KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fis-6 ta' Marzu 2025 [1]

Kawża C-808/23

Högkullen AB
vs
Skatteverket

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

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 72 – Valur normali – Artikolu 80 – Evalwazzjoni mill-ġdid tal-bażi tat-taxxa – Holding li l-unika attività tagħha tikkonsisti fil-provvista ta' servizzi taxxabbli lis-sussidjarji tagħha – Determinazzjoni tal-valur normali – Prevenzjoni tal-evażjoni jew tal-evitar tat-taxxa"

I. Introduzzjoni

1. F'din it-talba għal deċiżjoni preliminari, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tirrispondi għal domanda li, mingħajr il-ġurisprudenza tagħha stess, probabbli qatt ma kienet issir. Fil-fatt, skont l-hekk imsejħa ġurisprudenza "holding", kumpannija omm [2] li tieħu l-forma ta' holding tkun biss persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [3] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT") jekk "tamministra bi ħlas" lis-sussidjarji tagħha. Skont din il-ġurisprudenza, l-"involviment ta' kumpannija holding fil-ġestjoni tas-sussidjarja tagħha" huwa meqjus li jikkostitwixxi attività ekonomika, bil-kundizzjoni li din issir bi ħlas. Fost dawn hemm, b'mod partikolari, il-provvista ta' servizzi amministrattivi, finanzjarji, kummerċjali u tekniċi [4]. Ir-reazzjoni għal dan fil-prattika kienet permezz ta' diversi skemi li issa jqajmu kwistjonijiet oħra.

2. Fil-kawża ineżami, il-kumpannija holding dominanti ta' grupp ta' proprjetà immobbli "amministrat b'mod attiv" lis-sussidjarji tagħha bi ħlas ta' remunerazzjoni. F'dan ir-rigward, hija pprovdiet diversi servizzi, b'mod partikolari fil-qasam tal-ġestjoni jew fit-tqegħid

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

[2] Hija fundamentali s-sentenza tal-20 ta' Ġunju 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punt 13); ara wkoll is-sentenzi tat-8 ta' Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa relatata ma' kontribuzzjoni ta' soċju) (C-98/21, EU:C:2022:645, punti 41 *et seq*), tat-8 ta' Novembru 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punti 30 *et seq*), u tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punti 16 *et seq*).

[3] ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60, fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-perijodu inkwistjoni.

[4] Skont is-sentenza tal-5 ta' Lulju 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punt 45) il-kiri ta' bini għandu jaqa' wkoll taħt it-terminu "ġestjoni ta' ishma".

għad-dispożizzjoni ta' infrastrutturi. Il-holding ma wettqitx attivitajiet oħra. Sabiex tkun tista' tipprovdi l-imsemmija servizzi, hija ġarrbet spejjeż konsiderevoli, inklużi investimenti fit-tul. Matul is-sena inkwistjoni 2016, l-ispejjeż tal-holding eċċedew b'ħafna iktar id-dħul mill-attività tagħha fir-rigward tas-sussidjarji.

3. Din l-attività bi ħlas tal-holding hija, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, attività ekonomika li, fl-assenza ta' eżenzjoni, hija kompletament suġġetta għall-VAT. Għall-kuntrarju, fil-kawża ineżami, l-attivitajiet tas-sussidjarji jaqgħu parzjalment taħt l-eżenzjonijiet tal-VAT. Konsegwentement, is-sussidjarji ma jistgħux inaqqsu kompletament l-ammonti tat-taxxa tal-input imħallsa fuq is-servizzi tal-input tagħhom (li huma rċevew mingħand il-holding) mid-dejn tal-VAT tagħhom. Għall-kuntrarju, il-holding invokat it-totalità tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa u ħallset il-VAT relatata mal-provvisti ta' servizzi tagħha bi ħlas. Sa fejn il-prezz tax-xiri u l-prezz tal-bejgħ mill-ġdid ta' dawn is-servizzi huma identiċi, it-tranżazzjoni hija għalhekk newtrali mill-perspettiva tal-VAT fi ħdan il-grupp. Madankollu, jekk il-bejgħ mill-ġdid lis-sussidjarji jkun inqas mill-prezz tax-xiri tal-holding, il-grupp jibbenefika minn vantaġġ taħt id-dritt tal-VAT.

4. Is-sitwazzjoni deskritta iktar 'il fuq wasslet lill-awtorità tat-taxxa sabiex tevalwa mill-ġdid il-bażi taxxabbli għall-finijiet tal-VAT tas-servizzi tal-holding. Il-bażi legali f'dan ir-rigward huwa l-Artikolu 80(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan jippermetti lill-Istati Membri, f'ċerti każijiet, li jintaxxaw is-servizzi bejn impriżi konnessi mhux skont il-korrispettiv realment imħallas, iżda abbażi ta' valur fittizju (l-hekk imsejħa "bażi taxxabbli minima").

5. L-awtorità tat-taxxa tqis li dan il-valur fittizju (il-valur normali fis-sens tal-Artikolu 72 tad-Direttiva dwar il-VAT) huwa ddeterminat fil-kawża ineżami abbażi tal-ispejjeż tal-holding. Peress li l-holding naqqset mid-dejn tal-VAT tagħha l-ammonti kollha ta' taxxa tal-input imħallsa, l-awtorità tat-taxxa qieset li l-ispejjeż kollha sostnuti mill-holding kienu jikkostitwixxu l-bażi taxxabbli tat-tranżazzjonijiet tal-output tagħha.

6. Fil-kawża ineżami, il-Qorti tal-Ġustizzja issa għandha tippreċiża – bħala konsegwenza indiretta tal-ġurisprudenza "holding" tagħha – il-kamp ta' applikazzjoni tal-bażi taxxabbli minima u tippreċiża jekk l-ispejjeż kollha ta' persuna taxxabbli jistgħux effettivament jiġu inklużi fil-kalkolu tal-valur normali.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

7. Il-kuntest ġuridiku tal-Unjoni huwa kkostitwit mill-artikoli tad-Direttiva tal-VAT iċċitati iktar 'il quddiem.

8. L-Artikolu 73 ta' din id-direttiva jistabbilixxi bħala prinċipju:

"Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi ħlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inklużi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista."

9. L-Artikolu 80(1)(a) ta' din id-direttiva jipprevedi, bħala eċċezzjoni:

"(1) Sabiex jimpedixxu l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa, l-Istati Membri jistgħu fil-każijiet li ġejjin jieħdu miżuri sabiex, fir-rigward tal-forniment ta' merkanzija jew servizzi li jinvolvu rabtiet ta' familja jew rabtiet oħra personali qrib, rabtiet ta' ġestjoni, appartenenza, sħubija, finanzjarji jew legali kif definit mill-Istat Membru, l-ammont taxxabbli għandu jkun il-valur tas-suq miftuħ [il-valur normali]:

a) fejn il-konsiderazzjoni tkun aktar baxxa mill-valur tas-suq miftuħ u d-destinatarju tal-forniment ma jkollux dritt sħiħ għal tnaqqis taħt l-Artikoli 167 sa 171 u l-Artikoli 173 sa 177;"

10. L-Artikolu 72 ta' din id-direttiva jikkonċerna l-kalkolu tal-valur normali:

"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva, 'valur tas-suq miftuħ' għandha tfisser l-ammont sħiħ li, sabiex jakkwista l-merkanzija jew is-servizzi konċernati, klijent fl-istess stadju ta' kummerċjalizzazzjoni bħal dak li fih iseħħ il-forniment ta' merkanzija jew servizzi, ikollu jħallas, fil-mument ta' dak il-forniment u taħt kondizzjonijiet ta' kompetizzjoni ġusta, lil fornitur mhux relatat miegħu fit-territorju ta' l-Istat Membru li fih il-forniment ikun taxxabbli.

Fejn ma jista' jiġi aċċertat l-ebda forniment ta' merkanzija jew servizzi komparabbli, 'valur tas-suq miftuħ' għandha tfisser dan li ġej:

1. fir-rigward ta' merkanzija, ammont li ma jkunx inqas mill-prezz tax-xiri tal-merkanzija jew ta' merkanzija simili jew, fin-nuqqas ta' prezz tax-xiri, il-prezz tal-kost, determinat fil-mument tal-forniment;

2. fir-rigward ta' servizzi, ammont li ma jkunx inqas mill-ispiża sħiħa għall-persuna taxxabbli biex tforni s-servizz."

B. Id-dritt Svediż

11. Fl-Isvezja, l-Artikoli 72, 73 u 80 tad-Direttiva dwar il-VAT ġew trasposti fid-dritt nazzjonali permezz tal-Artikolu 9(1) tal-Kapitolu 1 u tal-Artikoli 2, 3 u 3a tal-Kapitolu 7 tal-Mervärdesskattelag (1994:200) (il-Liġi dwar il-VAT). Il-verżjoni l-ġdida tal-Mervärdesskattelag (2023:200), li daħlet fis-seħħ fil-frattemp, ma hijiex applikabbli għall-kawża ineżami.

12. Konformement mal-Artikolu 9(1) tal-Kapitolu 1 tal-Liġi dwar il-VAT, il-valur normali ta' provvista ta' servizzi huwa kkostitwit mit-totalità tal-ammont li ikollu jħallas id-destinatarju ta' servizz, fil-mument tal-provvista u f'kundizzjonijiet ta' kompetizzjoni ħielsa, lil fornitur indipendenti ta' tali servizz f'dan l-Istat, fl-istess stadju bħal dak li fih jiġi pprovdut is-servizz. Skont l-Artikolu 9(2), meta ma jkunx possibbli li tiġi stabbilita provvista ta' servizzi paragunabbli, il-valur normali għandu jiġi ddeterminat għal ammont li ma jkunx inqas mill-ammont tal-ispejjeż sostnuti mill-persuna taxxabbli għall-eżekuzzjoni tal-provvista ta' servizzi.

13. Skont l-Artikoli 2 u 3 tal-Kapitolu 7 tal-Liġi dwar il-VAT, il-bażi taxxabbli hija, bħala prinċipju, l-korrispettiv ta' prodott jew ta' servizz.

14. Skont l-Artikolu 3a tal-Kapitolu 7 tal-Liġi dwar il-VAT, il-bażi taxxabbli hija l-valur normali meta l-korrispettiv ikun inqas mill-valur normali, meta x-xerrej ma jkollux id-dritt li jnaqqas kompletament it-taxxa tal-input imħallsa, meta l-bejjiegħ u x-xerrej ikunu konnessi ma' xulxin u meta l-persuna taxxabbli ma tkunx f'pożizzjoni li turi b'mod kredibbli li l-korrispettiv jikkorrispondi għal prezz tas-suq.

III. Il-fatti

15. Högkullen AB (iktar 'il quddiem il-"holding"), kumpannija b'kapital azzjonarju rregolata mid-dritt Svediż, hija l-kumpannija omm dominanti ta' grupp. L-attività ekonomika tal-grupp tikkonsisti fil-ġestjoni ta' proprjetajiet immobbli permezz tat-total ta' 19-il sussidjarja diretti u indiretti. L-attività tas-sussidjarji hija parzjalment eżenti, b'tali mod li l-VAT relatata mas-servizzi tal-input tas-sussidjarja hija parzjalment eskluża mid-dritt għal tnaqqis (l-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT).

16. L-attività tal-holding hija limitata għal servizzi fi ħdan il-grupp bi ħlas lis-sussidjarji kkontrollati minnha. Dawn huma servizzi ta' ġestjoni imprenditorjali, ta' finanzjament, ta' ġestjoni immobiljari, ta' ġestjoni tal-informatika u ta' ġestjoni tar-riżorsi umani. Dawn is-servizzi huma kompletament suġġetti għall-VAT.

17. Għas-servizzi tagħha, il-holding iffatturat lis-sussidjarji tagħha, matul is-sena inkwistjoni 2016, total ta' madwar 2.3 miljun kroni Svediżi (SEK) (madwar EUR 205 000). Hija indikat li kienet iddeterminat dan l-ammont billi applikat il-metodu msejjaħ tal-kost miżjud ('cost-plus method'), metodu żviluppat għad-dritt tat-taxxa fuq id-dħul u, b'mod partikolari, għall-prezzijiet ta' trasferiment. Għal dan il-għan, hija applikat kriterju ta' tqassim li jipprovdi li ċertu proporzjon tal-ispejjeż tagħha ta' ġestjoni, ta' bini, ta' telefon, tal-informatika, ta' rappreżentazzjoni u ta' vvjaġġar kien attribwit għat-tranżazzjonijiet tal-output. Għall-kuntrarju, l-ispejjeż tal-azzjonisti kif ukoll l-ispejjeż tal-kontabbiltà, tal-awditjar, tal-laqgħat ġenerali, tal-ġbir ta' kapital, ta' ħruġ ippjanat ta' azzjonijiet ġodda u ta' ammissjoni ta' titoli għall-elenkar uffiċjali fil-borża ma għandhom ebda relazzjoni mas-servizzi tal-output. Għaldaqstant, dawn l-aħħar spejjeż ma ttiħdux inkunsiderazzjoni mill-holding għall-kalkolu tar-remunerazzjoni għas-servizzi pprovduti.

18. Matul is-sena inkwistjoni, l-ispejjeż totali tal-holding kienu jammontaw għal madwar SEK 28 miljun. Madwar nofshom kienu jikkorrispondu għal servizzi tal-input suġġetti għall-VAT. Il-bilanċ kien jikkorrispondi għal servizzi tal-input eżenti mill-VAT u għal tranżazzjonijiet mhux taxxabbli bħall-ħlas ta' salarji. Il-holding naqset l-ammonti kollha tat-taxxa tal-input imħallsa mid-dejn tal-VAT tagħha. Dan it-tnaqqis kien japplika wkoll għal servizzi tal-input li ma ttiħdux inkunsiderazzjoni fil-kalkolu tal-korrispettiv għas-servizzi tal-output.

19. Huwa paċifiku li l-holding u s-sussidjarji tagħha huma konnessi fis-sens tal-Artikolu 3a tal-Kapitolu 7 tal-Liġi Svediża dwar il-VAT. Barra minn hekk, ma hemm l-ebda dubju dwar it-traspożizzjoni korretta tal-Artikoli 72, 73 u 80 tad-Direttiva dwar il-VAT fid-dritt Svediż. Lanqas il-portata tad-dritt għal tnaqqis tal-holding ma hija kkontestata. L-awtorità tat-taxxa tassumi manifestament li s-servizzi tal-input taxxabbli kollha għandhom jiġu attribwiti direttament lis-servizzi tal-output taxxabbli pprovduti lis-sussidjarja.

20. Għaldaqstant, il-partijiet ma jaqblux biss fuq il-kwistjoni dwar jekk ir-remunerazzjoni mħallsa mis-sussidjarji jew ammont ogħla jikkostitwixxix il-bażi taxxabbli tad-dejn tal-VAT tal-holding.

21. L-iSkatteverk (l-Awtorità tat-Taxxa Svediża, iktar 'il quddiem il-"konvenuta") tqis li r-remunerazzjoni li tirċievi l-holding għas-servizzi tal-output tagħha hija inqas mill-valur normali. Huwa għalhekk li l-konvenuta ddeċidiet li tevalwa mill-ġdid il-bażi taxxabbli tas-servizzi tal-output u li żżidhom skont l-Artikolu 3a tal-Kapitolu 7 tal-Liġi dwar il-VAT. Skont il-konvenuta, it-tranżazzjonijiet tal-output tal-holding jikkostitwixxu servizz uniku. Għal dan is-servizz, ma hemmx prezz paragunabbli fis-suq ħieles, u li għalhekk il-valur normali huwa tal-inqas ugwali għall-ammont tal-ispejjeż sostnuti għall-provvista tas-servizz. Peress li l-holding ma pprovdietx servizzi oħra, il-konvenuta ħadet inkunsiderazzjoni l-ammont totali tal-ispejjeż tagħha matul is-sena inkwistjoni, jiġifieri SEK 28 miljun bħala l-bażi taxxabbli. Fuq din il-bażi, il-konvenuta kkalkolat il-VAT dovuta mill-holding.

22. Il-holding ippreżentat rikors kontra din id-deċiżjoni quddiem il-qorti tal-ewwel istanza. Din il-qorti annullat l-imsemmija ordni minħabba li l-ispejjeż kollha tal-holding ma kinux imputabbli għas-servizzi tagħha li hija pprovdiet lis-sussidjarji. B'mod partikolari, parti kbira mill-ispejjeż jirrappreżentaw ix-xogħol ta' akkumpanjament ta' eventwali ammissjoni fil-borża. Dawn l-ispejjeż ma kienu konnessi bl-ebda mod mat-tranżazzjonijiet tal-output.

23. Fuq appell tal-konvenuta, id-deċiżjoni ġiet annullata. Din id-deċiżjoni ġiet ikkonfermata bil-motivazzjoni li l-holding kienet naqqset kompletament l-ammonti kollha tat-taxxa tal-input imħallsa. Hija għalhekk assenjat l-ispejjeż kollha għall-attività ekonomika tagħha. Peress li l-attività ekonomika tal-holding kienet limitata għall-ġestjoni tas-sussidjarji, kellhom jittieħdu inkunsiderazzjoni l-ispejjeż kollha tagħha għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-valur normali. Il-holding għalhekk appellat minn din id-deċiżjoni.

IV. Il-proċeduri għal deċiżjoni preliminari

24. Il-Högsta förvaltningsdomstolen (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja) għandha dubji dwar il-legalità tal-aġir tal-konvenuta. Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li hija ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja ż-żewġ domandi li ġejjin:

"(1) Fil-kuntest tal-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet nazzjonali dwar l-evalwazzjoni mill-ġdid tal-valur taxxabbli, huwa kompatibbli mal-Artikoli 72 u 80 tad-Direttiva dwar il-VAT, meta kumpannija omm tipprovdi lis-sussidjarji tagħha servizzi bħal dawk inkwistjoni f'din il-kawża, li dawn is-servizzi jitqiesu dejjem bħala servizzi uniċi li l-valur fis-suq miftuħ tagħhom ma jistax jiġi ddeterminat permezz ta' paragun bħal dak previst fl-ewwel paragrafu tal-Artikolu 72 (ta' din id-direttiva)?

(2) Fil-kuntest tal-applikazzjoni ta' dispożizzjonijiet nazzjonali dwar l-evalwazzjoni mill-ġdid tal-valur taxxabbli, huwa kompatibbli mal-Artikoli 72 u 80 tad-Direttiva dwar il-VAT li jitqies li l-ispejjeż totali ta' kumpannija omm, inklużi l-ispejjeż ta' ġenerazzjoni ta' kapital u l-ispejjeż tal-azzjonisti, jikkostitwixxu spejjeż sostnuti mill-kumpannija għall-provvista ta' servizzi lis-sussidjarji tagħha, meta l-unika attività tal-kumpannija omm tkun il-ġestjoni attiva tas-sussidjarji tagħha u l-kumpannija omm tkun naqqset il-VAT kollha tal-input imħallsa fuq l-akkwisti tagħha?"

25. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra l-holding u l-konvenuta, il-Kummissjoni Ewropea wkoll ippreżentat osservazzjonijiet bil-miktub. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, skont l-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Proċedura, li ma tinżammx seduta għas-sottomissjonijiet orali.

V. Evalwazzjoni legali

A. Fuq il-kuntest tad-domanda preliminari: il-ġurisprudenza "holding"

26. L-awtorità tat-taxxa konvenuta tikkritika l-fatt li l-holding ibbenefikat mit-tnaqqis sħiħ tat-taxxa tal-input imħallsa għas-servizzi tal-input tagħha (sa fejn dawn kienu suġġetti għall-VAT), minkejja li l-grupp (b'mod iktar preċiż: is-sussidjarji kkontrollati mill-holding) jipprovdi servizzi parzjalment eżenti lil terzi.

27. Fil-fatt, impriża individwali li teżerċita attività ekonomika paragunabbli tista' titlob biss tnaqqis parzjali tat-taxxa tal-input imħallsa. Li kieku l-grupp ma jaġixxix permezz ta' struttura ta' holding, iżda bħala impriża individwali, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fir-rigward tal-ispejjeż ta' ġestjoni tiegħu stess ikun iddeterminat mit-tranżazzjonijiet tal-output tal-impriża individwali. It-tranżazzjonijiet eżenti abbażi ta' attivitajiet individwali għalhekk jillimitaw proporzjonalment it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Barra minn hekk, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jibqa' madankollu miksub ukoll abbażi tal-ispejjeż tal-ġestjoni tal-impriża.

28. Madankollu, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, dan ma japplikax fil-każ ta' holding [5], peress li holding li tirċievi biss dividendi, bħala prinċipju, ma teżerċitax attività ekonomika u għalhekk ma hijiex persuna taxxabbli. Is-sitwazzjoni tkun differenti (biss) meta l-l-azzjoni tkun akkumpanjata minn involviment dirett jew indirett fil-ġestjoni tal-kumpanniji li fihom tkun ġiet akkwistata l-azzjoni, bla ħsara għad-drittijiet li jkollu l-awtur tal-azzjonijiet fil-kapaċità tiegħu ta' azzjonist jew ta' soċju [6].

29. Fl-assenza ta' provvista ta' attivitajiet ta' ġestjoni bi ħlas lis-sussidjarji, skont il-ġurisprudenza "holding" tal-Qorti tal-Ġustizzja, holding ma jkollha ebda dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa skont l-Artikolu 168 ta' din id-direttiva mill-ispejjeż ta' ġestjoni tal-impriża.

30. Il-konsegwenza ta' din il-ġurisprudenza hija li kull holding ta' grupp li twettaq, kompletament jew parzjalment, tranżazzjonijiet taxxabbli għandha tipprovdi servizzi bi ħlas lis-sussidjarji sabiex tinnewtralizza l-piż tal-VAT tal-ispejjeż ta' ġestjoni tal-grupp permezz ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Konsegwentement, il-provvista ta' servizzi bi ħlas bejn il-holding u s-sussidjarji hija "stabbilita". It-tnaqqis tat-taxxa tal-input skont it-tranżazzjonijiet esterni tal-grupp b'dan il-mod għalhekk isir kważi impossibbli.

31. Il-ġurisprudenza "holding" ġiet żviluppata bħala eżempju ta' sempliċi holding finanzjarja li l-uniku għan tagħha huwa li takkwista azzjonijiet f'impriżi oħra u li ma għandhiex attivitajiet operazzjonali proprji. L-uniku dħul tagħha kien jikkonsisti f'dividendi li ma jikkostitwixxux il-korrispettiv tal-operat ekonomiku ta' proprjetà, iżda jirriżultaw mis-sempliċi żamma ta' azzjoni.

32. Huwa minnu li sempliċi holding finanzjarja li tirċievi biss dividendi minn diversi azzjonijiet ma teżerċitax attività ekonomika. Madankollu, is-sitwazzjoni hija differenti fir-rigward ta' holding dominanti li tikkontrolla l-azzjonijiet ikkontrollati tagħha. L-għan tagħha ma huwiex biss l-akkwist, iżda wkoll l-amministrazzjoni tal-azzjonijiet. Din ma hijiex komparabbli ma' sempliċi azzjonist. Ir-raġuni għaliex hija għandha tkun tista' titqies biss bħala persuna taxxabbli, meta

[5] Hija fundamentali s-sentenza tal-20 ta' Ġunju 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punt 13); ara wkoll is-sentenzi tat-8 ta' Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa relatata ma' kontribuzzjoni ta' soċju) (C-98/21, EU:C:2022:645, punt 41 *et seq*), tat-8 ta' Novembru 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punti 30 *et seq*), u tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punt 16 *et seq*).

[6] Sentenza tal-20 ta' Ġunju 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punti 13 u 14).

tipprovdi wkoll servizzi bi ħlas lis-sussidjarji, għandha tkun motivata. Il-ġurisprudenza mogħtija sa issa ma toffri l-ebda motivazzjoni f'dan ir-rigward u tistieden preċiżament li jiġu adottati arranġamenti. Dan huwa rifless ukoll fil-kawża ineżami.

33. Fl-assenza ta' din il-ġurisprudenza, ma jkunx hemm lok li jinġabru remunerazzjonijiet distinti għall-"ġestjoni tal-azzjonijiet" (ikun biżżejjed, fir-rigward tat-taxxa fuq id-dħul, allokazzjoni purament interna għall-ispejjeż) u t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mill-holding għandu jiġi aċċettat biss proporzjonalment, skont it-tranżazzjonijiet tal-output taxxabbli tal-azzjonijiet tagħha. Id-domandi magħmula fil-kawża ineżami dwar l-applikazzjoni ta' bażi taxxabbli fittizja huma għalhekk superfluwi. Din tkun soluzzjoni sempliċi u probabbilment preferibbli.

34. Il-prinċipju ta' newtralità tal-forma ġuridika, li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrikonoxxi u tenfasizza [7] fir-realtà jimmilita wkoll favur eżenzjoni mill-VAT sal-ammont identiku tal-ispejjeż ta' ġestjoni tal-impriża fiż-żewġ każijiet (imprenditur individwali b'diversi oqsma tan-negozju versus soċju dominanti ta' grupp b'diversi oqsma tan-negozju li huma koperti mis-sussidjarji). L-imprenditur individwali jeżerċita attività ekonomika *diretta* u s-soċju dominanti ta' grupp huwa *indirett*, jiġifieri permezz tas-sussidjarji li huwa jikkontrolla. Meta ż-żewġ impriżi jeżerċitaw l-istess attività ekonomika, la l-imprenditur individwali u lanqas is-soċju dominanti ta' grupp ma għandhom jiġu mġiegħla jikkonkludu kuntratti ta' provvista ta' servizzi bi ħlas mal-impriża "tagħhom" sabiex ikunu jistgħu jnaqqsu l-VAT tal-input imħallsa bħala persuna taxxabbli [8], sabiex il-VAT tkun newtrali fir-rigward tagħhom.

35. Konsegwentement, kieku l-Qorti tal-Ġustizzja kellha taċċetta fil-futur li holding dominanti teżerċita attività ekonomika indiretta fin-nuqqas ta' provvista ta' servizzi bi ħlas lis-sussidjarji tagħha u li hija jkollha l-kwalità ta' persuna taxxabbli f'dan ir-rigward, ħafna mill-kawżi f'dan ir-rigward ma jkunux għadhom pendenti fil-futur. Jekk dan ma jkunx il-każ, l-inċentiv ikompli jipprovdi servizzi mutwalistiċi artifiċjali bi ħlas f'sitwazzjonijiet ta' holding. Għalhekk tqum il-kwistjoni dwar l-ammont tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mill-holding [9], jew – bħal fil-kawża ineżami – dwar l-ammont tal-bażi taxxabbli tal-provvisti ta' servizzi pprovduti lis-sussidjarji. Dan l-aħħar punt huwa partikolarment diffiċli, peress li, kif spjegat fil-punti 26 *et seq* iktar' il fuq, fir-realtà dan jirrigwarda biss it-tnaqqis korrett tat-taxxa tal-input imħallsa mill-kumpannija holding.

B. L-ewwel domanda preliminari

36. L-ewwel domanda preliminari tirrigwarda d-determinazzjoni tal-bażi taxxabbli. Bħala prinċipju, skont l-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT, huwa l-korrispettiv irċevut mill-fornitur li huwa determinanti f'dan ir-rigward. Skont l-Artikolu 80, sabiex jipprevjeni l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa, l-Istat Membru jista', f'ċerti sitwazzjonijiet ta' prossimità bejn il-fornitur u l-benefiċjarju, jiddetermina li l-valur normali huwa l-bażi taxxabbli. Skont l-Artikolu 72, il-valur normali huwa l-ammont kollu li benefiċjarju kien iħallas fl-istess stadju

[7] Ara biss fil-qasam tal-eżenzjonijiet: sentenzi tat-28 ta' Ġunju 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punt 26) u tal-4 ta' Mejju 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punt 53), tat-3 ta' April 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, punt 24), tal-10 ta' Settembru 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 30), u tat-7 ta' Settembru 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20).

[8] Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, punt 47).

[9] B'hekk reċentement is-sentenza tat-8 ta' Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa relatata ma' kontribuzzjoni ta' soċju) (C-98/21, EU:C:2022:645).

tal-bejgħ għal servizz (fil-kawża ineżami) paragunabbli. Huwa biss meta ebda provvista ta' servizzi paragunabbli ma tkun tista' tiġi identifikata li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni l-ispejjeż sostnuti mill-persuna taxxabbli għall-eżekuzzjoni tal-provvista ta' servizzi.

37. Għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-valur normali skont l-Artikolu 72 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf jekk is-servizzi ta' ġestjoni pprovduti minn holding lis-sussidjarji tagħha jikkostitwixxux servizzi uniċi li għalihom ikollu jiġi stabbilit *valur* normali uniku.

38. Sabiex tingħata risposta għal din id-domanda, għandu l-ewwel jiġi ddeterminat jekk fil-kawża ineżami l-holding tipprovdix servizz wieħed (uniku) jew diversi servizzi li għandhom jiġu evalwati separatament (ara, f'dan ir-rigward taħt, il-punt 1). Huwa biss f'dan l-istadju li jkun possibbli li jiġi evalwat kif għandu jiġi kkalkolat il-valur normali (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 2).

1. Fuq l-uniċità tas-servizz

a) Kriterju ta' uniċità ta' għadd ta' servizzi

39. F'ġurisprudenza stabbilita, il-Qorti tal-Ġustizzja titlaq mill-prinċipju li, għall-finijiet tal-VAT, kull servizz għandu normalment jitqies bħala distint u indipendenti [10]. Dan jirriżulta mill-Artikolu 1(2) kif ukoll mill-Artikolu 2 tad-Direttiva dwar il-VAT [11]. Dan japplika wkoll meta jkun hemm ċerta rabta bejn diversi tranżazzjonijiet minħabba li dawn jissodisfaw għan ekonomiku wieħed [12].

40. Madankollu, dan il-prinċipju ta' indipendenza ta' kull servizz ma huwiex assolut. Fil-fatt, fl-interess tal-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT, it-tranżazzjonijiet ma għandhomx jiġu *diviżi b'mod artifiċjali* [13]. It-trattament tal-VAT ta' għadd ta' servizzi jinsab għalhekk f'tensjoni bejn, minn naħa, il-prinċipju ta' indipendenza tas-servizzi u, min-naħa l-oħra, il-projbizzjoni li jiġu diviżi artifiċjalment tranżazzjonijiet uniċi. F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja żviluppat żewġ eċċezzjonijiet għall-prinċipju tal-indipendenza tas-servizz, jiġifieri, minn naħa, is-servizzi uniformament kumplessi u, min-naħa l-oħra, is-servizzi anċillari mhux awtonomi [14].

[10] Sentenzi tat-2 ta' Lulju 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 23), tat-18 ta' Jannar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 22 u tal-10 ta' Marzu 2011, Bog *et* (C-497/09, C-499/09, C-501/09 u C-502/09, EU:C:2011:135, punt 53).

[11] Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 16) u l-ġurisprudenza ċċitata.

[12] Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 18); ara s-sentenza tal-4 ta' Settembru 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 44), ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Jannar 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punt 42).

[13] Sentenzi tat-2 ta' Lulju 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 23),tat-18 ta' Jannar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 22), tas-16 ta' April 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 44), tal-10 ta' Marzu 2011, Bog *et* C-497/09, C-499/09, C-501/09 u C-502/09, EU:C:2011:135, punt 53), u tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 29).

[14] Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punti 20 *et seq*).

b) Assenza ta' servizz anċillari u assenza ta' servizz kumpless uniku

41. Servizz għandu jitqies li huwa anċillari għal servizz prinċipali, mingħajr ma jkun awtonomu, meta għall-klijenti huwa ma jikkostitwixxix għan fih innifsu, iżda mezz sabiex jitgawda bl-aħjar kundizzjonijiet is-servizz prinċipali tal-fornitur [15]. Il-qorti tar-rinviju kkonstatat li l-holding ipprovdiet lis-sussidjarji tagħha servizzi ta' ġestjoni tal-impriża, ta' finanzjament, ta' ġestjoni immobiljarja, ta' titoli, tal-informatika u ta' riżorsi umani. L-ebda wieħed minn dawn is-servizzi ma huwa servizz anċillari awtonomu fir-rigward tal-oħrajn. Fil-fatt, kull wieħed mill-imsemmi servizz għandu karattru oriġinali proprju u l-ebda wieħed minnhom ma huwa suġġett għall-ieħor fir-rigward tal-għan tagħhom.

42. Lanqas ma jeżisti servizz kumpless uniku. Fir-rigward ta' servizz kumpless uniku, diversi elementi tas-servizz jikkostitwixxu tranżazzjoni *sui generis*. Dan huwa l-każ meta żewġ elementi jew atti, jew iktar, ipprovduti mill-persuna taxxabbli jkunu tant marbuta mill-qrib li jifformaw, *oġġettivament*, servizz ekonomiku wieħed inseparabbli li t-teħid inkunsiderazzjoni tiegħu b'mod iżolat ikun ta' natura artifiċjali [16]. Il-Qorti tal-Ġustizzja tiddetermina jekk dan huwiex il-każ billi tikkonferma l-elementi karatteristiċi [17] u, għaldaqstant, in-natura tat-tranżazzjoni [18], "mill-perspettiva tal-konsumatur medju" [19] [20].

43. In-natura inseparabbli tal-elementi tas-servizz ma hijiex identifikabbli fil-kawża ineżami. Għall-kuntrarju, is-servizzi tal-holding (ġestjoni imprenditorjali, ġestjoni ta' finanzjament, ġestjoni immobiljari, ġestjoni tal-informatika u ġestjoni tar-riżorsi umani) huma ħames servizzi distinti li kull wieħed minnhom għandu natura proprja. Il-kombinazzjoni ta' dawn is-servizzi ma tbiddel xejn minn dan, peress li n-natura individwali tagħhom tibqa' viżibbli. Skont il-perċezzjoni tal-pubbliku, dan għalhekk ma huwiex servizz uniku *sui generis*. Is-servizzi pprovduti mill-holding huma wkoll aċċessibbli separatament. Fis-suq, dawn is-servizzi huma pprovduti minn fornituri speċjalizzati. Ma hemm l-ebda ħtieġa li dawn is-servizzi jiġu akkwistati flimkien.

44. Huwa minnu li s-sussidjarji ħallsu prezz uniku għas-servizzi. Dan l-indizju jimmilita, bħala prinċipju, favur l-eżistenza ta' servizz kumpless uniku [21], li madankollu, fil-każ ta' impriżi konnessi jkun ta' importanza sekondarja. Dan għaliex altrimenti l-grupp ikun huwa stess f'pożizzjoni li jinfluwenza l-evalwazzjoni tas-servizzi fir-rigward tal-VAT billi jikkonkludi remunerazzjoni unika jew diversi remunerazzjonijiet distinti. Għaldaqstant, fil-kawża ineżami, ir-remunerazzjoni unika ma tipprekludix il-preżunzjoni ta' servizzi distinti.

[15] Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 34) kif ukoll is-sentenzi tat-18 ta' Jannar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 23), tal-10 ta' Novembru 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punt 71), tal-21 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 52), tal-15 ta' Mejju 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punt 45), u tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 30).

[16] Sentenzi tat-2 ta' Lulju 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 23), tad-19 ta' Diċembru 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 33), tat-18 ta' Jannar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 22), tal-10 ta' Novembru 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punt 70), u tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punt 23).

[17] Sentenzi tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punt 22), u tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Levob Verzekeringen u OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punt 20).

[18] Sentenzi tat-18 ta' Jannar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 30), tas-27 ta' Settembru 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 18), u tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 29). Għall-kuntrarju, is-sentenzi dejjem jużaw l-istess terminu fl-oriġinal (jiġifieri fil-verżjoni Franċiża): "éléments caractéristiques".

[19] Sentenzi tad-19 ta' Lulju 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 21), tat-2 ta' Diċembru 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punt 26), u tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 29).

[20] Ara wkoll, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 22).

[21] Digriet tad-19 ta' Jannar 2012, Purple Parking u Airparks Services (C-117/11, EU:C:2012:29, punt 35), u s-sentenza tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 31).

45. F'dan il-kuntest, kif tenfasizza ġustament il-Kummissjoni, is-servizzi tal-holding għandhom jiġu evalwati separatament minn xulxin. Skont il-konstatazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, dawn huma ħames servizzi distinti pprovduti lis-sussidjarji tal-holding.

2. Fuq id-determinazzjoni tal-valur normali

46. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll dwar jekk il-valur normali tas-servizzi tal-holding huwiex iddeterminat abbażi ta' prezz ta' riferiment, konformement mal-Artikolu 72(1) tad-Direttiva dwar il-VAT, jew abbażi tal-ispejjeż tal-holding skont il-punt 2 tal-Artikolu 72(2) ta' din id-direttiva.

47. Skont il-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, dan jiddependi fuq jekk "[jistax] jiġi aċċertat […] forniment ta' […] servizzi komparabbli". Huwa biss jekk dan ma jkunx il-każ li l-ispejjeż tal-holding jistgħu jintużaw sabiex jiġi ddeterminat il-valur normali.

48. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina jekk, għas-servizzi tal-holding, il-prezzijiet ta' riferiment jistgħux jiġu ddeterminati fis-suq ħieles u, jekk ikun il-każ, l-ammont tagħhom. Peress li l-ħames servizzi tal-holding għandhom jiġu evalwati separatament, jidher probabbli li jiġu ddeterminati l-prezzijiet ta' riferiment.

49. Sa fejn il-holding akkwistat mingħand terzi s-servizzi pprovduti lis-sussidjarji tagħha, ma hemm l-ebda indizju li jissuġġerixxi li l-korrispettiv imħallas mill-holding ma għandux jitqies bħala prezz ta' riferiment. Fil-fatt, teżisti preżunzjoni li prezz imħallas bejn terzi jikkorrispondi għall-valur tas-suq ta' servizz.

3. Konklużjoni dwar l-ewwel domanda preliminari

50. Il-valur normali għandu jiġi ddeterminat separatament, għal kull wieħed mis-servizzi tal-holding, abbażi tal-prezzijiet ta' riferiment imsemmija fl-Artikolu 72(1) tad-Direttiva dwar il-VAT. Fil-kawża ineżami, ma tistax tiġi aċċettata l-eżistenza ta' għadd ta' servizzi inseparabbli li għalihom ma jkunx jeżisti prezz ta' riferiment.

C. Sussidjarjament: fuq it-tieni domanda preliminari

51. Permezz tat-tieni domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf kif għandha tiġi ddeterminata l-"ispiża sħiħa għall-persuna taxxabbli biex tforni s-servizz" fis-sens tal-punt 2 tal-Artikolu 72(2) tad-Direttiva dwar il-VAT. B'mod partikolari, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk dan jistax isir billi jingħaddu flimkien l-ispejjeż kollha sostnuti minn persuna taxxabbli, meta din tkun sempliċement tiġġestixxi sussidjarji u tkun naqqset mid-dejn tal-VAT tagħha l-ammonti kollha tal-VAT tal-input imħallsa fuq is-servizzi tal-input tagħha. Madankollu, din il-kwistjoni tqum fil-kawża ineżami biss jekk ikun possibbli li tiġi aċċettata l-eżistenza ta' għadd ta' servizzi indissoċjabbli li għalihom ma jeżisti ebda prezz ta' riferiment. Għaldaqstant, ir-risposta għal din id-domanda għandha tingħata biss sussidjarjament.

1. Kundizzjoni imperattiva tal-Artikolu 80 tad-Direttiva dwar il-VAT: riskju ta' evażjoni jew ta' evitar tat-taxxa

52. Madankollu, l-applikazzjoni tal-valur normali tippreżupponi, qabelxejn, li l-ewwel sentenza tal-Artikolu 80(1) tad-Direttiva dwar il-VAT tkun rilevanti, jiġifieri li jeżisti riskju ta' evażjoni jew ta' evitar tat-taxxa. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 73 ta' din id-direttiva, l-ispejjeż kollha tal-konsumatur jikkostitwixxu l-bażi taxxabbli.

53. Peress li l-holding irċeviet korrispettiv mingħand is-sussidjarji tagħha għas-servizzi tagħha, dan il-valur effettivament irċevut jikkostitwixxi, bħala prinċipju, skont l-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-bażi taxxabbli [22] tal-VAT. Għaldaqstant, l-ammont tal-bażi taxxabbli ma huwiex stabbilit mil-leġiżlatur, iżda huwa ddeterminat b'mod awtonomu mill-persuna taxxabbli u mid-destinatarju tas-servizz. Dak li huwa determinanti huwa l-ammont li d-destinatarju jkollu jonfoq sabiex jikseb is-servizz. Il-kwistjoni dwar jekk dan huwiex ogħla jew inqas mill-valur tas-suq ma hijiex, bħala prinċipju, rilevanti mill-perspettiva tal-VAT.

54. Is-sempliċi fatt li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fuq servizzi tal-input jeċċedi d-dejn fiskali li jirriżulta mis-servizzi tal-output ma huwiex – kif ġustament tenfasizza l-holding fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha – indizju ta' evażjoni jew ta' evitar tat-taxxa [23]. Anki bejgħ ta' prodotti taħt il-prezz normali tas-suq ma joħloqx riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa, peress li, kif tenfasizza wkoll ġustament il-Kummissjoni, il-prinċipju ta' distakkament huwa, bħala prinċipju, irrilevanti fil-qasam tal-VAT (minħabba n-natura tiegħu ta' taxxa indiretta fuq il-konsum). *A fortiori*, dan ma joħloqx riskju ta' evażjoni jew ta' evitar tat-taxxa. Fl-aħħar mill-aħħar, huwa d-destinatarju tas-servizz (u mhux il-fornitur) li għandu u li se jkun intaxxat skont l-ispejjeż tiegħu (u mhux skont l-ispejjeż normali) ta' oġġett ta' konsum (kunsinna jew provvista ta' servizzi).

55. Il-fatt li l-fornitur ma jkunx iġġenera profitti huwa wkoll irrilevanti għad-dritt tal-VAT (ara, b'mod partikolari, l-Artikolu 9 tad-Direttiva dwar il-VAT: "b'mod indipendenti, twettaq […] attività ekonomika […] ir-riżultat [tagħha]"). Għaldaqstant, ir-riskju li l-Artikolu 80 tad-Direttiva dwar il-VAT ifittex li jiġġieled ma jistax jiġi mill-ammont tal-prezz u mid-dħul mit-taxxa li jirriżulta minnu. Għalhekk, id-dritt tal-VAT jaċċetta prezz li ma jkoprix l-ispejjeż bejn il-persuna taxxabbli u d-destinatarju tas-servizz.

56. Madankollu, meta l-persuna taxxabbli (holding) u d-destinatarju tas-servizz (sussidjarja) ikunu impriżi konnessi, l-iffissar tal-prezzijiet bejniethom huwa, għal raġuni oħra, suġġett għad-dritt tal-VAT. L-eżempji li ġejjin juru dan li ġej, li jitilqu minn rata ta' VAT ta' 20 %:

57. Il-holding takkwista servizz mingħand terz għal 120 (inkluża l-VAT li tammonta għal 20) u tbigħu mill-ġdid bi ħlas lis-sussidjarja. Is-sussidjarja ma jkollhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input peress li twettaq tranżazzjonijiet eżenti. Fil-każ ta' prezz tal-bejgħ ta' 120, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa u d-dejn fiskali tal-holding ipaċu lil xulxin, b'tali mod li s-sussidjarja tkun suġġetta għall-VAT ta' 20. Din tal-aħħar ma tistax tinnewtralizzaha fl-assenza ta' dritt għal tnaqqis. Konsegwentement, il-grupp ikun suġġett għal VAT mhux deduċibbli ta' 20. L-istess riżultat iseħħ fil-każ ta' imprenditur individwali li, minħabba t-tranżazzjonijiet eżenti tiegħu, ma jkollux id-dritt li jnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa.

[22] Sentenza tas-26 ta' April 2012, Balkan and Sea Properties u Provadinvest (C-621/10 u C-129/11, EU:C:2012:248, punt 43 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[23] Dan jikkorrispondi wkoll għall-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja – ara, pereżempju, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punt 24 *et seq*), u tad-29 ta' Mejju 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punt 26).

58. B'kuntrast ma' dan, fil-każ ta' prezz tal-bejgħ ta' 60, il-holding tkompli tnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa ta' 20, iżda dejn fiskali jkun biss ta' 10 (20/120 minn 60), b'tali mod li s-sussidjarja tkun suġġetta biss għal 10. Il-grupp b'hekk ikun naqqas bin-nofs l-ispejjeż marbuta mal-esklużjoni tas-sussidjarja mid-dritt għal tnaqqis. Konsegwentement, l-impriżi konnessi mill-qrib ikollhom interess li jinvokaw il-possibbiltà li jintlaħaq ftehim, f'każijiet bħal dawn, mhux fuq il-prezz tax-xiri, iżda fuq prezz iktar baxx. Dan ma jkunx possibbli għal imprenditur individwali. Il-prossimità partikolari tal-fornituri u tad-destinatarji tas-servizz toħloq riskju fir-rigward tad-dritt tal-VAT (ħolqien ta' tnaqqis mhux iġġustifikat tat-taxxa tal-input imħallsa, fil-kawża ineżami fi ħdan il-grupp), li l-Artikolu 80 huwa intiż li jipprekludi.

59. Konsegwentement, fil-każijiet imsemmija fl-Artikolu 80 tad-Direttiva dwar il-VAT, l-Istati Membri jistgħu, eċċezzjonalment [24], jikkalkolaw il-VAT mhux abbażi tal-korrispettiv reali, iżda abbażi tal-valur normali ogħla msemmi fl-Artikolu 72. L-Artikolu 80(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jippreżupponi li provvista ta' servizzi titwettaq bejn impriżi konnessi, li d-destinatarju tas-servizz ma jibbenefikax minn dritt sħiħ għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa u li jeżisti riskju ta' evażjoni jew ta' evitar tat-taxxa. Jekk dawn il-kundizzjonijiet jiġu ssodisfatti, il-valur normali fis-sens tal-Artikolu 72 għandu jiġi pparagunat mal-korrispettiv attwali. Jekk il-korrispettiv ikun inqas mill-valur normali, il-valur normali jkun jikkostitwixxi l-bażi taxxabbli tal-VAT.

60. Huwa paċifiku bejn il-partijiet li l-holding u s-sussidjarji tagħha huma impriżi konnessi u li d-destinatarji tas-servizzi (is-sussidjarji) ma jibbenefikawx minn dritt għal tnaqqis sħiħ. F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jiġi eżaminat biss jekk u sa fejn jeżisti riskju ta' evażjoni jew evitar tat-taxxa.

61. Madankollu, l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa huma *per se* esklużi f'ċerti ċirkustanzi. Dan ikun il-każ sa fejn is-sitwazzjoni mwettqa mill-persuna taxxabbli ma tipperikolax id-dħul mit-taxxa.

62. Madankollu, meta l-prodotti jew servizzi jkunu pprovduti għal prezz artifiċjalment baxx jew għoli bejn il-partijiet li t-tnejn li huma jkollhom dritt li jnaqqsu l-VAT b'mod sħiħ, ma jistax ikun hemm evażjoni jew evitar tat-taxxa f'dak l-istadju [25]. F'tali każ, il-kwistjoni dwar jekk is-sussidjarji jużawx direttament servizzi esterni jew jekk il-holding tixtrihomx inizjalment u tbigħhom lis-sussidjarji bi prezz inqas jew ogħla hija (bħala prinċipju [26]) irrilevanti għall-ammont globali tal-piż tal-VAT sostnut mill-grupp.

63. Bl-istess mod, id-dħul mit-taxxa minn servizzi fi ħdan il-grupp ma jkunx mhedded jekk l-ispejjeż tal-kumpannija fornitriċi (il-holding) ma kinux suġġetti għall-VAT (pereżempju l-ħlas tas-salarju). Dak li huwa determinanti huwa li l-holding ma setgħetx tinvoka dritt għal tnaqqis f'dan ir-rigward. F'dan ir-rigward, kuntrarjament għal dak li jidher li tqis l-awtorità tat-taxxa Svediża, l-esklużjoni parzjali tad-destinatarju tas-servizz tiegħu (jiġifieri s-sussidjarji) mid-dritt għal tnaqqis ma hijiex rilevanti. Ma jinħoloq l-ebda tnaqqis mhux dovut fi ħdan il-grupp. Imprenditur individwali li għandu spejjeż paragunabbli u li jeżerċita attività ekonomika paragunabbli huwa wkoll suġġett għall-VAT għall-istess ammont bħall-grupp.

[24] Dwar in-natura eċċezzjonali tal-Artikolu 80, ara espressament is-sentenza tas-26 ta' April 2012, Balkan and Sea Properties u Provadinvest (C-621/10 u C-129/11, EU:C:2012:248, punt 45). Dwar in-natura eċċezzjonali tad-dispożizzjoni preċedenti, ara s-sentenza tad-29 ta' Mejju 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punt 24).

[25] Sentenza tas-26 ta' April 2012, Balkan and Sea Properties u Provadinvest (C-621/10 u C-129/11, EU:C:2012:248, punt 47).

[26] Eċċezzjoni tapplika għall-akkwist ta' assi li l-użu sussegwenti tagħhom jista' jwassal għal aġġustament tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa skont l-Artikoli 184 *et seq* tad-Direttiva dwar il-VAT.

64. Id-dħul mit-taxxa huwa għalhekk mhedded sa fejn, l-ewwel nett, il-holding takkwista servizzi suġġetti għall-VAT, it-tieni nett, is-sussidjarji ma jibbenefikawx mit-tnaqqis kollu tat-taxxa tal-input imħallsa u, it-tielet nett, il-holding tbigħ mill-ġdid lis-sussidjarji s-servizzi akkwistati għal remunerazzjoni inqas mill-prezz tax-xiri. Jekk, f'tali każ (fil-kuntest tal-"ġestjoni bi ħlas" meħtieġa mill-Qorti tal-Ġustizzja), il-holding tittrasferixxi s-servizzi tal-input tagħha lis-sussidjarji tagħha bi prezz artifiċjalment baxx, il-grupp jista' parzjalment inaqqas l-ispejjeż tat-taxxa fuq il-valur miżjud marbuta mal-assenza tal-possibbiltà ta' dritt għal tnaqqis tas-sussidjarji.

65. Madankollu, sa fejn l-ispejjeż tal-holding ma humiex suġġetti għall-VAT, dan ma jkunx possibbli. F'dan ir-rigward, ma jkun hemm ebda riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa. Dan japplika anki jekk id-destinatarji tas-servizz (is-sussidjarji) ma jkollhomx dritt għal tnaqqis sħiħ tat-taxxa tal-input imħallsa. Il-fatt li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mid-destinatarju tas-servizz ma jistax ikun determinanti għall-finijiet tal-konstatazzjoni ta' riskju fiskali diġà jirriżulta mill-fatt li din il-kundizzjoni tissemma separatament fl-Artikolu 80(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT. Din il-karatteristika tkun superfluwa li kieku kellha tiġi eżaminata fl-istess ħin sabiex jiġi ddeterminat jekk jeżistix riskju ta' evażjoni jew evitar tat-taxxa.

66. Ir-rilevanza legali tal-fatt li s-servizzi tal-input kienu suġġetti għal taxxa tal-input tidher ukoll fir-rigward tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 16 kif ukoll l-Artikolu 26(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, dawn jippreżupponu wkoll, għall-finzjoni bħala servizzi bi ħlas (u għalhekk żieda fl-ammont tal-bażi taxxabbli), li s-servizzi tal-input li ġew ipprovduti mingħajr ħlas taw lok għal dritt għal tnaqqis. Bħala riżultat, kemm l-Artikolu 80 moqri flimkien mal-Artikolu 72 kif ukoll l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 16 u l-Artikolu 26(1)(a) tad-Direttiva tal-VAT għandhom l-istess għan. Dawn jirrigwardaw il-korrezzjoni ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa minn dawk li, mingħajr ħlas jew parzjalment bi ħlas, jittrasferixxu prodotti jew servizzi lil terzi.

67. Abbażi tal-konstatazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, dan ifisser li l-Artikolu 80(1)(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jista' japplika biss għal madwar nofs is-servizzi tal-output tal-holding (madwar SEK 14-il miljun). Fil-fatt, għalkemm il-holding ekonomikament allokat l-ispejjeż kollha tagħha għas-servizzi tal-output tagħha, madwar nofs l-ispejjeż tagħha biss ġew suġġetti għall-VAT. L-iktar l-iktar, jista' jkun hemm riskju ta' telf ta' dħul mit-taxxa fis-sens tal-Artikolu 80 tad-Direttiva dwar il-VAT.

2. Fuq ir-rilevanza tal-ispejjeż tal-holding

68. Sa fejn japplika l-Artikolu 80 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-valur normali tas-servizzi għandu jiġi ddeterminat skont l-Artikolu 72 ta' din id-direttiva. Skont l-Artikolu 72(1), dan jirriżulta prinċipalment mill-ammont li destinatarju normalment ikollu jħallas għal kunsinna jew għal provvista ta' servizzi paragunabbli. Huwa biss sa fejn il-qorti tar-rinviju tasal għall-konklużjoni li ebda prezz ta' riferiment ma jista' jiġi ddeterminat li, skont il-punt 2 tal-Artikolu 72(2) tad-Direttiva dwar il-VAT, l-ispejjeż sostnuti mill-holding għall-provvista tas-servizz jikkostitwixxu l-valur normali (ara, f'dan ir-rigward, il-kunsiderazzjonijiet dwar l-ewwel domanda preliminari, punt 46 *et seq*).

69. Madankollu, l-inklużjoni fil-kalkolu, b'mod fiss u awtomatiku, tal-ispejjeż kollha tal-holding tas-sena kalendarja inkwistjoni, kif għamlet il-konvenuta, twassal għal riżultati żbaljati. Kif tenfasizza ġustament il-Kummissjoni, il-valur normali għandu pjuttost jiġi kkalkolat separatament għal kull servizz u għalhekk ma jistax jiġi ddeterminat fuq il-bażi tal-ispejjeż totali ta'

sena. Pereżempju, l-ispejjeż għall-akkwist futur ta' azzjoni (jew IPO tal-holding) ma huwa relatati b'ebda mod mas-servizzi pprovduti lis-sussidjarji attwali. Għaldaqstant, huma lanqas ma jistgħu jinfluwenzaw il-bażi taxxabbli ta' dawn is-servizzi.

70. Ma' dan jiżdied il-fatt li ċerti spejjeż suġġetti għat-taxxa tal-input jiġu amortizzati biss fuq perijodu itwal [27]. Huwa għalhekk preċiżament fil-każ ta' investimenti kbar li l-eċċessi ta' taxxa tal-input jkunu inerenti għas-sistema. Għalhekk, il-kostruzzjoni ta' ċentru tal-informatika mill-holding, sabiex tipprovdi servizzi informatiċi bi ħlas lis-sussidjarji, tinvolvi spejjeż għoljin matul is-sena tal-kostruzzjoni (b'piż għoli tal-VAT li jista' jiġi nnewtralizzat bit-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa tal-holding).

71. L-inklużjoni sħiħa ta' tali spejjeż ta' investiment fis-sena tal-ħlas tagħhom fid-determinazzjoni tal-valur normali ta' servizz hekk ipprovdut fl-istess sena ma tirriflettix ir-realtà ekonomika. Għall-kuntrarju, dawn l-ispejjeż għandhom jiġu attribwiti wkoll lis-servizzi tas-snin ta' wara. Anki jekk dan l-aspett ma ġiex riprodott direttament fil-formulazzjoni tal-Artikolu 72 tad-Direttiva dwar il-VAT, madankollu dan għandu jittieħed inkunsiderazzjoni fid-dritt tal-VAT.

72. Minn naħa, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet espressament li anki prezz tas-suq inqas mill-prezz tal-kost ma jippermettix l-applikazzjoni tal-Artikolu 80 tad-Direttiva dwar il-VAT [28]. Madankollu, prezz tas-suq iqassam ukoll l-ispejjeż tal-investiment fit-tul fuq diversi snin. Min-naħa l-oħra, dan jirriżulta, pereżempju, mid-dispożizzjoni tal-Artikolu 187 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jipprovdi li, fil-każ ta' bidla fis-sitwazzjoni, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fir-rigward tal-ispejjeż ta' investiment ma għandux jiġi kkoreġut immedjatament, iżda wkoll fuq diversi snin [29]. Din l-evalwazzjoni u l-perijodi msemmija fih – li l-Istati Membri jistgħu jinfluwenzaw parzjalment — jistgħu, fil-kawża ineżami, jiġu applikati b'analoġija. Konsegwentement, il-kunċett tal-ispejjeż użat fit-tieni punt tal-Artikolu 72(2) tad-Direttiva dwar il-VAT jeżiġi tnaqqis teleoloġiku.

3. Konklużjoni fuq it-tieni domanda preliminari

73. Għaldaqstant, ir-risposta għat-tieni domanda preliminari (sussidjarjament) għandha tkun li l-valur normali ta' servizzi ta' ġestjoni fi ħdan il-grupp skont l-Artikolu 80 moqri flimkien mal-Artikolu 72 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jistax jiġi stabbilit permezz ta' żieda globali tal-ispejjeż kollha ta' holding f'sena kalendarja partikolari. Għall-kuntrarju, huma biss l-ispejjeż suġġetti għall-VAT li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni. F'dan ir-rigward, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li l-ispejjeż għandhom jiġu attribwiti lid-diversi servizzi tal-output. Huwa għalhekk li l-ispejjeż għall-investimenti jistgħu jittieħdu inkunsiderazzjoni biss proporzjonalment matul is-sena li matulha jiġu sostnuti.

[27] Ara, f'dan is-sens, anki s-sentenza tad-29 ta' Mejju 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punt 29).

[28] Sentenza tad-29 ta' Mejju 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punt 26) – ukoll dwar id-dispożizzjoni preċedenti.

[29] Ara s-sentenzi tal-14 ta' Settembru 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punti 24 *et seq*).

VI. Konklużjoni

74. Għalhekk nipproponi li tingħata risposta għad-domandi preliminari magħmula mill-Högsta förvaltningsdomstol (il-Qorti Amministrattiva Suprema, l-Isvezja) kif ġej:

L-Artikoli 72 u 80 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandhom jiġu interpretati fis-sens li d-diversi servizzi amministrattivi (fil-kawża ineżami: servizzi ta' ġestjoni imprenditorjali, ta' finanzjament, kif ukoll ta' ġestjoni immobiljari, ta' ġestjoni tal-informatika u ta' ġestjoni tar-riżorsi umani) ipprovduti minn holding li tiġġestixxi lis-sussidjarji tagħha mhux dejjem jikkostitwixxu servizzi uniċi li għalihom ikun impossibbli li jiġi ddeterminat valur paragunabbli fis-sens tal-Artikolu 72(1) ta' din id-direttiva.