Downloaded via the EU tax law app / web

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

BOBEK

ippre?entati fl-10 ta' Novembru 2016 (1)

Kaw?a C?564/15

Tibor Farkas

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó F?igazgatósága

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa mill-Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xog?ol ta' Kecskemét, l-Ungerija)]

"Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud – Direttiva 2006/112/KE – Mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni – Artikolu 199(1)(g) – De?i?joni tal-awtoritajiet tat-taxxa li tistabbilixxi 'differenzjali ta' taxxa' dovuta mid-destinatarju ta' o??etti – Impossibbiltà tat-tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa – Impo?izzjoni ta' multa – Proporzjonalità tal-multa"

I – **Introduzzjoni**

1. T. Farkas (iktar 'il quddiem ir-"rikorrent") xtara f'irkant ?angar mobbli minn kumpannija insolventi (iktar 'il quddiem il-"bejjieg?a"). Ir-rikorrent ?allas il-prezz tal-bejg? kif ukoll l-ammont tal-VAT li talbet il-bejjieg?a fuq dik il-provvista. Wara, talab li dan l-ammont jitnaqqas fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tieg?u. Madankollu, l-awtoritajiet tat-taxxa indikaw li t-tran?azzjoni kellha tkun su??etta g?all-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni. Skont dak il-mekkani?mu r-rikorrent kien obbligat li j?allas dik il-VAT lill-awtoritajiet. G?alhekk l-awtoritajiet tat-taxxa talbu dak il-?las u, barra minn hekk, immultaw lir-rikorrent fl-ammont ta' 50 % tal-VAT dovuta.

2. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja jekk dawk id-de?i?jonijiet tal-awtoritajiet tat-taxxa jikkonformawx mad-Direttiva 2006/112 (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT") (2).

3. Madankollu, qabel ma tista' ssir evalwazzjoni b?al dik, l-ewwel nett je?tie? li ti?i indirizzata kwistjoni preliminari. Dik il-kwistjoni preliminari, miftu?a in?identalment mid-domandi mag?mula mill-qorti tar-rinviju, tirrigwarda l-implementazzjoni xierqa tal-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT u l-klassifikazzjoni tal-provvista f'dan il-ka? b?ala proprjetà mobbli jew immobbli.

II – **Id-dritt applikabbli**

A – *Id-dritt tal-UE*

4. L-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT kien jipprovdi, fi ?mien rilevanti g?all-ka? pre?enti, li l-"VAT g?andha tit?allas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli

ta’ merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din tit?allas minn persuna o?ra fil-ka?ijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199 u fl-Artikolu 202”.

5. L-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT jippermetti lill-Istati Membri li jipprovdu li l-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT tkun il-persuna taxabbli li tir?ievi l-“forniment ta’ proprjetà immobbli mibjug?a mid-debitur tas-sentenza fi pro?edura ta’ bejg? obbligatorju”.

6. L-Artikolu 226(11) tad-Direttiva tal-VAT jg?id li fejn il-konsumatur huwa responsabbli li j?allas il-VAT, id-dettalji li ?ejjin biss huma, b?ala prin?ipju, me?tie?a g?all-finijiet ta’ VAT fuq il-fatturi: “referenza g?ad-dispo?izzjoni applikabbli ta’ din id-Direttiva, jew g?ad-disposizzjoni nazzjonali korrispondenti, jew g?al kwalnukwe referenza o?ra li tindika li l-provvista ta’ merkanzija jew servizzi hija e?enti jew so??etta g?all-pro?edura ta’ inver?joni tal-?las”.

B – *Id-dritt nazzjonali*

7. L-Artikolu 142(1) tal-az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (Li?i CXXVII tal-2007 dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud, iktar ’il quddiem il-“li?i fuq il-VAT”) jipprovdi li t-“taxxa g?andha tit?allas mill-persuna taxxabbli li tir?ievi l-o??etti jew is-servizzi [...] (g) fil-ka? ta’ provvista ta’ assi tan?ibbli tan-negozju, u l-provvista ta’ o??etti jew servizzi o?ra b’valur tas-suq miftu? ta’ HUF 100 000 fi ?mien tal-provvista, jekk il-persuna taxxabbli li tforni l-o??etti jew is-servizzi hija s-su??ett ta’ pro?eduri ta’ likwidazzjoni jew pro?eduri ta’ insolvenza simili fejn ikun ?ie stabbilit b’mod definittiv li ma tkunx tista’ t?allas id-debiti tag?ha”.

8. Jekk l-Artikolu 142(1)(g) huwa applikabbli g?al tran?azzjoni, mela, bis-sa??a tal-Artikolu 142(7) tal-li?i fuq il-VAT, “il-fornitur tal-o??etti jew is-servizzi g?andu jo?ro? fattura li ma tindikax [...] l-ammont tal-VAT tal-output [...]”.

9. Skont l-Artikolu 169(n) tal-li?i fuq il-VAT, meta l-VAT tit?allas mill-konsumatur, il-fatturi g?andu jkollhom “il-kliem ‘fordított adózás’ (iktar ’il quddiem il-‘pro?edura ta’ awtolikwidazzjoni’)”.

III – **Il-fatti, il-pro?edura nazzjonali u d-domandi mag?mula**

10. Ir-rikorrent xtara ?angar mobbli f’irkant elettroniku, f’bejg? obbligatorju tal-assi tal-bejjieg?a organizzat mill-awtoritajiet tat-taxxa.

11. Il-bejjieg?a ?ar?et fattura skont ir-regoli tas-sistema tal-VAT ordinarja, li wriet is-26 ta’ Novembru 2012 b?ala d-data tal-provvista. L-ordni tar-rinviju tg?id li r-rikorrent ?allas il-prezz tal-bejg? inklu?a l-VAT (iktar ’il quddiem l-“ewwel ammont tal-VAT”). Wara applika g?at-tnaqqis tal-VAT korrispondenti fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tieg?u.

12. Madankollu, meta n-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Direttorat tat-Taxxa Provin?jali ta’ Bács-Kiskun) (iktar ’il quddiem l-“awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza”) spezzjona l-kontijiet tar-rikorrent, qal li kellu ji?i applikat il-mekkani?mu ta’ awtolikwidazzjoni li jistabbilixxi l-Artikolu 142(1)(g) tal-li?i fuq il-VAT. B?ala ri?ultat, ir-rikorrent kellu j?allas il-VAT fuq it-tran?azzjoni, billi hu kien ix-xerrej tal-?angar. L-awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza ddikjarat li r-rikorrent kien responsabbli g?ad-“differenzjali ta’ taxxa” fis-somma ta’ HUF 744 000. Skont l-awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza dik is-somma kienet tikkorrispondi mal-VAT dovuta fuq it-tran?azzjoni ta?t il-mekkani?mu ta’ awtolikwidazzjoni (iktar ’il quddiem it-“tieni ammont tal-VAT”). L-awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza ?a?det it-talba tar-rikorrent li ji?i rrimborsat is-somma u imponiet multa ta’ HUF 372 000.

13. Dik id-de?i?joni ?iet ikkonfermata mill-awtorità tat-taxxa tat-tieni istanza n-Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó F?igazgatósága (Direttorat tat-Taxxa Re?jonali ta’ Dél-

alföld) (iktar 'il quddiem il-"konvenut").

14. Ir-rikorrent jikkontesta dik id-de?i?joni quddiem il-Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xog?ol ta' Kecskemét, l-Ungerija). Huwa jallega li dawk id-de?i?jonijiet me?udin mill-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali jiksru d-dritt tal-UE. Huwa jg?id li l-konvenut ?a??du mid-dritt tieg?u li jnaqqas il-VAT min?abba ?ball sempli?i ta' forma, billi l-fattura inkwistjoni n?ar?et mill-bejjieg?a skont is-sistema ta' taxxa ordinarja minflok bil-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni. Huwa jindika li l-bejjieg?a ?allset l-ewwel ammont ta' VAT lit-Te?or Pubbliku. G?alhekk, it-Te?or Pubbliku ma sofra l-ebda telf u kellu l-informazzjoni kollha me?tie?a biex jiddetermina l-ammont korrett tat-taxxa.

15. Il-qorti tar-rinviju tikkondividi w?ud mid-dubji li qajjem ir-rikorrent. Hija tg?id li ma hemmx indikazzjoni ta' eva?joni tat-taxxa. Hija tikkonkludi li l-appro?? interpretattiv tal-awtoritajiet tat-taxxa ma jidhirx li huwa proporzjonat mal-g?an imfittex bil-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni.

16. F'dawk i?-?irkustanzi, il-Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xog?ol, ta' Kecskemét) idde?idiet li tissospendi l-pro?edura quddiemha u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"(1) Il-prassi amministrativa bba?ata fuq id-dispo?izzjonijiet tal-li?i Ungeri?a fuq il-VAT, li skontha l-awtoritajiet fiskali g?andhom jistabbilixxu differenzjali ta' taxxa li g?andha tit?allas mix-xerrej tal-beni (jew mid-destinatarju ta' servizz) min?abba tran?azzjoni li tirri?ulta mit-tassazzjoni permezz ta' awtolikwidazzjoni fejn il-fornitur tal-beni (jew il-persuna li tipprovdi s-servizz) jo?ro? il-fattura ta?t it-taxxa ordinarja, jiddikjara u j?allas il-VAT imni??la fil-fattura lit-te?or pubbliku, filwaqt li l-persuna li qed tixtri l-beni (jew id-destinatarju tas-servizz) tnaqqas il-VAT im?allsa lill-persuna li to?ro? il-fattura filwaqt li hija ma tistax te?er?ita d-dritt g?al tnaqqis fir-rigward tal-VAT stabbilita b?ala differenzjali ta' taxxa, tista' ti?i kkunsidrata b?ala kompatibbli mad-dispo?izzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, u, b'mod partikolari, mal-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità fir-rigward tal-g?an tal-prevenzjoni tal-frodi fiskali?

(2) Id-determinazzjoni ta' differenzjali ta' taxxa li tag?ti lok ukoll g?all-obbligu ta' ?las ta' multa fiskali li tammonta g?al 50 % tal-imsemmi differenzjali hija sanzjoni proporzjonali g?all-g?a?la tal-metodu ta' tassazzjoni ?baljat meta t-te?or pubbliku ma jkunx ?arrab telf fid-d?ul fiskali u meta ma jkunx hemm indikazzjoni ta' abbu??"

17. Osservazzjonijiet bil-miktub kienu ssottomessi mill-Gvern tal-Estonja u mill-Gvern tal-Ungerija, kif ukoll mill-Kummissjoni Ewropea. Il-Gvern Ungeri? u l-Kummissjoni ppre?entaw sottomissjonijiet orali fis-seduta tas-7 ta' Settembru 2016.

IV – **Evalwazzjoni**

18. L-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT jg?id li japplika biss g?all-"forniment ta' proprjetà immobbli mibjug?a mid-debitur tas-sentenza fi pro?edura ta' bejg? obbligatorju". G?alhekk, dik id-dispo?izzjoni tillimita b'mod ?ar l-applikabbiltà tag?ha g?al proprjetà *immobbli.*

19. Fit-talba tag?ha, il-qorti tar-rinviju tg?id li l-assi akkwistat mir-rikorrent huwa "?angar mobbli". Madankollu, il-qorti ma tg?id xejn fuq jekk, mill-fatti tal-ka? quddiemha, kinitx ikklassifikat dak il-?angar b?ala proprjetà mobbli jew immobbli.

20. Wie?ed jista' jifhem g?aliex dik il-kwistjoni kienet ta' rilevanza limitata g?all-qorti tar-rinviju fid-dawl tal-kliem applikabbli u?at fil-li?i nazzjonali (riprodott fil-punt 7 ta' dawn il-konklu?jonijiet iktar 'il fuq) li ma jiddistingwixxix bejn proprjetà mobbli u immobbli. Dik il-klassifikazzjoni, madankollu, hija ta' importanza kru?jali g?all-applikabbiltà tal-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-

VAT.

21. G?alkemm dik id-determinazzjoni hija, fl-a??ar mill-a??ar, ?a?a li trid tag?milha l-qorti tar-rinviju, jiena ser nassumi li ?angar *mobbli* huwa, kif fil-fatt jimplika l-isem stess, proprjetà *mobbli* (A). Imbag?ad ser nevalwa x-xenarju improbabbli li ?angar mobbli jikkwalifika b?ala proprjetà immobbli (B).

A – *Jekk ?angar mobbli huwa proprjetà mobbli*

22. Ma hemmx dubju li l-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT japplika biss g?al proprjetà *immobbli.*

23. Il-Gvern Ungeri? ikkonferma fis-seduta li l-Artikolu 142(1)(g) tal-li?i fuq il-VAT huwa inti? biex jimplementa l-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT (3). Ikkonferma wkoll li l-Artikolu 142(1)(g) tal-li?i fuq il-VAT japplika g?all-proprjetà mobbli u immobbli l-istess.

24. Isegwi li jekk l-Artikolu 142(1)(g) tal-li?i fuq il-VAT ji?i applikat g?all-proprjetà mobbli, sakemm il-?angar mobbli ji?i kklassifikat b?ala tali, allura l-applikazzjoni tal-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni ji?i esti? lil hinn mill-kamp ta' applikazzjoni *ratione materiae* tal-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT.

25. Il-kwistjoni korrelatata hija jekk l-Istat Membru huwiex intitolat jestendi l-kamp ta' applikazzjoni *ratione materiae* tal-Artikolu 199(1)(g) b'dan il-mod. Ma na?sibx li huwa intitolat, g?ar-ra?unijiet li ?ejjin.

26. L-ewwel nett, ir-regola ba?ika dwar min g?andu j?allas il-VAT hija stabbilita fl-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT (4). Din tg?id li l-VAT hija pagabbli mill-persuna taxxabbli li tipprovdi provvista taxxabbli ta' o??etti jew servizzi.

27. Fl-istess ?in, dik id-dispo?izzjoni kienet tg?id ukoll, fi?-?mien rilevanti g?all-kaw?a ine?ami, li t-taxxa tista' tkun pagabbli "minn persuna o?ra" skont l-Artikoli 194 sa 199 u 202 tad-Direttiva tal-VAT.

28. Isegwi li r-regola dwar il-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni inerenti f'dawk id-dispo?izzjonijiet tirrappre?enta e??ezzjoni g?ar-regola prin?ipali stabbilita fl-Artikolu 193. B?ala ri?ultat, il-kamp ta' applikazzjoni ta' dawk id-dispo?izzjonijiet g?andu ji?i interpretat b'mod strett (5). F'dan il-kuntest, dak ifisser li d-derogi mir-regola ?enerali g?andhom ise??u biss meta jkun espressament ma?sub g?alhekk fid-Direttiva tal-VAT.

29. It-tieni nett, il-qari flimkien tal-Artikoli 193 u 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT juri li d-determinazzjoni tal-persuna responsabbli biex t?allas il-VAT g?all-provvista ta' proprjetà immobbli bi pro?edura ta' bejg? obbligatorju ?iet armonizzata g?alkollox. Kif spejgat il-Qorti tal-?ustizzja pre?edentement, l-Artikolu 199(1)(g) ?ie introdott (6), flimkien ma' ra?unijiet o?ra g?all-applikazzjoni tal-mekkani?mu ta' inver?joni ta' ?las li hemm fl-Artikolu 199, sabiex l-Istati Membri jkunu jistg?u japplikaw mi?uri ta' deroga; qabel, dawn kienu ?ew kon?essi biss lil ?erti Stati Membri fil-?lieda kontra l-eva?joni u l-evitar tat-taxxa f'?erti setturi, jew fir-rigward ta' tran?azzjonijiet spe?ifi?i (7).

30. G?alhekk, l-armonizzazzjoni li tirri?ulta ma tippermettix lill-Istati Membri jestendu, minn rajhom, l-iskop materjali tal-e??ezzjoni prevista fl-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT.

31. It-tielet nett, l-uniku mod possibbli g?al Stat Membru individwali li ma japplikax ir-regola komuni li hemm fl-Artikolu 193 u 199(1)(g) huwa li tinkiseb deroga bba?ata fuq l-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-VAT. Din id-dispo?izzjoni tag?ti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jintalab id-dritt "li

jintrodu?[u] mi?uri spe?jali g?al deroga mid-disposizzjonijet [tad-Direttiva tal-VAT], sabiex jissimplifika[w] l-pro?edura tal-?bir tal-VAT jew sabiex jippreven[u] ?ertu tipi ta' eva?joni jew evitar tat-taxxa".

32. G?alhekk, l-Ungerija setg?et testendi l-kamp ta' applikazzjoni tal-e??ezzjoni skont l-Artikolu 199(1)(g) permezz ta' deroga mog?tija minn de?i?joni tal-Kunsill ibba?ata fuq l-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-VAT (8).

33. Waqt is-seduta ?ie kkonfermat li l-Ungerija ma ng?atat l-ebda deroga individwali b?al dik.

34. Billi l-Ungerija ma ng?atatx deroga bba?ata fuq l-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-VAT, l-Istat Membru huwa preklu? milli japplika l-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni g?all-provvista ta' ?angar mobbli, b?al fil-pro?eduri nazzjonali.

35. Fi?-?irkustanzi tal-pro?eduri nazzjonali jsegwi li d-Direttiva tal-VAT g?andha ti?i interpretata b'mod li tipprekludi l-estensjoni tal-applikazzjoni tal-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni g?all-proprjetà mobbli pprovduta fi pro?edura ta' bejg? obbligatorju.

36. Il-fatti li pprovdiet il-qorti tar-rinviju jindikaw li r-rikorrent u l-bejjieg?a a?ixxew skont id-Direttiva tal-VAT meta ssu??ettaw il-provvista ta' ?angar mobbli g?as-sistema tal-VAT ordinarja.

37. Jekk il-qorti tar-rinviju tikkunsidra, fuq il-fatti tal-kaw?a pre?enti, li l-?angar mobbli huwa verament proprjetà mobbli, mela l-qorti tkun obbligata li tislet il-konklu?jonijiet ne?essarji minn dak il-fatt f'konformità mal-?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja.

38. Il-le?i?lazzjoni nazzjonali g?andha ti?i interpretata, kemm jista' jkun possibbli, f'konformità mad-dispo?izzjonijiet rilevanti tad-dritt tal-UE (9). Madankollu, kif irrikonoxxiet il-Qorti tal-?ustizzja, hemm limitu g?al interpretazzjoni f'konformità mad-dritt tal-UE. B'mod partikolari, ma tistax isservi b?ala ba?i g?all-interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali *contra legem* (10). Meta l-interpretazzjoni konformi mad-dritt tal-UE tirri?ulta impossibbli, il-qorti nazzjonali g?andha l-obbligu li tag?ti lid-dritt tal-UE l-effett s?i? tieg?u, jekk ikun hemm b?onn, billi twarrab dispo?izzjonijiet inkompatibbli tal-li?i nazzjonali, ming?ajr ma jkun hemm b?onn tat-t?assir pre?edenti ta' dawk id-dispo?izzjonijiet (11). Kemm qorti nazzjonali tista' tqajjem punti ta' li?i tal-UE *ex officio* jiddependi mill-osservanza tal-prin?ipju ta' ekwivalenza, ji?ifieri jekk qorti nazzjonali tistax jew le tkun obbligata, f'sitwazzjoni paragunabbli, li tqajjem *ex officio* punti tad-dritt nazzjonali (12).

B – *Jekk il-?angar mobbli huwa proprjetà immobbli*

39. G?ar-ra?unijiet imsemmija iktar 'il fuq, nemmen li l-evalwazzjoni ta' dan il-ka? tista' tieqaf hawn.

40. Madankollu jekk il-qorti tar-rinviju tikkonkludi fuq il-fatti ta' quddiemha li l-?angar mobbli huwa proprjetà immobbli, li minn ismu stess ma tantx jidher li huwa probabbli, ser noffri gwida kon?i?a alternattiva fit-taqsima li ?ejja, sabiex ng?in kompletament lill-qorti tar-rinviju.

41. L-ewwel nett, ser nag?mel diversi kummenti preliminari dwar id-distinzjoni li g?andha ssir bejn il-?lasijiet tal-ewwel u tat-tieni ammonti ta' VAT (1). Imbag?ad ser ng?addi g?all-kwistjoni dwar jekk l-awtoritajiet tat-taxxa kinux intitolati jitolbu li r-rikorrent jikkonforma mal-obbligi tal-VAT tieg?u ta?t il-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni filwaqt li rrifjutaw it-talba tar-rikorrent g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa tieg?u (2). Fl-a??ar nett, ser nevalwa l-proporzjonalità tal-multa imposta fuq ir-rikorrent (3).

1. Distinzjoni bejn l-ewwel u t-tieni ammonti tal-VAT

42. G?andu ji?i ??arat li l-kwistjonijiet e?aminati fis-subtaqsima li jmiss jikkon?ernaw primarjament l-obbligi u d-drittijiet tat-taxxa li jirri?ultaw g?ar-rikorrent fir-relazzjoni tieg?u mal-awtoritajiet tat-taxxa fir-rigward tat-tieni ammont ta' VAT. I?da, dawn il-kwistjonijiet ma jikkon?ernawx id-drittijiet u l-obbligi li jirri?ultaw fir-relazzjoni bejn ir-rikorrent, il-bejjieg?a u t-Te?or Pubbliku dwar l-ewwel ammont ta' VAT.

43. Mill-perspettiva tal-applikazzjoni tal-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni, u jekk ji?i assunt li dak il-mekkani?mu kien verament applikabbli g?at-tran?azzjoni inkwistjoni, il-?las tal-ewwel ammont ta' VAT kien ?ball. Dak l-i?ball g?andu ji?i korrett bejn ir-rikorrent u l-bejjieg?a, u bejn il-bejjieg?a u t-Te?or Pubbliku (13).

44. Il-Qorti tal-?ustizzja kienet idde?idiet pre?edentement li r-rimbors ta' VAT iffatturata b'mod skorrett hija ?a?a li l-Istati Membri g?andhom jirregolaw (14), ta?t kundizzjonijiet li jirrispettaw ir-rekwi?it doppju ta' ekwivalenza u effettività (15). Fir-rigward tar-rekwi?it ta' effettività b'mod partikolari, jiena ninnota ?-?irkustanzi pjuttost spe?ifi?i kif sar il-bejg? tal-?angar mobbli, ji?ifieri li l-bejjieg?a kienet insolventi fi?-?mien tal-bejg? u li l-bejg? obbligatorju ?ie organizzat mill-awtoritajiet tat-taxxa (16).

45. Hi x'inhi l-pro?edura nazzjonali g?ar-rimbors tal-ewwel ammont ta' VAT, huwa importanti li ji?i enfasizzat li dak l-ammont b?ala prin?ipju g?andu jit?allas mit-Te?or Pubbliku lura lill-bejjieg?a u/jew lir-rikorrent.

46. Huwa g?alhekk li jiena tal-fehma li l-ewwel ammont ta' VAT li t?allas lit-Te?or Pubbliku ma huwiex direttament rilevanti g?all-evalwazzjoni tal-obbligi tar-rikorrent ta?t il-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni. Madankollu, l-istess fatt g?andu, fil-fehma tieg?i, xi ftit rilevanza g?all-evalwazzjoni tad-dritt tar-rikorrent li jnaqqas u g?all-evalwazzjoni tal-proporzjonalità tal-multa.

2. Ir-responsabbiltà tar-rikorrent g?all-VAT u d-dritt li jnaqqas

47. Fid-dawl tal-osservazzjonijiet li saru iktar 'il fuq, jiena tal-fehma li l-ewwel domanda preliminari g?andha ti?i interpretata b?ala li hija mmirata g?all-a??ertament ta' jekk il-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT jipprekludix lill-awtoritajiet tat-taxxa milli jitolbu lil persuna taxxabbli, li ?allset VAT mhux dovuta lill-fornitur, li t?allas il-VAT ta?t il-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni, u milli j?a??du lil dik il-persuna taxxabbli mid-dritt ta' tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa, meta ma jkunx hemm frodi min-na?a tieg?u jew tag?ha.

48. Jekk wie?ed jassumi li l-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni fil-fatt japplika f'dawn i?-?irkustanzi, ir-rikorrent huwa tassew responsabbli g?all-VAT dovuta g?all-provvista tal-?angar. Dak ifisser li l-ebda VAT ma kellha ti?i imposta fuq dik il-provvista u l-fattura kellha tg?id li l-imposta tal-VAT ?iet imre??a' lura, kif hemm stabbilit fil-Artikolu 169(n) tal-li?i fuq il-VAT.

49. Kif tinnota l-Kummissjoni, dak ifisser ukoll li r-rikorrent kellu l-obbligu li jiddikjara l-VAT lill-awtoritajiet tat-taxxa. G?aldaqstant, ta?t l-ipote?i li l-?angar huwa proprjetà immobbli, dawn l-awtoritajiet kienu intitolati jitolbu li r-rikorrent jikkonforma mal-obbligi tieg?u ta?t il-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni (17).

50. Madankollu hija kwistjoni differenti jekk kinux intitolati ji??du t-talba tar-rikorrent g?al tnaqqis tal-VAT tal-input im?allsa.

51. Il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li d-dritt g?at-tnaqqis huwa parti integrali mill-iskema tal-VAT u ma jistax ikun limitat - bla ?sara, b?ala prin?ipju, g?all-kaw?i ta' frodi jew abbu? (18).

52. Il-qorti tar-rinviju tispjega li ma hemm indikazzjoni ta' ebda frodi tat-taxxa mwettqa mir-

rikorrent. Huwa interessanti li l-awtoritajiet tat-taxxa fil-kaw?a prin?ipali rrikonoxxew li r-rikorrent fil-fatt kellu d-dritt li jnaqqas l-ammont ta' VAT tal-input im?allsa. Il-Gvern Ungeri? qabel ma' din il-po?izzjoni.

53. Minkejja dak li ntqal iktar 'il fuq, il-fatti ta' dan il-ka? juru li r-rikorrent fl-a??ar mill-a??ar ?ie m?a??ad minn dak id-dritt.

54. Kif u g?aliex ?ara hekk tibqa' ?a?a mhux ?ara g?alija. Qed nifhem li meta l-awtoritajiet tat-taxxa nnotaw in-nuqqas tar-rikorrent li jikkonforma mal-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni, huma ddikjaraw li t-tieni ammont tal-VAT sar "differenzjali tat-taxxa" - pre?umibbilment dejn tat-taxxa. G?alhekk, jidher li bl-operazzjoni tal-li?i jew bi prattika amministrattiva tal-awtoritajiet tat-taxxa, it-tieni ammont tal-VAT ?ie ttrasformat f'dejn tat-taxxa li g?alih ma g?adux japplika d-dritt ta' tnaqqis.

55. Dan pre?umibbilment ifisser li l-ispejje? tar-rikorrent li jikkorrispondu ma' dak il-VAT tal-input ma jistg?ux jitnaqqsu i?jed. Fil-fehma tieg?i ri?ultat b?al dak imur kontra l-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT, inerenti fis-sistema komuni tal-VAT (19), fis-sens li g?andu l-g?an li je?les kompletament lill-persuna taxxabbli mill-pi? tal-VAT pagabbli jew im?allsa matul l-attivitajiet ekonomi?i kollha tieg?u (20) u sabiex ji?i ?gurat li l-konsumatur a??ari wa?du j?orr il-pi? tal-VAT (21).

56. Il-konklu?joni provvi?orja tieg?i hija g?alhekk li l-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT ma jipprekludix lill-awtoritajiet tat-taxxa milli jitolbu persuna taxxabbli, li tkun ?allset VAT mhux dovuta lill-fornitur, li t?allas il-VAT ta?t il-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni. Madankollu, il-prin?ipju ta' newtralità tal-VAT jipprekludi lill-awtoritajiet tat-taxxa milli ji??du lil dik il-persuna taxxabbli d-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input im?allsa li l-persuna taxxabbli naqset milli tiddikjara korrettament skont il-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni, meta ma jkun hemm ebda evidenza ta' frodi min-na?a tieg?u jew tag?ha.

3. Proporzjonalità tal-multa

57. Il-konklu?joni li r-rikorrent kien ?ie preklu? b'mod skorrett milli je?er?ita d-dritt tieg?u g?al tnaqqis ma jfissirx li l-awtoritajiet tat-taxxa ma kinux intitolati li jimmultawh g?al nuqqas li jikkonforma mal-obbligi tieg?u ta?t il-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni. Id-dritt g?al tnaqqis u l-obbligu li tit?allas multa g?an-nuqqas ta' konformità mal-obbligi li jikkundizzjonaw l-e?er?izzju ta' dak id-dritt huma ?ew? kwistjonijiet separati.

58. Il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li, fl-assenza ta' sistema ta' penalitajiet fid-Direttiva tal-VAT li tissanzjona l-ksur tal-obbligi ta' persuni taxxabbli msemmija f'dik id-direttiva, huma l-Istati Membri li g?andhom jag??lu l-penalitajiet li jqisu xierqa. Madankollu, g?andhom je?er?itaw dik is-setg?a skont id-dritt tal-UE u l-prin?ipji ?enerali tieg?u (22).

59. Kif innutat il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tag?ha, il-prin?ipju ta' proporzjonalità huwa wie?ed minn dawk il-prin?ipji (23).

60. Biex ji?i vverifikat jekk dak il-prin?ipju huwiex osservat, il-qorti nazzjonali g?andha tkun ?erta li s-sanzjoni rispettiva ma tmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?qu l-g?anijiet biex ji?i ?gurat il-?bir korrett tat-taxxa u ti?i preklu?a l-eva?joni (24). G?andhom jittie?du inkunsiderazzjoni wkoll in-natura u l-grad ta' serjetà tal-ksur u tal-mezzi biex ji?i stabbilit l-ammont tal-penalità (25).

61. Il-Gvern Ungeri? spjega waqt is-seduta li r-regola nazzjonali applikabbli, ji?ifieri l-Artikolu 170 tal-adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. Törvény (Li?i XCII tal-2003, li?i fuq it-tassazzjoni) tistabbilixxi r-rata awtomatika ta' multa ta' 50 %. Dik ir-rata ?iet applikata fil-konfront tar-rikorrent.

62. Il-Gvern Ungeri? spjega wkoll li bis-sa??a tal-Artikolu 171 tal-li?i fuq it-tassazzjoni, ir-rata awtomatika ta' 50 % tista' titnaqqas, jew il-multa ma ti?i imposta xejn, f'sitwazzjonijiet e??ezzjonali meta l-persuna taxxabbli tkun a?ixxiet bid-dili?enza dovuta.

63. Ir-regoli nazzjonali applikabbli jidher li jippermettu g?al sanzjoni li ti?i adattata u mmoderata skont i?-?irkustanzi spe?ifi?i tal-ka? konkret (26). G?alhekk, ivvalutati fuq livell astratt, ir-regoli nazzjonali jidhru li jikkonformaw mal-prin?ipju ta' proporzjonalità.

64. Jekk l-istess regoli ?ewx applikati b'mod proporzjonat jew le fil-ka? individwali tar-rikorrent hija ?a?a li g?andha tivverifika l-qorti tar-rinviju. Madankollu hemm diversi elementi li ta' min ji?u enfasizzati fil-kuntest tal-ka? ine?ami.

65. L-ewwel nett, ma jidhirx li hemm a?ir frawdolenti min-na?a tar-rikorrent. Kemm l-ewwel kif ukoll it-tieni ammonti ta' VAT t?allsu lill-awtoritajiet tat-taxxa. It-tieni nett, id-digriet ta' rinviju ma jsemmi l-ebda dewmien partikolari min-na?a tar-rikorrent g?all-?las tat-tieni ammont ta' VAT lil hinn minn dak li ?ara min?abba kif ir-rikorrent fehem (?a?in) il-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni. It-tielet nett, l-Artikolu 142(7) tal-li?i fuq il-VAT jindika li r-responsabbiltà g?all-?ru? ta' fattura skont il-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni hija tal-bejjieg?a. G?andu ji?i enfasizzat li l-bejjieg?a ?ar?et fattura li ma kinitx tikkonforma mar-regoli applikabbli tal-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni, u, dan ?ara fi pro?edura ta' bejg? obbligatorju organizzat mill-awtoritajiet tat-taxxa.

66. Meta ji?u kkunsidrati dawn l-elementi spe?ifi?i, huwa diskutibbli, kif issu??eriet il-Kummissjoni, jekk l-applikazzjoni tar-rata awtomatika ta' 50 % saritx wara evalwazzjoni individwali ?enwina tal-ka? tar-rikorrent. I?da kif innutajt iktar 'il fuq, jekk ?iex osservat il-prin?ipju ta' proporzjonalità fil-ka? ine?ami hija ?a?a li g?andha te?amina l-qorti tar-rinviju.

V – **Konklu?joni**

67. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet pre?edenti, jiena nipproponi lill-Qorti tal-?ustizzja li twie?eb id-domandi mag?mula mill-Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xog?ol ta' Kecskemét, l-Ungerija) kif ?ej:

Fl-assenza ta' deroga spe?ifika mog?tija abba?i tal-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud, il-provvista ta' proprjetà mobbli fi pro?edura ta' bejg? obbligatorju bis-sa??a tal-Artikolu 199(1)(g) ta' dik id-direttiva ma tistax tkun su??etta g?all-mekkani?mu ta' awtolikwidazzjoni.

1 – Lingwa ori?inali: l-Ingli?.

2 – 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).

3 – Il-Gvern Ungeri? issu??erixxa li l-Artikolu 142(1)(g) tal-li?i fuq il-VAT huwa intenzjonat g?all-implementazzjoni tal-Artikolu 199(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ukoll. Madankollu, diffi?li wie?ed jara kif dik id-dispo?izzjoni hija rilevanti fil-ka? ine?ami, g?aliex l-Artikolu 199(1)(f) jirrigwarda l-"forniment ta' merkanzija wara ?-?essjoni tad-dritt g?al ri?erva ta' appartenenza lil persuna assenjata u l-e?er?izzju ta' dan id-dritt mill-persuna assenjata".

4 – Konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Kokott tas-6 ta' Novembru 2014, fil-kaw?a Macikowski (C?499/13, EU:C:2014:2351, punt 29).

5 – Sentenza tas-26 ta’ Mejju 2016, Envirotec Denmark (C–550/14, EU:C:2016:354, punti 33 u l-?urisprudenza ??itata).

6 – Bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/69/KE, tal-24 ta’ Lulju 2006, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward ta’ ?erti mi?uri li jissimplifikaw il-pro?edura g?all-impo?izzjoni tat-taxxa fuq il-valur mi?jud u li jassistu fil-?lieda kontra l-eva?joni jew l-evitar tat-taxxa, u li t?assar ?erti De?i?jonijiet li jipprovdu derogi (?U L 76M, p. 232). Sentenza tat-13 ta’ ?unju 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C?125/12, EU:C:2013:392, punt 24).

7 – Il-premessa 1 tal-preambolu tad-Direttiva 2006/69/KE u l-premessa 42 tal-preambolu tad-Direttiva tal-VAT li jesprimu l-g?an imfittex mill-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT. Kif innutat il-Qorti tal-?ustizzja, dik “id-dispo?izzjoni g?alhekk tippermetti lill-awtoritajiet fiskali ji?bru l-VAT imposta fuq it-tran?azzjonijiet inkwistjoni meta l-kapa?ità tad-debitur li j?allasha tkun kompromessa”. Sentenza tat-13 ta’ ?unju 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C?125/12, EU:C:2013:392, punti 25 u 28).

8 – L-Artikolu 395(1) tad-Direttiva tal-VAT jistabblixxi li: “Il-Kunsill, li ja?ixxi unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, jista’ jawtorizza lil kwalunkwe Stat Membru li jintrodu?i mi?uri spe?jali g?al deroga mid-disposizzjonijet ta’ din id-Direttiva, sabiex jissimplifika l-pro?edura tal-?bir tal-VAT jew sabiex jippreveni ?ertu tipi ta’ eva?joni jew evitar tat-taxxa [...]”.

9 – Sentenzi tad-19 ta’ April 2016, DI (C?441/14, EU:C:2016:278, punt 42); tal-15 ta’ Jannar 2014, Association de médiation sociale (C?176/12, EU:C:2014:2, punt 38); tad-19 ta’ Di?embru 2013, Koushkaki (C?84/12, EU:C:2013:862, punti 75 sa 76).

10 – Sentenzi tat-28 ta’ Lulju 2016, JZ, C?294/16 PPU, EU:C:2016:610, punt 33); tad-19 ta’ April 2016, DI (C?441/14, EU:C:2016:278, punt 32 u l-?urisprudenza ??itata); tal-11 ta’ Novembru 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C?505/14, EU:C:2015:742, punti 31 u 32 u l-?urisprudenza ??itata); tat-30 ta’ April 2014, Kásler u Káslerné Rábai (C?26/13, ECLI:EU:C:2014:282, punt 65).

11 – Re?entement, *inter alia*, sentenza tat-8 ta’ Settembru 2015, Taricco *et* (C?105/14, EU:C:2015:555, punt 49 u l-?urisprudenza ??itata).

12 – Ara, f’dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta’ Frar 2008, Kempter (C?2/06, EU:C:2008:78, punti 45 u 46). Ara wkoll is-sentenzi tal-14 ta’ Di?embru 1995, van Schijndel u van Veen (C?430/93 u C?431/93, EU:C:1995:441, punt 13, 14 u 22) u tal-24 ta’ Ottubru 1996, Kraaijeveld *et* (C?72/95, EU:C:1996:404, punti 57, 58 u 60).

13 – Ara, f’dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta’ Frar 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, punti 40 sa 43).

14 – Sentenza tal-11 ta’ April 2013, Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233, punt 25 u 26 u l-?urisprudenza ??itata).

15 – Sentenza tal-15 ta’ Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, punti 37 u 40 u l-?urisprudenza ??itata).

16 – Ara, b’analo?ija, is-sentenza tal-15 ta’ Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167, punt 41).

17 – Kif osservat il-Qorti tal-?ustizzja, ta?t il-mekkani?mu ta’ awtolikwidazzjoni “ma se?? l-ebda ?las tal-VAT bejn il-fornitur u l-benefi?jarju tas-servizzi, peress li dan tal-a??ar, g?at-tran?azzjonijiet imwettqa, huwa persuna responsabbli g?all-?las tal-input VAT li b?ala regola tista’

tnaqqas din l-istess taxxa b’mod li l-ebda ammont ma huwa dovut g?all-amministrazzjoni fiskali”. Sentenza tas-6 ta’ Frar 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, punt 29).

18 – Ara l-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Szpunar fil-Kaw?i Mag?quda Staatssecretaris van Financiën *et* (C?131/13, C?163/13 u C?164/13, EU:C:2014:2217, punt 42). Sentenza tat-18 ta’ Di?embru 2014, Schoenimport ‘Italmoda’ Mariano Previti *et* (C?131/13, C?163/13 u C?164/13, EU:C:2014:2455, punt 48). Ara wkoll is-sentenza tal-21 ta’ Frar 2006, *Halifax et* (C?255/02, EU:C:2006:121, punt 84 u l-?urisprudenza ??itata). Ara wkoll, f’dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta’ Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C?439/04 u C?440/04, EU:C:2006:446, punti 45 sa 47).

19 – Sentenzi tat-2 ta’ Lulju 2015, NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, punt 40 u l-?urisprudenza ??itata) u tat-23 ta’ April 2015, GST — Sarviz Germania (C?111/14, EU:C:2015:267, punt 34 u l-?urisprudenza ??itata).

20 – Sentenza tas-6 ta’ Frar 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, punt 31 u l-?urisprudenza ??itata).

21 – Sentenza tas-7 ta’ Novembru 2013, Tulic? u Plavo?in (C?249/12 u C?250/12, EU:C:2013:722, punt 34). Ara l-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Bot fil-kaw?a Sjelle Autogenbrug (C?471/15, EU:C:2016:724, punt 24 *in fine*).

22 – Sentenza tal-20 ta’ ?unju 2013, Rodopi-M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, punt 31 u l-?urisprudenza ??itata).

23 – Sentenza tas-6 ta’ Marzu 2014, Siragusa (C?206/13, EU:C:2014:126, punt 34, u l-?urisprudenza ??itata).

24 – Sentenza tat-23 ta’ April 2015, GST — Sarviz Germania (C?111/14, EU:C:2015:267, punt 34 u l-?urisprudenza ??itata).

25 – Sentenza tal-20 ta’ ?unju 2013, Rodopi-M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, punt 38 u l-?urisprudenza ??itata).

26 – Sentenza tal-20 ta’ ?unju 2013, Rodopi-M 91 (C?259/12, EU:C:2013:414, punt 40). B’kuntrast mas-sentenza tad-19 ta’ Lulju 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, punti 50 sa 52).