KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI
MEDINA
ippreżentati fit-13 ta’ Jannar 2022[1]

Kawża C-141/20

Finanzamt Kiel
vs
Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

(Talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja))

(Talba għal deċiżjoni preliminari – VAT – Gruppi tal-VAT – Nomina ta’ membru ta’ grupp tal-VAT bħala l-persuna taxxabbli – Attivitajiet ekonomiċi mwettqa b’mod indipendenti – Sentenza Larentia + Minerva (C-108/14 u C-109/14))

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja) tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 4(1) u (4) u tal-Artikolu 21(1)(a) u (3) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE[2]. Hija rriżultat fil-kuntest ta’ rikors bejn Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (iktar ’il quddiem “NGD”) u l-Finanzamt Kiel (l-Uffiċċju tat-Taxxa, Kiel, il-Ġermanja, iktar ’il quddiem il-“Finanzamt”) fir-rigward tan-nomina ta’ grupp tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar ’il quddiem il-“grupp tal-VAT”) bħala persuna taxxabbli.

2. Il-gruppi tal-VAT huma finzjoni legali għall-finijiet tal-VAT skont is-Sitt Direttiva u jippermettu li dawn il-gruppi jiġu ttrattati bl-istess mod bħal persuna taxxabbli unika rreġistrata f’isimha stess għall-VAT. Dawn huma intiżi biex jissimplifikaw il-konformità mal-VAT (jiġifieri, sabiex jiffaċilitaw b’mod sinjifikattiv id-denunzja tal-VAT ta’ gruppi ta’ kumpanniji li għalhekk jistgħu jippreżentaw dikjarazzjoni tal-VAT unika kkonsolidata li tkopri l-attivitajiet tal-membri kollha tal-grupp) u biex jiġi miġġieled l-abbuż tat-taxxa. Barra minn hekk, il-VAT ma għandhiex tinġabar fuq prodotti u servizzi fornuti bejn il-membri tal-grupp.

3. Madankollu, is-sistema tal-grupp tal-VAT Ġermaniża ġiet deskritta fil-kummentarju akkademiku bħala waħda simili għall-ħrejjef tal-aħwa Grimm: “[din is-sistema] tfakkar [lil persuna dwar] it-tuffieħa velenuża mogħtija mir-reġina l-kattiva lill-għażiża Snow White. Għalkemm ippjanat bħala miżura ta’ faċilità, ir-raggruppament għall-finijiet tal-VAT sar punt ċentrali ta’ awditu għall-awtoritajiet tat-taxxa Ġermaniżi […], wassal għal bosta kawżi fil-qorti […] li

[1] Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

[2] Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 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 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kap 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2000/65/KE tas-17 ta’ Ottubru 2000 (ĠU 2000, L 269, p. 44; iktar ’il quddiem is-“Sitt Direttiva”).

rriżultaw [f']ġungla burokratika għall-persuni taxxabbli li huma ħafna drabi mitlufa meta jistaqsu dwar jekk dak li suppost huwa l-grupp tal-VAT tagħhom huwiex probabbli li jiflaħ għal awditu" [3] [traduzzjoni mhux uffiċjali].

4. Dawn il-konklużjonijiet għandhom jinqraw flimkien ma' konklużjonijiet oħrajn li jiena qiegħda nippreżenta f'kawża parallela, C-269/20, Finanzamt T, b'mod partikolari għaliex l-ambitu tal-ewwel domanda magħmula mill-Awla XI tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) f'din il-kawża jikkorrispondi mal-ewwel domanda magħmula mill-Awla V ta' dik il-qorti fil-Kawża C-269/20.

I. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni Ewropea

5. Is-Sitt Direttiva ġiet issostitwita, mill-1 ta' Jannar 2007, bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE [4]. *Ratione temporis*, is-Sitt Direttiva tibqa' applikabbli fil-kawża prinċipali.

6. L-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva, intitolat "Persuni taxxabbli", kien jipprovdi:

"1. 'Persuna taxxabbli' tfisser kull persuna li b'mod indipendenti twettaq fi kwalunkwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

[…]

4. L-użu tal-frażi 'b'mod indipendenti' fil-paragrafu 1 għandha teskludi mit-taxxa persuni mpjegati jew persuni oħra sakemm huma jkunu marbutin ma' min jimpjega b'kuntratt ta' impjieg jew b'kull irbit legali ieħor li joħloq ir-relazzjoni ta' bejn min jimpjega u impjegat dwar kondizzjonijiet ta' xogħol, ħlas u responsabbiltà ta' min jimpjega.

Bla ħsara għall-konsultazzjonijet imsemmija fl-Artikolu 29, kull Stat Membru jista' jqis bħala persuna taxxabbli waħedha persuni stabbiliti fit-territorju tal-pajjiż li, filwaqt li huma indipendenti legalment, ikollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin b'rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi.

[…]"

7. L-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva, intitolat "Persuni responsabbli biex iħallsu t-taxxa lill-awtoritajiet", kien jipprevedi, b'mod partikolari:

"1. Skond is-sistema interna, dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti li jħallsu t-taxxa fuq il-valur miżjud: (a) il-persuna taxxabbli li twettaq il-provvista taxxabbli ta' oġġetti jew servizzi, għajr fil-każi riferiti fil-(b) u fiċ-(ċ).

[…]

[3] Müller-Lee, J., u Imhof, P., "VAT group requirements: a German fairy tale", *International Tax Review*, 2014, p. 48. Dwar gruppi tal-VAT b'mod ġenerali, ara l-pubblikazzjoni li ġejja: Pfeiffer, S., "VAT Grouping from a European Perspective", *IBFD Doctoral Series*, Vol. 34, 2015.

[4] Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60).

3. Fis-sitwazzjonijiet riferiti fil-paragrafi 1 u 2, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu illi xi ħadd ieħor għajr il-persuna soġġetta li tħallas it-taxxa għandu jkun responsabbli konġuntament u separatament li jħallas it-taxxa.

[…]”

B. Id-dritt nazzjonali

8. L-Artikolu 2 tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ, iktar ’il quddiem il-“Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ”), intitolat “Imprendituri, negozji”, jipprevedi:

“(1) Kummerċjant huwa persuna li twettaq b’mod indipendenti attività industrijali, kummerċjali jew professjonali. L-impriża tinkludi kull attività industrijali, kummerċjali jew professjonali tal-kummerċjant. ‘Attività industrijali, kummerċjali jew professjonali’ tfisser kull attività permanenti u eżerċitata sabiex jinkiseb dħul, anki jekk ma hemmx l-intenzjoni li jsir profitt jew raggruppament ta’ persuni jeżerċitaw l-attivitajiet tagħhom biss fir-rigward tal-membri tagħhom.

(2) L-attività industrijali, kummerċjali jew professjonali ma hijiex eżerċitata b’mod indipendenti,

[…]

2. meta l-istruttura globali tar-rabtiet effettivi turi li persuna ġuridika hija integrata fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv fl-impriża tal-korp dominanti (grupp tat-taxxa, ‘Organschaft’). L-effetti tal-unità fiskali huma limitati għal forrnituri interni bejn fergħat tal-impriża li jinsabu fil-pajjiż. Dawn il-fergħat għandhom ikunu ttrattati bħala impriża unika. Fil-każ li t-tmexxija tal-korp dominanti tinsab f’pajjiż barrani, il-fergħa tal-impriża li hija l-iktar ekonomikament importanti fil-[Ġermanja] għandha titqies bħala l-imprenditur.

[…]”

II. Il-fatti li wasslu għat-tilwima fil-kawża prinċipali u d-domandi preliminari magħmula

9. Il-partijiet jinsabu f’tilwima fir-rigward ta’ jekk kienx jeżisti arranġament ta’ grupp tal-VAT bejn “A” bħala l-kumpannija li teżerċita kontroll u NGD, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali, bħala l-kumpannija kkontrollata fl-2005 (iktar ’il quddiem is-“sena inkwistjoni”).

10. NGD hija Gesellschaft mit beschränkter Haftung (kumpannija b’responsabbiltà limitata) irregolata bil-liġi Ġermaniża, iffurmata permezz tal-att notarili tad-29 ta’ Awwissu 2005. Is-soċji tagħha huma A (51 %) u C eV (49 %). A huwa korp tad-dritt pubbliku. C eV hija assoċjazzjoni rreġistrata. Fis-sena inkwistjoni, l-amministratur uniku ta’ NGD kien E, li, fl-istess ħin, kien ukoll l-amministratur uniku ta’ A u membru tal-korp eżekuttiv ta’ C eV.

11. Qabel ma kienet fondata NGD, żewġ verżjonijiet tal-istatut ta’ assoċjazzjoni tagħha kienu ppreżentati lill-Finanzamt, sabiex din tal-aħħar tadotta pożizzjoni dwar l-eżistenza ta’ skema ta’ arranġament ta’ raggruppament tat-taxxa bejn A u C eV. Il-Finanzamt informa lil NGD li kienet biss it-tieni verżjoni ta’ dan l-istatut ta’ assoċjazzjoni li ssodisfat il-kundizzjonijiet applikabbli

fir-rigward ta' integrazzjoni finanzjarja. Madankollu, NGD kienet fondata abbażi tal-ewwel verżjoni tal-istatut ta' assoċjazzjoni. Kien biss fl-2010 li t-tieni verżjoni tal-istatut ta' assoċjazzjoni kienet is-suġġett ta' att notarili u ddaħlet fir-reġistru kummerċjali.

12. Matul awditu estern ta' NGD, l-awditur wasal għall-konklużjoni li arranġament ta' grupp tal-VAT ma kienx jeżisti bejn NGD u A fis-sena inkwistjoni, għaliex NGD ma kinitx integrata finanzjarjament fl-impriża tal-kumpannija ta' A. Għalkemm A kellu sehem maġġoritarju ta' 51 % fil-kapital tal-ishma ta' NGD, huwa ma kellux l-istess maġġoranza fid-drittijiet tal-vot, minħabba d-dispożizzjonijiet tal-istatut ta' assoċjazzjoni, u għalhekk ma setax jimponi d-deċiżjonijiet tiegħu fuq NGD.

13. Fit-30 ta' Diċembru 2013, NGD għamlet id-dikjarazzjoni tal-VAT tagħha għall-2005. F'dik id-dikjarazzjoni, hija żammet il-pożizzjoni tagħha fir-rigward tar-riżultat ta' kwalunkwe kontroll *ex post* dwar jekk hija kinitx tikkostitwixxi entità unika għall-finijiet tat-taxxa ma' A.

14. Permezz ta' deċiżjoni tat-30 ta' Mejju 2014, il-Finanzamt approva l-pożizzjoni tal-awditur estern u, bħala riżultat, neħħa r-riżerva li tikkonċerna l-kontroll *ex post*.

15. L-oġġezzjoni ppreżentata minn NGD kontra dik id-deċiżjoni kienet miċħuda bħala infondata mill-Finanzamt, fit-3 ta' Frar 2017, fuq il-bażi li ma kien hemm l-ebda skema ta' arranġament ta' raggruppament tat-taxxa bejn NGD u A, minħabba l-assenza ta' integrazzjoni finanzjarja.

16. Madankollu, ir-rikors imressaq minn NGD kontra din id-deċiżjoni kien milqugħ mill-iSchleswig-Holsteinisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi, Schleswig-Holstein, il-Ġermanja), permezz ta' sentenza tas-6 ta' Frar 2018, li stabbilixxiet l-ammont tal-VAT meħtieġ minn din il-kumpannija għal EUR 0. Skont din il-qorti, il-kundizzjoni li tirrigwarda l-integrazzjoni finanzjarja mal-kumpannija A li teżerċita kontroll kienet ukoll issodisfatta mill-ewwel verżjoni tal-istatut ta' assoċjazzjoni ta' NGD, li kienet fis-seħħ waqt is-sena fiskali inkwistjoni. Il-Finanzamt għalhekk b'mod żbaljat iddeċieda li l-ebda skema ta' arranġament ta' raggruppament tat-taxxa ma eżistiet. F'dan ir-rigward, din il-qorti rreferiet għall-punti 44 u 45 tas-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrts (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, iktar 'il quddiem is-"sentenza Larentia + Minerva"). Bħala riżultat, din il-qorti ddeċidiet li r-rekwiżit tal-Finanzamt – li l-kumpannija li teżerċita kontroll mhux biss għandu jkollha sehem maġġoritarju, iżda għandu wkoll ikollha maġġoranza tad-drittijiet tal-vot f'NGD – mar lil hinn minn dak li kien neċessarju sabiex jinkisbu l-għanijiet ta' prevenzjoni ta' prattiki jew aġir abbużivi jew sabiex jiġu miġġielda l-evażjoni tat-taxxa jew il-frodi fiskali.

17. Il-Finanzamt ressaq appell fuq punt ta' dritt (*Reviżjoni*) kontra din is-sentenza quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja, jiġifieri, il-qorti tar-rinviju).

18. Il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi), kif iffurmata fl-Awla XI, iddikjarat mill-bidu li, jekk it-tilwima fil-kawża prinċipali kellha tkun eżaminata biss fid-dawl tad-dritt nazzjonali applikabbli, l-appell ikun fondat. Dan għaliex il-klassifikazzjoni bħala grupp tat-taxxa tiddependi fuq il-kundizzjoni li tirrigwarda l-integrazzjoni finanzjarja, li teħtieġ li kumpannija li teżerċita kontroll ikollha maġġoranza tad-drittijiet tal-vot. Ma kien hemm l-ebda bidla fil-leġiżlazzjoni sussegwenti għas-sentenza Larentia + Minerva. Ir-rekwiżit li jirrigwarda r-relazzjoni ta' awtorità u ta' subordinazzjoni bejn il-kumpannija li teżerċita kontroll u l-kumpannija kkontrollata jkompli jkun meħtieġ skont id-dritt Ġermaniż, minkejja l-kjarifika pprovduta f'dan ir-rigward mill-Qorti tal-Ġustizzja f'dik is-sentenza.

19. Fid-dawl ta’ dawn il-fatturi, il-qorti tar-rinviju tqajjem id-domanda, l-ewwel, dwar jekk l-iskema ta’ arranġament ta’ raggruppament tat-taxxa Ġermaniża (“Organschaft”) hijiex kompatibbli mad-dritt tal-Unjoni u, b’mod partikolari, jekk il-kundizzjoni ta’ integrazzjoni finanzjarja, kif meħtieġa skont l-ewwel sentenza tal-punt 2 ta’ paragrafu 2(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ, tistax tinżamm bħala tali [5]. It-tieni, hija tistaqsi jekk l-iskema ta’ arranġament ta’ raggruppament tat-taxxa Ġermaniża tistax tiġi ġġustifikata permezz ta’ qari kkombinat tal-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva u l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tagħha [6].

20. Għalhekk, l-Awla XI tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

“1) It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) flimkien mal-Artikolu 21(1)(a) u (3) tas-[Sitt Direttiva], għandhom jiġu interpretati fis-sens li jippermettu lil Stat Membru jinnomina bħala persuna taxxabbli membru tal-grupp tal-VAT (l-impriża li teżerċita kontroll) minflok dan il-grupp tal-VAT (l-impriża taxxabbli)?

2) Fil-każ li r-risposta għall-ewwel domanda tkun fin-negattiv: it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) flimkien mal-Artikolu 21(1)(a) u (3) tas-[Sitt Direttiva] jistgħu jiġu invokati f’dan ir-rigward?

3) Fil-kuntest tal-eżami li għandu jsir skont [il-punti 44 u 45] tas-sentenza Larentia + Minerva, meta jiġi eżaminat jekk ir-rekwiżit ta’ integrazzjoni finanzjarja li jinsab fl-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-[UStG] (il-Liġi dwar [it-Taxxa fuq] id-Dħul mill-Bejgħ) jikkostitwixxix miżura ammissibbli li hija meħtieġa u xierqa sabiex jintlaħqu l-għanijiet ta’ prevenzjoni ta’ prattiki jew aġir abbużivi u ta’ evażjoni tat-taxxa jew ta’ frodi fiskali, huwa meħtieġ li jiġi applikat standard iktar strett jew ġeneruż?

4) L-Artikolu 4(1) u l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-[Sitt Direttiva] għandhom jiġu interpretati fis-sens li jippermettu lil Stat Membru jqis persuna bħala mhux indipendenti fis-sens tal-Artikolu 4(1) ta’ din id-direttiva permezz ta’ kwalifika dwar jekk din il-persuna hijiex integrata finanzjarjament, ekonomikament u organizzazzjonalment fin-negozju ta’ impriża oħra (l-impriża li teżerċita kontroll) b’tali mod li l-kumpanija li teżerċita l-kontroll tista’ tinforza r-rieda tagħha fir-rigward ta’ din il-persuna u b’hekk tipprevjeni lil din il-persuna milli jkollha rieda differenti?”

III. Analiżi

21. Konformement mat-talba tal-Qorti tal-Ġustizzja, ser niffoka biss fuq l-ewwel u r-raba’ domanda magħmula.

A. Sommarju fil-qosor tal-argumenti tal-partijiet

22. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ippreżentati minn NGD, mill-Gvern Ġermaniż u minn dak Taljan u mill-Kummissjoni Ewropea.

[5] Dawn il-kwistjonijiet huma s-suġġett tal-ewwel tliet domandi magħmula.

[6] Din id-domanda tqajmet fil-kuntest tar-raba’ domanda magħmula.

1. *Fuq l-ewwel domanda magħmula*

23. NGD tqis li l-qorti tar-rinviju stqarret b'mod korrett li l-eżami fil-punti 45 u 46 tas-sentenza Larentia + Minerva – sabiex jiġi ddeterminat jekk il-kundizzjoni ta' integrazzjoni finanzjarja, stabbilita fid-dritt Ġermaniż, hijiex neċessarja u xierqa sabiex jintlaħqu l-għanijiet ta' prevenzjoni ta' prattiki u aġiri abbużivi u ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' frodi fiskali – huwa rilevanti biss sa fejn l-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ ma tmurx kontra d-dritt tal-Unjoni (meta hija tinnomina lill-persuna taxxabbli billi tidderoga mid-dritt tal-Unjoni). Kieku dan l-approċċ kellu jiġi aċċettat, l-appell fuq punt ta' dritt li tressaq mill-Finanzamt ikun miċħud sa mill-bidu fuq il-bażi li din id-dispożizzjoni hija inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni.

24. Il-Gvern Ġermaniż jopponi l-ammissibbiltà tal-ewwel domanda. Dan isostni li ma hijiex rilevanti għar-riżultat tat-tilwima fil-kawża prinċipali, li tikkonċerna, essenzjalment, jekk hemmx integrazzjoni finanzjarja suffiċjenti bejn NGD u l-kumpannija li teżerċita kontroll A.

25. Fl-alternattiva, dan jissottometti osservazzjonijiet kemm fuq id-domanda li tirrigwarda l-konformità tal-iskema ta' arranġament ta' raggruppament tat-taxxa nazzjonali ("Organschaft") mad-dritt tal-Unjoni u fuq id-domanda li tirrigwarda l-legalità ta' din l-iskema li jiġi nnominat membru speċifiku wieħed tal-grupp tal-VAT bħala l-persuna taxxabbli unika li tirrappreżenta lil dan il-grupp.

26. Fir-rigward tal-ewwel domanda fil-paragrafu preċedenti, is-sistema Ġermaniża ta' entità tat-taxxa unika, kif prevista fl-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ, tikkorrispondi f'kull aspett ma' dik skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-Artikolu 21(1)(a) u (3) ta' din id-direttiva, li skonthom il-membri kollha ta' grupp tal-VAT għandhom jitqiesu bħala persuna taxxabbli unika u għandhom jissottomettu dikjarazzjoni tal-VAT komuni. Il-fatt li, skont id-dritt nazzjonali, ma huwiex il-grupp tat-taxxa nnifsu (grupp tal-VAT), iżda l-kumpannija tiegħu li teżerċita kontroll, li tissodisfa dawn ir-rwoli, ma jfissirx li hemm konsegwenzi fir-rigward ta' konformità mad-dritt tal-Unjoni.

27. Fir-rigward tat-tieni domanda fil-punt 25 ta' dawn il-konklużjonijiet, il-Gvern Ġermaniż jistqarr li l-introduzzjoni tas-sistema ta' tassazzjoni tal-grupp tal-VAT hija fakultattiva għall-Istati Membri u li r-regoli ddettaljati li jirregolaw l-operazzjoni ta' tali sistema tħallew għad-diskrezzjoni tagħhom.

28. Dik il-pożizzjoni tirriżulta wkoll mill-istorja ta' abbozzar tas-Sitt Direttiva. Barra minn hekk, il-ħatra tal-kumpannija li teżerċita kontroll bħala persuna taxxabbli unika hija xierqa minħabba li, fil-kapaċità tagħha bħala korp li huwa superjuri fil-ġerarkija, hija l-unika entità kapaċi li tiżgura sodisfazzjon effettiv tal-obbligi tat-taxxa għall-grupp kollu. Fi kwalunkwe każ, ma hemm l-ebda differenza fil-piż tat-taxxa jekk il-persuna taxxabbli unika tiġi nnominata bħala l-grupp tal-VAT jew bħala l-kumpannija tiegħu li teżerċita kontroll.

29. Il-Gvern Taljan isostni, essenzjalment, li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti lill-Istati Membri li jqisu bħala persuna taxxabbli unika lil kumpannija kkunsidrata b'mod iżolat, anki jekk hija marbuta mill-qrib ma' kumpanniji oħrajn f'termini finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi, fejn dan huwa ġġustifikat minn kunsiderazzjonijiet li jirrigwardaw l-għanijiet ta' prevenzjoni ta' prattiki jew aġir abbużivi u ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' frodi fiskali.

30. Il-Kummissjoni tqis, essenzjalment, li, għalkemm il-kumpannija li teżerċita kontroll ta' grupp tal-VAT tista' tkun il-persuna taxxabbli u l-interlokutur waħdieni ta' dan il-grupp, ir-rekwiżit skont id-dritt Ġermaniż li din il-kumpannija li teżerċita kontroll għandu jkollha maġġoranza tad-drittijiet tal-vot f'dan il-grupp imur kontra t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva.

2. Fuq ir-raba' domanda magħmula

31. NGD tqis li r-raba' domanda għandha tingħata risposta fin-negattiv, jiġifieri, li s-Sitt Direttiva ma tippermettix lil Stat Membru jiddetermina, permezz ta' kategorizzazzjoni, li ċerti unitajiet ma humiex indipendenti, meta jkunu integrati fil-kumpannija li teżerċita kontroll ta' grupp tal-VAT f'termini finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi.

32. Il-Gvern Ġermaniż jissottometti, primarjament, li r-raba' domanda magħmula hija wkoll inammissibbli, għaliex hija ma tippermettix li jsiru konklużjonijiet dwar jekk ir-rekwiżit ta' integrazzjoni finanzjarja huwiex issodisfatt f'sitwazzjoni fejn, bħal f'din il-kawża, il-kumpannija li teżerċita kontroll, għalkemm għandha sehem maġġoritarju, ma għandhiex maġġoranza tad-drittijiet tal-vot. Għalhekk, fil-fehma tiegħu, id-domanda ma hijiex deċiżiva għar-riżoluzzjoni tat-tilwima fil-kawża prinċipali.

33. Fl-alternattiva, dan il-gvern iqis li, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja kellha tikkonstata li din id-domanda hija ammissibbli, hija għandha tingħata risposta fl-affermattiv. Dan għaliex l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva u l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tagħha jippermettu lil Stat Membru li jqis, permezz ta' kategorizzazzjoni, lil entità bħala mhux indipendenti skont l-Artikolu 4(1) ta' dik id-direttiva, fejn dik l-entità tkun integrata f'termini finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi ma' kumpannija oħra (il-kumpannija li teżerċita kontroll), b'tali mod li din tal-aħħar tista' tinforza r-rieda tagħha fir-rigward tal-entità preċedenti u tipprevjeni lil din l-entità milli tieħu pożizzjoni alternattiva. Il-Gvern Ġermaniż iżid, f'dan il-kuntest, li l-Istati Membri għandhom ċerta diskrezzjoni meta jiddeterminaw il-livell ta' indipendenza li jitgawda minn entità waqt it-twettiq ta' attività ekonomika meta jittrasponu din id-dispożizzjoni.

34. Il-Gvern Taljan isostni, essenzjalment, li r-raba' domanda magħmula hija inammissibbli, għaliex hija ma għandha l-ebda konnessjoni mal-kuntest fattwali tal-każ fil-kawża prinċipali. Madankollu, fil-każ li hija titqies ammissibbli, ir-risposta għandha tkun li l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva ma jistax jitqies li huwa kapaċi li jipprekludi lil entità li twettaq attività ekonomika b'mod legalment indipendenti milli titqies bħala persuna taxxabbli, anki jekk hija marbuta mill-qrib ma' entità oħra f'termini finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi sabiex tinħoloq sitwazzjoni ta' dipendenza jew integrazzjoni ekonomika fir-rigward ta' din l-entità.

35. Il-Kummissjoni, billi indirizzat id-domandi kollha magħmula flimkien, ma ppreżentatx osservazzjonijiet fuq din id-domanda b'mod separat.

B. Evalwazzjoni

1. Ammissibbiltà

36. Il-Gvern Ġermaniż jopponi l-ammissibbiltà tal-ewwel u tar-raba' domanda magħmula (ara l-punti 24 u 32 ta' dawn il-konklużjonijiet), filwaqt li l-Gvern Taljan jissottometti li r-raba' domanda hija inammissibbli.

37. Inqis li dawn l-argumenti għandhom jiġu miċħuda. L-ewwel, ir-risposti għad-domandi magħmula huma neċessarji manifestament għall-finijiet ta' riżoluzzjoni tal-każ fil-kawża prinċipali. It-tieni, il-fatt li ż-żewġ awli tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja; l-Awla XI f'din il-kawża u l-Awla V fil-Kawża C-269/20) irreferew b'mod dijametriku għal interpretazzjonijiet differenti tad-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva[7] juri li hemm in-neċessità reali għall-Qorti tal-Ġustizzja li tipprovdi gwida dwar dawn id-dispożizzjonijiet. Dan huwa wkoll rifless fid-diverġenza sinjifikattiva tal-ġurisprudenza nazzjonali ta' dawn iż-żewġ awli ta' tali ġurisdizzjoni elevata (b'mod partikolari, dwar il-mod li bih it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi implimentat fid-dritt nazzjonali). Dan huwa wkoll enfasizzat fil-kummentarju akkademiku ċċitat mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) f'dawk iż-żewġ talbiet għal deċiżjoni preliminari.

2. Sustanza

38. Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-Artikolu 21(1)(a) u (3) ta' dik id-direttiva, għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi lil Stat Membru milli jinnomina, bħala persuna taxxabbli għall-finijiet tal-VAT, mhux lill-grupp tal-VAT innifsu ("Organkreis"), iżda lil membru ta' dan il-grupp, b'mod partikolari, lill-kumpannija li teżerċita kontroll ta' dan il-grupp ("Organträger").

39. Permezz tar-raba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) ta' dik id-direttiva, għandux jiġi interpretat fis-sens li jawtorizza lil Stat Membru li jiddetermina, permezz ta' kategorizzazzjoni, li ċerti entitajiet ma humiex indipendenti, meta dawn l-entitajiet ikunu integrati f'termini finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi fil-kumpannija li teżerċita kontroll ta' grupp tal-VAT.

40. Huwa xieraq li dawn id-domandi jitqiesu flimkien, li ser nanalizza l-kwistjonijiet li huma bbażati fuqhom fi tliet passi. L-ewwel pass ser jirrifletti l-kundizzjonijiet stabbiliti mid-dritt tal-Unjoni sabiex jiġi ffurmat grupp tal-VAT. Fit-tieni pass ser niddiskuti r-regoli li jirrelataw mal-istatus tal-grupp tal-VAT u tal-membri tiegħu meta dan il-grupp jiġi stabbilit u jopera, inkluż ir-relazzjonijiet tal-grupp *vis-à-vis* l-awtoritajiet tat-taxxa, u liema membru għandu jħallas id-dejn tal-VAT għall-grupp. Ser nikkonkludi bit-tielet pass, fejn ser neżamina jekk il-Gvern Ġermaniż jistax jidderoga mir-regoli tad-dritt tal-Unjoni dwar il-gruppi tal-VAT sabiex iżomm is-sistema tiegħu tal-grupp tal-VAT.

[7] Ara, *ex multis*, Geraats, M., "Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19", *Steueranwaltsmagazin*, Nru 3, 2021, p. 87.

a) Kummenti introduttorji

41. Skont il-konklużjonijiet solidi tal-qorti tar-rinviju fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha, ir-raġunament segwit biex tiġi ġġustifikata l-eżistenza ta' grupp tat-taxxa fil-Ġermanja huwa marbut b'mod kunċettwali u storiku, kif ukoll mil-lat tal-iskema ġenerali tal-leġiżlazzjoni Ġermaniża, mal-karatteristika ta' indipendenza fit-twettiq ta' attività ekonomika.

42. Għal numru ta' snin kien hemm dubji kunsiderevoli dwar il-konformità tad-dispożizzjonijiet rilevanti tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ mas-Sitt Direttiva, stabbiliti kemm fil-ġurisprudenza tal-qrati Ġermaniżi [8] kif ukoll fil-kummentarju akkademiku [9]. Kif ser juru l-konklużjonijiet tiegħi, dawn id-dubji huma ġġustifikati.

43. Xi ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li hija rilevanti għal din il-kawża tirrelata mal-Artikolu 11 tad-Direttiva 2006/112, peress li l-kliem tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jikkorrispondi għal dik id-dispożizzjoni.

44. Għandu jitfakkar preliminarjament li, għad-determinazzjoni tal-portata ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għandhom jitqiesu fl-istess ħin it-termini, il-kuntest u l-għanijiet tagħha [10].

b) L-ewwel pass: Il-kundizzjonijiet stabbiliti fid-dritt tal-Unjoni għall-gruppi tal-VAT

45. Il-kliem tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva huwa kif ġej: "Bla ħsara għall-konsultazzjonijet imsemmija fl-Artikolu 29, kull Stat Membru jista' jqis bħala persuna taxxabbli waħedha persuni stabbiliti fit-territorju tal-pajjiż li, filwaqt li huma indipendenti legalment, ikollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin b'rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi".

46. B'mod ġenerali, is-Sitt Direttiva tipprovdi lill-Istati Membri bi gwida pjuttost limitata dwar kif għandhom jimplimentaw is-sistema tal-grupp tal-VAT fil-leġiżlazzjoni domestika tagħhom. Ħafna dettalji tħallew għad-diskrezzjoni tal-Istati Membri, li jippreżenta r-riskju li tiġi ddisturbata l-applikazzjoni unifikata tal-VAT madwar l-Unjoni Ewropea. Id-Direttiva 2006/112 ma tejbitx din is-sitwazzjoni. Fil-fatt, ġew innotati diverġenzi wiesa' fost l-Istati Membri [11].

47. B'mod partikolari, sa fejn hija kkonċernata l-leġiżlazzjoni Ġermaniża (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ), is-sustanza tal-problema ta' din il-leġiżlazzjoni hija l-fatt li, skont is-Sitt Direttiva, kumpanniji indipendenti li huma marbuta mill-qrib ma' xulxin għall-finijiet tal-VAT

[8] Ara Geraats, M., *op. cit.* p. 87. Dan huwa sa ċertu punt rifless ukoll fid-deċiżjonijiet preliminari li tibbaża ruħha fuqhom is-sentenza Larentia + Minerva, u s-sentenza tal-15 ta' April 2021, M-GmbH (C-868/19,EU:C:2021:285, iktar 'il quddiem is-"sentenza M-GmbH").

[9] Il-qorti tar-rinviju tiċċita lil Birkenfeld, Umsatzsteuer-Rundschau, 2014, p. 120 u 126. Nista' niċċita wkoll lil Stadie f'Rau/Dürrwächter (edituri), Umsatzsteuergesetz, *§ 2*, Lulju 2011, paragrafi 915 u 993, Reiss f'Reiss/Kraeusel/Langer, UStG, *§ 2* UStG, paragrafi 98.6, 98.17, Klenk f'Sölch/Ringleb, UStG, *§* 2 *UStG*, paragrafu 89, Korn f'Bunjes, UStG, *§ 2 UStG*, 2013, paragrafu 110, Scharpenberg f'Hartmann/Metzenmacher, UStG, *§ 2 UStG*, paragrafu 325, Radeisen fi Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, *§ 2 UStG*, 2011, paragrafu 179, Meyer f'Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, *§ 2 UStG*, 2011, paragrafu 64, Korf, *MwStR*, 2016, p. 257, u Lange, Umsatzsteuer-Rundschau, 2016, p. 297, 299 u 302. Ara wkoll Rust, M., "Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft", *Sächsischer Steuerkreis*, 18 ta' Mejju 2021.

[10] Sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 23) u l-ġurisprudenza ċċitata.

[11] Ara Gryziak, B., "VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis", *International VAT Monitor*, Vol. 32, 2021, p. 205. Ara l-Kommunikazzjoni 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 [preċedentement l-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva] dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-[VAT] (COM(2009) 325 finali, p. 1).

ma jitilfux il-kwalità tagħhom bħala persuni taxxabbli sempliċement minħabba dik ir-rabta. Il-kunċett ta' grupp tal-VAT bl-ebda mod ma jirriżulta f'kull persuna taxxabbli f'dan il-grupp li tiġi ssostitwita minn membru uniku ta' dan il-grupp.

1) Il-kuntest u l-kliem tad-dispożizzjonijiet inkwistjoni

48. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà għamlitha ċara li "[i]l-kliem użat fl-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva u fl-Artikolu 9(1) tad-[Direttiva 2006/112] b'mod partikolari l-frażi 'kull persuna' jagħti lill-kunċett ta' 'persuna taxxabbli' *definizzjoni wiesgħa* bbażata fuq l-indipendenza fit-twettiq ta' attività ekonomika fis-sens li kull persuna, fiżika jew ġuridika, kif ukoll organi rregolati bid-dritt pubbliku kif ukoll privat, u anki entitajiet li ma għandhomx personalità ġuridika, li b'mod oġġettiv, jissodisfaw ir-rekwiżiti li jidhru f'din id-dispożizzjoni, jitqiesu li huma persuni suġġetti għall-VAT" [12].

49. Barra minn hekk, il-persuna kkonċernata għandha taġixxi f'isimha stess, għan-nom tagħha u taħt ir-responsabbiltà tagħha stess u għandha tieħu r-riskju ekonomiku inerenti għall-attivitajiet li hija twettaq b'mod indipendenti fi kwalunkwe post [13].

50. Barra minn hekk, l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva jiddikjara li "persuna taxxabbli" twettaq b'mod indipendenti l-attività ekonomika fi kwalunkwe post, ikun xi jkun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

51. Peress li l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva kif ukoll l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tagħha jiddefinixxu l-portata tal-espressjoni "*b'mod indipendenti* twettaq [...] attività ekonomika" [14], ir-riferiment għall-kunċett ta' grupp tal-VAT fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) jeħtieġ li dan il-kunċett jinftiehem fis-sens li jagħti forma konkreta lill-kunċett ta' twettiq ta' attività ekonomika *b'mod indipendenti*.

52. Fi kliem ieħor, l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jiddefinixxi ulterjorment lill-kliem "b'mod indipendenti" u sussegwentement jirreferi, fit-tieni subparagrafu tiegħu, għall-kunċett ta' grupp tal-VAT, li l-implimentazzjoni tiegħu ngħatat lill-Istati Membri permezz tas-setgħa ta' implimentazzjoni diskrezzjonali tagħhom.

53. L-inklużjoni tal-kunċett ta' grupp tal-VAT fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva teħtieġ li dan il-kunċett jinftiehem b'mod konsistenti mal-iskema ġenerali ta' dik id-direttiva bħala li jagħmel il-kunċett ta' indipendenza tanġibbli. Skont l-Artikolu 4(4) ta' dik id-direttiva, persuni legalment indipendenti jistgħu jiġu ttrattati flimkien bħala persuna taxxabbli waħda f'sitwazzjoni fejn responsabbiltà għat-taxxa tista' inkella ma tkunx iġġustifikata skont l-Artikolu 4(1) tagħha minħabba l-assenza ta' rabta suffiċjenti bejn dawn il-persuni.

54. Sussegwentement, huwa importanti li jiġi pparagunat il-kliem tad-dispożizzjonijiet rilevanti tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ ma' dak tas-Sitt Direttiva.

[12] Sentenza tat-12 ta' Ottubru 2016, Nigl *et* (C-340/15,EU:C:2016:764, punt 27, u l-ġurisprudenza ċċitata), enfasi miżjuda minni.

[13] Ara, għal dan il-għan, is-sentenzi tas-27 ta' Jannar 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punt 18), u tat-18 ta' Ottubru 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punt 23).

[14] Enfasi miżjuda minni.

55. Fir-rigward tal-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ, din id-dispożizzjoni ma tagħtix kas tal-fatt li l-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva ma jipprevedix għal kundizzjonijiet addizzjonali li jikkonċernaw l-istatus ta' persuna taxxabbli tal-membri varji tal-grupp tal-VAT. Barra minn hekk, id-dispożizzjoni tal-aħħar ma teħtieġx li l-membru li jaġixxi f'isem u għan-nom ta' dan il-grupp ikun biss kumpannija omm kemm b'sehem maġġoritarju kif ukoll b'maġġoranza tad-drittijiet tal-vot, jew fil-fatt kwalunkwe kundizzjoni oħra li tirrigwarda l-kapaċità ġuridika, il-proprjetà jew id-drittijiet inerenti għall-proprjetà ta' entità ġuridika tiegħu.

56. It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jipprevedi li "kull Stat Membru jista' jqis bħala persuna taxxabbli waħedha persuni stabbiliti fit-territorju tal-pajjiż li, filwaqt li huma indipendenti legalment, ikollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin b'rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi".

57. Filwaqt li l-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ jipprevedi li "attività kummerċjali jew professjonali ma hijiex eżerċitata b'mod indipendenti, […] 2. Meta, l-istruttura globali tar-rabtiet effettivi turi li, *persuna ġuridika* [(i)] hija *integrata* fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv [(ii)] *fl-impriża tal-korp dominanti* [(iii)] ('*Organschaft*'). L-effetti tal-unità fiskali huma limitati għall-servizzi interni bejn fergħat tal-impriża li jinsabu fil-[Ġermanja]. Dawn il-fergħat għandhom ikunu ttrattati bħala impriża unika. […]" [15]

58. Huwa ċar li l-miżura Ġermaniża li tittrasponi s-Sitt Direttiva hija restrittiva żżejjed għaliex tipprevedi li l-grupp tal-VAT (u, bħala riżultat ta' din it-traspożizzjoni, il-kumpannija li teżerċita kontroll) huwa l-unika persuna taxxabbli, filwaqt li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva huwa iktar ġenerali għaliex jippermetti biss, għall-finijiet tal-VAT, li jiġu ttrattati bħala persuna taxxabbli unika l-persuni li huma indipendenti iżda li jkollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin b'rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi.

59. Fil-fatt, il-kliem tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva huwa: "kull Stat Membru jista' *jqis bħala persuna taxxabbli waħedha [(iii)] persuni [(i)]* stabbiliti fit-territorju tal-pajjiż li, filwaqt li huma indipendenti legalment, *ikollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin [(ii)] b'rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi*" [16].

60. L-analiżi testwali tirrivela d-differenzi bejn: "*persuna ġuridika*" u "persuna" (i) [17]; bejn "*integrazzjoni* ta' kumpannija kkontrollata fil-kumpannija li teżerċita kontroll" u "entitajiet legali indipendenti li *jkollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin*" (ii); u bejn "l-impriża tal-kumpannija li teżerċita kontroll biss" u "il-grupp tal-VAT" bħala persuna taxxabbli unika (iii).

61. It-tliet elementi kollha tal-paragun iktar 'il fuq, jiġifieri bejn id-dispożizzjonijiet Ġermaniżi u dak li huwa realment il-kliem tas-Sitt Direttiva juru li l-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ tmur lil hinn minn dak li huwa previst fis-Sitt Direttiva.

62. F'dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jsegwi li meta l-Istati Membri jeżerċitaw l-għażla permessa lilhom permezz tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva u meta huma jistabbilixxu ċerti kundizzjonijiet u modalitajiet għall-gruppi tal-VAT, huma ma jistgħux ibiddlu

15 Enfasi miżjuda minni.

16 Enfasi miżjuda minni.

17 Ara s-sentenza fil-kawża Larentia + Minerva, punti 45 u 46).

b'mod fundamentali n-natura tal-kunċett ta' grupp tal-VAT[18] u l-għan ta' dik id-dispożizzjoni[19]. Jista' jsir paragun mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja[20] sa fejn, fit-traspożizzjoni tas-Sitt Direttiva u fid-definizzjoni tal-arranġamenti għall-implimentazzjoni tad-drittijiet li gruppi tal-VAT u persuni jistgħu jiksbu mill-Artikolu 4(4) tagħha, il-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri jista' ma jkollhomx l-effett li jċaħħdu lil ċerti gruppi tal-VAT u persuni, li mill-bqija jissodisfaw ir-rekwiżiti relatati skont dik id-direttiva, mill-benefiċċju ta' dawk id-drittijiet (li huwa, fil-fatt, il-każ għall-persuni inkwistjoni fil-kawża preżenti u għal dawk fil-Kawża C-269/20). Kif innotat fil-kummentarju akkademiku, l-Istati Membri għandhom jikkunsidraw il-portata tal-libertà leġiżlattiva rimanenti li hija permessa lilhom skont din id-direttiva meta jimplimentaw l-għażla tal-grupp tal-VAT, sabiex ma jeċċeduhiex[21].

63. Effettivament, il-fatt li l-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ u l-ġurisprudenza nazzjonali huma restrittivi żżejjed diġà ntwera f'sitwazzjoni oħra li tappartjeni għall-gruppi tal-VAT: wara li din il-kawża ntbagħtet lill-Qorti tal-Ġustizzja, din kellha l-opportunità li tiddeċiedi li l-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ żammet illegalment lil soċjetajiet f'isem kollettiv – li ma kinux persuni integrati finanzjarjament biss fl-impriża tal-kumpannija li teżerċita kontroll – milli jkunu membru ta' grupp tal-VAT. Dak kien is-suġġett tas-sentenza M-GmbH.

c) It-tieni pass: Ir-regoli li jirrigwardaw l-istatus tal-grupp tal-VAT u l-membri tiegħu malli dan il-grupp jiġi stabbilit u jibda jopera, inkluż ir-relazzjonijiet tal-grupp fil-konfront tal-awtoritajiet tat-taxxa

64. Mir-regoli tas-Sitt Direttiva li jirrigwardaw l-istatus tal-grupp tal-VAT u tal-membri tiegħu isegwi li persuni taxxabbli li jappartjenu għal grupp tal-VAT jibqgħu wkoll persuni taxxabbli fuq bażi individwali. Obbligi tal-VAT jeżistu għal kull persuna b'mod indipendenti (jiġifieri, 'il barra mill-kuntest tal-grupp tal-VAT). Il-grupp tal-VAT stabbilit mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva huwa intiż biss sabiex jissimplifika t-trattament tal-VAT. Fil-prattika, l-awtoritajiet tat-taxxa għandhom jirċievu dikjarazzjoni tal-VAT unika li tikkostitwixxi aggregazzjoni tad-dikjarazzjonijiet individwali ta' kull persuna taxxabbli li tappartjeni għall-grupp.

1) L-istorja leġiżlattiva

65. Fil-punt 2 (li jirreferi għall-Artikolu 2 – kif jidher fil-proposta), tal-Anness A tal-Proposta tal-Kummissjoni[22], li wasslet għall-adozzjoni tat-Tieni Direttiva[23], il-leġiżlatura tal-Unjoni stabbilixxiet li skont din id-direttiva, skemi ta' arranġamenti ta' raggruppament tat-taxxa ma għandhomx jitqiesu l-istess bħal nuqqas ta' indipendenza.

18 Ara, għal dan il-għan, is-sentenzi tal-4 ta' Ottubru 2001, "Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506, punt 34), u tal-5 ta' Lulju 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, punt 34).

19 Sterzinger, C., "Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis", *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, p. 139.

20 Ara, b'analoġija, is-sentenza tas-26 ta' Ġunju 2001, BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356, punt 52 *et seq.*).

21 Korf, R., "Organschaft – quo vadis?", *Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht*, 2008, p. 179.

22 Proposta għat-Tieni Direttiva fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ, fuq l-istruttura u modalitajiet ta' applikazzjoni tas-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (imressqa mill-Kummissjoni lill-Kunsill) (COM(1965) 144 finali).

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

66. Dan il-punt jiddikjara li "l-espressjoni 'f'ismu' hija intiża b'mod partikolari sabiex tipprekludi tassazzjoni fuq paga u persuni li jirċievu s-salarji marbuta mal-persuna li tħaddimhom permezz ta' kuntratt ta' xogħol, inkluż persuni li jaħdmu f'darhom stess. Dan il-kliem iħalli wkoll lil kull Stat Membru ħieles sabiex iqis lill-persuni li huma indipendenti minn lenti ġuridika iżda konnessi permezz ta' rabtiet ekonomiċi, finanzjarji jew organizzattivi, mhux bħala persuni taxxabbli separati, iżda bħala persuna taxxabbli unika. Madankollu, Stat Membru li jipproponi li jadotta tali trattament, għandu jidħol f'konsultazzjonijiet bħal skont l-Artikolu 13." [traduzzjoni mhux uffiċjali]

67. Huwa veru li, dak iż-żmien, waqt l-adozzjoni tat-Tieni Direttiva, l-għan kien li jiġu lleġittimati, skont id-dritt tal-Unjoni, regoli tal-Istati Membri, bħas-sistema Ġermaniża li tirrigwarda lil entitajiet uniċi għall-finijiet tat-taxxa, sabiex tiġi evitata l-ħtieġa li jinħoloq il-kunċett ta' grupp tal-VAT fid-dritt Ġermaniż.

68. Il-proposta tal-Kummissjoni għat-Tieni Direttiva msemmija iktar 'il fuq spjegat f'"Ad Artikolu 2" li:

"Skont il-liġijiet li huma bħalissa fis-seħħ f'ċerti Stati Membri, persuni li huma legalment indipendenti iżda organikament marbuta flimkien f'termini ekonomiċi, finanzjarji u organizzattivi jitqiesu bħala persuna taxxabbli unika, li bħala riżultat ta' dawn it-tranżazzjonijiet imwettqa bejniethom b'mod ġenerali ma jikkostitwixxux tranżazzjonijiet taxxabbli. Fid-dawl ta' dan, impriżi li jikkostitwixxu '*Organschaft*' jitpoġġew għalhekk taħt l-istess kundizzjonijiet ta' taxxa bħala impriża integrata li tikkostitwixxi persuna ġuridika unika.

Għandu jiġi nnotat li jekk is-sistema tal-VAT tiġi applikata b'mod korrett, is-sistema ta' taxxa indikata iktar 'il fuq ma toffrix vantaġġi kompetittivi fuq sistema ta' taxxa li tittratta lil membri ta' '*Organschaft*' bħala persuni taxxabbli separati.

F'dawk iċ-ċirkustanzi, ma jidhirx li hemm xi ostakolu kbir għal xi Stati Membri sabiex ikomplu jqisu '*Organschaft*' bħala persuna taxxabbli unika, filwaqt li oħrajn ma jagħmlux hekk. Madankollu, fil-każ preċedenti, l-Istat Membru kkonċernat għandu jżomm konsultazzjonijiet preliminari sabiex tiġi eżaminata l-iskema rrakkomandata dwar jekk tikkawżax tfixkil fil-kompetizzjoni bejn l-Istati Membri (COM(65) 144 finali, p. 7 u 8)." [traduzzjoni mhux uffiċjali]

69. It-Tieni Direttiva ġiet issostitwita mis-Sitt Direttiva u dawn l-argumenti baqgħu validi (kif għadhom, barra minn hekk, skont id-Direttiva 2006/112, li sussegwentement issostitwixxiet is-Sitt Direttiva).

70. Mill-istorja leġiżlattiva tal-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva jsegwi kjarament li l-kunċett ta' skemi ta' arranġamenti ta' raggruppament tat-taxxa ma jikkawżax lill-membri kostitwenti tagħhom sabiex jieqfu milli jeżerċitaw attivitajiet ekonomiċi indipendenti u li l-Artikolu 4(1) ta' din id-direttiva ma jipprekludix li kumpannija tibqa' persuna taxxabbli għall-VAT anki fejn hija kkontrollata jew hija proprjetà ta' kumpannija oħra.

2) Eżempju prattiku ta' grupp tal-VAT

71. Eżempju ssimplifikat ta' grupp tal-VAT, kompost minn żewġ membri biss, li kien issuġġerit mill-Kummissjoni, huwa istruttiv f'dan ir-rigward. Kumpannija A tikkontrolla lil kumpannija B; B tixtri prodotti minn persuni taxxabbli terzi bil-prezz ta' EUR 100, li minnu EUR 20 VAT (fuq rata ta' VAT ta' 20%) jistgħu jitnaqqsu. B tbigħ mill-ġdid il-prodotti lil A bil-prezz tal-kost.

Sussegwentement A tbigħ il-prodotti bil-prezz ta' EUR 200 lil persuni fiżiċi li ma humiex suġġetti għat-taxxa u tniżżel EUR 40 bħala VAT. Il-VAT pagabbli mill-kumpanniji varji li jiffurmaw il-grupp tal-VAT hija ddeterminata kif ġej jekk isir pagament uniku għall-grupp.

72. (i) B naqqset EUR 20 għall-prodotti mixtrija minn terzi (tnaqqis ta' EUR 20); (ii) B tbigħ il-prodotti bil-prezz tal-kost lil A u tirċievi EUR 20 (żieda ta' EUR 20); (iii) A tniżżel fil-kontijiet tagħha x-xirja tal-prodotti li hija xtrat minn B u tnaqqas EUR 20 (tnaqqis ta' EUR 20); A tniżżel fil-kontijiet tagħha l-VAT imniżżla għall-bejgħ mill-ġdid tal-prodotti lil terzi (200 x 20 % = 40; għalhekk żieda ta' EUR 40). Isegwi li t-total ta' VAT pagabbli mill-grupp tal-VAT huwa ta' EUR 20.

73. A tneħħi l-obbligi tat-taxxa tal-membri tal-grupp tal-VAT u tħallas il-VAT dovuta mill-grupp. It-tranżazzjonijiet bejn persuni taxxabbli indikati f'(ii) u (iii) huma kompletament innewtralizzati. Fejn B tbigħ il-prodotti tagħha lil A, il-VAT li żammet B hija daqs il-VAT li A tista' tnaqqas. Għalhekk, dawn it-tranżazzjonijiet ma jittieħdux inkunsiderazzjoni għad-determinazzjoni tal-ammont ta' VAT pagabbli mill-grupp tal-VAT. Skont l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva, A twettaq attivitajiet ekonomiċi b'mod indipendenti. Bħala persuna taxxabbli, A rċeviet EUR 40 bħala VAT. Hija biegħet il-prodotti lill-konsumaturi finali, u setgħet tnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa ta' EUR 20 fir-rigward ta' din l-akkwiżizzjoni. Għal din it-tranżazzjoni, A għandha tħallas VAT ta' EUR 20. Kumpannija B ma hijiex meħtieġa li tħallas VAT fir-rigward tat-tranżazzjoni ta' bejgħ mill-ġdid, minħabba li din it-tranżazzjoni kienet twettqet bi prezz tal-kost.

74. Il-membri kollha ta' grupp tal-VAT huma responsabbli *in solidum* għad-djun tal-VAT tal-grupp, anki jekk, fil-prattika, huwa sempliċement il-membru interlokutur li jħallas l-ammont (magħqud) tal-VAT dovut. Fir-rigward tal-gruppi tal-VAT, is-Sitt Direttiva ma tirregolax id-distribuzzjoni ta' responsabbiltà – fir-rigward tal-ammont tal-VAT dovut mill-grupp – fost il-membri tiegħu jew il-modalitajiet ta' din ir-responsabbiltà.

75. Skont is-sistema tal-VAT stabbilita fis-Sitt Direttiva, kull persuna taxxabbli hija responsabbli għall-obbligi tagħha stess fir-rigward tal-VAT. Minħabba li, skont ir-regoli stabbiliti fl-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, membri ta' grupp tal-VAT ma jitilfux il-kwalità tagħhom bħala persuni taxxabbli individwali, it-tqassim tal-obbligi tal-VAT fost il-membri tal-grupp tal-VAT huwa kwistjoni tad-dritt nazzjonali dwar il-liġi tal-obbligi.

76. Għall-kuntrarju tas-sistema tal-grupp tal-VAT skont is-Sitt Direttiva, is-sistema stabbilita permezz tal-punt 2 ta' paragrafu 2(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ tipprovdi li l-membri tal-grupp tal-VAT ma jitqisux iktar bħala persuni taxxabbli – anki fejn huma jkomplu jbigħu prodotti u jipprovdu servizzi bi ħlas u jagħmlu hekk b'mod indipendenti u fejn kull wieħed minnhom huwa persuna taxxabbli li jaġixxi bħala tali fis-sens tal-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva.

77. F'dan ir-rigward, naqbel mal-opinjoni tal-Kummissjoni li, skont is-sistema nazzjonali, kumpannija B ma titqiesx (b'ebda mod) bħala persuna taxxabbli għall-finijiet tal-VAT. Hija sempliċement tiġi ttrattata bħala sussidjarja tal-kumpannija A. Madankollu, B tixtri prodotti bħala persuna taxxabbli billi taġixxi bħala tali skont l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva. A tkun il-persuna taxxabbli waħdanija tal-grupp tal-VAT. Madankollu, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva ma jawtorizzax li B, bħala membru ta' grupp tal-VAT, ma tibqax titqies bħala persuna taxxabbli, sa fejn hija tkompli twettaq attivitajiet ekonomiċi b'mod indipendenti fis-sens tal-Artikolu 4(1) ta' din id-direttiva.

78. Għalhekk, huwa importanti li jitfakkar li l-membri ta' grupp tal-VAT ma jitilfux l-istatus tagħhom bħala "persuna taxxabbli" sakemm il-membri tal-grupp tal-VAT ma jiqfux milli jwettqu attivitajiet ekonomiċi indipendenti. Kif indikajt iktar 'il fuq, l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva ma jeskludix li kumpannija tibqa' persuna taxxabbli f'sitwazzjoni fejn hija kkontrollata minn kumpannija oħra jew fejn hija parzjalment jew totalment proprjetà ta' din tal-aħħar.

79. Fejn diversi membri legalment indipendenti ta' grupp tal-VAT flimkien jikkostitwixxu persuna taxxabbli unika, għandu jkun hemm interlokutur uniku, li jassumi l-obbligi tal-VAT tal-grupp fil-konfront tal-awtoritajiet tat-taxxa. Dan l-inkarigu jista' jitwettaq mill-kumpannija li teżerċita kontroll (kif stipulat mid-dritt Ġermaniż). Madankollu, inqis (kif tagħmel ukoll il-Kummissjoni) li r-rekwiżit li, għall-finijiet tal-grupp tal-VAT il-kumpannija li teżerċita kontroll għandu jkollha maġġoranza tad-drittijiet tal-vot u sehem maġġoritarju fil-kumpannija kkontrollata fil-grupp tal-VAT imur kontra t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva.

80. Kif ġie indikat iktar 'il fuq, il-kumpannija li teżerċita kontroll tista' tissodisfa l-obbligi tat-taxxa tal-persuni taxxabbli varji fil-grupp tal-VAT. Madankollu, skont is-Sitt Direttiva, ma hemm l-ebda obbligu li membru tal-VAT biss li jikkontrolla l-grupp għandu jkun l-interlokutur li jirrappreżenta lill-grupp fil-konfront tal-awtoritajiet tat-taxxa. Fl-eżempju ssimplifikat fil-punti 71 sa 73 iktar 'il fuq, huwa possibbli, pereżempju, għall-kumpannija B li jkollha likwidità ikbar. Hemm, għalhekk, għall-membri l-oħra tal-grupp, li jista' jkun ikollhom inqas likwidità disponibbli, interess li B tħallas il-VAT dovuta għall-grupp. Fil-fatt, ftehim kuntrattwali jista' jiġi konkluż ukoll fost il-membri fir-rigward tar-remunerazzjoni tal-interlokutur għall-inkarigi li jittratta mal-awtoritajiet tat-taxxa.

3) Rekwiżiti tad-dritt tal-Unjoni dwar min huwa l-persuna taxxabbli tal-grupp tal-VAT

81. Fil-Komunikazzzjoni tagħha[24], il-Kummissjoni tirreferi għall-gruppi tal-VAT bħala "[entitajiet] fittizji".

82. Il-qorti tar-rinviju hija għalhekk korretta, kif ser naraw, meta tqis bħala irrilevanti l-fatt li l-leġiżlatura Ġermaniża għadha ma niżżlitx lill-grupp tal-VAT bħala forma ta' kumpannija skont id-dritt nazzjonali.

83. Fil-fatt, il-kunsiderazzjoni nnotata mill-Kummissjoni fil-Komunikazzjoni tagħha msemmija iktar 'il fuq – li skontha "grupp tal-VAT jista' jiġi deskritt bħala 'finzjoni' maħluqa għall-finijiet tal-VAT, fejn sustanza ekonomika tingħata preċedenza fuq il-forma ġuridika. Grupp tal-VAT huwa tip partikolari ta' persuna taxxabbli li jeżisti biss għall-finijiet tal-VAT. Huwa bbażat fuq ir-rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi reali bejn kumpanniji. Filwaqt li kull membru tal-grupp iżomm il-forma ġuridika tiegħu, għall-finijiet tal-VAT biss, il-formazzjoni tal-grupp tal-VAT tingħata preċedenza fuq il-forom ġuridiċi skont pereżempju d-dritt ċivili jew id-dritt tal-kumpanniji […]" [traduzzjoni mhux uffiċjali] – tixhed korrettement in-natura primarja tad-dritt tal-VAT tal-Unjoni fuq id-dritt nazzjonali ċivili jew tal-kumpanniji (din hija wkoll l-opinjoni tal-qorti tar-rinviju, ara l-paragrafu 58 tad-deċiżjoni tar-rinviju).

84. Kif innotat il-qorti tar-rinviju stess, fl-ewwel lok, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jidher li, fejn Stat Membru jeżerċita s-setgħa tiegħu skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, il-leġiżlazzjoni nazzjonali ta' traspożizzjoni għandha tipprovdi li persuna

[24] Ara t-tieni subparagrafu tal-punt 3.2 tal-Kommunikazzjoni tal-Kummissjoni (COM(2009) 325 finali).

taxxabbli tkun persuna taxxabbli waħda u sabiex numru wieħed biss tal-VAT jingħata għall-grupp sħiħ[25]. Għalkemm minn din il-ġurisprudenza ma jidhirx li din għandha tkun persuna speċifika, il-Qorti tal-Ġustizzja minkejja dan iddikjarat sussegwentement li huwa l-grupp tal-VAT innifsu, meta jkun jeżisti tali grupp, li huwa responsabbli għall-VAT[26].

85. Għalhekk, skont id-dritt tal-Unjoni, il-persuna taxxabbli responsabbli għal din it-taxxa hija l-grupp tal-VAT innifsu, u mhux biss il-kumpannija li teżerċita kontroll ta' dan il-grupp, jiġifieri membru speċifiku tiegħu, kif huwa l-każ skont id-dritt Ġermaniż. Fil-fatt, taqsima kunsiderevoli tal-kummentarju akkademiku tat-taxxa Ġermaniż tiddikjara li għal din ir-raġuni, l-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ tmur kontra s-Sitt Direttiva[27].

86. Barra minn hekk, inqis li d-dispożizzjoni indikata iktar 'il fuq tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ manifestament tmur lil hinn minn simplifikazzjoni ta' tassazzjoni ta' kumpanniji li huma marbuta billi tipprovdi li l-kumpannija li teżerċita kontroll tikkostitwixxi l-persuna taxxabbli. Dak l-abbozzar tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ jinjora, l-ewwel, il-personalità ġuridika indipendenti tal-kumpanniji marbuta u, it-tieni, l-ispeċifiċitajiet potenzjali tagħhom bħala korpi pubbliċi (dan huwa enfasizzat fil-konklużjonijiet paralleli tiegħi fil-Kawża C-269/20). Barra minn hekk, id-dispożizzjoni indikata iktar 'il fuq tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ tirrestrinġi l-libertà tal-iskema ta' arranġament ta' raggruppament tat-taxxa (grupp tal-VAT) li jiġi nnominat rappreżentant tiegħu.

4) Ksur potenzjali tal-prinċipju ta' newtralità fiskali

87. Il-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ jista' wkoll jiġi argumentat li huwa kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali, li minnu jirriżulta li "l-operaturi għandu jkollhom is-setgħa li jagħżlu l-mudell ta' organizzazzjoni li, mill-perspettiva strettament ekonomika, jaqblilhom l-iktar, mingħajr ma jkun hemm ir-riskju li t-tranżazzjonijiet tagħhom jiġu esklużi mill-eżenzjoni[jiet] previst[i fis-]Sitt Direttiva"[28].

88. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, għall-finijiet tal-VAT, bħala prinċipju, "l-identità tal-produttur […] u l-forma ġuridika […] huma irrilevanti"[29], sakemm previst mod ieħor fis-Sitt Direttiva jew fil-ġurisprudenza.

89. F'dan il-kuntest, naqbel mal-Avukat Ġenerali Mengozzi: "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 […] distinzjoni bħal din tmur kontra, fil-fehma tiegħi, il-prinċipju ta' newtralità fiskali […] 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

[25] Sentenza tat-22 ta' Mejju 2008, Ampliscientifica u Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 20).

[26] Sentenza tas-17 ta' Settembru 2014, Skandia America (USA), fergħa Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punti 29, 35, 37 u l-parti operattiva).

[27] Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna numru 8 u 9 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[28] Sentenza tat-3 ta' April 2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll, pereżempju, is-sentenzi tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20), u tat-23 ta' Ottubru 2003, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-109/02, EU:C:2003:586, punt 23).

[29] Ara, għal dan il-għan, is-sentenza tal-10 ta' Novembru 2011, The Rank Group (C-259/10 u C-260/10, EU:C:2011:719, punt 46). Ara wkoll is-sentenza tas-17 ta' Frar 2005, Linneweber u Akritidis (C-453/02 u C-462/02, EU:C:2005:92, punt 25).

tal-persuna taxxabbli suġġetta għall-VAT hija ġustament l-attività ekonomika u mhux il-forma ġuridika […] Il-mekkaniżmu tar-raggruppament tal-VAT għandu jippromwovi n-newtralità fiskali filwaqt li jirrifletti r-realtà ekonomika […] ma għandux iwassal biex jinħolqu distinzjonijiet artifiċjali skont il-forma ġuridika li jkollhom l-operaturi ekonomiċi biex jeżerċitaw l-attività tagħhom"[30]. Għalhekk, b'mod simili għall-kundizzjonijiet li jirrigwardaw il-forma ġuridika u l-personalità ġuridika indikati iktar 'il fuq, inqis li kundizzjonijiet bħal dawk imposti mil-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ f'din il-kawża (li jiġi nnominat biss il-membru tal-grupp tal-VAT li jeżerċita kontroll fuqu, li għandu l-maġġoranza tad-drittijiet tal-vot u li għandu sehem maġġoritarju f'dan il-grupp, bħala r-rappreżentant tal-grupp u l-persuna taxxabbli ta' dan il-grupp, bl-esklużjoni tal-membri l-oħrajn tal-grupp) jidhru li jmorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju u xieraq sabiex jinkisbu l-għanijiet skont is-Sitt Direttiva.

d) It-tielet pass: Jista' l-Gvern Ġermaniż jinvoka eċċezzjoni skont ir-regoli tad-dritt tal-Unjoni fuq gruppi tal-VAT sabiex jiġġustifika s-sistema tiegħu***?***

90. Bħala regola ġenerali skont id-dritt tal-Unjoni, il-persuna taxxabbli għandha tkun persuna ddefinita fis-Sitt Direttiva u, għalhekk, ser nanalizza jekk il-miżuri Ġermaniżi li jispeċifikaw li l-persuna responsabbli li tħallas it-taxxa tista' tkun biss il-kumpannija li teżerċita kontroll humiex intiżi għall-prevenzjoni ta' prattiki fiskali abbużivi.

91. Kif iddikjarat il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Larentia + Minerva (punt 40), "Mill-motivi tal-proposta tal-Kummissjoni [COM (73) 950 finali[[31]]] li wasslet għall-adozzjoni tas-Sitt Direttiva jirriżulta li l-leġiżlatur tal-Unjoni, billi adotta t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) ta' din id-direttiva, ried jippermetti li l-Istati Membri ma jorbtux sistematikament l-i*status* ta' persuna taxxabbli mal-kunċett ta' indipendenza purament legali, sewwa jekk biex ikun hemm simplifikazzjoni amministrattiva, sewwa jekk biex jiġu evitati ċerti abbużi bħal, pereżempju, il-qsim ta' impriża bejn diversi persuni taxxabbli bl-għan li jibbenefikaw minn sistema speċifika".

92. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li "t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li l-liġi nazzjonali tirriżerva l-possibbiltà li tikkostitwixxi raggruppament tal-VAT, kif previst fl-imsemmija dispożizzjoni, unikament lill-entitajiet li għandhom personalità ġuridika u li huma marbuta mal-korp dominanti ta' dan ir-raggruppament f'relazzjoni ta' subordinazzjoni, sakemm dawn iż-żewġ rekwiżiti ma jikkostitwixxux miżuri neċessarji u xierqa biex jiksbu l-għanijiet intiżi li jipprevjenu l-prattiki jew l-aġir abbużiv jew il-ġlieda kontra l-frodi jew l-evażjoni tat-taxxa" (punt 46 tas-sentenza fil-kawża Larentia + Minerva)[32].

93. L-għanijiet tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva huma l-prevenzjoni ta' prattiki jew aġir abbużivi u ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' frodi fiskali u sabiex jiġu ssimplifikati operazzjonijiet amministrattivi billi jiġu eżentati mill-VAT tranżazzjonijiet fil-grupp.

94. Għalhekk, l-għan ta' din id-dispożizzjoni huwa sabiex tiddefinixxi lill-persuna taxxabbli unika tal-grupp tal-VAT, li hija meħtieġa li timla d-dikjarazzjoni tat-taxxa u li tħallas il-VAT għan-nom ta' dan il-grupp, mingħajr, madankollu, ma tiġi eliminata r-responsabbiltà tal-membri l-oħrajn ta' dan il-grupp. Madankollu, din id-dispożizzjoni hija silenzjuża fir-rigward tar-responsabbiltà *in*

30 Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mengozzi ppreżentati fis-26 ta' Marzu 2015, f'Larentia + Minerva (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:212, punti 80 sa 83).

31 Proposta tal-Kummissjoni għas-Sitt Direttiva tal-Kunsill dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri li jirrigwardaw taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema Komuni tal-[VAT]: Bażi ta' stima uniformi (ĠU 1973 C 80, p. 1).

32 Ara wkoll is-sentenza M-GmbH, punt 47.

solidum tal-membri varji ta' dan il-*consortium*. F'dan ir-rigward, huwa ċar, madankollu, mill-Artikolu 21(1)(a) tas-Sitt Direttiva li l-Istati Membri jistgħu jipprovdu li entità differenti mill-persuna taxxabbli għandha tinżamm responsabbli *in solidum* għall-ħlas tal-VAT. Isegwi li l-membru tal-grupp tal-VAT, li jaġixxi għan-nom ta' dan il-grupp, jista' wkoll jinżamm responsabbli *in solidum* għall-ħlas ta' din it-taxxa.

95. Kif iddikjarat il-qorti tar-rinviju, l-Artikolu 21(1)(a) tas-Sitt Direttiva jawtorizza biss lill-Istati Membri sabiex jinnominaw lil persuni addizzjonali bħala persuni responsabbli *in solidum* għall-ħlas tal-VAT. Huwa ma jippermettilhomx li jagħmlu nomina li tidderoga ta' persuna responsabbli għal din it-taxxa, minbarra l-grupp tal-VAT innifsu. Fil-fatt, mill-ġurisprudenza jsegwi li l-Istati Membri ma għandhomx dritt li jżidu kundizzjonijiet supplimentari għall-Artikolu 11 tad-Direttiva 2006/112 (u, bħala riżultat, għall-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva) [33].

96. Sussegwentement, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-approċċ li ġie segwit mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Larentia + Minerva għandux jiġi interpretat fis-sens li, sabiex jintlaħqu l-għanijiet ta' prevenzjoni ta' prattiki jew aġir abbużivi u ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' frodi fiskali, l-Istati Membri jistgħux jinnominaw bħala l-membru tal-grupp tal-VAT li jaġixxi għan-nom ta' dan il-grupp biss lill-kumpannija li teżerċita kontroll ta' dan il-grupp. Il-qorti tar-rinviju tispjega li l-kundizzjoni li tirrigwarda l-proprjetà tal-maġġoranza tad-drittijiet tal-vot kienet intiża biex tiffaċilita l-kooperazzjoni tal-membri tal-grupp tal-VAT sabiex jiġi żgurat li huma jissodisfaw l-obbligi tat-taxxa tagħhom.

97. Inqis (kif tagħmel ukoll il-Kummissjoni) li l-għan tal-kundizzjoni li tirrigwarda l-proprjetà tal-maġġoranza tad-drittijiet tal-vot minn din il-kumpannija li teżerċita kontroll ma huwiex sabiex jintlaħqu l-għanijiet ta' prevenzjoni ta' prattiki jew aġir abbużivi u ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' frodi fiskali.

98. Fil-fatt, l-ewwel, kif l-iSchleswig-Holsteinisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi ta' Schleswig-Holstein, il-Ġermanja) iddeċidiet f'din il-kawża, l-ebda argument ma kien ippreżentat fil-kawża prinċipali fir-rigward tal-ġustifikazzjoni mistqarra skont id-dritt tal-Unjoni, jiġifieri sabiex jintlaħqu l-għanijiet ta' prevenzjoni ta' prattiki jew aġir abbużivi u ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' frodi fiskali, u d-dokumenti quddiem din il-qorti ma kienx fihom xi ħaġa li turi tali aġir tal-kumpanniji li jiffurmaw il-grupp tal-VAT inkwistjoni.

99. It-tieni, naqbel mal-qorti tar-rinviju meta tiddikjara li hija "ma tarax kif il-fatt li membru wieħed [speċifiku] tal-grupp tal-VAT jitqies bħala l-persuna taxxabbli, minflok il-grupp tal-VAT [innifsu] jista' jintuża biex jintlaħqu l-għanijiet ta' prevenzjoni ta' prattiki jew aġir abbużivi u ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' frodi fiskali, minħabba li […] l-membri kollha ta' dan il-grupp ikunu [, fi kwalunkwe każ,] responsabbli għal din it-taxxa bħala debituri *in solidum*. Dubju huwa għalhekk leċitu dwar jekk tali ġustifikazzjoni tippermettix għal deroga" [traduzzjoni mhux uffiċjali] (punt 56 tad-deċiżjoni tar-rinviju). Il-qorti tar-rinviju tiddikjara wkoll f'dik id-deċiżjoni tar-rinviju li "skont id-dritt nazzjonali, l-għan tal-iskemi ta' arranġamenti ta' raggruppament tat-taxxa ma huwiex li tintlaħaq simplifikazzjoni amministrattiva, iżda li jiġi evitat xogħol amministrattiv li ma huwiex neċessarju fl-ekonomija" [traduzzjoni mhux uffiċjali].

33 Ara, għal dan il-għan, is-sentenza M-GmbH, punt 53.

100. Fl-aħħar, nirrimarka li l-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrifjutat argumenti ġenerali simili bħal dawk li tqajmu mill-Gvern Ġermaniż fis-sentenza tagħha M-GmbH, meta hija ddeċidiet li l-għanijiet ta' prevenzjoni ta' frodi fiskali ma jikkostitwixxux ġustifikazzjoni għar-regolament Ġermaniż dwar il-gruppi tal-VAT li hu restrittiv iżżejjed.

101. Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet f'dik is-sentenza li "sabiex tkun tista' tikkonkludi li hemm prattika abbużiva, għandu jkun ċar minn numru ta' fatturi oġġettivi li l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet ikkonċernati huwa li jinkiseb vantaġġ fiskali [...] u għalhekk ir-riskju ta' frodi fiskali jew evażjoni, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 11 tad-[Direttiva 2006/112 (liema Artikolu jikkorrispondi għall-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva)], ma għandux ikun sempliċement teoretiku"[34] [traduzzjoni mhux uffiċjali].

102. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jsegwi li ġustifikazzjonijiet speċifiċi huma neċessarji meta wieħed ifittex li juri li l-kundizzjonijiet restrittivi imposti fuq gruppi tal-VAT skont is-sistema Ġermaniża fil-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ realment iservu sabiex jintlaħqu l-għanijiet ta' prevenzjoni ta' prattiki jew aġir abbużivi u ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' frodi fiskali. B'mod simili għall-każ fis-sentenza M-GmbH, inqis li l-argumenti mressqa mill-Gvern Ġermaniż f'dan ir-rigward ma humiex konvinċenti f'din il-kawża.

IV. Konklużjoni

103. Nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għall-ewwel u għar-raba' domanda preliminari magħmula mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja) kif ġej:

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, għandu jiġi interpretat fis-sens li jippermetti lil persuni marbuta mill-qrib, li huma membri ta' grupp tal-VAT, li jiġu ttrattati bħala persuna taxxabbli unika għall-finijiet tal-obbligi tal-VAT.

Madankollu, dik id-dispożizzjoni għandha tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tinnomina biss lill-membru li jeżerċita kontroll fuq il-grupp – li jkollu l-maġġoranza tad-drittijiet tal-vot u li jkollu sehem maġġoritarju fil-kumpannija kkontrollata fil-grupp ta' persuni taxxabbli – bħala r-rappreżentant tal-grupp tal-VAT u l-persuna taxxabbli ta' dan il-grupp, bl-esklużjoni tal-membri l-oħra tal-grupp.

[34] Ara s-sentenza M-GmbH, punt 61, u l-ġurisprudenza ċċitata.