

Edizzjoni Provviżorja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-USTIZZJA (Is-Seba' Awla)

11 ta' April 2024 (*)

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Taxxi fuq id-d'ul mill-bejgħ – Skema speċjali għal impriji żgħir – D'ul mill-bejgħ annwali – Differenza fit-trattament bejn persuni taxxabli – Leżiżżjoni nazzjonali li tissuqta persuna għall-VAT fil-każ ta' preżentata tardiva ta' applikazzjoni għal reżistrazzjoni – Natura punittiva”

Fil-Kawża C-122/23,

li għandha b'ala suqett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Bulgarija), permezz ta' deċiżjoni tal-25 ta' Jannar 2023, li waslet fil-Qorti tal-ustizzja fil-1 ta' Marzu 2023, fil-proċedura

Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite

vs

“Legafact” EOOD,

IL-QORTI TAL-USTIZZJA (Is-Seba' Awla),

komposta minn F. Biltgen, President tal-Awla, J. Passer u M. L. Arastey Sahún (Relatriji),
Imqallfin,

Avukat ġenerali: A. M. Collins,

Reżistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għall-Gvern Bulgaru, minn T. Mitova u R. Stoyanov, b'ala aqenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn D. Drambozova u J. Jokubauskaitė, b'ala aqenti,

wara li rat id-deċiżjoni meħuda, wara li nstema' l-Avukat ġenerali, li taqta' l-kawża mingħajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (l-U 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-l-U 2007, L 335, p. 60) kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill

2009/162/UE tat-22 ta' Di-embri 2009 (EU 2010, L 10, p. 14) (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kaw-ja bejn id-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (id-Direttur tad-Direttorat "Appelli u Prattiki fil-Qasam Fiskali u tas-Sigurtà So-ġjali" ta' Sofia fl-A-enzija Nazzjonali tad-D-ol Pubbliku, il-Bulgarija) (iktar 'il quddiem id-"Direttur") u "Legafact" EOOD dwar avvi-ja ta' a-ustament fiskali li jikkonstata dejn ta' taxxa fuq il-valur mi-ġud (VAT) fil-konfront ta' din l-impri-ja.

Il-kuntest ġuridiku

Id- dritt tal-Unjoni

3 Il-premessa 49 tad-Direttiva dwar il-VAT tistabbilixxi:

"L-Istati Membri g-andhom ikunu jistg-ju jkomplu japplikaw l-iskemi spe-ġjali tag-ħom g-al impri-ji ġ-ġar, skond disposizzjonijiet komuni, u bil-g-an li jkun hemm armonizzazzjoni aktar stretta".

4 L-Artikolu 2 ta' din id-direttiva jelenka t-tran-azzjonijiet li huma su-ġetti g-all-VAT.

5 It-Titolu XI tal-imsemmija direttiva, intitolat "Obbligi ta' persuni taxxabli u ta' ġerti persuni mhux taxxabli" jinkludi l-Kapitolu 2, intitolat "Identifikazzjoni", li fih jinsabu l-Artikoli 213 u 214 tal-istess direttiva. Il-Kapitolu 7 ta' dan it-titolu, intitolat "Disposizzjonijiet varji", jinkludi l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT.

6 Skont l-Artikolu 213 ta' din id-direttiva:

"1. Kull persuna taxxabli g-andha tiddikjara meta tibda, tbiddel jew twaqqaf l-attività tag-ħa b-ala persuna taxxabli.

L-Istati Membri g-andhom jippermettu, u jistg-ju je-ġtie-ju, li d-dikjarazzjoni ssir b'mezzi elettronici, skond kondizzjonijiet li jistabbilixxu.

2. Ming-ajr pre-udizzju g-all-ewwel subparagrafu tal-paragrafu 1, kull persuna taxxabli jew persuna legali li mhix taxxabli li tag-ħmel akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija li mhijiex so-ġetta g-all-VAT skond l-Artikolu 3(1), trid tiddikjara li tkun qed tag-ħmel tali akkwisti jekk il-kondizzjonijiet, stabbiliti f'dik id-disposizzjoni, biex tali transazzjonijiet ma jkunux so-ġetti g-all-VAT, ma jibqg-ux ikunu sodisfatti".

7 L-Artikolu 214 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

"1. L-Istati Membri g-andhom jje-ġdu l-mi-uri me-ġtie-ja biex ji-ġguraw li l-persuni li ġejjin huma identifikati permezz ta' numru individwali:

(a) kull persuna taxxabli, bl-e-ġzzjoni ta' dawk imsemmija fl-Artikolu 10(2), li fit-territorju tag-ħom twettaq fornimenti ta' merkanzija jew servizzi li fir-rigward tag-ħom tista' titnaqqas il-VAT, minbarra l-fornimenti ta' merkanzija jew servizzi li g-alihom il-VAT g-andha tit-allas biss mill-konsumatur jew mill-persuna li g-aliha hija intenzjonata l-merkanzija jew is-servizzi, skond l-Artikoli 194 sa 197 u l-Artikolu 199;

(b) kull persuna taxxabli, jew persuna legali li mhix taxxabli, li tag-ħmel akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija so-ġetta g-all-VAT skond l-Artikolu 2(1)(b) u kull persuna taxxabli jew persuna legali li mhix taxxabli li te-er-ita l-g-ala skond l-Artikolu 3(3) li jag-ħmlu l-akkwisti intra-

Komunitarji tagħhom soqfetti għall-VAT;

(?) kull persuna taxxabli li, fit-territorju rispettiv tagħhom, tagħmel akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija għall-iskopijiet ta' transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' l-attivitajiet imsemmija fit-tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1) u li huma mwettqa barra minn dak it-territorju.

(d) kull persuna taxxabli li fit-territorju rispettiv tagħha tirzievi servizzi li għalihom għandha tallas il-VAT skond l-Artikolu 196;

(e) kull persuna taxxabli, stabbilita fit-territorju rispettiv tagħha, twettaq forniment ta' servizzi fit-territorju ta' Stat Membru ieor li għalihom għandha titallas il-VAT unikament mir-rievitur skond l-Artikolu 196.

2. L-Istati Membri m'għandhomx għalfejn jidentifikaw qerti persuni taxxabli li jwettqu transazzjonijiet fuq baqi okkazzjonali, kif imsemmi fl-Artikolu 13".

8 L-Artikolu 273 tal-istess direttiva jipprevedi:

"L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oqrajn li jidhrulhom meqtieqa biex jioguraw il-qbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soqfett għall-qtieqa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiqi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta'fruntieri.

L-għajla skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintuqa biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3".

9 It-Titolu XII tad-Direttiva dwar il-VAT, intitolat "[S]kema speqjali", jinkludi l-Kapitolu 1, intitolat "Skema speqjali għall-impriqi qgar", li fih jinsabu l-Artikoli 281 sa 292 ta' din id-direttiva.

10 L-Artikolu 287 tal-imsemmija direttiva jstipula:

"L-Istati Membri li aderew wara lq1 ta' Jannar 1978 jistgħu jeentaw lill-persuni taxxabli li l-fatturat annwali tagħhom ma jkunx oqgħajla mill-ekwivalenti f'munita nazzjonali ta' l-ammonti li qejjin bir-rata tal-kambju fil-qurnata ta' adeqjoni tagħhom:

[...]

17) il-Bulgarija: EUR 25 600;

[...]".

Idq dritt Bulgaru

11 Skont l-Artikolu 96(1) ta'z-akon za danak varhu dobavenata stoynost (il-Liqi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miqjud, DV Nru 63 talq4 ta' Awwissu 2006), fil-verqjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawqa prinqipali (iktar 'il quddiem iq-"ZDDS"):

“Kull persuna taxxabli stabbilita fit-territorju Bulgaru li tkun wettqet d?ul mill-bejg? taxxabli ta’ 50 000 jew iktar [lev Bulgaru (BGN)] fuq perijodu li ma jaqbi?x it-tnax-il xahar konsekuttivi qabel ix-xahar kurrenti g?andha tippre?enta applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni skont din il-li?i f’terminu ta’ sebat ijiem mill-iskadenza tal-perijodu fiskali li matulu hija tkun la?qet dan id-d?ul mill-bejg?. Meta d-d?ul mill-bejg? jintla?aq g?al perijodu ta’ mhux aktar minn xahrejn konsekuttivi, inklu? ix-xahar kurrenti, il-persuna g?andha tippre?enta l-applikazzjoni f’terminu ta’ sebat ijiem mid-data li fiha jkun intla?aq l-ammont tad-d?ul mill-bejg?”.

12 L-Artikolu 102 ta?-ZDDS jipprovdi:

“1. Meta l-korp responsabbli g?ad-d?ul jikkonstata li persuna ma ssodisfatx, fit-terminu preskritt l-obbligu tag?ha li tippre?enta applikazzjoni g?al re?istrazzjoni, huwa g?andu jirre?istraha billi jo?ro? avvi? ta’ re?istrazzjoni jekk il-kundizzjonijiet ta’ re?istrazzjoni jkunu ssodisfatti.

2. L-avvi? imsemmi fil-paragrafu 1 g?andu jindika l-ba?i u d-data li fiha tnissel l-obbligu ta’ re?istrazzjoni.

3. [...] G?all-finijiet tad-determinazzjoni tad-debiti fiskali tal-persuna li ma ppre?entatx l-applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni fit-terminu previst, minkejja li kienet obbligata tag?mel dan, din titqies li hija responsabbli g?all-?las tat-taxxa fuq il-kunsinni taxxabli u l-akkwisti intra-Komunitarji li hija wettqet, kif ukoll fuq il-provvisti ta’ servizzi taxxabli li hija bbenefikat minnhom, li g?alihom hija dovuta t-taxxa mid-destinatarju:

1) [...] g?all-perijodu li jibda jiddekorri mill-iskadenza tat-terminu li fih l-avvi? ta’ re?istrazzjoni kellu ji?i adottat, li kieku l-persuna kienet ippre?entat applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni fit-terminu previst sad-data li fiha hija ?iet irre?istrata mill-korp responsabbli g?ad-d?ul;

2) [...] g?all-perijodu li jibda jiddekorri mill-iskadenza tat-terminu li fih l-avvi? ta’ re?istrazzjoni kellu ji?i adottat, li kieku l-persuna kienet ippre?entat l-applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni fit-terminu previst sad-data li fiha ma kienx g?ad hemm ra?unijiet g?al re?istrazzjoni.

4. [...] Fil-ka?ijiet imsemmija fit-tieni sentenza tal-Artikolu 96(1), g?all-finijiet tad-determinazzjoni tad-djun fiskali tal-persuna li ma ppre?entatx applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni fit-terminu previst, filwaqt li hija kienet obbligata tag?mel dan, din g?andha titqies b?ala responsabbli g?all-?las ta’ taxxa fuq il-kunsinni taxxabli li twassal g?al qbi? tad-d?ul mill-bejg? taxxabli ta’ BGN 50 000 mid-data li fiha jkun inqabe? id-d?ul mill-bejg? sad-data li fiha hija tkun ?iet irre?istrata mill-korp responsabbli g?ad-d?ul jew sad-data li fiha ma jkunx g?ad hemm ra?unijiet ta’ re?istrazzjoni. Taxxa hija dovuta g?all-kunsinna taxxabli li tirri?ulta fi qbi? tad-d?ul mill-bejg?. Il-persuna hija wkoll responsabbli g?all-?las ta’ taxxa fuq il-provvista ta’ servizzi taxxabli li hija bbenefikat minnha li fir-rigward tag?hom it-taxxa hija dovuta mid-destinatarju u fuq l-akkwisti intra-Komunitarji taxxabli mwettqa matul dan il-perijodu.

[...]

13 L-Artikolu 178 ta?-ZDDS jipprevedi:

“Il-persuna taxxabli fis-sens ta’ din il-li?i li, filwaqt li kienet obbligata tag?mel dan, ma ppre?entatx applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni jew dikjarazzjoni ta’ waqfien ta’ re?istrazzjoni fit-termini stabbiliti minn din il-li?i hija su??etta g?al multa, g?all-persuni fi?i?i mhux kummer?jali, jew g?al sanzjoni pekunjarja, g?all-persuni ?uridi?i u g?an-negozjanti li joperaw b?ala individwi, li tammonta g?al BGN 500 sa BGN 5 000”.

14 L-Artikolu 180 ta'-ZDDS huwa fformulat kif hej:

“1. [...] Il-persuna rrestrata li, filwaqt li kienet obligata tagħmel dan, ma imputatx taxxa fit-termini previsti minn din il-liġi, hija suqta għal multa, għall-persuni fiżiċi mhux kummerċjali, jew għal sanzjoni pekunjarja, għall-persuni ġuridici u għan-negozjanti li joperaw b'ala individwi, ta' ammont li jammonta għat-taxxa mhux imputata, mingħajr madankollu ma tista' tkun inqas minn BGN 500. Fil-każ ta' repetizzjoni tal-ksur, l-ammont tal-multa jew tas-sanzjoni pekunjarja jammonta għad-doppju tat-taxxa mhux imputata, mingħajr madankollu ma jista' jkun inqas minn BGN 1 000.

2. Il-paragrafu 1 huwa applikabbli wkoll meta l-persuna ma imputatx taxxa, għaliex hija ma kinitx ippreżentat applikazzjoni għar-restrazzjoni u ma kinitx jiet irrestrata fis-sens ta' din il-liġi fit-terminu previst.

3. [...] Fil-każ ta' ksur imsemmi fil-paragrafu 1, meta l-persuna rrestrata tkun imputat it-taxxa fis-sitt xhur wara t-tmiem tax-xahar li matulu kellha tiżi imputata t-taxxa, il-multa jew, skont il-każ, is-sanzjoni pekunjarja, tammonta għal qamsa fil-mija tat-taxxa mingħajr ma tkun inqas minn BGN 200 u minn BGN 400 fil-każ ta' repetizzjoni tal-ksur.

4. [...] Fil-każ ta' ksur imsemmi fil-paragrafu 1, meta l-persuna rrestrata tkun imputat it-taxxa wara l-iskadenza tat-terminu msemmi fil-paragrafu 3, iġda mhux iktar tard minn tmintax-il xahar wara t-tmiem tax-xahar li matulu kellha tiżi imputata t-taxxa, il-multa jew, skont il-każ, is-sanzjoni pekunjarja tammonta għal għaxar fil-mija tat-taxxa mingħajr ma tista' tkun inqas minn BGN 400 u minn BGN 800 fil-każ ta' repetizzjoni tal-ksur”.

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

15 Legafact teferita attività ta' konsulenza ta' estjoni. Din il-kumpannija ma kinitx inizjalment irrestrata għall-VAT.

16 Fil-21 ta' Awwissu 2018, hija qaret erba' fatturi li kellhom b'ala suqett ir-“remunerazzjoni skont il-kuntratt tat-30 ta' Novembru 2012” ta' valur totali ta' BGN 114 708 (madwar EUR 58 600), irrestrati b'ala “d'ul mill-bejgħ ta' servizzi”.

17 Fit-23 u fl-24 ta' Awwissu 2018, Legafact qaret qeww fatturi oħra li kellhom l-istess għan, għal valur totali ta' BGN 57 004 (madwar EUR 29 100), li qeww irrestrati bl-istess mod.

18 Fit-3 ta' Settembru 2018, din il-kumpannija ppreżentat applikazzjoni għar-restrazzjoni obligatorja għall-VAT. Il-korp responsabbli għad-d'ul qariha, fl-14 ta' Settembru 2018, avvi ta' restrazzjoni obligatorja, li permezz tiegħu hija jiet irrestrata għall-VAT mid-19 ta' Settembru 2018.

19 Il-korp responsabbli għad-d'ul ikkunsidra li l-ru ta' waqda mill-fatturi tal-21 ta' Awwissu 2018 li tirrigwarda ammont ta' BGN 34 202 (madwar EUR 17 500) kien wassal sabiex jinqabe l-limitu tad-d'ul mill-bejgħ taxxabli ta' BGN 50 000 (madwar EUR 25 600) li minnu r-restrazzjoni għall-VAT hija obligatorja u li l-kunsinna li tikkorrispondi għal din il-fattura kienet taxxabli skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 102(4) ta'-ZDDS.

20 Dan il-korp qies li, skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 96(1) ta'-ZDDS, Legafact kellha tippreżenta applikazzjoni għar-restrazzjoni tal-VAT f'terminu ta' sebat ijiem mid-data li fiha d-d'ul mill-bejgħ taxxabli tagħha kien laq dan il-limitu, jiġifieri mhux iktar tard mit-28 ta' Awwissu 2018, qaq li hija ma kinitx għamlet. Abba i tal-Artikolu 102(4) ta'-ZDDS, l-imsemmi korp qies li din l-imprija kienet responsabbli għall-qlas tal-VAT fuq il-kunsinni taxxabli li kienu wasslu sabiex

jinqabe? id-d?ul mill-bejg? taxxabli ta' BGN 50 000 (madwar EUR 25 600) mid-data ta' dan il-qbi? u sad-data li fiha hija kienet ?iet irre?istrata g?all-finijiet tal-VAT.

21 Konsegwentement, il-korp responsabbli g?ad-d?ul ?are?, fis?27 ta' Di?embru 2019, avvi? ta' a??ustament fiskali li permezz tieg?u huwa kkonstata dejn ta' Legafact b?ala VAT fl-ammont ta' BGN 24 701.66 (madwar EUR 12 600) f'dazji u ta' BGN 3 218.33 (madwar EUR 1 650) f'interessi, g?all-perijodu fiskali tax-xahar ta' Awwissu 2018, min?abba l-kunsinni taxxabli mwettqa minn din il-kumpannija mill?21 ta' Awwissu 2018 sad-data tar-re?istrazzjoni tag?ha g?all-VAT (iktar 'il quddiem l-“avvi? ta' a??ustament inkwistjoni”).

22 Peress li l-avvi? ta' a??ustament inkwistjoni ?ie kkonfermat permezz ta' de?i?joni tad-Direttur tad?19 ta' Marzu 2020, Legafact ippre?entat rikors kontra dan l-avvi? ta' a??ustament quddiem l-Administrativen sad – Sofia grad (il-Qorti Amministrattiva ta' Sofia, il-Bulgarija).

23 Fit?30 ta' ?unju 2020, fil-kuntest ta' kaw?a o?ra, il-Konstitutsjonen sad (il-Qorti Kostituzzjonali, il-Bulgarija), adita b'talba tal-Visshia advokatski savet (il-Kunsill Superjuri tal-Kamra tal-Avukati, il-Bulgarija), idde?idiet li l-Artikolu 102(4) ta?-ZDDS kien konformi mal-Kostituzzjoni Bulgara. Dik il-qorti kkunsidrat li din id-dispo?izzjoni, sa fejn tipprevedi li l-VAT hija dovuta minn persuni li ma humiex irre?istrati g?al din it-taxxa g?al ra?uni li huma responsabbli g?aliha, tippermetti li ji?i ggarantit il-?bir, favur it-Te?or, ta' taxxa li, b'mod illegali, la ?iet imputata u lanqas mi?bura. L-obbligu li tit?allas il-VAT f'tali ka? ma jikkostitwixxix sanzjoni jew piena, i?da kumpens g?ad-danni kkaw?ati lit-Te?or mill-a?ir illegali ta' persuna taxxabli.

24 Permezz ta' sentenza tat?23 ta' Settembru 2021, l-Administrativen sad – Sofia grad (il-Qorti Amministrattiva ta' Sofia) annullat l-avvi? ta' a??ustament inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, billi qieset li dan kien in?are? bi ksur tad-dritt sostantiv applikabbli u, b'mod iktar spe?ifiku, tad-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-VAT, kif interpretat mill-Qorti tal-?ustizzja fis-sentenza tad?9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454).

25 Minkejja s-sentenza tat?30 ta' ?unju 2020 tal-Konstitutsjonen sad (il-Qorti Kostituzzjonali), l-Administrativen sad – Sofia grad (il-Qorti Amministrattiva ta' Sofia) qieset li l-Artikolu 102(4) ta?-ZDDS kien ta' natura punittiva fil-ka?ijiet ta' pre?entazzjoni tardiva ta' applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni obligatorja g?all-VAT u li s-sanzjoni li tirri?ulta mill-applikazzjoni ta' din id-dispo?izzjoni setg?et, konformement mas-sentenza tad?9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), ti?i imposta biss bil-kundizzjoni li ji?i osservat il-prin?ipju ta' proporzjonalità. Din l-a??ar qorti kkunsidrat li, fid-dawl tal-fatt li, f'dan il-ka?, id-dewmien min-na?a ta' Legafact fil-pre?entata tal-applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT kien ta' tlett ijiem biss u li l-pro?ess tal-kaw?a prin?ipali ma kienx jinkludi elementi li juru n-natura frawdolenti tal-a?ir ta' din il-kumpannija, is-sanzjoni li kienet ?iet imposta fuqha kienet sproporzjonata.

26 Id-Direttur ippre?enta appell ta' kassazzjoni kontra s-sentenza tal-Administrativen sad – Sofia grad (il-Qorti Amministrattiva ta' Sofia) quddiem il-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Bulgarija), li hija l-qorti tar-rinviju.

27 Din tal-a??ar tippre?i?a li l-Artikolu 102 ta?-ZDDS ?ie adottat mil-le?i?latur Bulgaru sabiex jittrasponi l-Artikoli 213 u 214 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jobbligaw lill-Istati Membri jie?du l-mi?uri ne?essarji sabiex, b?ala prin?ipju, kull persuna taxxabli li twettaq fit-territorju rispettiv tag?hom kunsinni ta' o??etti jew provvisti ta' servizzi li jag?tuha dritt g?al tnaqqis ti?i identifikata permezz ta' numru individwali.

28 Il-qorti tar-rinviju tqis li l-Artikolu 102(4) ta?-ZDDS, li jissu??etta g?all-VAT kunsinna b?ala prin?ipju e?entata meta l-fornitur ikun kiser l-obbligu tieg?u ta' re?istrazzjoni g?al din it-taxxa fit-termini me?tie?a, ma g?andux natura punittiva i?da g?andu jitqies li huwa regola ta' dritt

sostantiva li tipprevedi, f'dan il-ka?, l-assenza ta' applikazzjoni tal-e?enzjoni g?all-impri?i ?g?ar prevista mid-dispo?izzjonijiet tal-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-Direttiva dwar il-VAT u t-tnissil ta' dejn tal-VAT.

29 F'dawn i?-?irkustanzi, il-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema) idde?idiet li tissospendi l-pro?edura quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1. Dispo?izzjoni legali nazzjonali li, fil-ka? ta' e?enzjoni ta?t il-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-[Direttiva dwar il-VAT], tittratta b'mod differenti lill-persuni taxxabli skont il-?effa li biha jil?qu l-livell ta' d?ul mill-bejg? me?tie? g?ar-re?istrazzjoni obligatorja g?all-finijiet tal-VAT, tmur kontra l-prin?ipji tas-sistema komuni tal-VAT tal-Unjoni Ewropea?

2) Id-[Direttiva dwar il-VAT] tippermetti dispo?izzjoni legali nazzjonali li tipprovdi li n-natura e?entata ta' provvista ta?t il-Kapitolu I tat-Titolu XII ta[din id-direttiva] tiddependi mit-twettiq fit-terminu previst tal-obbligu tal-fornitur li jippre?enta applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni obligatorja g?all-finijiet tal-VAT?

3) Abba?i ta' liema kriterji, li jirri?ultaw mill-interpretazzjoni tad-[Direttiva dwar il-VAT], g?andu ji?i evalwat jekk id-dispo?izzjoni legali nazzjonali msemmija, li tipprevedi t-tnissil ta' obbligu fiskali fil-ka? li l-applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni obligatorja g?all-finijiet tal-VAT ti?i ppre?entata tard, g?andhiex in-natura ta' sanzjoni?”

Fuq id?domandi preliminari

Fuq l?ewwel u t?ieni domandi

30 Permezz tal-ewwel u tat-tieni domanda tag?ha, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva dwar il-VAT g?andhiex ti?i interpretata fis-sens li tipprekludi dispo?izzjoni legali nazzjonali, adottata minn Stat Membru skont l-Artikolu 287 ta' din id-direttiva, li tissu??etta l-benefi??ju tal-e?enzjoni mill-VAT prevista mill-imsemmija direttiva g?all-impri?i ?g?ar g?all-kundizzjoni li l-persuna taxxabli, li d-d?ul mill-bejg? annwali tag?ha jew imkejjel matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi jaqbe? l-ammont indikat g?al dan l-Istat Membru f'din id-dispo?izzjoni, tissottometti f'terminu previst applikazzjoni g?al re?istrazzjoni g?all-VAT.

31 F'dan ir-rigward, g?andu jifakkur li d-Direttiva dwar il-VAT tippermetti lill-Istati Membri japplikaw l-iskemi spe?jali tag?hom fir-rigward tal-impri?i ?g?ar, kif tiddikjara l-premessa 49 ta' din id-direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas?17 ta' Mejju 2018, Vamos (C?566/16, EU:C:2018:321, punt 30).

32 F'dan il-ka?, kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju, id-dispo?izzjoni legali nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ?iet adottata skont il-punt 17 tal-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT, li tawtorizza lir-Repubblika tal-Bulgarija te?enta mit-taxxa lill-persuni taxxabli li d-d?ul mill-bejg? annwali tag?hom ma jkunx og?la mill-ekwivalenti f'leva Bulgari tal-ammont ta' EUR 25 600.

33 Konformement ma' din id-dispo?izzjoni legali, il-persuni taxxabli g?andhom l-obbligu li jippre?entaw applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT f'terminu ta' sebat ijiem li jibda jiddekorri, g?all-grupp tal-persuni taxxabli li jil?qu l-limitu ta' BGN 50 000 ta' d?ul mill-bejg? taxxabli fuq perijodu ta' tnax-il xahar, mit-tmiem tal-perijodu taxxabli li matulu dan id-d?ul mill-bejg? intla?aq u, g?all-grupp tal-persuni taxxabli li jil?qu dan il-limitu matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi, mid-data li fiha jintla?aq l-imsemmi d?ul mill-bejg?.

34 L-iskema spe?jali g?all-impri?i ?g?ar, fis-sens tad-Direttiva dwar il-VAT, tipprevedi

simplifikazzjonijiet amministrattivi li huma inti?i li jsa??u l-?olqien, l-attività u l-kompetittività ta' dawn l-impri?i kif ukoll li j?ommu relazzjoni ra?onevoli bejn il-pi?ijiet amministrattivi marbuta mal-kontroll fiskali u d-d?ul fiskali baxx li g?andu ji?i mistenni (sentenza tad?9 ta' Lulju 2020, AJPF Cara?-Severin u DGRFP Timi?oara, C?716/18, EU:C:2020:540, punt 40 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

35 F'dan ir-rigward, g?andu ji?i kkonstatat li d-Direttiva dwar il-VAT tag?ti lill-Istati Membri mar?ni ta' diskrezzjoni fir-rigward tal-mod kif g?andha ti?i applikata din l-iskema spe?jali.

36 Issa, obbligu, b?al dak previst mid-dispo?izzjoni legali nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li jipprovdi li l-persuni taxxabli g?andhom jippre?entaw applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT, meta d-d?ul mill-bejg? annwali tag?hom jaqbe? il-limitu previst fl-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT g?all-Istat Membru kkon?ernat, jaqa', b?ala prin?ipju, f'dan il-mar?ni ta' diskrezzjoni u jippermetti li tin?amm relazzjoni ra?onevoli bejn il-pi?ijiet amministrattivi marbuta mal-kontroll fiskali u d-d?ul fiskali baxx li g?andu ji?i mistenni.

37 Fir-rigward tal-mument li fih jin?oloq l-obbligu li ti?i ppre?entata applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT, id-dispo?izzjoni legali nazzjonali msemmija fil-punt 33 ta' din is-sentenza tistabbilixxi differenza fit-trattament bejn ?ew? gruppi ta' persuni taxxabli, ji?ifieri, minn na?a, dawk li jil?qu l-limitu inkwistjoni matul perijodu ta' tnax-il xahar u, min-na?a l-o?ra, dawk li jil?quh matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi. F'dan il-ka?, huwa pa?ifiku li din id-differenza fit-trattament tie?u inkunsiderazzjoni, b'mod partikolari, il-karatteristi?i tal-attivitajiet sta?jonali, li fil-kuntest tag?hom id-d?ul mill-bejg? li jikkostitwixxi l-limitu li jiskatta l-obbligu ta' re?istrazzjoni jintla?aq iktar malajr matul perijodu qasir ta' ?mien.

38 G?aldaqstant, l-imsemmija differenza fit-trattament, stabbilita mid-dispo?izzjoni legali nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, bejn dawn i?-?ew? gruppi ta' persuni taxxabli taqa', hija wkoll, b?ala prin?ipju, fil-mar?ni ta' diskrezzjoni li d-Direttiva dwar il-VAT tag?ti lill-Istati Membri.

39 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta g?all-ewwel u g?at-tieni domanda g?andha tkun li d-Direttiva dwar il-VAT g?andha ti?i interpretata fis-sens li ma tipprekludix dispo?izzjoni legali nazzjonali, adottata minn Stat Membru skont l-Artikolu 287 ta' din id-direttiva, li tissu??etta l-benefi??ju tal-e?enzjoni mill-VAT, prevista mill-imsemmija direttiva g?all-impri?i ?g?ar g?all-kundizzjoni li l-persuna taxxabli, li d-d?ul mill-bejg? annwali tag?ha jew imkejjel matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi jaqbe? l-ammont indikat g?al dan l-Istat Membru f'din id-dispo?izzjoni, tissottometti f'terminu previst applikazzjoni g?al re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT.

Fuq it? tielet domanda

40 Permezz tat-tielet domanda tag?ha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva dwar il-VAT g?andhiex ti?i interpretata fis-sens li tipprekludi dispo?izzjoni legali nazzjonali li tipprevedi li ksur, minn persuna taxxabli, tal-obbligu li tissottometti fit-termini, fil-ka?ijiet imsemmija fil-punt 39 ta' din is-sentenza, applikazzjoni g?al re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT g?andux b?ala konsegwenza t-tnissil ta' dejn fiskali.

41 F'dan ir-rigward, g?andu jittfakkar li, skont ?urisprudenza stabbilita, jekk, sabiex ji?guraw il-?bir korrett tat-taxxa u sabiex jevitaw il-frodi, l-Istati Membri jistg?u, b'mod partikolari, le?ittimament jipprovdu, fil-le?i?lazzjonijiet nazzjonali rispettivi tag?hom, sanzjonijiet xierqa inti?i li jissanzjonaw in-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu ta' re?istrazzjoni fir-re?istru tal-persuni su??etti g?all-VAT, tali sanzjonijiet, madankollu, ma g?andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?qu dawn l-g?anijiet. F'dan ir-rigward, huma l-qrati nazzjonali li g?andhom jivverifikaw jekk l-ammont tas-sanzjoni jmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jinkisbu l-g?anijiet, li huma dawk li ji?i ?gurat il-?bir e?att tat-taxxa u li ti?i evitata l-frodi fi?-?irkustanzi tal-ka?, u b'mod

partikolari s-somma spe?ifikament imposta u l-e?istenza possibbli ta' frodi jew ta' eva?joni tal-le?i?lazzjoni applikabbli imputabbli lill-persuna taxxabli li n-nuqqas ta' re?istrazzjoni tag?ha jkun qed ji?i ssanzjonat. L-istess prin?ipji japplikaw g?all-interessi moratorji li, jekk ikollhom in-natura ta' sanzjonijiet fiskali, ma g?andhomx ikunu e??essivi meta mqabbla mal-gravità tan-nuqqas tal-persuna taxxabli milli twettaq l-obbligi tag?ha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad?9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, punti 51 u 52 kif ukoll il-?urisprudenza ??itata).

42 Sabiex ji?i evalwat jekk sanzjoni hijiex konformi mal-prin?ipju ta' proporzjonalità, g?andha tittie?ed inkunsiderazzjoni, b'mod partikolari, in-natura u l-gravità tal-ksur li din is-sanzjoni hija inti?a li tippenalizza, kif ukoll il-metodi ta' determinazzjoni tal-ammont tal-istess multa (sentenza tat?8 ta' Mejju 2019, EN.SA, C?712/17, EU:C:2019:374, punt 40 u l-?urisprudenza ??itata).

43 G?andu jittfakkar ukoll li, fl-g?a?la tas-sanzjonijiet, l-Istati Membri huma obbligati josservaw il-prin?ipju ta' effettività li je?i?i l-istabiliment ta' sanzjonijiet effettivi u disswa?ivi g?all-?lieda kontra l-ksur tar-regoli armonizzati fil-qasam tal-VAT u g?all-protezzjoni tal-interessi finanzjarji tal-Unjoni (sentenza tas?17 ta' Mejju 2023, Cezam, C?418/22, EU:C:2023:418, punt 28 u l-?urisprudenza ??itata).

44 F'dan il-ka?, minn na?a, kif jirri?ulta mid-de?i?joni tar-rinviju u mill-pro?ess g?ad-dispo?izzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja, fil-ka? ta' pre?entata tardiva ta' applikazzjoni g?al re?istrazzjoni, il-persuni taxxabli li d-d?ul mill-bejg? annwali tag?hom jaqbe? il-limitu li minnu t-tressiq ta' din it-talba huwa obligatorju huma responsabbli, konformement mad-dispo?izzjoni legali nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, g?all-?las tal-VAT fuq il-kunsinni taxxabli mwettqa mill-iskadenza tat-terminu ta' sebat ijiem li fih l-avvi? ta' re?istrazzjoni kellu jin?are? sad-data tar-re?istrazzjoni tag?hom mill-korp responsabbli g?ad-d?ul.

45 Dan it-terminu jibda jiddekorri mit-tmiem tal-perijodu taxxabli li matulu dan id-d?ul mill-bejg? ikun intla?a.

46 F'dan ir-rigward, kif irrilevat ?ustament il-Kummissjoni Ewropea, id-dispo?izzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ma tistax titqies li tikkostitwixxi sanzjoni, fis-sens tal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja msemmija fil-punti 41 sa 43 ta' din is-sentenza, sa fejn din g?andha biss l-g?an li tirkupra l-VAT fuq it-tran?azzjonijiet imwettqa matul il-perijodu li matulu din it-taxxa kienet ti?i ffatturata li kieku l-persuna taxxabli kienet issodisfat, fit-terminu previst, l-obbligu tag?ha ta' re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT.

47 Min-na?a l-o?ra, mid-de?i?joni tar-rinviju u mill-pro?ess g?ad-dispo?izzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta wkoll li, fir-rigward tal-persuni taxxabli li d-d?ul mill-bejg? tag?hom imkejje? matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi jaqbe? il-limitu inkwistjoni, il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tipprevedi li, fil-ka? ta' nuqqas ta' osservanza tal-obbligu ta' pre?entazzjoni, f'terminu ta' sebat ijiem, ta' applikazzjoni g?al re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT, dawn il-persuni taxxabli jitqiesu li huma responsabbli g?all-?las tal-VAT fuq il-kunsinni taxxabli mwettqa mid-data tal-qbi? tad-d?ul mill-bejg? sad-data li fiha dawn ikunu ?ew irre?istrati mill-korp responsabbli g?ad-d?ul jew sad-data li fiha ma jkunux g?adhom je?istu ra?unijiet g?ar-re?istrazzjoni.

48 G?al dawn il-persuni taxxabli, dan it-terminu jibda jiddekorri mid-data li fiha jintla?a dan id-d?ul mill-bejg?.

49 F'dan ir-rigward, hija l-qorti tar-rinviju, li hija l-unika li għandha l-urisidizzjoni sabiex tinterpreta u tapplika d-dritt nazzjonali, li għandha tivverifika jekk, fir-rigward tal-persuni taxxabbli msemmija fil-punt 47 ta' din is-sentenza, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tippredix sanzjoni, fis-sens tal-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

50 Għal dan l-għan, il-qorti tar-rinviju għandha tivverifika jekk din il-leġiżlazzjoni, minn naħa, tosservax il-prinċipju ta' effettività tal-ġlieda kontra l-ksur tar-regoli armonizzati fil-qasam tal-VAT u, min-naħa l-oħra, tissodisfax ir-rekwiżiti ta' proporzjonalità, konformement mal-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja msemmija fil-punti 41 sa 43 ta' din is-sentenza.

51 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li d-Direttiva dwar il-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li ma tippredix leġiżlazzjoni nazzjonali li tippredix li ksur, minn persuna taxxabbli, tal-obbligu li tissottometti fit-termini previsti, fil-kazijiet imsemmija fil-punt 39 ta' din is-sentenza, applikazzjoni għal reżistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT għandu b'ala konsegwenza t-tniess ta' dejn fiskali, bil-kundizzjoni li din il-leġiżlazzjoni, jekk u sa fejn hija ma tillimitax ruħha li tirkupra l-VAT fuq it-tranżazzjonijiet imwettqa matul il-perijodu li matulu din it-taxxa kienet tiġi ffatturata li kieku l-persuna taxxabbli kienet issodisfat fil-ġenru l-obbligu tagħha ta' reżistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT, minn naħa, tosserva l-prinċipju ta' effettività tal-ġlieda kontra l-ksur tar-regoli armonizzati fil-qasam tal-VAT u, min-naħa l-oħra, tissodisfa r-rekwiżiti ta' proporzjonalità, konformement mal-urisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

Fuq l-ispejje

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

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

1) **Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE ta' 28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/UE tat-22 ta' Diċembru 2009,**

għandha tiġi interpretata fis-sens li:

ma tippredix dispożizzjoni legali nazzjonali, adottata minn Stat Membru skont l-Artikolu 287 ta' din id-direttiva, kif emendata, li tissubordina l-benefiċċju tal-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), prevista mill-imsemmija direttiva, kif emendata, għall-impriżi għar, għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli, li d-d'ul mill-bejgħ annwali tagħha jew imkejjel matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi jaqbe' l-ammont indikat għal dan l-Istat Membru f'din id-dispożizzjoni, tissottometti f'terminu previst applikazzjoni għal reżistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT.

2) **Id-Direttiva 2006/112, kif emendata mid-Direttiva 2009/162,**

għandha tiġi interpretata fis-sens li:

ma tippredix leġiżlazzjoni nazzjonali li tippredix li ksur, minn persuna taxxabbli, tal-obbligu li tissottometti fit-termini previsti, fil-kazijiet imsemmija fil-punt 1 ta' dan id-dispożittiv, applikazzjoni għal reżistrazzjoni għall-finijiet tal-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) għandu b'ala konsegwenza t-tniess ta' dejn fiskali, bil-kundizzjoni li din il-leġiżlazzjoni, jekk u sa fejn hija ma tillimitax ruħha li tirkupra l-VAT fuq it-tranżazzjonijiet imwettqa matul il-perijodu li matulu din it-taxxa kienet tiġi ffatturata li kieku l-persuna taxxabbli kienet issodisfat fil-ġenru l-obbligu tagħha ta' reżistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT, minn naħa,

tosserva l-prin?ipju ta' effettività tal-?lieda kontra l-ksur tar-regoli armonizzati fil-qasam tal-VAT u, min-na?a l-o?ra, tissodisfa r-rekwi?iti ta' proporzjonalità, konformement mal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: il-Bulgaru.