Ġabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

13 ta’ Diċembru 2012*

“Tassazzjoni — Sitt Direttiva tal-VAT — Deċiżjoni 2004/290/KE — Applikazzjoni minn Stat Membru ta’ miżura ta’ deroga — Awtorizzazzjoni — Artikolu 2(1) — Kunċett ta’ ‘xogħlijiet ta’ kostruzzjoni’ — Interpretazzjoni — Inklużjoni tal-provvisti ta’ oġġetti — Possibbiltà li din id-deroga tiġi applikata parzjalment — Restrizzjonijiet”

Fil-Kawża C-395/11,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Bundesfinanzhof (il-Ġermanja), permezz ta’ deċiżjoni tat-30 ta’ Ġunju 2011, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-27 ta’ Lulju 2011, fil-proċedura

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

vs

Finanzamt Lüdenscheid,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn A. Tizzano, President tal-Awla, M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan u M. Berger (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: P. Mengozzi,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Gvern Ġermaniż, minn T. Henze u K. Petersen, bħala aġenti,

— għall-Gvern Finlandiż, minn H. Leppo, bħala aġent,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn F. Erlbacher u C. Soulay, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-12 ta’ Settembru 2012,

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Ġermaniż.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni tal-Kunsill 2004/290/KE, tat-30 ta' Marzu 2004, li tawtorizza lill-Ġermanja tapplika miżura li tidderoga mill-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ (ĠU L 94, p. 59).

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (iktar 'il quddiem, "BLV" jew ir-"rikorrenti fil-kawża prinċipali") u l-Finanzamt Lüdenscheid (iktar 'il quddiem, il-"Finanzamt") dwar taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem, il-"VAT") imposta fuq BLV, minħabba l-kostruzzjoni ta' bini għal din tal-aħħar minn impriża oħra.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 It-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Struttura u proċeduri għall-applikazzjoni tas-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 71, p. 1303), li ma hijiex applikabbli f'dan il-każ *ratione temporis*, kienet tipprovdi fl-Artikolu 5(1) u(2)(e) tagħha:

"1. Jitqies bħala kunsinna ta' oġġett, it-trasferiment tal-poter li wieħed jiddisponi minn oġġett bħala l-propjetarju tiegħu.

2. Dawn li ġejjin għandhom ukoll jitqiesu bħala provvisti skont it-tifsira tal-paragrafu 1:

[...]

e) il-kunsinna ta' xogħol fuq proprjetà immobbli, inkluż dik fejn proprjetà mobbli hija inkorporata f'proprjetà immobbli.

[...]" [traduzzjoni mhux uffiċjali]

Is-Sitt Direttiva tal-VAT

4 Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p.23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/7/KE, tal-20 ta' Jannar 2004 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 2, p. 7, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva tal-VAT"), tipprovdi fl-Artikolu 5(1) u (5) tagħha:

"1. Jitqies bħala kunsinna ta' oġġett, it-trasferiment tal-poter li wieħed jiddisponi minn oġġett bħala l-propjetarju tiegħu.

[...]

5. L-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw li jagħtu ċertu xogħolijiet ta' kostruzzjoni [xogħlijiet 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' oġġetti skond it-tifsira ta' l-Artikolu 5."

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

"1. Li ġejjin għandhom ikunu responsabbli biex iħallsu l-"[VAT]:

1. taħt is-sistema interna:

   a) persuni taxxabbli li jagħmlu kunsinna ta' oġġetti jew provvista ta' servizzi taxxabbli [...]."

7 L-Artikolu 27.1 tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"1. Il-Kunsill, jaġixxi b'mod unanimu fuq proposta mill-Kummissjoni, jista' jawtorizza kwalunwe Stat Membru biex jintroduċi miżuri speċjali għal deroga mid-disposizzjonijiet ta' din id-Direttiva, biex tissimplifika l-proċedura għall-ġbir tat-taxxa jew biex iżommu ċertu tipi ta' evażjoni tat-taxxa jew evitar. [...]"

Id-Deċiżjoni 2004/290

8 Il-premessa 2 tad-Deċiżjoni 2004/290 hija miktuba kif ġej:

"Fis-settur tal-kumpanniji tal-kostruzzjoni u tal-kumpanniji tat-tindif ta' immobbli ġie rreġistrat telf kunsiderevoli ta' VAT peress li l-VAT, minkejja li ġiet fatturata b'mod korrett, ma kinitx tiġi mħallsa lill-awtoritajiet fiskali u r-riċevitur kien jeżerċita d-dritt tat-tnaqqis. L-operaturi li ma osservawx l-obbligi tagħhom ma setgħux jiġu identifikati jew l-identifikazzjoni tagħhom saret tard wisq sabiex tiġi miġbura l-VAT mitlufa. Dawn il-każijiet żdiedu tant li kienu meħtieġa miżuri regolatorji. Ir-responsabbiltà prevista tar-riċevitur għall-ħlas tal-VAT tikkonċerna biss l-impriżi li jistgħu jeżerċitaw id-dritt tagħhom tat-tnaqqis u ma tapplikax għall-individwi. Hija limitata għal żewġ oqsma speċifiċi, fejn it-telf ta' VAT diġà jkun laħaq livell li ma jistax jiġi ttollerat. [...]" [traduzzjoni mhux uffiċjali]

9 Skont il-premessa 4 ta' din id-deċiżjoni:

"Il-miżura ta' deroga ma taffettwax l-ammont tal-VAT dovut fl-istadju tal-konsum finali u ma għandha l-ebda impatt negattiv fuq ir-riżorsi proprji tal-Komunitajiet li ġejjin mill-VAT [...]" [traduzzjoni mhux uffiċjali]

10 L-Artikolu 1 tal-imsemmija deċiżjoni jipprovdi:

"B'deroga mill-Artikolu 21(1)(a) [tas-Sitt] Direttiva [...], ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja hija awtorizzata li tindika, b'effett mill-1 ta' April 2004, ir-riċevituri ta' provvisti ta' oġġetti u servizzi skont l-Artikolu 2 ta' din id-deċiżjoni, bħala responsabbli għall-ħlas tal-[VAT]" [traduzzjoni mhux uffiċjali].

11 Skont l-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290:

"Ir-riċevitur ta' provvisti ta' oġġetti jew servizzi jista' jiġi indikat bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT fil-każijiet li ġejjin:

1) jekk is-servizzi ta' tindif ta' proprjetajiet immobbli jiġu pprovduti lil persuna taxxabbli, ħlief fil-każ fejn ir-riċevitur tal-provvista jikri esklużivament mhux aktar minn żewġ residenzi, jiġifieri fejn ix-xogħlijiet ta' kostruzzjoni jiġu pprovduti lil persuna taxxabbli". [traduzzjoni mhux uffiċjali]

Id-dritt Ġermaniż

12 L-Artikolu 3(4) tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar ’il quddiem, l-“UStG”), jipprovdi:

“Jekk l-imprenditur ikun ġie nkarigat bix-xogħol jew bl-ipproċessar ta’ oġġett u għal dan l-iskop juża materjal li jkun akkwista waħdu, din it-tranżazzjoni għandha tkun ikkunsidrata bħala provvista ta’ oġġetti (provvista ta’ xogħol) jekk il-materjali ma jkunux biss komponent jew element aċċessorju ieħor. Dan jgħodd ukoll meta l-oġġetti jiġu inkorporati mal-art. [...]”

13 L-Artikolu 13b(1)(4), u t-tieni sentenza tal-Artikolu 13b(2) tal-UStG huma bbażati fuq id-Deċiżjoni 2004/290 u jipprovdu:

“1. Għat-tranżazzjonijiet taxxabbli li ġejjin, il-[VAT] għandha titħallas mal-ħruġ tal-fattura, u mhux aktar tard mill-aħħar tax-xahar wara t-twettiq tal-provvista:

[...]

4) il-provvisti li jiddependu fuq kuntratti ta’ appalt jew ta’ tip ieħor li jkunu funzjonali għall-bini, tiswija u ristrutturazzjoni, alterazzjonijiet jew demolizzjoni ta’ bini, bl-eċċezzjoni tas-servizzi ta’ ppjanar jew ta’ superviżjoni. [...]

2. [...] Fil-każijiet ikkontemplati fl-ewwel sentenza tal-punt 4 tal-ewwel sentenza tas-subparagrafu (1), ir-riċevitur tal-provvista huwa obbligat iħallas it-taxxa f’każ li jkun imprenditur li jagħmel provvisti skont l-ewwel sentenza tal-punt 4 tal-ewwel sentenza tas-subparagrafu (1), tal-UStG. [...]”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

14 BLV hija impriża li twettaq attivitajiet ta’ akkwist, provvediment ta’ infrastruttura bażika 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 għal skopijiet ta’ abitazzjoni magħmul minn sitt appartamenti għal prezz stabbilit. Għal dan ix-xogħol, Rolf & Co. ħarġet, fis-17 ta’ Novembru 2005, fattura finali mingħajr ma indikat il-VAT, u semmiet lil BLV bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa peress li kienet ir-riċevitur tal-operazzjoni.

16 Għall-ewwel, BLV iddikjarat quddiem l-awtoritajiet fiskali li, għal din l-operazzjoni mwettqa fis-sena 2005, hija kienet il-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT. Madankollu, sussegwentement, hija sostniet li l-kundizzjonijiet għall-ħolqien ta’ dejn fiskali ma kinux sodisfatti fir-rigward tagħha, peress li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja ma hijiex awtorizzata, skont id-dritt tal-Unjoni, sabiex tipprovdi li ma huwiex dak li jagħmel il-provvista, iżda r-riċevitur, ta’ operazzjoni bħal dik inkwistjoni f’din il-kawża li huwa l-persuna taxxabbli. Min-naħa l-oħra, il-Finanzamt ma qabilx ma’ din il-pożizzjoni, iżda qies li BLV kienet fil-fatt responsabbli għall-ħlas tal-VAT. BLV ressqet din il-kwistjoni quddiem il-qrati amministrattivi.

17 Il-Finanzamt, konvenut fil-kawża prinċipali, iqis li r-rikorrenti fil-kawża prinċipali hija responsabbli għall-ħlas 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-kawża, il-Bundesfinanzhof tqis li s-soluzzjoni tal-kawża tiddependi fuq l-interpretazzjoni li għandha tingħata għad-Deċiżjoni 2004/290.

18 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Bundesfinanzhof iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Apparti s-servizzi, il-kunċett ta' xogħol ta' kostruzzjoni, kif mifhum fl-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290 [...], jinkludi wkoll il-provvisti ta' beni?

2) Fil-każ li l-awtorizzazzjoni li [r-riċevitur] tal-operazzjoni jitqies taxxabbli tkopri wkoll il-provvisti:

L-Istat Membru destinatarju tad-deċiżjoni jista' jeżerċita l-awtorizzazzjoni biss b'mod parzjali għal ċerti kategoriji (bħalma huma d-diversi tipi ta' xogħol ta' kostruzzjoni) u għall-operazzjonijiet ipprovduti lil ċerti [riċevituri]?

3) Fil-każ li l-Istat Membru jista' jistabbilixxi kategoriji: l-Istat Membru huwa suġġett għal restrizzjonijiet meta jistabbilixxi dawn il-kategoriji?

4) Fil-każ li l-Istat Membru ma jistax jistabbilixxi kategoriji, b'mod ġenerali (it-tieni domanda) jew minħabba r-restrizzjonijiet li ma jkunx osserva (it-tielet domanda):

a) Xi jkunu l-konsegwenzi ġuridiċi tal-istabbiliment illegali ta' kategoriji?

b) L-istabbiliment illegali ta' kategoriji għandu l-effett li jimpedixxi l-applikazzjoni tad-dispożizzjoni nazzjonali fl-intier tagħha jew biss għall-benefiċċju ta' ċerti persuni taxxabbli?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

19 Bl-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290 għandux jiġi interpretat fis-sens li l-kunċett ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni" li jinsab f'din id-dispożizzjoni jinkludix, minbarra l-operazzjonijiet meqjusa bħala provvisti ta' servizzi, kif iddefiniti fl-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva, ukoll dawk li jikkostitwixxu provvisti ta' oġġetti fis-sens tal-Artikolu 5(1) ta' din id-direttiva.

20 Fil-fatt, il-qorti tar-rinviju tqis li, jekk id-Deċiżjoni 2004/290 kienet tawtorizza lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja sabiex tindika lir-riċevitur tal-operazzjoni bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT (sistema msejħa ta' "inverżjoni tal-ħlas") għax-xogħlijiet ta' konstruzzjoni biss meta dawn ikunu fil-forma ta' servizzi u mhux jekk ikunu kunsinni, BLV ċertament tkun responsabbli għall-ħlas tal-VAT skont l-Artikolu 13b tal-UStG, iżda mhux skont id-Deċiżjoni 2004/290.

21 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar, qabel kollox, li d-Deċiżjoni 2004/290 ma tinkludi l-ebda definizzjoni tal-kunċett ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni".

22 Barra minn hekk, għandu jiġi kkonstatat li l-ebda verżjoni lingwistika, ħlief dik Ġermaniża, tas-Sitt Direttiva tal-VAT, li għaliha jirreferi l-Artikolu 1 tad-Deċiżjoni 2004/290, ma ssemmi l-kunċett ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni". Fil-fatt, is-Sitt Direttiva tal-VAT, fost l-oħrajn fl-Artikolu 5(5) tagħha, issemmi biss ix-"xogħlijiet fuq proprjetà immobbli".

23 Madankollu, anki jekk jingħad li l-kunċett ta' "xogħlijiet fuq proprjetà immobbli" li jinsab fis-Sitt Direttiva tal-VAT għandu elementi komuni mal-kunċett ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni" użat fid-Deċiżjoni 2004/290, dan l-ewwel kunċett lanqas ma kien iddefinit fis-Sitt Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, huwa minnu, it-Tieni Direttiva 67/228 kellha definizzjoni, b'mod indikattiv, ta' "xogħlijiet fuq

proprjetà immobbli" fl-Artikolu 5(2)(e) tagħha, moqri flimkien mal-punt 5 tal-Anness A tal-imsemmija direttiva, u kienet tipprovdi, b'mod espliċitu, li dawn ix-xogħlijiet kienu "meqjusa bħala provvista". Madankollu, f'dak li jikkonċerna s-Sitt Direttiva tal-VAT, tali definizzjoni ma teżistix.

24 Għaldaqstant, meta l-leġiżlatur tal-Unjoni, filwaqt li bbaża ruħu fuq l-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, u permezz tad-Deċiżjoni 2004/290, awtorizza lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja sabiex tipprovdi għal miżura ta' deroga fil-qasam tal-VAT f'dak li jikkonċerna, b'mod partikolari, ix-"xogħlijiet ta' kostruzzjoni", huwa ma rreferiex għal kunċett pre-eżistenti u definit biċ-ċar f'dan il-qasam tad-dritt tal-Unjoni.

25 Skont ġurisprudenza stabbilita, fin-nuqqas ta' kwalunkwe definizzjoni tal-kunċett ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni", l-istabbiliment tat-tifsira u tal-portata ta' dawn it-termini għandu jsir fid-dawl tal-kuntest ġenerali li fih huma użati u b'mod konformi mas-sens normali tagħhom fil-lingwaġġ ta' kuljum (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-4 ta' Mejju 2006, Massachusetts Institute of Technology, C-431/04, Ġabra p. I-4089, punt 17 u l-ġurisprudenza ċċitata). Barra minn hekk, fl-interpretazzjoni ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni l-għanijiet tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni u tal-effettività tagħha (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza tad-29 ta' Jannar 2009, Petrosian, C-19/08, Ġabra p. I-495, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tas-sens normali tal-kunċett ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni" fil-lingwaġġ ta' kuljum, għandu jiġi kkonstatat li operazzjonijiet bħal dawk fil-kawża prinċipali, jiġifieri, b'mod partikolari, il-kostruzzjoni ta' bini, jaqgħu mingħajr dubju taħt dan il-kunċett. Għal dan l-għan, hija irrilevanti mhux biss il-kwistjoni dwar jekk l-impriża li twettaq din il-kostruzzjoni hijiex il-proprjetarja tas-superfiċi mibnija, jew tal-materjal użat, iżda wkoll il-kwistjoni dwar jekk l-operazzjoni kkonċernata għandhiex tiġi kklassifikata bħala "provvista ta' servizzi" jew bħala "kunsinna ta' oġġetti".

27 F'dak li jirrigwarda, fit-tieni lok, il-kuntest ġenerali u l-għanijiet tal-leġiżlazzjoni inkwistjoni, id-Deċiżjoni 2004/290 tosserva, fil-premessa 2 tagħha, li, fil-Ġermanja, "[f]is-settur tal-kumpanniji tal-kostruzzjoni [...] ġie rreġistrat telf konsiderevoli ta' VAT peress li l-VAT, minkejja li ġiet fatturata b'mod korrett, ma kinitx tiġi mħallsa lill-awtoritajiet fiskali u r-riċevitur kien jeżerċita d-dritt tat-tnaqqis. [...] Dawn il-każijiet żdiedu tant li kienu meħtieġa miżuri regolatorji". Barra minn hekk, skont l-Artikolu 1 ta' din id-deċiżjoni, "ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja hija awtorizzata li tindika [...] ir-riċevituri ta' provvisti ta' oġġetti u servizzi skont l-Artikolu 2 ta' din id-deċiżjoni, bħala responsabbli għall-ħlas tal-[VAT]".

28 Tali interpretazzjoni stretta tal-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290, li jipprovdi li "[i]r-riċevitur ta' provvisti ta' oġġetti jew servizzi jista' jiġi indikat bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT [...] fejn ix-xogħlijiet ta' kostruzzjoni jiġu pprovduti lil persuna taxxabbli", fis-sens li din id-dispożizzjoni ma tinkludix il-provvisti ta' oġġetti, kif iddefiniti fl-Artikolu 5(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, tmur biċ-ċar kontra l-għan tal-imsemmi Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290.

29 Barra minn hekk, huwa stabbilit li l-klassifikazzjoni ta' operazzjoni speċifika bħala "kunsinna ta' oġġetti" jew bħala "provvista ta' servizzi" tikkostitwixxi evalwazzjoni kumplessa li għandha tkun ibbażata, bħala regola ġenerali, kif jenfasizza l-Avukat Ġenerali fil-punti 30 *et seq* tal-konklużjonijiet, fuq eżami 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, Ġabra p. I-1457, punti 61 *et seq*).

30 F'dan il-kuntest, xejn ma juri li l-leġiżlatur tal-Unjoni, meta adotta l-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290, xtaq jillimita l-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni biss għall-każijiet fejn din l-evalwazzjoni kumplessa twassal, finalment, għar-riżultat li l-operazzjoni inkwistjoni għandha tiġi kklassifikata bħala "provvista ta' servizzi".

31 Minbarra dan, il-klassifikazzjoni tal-operazzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma hijiex rilevanti mill-aspett tat-twettiq tal-għan tad-Deċiżjoni 2004/290, peress li r-riskju ta' "telf konsiderevoli ta' VAT" huwa identiku fil-każ fejn din l-operazzjoni tiġi kklassifikata bħala "provvista ta' servizzi" u fil-każijiet fejn hija titqies bħala "kunsinna".

32 Dak kollu li ntqal jikkorrobora interpretazzjoni fis-sens li l-kunċett ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni" li jinsab fl-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290 jinkludi mhux biss il-provvisti ta' servizzi, imma wkoll il-kunsinni ta' oġġetti.

33 Din il-konklużjoni ma tistax tiġi kkontestata bil-fatt li din id-dispożizzjoni, inkwantu deroga mir-regola ġenerali prevista fl-ewwel sentenza tal-Artikolu 21(1)(a) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, għandha tiġi interpretata b'mod strett. Fil-fatt, jekk minn ġurisprudenza stabbilita jirriżulta li, fil-qasam tal-VAT, id-dispożizzjonijiet li għandhom in-natura ta' deroga minn prinċipju għandhom jiġu interpretati b'tali mod, xorta għandha tingħata attenzjoni li din id-deroga ma titneħħilhiex l-effettività tagħha (sentenzi Bog *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 84 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll, f'dan is-sens, tal-10 ta' Marzu 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Ġabra p. I-1509, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

34 Għandu jiġi kkonstatat li esklużjoni tal-kunsinni ta' oġġetti mill-kamp ta' applikazzjoni tal-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290 għandha mnejn tqiegħed f'dubju l-effettività ta' din id-dispożizzjoni. Fil-fatt, din l-interpretazzjoni għandha bħala konsegwenza li, b'mod partikolari, il-kostruzzjoni ta' bini tista' tiġi eskluża mill-applikazzjoni tal-miżura ta' deroga awtorizzata permezz tad-Deċiżjoni 2004/290. Issa, din l-operazzjoni hija naturalment parti mix-"xogħlijiet ta' kostruzzjoni" u tirrappreżenta kategorija ta' operazzjonijiet li tikkostitwixxi, kif jenfasizza ġustament il-Gvern Ġermaniż fl-osservazzjonijiet tiegħu, parti kinsiderevoli mill-operazzjonijiet inkwistjoni.

35 Għaldaqstant, ir-risposta għall-ewwel domanda għandha tkun li l-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290 għandu jiġi interpretat fis-sens li l-kunċett ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni" li jinsab f'din id-dispożizzjoni jinkludi, minbarra l-operazzjonijiet ikkunsidrati bħala provvisti ta' servizzi, kif iddefiniti fl-Artikolu 6(1) tas-Sitt Direttiva, ukoll dawk li jikkostitwixxu kunsinni ta' oġġetti 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 għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Deċiżjoni 2004/290 għandhiex tiġi interpretata fis-sens li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja tista' teżerċita l-awtorizzazzjoni mogħtija permezz ta' din id-deċiżjoni, parzjalment għal ċerti kategoriji, bħal diversi tipi ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni, u għall-operazzjonijiet imwettqa favur ċerti riċevituri, u jekk dan l-Istat Membru huwiex, eventwalment, suġġett għal restrizzjonijiet fl-istabbiliment ta' tali kategoriji.

37 Għaldaqstant, din il-qorti tistaqsi jekk, fil-każ li jingħad li d-Deċiżjoni 2004/290 ippermettiet lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja sabiex tindika r-riċevitur bħala persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT meta l-operazzjoni kienet tirrigwarda kunsinni marbuta ma' xogħlijiet ta' kostruzzjoni, dan l-Istat Membru kienx marbut, skont l-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290, li jagħmel din l-indikazzjoni għall-operazzjonijiet kollha marbuta ma' dawn il-kunsinni u, għaldaqstant, ma' kunsinni favur il-persuni taxxabbli kollha.

38 Fil-fatt, minn naħa, l-Artikolu 13b tal-UStG jindika r-riċevitur bħala persuna taxxabbli mhux għall-kunsinni kollha inkwistjoni, imma biss għall-kunsinni ta' xogħol fis-sens tal-Artikolu 3(4) tal-UStG u, min-naħa l-oħra, huma biss il-persuni taxxabbli li jipprovdu huma nfushom xogħlijiet ta' "kostruzzjoni" li, skont il-leġiżlazzjoni Ġermaniża, huma responsabbli għall-ħlas tal-VAT, u mhux ir-riċevituri kollha ta' dawn l-operazzjonijiet.

39 Minbarra dan, il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk, fil-każ li jingħad li l-Istat Membru kkonċernat jista' jistabbilixxi kategoriji, huwiex suġġett għal restrizzjonijiet, b'mod partikolari f'dak li jikkonċerna l-osservanza, minn dan l-Istat Membru, tal-prinċipju ta' ċertezza legali.

40 F'dan ir-rigward, għandha tiġi mfakkra l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tipprovdi li l-miżuri ta' deroga msemmija fl-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva, awtorizzati, b'mod partikolari, "sabiex [...] tiġi evitata l-frodi fiskali", għandhom jiġu interpretati b'mod strett u għandhom barra minn hekk ikunu meħtieġa u xierqa għat-twettiq tal-għan speċifiku li huma għandhom u jaffettwaw mill-inqas l-għanijiet u l-prinċipju tas-Sitt Direttiva (ara s-sentenza tas-27 ta' Jannar 2011, Vandoorne, C-489/09, Ġabra p. I-225, punt 27 u l-ġurisprudenza ċċitata).

41 Minbarra dan, u kif il-Qorti tal-Ġustizzja diġà kellha l-opportunità li tispeċifika f'kuntest ieħor, il-limitazzjoni tal-applikazzjoni ta' eċċezzjoni minn regola ġenerali fil-qasam tal-VAT għal aspetti konkreti u speċifiċi hija koerenti mal-prinċipju li l-eżenzjonijiet jew id-derogi għandhom jiġu interpretati b'mod strett (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Mejju 2003, Il-Kummissjoni vs Franza, C-384/01, Ġabra p. I-4395, punt 28), sakemm jiġi osservat il-prinċipju 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, Ġabra 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, Ġabra p. I-4261, punt 30).

42 Din il-ġurisprudenza, li tirrigwarda hija wkoll il-possibbiltà mogħtija lill-Istati Membri li jidderogaw, b'mod eċċezzjonali, minn regola ġenerali fil-qasam tal-VAT, jiġifieri l-prinċipju tal-applikazzjoni tal-istess rata ta' VAT għall-kunsinni ta' oġġetti u l-provvisti ta' servizzi kollha, tista' tiġi applikata f'kawża bħal dik prinċipali. Għaldaqstant, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja setgħet sempliċement teżerċita, b'mod validu, l-awtorizzazzjoni b'mod parzjali għal ċerti kategoriji, bħal diversi tipi ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni, u għall-operazzjonijiet ipprovduti lil ċerti riċevituri, sakemm, madankollu, jiġi osservat il-prinċipju tan-newtralità fiskali kif ukoll, sa fejn l-Istat Membru kkonċernat ikun implementa d-dritt tal-Unjoni, tal-prinċipji ġenerali ta' dan id-dritt.

43 F'dan ir-rigward, fl-ewwel lok, għandu jiġi mfakkar li, kif tenfasizza d-Deċiżjoni 2004/290 fil-premessa 4 tagħha, din kienet tawtorizza lir-Repubblika Federali tal-Ġermanja sabiex tipprovdi għal miżura ta' deroga li ma kinitx taffettwa l-ammont tal-VAT dovut fl-istadju tal-konsum finali u ma kellhiex effetti negattivi fuq ir-riżorsi proprji tal-Unjoni li ġejjin mill-VAT. Fir-rigward tal-miżuri adottati konkretament abbażi ta' din, l-applikazzjoni tagħhom kienet limitata għall-każijiet fejn ir-riċevitur tal-operazzjonijiet inkwistjoni jkun huwa nnifsu persuna taxxabbli fis-sens tas-Sitt Direttiva tal-VAT fis-settur tal-kostruzzjoni, li jkollu għaldaqstant id-dritt li jnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa dovuta jew li jitlob, eventwalment, il-ħlas lura ta' din it-taxxa. Għaldaqstant, minbarra l-fatt li dawn il-miżuri ma kellhom l-ebda effett fuq il-VAT dovuta fl-istadju tal-konsum finali, huma lanqas ma kellhom bħala effett li joħolqu piż finanzjarju fuq il-persuni kkonċernati direttament minnhom. Għaldaqstant ma jidhirx li l-leġiżlazzjoni Ġermaniża inkwistjoni kkawżat ksur tal-prinċipju ta' newtralità fiskali inerenti fis-sistema komuni tal-VAT.

44 Fit-tieni lok, f'dak li jikkonċerna l-osservanza, mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, tal-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni fl-istabbiliment ta' kategoriji ta' operazzjonijiet u ta' riċevituri li għalihom hija applikabbli l-miżura inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-leġiżlazzjoni inkwistjoni tista', mal-ewwel daqqa t'għajn, tqajjem dubji biss fid-dawl tal-prinċipju ta' proporzjonalità u dak ta' ċertezza legali.

45 Fir-rigward tal-prinċipju ta' proporzjonalità, għandu jiġi kkonstatat li l-proċess ma jinkludi l-ebda element li jista' jqiegħed f'dubju l-proporzjonalità tal-miżuri ta' deroga adottati mir-Repubblika Federali tal-Ġermanja abbażi tad-Deċiżjoni 2004/290. Kif ġie mfakkar fil-punt 43 ta' din is-sentenza, dawn il-miżuri kienu sempliċement, minn naħa, jipprovdu għas-sistema ta' inverżjoni tal-ħlas għal ċerti operazzjonijiet u ma kienu jikkawżaw, bħala regola ġenerali, l-ebda piż finanzjarju fuq il-persuni kkonċernati minn dawn il-miżuri, filwaqt li kienu jippermettu, min-naħa l-oħra, li jiġi evitat it-telf

kunsiderevoli ta' dħul mill-VAT. Fin-nuqqas ta' ċirkustanzi speċifiċi oħrajn, li barra minn hekk ma jirriżultawx mill-proċess, tali miżura ma tistax titqies bħala sproporzjonata. Madankollu, il-qorti tar-rinviju għandha tivverifika, jekk ikun il-każ, l-eżistenza ta' tali ċirkustanzi speċifiċi oħrajn.

46 Fir-rigward tal-prinċipju ta' ċertezza legali, il-qorti tar-rinviju tosserva li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni jista' jkollha bħala konsegwenza li l-persuni taxxabbli jesperjenzaw diffikultajiet fl-istabbiliment tal-persuna taxxabbli meta huma ma jkunux jafu s-sitwazzjoni tar-riċevitur. Fil-fatt, fil-kuntest ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni, sabiex ir-riċevitur tal-operazzjoni jkun il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa, b'mod partikolari, mill-inqas 10 % mid-"dħul mill-bejgħ dinji" li dan tal-aħħar ikun kiseb matul is-sena preċedenti għandu jkun ġej minn tali xogħlijiet. Issa, bħalma kien il-każ fil-kawża prinċipali, il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa tista' tissupponi, inizjalment, li qabżet dan il-limitu qabel ma tinduna li dan ma kienx il-każ.

47 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, qabel kollox, li, skont ġurisprudenza stabbilita, il-leġiżlazzjoni tal-Unjoni għandha tkun ċerta u l-applikazzjoni tagħha għandha tkun prevedibbli għall-partijiet f'kawża. Dan ir-rekwiżit essenzjali ta' ċertezza legali japplika b'mod partikolarment strett meta inkwistjoni jkun hemm leġiżlazzjoni li tista' tinvolvi piżijiet finanzjarji, sabiex il-persuni interessati jkunu jistgħu jsiru jafu b'eżattezza l-portata tal-obbligi li din il-leġiżlazzjoni timponi fuqhom (sentenza tas-16 ta' Settembru 2008, Isle of Wight Council *et*, C-288/07, Ġabra p. I-7203, punt 47 u l-ġurisprudenza ċċitata). Il-prinċipju ta' ċertezza legali japplika wkoll għall-awtoritajiet nazzjonali kollha li huma responsabbli għall-applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni (ara s-sentenza tas-17 ta' Lulju 2008, ASM Brescia, C-347/06, Ġabra p. I-5641, punt 65 u l-ġurisprudenza ċċitata).

48 Fil-fatt, jekk il-leġiżlazzjoni inkwistjoni ġeneralment ma għandhiex tendenza tinvolvi piżijiet finanzjarji fuq il-persuni taxxabbli fis-sens tas-sentenza Isle of Wight Council *et*, iċċitata iktar 'il fuq, jibqa' l-fatt li, bħalma jista' jkun il-każ f'kawża bħal dik prinċipali, tali piż finanzjarju jista' jirriżulta mill-applikazzjoni tagħha li ssir mill-awtoritajiet nazzjonali kompetenti jekk din l-applikazzjoni, mill-inqas b'mod tranżitorju, ma tippermettix lill-persuni taxxabbli kkonċernati li jsiru jafu b'eżattezza l-portata tal-obbligi tagħhom fil-qasam tal-VAT.

49 Għaldaqstant il-qorti tar-rinviju għandha tivverifika, filwaqt li tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi legali u fattwali kollha li huma rilevanti, jekk dan huwa l-każ hawnhekk, u tadotta, eventwalment, il-miżuri meħteġa sabiex tirrimedja l-konsegwenzi dannużi ta' applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet inkwistjoni bħalma hija dik ta' ksur tal-prinċipju ta' ċertezza legali.

50 Għaldaqstant ir-risposta għat-tieni u t-tielet domanda għandha tkun li d-Deċiżjoni 2004/290 għandha tiġi interpretata fis-sens li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja tista' sempliċement teżerċita l-awtorizzazzjoni mogħtija permezz ta' din id-deċiżjoni parzjalment għal ċerti kategoriji, bħal diversi tipi ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni, u għall-operazzjonijiet imwettqa favur ċerti riċevituri. Fl-istabbiliment ta' dawn il-kategoriji, dan l-Istat Membru għandu josserva l-prinċipju ta' newtralità fiskali kif ukoll il-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni, fosthom b'mod partikolari dawk ta' proporzjonalità u ta' ċertezza legali. Il-qorti tar-rinviju għandha tivverifika, filwaqt li tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi legali u fattwali kollha li huma rilevanti, jekk dan huwa l-każ fil-kawża prinċipali, u tadotta, eventwalment, il-miżuri meħteġa sabiex tirrimedja l-konsegwenzi dannużi ta' applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet inkwistjoni li jiksru l-prinċipji ta' proporzjonalità jew ta' ċertezza legali.

Fuq ir-raba' domanda

51 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għat-tieni u t-tielet domanda, ma hemmx lok li tingħata risposta għar-raba' domanda.

Fuq l-ispejjeż

52 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

1) **L-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni tal-Kunsill 2004/290/KE, tat-30 ta' Marzu 2004, li tawtorizza lill-Ġermanja tapplika miżura li tidderoga mill-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ, għandha tiġi interpretata fis-sens li l-kunċett ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni" li jinsab f'din id-dispożizzjoni jinkludi, minbarra l-operazzjonijiet ikkunsidrati bħala 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-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/7/KE, tal-20 ta' Jannar 2004, ukoll dawk li jikkostitwixxu kunsinni ta' oġġetti fis-sens tal-Artikolu 5(1) ta' din id-direttiva.**

2) **Id-Deċiżjoni 2004/290 għandha tiġi interpretata fis-sens li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja tista' sempliċement teżerċita l-awtorizzazzjoni mogħtija permezz ta' din id-deċiżjoni parzjalment għal ċerti kategoriji, bħal diversi tipi ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni, u għall-operazzjonijiet imwettqa favur ċerti riċevituri. Fl-istabbiliment ta' dawn il-kategoriji, dan l-Istat Membru għandu josserva l-prinċipju ta' newtralità fiskali kif ukoll il-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni, fosthom b'mod partikolari dawk ta' proporzjonalità u ta' ċertezza legali. Il-qorti tar-rinviju għandha tivverifika, filwaqt li tieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi legali u fattwali kollha li huma rilevanti, jekk dan huwa l-każ fil-kawża prinċipali, u tadotta, eventwalment, il-miżuri meħtieġa sabiex tirrimedja l-konsegwenzi dannużi ta' applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet inkwistjoni li jiksru l-prinċipji ta' proporzjonalità jew ta' ċertezza legali.**

Firem