Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
JÄÄSKINEN
ippreżentati fit-18 ta' Diċembru 2014[1]

Kawża C-357/13

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
vs
Minister Finansów

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Wojewódzki Sąd Administracyjny (il-Polonja)]

"Tassazzjoni — Direttiva 2008/7/KE — Artikolu 2 — Taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital — Issuġġettar għad-dazju fuq il-kapital tal-kontribuzzjonijiet ta' kapital favur soċjetà in akkomandita b'azzjonijiet — Possibbiltà li tali kumpannija tiġi kklassifikata bħala kumpannija b'kapital azzjonarju — Eżenzjonijiet — Sistema applikabbli għall-entitajiet bi skop ta' lukru li ma humiex ikkunsidrati bħala kumpanniji b'kapital azzjonarju"

I – **Introduzzjoni**

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda essenzjalment l-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]", fis-sens tal-Artikolu 2(1)(b) u (ċ) tad-Direttiva tal-Kunsill 2008/7/KE, tat-12 ta' Frar 2008, dwar it-taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital[2].

2. Il-kawża prinċipali hija bejn kumpannija b'responsabbiltà limitata rregolata mid-dritt Pollakk, Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (iktar 'il quddiem "Drukarnia"), u l-Minister Finansów (Ministru tal-Finanzi, iktar 'il quddiem il-"Minister") dwar ir-rifjut ta' dan tal-aħħar li jirrikonoxxi l-istatus ta' kumpannija b'kapital azzjonarju fis-sens tad-Direttiva 2008/7 lil soċjetà in akkomandita b'azzjonijiet irregolata mid-dritt Pollakk (iktar 'il quddiem "SAA") għall-finijiet tal-impożizzjoni ta' taxxa nazzjonali fil-kuntest tal-konverżjoni ta' Drukarnia f'SAA.

3. Din il-kawża turi l-awtonomija tad-Direttiva 2008/7 meta mqabbla mal-partikolaritajiet tad-dritt nazzjonali tal-kumpanniji, sa fejn id-determinazzjoni tal-kamp ta' applikazzjoni tal-kunċett ta' "kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]", fis-sens ta' din id-direttiva, tinvolvi li dak li jkun għandu jmur lil hinn mill-klassifikazzjoni formali tal-kumpannija kkonċernata fid-dritt nazzjonali.

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.
2 — ĠU L 46, p. 11.

II – **Il-kuntest ġuridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

4. Skont l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2008/7:

"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva, 'kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]' tfisser:

(a) kwalunkwe kumpanija li jkollha waħda mill-forom elenkati fl-Anness I;

(b) kwalunkwe kumpanija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li l-ishma tal-kapital jew l-assi tagħha jistgħu jiġu nnegozjati f'borża;

(ċ) kwalunkwe kumpanija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li topera għall-profitt, li l-membri tagħha jkollhom id-dritt li jgħaddu l-ishma tagħhom lil partijiet terzi mingħajr awtorizzazzjoni minn qabel u li jkunu responsabbli biss għad-djun tal-kumpanija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika sal-limitu ta' l-ishma tagħhom."

5. Skont l-Artikolu 2(2) ta' din l-istess direttiva, "[g]ħall-finijiet ta' din id-Direttiva, kwalunkwe kumpanija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika oħra li topera għall-profitt għandha titqies bħala kumpanija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]."

6. L-Artikolu 9 tad-Direttiva 2008/7 jipprovdi:

"L-Istati Membri jistgħu għall-finijiet li jimponu dazju fuq il-kapital jagħżlu li ma jqisux bħala kumpaniji ta' kapital [b'kapital azzjonarju] lill-entitajiet imsemmija fl-Artikolu 2(2)".

B – *Id-dritt Pollakk*

7. L-Artikolu 1(1) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq it-tranżazzjonijiet tad-dritt ċivili[3] (iktar 'il quddiem il-"Liġi PCC") jipprovdi li huma suġġetti għat-taxxa t-tranżazzjonijiet tad-dritt ċivili inklużi l-memoranda u l-istatuti ta' assoċjazzjoni ta' kumpannija u l-emendi għall-memoranda u għall-istatuti ta' assoċjazzjoni ta' kumpannija jekk jinvolvu żieda fil-bażi ta' stima tat-taxxa fuq it-tranżazzjonijiet tad-dritt ċivili.

8. L-Artikolu 1(3) tal-Liġi PCC jispeċifika li l-kunċett ta' "emenda għall-memorandum u għall-istatut ta' assoċjazzjoni ta' kumpannija" jkopri, fil-każ ta' soċjetà, "kontribuzzjoni jew żieda f'kontribuzzjoni li l-valur tagħha jirriżulta f'żieda fl-assi tas-soċjetà jew f'żieda fil-kapital azzjonarju tagħha" u, fil-każ ta' kumpannija b'kapital azzjonarju, "żieda fil-kapital azzjonarju permezz ta' kontribuzzjonijiet jew riżorsi tal-kumpannija, kif ukoll ħlasijiet addizzjonali".

9. Il-kontribuzzjonijiet lil SAA għalhekk huma suġġetti għall-istess taxxa bħall-kontribuzzjonijiet lil kumpannija b'kapital azzjonarju. Madankollu, l-Artikolu 2(6) tal-Liġi PCC jeskludi mit-taxxa l-memoranda u l-istatuti ta' assoċjazzjoni ta' kumpannija u l-emendi għalihom li jirriżultaw mill-kontribuzzjoni lil kumpannija b'kapital azzjonarju, inkambju għal ishma jew azzjonijiet ta' din il-kumpannija, tal-impriża operata minn kumpannija b'kapital azzjonarju jew ta' stabbiliment ta' din il-kumpannija, kif ukoll ta' ishma jew ta' azzjonijiet ta' kumpannija b'kapital azzjonarju oħra li jagħtu lil din tal-aħħar il-maġġoranza tad-drittijiet tal-vot. Din id-dispożizzjoni tikkostitwixxi l-implementazzjoni tal-obbligu ta' traspożizzjoni tad-dispożizzjonijiet magħquda

3 — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, tad-9 ta' Settembru 2000 (Dz. U tal-2010, Nru 101, pożizzjoni 649).

tal-Artikolu 5(1)(e)[4], u 4(1)(b) tad-Direttiva 2008/7[5], u għalhekk tal-obbligu tal-Istati Membri li ma jissuġġettaw lill-kumpanniji b'kapital azzjonarju għal ebda taxxa indiretta, taħt kwalunkwe forma, fir-rigward tal-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni. Din l-eżenzjoni prevista mil-Liġi PCC tapplika għall-kumpanniji b'kapital azzjonarju, bl-esklużjoni, konsegwentement, ta' SAA, li, skont id-dritt Pollakk, ġiet ikkunsidrata bħala soċjetà.

III – **Il-fatti li wasslu għall-kawża prinċipali, id-domandi preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja**

10. Billi kellha l-ħsieb li tikkonverti ruħha f'SAA u li sussegwentement iżżid il-kapital azzjonarju tagħha permezz ta' kontribuzzjoni *in natura* li tikkonsisti f'azzjonijiet ta' SAA oħra, azzjonijiet ta' kumpannija pubblika b'responsabbiltà limitata, kif ukoll ishma ta' kumpannija b'responsabbiltà limitata, Drukarnia ressqet talba quddiem l-amministrazzjoni tat-taxxa Pollakka fil-21 ta' Settembru 2012, dwar l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet relatati mat-taxxa fuq it-tranżazzjonijiet tad-dritt ċivili. Fil-fatt, kif tirrileva l-Wojewódzki Sąd Administracyjny (il-Polonja), il-Liġi PCC tirregola l-impożizzjoni tad-dazju fuq il-kapital fis-sens tad-Direttiva 2008/7[6].

11. Drukarnia sostniet li s-SAA huma kumpanniji b'kapital azzjonarju fis-sens tal-Artikolu 2(1)(b) tad-Direttiva 2008/7. Għalhekk, bl-applikazzjoni tal-Artikolu 4(1)(b) flimkien mal-Artikolu 5(1)(e) ta' din id-direttiva, l-operazzjonijiet ta' konverżjoni msemmija iktar 'il fuq, skont Drukarnia, ma jistgħux jiġu suġġetti għall-imsemmija taxxa.

12. Permezz ta' deċiżjonijiet tal-20 ta' Novembru 2012, il-Minister ikkunsidra li s-SAA rregolati mid-dritt Pollakk ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2008/7. Minn naħa, huwa rrileva li parti biss mill-ishma u mill-membri tas-SAA kienu jissodisfaw il-kundizzjonijiet li jippermettu li dawn jiġu kkunsidrati bħala kumpanniji b'kapital azzjonarju fis-sens tal-Artikolu 2(1)(b) jew (ċ) tad-Direttiva 2008/7. Min-naħa l-oħra, ir-Repubblika tal-Polonja kienet għażlet li ma tirreġistrax is-SAA fl-Anness 1[7] tad-Direttiva 2008/7, iżda ppreferiet teżerċita l-għażla offruta mill-Artikolu 9 ta' din id-direttiva, b'mod li s-SAA ma jkunux jistgħu jiġu kkunsidrati iktar bħala kumpanniji b'kapital azzjonarju fis-sens tal-Artikolu 2(2) ta' din id-direttiva. Konsegwentement, l-Artikoli 4, 5 u 7 tad-Direttiva 2008/7 ma japplikawx għas-SAA.

13. Drukarnia ppreżentat rikors quddiem il-qorti tar-rinviju għall-annullament tad-deċiżjonijiet imsemmija iktar 'il fuq minħabba li dawn jiksru b'mod partikolari l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2008/7. Il-Minister tenna l-argument tiegħu u talab li r-rikors jiġi miċħud.

4 — L-Artikolu 5(1)(e) tad-Direttiva 2008/7 jaqra kif ġej:
"L-Istati Membri m'għandhomx jissuġġettaw lill-kumpaniji ta' kapital [b'kapital azzjonarju] għal kwalunkwe forma ta' taxxa indiretta fir-rigward ta' […]
[…]
(e) l-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni msemmija fl-Artikolu 4."

5 — Skont l-imsemmi Artikolu 4(1)(b):
"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva, l-operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni li ġejjin m'għandhomx jiġu kkunsidrati bħala kontributi ta' kapital:
[…]
(b) l-akkwist, minn kumpanija ta' kapital [b'kapital azzjonarju] li tkun fil-proċess li tiġi ffurmata jew li diġà teżisti, ta' ishma li jirrappreżentaw maġġoranza tad-drittijiet tal-vot ta' kumpanija ta' kapital oħra, sakemm il-konsiderazzjoni għall-ishma akkwiżiti tikkonsisti għall-inqas in parti minn titoli li jirrappreżentaw il-kapital tal-kumpanija preċedenti. Fejn il-maġġoranza tad-drittijiet tal-vot tintlaħaq permezz ta' żewġ transazzjonijiet jew aktar, huma biss it-transazzjoni li biha ntlaħqet il-maġġoranza tad-drittijiet tal-vot u kwalunkwe transazzjoni sussegwenti oħra li għandhom jitqisu bħala operazzjonijiet ta' ristrutturazzjoni".

6 — Ara s-sentenza Logstor ROR Polska (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — L-Anness 1 tad-Direttiva 2008/7 jinkludi l-lista ta' "kumpanniji ta' kapital [b'kapital azzjonarju]" kkunsidrati bħala tali skont l-ordinament ġuridiku nazzjonali. F'dan ir-rigward, ninnota li, mill-perspettiva tad-dritt Ġermaniż, Spanjol, Franċiż u Taljan, soċjetà in akkomandita b'azzjonijiet ġiet inkluża fl-Anness I.

14. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Wojewódzki Sąd Administracyjny iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja ż-żewġ domandi preliminari li ġejjin:

"1) L-Artikolu 2(1)(b) u (ċ) tad-Direttiva [...] 2008/7 [...], għandu jiġi interpretat fis-sens li SAA għandha tkun ikkunsidrata bħala kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju] fis-sens ta' dawn id-dispożizzjonijiet, jekk min-natura legali ta' tali kumpannija jkun jirriżulta li parti biss mill-kapital tagħha u dak tas-soċji tagħha tissodisfa l-kundizzjonijiet tal-Artikolu 2(1)(b) u (ċ) tal-imsemmija direttiva?

2) F'każ ta' risposta negattiva għall-ewwel domanda, l-Artikolu 9 tad-Direttiva [...] tal-Kunsill 2008/7 [...], għandu jiġi interpretat fis-sens li, bl-għoti lill-Istat Membru tad-dritt li ma jqisx l-entitajiet imsemmija fl-Artikolu 2(2) tad-[D]irettiva [2008/7] bħala kumpannija ta' kapital, dan jagħti lill-Istat Membru l-libertà li jiddeċiedi jekk jissuġġettax lil tali entitajiet għad-dazju fuq il-kapital?"

15. It-talba għal deċiżjoni preliminari ġiet irreġistrata fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-27 ta' Ġunju 2013. Drukarnia, il-Minister, il-Gvern Pollakk u l-Kummissjoni Ewropea ippreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub. Drukarnia, il-Gvern Pollakk u l-Kummissjoni nstemgħu waqt is-seduta tat-22 ta' Ottubru 2014.

IV – **Fuq l-ewwel domanda**

A – *Osservazzjonijiet introduttorji*

16. Il-kawża prinċipali kkonċentrat ruħha fuq l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2 tad-Direttiva 2008/7. F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li din id-dispożizzjoni tipprevedi erba' kategoriji ta' kumpanniji indipendentement mill-forma tal-kumpannija speċifika tal-organu kkonċernat[8]. Għalhekk, skont l-Artikolu 2(1)(a) tal-imsemmija direttiva, il-kunċett ta' "kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]" ifisser, l-ewwel nett, kumpanniji b'kapital azzjonarju li l-Istati Membri għażlu li jirreġistraw fl-Anness I tad-Direttiva 2008/7. Skont dan l-Artikolu 2(1)(b), il-kunċett ta' "kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]" ifisser ukoll kwalunkwe kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li l-ishma tal-kapital jew l-assi tagħha jistgħu jiġu nnegozjati f'Borża. Skont l-imsemmi Artikolu 2(1)(ċ), il-kunċett ta' "kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]" jikkonċerna wkoll kwalunkwe kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li topera bi skop ta' lukru, li l-membri tagħha jkollhom id-dritt li jgħaddu l-ishma tagħhom lil terzi mingħajr awtorizzazzjoni minn qabel u li jkunu responsabbli biss għad-djun sal-limitu tal-ishma tagħhom. Finalment, ir-raba' kategorija hija prevista fl-Artikolu 2(2) tad-Direttiva 2008/7, li jqis bħala kumpannija b'kapital azzjonarju, għall-finijiet ta' din id-direttiva, "kwalunkwe kumpanija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika oħra li topera għall-profitt".

17. F'dan il-każ, il-qorti nazzjonali tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk il-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 2(1)(b) u (ċ) tad-Direttiva 2008/7 għandhomx jiġu ssodisfatti mill-kapital u s-soċji kollha tal-kumpannija jew jekk huwiex biżżejjed, fir-rigward tan-natura ġuridika tal-kumpannija, li dawn il-kundizzjonijiet jiġu ssodisfatti minn parti mill-kapital u mis-soċji tal-kumpannija inkwistjoni.

8 — Ara, fost l-oħrajn, it-tipoloġija bbażata fuq tliet kategoriji ta' entitajiet proposta mill-Avukat Ġenerali Darmon fil-konklużjonijiet tiegħu fil-Kawża Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, punti 7 u 8).

18. Mill-proċess fil-fatt jirriżulta li s-SAA għandha karatteristiċi mħallta, fir-rigward tad-distinzjoni bejn is-soċjetajiet u l-kumpanniji b'kapital azzjonarju, peress li huwa speċifikat li d-dritt Pollakk jikklassifikaha bħala soċjetà [9]. Għalhekk SAA tippermetti li jissieħbu investitur attiv (is-soċju solidali) u investitur passiv (l-azzjonist) [10].

19. Kif tispjega l-qorti tar-rinviju, is-soċji f'SAA għandhom jinkludu mill-inqas soċju solidali wieħed u mill-inqas azzjonist wieħed. Is-sistema applikabbli għas-soċju solidali hija dik ta' soċju f'soċjetà f'isem kollettiv jew f'soċjetà in akkomandita sempliċi, filwaqt li s-sistema applikabbli għall-azzjonist hija dik applikabbli għall-azzjonist ta' kumpannija b'kapital azzjonarju. Barra minn hekk, għas-suġġetti kollha li ma humiex irregolati b'mod speċifiku, id-dispożizzjonijiet dwar il-kumpanniji pubbliċi b'responsabbiltà limitata japplikaw b'analoġija, bl-eċċezzjoni tar-relazzjoni ġuridika tas-soċji solidali, li għaliha japplikaw id-dispożizzjonijiet tas-soċjetà f'isem kollettiv, li hija soċjetà per eċċellenza.

20. Fid-dawl tan-natura mħallta tiegħu, il-kapital ta' SAA jikkonsisti minn żewġ tipi ta' kapital, jiġifieri, minn naħa, kapital azzjonarju ("*kapitał zakładowy*"), li jikkorrispondi għall-azzjonijiet, irregolati *mutatis mutandis* mid-dispożizzjonijiet li jikkonċernaw il-kumpannija pubblika b'responsabbiltà limitata tal-Kodiċi tal-kumpanniji kummerċjali Pollakk [11] (iktar 'il quddiem is-"CSC"), u min-naħa oħra, kapital li jikkonsisti mill-kontribuzzjonijiet tas-soċji solidali ("*kapitał udziałowy*"), li għalih japplikaw id-dispożizzjonijiet li jirregolaw is-soċjetà f'isem kollettiv fis-sens tas-CSC.

21. F'dan ir-rigward, fl-osservazzjonijiet tagħhom, Drukarnia u l-Kummissjoni jiddefendu l-interpretazzjoni li skontha s-SAA huma kumpanniji b'kapital azzjonarju fis-sens tal-Artikolu 2(1)(b) u (ċ) tad-Direttiva 2008/7, sa fejn dawn id-dispożizzjonijiet ma jeħtiġux li l-ishma kollha fil-kapital azzjonarju u l-membri kollha jissodisfaw il-kundizzjonijiet stabbiliti. Min-naħa tagħhom, il-Minister u l-Gvern Pollakk jesprimu l-fehma kuntrarja. Huma jsostnu, minn naħa, li meta tittieħed inkunsiderazzjoni l-prevalenza tan-natura personali tagħhom, din il-forma ta' soċjetajiet ma ġietx irreġistrata mir-Repubblika tal-Polonja fl-Anness 1 tad-Direttiva 2008/7 u, min-naħa oħra, li mill-Artikolu 2(1)(b) u (ċ) tad-Direttiva 2008/7 ma jirriżultax li huwa suffiċjenti li kumpannija tissodisfa l-kundizzjonijiet previsti fir-rigward ta' parti mill-kapital tagħha u mis-soċji tagħha biss.

B – *Fuq l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2(1)(b) u (ċ) tad-Direttiva 2008/7*

1. Fuq l-għanijiet u l-istruttura tad-Direttiva 2008/7

22. Skont ġurisprudenza stabbilita, fl-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni t-termini tagħha u l-għanijiet li tfittex li tilħaq, kif ukoll il-kuntest tagħha, peress li l-oriġini ta' din id-dispożizzjoni wkoll jista' jkollha elementi rilevanti għall-interpretazzjoni tagħha [12].

9 — Mit-trattazzjoni waqt is-seduta jirriżulta li s-soċjetajiet irregolati mid-dritt Pollakk, inkluża s-SAA, ma għandhomx personalità ġuridika. F'dan ir-rigward, anki jekk jiġi preżunt li d-Direttiva 2008/7 hija bbażata fuq il-kunċett ta' persuna ġuridika (sa fejn tapplika għal soċjetajiet, assoċjazzjonijiet u persuni ġuridiċi oħrajn) xorta waħda l-kunċett ta' persuna ġuridika ma huwiex armonizzat fid-dritt tal-Unjoni. Minn dan isegwi li d-dibattitu dottrinali dwar dan is-suġġett ma huwiex rilevanti għall-finijiet tal-applikazzjoni tad-Direttiva 2008/7. Fi kwalunkwe każ, mill-proċess jirriżulta li s-SAA għandha *locus standi* u tista' tkun id-detentur ta' drittijiet u ta' obbligi f'isimha stess.

10 — Kidyba, A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*; kummentarju dwar l-Artikolu 1(6) u dwar l-Artikolu 125 tal-Kodiċi tal-kumpanniji kummerċjali Pollakk; Lewandowski, R., *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, punti 1.1 *et seq*, Kluwer 2007.

11 — Ustawa Kodeks spółek handlowych, tal-15 ta' Settembru 2000 (Dz.U. tal-2013, pożizzjoni 1030).

12 — Ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari s-sentenza Inuit Tapiriit Kanatami *et* vs Il-Parlament u Il-Kunsill (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punt 50 u l-ġurisprudenza ċċitata).

23. Mir-rekwiżiti kemm tal-applikazzjoni uniformi tad-dritt tal-Unjoni kif ukoll tal-prinċipju ta’ ugwaljanza fit-trattament jirriżulta wkoll li t-termini ta’ dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li ma tagħmel l-ebda riferiment espliċitu għad-dritt tal-Istati Membri bl-iskop li jiġu stabbiliti t-tifsira u l-portata tagħha normalment għandhom jingħataw interpretazzjoni awtonoma fl-Unjoni Ewropea kollha [13]. Issa l-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2008/7 jiddetermina b’mod imperattiv u uniformi għall-Istati Membri kollha l-kumpanniji li għandhom jiġu kkunsidrati bħala kumpanniji b’kapital azzjonarju fis-sens ta’ din id-direttiva [14]. Minn dan isegwi, fil-fehma tiegħi, li din id-dispożizzjoni tistabbilixxi kunċett awtonomu ta’ “kumpannija ta’ kapital [b’kapital azzjonarju]” u ta’ entità relatata, filwaqt li teħtieġ li dawn il-kumpanniji jikkostitwixxu kumpanniji, assoċjazzjonijiet jew persuni ġuridiċi oħra fis-sens tad-dritt nazzjonali [15].

24. F’dan il-każ, l-interpretazzjoni litterali tmur kontra l-kliem tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2008/7, u dan ma jippermettix li tingħata risposta faċilment għad-domanda magħmula.

25. Mil-lat teleoloġiku, mill-premessi 2 sa 14 tad-Direttiva 2008/7, li twettaq riformulazzjoni tad-Direttiva 69/335 [16], jirriżulta li t-taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital iwasslu għal diskriminazzjoni, għal tassazzjoni doppja u għal disparitajiet li jostakolaw il-moviment liberu tal-kapital u li l-aħjar soluzzjoni tkun tikkonsisti fit-tneħħija tad-dazju fuq il-kapital. Madankollu, billi l-Istati Membri li kienu jimponu dazju fuq il-kapital sabu li t-telf ta’ dħul li jirriżulta mill-applikazzjoni immedjata ta’ tali miżura jkun inaċċettabbli, inżammet il-possibbiltà li ċerti operazzjonijiet jibqgħu jiġu ssuġġettati għad-dazju fuq il-kapital armonizzat [17], ħlief għal ċerti operazzjonijiet ta’ ristrutturazzjoni, inkluża l-kontribuzzjoni ta’ assi f’kumpannija b’kapital azzjonarju [18].

26. Minkejja dan, huwa paċifiku li d-Direttiva 2008/7 għandha l-għan li tippromwovi l-moviment liberu tal-kapital, li huwa essenzjali sabiex tinħoloq unjoni ekonomika li jkollha karatteristiċi simili għal dawk ta’ suq intern [19]. Għalhekk, id-Direttiva 2008/7 għandha l-għan li tillimita kemm jista’ jkun l-effetti negattivi tad-dazju fuq il-kapital fuq il-moviment liberu tal-kapital u fuq il-kundizzjonijiet ta’ kompetizzjoni fi ħdan l-Unjoni u li telimina t-taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital [20].

27. Barra minn hekk, ladarba d-Direttiva 2008/7 rriproduċiet, fl-Artikolu 2 tagħha, il-kunċett ta’ “kumpanniji ta’ kapital [b’kapital azzjonarju]”, fis-sens tad-Direttiva 69/335/KEE, il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li żviluppat fil-kuntest ta’ din l-aħħar direttiva tibqa’ għal kollox rilevanti għall-finijiet tal-interpretazzjoni tad-Direttiva 2008/7.

13 — Ara, f’dan is-sens, is-sentenza Ekro (327/82, EU:C:1984:11, punt 11).

14 — Ara, *mutatis mutandis*, is-sentenza ING. AUER (C-251/06, EU:C:2007:658, punt 28).

15 — Ara, b’rabta mad-definizzjoni fl-Artikolu 5(2) tad-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE, tas-17 ta’ Lulju 1969, li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 11), is-sentenza Felicitas Rickmers-Linie (270/81, EU:C:1982:281, punt 14).

16 — Din id-direttiva kellha għan doppju, jiġifieri, l-ewwel nett, li tarmonizza b’mod eżawrjenti t-taxxi fuq il-ġbir tal-kapital (id-dazju fuq il-kapital, il-ħlas tal-bolla u d-dazju fuq l-operazzjonijiet ta’ ristrutturazzjoni) fir-rigward kemm tal-istruttura tagħhom kif ukoll tar-rati tagħhom u, it-tieni nett, li tipprekludi lill-Istati Membri milli joħolqu jew jiġbru taxxi oħra b’karatteristiċi identiċi.

17 — Il-Kummissjoni hija obbligata tippreżenta r-rapport dwar l-applikazzjoni tal-imsemmija direttiva kull tliet snin bil-għan li jitneħħa dan id-dazju.

18 — Bis-saħħa tal-applikazzjoni tal-Artikolu 4(1)(b) flimkien mal-Artikolu 5(1)(e) tad-Direttiva 2008/7.

19 — Sentenza Gielen (C-299/13, EU:C:2014:2266, punt 20).

20 — Fil-fatt, il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li dan kien l-“għan ewlieni” tad-Direttiva 69/335, ara, f’dan is-sens, is-sentenzi Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, punt 43); Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366, punt 31), u Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punt 49). Madankollu, il-ħidma leġiżlattiva reċenti tidher li qed tagħti attwalità ġdida lid-dazju fuq il-kapital permezz tal-idea ta’ taxxa fuq it-tranżazzjonijiet finanzjarji [proposta għal Direttiva tal-Kunsill dwar sistema komuni ta’ taxxa fuq it-tranżazzjonijiet finanzjarji u li temenda d-Direttiva 2008/7/KE, COM(2011) 594 final], ara Jurisclasseur Europe, faxxikolu 1650, Tassazzjoni indiretta, aġġornat fl-1 ta’ Ottubru 2012.

28. Minn din tirriżulta b'mod partikolari "definizzjoni wiesgħa tal-kunċett ta' kumpannija b'kapital azzjonarju li ma hijiex relatata ma' forma ta' kumpannija speċifika"[21], li fil-fehma tiegħi tiffavorixxi interpretazzjoni miftuħa ta' dan il-kunċett fid-dawl tal-istruttura ġenerali u l-għanijiet tad-Direttiva 2008/7[22]. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet ukoll li d-direttiva tapplika għal kwalunkwe ġbir ta' kapital, anki mingħajr personalità ġuridika, li l-għan tiegħu huwa t-tfittxija ta' profitt permezz tat-tqegħid inkomun tal-kapital f'patrimonju separat[23].

29. Kif enfasizza l-Avukat Ġenerali Darmon, din ma hijiex kwistjoni "li jkun hemm katalgu eżawrjenti ta' kumpanniji li l-istruttura ġuridika tagħhom tkun simili għal kumpanniji b'kapital azzjonarju, iżda biss li jiġu koperti, bl-iktar mod wiesa' possibbli, il-korpi kollha li jistgħu jwettqu tranżazzjonijiet taxxabbli"[24].

2. Fuq l-eżami tal-kundizzjonijiet stabbiliti mill-Artikolu 2(1)(b) tad-Direttiva 2008/7

30. L-Artikolu 2(1)(b) tad-Direttiva 2008/7 jipprovdi li l-kunċett ta' "kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]" għandu jinftiehem bħala "kwalunkwe kumpanija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li l-ishma tal-kapital jew l-assi tagħha jistgħu jiġu nnegozjati f'borża".

31. Għandu jiġi rrilevat mill-bidu nett li d-dispożizzjoni ċċitata ma tispeċifikax il-limitu li minnu kumpannija għandha tiġi kkunsidrata bħala waħda li tissodisfa l-kundizzjonijiet tal-kunċett ta' "kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]"[25].

32. Barra minn hekk, din id-direttiva bl-ebda mod ma tirrikjedi li l-azzjonijiet ta' kumpannija jkunu effettivament diġà ġew innegozjati f'Borża. Pjuttost jirriżulta li s-sempliċi possibbiltà ta' nnegozjar hija biżżejjed għall-finijiet tal-klassifikazzjoni ta' entità bħala kumpannija b'kapital azzjonarju fis-sens tal-istess direttiva[26].

33. Madankollu, għandu jitfakkar li mid-Direttiva 2008/7 jirriżulta li din tal-aħħar hija maħsuba biex tapplika biss għall-kumpanniji b'kapital azzjonarju, kif iddefiniti minn din l-istess direttiva, kif ukoll għall-kumpanniji, għall-assoċjazzjonijiet jew għall-persuni ġuridiċi bi skop ta' lukru simili għall-imsemmija kumpanniji. Skont is-sentenza Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, dawn tal-aħħar ukoll għandhom jiġu kkunsidrati bħala tali minn Stat Membru fir-rigward tal-impożizzjoni tad-dazju fuq il-kapital[27]. Konsegwentement, inqis li d-dritt nazzjonali ma jistax jeskludi entità li tissodisfa l-kriterji stabbiliti fl-Artikolu 2(1) tal-imsemmija direttiva mill-kamp ta' applikazzjoni tal-kunċett ta' "kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]", fis-sens tal-istess direttiva.

21 — Sentenza Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, punt 8), b'rabta mal-Artikolu 3(1) tad-Direttiva 69/335.

22 — Ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-178/05, EU:C:2007:317, punt 43).

23 — Berlin, D., *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, Revue trimestrielle de droit européen, 24(2), April-Ġunju 1998, p. 380, kummentarju dwar is-sentenza Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:488).

24 — Ara l-konklużjonijiet tiegħu fil-Kawża Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, punt 6).

25 — Il-ħidma leġiżlattiva ma tindikax li kien qatt ġie previst tali limitu. Ara, f'dan ir-rigward, il-proposta għal direttiva tal-Kunsill dwar taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital (COM(2006) 760 final), abbozz ta' rapport dwar il-proposta għal direttiva tal-Kunsill dwar taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital [COM(2006)0760-C6-0043/2007-2006/0253(CNS)], PE 388.476v01-00 kif ukoll ir-rapport dwar il-proposta għal direttiva A6-0472/2007.

26 — Dwar il-klassifikazzjoni ta' kooperattiva agrikola li l-ishma tagħha ma jistgħux jiġu nnegozjati f'Borża skont id-dritt Grieg, ara s-sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (EU:C:2007:317, punt 41).

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, punt 26. Ninnota li din il-kawża hija differenti mill-imsemmija kawża Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, li kienet tikkonċerna l-ġbir tad-dazju fuq il-kapital meta soċjetà tiġi kkonvertita f'kumpannija b'kapital azzjonarju f'kuntest temporali partikolari. F'dan il-każ, għall-kuntrarju, mill-perspettiva tad-dritt nazzjonali, hija kkonċernata l-konverżjoni ta' kumpannija b'kapital azzjonarju (sp z o.o.) f'soċjetà rregolata mid-dritt Pollakk (SAA).

34. F'dan il-każ, għalkemm huwa ċar li s-SAA Pollakka ma hijiex inkluża fl-Anness 1 tad-Direttiva 2008/7, previst fl-Artikolu 2(1)(a) ta' din tal-aħħar[28], din il-forma ta' kumpannija madankollu ma hijiex ġdida għal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni, peress li tissemma b'mod partikolari fl-Artikolu 1 tal-Ewwel Direttiva dwar il-kumpanniji, kif ikkodifikata[29]. Għalhekk, il-garanziji intiżi biex jitħarsu l-interessi tas-soċji kif ukoll ta' terzi huma applikabbli għaliha. Is-SAA hija koperta wkoll mid-dispożizzjonijiet tar-Raba' Direttiva dwar il-kumpanniji[30]. Skont l-Artikolu 1 tad-Direttiva 2013/34, moqri flimkien mal-Annessi I u II ta' din tal-aħħar, il-leġiżlatur tal-Unjoni kklassifika b'mod ċar is-SAA bħala kumpannija b'kapital azzjonarju, filwaqt li s-soċjetà in akkomandita rregolata mid-dritt Pollakk ma taqax fil-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva, ħlief jekk is-soċju solidali tagħha jkun kumpannija b'kapital azzjonarju, inkluża SAA[31].

35. Barra minn hekk, is-CSC[32] jipprovdi għall-applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet li jirregolaw il-kumpannija pubblika b'responsabbiltà limitata għas-SAA għal dak kollu li jirrigwarda l-aspetti komparabbli għal dawk ta' kumpannija b'kapital azzjonarju. Konsegwentement, għaliha japplikaw b'mod partikolari d-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 2001/34/KE[33]. Din id-direttiva tal-aħħar ġiet trasposta fid-dritt Pollakk permezz tal-Liġi dwar it-tranżazzjonijiet fi strumenti finanzjarji[34], li tipprovdi li l-kunċett ta' titoli jkopri wkoll l-azzjonijiet[35].

36. Minn dan isegwi li l-azzjonijiet ta' SAA jistgħu jiġu nnegozjati f'Borża taħt l-istess kundizzjonijiet bħall-azzjonijiet ta' kumpannija pubblika b'responsabbiltà limitata[36]. Għall-kuntrarju, kif jirriżulta mill-proċess, l-ishma ta' soċju solidali bl-ebda mod ma jistgħu jiġi nnegozjati f'Borża.

28 — Jirriżulta mill-proċess li s-soċjetà in akkomandita b'azzjonijiet hija kkunsidrata bħala kumpannija b'kapital azzjonarju b'mod partikolari taħt id-dritt Ġermaniż, Spanjol, Franċiż, Taljan, Lussemburgiż u Portugiż.

29 — Direttiva tal-Kunsill 68/151/KEE, tad-9 ta' Marzu 1968, dwar il-kordinazzjoni ta' salvagwardji li, għall-protezzjoni tal-interessi ta' membri u oħrajn, huma meħtieġa mill-Istati Membri minn kumpanniji fis-sens tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 58 tat-Trattat, bil-għan li tagħmel dawn is-salvagwardji ekwivalenti f'kull parti tal-Komunità (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 17, Vol. 1, p. 3). Din id-direttiva tħassret mid-Direttiva 2009/101/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tas-16 ta' Settembru 2009, dwar il-koordinazzjoni ta' salvagwardji li, għall-protezzjoni ta' membri u oħrajn, huma meħtieġa mill-Istati Membri minn kumpaniji fis-sens tat-tieni paragrafu tal-Artikolu 48 tat-Trattat, bil-għan li tagħmel dawn is-salvagwardji ekwivalenti (ĠU L 258, p. 11).

30 — Direttiva tal-Kunsill 78/660/KEE, tal-25 ta' Lulju 1978, ibbażata fuq l-Artikolu 54(3)(g) tat-Trattat dwar il-kontijiet annwali ta' ċerti tipi ta' kumpanniji (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 17, Vol. 1, p. 21). Din id-direttiva tħassret mid-Direttiva 2013/34/UE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tas-26 ta' Ġunju 2013, dwar id-dikjarazzjonijiet finanzjarji annwali, id-dikjarazzjonijiet finanzjarji kkonsolidati u r-rapporti relatati ta' ċerti tipi ta' impriżi, li temenda d-Direttiva 2006/43/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill u li tħassar id-Direttivi tal-Kunsill 78/660/KEE u 83/349/KEE (ĠU L 182, p. 19).

31 — Skont l-Artikolu 1(1) tad-Direttiva 2013/34:
"Il-miżuri ta' koordinazzjoni preskritti f'din id-direttiva japplikaw [għad-]dispożizzjonijiet [...] tal-Istati Membri fir-rigward tat-tipi ta' impriżi elenkati;
(a) fl-Anness I;
(b) fl-Anness II, fejn il-membri kollha diretti jew indiretti tal-impriża li jkollhom responsabbiltà illimitata, fil-fatt, għandhom responsabbiltà limitata, minħabba li huma:
(i) tat-tipi elenkati fl-Anness I; jew
(ii) mhumiex irregolati bil-liġi ta' Stat Membru iżda li għandhom forma legali komparabbli għal dawk elenkati fl-Anness I."
Is-SAA jinsabu fl-Anness I ta' din id-direttiva.

32 — Ara l-Artikolu 126(1)(2) tas-CSC.

33 — Direttiva tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tat-28 ta' Mejju 2001, fuq l-ammissjoni ta' titoli għal-listi ta' stock exchange uffiċjali u fuq informazzjoni li għandha tkun ippubblikata fuq dawk it-titoli (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 6, Vol. 4, p. 24), kif emendata bid-Direttiva 2003/71/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill, tal-4 ta' Novembru 2003 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 6, Vol. 6, p. 356, iktar 'il quddiem id-"Direttiva 2001/34").

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi, tad-29 ta' Lulju 2005 (Dz U tal-2005, Nru 183, pożizzjoni 1538), li l-Artikolu 2(1)(1) tagħha moqri flimkien mal-Artikolu 3(1)(a) jikkonċerna l-azzjonijiet.

35 — F'dan ir-rigward, l-argument tal-Gvern Pollakk li skontu l-kapital ta' SAA ma jkunx jista' jiġi nnegozjat f'Borża jekk l-azzjonist tas-SAA jkun jipposjedi biss azzjonijiet irreġistrati ma jistax jintlaqa' ladarba din tkun biss possibbiltà li tirriżulta mis-CSC. Barra minn hekk, dan il-gvern jammetti li azzjonist ta' SAA jista' jżomm l-azzjonijiet bearer li jistgħu jiġu nnegozjati f'borża.

36 — Ara wkoll il-ġurisprudenza tal-Qorti Amministrattiva Suprema Pollakka, li minnha jirriżulta li s-SAA għandhom element ta' kontribuzzjoni ta' kapital ("*element wkładu kapitałowego*"), li jimplika li l-azzjonijiet jistgħu jiġu kkwotati, b'mod partikolari, f'Borża. Għalhekk ma hijiex il-kumpannija, iżda huma l-istrumenti finanzjarji li hija toħroġ li huma ammessi biex jiġu nnegozjati f'suq irregolat (sentenza tal-Qorti Amministrattiva Suprema tat-3 ta' Ġunju 2014 II FSK 1667/12 aċċessibbli fis-sit: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

37. Ninnota, f'dan il-kuntest, li l-idea tan-"nuqqas ta' kompletezza" tat-titoli ammessi għall-kwotazzjoni uffiċjali fil-borża ma hijiex waħda iżolata fir-rigward tad-dritt tal-Unjoni, peress li hija awtorizzata wkoll mid-Direttiva 2001/34[37]. F'dan il-każ, jekk b'hekk jiġi aċċettat li parti biss mill-kapital tista' tiġi nnegozjata f'Borża, dan jaqa' f'kuntest usa' li jirriżulta mid-dritt tal-kumpanniji tal-Unjoni.

38. Barra minn hekk, għalkemm is-SAA hija kkunsidrata bħala l-iktar forma kumplessa ta' soċjetà li tissellef karatteristiċi tas-sistema legali tagħha mill-kumpanniji b'kapital azzjonarju, xorta waħda, mill-perspettiva tad-dritt nazzjonali, hija tibqa' soċjetà[38]. Madankollu, għandu jiġi kkonstatat li d-dritt nazzjonali jippermetti ipoteżijiet li jmorru lil hinn minn sempliċi simetrija bejn l-istatus ta' soċju solidali u dak ta' azzjonist, billi jawtorizza, taħt ċerti kundizzjonijiet, konfużjoni tar-rwoli ta' dawn tal-aħħar[39].

39. Finalment, jirriżulta mill-proċess li l-klassifikazzjoni tas-SAA bħala kumpannija b'kapital azzjonarju ġiet indirizzata mill-ġurisprudenza nazzjonali, b'mod partikolari dik tal-Qorti Amministrattiva Suprema Pollakka, li ddikjarat lilha nnifisha favur tali klassifikazzjoni tas-SAA[40].

40. Dawn l-elementi kollha jikkorroboraw l-argument li s-SAA għandha karatteristiċi ta' entità li fi ħdanha tiġbor il-kapital li għandu jkun jista' jiċċaqlaq liberament fi ħdan l-Unjoni, b'konformità mal-għan tad-Direttiva 2008/7.

41. Fil-fatt, kif jenfasizza l-Avukat Ġenerali Tizzano, "l-għażla li jiġi ristrett il-kamp ta' applikazzjoni tal-armonizzazzjoni Komunitarja għad-dazju fuq il-kapital impost fuq kumpanniji b'kapital azzjonarju probabbilment saret abbażi tal-fatt li l-kapital fi ħdan dawk il-kumpanniji jista' jiċċaqlaq faċilment fi ħdan il-Komunità: għalhekk dawn kienu l-kumpanniji li setgħu jilħqu l-għan tal-'promozzjoni tal-moviment liberu tal-kapital' [...]. Il-kunċett ta' 'kumpannija b'kapital azzjonarju' ikopri mudelli soċjali bl-għan li jippermettu jew li jiffaċilitaw iċ-ċirkulazzjoni tal-ishma"[41].

42. L-osservazzjonijiet preċedenti għalhekk iwassluni sabiex inqis li s-SAA Pollakka taqa' taħt il-kunċett ta' "kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]", fis-sens tal-Artikolu 2(1)(b) tad-Direttiva 2008/7.

3. Fuq l-eżami sussidjarju tal-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2008/7

43. Skont l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2008/7, il-kunċett ta' "kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]" jfisser ukoll "kwalunkwe kumpanija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li taħdem għall-profitt, li l-membri tagħha jkollhom id-dritt li jgħaddu l-ishma tagħhom lil partijiet terzi mingħajr awtorizzazzjoni minn qabel u li jkunu responsabbli biss għad-djun tal-kumpanija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika sal-limitu ta' l-ishma tagħhom".

37 — Ara l-Artikolu 43(4) u l-Artikolu 49 tad-Direttiva 2001/34.

38 — Ara, Kidyba, A., *op. cit.*; Osajda, K., *O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH*, PPH, Ottubru 2012.

39 — Għalhekk, skont l-Artikolu 127(3) tas-CSC, persuna ġuridika tista' tkun soċju solidali, fatt li jimplika li kumpannija b'responsabbiltà limitata, jew anki kumpannija pubblika b'responsabbiltà limitata, fil-prinċipju, tista' teżerċita dan ir-rwol. Barra minn hekk, l-Artikolu 132 tas-CSC ma jeskludix il-fatt li s-soċju solidali, taħt ċerti kundizzjonijiet, jagħmel kontribuzzjoni fil-kapital azzjonarju tas-SAA. Fil-fatt, filwaqt li hija pprojbita żieda fil-kapital azzjonarju wara kontribuzzjoni ta' soċju solidali fil-kapital azzjonarju, tali żieda hija permessa wara l-allokazzjoni ta' azzjonijiet irreġistrati minn azzjonist, inkluż fil-każ fejn dan l-azzjonist huwa soċju solidali; ara Nowacki, A., *Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej*, PPH, Marzu 2008.

40 — Ara s-sentenza tal-Qorti Amministrattiva Suprema Pollakka tas-7 ta' Mejju 2014, II FSK 1980/12, kif ukoll l-analiżi dottrinali favur tali klassifikazzjoni Szymaniak, K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, Przegląd Podatkowy, April 2014, p. 41.

41 — Ara l-konklużjonijiet tiegħu fil-Kawża Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:9, punt 26).

44. Fil-każ preżenti, mill-proċess jirriżulta li s-soċju solidali għandu responsabbiltà illimitata għad-djun tal-kumpannija u t-trasferiment tad-drittijiet u l-obbligi tiegħu fil-prinċipju huwa suġġett għall-kunsens tas-soċji. Għall-kuntrarju, l-azzjonist ma huwiex responsabbli għall-impenji tal-kumpannija u l-azzjonijiet ta' SAA huma trasferibbli. It-trasferiment ta' azzjonijiet irreġistrati jista' jkun suġġett għall-kunsens tal-kumpannija jew limitat b'mod ieħor bħall-azzjonijiet irreġistrati tal-kumpanniji pubbliċi b'responsabbiltà limitata [42]. Finalment, huwa fatt stabbilit li s-SAA hija kumpannija bi skop ta' lukru.

45. Fid-dawl tal-argumenti żviluppati fil-punti 35 sa 37 ta' dawn il-konklużjonijiet, dwar l-assenza ta' ħtieġa ta' kompletezza, l-analiżi dwar l-Artikolu 2(1)(ċ) tad-Direttiva 2008/7 tippromwovi wkoll l-argument li s-SAA għandha tiġi kkunsidrata bħala kumpannija b'kapital azzjonarju fis-sens ta' din id-direttiva.

46. Fi kwalunkwe każ, b'risposta għall-argument imressaq waqt is-seduta mill-Gvern Pollakk, li skontu l-Artikolu 12(2) tal-imsemmija Direttiva 2008/7 jimpedixxi li s-SAA taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tad-direttiva, nixtieq nenfasizza li l-formulazzjoni ta' din id-dispożizzjoni, li għandha l-għan li tevita t-tassazzjoni doppja u tikkonċerna esklużjoni mill-bażi taxxabbli tad-dazju fuq il-kapital, fil-fehma tiegħi tidher, għall-kuntrarju, li qed timmilita eżattament fis-sens oppost. Fil-fatt, minn din id-dispożizzjoni jirriżulta li Stat Membru jista' jeskludi b'mod partikolari mill-bażi taxxabbli tad-dazju fuq il-kapital l-ammont tal-kontribuzzjoni magħmula minn soċju li għandu responsabbiltà illimitata għall-obbligi ta' kumpannija b'kapital azzjonarju. Issa tali struttura tista' tiġi prevista biss f'SAA jew fi kwalunkwe entità ibrida simili, u dan jikkonferma li tali kumpannija tassew taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2008/7.

47. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-ewwel domanda magħmula tingħata risposta fis-sens li s-SAA Pollakka taqa' taħt il-kunċett ta' kumpannija b'kapital azzjonarju fis-sens tad-Direttiva 2008/7.

V – **Fuq it-tieni domanda**

48. Fil-kawża preżenti, il-qorti nazzjonali għamlet it-tieni domanda lill-Qorti tal-Ġustizzja fil-każ li tingħata risposta negattiva għall-ewwel domanda. Għalkemm nipproponi li l-ewwel domanda tingħata risposta affermattiva, nixtieq nippreżenta osservazzjoni xorta waħda dwar il-portata tal-Artikolu 9 tad-Direttiva 2008/7. Fil-fatt, permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju sostanzjalment tixtieq tkun taf, essenzjalment, jekk l-Artikolu 9 tad-Direttiva 2008/7 jippermettix lill-Istati Membri jeżentaw lis-SAA mid-dazju fuq il-kapital jew jekk, għall-kuntrarju, din id-dispożizzjoni tippermettix lill-Istati Membri jneħħu d-dazju fuq il-kapital fuq tali kumpanniji mill-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva 2008/7.

49. Il-proposta tal-Kummissjoni dwar id-Direttiva 2008/7 kienet tispeċifika li "l-Artikolu 2(2) [...] għandu l-għan li jipprekludi sitwazzjoni fejn attivitajiet fil-prinċipju ekwivalenti jkunu suġġetti għal trattament fiskali differenti minħabba l-forma legali magħżula. It-tieni sentenza ta' dak li kien l-Artikolu 3(2) iddaħħlet fl-Artikolu 9 għal raġunijiet editorjali. Din tipprovdi li l-Istati Membri ma humiex obbligati jikkunsidraw ċerti entitajiet bħala kumpanniji b'kapital azzjonarju għall-finijiet tal-impożizzjoni tad-dazju fuq il-kapital" [traduzzjoni mhux uffiċjali] [43].

50. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kkunsidrat li l-Artikolu 3(2) tad-Direttiva 69/335 (li sar l-Artikolu 2(2) tad-Direttiva 2008/7) huwa intiż li japplika, għall-finijiet tal-impożizzjoni tad-dazju fuq il-kapital, għall-kumpanniji, għad-ditti, għall-assoċjazzjonijiet jew għall-persuni ġuridiċi li, għalkemm ikollhom l-istess funzjoni ekonomika bħall-kumpanniji b'kapital azzjonarju proprji, jiġifieri t-tfittxija ta'

42 — Ara l-Artikolu 337(2) tas-CSC.

43 — Proposta għal direttiva COM(2006)760 final, punt 2.

profitt permezz tat-tqegħid inkomun tal-kapital f'patrimonju separat, ma jissodisfawx il-kriterji tal-kunċett ta' "kumpannija ta' kapital [b'kapital azzjonarju]" kif iddefinit fl-ewwel paragrafu tal-istess artikolu. L-Artikolu 3(2) tad-Direttiva 69/335 madankollu jħalli lill-Istati Membri l-possibbiltà li jillimitaw il-portata tal-assimilazzjoni prevista, billi jippermettilhom jeżentaw lil ċerti kategoriji ta' kumpanniji b'kapital azzjonarju assimilati mill-impożizzjoni tad-dazju fuq il-kapital [44].

51. Għalhekk, meta Stat Membru jiddeċiedi li ma jikkunsidrax bħala kumpanniji b'kapital azzjonarju ċerti entitajiet li ma jaqgħux fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2008/7, billi jagħmel użu mill-għażla li jipprovdilu l-Artikolu 9 tad-Direttiva 2008/7, id-dazju fuq il-kapital fuq tali entitajiet ma huwiex kopert mill-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva u sussegwentement jista' jiġi rregolat minn dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali [45]. Il-marġni ta' diskrezzjoni hekk irrikonoxxut lill-Istati Membri, li ma jeżistix f'dak li jikkonċerna l-kumpanniji msemmija fl-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 2008/7, jista' għalhekk iwassal sabiex entità partikolari tiġi kkunsidrata bħala kumpannija b'kapital azzjonarju fi Stat Membru filwaqt li ma tiġix ikklassifikata hekk fi Stat Membru ieħor [46].

52. Għaldaqstant, l-Artikolu 9 tad-Direttiva 2008/7 jawtorizza lill-Istati Membri li jeskludu l-entitajiet ikkonċernati mill-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-direttiva.

VI – **Konklużjoni**

53. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi għall-ewwel domanda magħmula mill-Wojewódzki Sąd Administracyjny bil-mod li ġej:

L-Artikolu 2(1)(b) u (ċ) tad-Direttiva tal-Kunsill 2008/7/KE, tat-12 ta' Frar 2008, dwar it-taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital, għandu jiġi interpretat fis-sens li soċjetà in akkomandita b'azzjonijiet irregolata mid-dritt Pollakk, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li parti biss mill-kapital u mis-soċji tagħha tista' tissodisfa l-kundizzjonijiet previsti minn dawn id-dispożizzjonijiet, għandha tiġi kkunsidrata bħala kumpannija b'kapital azzjonarju fis-sens tad-Direttiva 2008/7.

44 — Sentenza Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (EU:C:2007:317, punti 43 u 44).

45 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (EU:C:2002:295).

46 — Sentenza ING. AUER (EU:C:2007:658, punt 32).