Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

PAOLO MENGOZZI

ippre?entati fil-11 ta’ Settembru 2012 (1)

Kaw?a C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

vs

Finanzamt Lüdenscheid

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (ir-Repubblika Federali tal-?ermanja)]

“Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur mi?jud – Dritt tal-Istat Membru, awtorizzat li japplika mi?ura ta’ deroga, li jag?mel u?u minnha b’mod parzjali – Kun?ett ta’ ?xog?lijiet ta’ kostruzzjoni’”

I – **Introduzzjoni**

1. Fil-pro?edimenti pre?enti l-Bundesfinanzhof tar-Repubblika Federali tal-?ermanja talbet lill-Qorti tal-?ustizzja biex tag?ti de?i?joni preliminari dwar l-interpretazzjoni 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 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? (2).

II – **Il-kuntest ?uridiku**

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

2. L-Artikolu 1 tad-De?i?joni 2004/290 jistabbilixxi li:

“B’deroga mill-Artikolu 21(1)(a) tad-Direttiva 77/388/KEE, kif ifformulat fl-Artikolu 28(g), 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].

3. L-Artikolu 2 tad-De?i?joni 2004/290 jipprovdi li:

“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;

2) jekk il-proprjetajiet immobbli ji?u pprovduti lil persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 13, Parti B, (g) u (h) u fil-ka? li l-fornitur ikun e?er?ita d-dritt li jintaxxa t-trasferiment” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

4. L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE (3) tal-Kunsill, 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, kien jipprovdi, fil-ver?joni applikabbli g?al dan il-ka?:

“Dawn li ?ejjin g?andhom ikunu so??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud:

“1. il-provvista ta’ o??etti u servizzi mag?mula bi ?las fit-territorju tal-pajji? minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali;

2. l-importazzjoni ta’ o??etti”.

5. L-Artikolu 5(1) u (5), tad-Direttiva 77/388 kien jistabbilixxi, fit-test rilevanti g?all-iskopijiet ta’ din id-de?i?joni, li:

“1. ‘Provvista ta’ o??etti’ tfisser it-trasferiment tad-dritt ta’ sid li jiddisponi minn proprjetà korporali.

[…].

5. L-Istati Membri jistg?u b?ala provvisti, skont it-tifsira tal-paragrafu 1, il- kunsinna ta’ ?erti xog?lijiet fuq proprjetà immobbli”.

6. L-Artikolu 6 tad-Direttiva 77/388 kien jipprovdi, fil-ver?joni applikabbli g?al dan il-ka?:

“Provvista ta’ servizzi

‘Provvista tas-servizzi’ tfisser kull operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta’ o??etti skont it-tifsira tal-Artikolu 5.

[…]”.

7. L-Artikolu 1(7) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/69/KE (4), tal-24 ta’ Lulju 2006, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward ta’ ?erti mi?uri li jissemplifikaw il-pro?edura g?all-impo?izzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u li jassistu fil-?lieda kontra l-eva?joni jew l-evitar tat-taxxa, u li t?assar ?erti de?i?jonijiet li jawtorizzaw mi?uri ta’ deroga, jistipula:

“(7) fl-Artikolu 21(1), fil-ver?joni misjuba fl-Artikolu 28g, g?andu jkun mi?jud il-punt segwenti:

‘(?) l-Istati Membri jistg?u jistabbilixxu li, g?all-attivitajiet li ?ejjin, il-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa tkun il-persuna li fir-rigward tag?ha ssir:

i) il-forniment ta’ xog?ol ta’ kostruzzjoni, inklu?i servizzi ta’ tiswijiet, tindif, manutenzjoni, alterazzjoni u demolizzjoni fir-rigward ta’ proprjetà immobbli, kif ukoll il-kunsinna ta’ xog?lijiet ta’ kostruzzjoni meqjusa b?ala forniment ta’ merkanzija skont l-Artikolu 5(5);

[…]”.

8. Skont l-Artikolu 199 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE (5), tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud:

“1. L-Istati Membri jistg?u jipprovdu li l-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT hija l-persuna taxxabbli li lilha jsiru l-fornimenti li ?ejjin:

(a) il-forniment ta’ xog?ol ta’ kostruzzjoni, inklu?i servizzi ta’ tiswijiet, tindif, manutenzjoni, alterazzjoni u demolizzjoni fir-rigward ta’ proprjetà immobbli, kif ukoll il-kunsinna ta’ xog?lijiet ta’ kostruzzjoni meqjusa b?ala forniment ta’ merkanzija skont l-Artikolu 14(3);

[…]”.

B – *Il-le?i?lazzjoni nazzjonali*

9. L-Artikolu 3(1), (4) u (9) tal-*Umsatzsteuergesetz* 2005 (il-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul mill-bejg?, mag?rufa b?ala l-“UStG”), jipprovdi:

“1. Provvisti ta’ impri?a huma servizzi li permezz tag?hom in-negozjant jew terz inkarigat minnu jag?ti lill-klijent jew terz inkarigat minnu l-kapa?ità li jittrasferixxi o??ett f’ismu stess (trasferiment ta’ setg?a sabiex ji?i ttrasferit o??ett). [...]

4. Jekk l-imprenditur ikun ?ie inkarigat 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. [...]

9. Huma provvisti o?ra t-tran?azzjonijiet li huma differenti mill-provvisti ta’ o??etti. [...]”.

10. L-Artikolu 13a(1)(1) tal-UStG, fil-ver?joni fis-se?? sa mill-1 ta’ April 2004, ibba?at fuq id-De?i?joni 2004/290/KE, jistabbilixxi li, fil-ka? ikkontemplat fl-Artikolu 1(1)(1), l-imprenditur huwa responsabbli g?all-?las tat-taxxa.

11. L-Artikolu 13b(1)(4), u t-tieni sentenza tal-Artikolu 13b(2) tal-UStG, fil-ver?joni fis-se?? mill-1 ta’ April, 2004, jipprovdi:

“(1) G?at-tran?azzjonijiet taxxabbli li ?ejjin it-taxxa 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. [...]”.

12. L-Artikolu 48(1), it-tielet subinci? tal-*Einkommensteuergesetz* (il-li?i dwar it-taxxa fuq id-d?ul) jiddefinixxi x-xog?ol ta’ kostruzzjoni b?ala:

“[...] il-provvisti kollha li huma funzjonali g?all-bini, tiswija jew ristrutturazzjoni, alterazzjoni jew demolizzjoni ta’ kostruzzjonijiet”.

III – **Il-fatti tal-kaw?a u d-domandi preliminari**

13. Blv Wohn-und Gewerbebau Gmbh (iktar ’il quddiem, “Blv”), li ressqet il-kaw?a quddiem il-qorti nazzjonali, hija impri?a li twettaq attività ta’ akkwist, provvediment ta’ infrastruttura ba?ika u bini ta’ artijiet u li g?andha titqies b?ala imprenditur skont il-li?i ?ermani?a dwar it-taxxa fuq il-bejg? fl-2005 u persuna taxxabbli skont id-Direttiva 77/388 fil-ver?joni applikabbli g?as-sena inkwistjoni.

14. F’Settembru tal-2004, Blv inkarigat lill-kumpannija Rolf & Co. oHG (iktar ’il quddiem, “Rolf & Co.”) sabiex twettaq, b?ala kuntrattur prin?ipali, fuq art proprjetà tal-istess Blv, bini g?al skopijiet ta’ abitazzjoni mag?mul minn sitt appartamenti g?al prezz stabbilit.

15. Fis-17 ta’ Novembru 2005, Rolf & Co. ?ar?et 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-provvista.

16. Blv g?all-ewwel ?allset il-VAT g?all-provvista r?evuta fis-sena fiskali 2005, peress li abba?i tat-tieni sentenza tal-Artikolu 13b(2) tal-UStG, din it-taxxa kellha tit?allas, f’dan il-ka?, mir-ri?evitur tal-provvista (6).

17. Sussegwentement, Blv talbet lill-uffi??ju kompetenti (il-Finanzamt Lüdenscheid) g?ar-rimbors tas-somma m?allsa, billi sostniet li din id-dispo?izzjoni tal-a??ar ma kellhiex tkun applikata fil-ka? inkwistjoni u li, g?alhekk, it-taxxa kellha tit?allas unikament minn Rolf & C.

18. Ir-rifjut tat-talba ta’ Blv min-na?a tal-imsemmi uffi??ju ta bidu g?al dawn il-pro?edimenti; matul dawn il-pro?edimenti il-Bundesfinanzhof, peress li sostniet li kienet te?isti problema ta’ interpretazzjoni tad-De?i?joni 2004/290/KE, ressqet quddiem il-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/KE, jinkludi wkoll il-provvisti ta’ beni?

2) Fil-ka? li l-awtorizzazzjoni li d-destinatarju 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 destinatarji?

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 (domanda 2) jew min?abba r-restrizzjonijiet li ma jkunx osserva (domanda 3):

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?”.

IV – **Il-pro?edimenti quddiem il-Qorti tal-?ustizzja**

19. Il-Kummissjoni u l-Gvernijiet tal-?ermanja u tal-Finlandja ppre?entaw l-osservazzjonijiet bil-miktub tag?hom.

V – **Dwar l-ewwel domanda preliminari**

20. Bl-ewwel domanda preliminari, il-Bundesfinanzhof staqsiet jekk il-kun?ett ta' xog?ol ta' kostruzzjoni fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290 jinkludix, minbarra s-servizzi, anki l-provvista ta' o??etti.

21. Skont il-qorti tar-rinviju, l-importanza ta' din id-domanda tiddependi fuq il-fatt li, skont id-dritt u l-?urisprudenza ?ermani?i, it-tran?azzjoni nfisha (il-kostruzzjoni ta' bini fuq art proprjetà ta' ?addie?or min-na?a ta' imprenditur li ju?a l-materjal tieg?u) tikkostitwixxi provvista ta' o??etti. Skont il-le?i?lazzjoni ?ermani?a, f'dan il-ka? japplika l-mekkani?mu tar-reverse charge, li abba?i tieg?u dak li g?andu j?allas it-taxxa huwa r-ri?evitur tal-provvista (f'dan il-ka? Blv) u mhux min wettaqha (Rolf & Co.).

22. Dejjem skont il-qorti tar-rinviju, dan il-mekkani?mu jidderoga mis-Sitt Direttiva (li tindika lill-fornitur b?ala l-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa) u, g?alhekk, huwa ammissibbli biss safejn hija applikabbli d-De?i?joni 2004/290, li awtorizzat spe?ifikament lill-?ermanja, skont l-Artikolu 27 tal-istess direttiva, sabiex tapplika r-reverse charge fejn ix-xog?ol ta' kostruzzjoni ji?i pprovdut lil persuna taxxabbli (kif huwa l-ka? skont id-dritt ?ermani? f'dan il-ka?). G?alhekk, jekk l-awtorizzazzjoni inklu?a fid-De?i?joni 2004/290 tag?mel riferiment biss g?all-provvisti ta' servizzi u mhux ukoll g?all-provvisti ta' o??etti, f'dan il-ka? ma jkunx aktar permess l-u?u tar-reverse charge, peress li fil-?ermanja l-kostruzzjoni fuq art ta' ?addie?or min-na?a ta' kuntrattur li jag?mel u?u mill-materjal tieg?u hija provvista ta' o??etti. G?alhekk Blv ma tibqax obbligata t?allas it-taxxa, jekk ikollu ji?i applikat, minflok id-dritt ?ermani?, id-dritt tal-Unjoni, li jidentifika b?ala regola ?enerali lil persuna li tag?mel il-provvista b?ala dik li g?andha t?allas il-VAT u mhux il-persuna li tir?eviha.

23. Biex ting?ata risposta g?ad-domanda je?tie?, qabel xejn, li ji?u ddefiniti l-kun?etti tad-dritt tal-Unjoni ta' provvista ta' o??etti u ta' provvista ta' servizzi, b'mod li ssir distinzjoni pre?i?a bejniethom, u mbag?ad je?tie? li ji?i analizzat il-kun?ett ta' xog?ol ta' kostruzzjoni, u, fl-a??ar nett, dan l-a??ar kun?ett g?andu ji?i relatat mal-ewwel tnejn.

24. Fl-ewwel lok, nosserva li, skont l-Artikolu 2 tad-Direttiva 77/388, huma su??etti g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud il-provvisti ta' o??etti u servizzi mag?mula bi ?las fit-territorju tal-pajji? minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali (7).

25. L-Artikolu 5 tad-Direttiva 77/388 jiddefinixxi l-provvista ta' o??etti b?ala t-trasferiment tad-dritt li wie?ed jiddisponi b?ala sid minn o??ett materjali.

26. L-artikolu ta' warajh, l-Artikolu 6, iqis b?ala provvista ta' servizzi kull tran?azzjoni li ma tikkostitwixxix provvista ta' o??etti.

27. Il-kun?ett ta' provvista ta' o??ett, kif muri mill-?urisprudenza ta' din il-qorti fil-Kaw?a Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), "ma jirreferix g?al trasferiment tad-dritt ta' sid skont il-pro?eduri previsti mid-dritt nazzjonali fis-se??, imma jkopri kull trasferiment ta' proprjetà tan?ibbli minn parti wa?da li tag?ti s-setg?a lill-parti l-o?ra li tiddisponi minnha b?allikieku kienet is-sid ta' dik il-proprjetà" (8), anki jekk ma ti?ix ittrasferita l-proprjetà legali.

28. Din id-definizzjoni tal-kun?ett ta' provvista tista' tinftiehem fid-dawl tal-iskop tad-direttiva, li "g?andha l-g?an, fost l-o?rajn, li tibba?a s-sistema komuni tal-VAT fuq definizzjoni uniformi tat-

tran?azzjonijiet li huma taxxabbli. Dan l-g?an jista' jkun kompromess jekk il-konstatazzjoni ta' provvista ta' o??etti, li hija wa?da mit-tran?azzjonijiet li huma taxxabbli, tkun su??etta g?all-e?istenza ta' kundizzjonijiet li jvarjaw minn Stat Membru g?al ie?or, kif huwa l-ka? ta' dawk li jikkon?ernaw it-trasferiment tal-proprjetà skont id-dritt ?ivili" (9).

29. Bil-kontra, il-provvista ta' servizzi, hija ddefinita b'mod residwali b?ala t-tran?azzjoni li ma hijiex provvista ta' o??etti.

30. Min?abba d-diffikultà biex ji?u kklassifikati ?afna tran?azzjonijiet b?ala provvista ta' o??etti jew b?ala provvista ta' servizzi, il-Qorti tal-?ustizzja ta' spiss ipprovat tidentifika kriterju li g?andha ssegwi biex tasal g?al din il-klassifikazzjoni.

31. Madankollu ma rnexxilhiex tindika kriterju distintiv inekwivoku, min?abba l-g?add kbir u t-tipi differenti tat-tran?azzjonijiet su??etti g?all-VAT (10), u osservat li, sabiex "ji?i a??ertat jekk tran?azzjoni hijiex provvista ta' o??etti jew provvista ta' servizzi, je?tie? li ji?u kkunsidrati ?-?irkustanzi kollha li fihom isse?? l-imsemmija tran?azzjoni, biex b'hekk ji?u identifikati l-elementi karatteristi?i tag?ha" (11) u ti?i e?aminata b'mod konkret it-tran?azzjoni inkwistjoni, bl-iskop li ji?u identifikati l-elementi predominanti tag?ha u ji?u distinti minn dawk li huma ta' natura minuri u a??essorja (12).

32. Barra dan, wie?ed g?andu jikkunsidra wkoll li ?afna drabi l-partijiet iwettqu tran?azzjonijiet kumplessi ?afna, b'aspetti relatati kemm mal-provvista ta' o??etti kif ukoll mal-provvista ta' servizzi.

33. Dawn l-elementi ta' natura differenti kollha flimkien fi ?dan fatt wie?ed li huwa fiskalment rilevanti jista' jfisser kemm li tkun se??et pluralità ta' tran?azzjonijiet li huma distinti minn xulxin (g?alkemm forsi marbutin flimkien), jew li jkun hemm tran?azzjoni wa?da li, peress li hija mag?mula fl-istess ?in minn elementi ta' natura differenti, hija m?allta u titlob li ti?i kklassifikata b?ala provvista ta' o??etti jew provvista ta' servizzi bl-iskop li ti?i applikata t-taxxa fuq il-valur mi?jud.

34. Il-Qorti tal-?ustizzja di?à ttrattat id-distinzjoni bejn provvisti unitarji, li g?andhom elementi tipi?i tal-provvista ta' o??etti u tal-provvista ta' servizzi, u provvisti separati, u dde?idiet li "meta tran?azzjoni tkun ikkostitwita minn serje ta' elementi u ta' atti, wie?ed g?andu qabel xejn jie?u inkunsiderazzjoni ?-?irkustanzi kollha li fihom isse?? it-tran?azzjoni biex ji?i stabbilit, minn na?a, jekk kienx hemm ?ewg provvisti distinti jew iktar jew provvista unika" (13).

35. Meta wie?ed jag?mel dan g?andu ji?i kkunsidrat li, skont l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, kull tran?azzjoni "g?andha normalment ti?i kkunsidrata b?ala awtonoma u indipendenti u li t-tran?azzjoni kkostitwita minn provvista wa?da fuq il-livell kummer?jali ma g?andhiex ti?i maqsuma b'mod artifi?jali f'iktar partijiet sabiex il-funzjonalità tas-sistema tal-VAT ma ti?ix mibdula" (14), u li, ?aladarba ji?u individwalizzati l-elementi karatteristi?i tat-tran?azzjoni inkwistjoni, g?andu ji?i stabbilit "jekk il-persuna taxxabbli tipprovdix lill-konsumatur, meqjus b?ala konsumatur medju, diversi provvisti prin?ipali distinti jew provvista unika" (15).

36. G?alhekk, g?alkemm il-prin?ipju ?enerali huwa li kull provvista formalment distinta li tista' ti?i pprovduta separatament g?andha tkun su??etta g?at-taxxa b'mod individwali, f'?erti ?irkustanzi diversi provvisti separati g?andhom jitqiesu b?ala wa?da meta huma ma jkunux indipendenti (16).

37. Il-Qorti tal-?ustizzja ppre?i?at li jkun hemm provvista unika fuq kollox meta element wie?ed jew aktar tag?ha jikkostitwixxu l-provvista prin?ipali, filwaqt li l-elementi l-o?ra jkunu provvisti a??essorji li g?alihom ti?i applikata l-istess regola fiskali applikabbli g?all-provvista prin?ipali; bi

provvista a??essorja wie?ed jifhem provvista li ma tirrappre?entax, g?ar-ri?evitur, g?an fih innifsu, imma sempli?ement il-mezz g?al tgawdija fl-a?jar kundizzjonijiet minn dik prin?ipali (17).

38. Ikun hemm ukoll provvista unika meta "?ew? elementi jew azzjonijiet, jew aktar minn tnejn, ipprovduti mill-persuna taxxabbli lill-konsumatur, meqjus b?ala konsumatur medju, ikollhom konnessjoni tant stretta bejniethom li jifformaw, o??ettivament, provvista ekonomika wa?da li ma tistax ti?i sseparata u li s-separazzjoni tag?ha jkollha xejra artifi?jali" (18).

39. Wara li ?iet i??arata d-distinzjoni bejn provvista ta' o??etti u provvista ta' servizzi (u bejn tran?azzjonijiet unitarji u separati), je?tie? li ji?i identifikat il-kun?ett ta' xog?ol ta' kostruzzjoni, biex imbag?ad ji?i vverifikat jekk dawn g?andhomx ji?u kklassifikati b?ala provvisti ta' o??etti jew provvisti ta' servizzi fid-dawl tal-prin?ipji msemmija hawn fuq, elaborati fil-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, u tad-dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li jirregolaw il-materja.

40. G?al dan l-iskop, g?andu jittie?ed inkunsiderazzjoni, qabel xejn, li anki t-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE (19), 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 – kienet tinkludi fl-Anness A(5) elenku ta' diversi attivitajiet ikkunsidrati b?ala "xog?lijiet fuq proprjetà immobiljari" (minkejja li ma ting?ata l-ebda definizzjoni ?enerali tal-kun?ett), b?all-kostruzzjoni ta' bini, pontijiet, toroq, portijiet e??. li jsiru abba?i ta' kuntratt ta' bini, ix-xog?lijiet ta' t?ammil u t-t?awwil ta' ?onna, ix-xog?lijiet ta' stallazzjoni (pere?empju t-tis?in ?entrali), u tiswijiet ta' immobbli li ma humiex tran?azzjonijiet normali ta' manutenzjoni.

41. Barra minn hekk, l-Artikolu 6 tal-abbozz su??essiv tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill fuq l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d?ul mill-bejg? (li mbag?ad ma ?iex inklu? fit-test definittiv tad-Direttiva) kien jikkunsidra b?ala "xog?lijiet fuq proprjetà immobbili" ix-xog?lijiet kollha relatati ma' bini, pontijiet, toroq, portijiet, u xog?lijiet o?ra tas-seng?a inkorporati fl-art b?ad-demolizzjoni, il-kostruzzjoni, inklu? il-pedamenti, xog?lijiet fuq ?itan tal-kampanja, xog?lijiet ta' rifinitura, l-inkorporazzjoni ta' o??ett mobbli f'o??ett immobbli u b'mod partikolari x-xog?lijiet ta' stallazzjoni, l-estensjonijiet, ir-rinnovazzjoni, u x-xog?lijiet ta' manutenzjoni, ?lief dawk ta' manutenzjoni ordinarja, kif ukoll ix-xog?lijiet relatati mal-i?vilupp tal-art, b?al xog?lijiet infrastrutturali f'?oni industrijali jew residenzjali, suddivi?jonijiet, livellar ta' artijiet, tqeg?id ta' kanali tal-ilma jew ta' drena??i, impjant elettriku, ?itan ta' appo?? u t?awwil ta' ?onna (20).

42. Fl-a??ar nett, ir-Repubblika Federali tal-?ermanja, meta g?amlet it-talba mressqa f'Awwissu tal-2003 (21) biex ting?ata d-deroga inkwistjoni g?al "xog?lijiet ta' kostruzzjoni", g?amlet riferiment espli?itu g?all-imsemmi Artikolu 48 tal-*Einkommensteuergesetz*, li meta jiddefinixxi l-kun?ett ta' "xog?lijiet ta' kostruzzjoni", jippre?i?a li dawn jikkonsistu f'g?add ta' provvisti ta' kostruzzjoni, tiswija, manutenzjoni, tibdil jew demolizzjoni ta' bini.

43. Jiena nsostni li l-elenki ta' "xog?lijiet fuq proprjetà immobbi" inklu?i fit-Tieni Direttiva u fil-proposta tas-Sitt Direttiva, g?alkemm ma g?andhomx effett vinkolanti, huma utli g?all-interpretazzjoni tal-kun?ett ta' "xog?lijiet ta' kostruzzjoni" u?at fid-De?i?joni 2004/290, g?aliex ix-"xog?lijiet ta' kostruzzjoni" ma huma xejn ?lief "xog?lijiet fuq proprjetà immobbli" li huma kkaratterizzati mill-fatt li jikkon?ernaw spe?ifikament is-settur tal-kumpanniji tal-kostruzzjoni (kif jista' jidher mit-tieni premessa tad-de?i?joni inkwistjoni (22)) u, g?alhekk, huma "xog?lijiet immobbiljari" imwettqa minn kumpanniji tal-kostruzzjoni u jikkon?ernaw il-kostruzzjoni ta' bini (23).

44. Wie?ed g?alhekk jista' jsostni, fid-dawl tal-kontenut tat-Tieni Direttiva, tal-proposta tas-Sitt Direttiva u tat-talba mressqa mill-Istat inkwistjoni li wasslet g?all-approvazzjoni tad-De?i?joni 2004/290, li x-"xog?lijiet ta' kostruzzjoni" huma xog?lijiet ta' bini b?all-kostruzzjoni, il-manutenzjoni, it-tiswija, it-tibdil u d-demolizzjoni ta' bini u ta' strutturi o?rajn simili (f'dan il-ka? hija rilevanti l-kostruzzjoni ta' bini).

45. G?alhekk, je?tie? li ji?i evalwat jekk ix-xog?lijiet kollha msemmija fil-punti 43 u 43 g?andhomx ji?u kklassifikati b?ala provvisti ta' o??etti jew provvisti ta' servizzi, abba?i, kif ?ie kkjarifikat mill-Qorti tal-?ustizzja, ta?-?irkustanzi konkreti kollha tat-tran?azzjonijiet inkwistjoni; din l-evalwazzjoni g?andha ssir wara li ji?u kkunsidrati l-elementi karatteristi?i u predominanti tag?hom (24).

46. Ma tqum l-ebda problema jekk, g?at-twettiq ta' dawn ix-xog?lijiet, *imprendituri differenti* jipprovdu *provvisti differenti*, peress li kull wa?da minnhom se ti?i evalwata b'mod separat u, g?alhekk, ti?i kklassifikata, skont il-ka?, b?ala provvista ta' o??etti jew provvista ta' servizzi.

47. Il-kwistjoni li qieg?da ti?i e?aminata tikkon?erna, però, is-sitwazzjoni fejn ix-xog?lijiet jitwettqu minn *persuna taxxabbli wa?da,* li tag?ti *provvista unitarja m?allta* kkostitwita minn elementi li jistg?u ji?u kklassifikati b?ala provvista ta' o??etti jew b?ala provvista ta' servizzi: huwa b'riferiment g?al dawn it-tipolo?iji ta' tran?azzjonijiet li g?andu ji?i evalwat jekk jipprevalix l-element tal-provvista ta' o??etti jew dak tal-provvista ta' servizzi.

48. Qabel xejn wie?ed g?andu jqis li fost ix-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni indikati hawn fuq huma inklu?i ba?ikament attivitajiet kumplessi, li normalment jitwettqu minn organizzazzjoni ta' impri?a u, b'mod prevalenti, ix-xog?ol ta' dawk li jwettqu dawn l-attivitajiet.

49. L-istess terminolo?ija u?ata fil-punti 40 sa 44 (il-kostruzzjoni, il-manutenzjoni, it-tiswija, it-tibdil, id-demolizzjoni, l-arran?ament) turi li, fi?-?entru ta' dawn it-tran?azzjonijiet, hemm l-attività tal-imprenditur, li l-iskop tag?ha huwa li jitwettqu l-obbligi li huwa da?al g?alihom, li tikkonsisti fil-provvista ta' servizzi, normalment il-provvista ta' organizzazzjoni imprenditorjali u, f'kull ka?, ta' xog?ol, filwaqt li l-element tal-provvista ta' o??etti, meta jkun pre?enti (fil-ka? tad-demolizzjoni, fil-prin?ipju, ma jkunx) g?andu rwol sekondarju.

50. Barra minn hekk, jekk wie?ed jikkunsidra l-interess konkret li wie?ed irid jasal g?alih permezz tal-imsemmija tran?azzjonijiet u l-evalwazzjoni tipika ta' dawn min-na?a ta' dawk li jikkummissjonaw ix-xog?lijiet, jo?ro? ?ar li s-su??ett tal-ftehim konklu?i huwa primarjament l-attività tal-persuna li te?egwihom (g?alhekk provvista ta' servizzi), filwaqt li l-aspetti l-o?ra (relatati mal-provvista ta' o??etti), b?al pere?empju, il-kunsinna tal-o??ett mibni, jibqg?u fl-isfond u huma l-mument konklu?iv tal-e?ekuzzjoni s?i?a tal-ftehim u mhux in-nukleju essenzjali tieg?u.

51. Jekk ti?i e?aminata s-sitwazzjoni li hija s-su??ett tal-kaw?a, ji?ifieri l-kostruzzjoni minn kuntrattur bil-materjal tieg?u ta' bini fuq art proprjetà tal-klijent, dawn il-kunsiderazzjonijiet ji?u kkonfermati.

52. F'dan il-ka?, i?-?ew? elementi li g?andhom ji?u evalwati biex ji?i stabbilit liema huwa l-element prin?ipali u liema huwa l-element a??essorju fi ?dan il-provvista unitarja ta' kostruzzjoni, huma l-attività li ssir mill-imprenditur, li ju?a, skont l-iskema tipika tal-kuntratt ta' appalt (25), l-organizzazzjoni u x-xog?ol tieg?u u dak tad-dipendenti tieg?u (provvista ta' servizzi), u l-u?u tal-materjali tal-kuntrattur li, fl-a??ar tax-xog?lijiet, isiru proprjetà tal-klijent (provvista ta' o??etti).

53. Huwa evidenti li l-materjali jirrappre?entaw komunement l-element a??essorju, jekk xejn g?aliex il-kuntratt ma g?andux l-g?an li jittrasferihom lill-klijent, imma li jittrasformahom b'mod

definittiv sabiex ji?i prodott o??ett totalment ?did. G?alhekk, ikun kontradittorju jekk jing?ata sinjifikat prin?ipali lill-materjali, g?aliex dawn huma biss mezz li jippermetti li ssir l-attività ta' kostruzzjoni u, sussegwentement g?al dan, dawn ma jibqg?ux je?istu b'mod separat.

54. Wie?ed jasal g?all-istess konklu?jonijiet jekk ti?i kkunsidrata l-kunsinna tal-bini mibni fuq l-art. Din, kif ?ie kkjarifikat fil-punt 50 pre?edenti, tirrappre?enta l-element konklu?iv u a??essorju ta' avveniment aktar kumpless, u l-akkwist tal-proprjetà relattiva min-na?a tal-klijent, normalment ise??, meta l-bini jkun sar fuq il-proprjetà ta' dan tal-a??ar, ming?ajr att ta' trasferiment min-na?a tal-kuntrattur, imma bis-sa??a tal-prin?ipju ta?-?jieda.

55. Huwa ?ar li dawn il-kunsiderazzjonijiet jippresupponu li, fil-fatt, l-elementi tal-organizzazzjoni tal-impri?a u tax-xog?ol indikati fil-punti 48, 49 u 52, li jie?du l-g?amla tal-provvista ta' servizzi, jipprevalu fuq l-element tal-provvista ta' o??etti, f'dan il-ka? il-materjal ipprovdut mill-kuntrattur.

56. F'ka? li l-organizzazzjoni tal-impri?a u x-xog?ol ikunu prevalenti, li, normalment, iwassal g?all-u?u tal-iskema tipika tal-kuntratt tal-appalt, l-iskop tal-provvisti mwettqa huwa, kif di?à semmejt hawn fuq, attività materjali ta' produzzjoni li twassal g?all-bini ta' struttura li qabel ma kinitx te?isti; l-iskop prin?ipali tal-attività huwa att po?ittiv u huwa biss f'ka?ijiet b?al dawn li jkun hemm, fis-sens proprju tal-kelma, tran?azzjoni li tikkon?erna "xog?lijiet fuq proprjetà immobbi" u, g?alhekk, "xog?lijiet ta' kostruzzjoni".

57. Jekk, minflok, in-nukleju essenzjali tal-kuntratt ikunu l-o??etti pprovvduti jew, f'kull ka?, mhux l-attività ta' kostruzzjoni, imma l-akkwist tal-proprjetà, f'dak il-ka? l-o??ett tal-istess kuntratt ikun li wie?ed jag?ti u mhux li wie?ed jag?mel, u sostanzjalment ikun hemm trasferiment, normalment bejg?, li ma jaqax ta?t il-kategorija ta' "xog?lijiet fuq proprjetà immobbi" u, g?alhekk, ta' "xog?lijiet ta' kostruzzjoni", imma ta?t dik ta' provvista ta' o??etti.

58. Hija l-qorti li g?andha tistabbilixxi jekk te?istix provvista ta' servizzi jew provvista ta' o??etti, u hija tista' tag?mel u?u minn diversi kriterji sakemm tqis li ma hemmx kriterju prin?ipali u aktar importanti mill-o?rajn, peress li fil-ka?ijiet individwali jistg?u jassumu importanza ?irkustanzi differenti li g?andhom ikunu s-su??ett ta' evalwazzjoni kumplessiva.

59. B?ala e?empju, il-qorti tista' tag?ti importanza (a) lill-prevalenza jew le tax-xog?ol fuq il-materjal, billi b'mod ?enerali tikkunsidra l-valur tal-materjal u?at (26), kif ukoll (b) lill-intenzjoni tal-partijiet, b'riferiment g?al jekk il-provvista tal-materjal hijiex biss mezz g?all-produzzjoni tax-xog?ol u l-iskop tal-kuntratt huwa x-xog?ol (b?al fil-kuntratt tal-appalt), jew jekk ix-xog?ol huwiex il-mezz biex ji?i ttrasformat il-materjal filwaqt li l-kisba tar-*res* hija l-objettiv finali tal-ftehim (li huwa tipiku fil-ka? ta' bejg?) (27); il-qorti tista', b'mod aktar ?enerali, tinnota l-obbligi li da?lu g?alihom il-partijiet u l-mod ta' twettiq tat-tran?azzjoni, b?a?-?mien me?ud, l-awtonomija fit-twettiq tax-xog?ol, u t-tip tal-garanziji mog?tija.

60. B'mod partikolari, jista' jittie?ed inkunsiderazzjoni l-fatt li x-xog?ol imwettaq u kkonsenjat huwa prodott b'karatteristi?i ori?inali, ji?ifieri *quid novi* (li jikkaratterizza x-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni) jew li, bil-kontra, huwa prodott minn serje, b?al bini prefabbrikat.

61. E?ami tat-test tas-Sitt Direttiva jwassal g?all-istess konklu?joni mag?mula fil-punti 49 *et seq*
.

62. Fl-ewwel lok, l-argument li x-“xog?lijiet ta’ kostruzzjoni” jaqg?u ta?t il-kategorija ta’ provvisti ta’ servizzi ssib konferma formali, kif ?ie osservat mill-Gvern tal-Finlandja, fl-Artikolu 5(5)(b) tad-Direttiva, li abba?i tieg?u l-Istati Membri jistg?u jikkunsidraw b?ala provvista ta’ o??etti “il-kunsinna ta’ ?erti xog?lijiet fuq proprjetà immobbli”.

63. Fil-fatt, kieku l-le?i?latur ikkunsidra x-“xog?lijiet fuq proprjetà immobbiljari” b?ala provvista ta’ o??etti u mhux b?ala provvista ta’ servizzi, huwa ma kien ikollu l-ebda ra?uni sabiex jag?ti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jikklassifikaw b?ala provvisti ta’ o??etti “il-kunsinna ta’ ?erti xog?lijiet fuq proprjetà immobbli”.

64. Kieku, madankollu, l-istess le?i?latur qies li dawn it-tran?azzjonijiet setg?u jkunu daqqa provvisti ta’ o??etti u daqqa provvisti ta’ servizzi (28), huwa kien ikollu lo?ikament jag?ti lill-Istati Membri, b’mod differenti minn dak li g?amel, is-setg?a li jittrattaw, b’mod ?enerali, dawn ix-xog?lijiet b?ala provvisti ta’ o??etti, jew b?ala provvisti ta’ servizzi.

65. G?alhekk ma nistax naqbel ma’ dak li ?ie sostnut mill-Gvern ?ermani? li l-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva jag?mel riferiment biss, meta jsemmi “il-kunsinna ta’ ?erti xog?lijiet fuq proprjetà immobbli”, g?al dawk ix-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli li ma humiex di?à provvisti ta’ o??etti fis-sens tas-Sitt Direttiva.

66. Fil-fatt, din il-kunsiderazzjoni hija bba?ata fuq il-premessa li x-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli normalment huma min-natura tag?hom provvisti ta’ o??etti skont id-dispo?izzjoni ?enerali tal-Artikolu 5(1), imma, indipendentement mill-osservazzjonijiet li saru qabel, ma ti?ux inkunsiderazzjoni l-fatt li l-unika ra?uni g?al dispo?izzjoni b?al dik fl-Artikolu 5(5)(b) hija, bil-kontra, kif muri fil-punti 62 sa 64, li fis-sistema tas-Sitt Direttiva “ix-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli” (29) huma provvisti ta’ servizzi (30).

67. Barra minn hekk, meta l-le?i?latur tal-Unjoni ried jag?ti, fl-ambitu tas-Sitt Direttiva, importanza separata lill-mument tat-trasferiment ta’ binjiet ?odda (b?all-bini inkwistjoni f’dan il-ka?) dan g?amlu billi indikah spe?ifikament b?ala “provvista”, b?al pere?empju bl-Artikolu 4(3), li abba?i tieg?u l-Istati Membri jistg?u jikkunsidraw b?ala persuna taxxabbli anki lil persuna li tag?ti b’mod okka?jonali “(a) provvista, li ssir qabel l-ewwel okkupazzjoni ta’ bini jew ta’ parti minn bini, u tal-art li fuqha jinsab il-bini” (31).

68. Bil-kontra, f’ka? li l-kunsinna sse?? wara li jitwettaq avveniment kuntrattwali, b?al dak inkwistjoni hawnhekk, din ma ti?ix kkunsidrata separatament, imma b?ala mument a??essorju ta’ tran?azzjoni aktar wiesg?a u kumplessa li tintegra l-estremi tal-provvista ta’ servizzi, b’tali mod li fis-Sitt Direttiva ji?i u?at it-terminu “kunsinna” minflok “provvista” [b?al fl-Artikolu 5(5)(b)] (32).

69. Wie?ed jasal ukoll g?all-klassifikazzjoni ta’ xog?lijiet fuq proprjetà immobbli u ta’ xog?lijiet ta’ kostruzzjoni b?ala provvisti ta’ servizzi, jekk wie?ed je?amina t-test tad-Direttivi tal-Kunsill 2006/69 u 2006/112, it-tnejn li huma dwar il-VAT.

70. L-ewwel wa?da tipprovdi fl-Artikolu 1(7), li fl-Artikolu 21(2) fil-ver?joni stipulata fl-Artikolu 28(g) tas-Sitt Direttiva ji?i mi?jud li “(?) l-Istati Membri jistg?u jistabbilixxu li, g?at-tran?azzjonijiet li ?ejjin, il-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa tkun il-persuna taxxabbli li fir-rigward tag?ha jsiru: (i) provvisti ta’ servizzi (33) ta’ kostruzzjoni, inklu?i s-servizzi ta’ tiswija, tindif, manutenzjoni, alterazzjonijiet u demolizzjoni relatati ma’ immobbli, kif ukoll il-kunsinna ta’ xog?lijiet fuq proprjetà immobbli, meqjusa b?ala provvista ta’ o??etti fis-sens tal-Artikolu 5(5)” [traduzzjoni mhux uffi?jali].

71. It-tieni wa?da tipprovdi fl-Artikolu 199 li “L-Istati Membri jistg?u jipprovdu li l-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT hija l-persuna taxxabbli li lilha jsiru l-fornimenti li ?ejjin: (a) il-

forniment ta’ xog?ol (34) ta’ kostruzzjoni, inklu?i servizzi ta’ tiswijiet, tindif, manutenzjoni, alterazzjoni u demolizzjoni fir-rigward ta’ proprjetà immobbli, kif ukoll il-kunsinna ta’ xog?lijiet ta’ kostruzzjoni meqjusa b?ala forniment ta’ merkanzija skont l-Artikolu 14(3)”.

72. Minkejja li dawn i?-?ew? direttivi ?ew wara s-Sitt Direttiva u ma jirregolawx il-ka? inkwistjoni, insostni, kif ?ie osservat ukoll mill-qorti tar-rinviju (35), li l-g?a?la li ji?i inklu?, flimkien mat-tran?azzjonijiet elenkati spe?ifikament fl-artikoli msemmija fil-punti 70 u 71, riferiment espli?itu g?all-kunsinni ta’ xog?lijiet ta’ kostruzzjoni li huma meqjusa mill-Istati Membri b?ala provvisti ta’ o??etti, skont l-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 14(3) tad-Direttiva 2006/112 (36), turi li x-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli u ta’ kostruzzjoni huma kklassifikati mill-Unjoni b?ala provvisti ta’ servizzi.

73. In-natura tal-provvista ta’ servizzi ta’ xog?lijiet ta’ kostruzzjoni tista’ ti?i dedotta mbag?ad mill-Artikolu 2 tad-De?i?joni 2004/290 li, meta jistabbilixxi li r-ri?evitur tal-provvista ta’ o??etti u servizzi jista’ ji?i indikat b?ala l-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT fil-ka?ijiet imsemmija fis-subartikoli (1) u (2), jinkludi x-xog?lijiet ta’ kostruzzjoni fis-subartikolu (1), flimkien mas-servizzi ta’ tindif ta’ immobbli, u mhux fis-subartikolu (2), flimkien ma’ proprjetà immobbli ttrasferita lill-persuna taxxabbli skont l-Artikolu 13B(g) u (h), tas-Sitt Direttiva.

74. Ix-xog?lijiet ta’ kostruzzjoni ?ew, g?alhekk, indikati fl-ewwel parti tal-Artikolu 2 tad-De?i?joni 2004/290 li tikkon?erna s-servizzi (kif jista’ jidher mir-riferiment g?as-servizzi ta’ tindif), meqjusa b?ala tali, filwaqt li l-provvisti li g?alihom ?iet mog?tija d-deroga mitluba ?ew inklu?i fit-tieni parti tal-istess artikolu (37).

75. Wie?ed jasal g?all-istess konklu?jonijiet ukoll jekk jittie?ed inkunsiderazzjoni d-dokument ta’ ?idma tal-Kummissjoni tal-10 ta’ ?unju 2004 (38) li, kif kien rikonoxxut minn din tal-a??ar (39), ifforma l-ba?i tan-negozjati li wasslu biex tinbidel is-Sitt Direttiva, bl-iskop li ji?i ssemplifikat il-?bir tal-VAT u biex ji?u mi??ielda l-frodi u l-eva?joni fiskali, u li ti?i abrogata d-de?i?joni li hija s-su??ett tal-kaw?a.

76. Fil-punt 4.1 ta’ dan id-dokument, il-Kummissjoni tikkjarifika li x-xog?lijiet inkwistjoni (Arbeiten) huma sostanzjalment provvisti ta’ servizzi (40) u li f’din il-kategorija l-Istati Membri li applikaw l-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva g?andhom jinkludu wkoll il-provvisti ta’ servizzi li huma qiesu b?ala provvisti ta’ o??etti (41).

77. Barra minn hekk, dejjem fil-punt 4.1 ta’ dan id-dokument hemm elenkati d-derogi g?as-sistema ta’ identifikazzjoni tal-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa prevista mis-Sitt Direttiva li ?ew mitluba minn u?ud mill-Istati Membri u awtorizzati mill-Kunsill (b?al dik inkwistjoni), bl-iskop li t-taxxa fuq il-valur mi?jud ti?i imposta fuq ir-ri?evitur tal-provvista, u fosthom hija ta’ importanza partikolari dik mog?tija lill-Awstrija bid-De?i?joni 2002/880/KE (42).

78. Dan min?abba li t-tieni premessa tad-De?i?joni 2004/290 ti??ita, b?ala r-riferiment proprju tag?ha, din l-a??ar deroga, li tikkon?erna wkoll ix-xog?lijiet ta’ kostruzzjoni (Bauarbeiten) u tinkludi fost dawn it-tran?azzjonijiet, imsemmija fid-dokument ta’ ?idma inkwistjoni, li fihom jipprevali b’mod ?ar l-element tal-provvista tas-servizzi min?abba l-organizzazzjoni imprenditorjali u?ata, b?al fil-ka? ta’ subappaltatur li jkun e?egwixxa xog?lijiet fis-settur tal-bini, tal-kostruzzjoni bil-metalli jew navali, u jkun ipprovda l-persunal lil kuntrattur ewlieni, lil xi subappaltatur ie?or jew, b’mod ?enerali, lil imprenditur li je?egwixxi wa?du x-xog?lijiet ta’ kostruzzjoni tieg?u.

79. Argument ie?or favur it-te?i li ssostni li xog?lijiet fuq proprjetà immobbli u ta’ kostruzzjoni huma provvisti ta’ servizzi, jori?ina mit-Tieni Direttiva u mill-proposta g?as-Sitt Direttiva ??itati fil-punti 40 sa 41.

80. Fil-fatt, jirri?ulta li matul ix-xog?ol preparatorju, ix-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli ?ew ikklassifikati, ta?t l-Artikolu 5(e), b?ala provvisti ta' o??etti, billi ?iet segwita s-soluzzjoni li kienet di?à adottata bit-Tieni Direttiva (l-Artikolu 5(2)(e)), imma li din is-soluzzjoni ma kinitx intlaqg?et fil-mument li ?iet approvata s-Sitt Direttiva.

81. Dan juri li l-le?i?latur ta' dak i?-?mien kellu ?ar f'mo??u l-problema inkwistjoni u b'mod konxju dde?ieda li jbiddel l-orjentament pre?edenti tieg?u, kif stabbilit fit-Tieni Direttiva, li kienet tikklassifika "ix-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli" b?ala provvisti ta' o??etti.

82. L-argument li x-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni g?andhom jitqiesu b?ala provvisti ta' servizzi huwa kkonfermat ukoll fil-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Jacobs ippre?entati fis-6 ta' April 1995 fil-Kaw?a C-291/92 (43), skont liema "is-setg?a tal-Istati Membri li jittrattaw b?ala provvista ta' o??etti (minflok provvista ta' servizzi) it-twettiq min-na?a ta' kuntrattur ta' xog?lijiet fuq proprjetà immobbli fuq art li huwa ma huwiex il-proprjetarju tag?ha ?ej[ja] minn dispo?izzjoni spe?ifika inklu?a fl-Artikolu 5(b)", bir-ri?ultat li, fin-nuqqas ta' regola b?al din u tal-u?u tag?ha, ix-xog?lijet fuq proprjetà immobbli jkunu dejjem provvisti ta' servizzi.

83. Fl-a??ar nett, minkejja li jiena konxju li dan l-argument ma g?andux valur de?iziv g?all-iskopijiet tar-risposta g?ad-domanda preliminari, nosserva li x-xog?lijiet ta' kostruzzjoni huma fil-prin?ipju, provvisti ta' servizzi f'?afna (44) Stati Membri (45).

84. G?alhekk, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, b'mod partikolari min?abba l-prevalenza tal-organizzazzjoni tal-impri?a u x-xog?ol fuq l-element tal-provvista tal-materjali (ara punti 55 sa 57), ix-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli u dawk ta' kostruzzjoni msemmija fl-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva u fl-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290 g?andhom ji?u kklassifikati b?ala provvisti ta' servizzi.

85. Il-Gvern ?ermani?, sostnut mill-Kummissjoni, jg?id li, fir-realtà, ix-xog?lijiet ta' kostruzzjoni ta?t id-De?i?joni 2004/290 jistg?u jkunu kemm provvista ta' o??etti kif ukoll provvista ta' servizzi ming?ajr distinzjoni u li jekk dawn ji?u kklassifikati b?ala provvista ta' servizzi, id-De?i?joni 2004/290 jitne??ielha kull effett utli, peress li ?afna mix-xog?lijiet inkwistjoni ma jkunux inklu?i ta?t id-deroga mog?tija, g?ax ikunu jikkonsistu fi provvisti ta' o??etti. B'dan il-mod g?alhekk ji?i mxejjen l-iskop tad-de?i?joni inkwistjoni, ?joè l-prevenzjoni tal-frodi fiskali (pere?empju l-imprendituri frawdolenti jistg?u ma japplikawx ir-reverse charge billi jirre?istraw it-tran?azzjoni b?ala provvista ta' o??etti) (46).

86. Dwar dan il-punt inqis li huwa xieraq li nag?mel xi osservazzjonijiet dwar id-dritt ?ermani? li jirregola dan il-qasam u l-?urisprudenza relatata mieg?u.

87. Skont l-Artikolu 3(4) tal-UStG, it-tran?azzjonijiet inkwistjoni g?andhom ikunu kklassifikati b?ala provvisti ta' o??etti jekk isiru mill-kuntrattur li jag?mel u?u minn materjali li jkun akkwista wa?du, sakemm dawn ma jkunux komponenti jew elementi a??essorji o?ra.

88. Fil-prattika, id-distinzjoni bejn provvisti ta' o??etti u provvisti ta' servizzi tiddependi minn jekk il-provvista tal-materjal min-na?a tal-kuntrattur hijiex ta' natura prin?ipali u mhux a??essorja, u l-?urisprudenza ?ermani?a interpretat din ir-regola fis-sens li, meta l-kuntrattur ju?a materjal li jkun akkwista wa?du biex jibni bini fuq art ta' ?addie?or, ikun hemm provvista ta' o??etti.

89. Dan jispjega r-ra?uni g?alfejn il-Gvern ?ermani? g?andu tendenza jsostni li interpretazzjoni li tillimita l-kamp ta' applikazzjoni tad-De?i?joni 2004/290 biss g?all-provvista ta' servizzi, ikollha l-effett li teskludi mill-ambitu tag?ha ?afna tran?azzjonijiet fis-settur tal-bini.

90. Fir-realtà, g?andu jer?a' jing?ad dak li ntqal fil-punti 48 *et seq*, ji?ifieri li x-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni huma provvisti ta' servizzi, peress li dawn huma tran?azzjonijiet li jitwettqu billi jsir u?u minn organizzazzjoni imprenditorjali u, f'kull ka?, bi prevalenza tax-xog?ol, li g?andhom b?ala g?an mhux il-provvista ta' materjali, imma t-twettiq tal-attività ta' kostruzzjoni (fil-ka? inkwistjoni).

91. Din il-konklu?joni tippresupponi li l-elementi li jikkaratterizzaw il-provvista ta' servizzi effettivament jipprevalu fuq l-elementi li huma tipi?i g?all-provvista ta' o??etti, u fil-ka? kuntrarju dawn ma jkunux xog?lijiet fuq proprjetà immobbli jew ta' kostruzzjoni, imma provvista ta' o??etti.

92. Il-kwistjoni mqajma mill-qorti tar-rinviju tiddependi fuq il-fatt li fid-dritt ?ermani?, kif jista' jidher mil-le?i?lazzjoni u mill-?urisprudenza msemmija, fl-evalwazzjoni ta' jekk it-tran?azzjoni tkunx xog?ol ta' kostruzzjoni u, g?alhekk, provvista ta' servizzi jew provvista ta' merkanzija, ma jintu?awx l-elementi kollha li je?istu f'kull ka?. Bil-kontra, fil-li?i ting?ata rilevanza esklu?iva lill-materjali pprovduti mill-kuntrattur u lill-kwantità tag?hom, u l-?urisprudenza ma tqis l-ebda kriterju ie?or, imma tikklassifika awtomatikament it-tran?azzjonijiet b?al dik inkwistjoni b?ala provvista ta' o??etti biss g?ax l-appaltatur ikun u?a l-materjali tieg?u.

93. Barra minn hekk, din il-le?i?lazzjoni u ?urisprudenza jmorru kontra l-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja msemmija fil-punt 31 u fin-noti ta' qieg? il-pa?na 11 u 12, peress li ma jag?mlux distinzjoni bejn il-provvisti ta' servizzi u l-provvisti ta' o??etti billi jistabbilixxu konkretament, fost il-?afna elementi tal-ka?, dawk predominanti u dawk a??essorji, imma jag?mlu riferiment esklu?iv g?all-pre?enza jew l-assenza ta' materjali proprjetà tal-kuntrattur.

94. B'mod partikolari, filwaqt li l-le?i?latur nazzjonali jista' jindika lill-qorti l-kriterji li g?andhom jintu?aw biex issir distinzjoni bejn provvista ta' merkanzija u provvista ta' servizzi, huwa ma jistax jimponi kriterju wie?ed biss, u lanqas ma g?andha tiskatta din id-distinzjoni awtomatikament fil-pre?enza jew in-nuqqas ta' element spe?ifiku wie?ed ming?ajr ma ji?i analizzat kull aspett ie?or tal-ka?.

95. F'dan il-ka?, g?alhekk, li wie?ed isostni li xog?lijiet ta' kostruzzjoni huma provvisti ta' servizzi ma jfissirx li ti?i kompromessa l-effettività tad-De?i?joni 2004/290, g?aliex dawn ix-xog?lijiet jinkludu l-attivitajiet ta' kostruzzjoni kollha li ji?u konklu?i bil-kunsinna ta' bini u li g?andhom il-karatteristi?i deskritti hawn fuq u, g?alhekk, kull tran?azzjoni kumplessa, b?al din li hija su??ett tal-kaw?a (47), li inkonnessjoni mag?ha tista' tinqala' problema ta' frodi fiskali (48).

96. Bil-kontra, tista' tinqala' problema ta' frodi fiskali jekk ji?i segwit l-argument tal-Gvern ?ermani? u tal-Kummissjoni, li jnaqqas il-kamp ta' applikazzjoni ta' din id-deroga.

97. Fil-fatt, l-Artikolu 199 tad-Direttiva 2006/112, li issa jirregola l-mekkani?mu tar-reverse charge, jistipula espressament li din is-sistema tapplika g?al tran?azzjonijiet fis-settur tal-kostruzzjoni rigward bini ta' proprjetà immobbli li huma ttrattati bl-istess mod b?all-kunsinni ta' xog?lijiet fuq proprjetà immobbli li huma ttrattati b?ala provvisti ta' o??etti skont l-Artikolu 14(3) (li qabel kien l-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva).

98. G?aldaqstant, peress li din hija indikazzjoni ?ara li dawn it-tran?azzjonijiet, kif di?à ntqal fil-punt 72, huma provvisti ta' servizzi, jekk il-kostruzzjoni ta' bini u t-tran?azzjonijiet l-o?rajn simili ji?u kklassifikati fil-?ermanja b?ala provvisti ta' o??etti, illum dawn ma jistg?ux jid?lu aktar fil-mekkanizmu tar-reverse charge u ji?i mxejjen l-g?an tal-?lieda kontra l-eva?joni fiskali (49).

99. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi bil-mod li ?ej g?all-ewwel domanda preliminari:

– il-kun?ett ta' xog?lijiet ta' kostruzzjoni fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290/KE jinkludi biss il-provvisti ta' servizzi, b'mod partikolari min?abba l-prevalenza tal-organizzazzjoni imprenditorjali u tax-xog?ol fuq l-element tal-provvista tal-materjali;

– meta tevalwa jekk tran?azzjoni hijiex xog?ol ta' kostruzzjoni u, g?alhekk, provvista ta' servizzi, jew provvista ta' o??etti, il-qorti g?andha tikkunsidra l-elementi kollha e?istenti fil-ka? inkwistjoni;

– id-dritt tal-Unjoni jipprekludi li le?i?lazzjoni jew ?urisprudenza nazzjonali li jag?tu rilevanza esklu?iva, g?all-iskopijiet tad-distinzjoni inkwistjoni, lil element wie?ed, b'mod partikolari lill-fatt li l-kostruttur ipprovda materjali proprjetà tieg?u, u li jwasslu awtomatikament, meta jse?? dan l-element, g?ad-distinzjoni bejn provvisti ta' servizzi u provvisti ta' o??etti;

– il-le?i?latur nazzjonali jista' ?ertament jindika lill-qorti kriterji li g?andhom ji?u segwiti minnha sabiex tiddistingwi l-provvisti ta' o??etti mill-provvisti ta' servizzi, imma ma jistax jillimita s-setg?a tal-imsemmija qorti li tiddistingwi bejn il-provvisti ta' o??etti u l-provvisti ta' servizzi billi tanalizza b'mod konkret l-aspetti kollha tal-ka? in kwistjoni.

100. Ir-risposta mog?tija g?all-ewwel domanda preliminari tirrendi mhux me?tie?a l-evalwazzjoni tat-tieni, it-tielet u r-raba' domandi, g?aliex il-qorti tar-rinviju talbet li ji?u kkunsidrati biss fl-eventwalità li xog?lijiet ta' kostruzzjoni jitqiesu li jinkludu provvisti ta' o??etti.

VI – **Dwar il-limitazzjoni *ratione temporis* tal-effetti tas-sentenza**

101. Il-Gvern ?ermani? talab lill-Qorti tal-?ustizzja, f'ka? li din tidde?iedi li l-li?i nazzjonali inkwistjoni ma hijiex konformi mal-Artikolu 2(1), tad-De?i?joni 2004/290, tillimita l-effetti *ratione temporis* tas-sentenza tag?ha g?aliex, inkella, ikun hemm riperkussjonijiet ekonomi?i serji fuq il-ba?it tal-?ermanja u, f'kull ka?, kemm l-awtoritajiet nazzjonali kif ukoll l-operaturi ekonomi?i kkon?ernati emmnu in *bona fide* li r-regolament ?ermani? kien konformi mad-dritt tal-Unjoni.

102. Dwar dan il-punt nosserva li, skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, jirri?ulta li huwa biss f'ka?ijiet g?al kollox e??ezzjonali li hija tista', b'applikazzjoni tal-prin?ipju ?enerali ta?-?ertezza legali li jag?mel parti mis-sistema legali Komunitarja, tillimita l-possibbiltà g?al kull persuna kkon?ernata li tinvoka dispo?izzjoni li hija interpretat sabiex tqajjem dubju fir-rigward ta' relazzjonijiet legali stabbiliti in *bona fide*. Dan jista' jse?? biss meta ji?u osservati ?ew? kriterji essenzjali, ji?ifieri l-"*bona fide* ta' dawk ikkon?ernati u r-riskju ta' inkonvenjenti serji" (50).

103. Il-Qorti tal-?ustizzja rrikorriet g?al din is-soluzzjoni biss "f'?irkustanzi spe?ifi?i ?afna meta, minn na?a, kien je?isti riskju ta' riperkussjonijiet ekonomi?i serji partikolarment min?abba n-numru kbir ta' relazzjonijiet ?uridi?i stabbiliti in *bona fide* abba?i tal-le?i?lazzjoni kkunsidrata b?ala validament fis-se?? u, min-na?a l-o?ra, meta kien jidher li l-individwi u l-awtoritajiet nazzjonali kienu ?ew im?e??a biex ja?ixxu b'mod li ma kienx konformi mal-le?i?lazzjoni tal-Unjoni min?abba in?ertezza o??ettiva u konsiderevoli fir-rigward tal-portata tad-dispo?izzjonijiet tal-Unjoni, in?ertezza li g?aliha eventwalment ikkontribwixxa wkoll l-a?ir ta' Stati Membri o?ra jew tal-Kummissjoni" (51).

104. Barra minn hekk, skont ?urisprudenza stabbilita, il-konsegwenzi finanzjarji li jistg?u jirri?ultaw g?al Stat Membru min?abba sentenza mog?tija b'mod preliminari fihom infushom ma ji??ustifikawx li l-effetti ta' din is-sentenza ji?u limitati fi?-?mien (52).

105. F'dan ir-rigward, inqis, qabel xejn, li r-riperkussjonijiet ekonomi?i msemmija fl-osservazzjonijiet tal-Gvern ?ermani? mhux se jse??u jew, almenu, mhux fil-mi?ura indikata; fil-fatt, it-tran?azzjonijiet b?al dik inkwistjoni g?andhom b'mod ?enerali jid?lu, inkwantu provvisti ta' servizzi, fil-kamp ta' applikazzjoni tad-De?i?joni 2004/290, bil-konsegwenti applikazzjoni tar-reverse charge, peress li dawn huma xog?lijiet ta' kostruzzjoni (53). Fi kwalunkwe ka?, il-?las tat-taxxa jista' jintalab, fl-eventwalità rari li ma jkunx possibbli l-u?u tar-reverse charge, mill-awtur tal-provvista, kif ?ie enfasizzat mill-Gvern Finlandi?, li indika li tin?oloq lakuna f'materja fiskali jekk it-taxxa ma tit?allasx mill-benefi?jarju tat-tran?azzjoni u jekk il-pagament imbag?ad ma jsirx minn min wettaq it-tran?azzjoni, g?aliex tali tran?azzjoni ma ti?ix intaxxata u s-su??etti kkon?ernati jibbenefikaw minn vanta?? mhux ?ustifikat (54).

106. Barra minn hekk, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti u li nag?mel riferiment g?alihom b'mod s?i?, ma narax li hemm sitwazzjoni ta' *bona fide* min-na?a tal-awtoritajiet u tas-su??etti ekonomi?i kkon?ernati, g?aliex di?à mid-De?i?joni tal-Kunsill 2002/880 fir-rigward tal-Awstrija (li tag?mel riferiment dirett g?aliha d-De?i?joni 2004/290) (55) wie?ed seta' jara liema kienu t-tran?azzjonijiet involuti u, mid-deskrizzjoni tag?hom, wie?ed seta' jifhem li dawn kienu provvisti ta' servizzi.

107. G?andu jittie?ed debitament inkunsiderazzjoni wkoll id-dokument ta' ?idma su??essiv tal-Kummissjoni tal-10 ta' ?unju 2004 (punt 75 tal-konklu?jonijiet), almenu minn din id-data 'l quddiem (56), fejn il-Kummissjoni kienet i??arat li x-xog?lijiet inkwistjoni essenzjalment kienu jikkostitwixxu provvisti ta' servizzi.

108. It-test tal-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva kien evidentement jimpedixxi li xog?lijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni ji?u kklassifikati b?ala provvisti ta' o??etti, l-aktar jekk wie?ed iqis li fis-Sitt Direttiva ma ?ietx inklu?a r-regola tat-Tieni Direttiva u tal-proposta tas-Seba' Direttiva msemmija aktar 'il fuq li kienet tqis dawn ix-xog?lijiet b?ala provvisti ta' o??etti.

109. G?alhekk insostni li ma je?istux ra?unijiet validi g?alfejn il-Qorti tal-?ustizzja g?andha tillimita l-effetti *ratione temporis* tad-de?i?joni tag?ha.

VII – **Konklu?jonijiet**

110. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, nipproponi li l-Qorti tal-?ustizzja tirrispondi bil-mod li ?ej g?ad-domandi mag?mula mill-Bundesfinanzhof:

– 1) Il-kun?ett ta' xog?lijiet ta' kostruzzjoni fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-De?i?joni 2004/290/KE jinkludi biss il-provvisti ta' servizzi, b'mod partikolari min?abba l-prevalenza tal-organizzazzjoni imprenditorjali u tax-xog?ol fuq l-element tal-provvista tal-materjali.

– 2) Meta tevalwa jekk tran?azzjoni hijiex xog?ol ta' kostruzzjoni, u g?alhekk, provvista ta' servizzi, jew provvista ta' o??etti, il-qorti g?andha tikkunsidra l-elementi kollha e?istenti fil-ka? inkwistjoni.

– 3) Id-dritt tal-Unjoni jipprekludi li le?i?lazzjoni jew ?urisprudenza nazzjonali li jag?tu rilevanza esklu?iva, g?all-iskopijiet tad-distinzjoni inkwistjoni, lil element wie?ed, b’mod partikolari lill-fatt li l-kostruttur ipprovda materjali proprjetà tieg?u, u li jwasslu awtomatikament, meta jse?? dan l-element, g?ad-distinzjoni bejn provvisti ta’ servizzi u provvisti ta’ o??etti.

– 4) Il-le?i?latur nazzjonali jista’ ?ertament jindika lill-qorti kriterji li g?andhom ji?u segwiti minnha sabiex tiddistingwi l-provvisti ta’ o??etti mill-provvisti ta’ servizzi, imma ma jistax jillimita s-setg?a tal-imsemmija qorti li tiddistingwi bejn il-provvisti ta’ o??etti u l-provvisti ta’ servizzi billi tanalizza b’mod konkret l-aspetti kollha tal-ka? in kwistjoni.

1 – Lingwa ori?inali: it-Taljan

2 – ?U L 94, p. 59.

3 – ?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23.

4 – ?U L 221, p. 9.

5 – ?U L 347 tal-11.12.2006, p. 1.

6 – Fis-sistema tal-VAT normalment huwa dak li jwettaq il-provvista li g?andu jiffattura u j?allas it-taxxa. Madankollu, f’?erti setturi (ewlenin fosthom dak tal-kostruzzjoni, fuq kollox fir-relazzjonijiet bejn kuntratturi u subkuntratturi, peress li ?afna drabi s-subkuntratturi jiffatturaw u ma j?allsux il-VAT) huwa dejjem aktar komuni l-u?u tal-hekk imsejja? reverse charge, li jidentifika r-ri?evitur tal-imsemmija provvista b?ala l-persuna li g?andha t?allas il-VAT (fl-e?empju msemmi, il-kuntrattur). L-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva jag?ti l-fakultà lill-Kunsill li jippermetti lill-Istati Membri li jidderogaw mill-istess direttiva biex jissemplifikaw il-?bir tat-taxxi u sabiex ti?i evitata l-frodi. Id-De?i?joni 2004/290 tinkludi proprju l-awtorizzazzjoni lill-?ermanja biex tag?mel u?u mill-mekkani?mu li g?adu kif ?ie deskritt, b?ala deroga mid-dispo?izzjonijiet tas-Sitt Direttiva li, min-na?a l-o?ra, te?i?i li g?andu j?allas it-taxxa dak li jwettaq il-provvista.

7 – Minbarra l-importazzjoni ta’ o??etti, tran?azzjonijiet li ma humiex rilevanti g?all-ka? inkwistjoni.

8 – Sentenza tat-8 ta’ Frar 1990, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (C-3 20/88, ?abra p. I-285, punt 7); fl-istess sens is-sentenzi tal-14 ta’ Lulju 2005, British American Tobacco u Newman Shipping (C-435/03, ?abra p. I-7077, punt 35), u tas-6 Frar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, ?abra p. I-1317, punt 32).

9 – Sentenza tat-8 ta’ Frar 1990, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (C-320/88, ?abra p. I-973, punt 27), i??itata iktar ’il fuq fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 8, punt 8.

10 – Sentenza tal-25 ta’ Frar 1999 (C-349/96, ?abra p. I-973, punt 27).

11 – Sentenza tat-2 ta’ Mejju 1996, Faaborg-Gelting Linien A/S (C-231/94, ?abra p. I-2395, punt 12). Fl-istess sens is-sentenzi tal-11 ta’ Frar 2010, Graphic Procédé,(C-88/09, ?abra p. I-1049, punt 18), tas-27 ta’ Ottubru 2005, Levob Verzekeringen BV (C-41/04, ?abra p. I-9433, punti 19 u 27) u tas-17 ta’ Mejju 2001, Finanzamt Burgdorf (Kaw?i mag?quda C-322/99 u C-323/99, ?abra p. I-4049, punt 62).

12 – Sentenza Levob Verzekeringen BV (C-41/04, i??itata fin-nota ta’ qieg? il-pa?na 11, punti 27 u 29).

13 – Sentenza tas-27 ta’ Ottubru 2005, Levob Verzekeringen BV (C-41/04, i??itata fin-nota ta’

qieg? il-pa?na 11, punt 19). Fl-istess termini s-sentenza tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, ?abra. p. I-2697, punt 23).

14 – Sentenza tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen BV (C-41/04, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 11, punt 20).

15 – Sentenza tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen BV (C-41/04, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 11, punt 20).

16 – Sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-452-06, ?abra p. I-897, punt 51).

17 – Sentenzi tat-2 ta' Di?embru 2010, Everything Everywhere Ltd (C-276/09, li g?adha ma ?ietx ippubblikata fil-?abra, punt 25), tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 13, punt 28) u tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/96, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 10, punt 30).

18 – Sentenza Levob Verzekeringen BV (C-41/04, i??itata aktar 'il fuq fin-nota ta' qieg? il-pa?na 11, punt 22); ara wkoll is-sentenzi tas-6 ta' Mejju 2010, Il-Kummissjoni Ewropea vs Franza (?abra p. I-4261, punt 15), tal-11 ta' Frar 2010, Graphic Procédé (C-88/09, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 11, punt 19) u tal-11 ta' ?unju 2009, Rlre Tellmer Property sro (C-572/07, ?abra p. I-4983, punti 17-19).

19 – ?U L 71, p. 1303.

20 – Dan l-elenku ma jvarjax wisq minn dawk u?ati f'dan il-qasam mill-Istati Membri.
Fi Franza, pere?empju, fin-nuqqas ta' definizzjoni fil-li?i, il-Kunsill tal-Istat (KE, sect., 17 ta' Di?embru 1976, Nru 94852) jikkunsidra b?ala xog?lijiet fuq proprjetà immobbi t-tran?azzjonijiet kollha li jse??u biex jittella' bini, u l-amministrazzjoni tat-taxxa (Instr. 4 ta' Jannar 2010: BOI 3 a-1-10, 11 ta' Jannar 2010, Nru 57 *et seq*) ikkjarifikat li dawn ix-xog?lijiet huma dawk tal-kostruzzjoni, demolizzjoni, irkupru, titjib, trasformazzjoni u arran?ament relatati ma' art ?viluppata jew mhux ?viluppata (fl-elenku huma inklu?i t-t?awwil ta' ?onna u ?-?aqliq tal-?amrija).

21 – Ippre?entata b?ala Anness 1 man-nota tal-osservazzjonijiet tal-Gvern ?ermani?.

22 – Li tg?id: "Fis-settur tal-kumpanniji tal-kostruzzjoni u tal-kumpanniji tat-tindif ta' immobbli ?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 […]".

23 – G?andu ji?i enfasizzat li fil-ver?joni ?ermani?a tas-Sitt Direttiva u tad-De?i?joni 2004/290, it-termini "xog?lijiet fuq proprjetà immobbli" u "xog?lijiet ta' kostruzzjoni" huma tradotti t-tnejn li huma b?ala Bauleistungen. Barra minn hekk, dan it-terminu g?andu sfumatura differenti fi?-?ew? ka?ijiet g?aliex, fid-dawl tat-tieni premessa tad-De?i?joni 2004/290, il-Bauleistungen inkwistjoni jikkon?ernaw is-settur tal-kostruzzjoni ta' bini.

24 – Sentenza tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 13, punti 21 u 27).

25 – Mid-deskrizzjoni inklu?a fid-digriet tar-rinviju jirri?ulta li l-partijiet fil-kaw?a kkonkludew kuntratt ta' appalt. G?al din ir-ra?uni ser nikkon?entra fuq dan il-mudell kuntrattwali u mhux fuq o?rajn li huma potenzjalment rilevanti.

26 – Jekk il-valur tal-materjali u?ati jaqbe? bil-bosta dak tax-xog?ol u jirrappre?enta komponent sinjifikattiv tal-provvista kumplessiva, jista' ma jkunx xog?ol ta' kostruzzjoni, imma bejg? ta' dawk il-

materjali.

27 – Il-qorti tevalwa jekk il-partijiet ikunux qablu fuq il-bini nnifsu jew b?ala prodott ta’ attività; fl-ewwel ka? ikun hemm provvista li tag?ti, u fit-tieni ka? provvista li tag?mel.

28 – Li kellu ovvjament ji?i a??ertat abba?i ta’ evalwazzjoni konkreta fuq ba?i individwali.

29 – U, g?alhekk, anki “ix-xog?lijiet ta’ kostruzzjoni” jaqg?u, kif osservajt fil-punt 43, ta?t “ix-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli”.

30 – Ir-ra?uni li g?aliha ?iet introdotta dispo?izzjoni b?all-Artikolu 5(5)(b) hija li ?afna drabi “ix-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli” huma kkaratterizzati mill-pre?enza ta’ organizzazzjoni ta’ impri?a li jkollha l-iskop li tag?ti servizzi li jkunu akkumpanjati, fuq kollox fil-qasam tal-kostruzzjoni, bil-provvista ta’ materjali u bil-kunsinna ta’ bini, bl-art li fuqha jinsab il-bini jew le. G?alhekk, huwa lo?iku li ?iet mog?tija lill-Istati Membri l-possibbiltà li jikklassifikaw b?ala provvisti ta’ o??etti dawn it-tran?azzjonijiet kumplessi li, jekk ji?u evalwati b’mod s?i?, g?andhom jirri?ultaw li huma provvisti ta’ servizzi.

31 – Dan l-artikolu jag?mel riferiment, fil-fatt, bl-espressjoni “qabel l-ewwel okkupazzjoni”, g?all-bini ta’ kostruzzjoni ?dida: ara s-sentenza tat-8 ta’ Lulju 1986, Kerrutt (C-73/85, ?abra p. 2219, punt 16).

32 – Din id-distinzjoni fit-terminolo?ija tinsab f’diversi ver?jonijiet lingwisti?i tas-Sitt Direttiva, ji?ifieri dik Fran?i?a, li titkellem dwar “livraison d’un bâtiment” (l-Artikolu 4(3)(a)), u dwar “délivrance de certains travaux immobiliers” (l-Artikolu 5(5)(b)), dik Ingli?a, li tiddistingwi bejn “supply before first occupation of buildings” (l-Artikolu 4(3)(a)) u “the handing over of certain works of construction” (l-Artikolu 5(5)(b)), dik ?ermani?a, li tu?a l-espressjonijiet “die Lieferung von Gebäuden” (l-Artikolu 4(3)(a)) u “die Ablieferung bestimmter Bauleistungen” (l-Artikolu 5(5)(b)), dik Olandi?a li ssemmi “de levering van een gebouw” (l-Artikolu 4(3)(a)) u “de oplevering van een werk in onroerende staat” u dik Taljana, li tikkuntrasta “la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato” (l-Artikolu 4(3)(a)) u “la consegna di taluni lavori immobiliari” (l-Artikolu 5(5)(b)).

33 – Nosserva li fil-ver?jonijiet bl-Ingli? u bil-Fran?i? ji?u u?ati t-termini “work” u “travaux”, u f’dik ?ermani?a “Bauleistungen”.

34 – Anki f’dan il-ka? fil-ver?jonijiet bl-Ingli? u bil-Fran?i? ji?u u?ati t-termini “work” u “travaux”, u f’dik ?ermani?a “Bauleistungen”.

35 – Il-punt (b)(cc) tal-argumenti fid-digriet tar-rinviju rigward l-ewwel domanda preliminari.

36 – Li, ming?ajr din il-kwalifikazzjoni espressa, kienu jkunu provvisti ta’ servizzi.

37 – Il-Gvern ?ermani? isostni li, fir-realtà, l-Artikolu 2 tad-De?i?joni 2004/290 ma jistax ji?i interpretat f’dawn it-termini peress li l-Artikolu 1 pre?edenti jag?mel riferiment ?eneriku u ming?ajr ma jistabbilixxi limiti g?all-provvisti ta’ o??etti u servizzi msemmija fl-Artikolu 2 tal-istess de?i?joni. Nosserva li l-Artikolu 2 tal-istess de?i?joni ma huwa xejn aktar ?lief l-ispe?ifikazzjoni tal-Artikolu 1 u sempli?ement jindika fid-dettall, u jiddistingwihom rispettivament fl-Artikolu 1 u fl-Artikolu 2, il-provvisti ta’ servizzi u l-provvisti ta’ o??etti li huma s-su??ett tad-deroga inkwistjoni. L-Artikolu 2 g?alhekk huwa konformi mad-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 1, li, minflok, jinkludi riferiment astratt g?a?-?ew? kategoriji ?enerali inkwistjoni. Lanqas ma nista’ naqbel mal-evalwazzjoni tal-istess Gvern tal-fatt li matul il-pro?ess ta’ formulazzjoni tad-De?i?joni 2004/290 il-working-group tal-Kunsill li kien ?a ?sieb inkluda fl-Artikolu 1 mhux biss it-terminu servizzi, imma wkoll it-terminu o??etti. Ir-ra?uni g?al dan kienet li fl-Artikolu 2(2) ?ew indikati tran?azzjonijiet li jistg?u ji?u

kklassifikati b?ala provvisti ta’ o??etti.

38 – L-Anness Nru 1 tal-Kummissjoni.

39 – Ara l-punt 4 tal-osservazzjonijiet tal-Kummissjoni.

40 – Grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind.

41 – Mitgliedstaaten, die Artikel 5 Absatz 5 der Sechsten MwSt-Richtilinie umgesetz haben, müssen in diese Definition auch die Dienstleistungen einbeziehen, die sie als Lieferung von Gegenständen betrachten.

42 – ?U L 306, p. 24. Din hija d-de?i?joni tal-Kunsill, tal-5 ta’ Novembru 2002, li tawtorizza lill-Awstrija tapplika mi?ura li tidderoga mill-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE dwar l-armonizzazzjoni tal-li?ijiet tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq id-d?ul mill-bejg?.

43 – Dan huwa l-punt 15 tat-tieni konklu?jonijiet ppre?entati fil-Kaw?a Armbrecht, sentenza tal-4 ta’ Ottubru 1995 (C-291/92, ?abra p. I-2775).

44 – Pere?empju fil-Bulgarija, il-Finlandja, Franza, l-Italja, il-Polonja, ir-Renju Unit, ir-Rumanija u l-I?vezja. L-Olanda u l-Ungerija, minflok, g?a?lu li jqisu dawn ix-xog?lijiet b?ala provvista ta’ o??etti kif previst espressament mis-Sitt Direttiva (l-Artikolu 5(5)(b)) u kkonfermat bid-Direttiva 2006/112 (l-Artikolu 14(3)); Spanja kklassifikat ix-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli b?ala provvisti ta’ servizzi sakemm il-valur tal-materjal u?at ma jaqbi?x il-limitu ta’ 33 % tal-ba?i taxxabbli stabbilita bil-li?i, u g?alhekk g?amlet u?u hija wkoll mid-dritt previst bl-Artikolu 14(3) tad-Direttiva 2006/112. L-g?a?la tal-Olanda, l-Ungerija u Spanja li jag?mlu u?u mis-setg?a prevista mill-Artikolu 5(5)(b) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 14(3) tad-Direttiva 2006/112 biex jikklassifikaw b?ala provvisti ta’ o??etti x-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli u ta’ kostruzzjoni, hija prova li, anki f’dawn il-pajji?i, l-imsemmija tran?azzjonijiet ikunu, ming?ajr din id-deroga, provvisti ta’ servizzi.

45 – Madankollu, l-Irlanda, il-Gre?ja, il-Portugall u s-Slovakkja jsegwu triq li hija apparentement differenti. L-Irlanda tapplika r-regola hekk imsej?a 2/3, skont liema, f’ka? li l-valur tal-o??etti pprovduti abba?i ta’ ftehim ta’ provvista ta’ servizzi jirrappre?enta aktar minn 2/3 tal-valur tal-ftehim, dan il-ftehim ji?i kkunsidrat, g?all-iskopijiet ta’ VAT, b?ala provvista ta’ o??etti. Il-Gre?ja tikklassifika x-xog?lijiet fuq proprjetà immobbli skont kuntratt ta’ appalt b?ala provvista ta’ o??etti. Il-Portugall, min-na?a l-o?ra, jikklassifika t-tran?azzjoni inkwistjoni b?ala provvista ta’ o??etti fil-ka? li l-kuntrattur jipprovdi t-totalità tal-materjali, jew il-materjali pprovduti mill-klijent ikunu negli?ibbli. Fl-a??ar nett, is-Slovakkja tikkunsidra x-xog?lijiet ta’ kostruzzjoni b?ala provvista ta’ servizzi, imma tiddistingwi bejn dawn u l-provvista ta’ kostruzzjoni jew ta’ parti minnha skont kuntratt ta’ kostruzzjoni jew simili, ?joè s-sitwazzjoni fejn kuntrattur jipprovdi l-kostruzzjoni kollha kemm hi u mhux servizzi spe?ifi?i. Fost dawn is-soluzzjonijiet dik Slovakka tibqa’ koerenti mal-possibbiltà li jsir u?u mill-fakultà ta’ deroga skont l-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 14(3) tad-Direttiva 2006/112, f’sistema fejn dawn ix-xog?lijiet huma provvisti ta’ servizzi, dik tal-Irlanda u tal-Portugall tintrodu?i kriterju li jiddistingwi bejn provvista ta’ o??etti u provvista ta’ servizzi bba?at fuq sinjifikat awtomatiku mog?ti fuq kriterju uniku (il-valur tal-o??etti) li dwaru se nkompli aktar ’l isfel fil-punti 92 sa 94, filwaqt li biss is-soluzzjoni Griega ssegwi direzzjoni differenti minn dik li tista’ ti?i dedotta mid-direttivi inkwistjoni.

46 – Barra minn hekk, tajjeb li ji?i osservat li la l-Gvern ?ermani? u lanqas il-Kummissjoni ma indikaw b’mod konkret liema xog?lijiet ta’ kostruzzjoni g?andhom jitqiesu min-natura tag?hom b?ala provvisti ta’ o??etti (minbarra s-sitwazzjoni inkwistjoni hawnhekk).

47 – Li, jekk wie?ed je?amina biss l-elementi li jistg?u ji?u dedotti mid-digriet tar-rinviju, jidher li

taqa' ta?t provvisti ta' servizzi, rigward, *prima facie*, kuntratt g?all-kostruzzjoni ta' bini.

48 – Ma naqbilx mad-dikjarazzjoni tal-Kummissjoni li fost ix-xog?lijiet ta' kostruzzjoni huma inklu?i provvisti li, skont id-definizzjonijiet inklu?i fis-Sitt Direttiva, ji?u kklassifikati b?ala provvisti ta' o??etti, peress li hija bba?ata fuq il-presuppo?izzjoni, li g?andha ti?i mi??uda, li tran?azzjonijiet b?al dik inkwistjoni huma dejjem provvisti ta' o??etti.

49 – Dwar dan il-punt g?andi nirrepeti li ma nistax naqbel mad-dikjarazzjoni tal-Gvern ?ermani? li madankollu je?istu provvisti ta' o??etti differenti minn dawk imsemmija fl-Artikolu 14(3), li, però, jaqg?u ta?t xog?lijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni. Li kieku dan l-argument kien fondat, fil-fatt ma kienx ikollu sens ir-riferiment spe?ifiku g?al dan l-a??ar artikolu inklu? fl-Artikolu 199 tad-Direttiva 2006/112.

50 – Sentenzi tat-3 ta' ?unju 2010, Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (C-2/09, ?abra p. I-4939, punt 50), tal-10 ta' Jannar 2006, Skov u Bilka (C-402/03, ?abra p. I-199, punt 51) u tat-28 ta' Settembru 1994, Vroege (C-57/93, ?abra p. I-4541, punt 21).

51 – Sentenza tas-27 ta' April 2006, Richards (C-423/04, ?abra p. I-3585, punt 42).

52 – Sentenzi tat-3 ta' ?unju 2010, Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (C-2/09, i??itata fin-nota ta' qieg? il-pa?na 50, punt 52), u tal-15 ta' Marzu 2005, Bidar (C-209/03, ?abra p. I-2119, punt 68).

53 – ?ertament jibqa' possibbli li l-qorti tidde?iedi wara evalwazzjoni ta?-?irkustanzi kollha tal-ka? li ma huwiex xog?ol ta' kostruzzjoni, imma na?seb li, fi kwa?i l-ka?ijiet kollha, it-tran?azzjonijiet li di?à jkunu su??etti g?ar-reverse charge jibqg?u hekk su??etti, ming?ajr il-b?onn ta' a??ustamenti fiskali.

54 – Ma nemminx li dawk li jwettqu l-provvisti jsofru d-danni allegati mill-Gvern ?ermani?. Apparti l-fatt li din l-ipote?i hija essenzjalment wa?da teoretika, nosserva li f'kull ka? ti?i applikata l-iskema ordinarja tal-?bir tal-VAT li g?aliha huma normalment su??etti l-impri?i. Tilwim eventwali jista' mbag?ad ji?i ri?olt fa?ilment mill-partijiet quddiem il-qrati, ming?ajr konsegwenzi g?all-awtoritajiet fiskali.

55 – Ara l-punti 77 u 78.

56 – Id-De?i?joni 2004/290 hija tat-30 ta' Marzu 2004.