Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Is-Seba’ Awla)

24 ta’ Frar 2022 (*)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Libertà li ji?u pprovduti servizzi – Artikolu 56 TFUE – Restrizzjonijiet – Le?i?lazzjoni fiskali – Taxxa fuq il-kumpanniji – Obbligu g?ax-xerrejja ta’ servizzi li jistabbilixxu u li jittra?mettu lill-amministrazzjoni fiskali dokumenti ta’ sostenn dwar is-somom iffatturati minn fornituri ta’ servizzi stabbiliti fi Stat Membru ie?or – Assenza ta’ tali obbligu fir-rigward tal-provvista ta’ servizzi purament interna – ?ustifikazzjoni – Effika?ja tal-kontrolli fiskali – Proporzjonalità”

Fil-Kaw?i mag?quda C?52/21 u C?53/21,

li g?andha b?ala su??ett ?ew? talbiet g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-cour d’appel de Liège (il-Qorti tal-Appell ta’ Liège, il-Bel?ju), permezz ta’ de?i?jonijiet tal?4 ta’ Di?embru 2020, li waslu fil-Qorti tal-?ustizzja fit-28 ta’ Jannar 2021 fil-pro?eduri

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

vs

État belge (C?52/21),

u

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

vs

État belge (C?53/21),

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Is-Seba’ Awla),

komposta minn I. Ziemele, Presidenta tas-Sitt Awla, li qieg?da ta?ixxi b?ala Presidenta tas-Seba’ Awla, P. G. Xuereb (Relatur) u A. Kumin, Im?allfin,

Avukat ?enerali: G. Hogan,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?al Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL u Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, minn P. Destrée, avocat,

– g?all-Gvern Bel?jan, minn S. Baeyens u J.-C. Halleux kif ukoll minn C. Pochet, b?ala a?enti,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn W. Roels u V. Uher, b?ala a?enti,

wara li rat id-de?i?joni, me?uda wara li nstema’ l-Avukat ?enerali, li l-kaw?a tinqata’ ming?ajr konklu?jonijiet,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talbiet g?al de?i?joni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-Artikolu 56 TFUE.

2 Dawn it-talbiet tressqu fil-kuntest ta’ ?ew? tilwimiet bejn, l-ewwel, Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (iktar ’il quddiem “Pharmacie populaire”) (Kaw?a C?52/21) u, it-tieni, Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (iktar ’il quddiem “Pharma Santé”) (Kaw?a C?53/21) u l-État belge (l-Istat Bel?jan) rigward kundizzjonijiet li g?alihom huwa su??ett, skont id-dritt fiskali ta’ dan l-Istat Membru, it-tnaqqis, mid-d?ul taxxabbli tal-kumpanniji stabbiliti fil-Bel?ju, tal-ispejje? marbuta max-xiri ta’ servizzi ming?and fornituri stabbiliti fi Stat Membru ie?or.

Id-dritt Bel?jan

3 L-Artikolu 57 tal-code des impôts sur les revenus (il-Kodi?i dwar it-Taxxa fuq id-D?ul) (iktar ’il quddiem i?-“CIR 1992”), fil-ver?joni tieg?u applikabbli g?all-kaw?i prin?ipali, huwa fformulat kif ?ej:

“L-ispejje? li ?ejjin huma kkunsidrati b?ala spejje? professjonali biss jekk ikunu ??ustifikati permezz tal-produzzjoni ta’ ?ertifikati individwali u ta’ dikjarazzjoni sommarja stabbiliti fil-forom u fit-termini stabbiliti mir-Re:

1° kummissjonijiet, senseriji, skontijiet kummer?jali jew ta’ tip ie?or, salarji jew onorarji okka?jonali jew mhux, g?otjiet, kumpensi jew benefi??ji ta’ kull tip li jikkostitwixxu g?all-benefi?jarji d?ul professjonali taxxabbli jew mhux fil-Bel?ju, bl-esklu?joni tar-remunerazzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 30, 3;

[...]”

4 L-Artikolu 219 ta?-CIR 1992, fil-ver?joni tieg?u applikabbli g?all-kaw?i prin?ipali, jipprovdi:

“Kontribuzzjoni separata hija stabbilita min?abba spejje? imsemmija fl-[Artikolu] 57 [...] li ma jkunux i??ustifikati bil-produzzjoni ta’ ?ertifikati individwali u ta’ dikjarazzjoni sommarja [...].

Din il-kontribuzzjoni hija ugwali g?al 100 [%] ta’ dawn l-ispejje? [...], ?lief meta jkun jista’ jintwera li l-benefi?jarju ta’ dawn l-ispejje? [...] huwa persuna ?uridika [...], li g?alihom ir-rata hija stabbilita g?al 50 [%].

[...]

Din il-kontribuzzjoni ma hijiex applikabbli jekk il-kontribwent juri li l-ammont tal-ispejje?, imsemmija fl-Artikolu 57, [...] huwa inklu? f’dikjarazzjoni ppre?entata mill-benefi?jarju konformement mal-Artikolu 305 [ta?-CIR 1992] jew f’dikjarazzjoni analoga ppre?entata barra mill-pajji? mill-benefi?jarju.

Meta l-ammont tal-ispejje? imsemmija fl-Artikolu 57 [...] ma jkunx inklu? f’dikjarazzjoni ppre?entata konformement mal-Artikolu 305 [ta?-CIR 1992] jew f’dikjarazzjoni analoga ppre?entata barra mill-pajji? mill-benefi?jarju, il-kontribuzzjoni separata ma tkunx applikabbli fir-rigward tal-kontribwent

jekk il-benefi?jarju jkun ?ie identifikat b'mod univokali sa mhux iktar tard minn terminu ta' 2 snin u 6 xhur mill-1 ta' Jannar tas-sena fiskali kkon?ernata."

5 Skont prassi msej?a "tolleranza amministrattiva", imsemmija b'mod partikolari fin-Nru 57/62 tal-kummentarju amministrattiv ta?-CIR 1992 u fi?-?irkulari Nru Ci.RH.243/581.810 (Afer Nru 7/2009) tad?19 ta' Frar 2009, il-kontribwenti huma e?entati mir-rekwi?it li jipprodu?u tali ?ertifikati individwali u tali dikjarazzjonijiet sommarji meta ji?u ssodisfatti ?ew? kundizzjonijiet. Minn na?a, matul il-perijodu inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, id-destinatarji tal-pagamenti inkwistjoni g?andhom ikunu persuni su??etti g?al-"loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises" (il-"Li?i tas-17 ta' Lulju 1975 dwar il-Kontabbiltà u l-Kontijiet Annwali tal-Impri?i"), fejn dan ir-riferiment g?andu attwalment jinftiehem, wara t-t?assir ta' din il-li?i fl-2014, b?ala riferiment g?all-obbligi ta' kontabbiltà tal-impri?i previsti fil-Kapitolu 2 tat-Titolu 3 tal-Ktieb III tal-Kodi?i dwar id-Dritt Ekonomiku Bel?jan. Min-na?a l-o?ra, il-pagamenti inkwistjoni g?andhom jing?ataw b?ala korrispettiv g?al tran?azzjonijiet li ma humiex e?enti mill-obbligu ta' fatturazzjoni skont il-le?i?lazzjoni fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT).

Il-kaw?i prin?ipali u d-domanda preliminari

6 Ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, Pharmacie populaire u Pharma Santé, ?ew? kumpanniji stabbiliti fil-Bel?ju, jikkummer?jalizzaw prodotti farma?ewti?i.

7 Dawn i?-?ew? kumpanniji assenjaw kuntrattwalment lil LAD Sàrl, kumpannija stabbilita fil-Lussemburgu, il-missjoni li twettaq rotot ta' trasport ta' prodotti medi?inali.

8 Matul is-snin 2010, 2011 u 2012, LAD iffatturat lil Pharmacie populaire spejje? ta' rotta li jammontaw g?al EUR 20 846.20, g?al EUR 22 788.88 u g?al EUR 16 723.44 rispettivament. L-ispejje? tar-rotta ffatturati minn LAD lil Pharma Santé, matul is-snin 2008, 2009, 2010, 2011 u 2012 rispettivament, kienu jammontaw g?al EUR 32 516.23, g?al EUR 22 653.95, g?al EUR 25 468.33, g?al EUR 27 197.78 u g?al EUR 16 383.40 rispettivament.

9 Dawn il-fatti taw lok g?al pro?eduri kriminali kontra Pharmacie populaire u Pharma Santé, li ?ew illiberati b'sentenzi tat-tribunal correctionnel de Liège (il-Qorti Kriminali ta' Liège, il-Bel?ju) tat?28 ta' Frar 2019. Skont dawn is-sentenzi, li g?andhom l-awtorità ta' *res judicata*, ebda element mill-pro?essi ma stabbilixxa li s-servizzi pprovduti lir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ma kinux jikkorrispondu mar-realtà u li l-prezzijiet indikati minnhom ma kinux jikkorrispondu mal-prezzijiet realment im?allsa. Barra minn hekk, l-ebda element tal-pro?ess ma kien jikkontesta r-realtà tal-e?istenza ta' LAD.

10 Peress li r-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ma stabbilixxewx ?ertifikati individwali u dikjarazzjonijiet sommarji relatati ma' dawn l-ispejje? konformement mal-Artikolu 57 ta?-CIR 1992, l-amministrazzjoni fiskali Bel?jana bag?titilhom avvi?i ta' rettifika, rispettivament fl?20 ta' Awwissu u fl?4 ta' Novembru 2015, fejn informathom bl-intenzjoni tag?ha li tissu??etta s-somom inkwistjoni g?all-kontribuzzjoni separata prevista fl-Artikolu 219 ta?-CIR 1992.

11 Ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali sostnew li huma kienu wettqu l-pagamenti inkwistjoni *in bona fide* b?ala korrispettiv ta' servizzi realment imwettqa u li, sa fejn il-benefi?jarju kien kumpannija Lussemburgi?a su??etta g?al kontabbiltà obbligatorja, ma kienx hemm lok li ji?u stabbiliti ?ertifikati individwali.

12 Permezz ta' de?i?jonijiet indirizzati lir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali, fit?23 ta' Novembru u fil?11 ta' Di?embru 2015 rispettivament, l-amministrazzjoni fiskali Bel?jana ?ammet il-po?izzjoni tag?ha, billi ppre?i?at b'mod partikolari li dawn tal-a??ar ma kinux stabbilixxew li l-pagamenti inkwistjoni kienu inklu?i f'dikjarazzjoni ppre?entata mill-benefi?jarju ta' dawn il-pagamenti

konformement ma-Artikolu 305 ta?-CIR1992 jew f'dikjarazzjoni analoga ppre?entata barra mill-pajji? minn dan il-benefi?jarju. Konsegwentement, is-somom inkwistjoni kienu su??etti g?all-kontribuzzjoni separata prevista fl-Artikolu 219 ta??CIR 1992.

13 Fis?26 ta' Mejju 2016, kull wa?da mir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali ressqet ilment kontra dawn id-de?i?jonijiet. Permezz ta' de?i?jonijiet tas?7 ta' Novembru 2016, dawn l-ilmenti ?ew mi??uda mill-amministrazzjoni fiskali Bel?jana.

14 Permezz ta' rikorsi ppre?entati fis?27 ta' Jannar u fit?30 ta' Jannar 2017 rispettivament, ir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali kkontestaw dawn id-de?i?jonijiet quddiem it-tribunal de première instance de Liège (il-Qorti tal-Ewwel Istanza ta' Liège, il-Bel?ju). Dawn ir-rikorsi ?ew mi??uda b?ala infondati permezz ta' ?ew? sentenzi mog?tija fil?25 ta' Ottubru 2018.

15 Ir-rikorrenti appellaw dawn is-sentenzi quddiem il-qorti tar-rinviju, il-cour d'appel de Liège (il-Qorti tal-Appell ta' Liège, il-Bel?ju).

16 Il-qorti tar-rinviju tosserva li t-tolleranza amministrattiva, imsemmija fil-punt 5 ta' din is-sentenza, ma tapplikax g?all-pagamenti mwettqa b?ala korrispettiv ta' servizzi pprovduti minn kumpanniji b?al LAD li g?andhom is-sede tag?hom fi Stat Membru ie?or u li ma g?andhomx stabbiliment permanenti fil-Bel?ju.

17 Skont il-qorti tar-rinviju, jidher li, permezz tal-Artikolu 219 ta?-CIR 1992 flimkien ma' din it-tolleranza amministrattiva, l-obbligu li ji?u stabbiliti ?ertifikati individwali u dikjarazzjoni sommarja sabiex ti?i evitata l-applikazzjoni tal-kontribuzzjoni separata huwa impost fuq ix-xerrejja ta' servizzi pprovduti minn kumpanniji mhux residenti u jimplika pi? amministrattiv supplimentari min-na?a tag?hom li ma huwiex me?tie? mix-xerrejja tal-istess servizzi pprovduti minn fornitur residenti su??ett g?al-le?i?lazzjoni Bel?jana dwar il-kontabbiltà u l-kontijiet annwali tal-impri?i. Konsegwentement, tali obbligu jista' jirrendi s-servizzi transkonfinali inqas attraenti mis-servizzi pprovduti minn fornituri ta' servizzi residenti u g?alhekk jiddisswadi lix-xerrejja milli jirrikorru g?al fornituri ta' servizzi stabbiliti fi Stati Membri o?ra. Din is-sitwazzjoni tista' g?alhekk ti?i kklassifikata b?ala restrizzjoni g?al-libertà li ji?u pprovduti servizzi, li b?ala prin?ipju hija pprojbita mill-Artikolu 56 TFUE.

18 Il-qorti tar-rinviju tqis li g?alhekk hemm lok li tistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja, sabiex ji?i ddeterminat jekk il-le?i?lazzjoni Bel?jana inkwistjoni tikkostitwixxix restrizzjoni g?al-libertà li ji?u pprovduti servizzi u jekk, jekk ikun il-ka?, tali restrizzjoni tistax tkun i??ustifikata minn ra?uni imperattiva ta' interess ?enerali.

19 F'dawn i?-?irkustanzi, il-cour d'appel de Liège (il-Qorti tal-Appell ta' Liège) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domanda preliminari li ?ejja:

"L-Artikolu 56 [TFUE] g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni, jew prassi nazzjonali, li skontha il-kumpanniji stabbiliti fi Stat Membru wie?ed li jag?mlu u?u minn servizzi ta' kumpanniji stabbiliti fi Stat Membru ie?or huma obbligati, sabiex jevitaw l-istabbiliment ta' kontribuzzjoni g?at-taxxa fuq il-kumpanniji ekwivalenti g?al 100 % jew g?al 50 % tal-ammonti ffatturati minn dawn tal-a??ar, li jistabbilixxu u jittra?mettu lill-awtorità fiskali ir?evuti [?ertifikati] u dikjarazzjonijiet sommarji ta' dawn l-ispejje? filwaqt li, jekk dawn jag?mlu u?u mis-servizzi ta' kumpanniji residenti, dawn ma ji?ux su??etti g?al tali obbligu sabiex jevitaw l-istabbiliment tal-imsemmija kontribuzzjoni?"

Fuq id-domanda preliminari

20 Permezz tad-domanda preliminari tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-

Artikolu 56 TFUE g?andux ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni ta’ Stat Membru li timponi fuq kull kumpannija stabbilita fit-territorju ta’ dan l-ewwel Stat Membru, li tittra?metti lill-amministrazzjoni fiskali dikjarazzjonijiet relatati mal-pagamenti b?ala korrispettiv ta’ servizzi mixtrija ming?and fornituri stabbiliti fi Stat Membru ie?or, li fih dawn tal-a??ar huma su??etti kemm g?al-le?i?lazzjoni fil-qasam tal-kontabbiltà tal-impri?i kif ukoll g?all-obbligu li jin?ar?u fatturi konformement mal-le?i?lazzjoni dwar il-VAT, u dan, ta?t piena ta’ ?ieda tat-taxxa tal-kumpanniji ugwali g?al 50 % jew g?al 100 % tal-valur ta’ dawn is-servizzi, filwaqt li, konformement ma’ prassi amministrattiva, l-imsemmi l-ewwel Stat Membru ma jimponi ebda obbligu ekwivalenti meta dawn is-servizzi huma pprovduti minn fornituri stabbiliti fit-territorju tieg?u.

21 Fl-ewwel lok, peress li l-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tipprevedi kemm obbligu li ti?i pprovduta ?erta informazzjoni lill-awtoritajiet fiskali kif ukoll sanzjoni li tie?u l-forma ta’ taxxa diretta, fil-ka? ta’ nuqqas ta’ osservanza ta’ dan l-obbligu, g?andu ji?i ppre?i?at li, g?alkemm it-tassazzjoni diretta taqa’ ta?t il-kompetenza tal-Istati Membri, dawn tal-a??ar madankollu g?andhom je?er?itawha fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni u, b’mod partikolari, tal-libertajiet fundamentali ggarantiti mit-Trattat FUE (sentenza tal-11 ta’ ?unju 2015, Berlington Hungary *et*, C?98/14, EU:C:2015:386, punt 34 u l-?urisprudenza ??itata).

22 L-ewwel, g?andu jitfakkar li l-Artikolu 56 TFUE jipprekludi l-applikazzjoni ta’ kwalunkwe le?i?lazzjoni nazzjonali li g?andha b?ala effett li tirrendi l-provvista ta’ servizzi bejn l-Istati Membri iktar diffi?li mill-provvista ta’ servizzi purament interna fi Stat Membru. Fil-fatt, l-Artikolu 56 TFUE jirrikjedi t-tne??ija ta’ kull restrizzjoni g?al-libertà li ji?u pprovduti servizzi imposta min?abba li l-fornitur ikun stabbilit fi Stat Membru differenti minn dak li fih ji?i pprovdut is-servizz (sentenza tat-3 ta’ Marzu 2020, Google Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, punt 25 u l-?urisprudenza ??itata).

23 Jikkostitwixxu tali restrizzjonijiet g?al-libertà li ji?u pprovduti servizzi l-mi?uri nazzjonali li jipprojbixxu, ifixklu jew jag?mlu inqas attraenti l-e?er?izzju ta’ din il-libertà. G?all-kuntrarju, ma jaqg?ux ta?t il-projbizzjoni prevista fl-Artikolu 56 TFUE mi?uri li l-uniku effett tag?hom ikun li jo?olqu spejje? addizzjonali g?all-provvista inkwistjoni u li jaffettwaw bl-istess mod il-provvista ta’ servizzi bejn l-Istati Membri u dik interna fi Stat Membru (sentenza tat?3 ta’ Marzu 2020, Google Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, punt 26 u l-?urisprudenza ??itata).

24 Barra minn hekk, skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, l-Artikolu 56 TFUE jag?ti drittijiet mhux biss lill-fornitur ta’ servizzi nnifsu, i?da wkoll lid-destinatarju tal-imsemmija servizzi (sentenza tat?30 ta’ Jannar 2020, Anton van Zantbeek, C?725/18, EU:C:2020:54, punt 24 u l-?urisprudenza ??itata).

25 Fid-dawl ta’ din il-?urisprudenza, g?andu ji?i kkonstatat li le?i?lazzjoni u prassi amministrattiva li timponi obbligu ta’ dikjarazzjoni flimkien ma’ sistema ta’ sanzjoni li tistabbilixxi differenza fit-trattament bejn fornituri ta’ servizzi skont jekk humiex stabbiliti jew le fil-Bel?ju, g?andhom jitqiesu b?ala li jistg?u jirrendu s-servizzi transkonfinali inqas attraenti g?al destinatarji ta’ servizzi stabbiliti fil-Bel?ju mis-servizzi pprovduti minn fornituri stabbiliti fl-imsemmi Stat Membru u jiddisswadu lill-imsemmija destinatarji milli jirrikorru g?and fornituri ta’ servizzi stabbiliti fi Stati Membri o?ra. G?aldaqstant, tali le?i?lazzjoni u tali prassi amministrattiva jistg?u jikkostitwixxu restrizzjoni tal-moviment liberu tas-servizzi, fatt li l-Gvern Bel?jan barra minn hekk irrikonoxxa fl-osservazzjonijiet tieg?u.

26 Din il-konklu?joni ma hijiex ikkontestata mill-argument tal-Gvern Bel?jan li minnu jirri?ulta li, konformement mal-Artikolu 219 ta?-CIR 1992, is-sanzjoni fil-ka? ta’ ksur tal-obbligu ta’ dikjarazzjoni previst fl-Artikolu 57 ta’ dan il-kodi?i ma hijiex applikabbli meta l-pagamenti inkwistjoni jkunu inklu?i f’dikjarazzjoni mag?mula mill-benefi?jarju ta’ dawn il-pagamenti lill-amministrazzjoni fiskali Bel?jana konformement mal-Artikolu 305 tal-imsemmi kodi?i jew f’dikjarazzjoni analoga barra mill-pajji?, jew meta dan il-benefi?jarju jkun ?ie identifikat b’mod univokali mhux iktar tard

minn terminu ta’ sentejn u sitt xhur mill-1 ta’ Jannar tas-sena fiskali kkon?ernata.

27 Fil-fatt, hekk kif jirri?ulta essenzjalment minn dan l-argument, f’dawn il-ka?ijiet, l-obbligu ta’ dikjarazzjoni previst fl-Artikolu 57 ta?-CIR 1992 ji?i sempli?ement issostitwit b’obbligu analogu, li ma jidhirx li jaffettwa b’mod ekwivalenti l-provvista ta’ servizzi purament interna fil-Bel?ju u jista’ wkoll ifixkel jew jag?mel inqas attraenti l-e?er?izzju tal-libertà li ji?u pprovduti servizzi bejn l-Istati Membri.

28 Barra minn hekk, fir-rigward tal-argument tal-Gvern Bel?jan li l-obbligi ta’ dikjarazzjoni previsti mil-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali huma limitati g?all-elementi strettament ne?essarji g?all-identifikazzjoni univokali tal-pagamenti kkon?ernati kif ukoll in-natura tal-pagamenti u tal-ammont tag?hom, u li din l-informazzjoni fil-prin?ipju hija a??essibbli fil-kontijiet ta’ min i?allas ming?ajr ma dan ikun obbligat li jwettaq ri?erki li jistg?u jo?olqu spejje? amministrattivi sostanzjali, mill-?urisprudenza jirri?ulta li anki restrizzjoni ta’ portata dg?ajfa jew ta’ importanza minuri g?al libertà fundamentali hija pprojbita mit-Trattat FUE (sentenza tat?18 ta’ Ottubru 2012, X, C?498/10, EU:C:2012:635, punt 30 u l-?urisprudenza ??itata).

29 It-tieni, g?andu jitfakkar li differenza fit-trattament li tikkostitwixxi restrizzjoni g?al-libertà li ji?u pprovduti servizzi tista’ madankollu ti?i ammessa jekk din tkun i??ustifikata minn ra?unijiet imperattivi ta’ interess ?enerali u sa fejn, f’ka? simili, l-applikazzjoni tag?ha tkun adatta sabiex tiggarantixxi t-twettiq tal-g?an li g?andu jintla?aq u ma te??edix dak li huwa ne?essarju sabiex dan jintla?aq (sentenza tat?3 ta’ Marzu 2020, Google Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, punt 45 u l-?urisprudenza ??itata).

30 Il-qorti tar-rinviju, filwaqt li tistaqsi jekk restrizzjoni eventwali tistax ti?i ??ustifikata minn tali ra?unijiet imperattivi ta’ interess ?enerali, ma pprovdietx pre?i?azzjonijiet f’dan ir-rigward.

31 Fl-osservazzjonijiet tieg?u, il-Gvern Bel?jan sostna li l-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija ??ustifikata mill-?tie?a li ti?i ?gurata l-effika?ja tal-kontrolli fiskali. L-g?an ta’ din il-le?i?lazzjoni huwa li ji?i ?gurat li l-ammonti li x-xerrej ta’ servizzi jnaqqas mid-d?ul taxxabbli tieg?u jikkorrispondu g?ad-d?ul iddikjarat mill-fornitur ta’ dawn is-servizzi. ?ertament, meta dan tal-a??ar huwa su??ett g?al-le?i?lazzjoni tal-kontabbiltà Bel?jana u huwa obbligat jo?ro? fattura, l-obbligu tax-xerrej li jistabbilixxi u jissottometti ?ertifikati individwali u dikjarazzjonijiet sommarji ta’ dawn il-pagamenti b?ala prin?ipju, jissovrapponi mal-obbligi imposti fuq il-fornitur tas-servizzi, peress li d-data tal-listing tal-klijenti ta’ dan tal-a??ar, b?ala prin?ipju, tikkorrispondi ma’ dik li tinsab fid-dokumenti li g?andhom ji?u stabbiliti minn min i?allas. Il-Gvern Bel?jan jesponi li huwa g?al din ir-ra?uni li te?isti, f’tali sitwazzjonijiet, tolleranza amministrattiva.

32 Madankollu, il-Gvern Bel?jan isostni li l-obbligu ta’ dikjarazzjoni impost fuq ix-xerrejja ta’ servizzi jibqa’ g?al kollox utli meta l-fornituri ta’ servizzi, minkejja li huma su??etti g?al-le?i?lazzjoni dwar il-kontabbiltà tal-Istat ta’ stabbiliment tag?hom u huma obbligati jo?or?u fattura, ma humiex stabbiliti fil-Bel?ju. F’ka?ijiet b?al dawn, il-pagamenti mwettqa ma jkunux taxxabbli fil-Bel?ju, skont dispo?izzjonijiet tal-konvenzjonijiet dwar il-?elsien mit-taxxa doppja relatati mal-profitti tal-impri?i. L-amministrazzjoni fiskali Bel?jana “tg?addi l-kompitu” lill-amministrazzjoni fiskali tal-Istat Membru fejn huwa stabbilit il-fornitur ta’ servizzi, li hija l-unika awtorizzata li tikkontrolla jekk dan tal-a??ar kienx iddikjara d-d?ul tieg?u b’mod korrett. Dan huwa skambju ta’ informazzjoni spontanju u awtomatiku li g?alih jipparte?ipaw l-Istati Membri kollha kif ukoll diversi Stati terzi, peress li l-informazzjoni hekk ikkomunikata hija dik li tidher fi?-?ertifikati individwali.

33 Il-Gvern Bel?jan iqis li ?-?ertifikati individwali u d-dikjarazzjonijiet sommarji msemmija fl-Artikolu 57 ta?-CIR 1992 jibqg?u indispensabbli sabiex l-Istat ta’ stabbiliment tal-fornitur ta’ servizzi jkun jista’ jwettaq dan il-kontroll. L-estensjoni tat-tolleranza amministrattiva applikabbli g?all-pagamenti mag?mula minn kumpanniji stabbiliti fil-Bel?ju lil fornituri ta’ servizzi stabbiliti fi Stati

Membri o?ra timplika rinunzja g?al dan l-iskambju ta’ informazzjoni u tikkomprometti s-supervi?joni li dan l-iskambju jirrendi possibbli.

34 F’dan ir-rigward, mill-?urisprudenza jirri?ulta li n-ne?essità li ti?i ?gurata l-effika?ja tal-kontrolli fiskali tista’ tikkostitwixxi ra?uni imperattiva ta’ interess ?enerali li tista’ ti??ustifika restrizzjoni g?al-libertà li ji?u pprovduti servizzi (sentenzi tal?25 ta’ Lulju 2018, TTL, C?553/16, EU:C:2018:604, punt 57, u tat?3 ta’ Marzu 2020, Google Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, punt 47 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

35 Je?tie? ukoll, hekk kif ?ie rrilevat fil-punt 29 ta’ din is-sentenza, li l-mi?uri li jirrestrin?u l-libertà li ji?u pprovduti servizzi jkunu adegwati sabiex jiggarantixxu t-twettiq tal-g?an imfittex minnhom u li ma jmorrux lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex dan l-g?an jintla?aq (sentenza tal?10 ta’ Marzu 2021, An Bord Pleanála, C?739/19, EU:C:2021:185, punt 24).

36 F’dak li jirrigwarda n-natura xierqa ta’ le?i?lazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, g?andu jitfakkar li, bil-g?an li ti?i ?gurata l-effika?ja tal-kontrolli fiskali, liema kontrolli huma inti?i li ji??ieldu kontra l-eva?joni tat-taxxa, Stat Membru huwa awtorizzat li japplika mi?uri li jippermettu l-verifika, b’mod ?ar u pre?i?, tal-ammont tal-ispejje? imnaqqsa f’dan l-Istat b?ala spejje? professjonali (sentenza tal?5 ta’ Lulju 2012, SIAT, C?318/10, EU:C:2012:415, punt 44 u l-?urisprudenza ??itata). Ma hemm l-ebda ra?uni sabiex ji?i de?i? mod ie?or fir-rigward ta’ mi?uri li jippermettu tali verifika minn Stat Membru ie?or.

37 Issa, hekk kif irrileva l-Gvern Bel?jan, essenzjalment, fl-osservazzjonijiet tieg?u, l-obbligu impost fuq il-kumpanniji stabbiliti fil-Bel?ju li jiddikjaraw l-ispejje? marbuta mas-servizzi mixtrija ming?and fornituri stabbiliti fi Stati Membri o?ra jista’ jg?in lill-awtoritajiet fiskali ta’ dawn l-Istati Membri jivverifikaw jekk il-pagamenti b?ala korrispettiv ta’ dawn is-servizzi humiex inklu?i fost id-d?ul taxxabbli tal-benefi?jarji tag?hom.

38 Fil-fatt, it-tra?missjoni mill-amministrazzjoni fiskali Bel?jana tal-informazzjoni li tinsab fi?-?ertifikati individwali msemmija fl-Artikolu 57 ta?-CIR 1992 dwar pagamenti li huma taxxabbli biss fi Stat Membru ie?or, lill-awtoritajiet fiskali ta’ dan l-Istat Membru, tista’ tippermetti lil dawn tal-a??ar li jikkontrollaw id-dikjarazzjoni fiskali tal-fornitur ta’ servizzi kkon?ernat.

39 Fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk le?i?lazzjoni b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq l-g?an li ti?i ?gurata l-effika?ja tal-kontrolli fiskali, g?andu jitfakkar, l-ewwel, li, sabiex jispjega r-ra?uni wara t-tolleranza amministrattiva msemmija fil-punt 5 ta’ din is-sentenza, il-Gvern Bel?jan sostna li, meta l-fornitur ta’ servizzi huwa su??ett g?al-le?i?lazzjoni dwar il-kontabbiltà Bel?jana u huwa obbligat, skont il-le?i?lazzjoni Bel?jana fil-qasam tal-VAT, li jo?ro? fattura, l-obbligu ta’ dikjarazzjoni previst fl-Artikolu 57 ta?-CIR 1992 jissovrapponi sewwa mal-obbligi li dan il-fornitur g?andu skont dawn il-le?i?lazzjonijiet. Hekk kif irrilevat il-Kummissjoni Ewropea fl-osservazzjonijiet tag?ha, it-tolleranza amministrattiva inkwistjoni hija g?alhekk ibba?ata fuq il-premessa li l-fornituri ta’ servizzi su??etti g?al tali obbligi ta’ kontabbiltà u ta’ fatturazzjoni dwar il-VAT, previsti mid-dritt Bel?jan, ma jippre?entawx l-istess grad ta’ riskju ta’ eva?joni tat-taxxa b?all-fornituri li ma humiex su??etti g?all-imsemmija obbligi.

40 F’dan ir-rigward, g?andu ji?i rrilevat li, peress li l-istandards li jirregolaw il-kontabbiltà tal-impri?i u dawk dwar il-VAT ?ew armonizzati fi ?dan l-Unjoni Ewropea, il-fornituri ta’ servizzi stabbiliti fi Stati Membri o?ra huma su??etti g?al obbligi paragunabbli g?al dawk imposti fuq il-fornituri ta’ servizzi stabbiliti fil-Bel?ju. Barra minn hekk, mil-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jirri?ulta li t-tfassil ta?-?ertifikati individwali u tad-dikjarazzjonijiet sommarji ma jistax jitqies b?ala ne?essarju sabiex l-awtoritajiet fiskali Bel?jani jkunu jistg?u jippro?edu g?all-verifika tad-dikjarazzjonijiet tal-fornituri ta’ servizzi stabbiliti fil-Bel?ju, peress li dawn huma e?entati minnhom meta l-kundizzjonijiet g?all-applikazzjoni tat-tolleranza amministrattiva msemmija fil-punt

5 ta’ din is-sentenza huma ssodisfatti. G?aldaqstant, ma jistax ji?i kkunsidrat li l-informazzjoni li tinsab fi?-?ertifikati individwali hija indispensabbli g?all-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri l-o?ra g?all-verifika tad-dikjarazzjonijiet fiskali tal-fornituri ta’ servizzi stabbiliti fit-territorji tag?hom.

41 It-tieni, fir-rigward tal-argument tal-Gvern Bel?jan li l-obbligu ta’ dikjarazzjoni impost fuq il-kumpanniji stabbiliti fil-Bel?ju g?as-servizzi pprovduti minn fornituri ta’ servizzi stabbiliti fi Stati Membri o?ra huwa ne?essarju sabiex ikun hemm skambju ta’ informazzjoni spontanju u awtomatiku li g?alih jipparte?ipaw l-Istati Membri kollha kif ukoll diversi Stati terzi, g?andu ji?i rrilevat li dan il-gvern ma jipprovdi ebda pre?i?azzjoni fir-rigward tal-ba?i legali ta’ tali skambju.

42 ?ertament, kemm id-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE tad-19 ta’ Di?embru 1977 dwar g?ajnuna re?iproka mill-awtoritajiet kompetenti ta’ l-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (?U Edizzjoni Spe?jali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63), kif ukoll id-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE tal?15 ta’ Frar 2011 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni u li t?assar id-direttiva 77/799/KEE (?U 2011, L 64, p. 1, rettifika fil-?U 2020, L 274, p. 58), li, skont l-Artikolu 28 tag?ha, ?assret id-Direttiva 77/799 b’effett mill-1 ta’ Jannar 2013, ipprevedew possibbiltajiet g?all-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri li jitolbu informazzjoni fiskali lill-awtoritajiet fiskali ta’ Stati Membri o?ra u li jiskambjaw tali informazzjoni ma’ dawn l-awtoritajiet. Madankollu, ebda wa?da minn dawn id-direttivi ma tipprevedi obbligu g?all-imsemmija awtoritajiet li jiskambjaw b’mod spontanju u awtomatiku informazzjoni b?al dik imsemmija fil-pro?eduri fil-kaw?a prin?ipali.

43 Barra minn hekk, l-Artikolu 2 tad-Direttiva 77/799, moqri flimkien mal-Artikolu 1 tag?ha, kien jippermetti lill-awtoritajiet fiskali ta’ Stat Membru jitolbu lill-awtoritajiet fiskali ta’ Stat Membru ie?or jikkomunikawlhom l-informazzjoni kollha li tista’ tippermettilhom jistabbilixxu b’mod korrett taxxi fuq id-d?ul, inklu?a t-taxxa fuq il-kumpanniji, f’dak li jirrigwarda ka? spe?ifiku, u kien obbliga lil dawn l-awtoritajiet tal-a??ar li jwettqu, jekk kien hemm lok, ir-ri?erki ne?essarji sabiex jiksbu din l-informazzjoni. Obbligi korrispondenti jinsabu fl-Artikoli 1, 5 u 6 tad-Direttiva 2011/16. Isegwi li, anki fl-assenza ta’ skambju ta’ informazzjoni spontanju u awtomatiku, l-awtoritajiet fiskali tal-Istati Membri huma f’po?izzjoni, fil-kuntest ta’ investigazzjonijiet li jikkon?ernaw kontribwent partikolari, li jiksbu l-informazzjoni kollha li hija ne?essarja g?alihom sabiex ikun jista’ jsir l-istabbiliment korrett tat-taxxi inkwistjoni.

44 It-tielet, fi kwalunkwe ka?, g?andu jitfakkar li l-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija akkumpanjata minn sanzjoni, imsej?a “kontribuzzjoni separata”, li tikkonsisti fi?-?ieda tat-taxxa fuq il-kumpanniji b’ammont ugwali, skont i?-?irkustanzi, g?al 50 % jew g?al 100 % tas-somom iffatturati mill-fornituri ta’ servizzi stabbiliti fi Stati Membri o?ra.

45 Skont il-Gvern Bel?jan, l-g?an ta’ din is-sanzjoni ma huwiex li ji?i ppenalizzat in-nuqqas ta’ twettiq tal-formalitajiet ta’ dikjarazzjoni previsti fl-Artikolu 57 ta?-CIR 1992, i?da li jkun hemm disswa?joni tieg?u billi ji?i nnewtralizzat il-vanta?? fiskali li x-xerrej u l-fornitur tas-servizzi jistg?u jibbenefikaw minnu.

46 Issa, mill-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju u kkonfermata mill-Gvern Bel?jan jirri?ulta li l-imsemmija sanzjoni hija imposta fil-ka?ijiet kollha fejn kumpannija Bel?jana tkun naqset milli twettaq l-obbligu ta’ dikjarazzjoni tag?ha previst mil-le?i?lazzjoni inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ming?ajr ma u?at il-possibbiltajiet, deskritti fil-punt 26 ta’ din is-sentenza, li jippermettu li ti?i evitata din is-sanzjoni. Anki jekk jitqies, hekk kif sostna l-Gvern Bel?jan, li min i?allas huwa e?entat minn dan l-obbligu meta l-ammont tal-pagamenti ma jaqbi?x EUR 125, huwa g?alhekk evidenti li, bla ?sara g?al dan il-livell *de minimis*, l-imsemmija sanzjoni hija dovuta anki meta l-fornitur ikun effettivament iddikjara, fl-Istat Membru fejn huwa stabbilit, id-d?ul minn sorsi Bel?jani b?ala korrispettiv tas-servizzi tieg?u. G?aldaqstant, is-sanzjoni hija imposta anki meta n-nuqqas ta’ twettiq tal-obbligu ta’ dikjarazzjoni ma jkun naqqas ebda d?ul mit-taxxa, kemm jekk mix-xerrej jew mill-fornitur tas-servizzi inkwistjoni.

47 Issa, g?alkemm l-Istati Membri huma liberi li jissanzjonaw in-nuqqas ta’ osservanza tal-obbligi amministrattivi li huma jimponu, bil-kundizzjoni li dawn is-sanzjonijiet ikunu proporzjonati mal-g?an li g?andu jintla?aq, sanzjoni li tikkonsisti f’?ieda tat-taxxa ta’ammont li jista’ jirrappre?enta 50 %, jew sa?ansitra 100 % tal-valur tas-servizzi kkon?ernati, anki fl-assenza ta’ kull tnaqqis mit-taxxa, tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex ti?i ?gurata l-effika?ja tal-kontrolli fiskali. In-natura sproporzjonata ta’ din is-sanzjoni g?aldaqstant tidher iktar evidenti peress li, min?abba t-tolleranza amministrattiva msemmija fil-punt 5 ta’ din is-sentenza, provvista ta’ servizz purament interna fil-Bel?ju, ma tistax tag?ti lok g?al sanzjoni, anki meta l-fornitur ta’ servizzi ma jkunx iddikjara l-pagament ri?evut.

48 Isegwi li r-restrizzjoni msemmija fil-punt 25 ta’ din is-sentenza lanqas ma tista’ tkun i??ustifikata fid-dawl tal-?lieda kontra l-eva?joni tat-taxxa, invokata mir-rikorrenti fil-kaw?a prin?ipali u mill-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet tag?hom. Dan l-g?an jikkostitwixxi ra?uni imperattiva ta’ interess ?enerali li tista’ ti??ustifika restrizzjoni g?all-e?er?izzju tal-libertajiet ta’ moviment iggarantiti mit-Trattat FUE (ara, f’dan is-sens, is-sentenza tal?11 ta’ ?unju 2009, X u Passenheim-van Schoot, C?155/08 u C?157/08, EU:C:2009:368, punt 45 u l-?urisprudenza ??itata). F’dan il-ka?, huwa minnu li l-le?i?lazzjoni inkwistjoni tista’ tikkontribwixxi sabiex tiddisswadi l-eva?joni tat-taxxa, permezz tas-sanzjoni msemmija fil-punt 44 ta’ din is-sentenza. Madankollu, peress li din is-sanzjoni hija applikabbli anki fl-assenza ta’ kwalunkwe eva?joni tat-taxxa, hekk kif ?ie rrilevat fil-punt 46 ta’ din is-sentenza, din tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq dan l-g?an.

49 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, id-domanda mag?mula g?andha ti?i risposta li l-Artikolu 56 TFUE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni ta’ Stat Membru li timponi fuq kull kumpannija stabbilita fit-territorju ta’ dan l-ewwel Stat Membru, li tittra?metti lill-amministrazzjoni fiskali dikjarazzjonijiet dwar il-pagamenti b?ala korrispettiv ta’ servizzi mixtrija ming?and fornituri stabbiliti fi Stat Membru ie?or, li fih dawn tal-a??ar huma su??etti g?al-le?i?lazzjoni fil-qasam tal-kontabbiltà tal-impri?i kif ukoll g?all-obbligu li jo?or?u fatturi konformement mal-le?i?lazzjoni dwar il-VAT u dan, ta?t piena ta’ ?ieda fit-taxxa tal-kumpanniji ugwali g?al 50 % jew g?al 100 % tal-valur ta’ dawn is-servizzi, filwaqt li, konformement ma’ prassi amministrattiva, l-imsemmi l-ewwel Stat Membru ma jimponi ebda obbligu ekwivalenti meta l-imsemmija servizzi huma pprovduti minn fornituri stabbiliti fit-territorju tieg?u.

Fuq l-ispejje?

50 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta’ kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija dik il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (Is-Seba’ Awla) taqta’ u tidde?iedi:

L?Artikolu 56 TFUE g?andu ji?i interpretat fis-sens li jipprekludi le?i?lazzjoni ta’ Stat Membru li timponi fuq kull kumpannija stabbilita fit-territorju ta’ dan l-ewwel Stat Membru, li tittra?metti lill-amministrazzjoni fiskali dikjarazzjonijiet dwar il-pagamenti b?ala korrispettiv ta’ servizzi mixtrija ming?and fornituri stabbiliti fi Stat Membru ie?or, li fih dawn tal-a??ar huma su??etti g?al-le?i?lazzjoni fil-qasam tal-kontabbiltà tal-impri?i kif ukoll g?all-obbligu li jo?or?u fatturi konformement mal-le?i?lazzjoni dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud u dan, ta?t piena ta’ ?ieda fit-taxxa tal-kumpanniji ugwali g?al 50 % jew g?al 100 % tal-valur ta’ dawn is-servizzi, filwaqt li, konformement ma’ prassi amministrattiva, l-imsemmi l-ewwel Stat Membru ma jimponi ebda obbligu ekwivalenti meta l-imsemmija servizzi huma pprovduti minn fornituri stabbiliti fit-territorju tieg?u.

Firem

*   Lingwa tal-kaw?a: il-Fran?i?.