Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Id-Disa' Awla)

17 ta' Mejju 2023 (*)

"Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Direttiva 2006/112/KE – Taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) – Obbligu ta' dikjarazzjoni u ta' ?las tal-VAT – Artikolu 273 – Sanzjonijiet previsti fil-ka? ta' nuqqas ta' osservanza tal-obbligi mill-persuna taxxabbli – Prin?ipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità tal-VAT – Dritt g?al tnaqqis tal-VAT – Kompatibbiltà tas-sanzjonijiet"

Fil-Kaw?a C?418/22,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mit-tribunal de première instance du Luxembourg (il-Qorti tal-Ewwel Istanza tal-Lussemburgu, il-Bel?ju) permezz ta' de?i?joni tat?8 ta' ?unju 2022, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fil?21 ta' ?unju 2022, fil-pro?edura

SA CEZAM

vs

État belge,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn L. S. Rossi, Presidenta tal-Awla, J.-C. Bonichot (Relatur) u S. Rodin, Im?allfin,

Avukat ?enerali: A. Rantos,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

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

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?all-Gvern Bel?jan, minn P. Cottin, J.-C. Halleux u C. Pochet, b?ala a?enti,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn S. Delaude u J. Jokubauskait?, b?ala a?enti,

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

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tat-tieni punt tal-Artikolu 62, tal-Artikoli 63, 167, 206, 250 u 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat?28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-?U 2007, L 335, p. 60), kif ukoll tal-prin?ipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta’ kaw?a bejn, minn na?a, SA CEZAM u, min-na?a l-o?ra, l-État belge (l-Istat Bel?jan), li tirrigwarda diversi de?i?jonijiet adottati mill-awtorità tat-taxxa Bel?jana li jimponu multi fuq din il-kumpannija g?al ksur tal-le?i?lazzjoni dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT).

Il?kuntest ?uridiku

Id?dritt tal?Unjoni

3 Il-punt 2 tal-Artikolu 62 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

“G?all-finijiet ta’ din id-Direttiva:

[...]

(2) Il-VAT g?andha ti?i ‘imposta’ meta l-awtorità tat-taxxa ssir intitolata bil-li?i, f’mument partikolari, biex ti?bor it-taxxa mill-persuna so??etta li t?allasha, g?alkemm i?-?mien g?all-?las jista’ jkun pospost.”

4 L-Artikolu 63 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

“G?andu jkun hemm avveniment li jag?ti lok g?al ?las u l-VAT g?andha ti?i imposta meta l-merkanzija jew is-servizzi huma pprovduti.”

5 L-Artikolu 167 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ?ej:

“Dritt ta’ tnaqqis ise?? fil-?in meta t-taxxa mnaqqsa ti?i imposta.”

6 L-Artikolu 203 tal-istess direttiva jiddisponi:

“Il-VAT g?andha tit?allas minn kwalunkwe persuna li tni??el il-VAT fuq fattura.”

7 L-Artikolu 206 tad-Direttiva 2006/112 jipprevedi:

“Kwalunkwe persuna taxxabbli responsabbli g?all-?las tal-VAT g?andha t?allas l-ammont nett tal-VAT meta tippre?enta d-denunzja tal-VAT prevista fl-Artikolu 250. L-Istati Membri jistg?u, madankollu, jistabbilixxu data differenti biex jit?allas dak l-ammont jew jistg?u jitolbu li jsiru ?lasijiet interim.”

8 L-Artikolu 250(1) ta’ din id-direttiva huwa fformulat kif ?ej

“Kull persuna taxxabbli g?andha tipprez?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.”

9 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

“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 indaqs 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 Bel?jan

10 L-Artikolu 53(1) tal-loi du 3 juillet 1969, créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (il-Li?i tat?3 ta' Lulju 1969 li Tistabbilixxi l-Kodi?i dwar It-Taxxa Fuq il-Valur Mi?jud) (*Moniteur belge* tas?17 ta' Lulju 1969, p. 7046), fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali (iktar 'il quddiem il-"Kodi?i tal-VAT"), jipprevedi:

"Il-persuna taxxabbli, bl-esklu?joni ta' min ma g?andu l-ebda dritt g?al tnaqqis, hija su??etta g?all-obbligi li ?ejjin:

[...]

2 Il-pre?entazzjoni, kull xahar, ta' dikjarazzjoni li fiha hija tindika:

a) l-ammont tat-tran?azzjonijiet koperti minn dan il-Kodi?i li hija wettqet jew li ?ew ipprovduti lilha matul ix-xahar pre?edenti fil-kuntest tal-attività ekonomika tag?ha;

b) L-ammont tat-taxxa dovuta, it-tnaqqis li g?andu jsir u l-a??ustamenti li g?andhom jitwettqu

[...]

3 Il-?las tat-taxxa dovuta, fit-terminu stabbilit g?all-pre?entazzjoni tad-dikjarazzjoni tag?ha prevista fil-paragrafu 2. [...]"

11 Skont l-Artikolu 70(1) ta' dan il-kodi?i:

"G?al kull ksur tal-obbligu tal-?las tat-taxxa, g?andha ti?i imposta multa ekwivalenti g?al darbtejn it-taxxa mhux im?allsa jew im?allsa tard.

[...]"

12 L-Artikolu 1 tal-arrêté royal no 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA (id-Digriet Irjali Nru 41, tat?30 ta' Jannar 1987, li jistabbilixxi l-Ammont tal-Multi Fiskali Proporzjonali fil-Qasam tal-VAT), (*Moniteur belge* tas?7 ta' Frar 1987, p. 1709, iktar 'il quddiem id-"Digriet Irjali Nru 41"), jipprovdi:

"L-iskala ta' tnaqqis tal-multi fiskali proporzjonali fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur mi?jud hija stabbilita:

1 [...] g?all-ksur imwettaq wara l?31 ta' Ottubru 1993, fit-Tabella G tal-Anness g?al dan id-digriet, fil-ka? ta' ksur imsemmi fl-Artikolu 70, [1], tal-[Kodi?i tal-VAT] ;

[...]"

13 It-tieni paragrafu tal-Artikolu 1 ta' dan id-digriet jipprevedi li "l-iskala ta' tnaqqis prevista fit-Tabelli A sa J tal-Anness g?al dan id-digriet ma tapplikax fil-ka? ta' ksur imwettaq bl-intenzjoni tal-eva?joni jew li ti?i ffa?ilitata l-eva?joni tat-taxxa".

14 L-Anness tad-Digriet Irjali Nru 41 jinkludi "Tabella G", intitolata "Multi applikabbli fil-ka? ta' ksur imsemmi fl-Artikolu 70[(1) tal-Kodi?i tal-VAT]". It-Taqsima V, intitolata "Ine?attezzi kkonstatati waqt il-verifika tal-kontabbiltà fir-rigward tal-kontenut tag?ha", tipprevedi, fil-ka? ta' "tran?azzjonijiet taxxabbli li ma ?ewx irre?istrati, totalment jew parzjalment, jew li ?ew irre?istrati tard fid-dikjarazzjoni prevista g?al dan il-g?an", l-impo?izzjoni ta' multa b'rata fissa ta' 10 % tat-taxxa dovuta meta "[l]-ammont tat-taxxa dovuta g?al perijodu vverifikat ta' sena" huwa "[i]nqas jew

ekwivalenti g?al EUR 1 250" u l-impo?izzjoni ta' multa b'rata fissa ta' 20 % tat-taxxa dovuta meta dan l-ammont ikun "[o]g?la minn EUR 1 250".

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

15 Permezz ta' rikors tal?15 ta' Mejju 2018, CEZAM, kumpannija li l-uffi??ju rre?istrat tag?ha jinsab fil-Bel?ju u li hija attiva fis-settur tax-xog?ol tal-injam u tal-??ie?, ippre?entat rikors quddiem it-tribunal de première instance du Luxembourg (il-Qorti tal-Ewwel Istanza tal-Lussemburgu, il-Bel?ju), li hija l-qorti tar-rinviju, kontra tliet de?i?jonijiet tal-awtorità tat-taxxa Bel?jana nnotifikati, rispettivament, f'Jannar u f'Marzu 2018, li permezz tag?hom, b'mod partikolari, ?ew imposti multi fiskali fuq din il-kumpannija.

16 F'dan ir-rigward, huwa pa?ifiku li, mix-xahar ta' ?unju 2013, CEZAM ma ppre?entatx dikjarazzjonijiet perjodi?i tal-VAT u li l-awtorità tat-taxxa Bel?jana, qabel kollox, stabbilixxiet rapport tat-taxxa g?as-sena 2013 li hija kkomunikat lil CEZAM. Sussegwentement, fix-xahar ta' Awwissu 2016, saret verifika tal-kontabbiltà tag?ha. Fl-assenza ta' dikjarazzjonijiet perjodi?i tal-VAT g?as-snin 2014 u 2015, l-awtorità tat-taxxa Bel?jana ppro?ediet g?al tassazzjoni *ex officio* fir-rigward ta' dawn is-snin. Fl-a??ar nett, peress li kkonstatat, matul is-sena 2017, li CEZAM ma kinitx ippre?entat id-dikjarazzjonijiet perjodi?i kollha me?tie?a u ma kinitx ?allset il-VAT dovuta, l-awtorità tat-taxxa Bel?jana adottat, fl?2018, it-tliet de?i?jonijiet imsemmija fil-punt 15 ta' din is-sentenza.

17 CEZAM ti??ustifika l-assenza ta' dikjarazzjonijiet bil-fatt li l-awtorità tat-taxxa Bel?jana rrifjutatilha pjan ta' ?las tad-dejn tal-VAT. Hija tikkontesta, b'mod partikolari, l-ammont tal-multi, li jikkorrispondi g?al 20 % tal-ammont tal-VAT li kien dovut qabel l-imputazzjoni tal-VAT li tista' titnaqqas. G?all-finijiet tal-kalkolu tal-multi, din l-awtorità kellha tie?u inkunsiderazzjoni l-ammont tal-VAT li kellu effettivament jit?allas lilha, ji?ifieri l-ammont wara l-imputazzjoni tal-VAT li tista' titnaqqas. L-appro?? segwit f'dan il-ka? mill-imsemmija awtorità jikser id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input u l-prin?ipju ta' newtralità fiskali.

18 Fir-rigward dan tal-a??ar, CEZAM tinvoka s-sentenzi tad?9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), kif ukoll tat?8 ta' Mejju 2019, EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:374), u ssostni, b'mod partikolari, li l-prin?ipju ta' proporzjonalità jimponi fuq l-Istati Membri l-obbligu li ma japplikawx multa ekwivalenti g?all-VAT li tista' titnaqqas, sa fejn tali multa ??ib fix-xejn id-dritt g?al tnaqqis.

19 L-Istat Bel?jan isostni li l-konklu?joni adottata fis-sentenza tat?8 ta' Mejju 2019, EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:374), ma tistax ti?i trasposta g?all-kaw?a li biha hija adita l-qorti tar-rinviju. Fil-fatt, din is-sentenza tikkon?erna sitwazzjoni fejn, minkejja l-assenza ta' tran?azzjonijiet taxxabbli, ?ew stabbiliti fatturi li jsemmu l-VAT. L-emittent tag?hom kien i?allas il-VAT u elimina kull riskju ta' telf ta' d?ul fiskali. F'tali sitwazzjoni, il-prin?ipju ta' proporzjonalità u l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112, li jipprovdi li l-VAT li tinsab fuq fattura hija dovuta, jipprekludu l-impo?izzjoni ta' multa li tikkorrispondi g?al 100 % tal-VAT imnaqqsa indebitament.

20 F'dan il-ka?, l-Istat Bel?jan isostni li CEZAM ?iet issanzjonata g?al ksur tal-obbligu ta' dikjarazzjoni u ta' ?las tal-VAT. Dan l-obbligu huwa essenzjali g?all-funzjonament tas-sistema tal-VAT li fiha l-persuna taxxabbli g?andha r-rwol ta' kollettur tat-taxxa. Billi ma ?allsitx il-VAT mi?bura ming?and il-klijenti tag?ha, CEZAM ibbenefikat minn vanta?? g?ad-detriment tat-Te?or Pubbliku. Barra minn hekk, il-multi jitilg?u biss g?al 20 % tal-ammont tal-VAT li kellha tit?allas. F'dan l-a??ar rigward, id-dritt g?al tnaqqis huwa fakultà li l-persuna taxxabbli tista' te?er?ita permezz tal-iskrizzjoni tal-VAT li g?andha titnaqqas fid-dikjarazzjonijiet perjodi?i tag?ha.

21 Fid-dawl ta' dawn l-argumenti, il-qorti tar-rinviju tfakkar li mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li, fil-qasam tal-VAT, l-Istati Membri huma, b?ala prin?ipju, kompetenti sabiex

jag??lu s-sanzjonijiet li jidhrilhom li huma xierqa, bil-kundizzjoni li dawn ma jmorrux lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?qu l-g?anijiet li ji?i ?gurat il-?bir korrett tat-taxxa u li ti?i evitata l-frodi (sentenza tas?26 ta' April 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punti 59 u 60). Hija tfakkar ukoll li l-mi?uri me?uda sabiex jintla?qu dawn l-g?anijiet ma g?andhomx jikkontestaw in-newtralità tal-VAT (sentenza tal?11 ta' April 2013, Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, punt 29). F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tirreferi, barra minn hekk, g?all-konklu?jonijiet tal-Avukata ?enerali Kokott fil-kaw?a EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:35, punt 62).

22 Madankollu, din il-qorti tqis li l-prin?ipju ta' newtralità fiskali ma japplikax direttament sabiex ji?u ddeterminati s-sanzjonijiet applikabbli fil-ka? ta' ksur tar-regoli fil-qasam tal-VAT. Madankollu, hija tistaqsi jekk dan il-prin?ipju g?andux jittie?ed inkunsiderazzjoni sabiex ji?i ddeterminat jekk is-sanzjonijiet imposti f'dan il-ka? fuq CEZAM josservawx il-prin?ipju ta' proporzjonalità.

23 Barra minn hekk, il-qorti tar-rinviju tirrileva li dawn is-sanzjonijiet ?ew iddeterminati skont il-le?i?lazzjoni Bel?jana inti?a li tra??an il-ksur imwettaq ming?ajr intenzjoni ta' eva?joni tal-VAT.

24 Huwa f'dawn i?-?irkustanzi, li t-tribunal de première instance du Luxembourg (il-Qorti tal-Ewwel Istanza tal-Lussemburgu, il-Bel?ju) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiemha u tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"1) It-tieni punt tal-Artikolu 62, l-Artikoli 63, 167, 206, 250 u 273 tad-Direttiva [...] 2006/112 [...] u l-prin?ipju ta' proporzjonalità, kif interpretat, b'mod partikolari, fis-sentenza tal-Qorti tal-?ustizzja tat?8 ta' Mejju 2019 EN.SA [(C?712/17, EU:C:2019:374)], moqri flimkien mal-prin?ipju ta' newtralità, jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali b?all-Artikolu 70, § 1 tal-Code de la TVA (il-Kodi?i dwar it-Taxxa fuq il-Valur Mi?jud), l-Artikolu 1 u l-Intestatura V tat-Tabella G annessa mal-arrêté royal n° 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (id-Digriet Irjali Nru 41 li Jistabbilixxi l-Ammont tal-Multi Fiskali Proporzjonali fil-Qasam tat-Taxxa fuq il-Valur Mi?jud), li bis-sa??a tag?ha fil-ka? ta' ine?attezzi kkonstatati waqt il-verifika tal-kontabbiltà fir-rigward tal-kontenut tag?ha, sabiex ji?u ssanzjonati t-tran?azzjonijiet taxxabbli li ma ?ewx irre?istrati, kompletament jew parzjalment, u fir-rigward ta' ammont og?la minn EUR 1 250, il-ksur huwa ssanzjonat b'multa fil-forma ta' somma f'daqqa mnaqqsa b'20 % tat-taxxa dovuta, ming?ajr ma huwa possibbli, g?all-finijiet tal-kalkolu tal-multa, li titnaqqas minnha t-taxxa tal-input, min?abba li din tal-a??ar ma tnaqqsitx peress li ma ?ietx iddikjarata u meta skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 1 tad-Digriet Irjali Nru 41, l-iskala ta' tnaqqis prevista fit-Tabelli A sa J tal-anness g?al dan id-digriet hija applikabbli biss sakemm il-ksur issanzjonat ikun twettaq ming?ajr l-intenzjoni ta' eva?joni jew li ti?i ffa?ilitata l-eva?joni tat-taxxa?

2) Ir-risposta g?ad-domanda hija affettwata mill-fatt li l-persuna taxxabbli tkun ?allset l-ammont tat-taxxa dovuta, b'mod volontarju jew le, sussegwentement g?all-verifika sabiex tirregolarizza l-pagament insuffi?jenti tat-taxxa u, g?aldaqstant, mill-fatt li jintla?aq l-g?an li ji?i ?gurat il-?bir e?att tag?ha?"

Fuq id?domandi preliminari

25 Permezz tad-domandi tag?ha, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-punt 2 tal-Artikolu 62 u l-Artikoli 63, 167, 206, 250 u 273 tad-Direttiva 2006/112, kif ukoll il-prin?ipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li jipprekludu le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprovdi li l-ksur tal-obbligu ta' dikjarazzjoni u ta' ?las tal-VAT lit-Te?or Pubbliku ji?i ssanzjonat b'multa b'rata fissa li tammonta g?al 20 % tal-ammont tal-VAT li kien dovut qabel l-imputazzjoni tal-VAT li tista' titnaqqas.

26 F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li mill-Artikoli 2 u 273 tad-Direttiva 2006/112, moqrija flimkien mal-Artikolu 4(3) TUE, jirri?ulta li l-Istati Membri g?andhom l-obbligu li jadottaw il-mi?uri

le?i?lattivi u amministrattivi ne?essarji sabiex ji?i ?gurat il-?bir tal-VAT kollha dovuta fit-territorji rispettivi tag?hom u sabiex ti?i mi??ielda l-frodi (sentenza tat?2 ta' Mejju 2018, Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, punt 26).

27 Fl-assenza ta' armonizzazzjoni tal-le?i?lazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tas-sanzjonijiet applikabbli f'ka? ta' nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet previsti minn sistema stabbilita minn din il-le?i?lazzjoni, l-Istati Membri g?andhom is-setg?a biex jag??lu s-sanzjonijiet li jidhrilhom xierqa. Madankollu, huma g?andhom je?er?itaw is-setg?a tag?hom b'osservanza tad-dritt tal-Unjoni u l-prin?ipji ?enerali tag?ha, u konsegwentement, anki b'osservanza tal-prin?ipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad?29 ta' Lulju 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóðwiak, Or?owski, C?188/09, EU:C:2010:454, punt 29, kif ukoll tad?9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, punt 62).

28 G?andu jitfakkar ukoll li, fl-g?a?la tas-sanzjonijiet, l-Istati Membri huma obbligati josservaw il-prin?ipju ta' effettività li je?i?i l-istabbiliment 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 (ara f'dan is-sens, is-sentenza tat?2 ta' Mejju 2018, Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, punti 28 u 33).

29 Barra minn hekk, minbarra l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112, il-qorti tar-rinviju tirreferi, fl-ewwel domanda tag?ha, g?al diversi dispo?izzjonijiet o?ra ta' din id-direttiva. Madankollu, dawn ma jidhrux li huma rilevanti sabiex ting?ata risposta g?ad-domandi mag?mula li jirrigwardaw il-kriterji li jippermettu li ji?i ddeterminat jekk sanzjoni fil-qasam tal-VAT tosservax il-prin?ipji ta' proporzjonalità u ta' newtralità fiskali. G?aldaqstant, hemm lok li ting?ata risposta g?ad-domanda kif ifformulata mill-?did biss sa fejn din tirrigwarda l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112, interpretat fid-dawl tal-imsemmija prin?ipji.

30 F'dak li jirrigwarda, minn na?a, il-prin?ipju ta' proporzjonalità, is-sanzjonijiet previsti mid-dritt nazzjonali skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112 ma g?andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?qu l-g?anijiet li ji?i ?gurat il-?bir korrett tat-taxxa u li ti?i evitata l-frodi. 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-modalitajiet ta' determinazzjoni tal-ammont tag?ha (ara f'dan is-sens, is-sentenza tas?26 ta' April 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punt 60 u l-?urisprudenza ??itata).

31 G?alkemm hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tevalwa jekk l-ammont tal-multi imposti fuq CEZAM huwiex konformi mal-prin?ipju ta' proporzjonalità, g?andhom, madankollu, ji?u indikati lil din il-qorti ?erti elementi li jistg?u jippermettulha twettaq din l-evalwazzjoni.

32 Fir-rigward tan-natura u tal-gravità tal-ksur li l-multi inkwistjoni huma inti?i li jissanzjonaw, mid-de?i?joni tar-rinviju jirri?ulta li l-ksur allegat fil-konfront ta' CEZAM ma jirri?ultax minn ?ball relatat mal-applikazzjoni tal-mekkani?mu tal-VAT. Fil-fatt, matul perijodu esti? u minkejja diversi interventi mill-awtoritajiet tat-taxxa Bel?jani, din il-kumpannija la ddikjarat u lanqas ?allset il-VAT li kienet dovuta.

33 Barra minn hekk, il-fatt li, wara verifika fiskali, il-persuna taxxabbli rregolarizzat volontarjament jew le l-insuffi?jenzi ta' ?las ikkonstatati mill-awtoritajiet kompetenti jista' jkun rilevanti sabiex ti?i evalwata l-proporzjonalità ta' sanzjoni fir-rigward tal-g?an li ji?i ?gurat il-?bir korrett tat-taxxa. Madankollu, mill-atti tal-pro?ess li g?andha quddiemha l-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li, f'dan il-ka?, ma se??et ebda regolarizzazzjoni volontarja.

34 Fir-rigward tal-modalitajiet ta' determinazzjoni tas-sanzjonijiet li g?andhom ji?u applikati, mid-

de?i?joni tar-rinviju jirri?ulta li d-dritt Bel?jan jipprevedi sistema ta’ gradazzjoni tal-multi. Fil-fatt, skont l-Artikolu 70(1) tal-Kodi?i tal-VAT, il-ksur tal-obbligu ta’ ?las tat-taxxa huwa su??ett g?al multa ekwivalenti g?al darbtejn il-VAT li kienet tkun dovuta qabel l-imputazzjoni tal-VAT li tista’ titnaqqas. Madankollu, fl-assenza ta’ intenzjoni ta’ frodi, id-Digriet Irjali Nru 41 jipprevedi li l-ammont tal-multa g?andu jitnaqqas, rispettivament, g?al 20 % jew g?al 10 % tal-VAT li kienet tkun dovuta qabel imputazzjoni tal-VAT li tista’ titnaqqas, skont jekk l-ammont tat-taxxi dovuti g?al perijodu kkontrollat ta’ sena jaqbi?x jew le EUR 1 250.

35 Fi kwalunkwe ka? u bla ?sara g?all-verifiki li g?andha twettaq il-qorti tar-rinviju, ma jidhirx li, fid-dawl tan-natura u tal-gravità tal-ksur allegat fil-konfront ta’ CEZAM u fid-dawl tar-rekwi?iti dwar in-natura effettiva u disswa?iva tas-sanzjonijiet fil-qasam tal-VAT, l-impo?izzjoni ta’ multi ta’ ammont ekwivalenti g?al 20 % tal-VAT li kienet tkun dovuta qabel l-imputazzjoni tal-VAT li tista’ titnaqqas tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex ji?i ?gurat il-?bir korrett tat-taxxa u sabiex ti?i evitata l-frodi.

36 F’dak li jirrigwarda, min-na?a l-o?ra, il-prin?ipju ta’ newtralità fiskali, dan je?i?i li t-tnaqqis tal-VAT tal-input jing?ata jekk ir-rekwi?iti sostantivi jkunu ssodisfatti, minkejja li l-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ?erti rekwi?iti pro?edurali. Konsegwentement, peress li l-awtorità tat-taxxa g?andha d-data ne?essarja sabiex tistabbilixxi li r-rekwi?iti sostantivi huma ssodisfatti, hija ma tistax timponi kundizzjonijiet addizzjonali li jista’ jkollhom l-effett li j?ibu fix-xejn l-e?er?izzju tad-dritt g?al tnaqqis (ara f’dan is-sens, is-sentenza tad?9 ta’ Lulju 2015, Salomie u Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, punti 58 u 59, u l-?urisprudenza ??itata).

37 Madankollu, f’dan il-ka?, ebda element tal-atti tal-pro?ess li g?andha l-Qorti tal-?ustizzja ma huwa ta’ natura li juri li l-multi imposti fuq CEZAM jew il-le?i?lazzjoni Bel?jana applikata sabiex ji?i ddeterminat l-ammont tag?hom, ji?ifieri l-Artikolu 70(1) tal-Kodi?i tal-VAT, moqri flimkien mad-Digriet Irjali Nru 41, jistg?u jikkontestaw id-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input. B’mod partikolari, dawn id-dispo?izzjonijiet ma jidhrux li jipprekludu lill-persuna taxxabbli milli tinvoka tali dritt g?al tnaqqis. F’dan ir-rigward mill-osservazzjonijiet tal-Gvern Bel?jan jirri?ulta li, meta ?ie stabbilit id-dejn fiskali ta’ CEZAM, l-awtoritajiet tat-taxxa Bel?jani wettqu *ex officio* t-tnaqqis tal-VAT tal-input.

38 Barra minn hekk, g?andu ji?i rrilevat li l-kaw?a prin?ipali ma hijiex paragunabbli ma’ dik li tat lok g?as-sentenza tad?9 ta’ Lulju 2015, Salomie u Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punti 60 sa 64), invokata minn CEZAM quddiem il-qorti tar-rinviju, peress li l-kaw?a li wasslet g?al din is-sentenza kienet tikkon?erna prassi amministrattiva nazzjonali li permezz tag?ha n-nuqqas ta’ osservanza ta’ ?erti rekwi?iti formali g?all-finijiet ta’ verifika, b?all-obbligu, g?all-persuna taxxabbli, li tkun identifikata g?all-finijiet tal-VAT, prevista fl-Artikolu 214 tad-Direttiva 2006/112, jew dik li tiddikjara l-bidu, il-bidla u l-waqfien tal-attivitajiet tag?ha, previst fl-Artikolu 213 ta’ din id-direttiva, kien issanzjonat mhux bl-applikazzjoni ta’ multa proporzjonata mal-gravità tal-ksur i?da bir-rifjut tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT, li jista’ jqieg?ed inkwistjoni n-newtralità ta’ din tal-a??ar.

39 Din il-kaw?a lanqas ma hija paragunabbli ma’ dik li tat lok g?as-sentenza tat?8 ta’ Mejju 2019, EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:374), invokata wkoll minn CEZAM quddiem il-qorti tar-rinviju.

40 F’dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li, fil-punti 43 u 44 ta’ din is-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat li l-prin?ipju ta’ newtralità fiskali kien jipprekludi l-impo?izzjoni ta’ multa ekwivalenti g?al 100 % tal-ammont tal-VAT tal-input imnaqqsa indebitament, filwaqt li l-VAT tal-output kienet t?allset regolarment u t-Te?or Pubbliku ma kien ?arrab, sussegwentement, ebda telf ta’ d?ul fiskali, sa fejn l-osservanza ta’ dan il-prin?ipju kienet ?gurata mill-possibbiltà g?all-Istati Membri li jipprevedu l-korrezzjoni ta’ kull taxxa ffatturata indebitament meta l-emittent tal-fattura juri l-*bona fide* tieg?u jew, fi ?mien xieraq, elimina kompletament ir-riskju ta’ telf ta’ d?ul fiskali. L-impo?izzjoni ta’ din il-multa kienet g?alhekk tirrendi inutli l-possibbiltà li ji?i rrettifikat id-dejn fiskali ma?luq skont l-Artikolu 203 tad-Direttiva 2006/112.

41 G?all-kuntrarju, dan ma huwiex il-ka? hawnhekk peress li, minn na?a, il-multi imposti fuq CEZAM huma inti?i li jissanzjonaw l-ommissjoni intenzjonali, matul perijodu esti?, ta’ dikjarazzjoni u ta’ ?las tal-VAT tal-output, liema ommissjoni b’hekk ?olqot riskju ta’ telf ta’ d?ul fiskali g?at-Te?or Pubbliku u, min-na?a l-o?ra, kif ?ie indikat fil-punt 37 ta’ din is-sentenza, la mid-dispo?izzjonijiet nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali u lanqas minn elementi o?ra tal-pro?ess li g?andha l-Qorti tal-?ustizzja ma jirri?ulta li dawn il-multi, li l-ammont tag?hom ma je??edix 20 % tal-VAT li kienet dovuta qabel l-imputazzjoni tal-VAT li tista’ titnaqqas, jikkontestaw il-benefi??ju tad-dritt g?al tnaqqis tal-VAT tal-input.

42 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, ir-risposta g?ad-domandi mag?mula g?andha tkun li l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112, kif ukoll il-prin?ipji ta’ proporzjonalità u ta’ newtralità fiskali g?andhom ji?u interpretati fis-sens li ma jipprekludux le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprovdi li l-ksur tal-obbligu ta’ dikjarazzjoni u ta’ ?las tal-VAT lit-Te?or Pubbliku ji?i ssanzjonat b’multa fissa ekwivalenti g?al 20 % tal-ammont tal-VAT li kien dovut qabel l-imputazzjoni tal-VAT li tista’ titnaqqas, bla ?sara g?all-verifiki li g?andha twettaq il-qorti tar-rinviju fir-rigward tan-natura proporzjonata tal-multa imposta fil-kaw?a prin?ipali.

Fuq l?ispejje?

43 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 g?andha tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

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

L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat?28 ta’ Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud, kif ukoll il-prin?ipji ta’ proporzjonalità u ta’ newtralità fiskali

g?andhom ji?u interpretati fis-sens li:

ma jipprekludux le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprovdi li l-ksur tal-obbligu ta’ dikjarazzjoni u ta’ ?las tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) lit-Te?or Pubbliku ji?i ssanzjonat b’multa fissa ekwivalenti g?al 20 % tal-ammont tal-VAT li kien dovut qabel l-imputazzjoni tal-VAT li tista’ titnaqqas, bla ?sara g?all-verifiki li g?andha twettaq il-qorti tar-rinviju fir-rigward tan-natura proporzjonata tal-multa imposta fil-kaw?a prin?ipali.

Firem

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