Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
MENGOZZI
ippreżentati fis-26 ta’ Marzu 2015[1]

Kawżi Magħquda C-108/14 u C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
vs
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
u
Finanzamt Hamburg-Mitte
vs
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

[talbiet għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (Il-Ġermanja)]

“Talba għal deċiżjoni preliminari — Tassazzjoni — Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi — Kumpannija parent (holding) li bbenefikat minn servizzi suġġetti għall-VAT għall-finijiet tal-akkwist ta’ fondi proprji użati biex jiġu ggarantiti ishma f’żewġ kumpanniji sussidjarji li fil-konfront tagħhom din l-istess kumpannija parent kienet ipprovdiet iktar tard servizzi bi ħlas — Leġiżlazzjoni nazzjonali li tillimita l-integrazzjoni fiskali għal persuni ġuridiċi li jkunu f’relazzjoni ta’ subordinazzjoni fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv”

I – **Introduzzjoni**

1. Dawn it-talbiet għal deċiżjoni preliminari, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja), essenzjalment jirrigwardaw, l-ewwel nett, il-metodu ta’ kalkolu tat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar ’il quddiem il-“VAT”) imħallsa input minn żewġ kumpanniji holdings fil-kuntest ta’ akkwist ta’ ishma fil-kapital ta’ kumpanniji oħra li fil-ġestjoni tagħhom jinvolvu ruħhom dawn il-kumpanniji holdings u, it-tieni nett, fuq il-kwistjoni ta’ jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta’ Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta’ stima[2] (iktar ’il quddiem is-“Sitt Direttiva”) jipprekludix leġiżlazzjoni fiskali li tipprojbixxi lis-soċjetajiet milli jipparteċipaw, bħala entitajiet “subordinati”, f’raggruppament ta’ VAT fis-sens ta’ dan l-artikolu.

2. Dawn id-domandi saru fil-kuntest ta’ żewġ kawżi bejn, minn naħa, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (iktar ’il quddiem “Larentia + Minerva”) u l-Finanzamt Nordenham (C-108/14) u, min-naħa l-oħra, bejn il-Finanzamt Hamburg-Mitte u Marenave Schiffahrts AG (iktar ’il quddiem “Marenave”) (C-109/14)[3].

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

2 — (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23). Billi l-fatti fil-kawżi prinċipali seħħew qabel l-1 ta’ Jannar 2007, data tad-dħul fis-seħħ tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1), din tal-aħħar, għalhekk, ma tapplikax.

3 — B’deċiżjoni tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tas-26 ta’ Marzu 2014, dawn il-kawżi ġew magħquda għall-finijiet tal-proċeduri bil-miktub u orali kif ukoll għas-sentenza.

3. Fl-ewwel kawża, Larentia + Minerva kellha, bħala soċju akkomandanti, 98 % tal-ishma ta' żewġ kumpanniji sussidjarji kkostitwiti bħala kumpannija b'responsabbiltà limitata in akkomandita (GmbH & Co. KG) li kull waħda kienet topera bastiment. Hija kienet tipprovdilhom, barra minn hekk, bħala "kumpannija holding ta' tmexxija", servizzi amministrattivi u kummerċjali bi ħlas.

4. Għal dawn is-servizzi suġġetti għall-VAT, Larentia + Minerva għamlet tnaqqis sħiħ tal-VAT li kienet ħallset input għall-akkwist, mingħand terz, ta' kapital li serva biex jiffinanzja l-akkwist minnha ta' ishma fis-sussidjarji kif ukoll l-attivitajiet tagħha ta' provvista ta' servizzi, partikolarment amministrattivi u ta' konsulenza, bi ħlas, għall-benefiċċju ta' dawn is-sussidjarji.

5. Il-Finanzamt Nordenham (l-amministrazzjoni fiskali ta' Nordenham) approvat dan it-tnaqqis biss parzjalment ħafna, fil-livell ta' 22 %, peress li l-parti l-kbira tal-ispejjeż marbutin mal-akkwisti ta' ishma fis-sussidjarji ġew imputati għall-parti mhux ekonomika tal-attività tal-kumpannija holding, jiġifieri ż-żamma ta' ishma fis-sussidjarji, fatt li ma jagħtix dritt għal tnaqqis. L-avviż ta' rettifika ta' tassazzjoni tal-24 ta' Settembru 2007 dwar il-VAT dovuta għas-sena 2005 ġie kkontestat minn Larentia + Minerva quddiem in-Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal tal-finanzi ta' Niedersachsen), li ċaħdet ir-rikors. Għalhekk Larentia + Minerva adixxew il-Bundesfinanzhof (qorti federali tal-finanzi) b'rikors ta' "Reviżjoni".

6. Fit-tieni kawża, Marenave żiedet il-kapital tagħha fl-2006 u l-ispejjeż tal-ħruġ tal-ishma marbutin ma' din iż-żieda taw lok għall-ħlas ta' VAT ta' EUR 373 347.57.

7. Din il-kumpannija, bħala kumpannija holding, akkwistat, fl-istess sena, ishma f'erba' "soċjetajiet ta' bastimenti in akkomandita", li huma soċjetajiet, u li hija pparteċipat fil-ġestjoni kummerċjali tagħhom, permezz ta' remunerazzjoni. Mill-VAT dovuta skont id-dħul magħmul minn din l-attività ta' ġestjoni fl-2006, hija naqqset b'mod partikolari s-somma sħiħa ta' EUR 373 347.57 għall-VAT imħallsa input.

8. B'deċiżjoni tal-15 ta' Jannar 2009, il-Finanzamt Hamburg-Mitte (l-amministrazzjoni fiskali ta' Hamburg-Mitte) ma aċċettatx it-tnaqqis korrispondenti għal din is-somma, fin-nuqqas ta' involviment effettiv tal-kumpannija holding fil-ġestjoni tas-sussidjarji. Il-Finanzgericht Hamburg-Mitte madankollu laqgħet l-appell minn din id-deċiżjoni u aċċettat fl-intier tiegħu t-tnaqqis li kien sar minn Marenave. Il-Finanzamt Hamburg-Mitte adixxiet il-Bundesfinanzhof b'rikors ta' "Reviżjoni" mis-sentenza tal-Finanzgericht Hamburg-Mitte.

9. Fiż-żewġ kawżi mressqa quddiemha, il-qorti tar-rinviju tqis li s-servizzi akkwistati mill-kumpanniji holdings jintużaw kemm għall-benefiċċju tal-attivitajiet ekonomiċi kif ukoll mhux ekonomiċi u li jagħtu lok għal dritt għal tnaqqis biss sa fejn l-ispejjeż tagħhom għandhom jiġu imputati fuq l-attività ekonomika tal-kumpanniji holdings. Għaldaqstant, il-qorti tar-rinviju tqis li ma jeżistix dritt għal tnaqqis sħiħ, filwaqt li għandha dubji dwar jekk il-prinċipji enunċjati mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) jipprekludux tali konstatazzjoni. Madankollu, il-qorti tar-rinviju ma tistaqsix direttament lill-Qorti tal-Ġustizzja fuq dan is-suġġett. Fil-fatt, l-ewwel domanda preliminari tagħha tillimita ruħha li titlob preċiżazzjonijiet fuq il-modalitajiet ta' kalkolu tat-tnaqqis tal-VAT imħallsa input li jippermettu li jirriflettu oġġettivament is-sehem ta' imputazzjoni reali tal-infiq li sar input għall-attivitajiet ekonomiċi u għall-attivitajiet mhux ekonomiċi fil-każ tal-kumpanniji holdings. Fit-tieni lok, jekk il-kwistjoni tat-tnaqqis tal-VAT imħallas input mill-kumpanniji holdings għandha tissolva billi jittieħdu inkunsiderazzjoni t-tranżazzjonijiet taxxabbli output magħmulin mis-sussidjarji fir-rigward ta' terzi, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-portata tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva dwar ir-raggrupament tal-VAT, li ġie invokat għall-ewwel darba fil-kuntest tal-proċedura ta' "Reviżjoni" minn Larentia + Minerva kif ukoll minn Marenave. F'dan ir-rigward, hija tistaqsi jekk id-dritt nazzjonali huwiex kompatibbli ma' din id-dispożizzjoni meta jeskludi b'mod partikolari dispożizzjoni bħal din għal soċjetajiet u jekk le, jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jistax jiġi invokat direttament mill-persuni taxxabbli.

10. Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi, il-qorti tar-rinviju ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha, f'kull waħda mill-kawżi, u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Skont liema metodu ta' kalkolu għandu jiġi kkalkolat it-tnaqqis (parzjali) tat-taxxa tal-input imħallsa minn kumpannija holding fir-rigward ta' provvisti [servizzi] marbuta mal-akkwist ta' kapital maħsub sabiex jinxtraw ishma f'kumpanniji sussidjarji meta l-kumpannija holding tipprovdi sussegwentement lil dawn il-kumpanniji (kif previst minn qabel) diversi provvisti suġġetti [għall-VAT]?

2) Id-dispożizzjoni dwar l-assimilazzjoni ta' diversi persuni bħala persuna taxxabbli waħda, li tinsab fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva [...], tipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tirrikjedi (l-ewwel nett) li persuna ġuridika waħda biss, u għalhekk mhux soċjetà, tista' tiġi integrata fl-impriża ta' persuna taxxabbli oħra (l-impriża msejħa dominanti) u li tippresupponi (it-tieni nett) li din il-persuna ġuridika tkun 'integrata fl-impriża dominanti' minn aspett finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv (fis-sens ta' ġerarkija fir-relazzjonijiet)?

3) Fil-każ li t-tieni domanda tingħata risposta fl-affermattiv, persuna taxxabbli tista' tinvoka direttament it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva [...]?"

11. Dawn id-domandi kienu s-suġġett ta' osservazzjonijiet bil-miktub min-naħa ta' Larentia + Minerva, ta' Marenave, tal-Gvern Ġermaniż, tal-Irlanda, tal-Gvern Awstrijak u tal-Gvern tar-Renju Unit, kif ukoll tal-Kummissjoni Ewropea. Bl-eċċezzjoni tal-Gvern Awstrijak li ma kienx irrappreżentat matul l-proċedura orali, dawn il-partijiet ikkonċernati flimkien mal-Gvern Pollakk instemgħu fis-seduta tas-7 ta' Jannar 2015.

II – **Analiżi**

A – *Fuq l-ewwel domanda preliminari*

12. Kif osservajt fil-punt 9 ta' dawn il-konklużjonijiet, l-ewwel domanda preliminari magħmula mill-qorti tar-rinviju hija bbażata fuq il-postulat li jeżisti biss tnaqqis wieħed (parzjali) tal-VAT imħallsa miż-żewġ kumpanniji holdings inkwistjoni fil-kawżi prinċipali sa fejn, fir-rigward ta' Larentia + Minerva, l-ispejjeż tal-akkwisti ta' ishma fis-sussidjarji tagħha, u għal dak li jirrigwarda Marenave, l-ispejjeż tal-ħruġ ta' ishma, fil-parti l-kbira tagħhom, huma attribwiti għall-attività mhux ekonomika ta' dawn il-holdings intiżi għall-akkwist u ż-żamma-ġestjoni tal-ishma fis-sussidjarji rispettivi tagħhom.

13. Filwaqt li tibbaża ruħha fuq din il-premessa, il-qorti tar-rinviju titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tagħtiha indikazzjonijiet iktar preċiżi fuq il-metodu ta' kalkolu li għandu jiġi applikat sabiex bl-iktar mod oġġettiv u uniformi possibbli titqassam il-VAT imħallsa input meta l-infiq ta' kumpannija holding jiġi attribwit għal attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi.

14. Jekk wieħed jillimita ruħu strettament biex jirrispondi din id-domanda, inqis, l-istess bħal bqija tal-partijiet ikkonċernati li intervjenew f'din il-proċedura, li hemm lok li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddikjara li ma għandhiex kompetenza tipprovdi indikazzjonijiet dwar tali metodu ta' kalkolu iktar minn dawk li jirriżultaw diġà mill-ġurisprudenza attwali tagħha.

15. Fil-fatt, għandu b'mod partikolari jitfakkar li, adita b'domanda analoga fil-kawża Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), il-Qorti tal-Ġustizzja osservat li d-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva ma fihomx regoli li għandhom bħala s-suġġett il-metodi jew il-kriterji li l-Istati Membri huma obbligati li japplikaw meta jadottaw dispożizzjonijiet li jippermettu tqassim tal-ammonti ta' VAT imħallsa input skont jekk l-infiq korrispondenti huwiex marbut ma' attivitajiet ekonomiċi jew attivitajiet mhux ekonomiċi, għaliex ir-regoli tat-tnaqqis tal-VAT imħallsa input, previsti fis-Sitt Direttiva, huma

konnessi esklużivament ma' attivitajiet ekonomiċi[4].

16. Għaldaqstant, peress li s-Sitt Direttiva ma tagħtix l-indikazzjonijiet meħtieġa għal dawn id-determinazzjonijiet kwantitattivi, huma l-Istati Membri li għandhom jistabbilixxu metodi u kriterji xierqa għal dan l-iskop, billi jeżerċitaw is-setgħa diskrezzjonali tagħhom u jqisu l-għan u l-istruttura ta' din id-direttiva, b'mod partikolari fl-osservanza tal-prinċipju ta' newtralità fiskali[5].

17. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeduċiet minn dan li, fl-eżerċizzju ta' din is-setgħa diskrezzjonali, l-Istati Membri għandhom jiggarantixxu li t-tnaqqis isir biss mill-parti tal-VAT li hija proporzjonali mal-ammont marbut ma tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis, u għalhekk jiżguraw li l-kalkolu *pro rata* bejn attivitajiet ekonomiċi u attivitajiet mhux ekonomiċi jirrifletti oġġettivament is-sehem ta' imputazzjoni reali ta' nfiq input għal kull waħda miż-żewġ attivitajiet. F'dan l-istess kuntest, l-Istati Membri huma madankollu awtorizzati li japplikaw kwalunkwe kriterju ta' tqassim xieraq, bħal dawk skont in-natura tal-investiment jew skont in-natura tat-tranżazzjoni (li kienu ssemmew mill-qorti nazzjonali fil-kawża Securenta), mingħajr ma jkunu obbligati li jillimitaw ruħhom għal wieħed minn dawn il-metodi[6].

18. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonfermat dawn il-kunsiderazzjonijiet fil-punti 42 u 47 tas-sentenza Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), fejn essenzjalment fakkret li, indipendentement mill-modalitajiet ta' kalkolu magħżula jew applikati mill-Istati Membri, dawn il-modalitajiet għandhom jirriflettu oġġettivament is-sehem ta' imputazzjoni reali tal-infiq input, rispettivament, għall-attivitajiet ekonomiċi u għall-attivitajiet mhux ekonomiċi.

19. F'dawn il-kawżi, il-qorti tar-rinviju tirrileva li l-leġiżlatur Ġermaniż, sal-ġurnata tal-lum, għadu ma adotta l-ebda kriterju ta' tqassim bħal dawk imsemmija mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Securenta, fatt li jwassal għal inċertezza legali kbira li għandha, fil-fehma tiegħu, tiġi rrimedjata mill-Qorti tal-Ġustizzja.

20. Inqis li l-Qorti tal-Ġustizzja ma għandiex taċċetta din l-istedina kemm għal raġunijiet marbuta mal-osservanza tal-kompetenza residwa tal-Istati Membri kif ukoll għal raġunijiet prattiċi marbuta mad-diversità u mal-kumplessità tas-sitwazzjonijiet fattwali li bl-ebda mod ma jawtorizzaw lill-Qorti tal-Ġustizzja tippreferi metodu jew kriterju ta' tqassim minn ieħor.

21. Għal raġunijiet analogi, il-fatt li leġiżlatur nazzjonali ma jkunx għadu għażel metodu wieħed jew ieħor, imma jkun ippreferа, kif issostni kemm il-qorti tar-rinviju kif ukoll il-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, li jħalli din l-evalwazzjoni, skont iċ-ċirkustanzi tal-każijiet inkwistjoni, għall-persuni taxxabbli u għall-amministrazzjoni fiskali, lanqas ma għandu jwassal li l-Qorti tal-Ġustizzja tqis lilha nnifisha awtorizzata tissostitwixxi ruħha għall-imsemmi leġiżlatur.

22. Iżda huma l-qrati nazzjonali li għandhom jivverifikaw, skont is-sitwazzjonijiet li jissottomettulhom, jekk il-modalità jew il-modalitajiet ta' kalkolu użati kemm mill-persuna taxxabbli kif ukoll, jekk ikun il-każ, mill-amministrazzjoni fiskali nazzjonali, jirriflettux oġġettivament is-sehem ta' imputazzjoni reali tal-infiq input rispettivament għall-attivitajiet ekonomiċi u għall-attivitajiet mhux ekonomiċi tal-persuna taxxabbli.

23. F'dawn il-kawżi, hija għalhekk il-qorti tar-rinviju li għandha tistħarreġ jekk l-applikazzjoni tal-metodu li l-amministrazzjoni fiskali tqis li huwa xieraq, jiġifieri skont l-indikazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, il-kriterju ta' tqassim skont in-natura tal-investiment, tissodisfax dan l-għan.

4 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 33).

5 — *Idem* (punti 34 sa 36).

6 — *Ibidem* (punti 37 u 38).

24. Madankollu, nistaqsi lili nnifsi dwar il-premessa tar-raġunament li tagħmel il-qorti tar-rinviju fejn hija tqis li ż-żewġ kumpanniji holdings jagħmlu parzjalment, attivitajiet ekonomiċi u parzjalment, attivitajiet mhux ekonomiċi.

25. Din il-mistoqsija ma hijiex sempliċi kwistjoni ta' evalwazzjoni tal-fatti tal-kawżi prinċipali li, naturalment, fil-kuntest tal-kooperazzjoni prevista fl-Artikolu 267 TFUE, taqa' esklużivament taħt il-kompetenza tal-qorti tar-rinviju.

26. Fil-fatt, kif josservaw Larentia + Minerva u Marenave, hemm lok li wieħed jistaqsi jekk l-involviment tal-kumpanniji holdings fil-ġestjoni tas-sussidjarji għandux iwassal, b'applikazzjoni, b'mod partikolari, tal-prinċipji stabbiliti fis-sentenza Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), għall-konstatazzjoni li dawk il-kumpanniji holdings jeżerċitaw biss attività ekonomika, bl-esklużjoni, għalhekk, ta' kull attività mhux ekonomika. Skont dawn il-partijiet, isegwi li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa input fuq servizzi pprovduti lil imsemmija kumpanniji holdings fil-kuntest tal-akkwist ta' ishma fis-sussidjarji tagħhom ikun, għaldaqstant, sħiħ.

27. Fil-ġurisprudenza tagħha dwar l-istatus tal-VAT tal-kumpanniji holdings, il-Qorti tal-Ġustizzja tiddistingwi bejn żewġ każijiet, skont jekk il-kumpanniji holdings ikunux involuti jew le fil-ġestjoni tas-sussidjarji tagħhom.

28. Il-kumpanniji holdings tal-ewwel kategorija huma dawk li l-għan uniku tagħhom jikkonsisti f'li jżommu u jiġġestixxu ishma f'kumpanniji oħra, mingħajr ma jipprovdu lil dawn tal-aħħar servizz bi ħlas u għalhekk mingħajr ma jkunu involuti direttament jew indirettament fil-ġestjoni ta' impriżi oħra, ħlief billi jeżerċitaw id-drittijiet li għandhom bħala azzjonisti.

29. Dawn il-kumpanniji holdings ma humiex persuni suġġetti għall-VAT fis-sens tal-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva u għalhekk ma għandhomx dritt għal tnaqqis skont l-Artikolu 17 ta' din id-direttiva. Fil-fatt, skont il-ġurisprudenza, is-sempliċi akkwist u s-sempliċi żamma ta' ishma ta' kumpannija ma għandhomx jitqiesu attivitajiet ekonomiċi fis-sens tas-Sitt Direttiva li jagħtu lill-awtur tagħhom in-natura ta' persuna taxxabbli. Is-sempliċi akkwist ta' ishma finanzjarji f'impriżi oħra ma jikkostitwixxix sfruttament ta' beni intiż biex jipproduċi dħul li għandu natura permanenti għaliex id-dividend eventwali, frott ta' dan is-sehem, jirriżulta mis-sempliċi proprjetà tal-beni[7].

30. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ripetutament li "*jkun mod ieħor* meta s-sehem ikun akkumpanjat minn involviment dirett jew indirett fil-ġestjoni tal-kumpanniji fejn ikun seħħ it-teħid tal-ishma, mingħajr preġudizzju għad-drittijiet li għandu l-awtur ta' dawn l-ishma bħala azzjonista jew bħala soċju"[8]. Fil-fatt, tkompli l-Qorti tal-Ġustizzja, l-involviment ta' kumpannija holding fil-ġestjoni tal-kumpanniji li fihom hija akkwistat ishma jikkostitwixxi attività ekonomika, fis-sens tal-Artikolu 4(2) tas-Sitt Direttiva sa fejn hija timplika l-implementazzjoni ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT bis-saħħa tal-Artikolu 2 ta' din id-direttiva, bħall-provvista ta' servizzi amministrattivi, finanzjarji, kummerċjali u tekniċi mill-kumpannija holding u s-sussidjarji tagħha[9].

31. Kif jirriżulta mill-kategoriji ta' kumpanniji holdings imfassla mill-qorti tar-rinviju, tali kumpanniji holdings huma indikati bħala kumpanniji holdings "ta' tmexxija".

7 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 19) u Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 32).

8 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punt 14); Floridienne u Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punt 18); Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 20); SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 30), kif ukoll Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 33) (il-korsiv huwa tiegħi).

9 — Sentenzi Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 22) u Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 34).

32. F'dan il-każ ma huwiex ikkontestat li ż-żewġ kumpanniji holdings inkwistjoni fil-kawżi prinċipali jappartjenu għal din it-tieni kategorija u li għalhekk huma suġġetti għall-VAT għas-servizzi li huma jipprovdu bi ħlas għall-benefiċċju tas-sussidjarji tagħhom.

33. Il-qorti tar-rinviju taċċetta wkoll li dawn il-kumpanniji holdings għandhom dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa input fuq is-servizzi li huma kisbu mingħand impriżi terzi fil-kuntest tat-tranżazzjonijiet tal-kapital fis-sussidjarji tagħhom. Skont il-qorti tar-rinviju, madankollu dan it-tnaqqis huwa biss parzjali. Fil-fatt, is-servizzi li bbenefikaw minnhom il-kumpanniji holdings fil-kuntest tal-akkwist tal-kapital servew qabel kollox għal attività mhux ekonomika tal-kumpanniji holdings, jiġifieri l-akkwist u ż-żamma mhux taxxabbli tal-ishma rispettivi tagħhom fil-kapital tas-sussidjarji tagħhom.

34. F'dan ir-rigward, l-ewwel nett nirrileva li l-qorti tar-rinviju ma tindikax li l-imsemmija servizzi ġew attribwiti għas-sempliċi żamma ta' ishma f'sussidjarji oħra li fil-ġestjoni tagħhom il-kumpanniji holdings ma humiex involuti, attività li ma tistax titqies bħala ekonomika u li għalhekk timplika fil-fatt l-obbligu li l-VAT imħallsa input titqassam bejn l-attivitajiet ekonomiċi u mhux ekonomiċi ta' dawn il-kumpanniji holdings.

35. Imbagħad inqis li l-loġika li fuqha tistrieħ il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar id-dikotomija bejn il-kumpanniji holdings li jinvolvu ruħhom jew, għall-kuntrarju, li ma jinvolvux ruħhom fil-ġestjoni tas-sussidjarji tagħhom twassal għal konsegwenzi fuq l-attribuzzjoni tal-ispejjeż marbuta mat-tranżazzjonijiet f'kapital imwettqa input mill-kumpanniji holdings għall-attività ekonomika output tagħhom.

36. Fil-fatt, fis-sentenza Cibo Participations, li kienet tirrigwarda sitwazzjoni analoga għall-kawżi prinċipali, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-infiq magħmul minn kumpannija holding, li tinvolvi ruħha fil-ġestjoni ta' sussidjarja għad-diversi servizzi li tkun kisbet fil-kuntest ta' akkwist ta' sehem f'din is-sussidjarja, jagħmel parti mill-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli u huwa, *bħala tali*, element kostituttiv tal-prezz tal-prodotti tagħha. Għalhekk, dawn is-servizzi għandhom, bħala prinċipju, rabta diretta u immedjata mat-totalità tal-attività ekonomika tal-kumpannija holding [10].

37. Peress li l-Qorti tal-Ġustizzja ma setgħetx ma tkunx taf li, min-natura tagħha stess, tali kumpannija holding kienet tiġġestixxi wkoll ishma li ma jimplikawx attività ekonomika, l-approċċ li hemm f'dik is-sentenza jimplika li, minn naħa, l-ispejjeż magħmula mill-kumpannija holding għall-akkwist ta' ishma fis-sussidjarji tagħha huma marbutin unikament mal-attività ekonomika tal-kumpannija holding u mhux, anki parzjalment, mal-attività mhux ekonomika tagħha li tikkonsisti fil-ġestjoni ta' ishma, u min-naħa l-oħra, li l-kumpannija holding hija bħala prinċipju awtorizzata li tnaqqas it-totalità tal-VAT imħallsa fuq it-tranżazzjonijiet input.

38. Din l-evalwazzjoni hija kkonfermata mil-punt 34 tal-istess sentenza Cibo Participations li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja tagħmel riferiment għas-sistema ta' tnaqqis prevista fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva li l-applikazzjoni tiegħu tirrigwarda biss it-tqassim tal-VAT skont tranżazzjonijiet input użati biex isiru kemm tranżazzjonijiet ekonomiċi li jagħtu dritt għal tnaqqis u oħrajn li ma jagħtux dan id-dritt, għalhekk, VAT fuq l-infiq marbut esklużivament ma' attivitajiet ekonomiċi [11].

10 — Sentenza Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punt 33). Ara wkoll, b'mod partikolari, is-sentenza SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 58).

11 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 33) kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punt 79). Ara wkoll, is-sentenza Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 40).

39. L-ispejjeż marbutin mal-akkwist ta' ishma fis-sussidjarji tagħha appoġġati minn kumpannija holding li hija involuta fil-ġestjoni tagħhom fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja huma għalhekk attribwibbli għall-attività ekonomika ta' din il-kumpannija holding. Għaldaqstant, il-VAT imħallsa fuq dawn l-ispejjeż hija suġġetta għal tnaqqis totali, skont l-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva, sakemm it-tranżazzjonijiet ekonomiċi mwettqin output ma jkunux eżentati mill-VAT bis-saħħa tas-Sitt Direttiva, f'liema każ id-dritt għat-tnaqqis issir skont il-metodu *pro rata*, kif previst fl-Artikolu 17(5) ta' dik l-istess direttiva [12]. Fil-fehma tiegħi din hija l-interpretazzjoni li għandha tingħata lis-sentenza Cibo Participations.

40. Analiżi bħal din tista' testendi ruħha perfettament għall-ispejjeż marbutin mhux mal-akkwist ta' ishma fis-sussidjarji, imma ma' tranżazzjonijiet oħra fil-kapital imwettqa minn kumpannija holding ta' tmexxija, b'mod li t-tkabbir tal-kapital azzjonarju tagħha, bil-ħruġ ta' ishma, fl-aħħar mill-aħħar iservi biex jiffinanzja l-akkwist u l-operat ta' bastimenti tal-baħar, kif jidher li huwa l-każ fil-Kawża C-109/14.

41. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrikonoxxiet fis-sentenza Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320) li ħruġ ta' ishma ma jaqax, fih innifsu, taħt il-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva imma jista' jsir minn kumpannija biex issaħħaħ il-kapital tagħha għall-benefiċċju tal-attività ekonomika inġenerali tagħha, u dan ifisser li l-ispejjeż tas-servizzi akkwistati minn din il-kumpannija fil-kuntest tat-tranżazzjoni kkonċernata jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali tagħha u huma, bħala tali, elementi kostituttivi tal-prezz tal-prodotti tagħha, għaliex dawn is-servizzi għandhom rabta diretta u immedjata mat-totalità tal-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli [13].

42. Il-fatt li, fit-tilwima li tat lok għall-Kawża C-109/14, il-ħruġ ta' ishma kien sar minn kumpannija holding ta' tmexxija u mhux minn kumpannija, bħal Kretztechnik, li kienet teżerċità biss attività ekonomika, ma jidhirlix li għandu jkollu konsegwenzi differenti fuq id-dritt għal tnaqqis bħala prinċipju sħiħ tal-VAT imħallsa input, fid-dawl tat-tagħlim tas-sentenza Cibo Participations.

43. Fi kwalunkwe każ, la l-qorti tar-rinviju u lanqas il-partijiet ikkonċernati f'din il-proċedura ma ssuġġerew li kien hemm lok li ssir distinzjoni fit-trattament fiskali tal-ispejjeż sostnuti minn kumpannija holding ta' tmexxija skont jekk humiex marbutin ma' akkwist ta' ishma jew ma tranżazzjonijiet oħra fil-kapital.

44. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, inqis li l-ewwel domanda preliminari għandha tingħata r-risposta li ġejja: l-ispejjeż marbuta ma' tranżazzjonijiet fil-kapital magħmula minn kumpannija holding li tinvolvi ruħha direttament jew indirettament fil-ġestjoni tas-sussidjarji tagħha għandhom rabta diretta u immedjata mat-totalità tal-attività ekonomika ta' din il-kumpannija holding. Għalhekk, ma hemmx lok li jkun hemm tqassim tal-VAT imħallsa input fuq dawn l-ispejjeż bejn l-attivitajiet ekonomiċi u dawk mhux ekonomiċi. Jekk il-kumpannija holding tagħmel tranżazzjonijiet li huma suġġetti għal-VAT u tranżazzjonijiet li huma eżentati minnha, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa input jiġi kkalkulat skont il-metodu tal-*pro rata*, kif stabbilit fl-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva.

12 — Il-modalitajiet li bihom għandu jsir il-kalkolu *pro rata* jaqgħu taħt l-isfera ta' applikazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet nazzjonali tal-Istati Membri: ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punti 30 u 31).

13 — Ara s-sentenza Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punt 36).

B – *Fuq it-tieni domanda preliminari*

45. Bit-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva li jipprevedi l-fakultà għall-Istati Membri li jassimilaw diversi persuni f'persuna taxxabbli waħda suġġetta għall-VAT jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li, minn naħa, tillimita għall-persuni ġuridiċi biss il-possibbiltà li jiġu integrati fl-impriża ta' persuna taxxabbli oħra (il-korp imsejjaħ "dominanti") u, min-naħa l-oħra teħtieġ li dawn il-persuni ġuridiċi jiġu integrati fl-impriża tal-korp dominanti fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, jiġifieri fis-sens ta' ġerarkija ta' relazzjonijiet.

46. Mill-formulazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jirriżulta li dan tal-aħħar jippermetti lil kull Stat Membru jqis li diversi persuni huma persuna taxxabbli waħda meta dawn ikunu stabbiliti fit-territorju ta' dan l-istess Stat Membru u meta, minkejja li jkunu indipendenti mill-aspett ġuridiku, ikunu marbuta mill-qrib ma' xulxin mill-aspett finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv [14].

47. Għalhekk, din id-dispożizzjoni stabbiliet fil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni l-kunċett ta' raggruppament tal-VAT, li l-għan tiegħu, kif tindika l-espożizzjoni tar-raġunijiet tal-proposta għas-Sitt Direttiva [15], huwa li jippermetti lill-Istati Membri, kemm għal simplifikazzjoni amministrattiva, kif ukoll biex jiġu evitati ċerti abbużi, li l-persuni taxxabbli li l-indipendenza tagħhom hija sempliċiment ġuridika ma jitqisux bħala separati [16].

48. Fil-prattika, peress li r-raggruppament tal-VAT jitqies li huwa persuna taxxabbli waħda, l-entitajiet li jiffumawh ma jibqgħux jibagħtu separatament dikjarazzjonijiet tal-VAT u ma jibqgħux jiġu identifikati, fi u barra mir-raggruppament tagħhom, bħala persuni taxxabbli [17].

49. Isegwi li t-tranżazzjonijiet interni fir-raggruppament tal-VAT, jiġifieri t-tranżazzjonijiet magħmulin bi ħlas bejn l-entitajiet li jiffurmaw dan ir-raggruppament, bħala prinċipju, ma jeżistux għall-finijiet tal-VAT. Għalhekk, id-dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa input ma huwiex iddeterminat fuq il-bażi tat-tranżazzjonijiet bejn il-membri tar-raggruppament, imma biss fuq il-bażi ta' tranżazzjonijiet magħmulin mir-raggruppament favur terzi [18].

50. F'dan il-każ, għalkemm il-qorti tar-rinviju ma tesprimi l-ebda dubju dwar il-fatt li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja għażlet li tuża l-fakultà li jagħtiha t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, fatt li barra minn hekk ġie kkonfermat mill-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, hija tistaqsi jekk il-kumpanniji holdings u s-sussidjarji rispettivi tagħhom jistgħux jiksbu l-istatus ta' raggruppament tal-VAT b'mod li jingħata li dan tal-aħħar, fid-dawl tat-tranżazzjonijiet bi ħlas magħmulin bejn is-sussidjarji u impriżi terzi, il-benefiċċju tat-tnaqqis totali tal-VAT imħallsa input marbuta mat-tranżazzjonijiet ta' kapital magħmulin mill-kumpanniji holdings.

51. Għalkemm il-benefiċċju ta' tali tnaqqis sħiħ ma għandux diġà jiġi eskluż fid-dawl tar-risposta li qed nipproponi li tingħata għall-ewwel domanda preliminari, hemm bżonn li f'dan l-istadju nagħmel żewġ konstatazzjonijiet.

14 — Għandu jiġi nnutat li din id-dispożizzjoni ġiet, sussegwentement, ripetuta f'termini analogi fl-Artikolu 11 tad-Direttiva 2006/112/KE.

15 — Proposta għas-Sitt Direttiva fir-rigward tal-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ; sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: sistema uniformi [COM(73) 950 tal-20 ta' Ġunju 1973].

16 — Ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 47) u Il-Kummissjoni vs L-Isvezja (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 37).

17 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Ampliscientifica u Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19) u Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 29).

18 — Ara wkoll, f'dan is-sens, il-komunikazzjoni mill-Kummissjoni lill-Kunsill u lill-Parlament Ewropew dwar l-għażla ta' raggruppament għall-iskop tal-VAT prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud [KUMM/2009/0325 finali, 2 ta' Lulju 2009, p. 11]. Għandu jiġi ppreċiżat li t-tranżazzjonijiet magħmulin bejn membru tar-raggruppament u terz huma attribwibbli għar-raggruppament stess: ara s-sentenza Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 29).

52. Minn naħa, is-sitwazzjonijiet fattwali li taw lok għal kull waħda miż-żewġ domandi preliminari jeskludu lil xulxin reċiprokament. Fi kliem ieħor, raggruppament tal-VAT jew jeżisti jew ma jeżistix. Fl-ebda każ kumpannija holding li tinvolvi lilha nnifisha fil-ġestjoni tas-sussidjarji tagħha ma tista' tibbenefika minn dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa input fuq spejjeż marbutin ma' tranżazzjonijiet fil-kapital fis-sussidjarji tagħha u tippretendi fl-istess ħin li tikkostitwixxi raggruppament tal-VAT ma' dawk is-sussidjarji, li fi ħdanu, kif għedt diġà, it-tranżazzjonijiet ma jaqgħux taħt il-kamp tal-VAT.

53. Min-naħa l-oħra, mill-indikazzjonijiet li hemm fit-talba għad-deċiżjoni preliminari jirriżulta li l-problema marbuta mal-għoti tal-istatus ta' raggruppament tal-VAT tqajjmet għall-ewwel darba biss quddiem il-qorti tar-rinviju, li tiddeċiedi fl-aħħar istanza fl-istadju tar-"Reviżjoni". Għalhekk, l-amministrazzjoni fiskali, l-istess bħall qrati ta' grad inferjuri għall-qorti tar-rinviju, ma kienu f'pożizzjoni li jiddeċiedu minn qabel fuq il-benefiċċju ta' dan l-istatus li għandu jingħata lil Larentia + Minerva kif ukoll lil Marenave u lis-sussidjarji rispettivi tagħhom.

54. Dawn il-konstatazzjonijiet jistgħu jwasslu lil dak li jkun jaħseb li l-interpretazzjoni tas-Sitt Direttiva mitluba fit-tieni domanda preliminari hija, fl-aħħar mill-aħħar, nieqsa minn rabta mar-realtà tal-kawżi prinċipali jew għandha natura ipotetika b'mod li din id-domanda (kif ukoll it-tielet domanda li magħha hija marbuta mill-qrib) għandha tiġi ddikjarata inammissibbli [19]. Barra minn hekk, l-Irlanda esprimiet dubji f'dan is-sens kemm fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha kif ukoll waqt is-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

55. Minkejja dawn iċ-ċirkustanzi, madankollu nqis li ma huwiex inutli li tingħata risposta fuq il-mertu għal din id-domanda preliminari. Fil-fatt, kif tissuġġerixxi wkoll il-qorti tar-rinviju u kif ikkonferma waqt is-seduta il-Gvern Ġermaniż, l-issodisfar tal-kundizzjonijiet ta' eliġibbiltà għall-istatus ta' raggruppament tal-VAT jew ta' unità fiskali għandu natura oġġettiva u jista' jiġi kkonstatat fid-dritt Ġermaniż, minn kull qorti indipendentement minn talba f'dan is-sens. Għalhekk, il-kwistjoni dwar jekk ir-restrizzjonijiet għall-eliġibbiltà għal tali raggruppament previsti mil-leġiżlazzjoni Ġermaniża humiex kompatibbli mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, għandha ċertu interess biex jissolvew il-kawżi prinċipali għaliex jekk dawn ir-restrizzjonijiet jistgħu jitwarrbu jista' jiġi rrikonoxxut id-dritt għal tnaqqis sħiħ tal-VAT imħallsa input.

56. Għalhekk, fir-rigward tal-mertu, it-talba tal-qorti tar-rinviju tirrigwarda żewġ punti. L-ewwel nett, u essenzjalment, hija tistaqsi jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jipprekludix lil Stat Membru milli jillimita t-twaqqif ta' raggruppamenti tal-VAT għal entitajiet li jkollhom personalità ġuridika, għalhekk bl-esklużjoni tas-soċjetajiet, bħas-sussidjarji, ikkostitwiti fis-sura ta' soċjetà in akkomandita, taż-żewġ kumpanniji holdings inkwistjoni fil-kawża prinċipali. It-tieni nett, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar il-possibbiltà li Stat Membru jeħtieġ li r-relazzjonijiet li jgħaqqdu l-membri tar-raggruppament tal-VAT ikunu relazzjonijiet tat-tip ġerarkiku li permezz tagħhom l-entitajiet "subordinati" jkunu integrati mal-korp dominanti.

1. Fuq il-kundizzjoni marbuta mal-personalità ġuridika ta' membri tar-raggruppament tal-VAT

57. Skont id-dritt Ġermaniż, l-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Umsatzsteuergesetz iktar 'il quddiem l-"UStG"), tipprovdi li l-attività professjonali, industrijali jew kummerċjali ma tkunx eżerċitata b'mod indipendenti meta l-istruttura globali tar-rabtiet effettivi turi li persuna ġuridika hija integrata fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv fl-impriża tal-korp dominanti.

19 — Ara, b'mod partikolari, fuq il-ġurisprudenza dwar l-inammissibbiltà ta' domandi preliminari li ma jkollhomx relazzjoni mar-realtà tal-kawżi jew ikunu ta' natura ipotetika: is-sentenza Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, punt 17 u l-ġurisprudenza ċċitata).

58. Filwaqt li mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li s-soċjetajiet jistgħu, fid-dritt Ġermaniż, jikkostitwixxu l-korp dominanti tal-unità fiskali, min-naħa l-oħra, dawn is-soċjetajiet, b'mod partikolari s-soċjetajiet in akkomandita, peress li ma għandhomx personalità ġuridika, ma jistgħux ikunu organikament dipendenti u ma jistgħux, għaldaqstant, jipparteċipaw fir-raggruppament tal-VAT kif jeżisti fil-Ġermanja.

59. Fil-fehma tiegħi, kif sostnew ġustament l-Irlanda u l-Kummissjoni, ma hemm xejn fis-Sitt Direttiva li jippermetti li s-soċjetajiet jiġu esklużi milli jipparteċipaw f'raggruppament tal-VAT.

60. Din l-evalwazzjoni diġà tirriżulta minn kliem it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva li jsemmi li jistgħu jitqiesu li huma persuna taxxabbli waħda l-"persuni" b'mod għal kollox ġeneriku, li jikkuntrasta, kif osserva b'mod rilevanti ħafna l-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-konklużjonijiet tiegħu fil-Kawża Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, punti 30 u 31), mal-kuntest ġuridiku li jirriżulta mit-Tieni Direttiva tal-VAT[20]. Il-Qorti tal-Ġustizzja kkonkludiet minn dan li l-kliem tal-Artikolu 11 tad-Direttiva 2006/112, li rriproduċa fi kliem simili l-formulazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, ma jipprekludix li Stat Membru jistabbilixxi li persuni mhux taxxabbli individwalment jistgħu jiġu inklużi fir-raggruppament tal-VAT[21]. F'kawża oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat ukoll, ċertament b'mod inċidentali, li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva huwa indirizzat lil "persuni, b'mod partikolari lill-kumpanniji"[22].

61. Din il-ġurisprudenza timplika li l-portata tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva ma hijiex limitata għal forma partikolari ta' kumpannija u lanqas li l-entitajiet membri ta' raggruppament tal-TVA jgawdu mill-personalità ġuridika.

62. Barra minn hekk, kuntrarjament għat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, ċerti dispożizzjonijiet ta' din tal-aħħar, bħall-Artikoli 28a sa 28c, jirrigwardaw biss il-"persuni ġuridiċi" li jfisser ukoll li l-leġiżlatur tal-Unjoni ma riedx jillimita l-portata tal-ewwel artikolu għall-entitajiet li jkollhom personalità ġuridika.

63. Għalhekk inqis li l-kamp ta' applikazzjoni *ratione personae* tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva huwa estiż għall-persuni kollha.

64. Madankollu, din l-affermazzjoni ma tippermettix li tissolva l-ewwel parti tat-tieni domanda preliminari magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja mill-qorti tar-rinviju.

65. L-ewwel nett, is-soluzzjoni tagħha tippresupponi li jiġi evalwat jekk is-Sitt Direttiva tipprekludix li Stat Membru jillimita l-portata tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tal-imsemmija direttiva, fil-kuntest tal-eżerċizzju tal-fakultà li għandu li jippermetti li fit-territorju tiegħu jiġu kkostitwiti raggruppamenti tal-VAT. Fi kliem ieħor, għandu jiġi ddeterminat jekk l-Istati Membri jżommux ċertu marġni ta' diskrezzjoni dwar il-"persuni" li huma jqisu li jistgħu jagħtu l-benefiċċju tal-parteċipazzjoni għar-raggruppamenti tal-VAT fit-territorju tagħhom.

66. Fid-dawl tal-ġurisprudenza, din id-domanda jidhirli li titlob risposta kkwalifikata.

20 — It-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967, dwar l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Struttura u proċeduri għall-applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 71, 14.4.1967, p. 1303/67).

21 — Sentenza Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punti 38 sa 41). Ara, ukoll, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (C-65/11, EU:C:2013:265, punti 35 sa 39); Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-74/11, EU:C:2013:266, punti 30 sa 34); Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-86/11, EU:C:2013:267, punti 33 sa 37) u Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (C-95/11, EU:C:2013:268, punti 34 sa 38).

22 — Sentenza Ampliscientifica u Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19).

67. Huwa veru li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet dwar l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva 2006/112, li rriproduċa t-test tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva li, skont kliemu, dan l-artikolu jissuġġetta l-applikazzjoni tiegħu biss għal kundizzjonijiet li huma enumerati fih [23]. Fis-sentenzi Il-Kummissjoni vs L-Isvezja (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 35) u Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-74/11, EU:C:2013:266, punt 63), il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li din id-dispożizzjoni lanqas ma kienet tipprevedi l-possibbiltà, għall-Istati Membri, li jimponu kundizzjonijiet oħra fuq l-operaturi ekonomiċi sabiex ikunu jistgħu jikkostitwixxu raggruppament tal-VAT, bħal dik li jkunu jeżerċitaw ċertu tip ta' attività jew li jkunu jifformaw parti minn settur ta' attività partikolari.

68. Is-sistema prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva (u issa dik tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva 2006/112) tista' għalhekk tidher li ma tippermetti l-ebda marġni ta' diskrezzjoni lill-Istati Membri.

69. Madankollu, dejjem fis-sentenzi tagħha, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet, mhux iktar b'riferiment għall-kliem tad-dispożizzjoni inkwistjoni, imma fuq il-bażi tal-għanijiet tagħha, il-possibbiltà għall-Istati Membri li jirrestrinġu l-applikazzjoni tas-sistema prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva 2006/112 fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni [24]. Huwa b'applikazzjoni ta' din il-konstatazzjoni li l-Qorti tal-Ġustizzja kienet waslet biex tiċħad in-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu tar-Renju tal-Isvezja u tar-Repubblika tal-Finlandja, billi qalet li l-Kummissjoni ma kinitx ippruvat li l-limitazzjoni fuq l-impriżi tas-settur finanzjarju u tal-assigurazzjonijiet tal-applikazzjoni tas-sistema ta' raggruppament tal-VAT f'dawn iż-żewġ Stati Membri, immotivata mill-intenzjoni li jiġu ostakolati l-frodi u l-evażjoni fiskali msemmijin fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva 2006/112, kienet tikser id-dritt tal-Unjoni [25].

70. Din il-ġurisprudenza tista', fil-fehma tiegħi, tiġi trasposta għad-Sitt Direttiva, u tidher li tirrikonoxxi marġni ta' diskrezzjoni lill-Istati Membri fl-eżerċizzju tal-fakultà prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, madankollu, dan il-marġni ta' diskrezzjoni huwa limitat għat-tfittxija tal-għanijiet previsti fl-Artikolu 4(4) ta' din id-direttiva, fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni.

71. Fil-prattika, ir-restrizzjonijiet għas-sistema prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva għandhom għalhekk, fil-fehma tiegħi, ikunu neċessarji u adegwati għall-għan, imsemmi diġà, li jiġu pprevenuti prattiċi jew aġir abbużivi jew dawk tal-ġlieda kontra l-frodi jew l-evażjoni fiskali, fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni, jiġifieri b'mod partikolari, tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, li jikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT [26].

72. F'dan il-każ, biex tkun meqjusa leġittima, l-esklużjoni tas-soċjetajiet mill-parteċipazzjoni f'raggruppament tal-VAT għandha tkun iġġustifikata fuq il-bażi tal-għanijiet imfittxija mill-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, filwaqt li jiġi osservat il-prinċipju ta' newtralità fiskali.

23 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 36) u Il-Kummissjoni vs L-Isvezja (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 35).

24 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs L-Isvezja (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 38) u Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-74/11, EU:C:2013:266, punt 66).

25 — Sentenzi Il-Kummissjoni vs L-Isvezja (C-480/10, EU:C:2013:263, punti 39 u 40) u Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-74/11, EU:C:2013:266, punti 67 u 68).

26 — Fuq in-natura fundamentali ta' dan il-prinċipju, ara b'mod partikolari, is-sentenzi Schmeink & Cofreth u Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 59) kif ukoll Ampliscientifica u Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 25). Fuq il-limiti li l-prinċipju ta' newtralità jimponi fuq l-użu, mill-Istati Membri, ta' miżuri li jkollhom għanijiet ta' ġlieda kontra l-evażjoni u l-frodi fiskali, ara, b'mod partikolari, is-sentenza Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

73. Għalkemm hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika dawn il-punti, għandu jiġi osservat li din tal-aħħar diġà ppreċiżat, essenzjalment, fit-talba tagħha għal deċiżjoni preliminari, li minn naħa, ma tarax rabta bejn ir-rekwiżit, stabbilit fl-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG, li jgħid li l-membri kollha ta' raggruppament tal-VAT għandu jkollhom personalità ġuridika u t-tfittxija tal-għanijiet imsemmija fl-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva u, min-naħa l-oħra, li dan ir-rekwiżit jista' jmur kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali billi huwa bbażat biss fuq il-forma ġuridika biex ċerti entitajiet jiġu esklużi mill-benefiċċju tal-parteċipazzjoni f'raggruppament tal-VAT.

74. Jien naqbel ma' din il-fehma.

75. Madankollu, hemm lok li jiżdiedu ż-żewġ osservazzjonijiet li ġejjin.

76. L-ewwel nett, fir-rigward tal-għanijiet tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali li issa jidhru, kif dan ġie enfasizzat, fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva 2006/112, għandu jiġi ppreċiżat li kien biss mill-adozzjoni tad-Direttiva 2006/69/KE, tal-24 ta' Lulju 2006 [27], li l-leġiżlatur tal-Unjoni introduċa t-tielet subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, li espliċitament jippermetti li l-Istat Membru li juża l-fakultà li jawtorizza t-twaqqif tar-raggruppamenti tal-VAT fit-territorju tiegħu, ikun jista' "jadotta kwalunkwe miżura meħtieġa sabiex jimpedixxi l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa permezz ta' l-użu ta' din id-dispożizzjoni [it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva]".

77. Issa, tal-inqas fir-rigward tal-Kawża C-108/14, l-eżerċizzju fiskali inkwistjoni huwa dak tas-sena 2005, li hija data ferm preċedenti għal dik tal-adozzjoni tad-Direttiva 2006/69 u tad-dħul fis-seħħ tagħha.

78. Madankollu, ma nemminx li dan il-fatt ifisser li, qabel id-dħul fis-seħħ tad-Direttiva 2006/69, l-Istati Membri ma kellhomx il-possibbiltà li jadottaw miżuri li jfittxu tali għanijiet fil-kuntest tal-eżerċizzju tal-fakultà li jagħtihom it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva.

79. Fil-fatt, kif il-Kummissjoni u l-Gvern tar-Renju Unit sostnew ġustament fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat diversi drabi li, fost affarijiet oħra, il-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali kienet tikkostitwixxi għan irrikonoxxut u inkoraġġit mis-Sitt Direttiva [28], inkluż f'kuntesti fejn l-awtoritajiet fiskali nazzjonali ma setgħu jużaw l-ebda awtorizzazzjoni espressa mil-leġiżlatur tal-Unjoni li setgħet dehret f'dispożizzjonijiet preċiżi ta' din id-direttiva [29].

80. Madankollu, bħall-qorti tar-rinviju u bħall-Kummissjoni, ma nistax nara kif distinzjoni skont il-forma ġuridika jew tal-eżistenza jew le tal-personalità ġuridika tal-impriżi hija neċessarja u xierqa biex issir il-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali.

81. It-tieni nett, distinzjoni bħal din tmur kontra, fil-fehma tiegħi, il-prinċipju ta' newtralità fiskali peress li entitajiet li huma, individwalment, kif ammetta l-Gvern Ġermaniż fis-seduta, suġġetti għal kollox għall-VAT, ma jistgħux jipparteċipaw f'raggruppament tal-VAT biss minħabba l-forma ġuridika partikolari li jkollhom.

27 — Direttiva tal-Kunsill 2006/69/KE, tal-24 ta' Lulju 2006, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward ta' ċerti miżuri li jissimplifikaw il-proċedura għall-impożizzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u li jassistu fil-ġlieda kontra l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa, u li tħassar ċerti Deċiżjonijiet li jipprovdu derogi (ĠU L 76M, 16.3.2007, p. 232).

28 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Gemeente Leusden u Holin Groep (C-487/01 u C-7/02, EU:C:2004:263, punt 76); Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71); Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446); Ampliscientifica u Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 29) kif ukoll R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punt 36).

29 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121) li tirrigwarda l-evażjoni fiskali u l-prattiki abbużivi u s-sentenza Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446) li kienet tirrigwarda l-frodi fiskali.

82. F'dan ir-rigward għandu jitfakkar li l-użu ta' raggruppament tal-TVA jista' jkollu vantaġġi ta' likwidità għall-membri tiegħu għaliex it-tranżazzjonijiet interni fir-raggruppament, li bħala prinċipju jkunu suġġetti għall-VAT, jaqgħu barra mill-kamp ta' applikazzjoni ta' din it-taxxa[30]. Issa, il-fatt li operaturi ekonomiċi jiċċaħħdu minn dawn il-vantaġġi minħabba l-forma ġuridika li permezz tagħha wieħed minn dawn l-operaturi jeżerċita l-attività tiegħu, jammonta għal trattament differenti ta' tranżazzjonijiet analogi li għalhekk ikunu f'kompetizzjoni ma' xulxin, u jiġi injorat l-fatt li l-karatteristika tal-persuna taxxabbli suġġetta għall-VAT hija ġustament l-attività ekonomika u mhux il-forma ġuridika[31].

83. Il-mekkaniżmu tar-raggruppament tal-VAT għandu jippromwovi n-newtralità fiskali filwaqt li jirrifletti r-realtà ekonomika. Fil-fehma tiegħi, ma għandux iwassal biex jinħolqu distinzjonijiet artifiċjali skont il-forma ġuridika li jkollhom l-operaturi ekonomiċi biex jeżerċitaw l-attività tagħhom.

84. Għalhekk nipproponi li r-risposta għall-ewwel parti tat-tieni domanda preliminari tkun fis-sens li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jipprekludi lil Stat Membru milli, fl-eżerċizzju tal-fakultà li toffri din id-dispożizzjoni, jissuġġetta t-twaqqif ta' raggruppament tal-VAT għall-kundizzjoni li l-membri kollha ta' dan ir-raggruppament irid ikollhom personalità ġuridika, sakemm din il-kundizzjoni ma tkunx iġġustifikata mill-prevenzjoni ta' prattiċi abbużivi jew mill-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, fl-osservanza tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, u hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika dan il-punt.

2. Fuq il-ħtieġa għall-membri tar-raggruppament tal-VAT li jkollhom relazzjonijiet ta' tip ġerarkiku

85. Kif intqal diġà, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jawtorizza li l-entitajiet li, għalkemm indipendenti mil-lat ġuridiku, ikollhom rabtiet mill-qrib fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, jitqiesu li huma persuna taxxabbli waħda suġġetta għall-VAT.

86. L-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG teħtieġ li l-entitajiet ikunu integrati fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv mal-impriża tal-korp dominanti.

87. Skont il-qorti tar-rinviju, l-integrazzjoni meħtieġa minn din id-dispożizzjoni tippresupponi, skont il-ġurisprudenza stabbilita tal-Bundesfinanzhof, ġerarkija fir-relazzjonijiet bejn il-korp dominanti u l-kumpannija organikament marbuta bħala "persuna subordinata".

88. Skont l-ispjegazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, din l-integrazzjoni teżisti fuq il-livell finanzjarju meta l-korp dominanti jkollu, fil-kumpannija organikament marbuta, sehem finanzjarji tali li jippermettilu jimponi r-rieda tiegħu b'vot ta' maġġoranza fil-laqgħa tas-soċji. Fuq il-livell ekonomiku, din hija kkaratterizzata mill-fatt li l-kumpannija organikament marbuta tidher fl-istruttura tal-korp dominanti, ġerarkikament superjuri, bħala parti li hija tiegħu stess. Fl-aħħar nett, fuq il-livell organizzattiv, il-qorti tar-rinviju tosserva li l-integrazzjoni tippresupponi li l-korp dominanti jeżerċita, fil-ġestjoni ta' kuljum, il-fakultà li jislet mill-integrazzjoni fiskali, billi jikkontrolla t-tip u l-mod ta' ġestjoni tal-kumpannija subordinata kif ukoll billi jimponi r-rieda tiegħu fi ħdan din tal-aħħar.

30 — Ara f'dan is-sens, il-Komunikazzjoni tal-Kummissjoni, iċċitata iktar 'il fuq, p. 11 u l-Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jääskinen fil-kawża Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, punt 45).

31 — Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat f'ċirkustanzi marbuta mal-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjonijiet tal-VAT li s-Sitt Direttiva tipprekludi distinzjonijiet ibbażati biss fuq il-forma ġuridika li permezz tagħha l-persuni taxxabbli jeżerċitaw l-attivitajiet tagħhom: ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 30); Linneweber u Akritidis (C-453/02 u C-462/02, EU:C:2005:92, punt 25) kif ukoll Canterbury Hockey Club u Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punti 30 u 31).

89. Madankollu, il-qorti tar-rinviju ma tindikax b'mod preċiż fuq liema livell(i), finanzjarju, ekonomiku u/jew organizzattiv, l-operaturi ekonomiċi inkwistjoni fil-kawżi prinċipali ma jissodisfawx il-kundizzjoni ta' integrazzjoni prevista fl-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG, kif interpretatha l-Bundesfinanzhof. La l-osservazzjonijiet ta' Larentia + Minerva u lanqas dawk ta' Marenave ma jippermettu li din il-kwistjoni tiġi verament iċċarata.

90. Għaldaqstant, huwa stabbilit li r-rekwiżiti fl-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG jmorru lil hinn minn dawk li jirriżultaw mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva. Fil-fatt, l-eżistenza ta' rabtiet "mill-qrib" fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv la jfissru neċessarjament l-integrazzjoni ta' membru fl-impriża ta' membru ieħor tar-raggruppament tal-VAT u lanqas ġerarkija fir-relazzjonijiet bejn dawn il-membri[32]. Fis-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, il-Kummissjoni barra minn hekk osservat li, fost is-sittax-il Stat Membru li implementaw il-fakultà prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, erbgħa minnhom biss, fosthom ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, jkunu jeħtieġu tali rabtiet ta' integrazzjoni u ta' subordinazzjoni. Barra minn hekk, kif Larentia + Minerva enfasizzat fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha li, meta ddeċidiet, b'mod partikolari fis-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 47), li t-twaqqif ta' raggruppament tal-VAT jista' jkun meħtieġ sabiex jiġu evitati ċerti abbużi bħal, pereżempju, iċ-ċirkustanza li impriża tista' tinqasam artifiċjalment bejn diversi persuni taxxabbli bil-għan li tibbenefika minn sistema partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja impliċitament ammettiet, fil-fehma tiegħi, li l-użu ta' raggruppamenti tal-VAT mhux f'ġerarkja ("Gleichordnungskonzerne") huwa possibbli skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva.

91. Il-fatt li fis-sentenza Ampliscientifica u Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19) il-Qorti tal-Ġustizzja semmiet, inċidentalment, rabta ta' subordinazzjoni bejn il-membri ta' raggruppament tal-VAT ma jistax, fil-fehma tiegħi, jiġi invokat b'mod utli f'dan il-każ għaliex id-domanda li saritilha f'dik il-kawża bl-ebda mod ma kienet tirrigwarda dan il-punt. Fis-sentenzi tagħha Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 43) u Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-74/11, EU:C:2013:266, punt 36) b'mod partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja barra minn hekk warrbet għal din ir-raġuni argument imressaq mill-Kummissjoni bbażat fuq l-istess punt tas-sentenza Ampliscientifica u Amplifin.

92. Dawn il-kunsiderazzjonijiet iwassluni wkoll biex ma naċċettax l-argument imressaq, essenzjalment, mill-Gvern Awstrijak li jgħid li l-eżistenza ta' rabta ta' subordinazzjoni hija inerenti fil-kundizzjoni ta' rabtiet "mill-qrib" previsti fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, għaliex skont l-ewwel subparagrafu ta' dan il-paragrafu, hija preċiżament l-eżistenza ta' tali rabtiet ta' subordinazzjoni bejn il-persuni fiżiċi u l-persuni li jimpjegawhom li teskludi li dawn jitqiesu li huma persuni taxxabbli suġġetti għal-VAT.

93. Argument bħal dan jinjora mhux biss id-differenza testwali li teżisti bejn l-ewwel u t-tieni subparagrafi tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, billi dan tal-aħħar ma jużax, ġustament, l-espressjoni "rabta ta' subordinazzjoni" imma dik usa' ta' rabtiet "mill-qrib", imma jinjora wkoll il-fatt li l-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet li Stat Membru jista' jipprevedi li persuni mhux suġġetti għall-VAT jistgħu jkunu membri ta' raggruppamenti tal-VAT u li, għaldaqstant, il-kliem persuni taxxabbli ma huwiex sinonimu ma' "persuni" fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva.

32 — Għandu jiġi nnutat li l-użu tal-avverbju "mill-qrib" fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva biex jiddeskrivi r-rabtiet li jgħaqqdu l-entitajiet ikkonċernati nbidel ma' dak ta' "organikament", użat qabel, minn tal-inqas f'ċerti verżjonijiet tat-test, fil-punt 2 tar-raba' paragrafu tal-Anness A tat-Tieni Direttiva, li tinterpreta l-Artikolu 4 ta' din tal-aħħar. Il-preċiżazzjoni magħmula fir-raba' paragrafu tal-punt 2 tal-Anness A tat-Tieni Direttiva fir-rigward tad-definizzjoni ta' "persuna taxxabbli" [traduzzjoni mhux uffiċjali] fis-sens tal-Artikolu 4 tat-Tieni Direttiva ġiet ispirata ġeneralment mis-sistema Ġermaniża tal-"Organschaft".

94. Wara li ntqal dan, mill-osservazzjonijiet li ġew ippreżentati mill-partijiet ikkonċernati jirriżulta li fl-aħħar mill-aħħar huma ma jaqblux dwar il-kwistjoni ta' jekk ir-rekwiżiti previst fl-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG, kif interpretati mill-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof, jikkostitwixxux kundizzjonijiet supplimentari għal dawk previsti fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva (argument essenzjalment iddifendut minn Larentia + Minerva, minn Marenave, mill-Irlanda kif ukoll mill-Kummissjoni), li jfisser li dawn il-kundizzjonijiet għandhom ikunu ġġustifikati fid-dawl tal-għanijiet ta' prevenzjoni tal-abbużi jew tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, jew inkella humiex sempliċiment preċiżazzjonijiet jew konkretizzazzjonijiet tal-kundizzjoni dwar l-eżistenza ta' rabtiet mill-qrib fil-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv previst f'dan l-artikolu, kif isostnu l-Gvern tal-Ġermanja, tal-Awstrija u tar-Renju Unit.

95. Jekk mad-daqqa ta' għajn ir-risposta għal din l-ewwel alternattiva ma hijiex faċli, l-argument imressaq mill-ewwel partijiet kkonċernati jidher madankollu iktar konformi mal-ġurisprudenza.

96. Fis-sentenzi Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punt 36) u Il-Kummissjoni vs Il-Finlandja (C-74/11, EU:C:2013:266, punt 29) b'mod partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja ddefiniet bħala "kundizzjoni oħra", jiġifieri kundizzjoni supplimentari għal dawk tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 11 tad-Direttiva 2006/112 (li rriproduċa l-kundizzjonijiet tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva), rekwiżit li l-"persuni" intiżi minn din id-dispożizzjoni għandu jkollhom, individwalment, in-natura ta' persuni taxxabbli. Fi kliem ieħor, Stat Membru li jkun ittraspona t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva u jkun illimita l-benefiċċju tar-raggruppament tal-VAT għal "persuni taxxabbli" biss ma jkunx sempliċiment ippreċiża l-portata ta' dan it-test imma jkun introduċa kundizzjoni supplimentari għall-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

97. Għaldaqstant, fil-loġika segwita mill-Qorti tal-Ġustizzja f'dawn is-sentenzi kif ukoll fis-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Isvezja (C-480/10, EU:C:2013:263), għalkemm tali kundizzjoni supplimentari ma hijiex fiha nnifisha inkompatibbli mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, fid-dawl tal-marġni ta' diskrezzjoni rrikonoxxut lill-Istat Membri, din għandha madankollu tkun iġġustifikata mit-tfittxija tal-għanijiet ta' prevenzjoni tal-abbuż jew tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni, u b'mod partikolari tal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

98. Isegwi li l-kundizzjoni li tirriżulta mill-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG, li tgħid li r-rabtiet mill-qrib fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv jistgħu jinħolqu biss f'ġerarkija ta' relazzjonijiet bejn il-membri tar-raggruppament tal-VAT tista' tkun kompatibbli mas-Sitt Direttiva sakemm tkun meħtieġa u proporzjonata mal-għanijiet imfittxija, imsemmija iktar 'il fuq, fl-osservanza, b'mod partikolari, tal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

99. Għalkemm hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk dawn il-kundizzjonijiet humiex issodifatti, nistaqsi, madankollu, jekk miżura nazzjonali li teħtieġ intensità tali ta' rabtiet bejn persuni biex tiġi stabbilita persuna taxxabbli waħda suġġetta għall-VAT tmurx lil hinn minn dak li huwa meħtieġ biex jintlaħqu dawn l-għanijiet. Fil-fatt, bl-eċċezzjoni ta' ċirkustanzi partikolari għal Stat Membru speċifiku, li, madankollu, ma tressqux quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja f'din il-proċedura, huwa diffiċli li wieħed jifhem, minn aspett ġenerali, ir-raġunijiet għaliex it-tfittxija tal-għanijiet imsemmija iktar 'il fuq jagħmluhiex obbligatorja li jkun hemm ġerarkija fir-relazzjonijiet bejn il-membri ta' raggruppament tal-VAT biex tiġi ssodisfatta l-kundizzjoni marbuta mal-eżistenza ta' rabtiet mill-qrib fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv. Għalkemm l-eżistenza ta' tali ġerarkija bejn il-membri ta' raggruppament tal-VAT hija mingħajr dubju kundizzjoni suffiċjenti biex jintlaħqu dawn l-għanijiet u tiġi ssodisfatta l-kundizzjoni li hemm fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, madankollu għandi dubji jekk din hijiex strettament meħtieġa.

100. Għalhekk, nissuġġerixxi li t-tieni parti tat-tieni domanda preliminari tingħata r-risposta li ġejja: leġiżlazzjoni nazzjonali li tgħid li r-rabtiet mill-qrib fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, jistgħu jinħolqu biss meta jkun hemm ġerarkija ta' relazzjonijiet bejn il-membri ta' raggruppament tal-VAT tista' tkun kompatibbli ma' dan l-artikolu, dejjem sakemm tkun neċessarja u proporzjonata mal-għanijiet imfittxija ta' prevenzjoni ta' prattiċi abbużivi u tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, u hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika dan.

C – *Fuq it-tielet domanda preliminari*

101. Bit-tielet domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar l-effett dirett tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva fil-każ li dan tal-aħħar jipprekludi miżura nazzjonali bħal dik prevista fl-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG.

102. Jekk il-qorti tiddeċiedi li ssegwi l-proposti magħmula f'dawn il-konklużjonijiet b'risposta għat-tieni domanda preliminari, ma jistax jiġi eskluż li, wara l-eżami li għandu jsir mill-qorti tar-rinviju, din tista' tiddeċiedi li hemm inkompatibbiltà bejn l-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG u t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva. Għalhekk, biex tingħata risposta utli lill-qorti tar-rinviju, inqis li għandha tingħata risposta lit-tielet domanda li hija għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja.

103. Skont ġurisprudenza stabbilita li, fil-każijiet kollha fejn dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva jew tad-Direttiva 2006/112 jidhru li huma, mil-lat tal-kontenut tagħhom, bla kundizzjoni u preċiżi biżżejjed, dawn id-dispożizzjonijiet jistgħu jiġu invokati, fin-nuqqas ta' miżuri ta' implementazzjoni adottati fit-termini previsti, kontra kull dispożizzjoni nazzjonali li ma hijiex konformi ma' dawn id-direttivi, jew ukoll sa fejn huma jiddefinixxu drittijiet li l-individwi jistgħu jinvokaw kontra l-Istat [33].

104. Għalhekk għandu jiġi vverifikat jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jistax, mil-lat tal-kontenut tiegħu, jitqies li huwa bla kundizzjoni u preċiż biżżejjed biex jippermetti li individwu jużah fil-qrati nazzjonali biex jikkuntesta l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tkun inkompatibbli ma' dan l-artikolu.

105. F'dan ir-rigward, inqis qabel kollox li oġġezzjoni għar-rikonoxximent tal-effett dirett tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, kif magħmula b'mod partikolari mill-Irlanda u mill-Gvern Awstrijak, bbażata biss fuq ir-raġuni li dak l-artikolu jillimita ruħu li jagħti lill-Istati Membri l-fakultà li jippermetti fuq it-territorju tagħhom it-twaqqif ta' raggruppamenti tal-VAT, ma hijiex konvinċenti.

106. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà aċċettat diversi drabi li dispożizzjoni ta' direttiva li toffri għażla lill-Istati Membri ma teskludix neċessarjament li l-kontenut tad-drittijiet mogħtija lill-individwi jista' jiġi ddeterminat bi preċiżjoni suffiċjenti, fuq il-bażi tad-dispożizzjonijiet biss ta' din id-direttiva [34].

107. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja lanqas ma qieset li l-eżistenza ta' marġni ta' diskrezzjoni tal-Istati Membri għall-implementazzjoni tas-Sitt Direttiva hija element li jwassal, fih innifsu, għaċ-ċaħda tal-possibbiltà li jiġi rrikonoxxut l-effett dirett ta' uħud minn dawn id-dispożizzjonijiet [35].

33 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Becker (8/81, EU:C:1982:7, punt 25); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 51); Linneweber u Akritidis (C-453/02 u C-462/02, EU:C:2005:92, punt 33) u MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 47).

34 — Ara, is-sentenzi Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, punt 30); Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, punt 61), u Balkan and Sea Properties u Provadinvest (C-621/10 u C-129/11, EU:C:2012:248, punt 57).

35 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll, is-sentenza MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 51 u l-ġurisprudenza ċċitata).

108. B'mod partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, għalkemm l-Istati Membri għandhom bla dubju marġni ta' diskrezzjoni biex jistabbilixxu l-kundizzjonijiet tal-applikazzjoni ta' ċerti eżenzjonijiet previsti mis-Sitt Direttiva, dan il-fatt ma jipprekludix lill-individwi li jistgħu jistabbilixxu li s-sitwazzjoni fiskali tagħhom effettivament taqa' taħt waħda mill-kategoriji ta' eżenzjoni previsti minn din id-direttiva milli jibbażaw ruħhom direttament fuqha, b'mod partikolari fil-każ fejn, wara li jkun eżerċita l-kompetenzi tiegħu rrikonoxxuti minn dak it-test, Stat Membru jkun adotta dispożizzjonijiet nazzjonali inkompatibbli ma' din id-direttiva, b'mod partikolari mal-prinċipju ta' newtralità fiskali [36].

109. Għaldaqstant, il-fatt li, fl-eżerċizzju tal-fakultà li jagħtiha t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja żżomm ċertu marġni ta' diskrezzjoni ma jfissirx neċessarjament li l-individwi huma mċaħħda mid-dritt li jinvokaw direttament id-dispożizzjonijiet ta' dan l-artikolu quddiem il-qrati nazzjonali.

110. Għall-kuntrarju, fil-fehma tiegħi, ladarba Stat Membru jkun eżerċita l-fakultà li jagħtih it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, dan l-artikolu jagħti lill-"persuni" kollha l-possibbiltà li jitqiesu li huma persuna taxxabbli waħda u, għaldaqstant, jidentifika lill-benefiċjarji ta' din id-dispożizzjoni mingħajr ekwivoku u b'mod suffiċjentement preċiż u bla kundizzjonijiet.

111. Il-fatt li, jekk ikun il-każ, din id-dispożizzjoni jista' jkollha riżerva dwar ġustifikazzjonijiet ibbażati fuq il-prevenzjoni ta' prattiki abbużivi jew il-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali ma jikkonfutax din il-konstatazzjoni, għaliex ġustifikazzjonijiet bħal dawn, minbarra li ma humiex eżentati mill-istħarriġ ġudizzjarju [37], huma inkuraġġuti wkoll mis-Sitt Direttiva u jistgħu jitqiesu wkoll li huma limiti inerenti fil-portata tad-drittijiet mogħtija lill-individwi minn din id-direttiva [38].

112. Min-naħa l-oħra, il-kundizzjoni *ratione materiae* tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva li tgħid li r-rabtiet fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv bejn diversi persuni għandhom ikunu "mill-qrib" biex ikun hemm persuna taxxabbli waħda, għandha, bla dubju, tiġi ppreċiżata fil-livell nazzjonali. Jekk wieħed jillimita ruħu li jsemmi biss ir-rabtiet mill-qrib fuq livell finanzjarju, dawn jistgħu għalhekk jiddependu fuq perċentwali varjabbli ta' żamma ta' kapital u/jew ta' drittijiet ta' vot fi ħdan kumpannija jew relazzjonijiet kuntrattwali partikolari bejn l-operaturi ekonomiċi, bħall-eżistenza ta' kuntratti ta' franchise [39]. Madankollu, dawn il-kriterji ma humiex esklużivi. Fi kwalunkwe każ, l-Istati Membri li għażlu l-fakultà prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva għandhom b'mod konkret jippreċiżaw il-kundizzjoni materjali li tqum hemmhekk mingħajr, kuntrarjament għas-sitwazzjoni ta' eżenzjoni mill-VAT li tista' tiġi ddeterminata b'mod oġġettiv abbażi tal-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva, ma jkun possibbli li tiġi identifikata direttament fit-test stess ta' dan l-artikolu, il-portata preċiża tar-rabtiet "mill-qrib" li huma msemmijin hemmhekk.

113. B'dan il-mod, inqis li tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva ma jipproduċix effett dirett.

36 — Ara s-sentenza Linneweber u Akritidis (C-453/02 u C-462/02, EU:C:2005:92, punti 34 sa 37). Ara wkoll, is-senenza JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust u The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punt 61).

37 — Ara, b'analoġija, fir-rigward tal-effett dirett tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, is-sentenza Comune di Carpaneto Piacentino *et* (231/87 u 129/88, EU:C:1989:381, punt 32). Ara wkoll, f'kuntest ieħor, is-sentenza Gavieiro Gavieiro u Iglesias Torres (C-444/09 u C-456/09, EU:C:2010:819, punt 81).

38 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punti 57 sa 59).

39 — Fil-Komunikazzjoni ċċitata iktar 'il fuq (p. 9) il-Kummissjoni tipproponi li l-eżistenza ta' rabtiet mill-qrib fuq il-livell finanzjarju, jiġu dedotti miż-żamma ta' mill-inqas 50 % tal-kapital jew tad-drittijiet ta' vot ta' kumpannija, jew mill-eżistenza ta' kuntratti ta' franchise. Għandu jiġi nnotat li wħud mill-Istati Membri jammettu l-eżistenza ta' tali rabtiet fuq il-livell finanzjarju meta kumpannija jkollha mill-inqas 10 % tal-kapital azzjonarju ta' kumpannija oħra.

114. Jekk il-Qorti tal-Ġustizzja taqbel ma' din il-proposta, u sa fejn il-qorti tar-rinviju tkun minn qabel ikkonstatat l-inkompatibbiltà tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, din il-qorti jifdlilha għalhekk li tivverifika jekk id-dritt nazzjonali jistax jiġi interpretat, sa fejn possibbli, b'mod konformi mad-dritt tal-Unjoni [40].

115. F'dan ir-rigward, għandu jiġi nnutat li l-Kummissjoni indikat fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha li qorti fiskali Ġermaniża ppruvat tagħti tali interpretazzjoni konformi meta qalet li soċjetajiet "strutturati b'mod kapitalistiku", bħas-soċjetajiet in akkomandita fil-kawżi prinċipali, jistgħu jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni *ratione personae* tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG [41].

116. Minn tal-inqas f'dak li jirrigwarda persuni li jistgħu jipparteċipaw f'raggruppament tal-VAT, tali eżempju ġurisprudenzjali jista' jindika li interpretazzjoni li tikkonforma mad-dritt tal-Unjoni hija tabilħaqq possibbli, mingħajr madankollu ma jkun hemm interpretazzjoni *contra legem*.

117. Fir-rigward tal-kundizzjoni dwar l-integrazzjoni tal-kumpannija membru fil-korp dominanti tar-raggruppament tal-VAT li għaliha hija suġġetta l-applikazzjoni tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG, kif diġà enfasizzajt, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li kien essenzjalment permezz tal-qrati li din il-kundizzjoni ġiet interpretata fid-dritt Ġermaniż bħala li teħtieġ li jkun hemm ġerarkija ta' relazzjonijiet bejn il-membri tar-raggruppament tal-VAT.

118. Apparti l-kwistjoni tal-personalità ġuridika ttrattata preċedentement, kif diġà ġie indikat, l-elementi li pprovdiet il-qorti tar-rinviju ma jippermettux li jiġu ddeterminati r-raġunijiet li għalihom l-operaturi ekonomiċi inkwistjoni fil-kawżi prinċipali ma jissodisfawx il-kundizzjoni prevista fl-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG, kif interpretata mill-Bundesfinanzhof.

119. Fi kwalunkwe każ, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, fil-kawżi prinċipali, jekk il-kundizzjoni ta' integrazzjoni prevista mill-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(2)(2) tal-UStG tistax tiġi interpretata, sa fejn possibbli, fis-sens li hija tawtorizza li impriżi li għandhom rabtiet mill-qrib bejniethom mil-lat finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, jkunu jistgħu jibbenefikaw mill-istatus ta' raggruppament tal-VAT, mingħajr ma neċessarjament ikollhom rabta ta' subordinazzjoni jew relazzjonijiet ta' tip ġerarkiku.

120. Għaldaqstant, jiena nissuġġerixxi li r-risposta għat-tielet domanda preliminari tkun fis-sens li persuna taxxabbli ma tistax tinvoka direttament it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva u li għalhekk hija l-qorti tar-rinviju li għandha tinterpreta, sa fejn possibbli, il-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħha f'konformità mas-Sitt Direttiva.

III – **Konklużjoni**

121. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha msemmija iktar 'il fuq, nipproponi li d-domandi preliminari magħmula mill-Bundesfinanzhof jingħataw dawn ir-risposti:

1) L-ispejjeż marbuta ma' tranżazzjonijiet fil-kapital magħmula minn kumpannija holding li tinvolvi ruħha direttament jew indirettament fil-ġestjoni tas-sussidjarji tagħha għandhom rabta diretta u immedjata mat-totalità tal-attività ekonomika ta' din il-kumpannija holding. Għalhekk, ma hemmx lok li jkun hemm tqassim tat-taxxa fuq il-valur miżjud imħallsa input fuq dawn l-ispejjeż bejn l-attivitajiet ekonomiċi u dawk mhux ekonomiċi tal-kumpannija holding. Jekk il-kumpannija holding tagħmel tranżazzjonijiet li huma suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud u tranżazzjonijiet li huma eżentati minnha, id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud

40 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza Pfeiffer *et* (C-397/01 sa C-403/01, EU:C:2004:584, punti 108 sa 114).

41 — Ara l-punt 34 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Kummissjoni li tagħmel riferiment għas-sentenza tal-Finanzgericht München, tat-13 ta' Marzu 2013, bir-referenza 3 K 235/10.

imħallsa input jiġi kkalkulat skont il-metodu tal-*pro rata*, kif stabbilit fl-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima.

2) It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva 77/388 jipprekludi lil Stat Membru milli, fl-eżerċizzju tal-fakultà li toffri din id-dispożizzjoni, jissuġġetta t-twaqqif ta' raggruppament tal-VAT għall-kundizzjoni li l-membri kollha ta' dan ir-raggruppament irid ikollhom personalità ġuridika, sakemm din il-kundizzjoni ma tkunx iġġustifikata mill-prevenzjoni ta' prattiċi abbużivi jew mill-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, fl-osservanza tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, u hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika dan il-punt.

Leġiżlazzjoni nazzjonali li tgħid li r-rabtiet mill-qrib fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva 77/388, jistgħu jinħolqu biss meta jkun hemm ġerarkija ta' relazzjonijiet bejn il-membri ta' raggruppament tal-VAT tista' tkun kompatibbli ma' dan l-artikolu, dejjem sakemm tkun neċessarja u proporzjonata mal-għanijiet imfittxija ta' prevenzjoni ta' prattiċi abbużivi u tal-ġlieda kontra l-frodi u l-evażjoni fiskali, fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, u hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika dan.

3) Persuna taxxabbli ma tistax tinvoka direttament it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva 77/388 u għalhekk hija l-qorti tar-rinviju li għandha tinterpreta, sa fejn possibbli, il-leġiżlazzjoni nazzjonali tagħha f'konformità mas-Sitt Direttiva.