

Edizzjoni Provviżorja

KONKLUŻJONIJET TAL-AVUKATA ĠENERALI

MEDINA

ippreżentati fis-27 ta' Jannar 2022(1)

Kawża C-269/20

Finanzamt T

vs

S

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

(Talba għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Gruppi tal-VAT – Nomina ta' membru ta' grupp tal-VAT b'ala l-persuna taxxabli – Provvisti interni fi dan il-grupp tal-VAT – Provvisti minn membru ta' grupp tal-VAT li hija fondazzjoni nazzjonali rregolata bid-dritt pubbliku – Provvisti ta' servizzi mwettqa bla kumpens – Twettiq ta' attività sovrana flimkien ma' attività ekonomika)

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja) tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 4(4) u l-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE (2) u saret fil-kuntest ta' azzjoni bejn "S", fondazzjoni nazzjonali rregolata bid-dritt pubbliku, u l-Finanzamt T (l-Uffiċċju tat-Taxxa, T, il-Ġermanja; iktar 'il quddiem il-"Finanzamt"). It-tliet tirrigwarda: l-ewwel, in-nomina ta' S (*qua* r-rwol tagħha b'ala kumpannija li teherġita kontroll), flimkien mal-kumpannija li tipprovdi s-servizzi ta' tindif tagħha, b'ala persuna taxxabli unika għall-finijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT); u t-tieni, il-kwistjoni dwar jekk il-provvista ta' servizzi bla kumpens għal għan li jaqsa fil-qasam tal-attività li S twettaq b'mod sovrani (u imposta fuqha fl-eherġizzju ta' awtorità pubblika) tistax tkun suġġetta għall-VAT skont il-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) ta' din id-direttiva.

2. Dawn il-konklużjonijiet għandhom jinqraw flimkien mal-konklużjonijiet paralleli tiegħi fil-Kawża C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie ippreżentati fit-13 ta' Jannar 2022, b'mod partikolari għaliex l-ambitu tal-ewwel domanda magħmula mill-Ġermanja Awla tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) f'dik il-kawża jikkorrispondi mal-ewwel domanda magħmula mill-Ġermanja tal-Awla ta' dik il-qorti fil-Kawża C-141/20.

I. Il-kuntest ġuridiku

3. Is-Sitt Direttiva ġiet issostitwita, mill-1 ta' Jannar 2007, bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE

(3). *Ratione temporis* is-Sitt Direttiva tibqa' applikabbli fil-kaw?a prin?ipali.

4. L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva kien jipprevedi li “Dawn li ?ejjin g?andhom ikunu so??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud: 1. il-provvista ta' o??etti u servizzi mag?mula bi ?las fit-territorju tal-pajji? minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali”.

5. L-Artikolu 4 ta' din id-direttiva kien jipprevedi:

“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-ri?ultati ta' dik l-attività.

[...]

4. L-u?u tal-fra?i 'b'mod indipendenti' fil-paragrafu 1 g?andha teskludi mit-taxxa persuni mpjegati jew persuni o?ra sakemm huma jkunu marbutin ma' min jimpjega b'kuntratt ta' impjieg jew b'kull irbit legali ie?or li jo?loq ir-relazzjoni ta' bejn min jimpjega u impjegat dwar kondizzjonijiet ta' xog?ol, ?las u responsabbiltà ta' min jimpjega.

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

5. Stati, awtoritajiet governattivi re?jonali u lokali u korpi o?ra regolati bid-dritt pubbliku m'g?andhomx jitqiesu b?ala persuni taxxabbli fir-rigward ta' l-attivitajiet jew operazzjonijiet li huma jag?mlu b?ala awtoritajiet pubbli?i, ukoll meta ji?bru drittijiet, tariffi, kontribuzzjonijiet jew ?lasijiet marbuta ma' dawn l-attivitajiet jew operazzjonijiet.

I?da meta jid?lu biex jag?mlu dawn l-attivitajiet, huma g?andhom jitqiesu taxxabbli fir-rigward ta' dawn l-attivitajiet jew operazzjonijiet, billi jekk jitqiesu b?ala persuni mhux taxxabbli dan iwassal g?al distorzjoni sinifikanti tal-kompetizzjoni.

F'kull ka?, dawn il-korpi g?andhom jitqiesu b?ala taxxabbli fir-rigward ta' l-attivitajiet imsemmija fil-lista li hemm fl-Anness D, i?da li l-attivitajiet ma jkunux tant ?g?ar li ma jkollhomx g?alfejn jitqiesu.

Stati Membri jistg?u iqisu attivitajiet ta' dawn il-korpi li jkunu e?enti bl-Artikolu 13 jew 28 b?ala attivitajiet li huma jag?mlu b?ala awtoritajiet pubbli?i.”

6. Il-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2)(b) tas-Sitt Direttiva kien jipprevedi li dawn li ?ejjin g?andhom jitqiesu b?ala provvisti ta' servizzi bi ?las:

“il-provvista ta' servizzi mag?mula ming?ajr ?las minn persuna taxxabbli g?all-u?u privat tag?ha jew g?all-persunal tag?ha jew b'mod iktar ?enerali g?al skopijiet barra daww tan-negozju tieg?u.”

II. Il-fatti li wasslu g?at?tilwima fil-kaw?a prin?ipali u d?domandi preliminari mag?mula

7. “S”, ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, hija fondazzjoni ?ermani?a rregolata bid-dritt pubbliku u l-isponsor ta' università, li topera *inter alia* skola universitarja tal-medi?ina. Hija persuna taxxabbli u ttipprovdi servizzi bi ?las (kura tal-pazjent). Fl-istess ?in, b?ala persuna ?uridika rregolata bid-dritt pubbliku, hija twettaq inkarigi b'mod sovrani (it-tag?lim tal-istudenti) li fir-rigward tag?hom ma titqiesx persuna taxxabbli.

8. “S” hija l-kumpannija omm tal-grupp tat-taxxa (“*Organträgerin*”), kemm tal-iskola universitarja tal-medi?ina kif ukoll ta' U-GmbH. S hija su??etta g?all-VAT fir-rigward tal-attivitajiet ekonomi?i li twettaq bi ?las, filwaqt li hija e?entata mill-VAT fir-rigward tal-attivitajiet li twettaq fl-

e?er?izzju tas-setg?at tag?ha b?ala awtorità pubblika.

9. Skont il-provi li ma humiex ikkontestati tal-Finanzamt, S hija l-kumpannija li te?er?ita kontroll ta' U-GmbH. U-GmbH pprovdiet lil S b'servizzi ta' tindif, i?jene u ?asil ta' ?wejje? u servizzi ta' trasport lill-pazjenti. Is-servizzi ta' tindif ta' U-GmbH kienu pprovduti fil-bini ta' S, ji?ifieri, fil-kumpless kollu ta' bini okkupat mill-iskola universitarja tal-medi?ina, li jinkludi, minbarra l-kmamar tal-pazjenti, kuriduri u swali tal-operazzjonijiet, kmamar tal-lek?ers u laboratorji. Filwaqt li l-ispazju tal-isptar huwa ddedikat g?all-kura tal-pazjenti u jaqa' fil-qasam tal-attivitajiet ekonomi?i ta' S, il-kmamar tal-lek?ers, il-laboratorji u l-bqija huma u?ati g?at-ta?ri? tal-istudent u, konsegwentement, jaqg?u fil-qasam ta' attivitajiet imwettqa minn S b?ala awtorità pubblika.

10. Il-proporzjon tas-superfi?ji totali li g?andu jtnaddaf u li huwa ddedikat g?al attivitajiet imwettqa minn awtorità pubblika ammonta g?al 7.6 %. G?as-servizzi ta' tindif kollha pprovduti lil S, U-GmbH ir?eviet somma totali ta' EUR 76 085.48 g?as-sena inkwistjoni (2005). Fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT li jirrigwardaw l-attivitajiet medi?i tal-università, S qieset is-servizzi kollha pprovduti lilha minn U-GmbH b?ala servizzi interni mhux taxxabbli pprovduti fil-kuntest ta' entità unika g?all-finijiet tat-taxxa (grupp tal-VAT).

11. Il-Finanzamt kien tal-fehma, f'kont tat-taxxa rettifikattiv g?all-2005 (konsegwenti g?al awditu estern), li l-operazzjonijiet ta' S iffurmaw impri?a unika li g?aliha g?andha ti?i ppre?entata dikjarazzjoni tal-VAT unika, u, konsegwentement, kellu jin?are? kont ta-taxxa wie?ed biss. F'dan ir-rigward, il-Finanzamt kien tal-fehma li s-servizzi ta' tindif pprovduti minn U-GmbH lil S fir-rigward tal-attivitajiet tag?ha b?ala awtorità pubblika kienu pprovduti f'entità unika g?all-finijiet tat-taxxa (grupp tal-VAT). Is-servizzi ta' tindif kienu ta' sostenn g?al attività, li kienet "minbarra [dik] tan-negozju [tag?ha]" u g?alhekk i?eneraw, fil-ka? ta' S, benefi?ji *in natura* fis-sens tal-punt 2 ta' paragrafu 3(9a) tal-Umsatzsteuergesetz (il-Li?i dwar it-Taxxa fuq il-Valur Mi?jud, iktar il-quddiem l-"UStG") (li jittrasponi l-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva). Min?abba li r-remunerazzjoni totali g?as-servizzi ta' tindif ipprovduti minn U-GmbH lil S ammontat g?al EUR 76 065.48 matul is-sena inkwistjoni, il-Finanzamt kien tal-fehma, fid-dawl tal-fatt li l-proporzjon tas-superfi?ji allokat g?al attivitajiet imwettqa minn S b?ala awtorità pubblika li ammonta g?al 7.6 % tas-superfi?ji totali mnaddfa, li l-ammont ta' EUR 5 782.50 kien jikkorrispondi g?at-tindif ta?-?oni u?ati g?al attivitajiet ta' awtorità pubblika. Wara tnaqqis ta' qlig? u mar?ini kummer?jali, li huwa evalwa g?al EUR 525.66, il-Finanzamt stabbilixxa l-ammont taxxabbli g?al benefi?ji *in natura* g?al EUR 5 257 u g?alhekk ?ied it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? bi EUR 841.12.

12. L-o?tezzjoni ta' S g?al dan il-kont kienet mi?uda minn dan l-istess Finanzamt. Fil-pro?eduri tal-ewwel istanza quddiem in-Niedersächsisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi, Niedersachsen, il-?ermanja), madankollu, dik il-qorti laqg?et l-appell ta' S. Fil-fehma ta' dik il-qorti, ma kienx hemm dubju li S b?ala l-kumpannija li te?er?ita kontroll u U-GmbH b?ala l-kumpannija kkontrollata kienu jikkostitwixxu entità unika g?all-finijiet tat-taxxa (grupp tal-VAT). Dan il-grupp tal-VAT estenda wkoll g?all-attivitajiet ta' S imwettqa b?ala awtorità pubblika. Il-kundizzjonijiet g?all-e?istenza ta' benefi?ji *in natura* fis-sens tal-punt 2 tal-paragrafu 3(9a), tal-UStG ma kinux issodisfatti.

13. Id-de?i?joni tar-rinviju rri?ultat fil-kuntest ta' appell fuq punt ta' li?i (Revi?joni) ippre?entat mill-Finanzamt T fil-kaw?a prin?ipali quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi).

14. Fil-kuntest ta' din l-azzjoni, il-?ames Awla tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“(1) L-awtorizzazzjoni prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva [...] tippermetti lill-Istati Membri jqisu flimkien, b?ala persuna taxxabbli wa?da, persuni stabbiliti fit-territorju tag?hom li, g?alkemm legalment indipendenti, huma marbutin strettament ma' xulxin

permezz ta' rabtiet finanzjarji, ekonomi?i u organizzattivi, b'mod li:

(a) I-ipro?essar b?ala persuna taxxabli ise?? fil-ka? ta' wa?da minn dawn il-persuni li tkun persuna taxxabli g?at-tran?azzjonijiet kollha mwettqa minn dik il-persuna, jew

(b) li l-ipro?essar b?ala persuna taxxabli jkollu ne?essarjament – u g?alhekk ukoll bir-riskju li ji??arrab telf sinjifikattiv mid-d?ul mit-taxxa – iwassal g?al grupp tal-VAT distint mill-persuni relatati mill-qrib u li jikkostitwixxi entit? fittizja li g?andha titwaqqaf spe?ifikament g?all-finijiet tal-VAT?

(2) Fil-ka? li r-risposta g?all-punt a) tal-ewwel domanda tkun fl-affermattiv, mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea li tirrigwarda skopijiet barra dawk tan-negozju skont l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva [...] (Sentenza tat-12 ta' Frar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C?515/07, EU:C:2009:88), jirri?ulta li fir-rigward ta' persuna taxxabli

(a) li, minn na?a, twettaq attivit? ekonomika billi tipprovdi servizzi bi ?las fis-sens tal-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva u

(b) li, min-na?a l-o?ra, fl-istess ?in te?er?ita attivit? relatata mal-e?er?izzju impsost fuqha ta' awtorit? pubblika (attivit? sovrana), li g?aliha ma titqiesx b?ala persuna taxxabli skont l-Artikolu 4(5) ta' din id-direttiva,

il-provvista ta' servizz bla ?las mill-qasam tal-attivit? ekonomika tag?ha lejn i?-?ona tal-attivit? sovrana tag?ha ma tkunx taxxabli skont [il-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva]?"

III. Anali?i

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

1. *Fuq l?ewwel domanda*

15. Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi lil Stat Membru mill-i jinnomina, b?ala persuna taxxabli g?all-finijiet tal-VAT, mhux lill-grupp tal-VAT innifsu ("*Organkreis*") i?da lil membru spe?ifiku ta' dan il-grupp, ji?ifieri l-kumpannija li te?er?ita kontroll ("*Organtr?ger*").

16. Il-Gvern ?ermani? jissottometti argumenti fuq l-ewwel domanda simili g?al dawk li huwa qajjem fil-Kaw?a parallela C?141/20 (4). Essenzjalment, huwa jsostni li l-g?a?la g?all-Istati Membri, prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, sabiex jitqiesu b?ala persuna taxxabli unika, dawk il-persuni stabbiliti fit-territorju tag?hom li, g?alkemm legalment indipendenti, huma marbutin strettament ma' xulxin permezz ta' rabtiet finanzjarji, ekonomi?i u organizzattivi, tista' ti?i e?er?itata b'tali mod li l-ipro?essar b?ala persuna taxxabli unika tirrigwarda (biss) lil wa?da minn dawn il-persuni (ji?ifieri, il-kumpannija li te?er?ita kontroll), li hija persuna taxxabli g?at-tran?azzjonijiet kollha ta' dawn il-persuni.

17. Fl-anali?i tag?ha tal-ewwel domanda mag?mula, il-Kummissjoni tqajjem l-istess argumenti li hija ssottomettiet fil-Kaw?a parallela C?141/20. Essenzjalment, hija tissottometti li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jipprekludi dispo?izzjonijiet nazzjonali li jistipulaw li l-kumpannija li te?er?ita kontroll biss tal-grupp tal-VAT issir il-persuna taxxabli tal-grupp, g?all-esklu?joni tal-membri l-o?rajn.

2. *Fuq it?tieni domanda*

18. Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk, fil-każ ta' entità li twettaq, l-ewwel, attivitajiet ekonomiċi li għalihom hija persuna taxxabbli u, it-tieni, attivitajiet li hija twettaq fl-eżerċizzju ta' setgħat pubbliċi, li fir-rigward tagħhom hija eżentata mill-VAT skont l-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva, il-provvista, bla preżiż, ta' servizzi fil-qasam tal-attività ekonomika tagħha u intiża għal-żona ta' attività tagħha b'ala awtorità pubblika tistax tkun taxxabbli skont l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva.

19. Il-Gvern Germani jikkunsidra li din id-domanda għandha tingħata risposta fl-affermattiv. Dan il-gvern jissottometti, essenzjalment, li, fil-każ ta' persuna taxxabbli li, minn naħa, twettaq attività ekonomika u għalhekk tipprovdni servizzi bi preżiż fis-sens tal-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva u li twettaq, fl-istess waqt, attività b'ala awtorità pubblika, li fir-rigward tagħha ma titqiesx li hija persuna taxxabbli skont l-Artikolu 4(5) ta' din id-direttiva, il-provvista, bla preżiż, ta' servizz fil-qasam tal-attività ekonomika ta' din il-persuna taxxabbli tista' tkun sużżettata għal taxxa skont il-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva.

20. B'mod partikolari, il-Gvern Germani jissottometti li, għall-kuntrarju tal-approva segwit skont l-intestatura tal-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, b'onnijiet "mhux ekonomiċi" għandhom jitqiesu li huma koperti bil-kliem "għal skopijiet barra dawk tan-negozju" fis-sens tal-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva u għandhom għalhekk jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni.

21. F'dan ir-rigward, dan il-gvern isostni li l-approva tiegħu ma huwiex kontradett mill-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fuq il-kunċett ta' "skopijiet barra dawk tan-negozju" f'sentenzi li jikkonfermaw il-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) moqri flimkien mal-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva (5).

22. Fl-alternattiva, fil-każ li tassazzjoni tal-benefiċċju *in natura* ma hijiex permessa skont il-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, il-Gvern Germani jissottometti li din it-tassazzjoni hija, fi kwalunkwe każ, iġġustifikata fir-rigward tas-servizzi pprovduti fil-kuntest ta' attivitajiet li jaqgħu fi dawl il-qasam mhux ekonomiku ta' entità, b'ala S, skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 6(2) ta' din id-direttiva, li skontha l-Istati Membri għandhom l-għajla li jidderogaw mid-dispożizzjonijiet ta' din id-direttiva.

23. Skont il-Kummissjoni, ma hemm l-ebda b'onn li tingħata risposta għat-tieni domanda sabiex tingħata risposta li tkun utli għall-qorti tar-rinviju sabiex issolvi l-każ fil-kawża prinċipali.

B. Evalwazzjoni

24. Hemm żewġ kwistjonijiet prinċipali għall-Qorti tal-Ġustizzja f'din il-kawża: (i) il-kwistjoni dwar min għandu jkun innominat b'ala l-persuna taxxabbli ta' grupp tal-VAT, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva (l-ewwel domanda magħmula); u (ii) kif għandhom jiġu pprovaessati l-provvisti ta' persuna ġuridika li topera kemm fil-qasam pubbliku kif ukoll fil-qasam privat, għall-finijiet tal-VAT, meta din il-persuna tiffirma entità unika għall-finijiet tat-taxxa (grupp tal-VAT) ma' persuna oħra. B'mod partikolari, il-kwistjoni hija jekk servizzi ta' tindif ipprovduti minn membru ta' grupp tal-VAT lil korp irregolat bid-dritt pubbliku li l-attivitajiet tiegħu ma humiex taxxabbli — korp li, min-naħa tiegħu, huwa membru u l-kumpannija li teżerċita kontroll ta' dan il-grupp tal-VAT — jikkostitwixxux: (a) provvisti interni mhux taxxabbli fil-kuntest ta' dan il-grupp tal-VAT; jew (b) provvista mwettqa "bla preżiż" (benefiċċji *in natura*), li fir-rigward tagħha l-VAT kienet pagabbli (it-tieni domanda magħmula).

1. Fuq l-ewwel kwistjoni (l-ewwel domanda preliminarj magħmula)

25. L-ewwel domanda preliminari magħmula tikkonferma n-nomina tal-persuna taxxabbli unika fil-kuntest ta' grupp tal-VAT skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva. Din id-domanda tikkorrispondi, essenzjalment, mal-ewwel domanda preliminari magħmula fil-Kawża parallela C-141/20.

26. Fil-konklużjonijiet paralleli tiegħi f'dik il-kawża, jiena spjegajt essenzjalment li: (i) il-membri ta' grupp tal-VAT ma jgħoddx l-istatus tagħhom b'ala "persuna taxxabbli" sakemm il-membri tal-grupp tal-VAT ma jgħoddx milli jwettqu attivitajiet ekonomiċi b'mod indipendenti; (ii) meta l-Istati Membri jeżerċitaw l-għajra mogħtija lilhom permezz tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva u meta huma jistabbilixxu qerbi kundizzjonijiet u modalitajiet għall-gruppi tal-VAT, huma ma jistgħux ibiddlu b'mod fundamentali n-natura tal-kuntest ta' grupp tal-VAT u l-għajra ta' din id-dispożizzjoni. B'rieda ma' dan, meta jittrasponu din id-direttiva u meta jiddefinixxu l-arranġamenti li jagħtu effett lid-drittijiet li l-gruppi tal-VAT u persuni jistgħu jissiltu mill-Artikolu 4(4), il-leġiżlazzjoni tal-Istati Membri ma jistax ikollha l-effett li għad lil qerbi gruppi tal-VAT u persuni, li mill-bqija jissodisfaw ir-rekwiżiti relatati skont is-Sitt Direttiva, mill-benefiċċju ta' dawn id-drittijiet (li huwa, fil-fatt, il-każ għall-persuni inkwistjoni fil-kawża preżenti u għall-dawk fil-Kawża C-141/20); (iii) l-għajriet li jridu jintlaqu mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) huma ta' prevenzjoni ta' prattiki jew aġir abbużivi u ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' frodi fiskali u sabiex jiġu ssimplifikati operazzjonijiet amministrattivi billi jiġu eżentati tranżazzjonijiet fi dan il-grupp mill-VAT.

27. B'ala riżultat, jiena kkonkludejt f'dawk il-konklużjonijiet li din id-dispożizzjoni tas-Sitt Direttiva għandha tkun interpretata fis-sens li: (i) *tippermetti* lil persuni relatati mill-qrib, li huma membri ta' grupp tal-VAT, li jiġu ttrattati b'ala persuna taxxabbli unika għall-finijiet tal-obbligi tal-VAT; i) da fl-istess fin fis-sens li (ii) *tipprekludi* leġiżlazzjoni ta' Stat Membru (b'all-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq id-Dwul mill-Bejgħ), li tinnomina biss lill-membru li jeżerċita kontroll fuq il-grupp – li jkollu l-maġġoranza tad-drittijiet tal-vot u li jkollu sehem maġġoritarju fil-kumpannija kkontrollata fil-grupp ta' persuni taxxabbli – b'ala r-rappreżentant tal-grupp tal-VAT u l-persuna taxxabbli ta' dan il-grupp, bl-esklużjoni tal-membri l-oħra tal-grupp.

28. L-istess konklużjoni hija applikabbli f'din il-kawża, sa fejn id-dispożizzjoni rilevanti tad-dritt ġermaniż inkwistjoni hija l-istess b'ala dik fil-Kawża C-141/20 (jiġifieri, punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-UStG).

29. Kif nispjega fil-konklużjonijiet paralleli, inqis li d-dispożizzjoni indikata preżedement tal-UStG tmur manifestament lil hinn minn simplifikazzjoni ta' tassazzjoni ta' kumpanniji li huma marbuta billi tipprovdi li l-kumpannija li teżerċita kontroll tikkostitwixxi l-persuna taxxabbli. Dan l-abbozzar tal-UStG jinjora, l-ewwel, il-personalità ġuridika indipendenti tal-kumpanniji marbuta u, it-tieni, l-ispejfiċitajiet potenzjali tagħhom b'ala korpi pubbliċi (b'all-fondazzjoni S fil-kawża prinċipali). Barra minn hekk, id-dispożizzjoni indikata iktar 'il fuq tal-UStG tirrestrinġi l-libertà tal-iskema ta' arranġament ta' raggruppament tat-taxxa (grupp tal-VAT) li jiġi nnominat rappreżentant tiegħu.

30. Kif ġie ddikjarat mill-Kummissjoni, l-għajra tas-simplifikazzjoni amministrattiva segwita mill-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva huwa sabiex tiġi nnominata, għall-finijiet ta' relazzjonijiet mal-awtoritajiet tat-taxxa, il-persuna taxxabbli li għandha tissottometti dikjarazzjoni tat-taxxa u tallas il-VAT. F'dan ir-rigward, il-grupp tal-VAT, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, joġloq persuna taxxabbli unika responsabbli għas-sottomissjoni tad-dikjarazzjoni tat-taxxa għall-grupp mingħajr, madankollu, ma titneħħa r-responsabbiltà tat-taxxa tal-membri tal-grupp.

31. S, il-fondazzjoni ġermaniża rregolata bid-dritt pubbliku, u l-kumpannija U-GmbH kienu marbuta ma' xulxin b'ala entità unika għall-finijiet tat-taxxa (grupp tal-VAT).

32. Il-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-UStG jipprevedi li persuna ?uridika (il-kumpannija kkontrollata) li tiffirma parti min-negozju ta' persuna o?ra (il-kumpannija li te?er?ita kontroll) min?abba rabtiet finanzjarji, ekonomi?i u organizzattivi *ma twettaqx l-attività ekonomika tag?ha b'mod indipendenti*. Fid-dritt ?ermani?, il-kumpannija kkontrollata, li, meqjusa b'mod awtonomu, hija persuna taxxabli, fl-a??ar mill-a??ar titqies b?ala parti mill-kumpannija li te?er?ita kontroll (simili g?al sussidjarja) min?abba dawn ir-rabtiet.
33. Din il-kunsiderazzjoni g?andha riperkussjonijiet kemm fuq l-attivitajiet imwettqa bejn il-kumpannija kkontrollata u l-kumpannija li te?er?ita kontroll, kif ukoll fuq l-attivitajiet imwettqa minn dawn il-kumpanniji g?al terzi; ma hijiex il-kumpannija kkontrollata, i?da l-kumpannija li te?er?ita kontroll li titqies, mid-dritt ?ermani?, li hija l-persuna taxxabli responsabbli g?all-VAT fuq dawn it-tran?azzjonijiet.
34. Nirreferi pre?entement g?all-konkluzjonijiet tieg?i fil-Kaw?a parallela C?141/20 (punti 71 sa 80), fejn nag?ti e?empju prattiku, li juri g?alfejn il-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-UStG jikkostitwixxi traspozizzjoni ?baljata tas-Sitt Direttiva.
35. Kif ?ie ddikjarat mill-Kummissjoni, fis-sitwazzjoni fattwali tal-ka? fil-kaw?a prin?ipali, il-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-UStG iqajjem problemi addizzjonali skont is-Sitt Direttiva. F'din il-kaw?a, S, il-kumpannija li te?er?ita kontroll, hija awtorità pubblika li twettaq attivitajiet li w?ud minnhom huma taxxabli u o?rajn ma humiex. Il-kumpannija kkontrollata, U-GmbH, tipprovdi servizzi ta' tindif li huma su??etti g?all-VAT, kemm g?all-attivitajiet taxxabli tal-awtorità pubblika kif ukoll g?all-attivitajiet mhux taxxabli ta' din l-awtorità stess. Min?abba l-applikazzjoni tal-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-UStG, peress li l-kumpannija kkontrollata ma g?adhiex meqjusa persuna taxxabli i?da pjuttost b?ala sempli?i sussidjarja, hija ma tistax iktar to?ro? fattura g?all-VAT fir-rigward tal-attivitajiet tag?ha li mill-bqija huma taxxabli.
36. Jiena nqis li, b?ala kontribwenti indipendenti, il-kumpannija ta' tindif U-GmbH ni??let fid-dikjarazzjoni tat-taxxa tag?ha l-VAT pagabbli fir-rigward tas-servizzi pprovduti kemm g?all-attivitajiet taxxabli kif ukoll g?all-attivitajiet mhux taxxabli ta' S. Fil-fatt, din l-awtorità pubblika ma tistax tnaqqas il-VAT pagabbli fuq servizzi pprovduti g?all-finijiet tal-attivitajiet tag?ha mhux taxxabli (6).
37. Id-dikjarazzjoni tal-VAT ippre?entata g?all-grupp tal-VAT g?andha tkun aggregazzjoni tad-dikjarazzjonijiet tal-VAT individwali ta' kull membru tal-grupp. G?alhekk, ma g?adux ne?essarju li l-provvista ta' servizzi skont l-Artikolu 6(2)(b) tas-Sitt Direttiva tidda??al separatament fil-kontijiet, g?aliex is-servizzi korrispondenti huma pprovduti b?ala benefi??ji *in natura*. Konsegwentement, jekk il-kumpannija ta' tindif titqies, g?all-finijiet tad-dritt ?ermani?, b?ala sussidjarja tal-awtorità pubblika, il-VAT relatata mal-prodotti mixtrija g?all-finijiet tal-provvista tas-servizzi ta' tindif tag?ha g?andha tkun proporzjonali g?all-attivitajiet mhux ekonomi?i tal-awtorità pubblika.
38. Isegwi li d-dispozizzjonijiet ?ermani?i ma jikkostitwixxux sempli?ement simplifikazzjoni, huma jo?olqu pi? tat-taxxa addizzjonali g?all-persuni u g?all-gruppi tal-VAT u huma inkompatibbli mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva.
39. Jekk ir-responsabbiltà fiskali esklu?iva tal-kumpannija li te?er?ita kontroll g?all-kumpanniji kkontrollati, skont il-punt 2 tal-paragrafu 2(2) tal-UStG, hija prekluziva g?aliex hija tikser id-dritt tal-Unjoni, il-kumpanniji kkontrollati g?andhom i?all-suq tat-taxxa fuq it-tran?azzjonijiet tag?hom.
40. Kif osservat il-qorti tar-rinviju (7), jekk tintla?aq il-konkluzjoni li ma hemm l-ebda “*Organschaft*” (skema ta' grupp tal-VAT) bejn S (il-kumpannija li te?er?ita kontroll) u U-GmbH (il-kumpannija kkontrollata), U-GmbH tkun me?tie?a li t?allas il-VAT fuq l-attivitajiet li hija twettaq,

pere?empju, g?al awtorità pubblika jew g?al impri?i o?rajn li ma jgawdux minn xi dritt g?al tnaqqis.

41. Finalment, nixtieq nindirizza – kif il-kummentarju akkademiku ddikjara – il-formulazzjoni kemxejn sorprendenti (8) tal-ewwel domanda preliminari mag?mula u tad-de?i?joni tar-rinviju, sa fejn il-qorti tar-rinviju (il-?ames Awla tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi)) tav?a kontra r-risposta fl-affermattiv (b) g?all-ewwel domanda preliminari (ji?ifieri, ir-risposta li jiena qieg?da nipproponi f’dawn il-konklu?jonijiet), “bir-riskju li ji??arrab telf sinjifikattiv mid-d?ul mit-taxxa” u g?alix “ir-risposta g?all-ewwel domanda ma hijiex ta’ importanza kbira biss g?all-kaw?a inkwistjoni i?da wkoll g?ad-d?ul mit-taxxa fil-?ermanja” u “ir-risposta g?al [din id-]domanda fl-alternattiva (b) jkollha riperkussjonijiet sinjifikattivi f’termini ta’ taxxa”.

42. Huwa bi??ejjed li jing?ad li, g?al diversi snin, ?ew espressi dubbi kunsiderevoli dwar il-kompatibbiltà tas-sistema tal-grupp tal-VAT ?ermani?a (“*Organschaft*”) mas-Sitt Direttiva fil-?urisprudenza nazzjonali, fil-?urisprudenza tal-Unjoni (pere?empju, fis-sentenza tas?16 ta’ Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrts (C?108/14 u C?109/14, EU:C:2015:496)) u f’kummentarju akkademiku (9). G?alhekk, il-?ermanja kellha ?mien suffi?jenti sabiex tie?u passi biex tirrimedja l-problemi identifikati fir-rigward tal-iskema tag?ha tal-grupp tal-VAT). Fi kwalunkwe ka?, Stat Membru ma jistax jibqa’ immobbli u jinjora tali ?urisprudenza u tali kummentarju akkademiku sabiex sussegwentement jargumenta li jekk il-Qorti tal-?ustizzja tidde?iedi li l-le?i?lazzjoni tieg?u hija inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, huwa ser i?arrab telf sinjifikattiv mid-d?ul mit-taxxa (10). Fi kwalunkwe ka?, fil-fatt, tal-inqas di?a ttie?du xi passi konkreti fid-direzzjoni t-tajba, lejn ir-riforma tal-iskema tal-grupp tal-VAT) fil-?ermanja (11).

43. G?alhekk, inqis li l-ewwel domanda preliminari mag?mula g?andha ting?ata risposta, essenzjalment, skont l-alternattiva b), ji?ifieri, li l-awtorizzazzjoni mog?tija lill-Istati Membri fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva g?andha ti?i e?er?itata b’tali mod li l-ipro?essar ta’ persuna taxxabbli unika g?andu jwassal g?al grupp tal-VAT separat mill-persuni li huma marbuta mill-qrib, u li jikkostitwixxi entità fittizja spe?ifikament g?all-finijiet tal-VAT.

2. *Fuq it?tieni kwistjoni (it?tieni domanda preliminari mag?mula)*

44. Il-qorti tar-rinviju issu??ettat ir-risposta g?at-tieni domanda preliminari mag?mula g?all-kundizzjoni ta’ risposta po?ittiva g?all-ewwel domanda preliminari (12) u, fl-istess ?in, hija eskcludiet il-possibbiltà li l-entità unika ?ermani?a g?all-finijiet tat-taxxa titqies kompatibbli mas-Sitt Direttiva fil-ka? li l-ewwel domanda ting?ata risposta fin-negattiv. Isegwi li, min?abba r-risposta proposta tieg?i g?all-ewwel domanda preliminari, ir-risposta g?at-tieni domanda hija ipotetika u ma hijiex ne?essarja sabiex tinstab soluzzjoni g?all-ka? fil-kaw?a prin?ipali.

45. Madankollu, g?all-grazzja tal-kompletezza, ser nag?mel il-kummenti li ?ejjin dwar it-tieni domanda mag?mula.

46. Permezz ta’ din id-domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi (13), essenzjalment, jekk, fil-ka? tal-kaw?a prin?ipali, S (b?ala awtorità pubblika) tistax tkun taxxabbli skont l-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva.

47. L-ewwel, fis-sentenza tat?12 ta’ Frar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88, punt 38; imsej?a wkoll is-“sentenza VNLTO”), il-Qorti tal-?ustizzja g?amlitha ?ara li “[l-punt (a) tal-ewwel sentenza ta]l-Artikolu 6(2)[...] [tas-Sitt] Direttiva mhuwiex inti? li jistabbilixxi regola li abba?i tag?ha tran?azzjonijiet li jaqg?u barra mill-kamp ta’ applikazzjoni tas-sistema tal-VAT [b?al tran?azzjonijiet mhux ekonomi?i (14)] jistg?u jitqiesu li twettqu ‘g?al skopijiet o?ra barra dawk’ tan-negożju skont din id-dispo?izzjoni. Fil-fatt, tali interpretazzjoni jkollha l-effett li xxejjen is-sens tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva”.

48. Inqis li din il-kunsiderazzjoni hija applikabbli *mutatis mutandis* fir-rigward tal-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva.
49. It-tieni, għandu jifhem li tal-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva jikkonferma biss tranżazzjonijiet li saru “mingħajr las”, li għandhom jtgħid b’ala provvisti li saru bi las għall-finijiet tal-VAT (15).
50. Madankollu, mid-deċiżjoni tar-rinviju jsegwi li, fil-każ tal-kawża prinċipali, U-GmbH irreviet kumpens minn S għas-servizzi ta’ tindif tagħha għas-sena inkwistjoni – kemm fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħha kif ukoll fl-attività tagħha b’ala awtorità pubblika (16).
51. Fil-fatt, kif in-Niedersächsisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi, Niedersachsen, il-Ġermanja) iddeċidiet fl-ewwel istanza fil-kawża prinċipali, attivitajiet li twettqu għal “raġunijiet barra dawk” tan-negozju, skont l-Artikolu 6(2)(b) tas-Sitt Direttiva, huma provvisti ta’ servizzi li twettqu mill-persuna taxxabbli għall-użu privat tagħha jew għall-persunal tagħha.
52. B’kuntrast, il-qasam ta’ attività ta’ impriża jaqa’ fl-ambitu ta’ attivitajiet mhux ekonomiċi fis-sens strett (u mhux fl-ambitu ta’ “raġunijiet barra dawk” tan-negozju) meta, b’al f’din il-kawża, persuna uridika rregolata bid-dritt pubbliku twettaq servizz li jaqa’ fil-qasam ta’ awtorità pubblika.
53. Isegwi li l-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2)(b) tas-Sitt Direttiva ma huwiex, fi kwalunkwe każ, applikabbli għall-attivitajiet ta’ S b’ala awtorità pubblika, jiġifieri, għall-attivitajiet mhux ekonomiċi tagħha.

IV. Konkluzjoni

54. Nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi d-domandi preliminari magħmula mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja) kif ġej:

L-ewwel domanda:

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 ta’ l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta’ stima (is-“Sitt Direttiva”) tippermetti li persuni – li, għalkemm legalment indipendenti, huma marbuta strettament ma’ xulxin permezz ta’ rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi – jistgħu, b’ala grupp tal-VAT, jiġu pprovaessati b’ala persuna taxxabbli unika fir-rigward tal-obbligi li jikkonfermaw il-VAT.

Madankollu, id-dispożizzjoni indikata preedementement tas-Sitt Direttiva ma tipprekludix li kull membru ta’ dan il-grupp tal-VAT ikompli jkun persuna taxxabbli indipendenti.

Minkejja dan, l-istess dispożizzjoni tas-Sitt Direttiva tipprekludi dispożizzjonijiet nazzjonali li jistipulaw li l-kumpannija li teherġita kontroll biss tal-grupp tal-VAT issir il-persuna taxxabbli tal-grupp tal-VAT, filwaqt li l-membri l-oġrajn tal-grupp jtgħid mhux taxxabbli.

It-tieni domanda:

Mir-risposta mogħtija għall-ewwel domanda jsegwi li ma huwiex neċessarju li tingħata risposta għat-tieni domanda. Fi kwalunkwe każ, il-punt (b) tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 6(2) ta’ din id-direttiva ma huwiex applikabbli għall-attivitajiet ta’ S b’ala awtorità pubblika, jiġifieri, għall-attivitajiet mhux ekonomiċi tagħha.

- 1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.
- 2 Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d'ul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (l-U Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").
- 3 Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (l-U L 347, 11.12.2006, p.1, rettifika fil-l-U L 335, 20.12.2007, p.60).
- 4 Ara s-sommarju ta' dawn l-argumenti fil-konklużjonijiet tiegħi f'dik il-kawża, fil-punti 24 sa 28.
- 5 Dan jirreferi għas-sentenzi tat-12 ta' Frar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), u tal-15 ta' Settembru 2016 Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).
- 6 Artikolu 6(2)(b) tas-Sitt Direttiva.
- 7 Ara l-punt 28 tad-deċiżjoni tar-rinviju.
- 8 Ara, pereżempju, Grambeck, H.-M., "Umsatzsteuerliche Organschaft - jetzt im Doppelpack beim EuGH", *USt direkt digital*, 18/2020, NWB KAAAH-56792, Artikolu II.
- 9 Ara n-nota ta' qiegħ il-paġna numru 8 (l-urisprudenza nazzjonali) u nota ta' qiegħ il-paġna numru 9 (kummentarju akkademiku) tal-konklużjonijiet paralleli tiegħi fil-Kawża C-141/20.
- 10 Barra minn hekk, tista' tinvolq analoġija mal-l-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li "b'mod konsistenti ddeċidiet [...] li t-tnaqqis fid-d'ul fiskali m'għandux jittqies b'ala raġuni imperattiva ta' interess ġenerali li tista' tiġi invokata sabiex tiġi ġustifika miżura li, fil-prinċipju, tmur kontra liberta fundamentali". Ara s-sentenza tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 49).
- 11 Il-Grupp ta' idma Federali u tal-*Länder* speċjali għar-"Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft" (ir-Riforma tal-Organschaft tal-VAT) diġà lesta x-xogħol tiegħu. Ara <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (2021).
- 12 It-tieni domanda preliminari tibda "Fil-każ li r-risposta għall-punt a) tal-ewwel domanda tkun fl-affermattiv", ara l-punt 14 ta' dawn il-konklużjonijiet.
- 13 Ara s-sommarju tat-tieni domanda fil-punt 18 ta' dawn il-konklużjonijiet.
- 14 Ara, għal dan il-għan, is-sentenzi tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 30) u tal-15 ta' Settembru 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punt 30, u l-urisprudenza ġenerali).
- 15 Sentenza tal-20 ta' Jannar 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punt 24).
- 16 Ara l-punti 10 u 11 ta' dawn il-konklużjonijiet.