

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provviżorja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla)

8 ta' Settembru 2022 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 2(1), Artikolu 9(1), Artikolu 167 u Artikolu 168(a) – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imqallsa – Kunnett ta' 'persuna taxxabli' – Kumpannija holding – Spejje marbuta ma' kontribuzzjoni ta' soġġu in natura lil sussidjarji – Assenza ta' parteċipazzjoni tal-ispejje fl-infiq ġenerali – Attivitajiet tas-sussidjarji fil-parti l-kbira eżenti mit-taxxa”

Fil-Kawża C-98/21,

li għandha bqala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tat-23 ta' Settembru 2020, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-15 ta' Frar 2021, fil-proċedura

Finanzamt R

vs

W GmbH,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla),

komposta minn J. Passer, President tal-Awla, A. Prechal (Relatriċi), President tat-Tieni Awla, u N. Wahl, Imqallef,

Avukat ġenerali: G. Pitruzzella,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal W GmbH, minn M. Dietrich u N. Penner, Rechtsanwältin,
- għall-Gvern Ġermaniż, minn J. Möller u P.-L. Krüger, bqala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn R. Pethke u V. Uher, bqala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-3 ta' Marzu 2022,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 167 u tal-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60, iktar 'il quddiem id-

“Direttiva tal-VAT”).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn il-Finanzam R (i?-?entru tat-Taxxi ta' R, il-?ermanja) u W GmbH fir-rigward tar-rifjut li din tal-a??ar ting?ata t-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT), tal-input im?allsa, relatata mas-servizzi li ppermettew lil din il-kumpanija tipprovdi, b?ala kontribuzzjoni ta' so?ju, servizzi lis-sussidjarji tag?ha li huma stess jipprovdu servizzi, fil-parti l-kbira, b'e?enzjoni mill-VAT.

Il?kuntest ?uridiku

Id? dritt tal? Unjoni

3 L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

“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 taxxabli li ta?ixxi b?ala tali;

[...]”

4 L-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jiddikjara:

“Persuna taxxabli' g?andha tfigher 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.

Kwalunkwe attività ta' produttori, kummer?janti jew persuni li jag?tu servizzi, inklu?i attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, g?andhom jitqiesu b?ala 'attività ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tan?ibbli jew intan?ibbli g?al skopijiet ta' d?ul minnha fuq ba?i kontinwa g?andha b'mod partikolari titqies b?ala attività ekonomika. ”

5 Skont l-Artikolu 167 tal-imsemmija direttiva:

“Dritt ta' tnaqqis ise?? fil-?in meta t-taxxa mnaqqsa ti?i imposta. ”

6 L-Artikolu 168 tal-istess direttiva jipprevedi:

“Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintu?aw g?all-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabli ta' persuna taxxabli, il-persuna taxxabli g?andha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mill-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;

[...]”

Id? dritt ?ermani?

7 L-Artikolu 2 tal-Umsatzsteuergesetz (il-Li?i dwar it-Taxxa fuq id-D?ul mill-Bejg?), tal?21 ta' Frar 2005 (BGB1. 2005 I, p. 386), fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali (iktar 'il quddiem l-“UStG”), huwa fformulat kif ?ej:

“(1) Kummer?jant huwa persuna li twettaq b'mod indipendenti attività kummer?jali jew

professionali. L-imprija tinkludi kull attività kummerjali jew professionali tal-kummerjant. Attività ekonomika jew professionali tisser kull attività permanenti e'eritata sabiex jinkiseb d'ul minnha, anki jekk ma jkunx hemm l-intenzjoni li jsir profitt u, fil-ka' ta' grupp ta' persuni, anki jekk dawn je'eritaw l-attività taghom biss fir-rigward tal-membri taghom.

(2) L-attività ekonomika jew professionali ma hijjex e'eritata b'mod indipendenti:

1. meta persuni fi'zi, individwalment jew kon'ument, ji' integrati f'imprija b'tali mod li huma jkunu obbligati li jsegwu l-istruzzjonijiet tal-impreditur,
2. meta l-istruttura globali tar-rabtiet effettivi turi li persuna uridika hija integrata fuq livell finanzjarju, ekonomiku u organizzattiv fl-imprija tal-kumpannija parent (unità fiskali). L-effetti tal-unità fiskali huma limitati g'al fornituri interni bejn fergat tal-imprija li g'andhom is-sede taghom fit-territorju tal-Istat. Dawn il-fergat g'andhom ji' trattati b'ala imprija unika. [...]"

8 L-Artikolu 15 tal-UStG, intitolat "Tnaqqis tat-taxxa tal-input im'allsa", jispe'ifika, fil-paragrafu 1 tieg'u:

"Il-kummerjant jista' jnaqqas it-taxxi tal-input im'allsa segwenti:

1. it-taxxa dovuta bil-li' g'al kunsinni ta' o'etti u provvisti o'ra ta' servizzi pprovduti lill-imprija tieg'u minn kummerjant ie'or. [...]"

9 L-Artikolu 42 tal-Abgabenordnung (il-Kodi' tat-Taxxa) jiprovdi:

"(1) Il-li' tat-taxxa ma tistax ti' evitata b'u' abbu'iv ta' skemi previsti mil-le'izzjoni. Jekk il-kundizzjonijiet stabbiliti minn dispo'izzjoni fiskali sabiex ji' mi'ieled l-evitar tat-taxxa ji' u ssodisfatti, il-konsegwenzi legali ji' ddeterminati mill-imsemmija dispo'izzjoni. F'ka'ijiet o'ra fejn 'ie stabbilit abbu', fis-sens tal-paragrafu 2, it-taxxa dovuta g'andha tit'allas ta't l-istess kundizzjonijiet b'al ta't l-iskema uridika xierqa g'all-operazzjonijiet ekonomi'.

(2) Jitwettaq abbu' fejn tintg'a'el skema legali mhux xierqa, li tag'ti lill-persuna taxxabli jew lil terz benefi'ju tat-taxxa mhux previst mil-li' fir-rigward tal-konsegwenzi ta' skema uridika xierqa. Din ir-regola ma tapplikax jekk il-persuna taxxabli tistabilixxi l-e'istenza ta' ra'unijiet mhux fiskali g'all-g'a'la tal-arran'ament – li g'andha titqies fid-dawl tas-sitwazzjoni kollha tagha. "

Il'kaw'a prin'ipali u d'omandi preliminari

10 L-attività ta' W hija l-akkwist, il-'estjoni u l-isfruttament ta' proprjetajiet immobbli kif ukoll id-disinn, ir-ristrutturazzjoni u t-twettiq ta' pro'etti ta' kostruzzjoni.

11 Matul is-sena 2013, W kellha ishma f'X GmbH & Co. KG u Y GmbH & Co. KG, li g'andhom b'ala attivitajiet il-kostruzzjoni ta' proprjetà immobbli u l-bejg' ta' residenzi, fil-parti l-kbira b'esenzjoni mill-VAT.

12 B'mod iktar partikolari, matul is-sena inkwistjoni, W kienet qed i'omm 94 % tal-ishma ta' X, filwaqt li s-6 % l-o'ra kienu mi'muma minn Z KG.

13 Permezz ta' emenda fil-kuntratt ta' so'jetà ta' X tal'31 ta' Jannar 2013, Z u W qablu li jag'mlu kontribuzzjoni b'ala so'ji ma' X. Din il-kontribuzzjoni kienet tikkonsisti, g'al Z, fi 'las ta' somma ta' EUR 600 000 u, g'al W, fil-provvista, fi proporzjon ekwivalenti g'all-partepazzjoni tagha, ji'ifieri g'al mill-inqas EUR 9.4 miljun, u ming'ajr 'las, ta' provvista ta' servizzi ta' perit, ta' kalkoli li jikkon'ernaw studji stati'i, ta' ppjanar tal-i'olazzjoni termika u fonika, ta' provvista tal-

ener?ija kif ukoll ta' konnessjoni man-networks, ta' impri?a ?enerali, ta' organizzazzjoni u ta' kummer?jalizzazzjoni g?al ?ew? proprjetajiet li g?andhom jinbnew minn X. W wettqet din il-provvista ta' servizzi, parzjalment, bil-persunal tag?ha stess jew bil-materjal tag?ha stess u, parzjalment, billi akkwistat o??etti u servizzi minn impri?i o?ra.

14 Permezz ta' kuntratt ie?or tal-istess jum konklud? bejn W u X, ?ie miftiehem li W kienet ser tipprovdi, bi ?las, servizzi ta' kontabbiltà u ta' ?estjoni favur X b'rabta mal-kostruzzjoni ta?-?ew? beni msemmija fil-punt pre?edenti. Dawn is-servizzi kienu jinkludu r-rekluta?? u t-tke??ija tal-persunal, ix-xiri ta' materjal, it-tfassil tal-kontijiet annwali kif ukoll l-elaborazzjoni ta' dikjarazzjonijiet fiskali u l-komunikazzjoni tag?hom lill-amministrazzjoni fiskali. Huma eskcludew is-servizzi li W kellha tipprovdi b?ala kontribuzzjoni ta' so?ju.

15 Barra minn hekk, matul is-sena 2013, W kienet qed i??omm 89.64 % tal-ishma ta' Y, filwaqt li l-kumplement tal-ishma kienu mi?muma minn P I GmbH.

16 Permezz ta' emenda fil-kuntratt ta' so?jetà ta' Y konklud? fl?10 ta' April 2013, ?ie miftiehem li P I u W jag?mlu kontribuzzjoni fil-kapa?ità tag?hom b?ala so?ji ta' Y. Il-kontribuzzjoni ta' P I kienet tikkonsisti fil-?las ta' somma ta' EUR 3.5 miljun u dik ta' W kienet tikkonsisti fil-provvista ta' servizzi tal-istess natura b?al dawk ipprovduti lil X deskritti fil-punt 13 ta' din is-sentenza, ming?ajr ?las u fi proporzjon ekwivalenti g?as-sehem tieg?u, ji?ifieri g?al ammont ta' mill-inqas EUR 30.29 miljun, b'rabta mal-kostruzzjoni tat-tielet proprjetà. W ipprovdiet dawn is-servizzi, parzjalment, flimkien mal-persunal jew materjal tag?ha stess u, parzjalment, billi xtrat o??etti u servizzi ming?and impri?i o?ra.

17 Permezz ta' kuntratt ie?or tal-istess data, W u Y qablu li, fil-kuntest tal-pro?ett ta' kostruzzjoni ta' din it-tielet proprjetà, W tipprovdi, bi ?las, lil Y servizzi ta' kontabbiltà u ta' ?estjoni simili g?al dawk ipprovduti lil X u deskritti fil-punt 14 ta' din is-sentenza.

18 Fid-dikjarazzjonijiet fiskali tag?ha dwar il-VAT g?as-sena 2013, W naqqset il-VAT kollha tal-input im?allsa g?all-provvista ta' servizzi inkwistjoni. L-amministrazzjoni fiskali ?ermanja?a kkunsidrat li l-kontribuzzjonijiet ta' W b?ala so?ju, favur X u favur Y kellhom ji?u kklassifikati b?ala attivitajiet mhux taxxabli min?abba li dawn ma kinux servew biex ji??eneraw d?ul fis-sens tal-le?i?lazzjoni dwar il-VAT u g?alhekk ma kinux imputabbli lill-attività kummer?jali ta' W. G?alhekk l-ammonti tal-VAT tal-input im?allsa b'rabta ma' dawn l-aktivitajiet ma humiex su??etti g?al tnaqqis.

19 Peress li l-ilment tieg?u mressaq kontra dan ir-rifjut ta' tnaqqis ?ie mi??ud, W ippre?entat rikors quddiem in-Niedersächsisches Finanzgericht (il-Qorti tal-Finanzi ta' Niedersachsen, il-?ermanja) li, permezz ta' de?i?joni tad?19 ta' April 2018, laqg?et dan ir-rikors. Skont din il-qorti, il-provvista ta' servizzi ta' kontabbiltà u ta' ?estjoni minn W lil X u lil Y timplika interferenza diretta jew indiretta fil-?estjoni ta' dawn il-kumpanniji b'korrispettiv ta' ?las. Fid-dawl ta' din l-interferenza permezz ta' servizzi ta' kontabbiltà u ta' ?estjoni, il-provvista ta' servizzi distinti li jikkorrispondu g?all-kontribuzzjoni ta' so?ju *in natura* mwettqa g?all-benefi??ju tas-sussidjarji taqa' ta?t l-attività kummer?jali ta' ?estjoni attiva tal-ishma. Din l-anali?i tirri?ulta mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, li skontha l-provvista ta' servizzi *in natura* li servew biex jin?abru fondi li ?ew ittrasferiti lill-kumpanniji azzjonarji b?ala kontribuzzjonijiet ta' so?ji jag?mlu parti mill-attività kummer?jali tal-kumpanniji holdings. Konsegwentement, l-imsemmija qorti qieset li W setg?et tnaqqas it-taxxa kollha fuq id-d?ul mill-bejg? imposta fuq is-servizzi li hija pprovdiet lil X u lil Y fuq il-ba?i tal-kontribuzzjoni tag?ha b?ala so?ju. Barra minn hekk, hija ppre?i?at li ma kienx hemm abbu? ta' dritt u li kienu je?istu ra?unijiet mhux fiskali li kienu ji??ustifikaw l-istruttura mag??ula g?all-operazzjoni inkwistjoni.

20 L-Uffi??ju tat-Taxxa ta' R ippre?enta appell g?al *Revi?joni* kontra din id-de?i?joni quddiem il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi, il-?ermanja) fejn insostenn tieg?u huwa jsostni

b'mod partikolari li l-provvisti ta' servizzi kontenzju?i, ji?ifieri dawk li huma marbuta mal-kontribuzzjonijiet b?ala so?ju mwettqa g?all-benefi??ju tas-sussidjarji, li g?andhom ji?u distinti mis-servizzi ta' ?estjoni u ta' kontabbiltà bi ?las, ma humiex, fl-assenza ta' remunerazzjoni, is-su??ett ta' skambju ta' servizzi. Barra minn hekk, huwa allega li l-operazzjonijiet imwettqa minn W jirri?ultaw minn u?u abbu?iv tal-fa?ilitajiet previsti mil-le?i?lazzjoni g?at-tnaqqis tal-VAT.

21 Fil-kuntest tad-de?i?joni tar-rinviju, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) tirrileva li ma hemmx unità fiskali bejn, minn na?a, W u, min-na?a l-o?ra, X u Y, fis-sens tal-Artikolu 2(2) tal-UStG.

22 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tosserva li, peress li W ipprovdiet lis-sussidjarji tag?ha, bi ?las, servizzi ta' kontabbiltà u ta' ?estjoni u li b'dan il-mod hija interferixxiet fil-?estjoni tas-sussidjarji tag?ha, hija setg?et, minkejja l-kwalità tag?ha ta' kumpannija holding, tibbenefika, b?ala prin?ipju, mit-tnaqqis s?i? tat-taxxa m?allsa fir-rigward tas-servizzi upstream li hija akkwistat. F'dan ir-rigward, hija tfakkar li mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li dritt g?al tnaqqis favur il-persuna taxxabli huwa a??ettat ukoll fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn operazzjoni tal-input partikolari u operazzjoni wa?da jew iktar tal-output li jag?tu dritt g?al tnaqqis, meta l-ispejje? tas-servizzi inkwistjoni jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali ta' din tal-a??ar u jkunu, b?ala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-o??etti jew tas-servizzi li din il-persuna taxxabli tipprovd. Minn dan il-qorti tar-rinviju tidde?i li l-ispejje? sostnuti minn kumpannija holding, li tinterferixxi fil-?estjoni ta' sussidjarja, g?ad-diversi servizzi li tkun akkwistat fil-kuntest ta' te?id ta' ishma f'din is-sussidjarja jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali tal-persuna taxxabli u, b?ala tali, huma elementi kostitutivi tal-prezz tas-servizzi tag?ha, li jo?olqu g?alhekk, b?ala prin?ipju, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-kumpannija holding.

23 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk huwiex impossibbli g?al W li tnaqqas il-VAT tal-input im?allsa g?alix hija akkwistat servizzi upstream sabiex tipprovdihom lill-kumpanniji sussidjarji li jwettqu operazzjonijiet e?enti b'mod li dawn is-servizzi upstream ikollhom rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet tal-output e?enti.

24 Fl-ewwel lok, il-qorti tar-rinviju tistaqsi g?alhekk jekk il-provvista ta' servizzi upstream li W ittrasferixxiet lil X u lil Y fir-rigward tal-kontribuzzjonijiet tag?ha b?ala so?ju jistg?ux jitqiesu li ?ew akkwistati minn W g?all-impri?a tag?ha u jekk l-ispejje? relatati mag?hom jag?mlux parti mill-ispejje? ?enerali tieg?u, ji?ifieri elementi li jikkostitwixxu l-ispri?a tal-operazzjonijiet tag?ha ntaxxati downstream ta' kontabbiltà u ta' ?estjoni g?as-sussidjarji tag?ha. Din il-mistoqsija tirri?ulta mis-sentenza tat?8 ta' Novembru 2018, C&D Foods Acquisition (C?502/17, EU:C:2018:888, punti 37 *et seq*), li minnha l-qorti tar-rinviju tidde?i li, g?all-finijiet tat-tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa minn kumpannija holding, je?tie? li l-operazzjoni kkon?ernata jkollha l-kaw?a eskl?iva diretta tag?ha fl-attività ekonomika taxxabli ta' din il-kumpannija jew li hija tikkostitwixxi l-estensjoni diretta, permanenti u ne?essarja ta' din l-attività. G?alhekk, fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn l-ispejje? relatati mal-provvista ta' servizzi upstream u l-attività ekonomika taxxabli tal-kumpannija holding, dawn l-ispejje? ma jistg?ux jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali ta' W u ma jistg?ux ikunu elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-o??etti kkunsinnati jew tas-servizzi pprovduti minn W. Il-qorti tar-rinviju ssemmi wkoll is-sentenzi tal?14 ta' Settembru 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C?132/16, EU:C:2017:683), tat?3 ta' Lulju 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of the University of Cambridge (C?316/18, EU:C:2019:559), u tal?1 ta' Ottubru 2020, Vos Aannemingen (C?405/19, EU:C:2020:785). G?alkemm il-kaw?i li taw lok g?al dawn is-sentenzi ma jikkon?ernawx kumpanniji holdings, dawn jikkonfermaw il-?tie?a ta' rabta diretta bejn is-servizzi upstream u t-tran?azzjonijiet intaxxati tal-kumpannija kkon?ernata sabiex ikun jista' jitnaqqas il-VAT tal-input im?allsa. Issa, f'dan il-ka?, il-qorti tar-rinviju tqis li s-servizzi upstream jistg?u ji?u akkwistati mhux g?all-impri?a ta' W u l-operazzjonijiet taxxabli tag?ha, i?da g?al dawk tas-sussidjarji tag?ha. G?aldaqstant, dawn is-

servizzi għandhom rabta diretta u immedjata mal-attivitajiet fil-parti l-kbira eżenti minn dawn is-sussidjarji.

25 Fit-tieni lok, fil-każ li kellu jiġi kkunsidrat li t-taxxa tal-input imballsa fuq il-provvista ta' servizzi tista' madankollu titnaqqas, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk l-interpożizzjoni ta' kumpannija parent fix-xiri ta' provvisti ta' servizzi tas-sussidjarja għall-finijiet tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imballsa, li għaliha b'ala prinċipju hija ma għandhiex dritt, tikkostitwixxi abbu ta' dritt. Hija tfakkar, f'dan ir-rigward, li, fuq livell nazzjonali, huwa eskluż li kumpannija parent tikseb, permezz tal-interpożizzjoni tagħha upstream, dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imballsa li minnha hija ma tibbenefikax fil-każ ta' akkwist dirett tal-provvisti ta' servizzi. Issa, il-mekkaniżmu f'dan il-każ huwa l-istess minn perspettiva ekonomika b'al dik tal-interpożizzjoni upstream b'tali mod li tali abbu jista' jiġi kkaratterizzat. Barra minn hekk, hija tqis li jekk tali aġustament kellu jitqies b'ala mhux abbu, ikun hemm riskju ta' mewġa interpożizzjonijiet ta' kumpanniji holdings fix-xiri tal-provvisti ta' servizzi kollha minn persuni taxxabli.

26 F'dawn iġ-ġirkustanzi, il-Bundesfinanzhof (il-Qorti Federali tal-Finanzi) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-ġustizzja d-domandi preliminari li jgħajjin:

“1) F'ġirkustanzi b'al dawk tal-kawża prinċipali, l-Artikolu 168(a) flimkien mal-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandu jiġi interpretat fis-sens li kumpannija holding estjonarja, li twestaq operazzjonijiet taxxabli fi stadju sussegwenti lil sussidjarji, hija intitolata għal dritt għal tnaqqis anki fir-rigward ta' servizzi li hija tikseb mingħand terzi u li tikkontribwixxi lil sussidjarji bi skambju għall-għoti ta' sehem fil-profitt ġenerali, minkejja li s-servizzi fi stadju preċedenti ma jkollhomx rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet tal-kumpannija holding stess iġda mal-attivitajiet (fil-parti l-kbira) eżentati tas-sussidjarji, li l-imsemmija servizzi ma jkunux inklużi fil-prezz tal-operazzjonijiet taxxabli (imwettqa favur sussidjarji) u ma jkunux jagħmlux parti mill-ispejje ġenerali tal-attività ekonomika tal-kumpannija holding stess?

2) Fil-każ ta' risposta fl-affermattiv għall-ewwel domanda: hemm abbu tad-dritt fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-ġustizzja [...], meta kumpannija holding estjonarja li 'tintervjeni' fl-akkwist ta' servizzi għal sussidjarji billi takkwista hija stess is-servizzi li fir-rigward tagħhom is-sussidjarji ma jkollhom ebda dritt għal tnaqqis tat-taxxa mballsa fi stadju preċedenti fil-każ ta' akkwist dirett, billi tikkontribwixxi l-imsemmija servizzi lis-sussidjarji bi skambju għall-għoti ta' sehem fil-profitt tagħhom, u sussegwentement tinvoka dritt għal tnaqqis komplet tat-taxxa mballsa fi stadju preċedenti minnabba l-kwalità tagħha ta' kumpannija holding estjonarja, jew inkella dan l-intervent jista' jiġi ġustifikat għal raġunijiet mhux fiskali, minkejja li d-dritt għal tnaqqis komplet tat-taxxa mballsa fir-rigward ta' servizzi fi stadju preċedenti, b'ala prinċipju, jikkunfliżi mas-sistema u jwassal sabiex jinqas vantaġġ kompetittiv għal strutturi ta' kumpanniji holding meta mqabbla ma' kumpanniji fuq livell wiegħed? ”

Fuq it-talba għal ftuż mill-ġdid tal-faġi orali tal-proċedura

27 Wara l-preżentazzjoni tal-konkluzjonijiet tal-Avukat ġenerali, W, permezz ta' att sottomess fir-Reġistru tal-Qorti tal-ġustizzja fit-12 ta' April 2022, talbet li jiġi ordnat il-ftuż mill-ġdid tal-faġi orali tal-proċedura, b'applikazzjoni tal-Artikolu 83 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-ġustizzja. Peress li l-faġi orali tal-proċedura kienet ingħalqet wara l-proposta tal-konkluzjonijiet tal-Avukat ġenerali, din it-talba għandha tintfiehemi b'ala intiża għall-ftuż mill-ġdid ta' din il-faġi b'applikazzjoni ta' dan l-artikolu.

28 Insostenn ta' din it-talba, W essenzjalment issostni li l-konkluzjonijiet tal-Avukat ġenerali, b'mod partikolari l-punti 39 sa 43 u 55 sa 62 tagħhom, naqsu milli jieħdu pożizzjoni fuq erti elementi li jist'oqqilhom dibattitu mal-partijiet jew ʔadu pożizzjoni fuq erti elementi mingħajr ma

?ew iddibattuti mill-partijiet. Dawn l-ommissjonijiet u dawn it-te?id ta' po?izzjonijiet ji??ustifikaw i?-?amma ta' seduta.

29 F'dan ir-rigward, g?andu jif fakkar li, bis-sa??a tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 252 TFUE, l-Avukat ?enerali g?andu jipproponi pubblikament, bl-ikbar imparzjalità u b'indipendenza s??a, konkluzjonijiet motivati dwar il-kaw?i li, konformement mal-Istatut tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea, je?tie?u l-intervent tieg?u. Il-Qorti tal-?ustizzja la hija marbuta minn dawn il-konkluzjonijiet u lanqas mill-motivazzjoni li fuq il-ba?i tag?ha l-Avukat ?enerali jasal g?alhom (sentenza tat?22 ta' Novembru 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, punt 25 u l-?urisprudenza ??itata).

30 G?andu jif fakkar ukoll li l-Istatut tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea u r-Regoli tal-Pro?edura ma jipprevedux il-possibiltà g?all-persuni kkon?ernati li jressqu osservazzjonijiet bi twe?iba g?all-konkluzjonijiet proposti mill-Avukat ?enerali (sentenza tal?25 ta' Ottubru 2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata). Konsegwentement, in-nuqqas ta' qbil ta' parti kkon?ernata mal-konkluzjonijiet tal-Avukat ?enerali, ikunu xi jkun l-kwistjonijiet li dan je?amina fihom, fih innifsu ma jistax jikkostitwixxi ra?uni li ti??ustifika l-ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura (sentenzi tal?25 ta' Ottubru 2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, punt 24, kif ukoll tad?29 ta' Novembru 2017, King, C?214/16, EU:C:2017:914, punt 27 u l-?urisprudenza ??itata).

31 Permezz tal-argumenti tag?ha W tipprova twie?eb g?all-konkluzjonijiet tal-Avukat ?enerali billi tqieg?ed inkwistjoni l-evalwazzjonijiet tieg?u dwar l-ewwel domanda preliminari.

32 ?ertament, bis-sa??a tal-Artikolu 83 tar-Regoli tal-Pro?edura tag?ha, il-Qorti tal-?ustizzja tista', fi kwalunkwe mument, wara li jinstema' l-Avukat ?enerali, tordna l-ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura, b'mod partikolari jekk tqis li ma g?andhiex informazzjoni bi??ejjed jew meta wa?da mill-partijiet tissottometti, wara l-g?eluq ta' din il-fa?i, fatt ?did ta' natura li je?er?ita influwenza de?i?iva fuq id-de?i?joni tal-Qorti tal-?ustizzja, jew inkella meta l-kaw?a jkollha ti?i de?i?a fuq il-ba?i ta' argument li ma ?iex iddibattut bejn il-partijiet jew bejn il-partijiet interessati msemmija fl-Artikolu 23 tal-Istatut tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Unjoni Ewropea.

33 Madankollu, l-ommissjonijiet u t-te?id ta' po?izzjoni kkontestati minn W kollha jirrigwardaw elementi li W u l-partijiet l-o?ra setg?u evalwaw waqt il-pro?edura bil-miktub. Ma tressaq ebda element verament ?did fil-konkluzjonijiet tal-Avukat ?enerali.

34 F'dan il-ka?, il-Qorti tal-?ustizzja, wara li semg?et lill-Avukat ?enerali, tqis li hija g?andha l-elementi kollha ne?essarji sabiex tirrispondi g?ad-domandi mag?mula mill-qorti tar-rinviju.

35 G?aldaqstant, ma hemmx lok li ji?i ordnat il-ftu? mill-?did tal-fa?i orali tal-pro?edura.

Fuq id?domandi preliminari

Fuq l?ewwel domanda

36 Permezz tal-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT moqri flimkien mal-Artikolu 167 ta' din id-direttiva g?andux ji?i interpretat fis-sens li kumpannija holding, li twettaq operazzjonijiet tal-output taxxabli lil sussidjarji, g?andha dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input b'rabta ma' servizzi li hija tikseb ming?and terzi u li hija tipprovdi lil sussidjarji inkambju g?all-g?oti ta' sehem fil-profitt ?enerali, meta, l-ewwel, is-servizzi upstream ma jkollhomx rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet infushom tal-kumpannija holding i?da mal-attivitajiet, fil-parti l-kbira e?entati, tas-sussidjarji, it-tieni, dawn is-servizzi ma ji?ux inklu?i fil-prezz tal-operazzjonijiet taxxabli mwettqa favur sussidjarji u, it-tielet, l-imsemmija

servizzi ma jkunux jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali tal-attività ekonomika nnifisha tal-kumpannija holding.

37 Sabiex ting?ata risposta g?al din id-domanda, g?andu jifakkar ukoll li, skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT, previst fl-Artikoli 167 *et seq.* tad-Direttiva tal-VAT jikkostitwixxi prin?ipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT u, b?ala prin?ipju, ma jistax ji?i limitat. Dan id-dritt ji?i e?er?itat immedjatament g?at-taxxi kollha imposti fuq l-operazzjonijiet tal-input imwettqa (sentenza tal?5 ta' Lulju 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, punt 24 u l-?urisprudenza ??itata).

38 Is-sistema tat-tnaqqis g?andha l-g?an li ttaffi lill-impreditur g?alkollox mill-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i kollha tieg?u. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarrantixxi, konsegwentement, in-newtralità fir-rigward tal-pi? fiskali tal-attivitajiet ekonomi?i kollha, irrispettivament mill-g?anijiet jew mir-ri?ultati ta' dawn l-attivitajiet, su??ett g?all-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, b?ala prin?ipju, huma stess su??etti g?all-VAT (sentenza tal?5 ta' Lulju 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, punt 25 u l-?urisprudenza ??itata).

39 Madankollu, mill-Artikolu 168 (a) tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li, sabiex ikunu wie?ed ikun jista' jibbenefika mid-dritt g?al tnaqqis, g?andhom ji?u ssodisfatti ?ew? kundizzjonijiet. L-ewwel, il-persuna kkon?ernata g?andha tkun "persuna taxxabli", fis-sens ta' din id-direttiva. It-tieni, l-o??etti jew is-servizzi invokati b?ala ba?i ta' dan id-dritt g?andhom jintu?aw downstream mill-persuna taxxabli g?all-b?onnijiet tal-operazzjonijiet taxxabli tag?ha, u, upstream, dawn l-o??etti g?andhom ji?u kkunsinnati jew dawn is-servizzi g?andhom ji?u pprovduti minn persuna taxxabli o?ra (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?3 ta' Lulju 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, punt 23 u l-?urisprudenza ??itata).

40 Fir-rigward tal-ewwel kundizzjoni, mill-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT, jirri?ulta li persuna taxxabli tfisser kwalunkwe persuna li twettaq, b'mod indipendenti u fi kwalunkwe post, attività ekonomika, irrispettivament mill-g?anijiet jew ir-ri?ultati ta' din l-attività. Barra minn hekk, dan l-Artikolu 9 jippre?i?a li l-kun?ett ta' "attività ekonomika" jkopri l-attivitajiet kollha ta' produttur, ta' kummer?jant jew ta' fornitur ta' servizzi u, b'mod iktar partikolari, l-operazzjonijiet li jinkludu t-t?addim ta' o??ett tan?ibbli jew inta??ibbli bil-g?an li jinsilet d?ul minnhom li jkun ta' natura permanenti.

41 Skont ?urisprudenza stabbilita, is-sempli?i akkwist u s-sempli?i ?amma ta' ishma ta' kumpannija ma jikkostitwixxux, fihom innifishom, attività ekonomika fis-sens tad-Direttiva tal-VAT, li jag?tu lill-awtur tag?hom il-kwalità ta' persuna taxxabli, billi s-sempli?i te?id ta' sehem finanzjarju f'impri?i o?ra ma jikkostitwixxix t?addim ta' o??ett inti? li jipprodu?i d?ul li jkun ta' natura permanenti. Fil-fatt, il-?bir ta' dividendi eventwali, frott ta' dan is-sehem, jew ta' benefi??ju wara l-bejg? tieg?u, jirri?ultaw mis-sempli?i proprjetà tal-o??ett. G?aldaqstant, kumpannija holding li l-uniku g?an tag?ha huwa t-te?id ta' sehem f'kumpanniji o?ra la g?andha l-kwalità ta' persuna taxxabli fis-sens tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT u lanqas, konsegwentement, id-dritt g?al tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas?17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punt 16, u tat?8 ta' Novembru 2018, C&D Foods Acquisition, C?502/17, EU:C:2018:888, punt 30).

42 Huwa mod ie?or g?al kumpanniji holding im?allta li fihom is-sehem ikun jinkludi involviment dirett jew indirett fil-?estjoni tal-kumpanniji fejn ikun ?ie akkwistat is-sehem. Fil-fatt, skont ?urisprudenza stabbilita, tali involviment ta' kumpannija holding fil-?estjoni tal-kumpanniji li fihom hija akkwistat ishma jikkostitwixxi attività ekonomika, fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT, sa fejn dan jimplika l-implimentazzjoni ta' tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT bis-sa??a tal-Artikolu 2 ta' din id-direttiva. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li l-kun?ett ta' "involviment ta' holding fil-?estjoni tas-sussidjarja tag?ha" g?andu jinftiehem b?ala li jkopri l-operazzjonijiet kollha li

jikkostitwixxu attività ekonomika, fis-sens tad-Direttiva tal-VAT, imwettqa mill-kumpannija holding g?all-benefi??ju tas-sussidjarja tag?ha, fosthom, b?mod mhux e?awrjenti, il-provvista ta' servizzi amministrattivi, finanzjarji, kummer?jali u tekni?i (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas?16 ta' Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt, C?108/14 u C?109/14, EU:C:2015:496, punti 20 u 21 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata, u tal?5 ta' Lulju 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, punti 31 u 32). G?aldaqstant, g?all-provvista ta' servizzi bi ?las, su??etti g?all-VAT, li jaqq?u ta?t dan l-involvement, il-kumpannija holding im?allta hija persuna taxxabli li tibbenefika minn dritt, g?alkemm proporzjonali biss, g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?12 ta' Novembru 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punt 32 u l-?urisprudenza ??itata).

43 F'dan il-ka?, mill-pro?ess g?ad-dispo?izzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li l-attività ta' W ma kinitx limitata g?all-akkwist u g?a?-?amma ta' ishma ta' X u ta' Y, i?da li hija kienet tipprovdi li?-?ew? sussidjarji tag?ha, bi ?las, servizzi ta' kontabbiltà u ta' ?estjoni li jikkostitwixxu attività ekonomika fis-sens tad-Direttiva tal-VAT. Konsegwentement, W g?andha ti?i kklassifikata b?ala persuna taxxabli, fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT, u tissodisfa l-ewwel wa?da mi?-?ew? kundizzjonijiet imsemmija fil-punt 39 ta' din is-sentenza sabiex tkun tista' tibbenefika minn dritt g?al tnaqqis.

44 Fir-rigward tat-tieni wa?da minn dawn il-kundizzjonijiet, mill-formulazzjoni tal-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT jirri?ulta li d-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa je?tie? l-u?u tal-o??etti u tas-servizzi akkwistati mill-persuna taxxabli g?all-b?onnijiet tal-operazzjonijiet taxxabli tag?ha.

45 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-?ustizzja spjegat li, sabiex id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input ji?i rikonoxxut fil-konfront tal-persuna taxxabli, hija ne?essarja, b?ala prin?ipju, l-e?istenza ta' rabta diretta u immedjata bejn operazzjoni partikolari tal-input u operazzjoni wa?da jew numru ta' operazzjonijiet tal-output li jag?tu d-dritt g?al tnaqqis. Id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' o??etti jew ta' servizzi upstream jippre?upponi li l-ispejje? sostnuti g?all-akkwist tag?hom huma parti mill-elementi kostituttivi tal-prezz tal-operazzjonijiet intaxxati tal-output li jag?tu dritt g?al tnaqqis (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?12 ta' Novembru 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punt 41 u l-?urisprudenza ??itata).

46 Madankollu dritt g?al tnaqqis huwa a??ettat ukoll favur il-persuna taxxabli, anki fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn operazzjoni tal-input partikolari u operazzjoni wa?da jew iktar tal-output li jag?tu dritt g?al tnaqqis, meta l-ispejje? tas-servizzi inkwistjoni jag?mlu parti mill-ispejje? ?enerali ta' din tal-a??ar u jkunu, b?ala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-o??etti jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovdi. Dawn l-ispejje? g?andhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?12 ta' Novembru 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punt 42 u l-?urisprudenza ??itata).

47 Fi?-?ew? ka?ijiet, huwa ne?essarju li l-ispi?a tal-o??etti jew tas-servizzi upstream ti?i inkorporata rispettivament fil-prezz tal-operazzjonijiet partikolari tal-output jew fil-prezz tal-o??etti jew tas-servizzi pprovdu ti mill-persuna taxxabli fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i tag?ha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat?3 ta' Lulju 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, punt 27 u l-?urisprudenza ??itata).

48 Min-na?a l-o?ra, meta o??etti jew servizzi akkwistati minn persuna taxxabli jkollhom rabta mal-operazzjonijiet e?entati jew li ma jaqq?ux ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, la jkun hemm ?bir ta' taxxa tal-output u lanqas tnaqqis ta' taxxa tal-input (sentenza tas?17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punt 29 u l-?urisprudenza ??itata).

49 Barra minn hekk, il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li l-e?istenza ta' rabet bejn operazzjonijiet

għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-kontenut oġġettiv tagħom. B'mod iktar partikolari, għandhom jittiedu inkunsiderazzjoni ta' irkustanzi kollha li fihom se jkollhom l-operazzjonijiet ikkonfermati u li jittiedu inkunsiderazzjoni biss l-operazzjonijiet li huma oġġettivament marbuta mal-attività taxxabli tal-persuna taxxabli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Ottubru 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 28 u l-urisprudenza relatata). F'dan is-sens, kie deġi li għandu jittiedu inkunsiderazzjoni l-użu effettiv tal-oġġetti u tas-servizzi akkwistati mill-persuna taxxabli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Novembru 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punt 66) u tar-raġuni esklużiva tal-operazzjoni inkwistjoni, fejn din tal-aħħar għandha titqies li tikkostitwixxi kriterju ta' determinazzjoni tal-kontenut oġġettiv (sentenza tat-8 ta' Novembru 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punt 37 u l-urisprudenza relatata).

50 F'dan il-każ, mill-proċess għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li W akkwistat servizzi ta' kalkoli li jikkonfermaw studji statistiċi, l-ippjanar tal-impjegazzjoni termika u fonika, ta' provvista tal-enerġija kif ukoll ta' konnessjoni man-networks, ta' impriża ġenerali, ta' organizzazzjoni u ta' kummerċjalizzazzjoni sabiex tissodisfa l-obbligi tagħha relatati ma' kontribuzzjonijiet b'ala soġġu lejn is-sussidjarji tagħha.

51 Sabiex W tkun tista' tnaqqas il-VAT immedjata fuq dawn is-servizzi akkwistati upstream, għandha tkun il-qorti tar-rinviju, konformement mal-urisprudenza msemmija fil-punti 45 u 46 ta' din is-sentenza, li għandha tivverifika jekk li l-imsemmija servizzi għandhom rabta diretta u immedjata ma' operazzjonijiet tal-output ta' din il-kumpannija li jagħtu dritt għal tnaqqis, jekk li dawn jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali tagħha b'tali mod li jikkostitwixxu elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li hija tipprovdi.

52 Fir-rigward tal-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet tal-output ta' W, għandu jiġi osservat li s-servizzi akkwistati upstream imsemmija fil-punt 50 ta' din is-sentenza ma jintuawx minn W sabiex tkun tista' toffri s-servizzi tagħha downstream ta' kontabbiltà u ta' estjoni li jinkludu r-reklutażzi u t-tkejjija tal-persunal, ix-xiri ta' materjal, l-istabbiliment tal-kontijiet annwali kif ukoll ir-redazzjoni tad-dikjarazzjonijiet fiskali u l-komunikazzjoni tagħom lill-amministrazzjoni fiskali. Minn dan isegwi li l-ispejjeż imwettqa minn W għall-akkwist tas-servizzi upstream ma jistgħux jitqiesu li jagħmlu parti mill-elementi li jikkostitwixxu l-prezz tas-servizzi tal-output taxxabli tagħha li jagħtu dritt għal tnaqqis.

53 Fir-rigward tal-punt dwar jekk is-servizzi akkwistati upstream minn W, imsemmija fil-punt 50 ta' din is-sentenza, jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' W, b'tali mod li jkun elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li hija tipprovdi u li għandhom, għalhekk, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika komplessiva tagħha, għandu jiġi osservat li dawn is-servizzi huma suġġetti għal kontribuzzjonijiet ta' W fil-kapaċità tagħha b'ala soġġu fi dan is-sussidjarji X u Y. Kif indika wkoll l-Avukat Ġenerali fil-punt 58 tal-konkluzjonijiet tiegħu, dawn għaldaqstant ma humiex spejjeż li huma neċessarji għal W għall-akkwist ta' ishma, iġda spejjeż li jikkostitwixxu s-suġġett innifsu tal-kontribuzzjoni b'ala soġġu ta' W lis-sussidjarji tagħha. Tali kontribuzzjoni ta' kumpannija holding għall-benefiċċju tas-sussidjarji tagħha, kemm fi flus kif ukoll *in natura*, taqa' ta' t-ammonta ta' ishma li, kif kie espost fil-punt 41 ta' din is-sentenza, ma tikkostitwixxix attività ekonomika fis-sens tad-Direttiva tal-VAT u, għaldaqstant, ma tagħtix dritt għal tnaqqis. Ir-raġuni esklużiva tal-operazzjoni inkwistjoni hija kontribuzzjoni b'ala soġġu min-naħa ta' W.

54 Barra minn hekk, meta l-użu effettiv tas-servizzi akkwistati minn W jittiedu inkunsiderazzjoni, għandu jittfakkar li W sostniet li dawn is-servizzi kienu jikkostitwixxu kontribuzzjoni b'ala soġġu *in natura* u li, għal dan il-għan, hija kellha tittrasferixxihom mingħajr las lis-sussidjarji tagħha sabiex huma juawhom għall-operazzjonijiet tagħom. Il-fatt li dawn is-servizzi huma intiġi sabiex jintuaw mis-sussidjarji ta' W jistabilixxi rabta diretta mal-

operazzjonijiet ta' dawn is-sussidjarji u jikkonferma l-assenza ta' rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika ta' W. Il-konstatazzjoni li l-imsemmija servizzi għandhom rabta diretta mal-attivitajiet ta' dawn tal-a??ar ma hijiex imqiegħda inkwistjoni mill-fatt li dawn ?ew ittrasferiti minn W lis-sussidjarji tagħha, peress li għandu jittie?ed inkunsiderazzjoni l-u?u effettiv tal-istess servizzi.

55 Fil-fatt, kif ?ie indikat fil-punt 38 ta' din is-sentenza, is-sistema ta' tnaqqis hija inti?a li te?les għalkollox lin-negozjant mill-pi? tal-VAT dovuta jew im?allsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomi?i tiegħu kollha. B'hekk, il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li l-ispejje? li huma marbuta mhux mal-operazzjonijiet intaxxati mwettqa mill-persuna taxxabli, i?da ma' operazzjonijiet imwettqa minn terz, ma jistgħux jagħtu dritt għal tnaqqis għal din il-persuna taxxabli (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal?1 ta' Ottubru 2020, Vos Aannemingen, C?405/19, EU:C:2020:785, punt 38). Il-fatt li din l-a??ar evalwazzjoni saret fil-kuntest ta' kaw?a li ma kinitx tikkon?erna kumpannija holding huwa, kuntrarjament għal dak li targumenta W, irrilevanti peress li tikkorrispondi għal regola ?eneralment applikabbli għal-dritt għal tnaqqis. Peress li l-u?u effettiv tas-servizzi akkwistati minn W juri li huma direttament marbuta mal-operazzjonijiet tal-kumpanniji sussidjarji tagħha, din ir-rabta tipprekludi l-għoti ta' dritt għal tnaqqis minn W għal dawn is-servizzi.

56 Għaldaqstant, il-kontenut o??ettiv tat-tran?azzjoni juri li ma hemmx rabta diretta u immedjata bejn l-ispejje? tas-servizzi akkwistati minn W u l-attività ekonomika tagħha. Dawn l-ispejje? ma jiffurmawx parti, b?ala spejje? ?enerali, mill-elementi li jikkostitwixxu s-servizzi ta' ?estjoni u ta' kontabbiltà ta' W.

57 Din il-konkluzjoni ma tistax titqiegħed inkwistjoni mi?-?irkustanza invokata minn W li huwa biss grazzi għall-kontribuzzjonijiet tagħha b?ala so?ju li s-sussidjarji tagħha jistgħu j?ommu l-attivitajiet spe?ifi?i tagħhom u, għaldaqstant, li jkollhom b?onn is-servizzi ta' kontabbiltà u ta' ?estjoni tagħha. Fil-fatt, minkejja li dawn i?-?irkustanzi se??ew, huma ma jurux rabta diretta u immedjata bejn is-servizzi li huma s-su??ett ta' dawn il-kontribuzzjonijiet u l-attività ekonomika ta' W. L-għan tal-akkwist tas-servizzi upstream kien li tkun permessa kontribuzzjoni b?ala so?ju li ma tistax titqies li hija operazzjoni li għandha r-ra?uni esklu?iva u diretta tagħha fl-attività ekonomika ta' W, ji?ifieri l-provvista lis-sussidjarji tagħha ta' servizzi ta' kontabbiltà u ta' ?estjoni su??etti għall-VAT.

58 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, je?tie? li r-risposta għall-ewwel domanda tkun li l-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-VAT, moqri flimkien mal-Artikolu 167 ta' din id-direttiva, għandu ji?i interpretat fis-sens li kumpannija holding, li twettaq operazzjonijiet tal-output taxxabli favur sussidjarji ma għandhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input b'rabta ma' servizzi li hija takkwista mingħand terzi u li hija tipprovdi lis-sussidjarji bi skambju tal-għoti ta' sehem fil-benefi??ji ?enerali, meta, l-ewwel, is-servizzi upstream akkwistati ma jkollhomx rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet tal-kumpannija holding innifisha i?da jkollhom rabta mal-attivitajiet fil-parti l-kbira e?enti tas-sussidjarji, it-tieni, dawn is-servizzi ma ji?ux inklu?i fil-prezz tal-operazzjonijiet taxxabli mwettqa favur sussidjarji u, it-tielet, l-imsemmija servizzi ma jagħmlux parti mill-ispejje? ?enerali tal-attività ekonomika nnifisha tal-kumpannija holding.

Fuq it?ieni domanda

59 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għall-ewwel domanda, ma hemmx iktar lok li tingħata risposta għat-tieni domanda.

Fuq l?ispejje?

60 Peress li l-pro?edura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, minbarra dawk tal-

imsemmija partijiet, ma jistgħux jittallu lura.

Għal dawn il-motivi, il-Qorti tal-Ġustizzja (Is-Seba' Awla) taqta' u tiddeżiedi:

L-Artikolu 168(a) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, moqri flimkien mal-Artikolu 167 ta' din id-direttiva,

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

kumpanija holding, li twettaq operazzjonijiet tal-output taxxabli favur sussidjarji ma għandhiex id-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input b'rabta ma' servizzi li hija takkwista mingħand terzi u li hija tipprovdi lis-sussidjarji bi skambju tal-għoti ta' sehem fil-benefiċċji ġenerali, meta, l-ewwel, is-servizzi upstream akkwistati ma jkollhomx rabta diretta u immedjata mal-operazzjonijiet tal-kumpanija holding innifisha iġda jkollhom rabta mal-attivitajiet fil-parti kbira eżenti tas-sussidjarji, it-tieni, dawn is-servizzi ma jiġux inklużi fil-prezz tal-operazzjonijiet taxxabli mwettqa favur sussidjarji u, it-tielet, l-imsemmija servizzi ma jagħmlux parti mill-ispejje ġenerali tal-attività ekonomika nnifisha tal-kumpanija holding.

Firem

* Lingwa tal-kawża: il-ġermaniż.