KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fl-1 ta' Marzu 2017[1]

Kawża C-326/15

"DNB Banka" AS

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Administratīvā apgabaltiesa (qorti amministrattiva reġjonali, il-Latvja)]

"Leġiżlazzjoni fiskali – Taxxa fuq il-valur miżjud – Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112/KE – Eżenzjoni mit-taxxa għall-provvisti ta' servizzi minn gruppi indipendenti lill-membri tagħhom – Effett dirett ta' direttiva – Definizzjoni ta' 'grupp indipendenti ta' persuni'"

I – Introduzzjoni

1. Permezz ta' din it-talba għal deċiżjoni preliminari li toriġina mil-Latvja, il-Qorti tal-Ġustizzja qiegħda tintalab teżamina l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud[2] (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"). Din id-dispożizzjoni tikkonċerna waħda mill-eżenzjonijiet mit-taxxa previsti fid-dritt tal-Unjoni dwar il-VAT li għadha ma ġietx iċċarata kompletament. Sal-lum, f'dawn l-aħħar għexieren ta' snin, kien biss fi tliet każijiet li l-Qorti tal-Ġustizzja indirizzat din id-dispożizzjoni u l-kundizzjonijiet għall-applikabbiltà tagħha[3]. Madankollu, fil-preżent, hemm erba' kawżi pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja li jikkonċernaw aspetti differenti ta' din l-eżenzjoni mit-taxxa[4].

2. Il-proċedura ineżami tidher li hija qabel kollox ta' importanza fundamentali għall-kamp ta' applikazzjoni *ratione personae* ta' din l-eżenzjoni. Mill-banda l-oħra, fil-kawża simili Aviva[5], huwa meħtieġ li tiġi ddeterminata l-portata tal-kamp ta' applikazzjoni *ratione materiae* (applikazzjoni anki fil-każ ta' assigurazzjoni) u tal-kamp ta' applikazzjoni territorjali (applikazzjoni fil-każ ta' hekk imsejħa gruppi transkonfinali) tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT u li jiġi deċiż kif għandu jiġi ddeterminat nuqqas ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni.

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 ĠU 2006, L 347, p. 1.

3 Sentenzi tal-15 ta' Ġunju 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), u tal-11 ta' Diċembru 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Dawn huma, minbarra l-kawża ineżami, il-Kawżi C-274/15 (Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu), C-605/15 (Aviva) u C-616/15 (Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja).

5 Numru tal-kawża quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja: C-605/15.

3. L-oriġini ta' din l-eżenzjoni tinsab fid-deċiżjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni li, bħala prinċipju, ma jagħtix dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input lill-impriżi li jipprovdu provvisti eżentati mit-taxxa, bħal pereżempju tobba jew skejjel. B'hekk, filwaqt li l-provvisti li jipprovdu dawn l-impriżi ma humiex intaxxati, il-provvisti li huma jirċievu jibqgħu suġġetti għall-VAT. Dan iwassal għal eżenzjoni parzjali biss tal-provvista pprovduta lill-konsumatur finali għaliex il-VAT li ma tkunx tista' titnaqqas tittieħed inkunsiderazzjoni b'mod regolari fil-kalkolu tal-prezz b'mod li d-destinatarju tal-provvista jkun suġġett għaliha b'mod indirett u mhux b'mod dirett.

4. Il-fatt li dawn l-impriżi ma jgawdux minn dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input jimplika li l-akkwist ta' elementi ta' provvista (taxxabbli), li jistgħu jiġu pprovduti minn dawn l-impriżi stess, jista' jaffettwa b'mod negattiv l-ipprezzar bl-ammont tal-VAT li ma tkunx tista' titnaqqas. B'hekk, pereżempju, ir-reklutaġġ ta' investigatur privat minn kumpannija ta' assigurazzjoni jimplika kost tal-persunal, filwaqt li l-involviment ta' investigatur estern jimplika kost tal-persunal u l-ammont tal-VAT dovuta. Dan ifisser li, bħala regola ġenerali, ikun hemm interess ekonomiku li dawn l-impriżi jwettqu dawn il-provvisti huma stess minflok ma jakkwistawhom, b'mod taxxabbli, mingħand impriżi oħra. Dan iwassal sabiex, fis-sistema tal-VAT applikabbli, l-eżenzjoni mit-taxxa mingħajr possibbiltà ta' tnaqqis tat-taxxa tal-input twassal sabiex l-impriżi li jipprovdu provvisti eżentati mit-taxxa jiġu ttrattati bħala konsumatur finali. Dan tal-aħħar, li wkoll ma huwiex responsabbli għall-ħlas tal-VAT, lanqas ma jista' jitlob tnaqqis tat-taxxa tal-input, anki jekk jipprovdi servizzi bi ħlas jew ibigħ oġġetti.

5. Madankollu, anki impriżi li jipprovdu provvisti eżentati mit-taxxa jistgħu jsibu ruħhom f'sitwazzjonijiet fejn, minn perspettiva ekonomika, ikun jagħmel sens jew saħansitra jkun neċessarju li ċerti elementi ta' provvista ma jitwettqux b'mod individwali minnhom iżda flimkien ma' impriżi oħra li wkoll iwettqu provvisti eżentati mit-taxxa. Dan jista' jkun utli, pereżempju, meta diversi awtoritajiet tas-sigurtà soċjali jikkondividu l-ispejjeż marbuta ma' ċentru għall-ipproċessar ta' data. F'tali ċirkustanzi u taħt ċerti kundizzjonijiet, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT jeżenta wkoll il-provvisti mwettqa mill-grupp favur il-membri tiegħu. B'hekk, il-fatt li jkun eskluż it-tnaqqis tat-taxxa tal-input ma jkollux impatt fuq l-ipprezzar, u dan jippermetti li l-effett tal-eżenzjoni jinżamm fir-rigward tal-konsumatur finali. Dan l-effett japplika indipendentement minn jekk il-provvista tkunx ipprovduta kompletament minn impriża eżentata waħda jew jekk tkunx ipprovduta minn din tal-aħħar flimkien ma' impriżi eżentati oħra.

II – Il-qafas legali

A – Id-dritt tal-Unjoni

6. Skont id-Direttiva tal-VAT, fl-Unjoni għandha tinġabar il-VAT. Skont l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT, għandha tkun suġġetta għal din it-taxxa, b'mod partikolari, "il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

7. Madankollu, skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri għandhom jeżentaw mill-VAT it-tranżazzjonijiet segwenti:

"il-provvista ta' servizzi minn gruppi ta' persuni indipendenti [gruppi indipendenti ta' persuni], li qed iwettqu attività li hi eżenti mill-VAT jew għaliha mhumiex persuni taxxabbli, għall-finijiet li jagħtu lill-membri tagħhom is-servizzi meħtieġa direttament għall-eżerċizzju ta' dik l-attività, fejn dawk il-gruppi kemm jitolbu mill-membri tagħhom ħlas lura eżatt tas-sehem tagħhom ta' l-ispejjeż konġunti, sakemm tali eżenzjoni mhux probabbli li tikkawża distorsjoni tal-kompetizzjoni" [6].

6 Din id-dispożizzjoni tikkorrispondi għad-dispożizzjoni li kienet tinsab fl-Artikolu 13.A(1)(f) 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 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23) (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), li sadanittant tħassret. Madankollu, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fir-rigward tal-imsemmija dispożizzjoni għandha tiġi osservata fil-kawża ineżami.

B – Id-dritt nazzjonali

8. Fiż-żmien rilevanti għat-tilwima fil-kawża prinċipali, id-dritt Latvjan ma kien jipprevedi ebda dispożizzjoni li kienet tittrasponi l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

III – It-tilwima fil-kawża prinċipali

9. It-tilwima fil-kawża prinċipali tikkonċerna l-VAT dovuta mill-istabbiliment ta' kreditu Latvjan, DNB Banka AS, fir-rigward tas-snin 2009 sa 2010.

10. DNB Banka tifforma parti mill-grupp DNB. Fis-snin imsemmija, DNB Banka pprovdiet, milli jidher b'mod eżenti mit-taxxa, provvisti ta' servizzi finanzjarji u kisbet diversi provvisti ta' servizzi minn kumpanniji oħra fl-istess grupp, provvisti li fir-rigward tagħhom, skont il-qorti tar-rinviju, DNB Banka hija, bħala d-destinatarju tal-provvisti, responsabbli għall-ħlas tat-taxxa. In-nuqqas ta' qbil bejniethom jikkonċerna l-kwistjoni ta' jekk dawn il-provvisti humiex eżentati mit-taxxa skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. B'mod konkret, dawn il-provvisti huma:

– provvisti ta' servizzi finanzjarji mill-kumpannija omm DNB Nord AS, li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fid-Danimarka;

– provvisti ta' servizzi ta' informatika mill-kumpannija oħt Daniża DNB Nord IT AS;

– it-trasferiment ta' liċenzji ta' softwer permezz ta' allokazzjoni ta' kost, liema liċenzji kienu akkwistati minn terz permezz tal-kumpannija grandparent DNB Bank ASA, li għandha l-uffiċċju rreġistrat tagħha fin-Norveġja.

11. Bħala ħlas, il-kumpanniji tal-grupp Daniżi DNB Nord u DNB Nord IT iffatturaw lil DNB Banka l-kost tal-provvista ta' kull servizz kif ukoll tariffa addizzjonali ta' 5 %. B'hekk, minn tal-inqas DNB Nord IT setgħet titlob tnaqqis mit-taxxa tal-input fid-Danimarka fir-rigward tal-provvista tas-servizzi. L-awtoritajiet Daniżi assumew li dawn il-provvisti ta' servizzi ma humiex eżentati mit-taxxa.

IV – Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

12. Fl-1 ta' Lulju 2015, l-Administratīvā apgabaltiesa (qorti amministrattiva reġjonali, il-Latvja), li quddiemha sadanittant kienet waslet it-tilwima, għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti skont l-Artikolu 267 TFUE:

1. Jista' jeżisti grupp indipendenti ta' persuni fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [tal-VAT], meta l-membri ta' dan il-grupp ikunu stabbiliti fi Stati Membri separati tal-Unjoni Ewropea, li fihom din id-dispożizzjoni tad-Direttiva [tal-VAT] ġiet trasposta b'rekwiżiti differenti li ma humiex kompatibbli?

2. Stat Membru jista' jirrestrinġi d-dritt li għandha persuna taxxabbli sabiex tapplika l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [tal-VAT], meta l-persuna taxxabbli tkun issodisfat ir-rekwiżiti kollha għall-applikazzjoni tal-eżenzjoni fl-Istat Membru tagħha, iżda din id-dispożizzjoni tkun ġiet trasposta fil-leġiżlazzjonijiet nazzjonali tal-Istati Membri ta' membri oħra tal-grupp b'restrizzjonijiet li jillimitaw il-possibbiltà għal persuni taxxabbli ta' Stati Membri oħra li japplikaw fl-Istat Membru tagħhom l-eżenzjoni korrispondenti mit-taxxa fuq il-valur miżjud?

3. Tista' tiġi applikata l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [tal-VAT] għal servizzi fl-Istat Membru tad-destinatarju ta' dawn, li jkun persuna taxxabbli għat-taxxa fuq il-valur miżjud, meta min jipprovdi s-servizzi, li tkun persuna taxxabbli għat-taxxa fuq il-valur miżjud, ikun applika

fi Stat Membru ieħor it-taxxa fuq il-valur miżjud għal dawn is-servizzi skont ir-reġim ġenerali, jiġifieri, b'kunsiderazzjoni li t-taxxa fuq il-valur miżjud fuq dawn is-servizzi kienet dovuta fl-Istat Membru tad-destinatarju tagħhom, skont l-Artikolu 196 tad-Direttiva?

4. Il-frażi "gruppi ta' persuni indipendenti [grupp indipendenti ta' persuni]", fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [tal-VAT] għandha tinftiehem li tfisser persuna ġuridika separata, li l-eżistenza tagħha għandha tiġi pprovata permezz ta' ftehim speċifiku li jwaqqaf grupp indipendenti ta' persuni?

   Jekk ir-risposta għal din id-domanda hija li grupp indipendenti ta' persuni ma għandux neċessarjament jinftiehem li jfisser entità separata, grupp indipendenti ta' persuni għandu jitqies li huwa grupp ta' impriżi marbuta bejniethom li fih, fil-kuntest tal-attività ekonomika normali tagħhom, dawn l-impriżi jipprovdu lil xulxin servizzi ta' appoġġ għat-twettiq tal-attivitajiet kummerċjali tagħhom, u tista' l-eżistenza ta' dan il-grupp tiġi pprovata permezz tal-kuntratti għal servizzi konklużi jew permezz tad-dokumentazzjoni dwar il-prezzijiet ta' trasferiment?

5. Jista' Stat Membru jirrestrinġi d-dritt ta' persuna taxxabbli li tapplika l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [tal-VAT], meta din il-persuna taxxabbli tkun applikat żieda [tariffa addizzjonali] fuq it-tranżazzjonijiet, kif mitlub taħt il-leġiżlazzjoni fil-qasam tat-tassazzjoni diretta tal-Istat Membru fejn din il-persuna taxxabbli hija stabbilita?

6. L-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [tal-VAT] tapplika għal servizzi rċevuti minn pajjiżi terzi? Fi kliem ieħor, il-membru ta' grupp indipendenti ta' persuni, fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva [tal-VAT], li jipprovdi, fi ħdan il-grupp, servizzi lil membri oħra ta' dan il-grupp, jista' jkun persuna taxxabbli minn pajjiż terz?

13. DNB Banka, ir-Repubblika Ellenika, ir-Repubblika tal-Latvja, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, l-Ungerija, ir-Repubblika tal-Polonja, ir-Repubblika Portugiża, ir-Renju Unit tal-Gran Brittanja u l-Irlanda ta' Fuq, kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea, ippreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub fir-rigward ta' dawn id-domandi. Fis-seduta għas-sottomissjonijiet orali li nżammet fit-30 ta' Ġunju 2016 ipparteċipaw DNB Banka, ir-Repubblika tal-Latvja, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, ir-Repubblika tal-Polonja, ir-Renju Unit u l-Kummissjoni.

V – Evalwazzjoni legali

14. Skont l-informazzjoni mogħtija mill-qorti tar-rinviju, kien biss fl-1 ta' Jannar 2014 li fid-dritt Latvjan ġiet introdotta dispożizzjoni li tittrasponi l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. Madankollu, il-qorti tar-rinviju tassumi li qabel dik id-data l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT kellu effett dirett fil-konfront ta' DNB Banka. Għaldaqstant, hija tqis li l-interpretazzjoni ta' din id-dispożizzjoni hija meħtieġa sabiex tiddeċiedi t-tilwima fil-kawża prinċipali.

A – Fuq l-effett dirett tal-eżenzjoni mit-taxxa

15. Għandha tiġi eżaminata, qabel kollox, il-premessa tal-qorti tar-rinviju li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT għandu effett dirett.

16. Skont ġurisprudenza stabbilita, l-individwi jistgħu jinvokaw direttament dispożizzjoni ta' direttiva li ma tkunx ġiet trasposta fid-dritt nazzjonali minn Stat Membru meta din id-dispożizzjoni, fir-rigward tal-kontenut tagħha, tkun inkundizzjonata u preċiża biżżejjed [7].

17. Skont ġurisprudenza stabbilita, dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni tkun inkundizzjonata, fir-rigward tal-kontenut tagħha, meta tistabbilixxi obbligu li ma jkun suġġett għal ebda kundizzjoni u li l-implementazzjoni jew l-effettività tiegħu ma tkun teħtieġ l-ebda miżura addizzjonali min-naħa tal-istuzzjonijiet tal-Unjoni jew tal-Istati Membri [8].

18. L-ewwel nett, f'dan ir-rigward, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT huwa inkundizzjonat, fir-rigward tal-kontenut tiegħu, sa fejn ma jħalli lill-Istat Membri l-ebda għażla dwar jekk jistabbilixxux din l-eżenzjoni mit-taxxa fid-dritt nazzjonali iżda jobbligahom jistabbilixxuha [9].

19. Madankollu, f'sentenza reċenti, il-Qorti tal-Ġustizzja għall-ewwel darba qieset li dispożizzjoni tad-Direttiva tal-VAT ma kinitx inkundizzjonata fir-rigward tal-kontenut tagħha għar-raġuni li kienet teħtieġ, minkejja li dan ma kienx previst espliċitament fil-formulazzjoni tagħha, li tiġi kkonkretizzata permezz ta' dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali [10].

20. F'dan ir-rigward, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja essenzjalment argumentat li sabiex din il-kundizzjoni tiġi implementata fid-dritt nazzjonali huma meħtieġa evalwazzjoni u għażla tal-oqsma adatti min-naħa tal-leġiżlatur nazzjonali. Skontha, ma huwiex possibbli li l-awtoritajiet nazzjonali kompetenti jkollhom jiddeċiedu, f'kull każ individwali, jekk teżistix distorsjoni tal-kompetizzjoni li teskludi l-eżenzjoni mit-taxxa. B'hekk, skontha, f'tali kuntest, ma huwiex possibbli li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ikollu effett dirett.

21. Madankollu, id-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja msemmija iktar 'il fuq kienet tikkonċerna dispożizzjoni (l-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT) li tipprevedi dritt għal għażla tal-Istati Membri li l-eżerċizzju tiegħu jirrikjedi li jiġu osservati diversi kunċetti legali indeterminati. Madankollu, eżenzjoni mit-taxxa bħal dik prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma hijiex komparabbli.

22. F'dan ir-rigward, il-kriterju (negattiv) ta' "distorsjoni tal-kompetizzjoni" huwa kunċett legali indeterminat "biss" li, skont il-Qorti tal-Ġustizzja jeżiġi li jiġi eżaminat jekk mingħajr l-eżenzjoni mit-taxxa l-grupp kienx xorta waħda jirnexxielu jiżgura l-klijentela tal-membri tiegħu [11]. Dan l-eżami għandu jitwettaq f'kull każ individwali u ma tistax tittieħed *a priori* deċiżjoni astratta għal oqsma partikolari. B'hekk, id-dispożizzjoni ma tagħti l-ebda marġni astratt ta' diskrezzjoni lil-leġiżlatur nazzjonali, b'tali mod li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT huwa wkoll, f'dan ir-rigward, inkundizzjonat.

7 Ara, fost oħrajn, is-sentenzi tad-19 ta' Jannar 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punt 25), tat-22 ta' Ġunju 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, punt 29), tal-10 ta' Settembru 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punt 51), u tas-7 ta' Lulju 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punt 16); ara wkoll is-sentenza tal-4 ta' Diċembru 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, punt 12).

8 Ara, fost oħrajn, is-sentenzi tat-23 ta' Frar 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava *et* (C-236/92, EU:C:1994:60, punt 9), tas-26 ta' Ottubru 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, punt 41), tal-1 ta' Lulju 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, punt 45), tal-15 ta' Mejju 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 32), u tas-7 ta' Lulju 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punt 17).

9 Fir-rigward ta' eżenzjoni mit-taxxa oħra ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Novembru 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 49).

10 Sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 50).

11 Ara s-sentenza tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punt 59).

23. Sabiex id-dispożizzjoni jkollha effett dirett, huwa meħtieġ li tkun ukoll preċiża biżżejjed. Skont il-ġurisprudenza, dan ikun il-każ "meta tistabbilixxi obbligu f'termini inekwivoċi" [12]. Dan ifisser li t-test ta' direttiva għandu jkun ċar biżżejjed [13].

24. Kif diġà ntqal, il-kriterju (negattiv) ta' "distorsjoni tal-kompetizzjoni" huwa "sempliċement" kunċett legali indeterminat li r-rekwiżiti tiegħu għandhom jiġu eżaminati. F'dan ir-rigward it-test tad-Direttiva huwa ċar biżżejjed.

25. Barra minn hekk, fil-kuntest tal-Artikolu 13(1) tad-Direttiva tal-VAT, li bl-istess mod jissuġġetta t-tassazzjoni tal-korpi rregolati mid-dritt pubbliku għall-eżistenza, fost affarijiet oħra, ta' distorsjoni tal-kompetizzjoni [14], il-Qorti tal-Ġustizzja diġà rrikonoxxiet li din id-dispożizzjoni għandha effett dirett. Minkejja li din il-kundizzjoni teħtieġ evalwazzjoni ta' fatturi ekonomiċi, dan ma jipprekludix l-effett dirett tagħha [15].

26. Barra minn hekk, ir-Renju Unit, b'mod partikolari, jargumenta li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma għandux effett dirett għar-raġuni li l-Istati Membri għad iridu jadottaw regoli dwar il-forma legali ta' grupp u dwar il-kundizzjonijiet għas-sħubija f'dan il-grupp.

27. Madankollu, jiena ma nistax naqbel ma' din l-opinjoni. Huwa minnu li dispożizzjoni ta' direttiva li tħalli lill-Istati Membri marġni wiesa' ta' diskrezzjoni ma hijiex applikabbli direttament. Madankollu, l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma tagħti l-ebda marġni ta' diskrezzjoni lill-Istati Membri fir-rigward tal-forma legali tal-grupp u fir-rigward tal-kundizzjonijiet għas-sħubija f'dan il-grupp.

28. F'dan ir-rigward, id-dispożizzjoni inkwistjoni la tipprevedi setgħa espliċita tal-Istati Membri li jistabbilixxu definizzjoni u lanqas tagħmel riferiment espliċitu għad-dritt ċivili nazzjonali korrispondenti. Skont ġurisprudenza stabbilita, fil-kuntest b'mod partikolari tal-eżenzjonijiet mit-taxxa, li issa jinsabu rregolati fl-Artikolu 132 tad-Direttiva tal-VAT, għandha tiġi evitata applikazzjoni tas-sistema tal-VAT li tvarja minn Stat Membru għal ieħor [16]. Bħalma fil-każ tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT, skont ġurisprudenza stabbilita, il-kunċett ta' dritt ta' proprjetà ma għandux jitqies li jirreferi għall-forom previsti fid-dritt nazzjonali [17], id-dritt nazzjonali ma għandux jintuża għad-definizzjoni ta' grupp u tal-kundizzjonijiet għas-sħubija f'dan il-grupp.

29. B'hekk, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT jissodisfa r-rekwiżit ta' *lex certa* u huwa wkoll preċiż biżżejjed sabiex ikollu effett dirett [18].

30. Għalhekk, peress li fir-rigward tal-kontenut tiegħu huwa inkundizzjonat u preċiż biżżejjed, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT għandu effett dirett.

12 Sentenzi tat-23 ta' Frar 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava *et* (C-236/92, EU:C:1994:60, punt 10), tas-17 ta' Settembru 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio *et* (C-246/94 sa C-249/94, EU:C:1996:329, punt 19), tad-29 ta' Mejju 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, punt 33), u tal-1 ta' Lulju 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, punt 45).

13 Ara, fost oħrajn, is-sentenzi tal-25 ta' Jannar 1983, Smit Transport, 126/82 (EU:C:1983:14, punt 11), tal-4 ta' Diċembru 1997, Kampelmann *et* (C-253/96 sa C-258/96, EU:C:1997:585, punt 38), tad-9 ta' Settembru 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, punt 61), tad-19 ta' Diċembru 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punt 53), u tas-6 ta' Ottubru 2015, T-Mobile Czech Republic u Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, punt 53).

14 Ara t-tieni subparagrafu ta' din id-dispożizzjoni, li jikkorrispondi għat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva.

15 Ara s-sentenzi tas-17 ta' Ottubru 1989, Comune di Carpaneto Piacentino *et* (231/87 u 129/88, EU:C:1989:381, punti 32 u 33) kif ukoll tat-8 ta' Ġunju 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, punt 31) dwar it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(5) tas-Sitt Direttiva.

16 Ara, fost oħrajn, is-sentenzi tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 15), tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 15), tal-21 ta' Frar 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punt 17), u tat-2 ta' Lulju 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 17).

17 Ara, fost oħrajn, is-sentenzi tat-8 ta' Frar 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punt 7), tal-15 ta' Diċembru 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 62), u tat-3 ta' Settembru 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punt 51).

18 Ara s-sentenza tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punti 58 sa 65).

B – Fuq id-domandi preliminari fid-dettall

1. Fuq ir-raba' domanda preliminari: definizzjoni ta' grupp indipendenti

31. Minn fost is-sitt domandi preliminari li saru b'kollox, ser tingħata l-ewwel nett risposta għar-raba' waħda għaliex fil-kawża ineżami hija ta' importanza primordjali għall-kamp ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

32. Permezz tar-raba' domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq essenzjalment tkun taf jekk il-grupp indipendenti ta' persuni fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT għandux ikun persuna ġuridika separata jew jekk jistax ikun ikkostitwit ukoll – bħalma huwa l-każ fit-tilwima fil-kawża prinċipali – minn grupp ta' impriżi marbuta ma' xulxin li l-kumpanniji tiegħu jipprovdu servizzi lil xulxin.

33. F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat qabel kollox li grupp fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT għandu jkun bħala tali persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT.

34. Fir-rigward b'mod partikolari tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja fil-fatt diġà ddikjarat li, fid-dawl tal-prinċipju li l-eżenzjonijiet mit-taxxa previsti fid-dritt dwar il-VAT għandhom jiġu interpretati neċessarjament b'mod strett [19], interpretazzjoni ta' din id-dispożizzjoni li tmur lil hinn mill-formulazzjoni ċara tagħha, hija inkompatibbli mal-għan tagħha [20]. Mill-imsemmija formulazzjoni jirriżulta li, fil-fatt, il-grupp deskritt bħala "indipendenti" jipprovdi s-servizzi bħala tali u għalhekk għandu jiġi distint mill-membri tiegħu għall-finijiet tal-VAT.

35. Għaldaqstant, peress li l-eżenzjoni mit-taxxa tapplika biss għas-servizzi li jiġu pprovduti permezz tal-grupp stess, u mhux permezz tal-membri tiegħu, dan il-grupp għandu jkun persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT. Jekk dan ma jkunx il-każ, skont l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT ma jkun hemm ebda provvista ta' servizzi taxxabbli min-naħa tal-grupp li tkun tista' tiġi eżentata. Huma taxxabbli biss is-servizzi pprovduti minn "persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

36. Is-sitwazzjoni kienet tkun differenti biss fil-każ li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT kien intiż li jiżgura l-portata tal-eżenzjoni mit-taxxa jew in-natura mhux taxxabbli tal-attivitajiet tal-membri tal-grupp, b'tali mod li s-sempliċi kooperazzjoni bejn tali persuni taxxabbli (jew anki bejn persuni mhux taxxabbli) ma tkun tagħti lok għal ebda impożizzjoni addizzjonali tal-VAT. Dan ikun jispjega għalfejn il-grupp għandu jipprovdi provvisti li huma direttament neċessarji għall-eżerċizzju tal-attivitajiet mhux intaxxati tal-membri u għalfejn għandu jeżiġi biss ħlas li jikkorrispondi preċiżament għall-parti korrispondenti tal-kost ta' dawn il-provvisti.

37. Madankollu, il-formulazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, li għandha tiġi interpretata b'mod strett, tirreferi biss għall-provvista ta' servizzi eżentati mit-taxxa minn grupp li, kif osservajt fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu [21], huma taxxabbli biss meta jiġu pprovduti wkoll minn persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT.

19 Ara, fir-rigward ta' dan il-prinċipju mtenni diversi drabi fil-ġurisprudenza, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Ġunju 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punt 19), tas-16 ta' Settembru 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, punt 25), u tat-2 ta' Lulju 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punt 18).

20 Sentenza tal-15 ta' Ġunju 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punti 13 u 14) dwar l-Artikolu 13A(1)(f) tas-Sitt Direttiva.

21 Ara l-konklużjonijiet tiegħi tas-6 ta' Ottubru 2016 fil-Kawża C-274/15 (punti 49 *et seq.*).

38. Madankollu, ma huwiex meħtieġ li grupp indipendenti jkun persuna ġuridika. Fil-fatt, f'diversi okkażjonijiet, il-Qorti tal-Ġustizzja indikat li personalità ġuridika proprja ma hijiex kundizzjoni meħtieġa sabiex tiġi rrikonoxxuta n-natura ta' persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT [22]. L-uniku kriterju determinanti f'dan ir-rigward huwa jekk persuna jew grupp ta' persuni jew ta' assi jwettqux attività ekonomika "b'mod indipendenti" fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT.

39. Fil-ġurisprudenza tagħha dwar il-kriterju tal-indipendenza fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja sal-lum il-ġurnata indirizzat diversi sitwazzjonijiet fattwali fejn il-kwistjoni kienet dejjem dwar jekk persuna jew unità ta' assi jinsabux f'relazzjoni ta' subordinazzjoni fir-rigward ta' persuna taxxabbli oħra u għalhekk, b'applikazzjoni diretta jew analoga tal-Artikolu 10 tad-Direttiva tal-VAT, ma kinux qegħdin jeżerċitaw attività b'mod indipendenti. Dawn is-sitwazzjonijiet kienu jikkonċernaw l-indipendenza ta' persuna fil-konfront tal-persuna li timpjegaha [23], tal-proprjetarji ta' kumpannija fil-konfront tal-kumpannija tagħhom [24], u tal-entitajiet ta' organizzazzjoni fil-konfront tal-organizzazzjoni stess [25].

40. Il-ġurisprudenza li għadha kemm issemmiet, dwar l-entitajiet ta' organizzazjoni, tista' tiġi applikata għall-kawża ineżami. Fil-fatt, sa fejn grupp fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT huwa intiż li jipprovdi lill-membri tiegħu struttura komuni għall-kooperazzjoni [26], tali grupp huwa indipendenti mill-aspett organizzattiv. Fil-każ ta' entitajiet ta' organizzazzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja rrifjutat li tirrikonoxxi l-eżistenza ta' indipendenza b'mod partikolari fil-każ li dawn l-entitajiet ma jkollhomx assi proprji tagħhom [27]. Madankollu, grupp ta' kumpanniji, jiġifieri grupp ta' diversi kumpanniji indipendenti fuq il-bażi biss tal-holdings tiegħu, ma jistax ikollu assi proprji. Għaldaqstant, bħala prinċipju, bħala tali, grupp ta' kumpanniji la jikkostitwixxi persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) u lanqas ma' jista' jkun, għaldaqstant, grupp indipendenti fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

41. Din l-interpretazzjoni hija kkonfermata permezz tal-eżistenza tar-regola speċjali prevista fl-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT. Din tipprovdi li Stat Membru jista' "jikkunsidra bħala persuna taxxabbli waħedha kwalunkwe persuni […] li, filwaqt li huma indipendenti legalment, ikollhom x'jaqsmu mill-qrib ma' xulxin b'rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi". L-uniku għan ta' din id-dispożizzjoni huwa li kumpanniji marbuta ma' xulxin jitqiesu bħala persuna taxxabbli waħda, b'tali mod li l-provvisti fi ħdan dan il-grupp ta' kumpanniji ma jkunux suġġetti għall-VAT.

42. Huwa minnu li, taħt ċerti kundizzjonijiet, kumpannija indipendenti b'diversi azzjonisti fi ħdan grupp ta' kumpanniji, tista' tiġi kklassifikata bħala grupp indipendenti. Madankollu, f'tali każ, l-eżenzjoni mit-taxxa tapplika biss għall-provvisti mogħtija minn kumpannija lill-azzjonisti tagħha, peress li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT jeżenta biss is-servizzi pprovduti mill-grupp lill-membri tiegħu, u mhux inversament. Madankollu, tali provvisti ma humiex is-suġġett tat-tilwima fil-kawża prinċipali u għalhekk ma huwiex meħteġ li jiġu evalwati f'iktar dettall.

22 Ara s-sentenzi tas-27 ta' Jannar 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punt 8), u tad-29 ta' Settembru 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punt 28); f'dan is-sens ara wkoll is-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 37), sa fejn tidher li tista' tiġi applikata għall-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT.

23 Sentenzi tas-26 ta' Marzu 1987, Il-Kummissjoni vs Il-Pajjiżi l-Baxxi (235/85, EU:C:1987:161), tal-25 ta' Lulju 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), u tat-12 ta' Novembru 2009, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Sentenzi tas-27 ta' Jannar 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), u tat-18 ta' Ottubru 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Sentenzi tat-23 ta' Marzu 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), u tas-17 ta' Settembru 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), speċifikament dwar is-sussidjarji ta' kumpannija, kif ukoll tad-29 ta' Settembru 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), dwar entità organizzattiva ta' komun.

26 Sentenza tal-11 ta' Diċembru 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 37).

27 F'dan is-sens ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġeneral Jääskinen fil-kawża Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, Nr. 46) kif ukoll is-sentenza tad-29 ta' Settembru 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punt 38); f'dan ir-rigward ara s-sentenzi tat-23 ta' Marzu 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punt 37), u tas-17 ta' Settembru 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 26), li jindirizzaw il-kwistjoni ta' kapital proprju ta' kumpannija.

43. Għaldaqstant, l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma tapplikax *a priori* għal każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali peress li ma humiex jiġu pprovduti servizzi minn grupp indipendenti lill-membri tiegħu fis-sens tad-dispożizzjoni.

44. Għaldaqstant, bħala risposta għar-raba' domanda preliminari għandu jingħad li grupp indipendenti ta' persuni fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) ma għandux ikun persuna ġuridika iżda għandu jkun persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT. Bħala tali, grupp ta' kumpanniji, ikkostitwit minn kumpanniji marbuta ma' xulxin, ma jissodisfax dan ir-rekwiżit.

2. Fuq l-ewwel, it-tieni, it-tielet u s-sitt domandi preliminari: applikazzjoni għal grupp "transkonfinali"

45. Permezz tal-ewwel, tat-tieni, tat-tielet u tas-sitt domandi preliminari, il-qorti tar-rinviju qiegħda essenzjalment tistaqsi jekk l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT tistax tapplika wkoll għal grupp li jopera b'mod transkonfinali u, fl-affermattiv, taħt liema kundizzjonijiet.

46. Kif sostniet ukoll ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, dan jippreżumi, bħala kwistjoni preliminari, li l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT għandha tiġi applikata wkoll għal impriżi li jipprovdu servizzi finanzjarji eżentati mit-taxxa fis-sens tal-Artikolu 135 tad-Direttiva tal-VAT. Madankollu, kif argumentajt fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Aviva [28], dan ma huwiex il-każ. Fid-dawl tal-pożizzjoni sistematika tiegħu u tal-istorja tal-abbozzar tiegħu, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ikopri biss grupp ta' persuni taxxabbli li jwettqu tranżazzjonijiet li huma eżentati skont l-Artikolu 132 tad-Direttiva tal-VAT. Servizzi finanzjarji ma jaqgħux taħt dan l-artikolu.

47. Irrispettivament minn dan, mid-Direttiva tal-VAT ma tistax tiġi dedotta applikazzjoni transkonfinali tal-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. Kif argumentajt fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Aviva [29], dan joħroġ diġà mis-Sitt Direttiva. Barra minn hekk, dan jirriżulta wkoll mid-diffikultajiet marbuta mal-applikazzjoni tal-kriterji tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT mid-diversi Stati Membri. Dan iwassal għal sitwazzjoni fejn id-dħul fiskali ta' Stat Membru jkun jiddependi minn sitwazzjonijiet (li jinbidlu) u minn evalwazzjonijiet li ma jkunux jistgħu jiġu vverifikati fi Stati Membri (jekk mhux ukoll fi Stati terzi) oħra. Dan jista' joħloq problemi prattiċi kunsiderevoli li jmorru kontra l-prinċipju ġenerali tad-dritt tal-Unjoni li l-Istati Membri jgawdu minn sovranità fiskali fit-territorju tagħhom [30] u għalhekk jista' anki jiġġustifika eventwali limitazzjoni tal-libertajiet fundamentali permezz tad-Direttiva tal-VAT.

3. Fuq il-ħames domanda preliminari: it-tariffa addizzjonali ta' 5 %

48. Permezz tal-ħames domanda preliminari, il-qorti tar-rinviju tixtieq essenzjalment tkun taf jekk l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT tapplikax ukoll meta l-persuna taxxabbli tkun ikkalkolat, skont il-leġiżlazzjoni fil-qasam tat-tassazzjoni diretta tal-Istat Membru fejn tkun stabbilita, il-prezz tas-servizzi tagħha skont il-kost rispettiv – flimkien ma' tariffa addizzjonali – f'dan il-każ partikolari ta' 5 %.

28 Ara l-konklużjonijiet tiegħi ppreżentati fl-istess jum fil-Kawża C-605/15 (punti 19 *et seq.*).

29 Ara l-konklużjonijiet tiegħi ppreżentati fl-istess jum fil-Kawża C-605/15 (punti 36 *et seq.*).

30 B'mod ġenerali, fir-rigward tal-prinċipju ta' territorjalità, ara s-sentenzi tad-29 ta' Novembru 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 46), tas-17 ta' Settembru 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punti 82 *et seq.*), u tal-5 ta' Lulju 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punti 45 u 46), fir-rigward tal-prinċipju ta' territorjalità inkonnessjoni mal-VAT ara wkoll is-sentenza tat-12 ta' Settembru 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 42).

49. Skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, l-eżenzjoni tas-servizzi pprovduti minn grupp hija suġġetta għall-kundizzjoni li l-grupp jitlob mill-membri tiegħu "ħlas lura eżatt tas-sehem tagħhom ta' l-ispejjeż konġunti".

50. F'dan il-każ huwa paċifiku li, kif indikat il-qorti tar-rinviju, intalab iktar mill-kost fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, b'tali mod li din il-kundizzjoni marbuta mal-fatti li jagħtu lok għal eżenzjoni mit-taxxa ma hijiex issodisfata.

51. Is-sitwazzjoni kienet tkun differenti biss fil-każ li l-kunċett tal-kost previst fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ikopri wkoll l-element tal-kost irrappreżentat mill-qligħ tal-impriża, li jista' jkun rifless f'tariffa addizzjonali miżjuda mal-ispejjeż attwali sostnuti sabiex jiġi pprovdut is-servizz. Madankollu, f'dan ir-rigward jeżistu dubji kunsiderevoli. L-ewwel nett, din l-interpretazzjoni tmur kontra l-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni fi kważi l-lingwi kollha. "Ħlas lura" [31] jew rimbors [32] jew rifużjoni [33] jkopru, skont l-użu normali tal-lingwa, dak li diġà nteħaq, u mhux qligħ. Barra minn hekk, il-fatt li jittieħed inkunsiderazzjoni qligħ tal-impriża ma huwiex kompatibbli mal-għan tal-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, kif spjegajt fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Aviva [34]. Dan jikkonsisti fl-estensjoni ta' eżenzjoni mit-taxxa oħra għal stadju preliminari, peress li l-persuni taxxabbli jikkooperaw bejniethom għal raġunijiet marbuta mal-kompetizzjoni. L-idea ta' qligħ tal-impriża bħala element tal-kost tal-grupp ma hijiex kompatibbli mal-eliminazzjoni ta' żvantaġġ kompetittiv.

52. Għaldaqstant, ir-risposta li għandha tingħata għall-ħames domanda preliminari hija li l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma tapplikax meta għall-provvista ta' servizz jitħallas korrispettiv li jmur lil hinn mill-kost korrispondenti. Dan jgħodd ukoll meta, skont il-leġiżlazzjoni fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, titħallas tariffa addizzjonali b'rata baxxa fissa.

I – Konklużjoni

53. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nissuġġerixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għat-talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Administratīvā apgabaltiesa (qorti amministrattiva reġjonali, il-Latvja):

1. Grupp indipendenti ta' persuni fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) ma għandux neċessarjament ikun persuna ġuridika iżda għandu jkun persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT. Bħala tali, grupp ta' kumpanniji, ikkostitwit minn kumpanniji marbuta ma' xulxin, ma jissodisfax dan ir-rekwiżit.

2. F'dan il-kuntest, l-Artikolu 132(1)(f) ikopri biss gruppi ta' persuni taxxabli li jwettqu tranżazzjonijiet li huma eżentati mit-taxxa skont l-Artikolu 132(1) tad-Direttiva tal-VAT. Għaldaqstant, gruppi ta' kumpanniji li jipprovdi servizzi finanzjarji ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

3. Il-grupp indipendenti ta' persuni jista' jipprovdi servizzi eżentati mit-taxxa biss lil dawk il-membri li jkunu suġġetti għall-istess ordinament ġuridiku bħall-imsemmi grupp.

31 Bl-Ingliż: "exact reimbursement", bil-Franċiż: "remboursement exact", bl-Isvediż: "ersättning", bl-Ispanjol: "reembolso exacto"; bil-Latvjan: "precīzi atmaksāt", bil-Pollakk: "zwrotu przypadającej".

32 Bl-Olandiż: "terugbetaling".

33 Bit-Taljan: "rimborso", bil-Bulgaru: "възстановяване (…) разходи", ara wkoll il-verżjoni bid-Daniż li tidher li hija usa': "godtgørelse", li tirreferi għal "kumpens".

34 Ara l-konklużjonijiet tiegħi ppreżentati fl-istess jum fil-Kawża C-605/15 (punti 20 u 21).

4. L-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ma tapplikax meta għall-provvista ta' servizz jitħallas korrispettiv li jmur lil hinn mill-kost korrispondenti. Dan jgħodd ukoll meta, skont il-leġiżlazzjoni fil-qasam tat-tassazzjoni diretta, titħallas tariffa addizzjonali b'rata baxxa fissa.