KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fis-6 ta' Ottubru 2016 [1]

Kawża C-274/15

Il-Kummissjoni Ewropea
vs

Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu

"Leġiżlazzjoni fiskali — Taxxa fuq il-valur miżjud — Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112/KE — Eżenzjoni mit-taxxa għas-servizzi ta' ċerti gruppi lill-membri tagħhom — Provvista ta' servizzi meħtieġa direttament għal attività eżenti jew mhux intaxxata — Tnaqqis tat-taxxa tal-input għall-membri tal-grupp — Teħid ta' azzjoni minn membru f'ismu stess iżda għall-benefiċċju tal-grupp"

I – **Introduzzjoni**

1. Ir-rikors ineżami, ippreżentat mill-Kummissjoni Ewropea kontra l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, jikkonċerna diversi dispożizzjonijiet dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud fil-leġiżlazzjoni tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu marbuta mal-eżenzjoni fiskali prevista fl-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") [3]. Il-kuntest ta' din l-eżenzjoni mit-taxxa jinsab fid-deċiżjoni tal-leġiżlatur tal-Unjoni li, bħala prinċipju, ma jingħatax tnaqqis tat-taxxa tal-input lill-impriżi li jipprovdu servizzi eżentati mit-taxxa, bħalma huma sptarijiet, tobba, jew skejjel. B'hekk, filwaqt li l-provvisti li jipprovdu dawn l-impriżi ma humiex intaxxati, il-provvisti li huma jirċievu jibqgħu suġġetti għal-VAT. Dan iwassal għal eżenzjoni parzjali biss mit-taxxa tal-provvista għall-konsumatur finali għaliex il-VAT li ma tkunx tista' titnaqqas tittieħed inkunsiderazzjoni b'mod regolari fil-kalkolu tal-prezz u b'hekk min jirċievi l-provvista jkun qiegħed jikkontribwixxi għaliha b'mod indirett.

2. Il-fatt li dawn l-impriżi ma jgawdux minn tnaqqis tat-taxxa tal-input iwassal sabiex l-akkwist ta' provvisti (taxxabbli), li min-naħa tagħhom jistgħu jiġu pprovduti minn dawn l-impriżi stess, jista' jaffettwa b'mod negattiv il-formazzjoni tal-prezz sal-ammont tal-VAT li ma tkunx tista' titnaqqas. Dan ifisser li, bħala regola ġenerali, ikun hemm interess ekonomiku li wieħed iwettaq dawn is-servizzi huwa stess minflok ma jakkwistahom, b'mod taxxabbli, minn impriżi oħra. Dan iwassal sabiex, fis-sistema

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — ĠU L 347, p. 1

3 — F'dawn l-aħħar snin, b'kollox, kien biss tliet darbiet li l-Qorti tal-Ġustizzja ttrattat din l-eżenzjoni fiskali u d-diversi karatteristiċi partikolari tagħha [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)]. Attwalment, madankollu, hemm erba' kawżi pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja. Dawn huma, minbarra l-kawża ineżami, il-Kawżi C 326/15 (DNB Banka), C 605/15 (Aviva) u C 616/15 (Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja).

tal-VAT applikabbli, l-eżenzjoni mit-taxxa mingħajr tnaqqis tat-taxxa tal-input twassal sabiex l-impriżi li jipprovdu provvisti eżentati mit-taxxa jiġu ttrattati bħala konsumatur finali li, għalkemm ma huwiex responsabbli għall-ħlas tal-VAT, fl-istess ħin lanqas ma jista' jitlob tnaqqis tat-taxxa tal-input, lanqas jekk iwettaq servizzi jew jipprovdi merkanzija bi ħlas.

3. Madankollu, peress li 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 iżda flimkien ma' impriżi oħra li jkunu wkoll eżentati mit-taxxa (pereżempju, numru ta' tobba li jaħdmu għal rashom li joperaw l-istess apparat mediku kbir), l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT jeżenta wkoll tali 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 il-formazzjoni tal-prezz, u dan jippermetti li l-impatt tal-eżenzjoni jinżamm anki fir-rigward tal-konsumatur finali, li għalih ma jkunx jagħmel differenza jekk il-fornitur eżentat jipprovdix il-provvista b'mod individwali jew flimkien ma' impriżi oħra eżentati.

4. Ir-rikors preżenti issa jrid jiċċara jekk, fl-implementazzjoni ta' din l-eżenzjoni u ta' diversi dispożizzjonijiet rilevanti oħra tad-dritt dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud tal-Unjoni, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu kienx e żaġera wisq sabiex jirnexxielu jakkomoda l-interessi ekonomiċi tal-intrapriżi tiegħu, b'tali mod li wassal għal effett antikompetittiv.

II – Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

5. It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-VAT jiddeskrivi l-kunċett ta' tassazzjoni tal-valur miżjud kif ġej:

"Fuq kull transazzjoni, il-VAT, kalkulata fuq il-prezz tal–merkanzija jew tas-servizzi bir-rata applikabbli għat-tali merkanzija jew servizzi, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT li qed jingarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz."

6. Skont l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT, "il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali" hija suġġetta għall-VAT. Kif deskritt fl-Artikolu 2(1)(a) tal-istess direttiva, l-istess japplika wkoll għall-"provvista ta' merkanzija".

7. 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, 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".

8. Rigward it-tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-elementi li jikkostitwixxu l-prezz ta' tranżazzjoni (tnaqqis tat-taxxa tal-input), l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT jistipula dan li ġej:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mill-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

(a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;

[…]"

9. Fir-rigward tal-proċedura tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, l-Artikolu 178 tad-Direttiva tal-VAT [4] jipprevedi dan li ġej:

"Biex teżerċita d-dritt ta' tnaqqis [tat-taxxa tal-input], persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ġejjin:

(a) għall-finijiet ta' tnaqqis skond l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, hi għandha jkollha fattura imħejjija skond l-Artikoli 220 sa 236 u l-Artikoli 238, 239 u 240;

[…]"

10. Finalment, fid-Direttiva tal-VAT jeżistu wkoll dispożizzjonijiet speċjali li jikkonċernaw tranżazzjonijiet bil-kummissjoni u li huma rilevanti għall-proċedura preżenti. Minn naħa, waħda minn dawn id-dispożizzjonijiet tinstab fl-Artikolu 14(2) tagħha, li jinkludi r-regola li ġejja għall-kunsinna ta' merkanzija:

"(2) Flimkien mat-transazzjonijiet imsemmija fil-paragrafu 1, kull waħda minn dawn li ġejjin għandha tiġi kkunisdrata bħala provvista ta' merkanzija:

[…]

(ċ) it-trasferiment ta' merkanzija skond kuntratt li bih titħallas kummissjoni meta jsir xiri jew bejgħ."

11. Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-VAT jistabbilixxi dan li ġej fir-rigward tas-servizzi:

"Fejn persuna taxxabbli li taġixxi f'isimha iżda għall-benefiċċju ta' ħaddieħor tieħu parti fi provvista ta' servizzi, hija għandha tiġi kkunsidrata li rċeviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess."

12. Id-dispożizzjonijiet essenzjali kollha kienu diġà inklużi fis-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ – sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima [5] (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), li kienet ikkodifikata mill-ġdid permezz tad-Direttiva tal-VAT. Għaldaqstant, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja f'dan ir-rigward għandha tittieħed inkunsiderazzjoni wkoll f'din il-kawża.

4 — Fil-verżjoni ta' qabel l-emenda permezz tad-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE, tat-13 ta' Lulju 2010, li temenda d-Direttiva 2006/112/KE dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud fir-rigward tar-regoli dwar il-fatturazzjoni (ĠU 2010, L 189, p. 1), li, skont it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 2(1) tagħha, hija applikabbli biss mill-1 ta' Jannar 2013 u għalhekk ma hijiex rilevanti għall-kawża preżenti.

5 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23.

Id-dritt Lussemburgiż

13. L-Artikolu 44(1)(y) tal-Liġi tat-12 ta' Frar 1979 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT Lussemburgiża") jinkludi eżenzjoni mit-taxxa li hija identika għall-verżjoni lingwistika Franċiża tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

14. Sabiex tiġi speċifikata l-applikazzjoni ta' din l-eżenzjoni mit-taxxa ġie adottat ir-Regolament Gran Dukali tal-21 ta' Jannar 2004, dwar l-eżenzjoni mill-VAT ta' servizzi li huma pprovduti minn gruppi indipendenti ta' persuni fil-konfront tal-membri tagħhom (iktar 'il quddiem ir-"Regolament Lussemburgiż").

15. Skont l-Artikolu 1 tar-Regolament Lussemburgiż, grupp indipendenti ta' persuni, fis-sens tal-Artikolu 44(1)(y) tal-Liġi dwar il-VAT Lussemburgiża, għandu jew ikollu personalità ġuridika (ara l-ittra a) jew inkella għandu jaġixxi f'ismu stess, bħala grupp, fil-konfront tal-membri tiegħu u ta' terzi (ara l-ittra b). Permezz tar-Regolament Gran Dukali tas-7 ta' Awwissu 2012, din id-dispożizzjoni ġiet estiża permezz tat-tieni paragrafu. Dan jipprevedi li r-Regolament ma huwiex applikabbli għal gruppi indipendenti li s-servizzi tagħhom lil membru wieħed iktar tagħhom iservu prinċipalment għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet intaxxati.

16. L-Artikolu 2 tar-Regolament Lussemburgiż jistabbilixxi l-kundizzjonijiet għall-eżenzjoni mit-taxxa skont l-Artikolu 44(1)(y) tal-Liġi dwar il-VAT Lussemburgiża. L-ewwel sentenza tal-punt (a) tal-imsemmi Artikolu 2 tistipula li l-attività tal-grupp trid tikkonsisti esklużivament f'servizzi meħtieġa direttament għall-eżerċizzju tal-attività tal-membri. Għalhekk, f'dak il-każ, l-attività tal-membri trid tkun jew eżenti mit-taxxa jew inkella dawn ma jistgħux ikunu persuna taxxabbli f'dan ir-rigward. Iżda, skont it-tieni sentenza tal-punt (a), dan ir-rekwiżit huwa ssodisfatt ukoll minn persuni li, fil-kuntest tal-attività tagħhom eżenti mit-taxxa jew mhux intaxxata, jipprovdu wkoll tranżazzjonijiet taxxabbli, sakemm dawn ma jaqbżux it-30 % tad-dħul mill-bejgħ totali. L-Artikolu 3 tar-Regolament Lussemburgiż jirregola dettalji addizzjonali dwar dan il-limitu tad-dħul mill-bejgħ u jipprovdi li, f'ċirkustanzi partikolari, dan il-limitu jista' jilħaq mhux iktar minn 50 %.

17. Barra minn hekk, l-Artikolu 4 tar-Regolament Lussemburgiż jippermetti lil dawn il-persuni t-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward tal-VAT li għaliha *l-grupp* tkun inħarġitlu fattura għas-servizzi li huwa rċieva. Kif deskritt fiċ-Ċirkolari Amministrattiva Nru 707 tad-29 ta' Jannar 2004 (iktar 'il quddiem iċ-"Ċirkolari Amministrattiva Lussemburgiża"), li tistipula b'mod partikolari d-dokumenti li għandhom jinżammu disponibbli min-naħa tal-membri għal dan l-għan, din it-traspożizzjoni tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input isseħħ sabiex tiġi ggarantita n-newtralità fiskali.

18. Fl-aħħar nett, l-ittra tat-18 ta' Diċembru 2008 tal-Grupp ta' Ħidma dwar il-VAT li huwa attiv fil-Comité d'Observation des Marchés (Kumitat għall-Investigazzjoni tas-Suq, CObMa), li skont il-kliem tagħha kienet abbozzata b'konsultazzjoni mal-Administration de l'Enregistrement et des Domaines (l-amministrazzjoni finanzjarja Lussemburgiża), tagħmel ukoll riferiment għall-eżenzjoni mit-taxxa ta' gruppi indipendenti ta' persuni (iktar 'il quddiem l-"ittra CObMa"). Fost kwistjonijiet oħra, f'dan il-kuntest tqum il-kwistjoni ta' liema persuna għandha tiġi indikata fuq il-fattura maħruġa minn terz fir-rigward ta' spejjeż komuni fil-każ li l-grupp ma jkollux personalità ġuridika tiegħu stess. F'dan il-kuntest huwa ċċarat li fil-każ li membru jirċievi servizzi ta' terzi f'ismu stess, iżda għall-benefiċċju tal-grupp, l-impożizzjoni tal-ispejjeż komuni fuq il-grupp ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

III – Il-fatti li wasslu għall-kawża

19. B'ittra tas-7 ta' April 2011, il-Kummissjoni informat lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu li kellha dubji dwar il-konformità mad-dritt tal-Unjoni ta' diversi dispożizzjonijiet Lussemburgiżi relatati mat-traspożizzjoni tal-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

20. Fl-opinjoni motivata tagħha tas-27 ta' Jannar 2012, il-Kummissjoni qieset li t-tħassib tagħha ma ġiex ikkonfutat u għalhekk talbet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu sabiex, fi żmien xahrejn, jieħu l-passi neċessarji biex jadatta l-leġiżlazzjoni tiegħu għar-rekwiżiti tad-dritt tal-Unjoni.

21. L-ewwel nett, il-Kummissjoni indikat li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma huwiex qiegħed josserva l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT billi l-eżenzjoni mit-taxxa Lussemburgiża fil-preżent hija applikabbli wkoll f'każijiet li fihom il-grupp *ma huwiex* jipprovdi servizz direttament neċessarju għall-attività eżenti jew mhux intaxxata ta' wieħed mill-membri tiegħu. It-tieni nett, hija indikat li jkun jikkontradixxi l-Artikolu 168(a) u l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT li l-membri li jappartjenu għall-grupp jingħataw dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq is-servizzi tal-input, li ma jkunux ġew ipprovduti u ffatturati lill-membri tal-grupp iżda lill-grupp innifsu. It-tielet nett, kif deskritt fl-Artikolu 14(2)(ċ) u fl-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-VAT, il-Kummissjoni qieset li l-użu ta' servizzi minn membru għall-benefiċċju tal-grupp irid jiġi trattat bħala żewġ servizzi li jsegwu lil xulxin, u dan ma jistax ma jitteħidx inkunsiderazzjoni f'dak li għandu x'jaqsam mal-VAT.

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

22. Wara li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma osservax it-talba tal-Kummissjoni fit-terminu stipulat, fit-8 ta' Ġunju 2015 il-Kummissjoni ppreżentat rikors quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 258 TFUE u talbet li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

— tiddikjara li, minħabba kif inhija mfassla s-sistema tal-VAT għal gruppi indipendenti ta' persuni permezz tal-Artikolu 44(1)(y) tal-Liġi dwar il-VAT Lussemburgiża, permezz tal-Artikoli 1 sa 4 tar-Regolament Lussemburgiż, permezz taċ-Ċirkolari Amministrattiva Lussemburgiża, sa fejn din tikkonċerna l-Artikoli 1 sa 4 tar-Regolament Lussemburgiż, kif ukoll permezz tal-ittra CObMa, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt id-Direttiva tal-VAT, b'mod partikolari taħt l-Artikoli 2(1)(ċ) u 132(1)(f), taħt it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), kif ukoll taħt l-Artikolu 168(a), l-Artikolu 178(a), l-Artikolu 14(2)(ċ) u l-Artikolu 28 ta' din id-direttiva;

— tikkundanna lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu għall-ispejjeż.

23. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jitlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

— tiċħad ir-rikors tal-Kummissjoni bħala parzjalment inammissibbli, u l-kumplament bħala infondat, u sussidjarjament tiċħdu fl-intier tiegħu bħala infondat;

— tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

24. Il-partijiet l-ewwel ippreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja u, fit-30 ta' Ġunju 2016, instemgħu wkoll fis-seduta.

V – Analiżi

A – *Fuq l-ewwel motiv: użu tas-servizzi fost il-membri tal-grupp*

25. Bl-ewwel motiv tagħha, il-Kummissjoni tilmenta li sar ksur tal-Artikolu 2(1)(ċ) u tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

26. Skont l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva tal-VAT, bħala prinċipju, is-servizzi kollha li huma pprovduti minn persuni taxxabbli għandhom ikunu suġġetti għall-VAT. Huwa minnu li l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT jinkludi eżenzjoni mit-taxxa għal servizzi pprovduti minn gruppi indipendenti lill-membri tagħhom. Madankollu, din tapplika biss jekk *inter alia* s-servizzi huma direttament meħtieġa għal attività tal-membri li jew hija eżenti mit-taxxa jew inkella ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

27. Iżda fil-fehma tal-Kummissjoni, skont l-Artikolu 2(a) kif ukoll l-Artikolu 3 tar-Regolament Lussemburgiż, l-eżenzjoni mit-taxxa stipulata fl-Artikolu 44(1)(y) tal-Liġi dwar il-VAT Lussemburgiża tapplika wkoll jekk is-servizzi tal-grupp jintużaw għall-attività ta' membru li hija *ntaxxata*, sa fejn id-dħul mill-bejgħ tal-attività ntaxxata ma jkunx jammonta għal iktar minn 30 % jew, f'każijiet partikolari, iktar minn 45 % tad-dħul mill-bejgħ totali.

1. L-ammissibbiltà tal-ewwel motiv

28. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jqis li l-ewwel motiv huwa inammissibbli.

29. L-ewwel nett, huwa jemmen li, permezz tal-ewwel motiv tagħha, il-Kummissjoni estendiet is-suġġett tal-proċedura meta mqabbel mal-opinjoni motivata. Filwaqt li f'din tal-aħħar tilmenta biss li qegħdin jiġu eżentati mit-taxxa wkoll servizzi tal-grupp li, primarjament jew esklużivament, għandhom iservu għat-twettiq ta' tranżazzjonijiet taxxabbli tal-membri, ir-rikors ma huwiex ristrett għal din l-allegazzjoni. Hawnhekk il-Kummissjoni qiegħda tattakka, b'mod ġenerali, il-fatt li s-servizzi tal-grupp li huma relatati ma' tranżazzjonijiet taxxabbli ta' membru, jistgħu jiġu eżentati mit-taxxa.

30. Minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li, skont l-Artikolu 258 TFUE, is-suġġett ta' rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu jiġi stabbilit mill-opinjoni motivata tal-Kummissjoni, b'tali mod li r-rikors għandu jkun ibbażat fuq l-istess raġunijiet kif ukoll fuq l-istess argumenti bħal din l-opinjoni [6]. Madankollu, il-Kummissjoni tista' tippreċiża l-ilmenti inizjali tagħha fir-rikors, bil-kundizzjoni li b'dan il-mod ma jiġix estiż is-suġġett tal-kawża [7].

31. Mill-opinjoni motivata tal-Kummissjoni jista' jiġi dedott b'mod ċar li hija tqis li d-dritt Lussemburgiż mhux josserva l-kundizzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, li teħtieġ li l-grupp irid jipprovdi s-servizzi meħtieġa direttament għall-eżerċizzju ta' attività minn membru eżenti mit-taxxa jew inkella li għaliha l-membru ma huwiex persuna taxxabbli [8]. Sakemm, fir-rigward ta' dan is-suġġett tal-kawża, il-Kummissjoni telabora b'mod espliċitu fir-rikors tagħha li hemm ksur mid-dispożizzjonijiet Lussemburgiżi fil-każijiet kollha li fihom is-servizzi jintużaw għal tranżazzjoni taxxabbli ta' membru, hija qiegħda għaldaqstant tispeċifika biss, b'mod ammissibbli, l-ilment ifformulat preċedentement minnha.

6 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-15 ta' Diċembru 1982, Il-Kummissjoni vs Id-Danimarka (211/81, EU:C:1982:437, punt 14), tas-26 ta' April 2005, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250, punt 35), u tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 19).

7 — Ara s-sentenzi tal-11 ta' Settembru 2001, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-67/99, EU:C:2001:432, punt 23), tad-19 ta' Diċembru 2013, Il-Kummissjoni vs Il-Polonja (C-281/11, EU:C:2013:855, punt 88), u tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 19).

8 — Ara l-punti 20 u 21 kif ukoll il-punti 68 u 69 tal-opinjoni motivata.

32. Għandu jingħad ukoll li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu iqis li l-aġir tal-Kummissjoni fil-proċedura prekontenzjuża jikkostitwixxi ksur tal-prinċipju ta' kooperazzjoni leali, li huwa impost skont l-Artikolu 4(3) TUE. Fil-fatt – wara l-iskadenza tat-terminu stipulat mill-Kummissjoni fl-opinjoni motivata – il-Gran Dukat tal-Lussemburgu informa lill-Kummissjoni dwar suppliment għall-Artikolu 1 tar-Regolament Lussemburgiż [9] bħala reazzjoni għall-ewwel ilment tal-opinjoni motivata. Fl-istess waqt, il-Kummissjoni ma qajmet ebda riżerva għal din l-emenda matul 18-il xahar, qabel ma ħabbret li ser tippreżenta rikors.

33. Skont ġurisprudenza stabbilita, il-mument li fih jiġi ppreżentat rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu huwa, bħala prinċipju, fid-diskrezzjoni tal-Kummissjoni [10]. Fil-każ preżenti lanqas ma jista' jiġi identifikat każ eċċezzjonali fejn il-Kummissjoni setgħet ippreġudikat id-drittijiet tad-difiża tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu minħabba l-aġir tagħha fil-proċedura prekontenzjuża. B'mod partikolari, il-Kummissjoni ma hijiex obbligata sabiex, qabel tippreżenta rikors, tesprimi l-fehma tagħha dwar l-adegwatezza tal-miżuri korrettivi li ttieħdu mill-Istat Membru inkwistjoni biss wara li skada t-terminu stipulat fl-opinjoni motivata. Dan għaliex is-sitwazzjoni legali fil-mument tal-iskadenza ta' dan it-terminu biss hija rilevanti għall-eżistenza ta' nuqqas ta' twettiq ta' obbligu [11] u għalhekk, għall-fondatezza ta' rikors.

34. Konsegwentement, l-ewwel motiv huwa ammissibbli.

2. Il-fondatezza tal-ewwel motiv

35. Sussidjarjament, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li l-ewwel motiv lanqas ma huwa fondat fil-mertu.

36. Fil-fatt, huwa jsostni li l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT hija applikabbli għal gruppi li l-membri tagħhom jeżerċitaw ukoll attività li hija ntaxxata, minbarra l-attività tagħhom li hija eżenti mit-taxxa jew eskluża mill-kamp ta' applikazzjoni tat-taxxa. Iżda fil-każ tas-servizzi li huma pprovduti minn grupp, min-natura tagħhom stess huma kkonċernati spejjeż komuni ta' membru tiegħu li ma jistgħu jiġu attribwiti lil ebda attività partikolari tiegħu. Jekk f'dan l-isfond ikollhom jiġu eżentati biss servizzi li huma relatati ma' attivitajiet eżenti mit-taxxa jew eskluži mill-kamp ta' applikazzjoni tat-taxxa, l-eżenzjoni mit-taxxa fil-prattika lanqas biss ikollha kamp ta' applikazzjoni.

37. Sa fejn, barra minn hekk, il-Gran Dukat jagħmel riferiment għas-suppliment tar-Regolament Lussemburgiż bl-Artikolu 1(2) [12], dawn l-ispjegazzjonijiet ma humiex ta' importanza għar-rikors preżenti. Għall-evalwazzjoni tiegħu hija deċiżiva s-sitwazzjoni legali Lussemburgiża fl-aħħar ta' Marzu tal-2012 meta skada t-terminu stabbilit fl-opinjoni motivata [13]. Madankollu, id-dispożizzjoni msemmija ġiet adottata biss wara, fis-7 ta' Awwissu 2012.

38. Għall-finijiet tal-evalwazzjoni tal-ewwel motiv imbagħad għandha ssir distinzjoni bejn żewġ rekwiżiti differenti tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, li jirriżultaw b'mod ċar mill-formulazzjoni tiegħu.

9 — Ara l-punt 15 iktar 'il fuq.

10 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-10 ta' Diċembru 1968, Il-Kummissjoni vs L-Italja (7/68, EU:C:1968:51, p. 642), tal-1 ta' Ġunju 1994, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-317/92, EU:C:1994:212, punt 4), u tas-16 ta' April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 14).

11 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-10 ta' Settembru 1996, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-61/94, EU:C:1996:313, punt 42), tas-26 ta' April 2005, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250, punt 29), u tas-26 ta' Mejju 2016, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-244/15, EU:C:2016:359, punt 47).

12 — Ara l-punt 15 iktar 'il fuq.

13 — Ara l-punt 33, iktar 'il fuq.

39. Fl-ewwel lok, l-eżenzjoni tirrikjedi li l-membri tal-grupp jeżerċitaw attività eżenti mit-taxxa jew attività li għaliha huma ma humiex persuni taxxabbli.

40. Iżda, fit-tieni lok, kull servizz, sabiex ikun eżentat mit-taxxa, irid ikun ipprovdut għall-bżonnijiet diretti tal-eżerċizzju tal-attività eżenti mit-taxxa jew tal-attività tal-membru li għaliha dan ma jkunx persuna taxxabbli. B'hekk, jekk membru ta' grupp, minbarra attività eżenti mit-taxxa, jeżerċita wkoll attività taxxabbli, is-servizzi tal-grupp lill-membru jistgħu jiġu eżentati mit-taxxa xorta waħda. Iżda dan jirrikjedi li dawn jiġu pprovduti direttament għall-eżerċizzju tal-attività tiegħu li hija eżentata mit-taxxa, u mhux għal dik taxxabbli.

41. Fir-rigward ta' dan it-tieni rekwiżit addizzjonali ma teżisti ebda raġuni sabiex fl-interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT wieħed jiddevja mill-formulazzjoni ċara tad-dispożizzjoni. Fil-fatt, rigward din id-dispożizzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkonstatat *mutatis mutandis* li, fl-isfond tal-interpretazzjoni stretta meħtieġa tal-eżenzjonijiet mit-taxxa tal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT, interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT li tmur lil hinn mill-formulazzjoni ċara tiegħu hija inkompatibbli mal-għan ta' din id-dispożizzjoni [14].

42. Huwa minnu li interpretazzjoni stretta tal-eżenzjonijiet mit-taxxa ma tistax twassal sabiex ixxejjen l-effett tal-eżenzjonijiet u tagħmilhom prattikament inapplikabbli [15]. Iżda fil-każ preżenti din ma hijiex il-kwistjoni. Kuntrarjament għall-allegazzjoni tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu, is-servizzi ta' grupp lill-membri tiegħu ma għandhomx ikunu neċessarjament allokati lill-ispejjeż komuni tagħhom u, għaldaqstant, lill-attivitajiet kollha tagħhom. Fil-fatt dan huwa l-każ biss meta membru jħalli lill-grupp iwettaq kompiti li jkunu jappartjenu għall-amministrazzjoni ġenerali tiegħu, bħal pereżempju l-kontabbiltà. Iżda membru jista' wkoll jittrasferixxi attivitajiet oħra lil grupp, bħal pereżempju l-operat ta' apparat mediku kbir, li jkollhom rabta diretta mal-attività tiegħu eżenti mit-taxxa.

43. Billi l-Artikolu 2(a) tar-Regolament Lussemburgiż jipprevedi eżenzjoni mit-taxxa anki meta s-servizz ma jkunx ġie pprovdut għall-bżonnijiet diretti tal-attività eżenti mit-taxxa jew mhux taxxabbli ta' membru, dan konsegwentement jikser l-Artikolu 2(1)(ċ) u l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

44. Għaldaqstant, l-ewwel motiv tal-Kummissjoni għandu jintlaqa'.

B – *Fuq it-tieni motiv: tnaqqis tat-taxxa tal-input tal-membri tal-grupp*

45. Permezz tat-tieni motiv tagħha, il-Kummissjoni tilmenta li sar ksur tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), tal-Artikolu 168(a) u tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT.

46. Skont l-Artikolu 4 tar-Regolament Lussemburgiż, il-membri tal-grupp li jeżerċitaw attività taxxabbli għandhom id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward tas-servizzi tal-input li ma jkunx irċieva l-membru stess, iżda l-grupp għall-eżerċizzju tal-attività tiegħu. Iżda skont id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, u skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-grupp biss jista' jkun intitolat għal dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, u t-trasferiment ta' dan id-dritt lill-membri tal-grupp għandu jiġi eskluż. Il-Kummissjoni ssostni wkoll li l-eżerċizzju tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input kif stipulat fl-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT huwa marbut mal-pussess ta' fattura li tkun inħarġet f'ismu u mhux – bħalma ġara hawnhekk fil-każ tal-grupp – f'isem persuna oħra.

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

15 — Ara sentenzi tal-20 ta' Novembru 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punt 62), u tal-11 ta' Diċembru 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punt 30), it-tnejn li huma fuq l-Artikolu 13, Parti A(1)(f) tas-Sitt Direttiva; barra minn hekk, dwar eżenzjonijiet oħra, ara s-sentenzi tal-14 ta' Ġunju 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 16), u tad-9 ta' Diċembru 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, punt 68).

47. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jibbaża d-difiża tiegħu fuq il-formulazzjoni tal-eżenzjoni mit-taxxa skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. Skont dan, l-ispejjeż imġarrba mill-grupp ma humiex l-ispejjeż tiegħu stess iżda "l-ispejjeż komuni" tal-membri. Skont is-sentenza PPG Holdings [16], fir-rigward tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, fl-aħħar mill-aħħar, xorta waħda huwa kruċjali min għandu jġarrab l-ispejjeż rispettivi; fil-każ preżenti l-membri qegħdin jagħmlu dan. Barra minn hekk, ikun jikkostitwixxi ksur tal-prinċipju tan-newtralità fiskali jekk il-membri jkunu mċaħħda mid-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, billi l-grupp innifsu ma jistax jinvoka d-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input.

48. Barra minn hekk, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jagħmel paragun mal-każ ta' bini miżmum taħt proprjetà kollettiva. F'dan il-qasam ukoll, il-koproprjetarji individwali jgawdu mid-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward tas-servizzi tal-input li jkunu ġew ipprovduti lill-komunità fit-totalità tagħha.

49. Id-difiża tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu hija manifestament ibbażata fuq il-kunċett li grupp ma huwiex persuna taxxabbli fih innifsu iżda huwa "trasparenti". Għalhekk, is-servizzi tal-input ipprovduti lill-grupp jitqiesu, għall-finijiet tal-VAT, daqslikieku ġew ipprovduti direttament lill-membri. Grupp fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT – li skont id-dispożizzjoni inkwistjoni hija biżżejjed għall-finijiet tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input – għandu jkun ukoll persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva dwar il-VAT.

50. B'mod partikolari fir-rigward tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, *mutatis mutandis*, li interpretazzjoni ta' din id-dispożizzjoni li tmur lil hinn mill-formulazzjoni ċara tagħha tkun inkompatibbli mal-għan ta' din id-dispożizzjoni [17]. Madankollu, minn din il-formulazzjoni jirriżulta li l-grupp "indipendenti" għandu jipprovdi s-servizzi bħala tali u għalhekk għandu jiġi distint, għall-finijiet tal-VAT, mill-membri tiegħu. Peress li l-eżenzjoni mit-taxxa tapplika biss għas-servizzi li jkunu pprovduti mil-grupp stess, 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 jkunx hemm servizz taxxabbli min-naħa tal-grupp li jkun jista' jiġi eżentat. Għaldaqstant, huma taxxabbli biss is-servizzi pprovduti minn "persuna taxxabbli bħala tali".

51. Interpretazzjoni differenti tkun tfisser li l-eżenzjoni mit-taxxa prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT tkun tkopri wkoll servizzi li l-membri ta' grupp – li għalhekk ikun suġġett għall-VAT – jipprovdu lil xulxin. Madankollu, dan jestendi b'mod kunsiderevoli l-portata ta' din l-eżenzjoni mit-taxxa, li tkun tiddependi mid-definizzjoni ta' grupp, u pereżempju, anki servizzi pprovduti bejn sussidjarji jkunu eżentati mit-taxxa. Huwa minnu li dan probabbilment ikun kompatibbli mal-għan tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT li, skont il-ġurisprudenza, għandu jevita li "l-persuna li toffri ċerti servizzi tkun suġġetta għall-ħlas tal-imsemmija taxxa meta hija kellha tikkollabora ma' professjonisti oħra permezz ta' struttura komuni responsabbli għall-attivitajiet neċessarji għat-twettiq tal-imsemmija servizzi" [18]. Madankollu, kif diġà rajna, tali interpretazzjoni ma twassalx biss għal kunflitt mal-formulazzjoni tal-eżenzjoni mit-taxxa, iżda wkoll mal-Artikolu 11 tad-Direttiva tal-VAT, li jipprevedi regola speċifika fir-rigward ta' gruppi ta' impriżi, li huma suġġetti għal kundizzjonijiet oħra, u mal-prinċipju ġenerali, enfasizzat f'ġurisprudenza stabbilita, li l-eżenzjonijiet mill-VAT għandhom jiġu interpretati b'mod strett [19].

16 — Sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

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

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

19 — Ara, 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).

52. Dan ifisser, għalhekk, li gruppi indipendenti fis-sens tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, li għandhom bħala tali l-kwalità ta' persuni taxxabbli, għandhom jiġu distinti minn sempliċi azzjoni komuni ta' diversi persuni li, fil-każ tagħhom, il-grupp fil-fatt ma huwiex persuna taxxabbli indipendenti. Dan huwa għalhekk, possibbilment, il-każ fir-rigward ta' koproprjetà li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu uża bħala paragun. Din is-sitwazzjoni tikklassifika bħala azzjoni komuni tal-membri [20].

53. Madankollu, jekk il-grupp, li għalih tirreferi d-dispożizzjoni kkontestata, jikkostitwixxi persuna taxxabbli li hija indipendenti fil-konfront tal-membri tiegħu, f'dan il-każ huwa biss jista' jkollu dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward tas-servizzi tal-input li rċieva huwa stess. Fil-fatt, kif deskritt fl-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT, persuna taxxabbli jkollha dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input biss fir-rigward tal-"provvisti li *sarulha* ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu" [21].

54. Huwa minnu li – kif jirriżulta b'mod partikolari mis-sentenza PPG Holdings iċċitata mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu – jista' jkun hemm rabta ta' tali servizzi tal-output ukoll meta l-persuna taxxabbli tordna l-provvista ta' servizzi li jistgħu jibbenefikaw minnhom ukoll terzi [22]. Madankollu, minn dan ma jirriżultax dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input għal min lanqas biss ikun ordna dawn is-servizzi u li dawn is-servizzi lanqas kienu pprovduti lilu fis-sens tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT.

55. Fl-aħħar mill-aħħar, ir-regola kkontestata tal-Artikolu 4 tar-Regolament Lussemburgiż lanqas ma hija meħtieġa biex tiggarantixxi l-prinċipju ta' newtralità fiskali. Fil-fatt, fit-tifsira li huwa qiegħed jagħti lin-newtralità tal-impożizzjoni [23], dan il-prinċipju jiggarantixxi biss li l-persuni taxxabbli, li l-attività tagħhom stess hija suġġetta għall-VAT, ikunu kompletament eżentati mill-VAT dovuta jew imħallsa minnhom fil-kuntest tal-attività ekonomika tagħhom [24]. Dan għaliex il-grupp ma jistax jeżerċita dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input sakemm dan ikun qiegħed jipprovdi servizzi li huma eżenti mit-taxxa lill-membri tiegħu, kif deskritt fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. Min-naħa l-oħra, jekk il-grupp jipprovdi servizzi għall-attività tal-membri tiegħu li hija ntaxxata, dawn ma humiex eżenti mit-taxxa kif deskritt fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT [25]. Għaldaqstant, f'dan ix-xenarju tal-aħħar, il-grupp huwa intitolat għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input għas-servizzi tal-input skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT, bl-istess mod bħall-membri fir-rigward tas-servizzi tal-grupp.

56. Minbarra l-ksur li għaldaqstant għandu jiġi kkonstatat tal-Artikolu 168(a), it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-VAT, li wkoll huwa ċċitat mill-Kummissjoni, ma għandux tifsira indipendenti billi jikkostitwixxi biss regola kostituzzjonali.

57. Lanqas ma hemm ksur addizzjonali min-naħa tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT.

20 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punti 54 sa 56); ara wkoll, b'mod ġenerali, fuq ir-relazzjoni tal-VAT ta' kumpannija u l-azzjonisti tagħha fir-rigward tal-kwalità ta' persuna taxxabbli, is-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).

21 — Enfasi miżjuda minni.

22 — Ara sentenza tat-18 ta' Lulju 2013, PPG Holdings (C-26/12 EU:C:2013:526, punti 19 sa 29).

23 — Ara, dwar it-tifsiriet differenti ta' dan il-prinċipju, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punti 46 sa 48), kif ukoll, b'mod supplimentari, is-sentenzi tas-17 ta' Mejju 2001, Fischer u Brandenstein (C-322/99 u C-323/99, EU:C:2001:280, punt 76), u tat-2 ta' Lulju 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 40).

24 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punt 19), tal-15 ta' Novembru 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 47), u tat-28 ta' Lulju 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 29).

25 — Ara l-punti 40 sa 42 iktar 'il fuq.

58. Skont l-Artikolu 178(a), huwa minnu li għall-eżerċizzju tad-dritt eżistenti tiegħu skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, persuna taxxabbli jrid ikollha fil-pussess tagħha fattura maħruġa kif deskritt fl-Artikoli 220 sa 236 kif ukoll fl-Artikoli 238, 239 u 240. Madankollu minn dawn l-artikoli ma jistax jiġi dedott li, kif issostni l-Kummissjoni, il-fattura trid tinħareġ f'isem il-persuna taxxabbli li tinvoka t-tnaqqis tat-taxxa tal-input quddiem l-awtoritajiet fiskali. L-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-VAT jinkludi biss ir-rekwiżit li l-isem tad-destinatarju tas-servizzi jrid ikun indikat fuq il-fattura.

59. Id-dritt Lussemburgiż ma jmurx lil hinn minn dan inkwantu jagħti lill-membri ta' grupp dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, li dawn ma jkunux intitolati għalih skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT. Fi kliem ieħor, bl-indikazzjoni tal-grupp bħala destinatarju tas-servizzi, ma jkunx qiegħed jitniżżel isem inkorrett fuq il-fattura iżda l-isem korrett jiddokumenta li għall-membru inkwistjoni tal-grupp ma jeżisti ebda dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, billi dan ma huwiex id-destinatarju tas-servizz. Min-naħa l-oħra, li kieku l-Gran Dukat tal-Lussemburgu kellu jippreskrivi li fuq il-fattura għandu jiġi indikat il-membru inkwistjoni bħala destinatarju tas-servizzi żbaljat, dan ikun qiegħed jikser l-Artikolu 226(5) tad-Direttiva tal-VAT.

60. Għaldaqstant, it-tieni motiv huwa ġġustifikat biss sa fejn jilmenta dwar ksur tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT.

C – *Fuq it-tielet motiv: l-ebda tassazzjoni tas-servizzi pprovduti mill-membri lill-grupp*

61. Finalment, bit-tielet motiv tagħha, il-Kummissjoni tilmenta dwar ksur tal-Artikolu 14(2)(ċ) u tal-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-VAT.

62. Skont dawn id-dispożizzjonijiet, fil-każ ta' persuna taxxabbli, li bħala aġent f'isimha stess iżda għall-benefiċċju ta' ħaddieħor tipprovdi jew tirċievi servizzi lil jew minn terz, għandu jitqies li jeżistu żewġ servizzi suġġetti għall-VAT identiċi u li jsegwu lil xulxin, minn naħa bejn il-mandant u l-persuna taxxabbli u, min-naħa l-oħra, bejn il-persuna taxxabbli u t-terz. Għall-kuntrarju, l-ittra tal-CObMa tipprevedi li fil-każ ta' membru li jirċievi servizzi f'ismu stess, iżda jagħmel dan għall-benefiċċju tal-grupp, l-assenjazzjoni tal-ispejjeż korrispondenti lill-grupp ma titteħidx inkunsiderazzjoni f'dak li jirrigwarda l-VAT.

1. L-ammissibbiltà tat-tielet motiv

63. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu iqajjem eċċezzjoni ta' inammissibbiltà anki fir-rigward tat-tielet motiv.

64. Fil-fehma tiegħu, l-ittra CObMa ma kellhiex tiġi attribwita lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Il-CObMa huwa bord informali li huwa organizzat b'mod privat u ma huwiex irrikonoxxut mill-Istat. Il-fatt li s-sit elettroniku tal-amministrazzjoni finanzjarja Lussemburgiża jirreferi għal din l-ittra ma jbiddel xejn minn dan. Fil-fatt, dan qed iseħħ biss fit-taqsima "Kurrenti" li fost affarijiet oħrajn tipprovdi wkoll informazzjoni dwar artikli tal-istampa.

65. Kontra dan il-Kummissjoni tgħid li l-amministrazzjoni finanzjarja Lussemburgiża hija l-koawtur tal-ittra CObMa, kif jirriżulta mit-test tagħha. Għalhekk, il-kontenut tal-ittra jirrifletti l-opinjoni legali u l-prassi tal-amministrazzjoni finanzjarja Lussemburgiża.

66. Billi l-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma opponiex għall-allegazzjoni tal-Kummissjoni li l-kontenut tal-ittra CObMa li hija tilmenta dwaru jikkorrispondi għall-prassi tal-amministrazzjoni finanzjarja Lussemburgiża, ma għandhiex għalfejn tkun mistħarrġa l-kwistjoni dwar jekk l-ittra nnifisha għandhiex tiġi attribwita lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Dan għaliex Stat Membru jista' jikser id-dritt tal-Unjoni mhux biss bl-adozzjoni ta' dispożizzjonijiet legali, iżda wkoll bil-prassi amministrattiva tiegħu.

67. Bl-istess mod għalhekk huwa irrilevanti jekk l-oġġezzjoni tan-nuqqas ta' imputabbiltà – li kieku din kellha tintlaqa' – taffettwax l-ammissibbiltà jew il-fondatezza tat-tielet motiv. It-tielet motiv għalhekk huwa ammissibbli fi kwalunkwe każ.

2. Il-fondatezza tat-tielet motiv

68. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, kontra l-fondatezza tat-tielet motiv, isostni li l-argument tal-Kummissjoni jkollu l-effett mixtieq biss li kieku l-grupp innifsu u l-membri tiegħu kienu indipendenti minn xulxin. Iżda fil-każ ta' grupp li ma għandux personalità ġuridika, anzi li jeżisti biss fuq il-bażi kuntrattwali tal-membri tiegħu, dan ma huwiex il-każ, u s-silta tal-ittra CObMa li ġiet invokata – għall-kuntrarju tal-argument tal-Kummissjoni – tirreferi biss għal tali gruppi. Fil-fatt, gruppi bħal dawn jaġixxu biss permezz tal-membri eżekuttivi tagħhom u ma humiex neċessarjament persuna taxxabbli li għandha tiġi distinta minn dawn il-membri. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll il-kawża EDM [26] b'mod simili.

69. L-argument tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu għandu jiġi miċħud fl-intier tiegħu. Kif kien diġà ntqal, l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, li għalih biss tirreferi l-ittra CObMa, jirrikjedi b'mod partikolari li l-grupp ikun persuna taxxabbli indipendenti mill-membri tiegħu [27].

70. Skont l-Artikolu 14(2)(ċ), fost affarijiet oħrajn, it-trasferiment tal-merkanzija abbażi ta' kuntratt li bih titħallas kummissjoni fuq xiri huwa meqjus bħala kunsinna ta' merkanzija. Skont l-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-VAT qiegħed jiġi mistħajjel li, fil-każ tas-servizzi, persuna taxxabbli li taġixxi f'isimha stess iżda għall-benefiċċju ta' terz, tkun irċeviet jew ipprovdiet is-servizz inkwistjoni hija stess. Kif diġà ddeċidiet il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Henfling *et* dwar il-kummissjoni fuq il-bejgħ, l-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-VAT jiġġustifika l-finzjoni ta' żewġ servizzi simili, li jiġu pprovduti sussegwentement mill-mandant lill-aġent u mill-aġent lill-klijent [28]. L-istess japplika bil-maqlub għall-kummissjoni fuq xiri kkonċernata fl-ittra CObMa.

71. Għalhekk, mid-dispożizzjonijiet imsemmijin jirriżulta li, fil-każ ta' kummissjoni fuq xiri, jiġifieri l-ordni lil xerrej sabiex jakkwista merkanzija jew servizz f'ismu stess, iżda għall-benefiċċju tal-mandant, fir-rigward tal-VAT qiegħda sseħħ provvista tal-merkanzija jew servizz ieħor mix-xerrej lill-mandant. Għal din ir-raġuni, ma jkunx hemm konformità jekk l-amministrazzjoni finanzjarja Lussemburgiża tittratta r-relazzjoni bejn il-grupp u l-membru bħala irrilevanti fir-rigward tal-VAT, b'mod korrispondenti għall-ittra CObMa. Sa fejn il-grupp ikollu jirrimborsa lill-membru għall-ispejjeż tax-xiri, jeżisti ftehim dwar il-kummissjoni li għandu jiġi ttrattat kif deskritt fl-Artikolu 14(2)(ċ) jew l-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-VAT.

26 — Sentenza tad-29 ta' April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Ara l-punti 49 sa 52 iktar 'il fuq.

28 — Sentenza tal-14 ta' Lulju 2011, Henfling *et* (C-464/10, EU:C:2011:489, punt 35).

72. Għalhekk, il-prassi tal-amministrazzjoni finanzjarja Lussemburgiża skont ir-regola oġġezzjonata mill-Kummissjoni, kif tinsab fl-ittra CObMa, tikser l-Artikolu 14(2)(ċ) u l-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-VAT. Dan japplika irrispettivament minn jekk din ir-regola tikkonċernax il-gruppi kollha jew – kif argumentat mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu – il-gruppi li ma għandhomx personalità ġuridika biss. It-tilwima korrispondenti tal-partijiet dwar il-portata tal-kamp ta' applikazzjoni tar-regola Lussemburgiża għaldaqstant ma hijiex ta' importanza sabiex tittieħed-deċiżjoni dwar ir-rikors preżenti.

73. Konsegwentement anki t-tielet motiv huwa ġġustifikat.

D – *Konklużjoni u spejjeż*

74. Għaldaqstant ir-rikors għandu jintlaqa' fl-intier tiegħu għal dak li jirrigwarda l-ewwel u t-tielet motiv, u parzjalment għal dak li jirrigwarda t-tieni motiv.

75. L-ispejjeż għandhom jiġu deċiżi skont l-Artikolu 138(3) tar-Regoli tal-Proċedura. Dan jipprovdi li, jekk il-partijiet jitilfu rispettivament fuq waħda jew iktar mit-talbiet tagħhom, kull parti għandha tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha. Madankollu, fid-dawl taċ-ċirkustanzi tal-każ preżenti, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu għandu jbati l-ispejjeż kollha skont it-tieni sentenza tal-imsemmija dispożizzjoni, billi t-telf parzjali tal-kawża min-naħa tal-Kummissjoni, bl-allegazzjoni ta' ksur addizzjonali tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva tal-VAT [29], huwa irrilevanti.

VI – Konklużjoni

76. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej dwar ir-rikors tal-Kummissjoni kontra l-Gran Dukat tal-Lussemburgu:

1. Billi adotta u żamm fis-seħħ dispożizzjonijiet li jeżentaw mill-VAT servizzi, ipprovduti minn gruppi indipendenti ta' persuni lill-membri tagħhom, anki meta dawn ma kinux direttament meħtieġa għall-eżerċizzju ta' attività eżenti mit-taxxa tal-membri, jew għall-eżerċizzju ta' attività li għaliha ma kinux persuni taxxabbli, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikolu 2(1)(ċ) u l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112/KE.

2. Billi adotta u żamm fis-seħħ dispożizzjonijiet li ppermettew membru ta' grupp fi ħdan it-tifsira tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva jeżerċita dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fir-rigward ta' servizzi tal-input li ma kinux ipprovduti lilu stess iżda lill-grupp, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112/KE.

3. Billi segwa prassi amministrattiva li, fil-każ li jinxtraw merkanzija u servizzi minn membru skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva, f'ismu stess u għall-benefiċċju tal-grupp, qieset l-impożizzjoni tal-ispejjeż fuq il-grupp bħala insinjifikanti mill-perspettiva tal-VAT, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tiegħu taħt l-Artikolu 14(2)(ċ) u l-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112/KE.

4. Il-kumplament tar-rikors huwa miċħud.

5. Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu għandu jbati l-ispejjeż.

29 — Ara l-punti 57 sa 59 iktar 'il fuq.