Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

4 ta' Mejju 2017 (*)

"Nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur mi?jud – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 132(1)(f) – E?enzjoni mill-VAT tal-provvisti ta' servizzi pprovduti minn gruppi indipendenti ta' persuni lill-membri tag?hom – Artikolu 168(a) u Artikolu 178(a) – Dritt g?al tnaqqis g?all-membri tal-grupp – Artikolu 14(2)(?) u Artikolu 28 – A?ir ta' membru f'ismu stess u g?all-benefi??ju tal-grupp"

Fil-Kaw?a C-274/15,

li g?andha b?ala su??ett rikors g?al nuqqas ta' twettiq ta' obbligu skont l-Artikolu 258 TFUE, ippre?entat fit-8 ta' ?unju 2015,

Il-Kummissjoni Ewropea, irrappre?entata minn F. Dintilhac u C. Soulay, b?ala a?enti,

rikorrenti,

vs

Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, irrappre?entat minn D. Holderer, b?ala a?ent, assistita minn F. Kremer u P.-E. Partsch, avocats, kif ukoll minn B. Gasparotti, b?ala espert,

konvenut,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn T. von Danwitz, President tal-Awla, E. Juhász, C. Vajda (Relatur), K. Jürimäe u C. Lycourgos, Im?allfin,

Avukat ?enerali : J. Kokott,

Re?istratur: V. Tourrès, Amministratur,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub u wara s-seduta tat-30 ta' ?unju 2016,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tas-6 ta' Ottubru 2016,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 Permezz tar-rikors tag?ha, il-Kummissjoni Ewropea qieg?da titlob lill-Qorti tal-?ustizzja tikkonstata li, billi jipprevedi s-sistema ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) dwar il-gruppi indipendenti ta' persuni, kif iddefinita fl-Artikolu 44(1)(y) tat-test ikkoordinat tal-loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (*Mémorial* A 1979, Nru 23) (Li?i tat-12 ta' Frar 1979 dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud, iktar 'il quddiem il-"Li?i dwar il-VAT"), fl-Artikoli 1 sa 4 tar-règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes (*Mémorial* A 2004, Nru 9) (Regolament

Gran Dukali tal-21 ta' Jannar 2014 dwar l-e?enzjoni mill-VAT tal-provvisti ta' servizzi pprovduti minn gruppi indipendenti ta' persuni lill-membri tag?hom, iktar 'il quddiem ir-"Regolament Gran Dukali"), fi?-?irkolari amministrattiva Nru 707, tad-29 ta' Jannar 2004, sa fejn tipprovdi kummentarju dwar l-Artikoli 1 sa 4 tar-Regolament Gran Dukali (iktar 'il quddiem i?-"?irkolari amministrattiva") u fin-nota tat-18 ta' Di?embru 2008 fformulata mill-grupp ta' ?idma li huwa attiv fil-comité d'observation des marchés (COBMA) (Kumitat g?all-investigazzjoni tas-suq) bil-kunsens tal-Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Dipartiment tar-re?istrazzjoni u tal-artijiet) (iktar 'il quddiem in-"nota tal-COBMA"), il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tieg?u ta?t id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE, tat-13 ta' Lulju 2010 (?U 2010, L 189, p. 1) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2006/112"), b'mod partikolari ta?t l-Artikolu 2(1)(?), ta?t l-Artikolu 132(1)(f), ta?t it-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), ta?t l-Artikolu 168(a), ta?t l-Artikolu 178(a), ta?t l-Artikolu 14(2)(?) u ta?t l-Artikolu 28 ta' din id-direttiva.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

2 It-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112, li jinsab ta?t it-Titolu I tag?ha, intitolat "Su??ett u kamp ta' applikazzjoni", jipprevedi:

"Fuq kull transazzjoni, il-VAT, kalkulata fuq il-prezz tal-merkanzija jew tas-servizzi bir-rata applikabbli g?at-tali merkanzija jew servizzi, g?andha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-VAT li qed jin?arr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz."

3 L-Artikolu 2(1)(?) ta' din id-direttiva jipprovdi:

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

[...]

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

[...]"

4 L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tal-imsemmija direttiva, li jinsab ta?t it-Titolu III tag?ha, intitolat "Persuni taxxabbli", huwa fformulat kif ?ej:

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

5 Skont l-Artikolu 14(2)(?) tal-istess direttiva, li jinsab ta?t it-Titolu IV tag?ha, intitolat "Transazzjonijiet taxxabbli":

"Flimkien mat-transazzjonijiet imsemmija fil-paragrafu 1, kull wa?da minn dawn li ?ejjin g?andha ti?i kkunisdrata b?ala provvista ta' merkanzija:

[...]

(?) it-trasferiment ta' merkanzija skond kuntratt li bih tit?allas kummissjoni meta jsir xiri jew bejg?."

6 L-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

“Fejn persuna taxxabbli li ta?ixxi f’isimha i?da g?all-benefi??ju ta’ ?addie?or tie?u parti fi provvista ta’ servizzi, hija g?andha ti?i kkunsidrata li r?eviet u pprovdiet dawk is-servizzi hija stess.”

7 L-Artikolu 132(1) ta’ din id-direttiva, li jinsab ta?t it-Titolu IX tag?ha, intitolat “E?enzjonijiet”, jipprevedi:

“L-Istati Membri g?andhom je?entaw it-transazzjonijiet li ?ejjin:

[...]

(f) il-provvista ta’ servizzi minn gruppi ta’ persuni indipendenti, li qed iwettqu attività li hi e?enti mill-VAT jew g?aliha mhumiex persuni taxxabbli, g?all-finijiet li jag?tu lill-membri tag?hom is-servizzi me?tie?a direttament g?all-e?er?izzju ta’ dik l-attività, fejn dawk il-gruppi kemm jitolbu mill-membri tag?hom ?las lura e?att tas-sehem tag?hom ta’ l-ispejje? kon?unti, sakemm tali e?enzjoni mhux probabbli li tikkaw?a distorsjoni tal-kompetizzjoni;

[...]”

8 L-Artikolu 168 tal-imsemmija direttiva, li jinsab ta?t it-Titolu X tag?ha, intitolat “Tnaqqis”, huwa fformulat kif ?ej:

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

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

[...]”

9 Skont l-Artikolu 178 tal-istess direttiva:

“Biex te?er?ita d-dritt ta’ tnaqqis, persuna taxxabbli g?andha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ?ejjin:

(a) g?all-finijiet ta’ tnaqqis skont l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta’ merkanzija jew servizzi, dan irid ikollu fattura mag?mula skont it-Taqsimiet 3 sa 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI;

[...]”

10 L-Artikolu 226 tad-Direttiva 2006/112, li jinsab ta?t it-Titolu XI tag?ha, intitolat “Obbligi ta’ persuni taxxabbli u ta’ ?erti persuni mhux taxxabbli”, jipprevedi:

“Ming?ajr pre?udizzju g?ad-disposizzjonijiet partikolari stabbiliti f’din id-Direttiva, dawn id-dettalji li ?ejjin biss huma me?tie?a g?all-finijiet ta’ VAT fuq fatturi ma?ru?a skond l-Artikoli 220 u 221

[...]

(5) l-isem s?i? u l-indirizz tal-persuna taxxabbli u tal-konsumatur;

[...]”

Id-dritt Lussemburgi?

11 Skont l-Artikolu 44(1) tal-Li?i dwar il-VAT, kif emendata, b'mod partikolari bis-subparagrafu 2 tal-?ames paragrafu tal-Artikolu 5 tal-loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1990 (*Mémorial* A 1989, Nru 81) (Li?i tat-22 ta' Di?embru dwar il-ba?it tad-d?ul u tal-ispejje? tal-Istat g?as-sena finanzjarja 1990):

" G?andhom ikunu e?entati mit-taxxa fuq il-valur mi?jud fil-limiti u ta?t il-kundizzjonijiet li g?andhom ji?u ddeterminati permezz ta' regolament Gran Dukali:

[...]

(y) il-provvisti ta' servizzi mwettqa minn gruppi indipendenti ta' persuni li je?er?itaw attività e?entata jew li fir-rigward tag?ha ma jkollhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli, sabiex jag?tu lill-membri tag?hom is-servizzi me?tie?a direttament g?all-e?er?izzju ta' din l-attività, meta dawn il-gruppi jitolbu ming?and il-membri tag?hom biss ir-rimbors pre?i? tas-sehem tag?hom mill-ispejje? sostnuti b'mod kon?unt, bil-kundizzjoni li din l-e?enzjoni ma tkunx ta' natura tali li tkun tista' tikkaw?a distorsjonijiet g?all-kompetizzjoni."

12 Il-kundizzjonijiet g?all-implementazzjoni tal-Artikolu 44(1) tal-Li?i dwar il-VAT, kif emendata, ?ew spe?ifikati permezz tar-Regolament Gran Dukali, li l-Artikolu 1 tieg?u kien ifformulat kif ?ej:

"G?all-finijiet tal-applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 44(1)(y) [tal-Li?i dwar il-VAT, kif emendata], grupp indipendenti ta' persuni jfisser:

(a) grupp li g?andu personalità ?uridika;

(b) grupp li ma g?andux personalità ?uridika i?da li ja?ixxi f'ismu stess, b?ala grupp, fil-konfront tal-membri tieg?u u ta' terzi."

13 Ir-Regolament Gran Dukali tas-7 ta' Awwissu 2012 (*Mémorial* A 2012, Nru 168) emenda r-Regolament Gran Dukali billi kkompleta l-Artikolu 1 tieg?u bil-paragrafu segwenti:

"Il-gruppi indipendenti ta' persuni li l-provvisti ta' servizzi tag?hom iservu prin?ipalment, fir-rigward ta' membru wie?ed jew iktar tag?hom, g?at-twettiq ta' tran?azzjonijiet su??etti g?at-taxxa u li ma jibbenefikawx minn e?enzjoni, ma jaqg?ux fil-kamp ta' applikazzjoni ta' dan ir-Regolament Gran Dukali."

14 L-Artikolu 2 tar-Regolament Gran Dukali huwa fformulat kif ?ej:

"Il-provvisti ta' servizzi pprovduti lill-membri tag?hom mill-gruppi indipendenti ta' persuni msemmija fl-Artikolu 1 g?andhom ikunu e?entati mit-taxxa, bil-kundizzjoni li:

(a) l-attivitajiet tal-grupp jikkonsistu esklu?ivament fil-provvista ta' provvisti ta' servizzi me?tie?a direttament g?all-e?er?izzju tal-attività tal-membri tieg?u, u li dawn il-membri je?er?itaw kollha attività e?entata skont l-Artikolu 44(1) [tal-Li?i dwar il-VAT, kif emendata] jew li fir-rigward tag?hom ma g?andhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli. G?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikolu 44(1)(y) [tal-Li?i dwar il-VAT, kif emendata], huwa pre?unti li je?er?itaw attività e?entata bis-sa??a tal-imsemmi Artikolu 44(1), jew li fir-rigward tag?ha ma g?andhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli su??etta g?all-VAT il-membri li, fil-kuntest tal-attività ekonomika tag?hom li hija e?entata mill-VAT skont l-Artikolu 44(1), jew li fir-rigward tag?ha ma g?andhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli su??etta g?all-VAT, iwettqu wkoll kunsinni ta' merkanzija jew provvisti ta' servizzi li ma humiex e?entati mit-taxxa skont l-imsemmi Artikolu 44(1), bil-kundizzjoni li d-d?ul mill-bejg? annwali

ming?ajr taxxa marbut ma’ dawn il-kunsinni ta’ merkanzija u ma’ dawn il-provvisti ta’ servizzi ntaxxati ma jaqbi?x it-tletin fil-mija tad-d?ul mill-bejg? annwali ming?ajr taxxa ??enerat mit-tran?azzjonijiet kollha tag?hom, fejn id-d?ul mill-bejg? li g?andu jittie?ed inkunsiderazzjoni huwa dak previst fl-Artikolu 57(3) [tal-Li?i dwar il-VAT, kif emendata], u bla ?sara g?al dak li huwa previst fl-Artikolu 3;

[...]”

15 L-Artikolu 3 tar-Regolament Gran Dukali jipprovdi:

“Fir-rigward tal-per?entwali indikata fil-punt (a) tal-Artikolu 2, l-e?enzjoni, fir-rigward ta’ sena tal-kalendarju, tal-provvisti ta’ servizzi mwettqa mill-grupp, hija su??etta g?all-kundizzjoni li, fis-sena tal-kalendarju pre?edenti, din il-per?entwali ma tkunx inqab?et min-na?a tal-membri tal-grupp. Madankollu, il-fatt li tinqabe? din il-per?entwali ma jtellifx il-benefi??ju tal-e?enzjoni bil-kundizzjoni li din il-per?entwali ma tinqabi?x b’iktar minn ?amsin fil-mija tag?ha u bil-kundizzjoni li dan ma jkunx se?? g?al iktar mis-sentejn tal-kalendarju konsekuttivi qabel is-sena tal-kalendarju li g?aliha tkun trid ti?i ddeterminata l-applikabbiltà tal-e?enzjoni.

Il-kundizzjonijiet pre?edenti g?andhom ji?u ssodisfatti min-na?a ta’ kull membru tal-grupp u, jekk dan ma jkunx il-ka?, il-provvisti kollha mwettqa mill-grupp g?andhom ikunu esklu?i mill-e?enzjoni.”

16 Skont l-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali:

“Il-membri tal-grupp li, fil-kuntest tal-attività ekonomika tag?hom li hija e?entata mill-VAT skont l-Artikolu 44(1) [tal-Li?i dwar il-VAT, kif emendata] jew li fir-rigward tag?hom ma g?andhomx il-kwalità ta’ persuna taxxabbli su??etta g?all-VAT, iwettqu wkoll, fil-limiti tal-per?entwali prevista fil-punt (a) tal-Artikolu 2 u fl-Artikolu 3, kunsinni ta’ merkanzija jew provvisti ta’ servizzi li ma humiex e?entati skont l-imsemmi Artikolu 44(1), huma awtorizzati jnaqqsu, mit-taxxa li jkunu responsabbli g?all-?las tag?ha min?abba t-tran?azzjonijiet taxxabbli mwettqa minnhom, il-[VAT] iffatturata lill-grupp jew dovuta minn dan tal-a??ar min?abba t-tran?azzjonijiet tal-input tieg?u, u inklu?a fl-ammont tal-korrispettiv assenjat individwalment fil-kont tag?hom skont id-dispo?izzjonijiet tal-punt (c) tal-Artikolu 2. It-tnaqqis g?andu jitwettaq konformement mad-dispo?izzjonijiet tal-Kapitolu VIII [tal-Li?i dwar il-VAT, kif emendata].”

17 L-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali huwa s-su??ett tal-kummenti segwenti fi?-?irkolari amministrattiva:

“Sabiex ji?i ?gurat, sa fejn ikun possibbli, il-prin?ipju ta’ newtralità tal-[VAT], l-Artikolu 4 huwa inti? li jag?ti lill-membri li huma persuni taxxabbli u li ji??eneraw, fil-limiti tal-per?entwali stabbilita fil-punt (a) tal-Artikolu 2 u fl-Artikolu 3, d?ul mill-bejg? li jaqa’ fil-kamp ta’ applikazzjoni tat-taxxa u li ma huwiex e?entat skont l-Artikolu 44, dritt g?at-tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa jew dovuta min-na?a tal-grupp indipendenti. Huwa barra minn hekk pre?unt li dan id-dritt g?al tnaqqis g?andu jsegwi r-regoli stabbiliti fil-Kapitolu VII [tal-Li?i dwar il-VAT] u b’mod partikolari fl-Artikoli 50 (*pro rata* ?enerali) u 51 (applikazzjoni reali).

Fil-prattika, il-membru li huwa persuna taxxabbli inkwistjoni jista’ jwettaq it-tnaqqis tal-VAT im?allsa mill-grupp jew dovuta min-na?a ta’ dan tal-a??ar fil-ka? biss li jkollu fil-pussess tieg?u rendikont, issostanzjat permezz ta’ kopji ta’ fatturi, li jin?ari?lu mill-grupp u li jsemmi l-prezz nett pre?i? im?allas lill-fornituri jew lill-prestatarji, l-ammont tat-taxxa inklu?a minnhom jew dovuta min-na?a tal-grupp kif ukoll is-sehem tal-membru fl-ispejje? komuni u fit-taxxa.”

18 In-nota tal-COBMA hija inti?a li tikkjarifika ?erti elementi fid-dawl tal-applikazzjoni fil-prattika tas-sistema legali tal-gruppi indipendenti ta’ persuni. Din in-nota tinkludi, b’mod partikolari, il-

mistoqsijiet u t-twe?ibiet segwenti:

"– Fil-ka? li l-grupp ma jkollux personalità ?uridika, liema hija l-entità li g?andha tkun indikata fuq il-fatturi li g?andhom jaslu ming?and terzi dwar spejje? komuni?

Jista' jkun hemm ?ew? sitwazzjonijiet differenti:

– il-grupp ikun f'relazzjoni diretta ma' terzi u jir?ievi l-merkanzija u s-servizzi ming?andhom f'ismu stess;

– il-membri jkunu f'relazzjoni diretta ma' terzi u jir?ievu l-merkanzija u s-servizzi ming?andhom f'isimhom stess. Il-membri mbag?ad jattribwixxu b'mod kon?unt l-ispejje? marbuta ma' din il-merkanzija u ma' dawn is-servizzi r?evuti ming?and terzi u b'hekk jassenjaw dawn l-ispejje? lill-grupp. Dan jista' jkun il-ka? b'mod partikolari meta relazzjoni diretta bejn il-grupp u terzi ma tkunx possibbli min?abba ra?unijiet kummer?jali jew legali.

Fl-ewwel sitwazzjoni, il-fatturi ma?ru?a minn terzi dwar spejje? attribwiti b'mod kon?unt g?andhom ikunu indirizzati b'mod ?ar lill-grupp indipendenti ta' persuni. Sa fejn il-grupp ma g?andux personalità ?uridika, il-fatturi g?andhom ikunu indirizzati: Grupp ABC / 'Care of' membru X – indirizz tal-membru X". Dan il-membru X imbag?ad jassenja n-nefqa [bit-taxxi kollha inklu?i] lill-grupp, irrispettivament mid-dritt g?al tnaqqis li dan il-membru jkun jista' jibbenefika minnu fir-rigward tal-VAT im?allsa f'ismu stess. Peress li l-grupp ma g?andux personalità ?uridika, minn tal-inqas wie?ed mill-membri tieg?u jkollu ji?i nnominat b?ala l-parti legalment responsabbli g?all-?las u g?al obbligi o?ra li jo?or?u mill-kuntratt.

Fit-tieni sitwazzjoni, il-fatturi ma?ru?a minn terzi g?andhom ikunu indirizzati lil wie?ed mill-membri. Dan il-membru mbag?ad jattribwixxi b'mod kon?unt l-ispejje? marbuta ma' din il-merkanzija u ma' dawn is-servizzi u jassenja dawn l-ispejje? lill-grupp. L-assenjazzjoni ta' dawn l-ispejje? lill-grupp g?andha titwettaq [bit-taxxi kollha inklu?i], irrispettivament mid-dritt g?al tnaqqis li dan il-membru jkun jista' jibbenefika minnu fir-rigward tal-VAT im?allsa f'ismu stess.

[...]

Barra minn hekk, huwa ??arat li l-assenjazzjoni mill-membri lill-grupp tal-ispejje? attribwiti b'mod kon?unt hija tran?azzjoni li ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

[...]"

Il-pro?edura prekontenzju?a

19 Permezz ta' ittra ta' intimazzjoni tas-7 ta' April 2011, il-Kummissjoni ?ibdet l-attenzjoni tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu g?all-fatt li s-sistema tal-VAT dwar il-gruppi indipendenti tal-persuni (iktar 'il quddiem il-"GIP"), kif iddefinita b'mod partikolari fl-Artikolu 44(1)(y) tal-Li?i dwar il-VAT u fl-Artikoli 1 sa 4 tar-Regolament Gran Dukali, ma kinitx, fil-fehma tag?ha, kompatibbli ma' diversi dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112.

20 Permezz tal-ewwel ilment tag?ha, il-Kummissjoni sostniet li d-dispo?izzjonijiet nazzjonali li jipprovdu li s-servizzi pprovduti mill-GIP g?all-benefi??ju tal-membri tag?hom huma e?entati mill-VAT, inklu? meta dawn is-servizzi jintu?aw g?at-tran?azzjonijiet intaxxati tal-imsemmija membri li d-d?ul mill-bejg? annwali ming?ajr taxxa tag?hom ma jaqbi?x it-30 %, jew il-45 % f'?erti ka?ijiet, tad-d?ul mill-bejg? annwali totali ming?ajr taxxa tag?hom, kienu, fil-fehma tag?ha, inkompatibbli mal-Artikolu 2(1)(?) u mal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112.

21 Permezz tat-tieni lment tag?ha, il-Kummissjoni qieset li d-dritt nazzjonali kien inkompatibbli

mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), mal-Artikolu 168(a) u mal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112, sa fejn jipprevedi li l-membri ta’ GIP li jwettqu attivitajiet taxxabbli sa mhux iktar minn 30 % tad-d?ul mill-bejg? annwali totali ming?ajr taxxa tag?hom, jistg?u jnaqqsu, mill-VAT li g?all-?las tag?ha huma responsabbli huma stess, il-VAT iffatturata lill-GIP fir-rigward tal-merkanzija u tas-servizzi li jkunu ?ew ipprovduti lilu.

22 It-tielet u l-a??ar ilment imqajjem mill-Kummissjoni kien jikkon?erna d-dritt nazzjonali sa fejn, fil-ka? li membru ta’ GIP jakkwista merkanzija u servizzi ming?and terz f’ismu stess, i?da g?all-benefi??ju tal-GIP, kien jeskludi mill-kamp ta’ applikazzjoni tal-VAT it-tran?azzjoni li tinvolvi li dan il-membru jassenja lill-GIP l-ispejje? li jkunu sostnuti b’dan il-mod, bi ksur tad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 14(2)(?) u tal-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112.

23 Fit-twe?iba tieg?u tat-8 ta’ ?unju 2011 g?all-ittra ta’ intimazzjoni, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu kkontesta l-interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali u tad-dritt tal-Unjoni proposta mill-Kummissjoni. Preliminarjament, huwa sostna li l-kun?ett ta’ “gruppi indipendenti ta’ persuni” previst fid-Direttiva 2006/112 jikkon?erna fuq kollox l-istrutturi li ma g?andhomx personalità ?uridika li l-attivitajiet tag?hom huma attribwibbli lill-membri tag?hom li jkollhom personalità ?uridika.

24 Fir-rigward tal-ewwel ilment, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu wie?eb li l-Artikolu 44(1)(y) tal-Li?i dwar il-VAT kien jillimita l-kamp ta’ applikazzjoni tal-e?enzjoni g?al dak iddefinit fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, u li r-Regolament Gran Dukali kien sempli?ement jistabbilixxi r-regoli sussidjarji tas-sistema applikabbli g?all-GIP.

25 Fir-rigward tat-tieni lment, dan l-Istat Membru wie?eb li, peress li GIP ma g?andux personalità ?uridika, id-dritt g?al tnaqqis, li jiddependi min-natura tat-tran?azzjonijiet tal-output, ma g?andux jibbenefika minnu dan il-grupp i?da l-membri tieg?u. Filwaqt li jirrikonoxxi li, minn perspettiva teoretika, is-sistema prevista fid-dritt nazzjonali tidderoga mill-“prin?ipju ta’ finanzjament minn qabel tat-taxxa mill-konsumatur”, l-imsemmi Stat Membru jqis, madankollu, li dan ma kellux impatt fil-prattika.

26 Fir-rigward tat-tielet ilment, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu qies li s-sistema li tirri?ulta mill-Artikolu 14(2)(?) u mill-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112 ma kinitx applikabbli g?al dan il-ka?.

27 Peress li ma kinitx konvinta b’din it-twe?iba, il-Kummissjoni, fis-27 ta’ Jannar 2012, ?ar?et opinjoni motivata fejn tenniet il-po?izzjoni li kienet espremiet fl-ittra ta’ intimazzjoni u stiednet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu sabiex jie?u l-mi?uri me?tie?a sabiex jag?mel il-le?i?lazzjoni tieg?u konformi mad-Direttiva 2006/112, b’mod partikolari mal-Artikolu 2(1)(?), mal-Artikolu 132(1)(f), mat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), mal-Artikolu 168(a), mal-Artikolu 178(a), mal-Artikolu 14(2)(?) u mal-Aritkolu 28 ta’ din id-direttiva, f’terminu ta’ xahrejn minn meta jir?ievi din l-opinjoni.

28 Permezz ta’ ittra tas-7 ta’ Frar 2012, dan l-Istat Membru wie?eb g?all-opinjoni motivata filwaqt li re?a’ kkontesata l-fondatezza tal-ilmenti mqajma fil-konfront tieg?u u filwaqt li tenna l-po?izzjoni tieg?u, kif espressa fl-ittra ta’ twe?iba tieg?u tat-8 ta’ ?unju 2011.

29 Madankollu, permezz ta’ ittra tas-26 ta’ Marzu 2012, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu indika li kien qieg?ed jimpenja ru?u li jadotta regolament inti? li jag?mel il-le?i?lazzjoni Lussemburgi?a konformi mad-Direttiva 2006/112 sabiex iwie?eb g?ar-rekwi?iti tal-ewwel ilment tal-opinjoni motivata, filwaqt li tenna l-argumenti tieg?u fir-rigward tat-tieni u tat-tielet ilmenti.

30 Permezz ta’ ittra tal-11 ta’ ?unju 2012, il-Kummissjoni talbet lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu jibg?at l-abbozz tar-regolament im?abbar kif ukoll l-iskeda prevista g?all-adozzjoni tieg?u.

31 Permezz ta’ ittra tal-4 ta’ Settembru 2012, dan l-Istat Membru bag?at lid-dipartimenti tal-

Kummissjoni r-Regolament Gran Dukali tas-7 ta’ Awwissu 2012, li emenda l-Artikolu 1 tar-Regolament Gran Dukali.

32 Il-Kummissjoni madankollu qieset li r-Regolament Gran Dukali tas-7 ta’ Awwissu 2012 ma kienx g?amel il-le?i?lazzjoni Lussemburgi?a konformi mad-Direttiva 2006/112, fid-dawl tat-tliet ilmenti mqajma fl-opinjoni motivata. Fid-dawl tal-fatt li dawn l-ilmenti kienu g?adhom applikabbli, il-Kummissjoni ?abbret, fl-20 ta’ Frar 2014, id-de?i?joni tag?ha li tippre?enta rikors.

Fuq ir-rikors

Fuq l-ewwel ilment, ibba?at fuq in-nuqqas ta’ osservanza tal-Artikolu 2(1)(?) u tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112

Fuq l-ammissibbiltà tal-ewwel ilment

– *L-argumenti tal-partijiet*

33 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jqis, fl-ewwel lok, li l-ewwel ilment g?andu ji?i mi??ud b?ala inammissibbli g?aliex ir-rikors tal-Kummissjoni huwa bba?at fuq ilment differenti minn dak imqajjem fl-opinjoni motivata. L-ilment invokat fl-opinjoni motivata kien ibba?at fuq l-argument li r-Regolament Gran Dukali ma jeskludix il-possibbiltà li servizzi ta’ grupp inti?i, prin?ipalment, jekk mhux ukoll esklu?ivament, g?al tran?azzjonijiet taxxabbli jistg?u ji?u e?entati. G?all-kuntrarju, l-ilment invokat fir-rikors huwa bba?at fuq l-argument li r-Regolament Gran Dukali jippermetti l-e?enzjoni ta’ servizzi pprovduti minn GIP u inti?i, b’mod sekondarju, g?al tran?azzjonijiet taxxabbli tal-membri tieg?u.

34 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni, fit-tieni lok, li l-Kummissjoni kisret il-prin?ipju ta’ kooperazzjoni legali bin-nuqqas ta’ reazzjoni min-na?a tag?ha g?all-emenda introdotta fir-Regolament Gran Dukali f’Awwissu 2012. Skont dan l-Istat Membru, il-Kummissjoni kien imissha informatu dwar l-eventwali ri?ervi tag?ha dwar jekk din l-emenda kinitx tag?mel il-le?i?lazzjoni Lussemburgi?a konformi mad-Direttiva 2006/112, minflok ma ?ammet silenzju g?al 18-il xahar qabel ma finalment ?abbret, fl-20 ta’ Frar 2014, li kienet idde?idiet li tifta? kaw?a quddiem il-Qorti tal-?ustizzja.

35 Il-Kummissjoni ssostni li l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja ma te?tie?x koin?idenza perfetta bejn il-formulazzjoni tal-ilmenti fl-opinjoni motivata u t-talbiet tar-rikors. Hija tqis li, g?all-kuntrarju tal-allegazzjonijiet tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu, l-ewwel ilment ?amm l-istess su??ett u l-istess kamp ta’ applikazzjoni fl-opinjoni motivata u fir-rikors.

36 Fir-rigward tal-prin?ipju ta’ kooperazzjoni leali, il-Kummissjoni ssostni li hija g?andha kompetenza esklu?iva sabiex tidde?iedi jekk ikunx opportun, meta tintemm il-pro?edura prekontenzju?a, li tifta? kaw?a quddiem il-Qorti tal-?ustizzja sabiex din tikkonstata l-allegat nuqqas ta’ twettiq ta’ obbligu. Hija l-Kummissjoni li g?andha tidde?iedi meta ji?i ppre?entat ir-rikors g?al nuqqas ta’ twettiq ta’ obbligu u l-Kummissjoni ma hijiex marbuta li tosserva terminu partikolari, bla ?sara g?al ka?ijiet fejn tul e??essiv tal-pro?edura prekontenzju?a jippre?udika d-drittijiet tad-difi?a, punt dan li g?andu ji?i stabbilit mill-Istat Membru kkon?ernat.

– *Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja*

37 G?andu jitfakkar, fl-ewwel lok, li, skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, is-su??ett ta’ rikors ippre?entat skont l-Artikolu 258 TFUE huwa ddefinit mill-pro?edura prekontenzju?a prevista f’din id-dispo?izzjoni. G?alhekk, ir-rikors g?andu jkun ibba?at fuq l-istess ra?unijiet u motivi b?all-opinjoni motivata. Madankollu, dan ir-rekwi?it ma jistax ji?i interpretat fis-

sens li jirrikjedi, f’kull ka?, koin?idenza perfetta bejn il-formulazzjoni tal-ilmenti fid-dispo?ittiv tal-opinjoni motivata u t-talbiet tar-rikors, sakemm is-su??ett tat-tilwima, kif iddefinit fl-opinjoni motivata, ma jkunx ?ie esti? jew emendat (sentenza tad-9 ta’ April 2013, Il-Kummissjoni vs L-Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217, punt 17 u l-?urisprudenza ??itata).

38 Issa, g?andu ji?i kkonstatat li, f’dan il-ka?, il-Kummissjoni la estendiet u lanqas ma emendat is-su??ett tat-tilwima kif iddefinit fl-opinjoni motivata. Fil-fatt, kemm fl-opinjoni motivata u kemm fir-rikors, il-Kummissjoni indikat b’mod ?ar li fil-fehma tag?ha l-le?i?lazzjoni Lussemburgi?a kienet kuntrarja g?all-Artikolu 2(1)(?) u g?all-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, peress li tippermetti l-e?enzjoni tas-servizzi ta’ GIP li ma jkunux me?tie?a direttament g?all-attivitajiet mhux intaxxabbli jew e?entati tal-membri tieg?u.

39 Fit-tieni lok, g?andu jitfakkar li, skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, hija l-Kummissjoni li g?andha tag??el il-mument li fil-fehma tag?ha jkun opportun sabiex tippre?enta rikors g?al nuqqas ta’ twettiq ta’ obbligu. Il-kunsiderazzjonijiet li jiddeterminaw din l-g?a?la ma jistg?ux jaffettwaw l-ammissibbiltà ta’ din l-azzjoni. Ir-regoli stabbiliti fl-Artikolu 258 TFUE g?andhom ji?u applikati ming?ajr ma l-Kummissjoni ma tkun marbuta tosserva terminu partikolari, bla ?sara g?al ka?ijiet fejn tul e??essiv tal-pro?edura prekontenzju?a jkun ta’ natura tali li j?id, g?all-Istat Membru inkwistjoni, id-diffikultà li jirribatti l-argumenti tal-Kummissjoni u g?alhekk li jikser id-drittijiet tad-difi?a. Huwa l-Istat Membru kkon?ernat li g?andu jipprova l-impatt ta’ tali tul e??essiv (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tas-16 ta’ April 2015, Il-Kummissjoni vs Il-?ermanja, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 14).

40 Issa, g?andu ji?i kkonstatat li, f’dan il-ka?, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma pprovax tali impatt.

41 Barra minn hekk, is-sempli?i fatt li dan l-Istat Membru emenda l-le?i?lazzjoni tieg?u wara l-iskadenza tat-terminu ffissat fl-opinjoni motivata, ji?ifieri fis-27 ta’ Marzu 2012, ma g?andux l-effett li jipprekludi lill-Kummissjoni, skont il-prin?ipju ta’ kooperazzjoni leali, milli tippre?enta rikors g?al nuqqas ta’ twettiq ta’ obbligu wara din id-data.

42 G?aldaqstant, l-ewwel ilment huwa ammissibbli.

Fuq il-mertu

– *L-argumenti tal-partijiet*

43 Il-Kummissjoni tosserva li l-Artikolu 1 tar-Regolament Gran Dukali jiddefinixxi l-kundizzjonijiet g?all-applikazzjoni tal-Artikolu 44(1)(y) tal-Li?i dwar il-VAT. Skont l-Artikolu 2(a) u skont l-Artikolu 3 tar-Regolament Gran Dukali, il-provvisti ta’ servizzi pprovduti minn GIP lill-membri tieg?u huma e?entati mill-VAT bil-kundizzjoni li l-membri ta’ dan il-grupp li je?er?itaw ukoll attivitajiet intaxxabbli jkollhom d?ul mill-bejg? ming?ajr taxxa ??enerat minn dawn l-attivitajiet ta’ mhux iktar minn 30 %, u sa?ansitra ta’ mhux iktar minn 45 % f’?erti ka?ijiet, tad-d?ul mill-bejg? totali ming?ajr taxxa tag?hom. B’hekk, ir-Regolament Gran Dukali ma jillimitax l-e?enzjoni mill-VAT esklu?ivament g?as-servizzi pprovduti mill-GIP li jkunu me?tie?a direttament g?all-attivitajiet li ma humiex su??etti g?al-VAT jew li huma e?entati mwettqa mill-membri tieg?u, bi ksur tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112. G?aldaqstant, sa fejn dawn il-provvisti ta’ servizzi ma jissodisfawx il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, huma g?andhom ji?u ntaxxati skont l-Artikolu 2(1) ta’ din id-direttiva.

44 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li, meta qieset li l-e?enzjoni inkwistjoni hija rri?ervata g?all-membri tal-GIP li je?er?itaw esklu?ivament attivitajiet e?entati jew li ma humiex su??etti g?all-VAT, il-Kummissjoni ?iedet, mal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, kundizzjoni li ma hijiex

prevista minnu. Skont dan l-Istat Membru, il-fatt li l-membri ta’ GIP je?er?itaw attività e?entata jew li fir-rigward tag?ha ma g?andhomx il-kwalità ta’ persuna taxxabbli huwa kundizzjoni suffi?jenti g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-e?enzjoni prevista f’dan l-artikolu. G?all-kuntrarju, l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 ma hijiex irri?ervata g?all-membri tal-GIP li je?er?itaw esklu?ivament tali attività.

45 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li s-sistema Lussemburgi?a li tipprevedi li l-membri ta’ GIP jistg?u jwettqu attivitajiet intaxxati sa mhux iktar minn 30 % tad-d?ul mill-bejg? tag?hom hija inti?a li tag?mel applikabbli fil-prattika sistema li, jekk tkun su??etta g?al kundizzjonijiet o?ra g?all-applikazzjoni tag?ha, tkun ekonomikament impossibbli li titwettaq. F’dan ir-rigward, dan l-Istat Membru jqis li l-ispejje? sostnuti b’mod kon?unt mill-membri ta’ GIP, permezz ta’ dan tal-a??ar, jikkostitwixxu spejje? ?enerali u li r-rekwi?it ta’ differenza fit-trattament tal-VAT applikabbli g?as-servizzi pprovduti mill-GIP skont jekk jikkon?ernawx il-parti imputabbli lill-attivitajiet intaxxabbli jew jekk jikkon?ernawx il-parti imputabbli lill-attivitajiet e?entati tal-membri ma huwiex realistiku fid-dawl tad-diffikultajiet u tal-pi?ijiet prattiki u amministrattivi kkaw?ati minn tali rekwi?it.

46 Barra minn hekk, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jinvoka l-fatt li, sussegwentement g?all-ittra tal-Kummissjoni tal-11 ta’ ?unju 2012, ir-Regolament Gran Dukali tas-7 ta’ Awwissu 2012 emenda r-Regolament Gran Dukali billi kkompleta l-Artikolu 1 tieg?u b’paragrafu ?did.

– *Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja*

47 Preliminarjament, g?andu jitfakkar li, skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, l-e?istenza ta’ nuqqas ta’ twettiq ta’ obbligu g?andha ti?i evalwata fid-dawl tas-sitwazzjoni tal-Istat Membru fi tmiem it-terminu ffissat fl-opinjoni motivata u l-bidliet li jkunu saru wara ma jistg?ux jittie?du inkunsiderazzjoni mill-Qorti tal-?ustizzja (sentenza tat-28 ta’ Jannar 2016, Il-Kummissjoni vs Il-Portugall, C-398/14, EU:C:2016:61, punt 49).

48 F’dan il-ka?, it-terminu mog?ti lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu sabiex jag?mel il-le?i?lazzjoni tieg?u konformi mad-Direttiva 2006/112 skada fis-27 ta’ Marzu 2012. Issa, l-emenda tal-Artikolu 1 tar-Regolament Gran Dukali permezz tar-Regolament Gran Dukali tas-7 ta’ Awwissu 2012 saret f’data iktar tard. G?aldaqstant, din l-emenda ma hijiex rilevanti g?all-anali?i tal-ewwel ilment.

49 G?aldaqstant, g?andha ti?i vverifikata l-konformità tar-Regolament Gran Dukali mal-Artikolu 2(1)(?) u mal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, sa fejn jipprevedi li l-provvisti ta’ servizzi pprovduti minn GIP lill-membri tieg?u huma e?entati mill-VAT bil-kundizzjoni li l-membri ta’ dan il-grupp li je?er?itaw ukoll attivitajiet intaxxabbli jkollhom d?ul mill-bejg? ming?ajr taxxa ??enerat minn dawn l-attivitajiet li ma jaqbi?x it-30 % jew, f’?erti ka?ijiet, il-45 % tad-d?ul mill-bejg? totali ming?ajr taxxa tag?hom.

50 F’dan ir-rigward, minn ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li t-termini u?ati sabiex ji?u stabbiliti l-e?enzjonijiet mill-VAT previsti fl-Artikolu 132 tad-Direttiva 2006/112 g?andhom ji?u interpretati b’mod strett peress li dawn l-e?enzjonijiet jikkostitwixxu e??ezzjonijiet g?all-prin?ipju ?enerali li kull servizz ipprovdut bi ?las minn persuna taxxabbli g?andu jkun su??ett g?al din it-taxxa. Madankollu, l-interpretazzjoni ta’ dawn it-termini g?andha tkun konformi mal-g?anijiet segwiti mill-imsemmija e?enzjonijiet u g?andha tosserva r-rekwi?iti tal-prin?ipju ta’ newtralità fiskali inerenti g?as-sistema komuni tal-VAT. G?alhekk, din ir-regola ta’ interpretazzjoni stretta ma tfissirx li t-termini u?ati sabiex ji?u ddefiniti l-e?enzjonijiet previsti fl-imsemmi Artikolu 132 g?andhom ji?u interpretati b’mod li j?a??adhom mill-effetti tag?hom. L-g?an tal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja ma huwiex li timponi interpretazzjoni li tag?mel l-e?enzjonijiet previsti kwa?i inapplikabbli fil-prattika (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta’ Di?embru 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punt 30

u l-?urisprudenza ??itata).

51 Issa, skont il-formulazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, g?andhom ikunu e?entati, ta?t ?erti kundizzjonijiet, il-provvisti ta' servizzi mwettqa minn gruppi indipendenti ta' persuni "li qed iwettqu attività li hi e?enti mill-VAT jew g?aliha mhumiex persuni taxxabbli" bil-g?an li jag?tu lill-membri tag?hom is-servizzi "me?tie?a direttament g?all-e?er?izzju ta' dik l-attività". G?aldaqstant, mill-formulazzjoni tag?ha jirri?ulta li din id-dispo?izzjoni ma tipprevedix e?enzjoni fir-rigward tal-provvisti ta' servizzi li ma jkunux me?tie?a direttament g?all-e?er?izzju tal-attivitajiet e?entati tal-membri ta' GIP jew li fir-rigward tag?hom ma g?andhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli.

52 Peress li tali provvisti ta' servizzi ma jaqg?ux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, l-Artikolu 2(1)(?) ta' din id-direttiva je?i?i li l-imsemmija provvisti ta' servizzi, imwettqa bi ?las fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali, g?andhom ikunu su??etti g?all-VAT.

53 G?all-kuntrarju ta' dak li jsostni l-Gran Dukat tal-Lussemburgu, din l-interpretazzjoni tal-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 ma g?andhiex il-konsegwenza li ??a??ad l-e?enzjoni prevista f'din id-dispo?izzjoni mill-effett tag?ha. B'mod partikolari, l-applikazzjoni ta' din l-e?enzjoni ma hijiex limitata g?all-gruppi li l-membri tag?hom je?er?itaw esklu?ivament attività e?entata jew li fir-rigward tag?ha ma g?andhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli. G?alhekk, is-servizzi mog?tija minn GIP li l-membri tieg?u je?er?itaw ukoll servizzi ntaxxabbli jistg?u jibbenefikaw minn din l-e?enzjoni, i?da biss sa fejn dawn is-servizzi jkunu me?tie?a direttament g?all-attivitajiet e?entati tal-imsemmija membri jew li fir-rigward tag?hom ma g?andhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli.

54 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma stabbilixxiex li dan ir-rekwi?it jag?mel l-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 kwa?i inapplikabbli fil-prattika. Minn na?a, kif osservat l-Avukat ?enerali fil-punt 42 tal-konklu?jonijiet tag?ha, is-servizzi pprovduti minn GIP lill-membri tieg?u ma humiex ne?essarjament marbuta mal-ispejje? ?enerali tag?hom u g?alhekk mal-attivitajiet kollha tag?hom. Min-na?a l-o?ra, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma stabbilixxiex g?aliex, jekk ikun il-ka?, huwa e??essivament diffi?li g?all-GIP li jiffattura s-servizzi tieg?u ming?ajr VAT, skont is-sehem li g?andhom fl-attivitajiet kollha tal-membri tieg?u l-attivitajiet e?entati minn din it-taxxa jew li fir-rigward tag?hom dawn il-membri ma g?andhomx il-kwalità ta' persuna taxxabbli.

55 Minn dan isegwi li l-Artikolu 44(1)(y) tal-Li?i dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 2(a) u mal-Artikolu 3 tar-Regolament Gran Dukali, huwa kuntrarju g?all-Artikolu 2(1)(?) u g?all-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, b'tali mod li l-ewwel ilment huwa fondat.

Fuq it-tieni lment, ibba?at fuq in-nuqqas ta' osservanza tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), tal-Artikolu 168(a) u tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112

L-argumenti tal-partijiet

56 Il-Kummissjoni tosserva, fl-ewwel lok, li, skont it-termini tal-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali, il-membri ta' GIP li jwettqu tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT g?andhom id-dritt li jnaqqsu, mill-VAT li g?all-?las tag?ha jkunu responsabbli min?abba dawn it-tran?azzjonijiet intaxxati, it-taxxa ffatturata lill-GIP jew dovuta min-na?a tieg?u min?abba merkanzija u servizzi li l-GIP ikun ir?ieva g?all-?ti?ijiet tal-attivitajiet tieg?u stess. Issa, skont il-Kummissjoni, mill-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112 jirri?ulta li l-VAT tista' titnaqqas biss mill-persuna taxxabbli li tkun id-destinatarja tal-kunsinna jew tal-provvista su??etta g?all-VAT u dan biss fir-rigward tal-VAT li din il-persuna taxxabbli stess tkun responsabbli g?all-?las tag?ha.

57 Fit-tieni lok, il-Kummissjoni ssostni li mill-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali, moqri flimkien ma?-?irkolari amministrattiva, jirri?ulta li d-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT jista’ ji?i e?er?itat mill-membri tal-GIP fir-rigward ta’ tran?azzjonijiet fl-assenza ta’ fattura stabbilita f’isimhom, bi ksur tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112.

58 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li mis-sentenza tat-18 ta’ Lulju 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) jirri?ulta li persuna taxxabbli tista’ tnaqqas il-VAT fuq l-ammonti li jkunu ?ew iffatturati lilha fir-rigward ta’ merkanzija jew ta’ servizzi li tibbenefika minnhom entità distinta, sakemm jintwera li dawn l-ammonti jkunu marbuta mal-attività ntaxxabbli tal-persuna taxxabbli. Minn dan, dan l-Istat Membru jiddedu?i li, g?all-finijiet tad-determinazzjoni tad-dritt g?al tnaqqis, g?andha ti?i identifikata l-entità li effettivament t?allas l-imsemmija ammonti u g?andu ji?i ddeterminat jekk dawn l-ammonti humiex marbuta mal-attività ntaxxabbli tal-persuna taxxabbli. F’dan ir-rigward, dan l-istess Stat Membru jsostni li, g?alkemm formalment iffatturati lill-GIP, l-ammonti u l-VAT marbuta mag?hom jit?allsu mill-membri tal-GIP skont is-sehem tag?hom fil-grupp.

59 Barra minn hekk, skont il-Gran Dukat tal-Lussemburgu, jekk jintlaqa’ t-tieni lment invokat mill-Kummissjoni, dan iwassal sabiex ji?i ppre?udikat il-prin?ipju ta’ newtralità fiskali. Fil-fatt, jekk id-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT ji?i rrifjutat lill-membri tal-GIP u jekk dan tal-a??ar ma jkunx jista’ jirkupra din it-taxxa, l-imsemmija membri jkunu qeg?din ibatu nefqa addizzjonali tal-VAT.

60 Fir-rigward tar-rekwi?iti marbuta mal-pussess ta’ fattura, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jenfasizza li l-Qorti tal-?ustizzja, fis-sentenza tag?ha tal-21 ta’ April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), irrikonoxxiet id-dritt g?at-tnaqqis tal-VAT lil persuna taxxabbli li ma kellhiex fattura f’isimha stess. Skont dan l-Istat Membru, ir-rekwi?it, impost fuq il-persuna taxxabbli li tkun qieg?da tinvoka e?enzjoni, li jkollha fil-pussess tag?ha fattura huwa essenzjalment i??ustifikat mill-assenza ta’ riskju, li tista’ tinkiseb permess ta’ dan ir-rekwi?it, li jkun hemm tnaqqis doppju tal-VAT, frodi jew abbu?. F’dan ir-rigward, dan l-Istat Membru jsostni li, peress li l-GIP ma jibbenefikaw minn ebda dritt g?at-tnaqqis tal-VAT, ma hemm ebda riskju li din titnaqqas darbtejn.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja

61 Preliminarjament, g?andu ji?i enfasizzat li mill-e?enzjoni prevista fl-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 jirri?ulta li l-GIP huwa persuna taxxabbli kompletament, distinta mill-membri tieg?u. Fil-fatt, mill-formulazzjoni stess ta’ din id-dispo?izzjoni jirri?ulta li l-GIP huwa indipendenti, u li huwa g?alhekk iwettaq il-provvisti ta’ servizzi tieg?u b’mod indipendenti, fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva 2006/112. Barra minn hekk, li kieku s-servizzi pprovduti mill-GIP ma kinux servizzi pprovduti minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali, dawn is-servizzi ma kinux ikunu su??etti g?all-VAT, konformement mal-Artikolu 2(1)(?) tad-Direttiva 2006/112. G?aldaqstant, dawn is-servizzi ma kinux ikunu s-su??ett ta’ e?enzjoni, b?al dik prevista fl-Artikolu 132(1)(f) ta’ din id-direttiva, kif osservat l-Avukat ?enerali fil-punt 50 tal-konklu?jonijiet tag?ha.

62 Huwa fid-dawl ta’ dawn il-kunsiderazzjonijiet preliminari li g?andu ji?i ddeterminat jekk ir-Regolament Gran Dukali huwiex kuntrarju g?at-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2), g?all-Artikolu 168(a) u g?all-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112, sa fejn jippermetti lill-membri ta’ GIP li jwettqu tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT inaqqsu, mill-VAT li huma responsabbli g?all-?las tag?ha min?abba dawn it-tran?azzjonijiet intaxxati, it-taxxa ffatturata lill-GIP jew dovuta min-na?a tieg?u min?abba merkanzija u servizzi li l-GIP ikun ir?ieva g?all-b?onnijiet tal-attivitajiet tieg?u stess.

63 Fl-ewwel lok, g?andu jitfakkar, minn na?a, li, skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112, persuna taxxabbli g?andha d-dritt li tnaqqas mill-ammont tal-VAT li hija responsabbli g?all-?las tag?ha l-VAT dovuta jew im?allsa fir-rigward tal-merkanzija li tkun ?iet ikkunsinnata lilha jew fir-

rigward tas-servizzi li jkunu ?ew ipprovduti lilha minn persuna taxxabbli o?ra. Minn dan isegwi li tmur kontra din id-dispo?izzjoni l-awtorizzazzjoni tal-membri ta’ GIP li jnaqqsu mill-ammont tal-VAT li huma responsabbli g?all-?las tag?ha l-VAT dovuta jew im?allsa fir-rigward tal-merkanzija kkunsinnata u tas-servizzi pprovduti lill-GIP.

64 Din il-konstatazzjoni ma hijiex imdg?ajfa mis-sentenza tat-18 ta’ Lulju 2003, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), invokata mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, li fiha l-Qorti tal-?ustizzja essenzjalment idde?idiet, fil-punti 24 sa 26 u 29 tag?ha, li persuna taxxabbli li kienet ?olqot fond tal-pensjoni fil-forma ta’ entità legalment u fiskalment distinta, konformement ma’ obbligu impost mil-le?i?lazzjoni nazzjonali fuq din il-persuna taxxabbli b?ala persuna li timpjega, kellha d-dritt li tnaqqas il-VAT li kienet ?allset fir-rigward ta’ provvisti li jikkon?ernaw il-?estjoni u l-funzjonament tal-imsemmi fond. Fil-fatt, kif jirri?ulta mill-punt 25 ta’ dik is-sentenza, il-persuna taxxabbli stess kienet akkwistat il-provvisti inkwistjoni su??etti g?all-VAT, bil-g?an li ti?gura l-amministrazzjoni tal-pensjonijiet tal-impjegati tag?ha u l-?estjoni tal-patrimonju tal-fond ta’ pensjoni kkostitwit sabiex ji?u ggarantiti l-imsemmija pensjonijiet. G?aldaqstant, mill-imsemmija sentenza ma jistax ji?i dedott li l-membri ta’ GIP g?andhom id-dritt li jnaqqsu l-VAT imposta fuq il-merkanzija u s-servizzi akkwistati mill-grupp, peress li huwa biss dan tal-a??ar li jista’ eventwalment jinvoka dritt g?at-tnaqqis ta’ din il-VAT.

65 Min-na?a l-o?ra, g?andu ji?i mi??ud l-argument tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu bba?at fuq ksur tal-prin?ipju ta’ newtralità fiskali. Konformement ma’ dan il-prin?ipju, is-sistema tat-tnaqqis hija inti?a li te?les kompletament lill-imprenditur mill-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i kollha tieg?u (sentenza tal-15 ta’ Settembru 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C?400/15, EU:C:2016:687, punt 35). G?aldaqstant, is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-pi? fiskali tal-attivitajiet ekonomi?i kollha, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, b?ala prin?ipju, su??etti huma stess g?all-VAT (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta’ Ottubru 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 27).

66 G?aldaqstant, ma huwiex kuntrarju g?all-prin?ipju ta’ newtralità fiskali li ji?i rrifjutat, skont l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva 2006/112, dritt g?al tnaqqis lill-membri ta’ GIP fir-rigward tal-VAT im?allsa minn dan il-grupp min?abba servizzi pprovduti minn dan tal-a??ar, li huma e?entati skont l-Artikolu 132(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 u li g?alhekk, f’dan id-dawl, ma jag?u lok g?al ebda dritt g?al tnaqqis. G?all-kuntrarju, sa fejn tali GIP jipprovdi provvisti li ma humiex e?entati, g?andu ji?i osservat li, konformement mal-imsemmi prin?ipju, dan il-grupp, u mhux il-membri tieg?u, jibbenefika individwalment minn dritt g?at-tnaqqis tal-VAT li kienet imposta fuq it-tran?azzjonijiet tal-input.

67 Fit-tieni lok, mill-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112, moqri flimkien mal-punt 5 tal-Artikolu 226 u mal-Artikolu 168(a) tag?ha, jirri?ulta li, sabiex tkun tista’ te?er?ita d-dritt g?al tnaqqis, il-persuna taxxabbli g?andu jkollha fattura li fuqha jidher isimha b?ala l-konsumatur. B’hekk, billi tippermetti lill-membri ta’ GIP inaqqsu mill-VAT li huma stess ikunu responsabbli g?all-?las tag?ha, fuq il-ba?i ta’ fattura stabbilita f’isem dan il-grupp, il-VAT iffatturata lil dan tal-a??ar, il-le?i?lazzjoni Lussemburgi?a tmur kontra l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112.

68 G?andu ji?i osservat li r-riferiment mag?mul mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu g?as-sentenza tal-21 ta’ April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), huwa irrilevanti f’dan ir-rigward, peress li ?-?irkustanzi fattwali tal-kaw?a li tat lok g?al dik is-sentenza kienu ferm differenti minn dawk inkwistjoni fil-kaw?a ine?ami. Fil-fatt, b’mod partikolari mill-punt 81 ta’ dik is-sentenza jirri?ulta li, b’differenza minn GIP, li g?andu l-kwalità ta’ persuna taxxabbli su??etta g?all-VAT, u li l-membri kollha tieg?u je?er?itaw attività ekonomika, il-komunjoni kkostitwita mill-koproprjetà *de facto* bejn il-konju?i inkwistjoni fil-kaw?a li tat lok g?as-sentenza tal-21 ta’ April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), ma kellhiex hija stess il-kwalità ta’ persuna taxxabbli su??etta g?all-VAT u kien

biss wie?ed mill-konju?i li kien je?er?ita attività ekonomika.

69 Barra minn hekk, madankollu, g?andu ji?i kkonstatat li l-Kummissjoni ma stabbilixxietx li l-le?i?lazzjoni Lussemburgi?a inkwistjoni tmur kontra t-tieni subparagrafu tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva 2006/112, li jistabbilixxi l-prin?ipju li l-VAT hija dovuta g?al kull tran?azzjoni, ming?ajr madankollu ma indirizzat b'mod spe?ifiku d-dritt g?al tnaqqis iggarantit fl-Artikolu 167 u fl-Artikolu 168(a) ta' din id-direttiva, ta?t il-kundizzjonijiet previsti b'mod paritkolari fl-Artikolu 178 tag?ha.

70 Mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti jirri?ulta li l-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali, moqri flimkien ma?-?irkolari amministrattiva sa fejn tipprovdi kummentarju dwar l-Artikolu 4 tar-Regolament Gran Dukali, huwa kuntrarju g?all-Artikolu 168(a) kif ukoll g?all-Artikolu 178(a) tad-Direttiva 2006/112 u li, sa dan il-punt, it-tieni lment huwa fondat. Il-kumplament tal-ilment g?andu ji?i mi??ud.

Fuq it-tielet ilment, ibba?at fuq in-nuqqas ta' osservanza tal-Artikolu 14(2)(?) u tal-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112

Fuq l-ammissibbiltà tat-tielet ilment

– *L-argumenti tal-partijiet*

71 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jsostni li t-tielet ilment g?andu ji?i mi??ud b?ala inammissibbli peress li jindirizza esklu?ivament in-nota tal-COBMA. Huwa jfakkar li rikors g?al nuqqas ta' twettiq ta' obbligu g?andu jkollu b?ala su??ett nuqqas imputabbli lill-Istat Membru kkon?ernat. Issa, il-Kummissjoni ma stabbilixxietx li l-COBMA huwa organu tal-Istat li je?er?ita prerogattivi ta' setg?a pubblika.

72 Il-Kummissjoni ssostni li l-formulazzjoni tan-nota tal-COBMA tindika li l-amministrazzjoni tar-re?istrazzjoni u tal-artijiet, li hija organu tal-Istat, hija l-koawtur ta' din in-nota. Barra minn hekk, din l-istituzzjoni ssostni li l-kontenut ta' din in-nota jikkonferma li din in-nota ma fihiex sempli?i rakkomandazzjonijiet jew pariri lill-operaturi, i?da tispe?ifika l-mod kif il-le?i?lazzjoni dwar il-GIP g?andha ti?i interpretata u applikata b'mod armonizzat. Fi kwalunkwe ka?, il-Kummissjoni tqis li n-nota tal-COBMA tesprimi l-prassi ?enerali tal-amministrazzjoni fiskali Lussemburgi?a.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja

73 G?andu jitfakkar li prassi amministrattiva ta' Stat Membru tista' tkun is-su??ett ta' rikors g?al nuqqas ta' twettiq ta' obbligu meta jkollha ?ertu livell ta' permanenza u ta' ?eneralità (sentenza tat-22 ta' Settembru 2016, Il-Kummissjoni vs Ir-Repubblika ?eka, C-525/14, EU:C:2016:714, punt 14). Issa, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu ma kkontestax l-argument tal-Kummissjoni li n-nota tal-COBMA tesprimi l-prassi ?enerali tal-amministrazzjoni fiskali Lussemburgi?a.

74 Minn dan isegwi li t-tielet ilment jikkon?erna nuqqas imputabbli lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu u li, g?aldaqstant, g?andha ti?i mi??uda l-e??ezzjoni ta' inammissibbiltà mqajma fil-konfront tieg?u.

Fuq il-mertu

– *L-argumenti tal-partijiet*

75 Il-Kummissjoni tosserva li, skont in-nota tal-COBMA, l-assenjazzjoni lill-GIP, minn wie?ed mill-membri tieg?u, ta' spejje? sostnuti minn dan il-membru f'ismu i?da g?all-benefi??ju tal-GIP hija tran?azzjoni esklu?a mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

76 Issa, skont il-Kummissjoni, tali tran?azzjoni taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, bis-sa??a tal-Artikolu 14(2)(?) u tal-Aritkolu 28 tad-Direttiva 2006/112. Skont il-Kummissjoni, kull akkwist ta' merkanzija jew ta' servizzi mwettaq g?all-benefi??ju tal-GIP minn wie?ed mill-membri tieg?u f'ismu stess g?andu, mill-perspettiva tal-VAT, jitqies b?ala ?ew? kunsinni ta' merkanzija jew provvisti ta' servizzi identi?i, ipprovduti b'mod konsekuttiv u li jaqg?u fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. F'dan ir-rigward, hija tibba?a ru?ha fuq is-sentenza tal-14 ta' Lulju 2011, Henfling *et* (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Preliminarjament, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jenfasizza li s-silta kkontestata tan-nota tal-COBMA ma tikkon?ernax lill-GIP li g?andhom personalità ?uridika i?da biss lil dawk li ma g?andhomx tali personalità.

78 Dan l-Istat Membru jsostni li l-analo?ija mag?mula mill-Kummissjoni bejn il-kaw?a li tat lok g?as-sentenza tal-14 ta' Lulju 2011, Henfling *et* (C-464/10, EU:C:2011:489), u l-ka? ine?ami hija irrilevanti peress li ?-?ew? sitwazzjonijiet huma sostanzjalment differenti. F'dan ir-rigward, huwa josserva li GIP ming?ajr personalità ?uridika ma jistax ja?ixxi b'mod indipendenti i?da biss permezz ta' membru li ja?ixxi g?all-benefi??ju tieg?u, u li t-tran?azzjonijiet bejn GIP u dan il-membru ma humiex ne?essarjament tran?azzjonijiet bejn ?ew? persuni taxxabbli distinti. F'dan il-kuntest, dan l-Istat Membru jislet paragun mal-fondi komuni ta' investiment, fis-sens tad-Direttiva 2009/65/KE tal-Parlament Ewroprew u tal-Kunsill, tat-13 ta' Lulju 2009, dwar il-koordinazzjoni ta' li?ijiet, regolamenti u dispo?izzjonijiet amministrattivi fir-rigward tal-impri?i ta' investiment kollettiv f'titoli trasferibbli (UCITS) (?U 2009, L 302, p. 32), li, bl-istess mod, jistg?u ja?ixxu biss permezz tal-impri?a ta' ?estjoni tag?hom u li g?alhekk huma esklu?i mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

79 Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu jqis li r-relazzjoni bejn il-membri ta' GIP u dan tal-a??ar tista', skont l-istipulazzjonijiet kuntrattwali tal-GIP stabbiliti, tkun analoga g?al dik tal-membri ta' konsorzju, kif idde?idiet il-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza tad-29 ta' April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). F'dik il-kaw?a, il-Qorti tal-?ustizzja qieset li x-xog?lijiet imwettqa fil-kuntest ta' konsorzju g?all-benefi??ju tieg?u minn kull wie?ed mill-membri tieg?u ma kinux jikkostitwixxu tran?azzjonijiet taxxabbli.

– *Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-?ustizzja*

80 Preliminarjament, fir-rigward tal-portata tas-silta kkontestata tan-nota tal-COBMA, g?andu ji?i kkonstatat li mill-formulazzjoni ta' din is-silta ma jirri?ultax b'mod inekwivoku li din is-silta tikkon?erna biss is-sitwazzjoni tal-GIP li ma g?andhomx personalità ?uridika, kif isostni l-Gran Dukat tal-Lussemburgu. Madankollu, kif issostni l-Kummissjoni, is-silta ta' din in-nota li tg?id li "meta relazzjoni diretta bejn il-grupp u terzi ma tkunx possibbli min?abba ra?unijiet kummer?jali jew legali", tidher li tindika li dan ma huwiex il-ka?. Madankollu, u fi kwalunkwe ka?, il-kwistjoni ta' jekk l-imsemmija silta tapplikax jew le g?al GIP li g?andhom personalità ?uridika hija irrilevanti g?all-anali?i tat-tielet ilment.

81 Fil-fatt, it-tielet ilment jikkon?erna s-sitwazzjoni li fiha l-membru ta' GIP jakkwista merkanzija jew servizzi f'ismu i?da g?all-benefi??ju tal-GIP.

82 Issa, kif jirri?ulta mill-punt 61 ta' din is-sentenza, il-GIP huwa persuna taxxabbli kompletament, distinta mill-membri tieg?u, li huma wkoll persuni taxxabbli. G?aldaqstant, it-tran?azzjonijiet bejn il-GIP, li ja?ixxi b'mod indipendenti, u wie?ed mill-membri tieg?u g?andhom jitqiesu li huma tran?azzjonijiet bejn ?ew? persuni taxxabbli jaqg?u fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. G?alhekk, l-argument tal-Gran Dukat tal-Lussemburgu, fis-sens li t-tran?azzjonijiet bejn GIP u wie?ed mill-membri tieg?u ma humiex ne?essarjament tran?azzjonijiet bejn ?ew? persuni taxxabbli distinti, peress li l-GIP jista' ja?ixxi biss permezz ta' wie?ed mill-membri tieg?u, u l-

paragun mislut f'dan il-kuntest mal-fondi komuni ta' investiment, huma irrilevanti fil-kaw?a ine?ami.

83 Minn dan isegwi li l-assenjazzjoni lill-GIP, minn wie?ed mill-membri tieg?u, ta' spejje? sostnuti minn dan il-membru f'ismu i?da g?all-benefi??ju tal-GP hija tran?azzjoni li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

84 Din il-konstatazzjoni hija kkonfermata mill-Artikolu 14(2)(?) u mill-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112, dispo?izzjonijiet li l-ksur tag?hom huwa invokat mill-Kummissjoni fil-kuntest tat-tielet ilment.

85 L-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi li persuna taxxabbli li, filwaqt li ta?ixxi f'isimha stess i?da g?all-benefi??ju ta' ?addie?or, tinvolvi ru?ha fi provvista ta' servizzi hija meqjusa li r?eviet jew ipprovdiet is-servizzi inkwistjoni hija stess.

86 G?alhekk, din id-dispo?izzjoni to?loq il-finzjoni legali ta' ?ew? provvisti ta' servizzi identi?i pprovduti b'mod konsekuttiv. Bis-sa??a ta' din il-finzjoni, l-operatur, li jinvolvi ru?u fil-provvista ta' servizzi u li jikkostitwixxi l-a?ent, huwa meqjus li, inizjalment, ir?ieva s-servizzi inkwistjoni mill-operatur li g?all-benefi??ju tieg?u jkun qieg?ed ja?ixxi, li jikkostitwixxi l-prin?ipal, qabel ma jipprovdi, sussegwentement, dawn is-servizzi lill-klijent huwa stess (sentenza tal-14 ta' Lulju 2011, Henfling *et*, C-464/10, EU:C:2011:489, punt 35).

87 Peress li l-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112 jaqa' ta?t it-Titolu IV, intitolat "Tran?azzjonijiet taxxabbli", ta' din id-direttiva, i?-?ew? provvisti ta' servizzi kkon?ernati jaqg?u fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. Minn dan jirri?ulta li, la l-provvista ta' servizzi li fiha jinvolvi ru?u operatur hija su??etta g?all-VAT, ir-relazzjoni legali bejn dan l-operatur u l-operatur li g?all-benefi??ju tieg?u dan ikun qieg?ed ja?ixxi hija wkoll su??etta g?all-VAT (ara, b'analo?ija, is-sentenza tal-14 ta' Lulju 2011, Henfling *et*, C-464/10, EU:C:2011:489, punt 36).

88 L-istess ra?unament japplika fir-rigward tal-akkwist ta' merkanzija bis-sa??a ta' kuntratt ta' xiri b'kummissjoni, konformement mal-Artikolu 14(2)(?) tad-Direttiva 2006/112, li wkoll jaqa' ta?t it-Titolu IV ta' din id-direttiva. G?aldaqstant, din id-dispo?izzjoni to?loq il-finzjoni legali ta' ?ew? kunsinni ta' merkanzija identi?i mwettqa b'mod konsekuttiv, li jaqg?u fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

89 G?aldaqstant, meta l-membru ta' GIP jakkwista, f'ismu stess i?da g?all-benefi??ju tal-GIP, merkanzija bis-sa??a tal-Artikolu 14(2)(?) tad-Direttiva 2006/112, jew servizzi bis-sa??a tal-Artikolu 28 tag?ha, ir-rimbors mill-grupp tal-ispejje? marbuta mag?hom huwa tran?azzjoni li taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

90 L-analo?ija invokata mill-Gran Dukat tal-Lussemburgu mal-kaw?a li wasslet g?as-sentenza tad-29 ta' April 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), g?andha ti?i mi??uda wkoll. Fil-fatt, g?all-kuntrarju tal-konsorzju inkwistjoni f'dik il-kaw?a, il-GIP huwa, kif jirri?ulta mill-punti 61 u 82 ta' din is-sentenza, persuna taxxabbli distinta mill-membri tieg?u.

91 G?aldaqstant, meta tiddikjara li l-assenjazzjoni lill-GIP, minn wie?ed mill-membri tieg?u, ta' spejje? sostnuti minn dan il-membru f'ismu i?da g?all-benefi??ju tal-GIP hija tran?azzjoni esklu?a mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, in-nota tal-COBMA tmur kontra l-Artikolu 14(2)(?) u l-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112, b'tali mod li t-tielet ilment huwa fondat.

92 Mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti kollha jirri?ulta li, billi jipprevedi s-sistema tal-VAT dwar il-GIP, kif iddefinita, l-ewwel nett, fl-Artikolu 44(1)(y) tal-Li?i dwar il-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 2(a) u mal-Artikolu 3 tar-Regolament Gran Dukali, it-tieni nett, fl-Artikolu 4 ta' dan l-istess regolament, moqri flimkien ma?-?irkolari amministrattiva sa fejn tipprovdi kummentarju dwar l-

imsemmi Artikolu 4, u, it-tielet nett, fin-nota tal-COBMA, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tieg?u ta?t l-Artikolu 2(1)(?), ta?t l-Artikolu 132(1)(f), ta?t l-Artikolu 168(a), ta?t l-Artikolu 178(a), ta?t l-Artikolu 14(2)(?) u ta?t l-Artikolu 28 tad-Direttiva 2006/112.

Fuq l-ispejje?

93 Skont l-Artikolu 138(1) tar-Regoli tal-Pro?edura tal-Qorti tal-?ustizzja, il-parti li titlef il-kaw?a g?andha ti?i kkundannata g?all-ispejje?, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li l-Gran Dukat tal-Lussemburgu essenzjalment tilef il-kaw?a, huwa g?andu ji?i kkundannat g?all-ispejje?, kif mitlub mill-Kummissjoni.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tidde?iedi:

1) **Billi jipprevedi s-sistema tat-taxxa fuq il-valur mi?jud dwar il-gruppi indipendenti ta' persuni, kif iddefinita, l-ewwel nett, fl-Artikolu 44(1)(y) tat-test ikkoordinat tal-loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Li?i tat-12 ta' Frar 1979 dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud), moqri flimkien mal-Artikolu 2(a) u mal-Artikolu 3 tar-règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes (Regolament Gran Dukali tal-21 ta' Jannar 2014 dwar l-e?enzjoni mill-VAT tal-provvisti ta' servizzi pprovduti minn gruppi indipendenti ta' persuni lill-membri tag?hom), it-tieni nett, fl-Artikolu 4 ta' dan l-istess regolament, moqri flimkien ma?-?irkolari amministrattiva Nru 707, tad-29 ta' Jannar 2004, sa fejn tipprovdi kummentarju dwar l-imsemmi Artikolu 4, u, it-tielet nett, fin-nota tat-18 ta' Di?embru 2008 fformulata mill-grupp ta' ?idma li huwa attiv fil-comité d'observation des marchés (COBMA) (Kumitat g?all-investigazzjoni tas-suq) bil-kunsens tal-Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Dipartiment tar-re?istrazzjoni u tal-artijiet), il-Gran Dukat tal-Lussemburgu naqas milli jwettaq l-obbligi tieg?u ta?t l-Artikolu 2(1)(?), ta?t l-Artikolu 132(1)(f), ta?t l-Artikolu 168(a), ta?t l-Artikolu 178(a), ta?t l-Artikolu 14(2)(?) u ta?t l-Artikolu 28 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2010/45/UE, tat-13 ta' Lulju 2010.**

2) **Ir-rikors huwa mi??ud g?all-bqija.**

3) **Il-Gran Dukat tal-Lussemburgu huwa kkundannat g?all-ispejje?.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-Fran?i?.