

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

5 ta' Ottubru 2016 (*)

“Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Tassazzjoni – Taxxa fuq il-valur mi?jud – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 2(1)(a) – Artikolu 9(1) – Artikolu 14(1) – Artikoli 73, 80 u 273 – Prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità – Frodi fiskali – Irregolaritajiet fil-kontabbiltà – ?abi ta' kunsinni u ta' fatturat – Determinazzjoni tal-valur taxxabbli”

Fil-Kaw?a C?576/15,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Administrativen sad Veliko Tarnovo (qorti amministrattiva ta' Veliko Tarnovo, il-Bulgarija), permezz ta' de?i?joni tat-28 ta' Ottubru 2015, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fid-9 ta' Novembru 2015, fil-pro?edura

??ya ??rinova ET

vs

Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

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

komposta minn C. Toader, President tal-Awla, A. Rosas u E. Jaraši?nas (Relatur), Im?allfin,

Avukat ?enerali: N. Wahl,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

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

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

- g?ad-Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, minn A. Manov, b?ala a?ent,
- g?all-Gvern Bulgaru, minn D. Drambozova u E. Petranova, b?ala a?enti,
- g?all-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u S. Petrova, 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 konkluzjonijiet,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 2(1)(a), tal-Artikolu 9(1), tal-Artikolu 14(1) kif ukoll tal-Artikoli 73, 80 u 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1, iktar 'il

quddiem id-“Direttiva tal-VAT”).

2 Din it-talba għet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn Maya Marinova ET (iktar 'il quddiem “MM”) u d-Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (Direttur tad-Direttorat “Appelli u għestjoni fl-oqsma tat-tassazzjoni u tas-sigurtà soġjali” għall-belt ta' Veliko Tarnovo, fi dān l-awtorità għentrali tal-Agħenzija nazzjonali tad-dgħul pubbliku, Bulgarija, iktar 'il quddiem id-“Direttur”) dwar avviż ta' taxxa rettifikattiv li jikkonferma arretrati ta' taxxa fuq il-valur miġjud (VAT) u l-interessi moratorji.

Il-kuntest għuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Il-premessa 59 tad-Direttiva tal-VAT hija fformulata kif għej:

“Stati Membri għandhom ikunu jistgħu, f'għerti limiti u soġġetti għal għerti kondizzjonijiet, jintroduġu, jew ikomplu japplikaw, miġuri speġjali b'deroga għal din id-Direttiva biex il-għbir tat-taxxa jiġfief jew b'għala prevenzjoni kontra għerti forom ta' evaġjoni jew ta' evitar tat-taxxa.”

4 L-Artikolu 2(1) ta' din id-direttiva jipprovdi:

“It-transazzjonijiet li għejjin għandhom ikunu soġġetti għall-VAT:

a) il-provvista ta' merkanzija magħmula bi għlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li ta'ixxi b'għala tali;

[...]

5 Skont l-Artikolu 9(1) tal-imsemmija direttiva:

“Persuna taxxabbli” għandha tfigħer kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riġultati ta' dik l-attività.

Kwalunkwe attività ta' produttori, kummerġjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inkluġi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu b'għala “attività ekonomika”. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dgħul minnha fuq ba'għi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies b'għala attività ekonomika.”

6 L-Artikolu 14(1) tal-istess direttiva jipprevedi:

“Provvista ta' merkanzija” għandha tfigħer it-trasferiment tad-dritt ta' sid li jiddisponi minn proprjetà tanġibbli.”

7 L-Artikolu 73 tad-Direttiva tal-VAT huwa fformulat kif għej:

“Fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, minbarra kif imsemmi fl-Artikoli 74 sa 77, l-ammont taxxabbli għandu jinkludi dak kollu li jikkostitwixxi għlas miksub jew li għandu jinkiseb mill-fornitur, għall-provvista, mill-konsumatur jew parti terza, inkluġi s-sussidji marbuta direttament mal-prezz tal-provvista.”

8 Skont l-Artikolu 80(1) ta' din id-direttiva:

“Sabiex jimpedixxu l-evaġjoni jew l-evitar tat-taxxa, l-Istati Membri jistgħu fil-kaġijiet li għejjin jieġdu miġuri sabiex, fir-rigward tal-forniment ta' merkanzija jew servizzi li jinvolvu rabtiet ta' familja jew

rabtiet o?ra personali qrib, rabtiet ta' ?estjoni, appartenenza, s?ubija, finanzjarji jew legali kif definit mill-Istat Membru, l-ammont taxxabbli g?andu jkun il-valur tas-suq miftu? [enumerati f'din id-dispo?izzjoni].”

9 L-Artikolu 242 tal-imsemmija direttiva jipprevedi li “[k]ull persuna taxxabbli trid i?ommi kontijiet dettaljati bi?ejjed biex il-VAT tkun tista' tkun applikata u biex l-applikazzjoni tag?ha tkun ivverifikata mill-awtoritajiet tat-taxxa”.

10 Skont l-Artikolu 244 tal-istess direttiva, “[k]ull persuna taxxabbli g?andha ti?gura li kopji tal-fatturi ma?ru?a minnha, jew mill-konsumatur tag?ha jew, f'isimha u g?an-nom tag?ha, minn parti terza, u l-fatturi kollha li hija r?eviet, ikunu ma??una.”

11 L-Artikolu 250(1) tad-Direttiva tal-VAT jipprevedi:

“Kull persuna taxxabbli g?andha tippre?enta denunzja tal-VAT li tistipula l-informazzjoni kollha me?tie?a biex tin?adem it-taxxa li ?iet imposta u t-tnaqqis li jrid isir inklu?, sa fejn hu me?tie? biex tkun stabbilita l-ba?i tal-valutazzjoni, il-valur totali tat-transazzjonijiet li g?andhom x'jaqsmu ma' dawn it-taxxi u tnaqqis u l-valur ta' kwalunkwe transazzjonijiet e?enti.”

12 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 ta' din id-direttiva jipprovdi li:

“L-Istati Membri jistg?u jimponu obbligi o?rajn li jidhrulhom me?tie?a biex ji?guraw il-?bir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, so??ett g?all-?tie?a ta' trattament indaq bejn transazzjonijiet domesti?i u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jag?tux lok g?al formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.”

Id-dritt Bulgaru

13 Fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-fatti fil-kaw?a prin?ipali, i?-Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (li?i dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud, DV Nru 63, tal-4 ta' Awwissu 2006, iktar 'il quddiem i?-"ZDDS") tipprevedi, fl-Artikolu 3(1) tag?ha, li jikkostitwixxi persuna taxxabbli kull min je?er?ita, b'mod indipendenti, attivit? ekonomika, irrispettivament mill-g?anijiet jew mir-ri?ultati ta' din l-attivit?.

14 Skont l-Artikolu 6(1) ta?-ZDDS, jikkostitwixxi “kunsinna ta' o??etti” skont din il-li?i, it-trasferiment tad-dritt ta' proprjet? jew ta' dritt ie?or *in rem* fuq il-proprjet?.

15 Skont l-Artikolu 25(1) ta?-ZDDS, il-“fatt taxxabbli” fis-sens ta' din il-li?i jikkorrispondi mal-kunsinna ta' o??etti jew mat-twettiq ta' provvista ta' servizzi minn persuna taxxabbli skont l-imsemmija li?i, mal-akkwist intra-Komunitarju, kif ukoll mal-importazzjoni ta' merkanzija skont l-Artikolu 16 ta?-ZDDS.

16 Skont l-Artikolu 26(1) ta?-ZDDS, il-valur taxxabbli skont din il-li?i huwa l-ammont li fuq l-VAT hija imposta jew le, skont jekk il-kunsinna hijiex taxxabbli jew e?enti. L-Artikolu 26(2) jipprovdi li l-valur taxxabbli huwa ddeterminat fuq il-ba?i ta' kwalunkwe korrispettiv stabbilit f'levi Bulgari (BGN) jew f'?ente?mi, bi tnaqqis tat-taxxa dovuta skont i?-ZDDS, li t?allset jew li g?adha dovuta lill-fornitur mix-xerrej jew minn terz g?as-saldu tal-kunsinna. Ma jikkostitwixxux korrispettiv tal-kunsinna l-interessi jew il-penali li g?andhom natura kumpensatorja.

17 Konformement mal-Artikolu 96(1) ta'-ZDDS, kull persuna taxxabli li tkun g'amlet d'ul mill-bejg? taxxabli ta' iktar minn jew ekwivalenti g'al BGN 50 000 (madwar Euro 25 000) matul perijodu li ma je??edix tnax-il xahar konsekuttivi qabel ix-xahar kurrenti g?andha tippre?enta applikazzjoni g'al re?istrazzjoni g'all-finijiet ta' din il-li?i fi ?mien erbatax-il jum wara t-tmiem tas-sena fiskali li matulha nkiseb dan id-d?ul mill-bejg?.

18 Il-punt 1 tal-Artikolu 102(3) jipprovdi, fil-ver?joni tieg?u fis-se?? fl-1 ta' Jannar 2012, li, sabiex ji?u ddeterminati d-djun fiskali ta' persuna li kellha tippre?enta applikazzjoni g'al re?istrazzjoni i?da naqset milli tag?mel dan fiz-?mien stabbilit, g?andu jitqies li din hija responsabbli g'all-?las tat-taxxa fuq il-kunsinni taxxabli u l-akkwisti intra-Komunitarji li hija wettqet, matul il-perijodu bejn l-iskadenza tat-terminu li fih l-applikazzjoni g'al re?istrazzjoni kellha ti?i ppre?entata u d-data tar-re?istrazzjoni effettiva mid-dipartiment tat-taxxa.

19 Skont l-Artikolu 122(1) tad-Danachno-osiguriteten protsesualen kodeks (kodi?i ta' pro?edura fiskali u ta' assigurazzjoni so?jali) tal-1 ta' Jannar 2006 (DV Nru 105, tad-29 ta' Di?embru 2005, iktar 'il quddiem id-"DOPK"), id-dipartiment tat-taxxa jista' japplika r-rata tat-taxxa prevista mil-li?i rilevanti g'all-valur taxxabli li huwa jistabbilixxi konformement mal-paragrafu 2 ta' dan l-artikolu, b'mod partikolari meta l-provi juru l-e?istenza ta' prodotti jew d?ul mo?bija, fl-assenza ta' kontabbiltà konformi ma?-zakon za schetovodstvo (li?i dwar il-kontabbiltà), meta l-kontabbiltà ma tkunx ippre?entata jew meta l-kontabbiltà ppre?entata ma tippermettix li ji?i ddeterminat il-valur taxxabli, kif ukoll meta d-dokumenti ne?essarji sabiex ji?i ddeterminat il-valur taxxabli jew il-kalkolu tal-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà so?jali dovuti jkunu nqerdu b'mod illegali.

20 Il-punti 1, 4, 6, 8 u 16 tal-Artikolu 122(2) tad-DOPK jipprevedu li, sabiex ji?i ddeterminat il-valur taxxabli, id-dipartiment tat-taxxi g?andu jie?u inkunsiderazzjoni ?-?irkustanzi individwali kollha li ?ejjin: it-tip u n-natura tal-attività effettivament e?er?itata, id-dokumenti uffijali u d-dokumenti li fihom data kredibbli, l-importanza kummer?jali tal-post fejn hija e?er?itata l-attività, il-prodotti/d?ul gross (d?ul mill-bejg?), u provi o?ra li jistg?u jservu sabiex ji?i ddeterminat il-valur taxxabli.

21 Skont l-Artikolu 124(2) tad-DOPK, fil-kuntest ta' pro?edura ta' appell kontra avvi? rettifikattiv ma?ru? wara li tkun saret investigazzjoni konformement mal-Artikolu 122 tad-DOPK, il-konstatazzjonijiet fattwali fl-avvi? huma meqjusa korretti sakemm ti?i prodotta prova kuntrarja, ladarba ji?i stabbilit li l-kundizzjonijiet imsemmija fl-Artikolu 122(1) tad-DOPK huma ssodisfatti.

Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

22 MM hija impri?a individwali proprjetà ta' Maya Vasileva Marinova, ?ittadina Bulgara rre?istrata b?ala imprenditri?i individwali skont id-dritt Bulgaru. Din l-impri?a te?er?ita attività ta' bejg? bl-imnut ta' prodotti tal-ikel u ta' prodotti mhux tal-ikel lil konsumaturi finali f'?anut li jinsab fit-territorju tal-muni?ipalità ta' Troyan (il-Bulgarija).

23 MM kienet is-su??ett ta' investigazzjoni fiskali li l-e?itu tag?ha kien li, fil-5 ta' ?unju 2014, id-Direttorat Re?jonali tan-Natasionalna agentsia po prihodite (A?enzija nazzjonali tad-d?ul pubbliku, iktar 'il quddiem l-"amministrazzjoni fiskali Bulgara") ?are? avvi? ta' a??ustament tal-VAT ta' ammont ta' BGN 30 545.73 (madwar EUR 15 618) flimkien ma' BGN 16 442.85 (madwar EUR 8 407) b?ala interessi.

24 Matul din l-investigazzjoni, billi wettqet verifiki mal-imsie?ba kummer?jali ta' MM, li kienu rre?istrati g'all-VAT, l-amministrazzjoni fiskali Bulgara kkonstatat li ?afna minnhom kienu indirizzaw fatturi lil din tal-a??ar rigward prodotti tat-tabakk u prodotti tal-ikel li kienu kkunsinnawliha. Dawn il-fatturi kienu rre?istrati fil-kontabbiltà tal-emittenti tag?hom, i?da mhux f'dik

ta' MM, li ma naqsitx il-VAT imsemmi fl-imsemmija fatturi.

25 L-amministrazzjoni fiskali Bulgara qieset li MM kienet effettivament ir?eviet din il-merkanzija u assumiet, fl-assenza ta' dawn tal-a??ar fil-ma??en ta' din l-impri?a u b'kunsiderazzjoni g?an-natura ta' dawn tal-a??ar, li MM kienet big?ithom bl-imnut lil terzi mhux mag?rufa matul is-snin fiskali li matulhom ?ew stabbiliti l-imsemmija fatturi. Filwaqt li kkonstatat li MM la kienet ikkontabbilizzat il-kunsinni ta' merkanzija mill-fornituri u lanqas il-bejg? sussegwenti tag?hom, l-amministrazzjoni fiskali Bulgara kkonkludiet li din l-impri?a kienet ?biet dawn il-kunsinni kif ukoll id-d?ul relatat mal-bejg? mill-?did tal-imsemmija merkanzija.

26 Barra minn hekk, l-amministrazzjoni fiskali Bulgara kkonstatat li, matul il-perijodu bejn l-1 ta' Mejju 2008 u s-26 ta' April 2010, MM ma kinitx inklu?a fir-re?istru tal-persuni su??etti g?all-VAT peress li d-d?ul mill-bejg? tag?ha ddikjarat ma kienx jil?aq il-livell ta' BGN 50 000 (madwar EUR 25 000) previst mil-le?i?lazzjoni nazzjonali, livell minn meta tali re?istrazzjoni ssir obbligatorja. Madankollu, din l-amministrazzjoni qieset, billi bba?at ru?ha wkoll fuq il-fatturi ma?ru?a mill-fornituri ta' din l-impri?a li, matul il-perijodu bejn l-1 ta' Mejju 2007 u t-30 ta' April 2008, id-d?ul mill-bejg? reali ta' MM kien iktar mill-imsemmi livell u li, konsegwentement, din tal-a??ar kellha titlob li ti?i inklu?a fir-re?istru tal-persuni su??etti g?all-VAT b'effett mill-1 ta' Mejju 2008, minkejja li g?amlet dan biss fis-26 ta' April 2010.

27 Konsegwentement, l-amministrazzjoni fiskali Bulgara kkalkolat l-istima rrettifikata tal-VAT u ?ar?et l-avvi? ta' a??ustament inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali. Hija ddeterminat il-valur taxxabbli tal-allegat bejg? bl-imnut tal-prodotti indikati fil-fatturi stabbiliti mill-imsie?ba kummer?jali ta' MM, kif ukoll il-valur taxxabbli tal-bejg? imwettaq minn din tal-a??ar matul il-perijodu bejn l-1 ta' Mejju 2008 u s-26 ta' April 2010. Sabiex tiddetermina dan il-valur taxxabbli, hija, skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali, ?iedet mar?ni mal-prezzijiet tal-kunsinni indikati fuq l-imsemmija fatturi, iddeterminat skont il-prezzijiet applikati abitwalment minn MM fuq prodotti korrispondenti.

28 MM ippre?entat rikors amministrattiv kontra dan l-avvi? quddiem id-Direttur. Peress li dan ir-rikors ?ie mi??ud b'de?i?joni tal-15 ta' Awwissu 2014, hija ppre?entat rikors kontenzju? kontra l-imsemmi avvi? quddiem l-Administrativen sad Veliko Tarnovo (qorti amministrattiva ta' Veliko Tarnovo, il-Bulgarija).

29 MM issostni li d-determinazzjoni "b'analo?ija" tal-valur taxxabbli skont il-pro?edura prevista fid-dritt nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija infondata. F'dan ir-rigward, hija ssostni li l-fatt li l-fatturi tal-bejg? tal-merkanzija huma kkontabbilizzati mill-fornituri ma jfissirx li l-prodotti msemmija f'dawn il-fatturi kienu effettivament kkunsinnati lilha u li hija ?biet dawn il-kunsinni. Fil-fatt, la hemm provi tal-kunsinna tal-imsemmija merkanzija lil MM u lanqas tal-bejg? mill-?did tag?hom minn din tal-a??ar.

30 Fil-fehma tad-Direttur, skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali, l-assenza ta' kontabbiltà regolari tal-persuna taxxabbli tippermetti li ti?i pre?unta l-e?istenza ta' kunsinna sussegwenti lil terzi ta' merkanzija mhux ikkontabbilizzata u n-natura ta' skop ta' lukru ta' din il-kunsinna kif ukoll li ti?i ddeterminata d-data tal-fatt taxxabbli u l-valur taxxabbli.

31 Il-qorti tar-rinviju tqis b?ala stabbilit il-fatt li MM, billi ta?ixxi b?ala persuna taxxabbli skont id-Direttiva tal-VAT u te?er?ita attività ekonomika indipendenti, effettivament ir?eviet il-merkanzija indikata fil-fatturi ma?ru?a mill-fornituri matul is-snin fiskali li matulhom dawn il-fatturi kienu ma?ru?a u li hija kellha g?ad-dispo?izzjoni tag?ha dawn il-fatturi, i?da la rre?istrathom u lanqas ippre?entathom lill-amministrazzjoni fiskali Bulgara matul l-investigazzjoni fiskali.

32 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tqis li l-kunsinna ta' din il-merkanzija u l-irregolarità tal-kontabbiltà ta' MM ma jimplikawx ne?essarjament, fl-assenza ta' provi o??ettivi o?ra, li din il-

merkanzija kienet sussegwentement mibjug? a mill-?did minn din tal-a??ar. Filwaqt li tinnota li d-dispo?izzjonijiet tad-DOPK ma je?ti?ux li ti?i stabbilita l-e?istenza ta' fatturat mo?bi dwar kull wie?ed mill-allegat bejg? sussegwenti u li l-valur taxxabbli kkalkolat skont din il-le?i?lazzjoni ma jirriflettix ne?essarjament il-korrispettiv effettivament ir?evut mill-persuna taxxabbli, hija tikkonstata li l-Artikolu 122(2) tad-DOPK jipprovdri regoli g?ad-determinazzjoni tal-valur taxxabbli ta' kunsinni differenti minn dawk previsti fl-Artikoli 73 sa 80 tal-imsemmija direttiva.

33 G?aldaqstant, il-qorti tar-rinviju tistaqsi jekk il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hijiex, fil-kuntest tal-awtonomija pro?edurali tal-Istati Membri, kompatibbli mal-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità kif ukoll mal-Artikolu 9(1), mal-Artikolu 14(1) u mal-Artikoli 73, 80 u 273 tal-istess direttiva.

34 F'dawn i?-?irkustanzi, l-Administrativen sad Veliko Tarnovo (qorti amministrattiva ta' Veliko Tarnovo) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari segwenti:

“1) L-interpretazzjoni ikkunsidrati flimkien tal-Artikolu 273, tal-Artikolu 2(1)(a), tal-Artikolu 9(1) u tal-Artikolu 14(1) tad-Direttiva tal-VAT, konformement mal-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità, twassal g?all-konklu?joni li l-Istat Membru kkon?ernat g?andu l-possibbiltà li jittratta l-assenza fil-fatt ta' merkanzija pprovduta lil persuna taxxabbli fil-kuntest ta' kunsinni taxxabbli b?ala kunsinni ulterjuri, bi ?las u taxxabbli ta' din l-istess merkanzija mwettqa minn din l-istess persuna ming?a?r ma jkun ddeterminat id-destinatarju tag?ha, f'sitwazzjoni fejn dan it-trattament g?andu fil-mira tieg?u l-frodi fir-rigward tal-?las tal-VAT?

2) L-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet indikati fil-punt pre?edenti, fid-dawl tal-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità, twassal g?all-konklu?joni li l-Istat Membru kkon?ernat g?andu l-possibbiltà li jittratta l-assenza ta' re?istrazzjoni fil-kontabbiltà tad-dokumenti fiskali li jikkorrispondu g?al kunsinni taxxabbli r?evuti minn persuna taxxabbli bil-mod indikat iktar 'il fuq sabiex isegwi tali g?an?

3) L-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet ikkunsidrati flimkien tal-Artikolu 273, tal-Artikolu 73 u tal-Artikolu 80 tad-Direttiva tal-VAT, fid-dawl tal-prin?ipji ta' ugwaljanza fit-trattament u ta' proporzjonalità, twassal g?all-konklu?joni li l-Istati Membri g?andhom il-possibbiltà li jiddeterminaw, skont id-dispo?izzjonijiet tad-dritt nazzjonali tag?hom li ma jittrasponux id-dritt tal-Unjoni, il-ba?i ta' tassazzjoni tal-kunsinni ta' merkanzija mwettqa minn persuna taxxabbli, f'kuntest li jmur lil hinn mir-regola ?enerali prevista fl-Artikolu 73 u mir-regoli derogatorji previsti espli?itament fl-Artikolu 80, f'sitwazzjoni fejn, b'dan il-mod, dak li jkun fil-mira huwa, minn na?a, il-frodi fir-rigward tal-?las tal-VAT u, min-na?a l-o?ra, id-determinazzjoni ta' ba?i ta' tassazzjoni approssimattiva affidabbli g?at-tran?azzjonijiet ikkon?ernati?”

Fuq id-domandi preliminari

35 Preliminarjament, g?andu ji?i rrilevat li l-Artikolu 80 tad-Direttiva tal-VAT, li tirreferi g?alih il-qorti tar-rinviju f'wa?da mid-domandi mag?mula, ma huwiex rilevanti f'dan il-ka?, peress li dan l-artikolu jikkon?erna d-determinazzjoni tal-valur taxxabbli ta' tran?azzjonijiet bejn partijiet relatati, li huma differenti mit-tran?azzjonijiet fil-kaw?a prin?ipali.

36 Konsegwentement, hemm lok li jinftiehem li permezz tad-domandi tag?ha, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 2(1)(a), l-Artikolu 9(1), l-Artikolu 14(1), u l-Artikoli 73 u 273 tad-Direttiva tal-VAT, kif ukoll il-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, li permezz tag?ha, fl-assenza, fil-ma??en ta' persuna taxxabbli, ta' merkanzija li ?iet ikkunsinnata lilha, u fl-assenza ta' re?istrazzjoni, fil-kontabbiltà ta' din il-persuna

taxxabbli, ta' dokumenti fiskali li jikkonfermaw din il-merkanzija, l-amministrazzjoni fiskali tista' tippreżumi li l-imsemmija persuna taxxabbli sussegwentement bieget mill-qedid din il-merkanzija lil terzi u tista' tiddetermina l-valur taxxabbli tal-bejg tal-imsemmija merkanzija abbażi tal-punti ta' fatt li għandha għad-dispożizzjoni tagħha, skont regoli li ma humiex previsti f'din id-direttiva.

37 Mit-talba għal deċiżjoni preliminari jirriżulta li l-qorti tar-rinviju tqis b'ala stabbilit il-fatt li MM effettivament irreviet il-merkanzija indikata fil-fatturi ma'ruga mill-fornituri, li hija kellha għad-dispożizzjoni tagħha dawn il-fatturi, iċċa la reżistrazzjoni u lanqas ippreżentathom lill-amministrazzjoni fiskali Bulgara, li din il-merkanzija ma kinitx għadha fil-maqam ta' din l-impreża meta saret l-investigazzjoni fiskali u li din tal-ażżar lanqas ma reżistrazzjoni it-tranżazzjonijiet sussegwenti rigward din il-merkanzija.

38 Fid-dawl ta' dawn iż-żirkustanzi, għandu jittfakkar li l-Artikolu 242 tad-Direttiva tal-VAT jimponi fuq il-persuni sużżetti għal din it-taxxa l-obbligu li tinżamm kontabbiltà adatta, li l-Artikolu 244 tad-Direttiva jimponi fuq dawn tal-ażżar l-obbligu li jażżnu l-fatturi kollha u li l-Artikolu 250(1) tad-Direttiva jimponi fuq il-persuni taxxabbli l-preżentata ta' dikjarazzjoni bl-informazzjoni kollha neżessarja sabiex jiżi kkonstatat l-ammont ta' VAT dovut.

39 L-assenza ta' kontabbiltà, li tippermetti l-applikazzjoni tal-VAT u l-kontroll tagħha mill-amministrazzjoni fiskali, u l-assenza ta' reżistrazzjoni tal-fatturi ma'ruga u m'allsa, jistgħu jipprekludu l-żbir korrett ta' din it-taxxa u, konsegwentement, jikkompromettu l-funzjonament tajjeb tas-sistema komuni tal-VAT. Għaldaqstant, id-dritt tal-Unjoni ma jipprekludix lill-Istati Membri milli jqisu dawn in-nuqqasijiet b'ala frodi fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-7 ta' Diċembru 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punti 48 u 49, kif ukoll tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 56).

40 Sabiex jiżi għurati l-żbir korrett tal-VAT u sabiex tiżi evitata l-frodi, l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jippermetti lill-Istati Membri jipprevedu obbligi oħra minbarra dawk previsti minn din id-direttiva, li jqisu li huma neżsarji għal dawn il-għanijiet, bla għasara għall-osservanza tal-ugwaljanza fit-trattament ta' tranżazzjonijiet nazzjonali u tranżazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli, sakemm dawn l-obbligi ma jkunux jagħtu lok għal formalitajiet marbuta mat-tranżitu ta' fruntiera, fil-kummerċ bejn Stati Membri.

41 Il-Qorti tal-Ġustizzja kkjarifikat li minn din id-dispożizzjoni, kif ukoll mill-Artikolu 2 u l-Artikolu 250(1) tal-imsemmija direttiva u mill-Artikolu 4(3) TUE jirriżulta li kull Stat Membru għandu l-obbligu li jieħu l-miżuri kollha leżiżlattivi u amministrattivi neżsarji sabiex jiżgura l-żbir tal-VAT kollha dovuta fit-territorju tiegħu u li jiżi ieled kontra l-frodi (sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 25 u l-urisprudenza għitata).

42 F'dan ir-rigward, għandu jiżi enfasizzat li l-ażir frawdolenti tal-persuna taxxabbli, b'għall-żabi ta' provvisti u ta' fatturat ma għandux jostakola l-żbir tal-VAT. Fil-fatt, fid-dawl tal-Artikolu 273 tal-istess direttiva, kif ukoll tal-urisprudenza għitata fil-punt preżedenti ta' din is-sentenza, huma l-istituzzjonijiet nazzjonali kompetenti li għandhom jistabbilixxu s-sitwazzjoni li kien ikun hemm fl-assenza ta' frodi fiskali.

43 Barra minn hekk, il-Qorti ġenerali ddeġidiet li, lil hinn mil-limiti li jistabbilixxu, id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT la jisperifikkaw il-kundizzjonijiet u lanqas l-obbligi li l-Istati Membri jistgħu jipprevedu u li, għaldaqstant jikkonferixxu lill-Istati Membri marġni ta' diskrezzjoni fir-rigward tal-mezzi inti?i sabiex jintla?qu l-għanijiet imfakkra fil-punt 41 ta' din is-sentenza (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tas-26 ta' Jannar 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 23, u tas-26 ta' Marzu 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, punt 36).

44 Madankollu, il-mi?uri li l-Istati Membri għandhom il-fakultà jadottaw, skont l-imsemmi Artikolu 273, sabiex ji?guraw il-?bir korrett tat-taxxa u sabiex ti?i evitata l-frodi, ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?qu tali għanijiet u ma għandhomx jikkompromettu n-newtralità tal-VAT (ara s-sentenza tas-26 ta' Marzu 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, punt 37 u l-?urisprudenza ??itata).

45 F'dan il-ka?, mill-osservazzjonijiet tad-Direttur u tal-Gvern Bulgaru jirri?ulta li, bla ?sara għall-verifiki li huma komputu tal-qorti nazzjonali, l-Artikolu 122 tad-DOPK jikkostitwixxi mezz għall-?lieda kontra l-frodi inti?, fil-ka? ta' ?abi ta' kunsinni jew ta' fatturat kif ukoll fil-ka? ta' assenza jew nuqqas ta' pre?entazzjoni lill-amministrazzjoni fiskali ta' kontabbiltà konformi mal-le?i?lazzjoni nazzjonali, għall-konstatazzjoni ta' djun fiskali u għad-determinazzjoni tal-eqreb valur taxxabbli għall-korrispettiv effettivament ir?evut mill-persuna taxxabbli abba?i tal-provi għad-dispożizzjoni ta' din l-amministrazzjoni, b?at-tip u n-natura tal-attività effettivament e?er?itata, id-dokumenti li fihom data kredibbli, l-importanza kummer?jali tal-post fejn tkun e?er?itata l-attività, il-prodotti kkon?ernati u l-fatturat gross, kif ukoll provi o?ra rilevanti għal dan il-għan.

46 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa l-kompatibbiltà tal-mi?uri nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali mar-rekwi?iti indikati fil-punt 44 ta' din is-sentenza fid-dawl ta'-?irkustanzi kollha tal-kaw?a prin?ipali. Il-Qorti tal-?ustizzja tista' madankollu tipprovdilha kwalunkwe informazzjoni li tkun utli sabiex taqta' l-kaw?a mressqa quddiemha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 26 u l-?urisprudenza ??itata).

47 Fir-rigward, minn na?a, tal-ewwel wie?ed minn dawn ir-rekwi?iti, li jirri?ulta mill-prin?ipju ta' proporzjonalità, għandu ji?i rrilevat li mill-fajl sottomess lill-Qorti tal-?ustizzja ma jirri?ultax li l-mi?uri inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jmorru lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?qu l-għanijiet segwiti.

48 Fil-fatt, jidher li l-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali għandha b?ala għand-determinazzjoni tal-eqreb valur taxxabbli għall-korrispettiv effettivament ir?evut mill-persuna taxxabbli, fil-ka? li fih ma jkunx possibbli li tin?abar informazzjoni o?ettiva dwar id-dati tat-tranżazzjonijiet taxxabbli, id-destinatarji tagħom kif ukoll il-fatturat taxxabbli tal-persuna taxxabbli min?abba l-a?ir frawdolenti ta' din tal-a??ar, u b'mod partikolari min?abba n-nuqqas tagħha li ??omm kontabbiltà adatta, li tippermetti lill-istituzzjonijiet nazzjonali kompetenti jer?għu jistabbilixxu s-sitwazzjoni abba?i tal-informazzjoni li jkollhom għad-dispożizzjoni tagħom, b'kunsiderazzjoni għa?-?irkustanzi individwali kollha.

49 Fir-rigward, min-na?a l-o?ra, tal-prin?ipju ta' newtralità, li hija r-rifless mil-le?i?latur tal-Unjoni, fil-qasam tal-VAT, tal-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament (ara s-sentenzi tad-29 ta' Ottubru 2009, NCC Construction Denmark C-174/08, EU:C:2009:669, punt 41, kif ukoll tal-5 ta' Marzu 2015, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu, C-502/13, EU:C:2015:143, punt 50), għandu ji?i kkonstatat li l-persuni taxxabbli li jkunu wettqu frodi fiskali, b'mod partikolari, bil-?abi ta' tranżazzjonijiet taxxabbli u ta' fatturat marbut magħom, ma jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli ma' dik ta' persuni taxxabbli li josservaw l-obbligi tagħom fil-qasam tal-kontabbiltà, tad-dikjarazzjoni u tal-?las tal-VAT. Għalhekk, dan il-prin?ipju ma jistax ji?i invokat validament minn persuna taxxabbli li intenzjonalment ipparte?ipat f'tali frodi u li kkompromettiet il-funzjonament tas-

sistema komuni tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti *et*, C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:1455, punt 48, kif ukoll tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 58).

50 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għad-domandi magħmula għandha tkun li l-Artikolu 2(1)(a), l-Artikolu 9(1), l-Artikolu 14(1) u l-Artikoli 73 u 273 tad-Direttiva tal-VAT, kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità fiskali, għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leżiżżjoni nazzjonali, b'al dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li permezz tagħha, fl-assenza, fil-maġen ta' persuna taxxabbli, ta' merkanzija li għet ikkunsinnata lilha u fl-assenza ta' reżistrazzjoni, fil-kontabbiltà ta' din il-persuna taxxabbli, ta' dokumenti fiskali marbuta ma' din il-merkanzija, l-amministrazzjoni fiskali tista' tippreżumi li l-imsemmija persuna taxxabbli sussegwentement bieget din il-merkanzija lil terzi, u tiddetermina l-valur taxxabbli tal-bejgħ tal-imsemmija merkanzija abbażi tal-punti ta' fatt li għandha għad-dispożizzjoni tagħha, skont regoli li ma humiex previsti f'din id-direttiva. Madankollu, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk id-dispożizzjonijiet ta' din il-leżiżżjoni nazzjonali jmorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi għurat il-żbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi.

Fuq l-ispejje

51 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 tiddeżiedi fuq l-ispejje. L-ispejje sostnuta għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jiġu allsu lura.

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

L-Artikolu 2(1)(a), l-Artikolu 9(1), l-Artikolu 14(1) u l-Artikoli 73 u 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema ta' taxxa fuq il-valur miżjud kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità fiskali, għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux leżiżżjoni nazzjonali, b'al dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li permezz tagħha, fl-assenza, fil-maġen ta' persuna taxxabbli, ta' merkanzija li għet ikkunsinnata lilha u fl-assenza ta' reżistrazzjoni, fil-kontabbiltà ta' din il-persuna taxxabbli, ta' dokumenti fiskali marbuta ma' din il-merkanzija, l-amministrazzjoni fiskali tista' tippreżumi li l-imsemmija persuna taxxabbli sussegwentement bieget din il-merkanzija lil terzi, u tiddetermina l-valur taxxabbli tal-bejgħ tal-imsemmija merkanzija abbażi tal-punti ta' fatt li għandha għad-dispożizzjoni tagħha, skont regoli li ma humiex previsti f'din id-direttiva. Madankollu, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk id-dispożizzjonijiet ta' din il-leżiżżjoni nazzjonali jmorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġi għurat il-żbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi.

Firem

* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.