SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

22 ta' Novembru 2017*

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Sitt Direttiva 77/388/KEE – Artikolu 4(3)(a) u Artikolu 13B(g) – Eżenzjoni tal-provvista ta' bini u tal-art li fuqha huwa qiegħed minbarra dik deskritta fl-Artikolu 4(3)(a) – Prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi – Applikabbiltà fl-assenza ta' dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu dan il-prinċipju – Prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi"

Fil-Kawża C-251/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mis-Supreme Court (qorti suprema, l-Irlanda), permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' April 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-2 ta' Mejju 2016, fil-proċedura

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

vs

T. G. Brosnan,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn T. von Danwitz (Relatur), President tal-Awla, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe u C. Lycourgos, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Bobek,

Reġistratur: L. Hewlett, Amministratur Prinċipali,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tas-27 ta' April 2017,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għal E. Cussens, J. Jennings u V. Kingston, minn D. Lynch u J. O'Malley, solicitors, kif ukoll minn B. Murray, SC, u F. Mitchell, barrister,

– għall-Irlanda, minn E. Creedon, J. Quaney, u A. Joyce, bħala aġenti, assistiti minn N. Travers, SC,

– għall-Gvern Taljan, minn G. Palmieri, bħala aġent, assistita minn G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

* Lingwa tal-kawża: l-Ingliż.

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn M. Owsiany-Hornung u R. Lyal, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tas-7 ta’ Settembru 2017,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda 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 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar ’il quddiem is-“Sitt Direttiva”), kif ukoll il-prinċipju ta’ projbizzjoni ta’ prattiki abbużivi fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ tilwima bejn, minn naħa, Edward Cussens, John Jennings u Vincent Kingston u, min-naħa l-oħra, T.G. Brosnan, Inspector of Taxes (spettur tat-taxxi, l-Irlanda), bħala rappreżentant tal-Office of the Revenue Commissioners (uffiċċju tal-kummissarji tad-dħul, l-Irlanda) (iktar ’il quddiem l-“amministrazzjoni tat-taxxa”), dwar l-irkupru tal-VAT relatata mal-bejgħ ta’ proprjetà immobbli.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Skont l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, hija suġġetta għall-VAT, “il-provvista ta’ oġġetti u servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali”.

4 L-Artikolu 4(3) ta’ din id-direttiva jipprovdi:

“L-Istati Membri jistgħu wkoll iqisu bħala persuna taxxabbli lil kull min jagħmel attività kultant li jkollha x’taqsam ma’ l-attivitajiet imsemmija fil-paragrafu 2 u partikolarment waħda minn dawn li ġejjin:

(a) il-provvista ta’ immobbli jew parti minn immobbli qabel l-ewwel okkupazzjoni u ta’ l-art li jkunu fuqha; Stati Membri jistgħu jistabbilixxu l-kondizzjonijiet kif dan il-kriterju għandu jkun applikat għal alterazzjonijiet f’immobbli u fl-art li jkunu fuqha.

L-Istati Membri jistgħu japplikaw kriterji oħra barra dak ta’ l-ewwel okkupazzjoni, bħal ma huwa l-perjodu ta’ żmien bejn id-data tat-tlestija ta’ l-immobbli u d-data ta’ l-ewwel provvista jew il-perjodu bejn id-data ta’ l-ewwel okkupazzjoni u d-data tal-provvista sussegwenti, iżda li dawn il-perjodi ma jaqbżux il-ħames snin u s-sentejn rispettivament.

‘Binja’ tfisser kull struttura fissa ma’ jew fl-art;

[…]”

5 L-Artikolu 13B(g) tas-Sitt Direttiva jipprovdi:

"Mingħajr preġudizzju għal disposizzjonijet oħra tal-Komunità, l-Istati Membri għandhom jeżentaw li ġej taħt il-kondizzjonijiet li huma għandhom jistabilixxu għall-iskopijiet biex jassiguraw l-applikazzjoni korretta u ċara ta' l-eżenzjonijet u tal-prevenzjoni ta' kwalunkwe eżenzjoni possibbli, evitar u abbuż:

[…]

(g) il-provvista ta' bini jew partijiet minnhom, u ta' l-art li fuqha huma qiegħdin, [minbarra] kif deskritti [deskritta] fl-Artikolu 4(3)(a)."

6 L-Artikolu 94 tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Qorti tal-Ġustizzja jipprovdi:

"Minbarra t-test tad-domandi preliminari magħmula lill-Qorti tal-Ġustizzja, it-talba għal deċiżjoni preliminari għandha tinkludi:

(a) espożizzjoni fil-qosor tas-suġġett tal-kawża kif ukoll tal-fatti rilevanti, kif ġew ikkonstatati mill-qorti tar-rinviju jew, minn tal-inqas, espożizzjoni tal-informazzjoni fattwali li fuqha jkunu bbażati d-domandi;

(b) il-kontenut tad-dispożizzjonijiet nazzjonali li jistgħu japplikaw għall-kawża ineżami u, jekk ikun il-każ, il-ġurisprudenza nazzjonali rilevanti;

(c) espożizzjoni tar-raġunijiet li wasslu lill-qorti tar-rinviju sabiex ikollha dubji dwar l-interpretazzjoni jew il-validità ta' ċerti dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni, kif ukoll il-konnessjoni li hija tistabbilixxi bejn dawn id-dispożizzjonijiet u l-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli għall-kawża prinċipali."

Id-dritt Irlandiż

7 Il-Value Added Tax Act 1972 (liġi tal-1972 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud), fil-verżjoni tagħha applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"liġi tal-VAT"), tipprovdi fl-Artikolu 4(1), (2) u (4):

"(1)

(a) Dan l-artikolu japplika għall-beni immobbli
    (i) li ġew żviluppati minn jew f'isem il-persuna li tipprovdihom […]

    […]

(b) F'din it-taqsima 'interess', fir-rigward ta' beni immobbli, ifisser proprjetà jew interess fiha li, meta nħoloq, kien għal perijodu ta' mill-inqas għaxar snin […] u riferiment għal ċessjoni ta' interess jinkludi riferiment għall-ħolqien ta' interess[…][…]

(2) […] [P]rovvista ta' beni immobbli titqies għall-finijiet ta' dan l-att li seħħet jekk, imma biss jekk, persuna li jkollha interess f'beni immobbli li għalihom japplika dan l-artikolu ċċedi (inkluż permezz ta' rinunzja jew permezz ta' trasferiment), f'dak li jirrigwarda l-intier jew parti minn dawk il-beni, dak l-interess jew interess li joħroġ minnu.

[…]

(4) Meta persuna li jkollha interess f'beni immobbli li għalihom japplika dan l-artikolu ċċedi, f'dak li jirrigwarda l-intier jew parti minn dawk il-beni, interess li joħroġ minn dak l-interess f'ċirkustanzi li fihom hija żżomm ir-riverżjoni fuq l-interess ċedut, hija għandha, fir-rigward tar-riverżjoni hekk miżmuma, titqies [...] li tkun għamlet approprjazzjoni tal-beni jew ta' parti minnhom, skont il-każ, għal skop li ma huwiex l-iskop tan-negozju tagħha.

8 L-Artikolu 4(6)(a) ta' din il-liġi jipprovdi li ma hijiex suġġetta għall-VAT, b'mod partikolari, il-provvista ta' beni immobbli:

"li fir-rigward tagħha dritt favur il-persuna li tagħmel il-provvista għal tnaqqis skont l-Artikolu 12 fir-rigward ta' kwalunkwe taxxa imposta jew imħallsa fuq il-provvista jew l-iżvilupp tal-beni ma nħoloqx u ma kienx [...] jinħoloq [...]"

9 L-Artikolu 4(9) ta' din il-liġi jipprovdi:

"Meta ċ-ċessjoni ta' interess f'beni immobbli tkun imponibbli għat-taxxa u meta dawk il-beni ma jkunux ġew żviluppati mid-data taċ-ċessjoni ta' dak l-interess (iktar 'il quddiem, f'dan is-subartikolu, 'l-interess taxxabbli') kwalunkwe ċessjoni ta' interess f'dawk il-beni wara dik id-data minn persuna li ma hijiex il-persuna li akkwistat l-interess taxxabbli għandha, għall-finijiet ta' dan l-att, titqies bħala provvista ta' beni immobbli li għaliha japplika l-Artikolu 4(6)."

10 L-Artikolu 10(9) tal-liġi tal-VAT jirrigwarda l-evalwazzjoni tal-ammont suġġett għall-VAT fir-rigward tal-provvista ta' beni immobbli u tal-provvista ta' servizzi li tikkonsisti fl-iżvilupp ta' beni immobbli. Dan l-Artikolu 10(9)(a) u (b) jipprevedi:

"(a) [...] [I]l-valur ta' kwalunkwe interess fil-beni ċeduti b'konnessjoni mal-provvista għandu jkun inkluż fil-kunsiderazzjoni.

(b) Il-valur ta' kwalunkwe interess f'beni immobbli għandu jkun il-prezz tas-suq miftuħ ta' dak l-interess [...]"

11 Skont l-Artikolu 19(2)(b) tal-Value Added Tax Regulations 1979 (digriet tal-1979 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud), li jimplementa dan l-Artikolu 10(9), il-valur tal-interess ta' riverżjoni li ċessjonarju għandu waqt iċ-ċessjoni ta' interess li jirriżulta minn interess f'beni immobbli ma għandux jittieħed inkunsiderazzjoni, jekk, skont il-kuntratt ta' ċessjoni, l-interess huwa ċedut għal perijodu ta' 20 sena jew iktar.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

12 L-appellanti fil-kawża prinċipali kienu koproprjetarji ta' żona ta' żvilupp li tinsab fil-belt ta' Baltimore, fl-Irlanda, li fiha huma bnew ħmistax-il dar ta' villeġġatura intiżi għall-bejgħ.

13 Qabel ma għamlu dan il-bejgħ, huma wettqu, fix-xahar ta' Marzu u ta' April 2002, numru ta' tranżazzjonijiet ma' kumpannija assoċjata magħhom, jiġifieri Shamrock Estates Limited. Fit-8 ta' Marzu 2002, huma kkonkludew żewġ kuntratti ta' kiri ma' din il-kumpannija, jiġifieri, minn naħa, kuntratt ta' kiri li permezz tiegħu huma krew dawn il-proprjetajiet immobbli għal perijodu ta' 20 sena u xahar minn din id-data (iktar 'il quddiem il-"kirja fit-tul") u, min-naħa l-oħra, kuntratt ta' kiri li jipprevedi l-kirja lura, minn Shamrock Estates, ta' dawn l-istess proprjetajiet immobbli lill-appellanti fil-kawża prinċipali għal perijodu ta' sentejn.

14 Fit-3 ta' April 2002, dawn iż-żewġ kuntratti ta' kiri ntemmew minħabba rinunzja reċiproka ta' kull wieħed minn dawn l-inkwilini, b'mod li l-appellanti fil-kawża prinċipali rkupraw is-sjieda sħiħa tal-proprjetajiet immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

15 F'Mejju 2002, l-appellanti fil-kawża prinċipali biegħu l-proprjetajiet immobbli kollha lil terzi, li kisbu s-sjieda sħiħa tagħhom.

16 Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li, skont l-Artikolu 4(9) tal-liġi tal-VAT, ebda VAT ma kienet dovuta fuq dan il-bejgħ, peress li l-proprjetajiet immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali qabel kienu s-suġġett tal-ewwel provvista suġġetta għall-VAT fil-kuntest tal-kirja fit-tul. Skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-kirja fit-tul biss kienet suġġetta għall-VAT.

17 Permezz ta' avviż ta' taxxa tas-27 ta' Awwissu 2004, l-amministrazzjoni tat-taxxa talbet lill-appellanti fil-kawża prinċipali ħlas ta' VAT addizzjonali fir-rigward tal-bejgħ tal-proprjetajiet immobbli mwettaq fix-xahar ta' Mejju 2002. Fil-fatt din l-amministrazzjoni qieset li l-kuntratti ta' kiri inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jipprevedu l-kiri u l-kirja lura ta' dawn il-proprjetajiet immobbli kienu jikkostitwixxu l-ewwel provvista artifiċjalment maħluqa sabiex jiġi evitat issuġġettar tal-bejgħ ulterjuri għall-VAT, provvista li għaldaqstant ma kienx hemm lok li tittieħed inkunsiderazzjoni għall-finijiet tad-determinazzjoni tal-VAT.

18 L-appellanti fil-kawża prinċipali appellaw mill-avviżi ta' taxxa tas-27 ta' Awwissu 2004 quddiem Appeal Commissioner (kummissarju tal-appell, l-Irlanda), li ċaħad l-appell.

19 Is-Circuit Court ta' Cork (qorti taċ-ċirkwit ta' Cork, l-Irlanda), wara li ċaħdet l-appell ippreżentat mill-appellanti fil-kawża prinċipali kontra d-deċiżjoni ta' ċaħda tal-Appeal Commissioner (kummissarju tal-appell), xorta waħda, fuq talba ta' dawn tal-aħħar, irreferiet ċertu kwistjonijiet ta' liġi lill-High Court (qorti għolja, l-Irlanda), billi bbażat ruħha fuq il-konstatazzjoni li l-kuntratti ta' kiri inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma kellhom ebda realtà kummerċjali u kienu ġew konklużi sabiex jitnaqqas l-ammont tal-VAT dovut fil-kuntest tal-bejgħ tal-proprjetajiet immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

20 Bi tweġiba għal dawn il-kwistjonijiet, il-High Court (qorti għolja) iddeċidiet li peress li dawn il-kuntratti ta' kiri ma kellhom ebda realtà kummerċjali, dawn kienu jikkostitwixxu prattika abbużiva skont is-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, iktar 'il quddiem is-"sentenza Halifax", EU:C:2006:121). Barra min hekk, hija qieset li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, hekk kif jirriżulta mill-ġurisprudenza li tirriżulta mis-sentenza Halifax, huwa ta' applikazzjoni ġenerali u jeżiġi li l-qrati nazzjonali jikklassifikaw mill-ġdid miżuri abbużivi skont ir-realtà, anke fl-assenza ta' leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponi dan il-prinċipju.

21 L-appellanti fil-kawża prinċipali appellaw minn din id-deċiżjoni tal-High Court (qorti għolja) quddiem is-Supreme Court (qorti suprema, l-Irlanda). Huma jsostnu li, fl-assenza ta' regola nazzjonali li tittrasponi l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, dan il-prinċipju ma jistax jiġi applikat fir-rigward tagħhom sabiex jitneħħa d-dritt tagħhom għall-eżenzjoni tal-bejgħ tal-proprjetajiet immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali li jirriżulta mill-Artikolu 4(9) tal-liġi tal-VAT. Tali applikazzjoni ta' dan il-prinċipju tikser il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi.

22 Huma jsostnu wkoll li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma jikkostitwixxux abbuż ta' dritt fis-sens tal-ġurisprudenza li tirriżulta mis-sentenza Halifax minħabba li, fl-opinjoni tagħhom, dawn it-tranżazzjonijiet ma osservawx formalment id-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva jew dispożizzjonijiet nazzjonali li jittrasponu din id-direttiva, peress li dawn it-tranżazzjonijiet kienu bbażati fuq l-Artikolu 4(9) tal-liġi tal-VAT li, dejjem fl-opinjoni tagħhom, hija inkompatibbli ma' din id-direttiva. Barra minn hekk, l-għan li dawn l-istess tranżazzjonijiet iridu jilħqu, li jikkonsisti fiċ-ċessjoni tal-proprjetajiet immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali b'mod fiskalment effikaċi, ma huwiex kuntrarju għall-għanijiet tas-Sitt Direttiva. L-amministrazzjoni tat-taxxa topponi għall-argument tagħhom.

23 Il-qorti tar-rinviju tirrileva li hija marbuta bil-konstatazzjonijiet tas-Circuit Court ta' Cork (qorti taċ-ċirkwit ta' Cork) imsemmija fil-punt 19 ta' din is-sentenza. Hija tippreċiża li, fil-kuntest tal-proċeduri fil-kawża prinċipali, l-amministrazzjoni tat-taxxa ma sostnietx li l-appellanti fil-kawża prinċipali wettqu frodi u lanqas ma wriet l-eżistenza ta' regoli nazzjonali li jimponulha tinjora tranżazzjonijiet li jikkostitwixxu prattika abbużiva.

24 F'dawn iċ-ċirkustanzi, is-Supreme Court (qorti suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel id-domandi preliminari segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"1) Il-prinċipju ta' abbuż ta' dritt, li kif ġie ddikjarat fis-sentenza [Halifax] huwa applikabbli fil-qasam tal-VAT, għandu effett dirett kontra individwu fl-assenza ta' miżura nazzjonali, kemm jekk leġiżlattiva kif ukoll jekk ġudizzjarja, li timplementa dan il-prinċipju, meta, bħal ma huwa l-każ f'din il-kawża, ir-riklassifikazzjoni tat-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ u ta' dawk tal-bejgħ lix-xerrejja (iktar 'il quddiem imsemmija, flimkien, it-'tranżazzjonijiet tar-rikorrenti [tal-appellanti]'), kif issuġġerita mill-[amministrazzjoni tat-taxxa], tnissel fi ħdan ir-rikorrenti responsabbiltà għall-ħlas tal-VAT, filwaqt li, skont applikazzjoni korretta tad-dispożizzjonijiet tal-leġiżlazzjoni nazzjonali fis-seħħ dak iż-żmien għat-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti, tali responsabbiltà ma kinitx tnisslet?

2) Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda tkun li l-prinċipju ta' abbuż ta' dritt għandu effett dirett għal individwu, anki fl-assenza ta' miżura nazzjonali, kemm jekk leġiżlattiva kif ukoll jekk ġudizzjarja, li timplementa dan il-prinċipju, l-istess prinċipju huwa suffiċjentement ċar u preċiż sabiex jiġi applikat għat-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti mwettqa qabel ma ngħatat is-sentenza Halifax, u b'mod partikolari fid-dawl tal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi tar-rikorrenti?

3) Jekk il-prinċipju ta' abbuż ta' dritt japplika għat-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti b'tali mod li dawn għandhom jiġu rriklassifikati,
   a) liema huwa l-mekkaniżmu ġuridiku li permezz tiegħu għandha tiġi evalwata u miġbura l-VAT dovuta fuq it-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti, peress li skont id-dritt nazzjonali l-ebda VAT ma hija dovuta, determinabbli jew ma għandha tinġabar, u
   b) kif jistgħu il-qrati nazzjonali jimponu tali responsabbiltà għall-ħlas tal-VAT?

4) Sabiex tiddetermina jekk l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti kienx li jinkiseb vantaġġ fiskali, il-qorti nazzjonali għandha tieħu inkunsiderazzjoni t-tranżazzjonijiet ta' qabel il-bejgħ (li, kif ġie deċiż, twettqu biss għal raġunijiet fiskali) b'mod iżolat, jew inkella għandha tieħu inkunsiderazzjoni l-għan globali tat-tranżazzjonijiet tar-rikorrenti?

5) L-Artikolu 4(9) tal-liġi tal-VAT għandu jiġi ttrattat bħala leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponi s-Sitt Direttiva, minkejja l-fatt li huwa inkompatibbli mad-dispożizzjoni leġiżlattiva prevista fl-Artikolu 4(3) tas-Sitt Direttiva li, jekk jiġi interpretat korrettament, iwassal sabiex ir-rikorrenti jiġu ttrattati, f'dak li jirrigwarda l-kunsinna qabel l-ewwel okkupazzjoni tal-proprjetà immobbli, bħala persuni taxxabbli, filwaqt li diġà kien hemm ċessjoni preċedenti suġġetta għall-VAT?

6) Jekk l-Artikolu 4(9) [tal-liġi tal-VAT] huwa inkompatibbli mas-Sitt Direttiva, ir-rikorrenti li jużaw din id-dispożizzjoni jkunu qegħdin iwettqu abbuż ta' dritt li jmur kontra l-prinċipji sanċiti fis-sentenza Halifax?

7) Sussidjarjament, jekk l-Artikolu 4(9) [tal-liġi tal-VAT] huwa inkompatibbli mas-Sitt Direttiva, ir-rikorrenti kisbu vantaġġ fiskali li jmur kontra l-għan tad-Direttiva u jew tal-Artikolu 4?

8) Anki jekk l-Artikolu 4(9) [tal-liġi tal-VAT] ma għandux jiġi ttrattat bħala li jittrasponi s-Sitt Direttiva, il-prinċipju ta' abbuż ta' dritt kif stabbilit fis-sentenza Halifax japplika madankollu għat-tranżazzjonijiet inkwistjoni fid-dawl tal-kriterji stabbiliti mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza Halifax?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel u t-tieni domanda

25 Permezz tal-ewwel u tat-tieni domanda tagħha, li hemm lok li jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandux jiġi interpret fis-sens li dan jista', irrispettivament minn miżura nazzjonali li tagħtih effett fl-ordinament ġuridiku nazzjonali, jiġi direttament applikat sabiex tiġi rrifjutata l-eżenzjoni mill-VAT tal-bejgħ ta' proprjetà immobbli, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Peress li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali twettqu qabel ma ngħatat is-sentenza Halifax, din il-qorti tistaqsi wkoll dwar jekk tali applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi fir-rigward ta' dawn it-tranżazzjonijiet hijiex konformi mal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi u, b'mod partikolari, jekk dan il-prinċipju jistax jitqies bħala li għandu kontenut suffiċjentement ċar u preċiż.

26 L-ewwel nett, għandu jiġi kkonstatat li dawn id-domandi huma fformulati bi kliem li jinvoka l-ġurisprudenza relatata mal-effett tad-direttivi. Skont din il-ġurisprudenza, id-dispożizzjonijiet ta' direttiva li jidhru, mill-aspett tal-kontenut tagħhom, mingħajr kundizzjonijiet u suffiċjentement preċiżi jistgħu jiġu direttament invokati kontra l-Istat, iżda ma jistgħux minnhom infushom joħolqu obbligi fir-rigward ta' individwu u għalhekk ma jistgħux jiġu invokati bħala tali kontra ta' tali persuna quddiem qorti nazzjonali (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza tat-12 ta' Diċembru 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punti 18 u 22 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata). Għaldaqstant, l-obbligi li jirriżultaw minn direttiva għandhom jiġu trasposti fid-dritt nazzjonali sabiex ikunu jistgħu jiġu direttament invokati kontra individwu.

27 Min-naħa l-oħra, għandu jiġi rrilevat li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, kif applikat fil-qasam tal-VAT mill-ġurisprudenza li tirriżulta mis-sentenza Halifax, ma jikkostitwixxix regola stabbilita minn direttiva, iżda huwa bbażat fuq il-ġurisprudenza stabbilita, iċċitata fil-punti 68 u 69 ta' dik is-sentenza, li tipprovdi li, minn naħa, il-partijiet fil-kawża ma jistgħux b'mod frawdolenti jew abbużiv jinvokaw regoli tad-dritt tal-Unjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-12 ta' Mejju 1998, Kefalas *et*, C-367/96, EU:C:1998:222, punt 20; tat-23 ta' Marzu 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punt 33, kif ukoll tat-3 ta' Marzu 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punt 32) u, min-naħa l-oħra, l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni ma tistax tiġi estiża sabiex tkopri l-prattiki abbużi ta' operaturi ekonomiċi (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-11 ta' Ottubru 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, punt 21; tat-3 ta' Marzu 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punt 21, u tal-14 ta' Diċembru 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punt 51).

28 Għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja, fil-punti 70 u 71 tas-sentenza Halifax iddeċidiet li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi japplika wkoll għall-qasam tal-VAT, filwaqt li enfasizzat li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbużi eventwali hija għan irrikonoxxut u inkoraġġut mis-Sitt Direttiva, minn dan ma jirriżultax li l-applikazzjoni ta' dan il-prinċipju f'dan il-qasam hija suġġetta għal rekwiżit ta' traspożizzjoni, hekk kif huma d-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva.

29 Barra minn hekk, għandu jiġi enfasizzat, minn naħa, li l-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 27 ta' din is-sentenza ngħatat f'diversi oqsma tad-dritt tal-Unjoni, bħal, b'mod partikolari, id-dritt tal-kumpanniji (sentenzi tat-12 ta' Mejju 1998, Kefalas *et*, C-367/96, EU:C:1998:222, kif ukoll tat-23 ta' Marzu 2000,

Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), il-politika agrikola komuni (sentenzi tal-11 ta' Ottubru 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148; tat-3 ta' Marzu 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, u tal-14 ta' Diċembru 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) u fil-qasam tal-VAT (sentenza tat-3 ta' Marzu 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Min-naħa l-oħra, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi huwa applikat għad-drittijiet u għall-vantaġġi previsti mid-dritt tal-Unjoni irrispettivament minn jekk dawn id-drittijiet u vantaġġi jirriżultawx mit-Trattati (ara, fir-rigward tal-libertajiet fundamentali, b'mod partikolari s-sentenzi tat-3 ta' Diċembru 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, punt 13, u tad-9 ta' Marzu 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punt 24), minn regolament (sentenzi tas-6 ta' April 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, punti 19 u 20, kif ukoll tat-13 ta' Marzu 2014, SICES *et*, C-155/13, EU:C:2014:145, punti 29 u 30) jew minn direttiva (ara, fil-qasam tal-VAT, b'mod partikolari s-sentenzi tat-3 ta' Marzu 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punt 32; Halifax, punti 68 u 69, kif ukoll tat-13 ta' Marzu 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 40). Għaldaqstant jirriżulta li dan il-prinċipju ma huwiex tal-istess natura bħad-drittijiet u l-vantaġġi li fir-rigward tagħhom dan japplika.

31 Il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, hekk kif applikat għall-qasam tal-VAT mill-ġurisprudenza li tirriżulta mis-sentenza Halifax, għandu, għaldaqstant, in-natura ġenerali li hija naturalment inerenti għall-prinċipji ġenerali tad-dritt tal-Unjoni (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-15 ta' Ottubru 2009, Audiolux *et*, C-101/08, EU:C:2009:626, punt 50).

32 Għad hemm lok li jingħad ukoll li, skont il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, ir-rifjut ta' dritt jew ta' vantaġġ minħabba fatti abbużivi jew frawdolenti huwa biss is-sempliċi konswegwenza tal-konstatazzjoni li, fil-każ ta' frodi jew ta' abbuż ta' dritt, il-kundizzjonijiet oġġettivi meħtieġa għall-finijiet tal-kisba tal-vantaġġ imfittex ma humiex, fir-realtà, issodisfatti u li, għaldaqstant, tali rifjut ma jeħtieġx bażi legali speċifika (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta' Diċembru 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punt 56; Halifax, punt 93, u tal-4 ta' Ġunju 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, punt 28).

33 Għaldaqstant, il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi jista' jiġi invokat fir-rigward ta' persuna taxxabbli sabiex hija tiġi rrifjutata l-benefiċċju, b'mod partikolari, tad-dritt għal eżenzjoni mill-VAT, anke fl-assenza ta' dispożizzjonijiet tad-dritt nazzjonali li jipprevedu tali rifjut (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 62).

34 Kuntrarjament għal dak li jsostnu l-appellanti fil-kawża prinċipali, il-fatt li s-sitwazzjoni li tat lok għas-sentenza ċċitata fil-punt preċedenti kienet tirrigwarda każijiet ta' frodi ma jippermettix li jiġi konkluż li din il-ġurisprudenza hija applikabbli biss għal tali każijiet, u mhux għal każijiet ta' abbuż. Fil-fatt, hekk kif jirriżulta b'mod partikolari mill-punti 56 u 57 tas-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455), sabiex tasal għall-konstatazzjoni msemmija fil-punt preċedenti, il-Qorti tal-Ġustizzja b'mod partikolari bbażat ruħha fuq il-ġurisprudenza stabbilita tagħha, imfakkra fil-punti 27 u 32 ta' din is-sentenza, li tirrigwarda kemm każijiet ta' frodi kif ukoll sitwazzjonijiet li jinvolvu prattiki abbużivi.

35 Il-ġurisprudenza li l-appellanti fil-kawża prinċipali jinvokaw fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom ippreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja lanqas ma tista' tikkontesta l-konklużjoni msemmija fil-punt 33 ta' din is-sentenza.

36 Fil-fatt, għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja, fil-punti 87, 90 u 91 tas-sentenza Halifax iddeċidiet li, fl-assenza ta' dispożizzjoni tas-Sitt Direttiva dwar il-kwistjoni tal-irkupru tal-VAT, huma l-Istati Mmebri li għandhom jiddeterminaw il-kundizzjonijiet li fihom il-VAT tista' tinġabar *a posteriori* mill-awtoritajiet tat-taxxa meta l-eżistenza ta' prattika abbużiva tkun ġiet ikkonstatata, hija, madankollu, ma ddeċidietx fuq il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta'

prattiki abbużivi, iżda biss fuq il-modalitajiet proċedurali għall-irkupru tal-VAT li l-awtoritajiet nazzjonali huma obbligati jwettqu wara li jkunu kkonstataw, skont dan il-prinċipju, l-eżistenza ta' prattika abbużiva.

37 Is-sentenzi tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), u tat-12 ta' Frar 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), li l-appellanti fil-kawża prinċipali jinvokaw f'dan l-istess kuntest, jirrigwardaw ukoll, bħall-ġurisprudenza li tirriżulta mis-sentenza Halifax iċċitata fil-punt preċedenti, il-modalitajiet proċedurali relatati mal-implementazzjoni ta' dan il-prinċipju, peress li dawn jirrigwardaw il-fakultà jew l-obbligu, għall-qorti nazzjonali, li tistħarreġ *ex officio* l-eżistenza ta' frodi fiskali (sentenza tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 39) u l-possibbiltà li l-applikazzjoni tar-regoli nazzjonali ta' ġlieda kontra l-abbuż ta' dritt u l-frodi tkun suġġetta għal proċedura preliminari kkaratterizzata, b'mod partikolari, mis-smigħ tal-persuna kkonċernata (sentenza tat-12 ta' Frar 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punt 34).

38 Fl-aħħar nett, fir-rigward tas-sentenza tal-5 ta' Lulju 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), mill-punti 38 u 48 ta' din is-sentenza jirriżulta li l-Qorti tal-Ġustizzja ma ddeċidietx fuq il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, iżda fuq dawk ta' dispożizzjoni speċifika li tinsab f'direttiva u li tippermetti lill-Istati Membri jirrifjutaw l-eżenzjoni prevista f'din id-direttiva, meta t-tranżazzjoni kkonċernata jkollha bħala għan prinċipali, jew bħala wieħed mill-għanijiet prinċipali tagħha, il-frodi jew l-evażjoni fiskali. Għalkemm il-Qorti tal-Ġustizzja, fil-punt 48 ta' din is-sentenza, enfasizzat fuq l-eżistenza ta' regoli tad-dritt nazzjonali li jirrigwardaw l-abbuż ta' dritt, il-frodi jew l-evażjoni fiskali li jistgħu jkunu s-suġġett ta' interpretazzjoni konfromi, din il-ġurisprudenza tirrigwarda din id-dispożizzjoni tad-dritt sekondarju u għaldaqstant ma hijiex applikabbli għall-prinċipju ġenerali ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi.

39 Il-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll dwar il-konformità, mal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi, ta' applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, hekk kif jirriżulta mis-sentenza Halifax, fir-rigward tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni fi-kawża prinċipali mwettqa qabel ma ngħatat din is-sentenza.

40 Issa, tali applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni hija konformi mal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-22 ta' Jannar 2015, Balazs, C-401/13 u C-432/13, EU:C:2015:26, punti 49 u 50 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata, u tad-19 ta' April 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punti 38 sa 40).

41 Fil-fatt, l-interpretazzjoni li l-Qorti tal-Ġustizzja tagħti tad-dritt tal-Unjoni, fl-eżerċizzju tal-ġurisdizzjoni mogħtija lilha mill-Artikolu 267 TFUE, tikkjarifika u tippreċiża, fejn neċessarju, it-tifsira u l-portata ta' dan id-dritt, hekk kif għandu jew kellu jinftiehem u jiġi applikat mid-data tad-dħul fis-seħħ tiegħu. Minn dan jirriżulta li, minbarra f'ċirkustanzi għall-kollox eċċezzjonali, li madankollu l-eżistenza tagħhom ma ġietx allegata f'dan il-każ, id-dritt tal-Unjoni hekk interpretat għandu jiġi applikat mill-qorti anke fir-rigward ta' relazzjonijiet ġuridiċi mnissla u kkostitwiti qabel is-sentenza li tiddeċiedi dwar it-talba għal interpretazzjoni, jekk, barra minn hekk, il-kundizzjonijiet li jippermettu li titressaq quddiem il-qrati kompetenti tilwima dwar l-applikazzjoni ta' dan id-dritt ikunu ssodisfatti (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' Settembru 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punti 44 u 45 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata, u tad-19 ta' April 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punt 40).

42 Barra minn hekk, hemm lok li jiġi rrilevat li fis-sentenza Halifax, il-Qorti tal-Ġustizzja ma llimitatx l-effetti *ratione temporis* tal-interpretazzjoni li hija tat tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi fil-qasam tal-VAT. Issa, tali limitazzjoni tista' tiġi aċċettata biss fis-sentenza stess li tiddeċiedi dwar l-interpretazzjoni mitluba, fejn dan ir-rekwiżit jiggarantixxi l-ugwaljanza fit-trattament tal-Istati Membri u tal-partijiet fil-kawża quddiem dan id-dritt u b'hekk tissodisfa r-rekwiżiti li jirriżultaw

mill-prinċipju ta' ċertezza legali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-6 ta' Marzu 2007, Meilicke et, C-292/04, EU:C:2007:132, punt 36, kif ukoll tat-23 ta' Ottubru 2012, Nelson et, C-581/10 u C-629/10, EU:C:2012:657, punt 91).

43 Fir-rigward, barra minn hekk, tal-kwistjoni dwar jekk l-appellanti fil-kawża prinċipali jistgħux, fil-kuntest tat-tilwima fil-kawża prinċipali, jinvokaw il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi sabiex jikkontestaw ir-rifjut li huma jiġu eżentati mill-VAT, skont ġurisprudenza stabbilita persuna taxxabbli li ħolqot il-kundizzjonijiet għall-kisba ta' dritt b'mod abbużiv jew frawdolenti ma hijiex iġġustifikata tinvoka dawn il-prinċipji sabiex topponi r-rifjut ta' għoti tad-dritt ikkonċernat b'applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Ġunju 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punt 38; Halifax, punt 84, kif ukoll tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 60).

44 Fid-dawl ta' dawn il-kunsiderazzjonijiet, hemm lok li r-risposta għall-ewwel u għat-tieni domanda tkun li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li dan jista', irrispettivament minn miżura nazzjonali li tagħtih effett fl-ordinament ġuridiku nazzjonali, jiġi direttament applikat sabiex tiġi rrifjutata l-eżenzjoni mill-VAT tal-bejgħ ta' proprjetà immobbli, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, imwettaq qabel l-għoti tas-sentenza Halifax, mingħajr ma l-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jipprekludu dan.

Fuq it-tielet domanda

45 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi kif għandha tiġi interpretata s-Sitt Direttiva sabiex jiġi ddeterminat, fil-każ li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandhom jiġu kklassifikati mill-ġdid b'applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, fuq liema bażi legali dawk minn dawn it-tranżazzjonijiet li ma jikkostitwixxux tali prattika jistgħu jiġu suġġetti għall-VAT.

46 Għandu jitfakkar li, meta l-eżistenza ta' prattika abbużiva tkun ġiet ikkonstatata, it-tranżazzjonijiet involuti għandhom jiġi ddefiniti mill-ġdid b'mod li tiġi stabbilita mill-ġdid is-sitwazzjoni kif kienet tkun fl-assenza tat-tranżazzjonijiet li jikkostitwixxu din il-prattika abbużiva. Din il-klassifikazzjoni mill-ġdid ma għandhiex madankollu tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi żgurat il-ġbir eżatt tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi Halifax, punt 92, 94 u 98, kif ukoll tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punti 48 u 52).

47 Minn din il-ġurisprudenza jirriżulta li l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi fil-qasam tal-VAT tinvolvi, l-ewwel nett, li tiġi ddeterminata s-sitwazzjoni kif kienet tkun teżisti fl-assenza tat-tranżazzjonijiet li jikkostitwixxu tali prattika u, susssegwentement, li din is-sitwazzjoni kklassifikata mill-ġdid tiġi evalwata fid-dawl tad-dispożizzjonijiet rilevanti tad-dritt nazzjonali u tas-Sitt Direttiva.

48 Għaldaqstant, il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi jobbliga lill-awtoritajiet nazzjonali, essenzjalment, japplikaw il-leġiżlazzjoni rilevanti fil-qasam tal-VAT għat-tranżazzjonijiet ikkonċernati, filwaqt li ma jiħdux inkunsiderazzjoni dawk minn dawn it-tranżazzjonijiet li jikkostitwixxu prattika abbużiva.

49 F'dan il-każ, fil-każ li l-qorti tar-rinviju kellha tikkonstata li l-kuntratti ta' kiri li jippreċedu l-bejgħ tal-proprjetajiet immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu jikkostitwixxu prattika abbużiva, l-eventwali issuġġettar ta' dan il-bejgħ għall-VAT għandu jkun ibbażat fuq id-dispożizzjonijiet rilevanti tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li jipprevedu tali issuġġettar. Fil-fatt, is-Sitt Direttiva ma tistax, minnha

nfisha toħloq obbligi fir-rigward ta' individwu u għaldaqstant ma tistax tiġi invokata bħala tali kontra tali persuna quddiem qorti nazzjonali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Settembru 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, punt 41 u l-ġurisprudenza ċċitata).

50 Għaldaqstant, f'dan il-każ, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, hekk kif jirriżulta mill-indikazzjonijiet konkordanti pprovduti mill-Irlanda u mill-Kummissjoni Ewropea matul is-seduta quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, li l-bejgħ ta' proprjetà immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali jkun suġġett għall-VAT skont l-Artikolu 4(1) u (2) tal-liġi tal-VAT, li jikkostitwixxi għaldaqstant il-bażi legali tal-issuġġettar ta' dan il-bejgħ.

51 Għaldaqstant, hemm lok li r-risposta għat-tielet domanda tkun li s-Sitt Direttiva għandha tiġi interprtata fis-sens li, fil-każ li t-tranżazzjonjiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandhom jiġu kklassifikati mill-ġdid b'applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, dawk minn dawn it-tranżazzjonjiet li ma jikkostitwixxux tali prattika jistgħu jiġu suġġetti għall-VAT abbażi tad-dispożizzjonijiet rilevanti tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li jipprevedu tali issuġġettar.

Fuq ir-raba' domanda

52 Permezz tar-raba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandux jiġi interpretat fis-sens li, sabiex jiġi ddeterminat, abbażi tal-punt 75 tas-sentenza Halifax, jekk l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwiex jew le l-kisba ta' vantaġġ fiskali, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-għan tal-kuntratti ta' kera preċedenti għall-bejgħ ta' proprjetà immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali b'mod iżolat, jew l-għan komuni ta' dawn il-kuntratti kollha ta' kera u ta' dan il-bejgħ.

53 F'dan ir-rigward, hemm lok li mill-bidu nett jiġi enfasizzat li, kuntrarjament għal dak li jsostnu l-appellanti fil-kawża prinċipali fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħhom ippreżentati lill-Qorti tal-Ġustizzja, il-ġurisprudenza li tirriżulta mis-sentenza Halifax ma teħtieġx li jiġi stabbilit li l-kisba ta' vantaġġ fiskali tikkostitwixxi l-uniku għan tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni. Għalkemm tranżazzjonijiet li esklużivament iridu jilħqu tali għan jistgħu jissodisfaw ir-rekwiżit li jirriżulta minn din il-ġurisprudenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat, fil-punt 45 tas-sentenza tagħha tal-21 ta' Frar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), li l-istess japplika meta t-tfittxija ta' vantaġġ fiskali tikkostitwixxi l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni.

54 Fir-rigward tal-evawlazzjoni ta' dan l-għan f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hemm lok li jiġi rrilevat li, skont l-indikazzjonijiet li jinsabu fid-deċiżjoni tar-rinviju, it-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali jikkonsistu f'diversi kuntratti li jirrigwardaw l-istess proprjetajiet immobbli u konklużi bejn persuni differenti, jiġifieri ż-żewġ kuntratti ta' kiri bejn l-appellanti fil-kawża prinċipali u Shamrock Estrates kif ukoll, wara x-xoljiment ta' dawn il-kuntratti, il-bejgħ ta' dawn il-proprjetajiet immobbli lil terzi.

55 Mill-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva jirriżulta li kull provvista għandha normalment titqies bħala distinta u indipendenti (sentenzi tal-21 ta' Frar 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punt 50 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tas-27 ta' Settembru 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 14).

56 Meta l-Qorti tal-Ġustizzja tintalab tippreċiża l-eżami neċessarju sabiex jiġi ddeterminat l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni, hija tieħu inkunsiderazzjoni biss l-għan tat-tranżazzjoni jew tat-tranżazzjonijiet li n-natura abbużiva tagħhom għandha tiġi evlawata u mhux dak tal-provvisti li, minħabba dawn l-ewwel tranżazzjonijet, jissodisfaw formalment il-kundizzjonijiet għall-kisba ta' vantaġġ fiskali (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-22 ta' Diċembru 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punti 10 sa 15 u 31, u tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punti 20 u 43 sa 45).

57 Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li l-applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi twassal biss sabiex jiġu mwarrba t-tranżazzjonijiet li jikkostitwixxu tali prattika, filwaqt li l-provvisti li ma jikkostitwixxux tali prattika għandhom ikunu s-suġġett ta' applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet rilevanti fil-qasam tal-VAT (sentenza Halifax, punti 94 sa 97). Dan it-trattament distint tat-tranżazzjonijiet li jikkostitwixxu prattika abbużiva jimplika evalwazzjoni tal-għan tagħhom ukoll b'mod distint.

58 Għaldaqstant, sabiex jiġi ddeterminat jekk il-kuntratti ta' kiri preċedenti għall-bejgħ ta' proprjetà immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali essenzjalment ridux jilħqu l-għan li jinkiseb vantaġġ fiskali, hemm lok li jittieħed inkunsiderazzjoni, b'mod speċifiku, l-għan ta' dawn il-kuntratti ta' kiri.

59 Għaldaqstant, hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika, skont ir-regoli ta' prova tad-dritt nazzjonali, sakemm ma tiġix ippreġudikata l-effikaċja tad-dritt tal-Unjoni, jekk l-elementi li jikkostitwixxu prattika abbużiva humiex preżenti fil-kuntest tat-tilwima fil-kawża prinċipali. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja, meta tkun qegħda tiddeċiedi dwar rinviju għal deċiżjoni preliminari, tista', jekk meħtieġ, tagħmel preċiżjonijiet bil-għan li tigwida lill-qorti nazzjonali fl-interpretazzjoni tagħha (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi Halifax, punti 76 u 77, kif ukoll tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 34).

60 Sabiex tiddetermina l-kontenut u t-tifsira reali tal-kuntratti ta' kiri inkwistjoni fil-kawża prinċipali, il-qorti tar-rinviju tista', b'mod partikolari, tieħu inkunsiderazzjoni n-natura purament artifiċjali ta' dawn it-tranżazzjonijiet kif ukoll ir-rabtiet ta' natura ġuridika, ekonomika u/jew personali bejn l-operaturi inkwistjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Halifax, punti 75 u 81). Tali elementi huma ta' natura li juru li l-kisba tal-vantaġġ fiskali jikkostitwixxi l-għan essenzjali li jrid jintlaħaq, minkejja l-eżistenza eventwali, barra minn dan, ta' għanijiet ekonomiċi (sentenza tal-21 ta' Frar 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punt 62).

61 F'dan il-każ, skont l-indikazzjonjiet li jinsabu fid-deċiżjoni tar-rinviju, il-kuntratti ta' kiri inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma kellhom ebda realtà kummerċjali u kienu ġew konklużi, bejn l-appellanti fil-kawża prinċipali u kumpannija assoċjata magħhom, bil-għan li jitnaqqas l-issuġġettar għall-VAT tal-bejgħ ta' proprjetà immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali li huma kellhom intenzjoni li jwettqu sussegwentement. Fir-rigward tal-fatt li dawn il-kuntratti ta' kiri kienu intiżi, hekk kif l-appellanti fil-kawża prinċipali sostnew quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex jitwettaq dan il-bejgħ bl-iktar mod effikaċi mil-lat fiskali, dan l-għan ma setax jitqies bħala li jikkostitwixxi għan ieħor għajr il-kisba ta' vantaġġ fiskali, peress li l-effett mixtieq kellu preċiżament jintlaħaq permezz ta' tnaqqis tal-piż fiskali.

62 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għar-raba' domanda għandha tkun li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li, sabiex jiġi ddeterminat, abbażi tal-punt 75 tas-sentenza Halifax, jekk l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwiex jew le l-kisba ta' vantaġġ fiskali, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-għan tal-kuntratti ta' kiri preċedenti għall-bejgħ ta' proprjetà immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali b'mod iżolat.

Fuq il-ħames u sitt domanda

63 Il-ħames u s-sitt domanda huma bbażati fuq il-premessa li l-Artikolu 4(9) tal-liġi tal-VAT huwa inkompatibbli mas-Sitt Direttiva.

64 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, fil-kuntest tal-kooperazzjoni bejn il-Qorti tal-Ġustizzja u l-qrati nazzjonali stabbilita fl-Artikolu 267 TFUE, in-neċessità li tingħata interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni li hija utli għall-qorti nazzjonali teħtieġ li din tosserva skrupolożament ir-rekwiżiti li jirrigwardaw il-kontenut ta' talba għal deċiżjoni preliminari, stabbiliti b'mod espliċitu fl-Artikolu 94 tar-Regoli

tal-Proċedura u li dwarhom il-qorti tar-rinviju hija meqjusa li taf (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-5 ta' Lulju 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punti 18 u 19 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata, u tas-27 ta' Ottubru 2016, Audace *et*, C-114/15, EU:C:2016:813, punt 35).

65 Għaldaqstant, huwa indispensabbli, kif jistabbilixxi l-Artikolu 94(c) tar-Regoli tal-Proċedura, li d-deċiżjoni tar-rinviju stess tinkludi l-espożizzjoni tal-motivi li wasslu lill-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar l-interpretazzjoni jew il-validità ta' ċerti dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni, kif ukoll ir-rabta li hija tistabbilixxi bejn dawn id-dispożizzjonijiet u l-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli għat-tilwima fil-kawża prinċipali.

66 Issa, fir-rigward tal-ħames u tas-sitt domanda, it-talba għal deċiżjoni preliminari ma tissodisfax dawn ir-rekwiżiti.

67 Fil-fatt, id-deċiżjoni tar-rinvju ma tispjegax ir-raġunijiet li setgħu wasslu lill-qorti tar-rinvju jkollha dubju dwar il-kompatibbiltà tal-Artikolu 4(9) tal-liġi tal-VAT mas-Sitt Direttiva, iżda sempliċement tindika t-talbiet tal-partijiet fil-kawża prinċipali dwar dan il-punt. B'mod partikolari, din ma tippreċiżax ir-rabta li tista' teżisti bejn din l-inkompatibbiltà u t-tilwima fil-kawża prinċipali. Għaldaqstant, din id-deċiżjoni ma turix kif l-eventwali inkompatibbiltà tkun timplika, skont din il-qorti, li l-Artikolu 4(9) tal-liġi tal-VAT ma għandux jitqies bħala li tittrasponi din id-direttiva u lanqas ma tippermetti li jiġi ddeterminat l-effett li din il-konstatazzjoni jista' jkollha, dejjem skont din il-qorti, fuq l-applikazzjoni tal-ġurisprudenza li tirriżulta mis-sentenza Halifax relatata mal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi.

68 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, hemm lok li jiġi kkonstatat li l-ħames u s-sitt domanda huma inammissibbli.

Fuq is-seba' domanda

69 Permezz tas-seba' domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandux jiġi interpretat fis-sens li provvisti ta' proprjetà immobbli, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, iwasslu għall-kisba ta' vantaġġ fiskali kuntrarju għall-għan tad-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva.

70 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar, minn naħa, li l-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fil-punt 74 tas-sentenza Halifax, li l-konstatazzjoni tal-eżistenza ta' prattika abbużiva fil-qasam tal-VAT teħtieġ li t-tranżazzjonijiet inkwistjoni, minkejja l-applikazzjoni formali tal-kundizzjonijiet previsti mid-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva u tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li tittrasponi din id-direttiva, ikollhom bħala riżultat il-kisba ta' vantaġġ fiskali li l-għoti tiegħu jkun kuntrarju għall-għan imfittex minn dawn id-dispożizzjonijiet.

71 Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 13B(g) ta' din id-direttiva, moqri flimkien mal-Artikolu 4(3)(a) tagħha, jeżenta l-provvista ta' bini jew ta' parti minn bini u tal-art li fuqha huwa qiegħed li diġà kien is-suġġett tal-"ewwel okkupazzjoni". Hekk kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 88 tal-konklużjonijiet tiegħu, il-kriterju tal-"ewwel okkupazzjoni" huwa intiż sabiex issir distinzjoni bejn il-proprjetà immobbli l-ġdida, li l-bini u l-kummerċjalizzazzjoni tagħha għandhom ikunu suġġetti għall-VAT, u proprjetà immobbli antika. Għal dan il-għan, dan il-kriterju jiddetermina "l-mument li fih il-bini jħalli l-proċess ta' produzzjoni u jsir suġġett ta' konsum, jiġifieri meta l-bini jibda jintuża mis-sid jew inkwilin tiegħu" [traduzzjoni mhux uffiċjali] (ara l-proposta għal Sitt Direttiva tal-Kunsill 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 [COM(73) 950 finali, tal-20 ta' Ġunju 1973]).

72 Għaldaqstant, l-eżenzjoni prevista fl-Artikolu 13B(g) tas-Sitt Direttiva tirrigwarda l-provvisti ta' proprjetà immobbli li jsiru wara li din il-proprjetà immobbli tkun ġiet effettivament użata mill-proprjetarju tagħha jew mill-inkwilin tagħha. Min-naħa l-oħra, l-ewwel provvista ta' proprjetà immobbli ġdida lill-konsumatur finali ma hijiex eżenti.

73 Għalkemm, hekk kif tfakkar fil-punt 59 ta' din is-sentenza, hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika l-eżistenza tal-element li jikkostitwixxi prattika abbużiva msemmi fil-punt 70 ta' din is-sentenza fil-kuntest tat-tilwima fil-kawża prinċipali, għandu jiġi rrilevat li l-użu ta' proprjetà immobbli ġdida mill-ewwel inkwilin tagħha jista', ċertament, skont iċ-ċirkustanzi tal-każ, jikkostitwixxi l-ewwel okkupazzjoni fis-sens tal-Artikolu 4(3)(a) tas-Sitt Direttiva.

74 Madankollu, skont l-indikazzjonijiet li jinsabu fid-deċiżjoni tar-rinviju, il-proprjetajiet immobbli ġodda inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu s-suġġett ta' żewġ kuntratti ta' kiri. Issa, dawn il-kuntratti ta' kiri ġew konklużi fl-istess jum bejn l-appellanti fil-kawża prinċipali u kumpannija assoċjata magħhom u kienu jipprevedu l-kiri u l-kirja lura immedjat ta' dawn il-proprjetajiet immobbli. Barra minn hekk, dawn il-kuntratti ta' kiri kienu ġew xolti bi ftehim komuni, inqas minn xahar wara l-konklużjoni tagħhom, qabel ma l-appellanti fil-kawża prinċipali biegħu, ftit żmien wara, dawn il-proprjetajiet immobbli lil xerrejja terzi. Għaldaqstant jidher, hekk kif irrileva l-Avukat Ġenerali fil-punt 94 tal-konklużjonijiet tiegħu, li l-proprjetajiet immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma kinux, qabel il-bejgħ tagħhom lil xerrejja terzi, għadhom ġew effettivament użati mill-proprjetarju jew mill-inkwilin tagħhom, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti nazzjonali.

75 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, hemm lok li r-risposta għas-seba' domanda tkun li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li provvisti ta' proprjetà immobbli, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jistgħu jwasslu għall-kisba ta' vantaġġ fiskali kuntrarju għall-għan tad-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva, meta l-proprjetajiet immobbli ma kinux, qabel il-bejgħ tagħhom lil xerrejja terzi, għadhom ġew effettivament użati mill-proprjetarju jew mill-inkwilin tagħhom. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk dawn huwiex il-każ fil-kuntest tat-tilwima fil-kawża prinċipali.

Fuq it-tmien domanda

76 Permezz tat-tmien domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandux jiġi interpretat fis-sens li dan japplika f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tirrigwarda l-eventwali eżenzjoni mill-VAT ta' tranżazzjoni ta' provvista ta' proprjetà immobbli.

77 F'dan ir-rigward għandu jitfakkar il-prinċipju ġenerali li jirriżulta mill-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, li jipprovdi li l-VAT għandha tinġabar fuq kull provvista ta' oġġetti mwettqa bi ħlas minn persuna taxxabbli. Tali provvista li tirrigwarda proprjetà immobbli taqa', għaldaqstant, bħala prinċipju, taħt din it-taxxa.

78 B'deroga minn dan il-prinċipju, l-Artikolu 13B(g) ta' din id-direttiva jipprevedi li l-Istati Membri għandhom jeżentaw il-provvista ta' bini jew ta' parti minn bini u tal-art li fuqha huwa qiegħed minbarra dik deskritta fl-Artikolu 4(3)(a) ta' din id-direttiva, jiġifieri provvisti għajr dawk imwettqa qabel l-ewwel okkupazzjoni tal-bini jew tal-parti mill-bini kkonċernat.

79 Għaldaqstant, biss l-ewwel provvista ta' bini jew ta' parti minn bini hija, bħala prinċipju, suġġetta għall-VAT, filwaqt li għandu jiġi ppreċiżat li, sabiex jiġi ddeterminat liema provvista hija l-ewwel waħda, hemm lok li ma jittiħdux inkunsiderazzjoni dawk li huma ta' natura purament artifiċjali, li l-għan essenzjali tagħhom huwa l-kisba ta' vantaġġ fiskali.

80 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, hemm lok li r-risposta għat-tmien domanda tkun li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li dan japplika f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tirrigwarda l-eventwali eżenzjoni mill-VAT ta' tranżazzjoni ta' provvista ta' proprjetà immobbli.

Fuq l-ispejjeż

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

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

1) **Il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li dan jista', irrispettivament minn miżura nazzjonali li tagħtih effett fl-ordinament ġuridiku nazzjonali, jiġi direttament applikat sabiex tiġi rrifjutata l-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud tal-bejgħ ta' proprjetà immobbli, bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, imwettaq qabel l-għoti tas-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121), minjgħajr ma l-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' protezzjoni tal-aspettattivi leġittimi jipprekludu dan.**

2) **Is-Sitt Direttiva tal-Kunsill [77/388/KEE], tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, għandha tiġi interprtata fis-sens li, fil-każ li t-tranżazzjonjiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandhom jiġu kklassifikati mill-ġdid b'applikazzjoni tal-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi, dawk minn dawn it-tranżazzjonjiet li ma jikkostitwixxux tali prattika jistgħu jiġu suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud abbażi tad-dispożizzjonijiet rilevanti tal-leġiżlazzjoni nazzjonali li jipprevedu tali issuġġettar.**

3) **Il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li, sabiex jiġi ddeterminat, abbażi tal-punt 75 tas-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, EU:C:2006:121), jekk l-għan essenzjali tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni fil-kawża prinċipali huwiex jew le l-kisba ta' vantaġġ fiskali, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-għan tal-kuntratti ta' kiri preċedenti għall-bejgħ ta' proprjetà immobbli inkwistjoni fil-kawża prinċipali b'mod iżolat.**

4) **Il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li provvisti ta' proprjetà immobbli, bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali, jistgħu jwasslu għall-kisba ta' vantaġġ fiskali kuntrarju għall-għan tad-dispożizzjonijiet rilevanti tas-Sitt Direttiva 77/388/KEE, meta l-proprjetajiet immobbli ma kinux, qabel il-bejgħ tagħhom lil xerrejja terzi, għadhom ġew effettivament użati mill-proprjetarju jew mill-inkwilin tagħhom. Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverfika jekk dawn huwiex il-każ fil-kuntest tat-tilwima fil-kawża prinċipali.**

5) **Il-prinċipju ta' projbizzjoni ta' prattiki abbużivi għandu jiġi interpretat fis-sens li dan japplika f'sitwazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li tirrigwarda l-eventwali eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud ta' tranżazzjoni ta' provvista ta' proprjetà immobbli.**

Firem