Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

4 ta' Mejju 2017*

"Nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu — Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 2006/112/KE — Artikolu 132(1)(f) — Eżenzjoni mill-VAT tal-provvisti ta' servizzi pprovduti minn gruppi indipendenti ta' persuni lill-membri tagħhom — Artikolu 168(a) u Artikolu 178(a) — Dritt għal tnaqqis għall-membri tal-grupp — Artikolu 14(2)(ċ) u Artikolu 28 — Aġir ta' membru f'ismu stess u għall-benefiċċju tal-grupp"

Fil-Kawża C-274/15,

li għandha bħala suġġett rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu skont l-Artikolu 258 TFUE, ippreżentat fit-8 ta' Ġunju 2015,

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappreżentata minn F. Dintilhac u C. Soulay, bħala aġenti,

rikorrenti,

vs

Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, irrappreżentat minn D. Holderer, bħala aġent, assistita minn F. Kremer u P.-E. Partsch, avocats, kif ukoll minn B. Gasparotti, bħala espert,

konvenut,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn T. von Danwitz, President tal-Awla, E. Juhász, C. Vajda (Relatur), K. Jürimäe u C. Lycourgos, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: V. Tourrès, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-30 ta' Ġunju 2016,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-6 ta' Ottubru 2016,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Franċiż.

Sentenza

1 Permezz tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni Ewropea qiegħda titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li, billi jipprevedi s-sistema ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) dwar il-gruppi indipendenti ta' persuni, kif iddefinita fl-Artikolu 44(1)(y) tat-test ikkoordinat tal-loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (*Mémorial* A 1979, Nru 23) (Liġi tat-12 ta' Frar 1979 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), fl-Artikoli 1 sa 4 tar-règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes (*Mémorial* A 2004, Nru 9) (Regolament Gran Dukali tal-21 ta' Jannar 2004 dwar l-eżenzjoni mill-VAT tal-provvisti ta' servizzi pprovduti minn gruppi indipendenti ta' persuni lill-membri tagħhom, iktar 'il quddiem ir-"Regolament Gran Dukali"), fiċ-Ċirkolari amministrattiva Nru 707, tad-29 ta' Jannar 2004, sa fejn tipprovdi kummentarju dwar l-Artikoli 1 sa 4 tar-Regolament Gran Dukali (iktar 'il quddiem iċ-"Ċirkolari amministrattiva") u fin-nota tat-18 ta' Diċembru 2008 fformulata mill-grupp ta' ħidma li huwa attiv fil-comité d'observation des marchés (COBMA) (Kumitat għall-investigazzjoni tas-suq) bil-kunsens tal-Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Dipartiment tar-reġistrazzjoni u tal-artijiet) (iktar 'il quddiem in-"nota tal-COBMA"), il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE, tat-13 ta' Lulju 2010 (ĠU 2010, L 189, p. 1) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2006/112"), b'mod partikolari taħt l-Artikolu 2(1)(ċ), taħt l-Artikolu 132(1)(f), taħt it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), taħt l-Artikolu 168(a), taħt l-Artikolu 178(a), taħt l-Artikolu 14(2)(ċ) u taħt l-Artikolu 28 ta' din id-direttiva.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

2 It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112, li jinsab taħt it-Titolu I tagħha, intitolat "Suġġett u kamp ta' applikazzjoni", jipprevedi:

"Fuq kull transazzjoni, il-VAT, kalkulata fuq il-prezz tal-merkanzija jew tas-servizzi bir-rata applikabbli għat-tali merkanzija jew servizzi, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT li qed jinġarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz."

3 L-Artikolu 2(1)(ċ) ta' din id-direttiva jipprovdi:

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

[...]

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

[...]"

4 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tal-imsemmija direttiva, li jinsab taħt it-Titolu III tagħha, intitolat "Persuni taxxabbli", huwa fformulat kif ġej:

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

5 Skont l-Artikolu 14(2)(ċ) tal-istess direttiva, li jinsab taħt it-Titolu IV tagħha, intitolat "Transazzjonijiet taxxabbli":

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

[…]

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

6 L-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

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

7 L-Artikolu 132(1) ta' din id-direttiva, li jinsab taħt it-Titolu IX tagħha, intitolat "Eżenzjonijiet", jipprevedi:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

(f) il-provvista ta' servizzi minn gruppi ta' persuni indipendenti, li qed iwettqu attività li hi eżenti mill-VAT jew għaliha mhumiex persuni taxxabbli, għall-finijiet li jagħtu lill-membri tagħhom is-servizzi meħtieġa direttament għall-eżerċizzju ta' dik l-attività, fejn dawk il-gruppi kemm jitolbu mill-membri tagħhom ħlas lura eżatt tas-sehem tagħhom ta' l-ispejjeż konġunti, sakemm tali eżenzjoni mhux probabbli li tikkawża distorsjoni tal-kompetizzjoni;

[…]"

8 L-Artikolu 168 tal-imsemmija direttiva, li jinsab taħt it-Titolu X tagħha, intitolat "Tnaqqis", huwa fformulat kif ġej:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

(a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;

[…]"

9 Skont l-Artikolu 178 tal-istess direttiva:

"Biex teżerċita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ġejjin:

(a) għall-finijiet ta' tnaqqis skont l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, dan irid ikollu fattura magħmula skont it-Taqsimiet 3 sa 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI;

[…]"

10 L-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112, li jinsab taħt it-Titolu XI tagħha, intitolat "Obbligi ta' persuni taxxabbli u ta' ċerti persuni mhux taxxabbli", jipprevedi:

"Mingħajr preġudizzju għad-disposizzjonijiet partikolari stabbiliti f'din id-Direttiva, dawn id-dettalji li ġejjin biss huma meħtieġa għall-finijiet ta' VAT fuq fatturi maħruġa skond l-Artikoli 220 u 221

[...]

(5) l-isem sħiħ u l-indirizz tal-persuna taxxabbli u tal-konsumatur;

[...]"

Id-dritt Lussemburgiż

11 Skont l-Artikolu 44(1) tal-Liġi dwar il-VAT, kif emendata, b'mod partikolari bis-subparagrafu 2 tal-ħames paragrafu tal-Artikolu 5 tal-loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1990 (*Mémorial* A 1989, Nru 81) (Liġi tat-22 ta' Diċembru dwar il-baġit tad-dħul u tal-ispejjeż tal-Istat għas-sena finanzjarja 1990):

" Għandhom ikunu eżentati mit-taxxa fuq il-valur miżjud fil-limiti u taħt il-kundizzjonijiet li għandhom jiġu ddeterminati permezz ta' regolament Gran Dukali:

[...]

(y) il-provvisti ta' servizzi mwettqa minn gruppi indipendenti ta' persuni li jeżerċitaw attività eżentata jew li fir-rigward tagħha ma jkollhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli, sabiex jagħtu lill-membri tagħhom is-servizzi meħtieġa direttament għall-eżerċizzju ta' din l-attività, meta dawn il-gruppi jitolbu mingħand il-membri tagħhom biss ir-rimbors preċiż tas-sehem tagħhom mill-ispejjeż sostnuti b'mod konġunt, bil-kundizzjoni li din l-eżenzjoni ma tkunx ta' natura tali li tkun tista' tikkawża distorsjonijiet għall-kompetizzjoni."

12 Il-kundizzjonijiet għall-implementazzjoni tal-Artikolu 44(1) tal-Liġi dwar il-VAT, kif emendata, ġew speċifikati permezz tar-Regolament Gran Dukali, li l-Artikolu 1 tiegħu kien ifformulat kif ġej:

"Għall-finijiet tal-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 44(1)(y) [tal-Liġi dwar il-VAT, kif emendata], grupp indipendenti ta' persuni jfisser:

(a) grupp li għandu personalità ġuridika;

(b) grupp li ma għandux personalità ġuridika iżda li jaġixxi f'ismu stess, bħala grupp, fil-konfront tal-membri tiegħu u ta' terzi."

13 Ir-Regolament Gran Dukali tas-7 ta' Awwissu 2012 (*Mémorial* A 2012, Nru 168) emenda r-Regolament Gran Dukali billi kkompleta l-Artikolu 1 tiegħu bil-paragrafu segwenti:

"Il-gruppi indipendenti ta' persuni li l-provvisti ta' servizzi tagħhom iservu prinċipalment, fir-rigward ta' membru wieħed jew iktar tagħhom, għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet suġġetti għat-taxxa u li ma jibbenefikawx minn eżenzjoni, ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni ta' dan ir-Regolament Gran Dukali."

14 L-Artikolu 2 tar-Regolament Gran Dukali huwa fformulat kif ġej:

"Il-provvisti ta' servizzi pprovduti lill-membri tagħhom mill-gruppi indipendenti ta' persuni msemmija fl-Artikolu 1 għandhom ikunu eżentati mit-taxxa, bil-kundizzjoni li:

(a) l-attivitajiet tal-grupp jikkonsistu esklużivament fil-provvista ta' provvisti ta' servizzi meħtieġa direttament għall-eżerċizzju tal-attività tal-membri tiegħu, u li dawn il-membri jeżerċitaw kollha attività eżentata skont l-Artikolu 44(1) [tal-Liġi dwar il-VAT, kif emendata] jew li fir-rigward tagħhom ma għandhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli. Għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 44(1)(y) [tal-Liġi dwar il-VAT, kif emendata], huwa preżunti li jeżerċitaw attività eżentata bis-saħħa tal-imsemmi Artikolu 44(1), jew li fir-rigward tagħha ma għandhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli suġġetta għall-VAT il-membri li, fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħhom li hija eżentata mill-VAT skont l-Artikolu 44(1), jew li fir-rigward tagħha ma għandhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli suġġetta għall-VAT, iwettqu wkoll kunsinni ta' merkanzija jew provvisti ta' servizzi li ma humiex eżentati mit-taxxa skont l-imsemmi Artikolu 44(1), bil-kundizzjoni li d-dħul mill-bejgħ annwali mingħajr taxxa marbut ma' dawn il-kunsinni ta' merkanzija u ma' dawn il-provvisti ta' servizzi ntaxxati ma jaqbiżx it-tletin fil-mija tad-dħul mill-bejgħ annwali mingħajr taxxa ġġenerat mit-tranżazzjonijiet kollha tagħhom, fejn id-dħul mill-bejgħ li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni huwa dak previst fl-Artikolu 57(3) [tal-Liġi dwar il-VAT, kif emendata], u bla ħsara għal dak li huwa previst fl-Artikolu 3;

[...]"

15 L-Artikolu 3 tar-Regolament Gran Dukali jipprovdi:

"Fir-rigward tal-perċentwali indikata fil-punt (a) tal-Artikolu 2, l-eżenzjoni, fir-rigward ta' sena tal-kalendarju, tal-provvisti ta' servizzi mwettqa mill-grupp, hija suġġetta għall-kundizzjoni li, fis-sena tal-kalendarju preċedenti, din il-perċentwali ma tkunx inqabżet min-naħa tal-membri tal-grupp. Madankollu, il-fatt li tinqabeż din il-perċentwali ma jtellifx il-benefiċċju tal-eżenzjoni bil-kundizzjoni li din il-perċentwali ma tinqabiżx b'iktar minn ħamsin fil-mija tagħha u bil-kundizzjoni li dan ma jkunx seħħ għal iktar mis-sentejn tal-kalendarju konsekuttivi qabel is-sena tal-kalendarju li għaliha tkun trid tiġi ddeterminata l-applikabbiltà tal-eżenzjoni.

Il-kundizzjonijiet preċedenti għandhom jiġu ssodisfatti min-naħa ta' kull membru tal-grupp u, jekk dan ma jkunx il-każ, il-provvisti kollha mwettqa mill-grupp għandhom ikunu esklużi mill-eżenzjoni."

16 Skont l-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali:

"Il-membri tal-grupp li, fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħhom li hija eżentata mill-VAT skont l-Artikolu 44(1) [tal-Liġi dwar il-VAT, kif emendata] jew li fir-rigward tagħhom ma għandhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli suġġetta għall-VAT, iwettqu wkoll, fil-limiti tal-perċentwali prevista fil-punt (a) tal-Artikolu 2 u fl-Artikolu 3, kunsinni ta' merkanzija jew provvisti ta' servizzi li ma humiex eżentati skont l-imsemmi Artikolu 44(1), huma awtorizzati jnaqqsu, mit-taxxa li jkunu responsabbli għall-ħlas tagħha minħabba t-tranżazzjonijiet taxxabbli mwettqa minnhom, il-[VAT] iffatturata lill-grupp jew dovuta minn dan tal-aħħar minħabba t-tranżazzjonijiet tal-input tiegħu, u inkluża fl-ammont tal-korrispettiv assenjat individwalment fil-kont tagħhom skont id-dispożizzjonijiet tal-punt (c) tal-Artikolu 2. It-tnaqqis għandu jitwettaq konformement mad-dispożizzjonijiet tal-Kapitolu VIII [tal-Liġi dwar il-VAT, kif emendata]."

17 L-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali huwa s-suġġett tal-kummenti segwenti fiċ-Ċirkolari amministrattiva:

"Sabiex jiġi żgurat, sa fejn ikun possibbli, il-prinċipju ta' newtralità tal-[VAT], l-Artikolu 4 huwa intiż li jagħti lill-membri li huma persuni taxxabbli u li jiġġeneraw, fil-limiti tal-perċentwali stabbilita fil-punt (a) tal-Artikolu 2 u fl-Artikolu 3, dħul mill-bejgħ li jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tat-taxxa u li ma huwiex eżentat skont l-Artikolu 44, dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa jew dovuta min-naħa tal-grupp indipendenti. Huwa barra minn hekk preżunt li dan id-dritt għal tnaqqis għandu jsegwi r-regoli stabbiliti fil-Kapitolu VII [tal-Liġi dwar il-VAT] u b'mod partikolari fl-Artikoli 50 (*pro rata* ġenerali) u 51 (applikazzjoni reali).

Fil-prattika, il-membru li huwa persuna taxxabbli inkwistjoni jista' jwettaq it-tnaqqis tal-VAT imħallsa mill-grupp jew dovuta min-naħa ta' dan tal-aħħar fil-każ biss li jkollu fil-pussess tiegħu rendikont, issostanzjat permezz ta' kopji ta' fatturi, li jinħariġlu mill-grupp u li jsemmi l-prezz nett preċiż imħallas lill-fornituri jew lill-prestatarji, l-ammont tat-taxxa inkluża minnhom jew dovuta min-naħa tal-grupp kif ukoll is-sehem tal-membru fl-ispejjeż komuni u fit-taxxa."

18 In-nota tal-COBMA hija intiża li tikkjarifika ċerti elementi fid-dawl tal-applikazzjoni fil-prattika tas-sistema legali tal-gruppi indipendenti ta' persuni. Din in-nota tinkludi, b'mod partikolari, il-mistoqsijiet u t-tweġibiet segwenti:

"– Fil-każ li l-grupp ma jkollux personalità ġuridika, liema hija l-entità li għandha tkun indikata fuq il-fatturi li għandhom jaslu mingħand terzi dwar spejjeż komuni?

Jista' jkun hemm żewġ sitwazzjonijiet differenti:

— il-grupp ikun f'relazzjoni diretta ma' terzi u jirċievi l-merkanzija u s-servizzi mingħandhom f'ismu stess;

— il-membri jkunu f'relazzjoni diretta ma' terzi u jirċievu l-merkanzija u s-servizzi mingħandhom f'isimhom stess. Il-membri mbagħad jattribwixxu b'mod konġunt l-ispejjeż marbuta ma' din il-merkanzija u ma' dawn is-servizzi rċevuti mingħand terzi u b'hekk jassenjaw dawn l-ispejjeż lill-grupp. Dan jista' jkun il-każ b'mod partikolari meta relazzjoni diretta bejn il-grupp u terzi ma tkunx possibbli minħabba raġunijiet kummerċjali jew legali.

Fl-ewwel sitwazzjoni, il-fatturi maħruġa minn terzi dwar spejjeż attribwiti b'mod konġunt għandhom ikunu indirizzati b'mod ċar lill-grupp indipendenti ta' persuni. Sa fejn il-grupp ma għandux personalità ġuridika, il-fatturi għandhom ikunu indirizzati: Grupp ABC/'Care of' membru X – indirizz tal-membru X". Dan il-membru X imbagħad jassenja n-nefqa [bit-taxxi kollha inklużi] lill-grupp, irrispettivament mid-dritt għal tnaqqis li dan il-membru jkun jista' jibbenefika minnu fir-rigward tal-VAT imħallsa f'ismu stess. Peress li l-grupp ma għandux personalità ġuridika, minn tal-inqas wieħed mill-membri tiegħu jkollu jiġi nnominat bħala l-parti legalment responsabbli għall-ħlas u għal obbligi oħra li joħorġu mill-kuntratt.

Fit-tieni sitwazzjoni, il-fatturi maħruġa minn terzi għandhom ikunu indirizzati lil wieħed mill-membri. Dan il-membru mbagħad jattribwixxi b'mod konġunt l-ispejjeż marbuta ma' din il-merkanzija u ma' dawn is-servizzi u jassenja dawn l-ispejjeż lill-grupp. L-assenjazzjoni ta' dawn l-ispejjeż lill-grupp għandha titwettaq [bit-taxxi kollha inklużi], irrispettivament mid-dritt għal tnaqqis li dan il-membru jkun jista' jibbenefika minnu fir-rigward tal-VAT imħallsa f'ismu stess.

[…]

Barra minn hekk, huwa ċċarat li l-assenjazzjoni mill-membri lill-grupp tal-ispejjeż attribwiti b'mod konġunt hija tranżazzjoni li ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

[…]"

Il-proċedura prekontenzjuża

19 Permezz ta' ittra ta' intimazzjoni tas-7 ta' April 2011, il-Kummissjoni ġibdet l-attenzjoni tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu għall-fatt li s-sistema tal-VAT dwar il-gruppi indipendenti tal-persuni (iktar 'il quddiem il-"GIP"), kif iddefinita b'mod partikolari fl-Artikolu 44(1)(y) tal-Liġi dwar il-VAT u fl-Artikoli 1 sa 4 tar-Regolament Gran Dukali, ma kinitx, fil-fehma tagħha, kompatibbli ma' diversi dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2006/112.

20 Permezz tal-ewwel ilment tagħha, il-Kummissjoni sostniet li d-dispożizzjonijiet nazzjonali li jipprovdu li s-servizzi pprovduti mill-GIP għall-benefiċċju tal-membri tagħhom huma eżentati mill-VAT, inkluż meta dawn is-servizzi jintużaw għat-tranżazzjonijiet intaxxati tal-imsemmija membri li d-dħul mill-bejgħ annwali mingħajr taxxa tagħhom ma jaqbiżx it-30 %, jew il-45 % f'ċerti każijiet, tad-dħul mill-bejgħ annwali totali mingħajr taxxa tagħhom, kienu, fil-fehma tagħha, inkompatibbli mal-Artikolu 2(1)(ċ) u mal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112.

21 Permezz tat-tieni lment tagħha, il-Kummissjoni qieset li d-dritt nazzjonali kien inkompatibbli mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), mal-Artikolu 168(a) u mal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112, sa fejn jipprevedi li l-membri ta' GIP li jwettqu attivitajiet taxxabbli sa mhux iktar minn 30 % tad-dħul mill-bejgħ annwali totali mingħajr taxxa tagħhom, jistgħu jnaqqsu, mill-VAT li għall-ħlas tagħha huma responsabbli huma stess, il-VAT iffatturata lill-GIP fir-rigward tal-merkanzija u tas-servizzi li jkunu ġew ipprovduti lilu.

22 It-tielet u l-aħħar ilment imqajjem mill-Kummissjoni kien jikkonċerna d-dritt nazzjonali sa fejn, fil-każ li membru ta' GIP jakkwista merkanzija u servizzi mingħand terz f'ismu stess, iżda għall-benefiċċju tal-GIP, kien jeskludi mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT it-tranżazzjoni li tinvolvi li dan il-membru jassenja lill-GIP l-ispejjeż li jkunu sostnuti b'dan il-mod, bi ksur tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 14(2)(ċ) u tal-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112.

23 Fit-tweġiba tiegħu tat-8 ta' Ġunju 2011 għall-ittra ta' intimazzjoni, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu kkontesta l-interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali u tad-dritt tal-Unjoni proposta mill-Kummissjoni. Preliminarjament, huwa sostna li l-kunċett ta' "gruppi indipendenti ta' persuni" previst fid-Direttiva 2006/112 jikkonċerna fuq kollox l-istrutturi li ma għandhomx personalità ġuridika li l-attivitajiet tagħhom huma attribwibbli lill-membri tagħhom li jkollhom personalità ġuridika.

24 Fir-rigward tal-ewwel ilment, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu wieġeb li l-Artikolu 44(1)(y) tal-Liġi dwar il-VAT kien jillimita l-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni għal dak iddefinit fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, u li r-Regolament Gran Dukali kien sempliċement jistabbilixxi r-regoli sussidjarji tas-sistema applikabbli għall-GIP.

25 Fir-rigward tat-tieni lment, dan l-Istat Membru wieġeb li, peress li GIP ma għandux personalità ġuridika, id-dritt għal tnaqqis, li jiddependi min-natura tat-tranżazzjonijiet tal-output, ma għandux jibbenefika minnu dan il-grupp iżda l-membri tiegħu. Filwaqt li jirrikonoxxi li, minn perspettiva teoretika, is-sistema prevista fid-dritt nazzjonali tidderoga mill-"prinċipju ta' finanzjament minn qabel tat-taxxa mill-konsumatur", l-imsemmi Stat Membru jqis, madankollu, li dan ma kellux impatt fil-prattika.

26 Fir-rigward tat-tielet ilment, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu qies li s-sistema li tirriżulta mill-Artikolu 14(2)(ċ) u mill-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112 ma kinitx applikabbli għal dan il-każ.

27 Peress li ma kinitx konvinta b'din it-tweġiba, il-Kummissjoni, fis-27 ta' Jannar 2012, ħarġet opinjoni motivata fejn tenniet il-pożizzjoni li kienet espremiet fl-ittra ta' intimazzjoni u stiednet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu sabiex jieħu l-miżuri meħtieġa sabiex jagħmel il-leġiżlazzjoni tiegħu konformi mad-Direttiva 2006/112, b'mod partikolari mal-Artikolu 2(1)(ċ), mal-Artikolu 132(1)(f), mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), mal-Artikolu 168(a), mal-Artikolu 178(a), mal-Artikolu 14(2)(ċ) u mal-Aritkolu 28 ta' din id-direttiva, f'terminu ta' xahrejn minn meta jirċievi din l-opinjoni.

28 Permezz ta' ittra tas-7 ta' Frar 2012, dan l-Istat Membru wieġeb għall-opinjoni motivata filwaqt li reġa' kkontesata l-fondatezza tal-ilmenti mqajma fil-konfront tiegħu u filwaqt li tenna l-pożizzjoni tiegħu, kif espressa fl-ittra ta' tweġiba tiegħu tat-8 ta' Ġunju 2011.

29 Madankollu, permezz ta' ittra tas-26 ta' Marzu 2012, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu indika li kien qiegħed jimpenja ruħu li jadotta regolament intiż li jagħmel il-leġiżlazzjoni Lussemburgiża konformi mad-Direttiva 2006/112 sabiex iwieġeb għar-rekwiżiti tal-ewwel ilment tal-opinjoni motivata, filwaqt li tenna l-argumenti tiegħu fir-rigward tat-tieni u tat-tielet ilmenti.

30 Permezz ta' ittra tal-11 ta' Ġunju 2012, il-Kummissjoni talbet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu jibgħat l-abbozz tar-regolament imħabbar kif ukoll l-iskeda prevista għall-adozzjoni tiegħu.

31 Permezz ta' ittra tal-4 ta' Settembru 2012, dan l-Istat Membru bagħat lid-dipartimenti tal-Kummissjoni r-Regolament Gran Dukali tas-7 ta' Awwissu 2012, li emenda l-Artikolu 1 tar-Regolament Gran Dukali.

32 Il-Kummissjoni madankollu qieset li r-Regolament Gran Dukali tas-7 ta' Awwissu 2012 ma kienx għamel il-leġiżlazzjoni Lussemburgiża konformi mad-Direttiva 2006/112, fid-dawl tat-tliet ilmenti mqajma fl-opinjoni motivata. Fid-dawl tal-fatt li dawn l-ilmenti kienu għadhom applikabbli, il-Kummissjoni ħabbret, fl-20 ta' Frar 2014, id-deċiżjoni tagħha li tippreżenta rikors.

Fuq ir-rikors

Fuq l-ewwel ilment, ibbażat fuq in-nuqqas ta' osservanza tal-Artikolu 2(1)(ċ) u tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112

Fuq l-ammissibbiltà tal-ewwel ilment

– L-argumenti tal-partijiet

33 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jqis, fl-ewwel lok, li l-ewwel ilment għandu jiġi miċħud bħala inammissibbli għaliex ir-rikors tal-Kummissjoni huwa bbażat fuq ilment differenti minn dak imqajjem fl-opinjoni motivata. L-ilment invokat fl-opinjoni motivata kien ibbażat fuq l-argument li r-Regolament Gran Dukali ma jeskludix il-possibbiltà li servizzi ta' grupp intiżi, prinċipalment, jekk mhux ukoll esklużivament, għal tranżazzjonijiet taxxabbli jistgħu jiġu eżentati. Għall-kuntrarju, l-ilment invokat fir-rikors huwa bbażat fuq l-argument li r-Regolament Gran Dukali jippermetti l-eżenzjoni ta' servizzi pprovduti minn GIP u intiżi, b'mod sekondarju, għal tranżazzjonijiet taxxabbli tal-membri tiegħu.

34 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni, fit-tieni lok, li l-Kummissjoni kisret il-prinċipju ta' kooperazzjoni legali bin-nuqqas ta' reazzjoni min-naħa tagħha għall-emenda introdotta fir-Regolament Gran Dukali f'Awwissu 2012. Skont dan l-Istat Membru, il-Kummissjoni kien imissha informatu dwar l-eventwali riżervi tagħha dwar jekk din l-emenda kinitx tagħmel il-leġiżlazzjoni Lussemburgiża konformi mad-Direttiva 2006/112, minflok ma żammet silenzju għal 18-il xahar qabel ma finalment ħabbret, fl-20 ta' Frar 2014, li kienet iddeċidiet li tiftaħ kawża quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

35 Il-Kummissjoni ssostni li l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma teħtieġx koinċidenza perfetta bejn il-formulazzjoni tal-ilmenti fl-opinjoni motivata u t-talbiet tar-rikors. Hija tqis li, għall-kuntrarju tal-allegazzjonijiet tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu, l-ewwel ilment żamm l-istess suġġett u l-istess kamp ta' applikazzjoni fl-opinjoni motivata u fir-rikors.

36 Fir-rigward tal-prinċipju ta' kooperazzjoni leali, il-Kummissjoni ssostni li hija għandha kompetenza esklużiva sabiex tiddeċiedi jekk ikunx opportun, meta tintemm il-proċedura prekontenzjuża, li tiftaħ kawża quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja sabiex din tikkonstata l-allegat nuqqas ta' twettiq ta' obbligu. Hija l-Kummissjoni li għandha tiddeċiedi meta jiġi ppreżentat ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu u l-Kummissjoni ma hijiex marbuta li tosserva terminu partikolari, bla ħsara għal każijiet fejn tul eċċessiv tal-proċedura prekontenzjuża jippreġudika d-drittijiet tad-difiża, punt dan li għandu jiġi stabbilit mill-Istat Membru kkonċernat.

– Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

37 Għandu jitfakkar, fl-ewwel lok, li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, is-suġġett ta' rikors ippreżentat skont l-Artikolu 258 TFUE huwa ddefinit mill-proċedura prekontenzjuża prevista f'din id-dispożizzjoni. Għalhekk, ir-rikors għandu jkun ibbażat fuq l-istess raġunijiet u motivi bħall-opinjoni motivata. Madankollu, dan ir-rekwiżit ma jistax jiġi interpretat fis-sens li jirrikjedi, f'kull każ, koinċidenza perfetta bejn il-formulazzjoni tal-ilmenti fid-dispożittiv tal-opinjoni motivata u t-talbiet tar-rikors, sakemm is-suġġett tat-tilwima, kif iddefinit fl-opinjoni motivata, ma jkunx ġie estiż jew emendat (sentenza tad-9 ta' April 2013, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217, punt 17 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 Issa, għandu jiġi kkonstatat li, f'dan il-każ, il-Kummissjoni la estendiet u lanqas ma emendat is-suġġett tat-tilwima kif iddefinit fl-opinjoni motivata. Fil-fatt, kemm fl-opinjoni motivata u kemm fir-rikors, il-Kummissjoni indikat b'mod ċar li fil-fehma tagħha l-leġiżlazzjoni Lussemburgiża kienet kuntrarja għall-Artikolu 2(1)(ċ) u għall-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, peress li tippermetti l-eżenzjoni tas-servizzi ta' GIP li ma jkunux meħtieġa direttament għall-attivitajiet mhux intaxxabbli jew eżentati tal-membri tiegħu.

39 Fit-tieni lok, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, hija l-Kummissjoni li għandha tagħżel il-mument li fil-fehma tagħha jkun opportun sabiex tippreżenta rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu. Il-kunsiderazzjonijiet li jiddeterminaw din l-għażla ma jistgħux jaffettwaw l-ammissibbiltà ta' din l-azzjoni. Ir-regoli stabbiliti fl-Artikolu 258 TFUE għandhom jiġu applikati mingħajr ma l-Kummissjoni ma tkun marbuta tosserva terminu partikolari, bla ħsara għal każijiet fejn tul eċċessiv tal-proċedura prekontenzjuża jkun ta' natura tali li jżid, għall-Istat Membru inkwistjoni, id-diffikultà li jirribatti l-argumenti tal-Kummissjoni u għalhekk li jikser id-drittijiet tad-difiża. Huwa l-Istat Membru kkonċernat li għandu jipprova l-impatt ta' tali tul eċċessiv (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 14).

40 Issa, għandu jiġi kkonstatat li, f'dan il-każ, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma pprovax tali impatt.

41 Barra minn hekk, is-sempliċi fatt li dan l-Istat Membru emenda l-leġiżlazzjoni tiegħu wara l-iskadenza tat-terminu ffissat fl-opinjoni motivata, jiġifieri fis-27 ta' Marzu 2012, ma għandux l-effett li jipprekludi lill-Kummissjoni, skont il-prinċipju ta' kooperazzjoni leali, milli tippreżenta rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu wara din id-data.

42 Għaldaqstant, l-ewwel ilment huwa ammissibbli.

Fuq il-mertu

– L-argumenti tal-partijiet

43 Il-Kummissjoni tosserva li l-Artikolu 1 tar-Regolament Gran Dukali jiddefinixxi l-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-Artikolu 44(1)(y) tal-Liġi dwar il-VAT. Skont l-Artikolu 2(a) u skont l-Artikolu 3 tar-Regolament Gran Dukali, il-provvisti ta' servizzi pprovduti minn GIP lill-membri tiegħu huma eżentati mill-VAT bil-kundizzjoni li l-membri ta' dan il-grupp li jeżerċitaw ukoll attivitajiet intaxxabbli jkollhom dħul mill-bejgħ mingħajr taxxa ġġenerat minn dawn l-attivitajiet ta' mhux iktar minn 30 %, u saħansitra ta' mhux iktar minn 45 % f'ċerti każijiet, tad-dħul mill-bejgħ totali mingħajr taxxa tagħhom. B'hekk, ir-Regolament Gran Dukali ma jillimitax l-eżenzjoni mill-VAT esklużivament għas-servizzi pprovduti mill-GIP li jkunu meħtieġa direttament għall-attivitajiet li ma humiex suġġetti għal-VAT jew li huma eżentati mwettqa mill-membri tiegħu, bi ksur tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112. Għaldaqstant, sa fejn dawn il-provvisti ta' servizzi ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, huma għandhom jiġu ntaxxati skont l-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva.

44 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li, meta qieset li l-eżenzjoni inkwistjoni hija rriżervata għall-membri tal-GIP li jeżerċitaw esklużivament attivitajiet eżentati jew li ma humiex suġġetti għall-VAT, il-Kummissjoni żiedet, mal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, kundizzjoni li ma hijiex prevista minnu. Skont dan l-Istat Membru, il-fatt li l-membri ta' GIP jeżerċitaw attività eżentata jew li fir-rigward tagħha ma għandhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli huwa kundizzjoni suffiċjenti għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista f'dan l-artikolu. Għall-kuntrarju, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 ma hijiex irriżervata għall-membri tal-GIP li jeżerċitaw esklużivament tali attività.

45 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li s-sistema Lussemburgiża li tipprevedi li l-membri ta' GIP jistgħu jwettqu attivitajiet intaxxati sa mhux iktar minn 30 % tad-dħul mill-bejgħ tagħhom hija intiża li tagħmel applikabbli fil-prattika sistema li, jekk tkun suġġetta għal kundizzjonijiet oħra għall-applikazzjoni tagħha, tkun ekonomikament impossibbli li titwettaq. F'dan ir-rigward, dan l-Istat Membru jqis li l-ispejjeż sostnuti b'mod konġunt mill-membri ta' GIP, permezz ta' dan tal-aħħar, jikkostitwixxu spejjeż ġenerali u li r-rekwiżit ta' differenza fit-trattament tal-VAT applikabbli għas-servizzi pprovduti mill-GIP skont jekk jikkonċernawx il-parti imputabbli lill-attivitajiet intaxxabbli jew jekk jikkonċernawx il-parti imputabbli lill-attivitajiet eżentati tal-membri ma huwiex realistiku fid-dawl tad-diffikultajiet u tal-piżijiet prattiki u amministrattivi kkawżati minn tali rekwiżit.

46 Barra minn hekk, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jinvoka l-fatt li, sussegwentement għall-ittra tal-Kummissjoni tal-11 ta' Ġunju 2012, ir-Regolament Gran Dukali tas-7 ta' Awwissu 2012 emenda r-Regolament Gran Dukali billi kkompleta l-Artikolu 1 tiegħu b'paragrafu ġdid.

– Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

47 Preliminarjament, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-eżistenza ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu għandha tiġi evalwata fid-dawl tas-sitwazzjoni tal-Istat Membru fi tmiem it-terminu ffissat fl-opinjoni motivata u l-bidliet li jkunu saru wara ma jistgħux jittieħdu inkunsiderazzjoni mill-Qorti tal-Ġustizzja (sentenza tat-28 ta' Jannar 2016, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall, C-398/14, EU:C:2016:61, punt 49).

48 F'dan il-każ, it-terminu mogħti lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu sabiex jagħmel il-leġiżlazzjoni tiegħu konformi mad-Direttiva 2006/112 skada fis-27 ta' Marzu 2012. Issa, l-emenda tal-Artikolu 1 tar-Regolament Gran Dukali permezz tar-Regolament Gran Dukali tas-7 ta' Awwissu 2012 saret f'data iktar tard. Għaldaqstant, din l-emenda ma hijiex rilevanti għall-analiżi tal-ewwel ilment.

49 Għaldaqstant, għandha tiġi vverifikata l-konformità tar-Regolament Gran Dukali mal-Artikolu 2(1)(ċ) u mal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, sa fejn jipprevedi li l-provvisti ta' servizzi pprovduti minn GIP lill-membri tiegħu huma eżentati mill-VAT bil-kundizzjoni li l-membri ta' dan il-grupp li jeżerċitaw ukoll attivitajiet intaxxabbli jkollhom dħul mill-bejgħ mingħajr taxxa ġġenerat minn dawn l-attivitajiet li ma jaqbiżx it-30 % jew, f'ċerti każijiet, il-45 % tad-dħul mill-bejgħ totali mingħajr taxxa tagħhom.

50 F'dan ir-rigward, minn ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li t-termini użati sabiex jiġu stabbiliti l-eżenzjonijiet mill-VAT previsti fl-Artikolu 132 tad-Direttiva 2006/112 għandhom jiġu interpretati b'mod strett peress li dawn l-eżenzjonijiet jikkostitwixxu eċċezzjonijiet għall-prinċipju ġenerali li kull servizz ipprovdut bi ħlas minn persuna taxxabbli għandu jkun suġġett għal din it-taxxa. Madankollu, l-interpretazzjoni ta' dawn it-termini għandha tkun konformi mal-għanijiet segwiti mill-imsemmija eżenzjonijiet u għandha tosserva r-rekwiżiti tal-prinċipju ta' newtralità fiskali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT. Għalhekk, din ir-regola ta' interpretazzjoni stretta ma tfissirx li t-termini użati sabiex jiġu ddefiniti l-eżenzjonijiet previsti fl-imsemmi Artikolu 132 għandhom jiġu interpretati b'mod li jċaħħadhom mill-effetti tagħhom. L-għan tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ma huwiex li timponi interpretazzjoni li tagħmel l-eżenzjonijiet previsti kważi inapplikabbli fil-prattika (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Diċembru 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

51 Issa, skont il-formulazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, għandhom ikunu eżentati, taħt ċerti kundizzjonijiet, il-provvisti ta' servizzi mwettqa minn gruppi indipendenti ta' persuni "li qed iwettqu attività li hi eżenti mill-VAT jew għaliha mhumiex persuni taxxabbli" bil-għan li jagħtu lill-membri tagħhom is-servizzi "meħtieġa direttament għall-eżerċizzju ta' dik l-attività". Għaldaqstant, mill-formulazzjoni tagħha jirriżulta li din id-dispożizzjoni ma tipprevedix eżenzjoni fir-rigward tal-provvisti ta' servizzi li ma jkunux meħtieġa direttament għall-eżerċizzju tal-attivitajiet eżentati tal-membri ta' GIP jew li fir-rigward tagħhom ma għandhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli.

52 Peress li tali provvisti ta' servizzi ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, l-Artikolu 2(1)(ċ) ta' din id-direttiva jeżiġi li l-imsemmija provvisti ta' servizzi, imwettqa bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali, għandhom ikunu suġġetti għall-VAT.

53 Għall-kuntrarju ta' dak li jsostni l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, din l-interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 ma għandhiex il-konsegwenza li ċċaħħad l-eżenzjoni prevista f'din id-dispożizzjoni mill-effett tagħha. B'mod partikolari, l-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni ma hijiex limitata għall-gruppi li l-membri tagħhom jeżerċitaw esklużivament attività eżentata jew li fir-rigward tagħha ma għandhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli. Għalhekk, is-servizzi mogħtija minn GIP li l-membri tiegħu jeżerċitaw ukoll servizzi ntaxxabbli jistgħu jibbenefikaw minn din l-eżenzjoni, iżda biss sa fejn dawn is-servizzi jkunu meħtieġa direttament għall-attivitajiet eżentati tal-imsemmija membri jew li fir-rigward tagħhom ma għandhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli.

54 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma stabbilixxiex li dan ir-rekwiżit jagħmel l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 kważi inapplikabbli fil-prattika. Minn naħa, kif osservat l-Avukat Ġenerali fil-punt 42 tal-konklużjonijiet tagħha, is-servizzi pprovduti minn GIP lill-membri tiegħu ma humiex neċessarjament marbuta mal-ispejjeż ġenerali tagħhom u għalhekk mal-attivitajiet kollha tagħhom. Min-naħa l-oħra, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma stabbilixxiex għaliex, jekk ikun il-każ, huwa eċċessivament diffiċli għall-GIP li jiffattura s-servizzi tiegħu mingħajr VAT, skont is-sehem li għandhom fl-attivitajiet kollha tal-membri tiegħu l-attivitajiet eżentati minn din it-taxxa jew li fir-rigward tagħhom dawn il-membri ma għandhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli.

55 Minn dan isegwi li l-Artikolu 44(1)(y) tal-Liġi dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 2(a) u mal-Artikolu 3 tar-Regolament Gran Dukali, huwa kuntrarju għall-Artikolu 2(1)(ċ) u għall-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, b'tali mod li l-ewwel ilment huwa fondat.

Fuq it-tieni lment, ibbażat fuq in-nuqqas ta' osservanza tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), tal-Artikolu 168(a) u tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112

L-argumenti tal-partijiet

56 Il-Kummissjoni tosserva, fl-ewwel lok, li, skont it-termini tal-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali, il-membri ta' GIP li jwettqu tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT għandhom id-dritt li jnaqqsu, mill-VAT li għall-ħlas tagħha jkunu responsabbli minħabba dawn it-tranżazzjonijiet intaxxati, it-taxxa ffatturata lill-GIP jew dovuta min-naħa tiegħu minħabba merkanzija u servizzi li l-GIP ikun irċieva għall-ħtiġijiet tal-attivitajiet tiegħu stess. Issa, skont il-Kummissjoni, mill-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta li l-VAT tista' titnaqqas biss mill-persuna taxxabbli li tkun id-destinatarja tal-kunsinna jew tal-provvista suġġetta għall-VAT u dan biss fir-rigward tal-VAT li din il-persuna taxxabbli stess tkun responsabbli għall-ħlas tagħha.

57 Fit-tieni lok, il-Kummissjoni ssostni li mill-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali, moqri flimkien maċ-Ċirkolari amministrattiva, jirriżulta li d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT jista' jiġi eżerċitat mill-membri tal-GIP fir-rigward ta' tranżazzjonijiet fl-assenza ta' fattura stabbilita f'isimhom, bi ksur tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112.

58 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li mis-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) jirriżulta li persuna taxxabbli tista' tnaqqas il-VAT fuq l-ammonti li jkunu ġew iffatturati lilha fir-rigward ta' merkanzija jew ta' servizzi li tibbenefika minnhom entità distinta, sakemm jintwera li dawn l-ammonti jkunu marbuta mal-attività ntaxxabbli tal-persuna taxxabbli. Minn dan, dan l-Istat Membru jiddeduċi li, għall-finijiet tad-determinazzjoni tad-dritt għal tnaqqis, għandha tiġi identifikata l-entità li effettivament tħallas l-imsemmija ammonti u għandu jiġi ddeterminat jekk dawn l-ammonti humiex marbuta mal-attività ntaxxabbli tal-persuna taxxabbli. F'dan ir-rigward, dan l-istess Stat Membru jsostni li, għalkemm formalment iffatturati lill-GIP, l-ammonti u l-VAT marbuta magħhom jitħallsu mill-membri tal-GIP skont is-sehem tagħhom fil-grupp.

59 Barra minn hekk, skont il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, jekk jintlaqa' t-tieni lment invokat mill-Kummissjoni, dan iwassal sabiex jiġi ppreġudikat il-prinċipju ta' newtralità fiskali. Fil-fatt, jekk id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT jiġi rrifjutat lill-membri tal-GIP u jekk dan tal-aħħar ma jkunx jista' jirkupra din it-taxxa, l-imsemmija membri jkunu qegħdin ibatu nefqa addizzjonali tal-VAT.

60 Fir-rigward tar-rekwiżiti marbuta mal-pussess ta' fattura, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jenfasizza li l-Qorti tal-Ġustizzja, fis-sentenza tagħha tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), irrikonoxxiet id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT lil persuna taxxabbli li ma kellhiex fattura f'isimha stess. Skont dan l-Istat Membru, ir-rekwiżit, impost fuq il-persuna taxxabbli li tkun qiegħda tinvoka eżenzjoni, li jkollha fil-pussess tagħha fattura huwa essenzjalment iġġustifikat mill-assenza ta' riskju, li tista' tinkiseb permess ta' dan ir-rekwiżit, li jkun hemm tnaqqis doppju tal-VAT, frodi jew abbuż. F'dan ir-rigward, dan l-Istat Membru jsostni li, peress li l-GIP ma jibbenefikaw minn ebda dritt għat-tnaqqis tal-VAT, ma hemm ebda riskju li din titnaqqas darbtejn.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

61 Preliminarjament, għandu jiġi enfasizzat li mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta li l-GIP huwa persuna taxxabbli kompletament, distinta mill-membri tiegħu. Fil-fatt, mill-formulazzjoni stess ta' din id-dispożizzjoni jirriżulta li l-GIP huwa indipendenti, u li huwa għalhekk iwettaq il-provvisti ta' servizzi tiegħu b'mod indipendenti, fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva 2006/112. Barra minn hekk, li kieku s-servizzi pprovduti mill-GIP ma kinux servizzi pprovduti minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali, dawn is-servizzi ma kinux ikunu suġġetti

għall-VAT, konformement mal-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2006/112. Għaldaqstant, dawn is-servizzi ma kinux ikunu s-suġġett ta' eżenzjoni, bħal dik prevista fl-Artikolu 132(1)(f) ta' din id-direttiva, kif osservat l-Avukat Ġenerali fil-punt 50 tal-konklużjonijiet tagħha.

62 Huwa fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet preliminari li għandu jiġi ddeterminat jekk ir-Regolament Gran Dukali huwiex kuntrarju għat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), għall-Artikolu 168(a) u għall-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112, sa fejn jippermetti lill-membri ta' GIP li jwettqu tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT inaqqsu, mill-VAT li huma responsabbli għall-ħlas tagħha minħabba dawn it-tranżazzjonijiet intaxxati, it-taxxa ffatturata lill-GIP jew dovuta min-naħa tiegħu minħabba merkanzija u servizzi li l-GIP ikun irċieva għall-bżonnijiet tal-attivitajiet tiegħu stess.

63 Fl-ewwel lok, għandu jitfakkar, minn naħa, li, skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112, persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas mill-ammont tal-VAT li hija responsabbli għall-ħlas tagħha l-VAT dovuta jew imħallsa fir-rigward tal-merkanzija li tkun ġiet ikkunsinnata lilha jew fir-rigward tas-servizzi li jkunu ġew ipprovduti lilha minn persuna taxxabbli oħra. Minn dan isegwi li tmur kontra din id-dispożizzjoni l-awtorizzazzjoni tal-membri ta' GIP li jnaqqsu mill-ammont tal-VAT li huma responsabbli għall-ħlas tagħha l-VAT dovuta jew imħallsa fir-rigward tal-merkanzija kkunsinnata u tas-servizzi pprovduti lill-GIP.

64 Din il-konstatazzjoni ma hijiex imdgħajfa mis-sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), invokata mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, li fiha l-Qorti tal-Ġustizzja essenzjalment iddeċidiet, fil-punti 24 sa 26 u 29 tagħha, li persuna taxxabbli li kienet ħolqot fond tal-pensjoni fil-forma ta' entità legalment u fiskalment distinta, konformement ma' obbligu impost mil-leġiżlazzjoni nazzjonali fuq din il-persuna taxxabbli bħala persuna li timpjega, kellha d-dritt li tnaqqas il-VAT li kienet ħallset fir-rigward ta' provvisti li jikkonċernaw il-ġestjoni u l-funzjonament tal-imsemmi fond. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-punt 25 ta' dik is-sentenza, il-persuna taxxabbli stess kienet akkwistat il-provvisti inkwistjoni suġġetti għall-VAT, bil-għan li tiżgura l-amministrazzjoni tal-pensjonijiet tal-impjegati tagħha u l-ġestjoni tal-patrimonju tal-fond ta' pensjoni kkostitwit sabiex jiġu ggarantiti l-imsemmija pensjonijiet. Għaldaqstant, mill-imsemmija sentenza ma jistax jiġi dedott li l-membri ta' GIP għandhom id-dritt li jnaqqsu l-VAT imposta fuq il-merkanzija u s-servizzi akkwistati mill-grupp, peress li huwa biss dan tal-aħħar li jista' eventwalment jinvoka dritt għat-tnaqqis ta' din il-VAT.

65 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi miċħud l-argument tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu bbażat fuq ksur tal-prinċipju ta' newtralità fiskali. Konformement ma' dan il-prinċipju, is-sistema tat-tnaqqis hija intiża li teħles kompletament lill-imprenditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu (sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, punt 35). Għaldaqstant, is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, suġġetti huma stess għall-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 27).

66 Għaldaqstant, ma huwiex kuntrarju għall-prinċipju ta' newtralità fiskali li jiġi rrifjutat, skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112, dritt għal tnaqqis lill-membri ta' GIP fir-rigward tal-VAT imħallsa minn dan il-grupp minħabba servizzi pprovduti minn dan tal-aħħar, li huma eżentati skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 u li għalhekk, f'dan id-dawl, ma jagħu lok għal ebda dritt għal tnaqqis. Għall-kuntrarju, sa fejn tali GIP jipprovdi provvisti li ma humiex eżentati, għandu jiġi osservat li, konformement mal-imsemmi prinċipju, dan il-grupp, u mhux il-membri tiegħu, jibbenefika individwalment minn dritt għat-tnaqqis tal-VAT li kienet imposta fuq it-tranżazzjonijiet tal-input.

67 Fit-tieni lok, mill-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-punt 5 tal-Artikolu 226 u mal-Artikolu 168(a) tagħha, jirriżulta li, sabiex tkun tista' teżerċita d-dritt għal tnaqqis, il-persuna taxxabbli għandu jkollha fattura li fuqha jidher isimha bħala l-konsumatur. B'hekk, billi tippermetti

lill-membri ta' GIP inaqqsu mill-VAT li huma stess ikunu responsabbli għall-ħlas tagħha, fuq il-bażi ta' fattura stabbilita f'isem dan il-grupp, il-VAT iffatturata lil dan tal-aħħar, il-leġiżlazzjoni Lussemburgiża tmur kontra l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112.

68 Għandu jiġi osservat li r-riferiment magħmul mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu għas-sentenza tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), huwa irrilevanti f'dan ir-rigward, peress li ċ-ċirkustanzi fattwali tal-kawża li tat lok għal dik is-sentenza kienu ferm differenti minn dawk inkwistjoni fil-kawża ineżami. Fil-fatt, b'mod partikolari mill-punt 81 ta' dik is-sentenza jirriżulta li, b'differenza minn GIP, li għandu l-kwalità ta' persuna taxxabbli suġġetta għall-VAT, u li l-membri kollha tiegħu jeżerċitaw attività ekonomika, il-komunjoni kkostitwita mill-koproprjetà *de facto* bejn il-konjuġi inkwistjoni fil-kawża li tat lok għas-sentenza tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), ma kellhiex hija stess il-kwalità ta' persuna taxxabbli suġġetta għall-VAT u kien biss wieħed mill-konjuġi li kien jeżerċita attività ekonomika.

69 Barra minn hekk, madankollu, għandu jiġi kkonstatat li l-Kummissjoni ma stabbilixxietx li l-leġiżlazzjoni Lussemburgiża inkwistjoni tmur kontra t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112, li jistabbilixxi l-prinċipju li l-VAT hija dovuta għal kull tranżazzjoni, mingħajr madankollu ma indirizzat b'mod speċifiku d-dritt għal tnaqqis iggarantit fl-Artikolu 167 u fl-Artikolu 168(a) ta' din id-direttiva, taħt il-kundizzjonijiet previsti b'mod paritkolari fl-Artikolu 178 tagħha.

70 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li l-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali, moqri flimkien maċ-Ċirkolari amministrattiva sa fejn tipprovdi kummentarju dwar l-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali, huwa kuntrarju għall-Artikolu 168(a) kif ukoll għall-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112 u li, sa dan il-punt, it-tieni lment huwa fondat. Il-kumplament tal-ilment għandu jiġi miċħud.

Fuq it-tielet ilment, ibbażat fuq in-nuqqas ta' osservanza tal-Artikolu 14(2)(ċ) u tal-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112

Fuq l-ammissibbiltà tat-tielet ilment

– *L-argumenti tal-partijiet*

71 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li t-tielet ilment għandu jiġi miċħud bħala inammissibbli peress li jindirizza esklużivament in-nota tal-COBMA. Huwa jfakkar li rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu għandu jkollu bħala suġġett nuqqas imputabbli lill-Istat Membru kkonċernat. Issa, il-Kummissjoni ma stabbilixxietx li l-COBMA huwa organu tal-Istat li jeżerċita prerogattivi ta' setgħa pubblika.

72 Il-Kummissjoni ssostni li l-formulazzjoni tan-nota tal-COBMA tindika li l-amministrazzjoni tar-reġistrazzjoni u tal-artijiet, li hija organu tal-Istat, hija l-koawtur ta' din in-nota. Barra minn hekk, din l-istituzzjoni ssostni li l-kontenut ta' din in-nota jikkonferma li din in-nota ma fihiex sempliċi rakkomandazzjonijiet jew pariri lill-operaturi, iżda tispeċifika l-mod kif il-leġiżlazzjoni dwar il-GIP għandha tiġi interpretata u applikata b'mod armonizzat. Fi kwalunkwe każ, il-Kummissjoni tqis li n-nota tal-COBMA tesprimi l-prassi ġenerali tal-amministrazzjoni fiskali Lussemburgiża.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

73 Għandu jitfakkar li prassi amministrattiva ta' Stat Membru tista' tkun is-suġġett ta' rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu meta jkollha ċertu livell ta' permanenza u ta' ġeneralità (sentenza tat-22 ta' Settembru 2016, Il-Kummissjoni vs Ir-Repubblika Ċeka, C-525/14, EU:C:2016:714, punt 14). Issa, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma kkontestax l-argument tal-Kummissjoni li n-nota tal-COBMA tesprimi l-prassi ġenerali tal-amministrazzjoni fiskali Lussemburgiża.

74 Minn dan isegwi li t-tielet ilment jikkonċerna nuqqas imputabbli lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u li, għaldaqstant, għandha tiġi miċħuda l-eċċezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma fil-konfront tiegħu.

Fuq il-mertu

– L-argumenti tal-partijiet

75 Il-Kummissjoni tosserva li, skont in-nota tal-COBMA, l-assenjazzjoni lill-GIP, minn wieħed mill-membri tiegħu, ta' spejjeż sostnuti minn dan il-membru f'ismu iżda għall-benefiċċju tal-GIP hija tranżazzjoni eskluża mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

76 Issa, skont il-Kummissjoni, tali tranżazzjoni taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, bis-saħħa tal-Artikolu 14(2)(ċ) u tal-Aritkolu 28 tad-Direttiva 2006/112. Skont il-Kummissjoni, kull akkwist ta' merkanzija jew ta' servizzi mwettaq għall-benefiċċju tal-GIP minn wieħed mill-membri tiegħu f'ismu stess għandu, mill-perspettiva tal-VAT, jitqies bħala żewġ kunsinni ta' merkanzija jew provvisti ta' servizzi identiċi, ipprovduti b'mod konsekuttiv u li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. F'dan ir-rigward, hija tibbaża ruħha fuq is-sentenza tal-14 ta' Lulju 2011, Henfling *et* (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Preliminarjament, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jenfasizza li s-silta kkontestata tan-nota tal-COBMA ma tikkonċernax lill-GIP li għandhom personalità ġuridika iżda biss lil dawk li ma għandhomx tali personalità.

78 Dan l-Istat Membru jsostni li l-analoġija magħmula mill-Kummissjoni bejn il-kawża li tat lok għas-sentenza tal-14 ta' Lulju 2011, Henfling *et* (C-464/10, EU:C:2011:489), u l-każ ineżami hija irrilevanti peress li ż-żewġ sitwazzjonijiet huma sostanzjalment differenti. F'dan ir-rigward, huwa josserva li GIP mingħajr personalità ġuridika ma jistax jaġixxi b'mod indipendenti iżda biss permezz ta' membru li jaġixxi għall-benefiċċju tiegħu, u li t-tranżazzjonijiet bejn GIP u dan il-membru ma humiex neċessarjament tranżazzjonijiet bejn żewġ persuni taxxabbli distinti. F'dan il-kuntest, dan l-Istat Membru jislet paragun mal-fondi komuni ta' investiment, fis-sens tad-Direttiva 2009/65/KE tal-Parlament Ewroprew u tal-Kunsill, tat-13 ta' Lulju 2009, dwar il-koordinazzjoni ta' liġijiet, regolamenti u dispożizzjonijiet amministrattivi fir-rigward tal-impriżi ta' investiment kollettiv f'titoli trasferibbli (UCITS) (ĠU 2009, L 302, p. 32), li, bl-istess mod, jistgħu jaġixxu biss permezz tal-impriża ta' ġestjoni tagħhom u li għalhekk huma esklużi mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

79 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jqis li r-relazzjoni bejn il-membri ta' GIP u dan tal-aħħar tista', skont l-istipulazzjonijiet kuntrattwali tal-GIP stabbiliti, tkun analoga għal dik tal-membri ta' konsorzju, kif iddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tad-29 ta' April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). F'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja qieset li x-xogħlijiet imwettqa fil-kuntest ta' konsorzju għall-benefiċċju tiegħu minn kull wieħed mill-membri tiegħu ma kinux jikkostitwixxu tranżazzjonijiet taxxabbli.

– *Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja*

80 Preliminarjament, fir-rigward tal-portata tas-silta kkontestata tan-nota tal-COBMA, għandu jiġi kkonstatat li mill-formulazzjoni ta' din is-silta ma jirriżultax b'mod inekwivoku li din is-silta tikkonċerna biss is-sitwazzjoni tal-GIP li ma għandhomx personalità ġuridika, kif isostni l-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Madankollu, kif issostni l-Kummissjoni, is-silta ta' din in-nota li tgħid li "meta relazzjoni diretta bejn il-grupp u terzi ma tkunx possibbli minħabba raġunijiet kummerċjali jew legali", tidher li tindika li dan ma huwiex il-każ. Madankollu, u fi kwalunkwe każ, il-kwistjoni ta' jekk l-imsemmija silta tapplikax jew le għal GIP li għandhom personalità ġuridika hija irrilevanti għall-analiżi tat-tielet ilment.

81 Fil-fatt, it-tielet ilment jikkonċerna s-sitwazzjoni li fiha l-membru ta' GIP jakkwista merkanzija jew servizzi f'ismu iżda għall-benefiċċju tal-GIP.

82 Issa, kif jirriżulta mill-punt 61 ta' din is-sentenza, il-GIP huwa persuna taxxabbli kompletament, distinta mill-membri tiegħu, li huma wkoll persuni taxxabbli. Għaldaqstant, it-tranżazzjonijiet bejn il-GIP, li jaġixxi b'mod indipendenti, u wieħed mill-membri tiegħu għandhom jitqiesu li huma tranżazzjonijiet bejn żewġ persuni taxxabbli jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. Għalhekk, l-argument tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu, fis-sens li t-tranżazzjonijiet bejn GIP u wieħed mill-membri tiegħu ma humiex neċessarjament tranżazzjonijiet bejn żewġ persuni taxxabbli distinti, peress li l-GIP jista' jaġixxi biss permezz ta' wieħed mill-membri tiegħu, u l-paragun mislut f'dan il-kuntest mal-fondi komuni ta' investiment, huma irrilevanti fil-kawża ineżami.

83 Minn dan isegwi li l-assenjazzjoni lill-GIP, minn wieħed mill-membri tiegħu, ta' spejjeż sostnuti minn dan il-membru f'ismu iżda għall-benefiċċju tal-GP hija tranżazzjoni li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

84 Din il-konstatazzjoni hija kkonfermata mill-Artikolu 14(2)(ċ) u mill-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112, dispożizzjonijiet li l-ksur tagħhom huwa invokat mill-Kummissjoni fil-kuntest tat-tielet ilment.

85 L-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi li persuna taxxabbli li, filwaqt li taġixxi f'isimha stess iżda għall-benefiċċju ta' ħaddieħor, tinvolvi ruħha fi provvista ta' servizzi hija meqjusa li rċeviet jew ipprovdiet is-servizzi inkwistjoni hija stess.

86 Għalhekk, din id-dispożizzjoni toħloq il-finzjoni legali ta' żewġ provvisti ta' servizzi identiċi pprovduti b'mod konsekuttiv. Bis-saħħa ta' din il-finzjoni, l-operatur, li jinvolvi ruħu fil-provvista ta' servizzi u li jikkostitwixxi l-aġent, huwa meqjus li, inizjalment, irċieva s-servizzi inkwistjoni mill-operatur li għall-benefiċċju tiegħu jkun qiegħed jaġixxi, li jikkostitwixxi l-prinċipal, qabel ma jipprovdi, sussegwentement, dawn is-servizzi lill-klijent huwa stess (sentenza tal-14 ta' Lulju 2011, Henfling *et*, C-464/10, EU:C:2011:489, punt 35).

87 Peress li l-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112 jaqa' taħt it-Titolu IV, intitolat "Tranżazzjonijiet taxxabbli", ta' din id-direttiva, iż-żewġ provvisti ta' servizzi kkonċernati jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. Minn dan jirriżulta li, la l-provvista ta' servizzi li fiha jinvolvi ruħu operatur hija suġġetta għall-VAT, ir-relazzjoni legali bejn dan l-operatur u l-operatur li għall-benefiċċju tiegħu dan ikun qiegħed jaġixxi hija wkoll suġġetta għall-VAT (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-14 ta' Lulju 2011, Henfling *et*, C-464/10, EU:C:2011:489, punt 36).

88 L-istess raġunament japplika fir-rigward tal-akkwist ta' merkanzija bis-saħħa ta' kuntratt ta' xiri b'kummissjoni, konformement mal-Artikolu 14(2)(ċ) tad-Direttiva 2006/112, li wkoll jaqa' taħt it-Titolu IV ta' din id-direttiva. Għaldaqstant, din id-dispożizzjoni toħloq il-finzjoni legali ta' żewġ kunsinni ta' merkanzija identiċi mwettqa b'mod konsekuttiv, li jaqgħu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

89 Għaldaqstant, meta l-membru ta' GIP jakkwista, f'ismu stess iżda għall-benefiċċju tal-GIP, merkanzija bis-saħħa tal-Artikolu 14(2)(ċ) tad-Direttiva 2006/112, jew servizzi bis-saħħa tal-Artikolu 28 tagħha, ir-rimbors mill-grupp tal-ispejjeż marbuta magħhom huwa tranżazzjoni li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

90 L-analoġija invokata mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu mal-kawża li wasslet għas-sentenza tad-29 ta' April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), għandha tiġi miċħuda wkoll. Fil-fatt, għall-kuntrarju tal-konsorzju inkwistjoni f'dik il-kawża, il-GIP huwa, kif jirriżulta mill-punti 61 u 82 ta' din is-sentenza, persuna taxxabbli distinta mill-membri tiegħu.

91 Għaldaqstant, meta tiddikjara li l-assenjazzjoni lill-GIP, minn wieħed mill-membri tiegħu, ta' spejjeż sostnuti minn dan il-membru f'ismu iżda għall-benefiċċju tal-GIP hija tranżazzjoni eskluża mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, in-nota tal-COBMA tmur kontra l-Artikolu 14(2)(ċ) u l-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112, b'tali mod li t-tielet ilment huwa fondat.

92 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha jirriżulta li, billi jipprevedi s-sistema tal-VAT dwar il-GIP, kif iddefinita, l-ewwel nett, fl-Artikolu 44(1)(y) tal-Liġi dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 2(a) u mal-Artikolu 3 tar-Regolament Gran Dukali, it-tieni nett, fl-Artikolu 4 ta' dan l-istess regolament, moqri flimkien maċ-Ċirkolari amministrattiva sa fejn tipprovdi kummentarju dwar l-imsemmi Artikolu 4, u, it-tielet nett, fin-nota tal-COBMA, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikolu 2(1)(ċ), taħt l-Artikolu 132(1)(f), taħt l-Artikolu 168(a), taħt l-Artikolu 178(a), taħt l-Artikolu 14(2)(ċ) u taħt l-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112.

Fuq l-ispejjeż

93 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-parti li titlef il-kawża għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu essenzjalment tilef il-kawża, huwa għandu jiġi kkundannat għall-ispejjeż, kif mitlub mill-Kummissjoni.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **Billi jipprevedi s-sistema tat-taxxa fuq il-valur miżjud dwar il-gruppi indipendenti ta' persuni, kif iddefinita, l-ewwel nett, fl-Artikolu 44(1)(y) tat-test ikkoordinat tal-loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Liġi tat-12 ta' Frar 1979 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud), moqri flimkien mal-Artikolu 2(a) u mal-Artikolu 3 tar-règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes (Regolament Gran Dukali tal-21 ta' Jannar 2014 dwar l-eżenzjoni mill-VAT tal-provvisti ta' servizzi pprovduti minn gruppi indipendenti ta' persuni lill-membri tagħhom), it-tieni nett, fl-Artikolu 4 ta' dan l-istess regolament, moqri flimkien maċ-Ċirkolari amministrattiva Nru 707, tad-29 ta' Jannar 2004, sa fejn tipprovdi kummentarju dwar l-imsemmi Artikolu 4, u, it-tielet nett, fin-nota tat-18 ta' Diċembru 2008 fformulata mill-grupp ta' ħidma li huwa attiv fil-comité d'observation des marchés (COBMA) (Kumitat għall-investigazzjoni tas-suq) bil-kunsens tal-Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Dipartiment tar-reġistrazzjoni u tal-artijiet), il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikolu 2(1)(ċ), taħt l-Artikolu 132(1)(f), taħt l-Artikolu 168(a), taħt l-Artikolu 178(a), taħt l-Artikolu 14(2)(ċ) u taħt l-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE, tat-13 ta' Lulju 2010.**

2) **Ir-rikors huwa miċħud għall-bqija.**

3) Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu huwa kkundannat għall-ispejjeż.

Firem