistenti mill-perspettiva tal-VAT, peress li dan jippermetti, minn naqa, li oqetti u servizzi jiqu kkunsinnati jew ipprovduti lil persuni mhux taxxabbli mingħajr ma tiqi ffatturata l-VAT u, min-naqa l-oqra, li l-grupp inkwistjoni jirkupra l-VAT tal-input imqallsa fuq il-kunsinni mwettqa lil tali persuni, u dan iwassal għal telf nett ta’ VAT u jkun imur kontra s-sistema komuni tal-VAT.

25 G?alhekk, skont il-Kummissjoni l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT ma g?andu ji?i interpretat letteralment i?da g?andu ji?i interpretat fid-dawl, minn na?a, tal-kuntest immedjat tieg?u, ji?ifieri t- Titolu III tad-Direttiva tal-VAT u b?mod partikolari tal-Artikolu 9 tag?ha li jiddefinixxi l-“persuna taxxabli” b?ala kull persuna li te?er?it? attivit? ekonomika, u, min-na?a l-o?ra, b?mod iktar ?enerali, fid-dawl tal-istruttura tal-imsemmija direttiva.

26 G?alkemm il-Qorti tal-?ustizzja g?adha ma kellhiex l-opportunit? li tidde?iedi fuq il-kwistjoni mqajma f?din il-kaw?a, konferma indiretta tal-po?izzjoni tal-Kummissjoni tista’ tinsab fil-punt 19 tas-sentenza tat-22 ta’ Mejju 2008, Ampliscentifica u Amplifin (C-162/07, ?abra p. l-4019), kif ukoll fil-konkluzjonijiet tal-Avukat ?enerali Van Gerven fil-kaw?a li tat lok g?as-sentenza tal-20 ta’ ?unju 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, ?abra p. l-3111).

27 Filwaqt li tikkuntesta dawn l-argumenti kollha, l-Irlanda ssostni li l-interpretazzjoni tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT li tissu?erixxi l-Kummissjoni ma hijiex kompatibbli mas-sens letterali tag?ha. L-u?u tal-kelma “persons” (persuni) fil-ver?joni Ingli?a u mhux tat-terminu “taxable persons” (persuni taxxabli), jirri?ulta, fl-opinjoni tag?ha, minn g?a?la konxja tal-le?i?latur tal-Unjoni. L-argument espost fl-opinjoni motivata li jg?id li l-kelma “taxable” t?alliet barra biex ti?i evitata repetizzjoni ma huwiex kredibbli fid-dawl tal-fatt li, matul l-adozzjoni tal-imsemmija direttiva, il-kelma “any”, ?diedet fil-ver?joni Ingli?a tag?ha, bejn l-espressjoni “single taxable person” u l-kelma “persons”.

28 L-g?an tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT huwa l-l-Istati Membri jkunu jistg?u jikkunsidraw b?ala persuna taxxabli wa?da diversi persuni sakemm ?erti kundizzjonijiet minimi jkunu sodisfatti, li jimplika evalwazzjoni min-na?a ta’ dawn tal-a??ar. Din il-persuna taxxabli wa?da te?isti biss, g?all-finijiet tal-applikazzjoni tar-regoli tal-VAT, jekk te?er?it? attivit? ekonomika, skont l-Artikolu 9 tal-imsemmija direttiva li jag?ti definizzjoni ?enerali tal-persuna taxxabli. Bil-kontra ta’ dak li tallega l-Kummissjoni, l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, fi ?dan it-Titolu III tag?ha, bl-ebda mod ma tidher b?ala deroga minn din id-definizzjoni. Iktar minn hekk, il-kun?ett ta’ “grupp” ma jistax iservi b?ala ba?i g?al interpretazzjoni tal-imsemmi Artikolu 11 peress li dan ma jidhirx fil-formulazzjoni tieg?u u peress li l-persuni msemmija f?din id-dispo?izzjoni ma jiffurmawx grupp, i?da ma jibqg?ux je?istu individwalment g?all-finijiet tal-amministrazzjoni tal-VAT sabiex ikunu biss persuna taxxabli wa?da.

29 G?alkemm grupp tal-VAT jista jinkludi persuna jew diversi persuni mhux taxxabli, dan ma jfissirx, skont l-Irlanda, li Stat Membru g?andu s-setg?a li jikkunsidra b?ala persuna taxxabli wa?da grupp kompost unikament minn tali persuni, ?a?a li ma tkunx tag?mel sens u li hija pprojbita mil-le?i?lazzjoni Irlandi?a.

30 L-Irlanda tikkuntesta d-dikjarazzjoni tal-Kummissjoni li tg?id li l-interpretazzjoni li din tal-a??ar tag?ti tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT hija koerenti mal-g?anijiet ta’ dan l-artikolu. Hija tosserva li g?alkemm fost dawn l-g?anijiet hemm is-simplifikazzjoni amministrattiva u l-?lieda kontra l-abbu?i, dawn tal-a??ar ma humiex l-uni?i g?anijiet tal-imsemmi Artikolu, kif jirri?ulta mit-tieni subparagrafu tieg?u. F’kull ka?, l-g?anijiet imfittxa ma jippermettux li ji?i ddeterminat kif g?andha ti?i interpretata l-kelma “persuni”. Bil-kontra ta’ dak li ssostni l-Kummissjoni, il-fatt li persuni mhux taxxabli ji?u inklu?i fi grupp tal-VAT jista’, f’?erti ?irkustanzi, jkun mhux biss kumpatibbli mas-simplifikazzjoni amministrattiva u mal-prevenzjoni tal-abbu?i, i?da jista’ sa?ansitra jkun ne?essarju g?al dan il-g?an.

31 Fir-rigward tal-Argument tal-Kummissjoni li jg?id li l-kun?ett ta’ “persuna taxxabli” ma jistax ji?i esti?, l-Irlanda tqis li dan ma huwiex fondat, peress li l-fatt li persuna mhux taxxabli ti?i awtorizzata tiffirma parti minn grupp tal-VAT, l-istess b?al fatt li persuna taxxabli li ma twettaqx tran?azzjonijiet taxxabli ti?i awtorizzata tiffirma parti minn tali grupp, ma jbidlux il-portata ta’ dan

il-kun?ett. G?alkemm l-effett tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT jista', f'erti ?irkustanzi, jkun li jestendi d-drittijiet u l-obbligi ta' membru ta' grupp tal-VAT, dan huwa, effettivamente, l-g?an innifsu ta' din id-dispo?izzjoni, ji?ifieri t-trattament fiskali uniku tal-persuni kollha li jiffurmaw parti minn grupp tal-VAT debitament awtorizzat. Barra minn hekk, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti li l-Istati Membri jadottaw mi?uri kontra l-frodi u l-eva?joni fiskali li jistg?u jitwettqu minn grupp tal-VAT.

32 L-Irlanda tkompli tg?id li, ladarba l-grupp tal-VAT ikun ?ie awtorizzat, l-entità li ma kinitx taxxabli ti?i inklu?a f'dan il-grupp f'dak li jirrigwarda l-VAT filwaqt li tibqa' legalment indipendenti g?all-finijiet l-o?ra kollha. Hija tosserva li, g?alkemm huwa ?ertament minnu li l-ebda VAT ma tin?abar meta din l-entità tir?ievi o??etti jew servizzi ming?and membru ie?or ta' dan il-grupp, madankollu l-attivitajiet mhux ekonomi?i tag?ha jittie?du inkunsiderazzjoni fil-kuntest tad-determinazzjoni tad-dritt g?at-tnaqqis tal-imsemmi grupp, bl-istess mod b?al li kieku l-impri?a kienet ?iet strutturata b?ala persuna unika. Il-fatt li persuna taxxabli, b?al pere?empju kumpannija holding, ma ti?ix awtorizzata tkun membru ta' grupp tal-VAT ikun ifisser, fl-opinjoni tag?ha, li ji?i mi??ud id-dritt g?at-tnaqqis min?abba l-mod li bih hija strutturata l-entità fid-dawl tad-dritt tal-kumpanniji.

33 Fl-a??ar nett, l-Irlanda tosserva li l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizza ma tipprovdi ebda sostenn g?all-interpretazzjoni li l-Kummissjoni tag?ti tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, bil-kontra ta' dak li din tal-a??ar tallega.

34 L-istess b?all-Irlanda, ir-Repubblika ?eka, ir-Renju tad-Danimarka, ir-Repubblika tal-Finlandja u r-Renju Unit iqisu li la l-kliem, la l-g?anijiet tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, la s-sistema komuni tal-VAT u lanqas il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja ma jsostnu l-po?izzjoni tal-Kummissjoni.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja

35 Preliminarjament, g?andu jittfakkar li, g?ad-determinazzjoni tal-portata ta' dispo?izzjoni tad-dritt tal-Unjoni, g?andhom jitqiesu fl-istess ?in it-termini, il-kuntest u l-g?anijiet tag?ha (sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, ?abra p. l-10567, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata).

36 F'dan il-ka?, mill-kliem tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li dan tal-a??ar jippermetti li kull Stat Membru jikkunsidra diversi persuni b?ala persuna taxxabli wa?da meta dawn ikunu stabbiliti fit-territorju ta' dan l-istess Stat Membru u meta, g?alkemm huma indipendenti mill-aspett legali, dawn huma marbuta mill-qrib bejniethom fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv. Dan l-artikolu, skont kliemu, ma jissu??ettax l-applikazzjoni tieg?u g?al rekwi?iti o?ra u, b'mod partikolari g?al dak li l-imsemmija persuni jkollhom, huma nnifishom u individwalment, il-kwalità ta' persuni taxxabli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT. Bl-u?u tal-kelma "persuni" u mhux il-kliem "persuni taxxabli", dan l-artikolu ma jiddistingwixxix bejn persuni taxxabli u persuni mhux taxxabli.

37 Għandu jiġi osservat li l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT qiegħed mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva. Issa, filwaqt li minn naqsa l-punt 2 tal-Anness A tat-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967, dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar it-taxxa fuq id-d'ul mill-bejgħ – Struttura u metodi ta' applikazzjoni tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (EU 1967, 71, p. 1303), li introduqta fid-Dritt tal-Unjoni l-kunqett ta' grupp tal-VAT, kien jippermetti li l-Istati Membri "ma jikkunsidrawx b'ala persuni taxxabli separati iġda b'ala persuna taxxabli waġda" l-persuni li jkunu marbutin b'mod organiku bejniethom permezz ta' relazzjonijiet ekonomiċi, finanzjarji u organizzattivi, min-naqsa l-oġra l-formulazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva ma tinkludix il-frazzi "b'ala persuni taxxabli separati".

38 Barra minn hekk, filwaqt li l-formulazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva qiegħed riprodotta f'termini simili fil-parti l-kbira tal-verżjonijiet lingwistiċi tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, fil-verżjoni bl-Ingliż ta' dan l-artikolu qiegħed il-kelma "any" (kwalunkwe) b'tali mod li s-silta rilevanti ta' din id-dispożizzjoni tipprovdi "each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State" (kull Stat Membru jista' jikkunsidra b'ala persuna taxxabli waġedha kwalunkwe persuni stabbiliti fit-territorju ta' dak l-Istat Membru).

39 Minn dawn il-bidliet fil-formulazzjonijiet suġġessivi ma jirriżultax li l-leġislatur tal-Unjoni kellu l-intenzjoni, fil-kuntest tal-adozzjoni tas-Sitt Direttiva, u sussegwentement f'dak tad-Direttiva tal-VAT, li jeskludi li persuni mhux taxxabli jkunu jistgħu jiġu inklużi fi grupp tal-VAT u li l-kelma "persuni" intuqat minflok il-kliem "persuni taxxabli" sabiex tiġi evitata repetizzjoni. Il-fatt li dispożizzjonijiet oġra tad-Direttiva tal-VAT, li ma jinsabux fit-Titolu III tagħha ddedikat għall-kunqett ta' "persuni taxxabli", jużaw il-kelma "persuni" sabiex jindikaw persuni taxxabli ma jistax iwassal għal konstatazzjoni differenti, peress li din il-kelma tintuqta f'kuntest differenti minn dak tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT.

40 Barra minn hekk, għandu wkoll jiġi osservat li, bil-kontra ta' dak li tallega l-Kummissjoni, mill-kliem "persuna taxxabli waġedha" ma jistax jiġi dedott li l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT huwa unikament intiż sabiex jippermetti li diversi persuni taxxabli jiġu ttrattati b'ala entità waġda, peress li dan il-kliem ma jirrigwardax kundizzjoni ta' applikazzjoni ta' dan l-artikolu iġda r-riżultat tiegħu, li jikkonsisti f'li diversi persuni jiġu kkunsidrati b'ala persuna taxxabli waġda. Lanqas ma huwa sostnut minn kliem dan l-Artikolu l-argument tal-Kummissjoni li jgħid li dan l-artikolu jirrapreżenta eżerċizzjoni għar-regola ġenerali li tipprovdi li kull persuna taxxabli għandha tiġi ttrattata b'ala entità distinta, b'tali mod li dan l-artikolu għandu jiġi interpretat b'mod restrittiv, dan jgħodd ukoll għall-argument li jgħid li l-kunqett ta' grupp jimplika li l-persuni li jiffurmaw parti minnu jappartjenu kollha għall-istess kategorija, peress li t-terminu "grupp" ma huwiex inkluż fih.

41 Konsegwentement, mill-kliem tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT ma jirriżultax li persuni mhux taxxabli ma jistgħux jiġu inklużi fi grupp tal-VAT.

42 Il-Kummissjoni madankollu ssostni li, lil hinn minn kliem l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, l-interpretazzjoni li hija tagħti ta' dan l-artikolu hija neċessarja fid-dawl tal-kuntest u tal-għan tiegħu kif ukoll f'dak tal-qas ta' l-urisprudenza tal-Qorti ta' l-ustizzja. Għalhekk, għandu jiġi eżaminat jekk l-argumenti magħmula mill-Kummissjoni insostenn ta' din il-pożizzjoni jurux li l-imsemmi Artikolu 11 għandu jiġi interpretat fis-sens li persuni mhux taxxabli ma jistgħux jiġu inklużi fi grupp tal-VAT.

43 Għandu l-ewwel nett jiġi osservat li l-urisprudenza tal-Qorti ta' l-ustizzja li għaliha tagħmel riferiment il-Kummissjoni fir-rigward ta' din il-kwistjoni ma tistax tiġi invokata b'mod utli f'dan il-każ peress li l-imsemmija kwistjoni ma hijiex is-suġġett tas-sentenzi qiegħed iktar 'il fuq Polysar Investments Netherlands kif ukoll Amplificata u Amplifin.

44 It-tieni nett, f'dak li jirrigwarda l-kuntest tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, għandu jiġi osservat li l-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jinkludi definizzjoni ġenerali tal-kuntest ta' "persuna taxxabli". L-Artikolu 9(2) u l-Artikoli 10, 12 u 13 tal-imsemmija direttiva, min-naħa tagħhom, jipprovdu preżiżżjonijiet dwar dan il-kuntest sewwa billi jinkludu fih jew billi jippermettu lill-Istati Membri li jinkludu fih persuni li ma jissodisfawx din id-definizzjoni ġenerali, b'al persuni li jwettqu żerti tranżazzjonijiet fuq bażi okkażjonali, sewwa billi jinkludu persuni oħra, b'all-impjegati jew il-kollettivitajiet pubbliċi. Għalhekk, minn kliem it-Titolu III tad-Direttiva tal-VAT ma jistax jiġi dedott li persuna li ma tissodisfax l-imsemmija definizzjoni ġenerali hija neċessarjament eskluża mill-persuni kkontemplati fl-Artikolu 11 tagħha.

45 Fir-rigward tar-relazzjoni, fi dan it-Titolu III tad-Direttiva tal-VAT, bejn l-Artikoli 9(1) u 11 ta' din id-direttiva, għandu bilfors jiġi kkonstatat li qari flimkien ta' dawn l-artikoli ma jippermettix li jiġi konkluż, kif tagħmel il-Kummissjoni, li l-persuni kkontemplati f'dan l-Artikolu 11 għandhom ikunu jissodisfaw, individwalment, id-definizzjoni ġenerali ta' persuna taxxabli mogħtija fl-Artikolu 9(1) tal-imsemmija direttiva. Fil-fatt, l-approssimazzjoni ta' dawn iż-żewġ dispożizzjonijiet ma teskludix li, kif isostnu l-Irlanda u l-intervenjenti, huma dawn il-persuni, ikkunsidrati flimkien, peress li huma marbuta mill-qrib bejniethom fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, li għandhom jissodisfaw kollettivament din id-definizzjoni.

46 Konsegwentement, l-argumenti tal-Kummissjoni li jgħidu li, fid-dawl tal-kuntest tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, dan għandu jiġi interpretat fis-sens li persuni mhux taxxabli ma jistgħux jiġu inklużi fi grupp tal-VAT, ma jistax jiġi milqugħ.

47 F'dak li jirrigwarda, it-tielet nett, l-għanijiet imfittxa mill-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, mill-motivi tal-proposta li wasslet għall-adozzjoni tas-Sitt Direttiva [COM(73) 950] jirriżultat li l-leżijonatur tal-Unjoni, billi adotta t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tagħha, li jidher b'Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, ried jippermetti li l-Istati Membri ma jorbtux sistematikament il-kwalità ta' persuna taxxabli mal-kuntest ta' indipendenza purament legali, sewwa jekk biex ikun hemm simplifikazzjoni amministrattiva, sewwa jekk biex jiġu evitati żerti abbużi b'al, pereżempju, il-qsim ta' impriża bejn diversi persuni taxxabli bl-għan li jibbenefikaw minn sistema speċifika.

48 Issa, l-possibbiltà mogħtija lill-Istati Membri, li jikkunsidraw b'al persuna taxxabli waħda grupp ta' persuni li jinkludi persuna jew persuni li ma jistax ikollhom, individwalment, il-kwalità ta' persuna taxxabli, ma jidherx li tmur kontra l-imsemmija għanijiet. Bil-kontra ta' dan, ma jistax jiġi eskluż li, kif isostnu l-Irlanda u l-intervenjenti, il-preżenza, fi dan il-grupp tal-VAT, ta' tali persuni tikkontribwixxi għal simplifikazzjoni amministrattiva kemm għall-imsemmi grupp kif ukoll għall-amministrazzjoni fiskali u tippermetti li jiġu evitati żerti abbużi, peress li l-imsemmija preżenza tista' saansitra tkun indispensabbli għal dawn l-għanijiet jekk hija biss tistabilixxi r-rabta stretta li għandha tkun teżisti fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, bejn il-persuni li jiffurmaw dan il-grupp sabiex dawn jiġu kkonsidrati b'al persuna taxxabli waħda.

49 Barra minn hekk, għandu jiġi osservat li, anki jekk jitqies li tali possibbiltà tista' minnha nnifisha tagħti lok għal abbużi, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti li l-Istati Membri jadottaw kull miżura neċessarja sabiex jiġi evitat li l-applikazzjoni tal-ewwel paragrafu ta' dan l-artikolu tagħmel possibbli l-frodi jew l-evażjoni fiskali.

50 Konsegwentement, il-Kummissjoni ma stabbilixxietx li l-għanijiet tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT jissużerixxu interpretazzjoni li tgħid li l-persuni mhux taxxabli ma jistgħux jiġu inklużi fi grupp tal-VAT.

51 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha esposti iktar 'il fuq, ir-rikors tal-Kummissjoni g?andu ji?i mi??ud.

Fuq I-ispejje?

52 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Pro?edura tal-Qorti tal-?ustizzja, kull parti li tiffet g?andha ti?i kkundannata g?all-ispejje? jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li l-Kummissjoni tilfet, hemm lok li hija ti?i kkundannata g?all-ispejje? kif mitlub mill-Irlanda. Skont l-Artikolu 140(1) tal-istess regoli, li jipprovdi li l-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjonijiet ta' intervent ma jistg?ux jit?allsu lura, hemm lok li r-Repubblika ?eka, ir-Renju tad-Danimarka, ir-Repubblika tal-Finlandja u r-Renju Unit ji?u kkundannati jbatu l-ispejje? tag?hom.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (Awla Manja) taqta' u tidde?iedi:

- 1) **Ir-rikors huwa mi??ud.**
- 2) **Il-Kummissjoni Ewropea hija kkundannata g?all-ispejje?.**
- 3) **Ir-Repubblika ?eka, ir-Renju tad-Danimarka, ir-Repubblika tal-Finlandja kif ukoll ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' fuq g?andhom ibatu l-ispejje? tag?hom.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: l-Ingli?.