Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
MAZÁK
ippreżentati fit-28 ta' Ġunju 2011 [1]

Kawża C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, fi stralċ
vs
Finanzamt Hamburg-Bergedorf

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Finanzgericht Hamburg (il-Ġermanja)]

"Sitt Direttiva tal-VAT — Interpretazzjoni tal-Artikolu 9(2)(e) — Provvista ta' persunal — Provvista ta' sewwieqa li ma humiex impjegati mal-fornitur — Post fejn jiġu pprovduti s-servizzi — Rimbors"

I – Introduzzjoni

1. B'digriet tal-20 ta' April 2010, li wasal il-Qorti tal-Ġustizzja fis-6 ta' Mejju 2010, il-Finanzgericht Hamburg (il-Qorti tal-Finanzi Hamburg) (il-Ġermanja) ressqet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, skont l-Artikolu 267 TFUE, talba għal deċiżjoni preliminari rigward l-interpretazzjoni 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 [2] (iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

2. Ir-rinviju sar fi proċeduri bejn ADV Allround Vermittlungs AG, fi stralċ, ("ADV Allround") u l-Finanzamt Hamburg-Bergedorf (l-Uffiċċju tat-Taxxi, Hamburg-Bergedorf) dwar ir-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud ("VAT") għas-sena 2005, minħabba l-post tat-twettiq ta' provvista ta' sewwieqa tat-trakkijiet li jaħdmu għal rashom lil klijenti li kienu joqogħdu barra mill-pajjiż.

3. Permezz tad-domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tixtieq tivverifika, essenzjalment, fl-ewwel lok, jekk l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva għandux ikun interpretat fis-sens li l-kliem "provvista ta' persunal" ikopri ukoll il-provvista ta' persunal li jaħdem għal rasu li ma jkunx impjegat tal-imprenditur fornitur.

4. Fit-tieni lok, hija tixtieq tkun taf jekk, skont id-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva, il-liġi proċedurali nazzjonali għandhiex tiżgura li l-istess tranżazzjoni, li f'dan il-każ tikkonsisti fil-provvista ta' servizzi, tiġi stmata, għall-finijiet tal-ġbir tal-VAT, bl-istess mod fir-rigward tal-persuna taxxabbli li tipprovdi s-servizz u fir-rigward tal-persuna taxxabbli li tirċievi s-servizz u tixtieq tkun iggwidata dwar it-terminu li fih din tal-aħħar tista' tnaqqas it-taxxa tal-input miġbura fuq is-servizz irċevut.

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol 1, p. 23, fil-verżjoni applikabbli kif emendata l-aħħar bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/66/KE, tas-26 ta' April 2004 (ĠU 2004, L 168, p. 35).

II – Il-kuntest ġuridiku

A – *Is-Sitt Direttiva*

5. L-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva, bit-titolu "Provvista ta' servizzi", jipprovdi, sa fejn hu rilevanti:

"1. Il-post minn fejn jingħata servizz għandu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti.

2. Iżda:

[...]

(e) il-post fejn jingħataw is-servizzi li ġejjin, meta jsiru għal konsumaturi [destinatarji] stabbiliti barra l-Komunità jew għal persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess pajjiż bħal tal-fornitur, għandu jkun il-post fejn il-konsumatur stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss li lilu jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti:

[…]

— il-provvista ta' persunal,

[…]"

6. L-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva, bit-titolu "Oriġini u skop tad-dritt li tnaqqas", jistipula, sa fejn hu rilevanti:

"[…]

2. Sakemm il-merkanzija u s-servizi jintużaw għall-iskop tat-transazzjonijiet taxxabbli tagħha, il-persuna taxxabbli tkun intitolata li tnaqqas mit-taxxa li għandu jħallas:

(a) taxxa fuq il-valur miżjud dovuta jew mħallsa ġewwa t-territorju tal-pajjiz rigward l-oġġetti jew is-servizzi pprovduti jew li għad għandhom jiġu forniti lilu minn persuna taxxabli oħra;

[…]

3. Stati Membri jagħtu lil kull persuna taxxabbli d-dritt għat-tnaqqis jew rimborsament tat-taxxa fuq il-valur miżjud imsemmi fil-paragrafu 2 sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall:

(a) transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' l-attivitajiet msemmijin fl-Artikolu 4(2), li jkunu sara f'pajjiż ieħor, li jkunu jistgħu jitnaqqsu kieku saru fit-territorju tal-pajjiż

[…]"

B – *Id-dritt nazzjonali rilevanti*

7. L-Artikolu 3 tal-Umsatzsteuergesetz, fil-verżjoni li kienet fis-seħħ sal-31 ta' Diċembru 2009 (il-Liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ) (iktar 'il quddiem l-"UStG"), li jikkonċerna l-post tat-twettiq ta' servizzi oħra, jipprovdi sa fejn hu rilevanti:

"Paragrafu 1, l-ewwel sentenza:

Bla ħsara għall-Artikoli 3b u 3f, is-servizzi l-oħra għandhom jitqiesu li jitwettqu fil-post li minnu l-imprenditur jopera n-negozju tiegħu.

[…]

Paragrafu 3, l-ewwel sentenza:

Jekk il-benefiċjarju ta' wieħed mis-servizzi l-oħra msemmija fil-paragrafu (4) ikun imprenditur, is-servizz l-ieħor għandu jitqies li twettaq fil-post fejn il-benefiċjarju jopera n-negozju tiegħu, u dan b'deroga mill-paragrafu (1).

[…]

Paragrafu 4:

[...] Is-servizzi l-oħra fis-sens tal-paragrafu (3) huma:

[…] il-provvista ta' persunal.

[…]"

III – Il-fatti, il-proċedura u d-domandi magħmula

8. Skont id-digriet tar-rinviju, fis-sena 2005 li hija s-sena inkwistjoni, in-negozju ta' ADV Allround kien jikkonsisti fil-provvista ta' sewwieqa tat-trakkijiet li jaħdmu għal rashom lill-kuntratturi tat-trasport fil-Ġermanja u barra mill-Ġermanja, b'mod partikolari fl-Italja (in-nofsinhar ta' Tirol).

9. Għal dan il-għan, saru kuntratti bil-miktub mas-sewwieqa, magħrufin bħala "ftehim ta' aġenzija". Il-kuntratturi tat-trasport kienu jitolbu s-servizz billi jċemplu lil ADV Allround kull darba li huma kellhom bżonn sewwieq.

10. Is-sewwieqa kienu jiċċarġjaw lil ADV Allround għal xogħolhom li kien jikkonsisti fis-sewqan ta' trakkijiet ipprovduti mill-kuntratturi tat-trasport, mentri ADV Allround kienet tiċċarġja lill-istess kuntratturi tat-trasport għall-provvista tas-sewwieqa, u kienet iżżid il-prezz bejn 8 % (xogħol mifrux fuq żmien twil) u 20 % (għal xogħolijiet ta' darba).

11. Oriġinarjament, ADV Allround ma żiditx it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ meta ħarġet il-fatturi lill-klijenti li kienu jinsabu barra mill-Ġermanja bħalma huma l-kuntratturi tat-trasport Taljani f'dan il-każ, peress li assumiet li s-servizz inkwistjoni kien jikkostitwixxi "provvista ta' persunal" fis-sens tal-punt 7 tal-Artikolu 3(a)(4) tal-UStG u li l-post tal-provvista u, konsegwentement, il-post fejn tinġabar it-taxxa kien għaldaqstant l-Italja fejn kienu stabbiliti l-benefiċjarji ta' dak is-servizz.

12. F'rapport ta' verifika tat-3 ta' Lulju 2006, wara verifika speċjali tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ imħallsa minn ADV Allround fl-ewwel tliet trimestri tas-sena 2005, l-Uffiċċju tat-Taxxa Hamburg-Bergedorf esprima l-fehma li "provvista ta' persunal" fis-sens tad-dispożizzjoni msemmija kienet tkopri biss il-provvista tal-ħaddiema tal-kumpannija stess (kiri ta' xogħol) u li, għaldaqstant, il-post tat-twettiq kien il-post li minnu kienet topera n-negozju tagħha ADV Allround, jiġifieri l-Ġermanja.

13. B'riżultat ta' dan, ADV Allround bdiet iżżid it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ bir-rata ta' 16 % li kienet viġenti f'dak iż-żmien anki meta toħroġ fattura lil klijenti Taljani. Barra minn hekk, hija ħarġet fatturi emendati li juru t-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ fir-rigward tas-servizzi kollha li hija kienet ipprovdiet fl-2005, fejn assumiet li t-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ kienet ser tiġi rrimborsata lill-klijenti Taljani u li, ħlief għall-amministrazzjoni żejda marbuta mal-proċess tar-rimbors, il-fatt li t-tranżazzjoni kienet ser tiġi meqjusa bħala taxxabbli fil-Ġermanja xorta waħda kienet se tibqa' finanzjarjament newtrali.

14. Madankollu, il-Bundeszentralamt für Steuern (L-Uffiċċju Federali Ċentrali tat-Taxxa) li huwa responsabbli mill-applikazzjonijiet għar-rimbors tat-taxxa tal-input, ħa pożizzjoni differenti minn dik tal-Uffiċċju tat-Taxxa Hamburg-Bergedorf, fejn sostna li l-kunċett ta' "provvista ta' persunal" fil-punt 7 tal-Artikolu 3(a)(4) tal-UstG kien ikopri provvista ta' sewwieqa bħalma huma dawk inkwistjoni f'din il-kawża. Skont din il-fehma, għaldaqstant, dawk it-tranżazzjonijiet ma kinux taxxabbli fil-Ġermanja, it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ iddaħħlet fuq il-fatturi emendati b'mod żbaljat u dik it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ li ddaħħlet b'mod żbaljat ma setgħatx tiġi rrimborsata. L-applikazzjonijiet kollha li l-klijenti individwali kienu għamlu għar-rimbors ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ ġew miċħuda.

15. Konsegwentement, il-klijenti Taljani bdew jirrifjutaw li jkomplu jħallsu lil ADV Allround it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ li kienet ġiet miżjuda fuq il-fatturi. Minħabba l-prezzijiet li dak iż-żmien kienuogħla b'16 %, ADV Allround ma setgħatx tkompli bin-negozju tagħha fis-suq peress li l-klijenti ma kellhom ebda mod kif jiksbu rimbors tat-taxxa tal-input u, għaldaqstant, kellha tbati t-taxxa bħala piż reali. Peress li l-marġni tagħha kien ta' bejn 8 % u 20 %, hija waqfet topera u issa tinsab fi stralċ.

16. Il-Finanzgericht Hamburg, li quddiemha ġiet ippreżentata l-kawża, tgħid, fl-ewwel lok, li hemm dubju dwar jekk il-kliem "provvista ta' persunal" li jintużaw kemm fl-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva u kif ukoll fil-punt 7 tal-Artikolu 3(a)(4) tal-UstG li jimplementa dik id-dispożizzjoni fid-dritt Ġermaniż, jirreferix biss għal persuni li jkunu f'relazzjoni ta' impjieg, jiġifieri impjegati, jew ikoprix ukoll il-persuni li jaħdmu għal rashom bħalma huma s-sewwieqa tat-trakkijiet f'din il-kawża. Hija tindika, madankollu, li d-diffikultajiet prattiċi biex issir distinzjoni bejn l-impjegati u l-persuni li jaħdmu għal rashom u biex id-destinatarju tas-servizzi jingħata evidenza xierqa għal dan il-għan, jistgħu, fid-dawl tal-għan tas-Sitt Direttiva li hija ntiża li tiffaċilita l-provvista ta' servizzi fis-suq intern Ewropew, itendi favur il-fatt li fil-kunċett ta' "provvista ta' persunal" tiġi inkluża l-provvista ta' persuni li jaħdmu għal rashom.

17. Fit-tieni lok, peress li fil-fehma tagħha, in-natura taxxabbli u r-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa, minn naħa waħda, u d-dritt biex titnaqqas it-taxxa tal-input, min-naħa l-oħra, għandhom jitqiesu li huma marbutin ma' xulxin fis-sustanza tagħhom, il-qorti tar-rinviju tqajjem il-punt dwar jekk u kif dik ir-relazzjoni fid-dritt sostantiv għandha tiġi riflessa fid-dritt proċedurali, b'mod partikolari dwar jekk dik ir-rabta bejn in-natura taxxabbli u t-tnaqqis fir-rigward ta' dik l-istess tranżazzjoni tfissirx li għandhom jiġu evitati deċiżjonijiet li huma kuntradittorji fis-sustanza tagħhom u, jekk dan hu l-każ, kif dan għandu jinkiseb.

18. Fit-tielet lok, hija tinnota li l-Qorti tal-Ġustizzja għadha ma tatx deċiżjoni fuq it-terminu previst taħt id-dritt Ġermaniż, ta' sitt xhur biss minn tmiem is-sena kalendarja li fiha jkun twieled id-dritt għar-rimbors biex id-destinatarju ta' servizz ikun jista' japplika għat-tnaqqis. Ma huwiex ċar jekk, skont is-Sitt Direttiva u fid-dawl tal-prinċipji taċ-ċertezza legali u effettività, dak it-terminu jistax jiskadi qabel ma tkun ittieħdet deċiżjoni, li tkun vinkolanti fuq minn jipprovdi s-servizz, dwar in-natura taxxabbli u r-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa.

19. F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Finanzgericht Hamburg issospendiet il-proċeduri u għamlet lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi li ġejjin:

"1. Is-sitt inċiż tal-Artikolu 9(2)(e) 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 (iktar 'il quddiem id-'Direttiva 77/388'), (li sar l-Artikolu 56(1)(f) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, fil-verżjoni li kienet fis-seħħ sal-31 ta' Diċembru 2009 (iktar 'il quddiem id-'Direttiva 2006/112'), għandu jiġi interpretat fis-sens li l-kunċett ta' 'forniment [provvista] ta' persunal' jinkludi wkoll it-tqegħid għad-dispożizzjoni ta' persunal indipendenti, li mhuwiex impjegat mill-imprenditur fornitur?

2. L-Artikolu 17(1), (2)(a) u (3)(a) u l-Artikolu 18(1)(a) tad-Direttiva 77/388 (li saru l-Artikoli 167, 168(a), 169(a) u 178(a) tad-Direttiva 2006/112) għandhom jiġu interpretati fis-sens li għandhom jiġu adottati miżuri fid-dritt proċedurali nazzjonali sabiex in-natura taxxabbli tal-istess provvista u t-taxxa dovuta fuqha jkunu evalwati bl-istess mod fir-rigward tal-imprenditur fornitur u l-imprenditur benefiċjarju, anki meta ż-żewġ imprendituri jaqgħu taħt il-kompetenza ta' amministrazzjonijiet fiskali differenti?

Fil-każ biss fejn tingħata risposta affermattiva għat-tieni domanda:

3. L-Artikolu 17(1), (2)(a) u (3)(a) u l-Artikolu 18(1)(a) tad-Direttiva 77/388 (li saru l-Artikoli 167, 168(a), 169(a) u 178(a) tad-Direttiva 2006/112) għandhom jiġu interpretati fis-sens li t-terminu li fih il-benefiċjarju tal-provvista jista' jitlob ir-rifużjoni tat-taxxa tal-input imħallsa ma għandux jiskadi qabel ma tkun ittieħdet deċiżjoni fir-rigward tal-imprenditur fornitur dwar in-natura ta' tassazzjoni u t-taxxa dovuta?"

IV – Kunsiderazzjonijiet legali

A – *L-ewwel domanda*

20. Permezz tal-ewwel domanda, il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf, essenzjalment, jekk l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva għandux ikun interpretat li jfisser li l-kliem "provvista ta' persunal" ikopri wkoll il-provvista ta' persuni li jaħdmu għal rashom li ma jkunux impjegati mill-persuna li tipprovdi dak is-servizz.

1. Il-pożizzjoni prinċipali tal-partijiet

21. F'dawn il-proċeduri, ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mill-Gvern Ġermaniż u mill-Kummissjoni Ewropea. Barra dawn, ADV Allround kienet irrappreżentata waqt is-seduta tat-30 ta' Marzu 2011.

22. Il-Gvern Ġermaniż u l-Kummissjoni huma tal-fehma li l-kunċett ta' "provvista ta' persunal" imsemmi fl-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva ma jinkludix il-provvista ta' persuni li jaħdmu għal rashom li ma jkunux impjegati mal-imprenditur fornitur u li l-ewwel domanda għandha, għaldaqstant, tingħata risposta fin-negattiv.

23. Dawk il-partijiet jargumentaw, essenzjalment, li l-kelma "persunal" normalment tirreferi, pjuttost, għal ħaddiema li huma impjegati ma' min jipprovdi s-servizz. Din l-interpretazzjoni toħroġ mill-fatt li dik il-kelma tintuża f'sens simili fl-Artikoli 5(6), 6(2) u 13(A)(k) tas-Sitt Direttiva, li għandhom jinftehmu b'mod uniformi, kif ukoll f'partijiet oħra tad-dritt tal-Unjoni. Barra minn hekk, l-istruttura u l-għan tal-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva jkunu ppreġudikati jekk il-kunċett ta' "provvista ta' persunal" kellu jiġi interpretat bħala li jinkludi l-provvistà ta' persuni li jaħdmu għal rashom.

24. Min-naħa l-oħra, ADV Allround tissuġġerixxi li l-ewwel domanda għandha tingħata risposta fl-affermattiv. L-idea li l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva jirreferi wkoll għall-provvista ta' persuni li jaħdmu għal rashom hija, fil-fehma tagħha, ikkorroborata b'mod partikolari permezz ta' kunsiderazzjonijiet ta' ċertezza legali u prattiċità. Hija tikkontesta li dik l-interpretazzjoni tista' tiftaħ il-bibien għal manipulazzjoni u evażjoni tat-taxxa mill-fornitur tas-servizz.

2. Evalwazzjoni

25. Għandi ngħid mill-bidu, li l-interpretazzjoni purament litterali tal-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva ma jidhirlix li hija konklużiva dwar jekk il-"provvista ta' persunal" imsemmija f'dik id-dispożizzjoni tinkludix il-provvista ta' persuni li jaħdmu għal rashom li tinsab ineżami f'din il-kawża.

26. F'dan ir-rigward, għandu jiġi nnutat, fl-ewwel lok, li tal-inqas f'xi verżjonijiet lingwistiċi, l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva jużaw il-kelma iktar ġenerali "persunal" jew kliem korrispondenti (pereżempju "Personal" fil-Ġermaniż, "personnel" fil-Franċiż u "personal" fl-Ispanjol) minflok kelma iktar speċifika bħalma hija "ħaddiem" jew "impjegat", u li għaldaqstant, il-kelma ġenerali ma tirreferix bilfors għal persuni f'relazzjoni ta' impjieg.

27. Fit-tieni lok, barra minn hekk, b'kuntrast mal-pożizzjoni li fuqha kemm il-Kummissjoni kif ukoll il-Gvern Ġermaniż jidhru li jibbażaw l-argument tagħhom, għadu ma ġiex stabbilit b'mod konklużiv li l-kelma "persunal" tirreferi għar-relazzjoni bejn il-fornitur u l-persuni pprovduti iktar milli għar-relazzjoni bejn dawk il-persuni u l-benefiċjarju ta' dak is-servizz. Fi kliem ieħor, il-kliem "provvista ta' persunal" fl-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva ma jiddeskrivux neċessarjament servizz fejn persuna taxxabbli tpoġġi l-persunal tagħha għad-dispożizzjoni ta' persuna oħra, iżda l-karatteristika prinċipali ta' dak is-servizz tista' tkun qiegħda, sewwa sew, fil-fatt li dik il-persuna l-oħra tiġi pprovduta b'persunal jew mastranza, indipendentement min-natura tar-relazzjoni kuntrattwali bejn min jipprovdi dak is-servizz u l-persuni pprovduti.

28. Għandu jiġi nnutat ukoll li l-kelma "persunal" fl-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva mhux bilfors għandha l-istess tifsira bħalma hija għandha meta tintuża f'dispożizzjonijiet oħra ta' dik id-direttiva, u inqas u inqas f'leġiżlazzjonijiet oħra tal-Unjoni, u dan peress li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-kuntest speċifiku ta' kull dispożizzjoni fejn tintuża dik il-kelma.

29. Għaldaqstant, id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 5(6) u tal-Artikolu 6(2) tas-Sitt Direttiva, li fihom il-kelma "persunal" u li huma ċċitati mill-Kummissjoni f'dan ir-rigward, huma intiżi li jiżguraw li persuni taxxabbli li jallokaw oġġetti jew servizzi għall-użu privat tagħhom jew tal-persunal tagħhom jiġu ttrattati bl-istess mod bħall-konsumaturi finali [3], mentri l-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva jifforma parti minn regoli b'għan kompletament differenti, b'mod partikolari dak li jiġi ddeterminat il-post fejn ikun meqjus li s-servizz ġie pprovdut.

3 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tas-6 ta' Mejju 1992, de Jong (C-20/91, Ġabra p. I-2847, punt 15) u tas-16 ta' Ottubru 1997, Fillibeck (C-258/95 Ġabra p. I-5577, punt 25).

30. Għaldaqstant, barra minn hekk, għandu jiġi kkunsidrat jekk l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva għandux, fid-dawl tal-kuntest ta' dik id-dispożizzjoni u l-għanijiet tar-regoli li minnhom jifforma parti[4], ikun interpretat bħala li jfisser li l-provvista ta' persuni li jaħdmu għal rashom, bħalma hija dik inkwistjoni f'din il-kawża, tikkostitwixxix ukoll "provvista ta' persunal" li għandha tkun intaxxata fil-pajjiż fejn ikun stabbilit il-benefiċjarju tas-servizz.

31. Għandu jitfakkar, fl-ewwel lok, li l-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva fih regoli biex jiġi stabbilit il-post fejn is-servizzi jitqiesu li ġew ipprovduti għal finijiet ta' taxxa; l-għan ta' dan hu li jiġu evitati kunflitti dwar il-kompetenzi li jistgħu jirriżultaw f'tassazzjoni doppja jew ukoll nuqqas ta' tassazzjoni[5].

32. F'dan ir-rigward, l-Artikolu 9(1) jistabbilixxi regola ta' natura ġenerali f'dan ir-rigward li tiddetermina l-post fejn is-servizz għandu jitqies li jiġi pprovdut fil-post fejn huwa stabbilit il-fornitur[6].

33. Għandu jiġi nnutat li dik ir-regola, minnha nfisha, tikkostitwixxi deroga mill-prinċipju strett tat-territorjalità u, kif qalet il-Qorti tal-Ġustizzja, hija finzjoni, inkwantu — għall-fini ta' simplifikazzjoni —[7] is-servizz huwa meqjus li jiġi pprovdut fil-post tan-negozju jew stabbiliment tal-fornitur indipendentement mill-post fejn is-servizz jista' jiġi pprovdut fil-verità[8].

34. Madankollu, għal servizzi speċifiċi fejn ir-regola li s-servizzi jitqiesu li ġew ipprovduti fil-post tan-negozju jew stabbiliment tal-fornitur tqieset li ma hijiex xierqa mil-leġiżlatur, l-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva jistabbilixxi numru ta' każijiet speċifiċi fejn is-servizzi jitqiesu li ġew ipprovduti fil-post tal-istabbiliment tal-konsumatur[9].

35. Għal dak li jirrigwarda r-relazzjoni bejn l-Artikolu 9(1) u (2) tas-Sitt Direttiva, għandu jitfakkar, barra minn hekk, li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet konsistentement li ma teżisti l-ebda preminenza tal-Artikolu 9(1) fuq l-Artikolu 9(2), u dan ifisser li din l-aħħar dispożizzjoni ma tikkostitwixxix eċċezzjoni li għandha tiġi interpretata b'mod ristrett[10].

36. Fil-fatt, f'kull sitwazzjoni bħalma hija dik ineżami, fejn sewwieqa tat-trakkijiet li jaħdmu għal rashom jiġu pprovduti lil persuni taxxabbli li jkunu barra mill-pajjiż, għandu jitqies jekk dik is-sitwazzjoni taqax taħt wieħed mill-każijiet imsemmija fl-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva, jiġifieri, fiċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ, taħt il-"provvista ta' persunal" imsemmija fl-Artikolu 9(2)(e) ta' dik id-direttiva. Jekk le, hija taqa' fil-kamp tal-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva[11].

37. F'dan ir-rigward għandu jiġi osservat, fl-ewwel lok, li l-għan ġenerali tal-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva, skont is-seba' premessa tas-Sitt Direttiva, huwa li tistabbilixxi sistema speċjali għal servizzi mogħtija bejn persuni taxxabbli fejn l-ispejjeż tas-servizzi huma magħduda fil-prezz tal-oġġetti[12].

4 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-9 ta' Marzu 2006, Gillan Beach (C-114/05, Ġabra p. I-2427, punt 21) u tas-7 ta' Ġunju 2005, VEMW *et* (C-17/03, Ġabra p. I-4983, punt 41).

5 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tas-26 ta' Settembru 1996, Dudda (C-327/94, Ġabra p. I-4595, punt 20) u tal-5 ta' Ġunju 2003, Design Concept (C-438/01, Ġabra p. I-5617, punt 22).

6 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenza tat-12 ta' Mejju 2005, RAL (Channel Islands) *et* (C-452/03, Ġabra p. I-3947, punt 23).

7 — Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Marzu 1989, Hamann (51/88, Ġabra p. 767, punt 17).

8 — Ara s-sentenza tat-23 ta' Jannar 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Ġabra p. 231, punt 15).

9 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ċċitatati iktar 'il fuq Trans Tirreno Express (punt 16) u RAL (Channel Islands) *et*, (punt 23).

10 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-15 ta' Marzu 2001, SPI (C-108/00, Ġabra p. I-2361, punti 16 u 17); tas-7 ta' Settembru 2006, Heger (C-166/05, Ġabra p. I-7749, punt 17); u tas-6 ta' Novembru 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Ġabra p. I-8255, punt 25).

11 — Ara wkoll, b'mod partikolari, is-sentenza tas-6 ta' Diċembru 2007, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-401/06, Ġabra p. I-10609, punt 30).

12 — Ara s-sentenza Gillan Beach, iċċitata iktar 'il fuq (punt 17).

38. Għal dak li jirrigwarda dak l-għan iktar ġenerali, l-ispejjeż marbutin mal-provvista tal-persunal, li f'dan il-każ hija provvista ta' sewwieqa tat-trakkijiet, huma inklużi fil-prezz tal-oġġetti jew servizzi pprovduti mill-benefiċjarju [13], kemm jekk il-persunal ipprovdut huwa impjegat mal-fornitur tiegħu kif ukoll, kif inhu l-każ hawnhekk, jekk il-provvista hija ta' persuni li jaħdmu għal rashom li huma marbutin mal-fornitur sempliċiment permezz ta' ftehim ta' aġenzija.

39. Fit-tieni lok, għall-istess raġuni, għalkemm is-Sitt Direttiva minnha nfisha ma tgħid xejn dwar l-għan partikolari tal-inklużjoni speċifika tal-provvista ta' persunal fil-kategoriji ta' servizzi msemmija fl-Artikolu 9(2) ta' dik id-direttiva, jibqa' l-fatt li l-leġiżlatur jidher li kkunsidra li dawn is-servizzi ma kellhomx, għar-raġunijiet ta' taxxa, jitqiesu li jiġu pprovduti fil-post tan-negozju jew stabbiliment tal-fornitur skont ir-regola ġenerali tal-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva [14]. Pjuttost, il-leġiżlatur ikkunsidra li l-post ta' konnessjoni predominanti kien il-post tan-negozju jew stabbiliment tal-benefiċjarju tal-provvista ta' persunal, li taħt id-direzzjoni u kontroll tiegħu jkunu qegħdin jaħdmu l-persuni mpoġġija għad-dispożizzjoni, u għaldaqstant huwa dan il-post li għandu jsir riferiment għalih biex tkun tista' tiġi stabbilita l-kompetenzi fiskali territorjali fuq tali servizzi.

40. Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet ukoll, ma jidhirx li hemm raġuni oġġettiva — u lanqas il-Kummissjoni jew il-Gvern Ġermaniż ma ressqu xi raġuni ta' dan it-tip — biex issir tali distinzjoni, għall-finijiet biex jiġi stabbilit il-post ta' tassazzjoni, bejn provvisti ta' persunal li jkunu jiddependu fuq jekk il-persuni pprovduti humiex impjegati mal-fornitur jew le, u biex din il-karatteristika tkun għaldaqstant tikkostitwixxi karratteristika tas-servizz ta' "provvista ta' persunal" taħt l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva.

41. Min-naħa l-oħra, jista' jiġi argumentat li jekk jitqies meħtieġ li wieħed jitbiegħed mir-regola ġenerali stabbilita fl-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva u l-persunal jitqies li ġie pprovdut fil-post tan-negozju jew stabbiliment tal-benefiċjarju fil-każ ta' persunal li jibqa' impjegat mal-fornitur, allura l-fehma li dak huwa l-post ta' tassazzjoni tidher li tkun iktar ġustifikata meta l-persuni pprovduti ma jkunux impjegati mal-fornitur u għaldaqstant inqas marbutin miegħu u mal-post tan-negozju jew stabbiliment tiegħu.

42. Barra minn hekk, kif ġustament osservat ADV Allround, din l-interpretazzjoni taqbel iktar mal-għan imfittex mill-Artikolu 9 tas-Sitt Direttiva biex tiżgura delimitazzjoni raġunata tal-kompetenzi ta' tassazzjoni, inkwantu hija sservi aħjar l-interessi tas-sempliċità tal-amministrazzjoni, tevita problemi prattiċi u ssaħħaħ iċ-ċertezza legali fl-implementazzjoni tar-regoli tal-kunflitt tal-liġijiet stabbiliti f'dak l-artikolu [15], meta pparagunata ma' sitwazzjoni fejn il-post ta' tassazzjoni f'każijiet fejn jiġu pprovduti ħaddiema jkun irid jiġi stabbilit skont jekk il-persuni pprovduti humiex impjegati mal-fornitur jew jaħdmu għal rashom minkejja l-fatt li dawk is-servizzi, it-tnejn li huma għandhom l-istess skop.

43. Fl-aħħar nett, ma jistax jintlaqa' l-argument tal-Gvern Ġermaniż fis-sens li jekk is-sewwieqa li jaħdmu għal rashom jiġu inklużi fid-definizzjoni ta' "provvista ta' persunal" fl-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva, dan jista' jippermetti lill-persuni li jaħdmu għal rashom biex jimmanipulaw jew jagħżlu l-post ta' tassazzjoni għall-istess servizz, bħalma huma s-servizzi ta' sewqan inkwistjoni, skont jekk huma jipprovdux is-servizz permezz ta' aġent jew le.

13 — Minkejja li kliem is-seba' premessa jirreferu biss għall-benefiċjarju tas-servizzi li jipproduċi merkanzija, il-loġika tagħha għandha tinftiehem li tapplika wkoll għal sitwazzjonijiet fejn il-benefiċjarju tas-servizzi jkun huwa stess il-fornitur tas-servizzi. F'dan is-sens, ara s-sentenza tas-17 ta' Novembru 1993, Il-Kummissjoni vs Franza (C-68/92, Ġabra p. I-5881, punt 15) u l-Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs ippreżentati fil-Kawża Design Concept, iċċitati iktar 'il fuq (punt 23).

14 — Ara wkoll, f'dan il-kuntest, il-punt 34 ta' dawn il-konklużjonijiet u s-sentenza tas-6 ta' Novembru 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, Ġabra p. I-6103, punt 13).

15 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi ċċitata iktar 'il fuq, Reisebüro Binder, (punt 12) u Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, (punti 30 sa 33).

44. Għall-finijiet, *inter alia*, tal-applikazzjoni tar-regoli dwar il-post ta' tassazzjoni stabbiliti fis-Sitt Direttiva, kull tranżazzjoni għandha tiġi definita u kklassifikata b'mod oġġettiv, fejn jittieħdu inkunsiderazzjoni l-karatteristiċi u ċ-ċirkustanzi kollha li fihom iseħħu[16].

45. Għaldaqstant, f'kuntest bħalma huwa dak tal-kawża prinċipali, għandu jiġi stabbilit jekk il-karatteristika jew l-iskop prinċipali tas-servizz inkwistjoni qiegħedx fit-tpoġġija għad-dispożizzjoni ta' mastranza, f'dan il-każ, sewwieqa tat-trakkijiet, lil persuna taxxabbli, b'dan li t-tranżazzjoni għandha tiġi kklassifikata bħala provvista ta' persunal, jew direttament fil-provvista ta' servizzi ta' trasport mill-fornitur, fejn l-impjegati jew subkuntratturi indipendenti jiġi pprovduti bħala parti mill-provvista ta' dak is-servizz. B'żieda ma' dan, normalment f'dawn iċ-ċirkustanzi, ikunu involuti diversi tranżazzjonijiet li għandhom jiġu eżaminati b'mod separat għall-finijiet ta' taxxa, bħalma huwa, pereżempju, is-servizz ipprovdut mis-sewwieqa tat-trakkijiet li jaħdmu għal rashom lill-aġent jew fornitur ta' persunal fil-kuntest ta' ftehim ta' aġenzija, is-servizz ipprovdut minn dak l-aġent lill-kuntratturi tat-trasport barra mill-pajjiż u, finalment is-servizzi tat-trasport li possibbilment jiġu pprovduti minn dawk il-kuntratturi tat-trasport lill-klijenti tagħhom.

46. Mill-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti isegwi li r-risposta għall-ewwel domanda magħmula għandha tkun li l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva għandu jkun interpretat li jfisser li "provvista ta' persunal" tinkludi wkoll il-provvista ta' persuni li jaħdmu għal rashom li ma jkunux impjegati mal-fornitur ta' dak is-servizz.

B – *It-tieni domanda*

47. Permezz tat-tieni domanda, il-qorti tar-rinviju tixtieq tivverifika essenzjalment jekk u sa fejn is-Sitt Direttiva, b'mod partikolari d-dispożizzjonijiet tagħha dwar id-dritt għat-tnaqqis, jeħtieġu li jiġu adottati miżuri fid-dritt proċedurali nazzjonali sabiex in-natura taxxabbli tal-istess servizz u r-responsabbiltà għat-taxxa dovuta fuqu jkunu evalwati bl-istess mod fir-rigward tal-imprenditur fornitur u l-imprenditur benefiċjarju, anki meta ż-żewġ imprendituri jaqgħu taħt il-kompetenzi ta' amministrazzjonijiet fiskali differenti, u sabiex jiġu evitati u eliminati għaldaqstant deċiżjonijiet kunfliġġenti f'dan ir-rigward.

1. L-argumenti prinċipali tal-partijiet

48. Il-Kummissjoni ssostni li d-dritt proċedurali nazzjonali għandu jiggarantixxi li, għall-finijiet tal-ġbir tal-VAT, l-istess tranżazzjoni tiġi evalwata b'mod uniformi fir-rigward tal-persuna li tipprovdi s-servizz ikkonċernat u l-persuna li tirċevih.

49. Hija tinnota li jista' jkun li l-awtonomija proċedurali tal-Istati Membri ma testendix tant li tinċidi fuq id-dritt bażiku għat-tnaqqis u rimbors ta' VAT, li huwa intiż li jeħles kompletament lill-imprenditur mill-piż tal-VAT li trid titħallas jew li tħallset matul l-attività ekonomika tiegħu u għaldaqstant biex jiżgura newtralità fiskali sħiħa tal-attivitajiet ekonomiċi kollha.

50. Skont il-Kummissjoni, minħabba l-obbligu tagħhom ta' kooperazzjoni leali, l-Istati Membri huma obbligati jevitaw sitwazzjonijiet fejn interpretazzjonijiet diverġenti tal-amministrazzjonijiet fiskali differenti jistgħu jipprekludu lil persuni taxxabbli milli jnaqqsu l-VAT kollha li jkunu ħallsu jew milli jiġu rimborsati biha. Għal dan il-għan, jeħtieġ li jiġu kkoordinati l-awtoritajiet u qrati fiskali differenti li jistgħu jkunu kompetenti taħt id-dritt nazzjonali.

16 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi SPI, iċċitata iktar 'il fuq (punt 20); tad-9 ta' Ottubru 2001, Cantor Fitzgerald International (punt 33), u tas-16 ta' Diċembru 2010, Macdonalds Resorts (C-270/09, p. I-13179, punt 46).

51. Essenzjalment, ADV Allround taqbel mal-Kummissjoni fejn tirreferi, fuq kollox, għall-prinċipji tan-newtralità tal-VAT u ċ-ċertezza legali. B'mod partikolari, hija tikkunsidra li awtoritajiet fiskali oħra li jkunu affettwati għandhom ikunu jistgħu jiddaħħlu bħala partijiet fil-proċeduri quddiem il-qorti nazzjonali.

52. Il-Gvern Ġermaniż jikkontesta dan u huwa tal-fehma li d-dritt tal-Unjoni ma jeħtieġ li tiġi adottata ebda miżura fid-dritt proċedurali nazzjonali sabiex jiġi żgurat li n-natura taxxabbli u r-responsabbiltà għat-taxxa fuq l-istess servizz jiġu evalwati bl-istess mod fir-rigward tal-imprenditur fornitur u l-imprenditur benefiċjarju, anki meta ż-żewġ persuni taxxabbli kkonċernati jaqgħu taħt il-kompetenzi ta' amministrazzjonijiet fiskali differenti.

53. Huwa jenfasizza li fin-nuqqas ta' leġiżlazzjoni Komunitarja f'dan il-qasam, huwa l-ordinament ġuridiku intern ta' kull Stat Membru li għandu jindika l-qrati kompetenti u li għandu jistabbilixxi r-regoli proċedurali ddettaljati li jirregolaw l-azzjonijiet għall-ħarsien tad-drittijiet li l-individwi jiksbu mid-dritt tal-UE, dan dejjem suġġett għall-prinċipji tal-ekwivalenza u effettività li, f'dan il-kuntest, madankollu, ma humiex miksura.

54. Huwa jinnota li qatt ma hu possibbli li jiġu evitati kompletament id-deċiżjonijiet diverġenti li jittieħdu minn awtoritajiet jew qrati fiskali, kemm fl-istess Stat Membru, kif ukoll fir-rigward ta' awtoritajiet jew qrati fi Stati Membri differenti. Tali diverġenzi jikkostitwixxu fil-fatt problema klassika ta' organizzazzjoni, li għandha tiġi solvuta permezz ta' struttura ġerarkika kemm tal-awtoritajiet fiskali kif ukoll tal-qrati fiskali.

55. Fl-aħħar nett, il-Gvern Ġermaniż jispjega li l-koordinazzjoni tal-awtoritajiet u/jew qrati fiskali sabiex tiġi żgurata l-uniformità kif ikkontemplata mill-Kummissjoni hija impossibbli biex tiġi implementata fil-prattika u jirreferi f'dan ir-rigward għal ħafna problemi prattiċi u legali li tali koordinazzjoni tista' tqajjem, b'mod partikolari fid-dawl tal-prinċipju taċ-ċertezza legali u ta' *res judicata* tad-deċiżjonijiet amministrattivi u ġudizzjarji.

2. Kunsiderazzjonijiet

56. Għandu jitfakkar mill-ewwel li mill-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li, fin-nuqqas ta' leġiżlazzjoni tal-UE f'dan il-qasam, fil-prinċipju huwa l-ordinament ġuridiku nazzjonali ta' kull wieħed mill-Istati Membri li għandu jagħżel il-qrati kif ukoll l-awtoritajiet amministrattivi kompetenti u jirregola l-modalitajiet proċedurali ta' rikorsi ġudizzjarji intiżi sabiex jiżguraw il-ħarsien tad-drittijiet li għandhom l-individwi bis-saħħa tad-dritt tal-EU [17].

57. Dawn ir-regoli proċedurali ma għandhomx ikunu inqas favorevoli minn dawk li jirrigwardaw rikorsi simili previsti mil-leġiżlazzjoni interna (prinċipju ta' ekwivalenza) u ma għandhomx jirrendu prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju ta' drittijiet mogħtija mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni (prinċipju ta' effettività) [18].

58. F'dan ir-rigward, għandu jiġi nnutat, fl-ewwel lok, li l-allokazzjoni ta' kompetenza fil-pajjiż fir-rigward tal-materja tal-VAT fejn ikunu kompetenti awtoritajiet fiskali differenti fir-rigward tar-responsabbiltà għall-VAT tal-output tal-fornitur tas-servizz, minn naħa waħda, u l-applikazzjoni għar-rimbors tal-VAT tal-input mill-benefiċjarji tas-servizz, min-naħa l-oħra, proprjament ma ġietx ikkontestata f'din il-kawża.

17 — Ara, f'dan ir-rigward, is-sentenzi tal-21 ta' Settembru 1983, Deutsche Milchkontor *et* (205/82 sa 215/82, Ġabra p. 2633, punt 17), tas-17 ta' Novembru 1998, Aprile (C-228/96, Ġabra p. I-7141, punt 18), u tal-21 ta' Jannar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, p. I-623, punt 17).

18 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta' Marzu 2010, Alassini *et* (C-317/08 sa C-320/08, p. I-2213, punt 48) u tat-8 ta' Marzu 2011, Lesoochranárske zoskupenie (C-240/09, Ġabra p. I-1255, punt 48).

59. Fil-fatt, id-domanda tal-qorti tar-rinviju toriġina mill-fatt li l-awtoritajiet ikkonċernati, fil-proċeduri amministrattivi, adottaw interpretazzjonijiet diverġenti fuq ir-regoli dwar il-post ta' tassazzjoni taħt is-Sitt Direttiva u għaldaqstant fuq ir-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa tal-persuna taxxabbli li tipprovdi s-servizz, bil-konsegwenza li, għalkemm it-tranżazzjoni inkwistjoni kienet ikkunsidrata li kienet taxxabbli fil-Ġermanja minn awtorità fiskali waħda, ir-rimbors tal-VAT tal-input imħallsa fir-rigward ta' dik it-tranżazzjoni kien miċħud minn awtorità oħra.

60. Fl-isfond ta' dan u fid-dawl tar-rabta sostantiva bejn it-tnaqqis tal-VAT tal-input u l-ġbir tal-VAT tal-output [19], il-qorti tar-rinviju qiegħda tistaqsi, essenzjalment, jekk skont id-dritt tal-Unjoni, għandhomx jiġu adottati miżuri proċedurali partikolari fid-dritt intern sabiex tiġi żgurata interpretazzjoni u applikazzjoni uniformi tar-regoli fuq il-post tat-tassazzjoni u r-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa fil-proċeduri fiskali, bħalma huma dawk tal-każ ineżami, jekk ikunu jirrigwardaw l-istess tranżazzjoni. F'dan ir-rigward, għalkemm dan ma jirriżultax kompletament ċar mill-kliem tat-tieni domanda, il-qorti tar-rinviju tidher li tikkontempla primarjament ir-regoli proċedurali li jirregolaw il-proċeduri ġudizzjarji bħalma hija l-kawża prinċipali.

61. F'dan ir-rigward, għandu jiġi nnutat li fil-fatt huwa ġeneralment l-obbligu tal-qrati nazzjonali kif ukoll tal-awtoritajiet amministrattivi li, fil-kuntest tal-kompetenzi tagħhom, jiżguraw l-applikazzjoni sħiħa tar-regoli tad-dritt tal-Unjoni li japplikaw direttament [20].

62. Jirriżulta ċar ukoll mill-ġurisprudenza — u fil-fatt, huwa rekwiżit li huwa inerenti għas-supremazija tad-dritt tal-Unjoni —, li d-dritt imsemmi għandu jiġi interpretat u applikat b'mod korrett u uniformi fl-Unjoni kollha [21].

63. F'termini proċedurali, dik l-applikazzjoni u interpretazzjoni uniformi tad-dritt tal-Unjoni, fis-sistema altrimenti deċentralizzata tal-infurzar tagħha, tiġi żgurata ġeneralment permezz tal-proċedura tat-talba għal deċiżjoni preliminari fuq l-interpretazzjoni jew il-validità ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni skont l-Artikolu 267 TFUE, li jistabbilixxi mekkaniżmu ta' kooperazzjoni ġudizzjarja bejn il-qrati nazzjonali u l-Qorti tal-Ġustizzja [22].

64. Taħt dik is-sistema, il-qrati nazzjonali li mid-deċiżjonijiet tagħhom hemm rimedju taħt id-dritt nazzjonali jistgħu jressqu quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja talba għal deċiżjoni preliminari fuq l-interpretazzjoni, mentri huma biss il-qrati li mid-deċiżjonijiet tagħhom ma hemmx rimedju li, meta tqum kwistjoni quddiemhom li għandha mid-dritt tal-Unjoni, huma fil-prinċipju obbligati li jagħmlu dawk id-domandi lill-Qorti tal-Ġustizzja [23].

65. Dak l-obbligu huwa intiż, b'mod partikolari, biex jipprekludi milli tiġi stabbilita linja ta' ġurisprudenza li ma hijiex konformi mar-regoli tad-dritt tal-Unjoni [24].

19 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-22 ta' Diċembru 2010, RBS Deutschland Holding (C-277/09, Ġabra p. I-13805, punt 35).

20 — Ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-22 ta' Ġunju 2989, Costanzo (103/88, Ġabra 1839, punt 32); tal-24 ta' Ottubru 1996, Kraaijeveld *et* (C-72/95, Ġabra p. I-5403, punti 55 sa 61); tat-13 ta' Jannar 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, Ġabra p. I-837, punt 20); u tat-8 ta' Settembru 2010, Winner Wetten, (C-409/06, Ġabra p. I-8015, punt 55).

21 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-15 ta' Settembru 2005, Intermodal Transports (C-495/03, Ġabra p. I-8151, punti 33 u 38); tas-6 ta' Diċembru 2005, Gaston Schul Douane-expediteur (C-461/03, Ġabra p. I-10513, punt 21); tat-18 ta' Ottubru 2007, Rundfunk (C-195/06, Ġabra p. I-8817, punt 24) u Winner Wetten, iċċitata iktar 'il fuq (punt 61).

22 — Il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li l-Artikolu 267 TFUE jistabbilixxi proċedura ta' kooperazzjoni bejn il-qrati biss fis-sentenza Intermodal Transports, iċċitata iktar 'il fuq (punt 38).

23 — Ara s-sentenza Intermodal Transports, iċċitata iktar 'il fuq, (punti 28 sa 31).

24 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-22 ta' Frar 2001, Gomes Valente (C-393/98, Ġabra p. I-1327, punt 17) u tal-4 ta' Ġunju 2002, Lyckeskog (C-99/00, Ġabra p. I-4839, punt 14).

66. Min-naħa l-oħra, dik is-sistema ta' kooperazzjoni ġudizzjarja stabbilita taħt l-Artikolu 267 TFUE ma hijiex intiża ovvjament li twassal għal interpretazzjoni u applikazzjoni uniformi tad-dritt tal-Unjoni fil-każijiet individwali kollha u fil-livelli kollha ta' ġurisdizzjoni, u inqas u inqas biex tipprekludi kull diverġenzi f'dak ir-rigward bejn l-awtoritajiet nazzjonali, kemm jekk bejn Stat Membru wieħed jew bejn diversi Stati Membri.

67. Fil-fatt, l-uniformità fl-applikazzjoni u interpretazzjoni tad-drittijiet mogħtija taħt id-dritt tal-Unjoni għandha tiġi żgurata f'kull Stat Membru meħudin kollha f'daqqa permezz tas-sistema ġudizzjarja rispettiva u, fl-aħħar nett, permezz tar-rinviju preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja.

68. Iktar minn hekk, jiġifieri, sakemm l-Istat Membru jiżgura protezzjoni legali effettiva kontra deċiżjonijiet tal-awtoritajiet amministrattivi, ma hemm ebda obbligu li l-proċeduri amministrattivi jiġu kkoordinati biex tiġi adottata pożizzjoni uniformi mill-awtoritajiet f'kull każ f'dak li jirrigwarda d-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni.

69. F'dan il-każ għandu jiġi nnutat f'dan ir-rigward li l-Kummissjoni sostniet li l-awtoritajiet u qrati fiskali differenti li jistgħu jkunu kompetenti taħt id-dritt nazzjonali jeħtieġu li jiġu kkoordinati sabiex jiġu żgurati deċiżjonijiet uniformi li jkunu jikkonċernaw l-istess tranżazzjoni, mingħajr, madankollu, ma tispeċifika b'xi mod kif dak l-għan għandu jintlaħaq fil-prattika permezz ta' regoli proċedurali f'każijiet li jinvolvu żewġ proċeduri amministrattivi differenti mibdija minn partijiet differenti quddiem awtoritajiet fiskali differenti u li minkejja l-fatt li jirreferu għall-istess servizz ipprovdut, għandhom għan differenti.

70. Għandu jiġi nnutat imbagħad li, apparti d-diffikultajiet biex tintlaħaq tali koordinazzjoni, ma jirriżultax mis-sentenza Genius[25], iċċitata f'dan il-kuntest mill-qorti tar-rinviju, li l-fornitur jew il-benefiċjarju ta' servizz partikolari suġġett għall-VAT għandu dritt partikolari biex dik it-tranżazzjoni tiġi kklassifikata bl-istess mod bħalma tagħmel l-awtorità tiegħu, f'dak li jirrigwarda l-post ta' tassazzjoni u r-responsabbiltà għall-ħlas tat-taxxa, fil-proċeduri mibdija mill-persuna taxxabbli l-oħra quddiem awtorità fiskali differenti. F'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet sempliċiment li d-dritt għat-tnaqqis jista' jiġi eżerċitat biss fir-rigward ta' taxxi attwalment dovuti, jiġifieri, taxxi li jirrigwardaw tranżazzjoni suġġetta għall-VAT, jew taxxi imħallsa sa fejn kienu dovuti u li dak id-dritt, għaldaqstant, ma japplikax għal taxxa li hija dovuta biss minħabba li hija msemmija fil-fattura[26].

71. Barra minn hekk, għandha tingħata importanza lill-fatt li l-benefiċjarji tas-servizz f'dan il-każ ma appellawx kontra d-deċiżjoni amministrattiva tal-Bundeszentralamt für Steuern li biha hija ċaħdet l-applikazzjonijiet għar-rimbors tal-VAT tal-input. Għal dak li jirrigwarda l-prinċipju tal-effettività ċċitata mill-qorti tar-rinviju[27], ma huwiex ċar, għaldaqstant, li r-regoli proċedurali nnifishom li jirregolaw ir-rimbors tat-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ jirrendu prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli l-eżerċizzju tad-drittijiet mogħtija mid-dritt tal-UE, bħalma huwa d-dritt tal-benefiċjarji tas-servizz inkwistjoni biex inaqqsu l-VAT tal-input.

72. Fl-aħħar nett, għal dak li jirrigwarda r-regoli proċedurali li jirregolaw il-proċeduri ġudizzjarji bħalma huma dawk li għandha quddiemha l-qorti tar-rinviju, jidher mid-digriet tar-rinviju kif ukoll mis-sottomissjonijiet tal-Gvern Ġermaniż li d-deċiżjonijiet amministrattivi tal-Bundeszentralamt für Steuern fuq l-applikazzjonijiet għar-rimbors mill-benefiċjarji tas-servizz saru finali f'dak li jirrigwarda dik l-awtorità u dawk il-benefiċjarji. Għaldaqstant, kwalunkwe attentat biex tiġi estiża għall-benefiċjarji tas-servizz in-natura vinkolanti tad-deċiżjoni li għandha tiġi adottata mill-qorti tar-rinviju — sew jekk billi jiddaħħlu fil-proċeduri l-Bundeszentralamt für Steuern u/jew il-benefiċjarji tas-servizz jew mod ieħor — fuq il-post ta' tassazzjoni u r-responsabbiltà għat-taxxa tas-servizz ikkonċernat ikun imur kontra l-awtorità ta' *res judicata* li hija marbuta mad-deċiżjonijiet amministrattivi msemmija tal-Bundeszentralamt für Steuern.

25 — Sentenza tat-13 ta' Diċembru 1989, (C-342/87, Ġabra p. 4227).

26 — *Idem*; (punti 13 u 19).

27 — Ara l-punt 57 ta' dawn il-konklużjonijiet.

73. F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat ripetutament l-importanza li għandu l-prinċipju ta' *res judicata* ta' deċiżjonijiet ġudizzjarji jew amministrattivi, kemm fl-ordinament ġuridiku tal-Unjoni kif ukoll fl-ordinamenti ġuridiċi nazzjonali, inkwantu dan jikkontribwixxi għaċ-ċertezza legali, li hija prinċipju fundamentali tad-dritt tal-Unjoni [28].

74. Huwa minnu li l-Qorti tal-Ġustizzja, f'ċerti ċirkustanzi, iddeċidiet li d-dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali li jagħtu l-awtorità ta' *res judicata* lid-deċiżjonijiet jistgħu jiġu kkontestati fid-dawl tas-saħħa u l-effett tad-dritt tal-Unjoni. Dan japplika, madankollu, b'mod eċċezzjonali biss u taħt kundizzjonijiet limitati ħafna [29] li fiċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ ma humiex issodisfatti minn diversi aspetti.

75. Minn din il-perspettiva, id-dritt proċedurali nazzjonali ma jistax ikun meħtieġ mid-dritt tal-Unjoni biex jipprovdi li d-deċiżjoni fuq il-post ta' tassazzjoni u r-responsabbiltà għat-taxxa li tkun trid tiġi adottata mill-qorti tar-rinviju fir-rigward tal-fornitur tas-servizz tista', f'ċirkustanzi bħalma huma dawk tal-każ ineżami, tiġi estiża wkoll għall-benefiċjarji ta' dak is-servizz.

76. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li s-Sitt Direttiva, b'mod partikolari d-dispożizzjonijiet tagħha fuq id-dritt għat-tnaqqis, ma jeżiġux li jiġu adottati miżuri partikolari fid-dritt proċedurali nazzjonali biex jiġi żgurat li, f'ċirkustanzi bħalma huma dawk ta' din il-kawża, in-natura taxxabbli tal-istess servizz u r-responsabbiltà għat-taxxa dovuta fuqu jkunu evalwati bl-istess mod fir-rigward tal-imprenditur fornitur u l-imprenditur benefiċjarju tas-servizz, anki meta ż-żewġ imprendituri jaqgħu taħt il-kompetenzi ta' amministrazzjonijiet fiskali differenti.

C – *It-tielet domanda*

77. Fid-dawl tar-risposta mogħtija għat-tieni domanda, mhux neċessarju li tingħata risposta għat-tielet domanda.

V – Konklużjoni

78. Għaldaqstant, nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja sabiex tirrispondi d-domandi li saru kif ġej:

— L-Artikolu 9(2)(e) 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, għandu jiġi interpretat fis-sens li "provvista ta' persunal" tinkludi wkoll il-provvista ta' persuni li jaħdmu għal rashom li ma jkunux impjegati mal-fornitur ta' dak is-servizz;

— is-Sitt Direttiva, b'mod partikolari d-dispożizzjonijiet tagħha fuq id-dritt għat-tnaqqis, ma jeżiġux li jiġu adottati miżuri partikolari fid-dritt proċedurali nazzjonali biex jiġi żgurat li, f'ċirkustanzi bħalma huma dawk ta' din il-kawża, in-natura taxxabbli tal-istess servizz u r-responsabbiltà għat-taxxa dovuta fuqu jkunu evalwati bl-istess mod fir-rigward tal-imprenditur fornitur u l-imprenditur benefiċjarju tas-servizz, anki meta ż-żewġ imprendituri jaqgħu taħt il-kompetenzi ta' amministrazzjonijiet fiskali differenti.

28 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Kühne & Heitz, iċċitata iktar 'il fuq, (punt 24) u dik tas-16 ta' Marzu 2006, Kapferer (C-234/04, Ġabra p. I-2585, punt 20).

29 — Ara s-sentenza Kühne & Heitz, iċċitata iktar 'il fuq (punti 26 u 27): fl-ewwel lok, taħt id-dritt nazzjonali, il-korp amministrattiv għandu jkollu s-setgħa li jirrevedi dik id-deċiżjoni; fit-tieni lok, id-deċiżjoni amministrattiva inkwistjoni għandha tkun saret finali b'riżultat ta' sentenza ta' qorti nazzjonali tal-prim'istanza; fit-tielet lok, dik is-sentenza, fid-dawl ta' deċiżjoni mogħtija mill-Qorti tal-Ġustizzja warajha, trid tkun ibbażata fuq interpretazzjoni żbaljata tad-dritt tal-Unjoni li tkun ġiet adottata mingħajr ma tkun saret talba lill-Qorti tal-Ġustizzja għal deċiżjoni preliminari fiċ-ċirkustanzi stabbiliti fit-tielet paragrafu tal-Artikolu 267 TFUE; fir-raba' lok, il-persuna kkonċernata trid tkun ilmentat quddiem il-korp amministrattiv immedjatament wara li saret taf bid-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja.