Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (L-Ewwel Awla)

13 ta’ Di?embru 2012 (*)

“Tassazzjoni – Sitt Direttiva tal-VAT – De?i?joni 2004/290/KE – Applikazzjoni minn Stat Membru ta’ mi?ura ta’ deroga – Awtorizzazzjoni – Artikolu 2(1) – Kun?ett ta’ ?xog?lijiet ta’ kostruzzjoni’ – Interpretazzjoni – Inklu?joni tal-provvisti ta’ o??etti – Possibbiltà li din id-deroga ti?i applikata parzjalment – Restrizzjonijiet”

Fil-Kaw?a C-395/11,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-?ermanja), permezz ta’ de?i?joni tat-30 ta’ ?unju 2011, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fis-27 ta’ Lulju 2011, fil-pro?edura

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

vs

Finanzamt Lüdenscheid,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Tizzano, President tal-Awla, M. Ileši?, E. Levits, M. Safjan u M. Berger (Relatur), Im?allfin,

Avukat ?enerali: P. Mengozzi,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?all-Gvern ?ermani?, minn T. Henze u K. Petersen, b?ala a?enti,

– g?all-Gvern Finlandi?, minn H. Leppo, b?ala a?ent,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn F. Erlbacher u C. Soulay, b?ala a?enti,

wara li semg?et il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali, ippre?entati fis-seduta tat-12 ta’ Settembru 2012,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni tal-Kunsill 2004/290/KE, tat-30 ta’ Marzu 2004, li tawtorizza lill-?ermanja tapplika mi?ura li tidderoga mill-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? (?U L 94, p. 59).

2 Din it-talba ?iet ippre?entata fil-kuntest ta’ kaw?a bejn BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (iktar ’il quddiem, “BLV” jew ir-“rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali”) u l-Finanzamt Lüdenscheid (iktar ’il

quddiem, il-“Finanzamt”) dwar taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar ’il quddiem, il-“VAT”) imposta fuq BLV, min?abba l-kostruzzjoni ta’ bini g?al din tal-a??ar minn impri?a o?ra.

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 It-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta’ April 1967, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Struttura u pro?eduri g?all-applikazzjoni tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (?U L 71, p. 1303), li ma hijiex applikabbli f’dan il-ka? *ratione temporis*, kienet tipprovdi fl-Artikolu 5(1) u(2)(e) tag?ha:

“1. Jitqies b?ala kunsinna ta’ o??ett, it-trasferiment tal-poter li wie?ed jiddisponi minn o??ett b?ala l-propjetarju tieg?u.

2. Dawn li ?ejjin g?andhom ukoll jitqiesu b?ala provvisti skont it-tifsira tal-paragrafu 1:

[...]

e) il-kunsinna ta’ xog?ol fuq proprjetà immobbli, inklu? dik fejn proprjetà mobbli hija inkorporata f’proprjetà immobbli.

[...]” [traduzzjoni mhux uffi?jali]

Is-Sitt Direttiva tal-VAT

4 Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta’ Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta’ stima (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p.23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/7/KE, tal-20 ta’ Jannar 2004 (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 2, p. 7, iktar ’il quddiem is-“Sitt Direttiva tal-VAT”), tipprovdi fl-Artikolu 5(1) u (5) tag?ha:

“1. Jitqies b?ala kunsinna ta’ o??ett, it-trasferiment tal-poter li wie?ed jiddisponi minn o??ett b?ala l-propjetarju tieg?u.

[...]

5. L-Istati Membri jistg?u jikkunsidraw li jag?tu ?ertu xog?olijiet ta’ kostruzzjoni [xog?lijiet fuq proprjetà immobbli] biex ikunu provvisti fis-sens ta’ paragrafu 1.”

5 L-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jipprovdi:

“?Provvista tas-servizzi’ tfisser kull operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta’ o??etti skond it-tifsira ta’ l-Artikolu 5.”

6 Skont l-ewwel sentenza tal-Artikolu 21(1)(a) ta’ din id-direttiva:

“1. Li ?ejjin g?andhom ikunu responsabbli biex i?allsu l-”[VAT]:

1. ta?t is-sistema interna:

a) persuni taxxabbli li jag?mlu kunsinna ta’ o??etti jew provvista ta’ servizzi taxxabbli [...].”

7 L-Artikolu 27.1 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

“1. Il-Kunsill, ja?ixxi b’mod unanimu fuq proposta mill-Kummissjoni, jista’ jawtorizza kwalunwe Stat Membru biex jintrodu?i mi?uri spe?jali g?al deroga mid-disposizzjonijiet ta’ din id-Direttiva, biex tissimplifika l-pro?edura g?all-?bir tat-taxxa jew biex i?ommu ?ertu tipi ta’ eva?joni tat-taxxa jew evitar. [...]”

Id-De?i?joni 2004/290

8 Il-premessa 2 tad-De?i?joni 2004/290 hija miktuba kif ?ej:

“Fis-settur tal-kumpanniji tal-kostruzzjoni u tal-kumpanniji tat-tindif ta’ immobbli ?ie rre?istrat telf kunsiderevoli ta’ VAT peress li l-VAT, minkejja li ?iet fatturata b’mod korrett, ma kinitx ti?i m?allsa lill-awtoritajiet fiskali u r-ri?evitur kien je?er?ita d-dritt tat-tnaqqis. L-operaturi li ma osservawx l-obbligi tag?hom ma setg?ux ji?u identifikati jew l-identifikazzjoni tag?hom saret tard wisq sabiex ti?i mi?bura l-VAT mitlufa. Dawn il-ka?ijiet ?diedu tant li kienu me?tie?a mi?uri regolatorji. Ir-responsabbiltà prevista tar-ri?evitur g?all-?las tal-VAT tikkon?erna biss l-impri?i li jistg?u je?er?itaw id-dritt tag?hom tat-tnaqqis u ma tapplikax g?all-individwi. Hija limitata g?al ?ew? oqsma spe?ifi?i, fejn it-telf ta’ VAT di?à jkun la?aq livell li ma jistax ji?i ttollerat. [...]” [traduzzjoni mhux uffi?jali]

9 Skont il-premessa 4 ta’ din id-de?i?joni:

“Il-mi?ura ta’ deroga ma taffettwax l-ammont tal-VAT dovut fl-istadju tal-konsum finali u ma g?andha l-ebda impatt negattiv fuq ir-ri?orsi proprji tal-Komunitajiet li ?ejjin mill-VAT [...]” [traduzzjoni mhux uffi?jali]

10 L-Artikolu 1 tal-imsemmija de?i?joni jipprovdi:

“B’deroga mill-Artikolu 21(1)(a) [tas-Sitt] Direttiva [...], ir-Repubblika Federali tal-?ermanja hija awtorizzata li tindika, b’effett mill-1 ta’ April 2004, ir-ri?evituri ta’ provvisti ta’ o??etti u servizzi skont l-Artikolu 2 ta’ din id-de?i?joni, b?ala responsabbli g?all-?las tal-[VAT]” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

11 Skont l-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290:

“Ir-ri?evitur ta’ provvisti ta’ o??etti jew servizzi jista’ ji?i indikat b?ala l-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT fil-ka?ijiet li ?ejjin:

1) jekk is-servizzi ta’ tindif ta’ proprjetajiet immobbli ji?u pprovduti lil persuna taxxabbli, ?lief fil-ka? fejn ir-ri?evitur tal-provvista jikri esklu?ivament mhux aktar minn ?ew? residenzi, ji?ifieri fejn ix-xog?lijiet ta’ kostruzzjoni ji?u pprovduti lil persuna taxxabbli”. [traduzzjoni mhux uffi?jali]

Id-dritt ?ermani?

12 L-Artikolu 3(4) tal-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg? (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386), fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali (iktar ’il quddiem, l-“UStG”), jipprovdi:

“Jekk l-imprenditur ikun ?ie nkarigat bix-xog?ol jew bl-ippro?essar ta’ o??ett u g?al dan l-iskop ju?a materjal li jkun akkwista wa?du, din it-tran?azzjoni g?andha tkun ikkunsidrata b?ala provvista ta’ o??etti (provvista ta’ xog?ol) jekk il-materjali ma jkunux biss komponent jew element a??essorju ie?or. Dan jg?odd ukoll meta l-o??etti ji?u inkorporati mal-art. [...]”

13 L-Artikolu 13b(1)(4), u t-tieni sentenza tal-Artikolu 13b(2) tal-UStG huma bba?ati fuq id-De?i?joni 2004/290 u jipprovdu:

“1. G?at-tran?azzjonijiet taxxabbli li ?ejjin, il-[VAT] g?andha tit?allas mal-?ru? tal-fattura, u mhux aktar tard mill-a??ar tax-xahar wara t-twettiq tal-provvista:

[...]

4) il-provvisti li jiddependu fuq kuntratti ta’ appalt jew ta’ tip ie?or li jkunu funzjonali g?all-bini, tiswija u ristrutturazzjoni, alterazzjonijiet jew demolizzjoni ta’ bini, bl-e??ezzjoni tas-servizzi ta’ ppjanar jew ta’ supervi?joni. [...]

2. [...] Fil-ka?ijiet ikkontemplati fl-ewwel sentenza tal-punt 4 tal-ewwel sentenza tas-subparagrafu (1), ir-ri?evitur tal-provvista huwa obbligat i?allas it-taxxa f’ka? li jkun imprenditur li jag?mel provvisti skont l-ewwel sentenza tal-punt 4 tal-ewwel sentenza tas-subparagrafu (1), tal-UStG. [...]”

Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

14 BLV hija impri?a li twettaq attivitajiet ta’ akkwist, provvediment ta’ infrastruttura ba?ika u bini ta’ artijiet. Hija “persuna taxxabbli” fis-sens tal-Artikolu 4 tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

15 F’Settembru tal-2004, BLV inkarigat lil Rolf & Co. oHG (iktar ’il quddiem, “Rolf & Co.”) sabiex ittella’ bini kollettiv g?al skopijiet ta’ abitazzjoni mag?mul minn sitt appartamenti g?al prezz stabbilit. G?al dan ix-xog?ol, Rolf & Co. ?ar?et, fis-17 ta’ Novembru 2005, fattura finali ming?ajr ma indikat il-VAT, u semmiet lil BLV b?ala l-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa peress li kienet ir-ri?evitur tal-operazzjoni.

16 G?all-ewwel, BLV iddikjarat quddiem l-awtoritajiet fiskali li, g?al din l-operazzjoni mwettqa fis-sena 2005, hija kienet il-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT. Madankollu, sussegwentement, hija sostniet li l-kundizzjonijiet g?all-?olqien ta’ dejn fiskali ma kinux sodisfatti fir-rigward tag?ha, peress li r-Repubblika Federali tal-?ermanja ma hijiex awtorizzata, skont id-dritt tal-Unjoni, sabiex tipprovdi li ma huwiex dak li jag?mel il-provvista, i?da r-ri?evitur, ta’ operazzjoni b?al dik inkwistjoni f’din il-kaw?a li huwa l-persuna taxxabbli. Min-na?a l-o?ra, il-Finanzamt ma qabilx ma’ din il-po?izzjoni, i?da qies li BLV kienet fil-fatt responsabbli g?all-?las tal-VAT. BLV ressqet din il-kwistjoni quddiem il-qrati amministrattivi.

17 Il-Finanzamt, konvenut fil-kaw?a prin?ipali, iqis li r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali hija responsabbli g?all-?las tal-VAT skont il-punt 4 tal-ewwel sentenza tal-Artikolu 13b(1), u t-tieni sentenza tal-Artikolu 13b(2) tal-UStG. Fil-kuntest ta’ din il-kaw?a, il-Bundesfinanzhof tqis li s-soluzzjoni tal-kaw?a tiddependi fuq l-interpretazzjoni li g?andha ting?ata g?ad-De?i?joni 2004/290.

18 F’dawn i?-?irkustanzi, il-Bundesfinanzhof idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) Apparti s-servizzi, il-kun?ett ta’ xog?ol ta’ kostruzzjoni, kif mifhum fl-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290 [...], jinkludi wkoll il-provvisti ta’ beni?

2) Fil-ka? li l-awtorizzazzjoni li [r-ri?evitur] tal-operazzjoni jitqies taxxabbli tkopri wkoll il-provvisti:

L-Istat Membru destinatarju tad-de?i?joni jista’ je?er?ita l-awtorizzazzjoni biss b’mod parzjali g?al ?erti kategoriji (b?alma huma d-diversi tipi ta’ xog?ol ta’ kostruzzjoni) u g?all-operazzjonijiet ipprovduti lil ?erti [ri?evituri]?

3) Fil-ka? li l-Istat Membru jista’ jistabbilixxi kategoriji: l-Istat Membru huwa su??ett g?al restrizzjonijiet meta jistabbilixxi dawn il-kategoriji?

4) Fil-ka? li l-Istat Membru ma jistax jistabbilixxi kategoriji, b’mod ?enerali (it-tieni domanda) jew min?abba r-restrizzjonijiet li ma jkunx osserva (it-tielet domanda):

a) Xi jkunu l-konsegwenzi ?uridi?i tal-istabbiliment illegali ta’ kategoriji?

b) L-istabbiliment illegali ta’ kategoriji g?andu l-effett li jimpedixxi l-applikazzjoni tad-dispo?izzjoni nazzjonali fl-intier tag?ha jew biss g?all-benefi??ju ta’ ?erti persuni taxxabbli?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

19 Bl-ewwel domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290 g?andux ji?i interpretat fis-sens li l-kun?ett ta’ “xog?lijiet ta’ kostruzzjoni” li jinsab f’din id-dispo?izzjoni jinkludix, minbarra l-operazzjonijiet meqjusa b?ala provvisti ta’ servizzi, kif iddefiniti fl-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva, ukoll dawk li jikkostitwixxu provvisti ta’ o??etti fis-sens tal-Artikolu 5(1) ta’ din id-direttiva.

20 Fil-fatt, il-qorti tar-rinviju tqis li, jekk id-De?i?joni 2004/290 kienet tawtorizza lir-Repubblika Federali tal-?ermanja sabiex tindika lir-ri?evitur tal-operazzjoni b?ala l-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT (sistema msej?a ta’ “inver?joni tal-?las”) g?ax-xog?lijiet ta’ konstruzzjoni biss meta dawn ikunu fil-forma ta’ servizzi u mhux jekk ikunu kunsinni, BLV ?ertament tkun responsabbli g?all-?las tal-VAT skont l-Artikolu 13b tal-UStG, i?da mhux skont id-De?i?joni 2004/290.

21 F’dan ir-rigward, g?andu ji?i mfakkar, qabel kollox, li d-De?i?joni 2004/290 ma tinkludi l-ebda definizzjoni tal-kun?ett ta’ “xog?lijiet ta’ kostruzzjoni”.

22 Barra minn hekk, g?andu ji?i kkonstatat li l-ebda ver?joni lingwistika, ?lief dik ?ermani?a, tas-Sitt Direttiva tal-VAT, li g?aliha jirreferi l-Artikolu 1 tad-De?i?joni 2004/290, ma ssemmi l-kun?ett ta’ “xog?lijiet ta’ kostruzzjoni”. Fil-fatt, is-Sitt Direttiva tal-VAT, fost l-o?rajn fl-Artikolu 5(5) tag?ha, issemmi biss ix-“xog?lijiet fuq proprjetà immobbli”.

23 Madankollu, anki jekk jing?ad li l-kun?ett ta’ “xog?lijiet fuq proprjetà immobbli” li jinsab fis-Sitt Direttiva tal-VAT g?andu elementi komuni mal-kun?ett ta’ “xog?lijiet ta’ kostruzzjoni” u?at fid-De?i?joni 2004/290, dan l-ewwel kun?ett lanqas ma kien iddefinit fis-Sitt Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, huwa minnu, it-Tieni Direttiva 67/228 kellha definizzjoni, b’mod indikattiv, ta’ “xog?lijiet fuq proprjetà immobbli” fl-Artikolu 5(2)(e) tag?ha, moqri flimkien mal-punt 5 tal-Anness A tal-imsemmija direttiva, u kienet tipprovdi, b’mod espli?itu, li dawn ix-xog?lijiet kienu “meqjusa b?ala provvista”. Madankollu, f’dak li jikkon?erna s-Sitt Direttiva tal-VAT, tali definizzjoni ma te?istix.

24 G?aldaqstant, meta l-le?i?latur tal-Unjoni, filwaqt li bba?a ru?u fuq l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, u permezz tad-De?i?joni 2004/290, awtorizza lir-Repubblika Federali tal-?ermanja sabiex tipprovdi g?al mi?ura ta’ deroga fil-qasam tal-VAT f’dak li jikkon?erna, b’mod partikolari, ix-“xog?lijiet ta’ kostruzzjoni”, huwa ma rreferiex g?al kun?ett pre-e?istenti u definit bi?-?ar f’dan il-qasam tad-dritt tal-Unjoni.

25 Skont ?urisprudenza stabbilita, fin-nuqqas ta’ kwalunkwe definizzjoni tal-kun?ett ta’ “xog?lijiet ta’ kostruzzjoni”, l-istabbiliment tat-tifsira u tal-portata ta’ dawn it-termini g?andu jsir fid-dawl tal-kuntest ?enerali li fih huma u?ati u b’mod konformi mas-sens normali tag?hom fil-lingwa?? ta’ kuljum (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tal-4 ta’ Mejju 2006, Massachusetts Institute of Technology, C-431/04, ?abra p. I-4089, punt 17 u l-?urisprudenza ??itata). Barra minn hekk, fl-interpretazzjoni ta’ dispo?izzjoni tad-dritt tal-Unjoni, g?andhom jittie?du inkunsiderazzjoni l-g?anijiet tal-le?i?lazzjoni inkwistjoni u tal-effettività tag?ha (ara, f’dan is-sens, b’mod partikolari, is-sentenza tad-29 ta’ Jannar 2009, Petrosian, C-19/08, ?abra p. I-495, punt 34 u l-?urisprudenza ??itata).

26 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tas-sens normali tal-kun?ett ta’ “xog?lijiet ta’ kostruzzjoni” fil-lingwa?? ta’ kuljum, g?andu ji?i kkonstatat li operazzjonijiet b?al dawk fil-kaw?a prin?ipali, ji?ifieri, b’mod partikolari, il-kostruzzjoni ta’ bini, jaqg?u ming?ajr dubju ta?t dan il-kun?ett. G?al dan l-g?an, hija irrilevanti mhux biss il-kwistjoni dwar jekk l-impri?a li twettaq din il-kostruzzjoni hijiex il-proprjetarja tas-superfi?i mibnija, jew tal-materjal u?at, i?da wkoll il-kwistjoni dwar jekk l-operazzjoni kkon?ernata g?andhiex ti?i kklassifikata b?ala “provvista ta’ servizzi” jew b?ala “kunsinna ta’ o??etti”.

27 F’dak li jirrigwarda, fit-tieni lok, il-kuntest ?enerali u l-g?anijiet tal-le?i?lazzjoni inkwistjoni, id-De?i?joni 2004/290 tosserva, fil-premessa 2 tag?ha, li, fil-?ermanja, “[f]is-settur tal-kumpanniji tal-kostruzzjoni [...] ?ie rre?istrat telf konsiderevoli ta’ VAT peress li l-VAT, minkejja li ?iet fatturata b’mod korrett, ma kinitx ti?i m?allsa lill-awtoritajiet fiskali u r-ri?evitur kien je?er?ita d-dritt tat-tnaqqis. [...] Dawn il-ka?ijiet ?diedu tant li kienu me?tie?a mi?uri regolatorji”. Barra minn hekk, skont l-Artikolu 1 ta’ din id-de?i?joni, “ir-Repubblika Federali tal-?ermanja hija awtorizzata li tindika [...] ir-ri?evituri ta’ provvisti ta’ o??etti u servizzi skont l-Artikolu 2 ta’ din id-de?i?joni, b?ala responsabbli g?all-?las tal-[VAT]”.

28 Tali interpretazzjoni stretta tal-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290, li jipprovdi li “[i]r-ri?evitur ta’ provvisti ta’ o??etti jew servizzi jista’ ji?i indikat b?ala l-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT [...] fejn ix-xog?lijiet ta’ kostruzzjoni ji?u pprovduti lil persuna taxxabbli”, fis-sens li din id-dispo?izzjoni ma tinkludix il-provvisti ta’ o??etti, kif iddefiniti fl-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, tmur bi?-?ar kontra l-g?an tal-imsemmi Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290.

29 Barra minn hekk, huwa stabbilit li l-klassifikazzjoni ta’ operazzjoni spe?ifika b?ala “kunsinna ta’ o??etti” jew b?ala “provvista ta’ servizzi” tikkostitwixxi evalwazzjoni kumplessa li g?andha tkun ibba?ata, b?ala regola ?enerali, kif jenfasizza l-Avukat ?enerali fil-punti 30 *et seq* tal-konklu?jonijiet, fuq e?ami individwali (ara wkoll, f’dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta’ Marzu 2011, Bog *et*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 u C-502/09, ?abra p. I-1457, punti 61 *et seq*).

30 F’dan il-kuntest, xejn ma juri li l-le?i?latur tal-Unjoni, meta adotta l-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290, xtaq jillimita l-applikazzjoni ta’ din id-dispo?izzjoni biss g?all-ka?ijiet fejn din l-evalwazzjoni kumplessa twassal, finalment, g?ar-ri?ultat li l-operazzjoni inkwistjoni g?andha ti?i kklassifikata b?ala “provvista ta’ servizzi”.

31 Minbarra dan, il-klassifikazzjoni tal-operazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma hijiex rilevanti mill-aspett tat-twettiq tal-g?an tad-De?i?joni 2004/290, peress li r-riskju ta’ “telf konsiderevoli ta’ VAT” huwa identiku fil-ka? fejn din l-operazzjoni ti?i kklassifikata b?ala “provvista ta’ servizzi” u fil-ka?ijiet fejn hija titqies b?ala “kunsinna”.

32 Dak kollu li ntqal jikkorrobora interpretazzjoni fis-sens li l-kun?ett ta' "xog?lijiet ta' kostruzzjoni" li jinsab fl-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290 jinkludi mhux biss il-provvisti ta' servizzi, imma wkoll il-kunsinni ta' o??etti.

33 Din il-konklu?joni ma tistax ti?i kkontestata bil-fatt li din id-dispo?izzjoni, inkwantu deroga mir-regola ?enerali prevista fl-ewwel sentenza tal-Artikolu 21(1)(a) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, g?andha ti?i interpretata b'mod strett. Fil-fatt, jekk minn ?urisprudenza stabbilita jirri?ulta li, fil-qasam tal-VAT, id-dispo?izzjonijiet li g?andhom in-natura ta' deroga minn prin?ipju g?andhom ji?u interpretati b'tali mod, xorta g?andha ting?ata attenzjoni li din id-deroga ma titne??ilhiex l-effettività tag?ha (sentenzi Bog *et*, i??itata iktar 'il fuq, punt 84 u l-?urisprudenza ??itata, kif ukoll, f'dan is-sens, tal-10 ta' Marzu 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, ?abra p. I-1509, punt 20 u l-?urisprudenza ??itata).

34 G?andu ji?i kkonstatat li esklu?joni tal-kunsinni ta' o??etti mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290 g?andha mnejn tqieg?ed f'dubju l-effettività ta' din id-dispo?izzjoni. Fil-fatt, din l-interpretazzjoni g?andha b?ala konsegwenza li, b'mod partikolari, il-kostruzzjoni ta' bini tista' ti?i esklu?a mill-applikazzjoni tal-mi?ura ta' deroga awtorizzata permezz tad-De?i?joni 2004/290. Issa, din l-operazzjoni hija naturalment parti mix-"xog?lijiet ta' kostruzzjoni" u tirrappre?enta kategorija ta' operazzjonijiet li tikkostitwixxi, kif jenfasizza ?ustament il-Gvern ?ermani? fl-osservazzjonijiet tieg?u, parti kinsiderevoli mill-operazzjonijiet inkwistjoni.

35 G?aldaqstant, ir-risposta g?all-ewwel domanda g?andha tkun li l-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290 g?andu ji?i interpretat fis-sens li l-kun?ett ta' "xog?lijiet ta' kostruzzjoni" li jinsab f'din id-dispo?izzjoni jinkludi, minbarra l-operazzjonijiet ikkunsidrati b?ala provvisti ta' servizzi, kif iddefiniti fl-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva, ukoll dawk li jikkostitwixxu kunsinni ta' o??etti fis-sens tal-Artikolu 5(1) ta' din id-direttiva.

Fuq it-tieni u t-tielet domanda

36 Bit-tieni u t-tielet domanda, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-De?i?joni 2004/290 g?andhiex ti?i interpretata fis-sens li r-Repubblika Federali tal-?ermanja tista' te?er?ita l-awtorizzazzjoni mog?tija permezz ta' din id-de?i?joni, parzjalment g?al ?erti kategoriji, b?al diversi tipi ta' xog?lijiet ta' kostruzzjoni, u g?all-operazzjonijiet imwettqa favur ?erti ri?evituri, u jekk dan l-Istat Membru huwiex, eventwalment, su??ett g?al restrizzjonijiet fl-istabbiliment ta' tali kategoriji.

37 G?aldaqstant, din il-qorti tistaqsi jekk, fil-ka? li jing?ad li d-De?i?joni 2004/290 ippermettiet lir-Repubblika Federali tal-?ermanja sabiex tindika r-ri?evitur b?ala persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT meta l-operazzjoni kienet tirrigwarda kunsinni marbuta ma' xog?lijiet ta' kostruzzjoni, dan l-Istat Membru kienx marbut, skont l-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290, li jag?mel din l-indikazzjoni g?all-operazzjonijiet kollha marbuta ma' dawn il-kunsinni u, g?aldaqstant, ma' kunsinni favur il-persuni taxxabbli kollha.

38 Fil-fatt, minn na?a, l-Artikolu 13b tal-UStG jindika r-ri?evitur b?ala persuna taxxabbli mhux g?all-kunsinni kollha inkwistjoni, imma biss g?all-kunsinni ta' xog?ol fis-sens tal-Artikolu 3(4) tal-UStG u, min-na?a l-o?ra, huma biss il-persuni taxxabbli li jipprovdu huma nfushom xog?lijiet ta' "kostruzzjoni" li, skont il-le?i?lazzjoni ?ermani?a, huma responsabbli g?all-?las tal-VAT, u mhux ir-ri?evituri kollha ta' dawn l-operazzjonijiet.

39 Minbarra dan, il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja jekk, fil-ka? li jing?ad li l-Istat Membru kkon?ernat jista' jistabbilixxi kategoriji, huwiex su??ett g?al restrizzjonijiet, b'mod partikolari f'dak li jikkon?erna l-osservanza, minn dan l-Istat Membru, tal-prin?ipju ta' ?ertezza

legali.

40 F’dan ir-rigward, g?andha ti?i mfakkra l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja li tipprovdi li l-mi?uri ta’ deroga msemmija fl-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva, awtorizzati, b’mod partikolari, “sabiex [...] ti?i evitata l-frodi fiskali”, g?andhom ji?u interpretati b’mod strett u g?andhom barra minn hekk ikunu me?tie?a u xierqa g?at-twettiq tal-g?an spe?ifiku li huma g?andhom u jaffettwaw mill-inqas l-g?anijiet u l-prin?ipju tas-Sitt Direttiva (ara s-sentenza tas-27 ta’ Jannar 2011, Vandoorne, C-489/09, ?abra p. I-225, punt 27 u l-?urisprudenza ??itata).

41 Minbarra dan, u kif il-Qorti tal-?ustizzja di?à kellha l-opportunità li tispe?ifika f’kuntest ie?or, il-limitazzjoni tal-applikazzjoni ta’ e??ezzjoni minn regola ?enerali fil-qasam tal-VAT g?al aspetti konkreti u spe?ifi?i hija koerenti mal-prin?ipju li l-e?enzjonijiet jew id-derogi g?andhom ji?u interpretati b’mod strett (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta’ Mejju 2003, Il-Kummissjoni vs Franza, C-384/01, ?abra p. I-4395, punt 28), sakemm ji?i osservat il-prin?ipju tan-newtralità fiskali inerenti fis-sistema komunti tal-VAT (sentenza tat-3 ta’ April 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, ?abra p. I-1817, punt 43, kif ukoll, f’dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta’ Mejju 2010, Il-Kummissjoni vs Franza, C-94/09, ?abra p. I-4261, punt 30).

42 Din il-?urisprudenza, li tirrigwarda hija wkoll il-possibbiltà mog?tija lill-Istati Membri li jidderogaw, b’mod e??ezzjonali, minn regola ?enerali fil-qasam tal-VAT, ji?ifieri l-prin?ipju tal-applikazzjoni tal-istess rata ta’ VAT g?all-kunsinni ta’ o??etti u l-provvisti ta’ servizzi kollha, tista’ ti?i applikata f’kaw?a b?al dik prin?ipali. G?aldaqstant, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja setg?et sempli?ement te?er?ita, b’mod validu, l-awtorizzazzjoni b’mod parzjali g?al ?erti kategoriji, b?al diversi tipi ta’ xog?lijiet ta’ kostruzzjoni, u g?all-operazzjonijiet ipprovduti lil ?erti ri?evituri, sakemm, madankollu, ji?i osservat il-prin?ipju tan-newtralità fiskali kif ukoll, sa fejn l-Istat Membru kkon?ernat ikun implementa d-dritt tal-Unjoni, tal-prin?ipji ?enerali ta’ dan id-dritt.

43 F’dan ir-rigward, fl-ewwel lok, g?andu ji?i mfakkar li, kif tenfasizza d-De?i?joni 2004/290 fil-premessa 4 tag?ha, din kienet tawtorizza lir-Repubblika Federali tal-?ermanja sabiex tipprovdi g?al mi?ura ta’ deroga li ma kinitx taffettwa l-ammont tal-VAT dovut fl-istadju tal-konsum finali u ma kellhiex effetti negattivi fuq ir-ri?orsi proprji tal-Unjoni li ?ejjin mill-VAT. Fir-rigward tal-mi?uri adottati konkretament abba?i ta’ din, l-applikazzjoni tag?hom kienet limitata g?all-ka?ijiet fejn ir-ri?evitur tal-operazzjonijiet inkwistjoni jkun huwa nnifsu persuna taxxabbli fis-sens tas-Sitt Direttiva tal-VAT fis-settur tal-kostruzzjoni, li jkollu g?aldaqstant id-dritt li jnaqqas it-taxxa tal-input im?allsa dovuta jew li jitlob, eventwalment, il-?las lura ta’ din it-taxxa. G?aldaqstant, minbarra l-fatt li dawn il-mi?uri ma kellhom l-ebda effett fuq il-VAT dovuta fl-istadju tal-konsum finali, huma lanqas ma kellhom b?ala effett li jo?olqu pi? finanzjarju fuq il-persuni kkon?ernati direttament minnhom. G?aldaqstant ma jidhirx li l-le?i?lazzjoni ?ermani?a inkwistjoni kkaw?at ksur tal-prin?ipju ta’ newtralità fiskali inerenti fis-sistema komuni tal-VAT.

44 Fit-tieni lok, f’dak li jikkon?erna l-osservanza, mir-Repubblika Federali tal-?ermanja, tal-prin?ipji ?enerali tad-dritt tal-Unjoni fl-istabbiliment ta’ kategoriji ta’ operazzjonijiet u ta’ ri?evituri li g?alihom hija applikabbli l-mi?ura inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, il-le?i?lazzjoni inkwistjoni tista’, mal-ewwel daqqa t’g?ajn, tqajjem dubji biss fid-dawl tal-prin?ipju ta’ proporzjonalità u dak ta’ ?ertezza legali.

45 Fir-rigward tal-prin?ipju ta’ proporzjonalità, g?andu ji?i kkonstatat li l-pro?ess ma jinkludi l-ebda element li jista’ jqieg?ed f’dubju l-proporzjonalità tal-mi?uri ta’ deroga adottati mir-Repubblika Federali tal-?ermanja abba?i tad-De?i?joni 2004/290. Kif ?ie mfakkar fil-punt 43 ta’ din is-sentenza, dawn il-mi?uri kienu sempli?ement, minn na?a, jipprovdu g?as-sistema ta’ inver?joni tal-?las g?al ?erti operazzjonijiet u ma kienu jikkaw?aw, b?ala regola ?enerali, l-ebda pi? finanzjarju fuq il-persuni kkon?ernati minn dawn il-mi?uri, filwaqt li kienu jippermettu, min-na?a l-o?ra, li ji?i

evitat it-telf kunsiderevoli ta' d?ul mill-VAT. Fin-nuqqas ta' ?irkustanzi spe?ifi?i o?rajn, li barra minn hekk ma jirri?ultawx mill-pro?ess, tali mi?ura ma tistax titqies b?ala sproporzjonata. Madankollu, il-qorti tar-rinviju g?andha tivverifika, jekk ikun il-ka?, l-e?istenza ta' tali ?irkustanzi spe?ifi?i o?rajn.

46 Fir-rigward tal-prin?ipju ta' ?ertezza legali, il-qorti tar-rinviju tosserva li l-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni jista' jkollha b?ala konsegwenza li l-persuni taxxabbli jesperjenzaw diffikultajiet fl-istabbiliment tal-persuna taxxabbli meta huma ma jkunux jafu s-sitwazzjoni tar-ri?evitur. Fil-fatt, fil-kuntest ta' xog?lijiet ta' kostruzzjoni, sabiex ir-ri?evitur tal-operazzjoni jkun il-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa, b'mod partikolari, mill-inqas 10 % mid-"d?ul mill-bejg? dinji" li dan tal-a??ar ikun kiseb matul is-sena pre?edenti g?andu jkun ?ej minn tali xog?lijiet. Issa, b?alma kien il-ka? fil-kaw?a prin?ipali, il-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa tista' tissupponi, inizjalment, li qab?et dan il-limitu qabel ma tinduna li dan ma kienx il-ka?.

47 F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar, qabel kollox, li, skont ?urisprudenza stabbilita, il-le?i?lazzjoni tal-Unjoni g?andha tkun ?erta u l-applikazzjoni tag?ha g?andha tkun prevedibbli g?all-partijiet f'kaw?a. Dan ir-rekwi?it essenzjali ta' ?ertezza legali japplika b'mod partikolarment strett meta inkwistjoni jkun hemm le?i?lazzjoni li tista' tinvolvi pi?ijiet finanzjarji, sabiex il-persuni interessati jkunu jistg?u jsiru jafu b'e?attezza l-portata tal-obbligi li din il-le?i?lazzjoni timponi fuqhom (sentenza tas-16 ta' Settembru 2008, Isle of Wight Council *et*, C-288/07, ?abra p. I-7203, punt 47 u l-?urisprudenza ??itata). Il-prin?ipju ta' ?ertezza legali japplika wkoll g?all-awtoritajiet nazzjonali kollha li huma responsabbli g?all-applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni (ara s-sentenza tas-17 ta' Lulju 2008, ASM Brescia, C-347/06, ?abra p. I-5641, punt 65 u l-?urisprudenza ??itata).

48 Fil-fatt, jekk il-le?i?lazzjoni inkwistjoni ?eneralment ma g?andhiex tendenza tinvolvi pi?ijiet finanzjarji fuq il-persuni taxxabbli fis-sens tas-sentenza Isle of Wight Council *et*, i??itata iktar 'il fuq, jibqa' l-fatt li, b?alma jista' jkun il-ka? f'kaw?a b?al dik prin?ipali, tali pi? finanzjarju jista' jirri?ulta mill-applikazzjoni tag?ha li ssir mill-awtoritajiet nazzjonali kompetenti jekk din l-applikazzjoni, mill-inqas b'mod tran?itorju, ma tippermettix lill-persuni taxxabbli kkon?ernati li jsiru jafu b'e?attezza l-portata tal-obbligi tag?hom fil-qasam tal-VAT.

49 G?aldaqstant il-qorti tar-rinviju g?andha tivverifika, filwaqt li tie?u inkunsiderazzjoni ?-?irkustanzi legali u fattwali kollha li huma rilevanti, jekk dan huwa l-ka? hawnhekk, u tadotta, eventwalment, il-mi?uri me?te?a sabiex tirrimedja l-konsegwenzi dannu?i ta' applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet inkwistjoni b?alma hija dik ta' ksur tal-prin?ipju ta' ?ertezza legali.

50 G?aldaqstant ir-risposta g?at-tieni u t-tielet domanda g?andha tkun li d-De?i?joni 2004/290 g?andha ti?i interpretata fis-sens li r-Repubblika Federali tal-?ermanja tista' sempli?ement te?er?ita l-awtorizzazzjoni mog?tija permezz ta' din id-de?i?joni parzjalment g?al ?erti kategoriji, b?al diversi tipi ta' xog?lijiet ta' kostruzzjoni, u g?all-operazzjonijiet imwettqa favur ?erti ri?evituri. Fl-istabbiliment ta' dawn il-kategoriji, dan l-Istat Membru g?andu josserva l-prin?ipju ta' newtralità fiskali kif ukoll il-prin?ipji ?enerali tad-dritt tal-Unjoni, fosthom b'mod partikolari dawk ta' proporzjonalità u ta' ?ertezza legali. Il-qorti tar-rinviju g?andha tivverifika, filwaqt li tie?u inkunsiderazzjoni ?-?irkustanzi legali u fattwali kollha li huma rilevanti, jekk dan huwa l-ka? fil-kaw?a prin?ipali, u tadotta, eventwalment, il-mi?uri me?te?a sabiex tirrimedja l-konsegwenzi dannu?i ta' applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet inkwistjoni li jiksru l-prin?ipji ta' proporzjonalità jew ta' ?ertezza legali.

Fuq ir-raba' domanda

51 Fid-dawl tar-risposta mog?tija g?at-tieni u t-tielet domanda, ma hemmx lok li ting?ata risposta g?ar-raba' domanda.

Fuq l-ispejje?

52 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (L-Ewwel Awla) taqta' u tidde?iedi:

1) **L-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni tal-Kunsill 2004/290/KE, tat-30 ta' Marzu 2004, li tawtorizza lill-?ermanja tapplika mi?ura li tidderoga mill-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg?, g?andha ti?i interpretata fis-sens li l-kun?ett ta' "xog?lijiet ta' kostruzzjoni" li jinsab f'din id-dispo?izzjoni jinkludi, minbarra l-operazzjonijiet ikkunsidrati b?ala provvisti ta' servizzi, kif iddefiniti fl-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud: ba?i uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/7/KE, tal-20 ta' Jannar 2004, ukoll dawk li jikkostitwixxu kunsinni ta' o??etti fis-sens tal-Artikolu 5(1) ta' din id-direttiva.**

2) **Id-De?i?joni 2004/290 g?andha ti?i interpretata fis-sens li r-Repubblika Federali tal-?ermanja tista' sempli?ement te?er?ita l-awtorizzazzjoni mog?tija permezz ta' din id-de?i?joni parzjalment g?al ?erti kategoriji, b?al diversi tipi ta' xog?lijiet ta' kostruzzjoni, u g?all-operazzjonijiet imwettqa favur ?erti ri?evituri. Fl-istabbiliment ta' dawn il-kategoriji, dan l-Istat Membru g?andu josserva l-prin?ipju ta' newtralità fiskali kif ukoll il-prin?ipji ?enerali tad-dritt tal-Unjoni, fosthom b'mod partikolari dawk ta' proporzjonalità u ta' ?ertezza legali. Il-qorti tar-rinviju g?andha tivverifika, filwaqt li tie?u inkunsiderazzjoni ?-?irkustanzi legali u fattwali kollha li huma rilevanti, jekk dan huwa l-ka? fil-kaw?a prin?ipali, u tadotta, eventwalment, il-mi?uri me?te?a sabiex tirrimedja l-konsegwenzi dannu?i ta' applikazzjoni tad-dispo?izzjonijiet inkwistjoni li jiksru l-prin?ipji ta' proporzjonalità jew ta' ?ertezza legali.**

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-?ermani?.