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

1 ta' Diċembru 2022 *

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

Fil-Kawża C-141/20,

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

Finanzamt Kiel

vs

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

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

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

Avukat Ġenerali: L. Medina,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, minn B. Richter, Rechtsanwalt,

– għall-Gvern Ġermaniż, minn J. Möller kif ukoll minn S. Eisenberg u S. Heimerl, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

– għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn P. Gentili, avvocato dello Stato,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Armenia u R. Pethke, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talbiet għal deċiżjoni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-Artikoli 4(1) u (4) kif ukoll tal-Artikolu 21(1)(a) u (3) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 44, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2000/65/KE, tas-17 ta' Ottubru 2000 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 338, iktar il quddiem is-"Sitt Direttiva").

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

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

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

4 L-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

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

[…]

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

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

[…]”

5 Taħt it-titolu “Persuni responsabbli biex iħallsu t-taxxa lill-awtoritajiet”, l-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva, fil-verżjoni tiegħu li tirriżulta mill-Artikolu 28g tagħha, kien jipprovdi:

“1. Skond is-sistema interna, dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti li jħallsu t-taxxa fuq il-valur miżjud:

a) il-persuna taxxabbli li twettaq il-provvista taxxabbli ta’ oġġetti jew servizzi, għajr fil-każi riferiti fil-(b) u fiċ-(ċ).

[…]

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

[…]”

Id-dritt Ġermaniż

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

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

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

[…]

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

[…]”

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

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

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

[…]”

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

“Kumpannija organikament marbuta hija responsabbli għat-taxxi tal-korp dominanti li għalihom l-unità fiskali komposta minnhom hija rilevanti fuq il-livell fiskali. […]”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

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

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

“Il-laqgħa ġenerali hija komposta mill-membri tal-kumitat tax-xogħlijiet ta’ assistenza ta’ A u mill-kumitat prinċipali ta’ C e.V. Kull membru għandu seba’ voti u jinnomina sa seba’ rappreżentanti fil-laqgħa ġenerali, li, għal din il-kumpannija, jaġixxu esklużivament fuq bażi volontarja. Mingħajr preġudizzju għad-dispożizzjonijiet segwenti, kull rappreżentant għandu vot u jiddeċiedi skont l-evalwazzjoni professjonali tiegħu, mingħajr ma jkun marbut f’dan ir-rigward mill-istruzzjonijiet tas-soċju li jkun innominah.

Issir eċċezzjoni għal dak li ntqal iktar ’il fuq biss għar-riżoluzzjonijiet li jikkonċernaw direttament it-trasferimenti mqiegħda għad-dispożizzjoni tal-kumpannija minn kull membru; f’dan il-każ, il-voti jistgħu jinħarġu f’daqqa waħda għal kull membru u r-rappreżentanti huma marbuta bl-istruzzjonijiet mogħtija mill-membru li nnominahom. Jekk ir-rappreżentanti ma jaslux għal ftehim, is-seba’ voti tal-membru kkonċernat jitqiesu bħala mitfugħa bil-mod li vvotaw bih il-maġġoranza tar-rappreżentanti maħtura minnu.”

11 Waqt laqgħa ġenerali li seħħet fl-1 ta’ Diċembru 2005, ġie deċiż li jiġi emendat l-istatut ta’ NGD mbH u li t-tieni paragrafu tal-Artikolu 7(2) tagħha jinbidel b’dan il-mod:

“Issir eċċezzjoni minn dak li ntqal biss fir-rigward tar-riżoluzzjonijiet li jikkonċernaw direttament il-kontribuzzjonijiet imqiegħda għad-dispożizzjoni tal-kumpannija minn kull membru jew għad-deċiżjonijiet li għalihom membru jitlob vot f’daqqa. F’dan il-każ, il-voti jistgħu jinħarġu biss f’daqqa għal kull membru u r-rappreżentanti huma marbuta bl-istruzzjonijiet mogħtija mill-membru li nnominahom. Jekk ir-rappreżentanti ma jaslux għal ftehim, is-seba’ voti tal-membru kkonċernat jitqiesu bħala mitfugħa bil-mod kif ivvotaw il-maġġoranza tar-rappreżentanti maħtura minnu. Fil-każ ta’ vot globali, il-voti għandhom jiġu evalwati skont is-sehem miżmum fil-kumpannija”.

12 Skont l-ispjegazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, l-imsemmija emenda madankollu saret effettiva biss wara l-laqgħa ġenerali tad-9 ta’ Diċembru 2010, meta l-istatut hekk emendat kien is-suġġett ta’ att notarili ġdid u ta’ reġistrazzjoni fir-reġistru tal-kummerċ.

13 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, waqt verifika mwettqa minn awditur estern ma' NGD mbH, dan tal-aħħar qies li, għas-sena fiskali inkwistjoni, din tal-aħħar ma kinitx integrata fuq il-livell finanzjarju mal-korp dominanti A. Għalhekk, huma ma setgħux jitqiesu bħala li jifformaw "unità fiskali", fis-sens tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG li huwa intiż li jimplimenta, fid-dritt Ġermaniż, il-possibbiltà, prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva.

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

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

16 Peress li l-ilment imressaq minn NGD mbH kontra din id-deċiżjoni ġie miċħud permezz ta' deċiżjoni tal-amministrazzjoni fiskali tat-3 ta' Frar 2017, NGD mbH ippreżentat appell kontra din id-deċiżjoni tal-aħħar.

17 Is-Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi tal-Land ta' Schleswig-Holstein, il-Ġermanja) laqgħet dan ir-rikors permezz ta' sentenza tas-6 ta' Frar 2018, u ddeċidiet li l-kundizzjoni dwar l-integrazzjoni fuq il-livell finanzjarju mal-korp dominanti A kienet issodisfatta kemm abbażi tal-verżjoni emendata tal-Istatut ta' NGD mbH kif ukoll tal-verżjoni inizjali tiegħu, li kienet fis-seħħ matul is-sena fiskali inkwistjoni.

18 F'dan ir-rigward, l-imsemmija qorti qieset li mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li relazzjoni ta' subordinazzjoni li torbot lil kumpannija organikament integrata mal-korp dominanti ma tikkostitwixxix kundizzjoni neċessarja għall-kostituzzjoni ta' grupp iffurmat minn persuni indipendenti mill-perspettiva ġuridika, iżda marbuta mill-qrib bejniethom fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv (iktar 'il quddiem il-"grupp tal-VAT") (sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punti 44 u 45), u li, għalhekk, ir-rekwiżit mill-amministrazzjoni fiskali, dwar il-ħtieġa għall-korp dominanti li jkollu, minbarra sehem maġġoritarju, maġġoranza ta' drittijiet ta' vot ma' entitajiet oħra li jifformaw parti mill-unità fiskali, kien imur lil hinn minn dak li kien neċessarju biex jintlaħqu l-għanijiet intiżi għall-prevenzjoni tal-prattiki jew tal-aġiri abbużivi jew biex jiġu miġġielda l-frodi jew l-evażjoni fiskali.

19 L-amministrazzjoni fiskali ppreżentat rikors għal reviżjoni kontra din is-sentenza quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), billi invokat il-ksur tal-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG, ibbażata fuq l-assenza ta' integrazzjoni fuq il-pjan finanzjarju ta' NGD mbH mal-korp dominanti A.

20 Il-qorti tar-rinviju tenfasizza, qabel kollox, li, jekk il-kawża prinċipali kellha tiġi evalwata biss fid-dawl tad-dritt nazzjonali applikabbli, ir-rikors għal reviżjoni jkun fondat, peress li dan id-dritt jirrendi dipendenti l-klassifikazzjoni ta' unità fiskali tal-kundizzjoni marbuta mal-integrazzjoni fuq il-livell finanzjarju, li teħtieġ li l-korp dominanti jkollu maġġoranza tad-drittijiet tal-vot. Hija tippreċiża li, anki wara s-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496), skont il-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti

Federali tal-Finanzi), ir-rekwiżit dwar ir-rapport ta' awtorità u ta' subordinazzjoni, li issa huwa kklassifikat bħala "integrazzjoni bi drittijiet ta' intervent", jibqa' meħtieġ, skont l-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG.

21 Sussegwentement, mill-ġurisprudenza tal-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) jirriżulta li, fid-dritt nazzjonali, id-dejn fiskali jiġi ttrasferit lill-korp dominanti, li għandu jkun jista' jiżgura li d-dħul mill-bejgħ imwettaq minn kull waħda mill-entitajiet li jifformaw parti mill-unità fiskali, jiġi intaxxat korrettament. Għalhekk, il-korp dominanti għandu jaġixxi, bħala riċevitur tal-VAT, għas-servizzi kollha li dawn l-entitajiet jipprovdu lil terzi u huwa biss f'pożizzjoni li jistabbilixxi d-dikjarazzjoni fiskali għall-imsemmija entitajiet kollha.

22 Fl-aħħar nett, din il-qorti tenfasizza li, fil-kuntest tal-eżami li hija għandha twettaq skont l-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG, hija għandha tieħu inkunsiderazzjoni u tapplika ċ-ċirkustanza li, skont din id-dispożizzjoni, l-attivitajiet ekonomiċi u professjonali tal-entitajiet integrati mal-korp dominanti tal-unità fiskali li jifformaw parti minnu dawn l-entitajiet ma humiex ikkunsidrati bħala eżerċitati b'mod indipendenti. B'hekk, id-dħul mill-bejgħ kollu mwettaq mill-imsemmija entitajiet huwa attribwit lill-korp dominanti, peress li dan tal-aħħar huwa suġġett għall-VAT li tikkorrispondi għat-totalità ta' dan id-dħul mill-bejgħ.

23 Madankollu, il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar il-konformità tal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali mal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, kif interpretat mill-Qorti tal-Ġustizzja, fid-dawl, b'mod partikolari, tar-rekwiżit relatat mar-rapport ta' awtorità u ta' subordinazzjoni meħtieġ minn din il-leġiżlazzjoni.

24 B'mod partikolari, peress li mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, meta grupp tal-VAT jitqies li jeżisti, huwa l-grupp tal-VAT, huwa stess, li huwa responsabbli għall-ħlas tal-VAT li tikkorrispondi għad-dħul mill-bejgħ imwettaq mill-membri kollha tiegħu (sentenzi tat-22 ta' Mejju 2008, Ampliscientifica u Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punt 20, u tas-17 ta' Settembru 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punti 29, 35 u 37, kif ukoll id-dispożittiv tagħha, l-assimilazzjoni ta' tali grupp tal-VAT f'membru wieħed, fis-sens tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, teskludi li l-membri ta' dan il-grupp, inkluż il-korp dominanti tiegħu, ikunu jistgħu ikomplu jiffirmaw dikjarazzjonijiet tal-VAT u li jiġu identifikati bħala persuni taxxabbli individwali.

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

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

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

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

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

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

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

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

33 Fuq dan l-aħħar punt, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni, barra minn hekk, il-fatt li l-Anness A tat-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE tal-11 ta' April 1967 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Struttura u modalitajiet ta' applikazzjoni tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 1967, L 71, p. 1303), kienet allegatament serviet sabiex tagħti leġittimità, fid-dritt tal-Unjoni, lill-iskema Ġermaniża diġà eżistenti tal-unità fiskali, sabiex dan l-Istat Membru jkun jista' jżomm l-imsemmija skema.

34 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

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

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

3) Fil-kuntest tal-eżami li għandu jsir skont il-punt 46 tas-sentenza [tas-16 ta' Lulju 2015] Larentia + Minerva[u Marenave Schiffahrt (C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punti 44 u 45)], meta jiġi eżaminat jekk ir-rekwiżit ta' integrazzjoni finanzjarja li jinsab fl-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-[UStG] jikkostitwixxix miżura ammissibbli li hija meħtieġa u xierqa sabiex jintlaħqu l-għanijiet ta' prevenzjoni ta' prattiki jew aġir abbużivi u ta' evażjoni tat-taxxa jew ta' frodi fiskali, huwa meħtieġ li jiġi applikat standard iktar strett jew ġeneruż?

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

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ammissibbiltà

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

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

37 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-kuntest tal-kooperazzjoni bejn din tal-aħħar u l-qrati nazzjonali stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, hija biss il-qorti nazzjonali li quddiemha qiegħda tinstema' l-kawża u li għandha tassumi r-responsabbiltà tad-deċiżjoni ġuridika, li għandha tevalwa, fir-rigward taċ-ċirkustanzi partikolari tal-kawża, kemm il-ħtieġa ta' deċiżjoni preliminari sabiex tkun

f'pożizzjoni li tagħti s-sentenza tagħha kif ukoll ir-rilevanza tad-domandi li hija tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja. Għaldaqstant, peress li d-domandi magħmula jirrigwardaw l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja hija, bħala regola, obbligata li tagħti deċiżjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-22 ta' Settembru 2016, Microsoft Mobile Sales International *et*, C-110/15, EU:C:2016:717, punt 18 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

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

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

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

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

Fuq il-mertu

Fuq l-ewwel domanda

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

43 Għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex tiġi interpretata dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni mhux biss il-kliem tagħha, iżda wkoll il-kuntest tagħha u l-għanijiet li għandhom jintlaħqu mil-leġiżlazzjoni li minnha tagħmel parti (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-24 ta' Frar 2022, Airhelp (Dewmien ta' titjira alternattiva), C-451/20, EU:C:2022:123, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata)).

44 F'dan ir-rigward, mill-formulazzjoni tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jirriżulta li dan tal-aħħar jippermetti lil kull Stat Membru jqis li diversi persuni huma persuna taxxabbli unika meta dawn ikunu stabbiliti fit-territorju ta' dan l-istess Stat Membru u meta,

minkejja li jkunu indipendenti mill-aspett ġuridiku, ikunu marbuta mill-qrib ma' xulxin mill-aspett finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv. Skont il-formulazzjoni tiegħu, dan l-artikolu ma jissuġġettax l-applikazzjoni tiegħu għal kundizzjonijiet oħra. Dan l-artikolu lanqas ma jipprevedi l-possibbiltà, għall-Istati Membri, li jimponu kundizzjonijiet oħra fuq l-operaturi ekonomiċi sabiex ikunu jistgħu jikkostitwixxu grupp tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-25 ta' April 2013, Il-Kummissjoni vs L-Isvezja, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 35 u l-ġurisprudenza ċċitata).

45 L-implimentazzjoni tas-sistema prevista fit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva timplika li l-leġiżlazzjoni nazzjonali adottata fuq il-bażi ta' din id-dispożizzjoni, tawtorizza lill-persuni li huma marbutin fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, li ma jibqgħux ikkunsidrati iktar bħala persuni taxxabbli separati għall-VAT, u jibdew jitqiesu bħala persuna taxxabbli waħedha. Għalhekk, meta Stat Membru japplika din id-dispożizzjoni, il-persuna jew il-persuni suġġetti fis-sens ta' din id-dispożizzjoni ma jistgħux jitqiesu bħala persuna jew persuni taxxabbli skont l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva (ara, f'dan is-sens is-sentenza tat-22 ta' Mejju 2008, Ampliscientifica u Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

46 Minn dan isegwi li l-assimilazzjoni għal persuna taxxabbli unika skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva teskludi li l-membri tal-grupp VAT ikomplu jissottomettu separatament dikjarazzjonijiet tal-VAT u jibqgħu jiġu identifikati, fil-grupp jew barra mill-grupp, bħala persuni taxxabbli, peress li hija l-persuna taxxabbli unika biss li tista' tissottometti l-imsemmija dikjarazzjonijiet. Għaldaqstant, din id-dispożizzjoni neċessarjament tqis, meta tiġi applikata din id-dispożizzjoni minn Stat Membru, li l-leġiżlazzjoni nazzjonali ta' traspożizzjoni tipprovdi li l-persuna taxxabbli tkun unika, u li jingħata lill-grupp numru tal-VAT wieħed biss (sentenza tat-22 ta' Mejju 2008, Ampliscientifica u Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punti 19 u 20).

47 Minn dan isegwi li, f'tali sitwazzjoni, il-prestazzjoni ta' servizzi magħmula minn terzi favur membru ta' grupp tal-VAT għandhom jitqiesu, għall-finijiet tal-VAT, li saru favur mhux ta' dan il-membru, iżda tal-grupp tal-VAT stess li dan il-membru jifforma parti minnu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Novembru 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punt 46 u l-ġurisprudenza ċċitata).

48 Fir-rigward tal-kuntest tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, la minn din id-dispożizzjoni u lanqas mis-sistema stabbilita minn din id-direttiva ma jirriżulta li din tikkostitwixxi dispożizzjoni derogatorja jew partikolari li għandha tiġi interpretata b'mod restrittiv. Kif jirriżulta mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kundizzjoni dwar l-eżistenza ta' rabta stretta fuq il-livell finanzjarju ma tistax tiġi interpretata b'mod restrittiv (ara, b'analoġija, fir-rigward tal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, is-sentenzi tal-25 ta' April 2013, Il-Kummissjoni vs L-Isvezja, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 36, u tal-15 ta' April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, mhux ippubblikata, EU:C:2021:285, punt 45).

49 Fir-rigward tal-għanijiet imfittxija mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, għandu qabel kollox jitfakkar li, mill-motivi tal-proposta tal-Kummissjoni (COM(73) 950 finali) li wasslet għall-adozzjoni tas-Sitt Direttiva jirriżulta li l-leġiżlatur tal-Unjoni, meta adotta din id-dispożizzjoni, ried jippermetti lill-Istati Membri li ma jorbtux sistematikament il-kwalità ta' persuna taxxabbli mal-kunċett ta' "indipendenza purament legali", jew għal finijiet ta' simplifikazzjoni amministrattiva, jew sabiex jiġu evitati ċerti abbużi bħat-tqassim ta' impriża bejn diversi persuni taxxabbli bil-għan li jibbenefikaw minn sistema partikolari (ara, f'dan is-sens,

is-sentenzi tal-25 ta' April 2013, Il-Kummissjoni vs L-Isvezja, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 37 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata, u tal-15 ta' April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, mhux ippubblikata, EU:C:2021:285, punt 35 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

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

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

52 F'dan il-każ, mill-ispjegazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju u mill-Gvern Ġermaniż jirriżulta, qabel kollox, li l-leġiżlatur Ġermaniż għamel użu mill-possibbiltà mogħtija mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, permezz tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG, li jipprevedi l-possibbiltà li jinħolqu "unitajiet fiskali".

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

54 Fl-aħħar nett, mill-ispjegazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju jirriżulta li, skont id-dritt Ġermaniż, entità li tifforma parti minn grupp tal-VAT tista' titqies bħala integrata fl-impriża tal-korp dominanti fuq il-livell finanzjarju, fis-sens tal-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG, moqri fid-dawl tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, biss jekk dan il-korp ikun f'pożizzjoni li jimponi r-rieda tiegħu, fatt li jeħtieġ li dan ikollu fir-rigward tal-entità msemmija kemm maġġoranza ta' ishma kif ukoll maġġoranza ta' drittijiet ta' vot.

55 Fir-rigward, qabel kollox, tal-kwistjoni jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jipprekludix il-prassi Ġermaniża li tikkonsisti fil-ħatra, bħala persuna taxxabbli unika, mhux tal-grupp tal-VAT stess, iżda ta' membru tiegħu, jiġifieri tal-korp dominanti tiegħu,

għandu jiġi ppreċiżat li, għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja, essenzjalment, iddeċidiet, fis-sentenzi tat-22 ta' Mejju 2008, Ampliscientifica u Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punti 19 u 20), kif ukoll tas-17 ta' Settembru 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punti 34, 35 u 37), li l-grupp tal-VAT huwa, bħala persuna taxxabbli, suġġett għall-VAT, xorta jibqa' l-fatt li, kif irrileva l-Avukat Ġenerali, fil-punt 79 tal-konklużjonijiet tiegħu, meta diversi membri, legalment indipendenti, ta' grupp tal-VAT jikkostitwixxu flimkien persuna taxxabbli unika, interlokutur uniku għandu jassumi l-obbligi tal-VAT tal-grupp fir-rigward tal-awtoritajiet fiskali. Madankollu, it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva ma jinkludi l-ebda rekwiżit dwar l-indikazzjoni tal-entità rappreżentattiva tal-grupp tal-VAT, u lanqas dwar il-forma li fiha dan jassumi l-obbligi ta' persuna taxxabbli ta' tali grupp.

56 F'dan ir-rigward, u indipendentement mill-possibbiltà li tiġi prevista rappreżentazzjoni tal-grupp tal-VAT minn wieħed minn dawn il-membri, l-għanijiet imsemmija fil-punt 49 jistgħu jiġġustifikaw li l-korp dominanti tal-grupp tal-VAT jinħatar bħala persuna taxxabbli unika, meta dan il-korp ikun f'pożizzjoni li jimponi r-rieda tiegħu fuq l-entitajiet l-oħra li jifformaw parti minn dan il-grupp, li jippermetti li jiġi żgurat il-ġbir eżatt tal-VAT.

57 Madankollu, huwa wkoll neċessarju li l-fatt li ma huwiex il-grupp tal-VAT stess, iżda l-korp dominanti tiegħu li huwa r-rappreżentant li jissodisfa r-rwol ta' persuna taxxabbli unika, fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, ma jwassalx għal riskju ta' telf fiskali.

58 Issa, minn dawn l-ispjegazzjonijiet ipprovduti mill-qorti tar-rinviju, kif irrilevati fil-punt 27 ta' din is-sentenza, kif ukoll mill-Gvern Ġermaniż, fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, jirriżulta li, sa fejn l-obbligu ta' dikjarazzjoni impost fuq dan il-korp dominanti jestendi għas-servizzi pprovduti u rċevuti mill-membri kollha ta' dan il-grupp u li d-dejn fiskali li jirriżulta minnhom jinkludi dawn is-servizzi kollha, dan iwassal għall-istess riżultat bħallikieku l-grupp tal-VAT kien, huwa stess, suġġett għal din it-taxxa.

59 Mill-imsemmija spjegazzjonijiet jirriżulta wkoll li, anki jekk, skont id-dritt Ġermaniż, l-obbligi kollha fil-qasam tal-VAT huma imposti fuq l-imsemmi korp dominanti, fil-kwalità tiegħu ta' rappreżentant tal-grupp tal-VAT mal-awtoritajiet tat-taxxa, xorta jibqa' l-fatt li dawn l-amministrazzjonijiet fiskali jistgħu, jekk ikun il-każ, iduru lejn l-entitajiet l-oħra li jifformaw parti mill-imsemmi grupp, billi jibbażaw ruħhom fuq l-Artikolu 73 tal-AO.

60 Fid-dawl tal-elementi preċedenti, għandu jitqies li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix li Stat Membru jinnomina, bħala persuna taxxabbli unika għall-VAT, mhux lill-grupp tal-VAT stess, iżda lil membru ta' dan il-grupp, jiġifieri lill-korp dominanti tiegħu, meta dan il-korp ikun f'pożizzjoni li jimponi r-rieda tiegħu fuq l-entitajiet l-oħra li jifformaw parti minn dan il-grupp u bil-kundizzjoni li din l-indikazzjoni ma twassalx għal riskju ta' telf fiskali.

Fuq it-tieni domanda

61 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, moqri flimkien mal-Artikolu 21(1)(a) u (3) ta' din id-direttiva, jistax jitqies li għandu effett dirett li jippermetti lill-persuni taxxabbli li jitolbu dan il-benefiċċju fir-rigward tal-Istat Membru tagħhom fil-każ fejn il-leġiżlazzjoni ta' dan tal-aħħar ma tkunx kompatibbli ma' dawn id-dispożizzjonijiet u ma tkunx tista' tiġi interpretata b'mod konformi magħhom. It-tieni domanda saret mill-qorti tar-rinviju biss fil-każ fejn l-ewwel domanda tingħata risposta li tgħid li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva

għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi li Stat Membru jinnomina, bħala persuna suġġetta għall-VAT, mhux lill-grupp tal-VAT stess, iżda lil membru ta' dan il-grupp, jiġifieri lill-korp dominanti tiegħu.

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

Fuq it-tielet domanda

63 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta l-possibbiltà għal entità partikolari li tifforma, mal-impriża tal-korp dominanti, grupp tal-VAT għall-kundizzjoni li dan il-korp ikollu, fi ħdan l-imsemmija entità, maġġoranza tad-drittijiet tal-vot minbarra sehem maġġoritarju fil-kapital tagħha.

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

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

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

67 Għandu jitfakkar ukoll li, skont il-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 48 ta' din is-sentenza, jirriżulta li l-kundizzjoni dwar l-eżistenza ta' rabtiet finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi stretti ma tistax tiġi interpretata b'mod restrittiv.

68 B'mod iktar partikolari, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ppreċiżat, fid-dawl tal-kliem stess tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, li n-natura stretta biss tar-relazzjonijiet li jorbtu lill-entitajiet fi ħdan il-grupp tal-VAT ma tistax, fl-assenza ta' kwalunkwe rekwiżit ieħor, twassal biex jitqies li l-leġiżlatur tal-Unjoni kellu l-intenzjoni li jirriżerva l-benefiċċju tas-sistema tal-grupp tal-VAT biss għall-entitajiet li jinsabu f'relazzjoni ta' subordinazzjoni mal-korp dominanti tal-grupp ta' impriżi inkwistjoni. Għalkemm l-eżistenza ta' tali relazzjoni ta' subordinazzjoni tippermetti li jiġi preżunt li r-relazzjonijiet bejn l-entitajiet inkwistjoni huma mill-qrib, hija madankollu, bħala prinċipju, ma tistax titqies bħala kundizzjoni neċessarja għall-kostituzzjoni ta' grupp tal-VAT. Dan jista' jkun il-każ biss f'sitwazzjonijiet eċċezzjonali fejn tali kundizzjoni tkun, f'kuntest nazzjonali stabbilit, miżura kemm neċessarja kif ukoll xierqa sabiex tikseb l-għanijiet intiżi biex jipprevjenu l-prattiki jew l-aġir abbużiv jew il-ġlieda kontra l-frodi jew l-evażjoni ta-taxxa (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C-108/14 u C-109/14, EU:C:2015:496, punt 44 u 45).

69 Minn dan isegwi li r-rekwiżit ta' maġġoranza tad-drittijiet ta' vot meħtieġa, flimkien ma' dak dwar sehem maġġoritarju, skont ir-rekwiżit ta' integrazzjoni fuq il-pjan finanzjarju, fis-sens tal-ewwel sentenza tal-punt 2 tal-Artikolu 2(2) tal-UStG, ma jikkostitwixxix *a priori*, fatt li madankollu għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, miżura neċessarja u xierqa sabiex jintlaħqu l-għanijiet intiżi għall-prevenzjoni tal-prattiki jew tal-aġir abbużiv jew għall-ġlieda kontra l-frodi jew l-evażjoni fiskali, b'tali mod li tali rekwiżit ma jistax, bħala prinċipju, ikun meħtieġ abbażi tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva.

70 F'dan il-kuntest, ma huwiex mingħajr interess li, kif jirriżulta mir-risposta tal-Gvern Ġermaniż għad-domandi bil-miktub tal-Qorti tal-Ġustizzja, dan jammetti, essenzjalment, li ebda wieħed miż-żewġ rekwiżiti msemmija fil-punt preċedenti ta' din is-sentenza ma huwa assolutament neċessarju, sakemm il-korp dominanti jkun f'pożizzjoni li jimponi r-rieda tiegħu fuq l-entitajiet l-oħra li jifformaw parti mill-grupp tal-VAT.

71 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta l-possibbiltà għal entità partikolari li tifforma, mal-impriża tal-korp dominanti, grupp tal-VAT għall-kundizzjoni li dan il-korp ikollu, fi ħdan l-imsemmija entità, maġġoranza tad-drittijiet tal-vot minbarra sehem maġġoritarju fil-kapital tagħha.

Fuq ir-raba' domanda

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

73 Qabel kollox, għandu jitfakkar li l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva jqis bħala persuna taxxabbli persuna li, b'mod indipendenti, twettaq waħda mill-attivitajiet ekonomiċi msemmija fil-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu.

74 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jippreċiża li l-kliem "b'mod indipendenti" jeskludi mill-intaxxar lill-impjegati u lill-persuni l-oħra sa fejn dawn tal-aħħar huma marbuta mal-persuna li timpjegahom permezz ta' kuntratt ta' xogħol jew b'kull relazzjoni legali oħra li toħloq rabtiet ta' subordinazzjoni f'dak li jirrigwarda l-kundizzjonijiet ta' xogħol u ta' remunerazzjoni kif ukoll ir-responsabbiltà tal-persuna li timpjega.

75 It-tieni subparagrafu tal-paragrafu 4 tal-imsemmi artikolu jipprovdi li l-Istati Membri jistgħu, mingħajr preġudizzju għall-konsultazzjoni prevista fl-Artikolu 29 tas-Sitt Direttiva, iqisu bħala persuna taxxabbli waħedha lil persuni stabbiliti fit-territorju tal-pajjiż li huma "legalment indipendenti", iżda li huma marbuta mill-qrib ma' xulxin fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv.

76 Għandu jitfakkar ukoll li, kif osservat il-Kummissjoni fl-ewwel u fit-tieni subparagrafu tal-punt 3.2 tal-komunikazzjoni tagħha COM/2009/0325 finali, permezz tal-kostituzzjoni ta' grupp tal-VAT, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva, ċertu numru ta' persuni taxxabbli marbuta mill-qrib jingħaqdu biex jifformaw persuna taxxabbli għall-VAT unika. Din l-istituzzjoni ppreċiżat, barra minn hekk, li "il-grupp tal-VAT [seta'] jiġi deskritt bħala entità 'fittizja' maħluqa għall-finijiet tal-VAT, li fiha r-realtà ekonomika tipprevali fuq il-forma ġuridika. Grupp tal-VAT huwa tip partikolari ta' persuna taxxabbli li teżisti biss għal skop ta' VAT. Huwa bbażat fuq rabtiet attwali finanzjarji, ekonomiċi u organizzattivi bejn diversi kumpaniji kkonċernati. Filwaqt li kull membru tal-grupp iżomm il-forma legali tiegħu, għal skopijiet ta' VAT biss, il-grupp tal-VAT jingħata preċedenza fuq forom legali skont, pereżempju, il-liġi ċivili jew dik dwar il-kumpaniji".

77 Barra minn hekk, minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li servizz huwa taxxabbli biss jekk ikun hemm relazzjoni legali bejn il-fornitur u l-benefiċjarju li matulha jkun hemm skambju ta' servizzi reċiproċi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Settembru 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

78 Sabiex jiġi stabbilit li tali relazzjoni legali teżisti bejn entità li tagħmel parti minn grupp tal-VAT u l-membri l-oħra ta' dan il-grupp, inkluż il-korp dominanti tiegħu, sabiex jissuġġetta għall-VAT is-servizzi pprovduti minn din l-entità, għandu jiġi vverifikat jekk l-imsemmija entità twettaqx attività ekonomika indipendenti. F'dan ir-rigward, għandu jiġi eżaminat jekk tali entità tistax titqies li hija awtonoma, sa fejn twettaq l-attivitajiet tagħha f'isimha, għaliha nnifisha u taħt ir-responsabbiltà tagħha stess kif ukoll b'mod partikolari li hija ssostni r-riskju ekonomiku li jirriżulta mill-attività tagħha (ara, b'analoġija, is-sentenzi tas-17 ta' Settembru 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 25, kif ukoll tat-13 ta' Ġunju 2019, IO (VAT – Attività ta' membru tal-bord ta' sorveljanza), C-420/18, EU:C:2019:490, punt 39 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

79 Issa, f'dan il-każ, għalkemm, fil-kwalità tiegħu bħala persuna taxxabbli unika u bħala rappreżentant tal-grupp VAT, il-korp dominanti A tiegħu huwa inkarigat li jagħmel id-dikjarazzjoni fiskali f'isem l-entitajiet kollha li jifformaw parti minn dan il-grupp, inkluża NGD mbH, xorta jibqa' l-fatt li, kif jirriżulta mill-punti 27 u 57 sa 59 ta' din is-sentenza, dawn l-entitajiet isostnu, huma stess, ir-riskji ekonomiċi marbuta mal-eżerċizzju tal-attività ekonomika rispettiva tagħhom. Minn dan isegwi li dawn l-istess entitajiet għandhom jitqiesu bħala li jwettqu attivitajiet ekonomiċi indipendenti, b'tali mod li ma jistgħux jiġu kklassifikati, b'kategorizzazzjoni, bħala "entitajiet mhux indipendenti" fis-sens tal-Artikolu 4(1) u tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva minħabba s-sempliċi fatt li huma jappartjenu għal grupp tal-VAT.

80 Din l-interpretazzjoni hija sostnuta, barra minn hekk, mill-fatt li, għalkemm mit-tieni subparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva jirriżulta li l-entitajiet li jistgħu jikkostitwixxu grupp tal-VAT għandu jkollhom rabtiet mill-qrib fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, din id-dispożizzjoni madankollu ma tipprovdix li l-eżistenza tal-imsemmija rabtiet twassal għall-eżerċizzju ta' attività ekonomika mhux indipendenti min-naħa ta' entità tal-grupp li ma hijiex il-korp dominanti. Għalhekk, mill-imsemmija dispożizzjoni ma jirriżultax li din l-entità ma tibqax twettaq attivitajiet ekonomiċi indipendenti, fis-sens tal-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 4(4) ta' din id-direttiva, minħabba s-sempliċi appartenenza għall-grupp tal-VAT.

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

Fuq l-ispejjeż

82 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-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

1) It-tieni subpparagrafu tal-Artikolu 4(4) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2000/65/KE, tas-17 ta' Ottubru 2000,

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

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

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

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tissuġġetta l-possibbiltà għal entità partikolari li tifforma, mal-impriża tal-korp dominanti, grupp iffurmat minn persuni indipendenti mill-perspettiva legali, iżda marbuta mill-qrib bejniethom fuq il-livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv, għall-kundizzjoni li dan il-korp ikollu, fi ħdan l-imsemmija

entità, maġġoranza tad-drittijiet tal-vot minbarra sehem maġġoritarju fil-kapital tagħha.

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

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

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

Firem