

Edizzjoni Provviżorja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla)

8 ta' Settembru 2022 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 2(1), Artikolu 9(1), Artikolu 167 u Artikolu 168(a) – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imqallsa – Kunnett ta' 'persuna taxxabbli' – Kumpannija holding – Spejje marbuta ma' kontribuzzjoni ta' soġġu in natura lil sussidjarji – Assenza ta' parteċipazzjoni tal-ispejje fl-infieq ġenerali – Attivitàjiet tas-sussidjarji fil-parti l-kbira eżenti mit-taxxa”

Fil-Kawża C-98/21,

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 tat-23 ta' Settembru 2020, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-15 ta' Frar 2021, fil-proċedura

Finanzamt R

vs

W GmbH,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla),

komposta minn J. Passer, President tal-Awla, A. Prechal (Relatriċi), President tat-Tieni Awla, u N. Wahl, Imqallef,

Avukat ġenerali: G. Pitruzzella,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal W GmbH, minn M. Dietrich u N. Penner, Rechtsanwälte,
- għall-Gvern Ġermani, minn J. Möller u P.-L. Krüger, b'ala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn R. Pethke u V. Uher, b'ala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-3 ta' Marzu 2022,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 167 u tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60, iktar 'il quddiem id-

“Direttiva tal-VAT”).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn il-Finanzam R (i?-?entru tat-Taxxi ta' R, il-?ermanja) u W GmbH fir-rigward tar-rifjut li din tal-a??ar ting?ata t-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT), tal-input im?allsa, relatata mas-servizzi li ppermettew lil din il-kumpanija ttipprovdi, b?ala kontribuzzjoni ta' so?ju, servizzi lis-sussidjarji tag?ha li huma stess jipprovdu servizzi, fil-parti l-kbira, b'e?enzjoni mill-VAT.

Il?kuntest ?uridiku

Id?dritt tal?Unjoni

3 L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

“It-transazzjonijiet li ?ejjin g?andhom ikunu so??etti g?all-VAT:

[...]

(?) il-provvista ta' servizzi bi ?las fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali;

[...] ”

4 L-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jiddikjara:

“Persuna taxxabbli' g?andha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta' dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta' produttori, kummer?janti jew persuni li jag?tu servizzi, inklu?i attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, g?andhom jitqiesu b?ala 'attività ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli g?al skopijiet ta' d?ul minnha fuq ba?i kontinwa g?andha b'mod partikolari titqies b?ala attività ekonomika. ”

5 Skont l-Artikolu 167 tal-imsemmija direttiva:

“Dritt ta' tnaqqis ise?? fil-?in meta t-taxxa mnaqqsa ti?i imposta. ”

6 L-Artikolu 168 tal-istess direttiva jipprevedi:

“Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintu?aw g?all-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li g?andha t?allas dan li ?ej:

(a) il-VAT dovuta jew im?allsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li g?ad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli o?ra;

[...] ”

Id?dritt ?ermani?

7 L-Artikolu 2 tal-Umsatzsteuergesetz (il-Li?i dwar it-Taxxa fuq id-D?ul mill-Bejg?), tal?21 ta' Frar 2005 (BGB1. 2005 I, p. 386), fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali (iktar 'il quddiem l-“UStG”), huwa fformulat kif ?ej:

“(1) Kummer?jant huwa persuna li twettaq b'mod indipendenti attività kummer?jali jew

professionali. L-impri? a tinkludi kull attività kummer? jali jew professionali tal-kummer? jant. Attività ekonomika jew professionali tisser kull attività permanenti e?er? itata sabiex jinkiseb d?ul minnha, anki jekk ma jkunx hemm l-intenzjoni li jsir profitt u, fil-ka? ta' grupp ta' persuni, anki jekk dawn je?er? itaw l-attività tag?hom biss fir-rigward tal-membri tag?hom.

(2) L-attività ekonomika jew professionali ma hijiex e?er? itata b'mod indipendenti:

1. meta persuni fi?i?i, individwalment jew kon?untament, ji?u integrati f'impri? a b'tali mod li huma jkunu obbligati li jsegu l-istruzzjonijiet tal-impredur,
2. meta l-istruttura globali tar-rabtiet effettivi turi li persuna ?uridika hija integrata fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv fl-impri? a tal-kumpannija parent (unità fiskali). L-effetti tal-attività fiskali huma limitati g?al fornituri interni bejn ferg?at tal-impri? a li g?andhom is-sede tag?hom fit-territorju tal-Istat. Dawn il-ferg?at g?andhom ji?u ttrattati b?ala impri? a unika. [...] ”

8 L-Artikolu 15 tal-UStG, intitolat “Tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa”, jispe? ifika, fil-paragrafu 1 tieg?u:

“Il-kummer? jant jista' jnaqqas it-taxxi tal-input im?allsa segwenti:

1. it-taxxa dovuta bil-li?i g?al kunsinni ta' o?etti u provvisti o?ra ta' servizzi pprovduti lill-impri? a tieg?u minn kummer? jant ie?or. [...] ”

9 L-Artikolu 42 tal-Abgabenordnung (il-Kodi?i tat-Taxxa) jipprovdi:

“(1) Il-li?i tat-taxxa ma tistax ti?i evitata b'u?u abbu?iv ta' skemi previsti mil-le?i?lazzjoni. Jekk il-kundizzjonijiet stabbiliti minn dispo?izzjoni fiskali sabiex ji?i mi?i?ied l-evitar tat-taxxa ji?u ssodisfatti, il-konsegwenzi legali ji?u ddeterminati mill-imsemmija dispo?izzjoni. F'ka?ijiet o?ra fejn ?ie stabbiliti abbu?, fis-sens tal-paragrafu 2, it-taxxa dovuta g?andha tit?allas ta?t l-istess kundizzjonijiet b?al ta?t l-iskema ?uridika xierqa g?all-operazzjonijiet ekonomi?i.

(2) Jitwettaq abbu? fejn tintg?a?el skema legali mhux xierqa, li tag?ti lill-persuna taxxabbli jew lil terz benefi?ju tat-taxxa mhux previst mil-li?i fir-rigward tal-konsegwenzi ta' skema ?uridika xierqa. Din ir-regola ma tapplikax jekk il-persuna taxxabbli tistabbilixxi l-e?istenza ta' ra?unijiet mhux fiskali g?all-g?a?la tal-arran?ament – li g?andha titqies fid-dawl tas-sitwazzjoni kollha tag?ha. ”

Il?kaw?a prin?ipali u d?domandi preliminari

10 L-attività ta' W hija l-akkwist, il-?estjoni u l-isfruttament ta' proprjetajiet immobbli kif ukoll id-disinn, ir-ristrutturazzjoni u t-twettiq ta' pro?etti ta' kostruzzjoni.

11 Matul is-sena 2013, W kellha ishma f'X GmbH & Co. KG u Y GmbH & Co. KG, li g?andhom b?ala attivitajiet il-kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli u l-bejg? ta' residenzi, fil-parti l-kbira b'esenzjoni mill-VAT.

12 B'mod iktar partikolari, matul is-sena inkwistjoni, W kienet qed i?omm 94 % tal-ishma ta' X, filwaqt li s-6 % l-o?ra kienu mi?muma minn Z KG.

13 Permezz ta' emenda fil-kuntratt ta' so?jetà ta' X tal?31 ta' Jannar 2013, Z u W qablu li jag?mlu kontribuzzjoni b?ala so?ji ma' X. Din il-kontribuzzjoni kienet tikkonsisti, g?al Z, fi ?las ta' somma ta' EUR 600 000 u, g?al W, fil-provvista, fi proporzjon ekwivalenti g?all-parte?ipazzjoni tag?ha, ji?ifieri g?al mill-inqas EUR 9.4 miljun, u ming?ajr ?las, ta' provvista ta' servizzi ta' perit, ta' kalkoli li jikkon?ernaw studji stati?i, ta' ppjanar tal-i?olazzjoni termika u fonika, ta' provvista tal-

enerġija kif ukoll ta' konnessjoni man-networks, ta' impriża ġenerali, ta' organizzazzjoni u ta' kummerċjalizzazzjoni għal lew? proprjetajiet li għandhom jinbnew minn X. W wettqet din il-provvista ta' servizzi, parzjalment, bil-persunal tagħha stess jew bil-materjal tagħha stess u, parzjalment, billi akkwistat oġġetti u servizzi minn impriži oħra.

14 Permezz ta' kuntratt ieor tal-istess jum konklud bejn W u X, ġie miftiehem li W kienet ser tipprovdi, bi tlas, servizzi ta' kontabbiltà u ta' estjoni favur X b'rabta mal-kostruzzjoni ta' lew? beni msemmija fil-punt preedenti. Dawn is-servizzi kienu jinkludu r-rekluta u t-tkeġġija tal-persunal, ix-xiri ta' materjal, it-tfassil tal-kontijiet annwali kif ukoll l-elaborazzjoni ta' dikjarazzjonijiet fiskali u l-komunikazzjoni tagħom lill-amministrazzjoni fiskali. Huma eskudew is-servizzi li W kellha tipprovdi b'ala kontribuzzjoni ta' soġu.

15 Barra minn hekk, matul is-sena 2013, W kienet qed iġom 89.64 % tal-ishma ta' Y, filwaqt li l-kumplement tal-ishma kienu miġmuma minn P I GmbH.

16 Permezz ta' emenda fil-kuntratt ta' soġet ta' Y konklud fl-10 ta' April 2013, ġie miftiehem li P I u W jagħmlu kontribuzzjoni fil-kapaċità tagħom b'ala soġi ta' Y. Il-kontribuzzjoni ta' P I kienet tikkonsisti fil-tlas ta' somma ta' EUR 3.5 miljun u dik ta' W kienet tikkonsisti fil-provvista ta' servizzi tal-istess natura b'ala dawk ipprovduti lil X deskritti fil-punt 13 ta' din is-sentenza, mingħajr tlas u fi proporzjon ekwivalenti għas-sehem tiegħu, jiġifieri għal ammont ta' mill-inqas EUR 30.29 miljun, b'rabta mal-kostruzzjoni tat-tielet proprjetà. W ipprovdiet dawn is-servizzi, parzjalment, flimkien mal-persunal jew materjal tagħha stess u, parzjalment, billi xtrat oġġetti u servizzi mingħand impriži oħra.

17 Permezz ta' kuntratt ieor tal-istess data, W u Y qablu li, fil-kuntest tal-proġett ta' kostruzzjoni ta' din it-tielet proprjetà, W tipprovdi, bi tlas, lil Y servizzi ta' kontabbiltà u ta' estjoni simili għal dawk ipprovduti lil X u deskritti fil-punt 14 ta' din is-sentenza.

18 Fid-dikjarazzjonijiet fiskali tagħha dwar il-VAT għas-sena 2013, W naqqset il-VAT kollha tal-input imħallsa għall-provvista ta' servizzi inkwistjoni. L-amministrazzjoni fiskali ġermaniża kkunsidrat li l-kontribuzzjonijiet ta' W b'ala soġu, favur X u favur Y kellhom jiġu kklassifikati b'ala attivitajiet mhux taxxabbi minnabba li dawn ma kinux servew biex jiġeneraw dħul fis-sens tal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT u għalhekk ma kinux imputabbli lill-attività kummerċjali ta' W. Għalhekk l-ammonti tal-VAT tal-input imħallsa b'rabta ma' dawn l-attivitajiet ma humiex suġġetti għal tnaqqis.

19 Peress li l-ilment tiegħu mressaq kontra dan ir-rifjut ta' tnaqqis ġie miġud, W ipprezentat rikors quddiem in-Niedersächsisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi ta' Niedersachsen, il-ġermanja) li, permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' April 2018, laqgħet dan ir-rikors. Skont din il-qorti, il-provvista ta' servizzi ta' kontabbiltà u ta' estjoni minn W lil X u lil Y timplika interferenza diretta jew indiretta fil-estjoni ta' dawn il-kumpanniji b'korrispettiv ta' tlas. Fid-dawl ta' din l-interferenza permezz ta' servizzi ta' kontabbiltà u ta' estjoni, il-provvista ta' servizzi distinti li jikkorrispondu għall-kontribuzzjoni ta' soġu *in natura* mwettqa għall-benefiġġu tas-sussidjarji taqa' ta't l-attività kummerċjali ta' estjoni attiva tal-ishma. Din l-analiżi tirriżulta mill-urisprudenza tal-Qorti tal-ustizzja, li skontha l-provvista ta' servizzi *in natura* li servew biex jinħabru fondi li lew ittrasferiti lill-kumpanniji azzjonarji b'ala kontribuzzjonijiet ta' soġi jagħmlu parti mill-attività kummerċjali tal-kumpanniji holdings. Konsegwentement, l-imsemmija qorti qieset li W setgħet tnaqqas it-taxxa kollha fuq id-dħul mill-bejgħ imposta fuq is-servizzi li hija pprovdiet lil X u lil Y fuq il-bażi tal-kontribuzzjoni tagħha b'ala soġu. Barra minn hekk, hija ppreżiżat li ma kienx hemm abbu ta' dritt u li kienu jeżistu raġunijiet mhux fiskali li kienu jiġustifikaw l-istruttura magħmula għall-operazzjoni inkwistjoni.

20 L-Uffiġġu tat-Taxxa ta' R ipprezenta appell għal *Reviżjoni* kontra din id-deċiżjoni quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-ġermanja) fejn insostenn tiegħu huwa jsostni

b'mod partikolari li l-provvisti ta' servizzi kontenzju?i, ji?ifieri dawk li huma marbuta mal-kontribuzzjonijiet b?ala so?ju mwettqa g?all-benefi??ju tas-sussidjarji, li g?andhom ji?u distinti mis-servizzi ta' ?estjoni u ta' kontabbiltà bi ?las, ma humiex, fl-assenza ta' remunerazzjoni, is-su??ett ta' skambju ta' servizzi. Barra minn hekk, huwa allega li l-operazzjonijiet imwettqa minn W jirri?ultaw minn u?u abbu?iv tal-fa?ilitajiet previsti mil-le?i?lazzjoni g?at-tnaqqis tal-VAT.

21 Fil-kuntest tad-de?i?joni tar-rinviju, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) tirrileva li ma hemmx unità fiskali bejn, minn na?a, W u, min-na?a l-o?ra, X u Y, fis-sens tal-Artikolu 2(2) tal-USTG.

22 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tosserva li, peress li W ipprovdiet lis-sussidjarji tag?ha, bi ?las, servizzi ta' kontabbiltà u ta' ?estjoni u li b'dan il-mod hija interferixxiet fil-?estjoni tas-sussidjarji tag?ha, hija setg?et, minkejja l-kwalità tag?ha ta' kumpannija holding, tibbenefika, b?ala prin?ipju, mit-tnaqqis s?i? tat-taxxa m?allsa fir-rigward tas-servizzi upstream li hija akkwistat. F'dan ir-rigward, hija tfakkar li mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li dritt g?al tnaqqis favur il-persuna taxxabli huwa a??ettat ukoll fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn operazzjoni tal-input partikolari u operazzjoni wa?da jew iktar tal-output li jag?tu dritt g?al tnaqqis, meta l-ispejje? tas-servizzi inkwistjoni jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali ta' din tal-a??ar u jkunu, b?ala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-o??etti jew tas-servizzi li din il-persuna taxxabli tipprovd. Minn dan il-qorti tar-rinviju tidde?i li l-ispejje? sostnuti minn kumpannija holding, li tinterferixxi fil-?estjoni ta' sussidjarja, g?ad-diversi servizzi li tkun akkwistat fil-kuntest ta' te?id ta' ishma f'din is-sussidjarja jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali tal-persuna taxxabli u, b?ala tali, huma elementi kostituttivi tal-prezz tas-servizzi tag?ha, li jo?olqu g?alhekk, b?ala prin?ipju, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-kumpannija holding.

23 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk huwiex impossibbli g?al W li tnaqqas il-VAT tal-input im?allsa g?alix hija akkwistat servizzi upstream sabiex tipprovdihom lill-kumpanniji sussidjarji li jwettqu operazzjonijiet e?enti b'mod li dawn is-servizzi upstream ikollhom rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet tal-output e?enti.

24 Fl-ewwel lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi g?alhekk jekk il-provvista ta' servizzi upstream li W ittrasferixxiet lil X u lil Y fir-rigward tal-kontribuzzjonijiet tag?ha b?ala so?ju jistg?ux jitqiesu li ?ew akkwistati minn W g?all-impri?a tag?ha u jekk l-ispejje? relatati mag?hom jag?mlux parti mill-ispejje? ?enerali tieg?u, ji?ifieri elementi li jikkostitwixxu l-ispi?a tal-operazzjonijiet tag?ha ntaxxati downstream ta' kontabbiltà u ta' ?estjoni g?as-sussidjarji tag?ha. Din il-mistoqsija tirri?ulta mis-sentenza tat?8 ta' Novembru 2018, C&D Foods Acquisition (C?502/17, EU:C:2018:888, punti 37 et seq), li minnha l-qorti tar-rinviju tidde?i li, g?all-finijiet tat-tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa minn kumpannija holding, je?tie? li l-operazzjoni kkon?ernata jkollha l-kaw?a esklu?iva diretta tag?ha fl-attività ekonomika taxxabli ta' din il-kumpannija jew li hija tikkostitwixxi l-estensjoni diretta, permanenti u ne?essarja ta' din l-attività. G?alhekk, fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn l-ispejje? relatati mal-provvista ta' servizzi upstream u l-attività ekonomika taxxabli tal-kumpannija holding, dawn l-ispejje? ma jistg?ux jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali ta' W u ma jistg?ux ikunu elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-o??etti kkunsinnati jew tas-servizzi pprovduti minn W. Il-qorti tar-rinviju ssemmi wkoll is-sentenzi tal?14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C?132/16, EU:C:2017:683), tat?3 ta' Lulju 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of the University of Cambridge (C?316/18, EU:C:2019:559), u tal?1 ta' Ottubru 2020, Vos Aannemingen (C?405/19, EU:C:2020:785). G?alkemm il-kaw?i li taw lok g?al dawn is-sentenzi ma jikkon?ernawx kumpanniji holdings, dawn jikkonfermaw il-?tie?a ta' rabta diretta bejn is-servizzi upstream u t-tran?azzjonijiet intaxxati tal-kumpannija kkon?ernata sabiex ikun jista' jitnaqqas il-VAT tal-input im?allsa. Issa, f'dan il-ka?, il-qorti tar-rinviju tqis li s-servizzi upstream jistg?u ji?u akkwistati mhux g?all-impri?a ta' W u l-operazzjonijiet taxxabli tag?ha, i?da g?al dawk tas-sussidjarji tag?ha. G?aldaqstant, dawn is-

servizzi għandhom rabta diretta u immedjata mal-attivitajiet fil-parti l-kbira eżenti minn dawn is-sussidjarji.

25 Fit-tieni lok, fil-każ li kellu jiġi kkunsidrat li t-taxxa tal-input imballsa fuq il-provvista ta' servizzi tista' madankollu tinaqqas, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-interpożizzjoni ta' kumpannija parent fix-xiri ta' provvisti ta' servizzi tas-sussidjarja għall-finijiet tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imballsa, li għaliha b'ala prinċipju hija ma għandhiex dritt, tikkontribwixxi abbu? ta' dritt. Hija tfakkar, f'dan ir-rigward, li, fuq livell nazzjonali, huwa eskluż li kumpannija parent tikseb, permezz tal-interpożizzjoni tagħha upstream, dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imballsa li minnha hija ma tibbenefikax fil-każ ta' akkwist dirett tal-provvisti ta' servizzi. Issa, il-mekkaniżmu f'dan il-każ huwa l-istess minn perspettiva ekonomika b'al dik tal-interpożizzjoni upstream b'tali mod li tali abbu? jista' jiġi kkaratterizzat. Barra minn hekk, hija tqis li jekk tali azzustament kellu jitqies b'ala mhux abbu?iv, ikun hemm riskju ta' mewża interpożizzjonijiet ta' kumpanniji holdings fix-xiri tal-provvisti ta' servizzi kollha minn persuni taxxabbli.

26 F'dawn iż-żirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li sejjin:

“1) F'żirkustanzi b'al dawk tal-kawża prinċipali, l-Artikolu 168(a) flimkien mal-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li kumpannija holding estjonarja, li twestaq operazzjonijiet taxxabbli fi stadju sussegwenti lil sussidjarji, hija intitolata għal dritt għal tnaqqis anki fir-rigward ta' servizzi li hija tikseb mingħand terzi u li tikkontribwixxi lil sussidjarji bi skambju għall-għoti ta' sehem fil-profitt ġenerali, minkejja li s-servizzi fi stadju preċedenti ma jkollhomx rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet tal-kumpannija holding stess iċda mal-attivitajiet (fil-parti l-kbira) eżentati tas-sussidjarji, li l-imsemmija servizzi ma jkunux inklużi fil-prezz tal-operazzjonijiet taxxabbli (imwettqa favur sussidjarji) u ma jkunux jagħmlux parti mill-ispejje ġenerali tal-attività ekonomika tal-kumpannija holding stess?

2) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda: hemm abbu? tad-dritt fis-sens tal-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [...], meta kumpannija holding estjonarja li 'tintervjeni' fl-akkwist ta' servizzi għal sussidjarji billi takkwista hija stess is-servizzi li fir-rigward tagħhom is-sussidjarji ma jkollhom ebda dritt għal tnaqqis tat-taxxa mballsa fi stadju preċedenti fil-każ ta' akkwist dirett, billi tikkontribwixxi l-imsemmija servizzi lis-sussidjarji bi skambju għall-għoti ta' sehem fil-profitt tagħhom, u sussegwentement tinvoka dritt għal tnaqqis komplet tat-taxxa mballsa fi stadju preċedenti minnabba l-kwalità tagħha ta' kumpannija holding estjonarja, jew inkella dan l-intervent jista' jiġi ġustifikat għal raġunijiet mhux fiskali, minkejja li d-dritt għal tnaqqis komplet tat-taxxa mballsa fir-rigward ta' servizzi fi stadju preċedenti, b'ala prinċipju, jikkunfliżi mas-sistema u jwassal sabiex jinqas vantaġġ kompetittiv għal strutturi ta' kumpanniji holding meta mqabbla ma' kumpanniji fuq livell wiegħed? ”

Fuq it-talba għal ftuż mill-Ġustizzja tal-faċi orali tal-proċedura

27 Wara l-preżentazzjoni tal-konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali, W, permezz ta' att sottomess fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fit-12 ta' April 2022, talbet li jiġi ordnat il-ftuż mill-Ġustizzja tal-faċi orali tal-proċedura, b'applikazzjoni tal-Artikolu 83 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja. Peress li l-faċi orali tal-proċedura kienet ingħalqet wara l-proposta tal-konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali, din it-talba għandha tinftehem b'ala intiża għall-ftuż mill-Ġustizzja ta' din il-faċi b'applikazzjoni ta' dan l-artikolu.

28 Insostenn ta' din it-talba, W essenzjalment issostni li l-konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali, b'mod partikolari l-punti 39 sa 43 u 55 sa 62 tagħhom, naqsu milli jgħidu pożizzjoni fuq erti elementi li jistgħu jidbattu mal-partijiet jew adu pożizzjoni fuq erti elementi mingħajr ma

?ew iddibattuti mill-partijiet. Dawn l-ommissjonijiet u dawn it-te?id ta' po?izzjonijiet ji??ustifikaw i?-?amma ta' seduta.

29 F'dan ir-rigward, g?andu jif fakkar li, bis-sa??a tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 252 TFUE, l-Avukat ?enerali g?andu jipproponi pubblikament, bl-ikbar imparzjalità u b'indipendenza s?i?a, konkluzjonijiet motivati dwar il-kaw?i li, konformement mal-Istatut tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea, je?tie?u l-intervent tieg?u. Il-Qorti tal-?ustizzja la hija marbuta minn dawn il-konkluzjonijiet u lanqas mill-motivazzjoni li fuq il-ba?i tag?ha l-Avukat ?enerali jasal g?aliohom (sentenza tat?22 ta' Novembru 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, punt 25 u l-?urisprudenza ??itata).

30 G?andu jif fakkar ukoll li l-Istatut tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea u r-Regoli tal-Pro?edura ma jipprevedux il-possibbiltà g?all-persuni kkon?ernati li jressqu osservazzjonijiet bi twe?iba g?all-konkluzjonijiet proposti mill-Avukat ?enerali (sentenza tal?25 ta' Ottubru 2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata). Konsegwentement, in-nuqqas ta' qbil ta' parti kkon?ernata mal-konkluzjonijiet tal-Avukat ?enerali, ikunu xi jkun l-kwistjonijiet li dan je?amina fihom, fih innifsu ma jistax jikkostitwixxi ra?uni li ti??ustifika l-ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura (sentenzi tal?25 ta' Ottubru 2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, punt 24, kif ukoll tad?29 ta' Novembru 2017, King, C?214/16, EU:C:2017:914, punt 27 u l-?urisprudenza ??itata).

31 Permezz tal-argumenti tag?ha W tipprova twie?eb g?all-konkluzjonijiet tal-Avukat ?enerali billi tqieg?ed inkwistjoni l-evalwazzjonijiet tieg?u dwar l-ewwel domanda preliminari.

32 ?ertament, bis-sa??a tal-Artikolu 83 tar-Regoli tal-Pro?edura tag?ha, il-Qorti tal-?ustizzja tista', fi kwalunkwe mument, wara li jinstema' l-Avukat ?enerali, tordna l-ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura, b'mod partikolari jekk tqis li ma g?andhiex informazzjoni bi??ejjed jew meta wa?da mill-partijiet tissottometti, wara l-g?eluq ta' din il-fa?i, fatt ?did ta' natura li je?er?ita influwenza de?i?iva fuq id-de?i?joni tal-Qorti tal-?ustizzja, jew inkella meta l-kaw?a jkollha ti?i de?i?a fuq il-ba?i ta' argument li ma ?iex iddibattut bejn il-partijiet jew bejn il-partijiet interessati msemmija fl-Artikolu 23 tal-Istatut tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea.

33 Madankollu, l-ommissjonijiet u t-te?id ta' po?izzjoni kkontestati minn W kollha jirrigwardaw elementi li W u l-partijiet l-o?ra setg?u evalwaw waqt il-pro?edura bil-miktub. Ma tressaq ebda element verament ?did fil-konkluzjonijiet tal-Avukat ?enerali.

34 F'dan il-ka?, il-Qorti tal-?ustizzja, wara li semg?et lill-Avukat ?enerali, tqis li hija g?andha l-elementi kollha ne?essarji sabiex tirrispondi g?ad-domandi mag?mula mill-qorti tar-rinviju.

35 G?aldaqstant, ma hemmx lok li ji?i ordnat il-ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura.

Fuq id?domandi preliminari

Fuq l?ewwel domanda

36 Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT moqri flimkien mal-Artikolu 167 ta' din id-direttiva g?andux ji?i interpretat fis-sens li kumpannija holding, li twettaq operazzjonijiet tal-output taxxabli lil sussidjarji, g?andha dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input b'rabta ma' servizzi li hija tikseb ming?and terzi u li hija tipprovdi lil sussidjarji inkambju g?all-g?oti ta' sehem fil-profitt ?enerali, meta, l-ewwel, is-servizzi upstream ma jkollhomx rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet infushom tal-kumpannija holding i?da mal-attivitajiet, fil-parti l-kbira e?entati, tas-sussidjarji, it-tieni, dawn is-servizzi ma ji?ux inklu?i fil-prezz tal-operazzjonijiet taxxabli mwettqa favur sussidjarji u, it-tielet, l-imsemmija

servizzi ma jkunux jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali tal-attività ekonomika nnifisha tal-kumpannija holding.

37 Sabiex ting?ata risposta g?al din id-domanda, g?andu jittfakkar ukoll li, skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT, previst fl-Artikoli 167 *et seq.* tad-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxi prin?ipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT u, b?ala prin?ipju, ma jistax ji?i limitat. Dan id-dritt ji?i e?er?itat immedjatament g?at-taxxi kollha imposti fuq l-operazzjonijiet tal-input imwettqa (sentenza tal?5 ta' Lulju 2018, *Marle Participations*, C?320/17, EU:C:2018:537, punt 24 u l-?urisprudenza ??itata).

38 Is-sistema tat-tnaqqis g?andha l-g?an li ttaffi lill-imprenditur g?alkollox mill-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i kollha tieg?u. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, konsegwentement, in-newtralità fir-rigward tal-pi? fiskali tal-attivitajiet ekonomi?i kollha, irrispettivament mill-g?anijiet jew mir-ri?ultati ta' dawn l-attivitajiet, su??ett g?all-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, b?ala prin?ipju, huma stess su??etti g?all-VAT (sentenza tal?5 ta' Lulju 2018, *Marle Participations*, C?320/17, EU:C:2018:537, punt 25 u l-?urisprudenza ??itata).

39 Madankollu, mill-Artikolu 168 (a) tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li, sabiex ikunu wie?ed ikun jista' jibbenefika mid-dritt g?al tnaqqis, g?andhom ji?u ssodisfatti ?ew? kundizzjonijiet. L-ewwel, il-persuna kkon?ernata g?andha tkun "persuna taxxabbli", fis-sens ta' din id-direttiva. It-tieni, l-o??etti jew is-servizzi invokati b?ala ba?i ta' dan id-dritt g?andhom jintu?aw downstream mill-persuna taxxabbli g?all-b?onnijiet tal-operazzjonijiet taxxabbli tag?ha, u, upstream, dawn l-o??etti g?andhom ji?u kkunsinnati jew dawn is-servizzi g?andhom ji?u pprovduti minn persuna taxxabbli o?ra (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?3 ta' Lulju 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C?316/18, EU:C:2019:559, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata).

40 Fir-rigward tal-ewwel kundizzjoni, mill-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT, jirri?ulta li persuna taxxabbli tfigher kwalunkwe persuna li twettaq, b'mod indipendenti u fi kwalunkwe post, attività ekonomika, irrispettivament mill-g?anijiet jew ir-ri?ultati ta' din l-attività. Barra minn hekk, dan l-Artikolu 9 jippre?i?a li l-kun?ett ta' "attività ekonomika" jkopri l-attivitajiet kollha ta' produttur, ta' kummer?jant jew ta' fornitur ta' servizzi u, b'mod iktar partikolari, l-operazzjonijiet li jinkludu t-t?addim ta' o??ett tan?ibbli jew inta??ibbli bil-g?an li jinsilet d?ul minnhom li jkun ta' natura permanenti.

41 Skont ?urisprudenza stabbilita, is-sempli?i akkwist u s-sempli?i ?amma ta' ishma ta' kumpannija ma jikkostitwixxux, fihom innifishom, attività ekonomika fis-sens tad-Direttiva tal-VAT, li jag?tu lill-awtur tag?hom il-kwalità ta' persuna taxxabbli, billi s-sempli?i te?id ta' sehem finanzjarju f'impri?i o?ra ma jikkostitwixxix t?addim ta' o??ett inti? li jipprodu?i d?ul li jkun ta' natura permanenti. Fil-fatt, il-?bir ta' dividendi eventwali, frott ta' dan is-sehem, jew ta' benefi??ju wara l-bejg? tieg?u, jirri?ultaw mis-sempli?i proprjetà tal-o??ett. G?aldaqstant, kumpannija holding li l-uniku g?an tag?ha huwa t-te?id ta' sehem f'kumpanniji o?ra la g?andha l-kwalità ta' persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT u lanqas, konsegwentement, id-dritt g?al tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas?17 ta' Ottubru 2018, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, punt 16, u tat?8 ta' Novembru 2018, *C&D Foods Acquisition*, C?502/17, EU:C:2018:888, punt 30).

42 Huwa mod ie?or g?al kumpanniji holding im?allta li fihom is-sehem ikun jinkludi involviment dirett jew indirett fil-?estjoni tal-kumpanniji fejn ikun ?ie akkwistat is-sehem. Fil-fatt, skont ?urisprudenza stabbilita, tali involviment ta' kumpannija holding fil-?estjoni tal-kumpanniji li fihom hija akkwistat ishma jikkostitwixxi attività ekonomika, fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT, sa fejn dan jimplika l-implimentazzjoni ta' tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT bis-sa??a tal-Artikolu 2 ta' din id-direttiva. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li l-kun?ett ta' "involviment ta' holding fil-?estjoni tas-sussidjarja tag?ha" g?andu jinftehem b?ala li jkopri l-operazzjonijiet kollha li

jikkostitwixxu attività ekonomika, fis-sens tad-Direttiva tal-VAT, imwettqa mill-kumpannija holding għall-benefiċċju tas-sussidjarja tagħha, fosthom, b'mod mhux eżawrjenti, il-provvista ta' servizzi amministrattivi, finanzjarji, kummerċjali u tekniċi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punti 20 u 21 kif ukoll il-urisprudenza citata, u tal-5 ta' Lulju 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punti 31 u 32). Għaldaqstant, għall-provvista ta' servizzi bi preżentazzjoni ta' VAT, li jaqgħu ta' t dan l-involvement, il-kumpannija holding imballta hija persuna taxxabbli li tibbenefika minn dritt, għalkemm proporzjonali biss, għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imballsa (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punt 32 u l-urisprudenza citata).

43 F'dan il-każ, mill-proċess għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-ustizzja jirriżulta li l-attività ta' W ma kinitx limitata għall-akkwist u għall-ammont ta' ishma ta' X u ta' Y, iċċa li hija kienet tipprovdi li-ewer sussidjarji tagħha, bi preżentazzjoni ta' servizzi ta' kontabbiltà u ta' estjoni li jikkostitwixxu attività ekonomika fis-sens tad-Direttiva tal-VAT. Konsegwentement, W għandha tiċi kklassifikata bħala persuna taxxabbli, fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT, u tissodisfa l-ewwel waċda mi-ewer kundizzjonijiet imsemmija fil-punt 39 ta' din is-sentenza sabiex tkun tista' tibbenefika minn dritt għal tnaqqis.

44 Fir-rigward tat-tieni waċda minn dawn il-kundizzjonijiet, mill-formulazzjoni tal-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT jirriżulta li d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imballsa jeżistixx li l-oċċetti u tas-servizzi akkwistati mill-persuna taxxabbli għall-bonnijiet tal-operazzjonijiet taxxabbli tagħha.

45 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-ustizzja spjegat li, sabiex id-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input jiċi rrikonoxxut fil-konfront tal-persuna taxxabbli, hija neċessarja, bħala prinċipju, l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn operazzjoni partikolari tal-input u operazzjoni waċda jew numru ta' operazzjonijiet tal-output li jaqgħu d-dritt għal tnaqqis. Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' oċċetti jew ta' servizzi upstream jippreżupponi li l-ispejje sostnuti għall-akkwist tagħhom huma parti mill-elementi kostituttivi tal-prezz tal-operazzjonijiet intaxxati tal-output li jaqgħu dritt għal tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punt 41 u l-urisprudenza citata).

46 Madankollu dritt għal tnaqqis huwa aċċettat ukoll favur il-persuna taxxabbli, anki fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn operazzjoni tal-input partikolari u operazzjoni waċda jew iktar tal-output li jaqgħu dritt għal tnaqqis, meta l-ispejje tas-servizzi inkwistjoni jaqgħu parti mill-ispejje ġenerali ta' din tal-aċċar u jkun, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oċċetti jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovdi. Dawn l-ispejje għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punt 42 u l-urisprudenza citata).

47 Fi-ewer każijiet, huwa neċessarju li l-ispiċa tal-oċċetti jew tas-servizzi upstream tiċi inkorporata rispettivament fil-prezz tal-operazzjonijiet partikolari tal-output jew fil-prezz tal-oċċetti jew tas-servizzi pprovdu mill-persuna taxxabbli fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-3 ta' Lulju 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punt 27 u l-urisprudenza citata).

48 Min-naħa l-oċċra, meta oċċetti jew servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli jkollhom rabta mal-operazzjonijiet eżistenti jew li ma jaqgħux ta' t il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, la jkun hemm b'ir ta' taxxa tal-output u lanqas tnaqqis ta' taxxa tal-input (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 29 u l-urisprudenza citata).

49 Barra minn hekk, il-Qorti tal-ustizzja ppreżiċat li l-eżistenza ta' rabtiet bejn operazzjonijiet

għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-kontenut oġġettiv tagħom. B'mod iktar partikolari, għandhom jittieġdu inkunsiderazzjoni l-irkustanzi kollha li fihom se jkunu l-operazzjonijiet ikkonfermati u li jittieġdu inkunsiderazzjoni biss l-operazzjonijiet li huma oġġettivament marbuta mal-attività taxxabbli tal-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 28 u l-urisprudenza relatata). F'dan is-sens, jien deher li għandu jittieġed inkunsiderazzjoni l-użu effettiv tal-oġġetti u tas-servizzi akkwistati mill-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punt 66) u tar-raġuni esklużiva tal-operazzjoni inkwistjoni, fejn din tal-aħħar għandha titqies li tikkostitwixxi kriterju ta' determinazzjoni tal-kontenut oġġettiv (sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punt 37 u l-urisprudenza relatata).

50 F'dan il-każ, mill-proċess għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li W akkwistat servizzi ta' kalkoli li jikkonfermaw studji statistiċi, l-ippjanar tal-informazzjoni termika u fonika, ta' provvista tal-enerġija kif ukoll ta' konnessjoni man-networks, ta' impriża ġenerali, ta' organizzazzjoni u ta' kummerċjalizzazzjoni sabiex tissodisfa l-obbligi tagħha relatati ma' kontribuzzjonijiet b'ala soġġu lejn is-sussidjarji tagħha.

51 Sabiex W tkun tista' tnaqqas il-VAT immedjat fuq dawn is-servizzi akkwistati upstream, għandha tkun il-qorti tar-rinviju, konformement mal-urisprudenza msemmija fil-punti 45 u 46 ta' din is-sentenza, li għandha tivverifika jekk li l-imsemmija servizzi għandhom rabta diretta u immedjata ma' operazzjonijiet tal-output ta' din il-kumpannija li jagħtu dritt għal tnaqqis, jekk li dawn jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali tagħha b'tali mod li jikkostitwixxu elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li hija tipprovdi.

52 Fir-rigward tal-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet tal-output ta' W, għandu jiġi osservat li s-servizzi akkwistati upstream imsemmija fil-punt 50 ta' din is-sentenza ma jintuaw minn W sabiex tkun tista' toffri s-servizzi tagħha downstream ta' kontabbiltà u ta' eżerċizzju li jinkludu r-reklutażzi u t-tkejjira tal-persunal, ix-xiri ta' materjal, l-istabbiliment tal-kontijiet annwali kif ukoll ir-redazzjoni tad-dikjarazzjonijiet fiskali u l-komunikazzjoni tagħom lill-amministrazzjoni fiskali. Minn dan isegwi li l-ispejjeż imwettqa minn W għall-akkwist tas-servizzi upstream ma jistgħux jitqiesu li jagħmlu parti mill-elementi li jikkostitwixxu l-prezz tas-servizzi tal-output taxxabbli tagħha li jagħtu dritt għal tnaqqis.

53 Fir-rigward tal-punt dwar jekk is-servizzi akkwistati upstream minn W, imsemmija fil-punt 50 ta' din is-sentenza, jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' W, b'tali mod li jkun elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li hija tipprovdi u li għandhom, għalhekk, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika komplessiva tagħha, għandu jiġi osservat li dawn is-servizzi huma suġġetti għal kontribuzzjonijiet ta' W fil-kapaċità tagħha b'ala soġġu fi dan is-sussidjarji X u Y. Kif indika wkoll l-Avukat Ġenerali fil-punt 58 tal-konklużjonijiet tiegħu, dawn għaldaqstant ma humiex spejjeż li huma neċessarji għal W għall-akkwist ta' ishma, iċċa spejjeż li jikkostitwixxu s-suġġett innifsu tal-kontribuzzjoni b'ala soġġu ta' W lis-sussidjarji tagħha. Tali kontribuzzjoni ta' kumpannija holding għall-benefiċċju tas-sussidjarji tagħha, kemm fi flus kif ukoll *in natura*, taqa' ta' t-tliet ta' ishma li, kif jien espost fil-punt 41 ta' din is-sentenza, ma tikkostitwixxix attività ekonomika fis-sens tad-Direttiva tal-VAT u, għaldaqstant, ma tagħtix dritt għal tnaqqis. Ir-raġuni esklużiva tal-operazzjoni inkwistjoni hija kontribuzzjoni b'ala soġġu min-naħa ta' W.

54 Barra minn hekk, meta l-użu effettiv tas-servizzi akkwistati minn W jittieġed inkunsiderazzjoni, għandu jifakkar li W sostniet li dawn is-servizzi kienu jikkostitwixxu kontribuzzjoni b'ala soġġu *in natura* u li, għal dan il-għan, hija kellha tittrasferixxihom mingħajr l-is-sussidjarji tagħha sabiex huma jgħawhom għall-operazzjonijiet tagħom. Il-fatt li dawn is-servizzi huma intiġi sabiex jintuaw mis-sussidjarji ta' W jistabbilixxi rabta diretta mal-

operazzjonijiet ta' dawn is-sussidjarji u jikkonferma l-assenza ta' rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika ta' W. Il-konstatazzjoni li l-imsemmija servizzi għandhom rabta diretta mal-attivitàjiet ta' dawn tal-aħbar ma hijiex imqiegħda inkwistjoni mill-fatt li dawn jidher li jinfetx minn W li s-sussidjarji tagħha, peress li għandu jittieged inkunsiderazzjoni l-użu effettiv tal-istess servizzi.

55 Fil-fatt, kif jindikat fil-punt 38 ta' din is-sentenza, is-sistema ta' tnaqqis hija intiża li teskors għall-kontribuzzjonijiet mill-piż tal-VAT dovuta jew imqiegħda fil-kuntest tal-attivitàjiet ekonomiċi tiegħu kollha. B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-ispejje li huma marbuta mhux mal-operazzjonijiet intaxxati mwettqa mill-persuna taxxabbli, iċċa ma' operazzjonijiet imwettqa minn terz, ma jistgħux jagħtu dritt għal tnaqqis għal din il-persuna taxxabbli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-1 ta' Ottubru 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punt 38). Il-fatt li din l-aħbar evalwazzjoni saret fil-kuntest ta' kawża li ma kinitx tikkonferma kumpannija holding huwa, kuntrarjament għal dak li targumenta W, irrilevanti peress li tikkorrispondi għal regola ġenerali applikabbli għad-dritt għal tnaqqis. Peress li l-użu effettiv tas-servizzi akkwistati minn W juri li huma direttament marbuta mal-operazzjonijiet tal-kumpanniji sussidjarji tagħha, din ir-rabta tipprekludi l-għoti ta' dritt għal tnaqqis minn W għal dawn is-servizzi.

56 Għaldaqstant, il-kontenut oġġettiv tat-tranżazzjoni juri li ma hemmx rabta diretta u immedjata bejn l-ispejje tas-servizzi akkwistati minn W u l-attività ekonomika tagħha. Dawn l-ispejje ma jiffurmawx parti, b'ala spejje ġenerali, mill-elementi li jikkostitwixxu s-servizzi ta' testjoni u ta' kontabbiltà ta' W.

57 Din il-konklużjoni ma tistax titqiegħed inkwistjoni minn l-irkustanza invokata minn W li huwa biss grazzi għall-kontribuzzjonijiet tagħha b'ala soġu li s-sussidjarji tagħha jistgħu jgħommu l-attivitàjiet speċifiċi tagħhom u, għaldaqstant, li jkollhom b'onn is-servizzi ta' kontabbiltà u ta' testjoni tagħha. Fil-fatt, minkejja li dawn idher li jkustanzi se jidher, huma ma jurux rabta diretta u immedjata bejn is-servizzi li huma s-suġġett ta' dawn il-kontribuzzjonijiet u l-attività ekonomika ta' W. L-għan tal-akkwist tas-servizzi upstream kien li tkun permessa kontribuzzjoni b'ala soġu li ma tistax titqies li hija operazzjoni li għandha r-raġuni esklużiva u diretta tagħha fl-attività ekonomika ta' W, jiġifieri l-provvista lis-sussidjarji tagħha ta' servizzi ta' kontabbiltà u ta' testjoni suġġetti għall-VAT.

58 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jeżiet li r-risposta għall-ewwel domanda tkun li l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 167 ta' din id-direttiva, għandu jiġi interpretat fis-sens li kumpannija holding, li twettaq operazzjonijiet tal-output taxxabbli favur sussidjarji ma għandhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input b'rabta ma' servizzi li hija takkwista mingħand terzi u li hija ttiprovdi lis-sussidjarji bi skambju tal-għoti ta' sehem fil-benefiċċji ġenerali, meta, l-ewwel, is-servizzi upstream akkwistati ma jkollhomx rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet tal-kumpannija holding innifisha iċċa jkollhom rabta mal-attivitàjiet fil-parti kbira eżenti tas-sussidjarji, it-tieni, dawn is-servizzi ma jiġux inklużi fil-prezz tal-operazzjonijiet taxxabbli mwettqa favur sussidjarji u, it-tielet, l-imsemmija servizzi ma jagħmlux parti mill-ispejje ġenerali tal-attività ekonomika nnifisha tal-kumpannija holding.

Fuq it-tieni domanda

59 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għall-ewwel domanda, ma hemmx iktar lok li tingħata risposta għat-tieni domanda.

Fuq l-ispejje

60 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejje. L-ispejje sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-

imsemmija partijiet, ma jistgħux jittallu lura.

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

L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, moqri flimkien mal-Artikolu 167 ta' din id-direttiva,

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

kumpanija holding, li twettaq operazzjonijiet tal-output taxxabbli favur sussidjarji ma għandhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input b'rabta ma' servizzi li hija takkwista mingħand terzi u li hija tipprovdi lis-sussidjarji bi skambju tal-għoti ta' sehem fil-benefiċċji ġenerali, meta, l-ewwel, is-servizzi upstream akkwistati ma jkollhomx rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet tal-kumpanija holding innifisha iċ-ċhe jkollhom rabta mal-attivitajiet fil-parti l-kbira eżenti tas-sussidjarji, it-tieni, dawn is-servizzi ma jiġux inklużi fil-prezz tal-operazzjonijiet taxxabbli mwettqa favur sussidjarji u, it-tielet, l-imsemmija servizzi ma jagħmlux parti mill-ispejje ġenerali tal-attività ekonomika nnifisha tal-kumpanija holding.

Firem

* Lingwa tal-kawża: il-ġermaniż.