SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla)

30 ta' Mejju 2013 *

"VAT — Sitt Direttiva 77/388/KEE — Artikolu 5(8) — Kunċett ta' 'trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom' — Assenjazzjoni ta' 30 % tal-azzjonijiet ta' kumpannija li lilha ċ-ċedent jipprovdi servizzi suġġetti għall-VAT"

Fil-Kawża C-651/11,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajjiżi l-Baxxi), permezz ta' deċiżjoni tat-2 ta' Diċembru 2011, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fid-19 ta' Diċembru 2011, fil-proċedura

Staatssecretaris van Financiën

vs

X BV,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn J. Malenovský, President tal-Awla, U. Lõhmus (Relatur) u M. Safjan, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,

Reġistratur: M. Ferreira, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-26 ta' Novembru 2012,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal X BV, minn T. K. M. Rookmaker-Penners u C. A. Peeters, belastingadviseurs,

— għall-Gvern Olandiż, minn C. Wissels u B. Koopman, bħala aġenti,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze u K. Petersen, bħala aġenti,

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn S. Ossowski u A. Robinson, bħala aġenti, assistiti minn R. Hill u G. Peretz, barristers,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios, W. Roels u A. Cordewener, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konklużjonijiet,

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 5(8) u 6(5) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn l-iStaatssecretaris van Financiën (is-Segretarju tal-Istat għall-finanzi) u X BV (iktar 'il quddiem "X") dwar avviż ta' aġġustament tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") li ntbagħatilha fir-rigward tal-perijodu ta' bejn l-1 ta' Jannar 1996 u l-31 ta' Diċembru 1998.

Il-kuntest ġuridiku

Is-Sitt Direttiva

3 Skont l-Artikolu 5 tas-Sitt Direttiva:

"1. 'Provvista ta' oġġetti' tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà korporali.

[...]

3. Stati Membri jistgħu iqisu dawn l-affarijiet li ġejjin bħala proprjetà korporali:

[...]

c) ishma jew interessi ekwivalenti għall-ishma li jagħtu lit-titulari tagħhom drittijiet *de jure* jew *de facto* ta' sid jew pussess fuq il-proprjetà immobbli jew parti minnha.

[...]

8 F'każ ta' trasferiment, bi ħlas jew mingħajr, jew kontribuzzjoni lil kumpannija, ta' l-assi kollha jew parti minnhom, Stati Membri jistgħu iqisu li ma tkunx saret provvista ta' oġġetti, u f'dak il-każ il-benefiċjarju għandu jitqies bħala s-suċċessur ta' min jagħmel it-trasferiment. Fejn jixraq Stati Membri jistgħu jieħdu l-miżuri meħtieġa biex ma ssirx distorzjoni tal-kompetizzjonijet f'każijiet fejn il-benefiċjarju ma jkunx għal kollox suġġett għat-taxxa."

4 L-Artikolu 6(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

"'Provvista tas-servizzi' tfisser kull operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' oġġetti skond it-tifsira ta' l-Artikolu 5.

Operazzjonijiet bħal dawn jistgħu jinkludu *inter alia*:

— assenjazzjoni ta' proprjetà inkorporali, kemm jekk hija u kemm jekk mhix suġġetta għal att li jikkostitwixxi titolu,

[...]"

5 Skont l-Artikolu 6(5) tal-istess direttiva, l-Artikolu 5(8) tagħha japplika “fl-istess mod għall-provvista ta’ servizzi”.

6 L-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva, intitolat “Eżenzjonijet fit-territorju tal-pajjiż”, jipprovdi fit-Taqsima B tiegħu, intitolata “Eżenzjonijiet oħrajn”:

“Mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħra tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġej taħt il-kondizzjonijiet li huma għandhom jistabilixxu għall-iskopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta’ l-eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta’ kwalunkwe eżenzjoni possibbli, evitar u abbuż:

[...]

d) it-transazzjonijet li ġejjin:

[...]

5. transazzjonijet, inklużi negozjar, esklużi l-immaniġġjar u l-ħażna assigurata, fl-ishma, interessi f’kumpanniji jew assoċjazzjonijet, debentures u sigurtajiet oħrajn [...]”

Id-dritt Olandiż

7 Ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi uża l-possibbiltà mogħtija mill-Artikoli 5(8) u 6(5) tas-Sitt Direttiva u inkludiha fl-Artikolu 31 tal-Liġi tal-1968 dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Wet op de omzetbelasting 1968), tat-28 ta’ Ġunju 1968 (*Staatsblad* 1968, Nru 329), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali. Dan l-artikolu kien jaqra kif ġej:

“Meta tiġi ttrasferita impriża, jew parti minn impriża, lil ċessjonarju li jkompli jħaddimha, il-provvista ta’ oġġetti u servizzi li huma s-suġġett tat-trasferiment ma hijiex suġġetta għat-taxxa, bla ħsara għall-osservanza tal-kundizzjonijiet previsti f’digriet ministerjali.”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

8 Matul is-sena 1996, X kellha 30 % tal-azzjonijiet f’A BV (iktar ’il quddiem “A”), kumpannija li kienet topera fil-qasam tal-awtomatizzazzjoni. Il-kumplament tal-azzjonijiet ta’ A kienu miżmuma minn B Holding BV, X1 Beheer BV u C BV fil-kwoti ta’ 20.01 %, 30 % u 19.99 %, rispettivament.

9 Bħala membru tal-korp imsejjaħ “Management Board” (Bord tad-Diretturi), X, l-istess bħal B Holding BV u XI Beheer BV, kienet twettaq attivitajiet ta’ ġestjoni ta’ A inkambju għal remunerazzjoni stabbilita b’kuntratt.

10 Fl-aħħar tas-sena 1996, X u d-detenturi l-oħra tal-azzjonijiet f’A biegħu l-holdings tagħhom lil D plc. Flimkien ma’ dan il-bejgħ, intemmu l-attivitajiet ta’ ġestjoni ta’ A u X irriżenjat mill-Management Board tal-imsemmija kumpannija.

11 B’rabta ma’ dan il-bejgħ ta’ holdings, ġew ipprovduti diversi servizzi lil X li l-fatturi għalihom kienu jinkludu l-VAT. X naqqset din it-taxxa fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tagħha, billi kkunsidrat li l-assenjazzjoni tal-holding tagħha tikkostitwixxi t-trasferiment tal-assi u tas-servizzi kollha u li l-ispejjeż inkorsi minnha fil-kuntest ta’ din it-tranżazzjoni għandhom jiġu kkunsidrati li jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali marbuta mat-totalità tal-attività ekonomika tagħha u, għaldaqstant, jistgħu jitnaqqsu kollha kemm huma.

12 L-Ispettur, bħala l-awtorità kompetenti fil-Pajjiżi l-Baxxi fil-qasam tal-ġbir tal-VAT, irrifjuta dan it-tnaqqis u ħareġ avviż ta' aġġustament. Huwa mbagħad ċaħad l-ilment imressaq minn X kontra dan l-avviż, filwaqt li naqqas l-ammont impost.

13 Il-Gerechtshof te 's-Gravenhage (il-Qorti tal-Appell ta' Den Haag) iddikjarat fondat l-appell ta' X mid-deċiżjoni tal-Ispettur u annullat l-imsemmi avviż ta' aġġustament. Skont din il-qorti, it-trasferiment tal-holding ta' X ma kienx jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, għaliex ma kienx jirrigwarda attività ekonomika. Madankollu, hija kkunsidrat li l-VAT tal-input imħallsa setgħet titnaqqas peress li l-bejgħ u t-trasferiment tal-holding kienu marbuta mal-attivitajiet ta' X bħala operatur.

14 Le Staatssecretaris van Financiën ippreżenta appell ta' kassazzjoni mis-sentenza tal-Gerechtshof te 's-Gravenhage quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden.

15 Il-qorti tar-rinviju tirreferi għas-sentenza tad-29 ta' Ottubru 2009, SKF (C-29/08, Ġabra p. I-10413, punti 32 sa 34 u punt 2 tad-dispożittiv), sabiex minnha tiddeduċi li l-assenjazzjoni inkwistjoni ta' 30 % tal-azzjonijiet ta' A li seħħet fl-istess ħin mal-waqfien tal-attivitajiet ta' ġestjoni ta' din il-kumpannija hija attività ekonomika u għandha tkun eżenti skont l-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva.

16 Madankollu, fil-punt 41 ta' din l-istess sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat li assenjazzjoni ta' azzjonijiet li għandha titqies li hija attività ekonomika ma hijiex suġġetta għall-VAT meta din l-assenjazzjoni tista' tiġi ekwiparata mat-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom u meta l-Istat Membru kkonċernat ikun uża l-possibbiltà prevista fl-ewwel sentenza tal-Artikolu 5(8) tal-imsemmija direttiva.

17 Il-qorti tar-rinviju tikkunsidra li d-dritt għal tnaqqis jiddependi mill-applikabbiltà tal-imsemmija dispożizzjoni għal assenjazzjoni ta' holding bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

18 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Hoge Raad der Nederlanden iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Iċ-ċessjoni [assenjazzjoni] ta' 30 % tal-azzjonijiet ta' kumpannija, li dak li jagħmel it-trasferiment ta' dawn l-azzjonijiet jipprovdilha servizzi suġġetti għall-VAT, hija komparabbli mat-trasferiment ta' totalità (parzjali) ta' assi [(parti) mill-assi kollha] fis-sens tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva u/jew [mis-servizzi kollha] fis-sens tal-Artikolu 6(5) tal-istess direttiva?

2) Jekk għandha tingħata risposta negattiva għall-ewwel domanda, iċ-ċessjoni inkwistjoni f'din id-domanda hija komparabbli mat-trasferiment ta' totalità (parzjali) ta' assi, fis-sens tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva u/jew ta' servizzi fis-sens tal-Artikolu 6(5) tal-istess direttiva, jekk l-azzjonisti l-oħrajn, li jipprovdu wkoll servizzi suġġetti għall-VAT lill-kumpanniji li l-azzjonijiet tagħhom ġew ittrasferiti, jittrasferixxu l-kumplament tal-azzjonijiet ta' din il-kumpannija lill-istess persuna (kważi) fl-istess ħin?

3) Jekk għandha tingħata risposta negattiva wkoll għat-tieni domanda, iċ-ċessjoni msemmija fid-domanda 1 tista' għaldaqstant titqies bħala t-trasferiment (parzjali) ta' impriża fis-sens tal-Artikoli 5(8) u 6(5) tas-Sitt Direttiva, fid-dawl tal-fatt li dan it-trasferiment huwa marbut mill-qrib mal-attivitajiet ta' ġestjoni mwettqa għal din il-parteċipazzjoni [dan il-holding]?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ammissibbiltà tat-talba għal deċiżjoni preliminari

19 Mingħajr ma tqajjem espliċitament eċċezzjoni ta' inammissibbiltà tat-talba għal deċiżjoni preliminari, il-Kummissjoni Ewropea madankollu tesprimi dubji, fl-osservazzjonijiet tagħha ppreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja, dwar ir-rilevanza tad-domandi rrinvijati għar-riżoluzzjoni tal-kawża prinċipali. Il-Kummissjoni tqis li l-qorti tar-rinviju hija f'pożizzjoni li tiddeċiedi jekk il-VAT tistax titnaqqas abbażi tal-fatti li hija taf bihom. Skont il-Kummissjoni, ma huwiex rilevanti li jiġi ddeterminat jekk it-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali taqax barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT jew jekk hijiex eżenti skont l-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva, billi d-domanda rilevanti hija jekk il-VAT sostnuta minn X fuq is-servizzi li ġew ipprovduti lilha tistax titnaqqas jew le u, sabiex tingħata risposta għaliha, huwa biżżejjed li jiġi eżaminat jekk l-ispejjeż inkorsi minn X jistgħux jintrabtu mal-assenjazzjoni tal-azzjonijiet jew jekk jistgħux jintrabtu mal-attivitajiet l-oħra ta' X, jiġifieri s-servizzi ta' ġestjoni pprovduti minn din tal-aħħar.

20 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, id-domandi dwar l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, magħmula mill-qorti nazzjonali fil-kuntest legali u fattwali li tiddefinixxi taħt ir-responsabbiltà tagħha, jibbenefikaw minn preżunzjoni ta' rilevanza (ara s-sentenzi tas-7 ta' Ottubru 2010, dos Santos Palhota *et*, C-515/08, Ġabra p. I-9133, punt 20, u tal-5 ta' April 2011, Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, C-119/09, Ġabra p. I-2551, punt 21).

21 Iċ-ċaħda mill-Qorti tal-Ġustizzja ta' talba mressqa minn qorti nazzjonali hija possibbli biss meta jkun jidher manifestament li l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni mitluba ma jkollha ebda rabta mar-realtà jew mas-suġġett tal-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew inkella meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex għad-dispożizzjoni tagħha l-punti ta' fatt u ta' liġi neċessarji sabiex twieġeb b'mod utli għad-domandi li jkunu sarulha (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-5 ta' Diċembru 2006, Cipolla *et*, C-94/04 u C-202/04, Ġabra p. I-11421, punt 25; tas-7 ta' Diċembru 2010, R., C-285/09, Ġabra p. I-12605, punt 32; kif ukoll tad-19 ta' Ġunju 2012, Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

22 Dan ma huwiex il-każ f'din il-kawża. Fil-fatt, għalkemm huwa minnu li mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-kawża prinċipali tirrigwarda r-rifjut li jingħata d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT relatata ma' servizzi miksuba b'rabta mal-assenjazzjoni ta' azzjonijiet u mhux it-trattament fiskali ta' din it-tranżazzjoni tal-aħħar, jibqa' l-fatt li l-eżistenza tad-dritt għal tnaqqis hija ddeterminata, b'mod partikolari, skont it-trattament fiskali tat-tranżazzjonijiet tal-output li magħhom it-tranżazzjonijiet tal-input huma konnessi (sentenza SKF, iċċitata iktar 'il fuq, punt 60).

23 Għaldaqstant, l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni mitluba, bil-għan li jsir magħruf liema trattament fiskali għandu jingħata lil tranżazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, effettivament tissodisfa bżonn oġġettiv inerenti għar-riżoluzzjoni ta' kawża pendenti quddiem il-qorti tar-rinviju.

24 Minn dan isegwi li t-talba għal deċiżjoni preliminari hija ammissibbli.

Fuq il-mertu

25 Permezz tat-tliet domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 5(8) u/jew 6(5) tas-Sitt Direttiva għandhomx jiġu interpretati fis-sens li l-assenjazzjoni ta' 30 % tal-azzjonijiet ta' kumpannija, li lilha ċ-ċedent jipprovdi servizzi suġġetti għall-VAT, tikkostitwixxi trasferiment tal-assi jew tas-servizzi kollha jew parti minnhom fis-sens ta' dawn id-dispożizzjonijiet. Fil-każ ta' risposta negattiva, dik il-qorti tixtieq issir taf jekk il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-imsemmija dispożizzjonijiet ikunux madankollu sodisfatti

meta, minn naħa, l-azzjonisti l-oħra jittrasferixxu l-kumplament tal-azzjonijiet ta' din il-kumpannija lill-istess persuna prattikament fl-istess ħin u, min-naħa l-oħra, dan it-trasferiment ikun marbut mill-qrib mal-attivitajiet ta' ġestjoni mwettqa għall-istess kumpannija.

26 Preliminarjament, fid-dawl tal-fatt li l-qorti tar-rinviju tirreferi għal żewġ dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva li jirrigwardaw il-provvista ta' oġġetti u l-provvista ta' servizzi rispettivament, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 6(1) ta' din id-direttiva, assenjazzjoni ta' proprjetà inkorporali, kemm jekk hija u kemm jekk ma hijiex suġġetta għal att li jikkostitwixxi titolu, hija kkunsidrata provvista ta' servizzi. Minn dan jirriżulta li huwa l-Artikolu 6(5) tal-imsemmija direttiva li għandu, bħala prinċipju, jitqies rilevanti fid-dawl tal-fatti tal-kawża prinċipali.

27 Madankollu, l-Artikolu 5(3)(c) ta' din l-istess direttiva jagħti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jqisu bħala proprjetà korporali ishma jew interessi ekwivalenti għall-ishma li jagħtu lid-detentur tagħhom drittijiet *de jure* jew *de facto* ta' sid jew pussess fuq il-proprjetà immobbli jew parti minnha (sentenza tal-5 ta' Lulju 2012, DTZ Zadelhoff, C-259/11, punt 31). Għaldaqstant, ma tistax tiġi eskluża l-possibbiltà li l-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva jibqa' rilevanti għall-kawża prinċipali.

28 Billi l-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex informazzjoni suffiċjenti għad-dispożizzjoni tagħha sabiex tiddeċiedi liema waħda miż-żewġ dispożizzjonijiet imsemmija fid-domandi preliminari hija applikabbli għall-fatti tal-kawża prinċipali, l-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat, peress li jistabbilixxi l-kontenut tar-regola ta' nuqqas ta' provvista, u, jekk ikun il-każ, l-interpretazzjoni mogħtija fir-rigward tal-imsemmi Artikolu 5(8) għandha tiġi applikata *mutatis mutandis* għall-Artikolu 6(5) tal-istess direttiva.

29 Fl-ewwel lok, f'dak li jirrigwarda l-kwistjoni jekk it-trasferiment ta' 30 % tal-azzjonijiet f'kumpannija jistax jikkostitwixxi trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom, għandu jitfakkar li l-ewwel sentenza tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva tipprovdi li fil-każ ta' trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom, l-Istati Membri jistgħu jqisu li ma tkunx saret provvista ta' oġġetti u li l-benefiċjarju jkun is-suċċessur ta' min jagħmel it-trasferiment. Minn dan isegwi li, meta Stat Membru jkun uża din il-possibbiltà, it-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom ma jitqiesx bħala provvista ta' oġġetti għall-finijiet tas-Sitt Direttiva u ma huwiex suġġett għall-VAT skont l-Artikolu 2 ta' din tal-aħħar (ara s-sentenzi tat-22 ta' Frar 2001, Abbey National, C-408/98, Ġabra p. I-1361, punt 30, tas-27 ta' Novembru 2003, Zita Modes, C-497/01, Ġabra p. I-14393, punt 29, SKF, iċċitata iktar 'il fuq, punt 36, u tal-10 ta' Novembru 2011, Schriever, C-444/10, Ġabra p. I-1107, punt 20).

30 Huwa paċifiku li r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi għamel użu mill-possibbiltà prevista fl-imsemmija dispożizzjoni.

31 Fin-nuqqas ta' riferiment espliċitu fis-Sitt Direttiva għad-dritt tal-Istati Membri li jiddeterminaw it-tifsira u l-portata tal-kunċett ta' trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom, dan tal-aħħar jikkostitwixxi kunċett awtonomu tad-dritt tal-Unjoni u, għaldaqstant, għandu jingħata interpretazzjoni uniformi sabiex jiġu evitati diverġenzi fl-applikazzjoni tas-sistema tal-VAT fl-Istati Membri (sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Zita Modes, punti 32 u 35, u Schriever, punt 22).

32 Il-Qorti tal-Ġustizzja interpretat l-imsemmi kunċett fis-sens li jkopri t-trasferiment tal-avvjament jew ta' parti awtonoma ta' impriża li tinkludi elementi korporali u, jekk ikun il-każ, inkorporali li, flimkien, jikkostitwixxu impriża jew parti minn impriża li tista' teżerċita attività ekonomika awtonoma, iżda li ma jkoprix is-sempliċi trasferiment ta' oġġetti, bħall-bejgħ ta' stokk ta' prodotti (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Zita Modes, punt 40, SKF, punt 37, u Schriever, punt 24). Sabiex l-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva jkun applikabbli, huwa neċessarju wkoll li ċ-ċessjonarju jkollu l-intenzjoni li jopera l-avvjament jew il-parti tal-impriża ttrasferiti u mhux sempliċement li jillikwida immedjatament l-attività kkonċernata (sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Zita Modes, punt 44, u Schriever, punt 37).

33 Kif tirrileva l-qorti tar-rinviju, huwa minnu li, mill-punti 38 u 40 tas-sentenza SKF, iċċitata iktar 'il fuq, jirriżulta li l-Qorti tal-Ġustizzja ma eskludietx li l-assenjazzjoni ta' holding ta' 100 % tista', f'ċerti ċirkustanzi, tiġi ekwiparata mat-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom sa fejn tali assenjazzjoni jkollha bħala konsegwenza l-assenjazzjoni tal-assi kollha tal-impriżi kkonċernati jew parti minnhom. Madankollu, fil-kawża li tat lok għall-imsemmija sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ma kellhiex għad-dispożizzjoni tagħha l-elementi neċessarji sabiex tieħu pożizzjoni fuq l-applikabbiltà tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva għal tranżazzjoni bħal dik inkwistjoni f'dik il-kawża u ħalliet f'idejn il-qorti tar-rinviju sabiex teżaminaha.

34 Fil-punt 25 tas-sentenza Schriever, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li, sabiex it-trasferiment ta' avvjament jew ta' parti awtonoma ta' impriża fis-sens tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva jiġi kkonstatat, hemm bżonn li l-elementi kollha ttrasferiti jkunu suffiċjenti sabiex jippermettu t-tkomplija ta' attività ekonomika awtonoma.

35 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, b'differenza miż-żamma tal-assi ta' impriża, iż-żamma ta' azzjonijiet fiha ma hijiex biżżejjed sabiex tippermetti t-tkomplija ta' attività ekonomika awtonoma.

36 Fil-fatt, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, is-sempliċi kisba, is-sempliċi żamma u s-sempliċi bejgħ ta' ishma ta' kumpannija ma jikkostitwixxux, fihom infushom, attività ekonomika fis-sens tas-Sitt Direttiva, billi s-sempliċi teħid ta' holdings finanzjarji f'impriżi oħra ma jikkostitwixxix tħaddim ta' oġġett intiż sabiex jipproduċi dħul ta' natura permanenti. L-eventwali dividend, frott ta' dan il-holding, jirriżulta mis-sempliċi proprjetà tal-beni (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-20 ta' Ġunju 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Ġabra p. I-3111, punt 13, tal-14 ta' Novembru 2000, Floridienne u Berginvest, C-142/99, Ġabra p. I-9567, punti 17 u 22, tas-27 ta' Settembru 2001, Cibo Participations, C-16/00, Ġabra p. I-6663, punt 19, u tas-6 ta' Settembru 2012, Portugal Telecom, C-496/11, punt 32 u l-ġurisprudenza ċċitata).

37 Dan kollu ma japplikax meta l-holding ikun akkumpanjat minn involviment dirett jew indirett fil-ġestjoni tal-kumpanniji li fihom ikun sar it-teħid ta' holding, jekk dan jinvolvi t-twettiq ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT, bħall-provvista ta' servizzi amministrattivi, finanzjarji, kummerċjali u tekniċi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Polysar Investments Netherlands, punt 14; Floridienne u Berginvest, punti 18 u 19, Cibo Participations, punti 20 u 21, kif ukoll Portugal Telecom, punti 33 u 34).

38 Għaldaqstant, kif isostni l-Gvern Ġermaniż, indipendentement minn kemm ikun kbir il-holding, it-trasferiment tal-azzjonijiet f'kumpannija jista' biss jiġi ekwiparat mat-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom, fis-sens tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva, jekk il-holding jifforma parti minn unità indipendenti li tippermetti l-eżerċizzju ta' attività ekonomika indipendenti u jekk din l-attività titkompla mill-akkwirent. Issa sempliċi assenjazzjoni ta' azzjonijiet li ma tkunx akkumpanjata mit-trasferiment ta' assi ma tippermettix liċ-ċessjonarju jkompli attività ekonomika indipendenti bħala s-suċċessur fit-titolu taċ-ċedent.

39 Fil-fatt, l-azzjonisti ma humiex proprjetarji tal-assi tal-impriża li fiha għandhom il-holding tagħhom, iżda huma proprjetarji tal-holding u għandhom, bis-saħħa ta' dan il-holding, dritt għal dividend u għall-komunikazzjoni ta' informazzjoni u huma involuti fl-adozzjoni tad-deċiżjonijiet importanti għall-ġestjoni tal-impriża. Fil-każ ta' holding ta' 30 % f'kumpannija, għandu jiġi kkonstatat li tali holding jirrappreżenta biss dritt limitat fuq din il-kumpannija.

40 Mill-kunsiderazzjonijiet preċedenti jirriżulta li t-trasferiment ta' 30 % tal-azzjonijiet f'kumpannija ma jistax jiġi ekwiparat mat-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom fis-sens tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva.

41 L-iskop tal-imsemmija dispożizzjoni bl-ebda mod ma jqiegħed fid-dubju din il-konstatazzjoni. Skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-għan speċifiku tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva huwa li jiffaċilita t-trasferimenti ta' impriżi jew ta' partijiet minn impriżi, billi jissemplifikahom u billi jevita li r-riżorsi tal-benefiċjarju jiġu suġġetti għal piż fiskali sproporzjonat li huwa kien, f'kull każ, jirkupra iktar 'il quddiem permezz ta' tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Zita Modes, punt 39, u Schriever, punt 23).

42 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li trattament speċjali huwa ġġustifikat, b'mod partikolari, minħabba l-fatt li l-ammont tal-VAT li għandu jitħallas bil-quddiem fuq it-trasferiment jista' jkun partikolarment kbir b'relazzjoni għar-riżorsi tal-impriża kkonċernata (sentenza Zita Modes, iċċitata iktar 'il fuq, punt 41).

43 Issa din id-diffikultà ma tqumx fil-kuntest tat-trasferiment ta' holding, indipendentement minn kemm ikun kbir il-holding. Fil-fatt, kif jirriżulta mill-punti 36 u 37 ta' din is-sentenza, il-bejgħ ta' azzjonijiet jew ma jikkostitwixxix attività ekonomika suġġetta għall-VAT, jew huwa eżenti skont l-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva jekk isir sabiex iseħħ involviment dirett jew indirett fil-ġestjoni tal-kumpannija li fiha jkun sar it-teħid ta' holding (sentenza tal-20 ta' Ġunju 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Ġabra p. I-3013, punt 35). Fiż-żewġ każijiet, l-akkwirent tal-azzjonijiet ma jsostnix il-piż tal-VAT.

44 Fit-tieni lok, għandu jiġi eżaminat jekk ir-risposta mogħtija tkunx differenti jekk jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li l-azzjonisti kollha jbigħu l-holding tagħhom lill-istess xerrej prattikament fl-istess ħin, bil-konsegwenza li dan tal-aħħar isir proprjetarju ta' 100 % tal-azzjonijiet fl-impriża kkonċernata.

45 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, skont il-prinċipju fundamentali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT, din it-taxxa tapplika għal kull tranżazzjoni ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni, bit-tnaqqis tal-VAT li tkun laqtet direttament l-ispiża tad-diversi elementi li jikkostitwixxu l-prezz (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2000, Midland Bank, C-98/98, Ġabra p. I-4177, punt 29, u Abbey National, iċċitata iktar 'il fuq, punt 27).

46 Barra minn hekk, għandu jiġi enfasizzat li l-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva juża t-termini "min jagħmel it-trasferiment" fis-singular, li jfisser li l-applikazzjoni tal-imsemmija dispożizzjoni ma hijiex prevista fil-każ fejn diversi ċedenti jbigħu l-holding tagħhom lill-istess ċessjonarju.

47 Minn dan jirriżulta li kull tranżazzjoni għandha tiġi evalwata b'mod individwali u indipendenti.

48 Huwa tabilħaqq minnu li l-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat, fil-punt 79 tas-sentenza SKF, iċċitata iktar 'il fuq, li l-fatt li l-assenjazzjoni ta' azzjonijiet isseħħ f'numru ta' tranżazzjonijiet suċċessivi ma għandux inċidenza fuq l-analiżi tagħha f'dak li jirrigwarda t-trattament fiskali li għandu jingħata lil din l-assenjazzjoni.

49 Madankollu, kif ġie rrilevat fil-punt 33 ta' din is-sentenza, fil-kawża li tat lok għas-sentenza SKF, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ma kellhiex għad-dispożizzjoni tagħha elementi suffiċjenti sabiex tiddeċiedi jekk l-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva kienx applikabbli għat-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali u rrispondiet billi interpretat l-Artikolu 13(B)(d)(5) ta' din id-direttiva.

50 Fi kwalunkwe każ, il-fatti tal-kawża li tat lok għas-sentenza SKF huma differenti minn dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali billi din ma kinitx tirrigwarda pluralità ta' bejjiegħa li wettqu tranżazzjonijiet suċċessivi favur l-istess xerrej.

51 Għaldaqstant, l-assenjazzjoni tal-azzjonijiet kollha ta' kumpannija mill-azzjonisti kollha tagħha lill-istess persuna ma tistax tiġi ekwiparata mat-trasferiment tal-assi, fis-sens tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva.

52 Fit-tielet lok, f'dak li jirrigwarda r-rilevanza, għar-risposta mogħtija, tal-fatt li t-trasferiment ta' 30 % tal-azzjonijiet huwa marbut mill-qrib mal-attivitajiet ta' ġestjoni mwettqa mill-bejjiegħ għall-kumpannija li fiha huwa kellu l-holding tiegħu, għandu jiġi rrilevat, kif isostnu l-Gvern Olandiż u l-Gvern tar-Renju Unit, li l-waqfien tal-attivitajiet ta' ġestjoni jidher li huwa l-konsegwenza diretta u loġika tal-bejgħ tal-holding ta' X.

53 Kien ikun mod ieħor biss li kieku l-attivitajiet ta' ġestjoni tal-bejjiegħ kienu jikkostitwixxu parti awtonoma tal-impriża tiegħu stess li t-tħaddim tagħha seta' jitkompla miċ-ċessjonarju b'mod indipendenti u li għaliha dan tal-aħħar ħallas korrispettiv separat mill-prezz tal-azzjonijiet. Madankollu, f'każ bħal dan, it-trasferiment tal-assi kien ikopri biss l-attivitajiet ta' ġestjoni u mhux l-assenjazzjoni ta' azzjonijiet minħabba li dawn iż-żewġ tranżazzjonijiet jirrigwardaw impriżi differenti.

54 Għandu għalhekk jiġi kkunsidrat li l-fatt li t-trasferiment tal-azzjonijiet isir fl-istess ħin mal-assenjazzjoni tal-attivitajiet ta' ġestjoni ma għandux inċidenza fuq ir-risposta li għandha tingħata lid-domandi preliminari.

55 Fl-aħħar nett, bil-għan li l-qorti tar-rinviju tingħata risposta utli fid-dawl tal-fatt li r-risposta għad-domandi preliminari hija neċessarja għaliha sabiex tiddeċiedi jekk jeżistix dritt għal tnaqqis fil-kuntest tal-fatti tal-kawża prinċipali, għandu jitfakkar li d-dritt għal tnaqqis jeżisti fil-każ fejn it-tranżazzjonijiet tal-input imwettqa jkollhom rabta diretta u immedjata mat-tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu lok għal dritt għal tnaqqis. Jekk dan ma jkunx il-każ, għandu jiġi eżaminat jekk l-ispejjeż inkorsi għall-ksib tal-oġġetti jew tas-servizzi tal-input jagħmlux parti mill-ispejjeż ġenerali marbuta mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli. Fiż-żewġ każijiet, l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata tippresupponi li l-ispiża tas-servizzi tal-input hija inkluża rispettivament fil-prezz tat-tranżazzjonijiet partikolari tal-output jew fil-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi pprovduti mill-persuna taxxabbli fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha (sentenzi Cibo Participations, iċċitata iktar 'il fuq, punti 31 u 33; SKF, iċċitata iktar 'il fuq, punt 60; tas-16 ta' Frar 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, punt 48; kif ukoll tal-21 ta' Frar 2013, Becker, C-104/12, punti 19 u 20).

56 Billi l-assenjazzjoni ta' azzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha tiġi kklassifikata bħala tranżazzjoni eżenti skont l-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva, jista' biss jiġi aċċettat dritt għal tnaqqis jekk l-ispiża tas-servizzi pprovduti lil X b'rabta mal-imsemmija assenjazzjoni tagħmel parti mill-ispejjeż ġenerali marbuta mal-attività ekonomika kollha tagħha mingħajr ma tkun inkluża fil-prezz tal-bejgħ tal-imsemmija azzjonijiet.

57 Hija għalhekk il-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk l-imsemmija kundizzjoni ġietx osservata, filwaqt li tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom seħħew it-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

58 Mill-kunsiderazzjoni preċedenti kollha jirriżulta li r-risposta li għandha tingħata għad-domandi magħmula għandha tkun li l-Artikoli 5(8) u/jew 6(5) tas-Sitt Direttiva għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-assenjazzjoni ta' 30 % tal-azzjonijiet ta' kumpannija, li lilha ċ-ċedent jipprovdi servizzi suġġetti għall-VAT, ma tikkostitwixxix trasferiment tal-assi jew tas-servizzi kollha jew parti minnhom fis-sens ta' dawn id-dispożizzjonijiet, indipendentement mill-fatt li l-azzjonisti l-oħra jittrasferixxu l-kumplament tal-azzjonijiet ta' din il-kumpannija lill-istess persuna prattikament fl-istess ħin u li dan it-trasferiment ikun marbut mill-qrib mal-attivitajiet ta' ġestjoni mwettqa għall-istess kumpannija.

Fuq l-ispejjeż

59 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

L-Artikoli 5(8) u/jew 6(5) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, għandhom jiġu interpretati fis-sens li l-assenjazzjoni ta' 30 % tal-azzjonijiet ta' kumpannija, li lilha ċ-ċedent jipprovdi servizzi suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud, ma tikkostitwixxix trasferiment tal-assi jew tas-servizzi kollha jew parti minnhom fis-sens ta' dawn id-dispożizzjonijiet, indipendentement mill-fatt li l-azzjonisti l-oħra jittrasferixxu l-kumplament tal-azzjonijiet ta' din il-kumpannija lill-istess persuna prattikament fl-istess ħin u li dan it-trasferiment ikun marbut mill-qrib mal-attivitajiet ta' ġestjoni mwettqa għall-istess kumpannija.

Firem