

Edizzjoni Provviżorja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

1 ta' Diċembru 2022 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Sitt Direttiva 77/388/KEE – It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) – Persuni taxxabbli – Fakultà għall-Istati Membri li jqisu b'ala persuna taxxabbli unika lil entitajiet indipendenti mill-perspettiva legali iċċa marbuta mill-qrib bejniethom mill-perspettiva finanzjarja, ekonomika u tal-organizzazzjoni ('Grupp tal-VAT') – Leġiżlazzjoni nazzjonali li tistabbilixxi l-korp dominanti tal-grupp tal-VAT b'ala l-unika persuna taxxabbli – Kunċett ta' 'rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi' – Tiegħa għall-korp dominanti li jkollu mażżoranza ta' drittijiet tal-vot, minbarra mażżoranza ta' ishma – Assenza – Evalwazzjoni tal-indipendenza ta' entità ekonomika fid-dawl tal-kriterji standardizzati – Portata”

Fil-Kawża C-141/20,

li għandha b'ala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tal-11 ta' Diċembru 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-23 ta' Marzu 2020, fil-proċedura

Finanzamt Kiel

vs

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Arabadjiev, President tal-Awla, P. G. Xuereb (Relatur), T. von Danwitz, A. Kumin u I. Ziemele, Imġallfin,

Avukat ġenerali: L. Medina,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, minn B. Richter, Rechtsanwalt,
- għall-Gvern Ġermani, minn J. Möller kif ukoll minn S. Eisenberg u S. Heimerl, b'ala aġenti,
- għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, b'ala aġent, assistita minn P. Gentili, avvocato dello Stato,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Armenia u R. Pethke, b'ala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat ġenerali fis-seduta tat-13 ta' Jannar 2022,

tagħti l-preġenti

Sentenza

1 It-talbiet għal deċiżjoni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-Artikoli 4(1) u (4) kif ukoll tal-Artikolu 21(1)(a) u (3) 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-d?ul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (?U Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 44, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2000/65/KE, tas-17 ta' Ottubru 2000 (?U Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 338, iktar il quddiem is-“Sitt Direttiva”).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-Finanzamt Kiel (l-Amministrazzjoni Fiskali ta' Kiel, il-ġermanja) (iktar 'il quddiem l-“amministrazzjoni fiskali”) u Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (iktar 'il quddiem “NGD mbH”), dwar l-impożizzjoni ta' din il-kumpannija għat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), għas-sena fiskali 2005.

Il-kuntest ġuridiku

Id dritt tal-Unjoni

3 Is-Sitt Direttiva tfašset u għet issostitwita, mill-1 ta' Jannar 2007, bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (?U 2006, L 347, p. 1). Madankollu, fid-dawl tad-data tal-fatti inkwistjoni fil-kawża prinċipali, din tal-aq?ar tibqa' rregolata mis-Sitt Direttiva.

4 L-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva 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-frazzi ‘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 jo?loq ir-relazzjoni ta' bejn min jimpjega u impjegat dwar kondizzjonijiet ta' xogħol, qas u responsabbiltà ta' min jimpjega.

Bla qasara għall-konsultazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 29, kull Stat Membru jista' jqis b'ala persuna taxxabbli wa?edha persuni stabbiliti fit-territorju tal-pajjiż li, filwaqt li huma indipendenti legalment, ikollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin b'rabtiet finanzjarji, ekonomi?i u organizzattivi.

[...]”

5 Ta?t it-titolu “Persuni responsabbli biex i?allsu t-taxxa lill-awtoritajiet”, l-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva, fil-verġjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28g tagħha, kien jipprovdi:

“1. Skond is-sistema interna, dawn li għejjin għandhom ikunu soġġetti li j?allsu 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 fi?-(?).

[...]

3. Fis-sitwazzjonijiet riferiti fil-paragrafi 1 u 2, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu illi xi waħda minnhekk għall-persuna soġġetta li tallas it-taxxa għandu jkun responsabbli konġuntament u separatament li jallas it-taxxa.

[...]"

Id dritt Germani?

6 L-Artikolu 2 tal-Umsatzsteuergesetz (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Drogi mill-Bejgħ), fil-verżjoni applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem l-“UStG”) jipprovdi:

“(1) Kummerġant huwa persuna li twettaq b'mod indipendenti attività industrijali, kummerġjali, artiġjanali jew professjonali. L-impriza tinkludi kull attività industrijali, kummerġjali jew professjonali tal-kummerġant. 'Attività industrijali, kummerġjali jew professjonali' tfisser kull attività permanenti u eżerċitata sabiex jinkiseb drogi, anki jekk ma hemmx l-intenzjoni li jsir profitt jew raggruppament ta' persuni jeżerċitaw l-attivitàjiet tagħom biss fir-rigward tal-membri tagħom.

(2) L-attività industrijali, kummerġjali jew professjonali ma hijiex eżerċitata b'mod indipendenti:

[...]

2. meta l-istruttura globali tar-rabtiet effettivi turi li persuna wridika hija integrata fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv fl-impriza tal-korp dominanti (grupp tat-taxxa, 'Organschaft'). L-effetti tal-unità fiskali huma limitati għall-fornituri interni bejn fergħat tal-impriza li jinsabu fil-pajjiż. Dawn il-fergħat għandhom ikunu ttrattati b'ala impriza unika. Fil-każ li t-tmexxija tal-korp dominanti tinsab f'pajjiż barrani, il-fergħa tal-impriza li hija l-iktar ekonomikament importanti fil-pajjiż għandha titqies b'ala l-imprenditur.

[...]"

7 Skont l-Artikolu 13A(1) ta' din il-liġi:

“Il-persuna responsabbli għall-wlas tat-taxxa hija:

1. fil-każijiet tal-punt 1 tal-Artikolu 1(1) u tal-Artikolu 14C(1), l-imprenditur;

[...]"

8 L-Artikolu 73 tal-Abgabenordnung (il-Kodiċi tat-Taxxi), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem l-“AO”), jipprovdi:

“Kumpanija organika marbuta hija responsabbli għat-taxxi tal-korp dominanti li għalihom l-unità fiskali komposta minnhom hija rilevanti fuq il-livell fiskali. [...]"

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

9 NGD mbH hija kumpanija b'responsabbiltà limitata rregolata mid-dritt Germani, ikkostitwita b'att notarili tad-29 ta' Awwissu 2005, li s-soġġi tiegħu, jiġifieri A, korp irregolat mid-dritt pubbliku u C e.V., assoċjazzjoni ddikjarata, għandhom rispettivament sehem ta' 51 % u ta' 49 %. Matul l-2005, E, l-amministratur ta' din il-kumpanija, kien kemm amministratur ta' A kif ukoll president eżekuttiv ta' C e.V.

10 Skont l-Artikolu 7(2) tal-Istatut ta' NGD mbH, dwar il-kompożizzjoni u d-drittijiet ta' vot tal-laqqgħa ġenerali:

“Il-laqqgħa ġenerali hija komposta mill-membri tal-kumitat tax-xogħlijiet ta' assistenza ta' A u mill-kumitat prinċipali ta' C e.V. Kull membru għandu seba' voti u jinnomina sa seba' rappreżentanti fil-laqqgħa ġenerali, li, għal din il-kumpanija, ja'ixxu esklużivament fuq ba' i volontarja. Mingħajr preżudizzju għad-dispożizzjonijiet segwenti, kull rappreżentant għandu vot u jiddeżiedi skont l-evalwazzjoni professjonali tiegħu, mingħajr ma jkun marbut f'dan ir-rigward mill-istruzzjonijiet tas-soġġu li jkun innominah.

Issir eżerċizzjoni għal dak li ntqal iktar 'il fuq biss għar-riżoluzzjonijiet li jikkonfermaw direttament it-trasferimenti mqiegħda għad-dispożizzjoni tal-kumpanija minn kull membru; f'dan il-każ, il-voti jistgħu jinżaru f'daqqa waħda għal kull membru u r-rappreżentanti huma marbuta bl-istruzzjonijiet mogħtija mill-membru li nnominahom. Jekk ir-rappreżentanti ma jaslux għal ftehim, is-seba' voti tal-membru kkonfermat jitqiesu b'ala mitfugħa bil-mod li vvotaw bih il-maġġoranza tar-rappreżentanti ma'tura minnu.”

11 Waqt laqqgħa ġenerali li se'et fl-1 ta' Diċembru 2005, l-ie de' li ji' emendat l-Istatut ta' NGD mbH u li t-tieni paragrafu tal-Artikolu 7(2) tagħha jinbidel b'dan il-mod:

“Issir eżerċizzjoni minn dak li ntqal biss fir-rigward tar-riżoluzzjonijiet li jikkonfermaw direttament il-kontribuzzjonijiet imqiegħda għad-dispożizzjoni tal-kumpanija minn kull membru jew għad-de'żjonijiet li għalihom membru jitlob vot f'daqqa. F'dan il-każ, il-voti jistgħu jinżaru biss f'daqqa għal kull membru u r-rappreżentanti huma marbuta bl-istruzzjonijiet mogħtija mill-membru li nnominahom. Jekk ir-rappreżentanti ma jaslux għal ftehim, is-seba' voti tal-membru kkonfermat jitqiesu b'ala mitfugħa bil-mod kif ivvotaw il-maġġoranza tar-rappreżentanti ma'tura minnu. Fil-każ ta' vot globali, il-voti għandhom ji' u evalwati skont is-sehem mi'mum fil-kumpanija”.

12 Skont l-ispejgazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, l-imsemmija emenda madankollu saret effettiva biss wara l-laqqgħa ġenerali tad-9 ta' Diċembru 2010, meta l-Istatut hekk emendat kien is-su'ett ta' att notarili 'did u ta' re'istrazzjoni fir-re'istru tal-kummer'.

13 Mid-de'żjoni tar-rinviju jirriżulta li, waqt verifika mwettqa minn awditur estern ma' NGD mbH, dan tal-a'ar qies li, għas-sena fiskali inkwistjoni, din tal-a'ar ma kinitx integrata fuq il-livell finanzjarju mal-korp dominanti A. Għalhekk, huma ma setgħux jitqiesu b'ala li jiffurmaw “unità fiskali”, fis-sens tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG li huwa inti' li jimplimenta, fid-dritt ġermani', il-possibbiltà, prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva.

14 Din il-konklużjoni kienet motivata mill-fatt li, fid-dawl tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 7 tal-Istatut ta' NGD mbH, kemm fil-verżjoni inizjali jew emendata tiegħu, A ma kellhiex maġġoranza tad-drittijiet ta' vot, u għalhekk ma kinitx f'pożizzjoni li timponi de'żjonijiet fuq l-imsemmija kumpanija, u dan minkejja li A kellha sehem maġġoritarju ta' 51 % tal-kapital azzjonarju. Konsegwentement, id-d'ul mill-bejgħ magħmul minn din l-istess kumpanija bir-rata normali ma' terzi u li l-ej mis-servizzi pprovduti lil A għandu ji' rre'istrat ma' NGD mbH, fil-kwalità tagħha ta' “imprenditur”, fis-sens tal-Artikolu 2(1) tal-UStG.

15 Permezz ta' de'żjoni tat-30 ta' Mejju 2014, l-amministrazzjoni fiskali qablet mal-pożizzjoni tal-awditur estern.

16 Peress li l-ilment imressaq minn NGD mbH kontra din id-de?i?joni ?ie mi??ud permezz ta' de?i?joni tal-amministrazzjoni fiskali tat?3 ta' Frar 2017, NGD mbH ippre?entat appell kontra din id-de?i?joni tal-a??ar.

17 Is-Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi tal-Land ta' Schleswig-Holstein, il-?ermanja) laqq?et dan ir-rikors permezz ta' sentenza tas?6 ta' Frar 2018, u dde?idiet li l-kundizzjoni dwar l-integrazzjoni fuq il-livell finanzjarju mal-korp dominanti A kienet issodisfatta kemm abba?i tal-ver?joni emendata tal-Istatut ta' NGD mbH kif ukoll tal-ver?joni inizjali tieg?u, li kienet fis-se?? matul is-sena fiskali inkwistjoni.

18 F'dan ir-rigward, l-imsemmija qorti qieset li mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li relazzjoni ta' subordinazzjoni li torbot lil kumpannija organikament integrata mal-korp dominanti ma tikkostitwixx kundizzjoni ne?essarja g?all-kostituzzjoni ta' grupp iffurmat minn persuni indipendenti mill-perspettiva ?uridika, i?da marbuta mill-qrib bejniethom fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv (iktar 'il quddiem il-“grupp tal-VAT”) (sentenza tas?16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C?108/14 u C?109/14, EU:C:2015:496, punti 44 u 45), u li, g?alhekk, ir-rekwi?it mill-amministrazzjoni fiskali, dwar il-?tie?a g?all-korp dominanti li jkollu, minbarra sehem ma??oritarju, ma??oranza ta' drittijiet ta' vot ma' entitajiet o?ra li jiffurmaw parti mill-unità fiskali, kien imur lil hinn minn dak li kien ne?essarju biex jintla?qu l-g?anijiet inti?i g?all-prevenzjoni tal-prattiki jew tal-a?iri abbu?ivi jew biex ji?u mi??ielda l-frodi jew l-eva?joni fiskali.

19 L-amministrazzjoni fiskali ppre?entat rikors g?al revi?joni kontra din is-sentenza quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-?ermanja), billi invokat il-ksur tal-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG, ibba?ata fuq l-assenza ta' integrazzjoni fuq il-pjan finanzjarju ta' NGD mbH mal-korp dominanti A.

20 Il-qorti tar-rinviju tenfasizza, qabel kollox, li, jekk il-kaw?a prin?ipali kellha ti?i evalwata biss fid-dawl tad-dritt nazzjonali applikabbli, ir-rikors g?al revi?joni jkun fondat, peress li dan id-dritt jirrendi dipendenti l-klassifikazzjoni ta' unità fiskali tal-kundizzjoni marbuta mal-integrazzjoni fuq il-livell finanzjarju, li te?tie? li l-korp dominanti jkollu ma??oranza tad-drittijiet tal-vot. Hija tippre?i?a li, anki wara s-sentenza tas?6 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C?108/14 u C?109/14, EU:C:2015:496), skont il-?urisprudenza tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi), ir-rekwi?it dwar ir-rapport ta' awtorità u ta' subordinazzjoni, li issa huwa kklassifikat b?ala “integrazzjoni bi drittijiet ta' intervent”, jibqa' me?tie?, skont l-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG.

21 Sussegwentement, mill-?urisprudenza tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) jirri?ulta li, fid-dritt nazzjonali, id-dejn fiskali ji?i ttrasferit lill-korp dominanti, li g?andu jkun jista' ji?gura li d-d?ul mill-bejg? imwettaq minn kull wa?da mill-entitajiet li jiffurmaw parti mill-unità fiskali, ji?i intaxxat korrettament. G?alhekk, il-korp dominanti g?andu ja?ixxi, b?ala ri?evitur tal-VAT, g?as-servizzi kollha li dawn l-entitajiet jipprovdu lil terzi u huwa biss f'po?izzjoni li jistabbilixxi d-dikjarazzjoni fiskali g?all-imsemmija entitajiet kollha.

22 Fl-a??ar nett, din il-qorti tenfasizza li, fil-kuntest tal-e?ami li hija g?andha twettaq skont l-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG, hija g?andha tie?u inkunsiderazzjoni u tapplika l-?irkustanza li, skont din id-dispo?izzjoni, l-attivitajiet ekonomi?i u professjonali tal-entitajiet integrati mal-korp dominanti tal-unità fiskali li jiffurmaw parti minnu dawn l-entitajiet ma humiex ikkunsidrati b?ala e?er?itati b'mod indipendenti. B'hekk, id-d?ul mill-bejg? kollu mwettaq mill-imsemmija entitajiet huwa attribwit lill-korp dominanti, peress li dan tal-a??ar huwa su??ett g?all-VAT li tikkorrispondi g?at-totalità ta' dan id-d?ul mill-bejg?.

23 Madankollu, il-qorti tar-rinviju g?andha dubbi dwar il-konformità tal-le?i?lazzjoni nazzjonali

inkwistjoni fil-kawża prinċipali mal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, kif interpretat mill-Qorti tal-Ġustizzja, fid-dawl, b'mod partikolari, tar-rekwiżit relatat mar-rapport ta' awtorità u ta' subordinazzjoni meqgħie minn din il-leġiżlazzjoni.

24 B'mod partikolari, peress li mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, meta grupp tal-VAT jitqies li jeżisti, huwa l-grupp tal-VAT, huwa stess, li huwa responsabbli għall-ġlas tal-VAT li tikkorrispondi għad-dawl mill-bejgħ imwettaq mill-membri kollha tiegħu (sentenzi tat-22 ta' Mejju 2008, *Ampliscientifica u Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, punt 20, u tas-17 ta' Settembru 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-77/13, EU:C:2014:2225, punti 29, 35 u 37, kif ukoll id-dispożittiv tagħha, l-assimilazzjoni ta' tali grupp tal-VAT f'membri wiegħed, fis-sens tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, teskludi li l-membri ta' dan il-grupp, inkluż il-korp dominanti tiegħu, ikunu jistgħu iktomplu jiffirmaw dikjarazzjonijiet tal-VAT u li jiġu identifikati b'ala persuni taxxabbli individwali.

25 Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi li l-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jipprekludi l-prattika li tikkonsisti fil-ġatra, b'ala persuna taxxabbli unika, mhux tal-grupp tal-VAT innifsu, iġda ta' membru tiegħu, jiġifieri tal-korp dominanti tiegħu, tqum sussegwentement il-kwistjoni dwar jekk entità li tiffirma parti minn dan il-grupp tistax tinvoka l-eventwali kuntrarjetà tad-dritt nazzjonali mad-dritt tal-Unjoni. F'dan ir-rigward, filwaqt li tfakkar li mis-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015 *Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt* (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496), jirriżulta li l-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva ma għandux effett dirett, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk tali entità tistax eventwalment tibbaża ruha, sabiex tagħmel dan, fuq l-Artikolu 21(1)(a) ta' din id-direttiva.

26 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi, barra minn hekk, dwar il-livell ta' rekwiżiti meqgħie, fil-kuntest tal-evalwazzjoni li hija għandha twettaq, sabiex tiddetermina jekk il-kriterju ta' integrazzjoni fuq il-livell finanzjarju, skont l-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG huwiex issodisfatt f'dan il-każ. B'mod partikolari, hija tistaqsi jekk dan il-kriterju għandux jiġi interpretat fis-sens li jeqgħie li l-korp dominanti tal-unità fiskali jkollu, minbarra sehem maoritarju fl-entitajiet li jiffurmaw parti minnha, maoranza tad-drittijiet tal-vot għand dawn l-entitajiet.

27 Hija tenfasizza, f'dan il-kuntest, li, skont ir-regoli nazzjonali applikabbli, il-korp dominanti ta' unità fiskali jista', jekk ikun il-każ, jinvoka quddiem qorti dritt għal kumpens finanzjarju min-naħa tal-membri l-oħra tagħha, sabiex jiġura li, fil-kuntest tar-relazzjonijiet interni li jeżistu fi danu, il-piż fiskali jiġi sostnut rispettivament, minn kull wiegħed minn dawn il-membri, b'mod korrispondenti għad-dawl mill-bejgħ li jkun iktenera l-VAT li għandha titallas għal kull wiegħed minnhom.

28 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll jekk is-sistema ġermaniża tal-unità fiskali (*Organschaft*) tistax eventwalment tiġi ġustifikata, b'mod alternattiv, permezz ta' qari flimkien tal-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva u tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tagħha. Jekk dan ikun il-każ, ir-rikors għal reviżjoni ppreżentat mill-amministrazzjoni fiskali jkun fondat u dan, indipendentement mir-risposti għall-ewwel tliet domandi preliminari magħmula.

29 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tqis, essenzjalment, li, ma jistax jiġi eskluż li l-kriterji, stretti ġafna, tar-rekwiżit ta' subordinazzjoni tal-entitajiet li jikkostitwixxu unità fiskali, mal-korp dominanti tagħha, meqgħie fid-dritt ġermaniż, għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-eżistenza ta' unità fiskali, jistgħu jkunu ġustifikati, abbażi ta' qari flimkien tad-dispożizzjonijiet imsemmija fil-punt preżedenti.

30 Fil-fatt, fid-dawl tal-fatt li, skont ir-regoli nazzjonali applikabbli, dawn l-entitajiet jitqiesu li ma għandhomx rieda proprja, sakemm ikunu f'relazzjoni ta' subordinazzjoni fir-rigward tal-korp dominanti tal-unità fiskali li jiffurmaw parti minnha, għandu jitqies li l-imsemmija entitajiet ma jissodisfawx il-kundizzjoni tal-indipendenza, fis-sens tal-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva. Issa, l-Istati Membri għandhom id-dritt li jqisu li l-entitajiet li ma jissodisfawx il-kriterji ta' indipendenza ma jistgħux jitqiesu li huma persuni taxxabbli, u d-dawl mill-bejgħ rispettiv tagħhom u, għaldaqstant, il-

VAT korrispondenti għandhom għalhekk jiġu attribwiti lill-korp dominanti, fid-dawl tar-rabta ta' subordinazzjoni li tejjisti bejn dan tal-aħħar u dawn l-entitajiet.

31 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tesprimi d-dubbi tagħha fuq il-punt dwar jekk l-Istati Membri humiex realment awtorizzati jippreżaw, permezz ta' kategorizzazzjoni, il-każijiet li fihom ikollu jitqies li entitajiet partikolari ma għandhomx ir-rieda tagħhom u, għaldaqstant, ma humiex indipendenti, fis-sens tal-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva.

32 F'dan ir-rigward, hija tippreżenta li d-dritt kostituzzjonali ġermaniż jagħti lil-leżijatur nazzjonali tali prerogattiva ta' kategorizzazzjoni, li hija għustifikata mill-fatt li, sa fejn id-determinazzjoni tal-kwalità ta' persuna taxxabbli tinkludi oneri finanzjarji, l-entitajiet li jingħataw din il-kwalità ma għandhomx isibu ruħom fl-inqerterezza f'dak li jirrigwarda l-obbligi fiskali tagħhom. Barra minn hekk, il-kategorizzazzjoni magħmula mil-leżijatur ġermaniż tista' tkun ikkorroborata minn interpretazzjoni tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, magħmula fid-dawl tal-kuntest u tal-orijini ta' din id-dispożizzjoni.

33 Fuq dan l-aħħar punt, għandu jittiejed inkunsiderazzjoni, barra minn hekk, il-fatt li l-Anness A tat-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 tat-taxxa fuq il-valur miżjud (l-1967, L 71, p. 1303), kienet allegatament serviet sabiex tagħti leżittimità, fid-dritt tal-Unjoni, lill-iskema ġermaniża diżinjata eżistenti tal-unità fiskali, sabiex dan l-Istat Membru jkun jista' jgħom l-imsemmija skema.

34 F'dawn iż-żirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeżidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li jsejnin:

"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 b'ala persuna taxxabbli membru tal-grupp tal-VAT (l-imprimja li tejjerita kontroll) minflok dan il-grupp tal-VAT [l-imprimja taxxabbli ('Organkreis')]

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-punt 46 tas-sentenza [taż-16 ta' Lulju 2015] Larentia + Minerva [u Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punti 44 u 45)], meta jiġi eżaminat jekk ir-reqwiżiti ta' integrazzjoni finanzjarja li jinsab fl-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-[UStG] jikkostitwixxix miżura ammissibbli li hija meżtieja u xierqa sabiex jintlaqu l-għanijiet ta' prevenzjoni ta' prattiki jew azzjoni abbużivi u ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' frodi fiskali, huwa meżtieja li jiġi applikat standard iktar strett jew jeneru?

4) L-Artikolu 4(1) u l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) ta[s-Sitt Direttiva] għandhom jiġu interpretati fis-sens li jippermettu lil Stat Membru jgħis persuna b'ala 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' imprimja oħra (l-imprimja li tejjerita kontroll) b'tali mod li l-kumpanija li tejjerita 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?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l'ammissibbiltà

35 Il-Gvern ġermaniż isostni, prinċipalment, li l-ewwel, it-tieni u r-raba' domanda għandhom jiġu

ddikjarati inammissibbli, peress li ma humiex rilevanti għas-soluzzjoni tal-kawża prinċipali, peress li din tirrigwarda biss il-kwistjoni dwar jekk teżistix, jew le, bejn NGD mbH u l-korp dominanti A, integrazzjoni suffiċjenti fuq il-livell finanzjarju, fis-sens tal-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG, moqri fid-dawl tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva.

36 Huwa biss fil-każ li din id-domanda kellha tingħata risposta affermativa, fatt li essenzjalment jagħti x'jifhem li l-entitajiet imsemmija iktar 'il fuq għandhom jitqiesu li jikkostitwixxu grupp tal-VAT – fatt li dan il-gvern jikkontesta – li jgħumu l-problemi li fuqhom huma bbażati d-domandi preliminari l-oħra.

37 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar li, skont l-urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tal-kooperazzjoni bejn din tal-ażżar u l-qorti nazzjonali stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, hija biss il-qorti nazzjonali li quddiemha qiegħda tinstema' l-kawża u li għandha tassumi r-responsabbiltà tad-deċiżjoni ġuridika, li għandha tevalwa, fir-rigward ta' l-irkustanzi partikolari tal-kawża, kemm il-ġieħ ta' deċiżjoni preliminari sabiex tkun f'pożizzjoni li tagħti s-sentenza tagħha kif ukoll ir-rilevanza tad-domandi li hija tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja. Għaldaqstant, peress li d-domandi magħmula jirrigwardaw l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja hija, b'ala regola, obbligata li tagħti deċiżjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-22 ta' Settembru 2016, Microsoft Mobile Sales International et, C-110/15, EU:C:2016:717, punt 18 kif ukoll il-urisprudenza oħra).

38 Ir-rifjut tal-Qorti tal-Ġustizzja li tiddeċiedi fuq domanda preliminari magħmula minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss jekk jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt tal-Unjoni ma għandhiex rabta mar-realtà jew mas-suqett tat-tilwima fil-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew inkella meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex elementi ta' fatt u ta' liżi neċessarji sabiex tirrispondi b'mod effettiv għad-domandi magħmula lilha (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-22 ta' Settembru 2016, Microsoft Mobile Sales International et., C-110/15, EU:C:2016:717, punt 19 kif ukoll il-urisprudenza oħra).

39 Issa, dan ma huwiex il-każ hawnhekk, sa fejn l-ewwel, it-tieni u r-raba' domanda magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja, li jirrigwardaw, barra minn hekk, l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, bl-ebda mod ma huma ta' natura ipotetika, u rabta mar-realtà tal-kawża prinċipali hija stabbilita, peress li dawn id-domandi jirrigwardaw l-interpretazzjoni ta' dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni determinanti għad-deċiżjoni tal-kawża prinċipali, kif tirrileva espressament il-qorti tar-rinviju fid-deċiżjoni tagħha.

40 B'mod iktar partikolari, il-punti dwar jekk, minn naħa, ir-reqwiżiti meżtieħa mil-leġiżlazzjoni ġermaniża f'termini ta' nomina tal-persuna taxxabbli unika ta' grupp tal-VAT u, min-naħa l-oħra, il-mod kif din il-leġiżlazzjoni tifhem l-assenza ta' indipendenza tal-entitajiet li jiffurmaw parti minn tali grupp fir-rigward tal-korp dominanti tiegħu, humiex kompatibbli mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, huma rilevanti għas-soluzzjoni tat-tilwima fil-kawża prinċipali peress li huma ser jiddeterminaw jekk ir-rikors għal reviżjoni tal-amministrazzjoni fiskali għandux jintlaqa'.

41 Minn dan isegwi li l-ewwel, it-tieni u r-raba' domandi magħmula huma ammissibbli.

Fuq il-mertu

Fuq l-ewwel domanda

42 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li Stat Membru jinnomina, b'ala persuna suqetta unika għall-VAT, mhux lill-grupp tal-VAT stess, iċda lil membru ta' dan il-grupp, jiġifieri l-korp dominanti tiegħu.

43 G?andu jiffakkar li, skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, sabiex ti?i interpretata dispo?izzjoni tad-dritt tal-Unjoni, g?andhom jittie?du inkunsiderazzjoni mhux biss il-kliem tag?ha, i?da wkoll il-kuntest tag?ha u l-g?anijiet li g?andhom jintla?qu mil-le?i?lazzjoni li minnha tag?mel parti (ara, b?mod partikolari, is-sentenza tal-24 ta' Frar 2022, Airhelp (Dewmien ta' titjira alternattiva), C?451/20, EU:C:2022:123, punt 22 u l-?urisprudenza ??itata)).

44 F'dan ir-rigward, mill-formulazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jirri?ulta li dan tal-a??ar jippermetti lil kull Stat Membru jqis li diversi persuni huma persuna taxxabli unika meta dawn ikunu stabbiliti fit-territorju ta' dan l-istess Stat Membru u meta, minkejja li jkunu indipendenti mill-aspett ?uridiku, ikunu marbuta mill-qrib ma' xulxin mill-aspett finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv. Skont il-formulazzjoni tieg?u, dan l-artikolu ma jissu??ettax l-applikazzjoni tieg?u g?al kundizzjonijiet o?ra. Dan l-artikolu lanqas ma jipprevedi l-possibbiltà, g?all-Istati Membri, li jimponu kundizzjonijiet o?ra fuq l-operaturi ekonomi?i sabiex ikunu jistg?u jikkostitwixxu grupp tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-25 ta' April 2013, Il?Kummissjoni vs L?Isvezja, C?480/10, EU:C:2013:263, punt 35 u l-?urisprudenza ??itata).

45 L-implimentazzjoni tas-sistema prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva timplika li l-le?i?lazzjoni nazzjonali adottata fuq il-ba?i ta' din id-dispo?izzjoni, tawtorizza lill-persuni li huma marbutin fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, li ma jibqg?ux ikkunsidrati iktar b?ala persuni taxxabli separati g?all-VAT, u jibdew jitqiesu b?ala persuna taxxabli wa?edha. G?alhekk, meta Stat Membru japplika din id-dispo?izzjoni, il-persuna jew il-persuni su??etti fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni ma jistg?ux jitqiesu b?ala persuna jew persuni taxxabli skont l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva (ara, f'dan is-sens is-sentenza tat-22 ta' Mejju 2008, Ampliscientifica u Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, punt 19 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

46 Minn dan isegwi li l-assimilazzjoni g?al persuna taxxabli unika skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva teskludi li l-membri tal-grupp VAT ikomplu jissottomettu separatament dikjarazzjonijiet tal-VAT u jibqg?u ji?u identifikati, fil-grupp jew barra mill-grupp, b?ala persuni taxxabli, peress li hija l-persuna taxxabli unika biss li tista' tissottometti l-imsemmija dikjarazzjonijiet. G?aldaqstant, din id-dispo?izzjoni ne?essarjament tqis, meta ti?i applikata din id-dispo?izzjoni minn Stat Membru, li l-le?i?lazzjoni nazzjonali ta' traspo?izzjoni tipprovdi li l-persuna taxxabli tkun unika, u li jing?ata lill-grupp numru tal-VAT wie?ed biss (sentenza tat-22 ta' Mejju 2008, Ampliscientifica u Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, punti 19 u 20).

47 Minn dan isegwi li, f'tali sitwazzjoni, il-prestazzjoni ta' servizzi mag?mula minn terzi favur membru ta' grupp tal-VAT g?andhom jitqiesu, g?all-finijiet tal-VAT, li saru favur mhux ta' dan il-membri, i?da tal-grupp tal-VAT stess li dan il-membri jifforma parti minnu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Novembru 2020, Kaplan International colleges UK, C?77/19, EU:C:2020:934, punt 46 u l-?urisprudenza ??itata).

48 Fir-rigward tal-kuntest tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, la minn din id-dispo?izzjoni u lanqas mis-sistema stabbilita minn din id-direttiva ma jirri?ulta li din tikkostitwixxi dispo?izzjoni derogatorja jew partikolari li g?andha ti?i interpretata b?mod restrittiv. Kif jirri?ulta mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, il-kundizzjoni dwar l-e?istenza ta' rabta stretta fuq il-livell finanzjarju ma tistax ti?i interpretata b?mod restrittiv (ara, b'analo?ija, fir-rigward tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, is-sentenzi tal-25 ta' April 2013, Il?Kummissjoni vs L?Isvezja, C?480/10, EU:C:2013:263, punt 36, u tal-15 ta' April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, mhux ippubblikata, EU:C:2021:285, punt 45).

49 Fir-rigward tal-g?anijiet imfittxija mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, g?andu qabel kollox jiffakkar li, mill-motivi tal-proposta tal-Kummissjoni (COM(73) 950 finali) li

wasslet għall-adozzjoni tas-Sitt Direttiva jirriżulta li l-leġislatur tal-Unjoni, meta adotta din id-dispożizzjoni, ried jippermetti lill-Istati Membri li ma jorbtux sistematikament il-kwalità ta' persuna taxxabbli mal-kunċett ta' "indipendenza purament legali", jew għal finijiet ta' simplifikazzjoni amministrattiva, jew sabiex jiġu evitati żerti abbużi b'at-tqassim ta' imprija bejn diversi persuni taxxabbli bil-għan li jibbenefikaw minn sistema partikolari (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-25 ta' April 2013, Il-Kummissjoni vs L'Isvezja, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 37 kif ukoll il-urisprudenza relatata, u tal-15 ta' April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, mhux ippubblikata, EU:C:2021:285, punt 35 kif ukoll il-urisprudenza relatata).

50 F'dan ir-rigward, għalkemm is-Sitt Direttiva ma kinitx tinkludi, sad-d?ul fis-se?? tat-tielet subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tagħha, li jirriżulta mid-Direttiva tal-Kunsill 2006/69/KE, tal-24 ta' Lulju 2006 li temenda d-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward ta' żerti miżuri li jissimplifikaw il-proċedura għall-impożizzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u li jassistu fil-?lieda kontra l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa, u li tassar żerti Deżinjijiet li jipprovdu derogi (U L 76M, 16.3.2007, p. 232), dispożizzjonijiet espliċiti li jagħtu lill-Istati Membri l-possibbiltà li jadottaw miżuri neċessarji għall-finijiet tal-?lieda kontra l-frodi jew l-evażjoni fiskali, dan il-fatt m'jagħ?adx lill-Istati Membri mill-possibbiltà li jadottaw, qabel dan id-d?ul fis-se??, tali miżuri, peress li l-?lieda, mill-Istati Membri, kontra l-frodi fiskali u l-evażjoni fiskali tikkostitwixxi għan irrikonoxxut u inkora??ut mis-Sitt Direttiva, anki fin-nuqqas ta' abilitazzjoni espressa tal-leġislatur tal-Unjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 42 kif ukoll il-urisprudenza relatata).

51 Għalhekk, għall-applikazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, l-Istati Membri, fil-kuntest tal-marġni ta' diskrezzjoni tagħhom, setgħu jissu??ettaw l-applikazzjoni tas-sistema tar-raggruppament tal-VAT għal żerti restrizzjonijiet sakemm dawn jaqgħu taħt l-għanijiet ta' din id-direttiva intiżi sabiex jipprevjenu l-prattiki jew l-ażir abbużiv jew li jiġi ieldu kontra l-frodi jew l-evażjoni fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 41 kif ukoll il-urisprudenza relatata).

52 F'dan il-każ, mill-ispeġazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju u mill-Gvern Germani jirriżulta, qabel kollox, li l-leġislatur Germani għamel u?u mill-possibbiltà mogħtija mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, permezz tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG, li jipprevedi l-possibbiltà li jin?olqu "unitajiet fiskali".

53 Sussegwentement, minn dawn l-istess speġazzjonijiet jirriżulta li, skont id-dritt Germani, għalkemm il-korp dominanti ta' grupp tal-VAT jitqies b?ala l-persuna taxxabbli unika ta' dan il-grupp, fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, l-Artikolu 73 tal-AO jipprovdi, madankollu, li kumpannija organikament marbuta tista', jekk ikun il-każ, tkun responsabbli għall-?las tat-taxxi li jikkorrispondu għall-membri l-o?ra tal-unità fiskali li tiffurma parti minnha, inklu? tal-korp dominanti tagħha, li għalihom l-unità fiskali komposta minnhom hija rilevanti fuq il-livell fiskali.

54 Fl-a??ar nett, mill-ispeġazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li, skont id-dritt Germani, entità li tiffurma parti minn grupp tal-VAT tista' titqies b?ala integrata fl-imprija tal-korp dominanti fuq il-livell finanzjarju, fis-sens tal-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG, moqri fid-dawl tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, biss jekk dan il-korp ikun f'pożizzjoni li jimponi r-rieda tiegħu, fatt li je?tie? li dan ikollu fir-rigward tal-entità msemmija kemm ma??oranza ta' ishma kif ukoll ma??oranza ta' drittijiet ta' vot.

55 Fir-rigward, qabel kollox, tal-kwistjoni jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jipprekludix il-prassi Germani?a li tikkonsisti fil-?atra, b?ala persuna taxxabbli unika, mhux tal-grupp tal-VAT stess, i?da ta' membru tiegħu, ji?ifieri tal-korp dominanti tiegħu, għandu ji?

ppre?i?at li, g?alkemm il-Qorti tal-?ustizzja, essenzjalment, idde?idiet, fis-sentenzi tat?22 ta' Meju 2008, Ampliscientifica u Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, punti 19 u 20), kif ukoll tas?17 ta' Settembru 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?77/13, EU:C:2014:2225, punti 34, 35 u 37), li l-grupp tal-VAT huwa, b?ala persuna taxxabli, su??ett g?all-VAT, xorta jibqa' l-fatt li, kif irrileva l-Avukat ?enerali, fil-punt 79 tal-konklu?jonijiet tieg?u, meta diversi membri, legalment indipendenti, ta' grupp tal-VAT jikkostitwixxu flimkien persuna taxxabli unika, interloqutur uniku g?andu jassumi l-obbligi tal-VAT tal-grupp fir-rigward tal-awtoritajiet fiskali. Madankollu, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva ma jinkludi l-ebda rekwi?it dwar l-indikazzjoni tal-entit  rappre?entattiva tal-grupp tal-VAT, u lanqas dwar il-forma li fiha dan jassumi l-obbligi ta' persuna taxxabli ta' tali grupp.

56 F'dan ir-rigward, u indipendentement mill-possibilit  li ti?i prevista rappre?entazzjoni tal-grupp tal-VAT minn wie?ed minn dawn il-membri, l-g?anijiet imsemmija fil-punt 49 jistg?u ji??ustifikaw li l-korp dominanti tal-grupp tal-VAT jin?atar b?ala persuna taxxabli unika, meta dan il-korp ikun f'po?izzjoni li jimponi r-rieda tieg?u fuq l-entitajiet l-o?ra li jiformaw parti minn dan il-grupp, li jippermetti li ji?i ?gurat il-?bir e?att tal-VAT.

57 Madankollu, huwa wkoll ne?essarju li l-fatt li ma huwiex il-grupp tal-VAT stess, i?da l-korp dominanti tieg?u li huwa r-rappre?entant li jissodisfa r-rwol ta' persuna taxxabli unika, fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, ma jwassalx g?al riskju ta' telf fiskali.

58 Issa, minn dawn l-ispejgazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, kif irrilevati fil-punt 27 ta' din is-sentenza, kif ukoll mill-Gvern ?ermani?, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tieg?u, jirri?ulta li, sa fejn l-obbligu ta' dikjarazzjoni impost fuq dan il-korp dominanti jestendi g?as-servizzi pprovduti u r?evuti mill-membri kollha ta' dan il-grupp u li d-dejn fiskali li jirri?ulta minnhom jinkludi dawn is-servizzi kollha, dan iwassal g?all-istess ri?ultat b?allikieku l-grupp tal-VAT kien, huwa stess, su??ett g?al din it-taxxa.

59 Mill-imsemmija spejgazzjonijiet jirri?ulta wkoll li, anki jekk, skont id-dritt ?ermani?, l-obbligi kollha fil-qasam tal-VAT huma imposti fuq l-imsemmi korp dominanti, fil-kwalit  tieg?u ta' rappre?entant tal-grupp tal-VAT mal-awtoritajiet tat-taxxa, xorta jibqa' l-fatt li dawn l-amministrazzjonijiet fiskali jistg?u, jekk ikun il-ka?, iduru lejn l-entitajiet l-o?ra li jiformaw parti mill-imsemmi grupp, billi jibba?aw ru?hom fuq l-Artikolu 73 tal-AO.

60 Fid-dawl tal-elementi pre?edenti, g?andu jitqies li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li ma jipprekludix li Stat Membru jinnomina, b?ala persuna taxxabli unika g?all-VAT, mhux lill-grupp tal-VAT stess, i?da lil membru ta' dan il-grupp, ji?ifieri lill-korp dominanti tieg?u, meta dan il-korp ikun f'po?izzjoni li jimponi r-rieda tieg?u fuq l-entitajiet l-o?ra li jiformaw parti minn dan il-grupp u bil-kundizzjoni li din l-indikazzjoni ma twassalx g?al riskju ta' telf fiskali.

Fuq it?ieni domanda

61 Permezz tat-tieni domanda tag?ha, 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' din id-direttiva, jistax jitqies li g?andu effett dirett li jippermetti lill-persuni taxxabli li jitolbu dan il-benefi??ju fir-rigward tal-Istat Membru tag?hom fil-ka? fejn il-le?i?lazzjoni ta' dan tal-a??ar ma tkunx kompatibbli ma' dawn id-dispo?izzjonijiet u ma tkunx tista' ti?i interpretata b'mod konformi mag?hom. It-tieni domanda saret mill-qorti tar-rinviju biss fil-ka? fejn l-ewwel domanda ting?ata risposta li tg?id li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi li Stat Membru jinnomina, b?ala persuna su??etta g?all-VAT, mhux lill-grupp tal-VAT stess, i?da lil membru ta' dan il-grupp, ji?ifieri lill-korp dominanti tieg?u.

62 Fid-dawl tar-risposta għall-ewwel domanda, ma hemmx lok għalfejn tingħata risposta għal din it-tieni domanda.

Fuq it-tielet domanda

63 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leżijonazzjoni nazzjonali li tissuq l-possibbiltà għal entità partikolari li tiffirma, mal-imprigħa tal-korp dominanti, grupp tal-VAT għall-kundizzjoni li dan il-korp ikollu, fi dħan l-imsemmija entità, ma joranza tad-drittijiet tal-vot minbarra sehem ma joritarju fil-kapital tagħha.

64 Qabel kollox għandu jiġi rrilevat li l-kundizzjoni stabbilita fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, li tgħid li l-kostituzzjoni ta' grupp tal-VAT hija suqetta għall-eżistenza ta' rabtiet mill-qrib fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv bejn il-persuni kkoncernati, teqteq li tiġi ppreżigħata fuq livell nazzjonali, b'tali mod li din id-dispożizzjoni għandha natura kundizzjonali sa fejn timplika l-intervent ta' dispożizzjonijiet nazzjonali li jiddeterminaw il-portata konkreta ta' tali rabtiet (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 50).

65 Madankollu, għal applikazzjoni uniformi tas-Sitt Direttiva, huwa importanti li l-kunqett ta' "rabtiet finanzjarji, ekonomiġi u organizzattivi", fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) ta' din id-direttiva, jingħata interpretazzjoni awtonoma u uniformi. Tali interpretazzjoni hija meqteqħa, minkejja n-natura fakultattiva, għall-Istati Membri, mis-sistema li dan l-artikolu jipprevedi, sabiex jiġu evitati, meta jiġu implimentati, divergenzi fl-applikazzjoni ta' din is-sistema minn Stat Membru għal ieor (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-15 ta' April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, mhux ippubblikata, EU:C:2021:285, punt 44 u l-urisprudenza qitata).

66 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar li, għalkemm, kif qie enfasizzat fil-punti 44 u 51 ta' din is-sentenza, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva ma jipprevedix espressament il-possibbiltà, għall-Istati Membri, li jimponu kundizzjonijiet oħra fuq l-operaturi ekonomiġi sabiex ikunu jistgħu jikkostitwixxu grupp tal-VAT, dawn jistgħu, fil-kuntest tal-marġni ta' diskrezzjoni tagħhom, jissuqettaw l-applikazzjoni tas-sistema tal-grupp tal-VAT għal qerti restrizzjonijiet sakemm dawn ikunu jaqgħu taħt l-għanijiet ta' din id-direttiva intiġi għall-prevenzjoni tal-prattiki jew tal-aqir abbuqiv, jew għall-qlieda kontra l-frodi jew l-evaġjoni tat-taxxa, u li d-dritt tal-Unjoni u l-prinqipi ġenerali tiegħu, b'mod partikolari l-prinqipi ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali, jiġu osservati (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-15 ta' April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, mhux ippubblikata, EU:C:2021:285, punt 44 u l-urisprudenza qitata).

67 Għandu jittfakkar ukoll li, skont il-urisprudenza qitata fil-punt 48 ta' din is-sentenza, jirriqulta li l-kundizzjoni dwar l-eżistenza ta' rabtiet finanzjarji, ekonomiġi u organizzattivi stretti ma tistax tiġi interpretata b'mod restrittiv.

68 B'mod iktar partikolari, il-Qorti tal-qustizzja diqà ppreżigħat, fid-dawl tal-kliem stess tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, li n-natura stretta biss tar-relazzjonijiet li jorbtu lill-entitajiet fi dħan il-grupp tal-VAT ma tistax, fl-assenza ta' kwalunkwe rekwiit ieor, twassal biex jitqies li l-leqilatur tal-Unjoni kellu l-intenzjoni li jirriqerva l-benefiqju tas-sistema tal-grupp tal-VAT biss għall-entitajiet li jinsabu f'relazzjoni ta' subordinazzjoni mal-korp dominanti tal-grupp ta' imprigħi inkwistjoni. Għalkemm l-eżistenza ta' tali relazzjoni ta' subordinazzjoni tippermetti li jiġi prequnt li r-relazzjonijiet bejn l-entitajiet inkwistjoni huma mill-qrib, hija madankollu, b'ala prinqipju, ma tistax titqies b'ala kundizzjoni neqessarja għall-kostituzzjoni ta' grupp tal-VAT. Dan jista' jkun il-kaq biss f'sitwazzjonijiet eqqezżjonali fejn tali kundizzjoni tkun, f'kuntest nazzjonali stabbilit, miqura kemm neqessarja kif ukoll xierqa sabiex tikseb l-għanijiet intiġi biex jipprevjenu l-prattiki jew l-aqir abbuqiv

jew il-?lieda kontra l-frodi jew l-eva?joni ta-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 44 u 45).

69 Minn dan isegwi li r-ekwi?it ta' ma??oranza tad-drittijiet ta' vot me?tie?a, flimkien ma' dak dwar sehem ma??oritarju, skont ir-ekwi?it ta' integrazzjoni fuq il-pjan finanzjarju, fis-sens tal-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG, ma jikkostitwixxi *a priori*, fatt li madankollu g?andu ji?i vverifikat mill-qorti tar-rinviju, mi?ura ne?essarja u xierqa sabiex jintla?qu l-g?anijiet inti?i g?all-prevenzjoni tal-prattiki jew tal-a?ir abbu?iv jew g?all-?lieda kontra l-frodi jew l-eva?joni fiskali, b'tali mod li tali rekwi?it ma jistax, b?ala prin?ipju, ikun me?tie? abba?i tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva.

70 F'dan il-kuntest, ma huwiex ming?ajr interess li, kif jirri?ulta mir-risposta tal-Gvern ?ermani? g?ad-domandi bil-miktub tal-Qorti tal-?ustizzja, dan jammetti, essenzjalment, li ebda wie?ed mi?-?ew? rekwi?iti msemmija fil-punt pre?edenti ta' din is-sentenza ma huwa assolutament ne?essarju, sakemm il-korp dominanti jkun f'po?izzjoni li jimponi r-rieda tieg?u fuq l-entitajiet l-o?ra li jiffurmaw parti mill-grupp tal-VAT.

71 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta g?at-tielet domanda g?andha tkun li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni nazzjonali li tissu??etta l-possibilita? g?al entita? partikolari li tiffurma, mal-impri?a tal-korp dominanti, grupp tal-VAT g?all-kundizzjoni li dan il-korp ikollu, fi ?dan l-imsemmija entita?, ma??oranza tad-drittijiet tal-vot minbarra sehem ma??oritarju fil-kapital tag?ha.

Fuq ir-raba' domanda

72 Permezz tar-raba' domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(1) ta' din id-direttiva, g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi li Stat Membru jikklassifika, b'kategorizzazzjoni, lil entitajiet partikolari b?ala li ma humiex indipendenti, meta dawn l-entitajiet ikunu integrati fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv mal-korp dominanti ta' grupp tal-VAT.

73 Qabel kollox, g?andu jittfakkar li l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva jqis b?ala persuna taxxabbli persuna li, b'mod indipendenti, twettaq wa?da mill-attivitajiet ekonomi?i msemmija fil-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu.

74 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jippre?i?a li l-kliem "b'mod indipendenti" jeskludi mill-intaxxar lill-impjegati u lill-persuni l-o?ra sa fejn dawn tal-a??ar huma marbuta mal-persuna li timpjegahom permezz ta' kuntratt ta' xog?ol jew b'kull relazzjoni legali o?ra li to?loq rabtiet ta' subordinazzjoni f'dak li jirrigwarda l-kundizzjonijiet ta' xog?ol u ta' remunerazzjoni kif ukoll ir-responsabbilita? tal-persuna li timpjega.

75 It-tieni subparagrafu tal-paragrafu 4 tal-imsemmi artikolu jipprovdi li l-Istati Membri jistg?u, ming?ajr pre?udizzju g?all-konsultazzjoni prevista fl-Artikolu 29 tas-Sitt Direttiva, iqisu b?ala persuna taxxabbli wa?edha lil persuni stabbiliti fit-territorju tal-pajji? li huma "legalment indipendenti", i?da li huma marbuta mill-qrib ma' xulxin fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv.

76 G?andu jittfakkar ukoll li, kif osservat il-Kummissjoni fl-ewwel u fit-tieni subparagrafu tal-punt 3.2 tal-komunikazzjoni tag?ha COM/2009/0325 finali, permezz tal-kostituzzjoni ta' grupp tal-VAT, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, ?ertu numru ta' persuni taxxabbli marbuta mill-qrib jing?aqu biex jiffurmaw persuna taxxabbli g?all-VAT unika. Din l-istituzzjoni ppre?i?at, barra minn hekk, li "il-grupp tal-VAT [seta'] ji?i deskritt b?ala entita? 'fittizja' ma?luqa

g?all-finijiet tal-VAT, li fiha r-realtà ekonomika tipprevali fuq il-forma ?uridika. Grupp tal-VAT huwa tip partikolari ta' persuna taxxabbli li te?isti biss g?al skop ta' VAT. Huwa bba?at fuq rabtiet attwali finanzjarji, ekonomi?i u organizzattivi bejn diversi kumpaniji kkon?ernati. Filwaqt li kull membru tal-grupp i?omm il-forma legali tieg?u, g?al skopijiet ta' VAT biss, il-grupp tal-VAT jing?ata pre?edenza fuq forom legali skont, pere?empju, il-li?i ?ivili jew dik dwar il-kumpaniji".

77 Barra minn hekk, minn ?urisprudenza stabbilita jirri?ulta li servizz huwa taxxabbli biss jekk ikun hemm relazzjoni legali bejn il-fornitur u l-benefi?jarju li matulha jkun hemm skambju ta' servizzi re?ipro?i (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas?17 ta' Settembru 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punt 24 u l-?urisprudenza ??itata).

78 Sabiex ji?i stabbilit li tali relazzjoni legali te?isti bejn entità li tag?mel parti minn grupp tal-VAT u l-membri l-o?ra ta' dan il-grupp, inklu? il-korp dominanti tieg?u, sabiex jissu??etta g?all-VAT is-servizzi pprovduti minn din l-entità, g?andu ji?i vverifikat jekk l-imsemmija entità twettaqx attività ekonomika indipendenti. F'dan ir-rigward, g?andu ji?i e?aminat jekk tali entità tistax titqies li hija awtonoma, sa fejn twettaq l-attivitajiet tag?ha f'isimha, g?aliha nnifisha u ta?t ir-responsabbiltà tag?ha stess kif ukoll b'mod partikolari li hija ssostni r-riskju ekonomiku li jirri?ulta mill-attività tag?ha (ara, b'analo?ija, is-sentenzi tas?17 ta' Settembru 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punt 25, kif ukoll tat?13 ta' ?unju 2019, IO (VAT – Attività ta' membru tal-bord ta' sorveljanza), C?420/18, EU:C:2019:490, punt 39 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

79 Issa, f'dan il-ka?, g?alkemm, fil-kwalità tieg?u b?ala persuna taxxabbli unika u b?ala rappre?entant tal-grupp VAT, il-korp dominanti A tieg?u huwa inkarigat li jag?mel id-dikjarazzjoni fiskali f'isem l-entitajiet kollha li jiffirmaw parti minn dan il-grupp, inklu?a NGD mbH, xorta jibqa' l-fatt li, kif jirri?ulta mill-punti 27 u 57 sa 59 ta' din is-sentenza, dawn l-entitajiet isostnu, huma stess, ir-riskji ekonomi?i marbuta mal-e?er?izzju tal-attività ekonomika rispettiva tag?hom. Minn dan isegwi li dawn l-istess entitajiet g?andhom jitqiesu b?ala li jwettqu attivitajiet ekonomi?i indipendenti, b'tali mod li ma jistg?ux ji?u kklassifikati, b'kategorizzazzjoni, b?ala "entitajiet mhux indipendenti" fis-sens tal-Artikolu 4(1) u tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva min?abba s-sempli?i fatt li huma jappartjenu g?al grupp tal-VAT.

80 Din l-interpretazzjoni hija sostnuta, barra minn hekk, mill-fatt li, g?alkemm mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jirri?ulta li l-entitajiet li jistg?u jikkostitwixxu grupp tal-VAT g?andu jkollhom rabtiet mill-qrib fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, din id-dispo?izzjoni madankollu ma tipprovdi li l-e?istenza tal-imsemmija rabtiet twassal g?all-e?er?izzju ta' attività ekonomika mhux indipendenti min-na?a ta' entità tal-grupp li ma hijiex il-korp dominanti. G?alhekk, mill-imsemmija dispo?izzjoni ma jirri?ultax li din l-entità ma tibqax twettaq attivitajiet ekonomi?i indipendenti, fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) ta' din id-direttiva, min?abba s-sempli?i appartenenza g?all-grupp tal-VAT.

81 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta g?ar-raba' domanda g?andha tkun li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(1) ta' din id-direttiva, g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi li Stat Membru jikklassifika, b'kategorizzazzjoni, entitajiet partikolari b?ala li ma humiex indipendenti, meta dawn l-entitajiet ikunu integrati fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv mal-korp dominanti ta' grupp tal-VAT.

Fuq l-ispejje?

82 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija

partijiet, ma jistgħux jittallu lura.

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

1) 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, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2000/65/KE, tas-17 ta' Ottubru 2000,

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

ma jipprekludix li Stat Membru jinnomina, b'ala persuna taxxabbli unika ta' grupp tal-VAT, iffurmat minn persuni indipendenti mill-perspettiva legali, iċċa marbuta mill-qrib bejniethom fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, lill-korp dominanti tiegħu, meta dan il-korp ikun f'pożizzjoni li jimponi r-rieda tiegħu fuq l-entitajiet l-oħra li jiffurmaw parti minn dan il-grupp u bil-kundizzjoni li din l-indikazzjoni ma twassalx għal riskju ta' telf fiskali.

2) It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata bid-Direttiva 2000/65,

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

jipprekludi leżijazzjoni nazzjonali li tissuġġetta l-possibbiltà għal entità partikolari li tiffurma, mal-imprija tal-korp dominanti, grupp iffurmat minn persuni indipendenti mill-perspettiva legali, iċċa marbuta mill-qrib bejniethom fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, għall-kundizzjoni li dan il-korp ikollu, fi qdan l-imsemmija entità, ma joranza tad-drittijiet tal-vot minbarra sehem ma joritarju fil-kapital tagħha.

3) It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata bid-Direttiva 2000/65, moqri flimkien mal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(1) tad-Direttiva 77/388, kif emendata,

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

jipprekludi li Stat Membru jikklassifika, b'kategorizzazzjoni, lil entitajiet partikolari b'ala li ma humiex indipendenti, meta dawn l-entitajiet ikunu integrati fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv mal-korp dominanti ta' grupp iffurmat minn persuni indipendenti mill-perspettiva legali, iċċa marbuta mill-qrib bejniethom fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv.

Firem

* Lingwa tal-kawża: il-ġermani.