KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
HOGAN
ippreżentati fil-25 ta' Ġunju 2020 [1]

Kawża C-459/19

The Commissioners for her Majesty's Revenue & Customs
vs
Wellcome Trust Ltd

(Talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità), ir-Renju Unit))

"Talba għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 2006/112 — Artikoli 43, 44 u 45 — Post tal-provvista tas-servizzi lil persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali — Post tal-provvista ta' servizzi ta' ġestjoni tal-investiment irċevuti minn organizzazzjoni ta' karità għal attività kummerċjali mhux ekonomika minn fornituri stabbiliti barra l-Unjoni Ewropea"

I. Introduzzjoni

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda, *inter alia*, l-interpretazzjoni tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [2], kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE tat-12 ta' Frar 2008 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tal-post tal-forniment ta' servizzi (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT") [3].

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn il-Commissioners for Her Majesty' s Revenue Customs (iktar 'il quddiem "HMRC") u Wellcome Trust Ltd (iktar 'il quddiem "WTL"), persuna taxxabbli, dwar il-post tal-provvista tas-servizzi ta' amministrazzjoni tal-investiment li WTL irċeviet minn fornituri stabbiliti barra mill-Unjoni Ewropea [4].

3. WTL hija organizzazzjoni tal-karità li ilha teżisti għal żmien twil li d-dotazzjonijiet tagħha huma ġenerużi. Kif jista' jkun mistenni, WTL tuża s-servizzi ta' ġestjonarji ta' investiment sabiex jgħinuha tamministra dan il-portafoll kbir ta' fondi. Dawn il-fondi jiġġeneraw dħul annwali sostanzjali ħafna li mbagħad jiġi żborsat minn WTL fil-forma ta' għotjiet għall-finijiet ta' riċerka medika u farmaċewtika.

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 ĠU 2006, L 347, p. 1.

3 ĠU 2008, L 44, p. 11.

4 L-ammont ta' VAT inkwistjoni fit-tilwima tal-kawża prinċipali huwa ta' GBP 13 113 822.00 (madwar EUR 14 530 000.00). WTL tixtieq tirkupra t-taxxa tal-input imħallsa fuq l-ispejjeż tas-servizzi pprovduti minn fornituri stabbiliti barra mill-Unjoni Ewropea fir-rigward tal-investimenti tagħha.

4. Kien f'dan il-kuntest li WTL użat is-servizzi ta' ġestjoni tal-investiment ta' fornituri stabbiliti barra l-Unjoni Ewropea għal ċerti attivitajiet ta' investiment, attivitajiet li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet f'każ li jinvolvi lil WTL li dawn jammontaw għal attivitajiet mhux ekonomiċi għall-finijiet ta' VAT [5]. Huwa aċċettat li WTL ma użax dawn is-servizzi għal provvisti taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT, essenzjalment minħabba li kienet sempliċement investitur, iktar milli negozjant professjonali. Huwa paċifiku wkoll li WTL *ma* hijiex "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT, meta hija teżerċita hija stess attivitajiet ta' investiment.

5. Id-domanda ewlenija magħmula mill-qorti tar-rinviju hija dik dwar jekk, f'tali ċirkustanzi, WTL hijiex madankollu "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" fis-sens tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, anki jekk hija ma hijiex hekk fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ). Risposta għal din id-domanda hija neċessarja sabiex jiġi ddeterminat il-post tal-provvista tas-servizzi inkwistjoni u jekk il-VAT kinitx effettivament dovuta minn WTL fir-rigward ta' dawn is-servizzi.

6. Sabiex tirrispondi għal din id-domanda, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha, *inter alia*, tiddetermina jekk it-termini "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" għandhomx jew le l-istess tifsira meta jintużaw fl-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT u fl-Artikolu 44 ta' din id-direttiva. Madankollu, qabel ma nipproċedu iktar, huwa neċessarju li, l-ewwel jiġi stabbilit il-kuntest ġuridiku rilevanti.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

7. L-Artikolu 2 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"1. It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

…

(ċ) il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[…]"

8. L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"'Persuna taxxabbli' għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

[…]"

9. Il-Kapitlu 3 tat-Titolu V tad-Direttiva tal-VAT huwa ntitolat "Post tal-forniment tas-servizzi".

10. It-Taqsima 1 ta' dak it-titolu, intitolata "Definizzjonijiet", tinkludi fiha l-Artikolu 43 li jipprevedi:

"Għall-fini li jiġu applikati r-regoli li jikkonċernaw il-post tal-forniment tas-servizzi:

(1) persuna taxxabbli li twettaq ukoll attivitajiet jew transazzjonijiet li m'humiex ikkunsidrati bħala forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi skond l-Artikolu 2(1) għandha titqies bħala persuna taxxabbli fir-rigward tas-servizzi kollha fornuti lilha;

5 Ara s-sentenza tal-20 ta' Ġunju 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), iktar 'il quddiem is-"sentenza Wellcome Trust".

(2) persuna ġuridika mhux taxxabbli li hi identifikata għall-finijiet tal-VAT għandha titqies bħala persuna taxxabbli."

11. It-Taqsima 2 ta' dak it-titolu, intitolata "Regoli ġenerali", tipprevedi:

"Artikolu 44

Il-post tal-forniment tas-servizzi lil persuna taxxabbli li qiegħda taġixxi bħala tali għandu jkun il-post fejn dik il-persuna tkun stabbilixxiet in-negozju tagħha. Madankollu, jekk dawk is-servizzi jiġu fornuti lil stabbiliment fiss tal-persuna taxxabbli li jinsab f'post li ma jkunx il-post fejn hija stabbilixxiet in-negozju tagħha, il-post tal-forniment ta' dawk is-servizzi għandu jkun il-post fejn jinsab dak l-istabbiliment fiss. Fin-nuqqas ta' tali post ta' stabbiliment jew stabbiliment fiss, il-post tal-forniment tas-servizzi għandu jkun il-post fejn il-persuna taxxabbli li tirċievi tali servizzi għandha l-indirizz permanenti tagħha jew fejn tirrisjedi normalment.

Artikolu 45

Il-post tal-forniment tas-servizzi lil persuna mhux taxxabbli għandu jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu. Madankollu, jekk dawk is-servizzi jiġu fornuti minn stabbiliment fiss tal-fornitur li jinsab f'post li ma jkunx il-post fejn huwa stabbilixxa n-negozju tiegħu, il-post tal-forniment ta' dawk is-servizzi għandu jkun il-post fejn jinsab dak l-istabbiliment fiss. Fin-nuqqas ta' tali post ta' stabbiliment jew stabbiliment fiss, il-post tal-forniment tas-servizzi għandu jkun il-post fejn il-fornitur għandu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn jirrisjedi normalment[6]."

12. L-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT, li jinsab taħt it-Titolu XI, intitolat "Obbligi ta' persuni taxxabbli u ta' ċerti persuni mhux taxxabbli", jipprevedi:

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli, jew persuna ġuridika mhux taxxabbli li hi identifikata għall-finijiet tal-VAT, li lilha jiġu fornuti s-servizzi previsti fl-Artikolu 44, jekk s-servizzi jiġu fornuti minn persuna taxxabbli mhux stabbilita fit-territorju ta' l-Istat Membru"[7].

13. L-Artikolu 19 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011, tal-15 ta' Marzu 2011, li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[8] (iktar 'il quddiem ir-"Regolament ta' Implimentazzjoni"), intitolat "Il-kapaċità tal-klijent", jipprevedi:

"Għall-fini tal-applikazzjoni tar-regoli dwar il-lok tal-forniment tas-servizzi previsti fl-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva 2006/112/KE, persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli li titqies bħala persuna taxxabbli, li tirċievi servizzi esklużivament għall-użu personali tagħha inkluż għal dak tal-persunal tagħha, hija kkunsidrata bħala persuna mhux taxxabbli.

6 Il-premessa 4 tad-Direttiva 2008/8 tipprevedi li, "[g]ħall-forniment tas-servizzi lil persuni taxxabbli, ir-regola ġenerali rigward il-post tal-forniment tas-servizzi għandha tkun ibbażata fuq il-post fejn huwa stabbilit ir-riċevitur, aktar milli fejn huwa stabbilit il-fornitur. Għall-finijiet tar-regoli li jiddeterminaw il-post tal-forniment tas-servizzi u li jiġu minimizzati l-piżijiet fuq in-negozju, il-persuni taxxabbli li għandhom ukoll attivitajiet mhux taxxabbli għandhom ikunu ttrattati bħala taxxabbli għas-servizzi kollha mogħtijin lilhom. Bl-istess mod, persuni ġuridiċi mhux taxxabbli li huma identifikati għall-finijiet tal-VAT għandhom jitqiesu bħala persuni taxxabbli. Dawn id-dispożizzjonijiet, skont regoli normali, ma għandhomx jestendu għall-fornimenti ta' servizzi irċevuti minn persuna taxxabbli għall-użu personali tagħha jew dak tal-persunal tagħha". Il-premessa 5 tad-Direttiva 2008/8 tipprevedi li "[f]ejn is-servizzi jiġu fornuti lil persuni mhux taxxabbli, ir-regola ġenerali għandha tibqa' li l-post fejn jiġu fornuti s-servizzi huwa l-post fejn il-fornitur stabbilixxa n-negozju tiegħu".

7 Ara l-premessa 7 tad-Direttiva 2008/8 li tipprevedi li, "[m]eta persuna taxxabbli tirċievi servizzi minn persuna li m'hix stabbilita fl-istess Stat Membru, il-mekkaniżmu tar-reverse charge għandu jkun obbligatorju f'ċerti każijiet, jiġifieri li l-persuna taxxabbli għandha tagħmel stima hija stess ta' l-ammont dovut ta' VAT fuq is-servizz miksub".

8 ĠU 2011, L 77, p. 1.

Ħlief jekk ikollu informazzjoni kuntrarja, bħal informazzjoni dwar in-natura tas-servizzi pprovduti, il-fornitur jista' jikkunsidra s-servizzi huma ddestinati għall-attività ekonomika tal-klijent jekk, għal dik it-transazzjoni, il-klijent ikun informah bin-numru individwali tiegħu ta' identifikazzjoni għall-VAT.

Meta l-istess servizz ikun maħsub kemm għal użu privat, inkluż użu mill-persunal tal-klijent, kif ukoll għal użu tan-negozju, il-forniment ta' dan is-servizz jiddependi esklużivament mill-Artikolu 44 tad-Direttiva 2006/112/KE, dment li ma tkun teżisti ebda prattika abbużiva."

B. Id-dritt tar-Renju Unit

14. Ir-regoli applikabbli fil-qasam tal-provvista ġew implimentati fid-dritt tar-Renju Unit permezz tal-Artikolu 7A tal-Value Added Tax Act 1994 (il-Liġi tal-1994 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud) (iktar 'il quddiem il-"VATA") li jipprevedi:

"Post tal-provvista tas-servizzi

(1) Din it-taqsima tapplika sabiex jiġi ddeterminat, għall-finijiet ta' dan l-Att, il-pajjiż li fih jiġu pprovduti s-servizzi.

(2) Provvista ta' servizz għandha titqies li seħħet —

(a) f'każ fejn il-persuna li lilha ġew ipprovduti s-servizzi hija imprenditur rilevanti, fil-pajjiż fejn jinsab id-destinatarju tas-servizz, u

(b) inkella, fil-pajjiż fejn ikun jappartjeni l-fornitur.

[…]

(4) Għall-finijiet ta' dan l-Att, persuna hija imprenditur rilevanti fir-rigward ta' provvista ta' servizzi jekk il-persuna —

(a) tkun persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE,

(b) tkun irreġistrata skont dan l-Att,

(ċ) tkun identifikata għall-finijiet tal-VAT skont il-leġiżlazzjoni ta' Stat Membru minbarra r-Renju Unit, jew

(d) hija rreġistrata skont Att ta' Tynwald (Act of Tynwald) għall-finijiet ta' kull taxxa imposta minn jew skont Att ta' Tynwald li tikkorrispondi għat-taxxa fuq il-valur miżjud,

u li s-servizzi huma rċevuti mill-persuna għal finijiet li ma humiex esklużivament privati."

III. Il-fatti tal-kawża prinċipali u t-talba għal deċiżjoni preliminari

15. WTL hija l-unika trustee ta' trust ta' karità, il-Wellcome Trust, li tagħmel għotjiet għal riċerka medika. Hija tirċievi dħul mill-investimenti tagħha u teżerċita wkoll ċertu numru ta' attivitajiet relattivament żgħar, fosthom il-bejgħ, ir-restawr u l-kiri ta' proprjetà li għalihom hija rreġistrata għall-VAT. Id-dħul mill-investimenti tagħha li hija tirċievi jirriżulta essenzjalment minn investimenti barra mill-pajjiż li għalihom WTL tuża s-servizzi ta' managers ta' investiment, kemm minn ġewwa kif ukoll minn barra l-Unjoni Ewropea. Dan id-dħul mill-investiment huwa, kif diġà indikajt, is-sors tal-maġġoranza tal-finanzjament tal-għotjiet li WTL tipprovdi.

16. Fis-sentenza Wellcome Trust, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-kunċett ta' attivitajiet ekonomiċi fis-sens tal-Artikolu 4(2) tas-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[9] (iktar 'il quddiem "is-Sitt Direttiva tal-VAT") (issa l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT) ma kienx jinkludi attività li tikkonsisti fix-xiri u l-bejgħ ta' azzjonijiet u titoli oħra minn trustee matul l-immaniġġjar tal-assi ta' trust ta' karità.

17. Fit-talba tagħha għal deċiżjoni preliminari, il-qorti tar-rinviju indikat li, bħala konsegwenza tad-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja mogħtija fis-sentenza tal-20 ta' Ġunju 1996, Wellcome Trust, WTL ġiet irrifjutata l-irkupru tat-taxxa tal-input imħallsa fir-rigward tal-ispejjeż kollha ta' servizzi ta' mmaniġġjar tal-investiment sostnuti relatati mal-portafoll tagħha mhux tal-Unjoni.

18. WTL u l-HRMC t-tnejn jaqblu li l-attivitajiet ta' WTL ma nbidlux sostanzjalment meta mqabbla ma' dawk eżaminati fis-sentenza Wellcome Trust. Barra minn hekk, meta WTL xtrat is-servizzi ta' investiment inkwistjoni mingħand fornituri mhux tal-Unjoni, hija għamlet dan esklużivament għall-finijiet tal-attività kummerċjali mhux ekonomika tagħha. Hija ma pprovdiet in-numru tal-VAT tagħha lil ebda fornitur li mingħandhom inxtraw dawn is-servizzi. WTL u l-HMRC jaqblu wkoll li WTL hija persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikoli 2 u 9 tad-Direttiva tal-VAT u li l-attivitajiet mhux ekonomiċi tagħha ma humiex attivitajiet privati, iżda pjuttost attivitajiet kummerċjali. Huwa paċifiku wkoll li WTL ma użatx dawn is-servizzi għal provvisti taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT.

19. Skont l-Istatuti ta' Wellcome Trust, WTL hija meħtieġa li tieħu inkunsiderazzjoni, b'mod importanti, tal-istatus ta' karità tat-trust u hija pprojbita, fost affarijiet oħra, milli tipparteċipa fil-kummerċ.

20. Mis-sena 2010 'il quddiem, WTL ħallset il-VAT fuq is-servizzi inkwistjoni fil-kuntest tal-mekkaniżmu tar-reverse charge[10] abbażi tal-fatt li l-post tal-provvista kien ir-Renju Unit.

21. Bejn April 2016 u Ġunju 2017, WTL ippreżentat talbiet skont l-Artikolu 80 tal-VATA fejn sostniet li hija kienet ikkalkolat b'mod żejjed il-VAT tal-output b'rabta mas-servizzi inkwistjoni fuq il-bażi li, wara s-sentenza Wellcome Trust, WTL hija persuna taxxabbli skont l-Artikoli 2 u 9 tad-Direttiva tal-VAT iżda ma hijiex persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali skont it-tifsira tal-Artikolu 44 tal-Direttiva tal-VAT fejn hija involuta f'attivitajiet ta' investiment li huma sostanzjalment mhux mibdula minn dawk ikkunsidrati mill-Qorti tal-Ġustizzja f'dik is-sentenza.

22. F'sentenza tal-10 ta' Ottubru 2018, il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali), ir-Renju Unit)[11] iddeċidiet li s-servizzi inkwistjoni ma jaqgħux taħt l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT għaliex il-kliem "taġixxi bħala tali" kienu effettivament jeskludu lil WTL mill-kamp ta' applikazzjoni tagħha. Skont din il-qorti, ma kienx neċessarju li l-provvisti (li ma kinux jaqgħu taħt ir-regoli speċifiċi stabbiliti fl-Artikoli 46 sa 59a tad-Direttiva tal-VAT) kellhom jaqgħu jew taħt l-Artikolu 44 jew taħt l-Artikolu 45 tad-Direttiva tal-VAT. Il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali)) qieset li dan ma wassalx għal inċertezza legali minħabba li l-Artikolu 18 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni kien jimplika li l-fornitur jista' jibbaża ruħu fuq il-kwistjoni dwar jekk il-klijent kienx ipprovda n-numru tal-VAT tiegħu sabiex jiddetermina jekk kellux japplika l-VAT għall-provvisti tiegħu. Il-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali)) ikkunsidra li l-implimentazzjoni mir-Renju Unit tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT skont it-Taqsima 7A tal-VATA, li identifikat il-post tal-provvista bħala r-Renju Unit abbażi li WTL kienet persuna taxxabbli li taġixxi fil-kapaċità ta' attività kummerċjali, ma kinitx konformi mal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT.

9 ĠU 1977, L 145, p. 1.

10 Ara l-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT.

11 Wellcome Trust Ltd [2018] UKFTT 0599 (TC).

23. Fil-15 ta' Frar 2019, l-HMRC appellat mis-sentenza tal-First-tier Tribunal (Tax Chamber) (il-Qorti tal-Ewwel Istanza (Awla Fiskali)) quddiem l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità), ir-Renju Unit) fuq din il-kwistjoni.

24. Il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li l-kwistjoni ewlenija li għandha tiġi indirizzata mill-Qorti tal-Ġustizzja hija dik dwar jekk, f'tali ċirkustanzi, jistax jingħad li l-WTL hija "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" fis-sens tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT.

25. L-HMRC sostniet li l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT japplika, b'mod partikolari, l-ewwel nett, abbażi tal-lingwa u l-għan ta' din id-dispożizzjoni u tad-dispożizzjonijiet relatati magħha u, it-tieni nett, abbażi tal-fatt li għal raġunijiet ta' ċertezza legali, il-post tal-provvista għandu jkun identifikabbli. Peress li ma huwiex allegat li l-provvisti jaqgħu taħt l-Artikolu 45 tad-Direttiva tal-VAT jew li japplikaw ir-regoli speċifiċi stabbiliti fl-Artikoli 46 sa 59a ta' din id-direttiva, isegwi li Artikolu 44 għandu japplika.

26. WTL sostniet li, peress li ma kinitx persuna taxxabbli "li taġixxi bħala tali" fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT, minn dan jirriżulta wkoll li hija ma hijiex persuna taxxabbli "li taġixxi bħala tali" fis-sens tal-Artikolu 44.

27. F'dawk iċ-ċirkustanzi, l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità)), iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) L-Artikolu 44 tad-[Direttiva tal-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li persuna taxxabbli għandha titqies bħala "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" fejn il-persuna taxxabbli li teżerċita attività mhux ekonomika li tikkonsisti fix-xiri u l-bejgħ ta' ishma u titoli oħra fil-ġestjoni tal-beni ta' trust ta' karità, tikseb, esklużivament għall-finijiet ta' tali attività, il-provvista ta' servizzi ta' ġestjoni ta' investimenti minn persuna stabbilita barra mill-Komunità?

(2) Fil-każ li tingħata risposta fin-negattiv għall-ewwel domanda u l-Artikoli 46 sa 49 tad-[Direttiva tal-VAT] ma japplikawx, l-Artikolu 45 tad-[Direttiva tal-VAT] japplika għall-provvisti ta' servizzi jew beni jew la l-Artikolu 44 u lanqas l-Artikolu 45 tad-direttiva ma japplikaw għall-provvisti ta' servizzi?"

IV. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

28. L-osservazzjonijiet bil-miktub magħmula mill-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità)) kienu ppreżentati minn WTL, mill-Irlanda, mill-Gvern Spanjol u minn dak tar-Renju Unit kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea.

29. Fi tmiem il-fażi bil-miktub tal-proċedura, il-Qorti tal-Ġustizzja, permezz ta' deċiżjoni tal-24 ta' Marzu 2020, qieset li kien meħtieġ li tistaqsi numru ta' mistoqsijiet lill-partijiet. Il-partijiet ikkonformaw ma' din it-talba u wieġbu għal dawn il-mistoqsijiet fit-terminu stabbilit mill-Qorti tal-Ġustizzja.

V. Il-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja

30. Ir-Renju Unit ħareġ mill-Unjoni Ewropea fil-31 ta' Jannar 2020 f'nofsillejl (CET). Skont l-Artikolu 86(2) tal-Ftehim dwar il-ħruġ tar-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq mill-Unjoni Ewropea u mill-Komunità Ewropea tal-Enerġija Atomika (iktar 'il quddiem il-"Ftehim dwar il-Ħruġ"), il-Qorti tal-Ġustizzja jibqa' jkollha ġurisdizzjoni sabiex tiddeċiedi dwar it-talbiet għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-qrati tar-Renju Unit qabel ma jintemm il-perijodu ta' tranżizzjoni, kif iddefinit fl-Artikolu 126 ta' dan il-ftehim, li bħala prinċipju jintemm fil-31 ta' Diċembru 2020.

31. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 89 tal-Ftehim dwar il-Ħruġ, is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża odjerna, li ser tingħata f'data sussegwenti, jkollha saħħa vinkolanti fl-intier tagħha fuq u fir-Renju Unit.

32. Din id-domanda għal deċiżjoni preliminari ġiet ippreżentata fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fit-13 ta' Ġunju 2019. Il-Qorti tal-Ġustizzja għalhekk jibqa' jkollha ġurisdizzjoni sabiex tiddeċiedi din it-talba għal deċiżjoni preliminari u l-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità)) hija marbuta bis-sentenza li għandha tingħata mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest f'dawn il-proċeduri.

VI. Kummenti preliminari

A. Il-Kawża C-155/94, Wellcome Trust

33. Kif diġà indikajt, din it-talba għal deċiżjoni preliminari toriġina mis-sentenza Wellcome Trust u minn emenda tad-Direttiva tal-VAT introdotta permezz tal-Artikolu 2 tad-Direttiva 2008/8 b'effett mill-1 ta' Jannar 2010.

34. Huwa ċar mill-formulazzjoni tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT li persuna taxxabbli għandha taġixxi "bħala tali" sabiex tranżazzjoni tkun suġġetta għall-VAT [12].

35. Fis-sentenza Wellcome Trust, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li l-attivitajiet ta' investiment ta' WTL [13], li kienu jikkonsistu essenzjalment fix-xiri u fil-bejgħ ta' azzjonijiet u ta' titoli oħra sabiex jiġu mmassimizzati d-dividendi u d-dħul minn kapital, intiżi sabiex jippromwovu r-riċerka medika, ma kinux jikkostitwixxu attivitajiet ekonomiċi fis-sens tal-Artikolu 4(2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT (issa l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT). Minħabba li WTL ma setgħetx teżerċita attività kummerċjali, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li "irrispettivament minn jekk l-attivitajiet inkwistjoni humiex simili għal dawk ta' trust ta' investiment jew fond tal-pensjoni, il-konklużjoni għandha tkun li trust li hija f'pożizzjoni bħal dik deskritta mill-qorti tar-rinviju għandha […] tiġi kkunsidrata bħala li tillimita l-attivitajiet tagħha għall-immaniġġar ta' portafoll ta' investiment bl-istess mod bħal investitur privat" [14] [traduzzjoni mhux uffiċjali]. Fil-punt 41 ta' din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja għalhekk iddeċidiet li l-kunċett ta' attivitajiet ekonomiċi, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, għandu jiġi interpretat bħala li *ma* jinkludix attività li tikkonsisti fix-xiri u l-bejgħ ta' azzjonijiet u titoli oħra minn trustee matul l-immaniġġjar tal-assi ta' trust ta' karità.

12 Sentenza tal-4 ta' Ottubru 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punt 16). Persuna taxxabbli taġixxi fil-kapaċità ta' "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" meta hija twettaq tranżazzjonijiet matul l-attività taxxabbli tagħha (ara s-sentenza tat-12 ta' Jannar 2006, Optigen *et* C-354/03, C-355/03 u C-484/03, EU:C:2006:16, punt 42). Persuna taxxabbli li twettaq tranżazzjoni f'kapaċità privata ma taġixxix bħala persuna taxxabbli. Tranżazzjoni mwettqa minn persuna taxxabbli f'kapaċità privata, għalhekk, ma hijiex suġġetta għall-VAT (ara s-sentenza tal-4 ta' Ottubru 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punti 17 u 18).

13 Li llum il-ġurnata baqgħu sostanzjalment mhux mibdula.

14 Ara l-punt 36 tas-sentenza Wellcome Trust.

36. Barra minn hekk, huwa ċar mis-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tad-29 ta' April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), punti 60 sa 70), li għamlet riferiment għas-sentenza Wellcome Trust, li s-sempliċi bejgħ ta' azzjonijiet u ta' titoli oħra negozjabbli, bħal holdings f'fondi ta' investiment, kif ukoll id-dħul minn investimenti f'fondi ta' investiment ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva tal-VAT. Huwa ċar ukoll li tali tranżazzjonijiet ma jikkostitwixxux attivitajiet ekonomiċi mwettqa minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT [15].

B. Id-Direttiva 2008/8

37. Fil-punti 28 sa 29 tas-sentenza tat-13 ta' Marzu 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li l-għan tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT li jiddeterminaw il-post fejn is-servizzi huma meqjusa li qegħdin jiġu pprovduti huwa li jiġu evitati, minn naħa, kunflitti ta' ġurisdizzjoni li jistgħu jwasslu għal tassazzjoni doppja u, min-naħa l-oħra, l-assenza ta' tassazzjoni għal servizzi li altrimenti huma taxxabbli [16].

38. Qabel id-dħul fis-seħħ tal-Artikolu 2 tad-Direttiva 2008/8, fl-1 ta' Jannar 2010 (li emenda l-Kapitolu 3 tat-Titolu V tad-Direttiva tal-VAT), il-post tal-provvista tas-servizzi kien meqjus, skont l-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT fis-seħħ dak iż-żmien, li huwa, *inter alia*, *il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew tagħha*. Kif tindika l-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tagħha, din ir-regola kienet tapplika irrispettivament mill-identità jew min-natura tad-destinatarju tas-servizzi.

39. Wara l-emendi introdotti permezz tal-Artikolu 2 tad-Direttiva 2008/8, il-loġika sottostanti li fuqha huma bbażati d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT dwar il-post minn fejn servizz huwa meqjus li qiegħed jiġi pprovdut hija li s-servizzi għandhom jiġu intaxxati, sa fejn ikun possibbli, fil-post fejn isir il-konsum [17].

40. Wara l-emendi fil-Kapitolu 3 tat-Titolu V tad-Direttiva tal-VAT introdotti permezz tal-Artikolu 2 tad-Direttiva 2008/8, b'mod partikolari dawk dwar il-post tal-provvista tas-servizzi, WTL daħħlet fil-kontijiet tagħha l-VAT fuq l-ammonti mħallsa minnha għas-servizzi pprovduti minn managers ta' investiment stabbiliti barra mill-Unjoni, konformement mal-mekkaniżmu tar-reverse charge previst fl-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT, abbażi tal-fatt li l-post ta' provvista ta' dawn is-servizzi kien ir-Renju Unit [18]. Dawk id-dispożizzjonijiet dwar ir-reverse charge jagħmlu riferiment speċifiku għall-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT.

41. Fil-kawża prinċipali, WTL issa qiegħda titlob il-ħlas lura tal-ammonti li hija ħallset. Fl-osservazzjonijiet tagħha lill-Qorti tal-Ġustizzja, WTL issostni li r-Renju Unit ittraspona b'mod żbaljat l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT fit-Taqsima 7A tal-VATA għaliex, filwaqt li l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi espressament test ta' kapaċità ċar li jagħmel distinzjoni bejn l-attivitajiet ekonomiċi u dawk mhux ekonomiċi, it-Taqsima 7A tal-VATA tagħmel distinzjoni totalment differenti, jiġifieri, bejn l-użu privat u l-użu kummerċjali, li ma għandu ebda bażi fid-Direttiva tal-VAT.

15 Ara wkoll il-punt 30 tas-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja indikat li l-attivitajiet mhux ekonomiċi ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

16 Ara, wkoll, is-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punt 32).

17 Ara l-premessa 3 tad-Direttiva 2008/8 li tipprevedi "[g]ħall-forniment kollu tas-servizzi l-post tat-tassazzjoni għandu, fil-prinċipju, ikun il-post fejn iseħħ tabilħaqq il-konsum. Jekk ir-regola ġenerali għall-post tal-forniment tas-servizzi kellha tinbidel b'dan il-mod, ċerti eċċezzjonijiet għal din ir-regola ġenerali xorta jkunu meħtieġa għal raġunijiet kemm amministrattivi kif ukoll ta' politika".

18 Għandu jiġi osservat li ma hemm xejn fit-talba għal deċiżjoni preliminari li għandu t-tendenza li jindika li l-post tal-konsum tas-servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa xi mkien ieħor ħlief ir-Renju Unit. Għalkemm dan ma ġiex hekk indikat fit-talba għal deċiżjoni preliminari, għandu jiġi preżunt li l-attività ta' WTL hija stabbilita fir-Renju Unit.

42. WTL tqis li t-termini "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali", li jinsabu fl-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, jeżiġu li d-destinatarju tas-servizzi juża dawn is-servizzi għall-finijiet tal-attività ekonomika tiegħu. F'dan ir-rigward, WTL tosserva l-fatt li, fis-sentenza Wellcome Trust, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, meta hija kienet teżerċita l-attivitajiet ta' investiment tagħha, WTL ma kinitx "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" fis-sens tal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT [19].

43. Qabel kollox, għandu jiġi osservat li WTL ma ssostnix li tapplika għaliha waħda mid-"dispożizzjonijiet partikolari" dwar il-post tal-provvista fit-Taqsima 3 tal-Kapitolu 3 tad-Direttiva tal-VAT u li jinsabu fl-Artikolu 46 sal-Artikolu 59a tad-direttiva [20].

44. Għalhekk, huwa neċessarju li, f'dawn il-konklużjonijiet, wieħed jiffoka fuq id-definizzjonijiet tal-post tal-provvista tas-servizzi li jinsabu fl-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT u r-regoli ġenerali dwar il-post tal-provvista tas-servizzi li jinsabu fl-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva tal-VAT.

VII. L-ewwel domanda

45. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tinterpreta l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, dwar il-post tal-provvista tas-servizzi, u sabiex tiddetermina, essenzjalment, jekk persuna taxxabbli, bħal WTL, li essenzjalment teżerċita attività kummerċjali mhux ekonomika, għandhiex titqies bħala "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" meta takkwista servizzi minn barra l-Unjoni għall-finijiet ta' din l-attività.

A. L-osservazzjonijiet tal-partijiet

46. WTL tikkunsidra li l-frażi "persuna taxxabbli *li taġixxi bħala tali*" tippreżupponi distinzjoni bejn il-persuni taxxabbli li jaġixxu f'kapaċità ekonomika u l-kapaċità mhux ekonomika. Għalhekk, l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT ma japplikax, skont il-formulazzjoni ċara tiegħu, għal WTL meta hija tixtri servizzi esklużivament għall-finijiet tal-attivitajiet mhux ekonomiċi tagħha mingħand forniturі stabbiliti barra mill-Unjoni.

47. WTL tqis li l-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT ma jibdilx din il-pożizzjoni, peress li din id-dispożizzjoni hija intiża biss sabiex tiċċara li persuna taxxabbli involuta kemm f'attivitajiet ekonomiċi kif ukoll f'attivitajiet mhux ekonomiċi għandha dejjem l-istatus ta' persuna taxxabbli; ma tqisx li r-riċevitur jaġixxi fil-kwalità ta' persuna taxxabbli. WTL tinsisti fuq il-fatt li l-kliem "taġixxi bħala tali" huma nieqsa mill-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT. Għalhekk, l-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT jikkonċerna biss l-istatus u ma jinkludix test ta' kapaċità. Peress li l-kliem "taġixxi bħala tali" jinsabu fl-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, WTL issostni li l-leġiżlatur tal-Unjoni introduċa test ta' kapaċità f'din id-dispożizzjoni. WTL issostni wkoll li, skont l-Artikoli 18 u 55 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni, meta persuna taxxabbli ma taġixxix bħala tali u ma tipprovdix in-numru tal-VAT tagħha lill-forniturі, dawn il-forniturі għandhom id-dritt leġiżlattiv li jiġbru l-VAT fil-ġurisdizzjoni li fiha huma stabbiliti. Dan iqajjem l-ispettru ta' tassazzjoni doppja meta l-awtorità nazzjonali tat-taxxa tal-Istat Membru tal-persuna destinatarja taxxabli, fir-rigward tal-istess provvista, tfittex li tiġbor taxxa.

19 Ara l-punt 19 (ii) tat-talba għal deċiżjoni preliminari u l-punt 7 tal-osservazzjonijiet bil-miktub ta' WTL quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

20 Il-premessa 6 tad-Direttiva 2008/8 tipprevedi li "[f]'ċerti ċirkostanzi, ir-regoli ġenerali rigward il-post fejn ikunu fornuti s-servizzi kemm lill-persuni taxxabbli kif ukoll lil dawk li mhumiex ma jkunux applikabbli u għandhom minflok japplikaw esklużjonijiet speċifikati. Dawn l-esklużjonijiet għandhom ikunu fil-biċċa l-kbira bbażati fuq kriterji eżistenti u jirriflettu l-prinċipju tat-tassazzjoni fil-post tal-konsum, filwaqt li ma jimponux piżijiet amministrattivi sproporzjonati fuq ċerti negozjanti."

48. WTL tqis ukoll li, mill-Artikolu 19 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni ma jistax jiġi dedott li, għall-finijiet tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, WTL għandha tiġi kkunsidrata bħala "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali", minħabba li ma hemm xejn fl-Artikolu 19 li jipprovdi espressament li l-esklużjoni tal-użu privat hija espressjoni eżawrjenti u esklużiva tal-espressjoni importanti "li taġixxi bħala tali".

49. Barra minn hekk, WTL tqis li jkun diffiċli li, kull interpretazzjoni tal-Artikoli 43 u 44 tad-Direttiva tal-VAT li tqegħedha f'pożizzjoni differenti minn dik ta' investitur privat, tiġi rrikonċiljata mas-sentenza Wellcome Trust. Hija tqiegħed lil WTL f'pożizzjoni inġusta ħafna, peress li tali interpretazzjoni tkun teħtieġ lil din il-parti tikkontabilizza hija stess il-VAT bħallikieku kienet involuta f'attività ekonomika, iżda li tiġi rrifjutata t-tnaqqis tat-taxxa tal-input minħabba li hija teżerċita attività ekwivalenti għal dik ta' individwu. Ma hemm xejn fid-Direttiva tal-VAT li jissuġġerixxi li korpi ta' karità kienu intiżi li jiġu ssanzjonati b'dan il-mod.

50. Il-partijiet l-oħra kollha li intervjenew f'din il-kawża quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jqisu li l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li persuna taxxabbli, bħal WTL, li teżerċita attività kummerċjali mhux ekonomika għandha titqies bħala "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" meta takkwista servizzi barra mill-Unjoni għall-finijiet ta' din l-attività.

B. Analiżi

51. L-enfasi tal-ewwel domanda huwa fuq l-użu tal-kliem "persuna taxxabbli *li taġixxi bħala tali*" fl-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT u dwar jekk l-inklużjoni tal-kelmiet speċifiċi "*li taġixxi bħala tali*" — liema kelmiet jinsabu wkoll f'dispożizzjonijiet oħra tad-Direttiva tal-VAT — għandhiex l-effett li teskludi lil WTL mill-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni u mill-obbligu li ddaħħal fil-kontijiet tagħha l-VAT fuq servizzi ta' mmaniġġjar tal-investiment ipprovduti minn fornituri stabbiliti barra mill-Unjoni. WTL issostni, essenzjalment, li l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT japplika biss għall-persuni taxxabbli li jixtru servizzi għall-provvisti taxxabbli tagħhom u li din id-dispożizzjoni *ma* tapplikax meta hija tirċievi, għall-finijiet tal-attività kummerċjali mhux ekonomika tagħha, servizzi ta' mmaniġġjar ta' investiment minn persuni stabbiliti barra mill-Unjoni.

52. Fil-punti 20 u 21 tas-sentenza tat-13 ta' Marzu 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), il-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li l-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva tal-VAT jinkludu regola ġenerali għad-determinazzjoni tal-post fejn is-servizzi huma meqjusa li huma pprovduti għal skopijiet ta' taxxa, filwaqt li l-Artikoli 46 sa 59a ta' din id-direttiva jipprevedu numru każijiet speċifiċi ta' tali postijiet. Barra minn hekk, l-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva tal-VAT ma jieħdu ebda preċedenza fuq l-Artikoli 46 sa 59a tagħha. F'kull sitwazzjoni, tqum il-kwistjoni dwar jekk din tikkorrispondix ma' wieħed mill-każijiet imsemmija fl-Artikoli 46 sa 59a ta' din id-direttiva. Madankollu, b'mod kritiku, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, jekk dan ma huwiex il-każ, din is-sitwazzjoni taqa' neċessarjament fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikoli 44 u 45 ta' din id-direttiva.

53. Huwa paċifiku li l-Artikoli 46 sa 59a tad-Direttiva tal-VAT ma humiex applikabbli fil-kawża prinċipali. Għalhekk, jidher mis-sentenza tat-13 ta' Marzu 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), li jew l-Artikolu 44 jew l-Artikolu 45 tad-Direttiva tal-VAT għandhom, konsegwentement, ikunu applikabbli. Madankollu, WTL issostni li la l-Artikolu 44 u lanqas, f'dan

ir-rigward, l-Artikolu 45 tad-Direttiva tal-VAT ma japplikaw għall-provvisti inkwistjoni [21].

54. Min-naħa tiegħi, madankollu, ma nistax naqbel.

55. Kif indikajt qabel, il-verżjoni attwali tal-Artikoli 43 sa 45 tad-Direttiva tal-VAT ġiet introdotta fid-Direttiva 2006/112 permezz tal-Artikolu 2 tad-Direttiva 2008/8. Minħabba l-ħtiġijiet ta' unità u koerenza tal-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, il-kunċetti użati mid-Direttivi 2006/112 u 2008/8 għandu jkollhom, għall-inqas fil-prinċipju, l-istess tifsira, sakemm il-leġiżlatur tal-Unjoni, f'kuntest leġislattiv speċifiku, ma jindikax espressament intenzjoni differenti [22]. Abbażi ta' dan, għandu jsegwi, li t-termini "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" fl-Artikolu 2(1)(ċ) u l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT għandu jkollhom, kif issostni WTL, l-istess tifsira u effett.

56. Fil-fehma tiegħi, madankollu, tali interpretazzjoni tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, li tiffoka fuq it-terminu "taġixxi bħala tali" separatament mill-kliem li hemm madwaru, ma tistax tiġi aċċettata [23]. Filwaqt li, kif għadni kif indikajt, hemm preżunzjoni ġenerali li l-kliem u l-frażijiet hekk kif jidhru f'postijiet differenti f'direttiva partikolari ġeneralment għandu jkollhom l-istess tifsira, din ma tistax tkun għad-detriment tar-regola iktar fundamentali tal-kuntest. Il-kliem u frażijiet neċessarjament jieħdu l-kulur u s-sens mill-kliem li hemm madwarhom u, b'mod partikolari, mill-kuntest speċifiku li fih jidhru. Ir-raġuni fundamentali tiegħi għan-nuqqas ta' qbil mal-allegazzjoni ta' WTL hija, għalhekk, li tonqos milli tieħu inkunsiderazzjoni l-kuntest partikolari li fih jintużaw it-termini u l-għan imfittex mil-leġiżlazzjoni li minnha jifformaw parti [24].

57. L-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT jifforma parti mir-regoli l-ġodda għad-determinazzjoni tal-post tal-provvista tas-servizzi li kienu introdotti permezz tad-Direttiva 2008/8 sabiex jiġu mmodernizzati u ssemplifikati dawn ir-regoli u li din id-dispożizzjoni għandha tinqara u tiġi interpretata f'dan il-kuntest speċifiku [25]. Inqis li l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT ma jistax jinqara b'mod separat u ddiżassoċjat mill-kontenut tal-Artikolu 43 ta' din id-direttiva.

21 L-Irlanda indikat li tali approċċ imur manifestament kontra l-għan ta' ċertezza legali mfittex mir-regoli tal-post tal-provvista previsti mid-Direttiva tal-VAT u jkun inkompatibbli mar-rekwiżit li provvista għandha taqa' taħt waħda mir-regoli. Il-Gvern tar-Renju Unit isostni li l-ebda artikolu dwar il-post ta' provvista, ma jsostnu l-fehma li l-post tal-provvista tas-servizzi pprovduti lil persuna taxxabbli li ma taġixxix esklużivament f'kapaċità privata, iżda f'kapaċità kummerċjali (jiġifieri, persuna bħal WTL) jista' jkun il-post fejn il-fornitur huwa stabbilit. Dan il-Gvern jikkunsidra li tali pożizzjoni ma ssib ebda sostenn fl-Artikoli 43, 44, 45 tad-Direttiva tal-VAT jew fl-Artikolu 19 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni. Huwa jirrileva li WTL stess ma tipprečiża ebda dispożizzjoni fid-Direttiva tal-VAT, fir-Regolament ta' implimentazzjoni, u lanqas fi kwalunkwe ġurisprudenza, li taħti sostenn lil tali konklużjoni. Il-pożizzjoni ta' WTL li l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT ma japplikax għas-servizzi rċevuti minnha timplika għalhekk li, meta WTL tirċievi servizzi minn Stat Membru ieħor, mhux biss ir-Renju Unit ma huwiex il-post tal-provvista iżda lanqas huwa dak ta' Stat Membru ieħor. Il-Gvern tar-Renju Unit jikkunsidra li dan l-effett ta' nuqqas ta' tassazzjoni huwa l-oppost ta' dak li r-regoli tal-post tal-provvista huma intiżi li jilħqu.

22 Ara, b'analoġija, is-sentenza tal-31 ta' Mejju 2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, punti 28 sa 34). Ara, f'kuntest ta' VAT, is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punt 37). Ara wkoll, il-paragrafu 31 tas-sentenza ta-22 ta' Ottubru 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647) fejn il-Qorti tal-Ġustizzja rrilevat li t-tħaddim tajjeb u l-interpretazzjoni uniformi tas-sistema komuni tal-VAT jimplikaw li l-kunċetti ta' "operazzjonijiet [tranżazzjonijiet] ta' assigurazzjoni" u ta' "ri-assigurazzjoni" li jinsabu fil-ħames inċiż tal-Artikolu 9(2)(e) u tal-Artikolu 13B(a) tas-Sitt Direttiva ma humiex iddefiniti b'mod differenti skont jekk humiex użati f'waħda jew fl-oħra minn dawn id-dispożizzjonijiet. Madankollu, għandu jiġi enfasizzat li l-Qorti tal-Ġustizzja żiedet, fil-punt 32 ta' din is-sentenza, li "Fil-fatt, il-provvisti ta' servizzi msemmija fil-ħames inċiż tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva huma kunċetti Komunitarji, li għandhom jiġu interpretati b'mod uniformi *sabiex jiġu evitati sitwazzjonijiet ta' tassazzjoni doppja jew ta' nuqqas tassazzjoni li jistgħu jirriżultaw minn interpretazzjonijiet diverġenti*". Enfasi miżjuda. Ir-rekwiżit ta' interpretazzjoni uniformi ma huwiex, fil-fehma tiegħi, għan fih innifsu, iżda huwa pjuttost ibbażat fuq il-prinċipju globali li jiġu evitati sitwazzjonijiet ta' tassazzjoni doppja jew ta' nuqqas ta' tassazzjoni.

23 Għandu jiġi osservat li l-Kummissjoni stess irreferiet għall-użu tal-kliem "taġixxi bħala tali" fl-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT bħala "diżordnat". Nosserva li l-problema ma hijiex limitata għall-verżjoni tal-lingwa Ingliża tad-Direttiva tal-VAT. Għalhekk, l-istess problema tqum, pereżempju, fil-Franċiż – ("agissant en tant que tel"), bit-Taljan – ("che agisce in quanto tale"), bil-Portugiż – ("agindo nessa qualidade"), bl-Ispanjol – ("que actúe como tal"), u bil-Germaniż – ("als solcher […] erbringt/als solcher handelt)".

24 Sentenza tas-16 ta' Ottubru 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 41). Fil-punt 50 ta' din is-sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT huwa regola li tistabbilixxi l-post ta' tassazzjoni tal-provvisti ta' servizzi, billi jiġi indikat il-post ta' referenza għal skopijiet ta' taxxa, u, b'hekk, jiġu definiti l-kompetenzi tal-Istati Membri.

25 Ara l-premessa 2 tad-Direttiva 2008/8.

58. F'dan ir-rigward, huwa importanti li jiġi rrilevat li l-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT jinkludi żewġ dispożizzjonijiet speċifiċi ta' preżunzjoni. L-ewwel nett, huwa jikkunsidra li persuna taxxabbli hija tali fir-rigward tal-provvisti *kollha* ta' servizzi li jiġu pprovduti lilu jew lilha (irrispettivament minn jekk huma jkunux jew le *altrimenti* servizzi taxxabbli għall-finijiet tal-Artikolu 2(1)). It-tieni nett, hija tikkunsidra bħala *persuna ġuridika mhux taxxabbli*, li hija identifikata għall-finijiet tal-VAT (bħal WTL) bħala persuna ġuridika taxxabbli, iżda *biss* għall-finijiet tal-applikazzjoni tar-regoli dwar il-post tal-provvista tas-servizzi, anki jekk dawn ma humiex hekk ikkunsidrati għal skopijiet oħra [26]. Fiż-żewġ każijiet, id-dispożizzjonijiet ta' preżunzjoni li jinsabu fl-Artikolu 43 għandhom kamp ta' applikazzjoni limitat. Dawn ma humiex espressi bħala dispożizzjonijiet ta' preżunzjoni għall-finijiet *kollha*, iżda pjuttost sempliċement għall-finijiet tar-regoli dwar il-postijiet tal-provvista ta' servizzi. Naħseb, wieħed għandu jikkunsidra n-natura artifiċjali ta' dispożizzjoni ta' preżunzjoni li ta' dan it-tip: f'dan il-każ, l-Artikolu 43(2) tad-Direttiva tal-VAT huwa fir-realtà metodu konvenjenti ta' abbozzar leġiżlattiv li permezz tiegħu l-leġiżlatur tal-Unjoni ppreveda li r-regoli dwar il-postijiet ta' provvista ta' servizzi applikabbli għall-persuni taxxabbli ordinarji għandhom japplikaw ukoll f'dan il-każ għall-persuni ġuridiċi mhux taxxabbli identifikati għall-finijiet tal-VAT.

59. Ir-regoli ġenerali dwar il-post tal-provvista tas-servizzi pprovduti lil "persuna taxxabbli", kif iddefinit speċifikament mill-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT, u lil "persuna mhux taxxabbli" [27] jinsabu għalhekk rispettivament fl-Artikolu 44 u fl-Artikolu 45 ta' din id-direttiva. Fil-fehma tiegħi, wieħed ma jistax jinjora dawn id-definizzjonijiet kritiċi ta' x'jikkostitwixxi "persuna taxxabbli" li jinsabu fl-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT, sa fejn l-interpretazzjoni tal-Artikolu 44 u, b'mod impliċitu, tal-Artikolu 45 ta' din id-direttiva rispettivament, għalkemm l-artifiċjalità ta' dawn id-dispożizzjonijiet ta' preżunzjoni hija neċessarja.

60. L-inklużjoni ta' ċerti attivitajiet mhux taxxabbli u persuni mhux taxxabbli fid-definizzjoni ta' persuni taxxabbli u l-użu tal-kelma "kollha" fl-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT tindika l-intenzjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni li jagħmel b'mod ċar il-kamp ta' applikazzjoni tar-"regola ta' destinazzjoni" li tinsab fl-Artikolu 44 ta' din id-direttiva.

61. Il-premessa 4 tad-Direttiva 2008/8 [28] tippreċiża iktar il-kamp ta' applikazzjoni kemm tal-Artikolu 43 kif ukoll tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT u tikkonferma li r-regoli dwar il-post tal-provvista tas-servizzi pprovduti lil persuni taxxabbli "m'għandhomx jestendu għall-fornimenti ta' servizzi riċevuti minn persuna taxxabbli għall-użu personali tagħha jew dak tal-persunal tagħha".

26 Barra minn hekk, l-Artikolu 196 tad-Direttiva tal-VAT jikkonferma li l-VAT hija dovuta minn kull persuna taxxabbli, jew *persuna ġuridika mhux taxxabbli identifikata għall-finijiet tal-VAT*, li lilha huma fornuti s-servizzi msemmija fl-Artikolu 44 ta' din id-direttiva, jekk dawn is-servizzi jiġu fornuti minn persuna taxxabbli li ma hijiex stabbilita fit-territorju tal-Istat Membru.

27 Ninnota, f'dan ir-rigward, li l-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT ma jiddefinixxix speċifikament il-kunċett ta' "persuna mhux taxxabbli" għall-finijiet tal-applikazzjoni tar-regoli dwar il-post tal-forniment tas-servizzi li jinsabu fil-Kapitolu 3 tat-Titolu V ta' din id-direttiva. Fid-dawl tad-definizzjonijiet wiesgħa ta' persuna taxxabbli f'dan ir-rigward li jinsabu fl-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT, persuna mhux taxxabbli hija, essenzjalment, iddefinita impliċitament jew awtomatikament, għall-finijiet tal-applikazzjoni tar-regoli dwar il-post tal-forniment tas-servizzi, u b'mod partikolari tal-Artikolu 45 ta' din id-direttiva.

28 Il-premessa 5 tad-Direttiva 2008/8 tippreċiża l-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 45 tad-Direttiva tal-VAT.

62. Minn dan isegwi li s-servizzi kollha pprovduti lil persuna taxxabbli kif iddefiniti fl-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT, bl-eċċezzjoni ta' dawk irċevuti għall-finijiet privati, jitqiesu li ġew ipprovduti fil-post fejn ir-riċevitur huwa stabbilit. Għalhekk inqis li l-Kummissjoni indikat ġustament li l-għan stess tal-Artikolu 43(1) tad-Direttiva tal-VAT huwa li jiżgura li l-persuni taxxabbli jiġu ttrattati b'dan il-mod għall-finijiet tar-regoli dwar il-post tal-provvista, *anki* fir-rigward tas-servizzi użati għal attivitajiet jew tranżazzjonijiet li ma humiex ikkunsidrati bħala provvisti taxxabbli skont l-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva [29].

63. Din l-interpretazzjoni hija wkoll konsistenti mal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni, li jipprevedi li, "Għall-fini tal-applikazzjoni tar-regoli dwar il-lok tal-forniment tas-servizzi previsti fl-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva 2006/112/KE, persuna taxxabbli, jew persuna legali mhux taxxabbli li titqies bħala persuna taxxabbli, li tirċievi servizzi esklużivament għall-użu personali tagħha inkluż għal dak tal-persunal tagħha, hija kkunsidrata bħala persuna mhux taxxabbli". Filwaqt li d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT ma jistgħux jiġu interpretati b'riferiment għar-Regolament ta' Implimentazzjoni sussegwenti, id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 19 huma xorta impressjonanti.

64. Barra minn hekk, kif jirriżulta mill-punt 41 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mazák f'Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) u kkonfermat mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-punt 31 tas-sentenza tas-6 ta' Novembru 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), dan l-approċċ huwa konformi mal-interess tas-sempliċità tal-ġestjoni tar-regoli fil-qasam tal-post tal-provvista tas-servizzi. Din l-interpretazzjoni tippromwovi iktar il-faċilità tal-ġbir kif ukoll tal-prevenzjoni tal-evażjoni fiskali. Kieku l-konsumatur tas-servizzi pprovduti kien jeħtieġ li jkun persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali (skont l-Artikolu 2(1)(c) tad-Direttiva tal-VAT) jew jekk is-servizzi kellhom jintużaw għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tiegħu jew tagħha, id-determinazzjoni tal-post tal-provvista tas-servizzi tkun, ħafna drabi, iktar diffiċli, kemm għall-kumpanniji kif ukoll, f'dan ir-rigward, għall-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri [30].

65. Għalhekk nikkunsidra li l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, moqri fid-dawl tal-Artikoli 43 u l-premessa 4 ta' din id-direttiva u l-Artikolu 19 tad-Direttiva ta' Implimentazzjoni japplika fir-rigward tal-provvista tas-*servizzi kollha* lil persuna taxxabbli kif iddefinit fl-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT sakemm dik il-persuna tirċevihom "għall-użu personali tagħha jew dak tal-persunal tagħha" [31]. L-użu tat-termini "taġixxi bħala tali" fl-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT iservi biex jeskludi servizzi pprovduti lil persuna taxxabbli, kif definit f'sens wiesa' fl-Artikolu 43 ta' din id-direttiva, "għall-użu personali tagħha jew dak tal-persunal tagħha". It-termini "li jaġixxu bħala tali" ma jeskludux mill-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT persuni taxxabbli li jirċievu servizzi għal skopijiet kummerċjali mhux ekonomiċi.

29 Il-Gvern Spanjol isostni li l-Artikolu 43(1) tad-Direttiva tal-VAT huwa dispożizzjoni ta' kjarifika intiża sabiex tiġi evitata l-inċertezza dwar id-definizzjoni ta' persuna taxxabbli. Madankollu, l-Artikolu 43(2) tad-Direttiva tal-VAT jestendi l-istatus ta' persuna taxxabbli għall-persuni ġuridiċi li ma humiex persuni taxxabbli, iżda li għandhom numru ta' identifikazzjoni tal-VAT u li jistgħu jkunu obbligati jwettqu awtoevalwazzjoni tal-VAT jekk jagħmlu investiment. Skont il-Gvern Spanjol, l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT juża l-kliem "taġixxi bħala tali" sabiex jeskludi mill-kamp ta' applikazzjoni tiegħu dawk li jaġixxu bħala individwi. F'konformità ma' dan, l-Artikolu 19 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni jipprevedi li persuna taxxabbli li tirċievi servizzi esklużivament għal użu privat ma għandhiex l-istatus ta' persuna taxxabbli. Il-konsegwenza ċara li tirriżulta minn dan hija li l-persuni taxxabbli l-oħra (bħal WTL) għandhom jibqgħu jiġu trattati bħala tali. L-Irlanda tqis li l-effett sempliċi u, għaldaqstant, l-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġu interpretat fis-sens li, irrispettivament mill-użu li għalih jitpoġġew is-servizzi, fejn huma fornuti lil persuni taxxabbli, ir-regoli dwar il-post ta' provvista stabbiliti fl-Artikolu 44 ta' din id-direttiva japplikaw fir-rigward tas-servizzi *kollha* pprovduti.

30 Ma jistax jiġi injorat il-fatt li d-dispożizzjoni leġiżlattiva inkwistjoni (Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva tal-VAT) *ma* kienx fiha t-termini persuna taxxabbli li "taġixxi bħala tali". Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja bbażat ruħha speċifikament fuq dan il-fatt fil-punt 29 tas-sentenza tas-6 ta' Novembru 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), u dak issemplifika ħafna l-kompitu tal-Qorti tal-Ġustizzja f'din il-kawża. Id-deċiżjoni finali tal-Qorti tal-Ġustizzja, madankollu, kienet li "dak li jirċievi servizzi ta' konsulent mingħand persuna taxxabbli stabbilita fi Stat Membru ieħor, u li jeżerċita fl-istess waqt attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet barra mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva, għandu jitqies bħala persuna taxxabbli, anki jekk l-imsemmija provvista hija użata biss għall-bżonnijiet ta' dawn l-attivitajiet tal-aħħar". Ma nara l-ebda raġuni biex titbiegħed minn din il-konklużjoni fil-każ preżenti minkejja l-abbozzar leġiżlattiv kemxejn sfortunat tal-leġiżlatur tal-Unjoni kemm fl-Artikoli 43 u 44 tad-Direttiva tal-VAT.

31 Ara, wkoll, il-premessa 19 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni li jipprevedi li "meta s-servizzi fornuti lil persuna taxxabbli jkunu intenzjonati għal bżonnijiet privati, inkluż użu mill-persunal tal-klijent, dik il-persuna taxxabbli m'għandiex titqies li qed taġixxi fil-kapaċità tagħha ta' persuna taxxabbli".

66. Fir-rigward tas-sottomissjonijiet ta' WTL dwar l-Artikoli 18 u 19 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni miġbura fil-qosor fil-punti 47 u 48 ta' dawn il-konklużjonijiet, jidhirli li ma humiex konvinċenti. L-Artikoli 18 u 19 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni — li sempliċement jippermettu lil fornitur li jislet ċerti inferenzi mill-aġir ta' klijent [32], bħal pereżempju, jekk dan tal-aħħar jipprovdix numru ta' identifikazzjoni tal-VAT jew le — ma jistgħux, kif diġà osservajt, jibdlu jew jemendaw it-termini għall-Artikoli 43 sa 45 tad-Direttiva tal-VAT [33]. Barra minn hekk, ladarba l-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva tal-VAT jiddeterminaw il-post fejn is-servizzi huma pprovduti skont jekk humiex ipprovduti lil persuna taxxabbli [34] jew mhux taxxabbli, inqis li, fil-prinċipju, ma hemm l-ebda riskju ta' tassazzjoni doppja [35]. F'kull każ, ma hemm l-ebda suġġeriment li s-servizzi inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu fil-fatt suġġetti għal tassazzjoni doppja.

67. Ma nqisx li WTL uriet li hija sofriet inugwaljanza fit-trattament u lanqas li l-prinċipju ta' newtralità fiskali — li huwa l-qalba tas-sistema tal-VAT — ġie kompromess. WTL ma tinsabx f'sitwazzjoni paragunabbli ma' investitur privat peress li huwa miftiehem li s-servizzi inkwistjoni jintużaw għal attività *kummerċjali* mhux ekonomika. [36] Skont ġurisprudenza stabbilita, il-VAT tal-input marbut mal-ispejjeż imġarrba minn kontribwent konness ma' attivitajiet mhux ekonomiċi ma tistax twassal għal dritt għal tnaqqis. Barra minn hekk, meta kontribwent jeżerċita kemm attivitajiet ekonomiċi kif ukoll attivitajiet mhux ekonomiċi fl-istess ħin, it-tnaqqis tal-VAT huwa permess biss sa fejn dawn l-ispejjeż huma attribwibbli għall-attività ekonomika tal-kontribwent [37].

68. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet reċentement fil-punt 30 tas-sentenza tat-3 ta' Lulju 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), li "attività li tikkonsisti fil-ġbir tal-għotjiet kif ukoll tad-dotazzjonijiet u l-ispejjeż relatati ma' din l-attività ta' investiment għandhom jiġu ttrattati bl-istess mod, fir-rigward tal-VAT, bħall-attività mhux ekonomika li jikkostitwixxi l-ġbir tagħhom u l-ispejjeż possibbilment relatati ma' dan tal-aħħar. Fil-fatt, tali attività ta' investiment finanzjarju ma tikkostitwixxix biss, għall-Università ta' Cambridge, bħall-investitur privat, mezz li jippermetti li jiġi ġġenerat dħul mill-għotjiet u mid-dotazzjonijiet miġbura b'dan il-mod, iżda wkoll attività direttament marbuta mal-ġbir tagħhom, u, għalhekk, hija sempliċement estensjoni diretta ta' din l-attività mhux ekonomika. Għaldaqstant, lanqas ma tista' titnaqqas il-VAT tal-input imħallsa u relatata mal-ispejjeż ta' dan l-investiment".

32 Sakemm ma jkollux informazzjoni kuntrarja.

33 L-istess raġunament japplika fir-rigward tal-allegazzjoni ta' WTL li hija ma pprovdietx numru ta' identifikazzjoni tal-VAT skont l-Artikolu 55 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni peress li ma hijiex "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali". l-Artikolu 55 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni għandu jiġi interpretat ukoll fid-dawl tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT.

34 Kif iddefinit fl-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT.

35 F'dan ir-rigward, il-Gvern tar-Renju Unit indika, fir-risposta tiegħu għal domanda magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja, li r-riskju ta' tassazzjoni doppja jirriżulta minn interpretazzjonijiet kunfliġġenti tar-regoli li qiegħdin jintużaw u li l-uniku mod sabiex tingħeleb din id-diffikultà huwa li jkun hemm interpretazzjoni uniformi ta' dawn ir-regoli. Fir-risposta tiegħu għal domanda magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja, il-Gvern Spanjol indika li interpretazzjoni magħquda (u sistematika) tal-Artikoli 43 u 44 tad-Direttiva tal-VAT, tal-premessa 4 tad-Direttiva 2008/8 u tal-Artikolu 19 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni tiżgura li ma jkun hemm ebda possibbiltà ta' taxxa doppja. L-Irlanda indikat ukoll, fir-risposta tagħha għal domanda magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja, li, meta konsumatur huwa korrett fl-awtodeterminazzjoni dwar jekk is-servizzi irċevuti ġewx akkwistati għall-finijiet tal-attivitajiet taxxabbli tiegħu, inkluż meta jitqies bħala persuna taxxabbli skont l-Artikolu 43 tad-Direttiva tal-VAT, ma għandhiex tqum taxxa doppja.

36 Il-Kummissjoni ppreċiżat, fir-risposta tagħha għal domanda magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja, li WTL "mhijiex individwu, iżda entità li għażlet li tiġi rreġistrata għall-VAT. Din hija ttrattata bl-istess mod bħal kull persuna taxxabbli oħra (jew ukoll bħal kull persuna ġuridika mhux taxxabbli li hija identifikata għall-finijiet tal-VAT). Dan ifisser li, hija suġġetta għar-regoli tal-post tal-provvista applikabbli għat-tranżazzjonijiet minn negozju għal negozju. Huwa biss fil-każ ta' servizzi rċevuti minn persuna taxxabbli, iżda użati għall-konsum privat tal-persunal tagħha (jew dak ta' persuna taxxabbli individwali), li r-regoli applikabbli għat-tranżazzjonijiet min-negozju għall-konsumatur japplikaw. Is-servizzi inkwistjoni rċevuti minn (WTL) ma humiex għall-konsum privat ta' individwu. Huwa għal kollox konformi mal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament li huwa biss il-konsum privat tal-individwi li jaqa' taħt din l-aħħar leġiżlazzjoni" [traduzzjoni mhux uffiċjali].

37 Ara s-sentenza tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punti 30 u 31). Ara, wkoll, is-sentenzi tat-12 ta' Frar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punti 36 u 37), kif ukoll tal-15 ta' Settembru 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

69. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, inqis li r-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li meta persuna taxxabbli li teżerċita attività mhux ekonomika li tikkonsisti fix-xiri u fil-bejgħ ta' azzjonijiet u ta' titoli oħra fil-kuntest tal-ġestjoni tal-patrimonju ta' trust ta' karità tikseb, mingħand persuna li ma hijiex parti mill-Unjoni, provvista ta' servizzi ta' ġestjoni tal-investiment esklużivament għall-bżonnijiet ta' din l-attività, hija għandha titqies bħala "persuna taxxabbli" għall-finijiet ta' din id-dispożizzjoni.

VIII. It-tieni domanda

70. Fid-dawl tar-risposta mogħtija għall-ewwel domanda preliminari, inqis li ma huwiex meħtieġ li tingħata risposta għat-tieni domanda. Barra minn hekk, peress li huwa paċifiku li WTL hija persuna taxxabbli, ma nqisx, u fil-fatt ma ġie sostnut minn ebda waħda mill-partijiet f'din il-kawża quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, li l-Artikolu 45 tad-Direttiva tal-VAT, dwar il-post tal-provvista tas-servizzi lil persuna mhux taxxabbli, japplika għal WTL.

IX. Konklużjoni

71. Għalhekk, nipproponi li tingħata risposta għad-domandi magħmula mill-Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (il-Qorti Superjuri (Awla tat-Taxxa u tal-Ekwità)) kif ġej:

L-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 11), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2008/8/KE tat-12 ta' Frar 2008 li temenda d-Direttiva 2006/112/KE fir-rigward tal-post tal-forniment ta' servizzi (ĠU 2008, L 44, p. 11), għandu jiġi interpretat fis-sens li meta persuna taxxabbli li teżerċita attività mhux ekonomika li tikkonsisti fix-xiri u fil-bejgħ ta' azzjonijiet u ta' titoli oħra fil-kuntest tal-ġestjoni tal-assi ta' trust ta' karità tikseb provvista ta' servizzi ta' mmaniġġjar tal-investiment minn persuna barra mill-Unjoni esklużivament għall-finijiet ta' tali attività, hija għandha tiġi kkunsidrata bħala "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" għall-finijiet ta' din id-dispożizzjoni tad-direttiva.