SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla)

29 ta’ Ottubru 2009 *

Fil-Kawża C-29/08,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mir-Regeringsrätten (l-Isvezja), permezz ta’ Deċiżjoni tas-17 ta’ Jannar 2008, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-25 ta’ Jannar 2008, fil-proċedura

Skatteverket

vs

AB SKF,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tielet Awla),

komposta minn P. Lindh, President tas-Sitt Awla, Aġent President tat-Tielet Awla, A. Rosas u U. Lõhmus (Relatur), Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: l-Isvediż.

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,
Reġistratur: C. Strömholm, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-4 ta' Diċembru 2008,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-iSkatteverket, minn B. Persson, bħala aġent,

— għal AB SKF, minn R. Treutiger u O. Henkow, advokater,

— għall-Gvern Svediż, minn K. Petkovska u A. Engman, bħala aġenti,

— għall-Gvern Ġermaniż, minn M. Lumma u C. Blaschke, bħala aġenti,

— għall-Gvern tar-Renju Unit, minn Z. Bryanston-Cross, bħala aġent, assistita minn I. Hutton, barrister,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn J. Enegren u D. Triantafyllou, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-12 ta' Frar 2009,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 2, 4, 13(B)(d)(5) u 17 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), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE tal-10 ta' April 1995 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 274, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), kif ukoll tal-Artikoli 2, 9, 135(1)(f) u 168 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn l-iSkatteverket (amministrazzjoni fiskali) u AB SKF (iktar 'il quddiem "SKF") rigward opinjoni preliminari mogħtija mill-iSkatterättsnämnden (kummissjoni tad-dritt fiskali) fuq talba ta' SKF relatata mal-possibbiltà ta' tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") tal-input imħallsa fuq il-provvisti ta' servizzi miksuba minn SKF matul tranżazzjoni ta' trasferiment ta' ishma.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 It-tieni paragragfu tal-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE tal-11 ta' April 1967 fuq l-armonizazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejgħ (ĠU 1967, 71, p. 1301), jipprovdi li "[f]uq kull transazzjoni, [il-VAT], kalkulata fuq il-prezz ta' l-oġġetti u s-servizzi bir-rata applikabbli għat-tali oġġetti jew servizzi, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis ta' l-ammont tal-valur miżjud li qed jinġarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz."

4 Skont l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, il-provvista ta' merkanzija u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali, hija suġġetta għall-VAT.

5 Skont l-Artikolu 4 ta' din id-direttiva:

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

2. L-attivitajiet ekonomiċi msemmija fil-paragrafu 1 għandhom jinkludu l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummerċjanti u persuni li jagħtu [servizzi], magħduda attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skop ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandu wkoll jitqies bħala attività ekonomika.

[…]”

6 Skont l-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva:

“F’każ ta’ trasferiment, bi ħlas jew mingħajr, jew kontribuzzjoni lil kumpannija, ta’ l-assi kollha jew parti minnhom, Stati Membri jistgħu jqisu li ma tkunx saret provvista ta’ oġġetti [merkanzija], u f’dak il-każ il-benefiċjarju għandu jitqies bħala s-suċċessur ta’ min jagħmel it-trasferiment. […]”

7 Skont l-ewwel inċiż tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 6(1) ta’ din id-direttiva, il-provvista ta’ servizzi tista’ tikkonsisti, *inter alia*, fit-trasferiment ta’ proprjetà intanġibbli kemm jekk hija u kemm jekk mhijiex suġġetta għal att li jikkostitwixxi titolu.

8 L-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li l-Istati Membri għandhom jeżentaw mill-VAT “transazzjonijiet, inklużi negozjar, eskluż l-immaniġġjar u l-ħażna assigurata, fl-ishma, interessi f’kumpanniji jew assoċjazzjonijiet, *debentures* u sigurtajiet oħrajn […]”.

9 L-Artikolu 17 ta’ din id-direttiva, hekk kif redatt mill-punt 1 tal-Artikolu 28f ta’ din l-istess direttiva, jirrigwarda l-oriġini u l-portata tad-dritt għal tnaqqis. L-Artikolu 17(1) u (2) huwa redatt kif ġej:

“1. Id-dritt li tnaqqas għandu jqum fl-istess ħin meta t-taxxa mnaqqsa ssir taxxabbli.

2. Sakemm il-merkanzija u s-servizi jintużaw għall-iskop tat-transazzjonijiet taxxabbli tagħha, il-persuna taxxabbli tkun intitolata li tnaqqas mit-taxxa li għandu jħallas:

a) [VAT] dovuta jew mħallsa ġewwa t-territorju tal-pajjiz rigward l-oġġetti jew is-servizzi pprovduti jew li għadgħandhom jiġu forniti lilu minn persuna taxxabbli oħra;

[…]"

10 Id-Direttiva 2006/112 ħassret u ssostitwiet, mill-1 ta' Jannar 2007, il-leġiżlazzjoni Komunitarja eżistenti fil-qasam tal-VAT, b'mod partikolari s-Sitt Direttiva. Skont il-Premessi 1 u 3 tad-Direttiva 2006/112, il-formulazzjoni mill-ġdid tas-Sitt Direttiva kienet neċessarja sabiex id-dispożizzjonijiet kollha applikabbli jiġu ppreżentati b'mod ċar u razzjonali bi struttura u redazzjoni riveduti mingħajr, bħala prinċipju, ma jkun hemm tibdil fis-sustanza.

11 L-Artikolu 2 ta' din id-direttiva jipprovdi:

"1. It-transazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

(a) il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[...]

(ċ) il-provvista ta' servizzi bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

[...]"

12 L-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

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

Kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu bħala "attività ekonomika". L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies bħala attività ekonomika."

13 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva 2006/112 jikkorrispondi għall-ewwel sentenza tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva.

14 Skont l-Artikolu 25(a) tad-Direttiva 2006/112, provvista ta' servizzi tista' tikkonsisti, *inter alia*, fl-assenjazzjoni ta' proprjetà intanġibbli kemm jekk hija u kemm jekk mhijiex soġġetta għal titolu.

15 Skont l-Artikolu 135(1)(f) ta' din id-direttiva, l-Istati Membri għandhom jeżentaw "transazzjonijet, inkluż negozjar iżda mhux l-immaniġġjar jew iż-żamma fiż-żgur, f'ishma, interessi f'kumpanniji jew assoċjazzjonijet, obbligazzjonijiet (debentures) u sigurtajiet oħrajn, iżda esklużi dokumenti li jistabbilixxu titolu għal merkanzija, u d-drittijiet jew sigurtajiet imsemmija fl-Artikolu 15(2)".

16 Skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112:

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

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

[...]"

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

17 Il-Liġi Nru 200, tat-30 ta' Marzu 1994, dwar il-VAT [mervärdesskattelagen (1994:200)], fl-Artikolu 1 tal-Kapitolu 1 tipprovdi li l-VAT hija dovuta lit-Teżor għall-provvista ta' merkanzija jew għall-provvisti ta' servizzi taxxabbli, li jsiru fit-territorju Svediż fil-kuntest ta' attività professjonali.

18 L-Artikolu 9 tal-Kapitolu 3 ta' din il-liġi jipprovdi li għandhom jiġu eżentati, b'mod partikolari, it-tranżazzjonijiet li jirrigwardaw titoli trasferibbli, bħall-provvista u n-negozjar, mill-intermedjarju, ta' ishma, interessi oħra u krediti, kemm jekk ikunu jew ma jkunux irrappreżentati minn titoli, u l-ġestjoni tal-fondi ta' investiment.

19 L-Artikolu 3 tal-Kapitolu 8 ta' din il-liġi jipprovdi li, sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-bżonnijiet tal-attività ekonomika tagħha, il-persuna taxxabbli għandha d-dritt li tnaqqas it-taxxa tal-input fuq il-VAT imħallsa meta hija tixtri jew timporta.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

20 Il-kumpannija b'kapital azzjonarju SKF hija l-kumpannija parent ta' grupp industrijali li jeżerċita l-attivitajiet tiegħu f'diversi Stati. Hija tipparteċipa attivament fil-ġestjoni tal-kumpanniji sussidjarji tagħha u tipprovdilhom servizzi bi ħlas, bħalma huma l-ġestjoni, l-amministrazzjoni u l-politika kummerċjali. SKF hija suġġetta għall-VAT fuq dawn is-servizzi pprovduti lill-kumpanniji sussidjarji.

21 SKF għandha l-intenzjoni li tirristruttura l-grupp tagħha u, f'dan il-kuntest, tixtieq titrasferixxi l-attività ta' waħda mill-kumpanniji sussidjarji li huma 100 % proprjetà

tagħha (iktar 'il quddiem is-"sussidjarja"), billi tittrasferixxi l-ishma kollha tagħha. Barra minn hekk, hija ser tittrasferixxi l-holding tagħha ta' 26.5 % f'kumpannija oħra li preċedentement ukoll kienet 100 % proprjetà tagħha (iktar 'il quddiem il-"kumpannija kkontrollata"), u li lilha kienet tipprovdi, bħala kumpannija parent, provvisti ta' servizzi suġġetti għall-VAT. Ir-raġuni għal dawn it-trasferimenti hija sabiex tiġbor biżżejjed fondi għall-finanzjament tal-attivitajiet l-oħra tal-grupp. Sabiex twettaq dawn it-trasferimenti, SKF tixtieq tirrikorri għall-provvisti ta' servizzi fil-qasam tal-evalwazzjoni tat-titoli, tal-assistenza fin-negozjati u tal-pariri legali speċjalizzati għat-tfassil tal-kuntratti. Dawn il-provvisti ta' servizzi għandhom ikunu suġġetti għall-VAT.

22 Sabiex SKF tikseb kjarifiki fuq il-konsegwenzi fiskali ta' dawn it-trasferimenti, hija għamlet talba għal deċiżjoni preliminari quddiem l-iSkatterättsnämnden dwar il-possibbiltà ta' tnaqqis tal-input fuq il-VAT imħallsa fuq il-provvisti ta' servizzi miksuba fil-kuntest tat-trasferiment tal-ishma kemm tas-sussidjarja u kif ukoll tal-kumpannija kkontrollata.

23 Fl-opinjoni preliminari tagħha tat-12 ta' Jannar 2007, l-iSkatterättsnämnden ikkonkludiet li, fiż-żewġ każijiet, SKF kellha d-dritt li tnaqqas l-input fuq il-VAT imħallsa fuq dawn il-provvisti ta' servizzi. Hija sostniet li l-provvisti ta' servizzi minn SKF lis-sussidjarja u lill-kumpannija kkontrollata kienu jiffurmaw parti minn attività ekonomika u li l-VAT imħallsa fuq l-ispejjeż li hija sostniet matul ix-xiri ta' dawn il-kumpanniji setgħet titnaqqas. Bl-istess mod, il-VAT imħallsa fuq l-ispejjeż li hija sostniet matul it-trasferiment ta' din l-attività setgħet ukoll titnaqqas. Il-fatt li l-attività tal-kumpannija kkontrollata kienet qed tiġi tterminata b'mod gradwali, fl-interess tagħha, ma jbiddel xejn minn din l-analiżi.

24 L-iSkatteverket ippreżentat rikors kontra din l-opinjoni quddiem il-qorti tar-rinviju, fejn talbet li l-VAT imħallsa fuq il-provvisti ta' servizzi miksuba ma tkunx tista' titnaqqas. SKF talbet li l-opinjoni preliminari tal-iSkatterättsnämnden tiġi kkonfermata.

25 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-Regeringsrätten iddeċidiet li tissospendi l-proċedimenti quddiemha u li tagħmel id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) L-Artikoli 2 u 4 tas-Sitt Direttiva [...] u l-Artikoli 2 u 9 tad-Direttiva 2006/112/KE, għandhom jiġu interpretati fis-sens li jikkostitwixxi tranżazzjoni suġġetta għa[ll-VAT i]t-trasferiment tal-ishma ta' sussidjarja minn persuna taxxabbli għall-provvista ta' servizzi suġġetti għa[ll-VAT] li din tkun ipprovdiet lil din is-sussidjarja?

2) Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda tikkonkludi li t-trasferiment jikkostitwixxi tranżazzjoni taxxabbli, dan jaqa' taħt l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-[Sitt] Direttiva [...] u l-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 għat-tranżazzjonijiet ta' ishma?

3) Indipendentement mir-risposta għaż-żewġ domandi preċedenti, id-dritt ta' tnaqqis huwa miftuħ għall-ispejjeż marbutin direttament mat-tranżazzjoni ta' trasferiment, bħal fil-każ tal-ispejjeż ġenerali?

4) Sabiex tingħata risposta għal dawn id-domandi, il-fatt li t-trasferiment tal-ishma tas-sussidjarja jitqassam f'diversi okkażjonijiet huwa rilevanti?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

26 Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju ssaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 2(1) u 4(1) u (2) tas-Sitt Direttiva kif ukoll l-Artikoli 2(1) u 9(1) tad-Direttiva 2006/112 għandhomx jiġu interpretati fis-sens li trasferiment, minn kumpannija parent, tal-ishma kollha ta' sussidjarja 100 % proprjetà tagħha kif ukoll tal-bqija tal-holding tagħha f'kumpannija kkontrollata li preċedentement kienet 100 % proprjetà tagħha, u li lilhom hija pprovdiet provvisti ta' servizzi suġġetti għall-VAT, jikkostitwixxi attività ekonomika li taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' dawn id-direttivi.

27 Qabel kollox, għandu jitfakkar li mill-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva u mill-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2006/112, li jiddefinixxu l-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, jirriżulta li fi ħdan Stat Membru huma biss l-attivitajiet ta' natura ekonomika li huma suġġetti għal din it-taxxa. Skont l-Artikolu 4(1) tas-Sitt Direttiva kif ukoll l-Artikolu 9 tad-Direttiva 2006/112, persuna taxxabbli tfisser kull persuna li b'mod indipendenti twettaq waħda minn dawn l-attivitajiet ekonomiċi. Il-kunċett ta' attività ekonomika huwa ddefinit fl-Artikolu 4(2) tas-Sitt Direttiva bħala li jinkludi l-attivitajiet kollha ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizz u, b'mod partikolari, it-tranżazzjonijiet li jinvolvu l-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skop ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa.

28 Skont ġurisprudenza stabbilita, is-sempliċi xiri, is-sempliċi pussess u s-sempliċi bejgħ ta' ishma ma jikkostitwixxux, fihom infushom, attivitajiet ekonomiċi fis-sens tas-Sitt Direttiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' April 2004, EDM, C-77/01, Ġabra p. I-4295, punt 59, kif ukoll tat-8 ta' Frar 2007, Investrand, C-435/05, Ġabra p. I-1315, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata). Fil-fatt, dawn it-tranżazzjonijiet ma jammontawx għal sfruttament ta' proprjetà intiż li jħalli dħul fuq bażi kontinwa, peress li l-unika ħlas għal dawn it-tranżazzjonijiet jikkonsisti fl-eventwali qligħ meta jinbigħu dawn l-ishma (ara, f'dan is-sens, is-sentenza EDM, iċċitata iktar 'il fuq, punt 58).

29 Il-Qorti tal-Ġustizzja speċifikat li huma biss il-ħlasijiet li jikkostitwixxu l-korrispettiv ta' tranżazzjoni jew ta' attività ekonomika li jidħlu fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT kif ukoll li dan mhuwiex il-każ fir-rigward ta' ħlasijiet li jirriżultaw mis-sempliċi proprjetà tat-titolu bħal fil-każ ta' dividendi jew ta' dħul ieħor minn ishma (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-22 ta' Ġunju 1993, Sofitam, C-333/91, Ġabra p. I-3513, punt 13; tas-6 ta' Frar 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Ġabra p. I-745, punt 15, kif ukoll EDM, iċċitata iktar 'il fuq, punt 49).

30 Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li dan ma jgħoddx meta holding finanzjarju f'impriża oħra jinkludi involviment dirett jew indirett fil-ġestjoni tal-kumpannija li fiha tkunu inxtrat il-holding, bla ħsara għad-drittijiet li għandu l-proprjetàrju tal-holding fil-kapaċità tiegħu bħala azzjonist jew bħala soċju (ara s-sentenzi tal-20 ta' Ġunju 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Ġabra p. I-3111, punt 14; tal-14 ta' Novembru 2000, Floridienne u Berginvest, C-142/99, Ġabra p. I-9567, punt 18; id-digriet tat-12 ta' Lulju 2001, Welthgrove, C-102/00, Ġabra p. I-5679, punt 15, u s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2001, Cibo Participations, C-16/00, Ġabra p. I-6663, punt 20), sa fejn it-tali involviment jimplika l-implementazzjoni ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT skont l-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva, bħall-provvisti ta' servizzi amministrattivi, ta' kontabbiltà u ta' informatika (sentenza Floridienne u Berginvest, iċċitata iktar 'il fuq, punt 19; id-digriet Welthgrove, iċċitat iktar 'il fuq, punt 16; is-sentenzi Cibo Participations, iċċitata iktar 'il fuq, punt 21, kif ukoll tas-26 ta' Ġunju 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Ġabra p. I-6729, punt 46).

31 Barra minn hekk, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li meta jsiru tranżazzjonijiet li jikkonċernaw l-ishma jew il-holdings ta' kumpannija li jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT fil-kuntest ta' attività kummerċjali ta' nnegozjar ta' titoli, biex jingħata lok għal involviment dirett jew indirett fil-ġestjoni tal-kumpanniji li fihom sar it-teħid ta' holding jew li jikkostitwixxu l-estensjoni diretta, permanenti u neċessarja tal-attività taxxabbli (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-20 ta' Ġunju 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Ġabra p. I-3013, punt 35, kif ukoll Harnas & Helm, iċċitata iktar 'il fuq, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata).

32 F'dan il-każ, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li SKF, fil-kapaċità tagħha bħala kumpannija parent ta' grupp industrijali, involviet ruħha fil-ġestjoni ta' din is-sussidjarja u ta' din il-kumpannija kkontrollata billi pprovditilhom, bi ħlas, diversi provvisti ta' servizzi ta' natura amministrattiva, ta' kontabbiltà u ta' natura kummerċjali, li għalihom hija kienet suġġetta għall-VAT.

33 Permezz tat-trasferiment tal-ishma kollha li hija għandha fis-sussidjarja tagħha u fil-kumpannija kkontrollata, SKF ittemm il-holding tagħha f'dawn il-kumpanniji. Dan it-trasferiment, magħmul bil-għan li l-kumpannija parent tirristruttura grupp ta' kumpanniji, jista' jiġi kkunsidrat bħala tranżazzjoni li tinvolvi l-ġbir ta' dħul ta' natura permanenti minn attivitajiet li jmorru lil hinn mill-kuntest tas-sempliċi bejgħ ta' ishma (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-26 ta' Mejju 2005, Kretztechnik, C-465/03, Ġabra p. I-4357, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata). Din it-tranżazzjoni għandha rabta diretta mal-organizzazzjoni tal-attività tal-grupp u b'hekk tikkostitwixxi l-estensjoni diretta, permanenti u neċessarja tal-attività taxxabbli tal-persuna taxxabbli fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 31 ta' din is-sentenza. B'hekk, tali tranżazzjoni taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

34 Hekk kif osserva l-Avukat Ġenerali fil-punt 34 tal-konklużjonijiet tiegħu, din il-konstatazzjoni hija barra minn hekk konformi mal-prinċipji ta' trattament ugwali u ta' newtralità fiskali li jeżiġu li l-kunsiderazzjonijiet dwar ir-rikonoxximent tan-natura ekonomika tat-teħid ta' holdings li jinkludu involviment mill-kumpannija parent fil-ġestjoni tal-kumpanniji sussidjarji u tal-kumpanniji kkontrollati tagħha, jiġu estiżi għat-tranżazzjonijiet ta' trasferiment ta' holdings li jtemmu tali involviment (ara, b'analoġija, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Wellcome Trust, punt 33, u Kretztechnik, punt 19).

35 Fir-rigward tan-natura tat-tranżazzjoni inkwistjoni, il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej issostni li din għandha titqies bħala ekwivalenti għal trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom fis-sens tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva li, inkwantu provvista ta' merkanzija, għandu jiġi kkunsidrat bħala attività ekonomika. Skont il-Kummissjoni, mill-aspett funzjonali, il-bejgħ tal-assi kollha ta' kumpannija u l-bejgħ tal-ishma kollha tagħha huma ekwivalenti.

36 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva, l-istess bħall-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva 2006/112, jipprovdi, fl-ewwel sentenza tiegħu, li l-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw li, fl-okkażżjoni tat-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom, ebda provvista ta' merkanzija ma tkun saret u l-persuna li lilha tkun ġiet ittrasferita l-merkanzija għandha tiġi ttrattata bħala suċċessur ta' min jagħmel it-trasferiment. B'hekk, meta Stat Membru juża din il-possibbiltà, it-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom ma titqiesx bħala provvista ta' merkanzija għall-finijiet tas-Sitt Direttiva. B'hekk, skont l-Artikolu 2 ta' din id-direttiva, trasferiment

bħall dan mhuwiex suġġett għall-VAT (ara s-sentenzi tat-22 ta' Frar 2001, Abbey National, C-408/98, Ġabra p. I-1361, punt 30, u tas-27 ta' Novembru 2003, Zita Modes, C-497/01, Ġabra p. I-14393, punt 29).

37 Barra minn hekk, il-kunċett ta' "trasferiment [...] tal-assi kollha jew parti minnhom" ġie interpretata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sens li jkopri t-trasferiment ta' negozju jew ta' parti awtonoma ta' impriża li tinkludi elementi tanġibbli u, skont il-każ, intanġibbli li, flimkien, jikkostitwixxu impriża jew parti minn impriża li tista' teżerċita attività ekonomika awtonoma, iżda li ma jkoprix is-sempliċi trasferiment ta' merkanzija, bħall-bejgħ ta' ħażna ta' prodotti (ara s-sentenza Zita Modes, iċċitata iktar 'il fuq, punt 40).

38 F'dan il-każ, il-proċess ippreżentat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja ma jippermettix li jiġi ddeterminat jekk il-bejgħ tal-ishma tas-sussidjarja u tal-kumpannija kkontrollata kellux bħala konsegwenza t-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom tal-impriżi kkonċernati. Barra minn hekk, waqt is-seduta SKF osservat li l-applikazzjoni eventwali tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva fil-każ inkwistjoni lanqas biss ma ġiet itrattata quddiem il-qorti tar-rinviju.

39 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tieħu inkunsiderazzjoni, fil-kuntest tat-tqassim tal-kompetenzi bejn il-qrati Komunitarji u nazzjonali, il-kuntest fattwali u leġiżlattiv li taħtu jaqgħu d-domandi preliminari, hekk kif definit mid-deċiżjoni tar-rinviju (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' April 2004, Orfanopoulos u Oliveri, C-482/01 u C-493/01, Ġabra p. I-5257, punt 42; tat-18 ta' Diċembru 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Ġabra p. I-11767, punt 47, kif ukoll tal-14 ta' Frar 2008, Dynamic Medien, C-244/06, Ġabra p. I-505, punt 19).

40 F'kull każ, anki li kieku kellu jitqies li l-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva jew l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva 2006/112 jista' jiġi applikat għal tranżazzjoni bħall dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, għandu jiġi osservat li SKF u l-Gvern Svediż indikaw, waqt is-seduta, li r-Renju tal-Isvezja għażel il-possibbiltà, prevista b'dawn id-dispożizzjonijiet, li jqis li t-trasferiment tal-assi kollha ma jaqax taħt il-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva.

F'dan il-każ, it-trasferiment ta' ishma li jagħti lok għal trasferiment tal-assi kollha ma jikkostitwixxix attività ekonomika suġġetta għall-VAT.

41 Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jirriżulta li r-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikoli 2(1) u 4(1) u (2) tas-Sitt Direttiva u l-Artikoli 2(1) u 9(1) tad-Direttiva 2006/112 għandhom jiġu interpretati fis-sens li trasferiment, minn kumpannija parent, tal-ishma kollha ta' kumpannija li hija 100 % proprjetà tagħha kif ukoll tal-bqija tal-holding tagħha f'kumpannija kkontrollata li preċedentement kienet 100 % proprjetà tagħha, u li lilhom hija kienet ukoll ipprovdiet servizzi suġġetti għall-VAT, jikkostitwixxi attività ekonomika li taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' dawn id-direttivi. Madankollu, sa fejn it-trasferiment ta' ishma huwa assimilabbli għat-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom ta' impriża, fis-sens tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva jew tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva 2006/112 u sakemm l-Istat Membru kkonċernat ikun għażel il-possibbiltà prevista f'dawn id-dispożizzjonijiet, din it-tranżazzjoni ma tikkostitwixxix attività ekonomika suġġetta għall-VAT.

Fuq it-tieni domanda

42 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju ssaqsi, essenzjalment, jekk trasferiment ta' ishma, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fil-każ li dan jaqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, għandux jiġi eżentat minn din it-taxxa skont l-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva kif ukoll skont l-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva 2006/112.

43 Il-Gvern Svediż u dak Ġermaniż huma tal-fehma li sa fejn kull bejgħ ta' ishma jikkostitwixxi attività ekonomika, dan għandu jiġi eżentat mill-VAT skont dawn id-dispożizzjonijiet.

44 Min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni tqis li l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva u bl-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 tikkomporta biss it-tranżazzjonijiet magħmula fil-kuntest ta' attività kummerċjali ta' tranżazzjoni ta' titoli. Issa, it-tranżazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha tiġi kkunsidrata bħala riallokazzjoni strateġika tal-assi tal-kumpannija parent magħmula bil-għan li jinġabru fondi għall-finanzjament tal-attivitajiet l-oħra tal-grupp. Skont il-Kummissjoni, din it-tranżazzjoni ma tagħmilx parti mill-attività kummerċjali abitwali ta' din il-kumpannija u ma taqax taħt l-eżenzjoni prevista mid-dispożizzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq.

45 Għandu jitfakkar li skont l-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva, kif ukoll skont l-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva 2006/112, l-Istati Membri jeżentaw mill-VAT it-"transazzjonijet, inkluż negozjar iżda mhux l-immaniġġjar jew iż-żamma fiż-żgur, f'ishma, interessi f'kumpanniji jew assoċjazzjonijet, obbligazzjonijiet (debentures) u sigurtajiet oħrajn [...]".

46 Għalkemm huwa ċertament minnu li l-kliem użat biex jiġu indikati l-eżenzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 13 tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat b'mod restrittiv, peress li dawn l-eżenzjonijiet jikkostitwixxu derogi għall-prinċipju ġenerali li jgħid li l-VAT tinġabar fuq kull provvista ta' servizzi mwettqa bi ħlas minn persuna taxxabbli (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, iċċitata iktar 'il fuq, punt 63, kif ukoll tad-19 ta' April 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, Ġabra p. I-3225, punt 14), xorta jibqa' l-fatt li l-interpretazzjoni proposta mill-Kummissjoni tillimita l-eżenzjoni inkwistjoni b'mod li mhuwiex sostnut mill-kliem użat inkwistjoni. Fil-fatt, l-espressjoni "transazzjonijiet [...] f'ishma" imsemmija fl-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva u fl-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva 2006/112 hija wiesgħa biżżejjed biex ma tillimitax ruħha għan-negozju professjonali tat-titoli.

47 Li kieku l-interpretazzjoni sostnuta mill-Kummissjoni kellha tintlaqgħa, tranżazzjonijiet li jkunu essenzjalment identiċi jiġu ttrattati b'mod differenti fil-kuntest tal-ġbir tal-VAT skont jekk jagħmlux parti jew le mill-attivitajiet normali u abitwali tal-persuna taxxabbli. Dan it-trattament ikun imur kontra l-għanijiet, tas-sistema tal-VAT, li tiġi żgurata ċ-ċertezza legali u li jiġu ffaċilitati l-atti inerenti għall-applikazzjoni tat-taxxa permezz tat-teħid inkunsiderazzjoni, ħlief f'każijiet eċċezzjonali, tan-natura oġġettiva

tat-tranżazzjoni inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' April 1995, BLP Group, C-4/94, Ġabra p. I-983, punt 24).

48 Fir-rigward tal-portata ta' din l-eżenzjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li t-tranżazzjonijiet fuq l-ishma u fuq it-titoli l-oħra huma tranżazzjonijiet imwettqa fis-suq tat-titoli trasferibbli kif ukoll li l-kummerċ tat-titoli jinvolvi miżuri li jbiddlu s-sitwazzjoni ġuridika u finanzjarja bejn il-partijiet (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Ġunju 1997, SDC, C-2/95, Ġabra p. I-3017, punti 72 u 73). Il-kliem "transazzjonijiet [...f']*debentures* [holdings]" fis-sens tal-Artikoli 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva jirrigwarda, għalhekk, tranżazzjonijiet li jistgħu joħolqu, ibiddlu jew jestingwu d-drittijiet u l-obbligi tal-partijiet fuq titoli (sentenza tat-13 ta' Diċembru 2001, CSC Financial Services, C-235/00, Ġabra p. I-10237, punt 33).

49 B'hekk is-servizzi ta' natura amministrattiva, materjali jew teknika kif ukoll l-attivitajiet ta' informazzjoni finanzjarja li ma jbiddlux is-sitwazzjoni ġuridika u finanzjarja bejn il-partijiet mhumiex koperti mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, SDC, punt 66, kif ukoll CSC Financial Services, punti 28 u 30).

50 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi kkonstatat li bejgħ ta' ishma jbiddel is-sitwazzjoni ġuridika u finanzjarja tal-partijiet fit-tranżazzjoni. Din it-tranżazzjoni hija għaldaqstant koperta, sa fejn hija taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, mill-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva u fl-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva 2006/112.

51 Din l-interpretazzjoni hija kkonfermata mill-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li tgħid li, b'mod partikolari, it-tranżazzjonijiet li jinvolvu l-ishma, il-holdings ta' kumpanniji jew ta' assoċjazzjonijiet, l-obbligazzjonijiet u titoli oħrajn li jikkonsistu fil-ġbir ta' dħul ta' natura permanenti minn attivitajiet li jmorru lil hinn mill-kuntest ta' sempliċi xiri u bejgħ ta' titoli, jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tas-Sitt Direttiva, iżda huma eżenti mill-VAT, skont l-Artikolu 13(B)(d)(5) ta' din id-direttiva (ara, b'mod partikolari, is-sentenza Kretztechnik, iċċitata iktar 'il fuq, punt 20). Hekk kif indikat fil-punt 31 ta' din is-sentenza, dan huwa b'mod partikolari l-każ tat-tranżazzjonijiet li jsiru

fil-kuntest ta' attività kummerċjali ta' tranżazzjoni ta' titoli, bil-għan li jkun hemm involviment dirett jew indirett fil-ġestjoni tal-kumpanniji li fihom sar it-teħid il-holding jew li jikkonsistu l-estensjoni diretta, permanenti u neċessarja tal-attività taxxabbli (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Harnas & Helm, punt 16 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll EDM, punt 59).

52 F'dan il-każ, il-bejgħ ta' ishma minn SKF imur lil hinn mis-sempliċi bejgħ ta' titoli peress li jistabbilixxi l-involviment tagħha fil-ġestjoni tas-sussidjarja u tal-kumpannija kkontrollata. Barra minn hekk, jidher li l-bejgħ ta' ishma inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwa wkoll direttament marbut u huwa neċessarju għall-attività ekonomika taxxabbli ta' SKF. B'hekk, din it-tranżazzjoni hija eżenti mill-VAT kemm taħt l-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva kif ukoll tal-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva 2006/112.

53 Għaldaqstant, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li trasferiment ta' ishma, bħall dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jiġi eżentat mill-VAT taħt l-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva kif ukoll taħt l-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva 2006/112.

Fuq it-tielet domanda

54 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju ssaqsi, essenzjalment, jekk id-dritt għat-tnaqqis tal-input fuq il-VAT imħallsa fuq is-servizzi mogħtija għall-ħtiġijiet ta' trasferiment ta' ishma huwiex miftuh, skont l-Artikolu 17(1) u (2), tas-Sitt Direttiva, hekk kif redatt mill-punt 1 tal-Artikolu 28f ta' din id-direttiva, kif ukoll skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112, minħabba li l-ispejjeż ta' dawn is-servizzi jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli.

55 Qabel kollox, għandu jitfakkar li d-dritt għat-tnaqqis previst fl-Artikoli 17 sa 20 tas-Sitt Direttiva huwa parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u ma jistax, bħala prinċipju, jiġi limitat. Dan jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha imposti fuq it-tranżazzjonijiet tal-input (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Kretztechnik, iċċitata iktar 'il fuq, punt 33; tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta, C-437/06, Ġabra p. I-1597, punt 24, u tal-4 ta' Ġunju 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Ġabra p. I-4629, punt 70).

56 Fil-fatt, is-sistema tat-tnaqqis hija intiża sabiex il-kummerċjant jiġi meħlus għal kollox mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi, għaldaqstant, in-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, indipendentement mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet innifishom ikunu, bħala prinċipju, suġġetti għall-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tad-29 ta' April 2004, Faxworld, C-137/02, Ġabra p. I-5547, punt 37, kif ukoll is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Inverstrand, punt 22; Securenta, punt 25, u SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, punt 71).

57 Skont ġurisprudenza stabbilita, l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni waħda jew iktar tal-output li jagħtu d-dritt għal tnaqqis hija, bħala prinċipju, neċessarja sabiex dritt għal tnaqqis tal-input fuq il-VAT jiġi rikonoxxut lill-persuna taxxabbli u sabiex tiġi stabbilita l-portata ta' dritt bħal dan (ara s-sentenza tat-8 ta' Ġunju 2000, Midland Bank, C-98/98, Ġabra p. I-4177, punt 24, kif ukoll is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Abbey National, punt 26, u Inverstrand, punt 23). Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT dovuta fuq ix-xiri ta' merkanzija jew ta' servizzi tal-input jippresupponi li l-ispejjeż minfuqa għall-akkwist tagħhom huwa parti mill-elementi li jikkostitwixxu l-prezz tat-tranżazzjonijiet intaxxati tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis (ara s-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Cibo Participations, punt 31, kif ukoll Kretztechnik, punt 35; Inverstrand, punt 23, u Securenta punt 27).

58 Dritt għal tnaqqis huwa madankollu wkoll ammess favur persuna taxxabbli, anki fin-nuqqas ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni partikolari tal-input u tranżazzjoni waħda jew iktar tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis, meta l-ispejjeż tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' din tal-aħħar u jkunu, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-merkanzija jew tas-servizzi li din il-persuna tipprovdi. Dawn l-ispejjeż, għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika globali tal-persuna taxxabbli (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi

ċċitati iktar 'il fuq Midland Bank, punti 23 u 31, Abbey National, punt 35; Kretztechnik, punt 36, kif ukoll Inverstrand, punt 24).

59 Min-naħa l-oħra, meta merkanzija jew servizzi miksuba minn persuna taxxabbli jkollhom rabta ma' tranżazzjonijiet eżenti jew li ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, la jista' jkun hemm ġbir ta' taxxa tal-output u lanqas tnaqqis ta' taxxa tal-input (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Ġabra p. I-3039, punt 24; tal-14 ta' Settembru 2006, Wollny, C-72/05, Ġabra p. I-8297, punt 20, kif ukoll tat-12 ta' Frar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Ġabra p. I-839, punt 28).

60 Minn dan jirriżulta li l-eżistenza tad-dritt għal tnaqqis hija determinata skont it-tranżazzjonijiet tal-output li magħhom it-tranżazzjonijiet tal-input huma konnessi. B'hekk, dan id-dritt jeżisti fil-każ fejn it-tranżazzjoni tal-input suġġetta għall-VAT jkollha rabta diretta u immedjata ma tranżazzjoni waħda jew iktar tal-output li tagħti lok għal dritt ta' tnaqqis. Jekk dan ma jkunx il-każ, għandu jiġi eżaminat jekk l-ispejjeż inkorsi għall-ksib tal-merkanziji 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 ipprovduti hija inkluża rispettivament fil-prezz tat-tranżazzjonijiet partikolari tal-output jew fil-prezz tal-merkanzija jew tas-servizzi pprovduti mill-persuna taxxabbli fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha.

61 F'dan il-każ, il-qorti tar-rinviju tiddeskrivi l-ispejjeż marbuta mas-servizzi miksuba minn SKF, minn naħa, bħala "direttament marbuta" mat-tranżazzjoni ta' trasferiment ta' ishma u, min-naħa l-oħra, bħala parti mill-ispejjeż ġenerali marbuta mal-attivitajiet ekonomiċi globali ta' SKF.

62 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li l-proċess ippreżentat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja ma jippermettix li jiġi ddeterminat jekk dawn l-ispejjeż għandhomx rabta diretta u immedjata, fis-sens tal-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 57 u 58 ta' din is-sentenza, mat-trasferiment previsti ta' ishma jew mal-attività ekonomika globali ta' SKF, peress li, skont il-qorti tar-rinviju, l-għan ta' dawn it-tranżazzjonijiet kien li jinġabru fondi għall-finanzjament tal-attivitajiet l-oħra tal-grupp. Fil-fatt, biex tiġi

stabbilita l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata, jeħtieġ li jiġi ddeterminat jekk l-ispejjeż sostnuti jistgħux jiġu inklużi fil-prezz tal-ishma li SKF għandha l-intenzjoni li tittrasferixxi jew jekk dawn jagħmlux parti mis-sempliċi elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-prodotti ta' SKF.

63 Issa, fil-kuntest ta' kawża mressqa taħt l-Artikolu 234 KE, peress li l-Qorti tal-Ġustizzja mhijiex kompetenti biex tevalwa jew tikkwalifika l-fatti li jagħtu lok għad-domandi preliminari, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tapplika l-kriterju tar-rabta diretta u immedjata mal-fatti tal-kawża prinċipali billi tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom żvolġew it-tranżazzjonijiet inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Midland Bank, iċċitata iktar 'il fuq, punt 25).

64 Sabiex tkun tista' tingħata risposta utli lill-qorti tar-rinviju, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat, bosta drabi, il-possibbiltà ta' tnaqqis tal-VAT imħallsa għas-servizzi ta' pariri użati għall-ħtiġijiet ta' diversi tranżazzjonijiet finanzjarji, minħabba li dawn is-servizzi kienu direttament attribwibbli għal attivitajiet ekonomiċi tal-persuni taxxabbli (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Midland Bank, punt 31; Abbey National, punt 35 u 36; Cibo Participations, punti 33 u 35; Kretztechnik, punt 36, kif ukoll Securenta, punti 29 u 31).

65 Ċertament, b'differenza għall-kwistjoni fil-kawża prinċipali, it-tranżazzjonijiet tal-output li jirrigwardaw l-ishma kienu, fil-kawżi li taw lok għas-sentenzi msemmija iktar 'il fuq, barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT. Madankollu, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza mfakkra fil-punti 28 u 30 ta' din is-sentenza, id-differenza prinċipali fir-rigward tal-kwalifika ġuridika ta' dawn it-tranżazzjonijiet meta mqabbla ma' dawk li jaqgħu taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT iżda li huma eżentati minnha tiddependi fuq jekk il-kumpannija taxxabbli hijiex involuta jew le fil-ġestjoni tal-kumpanniji li fihom twettaq it-teħid tal-holding.

66 Issa, jekk d-dritt għal tnaqqis tal-input fuq il-VAT jiġi miċħud fir-rigward tal spejjeż ta' pariri relatati ma trasferiment ta' ishma eżentat minħabba l-involviment fil-ġestjoni tal-kumpannija li l-ishma tagħha huma ttrasferiti filwaqt li dan id-dritt għal tnaqqis jiġi permess fir-rigward ta' spejjeż relatati ma' trasferiment li jinsab barra mill-kamp ta'

applikazzjoni tal-VAT minħabba li jikkostitwixxu spejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli, dan ikun jammonta għal trattament fiskali differenti ta' tranżazzjonijiet oġġettivament simili, bi ksur tal-prinċipju tan-newtralità fiskali.

67 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-prinċipju tan-newtralità fiskali, li huwa prinċipju fondamentali tas-sistema komuni tal-VAT, jipprekludi, minn naħa, li l-provvisti ta' servizzi simili, li huma għalhekk f'kompetizzjoni ma' xulxin, jiġu ttrattati b'mod differenti mill-aspett tal-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-26 ta' Mejju 2005, Kingscrest Associates u Montecello, C-498/03, Ġabra p. I-4427, punt 41; tat-12 ta' Jannar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Ġabra p. I-589, punt 33, kif ukoll tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos *et*, C-409/04, Ġabra p. I-7797, punt 59) kif ukoll, min-naħa l-oħra, li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fil-qasam tal-ġbir tal-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg, C-216/97, Ġabra p. I-4947, punt 20, kif ukoll tas-16 ta' Settembru 2008, Isle of Wight Council *et*, C-288/07, Ġabra p. I-7203, punt 42).

68 B'hekk, jekk l-ispejjeż ta' pariri relatati mat-trasferimenti ta' holdings huma kkunsidrati bħala parti mill-ispejjeż ġenerali tal-persuna taxxabbli fil-każ fejn it-trasferiment innifsu jinsab barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, l-istess trattament fiskali għandu jiġi aċċettat jekk it-trasferiment huwa kkwalifikat bħala tranżazzjoni eżenti.

69 Din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mill-għan tas-sistema komuni, stabbilita mis-Sitt Direttiva, li huwa, b'mod partikolari, li jiggarantixxi trattament ugwali lill-persuni taxxabbli (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-27 ta' Ottubru 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, Ġabra p. I-5405, punt 14). Fil-fatt, dan il-prinċipju jiġi injorat li kieku kumpannija parent li tmexxi grupp ta' kumpanniji kellha tiġi intaxxata fir-rigward tal-ispejjeż inkorsi fil-kuntest tal-bejgħ ta' ishma li jagħmlu parti mill-attività ekonomika tagħha, filwaqt li kumpannija holding li twettaq l-istess tranżazzjoni barra mill-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT tibbenefika mid-dritt għat-tnaqqis tal-VAT marbuta mal-istess spejjeż minħabba l-fatt li dawn jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali tal-attività ekonomika globali tagħha.

70 Interpretazzjoni differenti tkun tfisser li l-piż tal-ispiża tal-VAT jitqiegħed fuq l-operatur ekonomiku fil-kuntest tal-attività ekonomika tiegħu mingħajr ma jingħata l-possibbiltà li jnaqqasha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-21 ta' Marzu 2000, Gabalfrisa *et*, C-110/98 sa C-147/98, Ġabra p. I-1577, punt 45, kif ukoll Abbey National, iċċitata iktar 'il fuq, punt 35).

71 Fil-kwistjoni fil-kawża prinċipali, għalkemm huwa ċertament minnu li, hekk kif isostnu ġustament l-iSkatteverket u l-Gvern Svediż, il-Gvern Ġermaniż u l-Gvern tar-Renju Unit, it-trasferiment ta' ishma li huwa eżenti mill-VAT ma jagħtix lok għad-dritt ta' tnaqqis, xorta jibqa' l-fatt li din l-interpretazzjoni tapplika biss jekk tiġi stabbilita rabta diretta u immedjata bejn is-servizzi tal-input miksuba u t-trasferiment ta' ishma eżenti tal-output. Jekk, min-naħa l-oħra, it-tali rabta ma tirriżultax u l-ispiża tat-tranżazzjonijiet tal-input hija inkluża fil-prezzijiet tal-prodotti ta' SKF, ikollha jiġi deċiż li l-operatur ekonomiku jista' jnaqqas il-VAT li tħallset fuq is-servizzi tal-intput.

72 Fl-aħħar nett, għandu jitfakkar li d-dritt għal tnaqqis jirriżulta fir-rigward tal-input fuq il-VAT imħallsa għall-provvisti ta' servizzi mwettqa fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet finanzjarji jekk il-kapital miksub mill-imsemmija tranżazzjonijiet intuża għall-attivitajiet ekonomiċi tal-persuna interessata. Barra minn hekk, l-ispejjeż marbuta mal-provvisti tal-input ta' servizzi għandhom rabta diretta u immedjata mal-attivitajiet ekonomiċi tal-persuna taxxabbli fil-każ fejn dawn ikunu esklużivament attribwibbli għal attivitajiet ekonomiċi tal-output u għaldaqstant jagħmlu sempliċement parti mill-elementi li jikkostitwixxu l-prezz tat-tranżazzjonijiet li jaqgħu taħt dawn l-attivitajiet (ara s-sentenza Securenta, iċċitata iktar 'il fuq, punti 28 u 29).

73 Minn dak li ntqal iktar 'il fuq jirriżulta li r-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li d-dritt għat-tnaqqis tat-tqaxxa tal-input fuq il-VAT imħallsa fuq il-provvisti ta' servizzi magħmula għall-ħtiġijiet ta' trasferiment ta' ishma huwa disponibbli, taħt l-Artikolu 17(1) u (2) tas-Sitt Direttiva, hekk kif redatt mill-punt 1 tal-Artikolu 28f ta' din id-direttiva, kif ukoll taħt l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112, jekk teżisti rabta diretta u immedjata bejn l-ispejjeż marbuta mal-provvisti tal-input ta' servizzi u l-attivitajiet ekonomiċi kollha tal-persuna taxxabbli. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina, billi tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom jiżvolġu t-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jekk l-ispejjeż sostnuti jistgħux jiġu inklużi fil-prezz tal-ishma mibjugħa jew jekk jagħmlux sempliċement parti mill-elementi li jikkostitwixxu l-prezz tat-tranżazzjonijiet li jaqgħu taħt l-attivitajiet ekonomiċi tal-persuna taxxabbli.

Fuq ir-raba' domanda

74 Permezz tar-raba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju ssaqsi, essenzjalment, jekk il-fatt li t-trasferiment ta' ishma jiżvolġi f'numru ta' tranżazzjonijiet suċċessivi għandux inċidenza fuq ir-risposti għad-domandi preċedenti.

75 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-kunċett ta' attività ekonomika, fis-sens tas-sitt Direttiva, ma jirrikjedix li din għandha neċessarjament tkun tikkonsisti f'att wieħed, iżda tista' tikkonsisti f'serje ta' atti konsekuttivi (ara s-sentenzi tal-14 ta' Frar 1985, Rompelman, 268/83, Ġabra p. 655, punt 22, u tat-3 ta' Marzu 2005, Fini H, C-32/03, Ġabra p. I-1599, punt 21).

76 Barra minn hekk, kif josserva ġustament il-Gvern tar-Renju Unit, trattament differenti ta' tranżazzjonijiet oġġettivament simili jmur kontra l-prinċipji tan-newtralità fiskali, hekk kif imfakkar fil-punt 67 ta' din is-sentenza, u ta' ċertezza legali, li huma inerenti għas-sistema komuni tal-VAT.

77 Fir-rigward tal-prinċipju ta' ċertezza legali, il-Qorti tal-Ġustizzja fakkret f'diversi okkażjonijiet li l-leġiżlazzjoni Komunitarja għandha tkun ċerta u l-applikazzjoni tagħha għandha tkun prevedibbli għall-individwi (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-22 ta' Novembru 2001, Il-Pajjiżi l-Baxxi vs Il-Kunsill, C-301/97, Ġabra p. I-8853, punt 43, kif ukoll tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et*, C-255/02, Ġabra p. I-1609, punt 72). Dan ir-rekwiżit essenzjali ta' ċertezza legali japplika b'mod partikolarment strett meta inkwistjoni jkun hemm leġiżlazzjoni li tista' tinkludi piżijiet finanzjarji, sabiex il-persuni interessati jkunu jistgħu jsiru jafu b'ċertezza l-portata tal-obbligi li din il-leġiżlazzjoni timponi fuqhom (ara s-sentenzi ċċitata iktar 'il fuq Teleos *et*, punt 48, kif ukoll Isle of Wight Council *et*, punt 47).

78 Għalhekk it-trattament fiskali ta' trasferiment ta' ishma għandu jkun ibbażat fuq l-elementi oġġettivi tat-tranżazzjoni inkwistjoni u ma jistax ikun differenti skont jekk din tiżvolġix f'darba jew f'iktar minn darba.

79 Għaldaqstant ir-risposta għar-raba' domanda għandha tkun li l-fatt li t-trasferiment ta' ishma jiżvolġi f'numru ta' tranżazzjonijiet suċċessivi ma għandux inċidenza fuq ir-risposti għad-domandi preċedenti.

Fuq l-ispejjeż

80 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 (It-Tielet Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikoli 2(1) u 4(1) u (2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE tal-10 ta' April 1995, u l-Artikoli 2(1) u 9(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, għandhom jiġu interpretati fis-sens li trasferiment, minn kumpannija parent, tal-ishma kollha ta' kumpannija li hija 100 % proprjetà tagħha kif ukoll tal-bqija tal-holding tagħha f'kumpannija kkontrollata li preċedentement kienet 100 % proprjetà tagħha, u li lilhom hija kienet ukoll ipprovdiet servizzi suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud, jikkostitwixxi attività ekonomika li taqa' taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' dawn id-direttivi. Madankollu, sa fejn it-trasferiment ta' ishma huwa assimilabbli għat-trasferiment tal-assi kollha jew parti minnhom ta' impriża, fis-sens tal-Artikolu 5(8) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata bid-Direttiva 95/7 jew tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 19 tad-Direttiva 2006/112 u sakemm l-Istat Membru kkonċernat ikun għażel il-possibbiltà prevista f'dawn id-dispożizzjonijiet, din it-tranżazzjoni ma tikkostitwixxix attività ekonomika suġġetta għat-taxxa fuq il-valur miżjud.**

2) **Trasferiment ta' ishma, bħall dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandu jiġi eżentat mit-taxxa fuq il-valur miżjud taħt l-Artikolu 13(B)(d)(5) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata bid-Direttiva 95/7, kif ukoll taħt l-Artikolu 135 (1)(f) tad-Direttiva 2006/112.**

3) **Id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud tal-input imħallsa fuq il-provvisti ta' servizzi magħmula għall-ħtiġijiet ta' trasferiment ta' ishma huwa disponibbli, taħt l-Artikolu 17(1) u (2) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata bid-Direttiva 95/7, kif ukoll taħt l-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112, jekk teżisti rabta diretta u immedjata bejn l-ispejjeż marbuta mal-provvisti tal-input ta' servizzi u l-attivitajiet ekonomiċi kollha tal-persuna taxxabbli. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina, billi tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom jiżvolġu t-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jekk l-ispejjeż sostnuti jistgħux jiġu inklużi fil-prezz tal-ishma mibjugħa jew jekk jagħmlux sempliċement parti mill-elementi li jikkostitwixxu l-prezz tat-tranżazzjonijiet li jaqgħu taħt l-attivitajiet ekonomiċi tal-persuna taxxabbli**

4) **Il-fatt li t-trasferiment ta' ishma jiżvolġi f'numru ta' tranżazzjonijiet suċċessivi ma għandux inċidenza fuq ir-risposti għad-domandi preċedenti.**

Firem