Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla)

7 ta' Awwissu 2018*

"Talba għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Oriġini u portata tad-dritt ta' tnaqqis"

Fil-Kawża C-16/17,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari taħt l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (it-Tribunal tal-Arbitraġġ Fiskali (iċ-Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall), permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Ġunju 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-13 ta' Jannar 2017, fil-proċedura

TGE Gas Engineering GmbH - Sucursal em Portugal

vs

Autoridade Tributária e Aduaneira,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Il-Ħames Awla),

komposta minn J. L. da Cruz Vilaça, President tal-Awla, E. Levits, A. Borg Barthet (Relatur), M. Berger u F. Biltgen, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tad-19 ta' Marzu 2018,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal TGE Gas Engineering GmbH - Sucursal em Portugal, minn A. Fernandes de Oliveira, advogado,

– għall-Gvern Portugiż, minn L. Inez Fernandes, M. Figueiredo u R. Campos Laires, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u B. Rechena, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-3 ta' Mejju 2018,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Portugiż.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 44, 45, tal-Artikolu 132(1)(f), tal-Artikoli 167 sa 169, 178, 179, 192a, 194 u 196 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 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 tal-VAT"), tal-Artikoli 10 u 11 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill (UE) Nru 282/2011 tal-15 ta' Marzu 2011 li jistabbilixxi miżuri ta' implimentazzjoni fir-rigward tad-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2011, L 77, p. 1), u tal-prinċipju ta' newtralità.

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' tilwima bejn TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (iktar 'il quddiem "TGE Sucursal em Portugal") u l-Autoridade Tributária e Aduaneira (l-Awtorità Fiskali u Doganali, il-Portugall) (iktar 'il quddiem l-"ATA") dwar ir-rifjut ta' din l-awtorità li tattribwixxi lilha l-benefiċċju ta' tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) minħabba l-fatturazzjoni mill-ġdid tal-ispejjeż ta' grupp ta' interess ekonomiku (GIE).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

Id-Direttiva tal-VAT

3 Skont l-Artikolu 44 tad-Direttiva dwar il-VAT:

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

4 L-Artikolu 45 ta' din id-direttiva jipprevedi:

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

5 L-Artikolu 132(1)(f) tal-imsemmija direttiva jipprevedi dan li ġej:

"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".

6 L-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT jistipula:

"Dritt ta' tnaqqis iseħħ fil-ħin meta t-taxxa mnaqqsa tiġi imposta."

7 L-Artikolu 168(a) ta' din id-direttiva jipprevedi:

"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 mill-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 taxxabbli".

8 Skont l-Artikolu 169(a), tal-imsemmija direttiva:

"Minbarra t-tnaqqis msemmi fl-Artikolu 168, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata li tnaqqas l-VAT imsemmija hemmhekk, safejn il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għal finijiet ta' dan li ġej:

(a) transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' l-attivitajiet msemmijin fit-tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1), li twettqu barra mill-Istat Membru li fih dik it-taxxa hi dovuta jew imħallsa, li fir-rigward tiegħu [tagħhom] il-VAT tista' titnaqqas jekk dawn twettqu f'dak l-Istat Membru".

9 L-Artikolu 178(a) u (f) tad-Direttiva VAT jipprevedi:

"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;

[...]

(f) meta tkun meħtieġa tħallas il-VAT bħala konsumatur fejn japplikaw l-Artikoli 194 sa 197 u l-Artikolu 199, hi għandha tkun konformi mal-formalitajiet kif stabbiliti minn kull Stat Membru."

10 L-Artikolu 179 ta' din id-direttiva jipprevedi:

"Il-persuna taxxabbli għandha teffettwa t-tnaqqis billi tnaqqas mill-ammont totali tal-VAT dovuta għal perijodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali ta' VAT li fir-rigward tagħha, matul l-istess perijodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u hu eżerċitat skont l-Artikolu 178.

Madanakollu, l-Istati Membi jistgħu jeħtieġu li persuni taxxabbli li jwettqu transazzjonijiet okkażjonali, kif definiti fl-Artikolu 12, jeżerċitaw id-dritt tagħhom ta' tnaqqis fil-ħin tal-provvista biss."

11 Skont l-Artikolu 192a tal-imsemmija direttiva:

"Għall-finijiet ta' din it-Taqsima, persuna taxxabbli li għandha stabbiliment fiss fit-territorju ta' l-Istat Membru fejn hija dovuta t-taxxa, għandha titqies bħala persuna taxxabbli li mhix stabbilita f'dak l-Istat Membru meta jintlaħqu l-kondizzjonijiet li ġejjin:

(a) tagħmel forniment taxxabbli ta' merkanzija jew ta' servizzi fit-territorju ta' dak l-Istat Membru;

(b) stabbiliment li l-fornitur ikollu fit-territorju ta' dak l-Istat Membru ma jintervenix f'dak il-forniment;"

12 L-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din titħallas minn persuna oħra fil-każijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199 u fl-Artikolu 202."

13 L-Artikolu 194 ta' din id-direttiva jipprevedi:

"1. Fejn il-provvista taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi titwettaq minn persuna taxxabbli li mhijiex stabbilita fl-Istat Membru li fih il-VAT hi dovuta, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-persuna obbligata li tħallas il-VAT hija l-persuna li lilha qed issir il-provvista tal-merkanzija jew servizzi.

2. L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu l-kondizzjonijiet għall-implimentazzjoni tal-paragrafu 1."

14 L-Artikolu 196 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

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

Ir-Regolament ta' Implimentazzjoni Nru 282/2011

15 Skont l-Artikolu 10 tar-Regolament ta' Implementazzjoni Nru 282/2011:

"1. Għall-applikazzjoni tal-Artikoli 44 u 45 tad-Direttiva [VAT],KE, il-lok fejn in-negozju ta' persuna taxxabbli huwa stabbilit għandu jkun il-lok fejn jitwettqu l-funzjonijiet tal-amministrazzjoni ċentrali tan-negozju.

2. Sabiex jiġi determinat il-post imsemmi fil-paragrafu 1, għandu jittieħed kont tal-post fejn jittieħdu d-deċiżjonijiet essenzjali dwar il-ġestjoni ġenerali tan-negozju, il-post fejn tinsab is-sede tan-negozju, u l-post fejn tiltaqa' l-amministrazzjoni.

Fejn dawn il-kriterji ma jippermettux li jiġi determinat b'ċertezza l-post tas-sede tal-attività ekonomika, il-post fejn jittieħdu d-deċiżjonijiet essenzjali dwar it-tmexxija ġenerali tan-negozju għandu jkun il-kriterju prinċipali.

3. Is-sempliċi preżenza ta' indirizz postali ma tistax tittieħed bħala li huwa l-post ta' fejn negozju ta' persuna taxxabbli ġie stabbilit."

16 L-Artikolu 11 tar-Regolament ta’ Implementazzjoni jipprevedi:

“1. Fl-applikazzjoni tal-Artikolu 44 tad-Direttiva [VAT] “l-istabbiliment fiss” għandu jkun kwalunkwe stabbiliment, minbarra s-sede tal-attività ekonomika msemmija fl-Artikolu 10 ta’ dan ir-Regolament li huwa karatterizzat minn grad ta’ permanenza suffiċjenti u struttura adatta f’termini ta’ riżorsi umani u tekniċi, li jippermettulu li jirċievi u juża s-servizzi li huma fornuti lilu għall-bżonnijiet tiegħu stess.

2. Fl-applikazzjoni tal-Artikoli li ġejjin, “stabbiliment fiss” għandu jkun kwalunkwe stabbiliment, minbarra s-sede tal-attività ekonomika msemmija fl-Artikolu 10 ta’ dan ir-Regolament, li huwa karatterizzat minn livell ta’ permanenza suffiċjenti u struttura adatta f’termini ta’ riżorsi umani u tekniċi, li jippermettulu jipprovdi s-servizzi li huwa jforni.

(a) Artikolu 45 tad-Direttiva tal-[VAT];

(b) mill-1 ta’ Jannar 2013, it-tieni subparagrafu, tal-Artikolu 56(2) tad-Direttiva tal-[VAT];

(c) mill-1 ta’ Jannar 2014 l-Artikolu 58 tad-Direttiva tal-[VAT];

(d) l-Artikolu 192a tad-Direttiva tal-[VAT].

3. Il-fatt li jkollu numru ta’ identifikazzjoni għall-VAT m’huwiex suffiċjenti fih innifsu biex jitqies li persuna taxxabbi għandha stabbiliment fiss.”

Id-dritt Portugiż

17 Ir-Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (il-Liġi dwar ir-Reġistru Nazzjonali tal-Persuni Ġuridiċi, approvat bid-Digriet Liġi Nru 129/98, tat-13 ta’ Mejju 1998 (Diário da República I, serje I-A, Nru 110, tat-13 ta’ Mejju 1998), jirregola r-reġistrazzjoni ta’ persuni ġuridiċi fir-reġistru nazzjonali tal-persuni ġuridiċi.

18 Skont l-Artikolu 4(1)(a) u (b) tal-proċedura ta’ reġistru nazzjonali tal-persuni ġuridiċi, ir-reġistru fih l-entrati kemm ta’ persuni ġuridiċi rregolati mid-dritt Portugiż jew mid-dritt ta’ Stat ieħor kif ukoll ir-rappreżentazzjonijiet ta’ persuni ġuridiċi internazzjonali jew ta’ dritt ta’ Stat ieħor li abitwalment jeżerċitaw attivitajiet fil-Portugall.

19 L-Artikolu 13 tas-sistema tar-Reġistru Nazzjonali għal Persuni Legali jipprevedi li kull persuna ġuridika li hija inkluża f’dan ir-reġistru għandha tingħata numru ta’ identifikazzjoni fiskali u dan l-artikolu jirregola il-modalitajiet għall-għoti ta’ dan in-numru.

20 Skont l-Artikolu 6(2) tal-Kodiċi tat-Taxxa fuq id-Dħul tal-Persuni Ġuridiċi, GIE għandha tiffattura mill-ġdid lill-partijiet li kienu, fi proporzjonijiet miftiehma fil-kuntratt kostituttiv, il-qligħ jew telf matul sena finanzjarja. Dan il-qligħ u t-telf huma kkunsidrati fl-introjtu taxxabbli tal-membri tal-GIE fir-rigward tat-taxxa fuq id-dħul.

Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari

21 TGE Gas Engineering GmbH, stabbilita f’Bonn (iktar ’il quddiem “TGE Bonn”), kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż, kiseb fil-Portugall, fit-3 ta’ Marzu 2009, in-numru ta’ identifikazzjoni fiskali 980 410 878 li tikkorrispondi għal entità mhux residenti mingħajr stabbiliment fiss għat-twettiq ta’ att iżolat, jiġifieri l-akkwist ta’ ishma.

22 Fis-7 ta' April 2009, TGE Sucursal em Portugal ġiet irreġistrata fil-Portugall bħala entità mhux residenti li għandha stabbiliment fiss fil-forma ta' fergħa, u ngħatat in-numru ta' identifikazzjoni fiskali 980 412 463.

23 TGE Bonn sussegwentement iffurmat GIE ma' Somague Engenharia SA imsejjaħ "Projesines Expansão do Terminal LNG f'Sines, ACE" (iktar 'il quddiem il-"GIE Projesines"). Għall-għażla tal-GIE Projesines, TGE Bonn uża n-numru ta' identifikazzjoni fiskali u mhux dak TGE Sucursal em Portugal. Il-GIE Projesines rċieva n-numru tiegħu ta' identifikazzjoni fiskali, jiġifieri 508 917 280.

24 L-għan tal-GIE Projesines kien l-implimentazzjoni tal-proġett ta' estensjoni ta' terminal tal-gass naturali likwifikat f'Sines fil-Portugall. Dan it-terminal huwa proprjetà ta' Redes Energéticas Nacionais SA, kumpannija Portugiża tal-elettriku.

25 Il-GIE huma suġġetti għal arranġamenti speċjali fil-Portugall. Skont l-Artikolu 6(2) tal-kodiċi tat-taxxa fuq id-dħul tal-persuni ġuridiċi, il-GIE għandu jiffattura mill-ġdid lill-partijiet li kienu, fi proporzjonijiet miftiehma fil-kuntratt kostituttiv, il-qligħ jew telf matul sena finanzjarja. Dan il-qligħ u t-telf huma kkunsidrati fl-introjtu taxxabbli tal-membri tar-GIE fir-rigward tat-taxxa fuq id-dħul.

26 Il-kuntratt kostituttiv tal-GIE Projesines jipprevedi li Somague Engenharia tikkontribwixxi 85 % tal-ispejjeż u TGE Bonn jikkontribwixxi 15 % tagħhom. Barra minn hekk, il-Ftehim u r-Regolament intern tal-GIE Projesines jattribwixxu 64.29 % tal-obbligazzjonijiet u tal-passiv lil TGE Bonn, ir-rimanenti 35.71 % huma allokati lil Somague Engenharia.

27 Fl-4 ta' Mejju 2009, TGE Sucursal em Portugal kkonkludiet kuntratt ta' subappalt mal-GIE Projesines. Il-kuntratt ta' subappalt jipprevedi prestazzjonijiet reċiproċi bejn TGE Sucursal em Portugal u l-GIE Projesines, fejn dan tal-aħħar għandu jiffattura mill-ġdid lil TGE Sucursal em Portugal l-ispejjeż tiegħu.

28 Il-GIE Projesines ittrasferixxa il-fatturi kollha li ġejjin mill-kuntratt ta' subappalt ma' TGE Sucursal em Portugal u l-fatturi kollha li ġejjin minn Somague Engenharia għal Redes Energéticas Nacionais bħala klijenta, filwaqt li josservaw il-prinċipju ġenerali ta' rabta stretta msemmi fil-kuntratt ta' subappalt ma' TGE Sucursal em Portugal (Full back-to-back general principle).

29 Għall-finijiet tal-attribuzzjoni u l-fatturazzjoni mill-ġdid tal-ispejjeż tiegħu, il-GIE Projesines ħa inkunsiderazzjoni n-numru ta' identifikazzjoni fiskali ta' TGE Sucursal em Portugal u mhux dak TGE Bonn. Il-GIE Projesines għaldaqstant indika fin-noti ta' debitu li bagħat lil TGE Sucursal em Portugal, in-numru ta' identifikazzjoni fiskali tagħha u ffattura l-VAT fuq din il-bażi. Il-GIE Projesines attribwixxa 64.29 % tal-ispejjeż tiegħu lil TGE Sucursal em Portugall.

30 TGE Sucursal em Portugal sussegwentement naqqset il-VAT imħallsa fuq in-noti ta' debitu maħruġa mill-GIE Projesines.

31 Waqt kontroll fiskali ta' TGE Sucursal em Portugal fuq il-perijodi finanzjarji tas-snin 2009 sa 2011, l-ATA stabbilixxiet rapport li fih hija speċifikat li TGE Sucursal em Portugal u TGE Bonn huma żewġ entitajiet differenti li kull waħda minnhom għandha numru ta' identifikazzjoni fiskali differenti. Skont l-ATA, peress li TGE Sucursal em Portugal ma kinitx membru kostitwenti tal-GIE Projesines, ma jistgħux jiġu attribwiti lilha l-ispejjeż tiegħu u TGE Sucursal em Portugal ma setgħetx, għaldaqstant, tnaqqas il-VAT relatata ma' dawn l-ispejjeż.

32 Għaldaqstant, l-ATA talab lil TGE Sucursal em Portugal tħallas lura l-ammonti li jikkorrispondu ma' dik il-VAT imnaqqsa irregolarment. TGE Sucursal em Portugal ippreżentat rikors quddiem it-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (it-Tribunal tal-Arbitraġġ Fiskali (iċ-Ċentru ta' Arbitraġġ Amministrattiv), il-Portugall) sabiex tikseb l-annullament tad-deċiżjoni li biha ATA talbet dan ir-rimbors.

33 Quddiem il-qorti tar-rinviju, ATA ssostni li TGE Sucursal em Portugal kien stabbiliment fiss li għandu personalità u kapaċità fiskali differenti minn TGE Bonn. Peress li hija biss TGE Bonn li tagħmel parti mill-GIE Projesines, TGE Sucursal em Portugal ma kellhiex id-dritt li tieħu f'idejha l-ispejjeż tal-GIE Projesines u t-tnaqqis tal-VAT marbuta ma' dawn l-ispejjeż. Il-fatt li l-fatturi tal-GIE Projesines japplikaw ir-rati ta' allokazzjoni previsti fil-ftehim kostituttiv tiegħu huwa irrilevanti f'dan ir-rigward.

34 Skont l-ATA, iż-żewġ entitajiet li kull waħda minnhom għandha personalità fiskali tagħha u għaldaqstant kienu żewġ entitajiet distinti fir-rigward tal-VAT. Jekk TGE Bonn riedet tattribwixxi r-riżultati tal-GIE Projesines lil TGE Sucursal em Portugal li bħala entità mhux residenti bi stabbiliment fiss, hija kellha u setgħet tuża n-numru ta' identifikazzjoni fiskali tagħha fil-mument tal-kostituzzjoni tal-GIE Projesines.

35 Barra minn hekk, l-ATA tqis li ma kien hemm l-ebda relazzjoni diretta immedjata bejn in-noti ta' debitu li hija responsabbli għalihom TGE Sucursal em Portugal u l-operazzjonijiet attivi ta' din tal-aħħar. Għalhekk, ma hemmx dritt għal tnaqqis tal-VAT.

36 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (it-Tribunal tal-Arbitraġġ Fiskali (iċ-Ċentru għall-Arbitraġġ Amministrattiv)), iddeċieda li jissospendi l-proċeduri u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġusitizzja d-domanda preliminari segwenti:

"L-Artikoli 44, 45, 132(1)(f), 167, 169, 178, 179 u 192A, 193, 194 u 196 tad-Direttiva tal-VAT (Direttiva 2006/112), l-Artikoli 10 u 11 tar-Regolament ta' Implimentazzjoni (UE) Nru 282/2011 u l-prinċipju ta' newtralità fiskali għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu li l-amministrazzjoni fiskali Portugiża tirrifjuta d-dritt ta' tnaqqis tal-VAT lil fergħa ta' kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż, f'sitwazzjoni fejn:

– -il-kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż tkun kisbet numru ta' identifikazzjoni fiskali fil-Portugall għat-twettiq ta' att uniku, b'mod speċifiku "xiri ta' ishma", marbuta ma' entità mhux residenti mingħajr stabbiliment stabbli;

– -sussegwentement, il-fergħa tal-imsemmija kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż tiġi rreġistrata fil-Portugall, fejn tingħata numru fiskali speċifiku għaliha, inkwantu stabbiliment stabbli ta' din il-kumpannija;

– -wara, il-kumpannija rregolata mid-dritt Ġermaniż, li tkun użat l-ewwel numru ta' identifikazzjoni, tikkonkludi ma' impriża oħra kuntratt ta' kostituzzjoni ta' grupp ta' interess ekonomiku (GIE), għall-eżekuzzjoni ta' kuntratt ta' appalt fil-Portugall;

– -sussegwentement, il-fergħa, wara li tuża n-numru fiskali speċifiku għaliha, tikkonkludi kuntratt ta' subappalt mal-GIE, li jelenka l-prestazzjonijiet reċiproċi bejn il-fergħa u l-GIE u li dan tal-aħħar jaddebita lis-subappaltaturi, skont il-proporzjonijiet miftiehma, l-ispejjeż inkorsi minnu;

– -il-GIE jindika, fin-noti ta' debitu li bagħat biex jaddebita l-ispejjeż lill-fergħa, in-numru ta' identifikazzjoni fiskali ta' din tal-aħħar u jiffattura l-VAT;

– -il-fergħa tnaqqas il-VAT iffatturat fin-noti ta' debitu;

– -l-operazzjonijiet attivi tal-GIE jiġu kkostitwiti (permezz tas-subappalt), mill-operazzjonijiet attivi tal-fergħa u tal-impriża l-oħra membru fil-GIE, fejn dawn jiffatturaw lill-GIE id-dħul kollu li dan tal-aħħar jiffattura lil sid il-kostruzzjoni?"

Fuq id-domanda preliminari

37 Permezz tad-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk b'mod partikolari l-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva tal-VAT, kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tqis li kumpannija li għandha s-sede tagħha fi Stat Membru ieħor, kif ukoll il-fergħa tagħha fl-ewwel wieħed minn dawn l-Istati huma żewġ persuni taxxabbli distinti minħabba li kull waħda minn dawn l-entitajiet għandu jkollha numru ta' identifikazzjoni fiskali, u tirrifjuta, għal din ir-raġuni, lill-fergħa d-dritt li tnaqqas il-VAT fuq noti ta' debitu maħruġa minn GIE li l-imsemmija kumpannija (u mhux il-fergħa tagħha) hija membru tiegħu.

38 Mill-proċess ippreżentat lill-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-kawża prinċipali toriġina, essenzjalment, mill-konklużjonijiet magħmula mill-amministrazzjoni fiskali kompetenti fir-rigward tal-fatt li TGE Bonn u TGE Sucursal em Portugal għandhom numri ta' identifikazzjoni fiskali differenti u li matul il-formazzjoni tal-GIE Projesines in-numru ta' identifikazzjoni fiskali ta' TGE Bonn intuża filwaqt li, sabiex jiġu stabbiliti fatturi dwar it-tqassim tal-ispejjeż marbuta mal-imsemmi grupp, dan tal-aħħar uża numru ta' identifikazzjoni fiskali ta' TGE Sucursal em Portugal.

39 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, minn naħa, li, skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT sa fejn l-oġġetti jew is-servizzi jintużaw għall-finijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, il-persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas mill-ammont li għandha tħallas, il-VAT dovuta jew imħallsa fuq dawn l-oġġetti jew servizzi jekk huma pprovduti minn xi persuna taxxabbli oħra. Il-benefiċjarju tal-provvista ta' servizzi inkwistjoni għandu jkun persuna taxxabbli fis-sens ta' din id-direttiva.

40 L-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT jiddefinixxi l-"persuni taxxabbli" bħala persuni li jwettqu attività ekonomika "b'mod indipendenti". Għal applikazzjoni uniformi tad-Direttiva tal-VAT, huwa meħtieġ, b'mod partikolari, li l-kunċett ta' "persuna taxxabbli", iddefinit taħt it-Titolu III tagħha, jingħata interpretazzjoni awtonoma u uniformi (sentenza tat-17 ta' Settembru 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 23).

41 Issa, fir-rigward ta' kumpannija stabbilita fi Stat Membru u li l-fergħa tagħha tkun tinsab fi Stat Membru ieħor, jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li dawn iż-żewġ entitajiet jikkostitwixxu l-unika u l-istess persuna taxxabbli għall-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-23 ta' Marzu 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punt 37, tal-16 ta' Lulju 2009, Il-Kummissjoni vs l-Italja, C-244/08, mhux ippubblikata, EU:C:2009:478, punt 38, u tat-12 ta' Settembru 2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, punt 34), sakemm ma jkunx stabbilit li l-fergħa twettaq attività ekonomika indipendenti. F'dan ir-rigward, għandu jiġi vverifikat jekk din il-fergħa twettaqx attività ekonomika indipendenti b'mod partikolari sa fejn hija responsabbli għar-riskju ekonomiku li jirriżulta mill-attività tagħha (sentenza tat-23 ta' Marzu 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punt 35).

42 Fil-kawża prinċipali, TGE Bonn kisbet fil-Portugall l-ewwel numru ta' identifikazzjoni fiskali bil-għan li twettaq att iżolat li jikkonsisti fil-kostituzzjoni tal-GIE Projesines. TGE Bonn sussegwentement kisbet it-tieni numru ta' identifikazzjoni fiskali għal reġistrazzjoni ta' TGE Succursal em Portugal, li ġie użat fil-kuntest ta' dawn l-attivitajiet kollha, minn TGE Bonn u mill-imsemmija fergħa, fil-Portugall. Huwa evidenti li ż-żewġ numri ta' identifikazzjoni fiskali ta' TGE Bonn u ta' TGE Succursal em Portugal huma attribwibbli lil entità waħda, jiġifieri TGE Bonn.

43 Minn dan isegwi li TGE Bonn u TGE Sucursal em Portugal jikkostitwixxu persuna taxxabbli waħda fis-sens tad-Direttiva tal-VAT.

44 Għandu jitfakkar, min-naħa l-oħra, li, skont ġurisprudenza stabbilita, id-dritt għal tnaqqis previst mill-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva tal-VAT huwa parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u ma jistax, fil-prinċipju, jiġi limitat (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade,

C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 39 u l-ġurisprudenza ċċitata; tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 44, kif ukoll tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 30).

45 F'dan il-każ, peress li TGE Bonn u TGE Sucursal em Portugal għandhom jitqiesu bħala entità legali waħda u, għaldaqstant, persuna taxxabbli unika, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jeżiġi li t-tnaqqis tal-VAT tal-input jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi għal dan it-tnaqqis huma ssodisfatti (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 31).

46 Konsegwentement, meta l-amministrazzjoni fiskali jkollha l-informazzjoni neċessarja sabiex tistabbilixxi li l-persuna taxxabbli, bħala destinatarja tat-tranżazzjoni inkwistjoni, hija suġġetta għall-VAT, hija ma tistax timponi, fir-rigward tad-dritt ta' dan tal-aħħar li tnaqqas din it-taxxa, peress li kundizzjonijiet addizzjonali jista' jkollhom l-effett li jġibu fix-xejn l-eżerċizzju ta' dan id-dritt (is-sentenzi tal-1 ta' April 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, punt 51, kif ukoll tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade, C-95/07 u C-96/07, EU:C:2008:267, punt 64).

47 Minn dan isegwi li f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, l-awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru ma tistax tirrifjuta lill-persuna taxxabbli t-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, għas-sempliċi raġuni li din persuna taxxabbli tuża numru ta' identifikazzjoni fiskali bħala entità mhux residenti mingħajr stabbiliment fiss fil-mument tal-kostituzzjoni ta' GIE u tkun użat n-numru ta' identifikazzjoni fiskali ta' dik il-fergħa residenti f'dan l-istess Stat, għall-fatturazzjoni mill-ġdid tal-ispejjeż ta' dan il-grupp.

48 Din il-konklużjoni ma hijiex ikkontestata mill-fatt li TGE Bonn, hija stabbilita fil-Ġermanja u li TGE Succursal em Portugal għandha l-istabbiliment fiss tagħha fil-Portugall.

49 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, il-post tal-provvista ta' servizzi pprovduta lil persuna taxxabbli bħala tali għandu jkun il-post fejn dik il-persuna tkun stabbilixxiet in-negozju tagħha. Il-leġiżlatur tal-Unjoni għażel dan il-punt ta' rabta bħala prijorità peress li, bħala kriterju oġġettiv, sempliċi u prattiku, joffri ċertezza legali kbira (is-sentenza tas-16 ta' Ottubru 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti 53 sa 55). Min-naħa l-oħra, ir-rabta ma' stabbiliment fiss tal-persuna taxxabbli, skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 44 tad-Direttiva tal-VAT, hija punt ta' konnessjoni sekondarja li jikkostitwixxi dispożizzjoni li tidderoga mir-regola ġenerali (is-sentenza tas-16 ta' Ottubru 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punt 56).

50 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa, fil-kuntest tal-kawża prinċipali, jekk il-kundizzjonijiet l-oħra tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, kif elenkati fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT, humiex issodisfatti.

51 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta li għandha tingħata għad-domanda magħmula hija li l-Artikoli 167 u 168 tad-Direttiva tal-VAT, kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tqis li kumpannija li jkollha s-sede tagħha fi Stat Membru ieħor, u l-fergħa tagħha fl-ewwel wieħed minn dawn l-Istati huma żewġ persuni taxxabbli distinti minħabba li kull waħda minn dawn l-entitajiet għandu jkollha numru ta' identifikazzjoni fiskali, u tirrifjuta, għal din ir-raġuni, lill-fergħa id-dritt li tnaqqas il-VAT fuq noti ta' debitu maħruġa minn GIE li l-imsemmija kumpannija (u mhux il-fergħa tagħha) hija membru tiegħu.

Fuq l-ispejjeż

52 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

L-Artikoli 167 u 168 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, kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità għandhom jiġu interpretati fis-sens li dawn jipprekludu li l-amministrazzjoni fiskali ta' Stat Membru tqis li kumpannija li jkollha s-sede tagħha fi Stat Membru ieħor, u l-fergħa tagħha fl-ewwel wieħed minn dawn l-Istati huma żewġ persuni taxxabbli distinti minħabba li kull waħda minn dawn l-entitajiet għandu jkollha numru ta' identifikazzjoni fiskali, u tirrifjuta, għal din ir-raġuni, lill-fergħa id-dritt li tnaqqas it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fuq noti ta' debitu maħruġa minn grupp ta' interess ekonomiku li l-imsemmija kumpannija (u mhux il-fergħa tagħha) hija membru tiegħu.

Firem