Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

KOKOTT

ippre?entati fis?6 ta’ Settembru 2018 (1)

Kaw?a C?502/17

C&D Foods Acquisition ApS

vs

Skatteministeriet

(talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Vestre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Re?jun tal-Punent, id-Danimarka))

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud – Kumpannija holding – Tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa – Spejje? sostnuti g?al servizzi li ng?ataw fil-kuntest ta’ bejg? previst ta’ ishma f’sussidjarja”

I. **Introduzzjoni**

1. Il-Qorti tal-?ustizzja di?à kellha l-opportunità te?amina diversi drabi l-kwistjoni ta-dritt g?al tnaqqis ta’ kumpannija holding fil-kuntest tal-akkwist ta’ ishma (2). Din il-kaw?a tikkon?erna s-sitwazzjoni inversa, ji?ifieri l-bejg? ta’ ishma minn kumpannija holding, liema sitwazzjoni madankollu ma ?ietx indirizzata daqshekk frekwenti (3).

2. G?aldaqstant, il-kaw?a ser tag?ti l-opportunità lill-Qorti tal-?ustizzja tippre?i?a l-?urisprudenza tag?ha dwar id-dritt g?al tnaqqis ta’ kumpanniji holding tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar ’il quddiem il-“VAT”) tal-input. B’mod partikolari, g?andhom ji?u spe?ifikati l-kundizzjonijiet li fihom g?andha ti?i rrikonoxxuta rabta diretta u immedjata ma’ tran?azzjoni partikolari tal-output, li hija me?tie?a g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa.

II. **Il-kuntest ?uridiku**

3. Il-kuntest ?uridiku tad-dritt tal-Unjoni g?al din il-kaw?a huwa mag?mul mid-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva 2006/112/KE (iktar ’il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”) (4).

4. L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

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

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

5. L-Artikolu 135 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi, fost l-o?rajn, kif ?ej:

"1. L-Istati Membri g?andhom je?entaw it-transazzjonijiet li ?ejjin: […]

(f) transazzjonijet, inklu? negozjar i?da mhux l-immani??jar jew i?-?amma fi?-?gur, f'ishma, interessi f'kumpanniji jew asso?jazzjonijet, obbligazzjonijiet (debentures) u sigurtajiet o?rajn, i?da esklu?i dokumenti li jistabbilixxu titolu g?al merkanzija, u d-drittijiet jew sigurtajiet imsemmija fl-Artikolu 15(2); […]"

6. Skont l-Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT, id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa jitnissel meta t-taxxa dedu?ibbli ssir e?i?ibbli. L-Artikolu 168 tal-istess direttiva jipprovdi:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintu?aw g?all-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli g?andha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li g?andha t?allas dan li ?ej:

(a) il-VAT dovuta jew im?allsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li g?ad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli o?ra; […]"

7. Fir-rigward tad-dritt nazzjonali, g?andu jsir riferiment g?al-Lovbekendtgørelse nr. 966 (il-Li?i dwar il-VAT), tal?14 ta' Ottubru 2005, li kienet applikabbli matul il-perijodu inkwistjoni.

III. **Il-fatti u l-kaw?a prin?ipali**

8. Il-kumpannija Dani?a C&D Foods hija parti mill-grupp internazzjonali Arovit. Matul il-perijodu inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, C&D Foods kellha 100 % tal-ishma ta' Arovit Holding, li min-na?a tag?ha kellha l-ishma kollha ta' Arovit Petfood. Il-grupp g?andu 13-il kumpannija o?ra f'diversi pajji?i Ewropej, li l-ishma tag?hom huma mi?muma minn Arovit Petfood.

9. Fl?2007, C&D Foods ipprovdiet diversi servizzi taxxabbli ta' ?estjoni amministrattiva u tal-informatika lis-subsussidjarja tag?ha Arovit Petfood abba?i ta' ftehim amministrattiv, b'mod partikolari servizzi ta' kontabbiltà, ta' kontroll u ta' bba?itjar. B?ala korrispettiv, hija r?eviet ming?and Arovit Petfood ammont li kien jikkorrispondi g?all-ispejje? salarjali mi?juda b'10 %, u li mieg?u ?diedet il-VAT Dani?a bir-rata ta' 25 %. Fir-rigward tal-kumpanniji l-o?ra tal-grupp, ir-rwol ta' C&D Foods kien limitat g?a?-?amma tal-ishma ta' dawn il-kumpanniji.

10. Fl?2009, il-bank Islandi? Kaupthing Bank akkwista l-grupp Arovit, li kien sab ru?u f'diffikultajiet ekonomi?i. Permezz ta' diversi kumpanniji ta' awditjar kif ukoll tal-kumpannija tal-avukati Holst Advokater, Kaupthing Bank evalwa l-possibbiltajiet ta' ristrutturazzjoni tal-grupp Arovit. G?al dan il-g?an, Kaupthing Bank ikkonkluda kuntratti ta' konsulenza mal-awdituri kkon?ernati, li l-ispejje? tag?hom, inklu?a l-VAT, t?allsu minn C&D Foods.

11. Fil-kuntest ta' dan l-awditjar, Holst Advokater fasslet ukoll mill-inqas kuntratt wie?ed g?al C&D Foods, li kien jipprevedi l-bejg? tal-ishma ta' C&D Foods fil-kumpanniji Arovit Holding u Arovit Petfood lil xerrej li kien g?adu mhux mag?ruf. Holst Advokater iffatturat lil C&D Foods il-?las

korrispondenti inklu?a l-VAT g?al dawn is-servizzi ta' konsulenza. Madankollu, l-isforzi sabiex ji?i konklu? il-bejg? intemmu fil-?arifa tal?2009, peress li ma nstab ebda xerrej.

12. C&D Foods naqqset it-taxxa tal-input fir-rigward tal-VAT im?allsa lil Holst Advokater u lill-kumpanniji tal-awditjar b?ala parti mill-prezz. Kemm l-iSKAT (l-Awtorità Fiskali Dani?a) kif ukoll, wara kontestazzjoni, il-Landsskatteret (l-Awtorità Fiskali Suprema Dani?a), madankollu, irrifjutaw it-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur mi?jud lil C&D Foods. L-argumenti tag?hom kienu mmotivati bil-fatt li s-servizzi ta' konsulenza ma ?ewx ipprovduti lil C&D Foods, u li l-ispejje? ma kellhomx ir-rabta ne?essarja mat-tran?azzjonijiet tal-output taxxabbli ta' C&D Foods.

13. C&D Foods ippre?entat rikors kontra dawn id-de?i?jonijiet, li min?abba n-natura fundamentali tieg?u huwa pendenti, fl-ewwel istanza, quddiem il-Vestre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Re?jun tal-Punent, id-Danimarka). B'de?i?joni tal?15 ta' Awwissu 2017, li waslet g?and il-Qorti tal-?ustizzja fit?18 ta' Awwissu 2017, il-Vestre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Re?jun tal-Punent) issospendiet il-pro?eduri quddiemha u, konformement mal-Artikolu 267 TFUE, g?amlet id-domandi preliminari segwenti lill-Qorti tal-?ustizzja:

1) L-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112/KE g?andu ji?i interpretat fis-sens li, f'?irkustanzi b?al dawk inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, kumpannija holding g?andha d-dritt g?al tnaqqis s?i? tal-VAT fuq servizzi tal-input fil-kuntest ta' pro?edura ta' "due diligence" marbuta ma' pro?ett ta' trasferiment, mhux ikkompletat, tal-azzjonijiet ta' sussidjarja li lilha kienet tipprovdi servizzi taxxabbli ta' ?estjoni u ta' informatika?

2) Ir-risposta g?ad-domanda pre?edenti ti?i affettwata mill-fatt li l-prezz tal-provvisti ta' servizzi taxxabbli ta' ?estjoni u ta' informatika, ipprovduti mill-kumpannija holding fil-kuntest tal-attività ekonomika tag?ha, huwa ammont fiss li kien ?ie ddeterminat abba?i tal-ispejje? salarjali tal-kumpannija holding mi?juda b'10 %?

3) Irrispettivament mir-risposti mog?tija g?ad-domandi pre?edenti, jista' jkun hemm dritt g?al tnaqqis tat-taxxa fuq l-ispejje? ta' konsulenza inkwistjoni f'din il-kaw?a jekk dawn jitqiesu b?ala spejje? ?enerali u, jekk dan ikun il-ka?, b'liema kundizzjonijiet?

14. Matul il-pro?edura bil-miktub quddiem il-Qorti tal-?ustizzja, ir-Renju tad-Danimarka u l-Kummissjoni Ewropea ppre?entaw osservazzjonijiet.

IV. **L-anali?i ?uridika**

15. Bit-tliet domandi tag?ha, il-qorti tar-rinviju tixtieq issir taf, essenzjalment, jekk kumpannija holding, li twettaq attività ekonomika, g?andhiex dritt g?al tnaqqis tal-VAT fir-rigward ta' spejje? sostnuti b'rabta fil-kuntest ta' pro?ett ta' bejg? ta' ishma. F'dan ir-rigward, l-attività ekonomika tal-kumpannija holding tikkonsisti partikolarment fil-provvista ta' servizzi ta' ?estjoni lill-kumpannija subsussidjarja (5) li l-ishma tag?ha g?andhom jinbieg?u flimkien mal-ishma tas-sussidjarja tal-kumpannija holding.

A. **Fuq l-ammissibbiltà tad-domandi preliminari**

16. Skont l-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-VAT, id-dritt g?al tnaqqis jista' ji?i e?er?itat meta persuna taxxabbli tag?mel u?u minn provvisti jew servizzi g?all-finijiet tat-tran?azzjonijiet taxxabbli tag?ha. Dan jippre?umi li l-persuna taxxabbli hija d-destinatarja tal-provvisti jew tas-servizzi inkwistjoni (6). G?alhekk, C&D Foods tibbenefika mid-dritt g?at-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur mi?jud biss fir-rigward tas-servizzi ta' konsulenza li hija stess kienet id-destinatarja tag?hom. Kuntrarjament, g?andu qabelxejn ji?i esklu? tnaqqis tat-taxxa tal-input minn C&D Foods fir-rigward tas-servizzi su??etti g?all-VAT li d-destinatarja tag?hom kienet Kaupthing Bank.

17. Huwa minnu li l-qorti tar-rinviju tinnota li t-talba tag?ha g?al de?i?joni preliminari ma tikkon?ernax il-kwistjoni ta' min effettivament kien id-debitur korrett tal-ispejje? ta' konsulenza su??etti g?all-VAT. Madankollu, g?andu jitfakkar li l-Qorti tal-?ustizzja ma g?andhiex ?urisdizzjoni sabiex tirrispondi g?al domandi preliminari ipoteti?i (7). G?aldaqstant, il-kunsiderazzjonijiet segwenti jirreferu biss g?at-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur mi?jud im?allsa lil Holst Advokater, peress li huwa f'dan ir-rigward biss li jirri?ulta b'mod ?ar mid-de?i?joni preliminari li C&D Foods kienet id-destinatarja tas-servizzi ta' konsulenza.

B. **Fuq il-mertu**

18. L-ewwel domanda preliminari tirrigwarda b'mod ?enerali d-dritt ta' C&D Foods li tinvoka it-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur mi?jud fir-rigward tas-servizzi ta' konsulenza pprovduti minn Holst Advokater, li sar rikors g?alihom b'rabta mal-bejg? previst tal-ishma f'Arovit Petfood.

19. It-tieni u t-tielet domanda jirrigwardaw b'mod partikolari r-"rabta diretta u immedjata" tal-ispejje? inkwistjoni mat-tran?azzjonijiet tal-output spe?ifi?i jew dawk intenzjonati, ji?ifieri mat-tran?azzjonijiet li jirri?ultaw mill-ftehim amministrattiv ma' Arovit Petfood jew mill-bejg? tal-ishma previst.

20. Peress li r-rabta mal-attività ekonomika hija prerekwi?it g?ad-dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa fuq il-valur mi?jud, li hemm riferiment g?alih fl-ewwel domanda, it-tliet domandi preliminari g?andhom jitwie?bu flimkien.

21. Id-dubji tal-qorti tar-rinviju dwar l-intitolament ta' C&D Foods g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input huma essenzjalment ibba?ati fuq ?ew? kunsiderazzjonijiet:

22. L-ewwel nett, tqum il-kwistjoni dwar jekk il-bejg? tal-ishma previst jistax qabelxejn jitqies b?ala attività ekonomika, bil-konsegwenza li jaqa' ta?t il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 1 iktar 'il quddiem). It-tieni nett, tqum il-kwistjoni dwar jekk u, fl-affermattiv, ta?t liema kundizzjonijiet, g?andhiex ti?i kkonfermata rabta diretta u immedjata tat-tran?azzjonijiet tal-input ma' attività taxxabbli. Fil-fatt, fil-ka? li t-tran?azzjonijiet tal-input ikunu marbuta direttament u immedjatament ma' tran?azzjoni e?entata mit-taxxa, ma jkunx hemm dritt g?al tnaqqis (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 2 iktar 'il quddiem).

23. Sussidjarjament, ser nist?arre? ukoll, fl-a??ar nett, ta?t liema ?irkustanzi g?andha ti?i kkonstatata rabta mal-attività ekonomika fl-intier tag?ha ta' C&D Foods (ara, f'dan ir-rigward, il-punt 3 iktar 'il quddiem).

1. **Il-bejg? tal-ishma f'Arovit Petfood b?ala attività ekonomika**

24. Skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, huwa minnu li s-sempli?i akkwist u ?-?amma ta' ishma f'kumpannija ma jikkostitwixxux attività ekonomika fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT (8). Madankollu, is-sitwazzjoni tkun differenti jekk l-akkwist jew i?-?amma ta' ishma ta' kumpannija jkunu intizi g?all-finijiet ta' involviment dirett jew indirett fil-?estjoni tal-

kumpannija (9). Skont il-?urisprudenza, involviment tipiku fil-?estjoni ta’ kumpannija jinkludi servizzi amministrattivi, finanzjarji jew kummer?jali (hekk imsej?a servizzi ta’ ?estjoni) (10).

25. Il-provvista ta’ servizzi ta’ ?estjoni g?andha titqies b?ala attività ekonomika fis-sens tad-Direttiva tal-VAT anki f’sitwazzjoni b?al dik tal-kaw?a prin?ipali, fejn hija involuta kumpannija holding intermedjarja. Il-kriterju determinanti g?all-klassifikazzjoni b?ala attività ekonomika huwa t-twettiq ta’ tran?azzjonijiet taxxabbli minn C&D Foods. Dan tixhdu b’mod ?ar is-sentenza re?enti tal-Qorti tal-?ustizzja fil-kaw?a Marle Participations (11).

26. Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, il-prin?ipji stabbiliti g?andhom ikopru wkoll ka?ijiet tal-bejg? ta’ parte?ipazzjonijiet li jwassal sabiex itemm l-involviment taxxabbli fil-?estjoni tas-sussidjarja (12).

27. Huwa minnu li, fih innifsu, il-bejg? ta’ ishma ma jikkostitwixxix attività ekonomika. Madankollu, skont il-?urisprudenza, it-tmiem u l-bidu ta’ attività ekonomika g?andhom ji?u ttrattati bl-istess mod min?abba ra?unijiet ta’ newtralità fiskali (13). Hekk kif l-akkwist ta’ ishma ta?t ?erti kundizzjonijiet jista’ jkun att preparatorju g?al attività ekonomika li taqa’ fil-kamp ta’ applikazzjoni tal-VAT, hekk ukoll irid jing?ad g?all-bejg? ta’ ishma li permezz tieg?u tintemm attività ekonomika. Inkella, issir distinzjoni arbitrarja bejn i?-?ew? sitwazzjonijiet (14). Dan il-?sieb ?ie enfasizzat ukoll mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha.

28. Fir-rigward, b’mod partikolari, tal-bejg? ta’ ishma ta’ kumpannija, il-Qorti tal-?ustizzja, fil-kaw?a SKF, ikkonstatat attività ekonomika ta’ kumpannija holding li, permezz tal-bejg? tal-ishma kollha li kienet i??omm f’sussidjarja, temmet il-parte?ipazzjoni tag?ha fiha (15). B’dan il-mod, intemmet ukoll l-attività ekonomika li pre?edentement kienet tikkonsisti fil-provvista ta’ servizzi ta’ ?estjoni lil din is-sussidjarja (16).

29. Sitwazzjoni simili hija wkoll inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali: bil-bejg? tal-ishma f’Arovit Holding flimkien mal-ishma f’Arovit Petfood, C&D Foods fil-fatt kellha l-?sieb li ttemm l-attività ekonomika tag?ha li kienet tikkonsisti fil-provvista ta’ servizzi ta’ ?estjoni taxxabbli lil Arovit Petfood.

30. Din il-konklu?joni lanqas ma hija kkonfutata mill-fatt li d-d?ul mill-bejg? ta’ ishma kellu jintu?a g?at-tpa?ija ta’ dejn dovut lill-proprjetarju ?did tal-grupp Kaupthing Bank, filwaqt li fil-kaw?a SKF kellha ssir ristrutturazzjoni tal-grupp. G?aldaqstant, kuntrarjament g?all-kaw?a SKF, fil-kaw?a prin?ipali ma kinux ippjanati tran?azzjonijiet taxxabbli futuri. Madankollu, dan ma huwiex ta’ detriment min?abba t-tliet ra?unijiet li ?ejjin:

31. L-ewwel nett, il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li d-dritt g?al tnaqqis sa?ansitra jing?ata jekk il-persuna taxxabbli, wara li tir?ievi s-servizzi kkon?ernati, ma twettaq ebda tran?azzjonijiet o?ra g?aliex ittemm definittivament l-attività ekonomika tag?ha (17). G?aldaqstant, is-sitwazzjoni ma tkunx differenti jekk il-persuna taxxabbli tu?a l-korrispettiv g?at-tran?azzjonijiet li jwasslu sabiex tintemm l-attività ekonomika tag?ha sabiex tpa?i d-dejn.

32. It-tieni nett, il-kun?ett ta’ “attività ekonomika”, l-istess b?al kun?etti o?ra li jiddefinixxu t-tran?azzjonijiet taxxabbli skont id-Direttiva tal-VAT, g?andu ji?i ddefinit b’mod o??ettiv (18), u g?alhekk l-iskop finali segwit minn persuna taxxabbli fir-rigward ta’ nefqa huwa irrilevanti (19). G?aldaqstant, il-motivazzjoni ekonomika tal-persuna taxxabbli g?at-te?id ta’ azzjoni ma tistax tkun de?i?iva.

33. It-tielet nett, lanqas mis-sentenza fil-kaw?a BLP Group ma jista’ ji?i dedott li dritt g?al tnaqqis huwa ?eneralment esklu? fil-ka? ta’ tran?azzjonijiet li jintu?aw g?at-tpa?ija ta’ dejn.

34. Fil-ka? tal-a??ar, kumpannija holding kienet bieg?et ishma lil sussidjarja li fir-rigward tag?ha

hija ma kienet wettqet ebda tran?azzjoni taxxabbli. BLP Group argumentat li kien hemm rabta ma' attivitajiet taxxabbli o?ra min?abba l-fatt li kienet ser tu?a d-d?ul mill-bejg? ta' ishma g?at-tpa?ija ta' dejn u b'hekk kienet ser issa??a? indirettament il-bqija tal-attivitajiet ekonomi?i o?ra tag?ha. Madankollu, il-Qorti tal-?ustizzja ma laqg?etx dan l-argument. Fl-a??ar mill-a??ar, essenzjalment ma ?a?ditx it-tnaqqis g?at-taxxa tal-input min?abba l-fatt li d-d?ul intu?a g?at-tpa?ija tad-dejn i?da g?aliex ma kienx hemm rabta diretta u immedjata ma' attività taxxabbli (20).

35. Minn dan kollu jirri?ulta li l-bejg? tal-ishma previst, f'?irkustanzi b?al dawk tal-kaw?a prin?ipali, ji?ifieri sabiex tintemm attività taxxabbli, g?andu jitqies b?ala attività ekonomika u g?alhekk jaqa' fil-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT.

2. **Rabta diretta u immedjata ma' attività taxxabbli?**

36. Madankollu, it-tnaqqis tat-taxxa tal-input jista' ji?i invokat biss g?al spejje? marbuta direttament u immedjatament (21) ma' tran?azzjoni tal-output taxxabbli. Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, tali spejje? ikunu marbuta direttament u immedjatament ma' tran?azzjonijiet tal-output partikolari meta jkunu parti mill-prezz ta' dawn it-tran?azzjonijiet tal-output (22). It-tnaqqis jista' ji?i invokat ukoll g?all-ispejje? ?enerali ta' impri?a li jkunu parti mill-prezz tal-prodotti kollha ta' impri?a (23).

37. G?all-kuntrarju, normalment ma jkunx hemm lok g?al dritt g?al tnaqqis (24) fil-ka? li jkun hemm rabta diretta u immedjata ma' attività e?entata mit-taxxa (25).

38. Madankollu, skont l-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri g?andhom je?entaw mill-VAT it-"transazzjonijet […] f'ishma, interessi f'kumpanniji jew asso?jazzjonijet, obbligazzjonijiet (debentures) u sigurtajiet o?rajn". Din id-dispo?izzjoni ?iet trasposta fid-dritt nazzjonali permezz tal-Artikolu 13(1)(11) tal-Li?i dwar il-VAT Dani?a.

39. Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, ta?t l-imsemmija dispo?izzjoni tad-dritt tal-Unjoni jaqg?u tran?azzjonijiet li huma inti?i li jistabbilixxu, jibdlu jew i?assru drittijiet u obbligi tal-partijiet fir-rigward ta' titoli, i?da li jmorru lil hinn mis-sempli?i akkwist u bejg? (selettivi) ta' titoli, li ma jikkostitwixxux attività ekonomika (26). Kif indikajt iktar 'il fuq, dan japplika g?all-bejg? previst tal-ishma f'Arovit Petfood fil-kaw?a prin?ipali (27).

40. Konsegwentement, it-tran?azzjoni intenzjonata kienet tkun e?entata mill-VAT, kif spe?ifikat fl-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT.

41. G?aldaqstant, g?andu ji?i e?aminat jekk is-servizzi ta' konsulenza kkontestati g?andhomx rabta diretta u immedjata mat-tran?azzjoni e?entata prevista.

42. Mhux f'kull ka? huwa possibbli li ssir distinzjoni bejn tran?azzjoni tal-output spe?ifika u l-kumplament tat-tran?azzjonijiet li jikkostitwixxu l-attività ekonomika fl-intier tag?ha ta' persuna taxxabbli. Madankollu, jekk dan ikun il-ka?, fl-ewwel lok trid ti?i mist?arr?a r-rabta diretta u immedjata ma' din it-tran?azzjoni partikolari (28). Huwa biss sussegwentement li g?andu ji?i e?aminat jekk l-ispejje? inkwistjoni humiex marbuta direttament u immedjatament mal-attività ekonomika fl-intier tag?ha b?ala parti mill-prezz tas-servizzi kollha (l-hekk imsej?a spejje? ?enerali).

43. Sabiex il-Qorti tal-?ustizzja tistabbilixxi l-e?istenza ta' rabta diretta u immedjata ta' provvista tal-input ta' servizzi mat-trasferiment ta' ishma, hija g?andha tiddetermina jekk l-ispejje? sostnuti jistg?ux ji?u inklu?i fil-prezz tal-azzjonijiet jew tal-ishma (29).

44. F'dan il-kuntest, il-qorti tar-rinviju jidher li hija tal-fehma li ma hemmx rabta diretta u

immedjata mal-intenzjoni ta' bejg? tal-ishma, peress li l-u?u tas-servizzi ta' konsulenza ma kienx ser ikollu effett fuq il-prezz tal-ishma. Min?abba dan, permezz tat-tieni u tat-tielet domanda tag?ha, hija tistaqsi direttament dwar i?-?irkustanzi li fihom l-ispejje? g?as-servizzi ta' konsulenza jistg?u ji?u invokati b?ala spejje? ?enerali.

45. Madankollu, g?andu jitfakkar li l-formulazzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja, li tipprovdi li l-ispejje? sostnuti jridu ji?u inklu?i fil-prezz tal-azzjonijiet jew ishma, ma tfissirx li ?ieda effettiva tal-prezzijiet hija ne?essarja jew, pere?empju, li tista' ti?i imposta somma spe?ifika fuq il-prezz tal-bejg?.

46. Dan jo?ro? partikolarment b'mod ?ar mill-e?empju ta' kumpanniji b'responsabbiltà limitata u li huma kkwotati fil-bor?a: il-prezz tal-ishma normalment ji?i stabbilit abba?i tal-prezz attwali tal-ishma u mhux permezz ta' negozjar bejn il-bejjieg?a u x-xerrejja. G?aldaqstant, il-formulazzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja g?andha ti?i interpretata fis-sens li l-ispejje? irid ikollhom effett dirett li jnaqqas il-profitt minn tran?azzjoni konkreta li tinvolvi azzjonijiet jew ishma u mhux biss il-profitt globali tal-impri?a. B'hekk, it-tran?azzjonijiet tal-input iridu jkunu tant konnessi mill-qrib mal-bejg? ta' ishma li, minn lat ekonomiku, jirrappre?entaw direttament parti mill-prezz tat-tran?azzjoni prevista.

47. Barra minn hekk, g?ad-differenza tal-fehma ta' C&D Foods, is-sempli?i ra?uni li l-bejg? fl-a??ar mill-a??ar ma se??x ma hijiex bi??ejjed sabiex ti?i esklu?a l-pre?unzjoni ta' rabta mal-bejg? ta' ishma e?entat mit-taxxa. Fil-fatt, f'tali ka?ijiet ir-rikonoxximent ta' atti preparatorji b?ala attività ekonomika jiddependi wkoll, fil-kuntest tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input, mir-rabta mat-tran?azzjonijiet tal-output previsti (30).

48. Kif tinnota wkoll il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha, jidher pjuttost li hemm tali rabta bejn is-servizz ta' konsulenza ta' Holst Advokater u l-bejg? previst tal-ishma f'Arovit Petfood. Dan g?aliex is-su??ett tal-konsulenza fil-fatt kien l-abbozz ta' kuntratt ta' bejg? tal-ishma. G?aldaqstant, l-ispejje? g?al din il-konsulenza jidhru marbuta b'mod dirett ?afna mat-tran?azzjoni e?entata prevista.

49. L-applikazzjoni ta' dan il-kriterju lanqas ma hija preklu?a mis-sentenza fil-kaw?a Iberdrola, fejn intu?a kriterju wiesa' ?afna g?all-konstatazzjoni tan-natura immedjata tar-rabta. Madankollu, f'dik is-sitwazzjoni, il-Qorti tal-?ustizzja ma dde?idietx dwar l-attribuzzjoni g?al tran?azzjoni tal-output partikolari: id-de?i?joni tag?ha kienet tikkon?erna biss ir-rabta mal-attività ekonomika ?enerali tal-persuna taxxabbli (31).

50. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, il-qorti tar-rinviju g?andha l-kompitu li tikkonstata (32) jekk is-servizzi ta' konsulenza inkwistjoni kellhomx rabta diretta u immedjata mal-bejg? e?entat tal-ishma f'Arovit Petfood skont l-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT. F'tali ka?, C&D Foods ma jkollhiex dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input.

3. **Ir-rabta mal-attività ekonomika ?enerali**

51. Kif enfasizzat ukoll mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha, huwa biss fejn il-qorti tar-rinviju ma tkunx tista' tikkonstata rabta diretta u immedjata mat-tran?azzjonijiet e?entati mit-taxxa li jirri?ultaw mill-bejg? tal-ishma previst, li g?andha ti?i e?aminata r-rabta mal-attività ekonomika ?enerali (33).

52. F'dan ir-rigward, japplikaw essenzjalment l-istess prin?ipji. Barra minn hekk, sa fejn il-Qorti tal-?ustizzja te?i?i, fir-rigward tat-tnaqqis tal-ispejje? ?enerali wkoll, li l-ispejje? tas-servizzi tal-input ji?u inklu?i rispettivament fil-prezz tal-beni jew tas-servizzi li tforni jew tipprovdi l-persuna taxxabbli (34), ma hija me?tie?a ebda ?ieda tal-prezz. G?all-kuntrarju, g?andu jkun hemm rabta ekonomika ne?essarja bejn is-servizzi tal-input u s-servizzi tal-output (35).

53. Madankollu, tali rabta ma tirrikjedix ?ieda effettiva tal-prezzijiet i?da sempli?iment li ?erti spejje? ikunu parti mill-prezz tal-prodotti jew tas-servizzi kollha tal-persuna taxxabbli. Dan ?ie enfasizzat ukoll mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha. B'hekk, l-uniku kriterju rilevanti huwa li s-servizzi tal-input ikunu marbuta ekonomikament u o??ettivament mal-attività taxxabbli (36), pere?empju billi l-mar?ni ta' profitt ikun jiddependi minnhom.

54. Soluzzjoni o?ra tkun li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input fuq il-valur mi?jud ji?i rrifjutat lil persuna taxxabbli li ma tistax jew li ma tridx i??id il-prezzijiet tag?ha fil-ka? ta' ?ieda tal-ispejje?. Dan ikun jikser manifestament il-prin?ipju ta' newtralità.

55. Konsegwentement, l-istess japplika g?as-sitwazzjoni partikolari ta' ?ieda fissa fil-profitt li hemm riferiment g?aliha fit-tieni domanda preliminari. Huwa minnu li f'tali ka? – u dan jidher li huwa dak li tirreferi g?alih il-qorti tar-rinviju – huwa esklu? li l-ispejje? g?as-servizzi ta' konsulenza ji?u riflessi fil-prezzijiet li C&D Foods tikkalkola g?all-?estjoni, peress li l-prezz iffatturat jikkonsisti fl-ispejje? salarjali mi?juda b'10 %. Madankollu, dan ma jwassalx sabiex rabta ma' tali tran?azzjonijiet tkun esklu?a fi kwalunkwe ka?, g?aliex, indipendentement minn ?ieda effettiva fil-prezzijiet, ?erti spejje? huma parti mill-prezz tal-beni jew tas-servizzi fornuti jew ipprovduti mill-persuna taxxabbli.

56. Madankollu, il-fatt li l-konsulenza possibbilment hija marbuta wkoll mal-bejg? tal-ishma lil sussidjarja diretta (Arovit Holding), li fir-rigward tag?ha C&D Foods ta?ixxi purament b?ala kumpannija holding, jista' jimplika li ma hemmx lok g?al tnaqqis s?i? b?ala spejje? ?enerali (37). G?aldaqstant, jista' jkun ne?essarju li jkun hemm ripartizzjoni tat-taxxa tal-input im?allsa fuq il-valur mi?jud bejn l-attivitajiet ekonomi?i u l-attivitajiet mhux ekonomi?i tal-kumpannija. Madankollu, id-domandi preliminari ma jinkludu ebda indikazzjoni f'dan is-sens, u d-de?i?joni tar-rinviju lanqas ma tinkludi informazzjoni suffi?jenti li tippermetti li ting?ata risposta utli f'dan ir-rigward.

57. Madankollu, g?andu jitfakkar g?al darba o?ra li, fi kwalunkwe ka?, rabta mal-attività ekonomika ?enerali ma hijiex rilevanti jekk ikun di?à possibbli li jkun hemm imputazzjoni fir-rigward ta' tran?azzjoni tal-output partikolari li hija e?entata mit-taxxa. F'tali ka?, ma jkunx hemm lok g?al te?id inkunsiderazzjoni b?ala spejje? ?enerali.

V. **Konklu?joni**

58. Mill-kunsiderazzjonijiet pre?edenti jirri?ulta li r-risposti g?ad-domandi preliminari tal-Vestre Landsret (il-Qorti tal-Appell tar-Re?jun tal-Punent, id-Danimarka) g?andhom ikunu s-segwenti:

1) L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat?28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud g?andu ji?i interpretat fis-sens li, flimkien mal-atti preparatorji inti?i sabiex jing?ata bidu g?al attività ekonomika fis-sens ta' din id-dispo?izzjoni, hemm ukoll l-atti inti?i g?at-tmiem tag?ha. Min?abba dan, il-bejg? ta' ishma lil subsussidjarja, li permezz tieg?u tintemm attività taxxabbli e?er?itata pre?edentement, ji?ifieri l-involviment fil-?estjoni ta' din il-kumpannija g?all-finijiet tat-twettiq ta' tran?azzjonijiet taxxabbli, jikkostitwixxi attività ekonomika fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva 2006/112.

2) L-Artikolu 168 tad-Direttiva 2006/112 g?andu ji?i interpretat fis-sens li kumpannija holding ma tistax tinvoka tnaqqis tat-taxxa tal-input g?al servizzi ta' konsulenza su??etti g?all-VAT, li sar rikors g?alihom qabel il-bejg? ta' ishma previst lil subsussidjarja, jekk ikun hemm rabta diretta u immedjata bejn dawn is-servizzi ta' konsulenza u t-tran?azzjonijiet intenzjonati li jirri?ultaw mill-bejg? tal-ishma li huma e?entati mit-taxxa skont l-Artikolu 135(1)(f) tad-Direttiva 2006/112. Huwa kompitu tal-qorti nazzjonali li tag?mel din l-evalwazzjoni.

1 Lingwa ori?inali: il-?ermani?.

2 Ara, pere?empju, is-sentenzi tal?20 ta’ ?unju 1991, Polysar Investments Netherlands (C?60/90, EU:C:1991:268), tal?14 ta’ Novembru 2000, Floridienne u Berginvest (C?142/99, EU:C:2000:623), tas?27 ta’ Settembru 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495), tas?6 ta’ Settembru 2012, Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557), u tas?16 ta’ Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C?108/14 u C?109/14, EU:C:2015:496) kif ukoll, re?entement, il-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?a Ryanair (C?249/17, EU:C:2018:301).

3 G?all-finijiet ta’ din il-kaw?a, g?andu jsir riferiment, b’mod partikolari, g?as-sentenza tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665).

4 Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1).

5 Skont ?urisprudenza stabbilita, din tikkostitwixxi attività ekonomika; ara s-sentenzi tas?27 ta’ Settembru 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punt 21), tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punti 30 u 31), u tas?16 ta’ Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C?108/14 u C?109/14, EU:C:2015:496, punt 21).

6 Ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat?22 ta’ Frar 2001, Abbey National (C?408/98, EU:C:2001:110, punt 32).

7 Sentenzi tas?16 ta’ Lulju 1992, Meilicke (C?83/91, EU:C:1992:332, punt 23), tat?22 ta’ Novembru 2005, Mangold (C?144/04, EU:C:2005:709, punti 34 u 37) u tal?21 ta’ Di?embru 2016, Tele2 Sverige u Watson *et* (C?203/15 u C?698/15, EU:C:2016:970, punt 130).

8 Sentenzi tal?20 ta’ ?unju 1991, Polysar Investments Netherlands (C?60/90, EU:C:1991:268, punt 17), tal?14 ta’ Novembru 2000, Floridienne u Berginvest (C?142/99, EU:C:2000:623, punt 17), u tas?16 ta’ Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C?108/14 u C?109/14, EU:C:2015:496, punt 20).

9 Sentenzi tal?20 ta’ ?unju 1991, Polysar Investments Netherlands (C?60/90, EU:C:1991:268, punt 14), tal?14 ta’ Novembru 2000, Floridienne u Berginvest (C?142/99, EU:C:2000:623, punt 17), tas?27 ta’ Settembru 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punt 19), u tas?16 ta’ Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C?108/14 u C?109/14, EU:C:2015:496, punt 20).

10 Sentenzi tas?27 ta’ Settembru 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punt 21), tas?6 ta’ Settembru 2012, Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557, punt 34), u tas?16 ta’ Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C?108/14 u C?109/14, EU:C:2015:496, punt 21).

11 Sentenza tal?5 ta’ Lulju 2018, Marle Participations (C?320/17, EU:C:2018:537, punt 35) – madankollu, f’dan ir-rigward huwa dubju? kemm il-kiri tal-proprjetà g?andu effettivament jitqies b?ala “intervent fil-?estjoni” ta’ kumpannija.

12 Sentenza tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punt 34).

13 Sentenzi tal?20 ta’ ?unju 1996, Wellcome Trust (C?155/94, EU:C:1996:243, punt 33), tat?3 ta’ Marzu 2005, Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, punti 22 sa 24), tas?26 ta’ Mejju 2005, Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:320, punt 19), u tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punt 34).

14 Ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tat?22 ta’ Frar 2001, Abbey National (C?408/98, EU:C:2001:110, punt 35), tad?29 ta’ April 2004, Faxworld (C?137/02, EU:C:2004:267, punt 39), u tat?3 ta’ Marzu 2005, Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, punti 23 u 24).

15 Sentenza tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punt 33).

16 Sentenza tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punt 32).

17 Sentenzi tat?22 ta’ Frar 2001, Abbey National (C?408/98, EU:C:2001:110, punt 35), tad?29 ta’ April 2004, Faxworld (C?137/02, EU:C:2004:267, punt 39), u tat?3 ta’ Marzu 2005, Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, punti 23 u 24).

18 Ara s-sentenzi tat?12 ta’ Jannar 2006, Optigen *et* (C?354/03, C?355/03 u C?484/03, EU:C:2006:16, punt 44), tas?6 ta’ Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C?439/04 u C?440/04, EU:C:2006:446, punt 41), u tas?16 ta’ Di?embru 2010, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, punt 28).

19 Sentenzi tas?6 ta’ April 1995, BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, punt 24), tat?8 ta’ ?unju 2000, Midland Bank (C?98/98, EU:C:2000:300, punt 20), tas?6 ta’ Settembru 2012, Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557, punt 38), u tat?22 ta’ Frar 2001, Abbey National (C?408/98, EU:C:2001:110, punt 25).

20 Sentenza tas?6 ta’ April 1995, BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, punt 35). L-e?istenza ta’ rabta diretta u immedjata g?adha trid ti?i mist?arr?a; ara l-punti 36 *et seq.* ta’ dawn il-konklu?jonijiet.

21 Sentenzi tas?6 ta’ April 1995, BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, punti 18 u 19), tat?8 ta’ ?unju 2000, Midland Bank (C?98/98, EU:C:2000:300, punt 20), tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punt 57).

22 Sentenzi tas?27 ta’ Settembru 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punt 31), tas?26 ta’ Mejju 2005, Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:320, punt 35), tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punt 57) u tas?17 ta’ Ottubru 2013, Iberdrola *et* (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 u C?640/11, EU:C:2013:660, punt 28).

23 Sentenzi tas?27 ta’ Settembru 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punt 33), tas?26 ta’ Mejju 2005, Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:320, punt 37), tas?6 ta’ Settembru 2012, Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557, punt 37) u tas?17 ta’ Ottubru 2013, Iberdrola *et* (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 u C?640/11, EU:C:2013:660, punt 29).

24 L-Artikolu 169 tad-Direttiva tal-VAT jirregola xi e??ezzjonijiet.

25 Sentenzi tas?6 ta’ April 1995, BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, punt 28), tal?14 ta’ Settembru 2006, Wollny (C?72/05, EU:C:2006:573, punt 20), tat?12 ta’ Frar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88, punt 28), tat?13 ta’ Marzu 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punt 30), u tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punt 59), kif ukoll il-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?i mag?quda Iberdrola u Gas Natural (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 u C?640/11, EU:C:2013:191,

punt 37).

26 Sentenzi tat?13 ta’ Di?embru 2001, CSC Financial Services (C?235/00, EU:C:2001:696, punt 33), u tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punt 48).

27 Ara l-punt 26 ta’ dawn il-konklu?jonijiet.

28 Ara, f’dan ir-rigward, il-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?i mag?quda Iberdrola u Gas Natural (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 u C?640/11, EU:C:2013:191, punti 36 u 37).

29 Sentenzi tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punt 62) kif ukoll tat?30 ta’ Mejju 2013, X (C?651/11, EU:C:2013:346, punt 56).

30 Ara s-sentenzi tad?29 ta’ Novembru 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, punt 27) u tat?22 ta’ Ottubru 2015, Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, punt 20).

31 Ara s-sentenza tas?17 ta’ Ottubru 2013, Iberdrola *et* (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 u C?640/11, EU:C:2013:660, punt 29).

32 Sentenza tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punti 63 u 73).

33 Ara, f’dan ir-rigward, il-konklu?jonijiet tieg?i fil-kaw?i mag?quda Iberdrola u Gas Natural (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 u C?640/11, EU:C:2013:191, punti 36 u 37).

34 Sentenza tad?29 ta’ Ottubru 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punt 60).

35 Ara, f’dan ir-rigward, il-konklu?jonijiet estensivi tieg?i fil-kaw?i mag?quda Iberdrola u Gas Natural (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 u C?640/11, EU:C:2013:191, punti 25 sa 31).

36 Sentenza tat?22 ta’ Ottubru 2015, Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, punt 29).

37 Skont il-?urisprudenza, kumpanniji finanzjarji purament holding ma g?andhomx jitqiesu b?ala persuni taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT; ara s-sentenzi tal?20 ta’ ?unju 1991, Polysar Investments Netherlands (C?60/90, EU:C:1991:268, punt 17), tal?14 ta’ Novembru 2000, Floridienne u Berginvest (C?142/99, EU:C:2000:623, punt 17), u tas?16 ta’ Lulju 2015, Larentia + Minerva u Marenave Schiffahrt (C?108/14 u C?109/14, EU:C:2015:496, punt 20), kif ukoll il-punt 24 ta’ dawn il-konklu?jonijiet.