KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
ĆAPETA
ippreżentati fil-25 ta' April 2024[1]

Kawża C-60/23

Skatteverket
vs
Digital Charging Solutions GmbH

(Talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja))

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikoli 14, 15 u 24 – Punti ta' ċċarġjar għal vetturi elettriċi – Provvista ta' apparat għall-iċċarġjar tal-vetturi elettriċi, provvista tal-elettriku neċessarju u provvista ta' għajnuna teknika u servizzi tal-informatika – Klassifikazzjoni bħala 'provvista ta' merkanzija' jew 'provvista ta' servizzi' – Artikolu 14(1), Artikolu 14(2)(c) u Artikolu 28 – Natura u rwol tal-fornitur tal-apparat f'din il-provvista"

I. Introduzzjoni

1. Fl-Unjoni Ewropea hemm żieda kostanti fin-numru ta' vetturi elettriċi (VE) rreġistrati[2]. Dan huwa konformi mal-Patt Ekoloġiku Ewropew intiż li sas-sena 2050 jirrendi lill-Unjoni Ewropea kontinent bi klima newtrali. L-użu tal-VE jeħtieġ infrastruttura li takkumpanjah, bħalma huma l-punti ta' ċċarġjar.

2. B'mod parallel mal-bidliet fid-dinja reali, jeħtieġ li jiġu adottati liġijiet jew li l-liġijiet li diġà jeżistu jiġu interpretati (mill-ġdid) sabiex jiġu rregolati r-relazzjonijiet il-ġodda li jirriżultaw minn tali bidla. Din l-kawża tindirizza dan is-suġġett, peress li l-qorti nazzjonali qiegħda titlob interpretazzjoni tad-Direttiva dwar il-VAT[3], meta din tiġi applikata għal tranżazzjonijiet li jirriżultaw mill-użu tal-apparat għall-iċċarġjar tal-VE (bħalma hija kard jew applikazzjoni).

[1] Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

[2] Ara, pereżempju, l-Aġenzija Ewropea għall-Ambjent "New registrations of electric vehicles in Europe", 24 ta' Ottubru 2023, disponibbli fuq https://www.eea.europa.eu/en/analysis/indicators/new-registrations-of-electric-vehicles

[3] 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. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/UE tat-22 ta' Diċembru 2009 (ĠU 2010, L 10, p. 14) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

3. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari twieldet minn tilwima quddiem il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja) bejn Digital Charging Solutions GmbH (DCS), kumpannija inkorporata taħt id-dritt Ġermaniż, u l-Iskatteverket (l-Aġenzija tat-Taxxa Svediża) dwar il-validità tad-deċiżjoni dwar it-taxxa ta' dawn tal-aħħar bid-data tat-8 ta' April 2022 (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni dwar it-taxxa").

II. L-isfond għat-tilwima fil-kawża prinċipali, id-domandi magħmula u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

4. DCS għandha l-post tan-negozju tagħha fil-Ġermanja u ma għandha ebda stabbiliment fiss fl-Isvezja. Din il-kumpannija tipprovdi lill-utenti tal-VE fl-Isvezja l-aċċess għan-network ta' punti ta' ċċarġjar. Permezz ta' dan in-network, l-utenti jirċievu informazzjoni f'ħin reali dwar il-prezzijiet, il-post u d-disponibbiltà tal-punti ta' ċċarġjar, flimkien ma', funzjonijiet biex jiġu identifikati l-punti ta' ċċarġjar u għall-ippjanar tar-rotta.

5. Il-punti ta' ċċarġjar fuq in-network ma humiex imħaddma minn DCS imma mill-operaturi tal-punti ta' ċċarġjar (OPĊ) li magħhom DCS ikkonkludiet kuntratti. DCS tipprovdi lill-utenti tal-VE b'kard u applikazzjoni għall-awtentikazzjoni li tippermettilhom jiċċarġjaw il-vetturi tagħhom fil-punti ta' ċċarġjar (iktar 'il quddiem l-"utenti tal-kard/applikazzjoni"). Meta tintuża l-kard jew l-applikazzjoni, is-sessjoni tal-iċċarġjar tiġi rreġistrata mal-OPĊ, li mbagħad joħroġ fattura lil DCS għal dik is-sessjoni ta' ċċarġjar tal-utent. Il-fattura tinħareġ fuq bażi mensili fi tmiem kull xahar u l-ħlas irid isir fi żmien 30 jum.

6. Fuq il-bażi tal-fatturi rċevuti mill-OPĊ, DCS tiffattura lill-utenti tal-kard/applikazzjoni, l-ewwel għall-kwantità ta' elettriku pprovdut fuq bażi mensili, u t-tieni għall-aċċess għan-network u s-servizzi anċillari. Il-prezz tal-elettriku pprovdut ivarja skont il-kwantità ċċarġjata, iżda jingħabar prezz fiss għall-aċċess u s-servizz ipprovdut, li jiġi ffatturat indipendentement minn jekk l-utent jixtrix, fil-fatt, elettriku matul il-perijodu rilevanti jew le. Ma huwiex possibbli li persuna tixtri biss elettriku mingħand il-kumpannija mingħajr ma tħallas, fl-istess ħin, għall-aċċess għan-network.

7. Fl-14 ta' April 2021, DCS talbet deċiżjoni dwar it-taxxa mingħand l-iSkatterättsnämnden (il-Kummissjoni tad-Dritt Fiskali, l-Isvezja). Fit-8 ta' April 2022, l-aġenzija tal-Gvern tat deċiżjoni li tgħid li l-provvista pprovduta minn DCS kienet tikkostitwixxi tranżazzjoni kumplessa kkaratterizzata prinċipalment bil-provvista tal-elettriku lill-utenti u li l-post tal-kunsinna kellu jitqies li huwa fl-Isvezja.

8. L-iSkatteverket (l-Aġenzija tat-Taxxa Svediża) ippreżentat rikors quddiem il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja), li hija l-qorti tar-rinviju, fejn talbet konferma ta' dik id-deċiżjoni dwar it-taxxa. DCS ukoll appellat quddiem din il-qorti, fejn talbet li tiġi emendata d-deċiżjoni dwar it-taxxa. Quddiem il-qorti nazzjonali din il-kumpannija argumentat li kien hemm żewġ provvisti, jiġifieri provvista ta' elettriku u provvista ta' servizzi (il-faċilitazzjoni tal-aċċess għan-network tal-punti ta' ċċarġjar), b'mod li l-unika parti mill-provvista li għandha tiġi ntaxxata fl-Isvezja hija l-parti li tikkonsisti fil-provvista tal-elettriku.

9. Kif jidher mit-talba għal deċiżjoni preliminari, l-iSkatterättsnämnden (il-Kummissjoni tad-Dritt Fiskali, l-Isvezja) hija maqsuma. Minn naħa, il-maġġoranza tieħu l-pożizzjoni li l-OPĊ jipprovdu l-elettriku lil DCS, li min-naħa tagħha tipprovdiha lill-utenti. Għaldaqstant, din hija katina ta' tranżazzjonijiet li fihom l-OPĊ ma humiex marbutin kuntrattwalment ma' dawn l-utenti.

10. Min-naħa l-oħra, minoranza fl-iSkatterättsnämnden (il-Kummissjoni tad-Dritt Fiskali, l-Isvezja) tieħu l-pożizzjoni li DCS tipprovdi lill-utenti b'servizz li jikkonsisti, b'mod partikolari, fil-provvista ta' network ta' punti ta' ċċarġjar u l-fatturazzjoni sussegwenti, li jimplika li hija tagħtihom xi forma ta' kreditu għax-xiri ta' elettriku[4]. Dan l-approċċ jieħu inkunsiderazzjoni b'mod partikolari l-fatt li l-utenti huma liberi li jagħżlu fost kundizzjonijiet bħalma huma l-kwalità, il-kwantità, il-ħin tax-xiri u l-mod tal-użu tal-elettriku.

11. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"(1) Provvista lill-utent ta' [VE] li tikkonsisti fl-iċċarġjar tal-vettura f'punt ta' ċċarġjar tikkostitwixxi provvista ta' oġġetti taħt l-Artikolu 14(1) u l-Artikolu 15(1) tad-[Direttiva dwar il-VAT]?

(2) Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda hija fl-affermattiv, tali provvista għandha għaldaqstant titqies li hija preżenti fl-istadji kollha ta' katina ta' tranżazzjonijiet li tinkludi kumpannija intermedjarja, fejn il-katina ta' tranżazzjonijiet tkun akkumpanjata minn kuntratt f'kull stadju, iżda l-utent tal-vettura biss għandu d-dritt li jiddeċiedi dwar kwistjonijiet bħall-kwantità, il-ħin tax-xiri u l-post tal-iċċarġjar, kif ukoll kif l-elettriku għandu jintuża?"

12. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja minn DCS, mill-iSkatteverket (l-Aġenzija tat-Taxxa Svediża), mill-Gvern Ungeriż u mill-Kummissjoni Ewropea.

13. Inżammet seduta fis-7 ta' Frar 2024, li fiha l-Gvern Svediż u l-Kummissjoni ppreżentaw is-sottomissjonijiet orali.

III. Il-kuntest ġuridiku

14. L-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi li "'Provvista ta' merkanzija' għandha tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli".

15. L-Artikolu 14(2) ta' din id-direttiva jaqra:

"Flimkien mat-transazzjonijiet imsemmija fil-paragrafu 1, kull waħda minn dawn li ġejjin għandha tiġi kkunisdrata bħala provvista ta' merkanzija:

[…]

[4] Ara s-sentenzi tas-6 ta' Frar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, iktar 'il quddiem "Auto Lease Holland"), tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, iktar 'il quddiem "Fast Bunkering Klaipėda"); u tal-15 ta' Mejju 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412, iktar 'il quddiem "Vega International").

(c) it-trasferiment ta' merkanzija skond kuntratt li bih titħallas kummissjoni meta jsir xiri jew bejgħ."

16. L-Artikolu 28, li jirrigwarda l-provvista ta' servizzi, jipprovdi:

"Fejn persuna taxxabbli li taġixxi f'isimha iżda għall-benefiċċju ta' ħaddieħor tieħu parti fi provvista ta' servizzi, hija għandha tiġi kkunsidrata li rċeviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess."

17. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li r-raġunament applikat għall-interpretazzjoni tal-Artikolu 28 tad-Direttiva dwar il-VAT japplika wkoll għall-provvista ta' merkanzija bbażata fuq kuntratt li bih titħallas kummissjoni meta jsir xiri, skont l-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT [5].

IV. Analiżi

18. L-Artikolu 15 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprovdi li, għall-iskopijiet tal-VAT, l-elettriku huwa proprjetà tanġibbli.

19. Il-Qorti tal-Ġustizzja tikkunsidra li tranżazzjoni kumplessa li tikkonsisti fil-provvista tal-elettriku lil batterija ta' vettura u l-aċċess għal apparat tal-iċċarġjar u l-provvista tal-għajnuna teknika u tal-informatika neċessarja jikkostitwixxi provvista ta' merkanzija fis-sens tal-Artikolu 14(1) u tal-Artikolu 15(1) tad-Direttiva dwar il-VAT [6].

20. Dan jidher li jirrispondi għall-ewwel domanda tal-qorti tar-rinviju. Għaldaqstant, fuq talba tal-Qorti tal-Ġustizzja, dawn il-konklużjonijiet ser ikunu limitati għall-analiżi tat-tieni domanda.

21. Permezz tat-tieni domanda, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf essenzjalment kif id-Direttiva dwar il-VAT tapplika għal kull stadju tat-tranżazzjoni involuta fl-iċċarġjar ta' VE permezz tal-użu ta' kard jew applikazzjoni.

22. Biex tirrispondi din id-domanda, huwa importanti li jiġi enfasizzat mill-ewwel li l-kriterji fundamentali għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tal-VAT huma realtajiet ekonomiċi u kummerċjali. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrepetiet dan f'diversi okkażjonijiet [7].

23. Għaldaqstant, jeħtieġ li l-analiżi tinbeda billi nistaqsu kif iseħħ(u) t-tranżazzjoni(jiet) inkwistjoni f'dan il-każ.

24. Jiena fhimt li DCS tipprovdi żewġ provvisti differenti: provvista ta' servizzi u provvista ta' merkanzija.

25. Il-provvista ta' servizzi tikkonsisti fil-provvista ta' kard jew applikazzjoni li tipprovdi informazzjoni dwar, u tippermetti l-aċċess għan-network ta' punti ta' ċċarġjar. Għal din il-provvista ta' servizzi, DSC toħroġ fattura (mensili) bi prezz fiss, irrispettivament minn jekk

[5] Sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 50).

[6] Sentenza tal-20 ta' April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

[7] Sentenzi tal-20 ta' Frar 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punt 23); tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 48) u tal-4 ta' Mejju 2023, Balgarska telekomunikatsionna kompania (C-127/22, EU:C:2023:381, punt 45 u l-ġurisprudenza ċċitata).

l-elettriku jinxtarax jew le. Fuq il-bażi tal-Artikolu 43 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-post ta' "provvista" ta' dak is-servizz huwa fil-Ġermanja, peress li dan huwa l-post fejn huwa stabbilit il-fornitur tas-servizz.

26. Il-provvista ta' merkanzija, jiġifieri l-elettriku, hija provvista separata mill-provvista ta' servizzi. Għal din tal-ewwel, tinħareġ fattura fi tmiem kull xahar, skont il-kwantità ta' elettriku użat.

27. Jekk il-fatturi separati ma jeskludux neċessarjament provvista unika kumplessa u għaldaqstant tranżazzjoni unika [8], meta żewġ provvisti ma jkunux jidhru li huma daqshekk konnessi li jkunu jikkostitwixxu provvista ekonomika indiviżibbli, ikun artifiċjali li dawn ma jinżammux separati. Konsegwentement, huma għandhom, fil-prinċipju, jitqiesu bħala tranżazzjonijiet distinti u indipendenti għall-iskopijiet tal-VAT [9].

28. Jekk il-provvisti fil-kawża prinċipali jitqiesu bħala provvista unika kumplessa iktar milli żewġ provvisti, din, fil-fehma tiegħi, twassal biex jiġu injorati l-arranġamenti kuntrattwali rilevanti, u għaldaqstant tinjora r-realtajiet ekonomiċi u kummerċjali [10].

29. Il-fatt li jiġi aċċettat li l-aċċess għan-network huwa awtonomu mill-provvista tal-elettriku huwa, fil-fehma tiegħi, l-iktar rappreżentazzjoni legali realistika għall-iskopijiet tat-trattament tal-VAT tar-relazzjonijiet legali involuti. Għaldaqstant, l-argument ta' DSC quddiem il-qorti tar-rinviju (ara l-punt 8 ta' dawn il-konklużjonijiet) jidher li huwa korrett.

30. Waqt is-seduta, kemm il-Kummissjoni u kif ukoll il-Gvern Svediż qablu li l-provvista ta' servizzi li tikkonsisti fl-aċċess għan-network, iffatturat b'mod separat, ma huwiex rilevanti f'dan il-każ. Għaldaqstant, il-qofol hawnhekk huwa l-klassifikazzjoni legali tat-tranżazzjonijiet fit-tieni provvista, li jikkonsistu fil-provvista ta' elettriku.

31. It-tranżazzjonijiet involuti fil-provvista ta' elettriku jikkonċernaw ir-relazzjoni bejn l-OPĊ u DCS u r-relazzjoni bejn DCS u l-utent tal-kard/applikazzjoni. Ma teżisti ebda relazzjoni diretta bejn l-OPĊ u l-utent tal-kard/applikazzjoni, u dan lanqas ma huwa kkontestat f'dan il-każ.

32. Hemm tliet modi possibbli kif ir-relazzjonijiet involuti jistgħu jiġu kklassifikati għall-iskopijiet tal-VAT.

33. L-ewwel wieħed jirriżulta mil-linja ta' ġurisprudenza Auto Lease Holland [11]. Din il-linja ta' ġurisprudenza tittratta t-tranżazzjoni bejn DCS u l-utent tal-kard/applikazzjoni bħala provvista ta' servizzi li tagħti kreditu (u għaldaqstant eżentat mill-VAT taħt l-Artikoli 135(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT). Dan l-approċċ ma narahx xieraq biex jintuża għal mod kif jiġu

[8] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Mejju 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 26).

[9] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Mapfre asistencia u Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488, punt 57).

[10] Il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li l-klawżoli kuntrattwali rilevanti jirriflettu, fil-prinċipju, ir-realtà ekonomika u kummerċjali tat-tranżazzjonijiet u għaldaqstant jikkostitwixxu fattur li għandu jittieħdu inkunsiderazzjoni meta wieħed jipprova jidentifika n-natura ta' tranżazzjoni. Ara s-sentenza tat-28 ta' Frar 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127, punt 72 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[11] Din tinkludi s-sentenza Auto Lease Holland u Vega International. Jekk f'xi mumenti nirreferi għas-sentenza Fast Bunkering Klaipėda, kif jagħmlu ħafna kummentarji, il-partikolaritajiet ta' dak il-każ, li kien jirrigwarda l-kwistjoni ta' jekk il-provvisti ta' karburant għall-bastimenti involuti fit-trasport internazzjonali kinux suġġetti għal eżenzjoni mill-VAT, iġegħluni nikkunsidra li dan il-każ ma huwiex paragunabbli għat-tnejn l-oħra (għal fehma simili, ara Ek, M; "The concept of transfer of goods pursuant to a commission contract in EU VAT", *Skattenytt*, 2022, p. 3 sa 26, f'p. 19).

ttrattati dawn it-tranżazzjonijiet. Madankollu, peress li dan l-approċċ huwa propost mill-minoranza fi ħdan l-iSkatterättsnämnden (il-Kummissjoni tad-Dritt Fiskali, l-Isvezja), l-ewwel ser nanalizza din l-għażla (A).

34. It-tieni għażla hija t-trattament taż-żewġ tranżazzjonijiet bħala bejgħ suċċessiv, it-tnejn ippreżentati taħt l-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT; dan huwa l-hekk imsejjaħ "mudell bejgħ-xiri". Din hija l-pożizzjoni tal-maġġoranza fi ħdan l-iSkatterättsnämnden (il-Kummissjoni tad-Dritt Fiskali, l-Isvezja), kif ukoll tal-parteċipanti kollha f'dawn il-proċeduri. Ser nanalizza din l-għażla taħt it-Taqsima (B).

35. It-tielet possibbiltà hija li t-tranżazzjonijiet involuti jinftiehmu bħala li huma bbażati fuq mudell ta' kummissjoni taħt l-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT. Din l-għażla, għalkemm la tqajmet mit-talba għal deċiżjoni preliminari u lanqas mill-parteċipanti fil-parti tal-proċedura bil-miktub, ġiet diskussa waqt is-seduta. Din l-għażla hija, fil-fehma tiegħi, l-iktar klassifikazzjoni xierqa għat-tranżazzjonijiet involuti f'dan il-każ. Ser nittratta l-applikazzjoni tal-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT taħt it-Taqsima (C).

A. Il-linja tal-ġurisprudenza Auto Lease Holland

36. Is-sentenzi Auto Lease Holland u Vega International kienu jikkonċernaw il-mod kif għandhom jiġu ttrattati, għal skopijiet ta' VAT, tranżazzjonijiet involuti fl-użu tal-kards tal-karburant. Iċ-ċirkustanzi ta' dawk iż-żewġ każijiet ma humiex identiċi, imma għandhom xi karatteristiċi komuni. It-tnejn li huma jinvolvu atturi multipli barra mill-utent tal-kard, il-fornitur tal-kard u l-fornitur tal-enerġija, u t-tnejn kienu jikkonċernaw bejgħ suċċessiv permezz ta' tranżazzjoni finanzjarja. F'dawk is-sentenzi, il-Qorti tal-Ġustizzja għamlet enfasi inqas fuq il-provvista tal-merkanzija (karburant), milli fuq il-modalitajiet tal-ħlas ta' din il-provvista [12].

37. Ir-riżultat fis-sentenza Vega International, li huwa biss il-konsegwenza loġika tas-sentenza Auto Lease Holland, kien il-konstatazzjoni li t-tranżazzjoni bejn l-emittent tal-kard u l-utent tal-kard kienet tammonta għal servizz ta' għoti ta' kreditu.

[12] Ara s-sentenzi Auto Lease Holland (l-punti 34 u 36) u Vega International (punti 39 sa 41).

38. Madankollu, kif juru l-kummentarji [13] u d-diskussjonijiet fi ħdan il-Kumitat tal-VAT [14], dawk il-każijiet qajmu tħassib differenti. Ħafna kritiċi lmentaw il-fatt li l-interpretazzjoni proposta wasslet għall-inviżibbiltà tal-intermedjarju.

39. Fil-fehma tiegħi, huwa dubjuż kemm iċ-ċirkustanzi konkreti ta' dawn il-każijiet huma paragunabbli maċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ. B'mod iktar ġenerali, il-mudell ta' negozju tal-iċċarġjar tal-VE ma huwiex l-istess bħal dak tal-iċċarġjar tal-karburant, minn tal-inqas mhux fil-mument. Filwaqt li huwa possibbli li vettura mhux elettrika tiġi ċċarġjata bil-kard tal-karburant jew b'xi kard oħra jew bil-kontanti, u huwa possibbli li dan isir f'xi pompa tal-petrol, dan ma hux minnu għall-iċċarġjar tal-VE. Il-VE jużaw sistemi ta' ċċarġjar differenti u jistgħu jiġu ċċarġjati biss fil-punti ta' ċċarġjar inklużi fin-network inkwistjoni. L-iċċarġjar ma jistax isir mingħajr l-użu ta' kard/applikazzjoni li tippermetti l-aċċess għan-network rispettiv. Finalment, huwa paċifiku li l-kards/applikazzjonijiet tal-VE ma humiex strumenti ta' ħlas.

40. Barra minn hekk, jekk it-tranżazzjoni bejn l-emittent tal-kard u l-utent tal-kard/applikazzjoni hija tranżazzjoni mhux taxxabbli, differenti (għoti ta' kreditu), l-utent ma jkunx jista' jnaqqas il-VAT jekk ikun persuna taxxabbli, peress li l-fattura għall-elettriku tinħareġ biss mill-OPĊ lill-emittent tal-kard.

41. Għaldaqstant, il-konstatazzjonijiet tal-linja ta' ġurisprudenza Auto Lease Holland ma humiex awtomatikament trasponibbli għal mudelli u operazzjonijiet ta' negozju differenti tal-apparat għall-iċċarġjar tal-VE, għaldaqstant ma għandhomx jintużaw barra miċ-ċirkustanzi li fihom ingħataw dawk id-deċiżjonijiet [15].

B. Il-mudell "bejgħ-xiri" (Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT)

42. Il-mudell "bejgħ-xiri" jqis it-tranżazzjonijiet inkwistjoni bħala bejgħ suċċessiv b'katina orizzontali unika ta' konsenji. DCS tixtri l-elettriku mill-OPĊ u mbagħad tbigħu lill-utent tal-kard/applikazzjoni.

43. Għall-iskopijiet tal-VAT, dan il-mudell huwa bbażat fuq l-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT. Kull tranżazzjoni hija provvista ta' merkanzija separata, li, skont din id-dispożizzjoni tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli.

[13] Kirsch, S., u Orban, C., "CJEU confirms that the provision and settlement of fuel cards may constitute a financial service that is exempt from VAT in Vega International case" *Intertax*, 2019, p. 898 sa 900, (jirreferu għal "konsegwenzi mhux daqshekk ottimi"). Hemm anki xi kritiċi oħra iktar verbali, (Reiß, W., UR 2003, p. 428 sa 441, f'p. 437, u Wäger, UStG, 2. Auflage 2022, punt 3 UStG) li jirreferu għas-sentenza Auto Lease Holland bħala "liġi tat-taxxa ta' żmien il-ħaġar"; Gómez, D., u Echevarría Zubeldia, G., "The VAT conundrum of fuel cards: Thoughts on the ECJ judgment in Vega International", *Intl. VAT Monitor*, 2019, p. 6; Garnito, P., "A look back at EU VAT developments in 2019 regarding insurance and financial services: Part 1" *Intl. VAT Monitor*, 2020, p. 222 sa 234; Nellen, F., van Doesum, A., Corniejle, S. U van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT law*, (it-tieni Edizzjoni, 2020), p. 131; Ek, M; nota ta' qiegħ il-paġna 11, op. Cit.; VAT Expert Group, *Issues arising from recent judgements of the Court of Justice of the EU* case C-235/18 Vega International: *Fuel cards*, 29 ta' Marzu 2022, disponibbli f'https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/dbc22ed9-fcdb-485b-bc90-e9a16a6c4a9f/details. Għal kull fini, jista' jkun utli li jiġi indikat li l-Grupp ta' Esperti dwar il-VAT (GEV), li ġie istituzzjonalizzat mid-Deċiżjoni tal-Kummissjoni tas-26 ta' Ġunju 2012 li twaqqaf grupp ta' esperti dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2012, C 188, p. 2-3), huwa separat mill-Kumitat tal-VAT, "Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union", Dokument ta' Ħidma Nru 1067, Lulju 2023, p. 3; Merkx, M., "VAT and business models for charging electric vehicles", *International VAT Monitor*, 2021, p. 275 sa 284, f'p. 281.

[14] Kumitat tal-VAT, "Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union" Dokument ta' Ħidma Nru 1008, Marzu 2021, p. 11; *Idem*, "Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union" Dokument ta' Ħidma Nru 1020, Ottubru 2021, *Idem*, "Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union" Dokument ta' Ħidma Nru 1046, Ottubru 2022; *Idem*, "Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union" Dokument ta' Ħidma Nru 1064 FINAL, 20 ta' Marzu 2023 u *Idem*, "Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union" Dokument ta' Ħidma Nru 1067, Lulju 2023.

[15] Gómez, D., u Echevarría Zubeldia, G., iċċitat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 13, *op. cit.*

44. Kif ġie spjegat mill-Qorti tal-Ġustizzja, it-trasferiment tad-dritt ta' sid ikopri kull trasferiment ta' proprjetà tanġibbli minn parti waħda li jagħti s-setgħa lill-parti l-oħra biex attwalment tiddisponi minnha bħallikieku kien sidha [16].

45. Dan jista' jidher bħala li jeżiġi li sabiex it-tranżazzjoni tiġi kklassifikata bħala provvista ta' merkanzija, għandha tiġi ttrasferita xi forma ta' kontroll fuq il-merkanzija [17]. Dan huwa partikolarment diffiċli meta l-merkanzija pprovduta hija l-enerġija, bħalma huwa l-każ fil-kawża prinċipali, li ma tistax tiġi ttrasferita jew maħżuna faċilment [18].

46. Fil-fatt, b'paragun ma' oġġetti oħra (kif muri fl-Artikoli 15(1), u l-Artikoli 38 u 39 tad-Direttiva dwar il-VAT), l-elettriku għandu natura speċifika, b'waħda mill-karatteristiċi hija li huwa ħafna iktar diffiċli minn merkanzija oħra li wieħed jintraċċa l-fluss fiżiku tiegħu [19].

47. B'dan applikat għaċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ, ikun meħtieġ li d-dritt ta' sid tal-elettriku jkun irid jiġi ttrasferit mill-OPĊ lil DCS, sabiex dan tal-aħħar ikun jista' jbigħu sussegwentement lill-utent tal-kard/applikazzjoni. Naturalment, dan ma huwiex il-każ fiċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ. Pjuttost, il-merkanzija tiġi ttrasferita direttament mill-OPĊ lill-utent tal-kard/applikazzjoni. Għaldaqstant, la l-pussess attwali tal-elettriku, u lanqas it-titolu legali fuqu, ma jiġu ttrasferiti formalment mill-OPĊ lil DCS.

48. Madankollu, il-liġi tippermetti trasferiment legali fittizju tad-dritt ta' proprjetà mingħajr trasferiment attwali.

49. Fil-fatt, skont il-ġurisprudenza, jista' jkun hemm raġunijiet legali għaliex il-merkanzija ma ġietx irċevuta direttament mill-emittent tal-fattura bħalma hija, *inter alia*, l-eżistenza ta' żewġ istanzi ta' bejgħ suċċessivi tal-istess merkanzija li, fuq struzzjonijiet, jiġu ttrasportati direttament mill-ewwel bejjiegħ lit-tieni persuna li takkwista l-merkanzija, bir-riżultat li jkun hemm żewġ provvisti suċċessivi fis-sens tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, iżda biss trasport wieħed effettiv. Barra minn hekk, ma huwiex neċessarju li l-ewwel xerrej ikun sar il-proprjetarju tal-oġġetti kkonċernati fil-mument ta' dan it-trasport, peress li l-eżistenza ta' provvista fis-sens ta' din id-dispożizzjoni ma timplikax it-trasferiment tal-proprjetà legali tal-oġġett [20].

50. Għaldaqstant, iċ-ċirkustanzi fil-kawża prinċipali jistgħu jinftiehmu li jaqgħu taħt il-mudell "bejgħ-xiri", li jimplika istanzi ta' bejgħ suċċessivi. Hija teżiġi l-użu tal-finzjoni li d-dritt li persuna tiddisponi mill-elettriku bħala sid kien ittrasferit mill-OPĊ lil DCS, li jippermetti lil din tal-aħħar tbigħ suċċessivament il-merkanzija inkwistjoni.

[16] Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Frar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punt 7) u tas-27 ta' April 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[17] Ek, M; iċċitat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, *op. cit.* p. 8.

[18] Għal dak li jirrigwarda l-provvista ta' karburant, l-Avukata Ġenerali Sharpston qieset fil-konklużjonijiet tagħha fil-kawża Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:156, punt 42): "Malli l-karburant jiġi kkunsinnat fit-tankijiet ta' bastiment użat għan-navigazzjoni fl-ibħra fil-miftuħ, huwa estremament diffiċli li wieħed jimmaġina li xi ħadd jista' 'jiddisponi minnu' jekk mhux bl-ikkunsmar tiegħu mill-bastiment ikkonċernat (u għaldaqstant mill-operatur tiegħu) sabiex jilħaq ir-rekwiżiti ta' enerġija tiegħu. Kwalunkwe mod ieħor li bih il-proprjetarju legali tal-karburant, li ma huwiex l-operatur tal-bastiment, jiddisponi minnu jidher li jkun jeħtieġ intervent fiżiku mhux prattiku […]. Fil-prattika, ma teżisti ebda possibbiltà li l-karburant ma jiġix ikkunsmat għall-bżonnijiet tal-bastiment u jidher li ma huwiex plawżibbli li l-intermedjarju, għaż-żmien li huwa jkun jista' jitqies li huwa l-proprjetarju legali, jkun jixtieq jassumi responsabbiltajiet ta' proprjetarju (fil-forma ta', pereżempju, spejjeż għall-ħażna u assigurazzjoni) biex huwa jkun jista' jiddisponi minnu mod ieħor". Ara wkoll, is-sentenza tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 52).

[19] Merkx, M., iċċitat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 13, *op. cit.* p. 280.

[20] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Lulju 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punt 36 u l-ġurisprudenza ċċitata).

51. Għall-iskopijiet tal-VAT, iż-żewġ tranżazzjonijiet huma tranżazzjonijiet taxxabbli. Peress li l-fattura għall-elettriku tinħareġ mill-emittent tal-kard lill-utent tal-kard/applikazzjoni, dan tal-aħħar jista' jnaqqas il-VAT jekk ikun persuna taxxabbli.

52. Madankollu, fiċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ, DCS la twiegħed lill-OPĊ li tixtri xi ammont ta' elettriku, u lanqas ma tiddeċiedi tixtrih. Hija fil-fatt l-azzjoni tal-utent tal-kard/applikazzjoni li tniedi l-proċess tax-xiri meta huwa jiddeċiedi f'liema post ta' ċċarġjar jiġi ordnat l-elettriku u xi kwantità ta' elettriku jkollu jiġi ttrasferit, u hija f'dik il-vettura tal-utent li sseħħ il-provvista.

53. Għaldaqstant, ħlief għar-riskju li ma tirċevix ħlas mill-utent tal-kard/applikazzjoni, DCS ma tiħux xi riskju imprenditorjali f'dik il-provvista ta' elettriku peress li meta hija toħroġ il-fattura lill-utent, kollox ikun mibjugħ kkunsinnat diġà.

54. Għaldaqstant ta' min jiġi esplorat jekk l-għażla l-oħra, jiġifieri, dik li tissuġġetta t-tranżazzjonijiet inkwistjoni għall-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT toqgħodx iktar għar-realtà ekonomika tal-iċċarġjar tal-VE.

C. Il-mudell tal-aġent tal-kummerċ (Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT)

55. Il-mudell tal-aġent tal-kummerċ jiddeskrivi t-tranżazzjoni inkwistjoni f'dan il-każ bħala li tinvolvi aġent bħala intermedjarju bejn l-OPĊ u l-utent tal-kard/applikazzjoni.

56. Jista' jkun hemm żewġ tipi ta' mudelli ta' aġenti tal-kummerċ: il-mudell tal-aġent tal-bejgħ u l-mudell tal-aġent tax-xiri [21].

57. Fil-mudell tal-aġent tal-bejgħ, il-prinċipal huwa l-OPĊ, filwaqt li l-aġent huwa l-emittent tat-tagħmir (bħalma hija DCS). F'dan il-mudell, l-emittent tat-tagħmir ibigħ l-elettriku f'ismu proprju, imma għall-benefiċċju tal-OPĊ, lill-utent tal-kard/applikazzjoni.

58. Fil-mudell tal-aġent tax-xiri, il-prinċipal huwa l-utent tal-kard/applikazzjoni, u l-aġent huwa DCS. F'dan il-mudell, l-emittent tat-tagħmir (DCS) tixtri l-elettriku mill-OPĊ f'isimha imma għall-benefiċċju tal-utent tal-kard/applikazzjoni. Dan il-mudell huwa l-aħjar wieħed li jiddeskrivi s-sitwazzjoni f'dan il-każ, peress li x-xiri tal-elettriku jseħħ, kif għidt diġà (ara l-punt 52 ta' dawn il-konklużjonijiet), fuq l-inizjattiva tal-utent tal-kard/applikazzjoni.

59. Legalment, iż-żewġ mudelli ta' aġenti tal-kummerċ huma mibnija fuq l-Artikolu 14(2)(c) u l-Artikolu 28 tad-Direttiva dwar il-VAT [22]. L-Artikolu 28 jipprevedi li fejn persuna taġixxi bħala aġent, jiġifieri f'isimha iżda għall-benefiċċju ta' ħaddieħor, dik il-persuna għandha tiġi kkunsidrata li rċeviet u pprovdiet is-servizz inkwistjoni hija stess. Anki jekk l-Artikolu 28 tad-Direttiva dwar il-VAT jittratta biss il-provvista ta' servizzi, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dan l-artikolu jista' jiġi applikat ukoll għall-provvista ta' merkanzija [23].

[21] Gómez, D., u Echevarría Zubeldia, G., iċċitati fin-nota ta' qiegħ il-paġna 13, *op.cit.*; Ek, M; iċċitat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, p. 6, *op.cit.*; Kumitat tal-VAT, "Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union" Dokument ta' Ħidma Nru 1046, Ottubru 2022, p. 7.

[22] Kultant ikun hemm diskussjonijiet fir-rigward tad-differenzi bejn aġenti tal-kummerċ li jkunu magħrufa u dawk li jkunu moħbija, peress li xi Stati Membri iqisu lil wieħed jew l-ieħor b'mod differenti mill-perspettiva tal-liġi tal-kuntratti ((Nellen, F., van Doesum, A., Corniejle, S. U van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT Law*, (Edizzjoni Nru 2, 2020, p. 130). Madankollu, dan imur lil'hinn mill-iskop ta' dawn il-konklużjonijiet (f'dan ir-rigward, ara Ek, M; iċċitat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, *op. cit.* p. 10).

[23] Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-4 ta' Mejju 2017, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-274/15, EU:C:2017:333, punt 88) u tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 50).

60. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li l-Artikolu 14(2)(c) ta' dik id-direttiva joħloq il-finzjoni legali ta' żewġ provvisti ta' merkanzija li jseħħu konsekuttivament, li huma suġġetti għall-VAT [24].

61. Għaldaqstant, biex jaqgħu taħt il-mudell tal-aġent tal-kummerċ, it-tranżazzjonijiet involuti jridu jissodisfaw żewġ rekwiżiti. L-ewwel, irid ikun hemm mandat li permezz tiegħu l-aġent tal-kummerċ jintervjeni, f'isem il-prinċipal, fil-provvista tal-oġġetti u/jew tas-servizzi u, it-tieni, li jkun hemm identiċità bejn il-provvista tal-oġġetti u/jew tas-servizzi akkwistati mill-aġent tal-kummerċ u l-provvista tal-oġġetti u/jew tas-servizzi mibjugħa jew ittrasferiti lill-prinċipal [25].

62. Waqt is-seduta, il-Gvern Svediż u l-Kummissjoni qablu li fiċ-ċirkustanzi involuti fil-kawża prinċipali, dawn iż-żewġ kundizzjonijiet kienu ssodisfatti.

63. Jiena naqbel.

64. Dwar l-ewwel kundizzjoni tal-mandat, is-sitwazzjoni inkwistjoni tista' tiġi deskritta b'mod iktar preċiż bħala trasferiment tal-oġġetti bbażat fuq il-mandat, fejn l-utent tal-kard/applikazzjoni huwa l-prinċipal u DCS l-aġenta, iktar milli ftehimiet bilaterali suċċessivi. Anki l-formulazzjoni tad-domanda magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrikonoxxi li DCS tidher bħala intermedjarja.

65. Huwa minnu li ma hemmx talba espliċita mill-utent tal-kard/applikazzjoni lil DCS biex tixtri l-elettriku f'ismu kull darba li jkun ser ikun hemm l-iċċarġjar. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li x-xerrej ma huwiex meħtieġ li jagħti espliċitament mandat lill-aġent tal-kummerċ [26]. B'mod alternattiv, il-preżentazzjoni tal-kard/applikazzjoni fil-post tal-iċċarġjar tista' tinftiehem bħala mandat lill-aġent biex jixtri ammont ta' elettriku speċifiku.

66. Għal dak li jirrigwarda t-tieni kundizzjoni, ġie argumentat li l-provvista ta' elettriku mill-OPĊ lit-tagħmir tal-kard ma hijiex identika għall-provvista ta' elettriku mill-emittent tat-tagħmir lill-utent peress li, f'dan l-aħħar każ, hemm elementi addizzjonali għall-provvista ta' elettriku [27].

67. Dan jista' jkun minnu f'ċerti ċirkustanzi [28].

68. Madankollu, f'dan il-każ, il-provvista tas-servizzi li tirrigwarda l-użu tal-kard/applikazzjoni hija distinta mill-provvista tal-elettriku (ara l-punt 29 ta' dawn il-konklużjonijiet). Il-provvista ta' elettriku rimanenti ma tkunx differenti bejn it-tranżazzjoni bejn l-OPĊ u DCS u t-tranżazzjoni bejn DCS u l-utent tal-kard/applikazzjoni.

69. Għaldaqstant, jidher li ż-żewġ kundizzjonijiet – il-preżenza ta' mandat u l-identiċità tal-provvisti – huma ssodisfatti fiċ-ċirkustanzi ta' din il-kawża, u għaldaqstant, it-tranżazzjonijiet inkwistjoni joqogħdu fil-mudell tal-aġent tax-xiri.

[24] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punti 49 u 50).

[25] Sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 51).

[26] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Jannar 2021, UCMR - ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punti 44 u 47).

[27] Merkx, M., iċċitat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 13, *op. cit.* p. 281.

[28] Dan ikun minnu jekk il-provvista tal-elettriku ma tkunx tista' tiġi mifruda mill-provvista ta' servizzi konnessi oħra. F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-ewwel provvista mill-OPĊ lill-emittent tal-kard tkun provvista unika (ta' merkanzija), filwaqt li t-tieni provvista mill-emittent tal-kard lill-utent tkun provvista konġunta (ta' merkanzija u servizzi). Dan jidher li kien il-każ fiċ-ċirkustanzi tas-sentenza tal-20 ta' April 2023, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (C-282/22, EU:C:2023:312).

70. Finalment, l-applikazzjoni tal-mudell tal-aġent tal-kummerċ għal sitwazzjoni bħalma hija dik ta' dan il-każ tkun tippermetti lill-utent tal-kard/applikazzjoni li huwa persuna taxxabbli, li jnaqqas il-VAT, peress li huwa jirċievi fattura bil-VAT minn DCS.

D. Il-mudell tal-aġent tal-kummerċ bħala għażla iktar xierqa fiċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ

71. Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jsegwi li t-tranżazzjonijiet involuti fil-mudell kummerċjali inkwistjoni f'dan il-każ jistgħu jaqgħu kemm taħt l-Artikolu 14(1) u taħt l-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT. Kemm il-mudell "bejgħ-xiri" u l-mudell tal-aġent tal-kummerċ jistgħu jiddeskrivu dawn it-tranżazzjoni suċċessivi u l-katina ta' kunsinni.

72. Il-kwistjoni hija, liema dispożizzjoni għandha tiġi applikata?

73. Fil-fehma tiegħi, għall-mudell kummerċjali bħalma huwa dak f'dan il-każ, il-mudell tal-aġent tal-kummerċ kif deskritt fl-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT huwa l-iktar mudell xieraq għal dak li jirrigwarda l-applikazzjoni tal-VAT.

74. Għal dak li jirrigwarda r-relazzjoni bejn l-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT u l-Artikolu 14(2)(c) tagħha, jista' jiġi osservat li d-definizzjoni ta' tranżazzjoni li hija s-suġġett tal-Artikolu 14(2)(c) ma tagħmel ebda riferiment għad-"dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli", kif jissemma fl-Artikolu 14(1). Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li, filwaqt li jiġborhom flimkien taħt l-istess kunċett ta' "provvista ta' merkanzija", il-leġiżlatur tal-Unjoni kellu l-intenzjoni li jiddistingwi t-tranżazzjoni msemmija fl-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT minn dik imsemmija fl-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva, fejn dawn iż-żewġ tranżazzjonijiet ma kinux iddefiniti skont l-istess termini [29]. Għaldaqstant, għalkemm it-tnejn li huma jittrattaw il-kunċett ta' "provvista ta' merkanzija", l-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT huwa awtonomu mill-Artikolu 14(1) tagħha [30].

75. Jidher mill-formulazzjoni u mill-istruttura tal-Artikolu 14 tad-Direttiva dwar il-VAT, u huwa kkonfermat mill-ġurisprudenza, li l-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu jikkostitwixxi, fir-rigward tad-definizzjoni ġenerali stabbilita fil-paragrafu 1 tiegħu, *lex specialis*, li l-kundizzjonijiet ta' applikazzjoni tagħha għandhom natura awtonoma fir-rigward ta' dawk ta' dan il-paragrafu 1 [31].

76. Meta tranżazzjoni tkun tista' taqa' kemm taħt il-kamp ta' applikazzjoni tar-regola ġenerali u kif ukoll taħt dak tal-*lex specialis*, hija għandha tkun suġġett għal din tal-aħħar, għax inkella ma jkun hemm ebda raġuni għall-eżistenza tar-regola speċifika.

77. Barra minn hekk, jekk ir-relazzjoni inkwistjoni tiġi deskritta b'riferiment għall-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT, dan ikun inqas "finzjoni" milli wieħed jinvoka l-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva. Li wieħed jinvoka din l-aħħar dispożizzjoni, ikun jeħtieġ li wieħed jassumi li l-elettriku jiġi pprovdut b'mod suċċessiv, imma ttrasportat darba waħda biss, iżda madankollu kull waħda mill-partijiet involuti kellhom il-possibbiltà li jiddisponu minnu bħala proprjetarju. Il-mudell tal-aġent tal-kummerċ taħt l-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva tal-VAT flimkien mal-Artikolu 28 tagħha, jipprovdi li għandu jitqies li l-intermedjarju rċieva u pprovda

[29] Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-4 ta' Ottubru 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, punt 31); tat-13 ta' Ġunju 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punt 35); tal-25 ta' Frar 2021, Gmina Wrocław (Transformazzjoni tad-dritt ta' użufrutt) (C-604/19, EU:C:2021:132, punt 54).

[30] Nellen, F., van Doesum, A., Corniejle, S. U van Kesteren, H., Fundamentals of EU VAT Law, Edizzjoni Nru 2, 2020, p. 130.

[31] Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-13 ta' Ġunju 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punt 36) u s-sentenza tas-27 ta' April 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

l-elettriku huwa stess (ara l-punt 59 ta' dawn il-konklużjonijiet). Għaldaqstant ikun meħtieġ biss li wieħed jassumi addizzjonalment li l-utent tal-kard/applikazzjoni ta l-mandat lil DCS biex tixtri l-elettriku għalih, imma f'isimha, kull darba li huwa juża l-kard/applikazzjoni (ara l-punt 65 ta' dawn il-konklużjonijiet).

78. Jekk ir-raġunament ikun ibbażat fuq l-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT dan jevita d-diffikultajiet għal dak li jirrigwarda d-dritt ta' proprjetarju li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli [32].

79. B'żieda ma' dan, jekk ir-raġunament ikun ibbażat fuq l-istess dispożizzjoni, dan ikun jirrifletti aħjar in-natura vera tat-tranżazzjonijiet ekonomiċi u kummerċjali li jinvolvu l-apparat għall-iċċarġjar tal-VE, bħalma huma dawk tal-kawża prinċipali.

80. Huwa minnu li l-Kumitat tal-VAT ħareġ Linji Gwida fuq l-Apparat għall-Iċċarġjar tal-VE, li jissuġġerixxu l-applikazzjoni tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT [33]. Madankollu, dawn il-linji gwida ma humiex sempliċi u eżawrjenti daqskemm wieħed jaħseb jew jistenna.

81. L-ewwel, dawn il-linji gwida jkopru, għall-parti kbira tagħhom, ir-relazzjoni bejn l-OPĊ u l-emittent tat-tagħmir [34], u ma jkoprux neċessarjament il-mudelli kollha tan-negozju tal-iċċarġjar tal-VE.

82. F'mudell fejn ikun hemm, bħal f'dan il-każ, żewġ provvisti separati, u għaldaqstant żewġ tranżazzjonijiet separati – jiġifieri, provvista ta' servizz, li titħallas bi prezz fiss, indipendentement minn jekk l-elettriku jinxtarax wara jew le, u provvista ta' merkanzija, jiġifieri l-elettriku, li jiġi ffatturat fi tmiem kull xahar, huwa possibbli wkoll li jiġi applikat l-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva tal-VAT.

83. Fil-fehma tiegħi, dan huwa indikattiv li DCS ma taġixxix bħala fornitur tal-elettriku reali għaliex ma tieħu ebda riskju imprenditorjali f'dik il-provvista. Għall-kuntrarju, din il-kumpannija għandha rwol *ekonomiku* fil-provvista tal-merkanzija fil-kawża prinċipali u, għaldaqstant, tista' titqies bħala intermedjarju [35].

84. Għaldaqstant, jidhirli li jkun iktar preċiż f'termini ta' realtajiet ekonomiċi u kummerċjali li jekk ikun hemm istanzi ta' bejgħ differenti tal-istess oġġetti b'mod li l-oġġetti partikolari li, fuq struzzjonijiet, jiġu ttrasportati direttament mill-ewwel bejjiegħ lill-persuna li takkwista l-oġġetti, bir-riżultat li jkun hemm żewġ provvisti suċċessivi, il-persuna tan-nofs taġixxi biss bħala intermedjarja.

85. L-aħħar imma mhux l-inqas, jekk l-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT jintgħażel biex jirregola t-tranżazzjoni tat-tip bħal f'dan il-każ, ikun qiegħed jiġi żgurat b'mod trasparenti d-dritt għat-tnaqqis [36] li jkollu l-utent tal-kard/applikazzjoni. Konsegwentement, is-soluzzjoni proposta tkun konsistenti mal-prinċipju ta' newtralità fiskali [37].

[32] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-13 ta' Ġunju 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punti 35 u 41).

[33] Linji Gwida li jirriżultaw mil-laqgħa Nru 118 tad-19 ta' April 2021, Document C-taxud.c.1(2021)6657619-1018.

[34] Skont Merkx, iċċitat fin-nota ta' qiegħ il-paġna 13, *op. cit.* p. 279), dawn il-linji gwida "ħadu pożizzjoni biss għal dak li jirrigwarda l-klassifikazzjoni tal-provvista mill-OPĊ".

[35] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-19 ta' Frar 2009, Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, punt 36).

[36] Madankollu, għandu jiġi enfasizzat li dan il-każ ma jikkonċernax dan id-dritt.

[37] Il-kunċett ta' newtralità fiskali għandu s-sinjifikat partikolari tiegħu fit-teorija tat-tassazzjoni u għaldaqstant, jintużaw fil-qasam tad-dritt tat-taxxa maġenb, u kultant flok il-kunċett ta' trattament ugwali. (Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Szpunar fil-kawża Hauptzollamt B (Tnaqqis ta' taxxa mhux obbligatorju), C-100/20, EU:C:2021:387, punt 76).

86. Għaldaqstant, nikkunsidra li l-għażla bbażata fuq l-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT hija l-iktar soluzzjoni li tixraq għaċ-ċirkustanzi bħalma huma dawk tal-kawża prinċipali.

87. Huwa biss jekk iż-żewġ kundizzjonijiet tal-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva tal-VAT (il-mandat u l-identiċità tal-provvisti) ma jkunux issodisfatti li l-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva għandu jkun applikabbli fil-kawża prinċipali. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk il-kundizzjonijiet humiex issodisfatti.

88. Jekk jiġi applikat l-Artikolu 14(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, kif issuġġerit mil-Linji Gwida fuq l-Apparat għall-iċċarġjar tal-VE (ara l-punt 80 ta' dawn il-konklużjonijiet), allura d-DCS tkun tikkwalifika bħala "negozjant taxxabbli" fis-sens tal-Artikolu 38(2) ta' din id-direttiva u l-provvista tal-elettriku mill-OPĊ lil DCS titqies li sseħħ fil-post fejn in-negozjant taxxabbli (DCS) stabbilixxa n-negozju tiegħu skont l-Artikolu 38(1) ta' din id-direttiva. Fiċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ, dan il-post ikun il-Ġermanja.

89. Fi kwalunkwe każ, skont l-Artikolu 39 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-provvista tal-elettriku minn DCS lill-utent tal-kard/applikazzjoni li jiċċarġja l-VE tiegħu jew tagħha għandha titqies li saret fil-post fejn is-sewwieq attwalment juża u jikkonsma l-elettriku, jiġifieri, fil-post fejn ikun jinsab il-punt tal-iċċarġjar. F'dan il-każ, il-post huwa l-Isvezja.

90. Fuq il-bażi tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jien tal-fehma li d-Direttiva dwar il-VAT għandha tkun interpretata bħala li tfisser li l-iċċarġjar ta' VE f'network ta' punti ta' ċċarġjar li utent ikollu aċċess għalihom permezz ta' abbonament konkluż ma' kumpannija li ma hijiex l-operatur tal-punt ta' ċċarġjar jimplika li l-elettriku kkunsmat jiġi kkunsinnat minn dak l-operatur lil dak l-utenti, u l-kumpannija li toffri aċċess għal dawk il-punti ta' ċċarġjar taġixxi, f'dik il-provvista, bħala aġent tal-kummerċ fis-sens tal-Artikolu 14(2)(c) ta' din id-direttiva.

91. Alternattivament, jekk iż-żewġ kundizzjonijiet tal-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva dwar il-VAT ma jkunux issodisfatti, għandu jiġi kkunsidrat li l-provvista tal-elettriku lill-utent titqies li saret mill-kumpannija li tipprovdi aċċess għan-network tal-punti ta' ċċarġjar lill-utenti fis-sens tal-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva.

V. Konklużjoni

92. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi d-domandi magħmula mill-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja) kif ġej:

Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandha tiġi interpretata bħala li tfisser li l-iċċarġjar ta' vettura elettrika f'network ta' punti ta' ċċarġjar li l-utent għandu aċċess għalihom permezz ta' abbonament konkluż ma' kumpannija li ma hijiex l-operatur tal-punt ta' ċċarġjar jimplika li l-elettriku kkunsmat jiġi kkunsinnat minn dak l-operatur lill-utenti, u l-kumpannija li toffri aċċess għal dawk il-punti ta' ċċarġjar taġixxi, f'dik il-provvista, bħala aġent tal-kummerċ fis-sens tal-Artikolu 14(2)(c) ta' din id-direttiva.

Alternattivament, jekk iż-żewġ kundizzjonijiet tal-Artikolu 14(2)(c) tad-Direttiva tal-VAT ma jkunux issodisfatti, għandu jiġi kkunsidrat li l-provvista tal-elettriku lill-utent titqies li saret mill-kumpannija li tipprovdi aċċess għan-network tal-punti ta' ċċarġjar lill-utenti fis-sens tal-Artikolu 14(1) ta' din id-direttiva.