Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

KONKLU?JONIJIET TAL-AVUKAT ?ENERALI

WAHL

ippre?entati fit-23 ta’ Novembru 2017(1)

Kaw?a C-566/16

Dávid Vámos

vs

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

[talba g?al de?i?joni preliminari mressqa min-Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xog?ol, Nyíregyháza, l-Ungerija)]

(Tassazzjoni — Sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud — Direttiva 2006/112/KE — Artikoli 281 sa 294 — Skemi spe?jali g?al impri?i ?g?ar —Skema ta’ e?enzjonijiet — Obbligu li ting?a?el l-applikazzjoni tal-iskema spe?jali meta ji?i ddikjarat il-bidu ta’ attivitajiet taxxabbli — Assenza ta’ dikjarazzjoni tal-bidu ta’ attivitajiet taxxabbli — Applikazzjoni retroattiva tal-iskema)

1. Fil-ka? inkunsiderazzjoni n-Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xog?ol, Nyíregyháza, l-Ungerija) tistaqsi lill-Qorti tal-?ustizzja jekk id-dritt tal-Unjoni jipprekludix li jkun hemm le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprojbixxi l-applikazzjoni retroattiva ta’ skema ta’ taxxa spe?jali li tag?ti e?enzjoni lil impri?i ?g?ar — adottata skont id-dispo?izzjonijiet tat-Taqsima 2 tal-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta’ Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta’ taxxa fuq il-valur mi?jud (iktar ’il quddiem id-“Direttiva tal-VAT”) (2) — lil persuna taxxabbli li tkun issodisfat il-kundizzjonijiet sostantivi rilevanti kollha i?da li ma tkunx iddikjarat fi ?mien xieraq lill-awtoritajiet tat-taxxa li tkun bdiet l-attivitajiet tag?ha, u li ma tkunx g?a?let l-applikazzjoni ta’ dik l-iskema.

I. **Il-kuntest ?uridiku**

A. **Id-dritt tal-Unjoni**

2. Skont l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT, “‘persuna taxxabbli’ g?andha tfisser kull persuna li, b’mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x’ikun l-iskop jew ir-ri?ultati ta’ dik l-attività”.

3. L-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 213(1) tad-Direttiva tal-VAT jg?id:

“Kull persuna taxxabbli g?andha tiddikjara meta tibda, tbiddel jew twaqqaf l-attività tag?ha b?ala persuna taxxabbli.

[…]”

4. Skont l-Artikolu 282 tad-Direttiva tal-VAT:

“L-e?enzjonijiet u l-?elsien mit-taxxa gradwat previst f’din it-Taqsima g?andhom japplikaw g?all-provvista ta’ merkanzija u servizzi mill-impri?i ?g?ar.”

5. L-Artikolu 287 tad-Direttiva tal-VAT jg?id:

“L-Istati Membri li aderew wara l-1 ta’ Jannar 1978 jistg?u je?entaw lill-persuni taxxabbli li l-d?ul mill-bejg? annwali tag?hom ma jkunx og?la mill-eqwivalenti f’munita nazzjonali ta’ l-ammonti li ?ejjin bir-rata tal-kambju fil-?urnata ta’ ade?joni tag?hom:

[…]

(12) Ungerija: EUR 35 000;

[…]”

6. L-Artikolu 289 tad-Direttiva tal-VAT jg?id:

“Persuni taxxabbli e?enti mill-VAT m’g?andhomx ikunu intitolati biex inaqqsu l-VAT skond l-Artikoli 167 sa 171 u l-Artikoli 173 sa 177, u ma jistg?ux juru l-VAT fuq il-fatturi tag?hom.”

7. Skont l-Artikolu 290 ta’ din id-direttiva:

“Persuni taxxabbli intitolati g?all-e?enzjoni mill-VAT jistg?u jag??lu jew l-arran?amenti normali tal-VAT jew il-pro?eduri simplifikati previsti fl-Artikolu 281. F’dan il-ka?, huma g?andhom ikunu intitolati g?al kwalunkwe ?elsien gradwat mit-taxxa previst mil-le?islazzjoni nazzjonali.”

B. **Id-dritt Ungeri?**

1. *Il-Li?i CXXVII tal-2007 dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud*

8. Il-paragrafu 2(a) 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 tal-VAT”) jg?id:

“F’konformità ma’ din il-li?i, dan li ?ej g?andu jkun su??ett g?all-[VAT]:

(a) il-provvista ta’ merkanzija jew servizzi bi ?las fit-territorju nazzjonali minn persuna taxxabbli li ta?ixxi b?ala tali […]”

9. Il-paragrafu 187 tal-Li?i tal-VAT jg?id:

“(1) Persuna taxxabbli li tkun stabbilita fit-territorju nazzjonali g?al g?an ekonomiku, jew li ma tkunx hekk stabbilita i?da li l-indirizz jew il-post tar-residenza abitwali tag?ha jkunu fit-territorju nazzjonali, g?andha dritt li tag??el l-e?enzjoni personali skont id-dispo?izzjonijiet ta’ dan il-Kapitolu.

(2) F’ka? li l-persuna taxxabbli te?er?ita d-dritt li tag??el e?enzjoni msemmija fis-subparagrafu 1, matul il-perijodu tal-e?enzjoni personali u fil-kapa?ità tag?ha b?ala persuna e?enti,

(a) hija ma tkunx su??etta g?all-?las tat-taxxa;

(b) hija ma g?andhiex tkun awtorizzata tnaqqas taxxa tal-input;

(c) hija tkun tista' to?ro? biss fattura li fiha l-ammont tat-taxxa mitluba u r-rata stabbilita fil-paragrafu 83 ma jkunux jidhru."

10. Skont il-paragrafu 188(1) tal-Li?i tal-VAT:

"L-e?enzjoni personali tista' tintg?a?el jekk l-ammont tal-?las li jkun sar jew li jkun dovut fir-rigward tal-provvisti kollha ta' merkanzija jew servizzi mill-persuna taxxabbli skont il-paragrafu 2(a), espress f'forinti Ungeri?i u akkumulati kull sena, ma jkunx jaqbe? il-limitu og?la stabbilit fis-subparagrafu 2

(a) la attwalment fis-sena kalendarja qabel is-sena kalendarja ta' riferiment,

(b) la attwalment u lanqas ra?onevolment prevedibbilment fis-sena kalendarja ta' riferiment."

11. Il-paragrafu 188(2) tal-istess li?i, fil-ver?joni li kienet tapplika sal-31 ta' Di?embru 2012, kien jg?id li l-limitu massimu li inqas minnu kien hemm dritt li tintg?a?el l-e?enzjoni personali kien ta' 5 000 000 Fjorini Ungeri?i (HUF). Mill-1 ta' Jannar 2013, il-limitu g?ola g?al HUF 6 000 000.

2. *Il-Li?i XCII tal-2003 dwar tassazzjoni ?enerali*

12. Il-paragrafu 16 ta' Az adózás rendjér?l szóló 2003. évi XCII. Törvény (Li?i XCII tal-2003 dwar tassazzjoni ?enerali; iktar 'il quddiem il-"li?i dwar tassazzjoni ?enerali') jg?id:

"(1) Persuna taxxabbli biss li jkun in?ar?ilha numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa tista' tag?mel attività taxxabbli, bla ?sara g?ad-dispo?izzjonijiet tal-paragrafi 20 u 21.

(2) Persuna taxxabbli li tkun tixtieq tag?mel attività taxxabbli g?andha tkun irre?istrata mal-awtorità tat-taxxa tal-Istat biex jing?atalha numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa [iktar 'il quddiem 'NIT']."

13. Il-paragrafu 17(1)(a) tal-li?i dwar tassazzjoni ?enerali jg?id li "jekk ir-responsabbiltà ta' persuna taxxabbli g?all-?las tat-taxxa jew g?al attività taxxabbli tikkorrispondi g?al dik ta' kummer?jant wa?dieni bis-sa??a tal-li?i li tirregola l-attivitajiet ta' kull kummer?jant wa?dieni, dik il-persuna g?andha tapplika g?al NIT billi tirre?istra mal-awtorità responsabbli g?al affarijiet relatati mal-attivitajiet ta' kull kummer?jant wa?dieni (billi tissottometti formola ta' re?istrazzjoni mimlija kif imiss), u b'dak il-mod tkun konformi mal-obbligu li tirre?istra mal-awtorità tat-taxxa tal-Istat".

14. Skont il-paragrafu 22(1)(c) ta' dik il-li?i:

"Il-persuna responsabbli g?at-taxxa fuq il-valur mi?jud g?andha tindika fil-mument meta tiddikjara l-bidu tal-attività taxxabbli tag?ha li tag??el l-e?enzjoni personali."

15. Skont il-paragrafu 172(1)(c) ta' din il-li?i:

"?lief kif ipprovdut fis-subparagrafu 2, tista' ti?i imposta multa ta' mhux iktar minn HUF 200 000 fil-ka? ta' individwi, u ta' mhux iktar minn HUF 500 000 fil-ka? ta' persuni taxxabbli o?ra, jekk jonqsu milli jkunu konformi mal-obbligu li jirre?istraw (re?istrazjoni inizjali u komunikazzjoni ta' kull bidla), li jopprovdu dejta jew jift?u kont kurrenti, jew mal-obbligu li jibag?tu prospetti tat-taxxa."

II. **Il-fatti, il-pro?edura u d-domandi preliminari**

16. Mill-2007 sat-22 ta’ Jannar 2014, Dávid Vámos bieg? 778 prodott elettroniku minn ?ew? siti onlajn. Ma kienx irre?istra b?ala persuna taxxabbli u ma kienx iddikjara d-d?ul minn dak il-bejg?.

17. L-awtorità tat-taxxa Ungeri?a g?amlet spezzjoni fir-rigward ta’ D. Vámos. Fil-pro?edura amministrattiva, dik l-awtorità sabet li D. Vámos ma kienx ikkonforma ru?u mal-obbligu li jirre?istra kif stabbilit fil-le?i?lazzjoni nazzjonali, u b’ri?ultat ta’ dan hija imponietlu sanzjoni finanzjarja. L-awtorità tat-taxxa sabet ukoll li D. Vámos kien wettaq l-attività tieg?u ming?ajr awtorizzazzjoni, ming?ajr numru ta’ identifikazzjoni tat-taxxa, ming?ajr ma kien membru ta’ kumpannija u ming?ajr ma kien jo?ro? dokumenti korroborattivi, ir?evuti jew fatturi ta’ bejg?.

18. Fit-22 ta’ Jannar 2014, D. Vámos irre?istra b?ala persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa fuq il-valur mi?jud, u g?a?el “e?enzjoni personali”, skema Ungeri?a ta’ e?enzjonijiet mit-taxxa g?al impri?i ?g?ar stabbilita fil-paragrafi 187 *et seq* tal-Li?i tal-VAT, adottata mill-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i bl-applikazzjoni tal-Artikoli 281 sa 292 tad-Direttiva tal-VAT. Wara dik id-data D. Vámos mexxa negozju b?ala kummer?jant wa?dieni u kien, fl-istess waqt, impjegat ta’ impri?a o?ra g?al iktar minn 36 sieg?a fil-?img?a.

19. Indipendentement mill-ewwel serje ta’ pro?eduri li wasslet g?all-impo?izzjoni tas-sanzjoni finanzjarja, l-awtorità tat-taxxa bdiet it-tieni serje ta’ pro?eduri fir-rigward tal-prospetti tat-taxxa ta’ D. Vámos g?as-snin 2012 sa 2014. B’ri?ultat ta’ dik l-investigazzjoni l-awtorità tat-taxxa sabet dejn ta’ VAT (minbarra djun relatati mat-taxxa tad-d?ul u l-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà so?jali) g?all-perijodu bejn l-ewwel tliet xhur tas-sena 2012 u l-ewwel tliet xhur tal-2014, u imponiet fuq D. Vámos sanzjonijiet finanzjarji u interessi moratorji.

20. Fuq appell amministrattiv, in-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (direttorat tal-appelli tat-taxxa nazzjonali u amministrazzjoni tad-dwana, l-Ungerija) ikkonkluda li D. Vámos kien qed ibig? bi skop kummer?jali merkanzija fuq ba?i permanenti u regolari, u dan kien jikkostitwixxi attività ekonomika, u li huwa kien su??ett g?all-VAT. G?al dak li jirrigwarda l-e?enzjoni personali, l-awtorità tat-taxxa kienet tal-fehma li l-li?i nazzjonali ma kinitx tippermetti li persuni taxxabbli jag??lu dik l-e?enzjoni b’mod retroattiv. G?alhekk sabet li min?abba li D. Vámos ma kienx irre?istrat mal-awtorità tat-taxxa qabel it-22 ta’ Jannar 2014, huwa ma kienx intitolat jag??el l-e?enzjoni personali g?all-perijodu qabel dik id-data.

21. D. Vámos ikkontesta dik id-de?i?joni quddiem in-Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xog?ol, Nyíregyháza) billi ssottometta li l-awtorità tat-taxxa kien missha saqsietu jekk xtaqx jag??el l-applikazzjoni tal-e?enzjoni personali g?al bejg? li kien g?amel qabel ma rre?istra b?ala persuna taxxabbli, meqjus li huwa kien ikkonforma ru?u mal-kundizzjonijiet sostantivi biex jibbenefika mill-iskema.

22. Billi kellha dubji dwar l-interpretazzjoni tad-dispo?izzjonijiet rilevanti tad-Direttiva tal-VAT, il-qorti tar-rinviju dde?idiet li tissospendi l-pro?eduri u li tag?mel id-domanda preliminari li ?ejja lill-Qorti tal-?ustizzja:

“Hija konformi mad-dritt tal-Unjoni le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprevedi li l-awtorità tat-taxxa tista’ teskludi, fil-kuntest ta’ verifika fiskali *a posteriori*, il-possibbiltà li ting?a?el l-e?enzjoni so??ettiva, abba?i tal-fatt li l-persuna taxxabbli g?andha din il-possibbiltà biss fil-mument tad-dikjarazzjoni tal-bidu tal-attività taxxabbli tag?ha?”

23. Osservazzjonijiet bil-miktub kienu sottomessi mill-Gvern Ungeri? u mill-Kummissjoni. Skont l-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Pro?edura tal-Qorti tal-?ustizzja, ma saret ebda seduta.

III. **Anali?i**

24. Mill-bidu nett wie?ed g?andu j?omm f'mo??u li l-Kapitolu 1, tat-Titolu XII tad-Direttiva tal-VAT jippermetti lill-Istati Membri jintrodu?u (jew i?ommu) tliet tipi ta' skemi spe?jali g?al impri?i ?g?ar: (i) pro?eduri simplifikati g?all-impo?izzjoni u l-?bir tal-VAT (Artikolu 281 tad-Direttiva); (ii) e?enzjonijiet (Artikoli 282 sa 290 tad-Direttiva); u (iii) ?elsien gradwat (Artikoli 282 sa 285 u 291 tad-Direttiva).

25. Din il-kaw?a tirrigwarda skema spe?jali, ma?ru?a mill-awtoritajiet Ungeri?i, li tag?ti e?enzjoni lil impri?i li ma taqbi?x ?ertu limitu ta' d?ul mill-bejg? (iktar 'il quddiem "l-iskema ta' e?enzjonijiet"). Il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva tal-VAT tipprekludix le?i?lazzjoni nazzjonali li tag?milha impossibbli li persuna taxxabbli titlob applikazzjoni retroattiva tal-iskema ta' e?enzjonijiet meta l-persuna taxxabbli tkun issodisfatt ir-rekwi?iti sostantivi kollha g?aliha, i?da ma tkunx iddikjarat il-bidu tal-attivitajiet tag?ha fi?-?mien xieraq u ma tkunx g?a?let espli?itament l-applikazzjoni ta' dik l-iskema.

26. Biex ting?ata risposta g?al dik id-domanda je?tie? ji?i ddeterminat jekk l-Istati Membri jistg?ux, meta jidde?iedu li jistabbilixxu skema ta' e?enzjonijiet g?al impri?i ?g?ar skont id-dispo?izzjonijiet tat-Taqsima 2, tal-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-Direttiva tal-VAT, jissu??ettaw l-applikazzjoni ta' skema b?al din g?all-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tkun iddikjarat kif imiss il-bidu tal-attivitajiet tag?ha u li tkun espressament g?a?let l-applikazzjoni ta' dik l-iskema.

27. G?ar-ra?unijiet li ser ji?u esposti iktar 'il quddiem, inqis li r-risposta g?al dik id-domanda g?andha tkun fl-affermattiv.

A. **L-obbligu ta' re?istrazzjoni**

28. Skont l-Artikolu 272(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri huma ?ielsa je?ilsu persuni taxxabbli koperti bi skema ta' e?enzjonijiet g?al impri?i ?g?ar minn ?erti obbligi jew mill-obbligi kollha msemmija fil-Kapitoli 2 sa 6 tat-Titolu XI tad-Direttiva tal-VAT. Fost dawk l-obbligi hemm, b'mod partikolari, dak li ji?i ddikjarat il-bidu tal-attività b?ala persuna taxxabbli kif previst fl-Artikolu 213 tad-Direttiva tal-VAT. L-awtoritajiet Ungeri?i, madankollu, idde?idew li ma jag?mlux hekk, u dik l-g?a?la tqieset li kienet skont il-li?i mill-Qorti tal-?ustizzja fil-kaw?a Balogh (3).

29. F'dik il-kaw?a — li kienet dwar l-istess skema Ungeri?a ta' e?enzjonijiet mit-taxxa u fejn ir-rinviju preliminari sar mill-istess qorti b?al f'din il-kaw?a — il-Qorti tal-?ustizzja kkonstatat li d-Direttiva tal-VAT ma tipprekludix le?i?lazzjoni nazzjonali li te?i?i li persuna taxxabbli tiddikjara meta tibda l-attività ekonomika tag?ha, anki jekk id-d?ul mill-bejg? annwali tag?ha ma jkunx jaqbe? il-limitu tal-iskema ta' e?enzjonijiet g?al impri?i ?g?ar. Il-Qorti tal-?ustizzja ?iedet tg?id li l-Istati Membri jistg?u wkoll jimponu multa amministrattiva b?ala penali meta persuna taxxabbli tonqos milli tikkonforma ru?ha ma' dak l-obbligu, sakemm il-multa tkun proporzjonata (4).

30. G?alhekk huwa ?ar li, f'dan il-ka?, ir-rekwi?it skont il-li?i Ungeri?a li D. Vámos jiddikjara l-bidu tal-attivitajiet tieg?u lill-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali huwa legali skont id-dritt tal-Unjoni. Min?abba li naqas milli jag?mel hekk, l-awtorità tat-taxxa kienet, g?alhekk, intitolata timponilu sanzjoni finanzjarja.

31. F'dan il-kuntest il-kwistjoni li jmissha tkun e?aminata hija jekk hemmx dispo?izzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li jipprekludu lill-Istati Membri milli (i) jitolbu li persuni taxxabbli li jkunu ddikjaraw li

jkunu bdew attivitajiet jag??lu wkoll, f'dak il-kuntest, is-sistema ta' taxxa li jkunu jixtiequ jkollhom, minn fost dawk li huma disponibbli g?alihom, u (ii) jidde?iedu li kull g?a?la f'dan ir-rigward tista' tipprodu?i effetti g?all-?ejjieni biss.

B. **L-iskemi spe?jali g?al impri?i ?g?ar**

32. L-ewwel nett, il-kliem tal-Artikoli 281, 284, 285, 286 u 287 tad-Direttiva tal-VAT jg?id lil-Istati Membri *jistg?u*, i?da ma humiex obbligati, jistabbilixxu wa?da mill-iskemi spe?jali ta' taxxa msemmija hemmhekk. Dan huwa kkonfermat mill-premessa 49 tad-Direttiva, li skontha l-Istati Membri "g?andhom ikunu jistg?u jkomplu japplikaw l-iskemi spe?jali tag?hom g?al impri?i ?g?ar".

33. Dik il-premessa tag?milha ?ara wkoll li dawk l-iskemi g?andhom ji?u applikati "skond disposizzjonijiet komuni, u bil-g?an li jkun hemm armonizzazzjoni aktar stretta". Konsegwentement, l-iskemi spe?jali g?al impri?i ?g?ar jikkostitwixxu, fil-frattemp (5), materja li ma hijiex armonizzata b'mod s?i? fil-livell tal-Unjoni (6) u li biha l-Istati Membri ne?essarjament jibbenefikaw minn ?erta libertà, sakemm ir-regoli nazzjonali tag?hom ikunu konformi mad-dispo?izzjonijiet rilevanti tad-dritt tal-Unjoni. B'mod partikolari, id-Direttiva tal-VAT g?andha biss numru limitat ta' dispo?izzjonijiet li jirregolaw il-mod li bih dawk l-iskemi g?andhom ikunu mfassla u jit?addmu, biex b'hekk i?allu diskrezzjoni wiesg?a lill-Istati Membri.

34. Ebda wa?da minn dawk id-dispo?izzjonijiet ma tista', fil-fehma tieg?i, tinftiehem b?ala li espli?itament tag?ti lil impri?i ?g?ar dritt bla limitu li jgawdu minn applikazzjoni ta' skema ta' e?enzjonijiet. B'mod partikolari, ma hemmx ba?i testwali fid-Direttiva tal-VAT biex wie?ed jifhem li persuna taxxabbli g?andu jkollha d-dritt li tgawdi minn tali skema *b'mod retroattiv*, fin-nuqqas ta' g?a?la spe?ifika min-na?a tag?ha. G?al din ir-ra?uni, id-de?i?joni tal-awtoritajiet tat-taxxa Ungeri?i li ti?i stabbilita tali skema, i?da li l-applikazzjoni tag?ha tkun su??etta g?al ?erti rekwi?iti pro?edurali, taqa', fil-fehma tieg?i, fid-diskrezzjoni li d-Direttiva tal-VAT tag?ti lill-Istati Membri.

35. Din il-konklu?joni hija, g?alhekk, konformi mal-qsim ta' kompetenzi stabbilit fil-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-Direttiva tal-VAT dwar skemi spe?jali g?al impri?i ?g?ar.

36. Fit-tieni lok, l-argumenti tal-Kummissjoni li dritt bla limitu li titgawda skema ta' e?enzjonijiet (inklu?, jekk ikun me?tie?, b'mod retroattiv) jirri?ulta impli?itament minn interpretazzjoni sistemika ta' dispo?izzjonijiet o?ra tad-Direttiva tal-VAT u/jew jori?ina mill-prin?ipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità ma jipperswadunix. Jidhirli li d-dispo?izzjonijiet u l-prin?ipji msemmija mill-Kummissjoni, l-iktar meta jkunu interpretati fid-dawl ta' ?urisprudenza e?istenti, aktarx isostnu l-fehma opposta.

C. **L-Artikolu 290 tad-Direttiva tal-VAT**

37. Hekk kif osservaw kemm il-Kummissjoni kif ukoll il-Gvern Ungeri?, mill-Artikolu 290 tad-Direttiva tal-VAT jidher li, jekk Stat Membru jo?ro? skema ta' e?enzjonijiet g?al impri?i ?g?ar, l-applikazzjoni ta' dik l-iskema lill-persuni taxxabbli intitolati jipparte?ipaw tkun *fakultattiva*, mhux obbligatorja. Tabil?aqq, il-persuni taxxabbli jkunu jistg?u jag??lu wkoll li jkunu su??etti g?as-sistema normali tal-VAT, jew g?all-iskema spe?jali msemmija fl-Artikolu 281 (jekk tali skema tkun te?isti fl-Istat Membru rilevanti). Jekk tintg?a?el l-a??ar imsemmija skema u jkunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet rilevanti, il-persuna taxxabbli tkun tista' tibbenefika wkoll mill-?elsien gradwat tat-taxxa (g?al darba o?ra jekk ikun je?isti tali ?elsien fl-Istat Membru kkon?ernat). G?alhekk, bis-sa??a tal-Artikolu 290 tad-Direttiva tal-VAT, impri?i ?g?ar jista' jkollhom — skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali rilevanti — sa tliet sistemi differenti tal-VAT li jkunu jistg?u jag??lu minnhom.

38. Kif il-Kummissjoni tirrikonoxxi, l-ebda wa?da mit-tliet sistemi ma hija, b?ala prin?ipju, preferibbli jew iktar konvenjenti g?all-persuni taxxabbli kollha. Tabil?aqq, il-kwistjoni ta' jekk wa?da

tkunx iktar adatta minn o?ra jew iktar soda finanzjarjament g?al persuna taxxabbli tiddependi fuq ?afna varjabbli, u spe?jalment minn kif hija tkun organizzat u t?addem l-attività ekonomika tag?ha.

39. B'mod iktar partikolari, min?abba li l-applikazzjoni tal-iskema ta' e?enzjonijiet i??a??ad, skont l-Artikolu 289 tad-Direttiva tal-VAT, persuni taxxabbli mill-possibbiltà li jnaqqsu l-VAT, wie?ed ma jistax jippre?umi li, fin-nuqqas ta' g?a?la espressa min-na?a tag?hom, il-persuni taxxabbli kollha intitolati g?all-e?enzjoni jkunu be?siebhom jag??luha. Pere?empju, impri?i ?g?ar li, biex jibdew in-negozju tag?hom, ikun je?ti?ilhom jag?mlu investimenti sostanzjali jistg?u tabil?aqq jippreferu li tkun tapplika s-sistema ordinarja biex ikunu jistg?u jnaqqsu l-input VAT sinjifikattiva. Fi kliem ie?or, ma hemmx ba?i biex wie?ed iqis li, meta tkun te?isti skema ta' e?enzjonijiet g?al impri?i ?g?ar, l-applikazzjoni ta' dik l-iskema g?all-persuni taxxabbli li jissodisfaw ir-rekwi?iti hija jew g?andha tkun awtomatika.

40. Min?abba li l-iskemi spe?jali g?al impri?i ?g?ar jikkostitwixxu e??ezzjoni (fakultattiva) g?as-sistema ordinarja, ma narax ra?unijiet g?aliex Stat Membru ma g?andux jit?alla jqis li, fl-assenza ta' g?a?la espressa mill-persuna taxxabbli, is-sistema applikabbli g?andha tkun l-arran?amenti normali tal-VAT.

41. F'dak ir-rigward, il-Gvern Ungeri? jispjega li hemm ra?unijiet spe?ifi?i g?aliex huwa jitlob li impri?i ?g?ar jag?mlu g?a?la espressa u *ex ante* tas-sistema tat-taxxa li huma jkunu jixtiequ li tkun applikata. B'mod partikolari jinnota li l-g?a?la ta' sistema spe?ifika g?andha g?add ta' konsegwenzi kemm g?all-amministrazzjoni tat-taxxa kif ukoll g?all-persuna taxxabbli. B'mod partikolari jista' jkun hemm obbligi pro?edurali differenti g?al persuna taxxabbli (pere?empju, dwar kif isiru l-fatturi, il-kontijiet u r-rapporti), u l-awtorità tat-taxxa jkollha wkoll issegwi pro?eduri differenti meta tapplika, u meta ti?gura konformità mar-regoli tal-VAT (pere?empju, meta timponi u ti?bor il-VAT dovuta).

42. Applikazzjoni retroattiva ta' g?a?la ta' sistema ta' taxxa jista' wkoll ikollha ?erti konsegwenzi g?all-kummer?janti li jkunu g?amlu tran?azzjonijiet mal-persuna taxxabbli inkwistjoni. Pere?empju, persuni taxxabbli li jibbenefikaw mill-e?enzjoni ?eneralment ma j?allsux VAT u, g?alhekk, ma jkunx je?ti?ilhom jg?addu l-VAT lill-klijenti tag?hom. G?all-kuntrarju, persuni taxxabbli su??etti g?as-sistema normali (jew g?all-pro?eduri simplifikati u g?as-sistema ta' ?elsien mit-taxxa) ikollhom i?allsu l-VAT, u dik it-taxxa g?andha, g?alhekk, tidher fuq il-fatturi tag?hom. F'dan il-ka? tal-a??ar, kuntrarju g?al dak tal-ewwel, il-klijenti tal-persuna taxxabbli jkunu jistg?u jnaqqsu dik il-VAT. Applikazzjoni retroattiva ta' sistema ta' taxxa differenti minn dik applikata fil-bidu tista', g?alhekk, twassal g?al in?ertezza dwar l-istatus tal-VAT ta' dawk ir-tran?azzjonijiet.

43. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq, is-sottomissjonijiet mag?mula mill-Gvern Ungeri? — relatati l-iktar ma' amministrazzjoni tajba u ?ertezza legali — b?ala spjegazzjoni g?aliex l-awtorità tat-taxxa te?i?i li persuni taxxabbli jag?mlu g?a?la espressa u *ex ante* tas-sistema tal-VAT li jkunu jixtiequ tkun applikata jidhirli li huma ra?onevoli.

D. **Il-prin?ipju ta' newtralità fiskali**

44. Il-Kummissjoni, madankollu, tissottometti wkoll li l-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni hija kuntrarja g?all-prin?ipju ta' newtralità fiskali. Hija tag?mel riferiment g?all-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Saugmandsgaard Øe fil-kaw?a Plöckl (7), li fihom huwa jinferixxi mill-prin?ipju ta' newtralità fiskali prin?ipju tal-li?i tal-Unjoni dwar il-VAT li huwa jsejja? "il-prin?ipju ta' ?a?da tal-formali?mu". Skont il-Kummissjoni, il-prin?ipju ta' ?a?da tal-formali?mu jimplika li persuna taxxabbli li ma tissodisfax ir-rekwi?iti formali ta' skema ta' e?enzjonijiet ma tistax, g?al dik ir-ra?uni biss, ti?i m?a??da mid-dritt tag?ha li tgawdi mill-iskema.

45. Dwar dan nosserva li fil-konklu?jonijiet tieg?u l-Avukat ?enerali Saugmandsgaard Øe

inferixxa l-e?istenza ta’ tali prin?ipju mid-diversi kaw?i li fihom il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet, pere?empju, li d-dritt ta’ tnaqqis (8) jew e?enzjoni mill-VAT fil-ka? ta’ provvisti ?ewwa l-Unjoni (9) ma g?andux ji?i mi??ud g?as-sempli?i ra?uni li, minkejja l-osservanza tar-rekwi?iti sostantivi, il-persuna taxxabbli tkun naqset milli tissodisfa ?erti rekwi?iti formali (10).

46. Madankollu, irrispettivament mill-e?istenza u mill-iskop ta’ tali prin?ipju, fil-fehma tieg?i huwa ?ar li s-sitwazzjoni li g?andna b?alissa hija fundamentalment differenti mit-tipi ta’ ka?ijiet e?aminati mill-Avukat ?enerali Saugmandsgaard Øe. Kemm id-dritt g?al tnaqqis (11) kif ukoll id-dritt g?al e?enzjoni f’ka? ta’ provvista ?ewwa l-Unjoni (12) huma drittijiet li persuna taxxabbli tikseb direttament mid-dritt tal-Unjoni, u li huma sempli?ement implementati b’le?i?lazzjoni nazzjonali. G?all-kuntrarju, kif spjegat, il-?ru? ta’ skema ta’ e?enzjonijiet g?al impri?i ?g?ar huwa biss g?a?la disponibbli g?all-Istati Membri, li jgawdu wkoll, fil-limiti msemmija iktar ’il fuq, diskrezzjoni wiesg?a dwar kif jitfasslu u jit?addmu.

47. Fil-kaw?i fejn il-Qorti tal-?ustizzja rrifjutat li tadotta metodu formalistiku, l-g?an kien li jkun ?gurat li, minkejja ?ball pro?edurali ?g?ir mag?mul mill-persuna taxxabbli, tran?azzjonijiet xorta wa?da ji?u ntaxxati skont il-karatteristi?i o??ettivi tag?hom (13). L-Istati Membri ma jistg?ux jippenalizzaw nuqqas ta’ konformità stretta ma’ rekwi?iti formali b’mod li jkun hemm riskju li n-newtralità tas-sistema ti?i mminata, pere?empju billi impri?i kompetituri ji?u ttrattati b’mod differenti, jew li dispo?izzjonijiet ewlenin tad-Direttiva tal-VAT jisfaw ineffettivi.

48. Madankollu, dik il-lo?ika ma tapplikax g?al din il-kaw?a. L-ewwel nett, hemm dubju jekk in-nuqqas ta’ konformità mal-obbligu li ji?i ddikjarat il-bidu ta’ attivitajiet, kif imsemmi fl-Artikolu 213(1) tad-Direttiva tal-VAT, jistax dejjem jitqies b?ala ?ball pro?edurali ?g?ir: dak l-obbligu jista’ jkun importanti biex ikunu ?gurati l-impo?izzjoni u l-?bir b’mod korrett tat-taxxa u l-prevenzjoni tal-frodi (14). ?ertament huwa rekwi?it *formali*, imma, wie?ed jista’ jg?id, ma huwiex rekwi?it *formalistiku*.

49. Barra minn dan, in-nuqqas ta’ dikjarazzjoni ta’ bidu ta’ attività u tal-g?a?la espressa ta’ sistema spe?ifika ta’ taxxa ma jwassalx biex kull tran?azzjoni tkun intaxxata ming?ajr ma jitqiesu l-karatteristi?i o??ettivi tag?ha. Tabil?aqq, it-tran?azzjonijiet konklu?i minn persuna taxxabbli, b?al D. Vámos fl-img?oddi, ikunu ntaxxati biss skont sistema ta’ taxxa wa?da minflok o?ra, sa fejn i?-?ew? sistemi huma t-tnejn possibbli u legali.

50. Barra minn dan jidhirli li l-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni hija konformi mal-prin?ipju ta’ newtralità fiskali meqjus b?ala li jirrifletti, f’affarijiet b’rabta mal-VAT, il-prin?ipju ta’ trattament ugwali (15). Dan il-prin?ipju ma j?allix li merkanziji simili, li jkunu f’kompetizzjoni ma’ xulxin, ji?u ttrattati b’mod differenti g?all-finijiet tal-VAT (16), biex b’hekk ikun hemm distorsjoni tal-kompetizzjoni (17).

51. F’din il-kaw?a jidher li jekk persuni taxxabbli li jkunu naqsu li jiddikjaraw il-bidu tal-attivitajiet tag?hom jit?allew jag??lu retroattivament l-iskema ta’ e?enzjonijiet mit-taxxa dan jista’ jag?tihom vanta?? in?ust billi jikkaw?aw distorsjoni tal-kompetizzjoni favur tag?hom. Meta persuna taxxabbli tirre?istra u tag??el li tkun applikata sistema spe?ifika ta’ taxxa, hija ne?essarjament tibba?a l-g?a?la tag?ha fuq tbassir dwar in-negozju tag?ha fil-?ejjieni. G?all-kuntrarju, persuna taxxabbli li qatt ma tirre?istra u li tag?mel l-g?a?la tag?ha biss iktar tard — pere?empju jekk u meta hija tkun su??etta g?al kontrolli mill-awtoritajiet tat-taxxa — tkun tista’ tag??el is-sistema li, grazzi g?all-g?arfien miksub mill-esperjenza passata, tidher li hija l-iktar vanta??u?a g?aliha.

52. Ir-ri?ultat huwa paradossali: il-persuna taxxabbli li tag?mel l-i?ball pro?edurali tkun tista’ fil-fatt tag?mel profitt minn dak l-i?ball, u, g?alhekk, tkun f’qag?da a?jar minn kummer?janti kompetituri li, minflok, ikunu debitament ikkonformaw ru?hom mal-obbligi pro?edurali kollha fil-li?ijiet nazzjonali rilevanti.

53. Vanta?? b?al dan jista’ mbag?ad jinkora??ixxi impri?i biex jiksru l-li?i billi ma jiddikjarawx il-bidu tal-attivitajiet, u g?alhekk jag?mel l-eva?joni tat-taxxa iktar probabbli. Dwar dan bi??ejjed ji?i nnotat li skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, “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 […]”.

54. G?al dik ir-ra?uni l-ar?ument mi?jub mill-Gvern Ungeri? li l-projbizzjoni li sistema b?all-iskema ta’ e?enzjonijiet mit-taxxa tkun applikata retroattivament, mhux biss talli hija konsistenti mal-prin?ipju ta’ newtralità fiskali, i?da talli hija wkoll inti?a li tipprevjeni l-eva?joni ta’ taxxa u l-frodi, jidher plawsibbli g?alija.

E. **Il-prin?ipju ta’ proporzjonalità**

55. Fl-a??ar nett, il-Kummissjoni tissottometti li impri?a tkun obbligata t?allas il-VAT fuq il-bejg? mag?mul qabel id-dikjarazzjoni tal-bidu ta’ attivitajiet, flimkien mal-multa amministrattiva, jirrendi s-sanzjoni g?an-nuqqas ta’ dikjarazzjoni tal-bidu ta’ attivitajiet e??essiva, bi ksur, g?alhekk, tal-prin?ipju ta’ proporzjonalità.

56. Kif spjegat iktar ’il fuq, fil-kaw?a Balogh(18) il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li setg?et ti?i imposta multa amministrattiva b?ala sanzjoni g?al nuqqas li jkun iddikjarat il-bidu ta’ attivitajiet, sakemm tkun proporzjonali. Huwa g?all-qorti nazzjonali li tevalwa jekk tali multa tkunx proporzjonali (19).

57. F’dan ir-rigward bi??ejjed jing?ad li l-irkupru tal-VAT ma jistax, b?ala prin?ipju, jitqies fl-evalwazzjoni tal-proporzjonalità tas-sanzjoni mill-qorti nazzjonali. Tabil?aqq, ir-rekwi?it tal-?las tal-VAT g?al bejg? li jkun sar fil-passat, li jkun su??ett g?all-VAT i?da li g?alih ma tkunx t?allset VAT, ma huwiex sanzjoni i?da biss l-irkupru ta’ taxxi mhux im?allsa.

58. Mill-mument li D. Vámos beda je?er?ita attività ekonomika skont it-tifsira tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT, huwa sar persuna taxxabbli u, b?ala konsegwenza, l-obbligi msemmija fir-regoli applikabbli tal-VAT kienu japplikaw g?alih. Fost dawk l-obbligi — bilkemm je?tie? ji?i nnotat — hemm l-obbligu tal-?las tal-VAT li tkun dovuta (20).

59. Jista’ jkun ta’ g?ajnuna li jer?a’ jing?ad li l-fatt li, fl-assenza ta’ g?a?la espli?ita, is-sistema ordinarja kienet tapplika g?al D. Vámos, bl-ebda mod ma huwa illegali jew e??ezzjonali. Din hija, tabil?aqq, wa?da mis-sistemi tat-taxxa li setg?et tkun applikata g?alih, u dik li kienet indikata b?ala sistema *predefinita* fil-le?i?lazzjoni nazzjonali. D. Vámos ?a??ad lilu nnifsu mill-possibbiltà li jag??el l-iskema ta’ e?enzjonijiet g?al ?erti snin billi naqas milli jiddikjara fi?-?mien rilevanti l-bidu tal-attività tieg?u u x-xewqa tieg?u li dik l-iskema ta’ e?enzjonijiet tkun applikata g?alih.

60. Ninnota wkoll, biex inkun g?idt kollox, li skont il-le?i?lazzjoni nazzjonali inkwistjoni persuni taxxabbli li jkunu intitolati jgawdu mill-iskema ta’ e?enzjonijiet jistg?u, minn sena fiskali g?al o?ra, jag??lu l-applikazzjoni ta’ sistema differenti. G?alhekk, impri?i ?g?ar ma jkunux “f’nassa” min?abba n-nuqqas inizjali tag?hom li jiddikjaraw fil-mument li jkunu bdew l-attività tag?hom li b’mod espress jag??lu s-sistema tal-VAT b?ala l-preferenza tag?hom. Kull sena huma g?andhom il-possibbiltà li jikkonformaw ru?hom mal-obbligu ta’ re?istrazzjoni u li jitolbu l-applikazzjoni tal-iskema ta’ e?enzjonijiet g?all-?ejjieni, biex b’hekk jevitaw konsegwenzi e?rex.

IV. **Konklu?joni**

61. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar ’il fuq nipproponi li r-risposta tal-Qorti tal-

?ustizzja g?ad-domanda preliminari mag?mula min-Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xog?ol, Nyíregyháza, l-Ungerija) tkun kif ?ej:

Id-dritt tal-Unjoni Ewropea ma jipprekludix le?i?lazzjoni nazzjonali li tipprojbixxi l-applikazzjoni retroattiva ta' skema spe?jali ta' taxxa li tag?ti e?enzjoni lil impri?i ?g?ar — adottata skont id-dispo?izzjonijiet tat-Taqsima 2 tal-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud — lil persuna taxxabbli li tkun issodisfatt il-kundizzjonijiet sostantivi kollha i?da li ma tkunx iddikjarat f'waqtu l-bidu tal-attivitajiet tag?ha lill-awtoritajiet tat-taxxa, u ma tkunx g?a?let l-applikazzjoni ta' dik l-iskema.

1 Lingwa ori?inali: l-Ingli?.

2 ?U 2006 L 347, p. 1.

3 Digriet tat-30 ta' Settembru 2015, Balogh, C-424/14, mhux ippubblikat, EU:C:2015:708.

4 Digriet tat-30 ta' Settembru 2015, Balogh, C-424/14, mhux ippubblikat, EU:C:2015:708, punti 29 u 33 sa 36.

5 L-Artikolu 293 tad-Direttiva tal-VAT jirreferi "[g?all-]b?onn li ti?i ?gurata l-konver?enza fit-tul tar-regolamenti nazzjonali" dwar skemi spe?jali g?al impri?i ?g?ar, u l-Artikolu 294 tal-istess direttiva jippermetti lill-Kunsill jidde?iedi "jekk hix me?tie?a skema spe?jali g?all-impri?i ?g?ar skond l-arran?amenti definittivi u, jekk xieraq, g?andu jistabbilixxi l-limiti u l-kondizzjonijiet komuni g?all-implimentazzjoni ta' dik l-iskema".

6 Dan huwa kkonfermat ukoll mill-premessa 7 tad-Direttiva tal-VAT li tg?id: "is-sistema komuni ta' VAT g?andha twassal, *anki jekk* ir-rati u *l-e?enzjonijiet ma jkunux armonizzati b'mod s?i?*, g?al newtralità fil-kompetizzjoni, b'mod li fit-territorju ta' kull pajji? merkanzija u servizzi simili j?orru l-istess pi? ta' taxxa, hu x'inhu t-tul tal-produzzjoni u l-katina tad-distribuzzjoni" (enfasi mi?juda).

7 C?24/15, EU:C:2016:204.

8 Sentenzi tal-1 ta' April 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, punti 49 sa 52, u tad-9 ta' Lulju 2015,Salomie u Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 58 sa 61. Ara wkoll il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Saugmandsgaard Øe fil-kaw?a Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, nota ta' qieg? il-pa?na 20.

9 Sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punti 29 sa 31, u tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punti 35, 36 u 43. Ara wkoll il-konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Saugmandsgaard Øe fil-kaw?a Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, nota ta' qieg? il-pa?na 21.

10 Konklu?jonijiet tal-Avukat ?enerali Saugmandsgaard Øe fil-kaw?a Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, punt 87.

11 Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT.

12 Artikolu 3 tad-Direttiva tal-VAT.

13 Ara, dwar dan, is-sentenza tal-20 ta' Ottubru 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punt 37.

14 Ara, dwar dan, is-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, R?dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punt 45.

15 Sentenza tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49.

16 Sentenza tal-10 ta' April 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 47.

17 Ara l-premessa 7 tad-Direttiva tal-VAT u, f'dak is-sens, is-sentenza tal-10 ta' Novembru 2011,Rank Group, C-259/10 u C-260/10, EU:C:2011:719, punt 35.

18 Digriet tat-30 ta' Settembru 2015, Balogh, C 424/14, mhux ippubblikat, EU:C:2015:708

19 Ara *supra* punt 29.

20 Artikoli 193 sa 212 tad-Direttiva tal-VAT.