



## Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla)

13 ta' Marzu 2014\*

“Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Orġini u skop tad-dritt ta' tnaqqis — Xoljiment ta' kumpannija minn membru — Xiri ta' parti mill-klijentela ta' din il-kumpannija — Trasferiment in natura f'kumpannija oħra — Hlas tat-taxxa tal-input — Tnaqqis possibbli”

Fil-Kawża C-204/13,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja), permezz ta' deċiżjoni tal-20 ta' Frar 2013, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-18 ta' April 2013, fil-proċedura

**Finanzamt Saarlouis**

vs

**Heinz Malburg,**

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Sitt Awla),

komposta minn A. Borg Barthet, President tal-Awla, S. Rodin u F. Biltgen (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Szpunar,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għal H. Malburg, minn K. Koch, Rechtsanwalt,
- għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze u K. Petersen, bħala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn C. Soulay u A. Cordewener, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

\* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

## Sentenza

- 1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikoli 4(1) u (2) kif ukoll 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-ligijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU L 145, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 95/7/KE, tal-10 ta' April 1995 (ĠU L 102, p. 18, iktar 'il quddiem is-“Sitt Direttiva”).
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-Finanzamt Saarlouis (amministrazzjoni fiskali ta' Sarrelouis, iktar 'il quddiem il-“Finanzamt”) u H. Malburg fir-rigward tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”) imħallsa minn membru fl-okkażjoni tax-xiri ta' parti mill-klijentela waqt it-tqassim reali ta' kumpannija rregolata mid-dritt ċivili li tipprovdi konsulenza fiskali.

### I – Il-kuntest ġuridiku

#### A – *Id-dritt tal-Unjoni*

- 3 L-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

“Dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti [għall-VAT]:

1. il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi hlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabli li taġixxi bħala tali [...]

- 4 L-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva jipprovdi li:

“1. ‘Persuna taxxabli’ tfisser kull persuna li b'mod indipendenti ttwettaq fi kwalunkwe post attività ekonomika msemmija fil-paragrafu 2, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività.

2. L-attivitàjiet ekonomiċi msemmija fil-paragrafu 1 għandhom jinkludu l-attivitàjiet kollha ta' produtturi, kummerċjanti u persuni li jagħtu, magħduda attivitàjiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitàjiet fil-professjonijiet. L-isfruttament ta' proprjetà tangibbli jew intangibbli għal skop ta' dhul minnha fuq bażi kontinwa għandu wkoll jitqies bħala attività ekonomika.

[...]”

- 5 L-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li:

“Sa kemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet fuq it-transazzjoni taxxabli tiegħu, il-persuna taxxabli għandha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex thallas:

a) il-[VAT] dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li ttwettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli ohra;”

#### *Id-dritt Ġermaniż*

- 6 Skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 1(1)(1) tal-Liġi tal-2003 dwar it-Taxxa fuq id-Dhul (Umsatzsteuergesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645, iktar 'il quddiem l-“UStG”) huma suġġetti għall-VAT il-kunsinni u s-servizzi diversi li imprenditur, fil-kuntest tal-impriza tiegħu, iwettaq bi hlas fit-territorju nazzjonali.

- 7 Skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 2(1) tal-UStG, imprenditur huwa min b'mod indipendenti jeżerċita attività industrijali, kummerċjali, artiġjanali jew professjonali. B'mod konformi mat-tieni sentenza tal-Artikolu 2(1) tal-UStG, l-impriza tinkludi fiha l-attività industrijali, kummerċjali, artiġjanali jew professjonali kollha tal-imprenditur. Skont it-tielet sentenza ta' din l-istess dispozizzjoni, "attività industrijali, kummerċjali, artiġjanali jew professjonali" għandha tisser kull attività permanenti eżerċitata bil-għan li jinkiseb dħul finanzjarju minnha, anki jekk l-intenzjoni ta' profitt hija nieqsa jew jekk grupp ta' persuni jeżerċita l-attivitajiet tiegħu biss fir-rigward tal-membri tiegħu.
- 8 Il-punt 1 tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 15(1) tal-UStG tipprovdi li l-imprenditur jista' jnaqqas it-taxxa legalment dovuta għal kunsinni u servizzi eżegwiti minn imprenditur ieħor għall-bżonnijiet tal-impriza tiegħu. Madankollu, b'mod konformi mal-punt 1 tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 15(2) tal-UStG, it-tnaqqis huwa eskluż għall-kunsinni u għas-servizzi li l-imprenditur juża biex iwettaq tranżazzjonijiet eżentati.

### **Il-kawża prinċipali u d-domanda preliminari**

- 9 Sal-31 ta' Diċembru 1994, H. Malburg kellu 60 % tal-ishma tal-kumpannija rregolata mid-dritt ċivili Ġermaniz Malburg & Partner (iktar 'il quddiem il-"kumpannija l-qadima"), filwaqt li ż-żewġ membri l-oħra kellhom 20 % tal-ishma kull wieħed. Fil-31 ta' Diċembru 1994, il-kumpannija l-qadima ġiet xolta b'tali mod li kull membru ha parti mill-klijentela. Mill-1 ta' Jannar 1995, iż-żewġ membri l-oħra eżerċitaw b'mod separat, fuq bażi indipendenti, il-professjoni ta' konsulent fiskali.
- 10 Fil-31 ta' Diċembru 1994, H. Malburg iffirma kumpannija ġdida rregolata mid-dritt ċivili li minnha kellu 95 % tal-ishma (iktar 'il quddiem il-"kumpannija l-ġdida"). Skont il-konstatazzjonijiet tal-qorti tal-ewwel istanza, li jorbtu lill-qorti tar-rinviju, H. Malburg poġġa l-klijentela, li kien akkwista wara x-xoljiment tal-kumpannija l-qadima, għad-dispożizzjoni hielsa tal-kumpannija l-ġdida sabiex din tużaha għal skopijiet professjonali.
- 11 B'sentenza tal-24 ta' Settembru 2003, il-qorti tal-ewwel istanza kkonstatat li l-kumpannija l-qadima kienet ġiet xolta fil-31 ta' Diċembru 1994 permezz ta' qsim proprju. Għalhekk, il-Finanzamt baġħtet avviz ta' tassazzjoni fir-rigward tad-dħul mill-bejgħ abbażi tal-1994 lill-kumpannija l-qadima minhabba t-trasferiment tal-klijentela. L-avviz ta' tassazzjoni abbażi tal-1994 sar definittiv u t-taxxi dovuti thallsu.
- 12 Il-kumpannija l-qadima, irrappreżentata minn H. Malburg, harġet fil-konfront ta' dan tal-aħħar fattura ta' EUR 1 548 968.53, fis-16 ta' Awwissu 2004, għall-"qsim proprju tal-31 ta' Diċembru 1994" u li ssemmi l-VAT b'mod distint.
- 13 Fid-dikjarazzjoni tal-VAT tiegħu għal Awwissu 2004, H. Malburg naqqas l-EUR 232 345.28 ta' VAT li kienu ġew iffatturati lill-għall-akkwist tal-klijentela. Il-Finanzamt ċaħad dan it-tnaqqis ta' VAT.
- 14 H. Malburg ippreżenta lment kontra din id-deċiżjoni tal-Finanzamt u ppreżenta dikjarazzjoni annwali tal-VAT għall-2004 fejn iddikjara, minbarra l-VAT tal-input imħallsa għall-akkwist tal-klijentela inkwistjoni, operazzjonijiet li jirriżultaw mill-attivitajiet ta' amministrazzjoni tal-kumpannija l-ġdida f'ammont ta' EUR 44 990. Il-Finanzamt ċaħad dan l-ilment minhabba li H. Malburg ma kienx uża l-klijentela inkwistjoni fl-impriza tiegħu stess. Skont il-Finanzamt, l-attiv ekonomiku li tikkostitwixxi din il-klijentela ntuża mill-kumpannija l-ġdida, jiġifieri impriza differenti minn dik ta' H. Malburg. Għalhekk, dan tal-aħħar ma jibbenefika minn ebda dritt ta' tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.
- 15 H. Malburg ressaq il-każ quddiem il-Finanzgericht des Saarlandes li laqgħa r-rikors tiegħu.

- 16 Insostenn tal-appell “fuq punt ta’ liġi” tiegħu, il-Finanzamt josserva li d-deċiżjoni tal-Finanzgericht des Saarlandes tmur kontra l-liġi u li l-prinċipji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha tal-1 ta’ Marzu 2012, *Polski Trawertyn* (C-280/10), ma japplikawx għal sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali peress li din tikkonċerna mhux it-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa minn soċjetà fisem kollettiv, iżda t-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa minn membru fundatur.
- 17 Wara li tressqet il-kawża quddiemha, l-Awla XI tal-Bundesfinanzhof indikat li hija kienet qiegħda xxaqleb lejn it-teżi li tgħid li H. Malburg għandu dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq l-akkwist tal-klijentela.
- 18 B’hekk, fl-ewwel lok, b’mod konformi mad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva, kif interpretati mill-Qorti tal-Ġustizzja, imprenditur jista’ jnaqqas il-VAT tal-input imħallsa, sa fejn dan jixtri servizzi għall-impriza tiegħu u meta dawn jintużaw jew ikunu ser jintużaw għall-bżonnijiet tal-operazzjonijiet intaxxati tagħha (ara, b’mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta’ April 2004, *Faxworld*, C-137/02, Ġabra p. I-5547, punt 24; tal-15 ta’ Diċembru 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Ġabra p. I-11087, punt 52; tad-29 ta’ Novembru 2012, *Gran Via Moineşti*, C-257/11, punt 23, u tas-6 ta’ Diċembru 2012, *Bonik*, C-285/11, punt 29).
- 19 F’dan ir-rigward, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-attivitajiet preparatorji għandhom jiġu inklużi fl-attivitajiet ekonomiċi (ara, b’mod partikolari, is-sentenzi ċċitati iktar ’il fuq *Polski Trawertyn*, punt 28, u *Gran Via Moineşti*, punt 26, kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata), peress li l-prinċipju ta’ newtralità tal-VAT jeżiġi li l-ispejjeż tal-investment inizjali magħmula għall-bżonnijiet u għall-ħolqien ta’ impriza jitqiesu bħala attivitajiet ekonomiċi.
- 20 F’dan il-każ, u mingħajr ma jiġi evalwat il-punt jekk il-kwalità ta’ imprenditur ta’ H. Malburg tistax, jekk ikun il-każ, tirriżulta mill-funzjoni ta’ amministratur tal-kumpannija l-ġdida, li huwa eżercita matul is-sena inkwistjoni 2004 skont id-dikjarazzjoni tal-VAT, il-qorti tar-rinviju tqis li, bl-akkwist tal-klijentela li sussegwentement huwa ttrasferixxa liberament lill-kumpannija l-ġdida sabiex din tużaha għal skopijiet professjonali, H. Malburg eżercita attività ekonomika għal din il-kumpannija l-ġdida billi wettaq atti preparatorji.
- 21 Sussegwentement il-klijentela giet ittrasferita wkoll lil H. Malburg fil-kwalità tiegħu bħala benefiċjarju ta’ servizzi. Fil-fatt, huwa akkwista l-klijentela f’ismu stess u għalih innifsu permezz ta’ qsim proprju, u dan sar biss wara li li poggija liberament għad-dispożizzjoni tal-kumpannija l-ġdida bil-għan li tintuża.
- 22 Finalment, f’dan il-każ, il-kundizzjoni tal-punt 1 tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 15(1) tal-UStG hija sodisfatta peress li l-VAT hija legalment dovuta għat-tranzazzjoni tal-input imwettqa. Fil-fatt, il-Finanzamt iddeċieda li jissuġġetta lill-kumpannija l-qadima għall-VAT għall-1994 minhabba t-trasferiment tal-klijentela lil H. Malburg u din it-taxxa thallset.
- 23 Din it-teżi ma titpoggix indiskussjoni mill-fatt li H. Malburg, bħala membru tal-kumpannija l-ġdida, poggja l-klijentela akkwistata għad-dispożizzjoni libera tal-kumpannija l-ġdida bil-għan li tintuża u li għalhekk, b’dan il-mod, ma kienx hemm tranzazzjoni tal-output taxxabli, u li r-rabta diretta meħtieġa bejn it-tranzazzjoni tal-input imwettqa u dik tal-output imwettqa u suġġetta kienet, fil-prinċipju, nieqsa. Fis-sentenza tagħha *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar ’il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet li d-dispożizzjonijiet li jirregolaw is-sistema komuni tal-VAT għandhom jiġu interpretati fis-sens li huma jipprekludu legiżlazzjoni nazzjonali li ma tippermetti la lill-membri ta’ kumpannija u lanqas lil din il-kumpannija jinwokaw dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq spejjeż tal-investment li jkunu saru, minn dawn il-membri, qabel il-ħolqien u r-registrazzjoni ta’ din il-kumpannija, għall-bżonnijiet u bil-għan tal-attività ekonomika tagħha. Issa, din is-sentenza hija applikabbli, b’analogija, għal dan il-każ.

- 24 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tirrileva li l-Awla V tal-Bundesfinanzhof ma taqbilx ma' din l-interpretazzjoni u tqis li l-motivazzjoni adottata mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, ma hijiex trasponibbli f'dan il-każ. B'hekk, b'mod partikolari, it-tranzazzjoni inkwistjoni ma tikkostitwixxi "tranzazzjoni ta' investment" bħal dik inkwistjoni fil-kawża li wasslet għas-sentenza *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq. Fil-fatt, skont din l-Awla, f'dan il-każ ma hemmx akkwist ta' beni ta' investment mill-kumpannija l-ġdida, iżda biss tqegħid għad-dispożizzjoni ta' tali beni lil din il-kumpannija. Barra minn hekk, it-"tranzazzjoni tal-output" imwettqa minn H. Malburg ma tikkonsistix fi tranzazzjoni taxxabli, bħal fil-kawża li wasslet għas-sentenza *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, iżda fi tranzazzjoni mhux immedjatament taxxabli.
- 25 F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tqis li jeżistu dubji f'dak li jikkoncerna l-interpretazzjoni eżatta tad-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva.
- 26 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tressaq quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja id-domanda preliminari segwenti:

"L-Artikoli 4(1) u (2) [kif ukoll] 17(2)(a) tas-[Sitt Direttiva] għandhom, fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità, jiġu interpretati fis-sens li membru ta' kumpannija rregolata mid-dritt ċivili li tipprovdi konsulenza fiskali li jikseb minn din il-kumpannija parti mill-klijentela bl-għan waħdieni li jgħaddi din il-klijentela immedjatament u mingħajr hlas lil kumpannija ġdida rregolata mid-dritt ċivili li tipprovdi konsulenza fiskali li fir-rigward tagħha huwa l-membru ewlieni, sabiex din tagħmel użu minnha b'mod professjonali, għandu dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq l-akwizizzjoni tal-klijentela?"

#### **Fuq id-domanda preliminari**

- 27 Bid-domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikoli 4(1) u (2) kif ukoll 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva għandhomx, fir-rigward tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, jiġu interpretati fis-sens li membru ta' kumpannija ta' konsulenza fiskali rregolata mid-dritt ċivili li jakkwista parti mill-klijentela mingħand din il-kumpannija bl-uniku skop li jpoġġiha direttament u liberament għad-dispożizzjoni ta' kumpannija ġdida ta' konsulenza fiskali rregolata mid-dritt ċivili, li huwa l-membru prinċipali tagħha, sabiex din tal-aħħar tuża l-klijentela msemmija għal skopijiet professjonali, mingħajr madankollu ma din tidhol fil-patrimonju tal-kumpannija l-ġdida, jista' jnaqqas il-VAT tal-input imħallsa fuq l-akkwist tal-klijentela inkwistjoni.
- 28 Hekk kif jirriżulta mill-punti 23 u 24 ta' din is-sentenza, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, b'mod iktar partikolari, jekk il-motivazzjoni li hija bbażata fuqha l-interpretazzjoni mogħtija mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, fir-rigward tal-irkupru tat-taxxa tal-input imħallsa għal tranzazzjonijiet magħmula bil-għan ta' attività ekonomika futura li għandha tiġi eżerċitata minn soċjetà f'isem kollettiv li l-membri futuri tagħha hallsu t-taxxa tal-input fuqha, tapplikax b'analoġija għal sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.
- 29 Preliminarjament, għandu jiġi rrilevat li, hekk kif jirriżulta mill-punt 26 tas-sentenza *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, u mill-punt 63 tal-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali relattivi għall-kawża li wasslet għal din is-sentenza, il-fatti li wasslu għal din il-kawża kienu speċifiċi għaliha. Għalhekk, il-membri ta' kumpannija futura ma setgħux, b'mod konformi mal-leġizlazzjoni nazzjonali applikabbli, jinvokaw dritt ta' tnaqqis tal-VAT fuq l-ispejjeż ta' investment li kienu, b'titolu personali u qabel ir-registrazzjoni u l-identifikazzjoni ta' din il-kumpannija għall-finijiet tal-VAT, hallsu għall-bżonnijiet u fid-dawl tal-attività ekonomika tagħha, minhabba l-fatt li l-inkluzjoni tal-beni ta' investment inkwistjoni kienet tikkostitwixxi tranzazzjoni eżentata. Fid-dawl tal-fatti hekk ikkaratterizzati, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, din il-leġizlazzjoni



nazzjonali mhux biss tippermetti lil din il-kumpanija tapplika dritt għal tnaqqis tal-VAT imħallsa fuq il-beni ta' investment inkwistjoni, iżda tipprekludi wkoll lill-membri li għamlu spejjeż tal-investment li japplikaw dan id-dritt.

- 30 B'hekk, fis-sentenza tagħha *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, il-Qorti tal-Ġustizzja ddecidiet li l-Artikoli 9, 168 u 169 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), għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu legiżlazzjoni nazzjonali li ma tippermettix la lill-membri ta' kumpanija u lanqas lil din il-kumpanija li japplikaw dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa fuq spejjeż tal-investment li jkunu saru, minn dawn il-membri, qabel il-ħolqien u r-registrazzjoni ta' din il-kumpanija, għall-bżonnijiet u fid-dawl tal-attività ekonomika tagħha.
- 31 Huwa fid-dawl ta' dawn l-iżviluppi li għandu, sussegwentement, jiġi vverifikat jekk l-elementi li kkaratterizzaw is-sitwazzjoni inkwistjoni fis-sentenza *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, japplikawx, b'analogija, għal sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.
- 32 Sabiex tingħata risposta għad-domanda magħmula, fl-ewwel lok, għandu jifakkar li, skont l-Artikolu 4(1) u (2) tas-Sitt Direttiva huma suġġetti għat-taxxa u jagħtu dritt, jekk ikun il-każ, għat-tnaqqis tal-output, stabbilit fl-Artikolu 17(2)(a) ta' din id-Direttiva, l-attivitàjiet ekonomiċi u, b'mod iktar partikolari, it-tranzazzjonijiet li jinvolvu l-użu ta' beni fiżiku jew mhux fiżiku bil-għan li jinkiseb vantaġġ ta' natura permanenti.
- 33 Min-naħa l-oħra, għandu jifakkar li skont l-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva, sakemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet tat-tranzazzjonijiet taxxabli tagħha, il-persuna taxxabli għandha tkun intitolata tnaqqas mit-taxxa dovuta minnha dik il-VAT dovuta jew imħallsa fil-pajjiż fir-rigward ta' oġġetti pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilha minn persuna taxxabli oħra.
- 34 Hekk kif diġà ddecidiet il-Qorti tal-Ġustizzja, l-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranzazzjoni partikolari tal-input u tranzazzjoni waħda jew bosta tranzazzjonijiet tal-output li jagħtu d-dritt għal tnaqqis hija, fil-prinċipju, neċessarja sabiex dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa jiġi rrikonoxxut għall-persuna taxxabli u sabiex jiġi stabbilit il-livell ta' dritt bħal dan (ara s-sentenza tal-21 ta' Frar 2013, *Becker*, C-104/12, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 35 Għaldaqstant, għandu jiġi kkonstatat li, fil-kawża li wasslet għas-sentenza *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, it-tranzazzjoni tal-output li wettqu ż-żewġ membri futuri, jiġifieri l-ġhoti ta' beni immobbli lil kumpanija bħala spiża ta' investment għall-finijiet tal-attività ekonomika ta' din il-kumpanija, kienet ċertament tidhol fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, iżda kienet tikkostitwixxi tranzazzjoni eżenti minn din it-taxxa. Min-naħa l-oħra, fil-każ inkwistjoni fil-kawża prinċipali, it-tranzazzjoni tal-output ma tidholx fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, peress li t-tqegħid għad-dispożizzjoni liberament tal-klijentela lill-kumpanija l-ġdida ma jistax jitqies li jikkostitwixxi "attività ekonomika" fis-sens tas-Sitt Direttiva.
- 36 Fil-fatt, dan it-tqegħid għad-dispożizzjoni tal-klijentela lill-kumpanija l-ġdida huwa "liberu" u għalhekk ma jidholx fil-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, li jirrigwarda biss il-kunsinni u s-servizzi pprovduti b'korrispettiv, u lanqas ta' dak tal-Artikolu 4(1) u (2) tas-Sitt Direttiva li jirrigwarda l-użu ta' beni fiżiċi jew mhux fiżiċi bil-għan li jinkiseb dħul ta' natura permanenti.
- 37 Għalhekk, f'dan il-każ, lanqas ma teżisti rabta diretta u immedjata bejn tranzazzjoni partikolari tal-input u tranzazzjoni tal-output li tagħti dritt għal tnaqqis, b'mod konformi mal-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva.

- 38 Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja aċċettat li jeżisti d-dritt għal tnaqqis favur persuna taxxabbli, anki fin-nuqqas ta' rabta diretta u immedjata bejn it-tranzazzjoni partikolari tal-input u tranzazzjoni jew tranzazzjonijiet tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis, meta l-ispejjeż tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali ta' dan tal-aħħar u jkunu, bħala tali, elementi kostituttivi tal-prezz tal-beni jew tas-servizzi li huwa jipprovdi. Tali spejjeż għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika globali tal-persuna taxxabbli (sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Ġabra p. I-4177, punt 31; tas-26 ta' Mejju 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Ġabra p. I-4357, punt 36, u *Becker*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 20). Dan jista' jkun il-każ, b'mod partikolari, jekk ikun stabbilit li l-persuna taxxabbli akkwistat hija stess il-klijentela inkwistjoni fil-kuntest tal-attività tagħha bħala amministratur ta' kumpannija ġdida u li l-ispejjeż li rriżultaw minn dan l-akkwist kellhom jitqiesu li jiffurmaw parti mill-ispejjeż ġenerali relattivi għall-attività ta' amministratur tagħha.
- 39 Madankollu, hekk kif jirriżulta mill-punt 20 ta' din is-sentenza, il-qorti tar-rinviju stess eliminat din l-ipoteżi mir-raġunament tagħha, b'tali mod li ma hemmx iktar lok li l-Qorti tal-Ġustizzja tippronunzja ruħha f'dan ir-rigward.
- 40 Fit-tieni lok, għandu jiġi rrilevat li l-qorti tar-rinviju tistaqsi ruħha jekk, fid-dawl tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, is-sentenza *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, tapplikax b'analogija għal dan il-każ.
- 41 F'dan ir-rigward, għandu jifakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja kemm-il darba ddeċidiet li l-prinċipju ta' newtralità fiskali huwa rifless fis-sistema tat-tnaqqis, liema sistema għandha l-għan li teħles b'mod sħiħ lill-impreditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Għaldaqstant, is-sistema komuni tal-VAT tiggarrantixxi li l-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet u mir-riżultati tagħhom, bil-kundizzjoni iżda li l-imsemmija attivitajiet ikunu huma stess sugġetti għall-VAT, jiġu intaxxati b'mod għal kollox newtrali (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-14 ta' Frar 1985 *Rompelman*, 268/83, Ġabra p. 655, punt 19, kif ukoll tat-3 ta' Marzu 2005, *Fini H*, C-32/03, Ġabra p. I-1599, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 42 Għalhekk, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma japplikax għal sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, peress li, hekk kif jirriżulta mill-punti 35 u 36 ta' din is-sentenza, it-tqegħid għad-dispożizzjoni b'mod liberu tal-klijentela lil kumpannija ma huwiex tranzazzjoni li tidhol fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.
- 43 Barra minn hekk, hekk kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma huwiex regola tad-dritt primarju, iżda prinċipju ta' interpretazzjoni, li għandu jiġi applikat b'mod parallel għall-prinċipju limitat minnu (sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, punt 45). B'hekk, dan ma jippermettix li jiġi estiż il-kamp ta' applikazzjoni tat-tnaqqis tal-output fil-konfront ta' dispożizzjoni univoka tas-Sitt Direttiva. Fir-rigward tal-kawża li wasslet għas-sentenza *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, deher li l-applikazzjoni tal-leġislazzjoni nazzjonali inkwistjoni ma kienet tippermetti la lill-membri futuri tal-kumpannija li kellha tinholq u lanqas lil din il-kumpannija li tinvoka l-prinċipju ta' newtralità b'suċċess.
- 44 Fit-tielet lok, għandu jiġi rrilevat li l-fatti li wasslu għall-inkwistjoni li tat lok għas-sentenza *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, huma wkoll differenti fuq aspetti oħra tas-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali. B'hekk, f'din tal-aħħar, il-kumpannija l-ġdida kienet diġà nholqot meta H. Malburg akkwista l-klijentela u, kuntrarjament għas-sitwazzjoni inkwistjoni fil-kawża li wasslet għas-sentenza *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, ma ddaħħlux beni ta' investment, f'dan il-każ il-klijentela, fil-patrimonju ta' din il-kumpannija. Finalment, ma hijiex il-kumpannija l-ġdida li talbet sabiex tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa minn membru fil-kuntest ta' att preparatorju tal-attività tagħha.

- 45 Għalhekk, ir-raġunament li jsostni l-interpretazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tagħha *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, ma huwiex trasponibbli għal sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.
- 46 Din il-konklużjoni hija kkorroborata mill-fatt li, hekk kif jirrileva l-Gvern Ġermaniż, it-tqegħid għad-dispożizzjoni liberu tal-klijentela ma jistax jiġi pparagunat ma' soluzzjonijiet oħra legalment disponibbli fid-dritt nazzjonali, li stabbilixxew, skont dan l-istess dritt, dritt għal tnaqqis, iżda li H. Malburg ma għażilx b'mod intenzjonat. Għalhekk, kuntrarjament għal-leġiżlazzjoni nazzjonali li wasslet għall-kwistjoni li tat lok għas-sentenza *Polski Trawertyn*, iċċitata iktar 'il fuq, li ma kinitx tippermetti lill-konvenuta li tibbenefika mill-applikazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità fiskali, jidher, liema haġa għandha tiġi vverifikata mill-qorti tar-rinviju, li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tipprekludix, fil-prinċipju, l-implementazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità fiskali f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li hija kkaratterizzata mill-fatt li r-rikorrent seta' jirrikorri għal għażliet oħra.
- 47 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha msemmija iktar 'il fuq, ir-risposta għad-domanda magħmula għandha tkun li l-Artikoli 4(1) u (2) kif ukoll 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva għandhom, fir-rigward tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, jiġu interpretati fis-sens li membru ta' kumpannija ta' konsulenza fiskali rregolata mid-dritt ċivili li jakkwista mingħand din il-kumpannija parti mill-klijentela bl-uniku skop li jpoġġiha direttament u liberament għad-dispożizzjoni ta' kumpannija ġdida ta' konsulenza fiskali rregolata mid-dritt ċivili, li dan ikun il-membru prinċipali tagħha, sabiex din tuża l-klijentela msemmija għal skopijiet professjonali, madankollu mingħajr ma din tidhol fil-patrimonju tal-kumpannija l-ġdida, ma għandux dritt li jnaqqas il-VAT tal-input imħallsa fuq l-akkwist tal-klijentela inkwistjoni.

### Fuq l-ispejjeż

- 48 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 jithallsu lura.

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

**L-Artikoli 4(1) u (2) kif ukoll 17(2)(a) 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-dhul 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, għandhom, fir-rigward tal-prinċipju ta' newtralità tat-taxxa fuq il-valur miżjud, jiġu interpretati fis-sens li membru ta' kumpannija ta' konsulenza fiskali rregolata mid-dritt ċivili li jakkwista mingħand din il-kumpannija parti mill-klijentela bl-uniku skop li jpoġġiha direttament u liberament għad-dispożizzjoni ta' kumpannija ġdida ta' konsulenza fiskali rregolata mid-dritt ċivili, li dan ikun il-membru prinċipali tagħha, sabiex din tuża l-klijentela msemmija għal skopijiet professjonali, madankollu mingħajr ma din tidhol fil-patrimonju tal-kumpannija l-ġdida, ma għandux dritt li jnaqqas it-taxxa tal-input fuq il-valur miżjud imħallsa fuq l-akkwist tal-klijentela inkwistjoni.**

Firem