KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
PAOLO MENGOZZI
ippreżentati fil-11 ta' Settembru 2012[1]

Kawża C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
vs
Finanzamt Lüdenscheid

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Bundesfinanzhof (ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja)]

"Tassazzjoni — Taxxa fuq il-valur miżjud — Dritt tal-Istat Membru, awtorizzat li japplika miżura ta' deroga, li jagħmel użu minnha b'mod parzjali — Kunċett ta' 'xogħlijiet ta' kostruzzjoni'"

I – Introduzzjoni

1. Fil-proċedimenti preżenti l-Bundesfinanzhof tar-Repubblika Federali tal-Ġermanja talbet lill-Qorti tal-Ġustizzja biex tagħti deċiżjoni preliminari dwar l-interpretazzjoni 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 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[2].

II – Il-kuntest ġuridiku

A – *Id-dritt tal-Unjoni*

2. L-Artikolu 1 tad-Deċiżjoni 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-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].

3. L-Artikolu 2 tad-Deċiżjoni 2004/290 jipprovdi li:

"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;

1 — Lingwa oriġinali: it-Taljan
2 — ĠU L 94, p. 59.

2) jekk il-proprjetajiet immobbli jiġu pprovduti lil persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 13, Parti B, (g) u (h) u fil-każ li l-fornitur ikun eżerċita d-dritt li jintaxxa t-trasferiment" [traduzzjoni mhux uffiċjali].

4. L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE[3] tal-Kunsill, 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, kien jipprovdi, fil-verżjoni applikabbli għal dan il-każ:

"Dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud:

"1. il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali;

2. l-importazzjoni ta' oġġetti".

5. L-Artikolu 5(1) u (5), tad-Direttiva 77/388 kien jistabbilixxi, fit-test rilevanti għall-iskopijiet ta' din id-deċiżjoni, li:

"1. 'Provvista ta' oġġetti' tfisser it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà korporali.

[…].

5. L-Istati Membri jistgħu bħala provvisti, skont it-tifsira tal-paragrafu 1, il- kunsinna ta' ċerti xogħlijiet fuq proprjetà immobbli".

6. L-Artikolu 6 tad-Direttiva 77/388 kien jipprovdi, fil-verżjoni applikabbli għal dan il-każ:

"Provvista ta' servizzi

'Provvista tas-servizzi' tfisser kull operazzjoni li ma tikkostitwix provvista ta' oġġetti 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' ċerti miżuri li jissemplifikaw il-proċedura għall-impożizzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u li jassistu fil-ġlieda kontra l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa, u li tħassar ċerti deċiżjonijiet li jawtorizzaw miżuri ta' deroga, jistipula:

"(7) fl-Artikolu 21(1), fil-verżjoni misjuba fl-Artikolu 28g, għandu jkun miżjud il-punt segwenti:

'(ċ) l-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu li, għall-attivitajiet li ġejjin, il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa tkun il-persuna li fir-rigward tagħha ssir:

i) il-forniment ta' xogħol ta' kostruzzjoni, inklużi servizzi ta' tiswijiet, tindif, manutenzjoni, alterazzjoni u demolizzjoni fir-rigward ta' proprjetà immobbli, kif ukoll il-kunsinna ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni meqjusa bħala forniment ta' merkanzija skont l-Artikolu 5(5);

[…]".

3 — ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23.
4 — ĠU L 221, p. 9.

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 miżjud:

"1. L-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT hija l-persuna taxxabbli li lilha jsiru l-fornimenti li ġejjin:

(a) il-forniment ta' xogħol ta' kostruzzjoni, inklużi servizzi ta' tiswijiet, tindif, manutenzjoni, alterazzjoni u demolizzjoni fir-rigward ta' proprjetà immobbli, kif ukoll il-kunsinna ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni meqjusa bħala forniment ta' merkanzija skont l-Artikolu 14(3);

[…]".

B – *Il-leġiżlazzjoni nazzjonali*

9. L-Artikolu 3(1), (4) u (9) tal-*Umsatzsteuergesetz* 2005 (il-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, magħrufa bħala l-"UStG"), jipprovdi:

"1. Provvisti ta' impriża huma servizzi li permezz tagħhom in-negozjant jew terz inkarigat minnu jagħti lill-klijent jew terz inkarigat minnu l-kapaċità li jittrasferixxi oġġett f'ismu stess (trasferiment ta' setgħa sabiex jiġi ttrasferit oġġett). [...]

4. Jekk l-imprenditur ikun ġie inkarigat 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. [...]

9. Huma provvisti oħra t-tranżazzjonijiet li huma differenti mill-provvisti ta' oġġetti. [...]".

10. L-Artikolu 13a(1)(1) tal-UStG, fil-verżjoni fis-seħħ sa mill-1 ta' April 2004, ibbażat fuq id-Deċiżjoni 2004/290/KE, jistabbilixxi li, fil-każ ikkontemplat fl-Artikolu 1(1)(1), l-imprenditur huwa responsabbli għall-ħlas tat-taxxa.

11. L-Artikolu 13b(1)(4), u t-tieni sentenza tal-Artikolu 13b(2) tal-UStG, fil-verżjoni fis-seħħ mill-1 ta' April, 2004, jipprovdi:

"(1) Għat-tranżazzjonijiet taxxabbli li ġejjin it-taxxa 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. [...]".

12. L-Artikolu 48(1), it-tielet subinċiż tal-*Einkommensteuergesetz* (il-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul) jiddefinixxi x-xogħol ta' kostruzzjoni bħala:

"[...] il-provvisti kollha li huma funzjonali għall-bini, tiswija jew ristrutturazzjoni, alterazzjoni jew demolizzjoni ta' kostruzzjonijiet".

5 — ĠU L 347 tal-11.12.2006, p. 1.

III – Il-fatti tal-kawża u d-domandi preliminari

13. Blv Wohn-und Gewerbebau Gmbh (iktar 'il quddiem, "Blv"), li ressqet il-kawża quddiem il-qorti nazzjonali, hija impriża li twettaq attività ta' akkwist, provvediment ta' infrastruttura bażika u bini ta' artijiet u li għandha titqies bħala imprenditur skont il-liġi Ġermaniża dwar it-taxxa fuq il-bejgħ fl-2005 u persuna taxxabbli skont id-Direttiva 77/388 fil-verżjoni applikabbli għas-sena inkwistjoni.

14. F'Settembru tal-2004, Blv inkarigat lill-kumpannija Rolf & Co. oHG (iktar 'il quddiem, "Rolf & Co.") sabiex twettaq, bħala kuntrattur prinċipali, fuq art proprjetà tal-istess Blv, bini għal skopijiet ta' abitazzjoni magħmul minn sitt appartamenti għal prezz stabbilit.

15. Fis-17 ta' Novembru 2005, Rolf & Co. ħarġet 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-provvista.

16. Blv għall-ewwel ħallset il-VAT għall-provvista rċevuta fis-sena fiskali 2005, peress li abbażi tat-tieni sentenza tal-Artikolu 13b(2) tal-UStG, din it-taxxa kellha titħallas, f'dan il-każ, mir-riċevitur tal-provvista [6].

17. Sussegwentement, Blv talbet lill-uffiċċju kompetenti (il-Finanzamt Lüdenscheid) għar-rimbors tas-somma mħallsa, billi sostniet li din id-dispożizzjoni tal-aħħar ma kellhiex tkun applikata fil-każ inkwistjoni u li, għalhekk, it-taxxa kellha titħallas unikament minn Rolf & C.

18. Ir-rifjut tat-talba ta' Blv min-naħa tal-imsemmi uffiċċju ta bidu għal dawn il-proċedimenti; matul dawn il-proċedimenti il-Bundesfinanzhof, peress li sostniet li kienet teżisti problema ta' interpretazzjoni tad-Deċiżjoni 2004/290/KE, ressqet quddiem il-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/KE, jinkludi wkoll il-provvisti ta' beni?

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

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 (domanda 2) jew minħabba r-restrizzjonijiet li ma jkunx osserva (domanda 3):

   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?".

6 — Fis-sistema tal-VAT normalment huwa dak li jwettaq il-provvista li għandu jiffattura u jħallas it-taxxa. Madankollu, f'ċerti setturi (ewlenin fosthom dak tal-kostruzzjoni, fuq kollox fir-relazzjonijiet bejn kuntratturi u subkuntratturi, peress li ħafna drabi s-subkuntratturi jiffatturaw u ma jħallsux il-VAT) huwa dejjem aktar komuni l-użu tal-hekk imsejjaħ reverse charge, li jidentifika r-riċevitur tal-imsemmija provvista bħala l-persuna li għandha tħallas il-VAT (fl-eżempju msemmi, il-kuntrattur). L-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva jagħti l-fakultà lill-Kunsill li jippermetti lill-Istati Membri li jidderogaw mill-istess direttiva biex jissemplifikaw il-ġbir tat-taxxi u sabiex tiġi evitata l-frodi. Id-Deċiżjoni 2004/290 tinkludi proprju l-awtorizzazzjoni lill-Ġermanja biex tagħmel użu mill-mekkaniżmu li għadu kif ġie deskritt, bħala deroga mid-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva li, min-naħa l-oħra, teżiġi li għandu jħallas it-taxxa dak li jwettaq il-provvista.

IV – Il-proċedimenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

19. Il-Kummissjoni u l-Gvernijiet tal-Ġermanja u tal-Finlandja ppreżentaw l-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom.

V – Dwar l-ewwel domanda preliminari

20. Bl-ewwel domanda preliminari, il-Bundesfinanzhof staqsiet jekk il-kunċett ta' xogħol ta' kostruzzjoni fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290 jinkludix, minbarra s-servizzi, anki l-provvista ta' oġġetti.

21. Skont il-qorti tar-rinviju, l-importanza ta' din id-domanda tiddependi fuq il-fatt li, skont id-dritt u l-ġurisprudenza Ġermaniżi, it-tranżazzjoni nfisha (il-kostruzzjoni ta' bini fuq art proprjetà ta' ħaddieħor min-naħa ta' imprenditur li juża l-materjal tiegħu) tikkostitwixxi provvista ta' oġġetti. Skont il-leġiżlazzjoni Ġermaniża, f'dan il-każ japplika l-mekkaniżmu tar-reverse charge, li abbażi tiegħu dak li għandu jħallas it-taxxa huwa r-riċevitur tal-provvista (f'dan il-każ Blv) u mhux min wettaqha (Rolf & Co.).

22. Dejjem skont il-qorti tar-rinviju, dan il-mekkaniżmu jidderoga mis-Sitt Direttiva (li tindika lill-fornitur bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa) u, għalhekk, huwa ammissibbli biss safejn hija applikabbli d-Deċiżjoni 2004/290, li awtorizzat speċifikament lill-Ġermanja, skont l-Artikolu 27 tal-istess direttiva, sabiex tapplika r-reverse charge fejn ix-xogħol ta' kostruzzjoni jiġi pprovdut lil persuna taxxabbli (kif huwa l-każ skont id-dritt Ġermaniż f'dan il-każ). Għalhekk, jekk l-awtorizzazzjoni inkluża fid-Deċiżjoni 2004/290 tagħmel riferiment biss għall-provvisti ta' servizzi u mhux ukoll għall-provvisti ta' oġġetti, f'dan il-każ ma jkunx aktar permess l-użu tar-reverse charge, peress li fil-Ġermanja l-kostruzzjoni fuq art ta' ħaddieħor min-naħa ta' kuntrattur li jagħmel użu mill-materjal tiegħu hija provvista ta' oġġetti. Għalhekk Blv ma tibqax obbligata tħallas it-taxxa, jekk ikollu jiġi applikat, minflok id-dritt Ġermaniż, id-dritt tal-Unjoni, li jidentifika bħala regola ġenerali lil persuna li tagħmel il-provvista bħala dik li għandha tħallas il-VAT u mhux il-persuna li tirċeviha.

23. Biex tingħata risposta għad-domanda jeħtieġ, qabel xejn, li jiġu ddefiniti l-kunċetti tad-dritt tal-Unjoni ta' provvista ta' oġġetti u ta' provvista ta' servizzi, b'mod li ssir distinzjoni preċiża bejniethom, u mbagħad jeħtieġ li jiġi analizzat il-kunċett ta' xogħol ta' kostruzzjoni, u, fl-aħħar nett, dan l-aħħar kunċett għandu jiġi relatat mal-ewwel tnejn.

24. Fl-ewwel lok, nosserva li, skont l-Artikolu 2 tad-Direttiva 77/388, huma suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud il-provvisti ta' oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali[7].

25. L-Artikolu 5 tad-Direttiva 77/388 jiddefinixxi l-provvista ta' oġġetti bħala t-trasferiment tad-dritt li wieħed jiddisponi bħala sid minn oġġett materjali.

26. L-artikolu ta' warajh, l-Artikolu 6, iqis bħala provvista ta' servizzi kull tranżazzjoni li ma tikkostitwixxix provvista ta' oġġetti.

7 — Minbarra l-importazzjoni ta' oġġetti, tranżazzjonijiet li ma humiex rilevanti għall-każ inkwistjoni.

27. Il-kunċett ta' provvista ta' oġġett, kif muri mill-ġurisprudenza ta' din il-qorti fil-Kawża Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), "ma jirreferix għal trasferiment tad-dritt ta' sid skont il-proċeduri previsti mid-dritt nazzjonali fis-seħħ, imma jkopri kull trasferiment ta' proprjetà tanġibbli minn parti waħda li tagħti s-setgħa lill-parti l-oħra li tiddisponi minnha bħallikieku kienet is-sid ta' dik il-proprjetà" [8], anki jekk ma tiġix ittrasferita l-proprjetà legali.

28. Din id-definizzjoni tal-kunċett ta' provvista tista' tinftiehem fid-dawl tal-iskop tad-direttiva, li "għandha l-għan, fost l-oħrajn, li tibbaża s-sistema komuni tal-VAT fuq definizzjoni uniformi tat-tranżazzjonijiet li huma taxxabbli. Dan l-għan jista' jkun kompromess jekk il-konstatazzjoni ta' provvista ta' oġġetti, li hija waħda mit-tranżazzjonijiet li huma taxxabbli, tkun suġġetta għall-eżistenza ta' kundizzjonijiet li jvarjaw minn Stat Membru għal ieħor, kif huwa l-każ ta' dawk li jikkonċernaw it-trasferiment tal-proprjetà skont id-dritt ċivili" [9].

29. Bil-kontra, il-provvista ta' servizzi, hija ddefinita b'mod residwali bħala t-tranżazzjoni li ma hijiex provvista ta' oġġetti.

30. Minħabba d-diffikultà biex jiġu kklassifikati ħafna tranżazzjonijiet bħala provvista ta' oġġetti jew bħala provvista ta' servizzi, il-Qorti tal-Ġustizzja ta' spiss ipprovat tidentifika kriterju li għandha ssegwi biex tasal għal din il-klassifikazzjoni.

31. Madankollu ma rnexxilhiex tindika kriterju distintiv inekwivoku, minħabba l-għadd kbir u t-tipi differenti tat-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT [10], u osservat li, sabiex "jiġi aċċertat jekk tranżazzjoni hijiex provvista ta' oġġetti jew provvista ta' servizzi, jeħtieġ li jiġu kkunsidrati ċ-ċirkustanzi kollha li fihom isseħħ l-imsemmija tranżazzjoni, biex b'hekk jiġu identifikati l-elementi karatteristiċi tagħha" [11] u tiġi eżaminata b'mod konkret it-tranżazzjoni inkwistjoni, bl-iskop li jiġu identifikati l-elementi predominanti tagħha u jiġu distinti minn dawk li huma ta' natura minuri u aċċessorja [12].

32. Barra dan, wieħed għandu jikkunsidra wkoll li ħafna drabi l-partijiet iwettqu tranżazzjonijiet kumplessi ħafna, b'aspetti relatati kemm mal-provvista ta' oġġetti kif ukoll mal-provvista ta' servizzi.

33. Dawn l-elementi ta' natura differenti kollha flimkien fi ħdan fatt wieħed li huwa fiskalment rilevanti jista' jfisser kemm li tkun seħħet pluralità ta' tranżazzjonijiet li huma distinti minn xulxin (għalkemm forsi marbutin flimkien), jew li jkun hemm tranżazzjoni waħda li, peress li hija magħmula fl-istess ħin minn elementi ta' natura differenti, hija mħallta u titlob li tiġi kklassifikata bħala provvista ta' oġġetti jew provvista ta' servizzi bl-iskop li tiġi applikata t-taxxa fuq il-valur miżjud.

34. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ttrattat id-distinzjoni bejn provvisti unitarji, li għandhom elementi tipiċi tal-provvista ta' oġġetti u tal-provvista ta' servizzi, u provvisti separati, u ddeċidiet li "meta tranżazzjoni tkun ikkostitwita minn serje ta' elementi u ta' atti, wieħed għandu qabel xejn jieħu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom isseħħ it-tranżazzjoni biex jiġi stabbilit, minn naħa, jekk kienx hemm żewġ provvisti distinti jew iktar jew provvista unika" [13].

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

9 — Sentenza tat-8 ta' Frar 1990, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (C-320/88, Ġabra p. I-973, punt 27), iċċitata iktar 'il fuq fin-nota ta' qiegħ il-paġna 8, punt 8.

10 — Sentenza tal-25 ta' Frar 1999 (C-349/96, Ġabra p. I-973, punt 27).

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

12 — Sentenza Levob Verzekeringen BV (C-41/04, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punti 27 u 29).

13 — Sentenza tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen BV (C-41/04, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 19). Fl-istess termini s-sentenza tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Ġabra. p. I-2697, punt 23).

35. Meta wieħed jagħmel dan għandu jiġi kkunsidrat li, skont l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, kull tranżazzjoni "għandha normalment tiġi kkunsidrata bħala awtonoma u indipendenti u li t-tranżazzjoni kkostitwita minn provvista waħda fuq il-livell kummerċjali ma għandhiex tiġi maqsuma b'mod artifiċjali f'iktar partijiet sabiex il-funzjonalità tas-sistema tal-VAT ma tiġix mibdula"[14], u li, ġaladarba jiġu individwalizzati l-elementi karatteristiċi tat-tranżazzjoni inkwistjoni, għandu jiġi stabbilit "jekk il-persuna taxxabbli tipprovdix lill-konsumatur, meqjus bħala konsumatur medju, diversi provvisti prinċipali distinti jew provvista unika"[15].

36. Għalhekk, għalkemm il-prinċipju ġenerali huwa li kull provvista formalment distinta li tista' tiġi pprovduta separatament għandha tkun suġġetta għat-taxxa b'mod individwali, f'ċerti ċirkustanzi diversi provvisti separati għandhom jitqiesu bħala waħda meta huma ma jkunux indipendenti[16].

37. Il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li jkun hemm provvista unika fuq kollox meta element wieħed jew aktar tagħha jikkostitwixxu l-provvista prinċipali, filwaqt li l-elementi l-oħra jkunu provvisti aċċessorji li għalihom tiġi applikata l-istess regola fiskali applikabbli għall-provvista prinċipali; bi provvista aċċessorja wieħed jifhem provvista li ma tirrappreżentax, għar-riċevitur, għan fih innifsu, imma sempliċement il-mezz għal tgawdija fl-aħjar kundizzjonijiet minn dik prinċipali[17].

38. Ikun hemm ukoll provvista unika meta "żewġ elementi jew azzjonijiet, jew aktar minn tnejn, ipprovduti mill-persuna taxxabbli lill-konsumatur, meqjus bħala konsumatur medju, ikollhom konnessjoni tant stretta bejniethom li jifformaw, oġġettivament, provvista ekonomika waħda li ma tistax tiġi sseparata u li s-separazzjoni tagħha jkollha xejra artifiċjali"[18].

39. Wara li ġiet iċċarata d-distinzjoni bejn provvista ta' oġġetti u provvista ta' servizzi (u bejn tranżazzjonijiet unitarji u separati), jeħtieġ li jiġi identifikat il-kunċett ta' xogħol ta' kostruzzjoni, biex imbagħad jiġi vverifikat jekk dawn għandhomx jiġu kklassifikati bħala provvisti ta' oġġetti jew provvisti ta' servizzi fid-dawl tal-prinċipji msemmija hawn fuq, elaborati fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, u tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li jirregolaw il-materja.

40. Għal dan l-iskop, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni, qabel xejn, li anki t-Tieni Direttiva tal-Kunsill 67/228/KEE[19], 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 – kienet tinkludi fl-Anness A(5) elenku ta' diversi attivitajiet ikkunsidrati bħala "xogħlijiet fuq proprjetà immobiljari" (minkejja li ma tingħata l-ebda definizzjoni ġenerali tal-kunċett), bħall-kostruzzjoni ta' bini, pontijiet, toroq, portijiet eċċ. li jsiru abbażi ta' kuntratt ta' bini, ix-xogħlijiet ta' tħammil u t-tħawwil ta' ġonna, ix-xogħlijiet ta' stallazzjoni (pereżempju t-tisħin ċentrali), u tiswijiet ta' immobbli li ma humiex tranżazzjonijiet normali ta' manutenzjoni.

41. Barra minn hekk, l-Artikolu 6 tal-abbozz suċċessiv tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ (li mbagħad ma ġiex inkluż fit-test definittiv tad-Direttiva) kien jikkunsidra bħala "xogħlijiet fuq proprjetà immobbili" ix-xogħlijiet kollha relatati ma' bini, pontijiet, toroq, portijiet, u xogħlijiet oħra tas-sengħa inkorporati fl-art bħad-demolizzjoni, il-kostruzzjoni, inkluż il-pedamenti, xogħlijiet fuq ħitan tal-kampanja, xogħlijiet ta' rifinitura, l-inkorporazzjoni ta' oġġett mobbli f'oġġett immobbli u b'mod partikolari

14 — Sentenza tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen BV (C-41/04, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 20).

15 — Sentenza tas-27 ta' Ottubru 2005, Levob Verzekeringen BV (C-41/04, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 11, punt 20).

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

17 — Sentenzi tat-2 ta' Diċembru 2010, Everything Everywhere Ltd (C-276/09, li għadha ma ġietx ippubblikata fil-Ġabra, punt 25), tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 13, punt 28) u tal-25 ta' Frar 1999, CPP (C-349/96, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 10, punt 30).

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

19 — ĠU L 71, p. 1303.

x-xogħlijiet ta' stallazzjoni, l-estensjonijiet, ir-rinnovazzjoni, u x-xogħlijiet ta' manutenzjoni, ħlief dawk ta' manutenzjoni ordinarja, kif ukoll ix-xogħlijiet relatati mal-iżvilupp tal-art, bħal xogħlijiet infrastrutturali f'żoni industrijali jew residenzjali, suddiviżjonijiet, livellar ta' artijiet, tqegħid ta' kanali tal-ilma jew ta' drenaġġi, impjant elettriku, ħitan ta' appoġġ u tħawwil ta' ġonna [20].

42. Fl-aħħar nett, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, meta għamlet it-talba mressqa f'Awwissu tal-2003 [21] biex tingħata d-deroga inkwistjoni għal "xogħlijiet ta' kostruzzjoni", għamlet riferiment espliċitu għall-imsemmi Artikolu 48 tal-*Einkommensteuergesetz*, li meta jiddefinixxi l-kunċett ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni", jippreċiża li dawn jikkonsistu f'għadd ta' provvisti ta' kostruzzjoni, tiswija, manutenzjoni, tibdil jew demolizzjoni ta' bini.

43. Jiena nsostni li l-elenki ta' "xogħlijiet fuq proprjetà immobbi" inklużi fit-Tieni Direttiva u fil-proposta tas-Sitt Direttiva, għalkemm ma għandhomx effett vinkolanti, huma utli għall-interpretazzjoni tal-kunċett ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni" użat fid-Deċiżjoni 2004/290, għaliex ix-"xogħlijiet ta' kostruzzjoni" ma huma xejn ħlief "xogħlijiet fuq proprjetà immobbli" li huma kkaratterizzati mill-fatt li jikkonċernaw speċifikament is-settur tal-kumpanniji tal-kostruzzjoni (kif jista' jidher mit-tieni premessa tad-deċiżjoni inkwistjoni [22]) u, għalhekk, huma "xogħlijiet immobbiljari" imwettqa minn kumpanniji tal-kostruzzjoni u jikkonċernaw il-kostruzzjoni ta' bini [23].

44. Wieħed għalhekk jista' jsostni, fid-dawl tal-kontenut tat-Tieni Direttiva, tal-proposta tas-Sitt Direttiva u tat-talba mressqa mill-Istat inkwistjoni li wasslet għall-approvazzjoni tad-Deċiżjoni 2004/290, li x-"xogħlijiet ta' kostruzzjoni" huma xogħlijiet ta' bini bħall-kostruzzjoni, il-manutenzjoni, it-tiswija, it-tibdil u d-demolizzjoni ta' bini u ta' strutturi oħrajn simili (f'dan il-każ hija rilevanti l-kostruzzjoni ta' bini).

45. Għalhekk, jeħtieġ li jiġi evalwat jekk ix-xogħlijiet kollha msemmija fil-punti 43 u 43 għandhomx jiġu kklassifikati bħala provvisti ta' oġġetti jew provvisti ta' servizzi, abbażi, kif ġie kkjarifikat mill-Qorti tal-Ġustizzja, taċ-ċirkustanzi konkreti kollha tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni; din l-evalwazzjoni għandha ssir wara li jiġu kkunsidrati l-elementi karatteristiċi u predominanti tagħhom [24].

46. Ma tqum l-ebda problema jekk, għat-twettiq ta' dawn ix-xogħlijiet, *imprendituri differenti* jipprovdu *provvisti differenti*, peress li kull waħda minnhom se tiġi evalwata b'mod separat u, għalhekk, tiġi kklassifikata, skont il-każ, bħala provvista ta' oġġetti jew provvista ta' servizzi.

47. Il-kwistjoni li qiegħda tiġi eżaminata tikkonċerna, però, is-sitwazzjoni fejn ix-xogħlijiet jitwettqu minn *persuna taxxabbli waħda*, li tagħti *provvista unitarja mħallta* kkostitwita minn elementi li jistgħu jiġu kklassifikati bħala provvista ta' oġġetti jew bħala provvista ta' servizzi: huwa b'riferiment għal dawn it-tipoloġiji ta' tranżazzjonijiet li għandu jiġi evalwat jekk jipprevalix l-element tal-provvista ta' oġġetti jew dak tal-provvista ta' servizzi.

20 — Dan l-elenku ma jvarjax wisq minn dawk użati f'dan il-qasam mill-Istati Membri. Fi Franza, pereżempju, fin-nuqqas ta' definizzjoni fil-liġi, il-Kunsill tal-Istat (KE, sect., 17 ta' Diċembru 1976, Nru 94852) jikkunsidra bħala xogħlijiet fuq proprjetà immobbi t-tranżazzjonijiet kollha li jseħħu 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-xogħlijiet huma dawk tal-kostruzzjoni, demolizzjoni, irkupru, titjib, trasformazzjoni u arranġament relatati ma' art żviluppata jew mhux żviluppata (fl-elenku huma inklużi t-tħawwil ta' ġonna u ċ-ċaqliq tal-ħamrija).

21 — Ippreżentata bħala Anness 1 man-nota tal-osservazzjonijiet tal-Gvern Ġermaniż.

22 — Li tgħid: "Fis-settur tal-kumpanniji tal-kostruzzjoni u tal-kumpanniji tat-tindif ta' immobbli 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 [...]".

23 — Għandu jiġi enfasizzat li fil-verżjoni Ġermaniża tas-Sitt Direttiva u tad-Deċiżjoni 2004/290, it-termini "xogħlijiet fuq proprjetà immobbli" u "xogħlijiet ta' kostruzzjoni" huma tradotti t-tnejn li huma bħala Bauleistungen. Barra minn hekk, dan it-terminu għandu sfumatura differenti fiż-żewġ każijiet għaliex, fid-dawl tat-tieni premessa tad-Deċiżjoni 2004/290, il-Bauleistungen inkwistjoni jikkonċernaw is-settur tal-kostruzzjoni ta' bini.

24 — Sentenza tad-29 ta' Marzu 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 13, punti 21 u 27).

48. Qabel xejn wieħed għandu jqis li fost ix-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni indikati hawn fuq huma inklużi bażikament attivitajiet kumplessi, li normalment jitwettqu minn organizzazzjoni ta' impriża u, b'mod prevalenti, ix-xogħol ta' dawk li jwettqu dawn l-attivitajiet.

49. L-istess terminoloġija użata fil-punti 40 sa 44 (il-kostruzzjoni, il-manutenzjoni, it-tiswija, it-tibdil, id-demolizzjoni, l-arranġament) turi li, fiċ-ċentru ta' dawn it-tranżazzjonijiet, hemm l-attività tal-imprenditur, li l-iskop tagħha huwa li jitwettqu l-obbligi li huwa daħal għalihom, li tikkonsisti fil-provvista ta' servizzi, normalment il-provvista ta' organizzazzjoni imprenditorjali u, f'kull każ, ta' xogħol, filwaqt li l-element tal-provvista ta' oġġetti, meta jkun preżenti (fil-każ tad-demolizzjoni, fil-prinċipju, ma jkunx) għandu rwol sekondarju.

50. Barra minn hekk, jekk wieħed jikkunsidra l-interess konkret li wieħed irid jasal għalih permezz tal-imsemmija tranżazzjonijiet u l-evalwazzjoni tipika ta' dawn min-naħa ta' dawk li jikkummissjonaw ix-xogħlijiet, joħroġ ċar li s-suġġett tal-ftehim konklużi huwa primarjament l-attività tal-persuna li teżegwihom (għalhekk provvista ta' servizzi), filwaqt li l-aspetti l-oħra (relatati mal-provvista ta' oġġetti), bħal pereżempju, il-kunsinna tal-oġġett mibni, jibqgħu fl-isfond u huma l-mument konklużiv tal-eżekuzzjoni sħiħa tal-ftehim u mhux in-nukleju essenzjali tiegħu.

51. Jekk tiġi eżaminata s-sitwazzjoni li hija s-suġġett tal-kawża, jiġifieri l-kostruzzjoni minn kuntrattur bil-materjal tiegħu ta' bini fuq art proprjetà tal-klijent, dawn il-kunsiderazzjonijiet jiġu kkonfermati.

52. F'dan il-każ, iż-żewġ elementi li għandhom jiġu evalwati biex jiġi stabbilit liema huwa l-element prinċipali u liema huwa l-element aċċessorju fi ħdan il-provvista unitarja ta' kostruzzjoni, huma l-attività li ssir mill-imprenditur, li juża, skont l-iskema tipika tal-kuntratt ta' appalt[25], l-organizzazzjoni u x-xogħol tiegħu u dak tad-dipendenti tiegħu (provvista ta' servizzi), u l-użu tal-materjali tal-kuntrattur li, fl-aħħar tax-xogħlijiet, isiru proprjetà tal-klijent (provvista ta' oġġetti).

53. Huwa evidenti li l-materjali jirrappreżentaw komunement l-element aċċessorju, jekk xejn għaliex il-kuntratt ma għandux l-għan li jittrasferihom lill-klijent, imma li jittrasformahom b'mod definittiv sabiex jiġi prodott oġġett totalment ġdid. Għalhekk, ikun kontradittorju jekk jingħata sinjifikat prinċipali lill-materjali, għaliex dawn huma biss mezz li jippermetti li ssir l-attività ta' kostruzzjoni u, sussegwentement għal dan, dawn ma jibqgħux jeżistu b'mod separat.

54. Wieħed jasal għall-istess konklużjonijiet jekk tiġi kkunsidrata l-kunsinna tal-bini mibni fuq l-art. Din, kif ġie kkjarifikat fil-punt 50 preċedenti, tirrappreżenta l-element konklużiv u aċċessorju ta' avveniment aktar kumpless, u l-akkwist tal-proprjetà relattiva min-naħa tal-klijent, normalment iseħħ, meta l-bini jkun sar fuq il-proprjetà ta' dan tal-aħħar, mingħajr att ta' trasferiment min-naħa tal-kuntrattur, imma bis-saħħa tal-prinċipju taż-żjieda.

55. Huwa ċar li dawn il-kunsiderazzjonijiet jippresupponu li, fil-fatt, l-elementi tal-organizzazzjoni tal-impriża u tax-xogħol indikati fil-punti 48, 49 u 52, li jieħdu l-għamla tal-provvista ta' servizzi, jipprevalu fuq l-element tal-provvista ta' oġġetti, f'dan il-każ il-materjal ipprovdut mill-kuntrattur.

56. F'każ li l-organizzazzjoni tal-impriża u x-xogħol ikunu prevalenti, li, normalment, iwassal għall-użu tal-iskema tipika tal-kuntratt tal-appalt, l-iskop tal-provvisti mwettqa huwa, kif diġà semmejt hawn fuq, attività materjali ta' produzzjoni li twassal għall-bini ta' struttura li qabel ma kinitx teżisti; l-iskop prinċipali tal-attività huwa att pożittiv u huwa biss f'każijiet bħal dawn li jkun hemm, fis-sens proprju tal-kelma, tranżazzjoni li tikkonċerna "xogħlijiet fuq proprjetà immobbi" u, għalhekk, "xogħlijiet ta' kostruzzjoni".

25 — Mid-deskrizzjoni inkluża fid-digriet tar-rinviju jirriżulta li l-partijiet fil-kawża kkonkludew kuntratt ta' appalt. Għal din ir-raġuni ser nikkonċentra fuq dan il-mudell kuntrattwali u mhux fuq oħrajn li huma potenzjalment rilevanti.

57. Jekk, minflok, in-nukleju essenzjali tal-kuntratt ikunu l-oġġetti pprovvduti jew, f'kull każ, mhux l-attività ta' kostruzzjoni, imma l-akkwist tal-proprjetà, f'dak il-każ l-oġġett tal-istess kuntratt ikun li wieħed jagħti u mhux li wieħed jagħmel, u sostanzjalment ikun hemm trasferiment, normalment bejgħ, li ma jaqax taħt il-kategorija ta' "xogħlijiet fuq proprjetà immobbi" u, għalhekk, ta' "xogħlijiet ta' kostruzzjoni", imma taħt dik ta' provvista ta' oġġetti.

58. Hija l-qorti li għandha tistabbilixxi jekk teżistix provvista ta' servizzi jew provvista ta' oġġetti, u hija tista' tagħmel użu minn diversi kriterji sakemm tqis li ma hemmx kriterju prinċipali u aktar importanti mill-oħrajn, peress li fil-każijiet individwali jistgħu jassumu importanza ċirkustanzi differenti li għandhom ikunu s-suġġett ta' evalwazzjoni kumplessiva.

59. Bħala eżempju, il-qorti tista' tagħti importanza (a) lill-prevalenza jew le tax-xogħol fuq il-materjal, billi b'mod ġenerali tikkunsidra l-valur tal-materjal użat[26], kif ukoll (b) lill-intenzjoni tal-partijiet, b'riferiment għal jekk il-provvista tal-materjal hijiex biss mezz għall-produzzjoni tax-xogħol u l-iskop tal-kuntratt huwa x-xogħol (bħal fil-kuntratt tal-appalt), jew jekk ix-xogħol huwiex il-mezz biex jiġi ttrasformat il-materjal filwaqt li l-kisba tar-*res* hija l-objettiv finali tal-ftehim (li huwa tipiku fil-każ ta' bejgħ)[27]; il-qorti tista', b'mod aktar ġenerali, tinnota l-obbligi li daħlu għalihom il-partijiet u l-mod ta' twettiq tat-tranżazzjoni, bħaż-żmien meħud, l-awtonomija fit-twettiq tax-xogħol, u t-tip tal-garanziji mogħtija.

60. B'mod partikolari, jista' jittieħed inkunsiderazzjoni l-fatt li x-xogħol imwettaq u kkonsenjat huwa prodott b'karatteristiċi oriġinali, jiġifieri *quid novi* (li jikkaratterizza x-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni) jew li, bil-kontra, huwa prodott minn serje, bħal bini prefabbrikat.

61. Eżami tat-test tas-Sitt Direttiva jwassal għall-istess konklużjoni magħmula fil-punti 49 *et seq.*

62. Fl-ewwel lok, l-argument li x-"xogħlijiet ta' kostruzzjoni" jaqgħu taħt il-kategorija ta' provvisti ta' servizzi ssib konferma formali, kif ġie osservat mill-Gvern tal-Finlandja, fl-Artikolu 5(5)(b) tad-Direttiva, li abbażi tiegħu l-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw bħala provvista ta' oġġetti "il-kunsinna ta' ċerti xogħlijiet fuq proprjetà immobbli".

63. Fil-fatt, kieku l-leġiżlatur ikkunsidra x-"xogħlijiet fuq proprjetà immobbiljari" bħala provvista ta' oġġetti u mhux bħala provvista ta' servizzi, huwa ma kien ikollu l-ebda raġuni sabiex jagħti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jikklassifikaw bħala provvisti ta' oġġetti "il-kunsinna ta' ċerti xogħlijiet fuq proprjetà immobbli".

64. Kieku, madankollu, l-istess leġiżlatur qies li dawn it-tranżazzjonijiet setgħu jkunu daqqa provvisti ta' oġġetti u daqqa provvisti ta' servizzi[28], huwa kien ikollu loġikament jagħti lill-Istati Membri, b'mod differenti minn dak li għamel, is-setgħa li jittrattaw, b'mod ġenerali, dawn ix-xogħlijiet bħala provvisti ta' oġġetti, jew bħala provvisti ta' servizzi.

65. Għalhekk ma nistax naqbel ma' dak li ġie sostnut mill-Gvern Ġermaniż li l-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva jagħmel riferiment biss, meta jsemmi "il-kunsinna ta' ċerti xogħlijiet fuq proprjetà immobbli", għal dawk ix-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli li ma humiex diġà provvisti ta' oġġetti fis-sens tas-Sitt Direttiva.

26 — Jekk il-valur tal-materjali użati jaqbeż bil-bosta dak tax-xogħol u jirrappreżenta komponent sinjifikattiv tal-provvista kumplessiva, jista' ma jkunx xogħol ta' kostruzzjoni, imma bejgħ ta' dawk il-materjali.

27 — Il-qorti tevalwa jekk il-partijiet ikunux qablu fuq il-bini nnifsu jew bħala prodott ta' attività; fl-ewwel każ ikun hemm provvista li tagħti, u fit-tieni każ provvista li tagħmel.

28 — Li kellu ovvjament jiġi aċċertat abbażi ta' evalwazzjoni konkreta fuq bażi individwali.

66. Fil-fatt, din il-kunsiderazzjoni hija bbażata fuq il-premessa li x-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli normalment huma min-natura tagħhom provvisti ta' oġġetti skont id-dispożizzjoni ġenerali tal-Artikolu 5(1), imma, indipendentement mill-osservazzjonijiet li saru qabel, ma tiħux inkunsiderazzjoni l-fatt li l-unika raġuni għal dispożizzjoni bħal dik fl-Artikolu 5(5)(b) hija, bil-kontra, kif muri fil-punti 62 sa 64, li fis-sistema tas-Sitt Direttiva "ix-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli" [29] huma provvisti ta' servizzi [30].

67. Barra minn hekk, meta l-leġiżlatur tal-Unjoni ried jagħti, fl-ambitu tas-Sitt Direttiva, importanza separata lill-mument tat-trasferiment ta' binjiet ġodda (bħall-bini inkwistjoni f'dan il-każ) dan għamlu billi indikah speċifikament bħala "provvista", bħal pereżempju bl-Artikolu 4(3), li abbażi tiegħu l-Istati Membri jistgħu jikkunsidraw bħala persuna taxxabbli anki lil persuna li tagħti b'mod okkażjonali "(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'każ li l-kunsinna sseħħ wara li jitwettaq avveniment kuntrattwali, bħal dak inkwistjoni hawnhekk, din ma tiġix kkunsidrata separatament, imma bħala mument aċċessorju ta' tranżazzjoni aktar wiesgħa u kumplessa li tintegra l-estremi tal-provvista ta' servizzi, b'tali mod li fis-Sitt Direttiva jiġi użat it-terminu "kunsinna" minflok "provvista" [bħal fl-Artikolu 5(5)(b)] [32].

69. Wieħed jasal ukoll għall-klassifikazzjoni ta' xogħlijiet fuq proprjetà immobbli u ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni bħala provvisti ta' servizzi, jekk wieħed jeżamina t-test tad-Direttivi tal-Kunsill 2006/69 u 2006/112, it-tnejn li huma dwar il-VAT.

70. L-ewwel waħda tipprovdi fl-Artikolu 1(7), li fl-Artikolu 21(2) fil-verżjoni stipulata fl-Artikolu 28(g) tas-Sitt Direttiva jiġi miżjud li "(ċ) l-Istati Membri jistgħu jistabbilixxu li, għat-tranżazzjonijiet li ġejjin, il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa tkun il-persuna taxxabbli li fir-rigward tagħha jsiru: (i) provvisti ta' servizzi [33] ta' kostruzzjoni, inklużi s-servizzi ta' tiswija, tindif, manutenzjoni, alterazzjonijiet u demolizzjoni relatati ma' immobbli, kif ukoll il-kunsinna ta' xogħlijiet fuq proprjetà immobbli, meqjusa bħala provvista ta' oġġetti fis-sens tal-Artikolu 5(5)" [traduzzjoni mhux uffiċjali].

71. It-tieni waħda tipprovdi fl-Artikolu 199 li "L-Istati Membri jistgħu jipprovdu li l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT hija l-persuna taxxabbli li lilha jsiru l-fornimenti li ġejjin: (a) il-forniment ta' xogħol [34] ta' kostruzzjoni, inklużi servizzi ta' tiswijiet, tindif, manutenzjoni, alterazzjoni u demolizzjoni fir-rigward ta' proprjetà immobbli, kif ukoll il-kunsinna ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni meqjusa bħala forniment ta' merkanzija skont l-Artikolu 14(3)".

29 — U, għalhekk, anki "ix-xogħlijiet ta' kostruzzjoni" jaqgħu, kif osservajt fil-punt 43, taħt "ix-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli".

30 — Ir-raġuni li għaliha ġiet introdotta dispożizzjoni bħall-Artikolu 5(5)(b) hija li ħafna drabi "ix-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli" huma kkaratterizzati mill-preżenza ta' organizzazzjoni ta' impriża li jkollha l-iskop li tagħti 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. Għalhekk, huwa loġiku li ġiet mogħtija lill-Istati Membri l-possibbiltà li jikklassifikaw bħala provvisti ta' oġġetti dawn it-tranżazzjonijiet kumplessi li, jekk jiġu evalwati b'mod sħiħ, għandhom jirriżultaw li huma provvisti ta' servizzi.

31 — Dan l-artikolu jagħmel riferiment, fil-fatt, bl-espressjoni "qabel l-ewwel okkupazzjoni", għall-bini ta' kostruzzjoni ġdida: ara s-sentenza tat-8 ta' Lulju 1986, Kerrutt (C-73/85, Ġabra p. 2219, punt 16).

32 — Din id-distinzjoni fit-terminoloġija tinsab f'diversi verżjonijiet lingwistiċi tas-Sitt Direttiva, jiġifieri dik Franċiża, 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 Ingliża, 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 Ġermaniża, li tuża l-espressjonijiet "die Lieferung von Gebäuden" (l-Artikolu 4(3)(a)) u "die Ablieferung bestimmter Bauleistungen" (l-Artikolu 5(5)(b)), dik Olandiża 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-verżjonijiet bl-Ingliż u bil-Franċiż jiġu użati t-termini "work" u "travaux", u f'dik Ġermaniża "Bauleistungen".

34 — Anki f'dan il-każ fil-verżjonijiet bl-Ingliż u bil-Franċiż jiġu użati t-termini "work" u "travaux", u f'dik Ġermaniża "Bauleistungen".

72. Minkejja li dawn iż-żewġ direttivi ġew wara s-Sitt Direttiva u ma jirregolawx il-każ inkwistjoni, insostni, kif ġie osservat ukoll mill-qorti tar-rinviju [35], li l-għażla li jiġi inkluż, flimkien mat-tranżazzjonijiet elenkati speċifikament fl-artikoli msemmija fil-punti 70 u 71, riferiment espliċitu għall-kunsinni ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni li huma meqjusa mill-Istati Membri bħala provvisti ta' oġġetti, skont l-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 14(3) tad-Direttiva 2006/112 [36], turi li x-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni huma kklassifikati mill-Unjoni bħala provvisti ta' servizzi.

73. In-natura tal-provvista ta' servizzi ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni tista' tiġi dedotta mbagħad mill-Artikolu 2 tad-Deċiżjoni 2004/290 li, meta jistabbilixxi li r-riċevitur tal-provvista ta' oġġetti u servizzi jista' jiġi indikat bħala l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT fil-każijiet imsemmija fis-subartikoli (1) u (2), jinkludi x-xogħlijiet 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-xogħlijiet ta' kostruzzjoni ġew, għalhekk, indikati fl-ewwel parti tal-Artikolu 2 tad-Deċiżjoni 2004/290 li tikkonċerna s-servizzi (kif jista' jidher mir-riferiment għas-servizzi ta' tindif), meqjusa bħala tali, filwaqt li l-provvisti li għalihom ġiet mogħtija d-deroga mitluba ġew inklużi fit-tieni parti tal-istess artikolu [37].

75. Wieħed jasal għall-istess konklużjonijiet ukoll jekk jittieħed inkunsiderazzjoni d-dokument ta' ħidma tal-Kummissjoni tal-10 ta' Ġunju 2004 [38] li, kif kien rikonoxxut minn din tal-aħħar [39], ifforma l-bażi tan-negozjati li wasslu biex tinbidel is-Sitt Direttiva, bl-iskop li jiġi ssemplifikat il-ġbir tal-VAT u biex jiġu miġġielda l-frodi u l-evażjoni fiskali, u li tiġi abrogata d-deċiżjoni li hija s-suġġett tal-kawża.

76. Fil-punt 4.1 ta' dan id-dokument, il-Kummissjoni tikkjarifika li x-xogħlijiet 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 għandhom jinkludu wkoll il-provvisti ta' servizzi li huma qiesu bħala provvisti ta' oġġetti [41].

77. Barra minn hekk, dejjem fil-punt 4.1 ta' dan id-dokument hemm elenkati d-derogi għas-sistema ta' identifikazzjoni tal-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa prevista mis-Sitt Direttiva li ġew mitluba minn uħud mill-Istati Membri u awtorizzati mill-Kunsill (bħal dik inkwistjoni), bl-iskop li t-taxxa fuq il-valur miżjud tiġi imposta fuq ir-riċevitur tal-provvista, u fosthom hija ta' importanza partikolari dik mogħtija lill-Awstrija bid-Deċiżjoni 2002/880/KE [42].

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

36 — Li, mingħajr din il-kwalifikazzjoni espressa, kienu jkunu provvisti ta' servizzi.

37 — Il-Gvern Ġermaniż isostni li, fir-realtà, l-Artikolu 2 tad-Deċiżjoni 2004/290 ma jistax jiġi interpretat f'dawn it-termini peress li l-Artikolu 1 preċedenti jagħmel riferiment ġeneriku u mingħajr ma jistabbilixxi limiti għall-provvisti ta' oġġetti u servizzi msemmija fl-Artikolu 2 tal-istess deċiżjoni. Nosserva li l-Artikolu 2 tal-istess deċiżjoni ma huwa xejn aktar ħlief l-ispeċifikazzjoni tal-Artikolu 1 u sempliċement jindika fid-dettall, u jiddistingwihom rispettivament fl-Artikolu 1 u fl-Artikolu 2, il-provvisti ta' servizzi u l-provvisti ta' oġġetti li huma s-suġġett tad-deroga inkwistjoni. L-Artikolu 2 għalhekk huwa konformi mad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 1, li, minflok, jinkludi riferiment astratt għaż-żewġ kategoriji ġenerali inkwistjoni. Lanqas ma nista' naqbel mal-evalwazzjoni tal-istess Gvern tal-fatt li matul il-proċess ta' formulazzjoni tad-Deċiżjoni 2004/290 il-working-group tal-Kunsill li kien ħa ħsieb inkluda fl-Artikolu 1 mhux biss it-terminu servizzi, imma wkoll it-terminu oġġetti. Ir-raġuni għal dan kienet li fl-Artikolu 2(2) ġew indikati tranżazzjonijiet li jistgħu jiġu kklassifikati bħala provvisti ta' oġġetti.

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-Richtlinie umgesetz haben, müssen in diese Definition auch die Dienstleistungen einbeziehen, die sie als Lieferung von Gegenständen betrachten.

42 — ĠU L 306, p. 24. Din hija d-deċiżjoni tal-Kunsill, tal-5 ta' Novembru 2002, li tawtorizza lill-Awstrija tapplika miżura li tidderoga mill-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE dwar l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ.

78. Dan minħabba li t-tieni premessa tad-Deċiżjoni 2004/290 tiċċita, bħala r-riferiment proprju tagħha, din l-aħħar deroga, li tikkonċerna wkoll ix-xogħlijiet ta' kostruzzjoni (Bauarbeiten) u tinkludi fost dawn it-tranżazzjonijiet, imsemmija fid-dokument ta' ħidma inkwistjoni, li fihom jipprevali b'mod ċar l-element tal-provvista tas-servizzi minħabba l-organizzazzjoni imprenditorjali użata, bħal fil-każ ta' subappaltatur li jkun eżegwixxa xogħlijiet fis-settur tal-bini, tal-kostruzzjoni bil-metalli jew navali, u jkun ipprovda l-persunal lil kuntrattur ewlieni, lil xi subappaltatur ieħor jew, b'mod ġenerali, lil imprenditur li jeżegwixxi waħdu x-xogħlijiet ta' kostruzzjoni tiegħu.

79. Argument ieħor favur it-teżi li ssostni li xogħlijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni huma provvisti ta' servizzi, joriġina mit-Tieni Direttiva u mill-proposta għas-Sitt Direttiva ċċitati fil-punti 40 sa 41.

80. Fil-fatt, jirriżulta li matul ix-xogħol preparatorju, ix-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli ġew ikklassifikati, taħt l-Artikolu 5(e), bħala provvisti ta' oġġetti, billi ġiet segwita s-soluzzjoni li kienet diġà adottata bit-Tieni Direttiva (l-Artikolu 5(2)(e)), imma li din is-soluzzjoni ma kinitx intlaqgħet fil-mument li ġiet approvata s-Sitt Direttiva.

81. Dan juri li l-leġiżlatur ta' dak iż-żmien kellu ċar f'moħħu l-problema inkwistjoni u b'mod konxju ddeċieda li jbiddel l-orjentament preċedenti tiegħu, kif stabbilit fit-Tieni Direttiva, li kienet tikklassifika "ix-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli" bħala provvisti ta' oġġetti.

82. L-argument li x-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni għandhom jitqiesu bħala provvisti ta' servizzi huwa kkonfermat ukoll fil-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Jacobs ippreżentati fis-6 ta' April 1995 fil-Kawża C-291/92[43], skont liema "is-setgħa tal-Istati Membri li jittrattaw bħala provvista ta' oġġetti (minflok provvista ta' servizzi) it-twettiq min-naħa ta' kuntrattur ta' xogħlijiet fuq proprjetà immobbli fuq art li huwa ma huwiex il-proprjetarju tagħha ġej[ja] minn dispożizzjoni speċifika inkluża fl-Artikolu 5(b)", bir-riżultat li, fin-nuqqas ta' regola bħal din u tal-użu tagħha, ix-xogħlijet fuq proprjetà immobbli jkunu dejjem provvisti ta' servizzi.

83. Fl-aħħar nett, minkejja li jiena konxju li dan l-argument ma għandux valur deċiżiv għall-iskopijiet tar-risposta għad-domanda preliminari, nosserva li x-xogħlijiet ta' kostruzzjoni huma fil-prinċipju, provvisti ta' servizzi f'ħafna[44] Stati Membri[45].

43 — Dan huwa l-punt 15 tat-tieni konklużjonijiet ppreżentati fil-Kawża Armbrecht, sentenza tal-4 ta' Ottubru 1995 (C-291/92, Ġabra p. I-2775).

44 — Pereżempju fil-Bulgarija, il-Finlandja, Franza, l-Italja, il-Polonja, ir-Renju Unit, ir-Rumanija u l-Iżvezja. L-Olanda u l-Ungerija, minflok, għażlu li jqisu dawn ix-xogħlijiet bħala provvista ta' oġġetti kif previst espressament mis-Sitt Direttiva (l-Artikolu 5(5)(b)) u kkonfermat bid-Direttiva 2006/112 (l-Artikolu 14(3)); Spanja kklassifikat ix-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli bħala provvisti ta' servizzi sakemm il-valur tal-materjal użat ma jaqbiżx il-limitu ta' 33 % tal-bażi taxxabbli stabbilita bil-liġi, u għalhekk għamlet użu hija wkoll mid-dritt previst bl-Artikolu 14(3) tad-Direttiva 2006/112. L-għażla tal-Olanda, l-Ungerija u Spanja li jagħmlu użu mis-setgħa prevista mill-Artikolu 5(5)(b) tas-Sitt Direttiva u tal-Artikolu 14(3) tad-Direttiva 2006/112 biex jikklassifikaw bħala provvisti ta' oġġetti x-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni, hija prova li, anki f'dawn il-pajjiżi, l-imsemmija tranżazzjonijiet ikunu, mingħajr din id-deroga, provvisti ta' servizzi.

45 — Madankollu, l-Irlanda, il-Greċja, il-Portugall u s-Slovakkja jsegwu triq li hija apparentement differenti. L-Irlanda tapplika r-regola hekk imsejħa 2/3, skont liema, f'każ li l-valur tal-oġġetti pprovduti abbażi ta' ftehim ta' provvista ta' servizzi jirrappreżenta aktar minn 2/3 tal-valur tal-ftehim, dan il-ftehim jiġi kkunsidrat, għall-iskopijiet ta' VAT, bħala provvista ta' oġġetti. Il-Greċja tikklassifika x-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli skont kuntratt ta' appalt bħala provvista ta' oġġetti. Il-Portugall, min-naħa l-oħra, jikklassifika t-tranżazzjoni inkwistjoni bħala provvista ta' oġġetti fil-każ li l-kuntrattur jipprovdi t-totalità tal-materjali, jew il-materjali pprovduti mill-klijent ikunu negliġibbli. Fl-aħħar nett, is-Slovakkja tikkunsidra x-xogħlijiet ta' kostruzzjoni bħala provvista ta' servizzi, imma tiddistingwi bejn dawn u l-provvista ta' kostruzzjoni jew ta' parti minnha skont kuntratt ta' kostruzzjoni jew simili, ċjoè s-sitwazzjoni fejn kuntrattur jipprovdi l-kostruzzjoni kollha kemm hi u mhux servizzi speċifiċi. Fost dawn is-soluzzjonijiet dik Slovakka tibqa' koerenti mal-possibbiltà li jsir użu 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-xogħlijiet huma provvisti ta' servizzi, dik tal-Irlanda u tal-Portugall tintroduċi kriterju li jiddistingwi bejn provvista ta' oġġetti u provvista ta' servizzi bbażat fuq sinjifikat awtomatiku mogħti fuq kriterju uniku (il-valur tal-oġġetti) 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' tiġi dedotta mid-direttivi inkwistjoni.

84. Għalhekk, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, b'mod partikolari minħabba l-prevalenza tal-organizzazzjoni tal-impriża u x-xogħol fuq l-element tal-provvista tal-materjali (ara punti 55 sa 57), ix-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli u dawk ta' kostruzzjoni msemmija fl-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva u fl-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290 għandhom jiġu kklassifikati bħala provvisti ta' servizzi.

85. Il-Gvern Ġermaniż, sostnut mill-Kummissjoni, jgħid li, fir-realtà, ix-xogħlijiet ta' kostruzzjoni taħt id-Deċiżjoni 2004/290 jistgħu jkunu kemm provvista ta' oġġetti kif ukoll provvista ta' servizzi mingħajr distinzjoni u li jekk dawn jiġu kklassifikati bħala provvista ta' servizzi, id-Deċiżjoni 2004/290 jitneħħielha kull effett utli, peress li ħafna mix-xogħlijiet inkwistjoni ma jkunux inklużi taħt id-deroga mogħtija, għax ikunu jikkonsistu fi provvisti ta' oġġetti. B'dan il-mod għalhekk jiġi mxejjen l-iskop tad-deċiżjoni inkwistjoni, ċjoè l-prevenzjoni tal-frodi fiskali (pereżempju l-imprendituri frawdolenti jistgħu ma japplikawx ir-reverse charge billi jirreġistraw it-tranżazzjoni bħala provvista ta' oġġetti) [46].

86. Dwar dan il-punt inqis li huwa xieraq li nagħmel xi osservazzjonijiet dwar id-dritt Ġermaniż li jirregola dan il-qasam u l-ġurisprudenza relatata miegħu.

87. Skont l-Artikolu 3(4) tal-UStG, it-tranżazzjonijiet inkwistjoni għandhom ikunu kklassifikati bħala provvisti ta' oġġetti jekk isiru mill-kuntrattur li jagħmel użu minn materjali li jkun akkwista waħdu, sakemm dawn ma jkunux komponenti jew elementi aċċessorji oħra.

88. Fil-prattika, id-distinzjoni bejn provvisti ta' oġġetti u provvisti ta' servizzi tiddependi minn jekk il-provvista tal-materjal min-naħa tal-kuntrattur hijiex ta' natura prinċipali u mhux aċċessorja, u l-ġurisprudenza Ġermaniża interpretat din ir-regola fis-sens li, meta l-kuntrattur juża materjal li jkun akkwista waħdu biex jibni bini fuq art ta' ħaddieħor, ikun hemm provvista ta' oġġetti.

89. Dan jispjega r-raġuni għalfejn il-Gvern Ġermaniż għandu tendenza jsostni li interpretazzjoni li tillimita l-kamp ta' applikazzjoni tad-Deċiżjoni 2004/290 biss għall-provvista ta' servizzi, ikollha l-effett li teskludi mill-ambitu tagħha ħafna tranżazzjonijiet fis-settur tal-bini.

90. Fir-realtà, għandu jerġa' jingħad dak li ntqal fil-punti 48 *et seq*, jiġifieri li x-xogħlijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni huma provvisti ta' servizzi, peress li dawn huma tranżazzjonijiet li jitwettqu billi jsir użu minn organizzazzjoni imprenditorjali u, f'kull każ, bi prevalenza tax-xogħol, li għandhom bħala għan mhux il-provvista ta' materjali, imma t-twettiq tal-attività ta' kostruzzjoni (fil-każ inkwistjoni).

91. Din il-konklużjoni tippresupponi li l-elementi li jikkaratterizzaw il-provvista ta' servizzi effettivament jipprevalu fuq l-elementi li huma tipiċi għall-provvista ta' oġġetti, u fil-każ kuntrarju dawn ma jkunux xogħlijiet fuq proprjetà immobbli jew ta' kostruzzjoni, imma provvista ta' oġġetti.

92. Il-kwistjoni mqajma mill-qorti tar-rinviju tiddependi fuq il-fatt li fid-dritt Ġermaniż, kif jista' jidher mil-leġiżlazzjoni u mill-ġurisprudenza msemmija, fl-evalwazzjoni ta' jekk it-tranżazzjoni tkunx xogħol ta' kostruzzjoni u, għalhekk, provvista ta' servizzi jew provvista ta' merkanzija, ma jintużawx l-elementi kollha li jeżistu f'kull każ. Bil-kontra, fil-liġi tingħata rilevanza esklużiva lill-materjali pprovduti mill-kuntrattur u lill-kwantità tagħhom, u l-ġurisprudenza ma tqis l-ebda kriterju ieħor, imma tikklassifika awtomatikament it-tranżazzjonijiet bħal dik inkwistjoni bħala provvista ta' oġġetti biss għax l-appaltatur ikun uża l-materjali tiegħu.

46 — Barra minn hekk, tajjeb li jiġi osservat li la l-Gvern Ġermaniż u lanqas il-Kummissjoni ma indikaw b'mod konkret liema xogħlijiet ta' kostruzzjoni għandhom jitqiesu min-natura tagħhom bħala provvisti ta' oġġetti (minbarra s-sitwazzjoni inkwistjoni hawnhekk).

93. Barra minn hekk, din il-leġiżlazzjoni u ġurisprudenza jmorru kontra l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja msemmija fil-punt 31 u fin-noti ta' qiegħ il-paġna 11 u 12, peress li ma jagħmlux distinzjoni bejn il-provvisti ta' servizzi u l-provvisti ta' oġġetti billi jistabbilixxu konkretament, fost il-ħafna elementi tal-każ, dawk predominanti u dawk aċċessorji, imma jagħmlu riferiment esklużiv għall-preżenza jew l-assenza ta' materjali proprjetà tal-kuntrattur.

94. B'mod partikolari, filwaqt li l-leġiżlatur nazzjonali jista' jindika lill-qorti l-kriterji li għandhom jintużaw biex issir distinzjoni bejn provvista ta' merkanzija u provvista ta' servizzi, huwa ma jistax jimponi kriterju wieħed biss, u lanqas ma għandha tiskatta din id-distinzjoni awtomatikament fil-preżenza jew in-nuqqas ta' element speċifiku wieħed mingħajr ma jiġi analizzat kull aspett ieħor tal-każ.

95. F'dan il-każ, għalhekk, li wieħed isostni li xogħlijiet ta' kostruzzjoni huma provvisti ta' servizzi ma jfissirx li tiġi kompromessa l-effettività tad-Deċiżjoni 2004/290, għaliex dawn ix-xogħlijiet jinkludu l-attivitajiet ta' kostruzzjoni kollha li jiġu konklużi bil-kunsinna ta' bini u li għandhom il-karatteristiċi deskritti hawn fuq u, għalhekk, kull tranżazzjoni kumplessa, bħal din li hija suġġett tal-kawża[47], li inkonnessjoni magħha tista' tinqala' problema ta' frodi fiskali[48].

96. Bil-kontra, tista' tinqala' problema ta' frodi fiskali jekk jiġi segwit l-argument tal-Gvern Ġermaniż 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-mekkaniżmu tar-reverse charge, jistipula espressament li din is-sistema tapplika għal tranżazzjonijiet fis-settur tal-kostruzzjoni rigward bini ta' proprjetà immobbli li huma ttrattati bl-istess mod bħall-kunsinni ta' xogħlijiet fuq proprjetà immobbli li huma ttrattati bħala provvisti ta' oġġetti skont l-Artikolu 14(3) (li qabel kien l-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva).

98. Għaldaqstant, peress li din hija indikazzjoni ċara li dawn it-tranżazzjonijiet, kif diġà ntqal fil-punt 72, huma provvisti ta' servizzi, jekk il-kostruzzjoni ta' bini u t-tranżazzjonijiet l-oħrajn simili jiġu kklassifikati fil-Ġermanja bħala provvisti ta' oġġetti, illum dawn ma jistgħux jidħlu aktar fil-mekkanizmu tar-reverse charge u jiġi mxejjen l-għan tal-ġlieda kontra l-evażjoni fiskali[49].

99. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi bil-mod li ġej għall-ewwel domanda preliminari:

— il-kunċett ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290/KE jinkludi biss il-provvisti ta' servizzi, b'mod partikolari minħabba l-prevalenza tal-organizzazzjoni imprenditorjali u tax-xogħol fuq l-element tal-provvista tal-materjali;

— meta tevalwa jekk tranżazzjoni hijiex xogħol ta' kostruzzjoni u, għalhekk, provvista ta' servizzi, jew provvista ta' oġġetti, il-qorti għandha tikkunsidra l-elementi kollha eżistenti fil-każ inkwistjoni;

47 — Li, jekk wieħed jeżamina biss l-elementi li jistgħu jiġu dedotti mid-digriet tar-rinviju, jidher li taqa' taħt provvisti ta' servizzi, rigward, *prima facie*, kuntratt għall-kostruzzjoni ta' bini.

48 — Ma naqbilx mad-dikjarazzjoni tal-Kummissjoni li fost ix-xogħlijiet ta' kostruzzjoni huma inklużi provvisti li, skont id-definizzjonijiet inklużi fis-Sitt Direttiva, jiġu kklassifikati bħala provvisti ta' oġġetti, peress li hija bbażata fuq il-presuppożizzjoni, li għandha tiġi miċħuda, li tranżazzjonijiet bħal dik inkwistjoni huma dejjem provvisti ta' oġġetti.

49 — Dwar dan il-punt għandi nirrepeti li ma nistax naqbel mad-dikjarazzjoni tal-Gvern Ġermaniż li madankollu jeżistu provvisti ta' oġġetti differenti minn dawk imsemmija fl-Artikolu 14(3), li, però, jaqgħu taħt xogħlijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni. Li kieku dan l-argument kien fondat, fil-fatt ma kienx ikollu sens ir-riferiment speċifiku għal dan l-aħħar artikolu inkluż fl-Artikolu 199 tad-Direttiva 2006/112.

— id-dritt tal-Unjoni jipprekludi li leġiżlazzjoni jew ġurisprudenza nazzjonali li jagħtu rilevanza eskluživa, għall-iskopijiet tad-distinzjoni inkwistjoni, lil element wieħed, b'mod partikolari lill-fatt li l-kostruttur ipprovda materjali proprjetà tiegħu, u li jwasslu awtomatikament, meta jseħħ dan l-element, għad-distinzjoni bejn provvisti ta' servizzi u provvisti ta' oġġetti;

— il-leġiżlatur nazzjonali jista' ċertament jindika lill-qorti kriterji li għandhom jiġu segwiti minnha sabiex tiddistingwi l-provvisti ta' oġġetti mill-provvisti ta' servizzi, imma ma jistax jillimita s-setgħa tal-imsemmija qorti li tiddistingwi bejn il-provvisti ta' oġġetti u l-provvisti ta' servizzi billi tanalizza b'mod konkret l-aspetti kollha tal-każ in kwistjoni.

100. Ir-risposta mogħtija għall-ewwel domanda preliminari tirrendi mhux meħtieġa l-evalwazzjoni tat-tieni, it-tielet u r-raba' domandi, għaliex il-qorti tar-rinviju talbet li jiġu kkunsidrati biss fl-eventwalità li xogħlijiet ta' kostruzzjoni jitqiesu li jinkludu provvisti ta' oġġetti.

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

101. Il-Gvern Ġermaniż talab lill-Qorti tal-Ġustizzja, f'każ li din tiddeċiedi li l-liġi nazzjonali inkwistjoni ma hijiex konformi mal-Artikolu 2(1), tad-Deċiżjoni 2004/290, tillimita l-effetti *ratione temporis* tas-sentenza tagħha għaliex, inkella, ikun hemm riperkussjonijiet ekonomiċi serji fuq il-baġit tal-Ġermanja u, f'kull każ, kemm l-awtoritajiet nazzjonali kif ukoll l-operaturi ekonomiċi kkonċernati emmnu in *bona fide* li r-regolament Ġermaniż kien konformi mad-dritt tal-Unjoni.

102. Dwar dan il-punt nosserva li, skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, jirriżulta li huwa biss f'każijiet għal kollox eċċezzjonali li hija tista', b'applikazzjoni tal-prinċipju ġenerali taċ-ċertezza legali li jagħmel parti mis-sistema legali Komunitarja, tillimita l-possibbiltà għal kull persuna kkonċernata li tinvoka dispożizzjoni li hija interpretat sabiex tqajjem dubju fir-rigward ta' relazzjonijiet legali stabbiliti in *bona fide*. Dan jista' jseħħ biss meta jiġu osservati żewġ kriterji essenzjali, jiġifieri l-"*bona fide* ta' dawk ikkonċernati u r-riskju ta' inkonvenjenti serji" [50].

103. Il-Qorti tal-Ġustizzja rrikorriet għal din is-soluzzjoni biss "f'ċirkustanzi speċifiċi ħafna meta, minn naħa, kien jeżisti riskju ta' riperkussjonijiet ekonomiċi serji partikolarment minħabba n-numru kbir ta' relazzjonijiet ġuridiċi stabbiliti in *bona fide* abbażi tal-leġiżlazzjoni kkunsidrata bħala validament fis-seħħ u, min-naħa l-oħra, meta kien jidher li l-individwi u l-awtoritajiet nazzjonali kienu ġew imħeġġa biex jaġixxu b'mod li ma kienx konformi mal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni minħabba inċertezza oġġettiva u konsiderevoli fir-rigward tal-portata tad-dispożizzjonijiet tal-Unjoni, inċertezza li għaliha eventwalment ikkontribwixxa wkoll l-aġir ta' Stati Membri oħra jew tal-Kummissjoni" [51].

104. Barra minn hekk, skont ġurisprudenza stabbilita, il-konsegwenzi finanzjarji li jistgħu jirriżultaw għal Stat Membru minħabba sentenza mogħtija b'mod preliminari fihom infushom ma jiġġustifikawx li l-effetti ta' din is-sentenza jiġu limitati fiż-żmien [52].

105. F'dan ir-rigward, inqis, qabel xejn, li r-riperkussjonijiet ekonomiċi msemmija fl-osservazzjonijiet tal-Gvern Ġermaniż mhux se jseħħu jew, almenu, mhux fil-miżura indikata; fil-fatt, it-tranżazzjonijiet bħal dik inkwistjoni għandhom b'mod ġenerali jidħlu, inkwantu provvisti ta' servizzi, fil-kamp ta' applikazzjoni tad-Deċiżjoni 2004/290, bil-konsegwenti applikazzjoni tar-reverse charge, peress li dawn

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

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

52 — Sentenzi tat-3 ta' Ġunju 2010, Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (C-2/09, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 50, punt 52), u tal-15 ta' Marzu 2005, Bidar (C-209/03, Ġabra p. I-2119, punt 68).

huma xogħlijiet ta' kostruzzjoni [53]. Fi kwalunkwe każ, il-ħlas tat-taxxa jista' jintalab, fl-eventwalità rari li ma jkunx possibbli l-użu tar-reverse charge, mill-awtur tal-provvista, kif ġie enfasizzat mill-Gvern Finlandiż, li indika li tinħoloq lakuna f'materja fiskali jekk it-taxxa ma titħallasx mill-benefiċjarju tat-tranżazzjoni u jekk il-pagament imbagħad ma jsirx minn min wettaq it-tranżazzjoni, għaliex tali tranżazzjoni ma tiġix intaxxata u s-suġġetti kkonċernati jibbenefikaw minn vantaġġ mhux ġustifikat [54].

106. Barra minn hekk, fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti u li nagħmel riferiment għalihom b'mod sħiħ, ma narax li hemm sitwazzjoni ta' *bona fide* min-naħa tal-awtoritajiet u tas-suġġetti ekonomiċi kkonċernati, għaliex diġà mid-Deċiżjoni tal-Kunsill 2002/880 fir-rigward tal-Awstrija (li tagħmel riferiment dirett għaliha d-Deċiżjoni 2004/290) [55] wieħed seta' jara liema kienu t-tranżazzjonijiet involuti u, mid-deskrizzjoni tagħhom, wieħed seta' jifhem li dawn kienu provvisti ta' servizzi.

107. Għandu jittieħed debitament inkunsiderazzjoni wkoll id-dokument ta' ħidma suċċessiv tal-Kummissjoni tal-10 ta' Ġunju 2004 (punt 75 tal-konklużjonijiet), almenu minn din id-data 'l quddiem [56], fejn il-Kummissjoni kienet iċċarat li x-xogħlijiet inkwistjoni essenzjalment kienu jikkostitwixxu provvisti ta' servizzi.

108. It-test tal-Artikolu 5(5) tas-Sitt Direttiva kien evidentement jimpedixxi li xogħlijiet fuq proprjetà immobbli u ta' kostruzzjoni jiġu kklassifikati bħala provvisti ta' oġġetti, l-aktar jekk wieħed iqis li fis-Sitt Direttiva ma ġietx inkluża r-regola tat-Tieni Direttiva u tal-proposta tas-Seba' Direttiva msemmija aktar 'il fuq li kienet tqis dawn ix-xogħlijiet bħala provvisti ta' oġġetti.

109. Għalhekk insostni li ma jeżistux raġunijiet validi għalfejn il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tillimita l-effetti *ratione temporis* tad-deċiżjoni tagħha.

VII – Konklużjonijiet

110. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi bil-mod li ġej għad-domandi magħmula mill-Bundesfinanzhof:

1) Il-kunċett ta' xogħlijiet ta' kostruzzjoni fis-sens tal-Artikolu 2(1) tad-Deċiżjoni 2004/290/KE jinkludi biss il-provvisti ta' servizzi, b'mod partikolari minħabba l-prevalenza tal-organizzazzjoni imprenditorjali u tax-xogħol fuq l-element tal-provvista tal-materjali.

2) Meta tevalwa jekk tranżazzjoni hijiex xogħol ta' kostruzzjoni, u għalhekk, provvista ta' servizzi, jew provvista ta' oġġetti, il-qorti għandha tikkunsidra l-elementi kollha eżistenti fil-każ inkwistjoni.

3) Id-dritt tal-Unjoni jippekludi li leġiżlazzjoni jew ġurisprudenza nazzjonali li jagħtu rilevanza esklużiva, għall-iskopijiet tad-distinzjoni inkwistjoni, lil element wieħed, b'mod partikolari lill-fatt li l-kostruttur ipprovda materjali proprjetà tiegħu, u li jwasslu awtomatikament, meta jseħħ dan l-element, għad-distinzjoni bejn provvisti ta' servizzi u provvisti ta' oġġetti.

53 — Ċertament jibqa' possibbli li l-qorti tiddeċiedi wara evalwazzjoni taċ-ċirkustanzi kollha tal-każ li ma huwiex xogħol ta' kostruzzjoni, imma naħseb li, fi kważi l-każijiet kollha, it-tranżazzjonijiet li diġà jkunu suġġetti għar-reverse charge jibqgħu hekk suġġetti, mingħajr il-bżonn ta' aġġustamenti fiskali.

54 — Ma nemminx li dawk li jwettqu l-provvisti jsofru d-danni allegati mill-Gvern Ġermaniż. Apparti l-fatt li din l-ipoteżi hija essenzjalment waħda teoretika, nosserva li f'kull każ tiġi applikata l-iskema ordinarja tal-ġbir tal-VAT li għaliha huma normalment suġġetti l-impriżi. Tilwim eventwali jista' mbagħad jiġi riżolt faċilment mill-partijiet quddiem il-qrati, mingħajr konsegwenzi għall-awtoritajiet fiskali.

55 — Ara l-punti 77 u 78.

56 — Id-Deċiżjoni 2004/290 hija tat-30 ta' Marzu 2004.

4) Il-leġiżlatur nazzjonali jista' ċertament jindika lill-qorti kriterji li għandhom jiġu segwiti minnha sabiex tiddistingwi l-provvisti ta' oġġetti mill-provvisti ta' servizzi, imma ma jistax jillimita s-setgħa tal-imsemmija qorti li tiddistingwi bejn il-provvisti ta' oġġetti u l-provvisti ta' servizzi billi tanalizza b'mod konkret l-aspetti kollha tal-każ in kwistjoni.