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

29 ta' Ottubru 2009 *

Fil-Kawża C-174/08,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Østre Landsret (id-Danimarka), permezz ta' deċiżjoni tas-17 ta' April 2008, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-28 ta' April 2008, fil-proċedura

NCC Construction Danmark A/S

vs

Skatteministeriet,

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

komposta minn K. Lenaerts, President tat-Tielet Awla, bħala President tar-Raba' Awla, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis u J. Malenovský (Relatur), Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: id-Daniż.

Avukat Ġenerali: Y. Bot,
Reġistratur: C. Strömholm, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-23 ta' April 2009,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal NCC Construction Danmark A/S, minn B. Møll Pederson, advokat,

— għall-Gvern Daniż, minn B. Weis Fogh, bħala aġent, assistita minn D. Auken, advokat,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn D. Triantafyllou u S. Schønberg, bħala aġenti,

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tat-18 ta' Ġunju 2009,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 19(2) 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-portata tal-prinċipju ta' newtralità fiskali fir-rigward ta' taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ.

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn il-kumpannija NCC Construction Danmark A/S (iktar 'il quddiem "NCC") u l-iSkatteministeriet (Ministeru tat-Taxxa u s-Sisa), dwar tad-dritt għal tnaqqis parzjali tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") li NCC setgħet titlob fir-rigward tal-ispejjeż ġenerali tagħha.

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

3 L-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li huma suġġetti 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 5(7)(a) tas-Sitt Direttiva jipprovdi s-segwenti:

"7. Stati Membri jistgħu iqisu bħala provvisti bi ħlas:

a) l-applikazzjoni minn persuna taxxabbli għal skopijiet tan-negozju tagħha ta' oġġetti magħmula, maħduma, estratti, ipproċessati, mixtrija jew importati matul in-negozju, fejn i[l]-[VAT] fuq dawn l-oġġetti, kieku kienu ġew akkwistati minn persuna oħra taxxabbli, ma tkunx deduċibbli kollha, setgħax jitnaqqas kollu;"

5 L-Artikolu 6(3) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li:

"Biex ma jħallux li jkun hemm distorzjoni ta' kompetizzjoni u suġġetti għall-konsultazzjonijet imsemmija fl-Artikolu 29, Stati Membri jistgħu iqisu bħala provvista ta' servizzi bi ħlas minn persuna taxxabbli ta' servizz għall-iskopijiet ta' l-impriża tagħha fejn i[l]-[VAT] fuq dan is-servizz, kieku ingħata minn persuna oħra taxxabbli, ma kinitx tkun deduċibbli kollha."

6 L-Artikolu 17(2)(a) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li, sakemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tiegħu, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex tħallas, il-VAT dovuta jew imħallsa fir-rigward ta' oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabbli oħra.

7 Mill-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jirriżulta li, fir-rigward ta' oġġetti u servizzi li għandhom ikunu użati minn persuna taxxabbli kemm għal tranżazzjonijiet koperti mill-paragrafi 2 u 3, fir-rigward ta' liema t-taxxa fuq il-valur miżjud titnaqqas, u għal

tranżazzjonijiet fir-rigward ta' liema t-taxxa fuq il-valur miżjud ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss tat-taxxa fuq il-valur miżjud għandu jkun imnaqqas kif hu attribwit għat-tranżazzjonijiet ta' qabel. Dan il-proporzjon għandu jkun determinat, b'mod konformi mal-Artikolu 19, għat-tranżazzjonijiet kollha mwettqa minn persuna taxxabbli.

8 L-Artikolu 19(1) u (2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi s-segwenti:

"Kalkulazzjoni [Kalkolu] tal-proporzjon imnaqqas

1. Il-proporzjon imnaqqas taħt l-ewwel sub-paragrafu ta' l-Artikolu 17(5) għandu jkun magħmul minn frazzjoni li jkollha:

— bħala numeratur, l-ammont totali, esklussiv mi[ll]-[VAT], ta[d]-[dħul mill-] bejgħ [għal] kull sena attribwit għat-transazzjonijet li fuqhom i[l]-[VAT] titnaqqas taħt l-Artikolu 17(2) u (3),

— bħala denominatur, l-ammont totali, esklussiv [mill]-[VAT], ta[d]-[dħul mill-] bejgħ [għal] kull sena attribwit lit-transazzjonijiet inklużi fin-numeratur u lit-transazzjonijiet fir-rigward ta' li[ema] [l]-[VAT] mhux imnaqq[sa]. […]

Il-proporzjon għandu jkun stabbilit fuq bażi annwali, iffissat bħala persentaġġ u magħmul figura sħiħa li ma teċċedix il-numru li jmiss.

2. Permezz ta' deroga minn dispożizzjonijiet ta' paragrafu 1, għandhom ikunu eskluży mill-kalkulazzjoni [kalkolu] tal-proporzjon imnaqqas, l-ammonti ta[d]-[dħul mill-]bejgħ attribwiti lill-provvisti ta' oġġetti kapitali użati mill-persuna taxxabbli għall-skopijiet tan-negozju [tagħha]. Ammonti ta' [dħul mill-] bejgħ attribwiti għall-transazzjonijiet speċifikati fl-Artikolu 13 B (d), sa kemm dawn huma transazzjonijiet inċidentali, u għall-beni immobbli inċidentali u għal transazzjonijiet finanzjarji għandhom ukoll ikunu eskluży. […]"

9 Skont id-dispożizzjoni tranżitorja stabbilta fl-Artikolu 28(3)(b) tas-Sitt Direttiva, l-Istati Membri jistgħu, matul il-perijodu tranżitorju msemmi fil-paragrafu 4 ta' dan l-artikolu, ikomplu jeżentaw l-attivitajiet stabbiliti fl-Anness F tal-imsemmija direttiva. Dan l-Anness F jinkludi, fil-punt 16 tiegħu, il-frażi s-segwenti: "[p]rovvisti ta' dawk il-bini u l-art deskritti fl-Artikolu 4(3)".

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

10 Il-liġi dwar il-VAT (momsloven) tittrasponi s-Sitt Direttiva.

11 Għal dak li jirrigwarda s-servizzi interni tal-impriża l-Artikolu 6(1) tal-Liġi fuq il-VAT (momsloven) jipprovdi li l-VAT hija dovuta minn persuni taxxabbli li jwettqu attivitajiet ta' kostruzzjoni li, f'isimhom stess u fuq il-proprjetà tagħhom, jibnu immobbli biex ibigħuhom, filwaqt li l-Artikolu 6(2) ta' din il-liġi jipprovdi li, għal dak li jirrigwarda l-immobbli li għalihom hija dovuta l-VAT skont il-paragrafu 1, ix-xogħlijiet u l-materjal użat għal dan l-iskop huma ekwivalenti għal servizzi bi ħlas u, għaldaqstant, servizzi taxxabbli.

12 L-Artikolu 13(1)(9) tal-Liġi dwar il-VAT jeżenta l-provvista ta' immobbli.

13 Għal dak li jirrigwarda d-dritt għal tnaqqis, l-Artikolu 37 tal-Liġi fuq il-VAT jipprovdi li "l-impriżi rreġistrati għall-finijiet tal-VAT jistgħu, fil-kalkolu tat-taxxa tal-input dovuta, inaqqsu t-taxxa mħallsa fuq l-akkwisti ta' oġġetti u ta' servizzi li huma użati esklużivament għat-trasferimenti tal-impriża li mhumiex eżenti skont l-Artikolu 13".

14 Fir-rigward tal-akkwisti intizi għal użu mħallat, l-Artikolu 38 tal-Liġi fuq il-VAT tipprovdi li "għall-oġġetti u s-servizzi li impriża reġistrata kemm għal skopijiet li jagħtuha dritt għal tnaqqis skont l-Artikolu 37 kif ukoll għal skopijiet oħra, it-tnaqqis jista' jsir għal dik il-parti tat-taxxa li tkun proporzjonali mad-dħul mill-bejgħ li jikkorrispondi għall-parti tal-attività suġġetta għar-reġistrazzjoni. Fil-kalkolu tad-dħul mill-bejgħ, ma jitqiesx l-ammont tad-dħul mill-bejgħ attribwit għall-provvisti ta' oġġetti kapitali li jkunu ntużaw fl-impriża […] Barra minn hekk huma eskluži l-ammonti ta' dħul mill-bejgħ li jirreferu għal tranżazzjonijiet inċidentali għal beni immobbli […]".

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 NCC hija kumpannija li topera fis-settur tal-bini, b'mod partikolari bħala kuntrattur. Hija twettaq xogħlijiet ta' kostruzzjoni, li jinkludu b'mod partikolari attivitajiet ta' inġinerija, ta' ppjanar, ta' konsulenza u x-xogħol ta' bini, fis-settur tal-inġinerijia ċivili, kemm f'isem terzi kif ukoll f'isimha stess.

16 Il-bejgħ ta' immobbli li hija tibni f'isimha stess ma jikkostitwixxix l-attività prinċipali tar-rikorrenti, iżda attività distinta mill-attività tagħha ta' kostruzzjoni suġġetta għall-VAT.

17 Il-Liġi Daniża dwar il-VAT li teżenta l-bejgħ ta' immobbli mwettqa f'isimha stess mill-VAT, NCC kellha l-obbligu, bħala persuna taxxabbli mħallta, li tikkalkola proporzjon

sabiex tiddetermina l-ammont li fuqu kellha dritt għal tnaqqis parzjali tal-VAT li hija setgħet titlob fuq l-ispejjeż komuni għaż-żewġ attivitajiet tagħha (spejjeż ġenerali).

18 Fil-kuntest ta' dan il-kalkolu, NCC ma ħaditx inkunsiderazzjoni d-dħul mill-bejgħ li jirriżulta mill-bejgħ ta' beni immobbli mibnija f'isimha stess. Fil-fatt, hija tqis li din l-attività ta' bejgħ ta' beni immobbli għandha titqies bħala "transazzjoni inċidentali għal beni immobbli" fis-sens tat-tieni sentenza tal-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva.

19 Peress li l-awtoritajiet fiskali Daniżi biddlu l-prattiki tagħhom mill-1 ta' April 2002, huma kkunsidraw li l-attività ta' bejgħ ta' beni immobbli mwettqa minn impriża ta' kostruzzjoni ma tistax titqies bħala "transazzjoni inċidentali għal beni immobbli". Minn dan isegwi li, għall-kumpannija, l-VAT input imposta fuq l-ispejjeż komuni tagħha kienet sadanittant imnaqqsa biss parzjalment.

20 NCC, li kellha l-intenzjoni li tibbenefika mit-tnaqqis totali tal-VAT relatat mal-ispejjeż komuni tagħha, ikkontestat il-pożizzjoni tal-iSkatteministeriet.

21 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Østre Landsret iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) Il-kunċett ta' "transazzjonijiet inċidentali għal beni immobbli" li jinsab fit-tieni sentenza tal-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, għandu jiġi interpretat fis-sens li huwa japplika għall-attivitajiet ta' impriżi ta' kostruzzjoni suġġetti għall-VAT, li huma konnessi mal-bejgħ sussegwenti ta' immobbli mibnija mill-impriża ta' kostruzzjoni f'isimha stess, bħala attività kompletament suġġetta għall-VAT bil-għan finali ta' bejgħ sussegwenti?

2) Ir-risposta għall-ewwel domanda tiddependi sa liema punt l-attivitajiet ta' bejgħ, ikkunsidrati separatament, jimplikaw użu ta' oġġetti u ta' servizzi li għalihom hija dovuta l-VAT?

3) Hija kompatibbli mal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT għal kumpannija ta' kostruzzjoni li, skont il-liġi fis-seħħ tal-Istat Membru inkwistjoni — skont id-dispożizzjoni flimkien tal-Artikoli 5(7) u 6(3) tas-Sitt Direttiva tal-VAT — għandha tħallas il-VAT fuq il-provvista interna għall-kostruzzjoni ta' beni immobbli f'isimha stess bil-għan ta' bejgħ sussegwenti, li jkollha biss dritt parzjali li tnaqqas il-VAT għall-ispejjeż ġenerali li jirriżultaw mill-attività ta' kostruzzjoni, peress li l-bejgħ sussegwenti tal-immobbli huwa, skont il-Liġi tal-VAT tal-Istat Membru, eżenti mill-VAT abbażi tal-qari flimkien tal-Artikolu 28(3)(b) u l-punt 16 tal-Anness F tal-istess direttiva?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel u t-tieni domandi

22 Permezz ta' dawn l-ewwel żewġ domandi, li għandhom jiġi eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, minn naħa, jekk l-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva għandux jiġi intepretat fis-sens li l-bejgħ, minn impriża ta' kostruzzjoni, ta' immobbli mibnija fl-isimha stess, jistax jiġi kklassifikat bħala "transazzjoni inċidentali għal beni immobbli" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni u, min-naħa l-oħra, jekk, fil-kuntest ta' din il-klassifika, għandux, f'dan il-każ, jiġi evalwat sa liema punt l-imsemmija attività, ikkunsidrata separatament, timplikax użu ta' oġġetti u ta' servizzi li għalihom hija dovuta l-VAT.

23 Preliminarjament, għandu jiġi mfakkar li, għad-determinazzjoni tal-portata ta' dispożizzjoni tad-dritt Komunitarju, għandhom jitqiesu fl-istess ħin it-termini, il-kuntest u l-għanijiet tagħha (sentenzi tal-15 ta' Ottubru 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Ġabra p. I-5279, punt 11; tas-16 ta' Jannar 2003, Maierhofer, C-315/00, Ġabra p. I-563, punt 27, u tat-8 ta' Diċembru 2005, Jyske Finans, C-280/04, Ġabra p. I-10683, punt 34).

24 Barra minn hekk, mir-rekwiżiti kemm tal-applikazzjoni uniformi tad-dritt Komunitarju kif ukoll tal-prinċipju tat-trattament ugwali jirriżulta li l-kliem ta' dispożizzjoni tad-dritt Komunitarju, li ma jinkludu referenza espliċitu għal-liġi tal-Istati Membri sabiex jiġi stabbiliet is-sens u l-portata tagħha, għandhom normalment jingħataw, fil-Komunità kollha, interpretazzjoni awtonoma u uniformi (ara f'dan is-sens, partikolarment, is-sentenzi tal-15 ta' Lulju 2004, Harbs, C-321/02, Ġabra p. I-7101, punt 28, u tat-18 ta' Ottubru 2007, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Ġabra p. I-8817, punt 24).

25 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li l-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva ma jinkludi ebda referenza espliċita għal-liġi tal-Istati Membri sabiex jiġi stabbiliet fis-sens u l-portata tiegħu, u li l-kliem tiegħu ma jippermettux, minnhom infushom, li jiġi kkunsidrat, b'ċertezza, li dan jipprevedi attività bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

26 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni l-kuntest u l-għanijiet ta' din id-dispożizzjoni.

27 L-ewwel nett, fir-rigward tal-kuntest tiegħu, għandu jiġi mfakkar li l-Artikolu 19 tas-Sitt Direttiva jagħmel parti mit-Titolu XI tagħha, li jittratta s-sistema ta' tnaqqis. Id-dritt għal tnaqqis, previst fl-Artikolu 17(2) tal-imsemmija direttiva, li japplika fir-rigward ta' taxxa tal-input kienet imposta fuq l-oġġetti u s-servizzi użati mill-persuna taxxabbli għall-iskopijiet tat-tranżazzjonijiet taxxabbli tagħha, għandu l-għan li jeħles kompletament lill-persuna taxxabbli mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fl-ambitu tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tagħha. Minħabba f'hekk, is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi n-newtralità sħiħa fir-rigward tat-taxxa dovuta fuq l-attivitajiet ekonomiċi kollha, sakemm l-istess attivitajiet ikunu, bħala regola ġenerali, huma stess suġġetti għall-VAT (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenza tat-8 ta' Frar 2007, Investrand, C-435/05, Ġabra p. I-1315, punt 22 u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 Meta l-persuna taxxabbli twettaq kemm tranżazzjonijiet taxxabbli li jagħtu dritt għal tnaqqis kif ukoll għal tranżazzjonijiet eżenti li ma jagħtux dan id-dritt, l-Artikolu 17(5) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li t-tnaqqis huwa permess biss għal dik il-parti tal-VAT li hija proporzjonali għall-ammont tat-tranżazzjonijiet taxxabbli. Dan il-proporzjon huwa kkalkolat skont ir-regoli dettaljati ddefiniti fl-Artikolu 19 ta' direttiva.

29 Filwaqt li l-Artikolu 19(1) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li l-proporzjon ta' tnaqqis jirriżulta minn frazzjoni li jkollha, bħala numeratur, l-ammont tad-dħul mill-bejgħ attribwit għal tranżazzjonijiet taxxabbli u, bħala denominatur, l-ammont tad-dħul mill-bejgħ kollu miżjud, meta jkun il-każ, b'ċerti sussidji, l-istess Artikolu(2) jipprovdi, permezz ta' deroga, li għandhom jiġu eskluży, partikolarment, l-ammont tad-dħul mill-bejgħ attribwit lil "transazzjonijiet inċidentali għal beni immobbli". Madankollu, is-Sitt Direttiva ma tinkludi l-ebda definizzjoni ta' dan il-kunċett ta' "transazzjoni inċidentali għal beni immobbli".

30 Fir-rigward, sussegwentement, l-għan tal-imsemmi Artikolu 19(2) joħroġ mid-dikjarazzjoni tal-motivi li tinsab mal-proposta tas-Sitt Direttiva, ippreżentata mill-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej lill-Kunsill tal-Komunitajiet Ewropej fid-29 ta' Ġunju 1973 (ara l-*Bullettin tal-Komunitajiet Ewropej*, Suppliment 11/73, p. 20). Skont din id-dikjarazzjoni, "[l]-elementi previsti f'dan il-paragrafu għandhom jiġu eskluży mill-kalkolu tal-proporzjon sabiex jiġi evitat li dawn ikunu jistgħu jiffalsifikaw is-sinjifikat reali tal-proporzjon sa fejn dawn l-elementi ma jirriflettux l-attività professjonali tal-persuna taxxabbli. Dan ikun il-każ meta jinbiegħu oġġetti kapitali u jsiru tranżazzjonijiet marbuta ma' beni immobbli jew finanzjarji li huma relatati biss b'mod inċidentali, jiġifieri li għandhom biss importanza sekondarja jew inċidentali meta mqabbla mad-dħul mill-bejgħ globali tal-impriża. Barra minn hekk, dawn it-tranżazzjonijiet huma eskluży biss meta ma jkunux jagħmlu parti mill-attività professjonali abitwali tal-persuna taxxabbli".

31 F'dan ir-rigward, kif jirriżulta mill-ġurrisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja li tibbaża ruħha fuq l-imsemmi għan, attività ekonomika ma tistax tiġi kklassifikata bħala "inċidentali", fis-sens tal-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva, jekk hija tikkostitwixxi estensjoni diretta, permamenti u neċessarja tal-attività taxxabbli tal-impriża (sentenza tal-11 ta' Lulju 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Ġabra p. I-3695, punt 22) jew jekk hija timplika użu sinjifikattiv ta' oġġetti u ta' servizzi li għalihom hija dovuta l-VAT (sentenza tad-29 ta' April 2004, EDM, C-77/01, Ġabra p. I-4295, punt 76).

32 Għaldaqstant il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tirrispondi għad-domanda magħmula mill-qorti tar-rinviju fid-dawl ta' din il-ġurisprudenza.

33 Fir-rigward tal-osservanza tal-ewwel domanda, l-attività ta' bejgħ ta' immobbli li kumpannija tibni f'isimha stess ma tistax titqies bħala attività inċidentali għall-attività professjonali tagħha li hija taxxabbli, li tikkonsisti fil-kostruzzjoni ta' immobbli f'isem terzi jew f'isimha stess. Fil-fatt, peress li tirriżulta mill-istess attività ta' kostruzzjoni, hija tikkostitwixxi l-estensjoni diretta tagħha. L-organizzazzjoni ġenerali tal-attivitajiet ta' NCC timplika li hija tippjana, mill-bidu u regolarment, b'mod permanenti, il-kostruzzjoni f'isimha stess ta' ċertu numru ta' immobbli, irrispettivament kemm dan ikun limitat, li hija stess għandha l-intenzjoni li tbiegħ sussegwentement. L-attività ta' bejgħ ta' immobbli li ssir wara ma tidhirx għaldaqstant li hija inċidentali, iżda jirriżulta neċessarjament minn volontà deliberata min-naħa tal-kumpannija sabiex tiżviluppa, fil-kuntest tal-attività professjonali tagħha, attività ta' kummerċjalizzazzjoni ta' immobbli li hija bniet f'isimha stess. Hija taqa' taħt l-għan tal-impriża tal-persuna taxxabbli u titwettaq bi skop kummerċjali (ara, b'analoġija, is-sentenza EDM, iċċitata iktar 'il fuq, punt 67).

34 F'dawn il-kundizzjonijiet, attività ta' bejgħ ta' immobbli, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għandha titqies li tikkostitwixxi estensjoni diretta, permanenti u neċessarja ta' attività professjonali taxxabbli, mingħajr ma jkun neċessarju, f'dan il-każ, li tiġi evalwata sa liema punt din l-attività, ikkunsidrata separatament, timplika uża ta' oġġetti u ta' servizzi li għalihom hija dovuta l-VAT.

35 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel żewġ domandi għandha tkun li l-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva għandu jiġi interpretat fis-sens li, fil-każ ta' impriża ta' kostruzzjoni, il-bejgħ minnha ta' beni immobbli mibnija f'isimha stess, ma jistax jiġi kklassifikat bħala "transazzjoni inċidentali għal beni immobbli" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, peress li din l-attività tikkostitwixxi estensjoni diretta, permanenti u neċessarja tal-attività taxxabbli tagħha. F'dawn iċ-ċirkustanzi, ma hemmx lok li jiġi evalwat, f'dan il-każ, sa liema punt din l-attività ta' bejgħ, ikkunsidrata separatament, timplika użu ta' oġġetti u ta' servizzi li għalihom hija dovuta l-VAT.

Fuq it-tielet domanda

36 Permezz tat-tielet domanda, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk huwiex konformi mal-prinċipju ta' newtralità fiskali li impriża ta' kostruzzjoni, li tħallas il-VAT fuq is-servizzi ta' kostruzzjoni li hija twettaq f'isimha stess (provvista għaliha nnifisha), li tnaqqas integralment il-VAT relatat mal-ispejjeż ġenerali sostnuti bit-twettiq ta' dawn is-servizzi, peress li d-dħul mill-bejgħ li jirriżulta mill-bejgħ tal-kostruzzjonijiet mibnija b'dan il-mod huwa eżenti mill-VAT.

37 NCC issostni li, jekk id-dħul mill-bejgħ li jirriżulta mill-attivita ta' bejgħ ta' beni immobbli tagħha hija eżenti mill-VAT, l-attività ta' kostruzzjoni ta' immobbli f'isimha stess kienet intaxxata (bħala provvisti għaliha nnifisha u minkejja n-nuqqas, fl-ipoteżi, ta' dħul mill-bejgħ korrispondenti) fuq il-bażi tal-prezz tax-xiri tal-imsemmija attività flimkien mal-marġni ta' qligħ abitwali f'dan is-settur ta' attività. F'dawn iċ-ċirkustanzi, NCC issostni li, minkejja suġġetta għall-VAT, hija kienet imċaħħda mill-possibbiltà li tikseb rimbors tal-VAT fuq oġġetti u servizzi (l-ispejjeż ġenerali) użati għall-iskopijiet ta' tranżazzjoni taxxabbli (il-kostruzzjoni ta' beni immobbli f'isimha stess). Hija ssostni li din is-sitwazzjoni mhijiex konformi mar-rekwiżiti tal-prinċipju ta' newtralità fiskali.

38 Barra minn hekk, ir-rikorrenti ssostni li l-modalitajiet ta' traspożizzjoni li r-Renju tad-Danimarka għażel sabiex jimplementa d-dispożizzjonijiet ta' eżenzjoni stabbiliti mis-Sitt Direttiva jimplikaw li r-rikorrenti tinsab f'sitwazzjoni iktar sfavorevoli minn dik tal-impriżi ta' kostruzzjoni taħt din id-direttiva, li tipprovdi għal tnaqqis totali għall-ispejjeż ġenerali kollha.

39 Preliminarjament, għandu jiġi mfakkar li l-prinċipju ta' newtralità fiskali, li jirriżulta mid-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 17(2) tas-Sitt Direttiva, jimplika li l-persuna taxxabbli tista' tnaqqas integralment il-VAT impost fuq l-oġġetti u fuq is-servizzi akkwistati għall-eżerċizzju tal-attivitajiet taxxabbli tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' Marzu 2008, Nordania Finans u BG Factoring, C-98/07, Ġabra I-1281, punt 19).

40 F'dan ir-rigward, għandu li jiġi mfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, il-prinċipju ta' newtralità fiskali, u b'mod partikolari d-dritt għal tnaqqis, jikkostitwixxi, bħala parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT, prinċipju fondamentali inerenti għas-sistema komuni tal-VAT implementata mil-leġiżlazzjoni Komunitarja (ara s-sentenzi tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska, C-25/07, Ġabra p. I-5129, punti 14 u 15, kif ukoll l-ġurisprudenza ċċitata, u tat-23 ta' April 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Ġabra p. I-3459), punt 15).

41 L-imsemmi prinċipju ta' newtralità fiskali jikkostitwixxi l-ekwivalenti, għal dak li jirrigwarda l-VAT, tal-prinċipju ta' trattament ugwali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Ġabra p. I-2283, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

42 Madankollu, filwaqt li dan il-prinċipju tal-aħħar għandu, bħall-prinċipji ġenerali l-oħra tad-dritt Komunitarju, natura kostituzzjonali, il-prinċipju ta' newtralità fiskali jeħtieġ redazzjoni leġiżlattiva li fuq livell Komunitarju tista' ssir biss permezz ta' att tad-dritt Komunitarju sekondarju (ara, b'analoġija, fir-rigward tal-protezzjoni ta' azzjonisti b'minoranza, is-sentenza tal-15 ta' Ottubru 2009, C-101/08, Audiolux *et*, Ġabra p. I-9823, punt 63).

43 Il-prinċipju ta' newtralità fiskali jista', konsegwentement, ikun is-suġġett, f'att leġiżlattiv bħal dan, ta' preċiżjonijiet, bħal dawk, trasposti fid-dritt Daniż, li jirriżultaw mill-applikazzjoni flimkien tal-Artikolu 19(1) u tal-Artikolu 28(3)(b) tas-Sitt Direttiva, kif ukoll tal-punt 16 tal-Anness F ta' din id-direttiva, li jipprovdu li l-persuna taxxabbli li teżerċita kemm attivitajiet taxxabbli kif ukoll attivitajiet eżenti ta' bejgħ ta' beni immobbli ma tistax tnaqqas integralment il-VAT imposta fuq l-ispejjeż ġenerali tagħha.

44 Għandu jiġi enfasizzat li l-prinċipju ġenerali ta' trattament ugwali, li l-prinċipju ta' newtralità fiskali huma espressjoni partikolari tiegħu fil-livell tad-dritt Komunitarju sekondarju u fis-settur partikolari tal-fiskalità, jeżiġi li sitwazzjonijiet paragunabbli ma jiġux trattati b'mod differenti, għall-inqas sakemm trattament differenzjat ma jkunx oġġettivament iġġustifikat (sentenza Marks & Spencer, iċċitata iktar 'il fuq, punt 51 u l-

ġurisprudenza ċċitata). B'mod partikolari, jeħtieġ li l-kategoriji ta' operaturi ekonomiċi differenti li jkunu f'sitwazzjonijiet paragunabbli jiġu trattati b'mod identiku sabiex tiġi evitata kwalunkwe distorsjoni tal-kompetizzjoni fis-suq intern, skont id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 3(1)(g) KE.

45 Meta ttrasponew id-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva, l-Istati Membru kienu obbligati li jieħu inkunsiderazzjoni l-prinċipju ta' trattament ugwali, bħall-prinċipji ġenerali l-oħra tad-dritt Komunitarju li, billi għandhom valur kostituzzjonali, jimponu fuqhom meta huwa jaġixxu fl-ambitu tad-dritt Komunitarju (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Mejju 2000, Rombi u Arkopharma, C-107/97, Ġabra p. I-3367, punt 65, kif ukoll tat-8 ta' Ġunju 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Ġabra p. I-4279, punt 44).

46 Kif jirriżulta mill-osservazzjonijiet bil-miktub tal-gvern Daniż, bid-dispożizzjonijiet ikkontestati li jirrigwarda t-traspożizzjoni tas-Sitt Direttiva, il-leġiżlatur Daniż, filwaqt li ħa debitament inkunsiderazzjoni l-prinċipju ta' trattament ugwali, xtaq iqiegħed l-impriżi ta' kostruzzjoni li, bħal NCC, jeżerċitaw, fil-marġni tal-attività ta' kostruzzjoni tagħhom, attività eżenti ta' bejgħ ta' beni immobbli, fl-istess sitwazzjoni bħal dawk li jiżviluppaw il-proprjetà immobbli li, fid-dawl tan-natura eżenti ta' din id-direttiva, ma jistgħux inaqqsu l-VAT imposta fuq is-servizzi ta' kostruzzjoni pprovduti minn impriżi terzi li huma kienu impjegaw, u dan sabiex jiġu evitati distorsjonijiet ta' kompetizzjoni fis-suq intern. F'dan iċ-ċirkustanzi, il-prinċipju ta' newtralità ma jistax jiġi invokat b'mod xieraq sabiex jipprekludi l-applikazzjoni tad-dispożizzjoni trasposti b'dan il-mod.

47 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta tat-tielet domanda għandha tkun li l-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jistax jipprekludi lil impriża ta' kostruzzjoni, li tħallas il-VAT fuq servizzi ta' kostruzzjoni li hija twettaq f'isimha stess (provvista għaliha nnifisha), li ma tnaqqasx integralment il-VAT fuq l-ispejjeż ġenerali sostnuti mit-twettiq ta' dawn is-servizzi, peress li d-dħul mill-bejgħ li jirriżulta mill-bejgħ tal-kostruzzjoni mwettqa b'dan il-mod huma eżenti mill-VAT.

Fuq l-ispejjeż

48 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) L-Artikolu 19(2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, għandu jiġi interpretat fis-sens, fil-każ ta' impriża ta' kostruzzjoni, il-bejgħ minnha ta' beni immobbli mibnija f'isimha stess, ma jistax jiġi kklassifikat bħala "transazzjoni inċidentali għal beni immobbli" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, peress li din l-attività tikkostitwixxi estensjoni diretta, permanenti u neċessarja tal-attività taxxabbli tagħha. F'dawn iċ-ċirkustanzi, mhemmx lok li jiġi evalwat sa liema punt din l-attività ta' bejgħ, ikkunsidrata separatament, timplika użu ta' oġġetti u ta' servizzi li għalihom hija dovuta l-VAT.

2) Il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jistax jipprekludi lil impriża ta' kostruzzjoni, li tħallas il-VAT fuq servizzi ta' kostruzzjoni li hija twettaq f'isimha stess (provvista għaliha nnifisha), li ma tnaqqasx integralment il-VAT fuq l-ispejjeż ġenerali sostnuti mit-twettiq ta' dawn is-servizzi, peress li d-dħul mill-bejgħ li jirriżulta mill-bejgħ tal-kostruzzjoni mwettqa b'dan il-mod huma eżenti mill-VAT.

Firem