

Edizzjoni Provviżorja

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKATA ĠENERALI

KOKOTT

ippreżentati fl-14 ta' Jannar 2021 (1)

Kawża C-4/20

“ALTI” OOD

vs

**Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Bulgarija))

“Talba għal deċiżjoni preliminari – Dritt fiskali – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 205 u Artikolu 273 – Responsabbiltà in solidum ta' terz li ma huwiex il-persuna responsabbli għall-qlas tat-taxxa – Portata tar-responsabbiltà – Estensjoni tar-responsabbiltà għall-interessi moratorji tal-persuna responsabbli għall-qlas tat-taxxa – Responsabbiltà usa' fir-rigward tal-qlieda effettiva kontra l-frodi tal-VAT – Eżistenza ta' frodi tal-VAT fil-każ ta' nuqqas ta' qlas tal-VAT iddikjarata”

## I. Introduzzjoni

1. Għal darba oħra, il-Qorti tal-Ġustizzja hija mitluba tinterpreta d-Direttiva dwar il-VAT, f'dan il-każ partikolari l-Artikoli 205 u 273 tagħha, f'kuntest ta' tensjoni bejn l-irkupru effettiv tal-VAT mill-Istati Membri u d-drittijiet fundamentali tal-persuni kkonċernati, moqrija flimkien mal-prinċipju ta' proporzjonalità.
2. Din id-darba għandu jiġi ddeterminat jekk id-Direttiva dwar il-VAT tippermettix lil Stat Membru jqiś lid-destinatarju ta' kunsinna purament nazzjonali, flimkien mal-fornitur, b'ala “persuna responsabbli għall-qlas tat-taxxa” oħra (b'mod iktar preċiż b'ala “persuna b'responsabbiltà sekondarja”) u jgħommu responsabbli mhux biss għal dejn tal-VAT f'isem persuna oħra, iċda wkoll għall-interessi moratorji ta' persuna oħra. L-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi, f'erti każijiet, il-possibbiltà għall-Istati Membri li jipprovdu li persuna oħra, li ma tkunx il-persuna responsabbli għall-qlas tat-taxxa, għandha t'allas “il-VAT”. Dan l-artikolu iċda ma jippreċiżax il-portata ta' din ir-responsabbiltà.
3. Mill-banda l-oħra, għandha ssir referenza għall-awtonomija proċedurali tal-Istati Membri li

tista' tippermetti li ti?i introdotta wkoll, indipendentement mill-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT, responsabbiltà g?all-interessi moratorji ta' persuna o?ra b?ala mezz ta' sanzjoni. Il-Bulgarija tqis li r-responsabbiltà g?all-?las tal-interessi moratorji hija ne?essarja b'riferiment g?all-g?an tal-?lieda effettiva kontra l-frodi. Fil-fatt, f'dan il-ka?, g?adu mhux ?ar jekk id-destinatarju kienx jaf jew kellux ikun jaf li l-fornitur im?allas minnu kien debitament iddikjara d-dejn tal-VAT tieg?u, i?da li huwa ma kienx ?allas il-VAT fit-termini previsti.

## II. Il-kuntest ?uridiku

### A. Id-dritt tal-Unjoni

4. Il-kuntest ?uridiku tal-Unjoni jikkonsisti fid-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat?28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (2) (iktar 'il quddiem "Direttiva dwar il-VAT").

5. Il-premessa 44 ta' din id-direttiva tipprovdi:

"L-Istati Membri g?andhom ikunu jistg?u jipprovdu li persuna o?ra g?ajr dik so??etta li t?allas il-VAT g?andha tin?amm responsabbli in solidum g?all-?las tag?ha."

6. L-Artikolu 193 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi d-debitur g?all-?las tal-VAT fit-termini li ?ejjin:

"Il-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."

7. L-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jinkludi l-possibbiltà li ti?i nnominata, minbarra l-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa, persuna o?ra li tkun responsabbli *in solidum* g?all-?las tal-VAT:

"Fis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 193 sa 200 u l-Artikoli 202, 203 u 204, l-Istati Membri jistg?u jipprovdu illi persuna li mhix il-persuna responsabbli g?all-?las tal-VAT g?andha tkun responsabbli in solidum g?all-?las tal-VAT."

8. Barra minn hekk, it-tieni paragrafu tal-Artikolu 207 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi:

"L-Istati Membri g?andhom jie?du wkoll il-mi?uri me?tie?a biex ji?guraw illi daww il-persuni li, skond l-Artikolu 205, huma meqjusa b?ala responsabbli in solidum g?all-?las tal-VAT jikkonformaw ma' l-obbligi tal-?las."

9. L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi possibbiltajiet g?all-Istati Membri fil-?lieda kontra l-eva?joni tat-taxxa, e??.:

"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."

### B. Id-dritt Bulgaru

10. Fl-Artikolu 177 ta?-Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (il-Li?i dwar il-VAT, iktar 'il quddiem i?-ZDDS"), id-dritt Bulgaru jipprevedi responsabbiltà ta' terz f'ka? ta' frodi tal-VAT. Skont din id-dispo?izzjoni, il-kumpannija li r?eviet kunsinna taxxabbli u li e?er?itat it-tnaqqis tat-taxxa tal-

input im?allsa f'dan ir-rigward, hija responsabbli g?all-VAT mhux im?allsa mill-fornitur tag?ha jekk hija kienet taf jew kien imissha kienet taf li t-taxxa li tikkorrispondi g?at-tnaqqis tat-taxxa tal-input ma kinitx ser tit?allas mill-fornitur.

11. Skont l-Artikolu 14(3) u l-Artikolu 16(3) tad-Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (il-Kodi?i ta' Pro?edura Fiskali u ta' Sigurtà So?jali, iktar 'il quddiem id-“DOPK”), ir-responsabbiltà ta' terz ta?t id-dritt fiskali tkopri *inter alia* l-interessi u l-ispejje? tal-irkupru.

12. L-Artikoli 121, 122 u 126 ta?-Zakon za zadalzheniata i dogovorite (il-Li?i dwar l-Obbligi u l-Kuntratti, iktar 'il quddiem i?-“ZZD”) jistabbilixxu dispo?izzjonijiet dwar l-effett sempli?ement relattiv tar-responsabbiltà *in solidum*. Skont dawn id-dispo?izzjonijiet, il-kreditur jista' jitlob l-e?ekuzzjoni tad-dejn kollu ming?and id-debitur *in solidum* tal-g?a?la tieg?u. Jekk in-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu jkun imputabbli biss lil wie?ed mid-debituri, il-kreditur jista' jitlob il?kumpens s?i? tad-dannu lil dan tal-a??ar. Id-debituri l-o?ra huma responsabbli *in solidum* g?all-valur tal-ammont inizjalment dovut biss. L-inadempjenza ta' debitur *in solidum* ma g?andhiex effett fir-rigward tad-debituri l-o?ra.

### III. It-tilwima fil-kaw?a prin?ipali

13. “Alti” OOD (iktar 'il quddiem ir-“rikorrenti”) hija kumpannija Bulgara b'responsabbiltà limitata.

14. Fl?10 ta' April 2014, ir-rikorrenti akkwistat magna tal-?sad, trakter u, f'Mejju, apparat agrikolu ie?or ming?and il-kumpannija Bulgara b'membru wie?ed b'responsabbiltà limitata “Fotomag” EOOD (iktar 'il quddiem il-“fornitri?i”). Il-fornitri?i bag?tet lir-rikorrenti fatturi g?all-kunsinni korrispondenti bil-VAT iffatturata separatament. Ir-rikorrenti ttrasferixxiet l-ammonti fuq kont bankarju tal-fornitri?i u e?er?itat id-dritt g?at-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa.

15. Min-na?a tag?ha, il-fornitri?i akkwistat l-imsemmija teknolo?ija agrikola ming?and kumpannija stabbilita fil-Gran Brittanja, skont fattura tal?10 ta' April 2014, tran?azzjoni li g?all-finijiet tag?ha saru akkwisti intra-Komunitarji fil-Bulgarija mill-fornitri?i. Madankollu, fil-kuntest ta' kontroll fiskali tal-fornitri?i ?ie kkonstatat, f'?unju 2016, li d-dejn fiskali li rri?ulta minn dawn l-akkwisti, minkejja li kien ?ie ddikjarat, fil-parti l-kbira tieg?u ma kienx t?allas. Id-dejn fiskali li fadal kien is-su??ett ta' avvi? ta' a??ustament tat-taxxa (iktar 'il quddiem l-“avvi? tat-taxxa”), flimkien mal-interessi moratorji korrispondenti mitluba sa minn April 2014.

16. Ir-rikorrenti kienet ukoll is-su??ett ta' kontroll fiskali. Fit?23 ta' Frar 2018, din tal-a??ar ?iet iddikjarata responsabbli *in solidum* permezz ta' avvi? ta' a??ustament tat-taxxa (iktar 'il quddiem l-“avvi? ta' responsabbiltà”). Skont l-Artikolu 177 ta?-ZDDS, hija responsabbli g?all-VAT indikata mill-fornitri?i fil-fatturi, i?da li ma t?allsitx. Dan l-avvi? ta' responsabbiltà kien jinkludi wkoll, minbarra d-dejn fiskali tal-fornitri?i, l-interessi moratorji dovuti mill-fornitri?i sa minn April 2014.

17. Ir-rikorrenti ressqet ilment ming?ajr su??ess kontra l-avvi? ta' responsabbiltà u sussegwentement ippre?entat rikors quddiem l-Administrativen sad Plovdiv (il-Qorti Amministrattiva ta' Plovdiv, il-Bulgarija).

18. Il-qorti amministrattiva li quddiemha tressaq il-ka? ?a?det ir-rikors. Hija dde?idiet li, fil-kuntest tar-responsabbiltà *in solidum*, kellhom jit?allsu wkoll l-interessi moratorji. Dan jirri?ulta mill-fatt li l-applikazzjoni tal-Artikolu 16(3) tad-DOPK ma hijiex esklu?a u li din id-dispo?izzjoni tipprovdi espressament li l-persuna responsabbli g?ad-djun ta' persuna taxxabbli hija responsabbli g?at-taxxi u g?all-kontribuzzjonijiet legali tas-sigurtà so?jali kif ukoll g?all-interessi u g?all-ispejje? tal-irkupru tag?hom. Ir-responsabbiltà *in solidum* prevista fl-Artikolu 177(1) ta?-ZDDS ma hijiex limitata g?all-ammont tat-“taxxa dovuta u mhux im?allsa”. L-inadempjenza tal-fornitri?i tag?mel ukoll lir-rikorrenti inadempjenti.

19. Ir-rikorrenti ressqet appell fil-kassazzjoni kontra s-sentenza tal-Administrativen sad Plovdiv (il-Qorti Amministrattiva ta' Plovdiv) quddiem il-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Bulgarija). Jidher li l-partijiet f'din il-proċedura għadhom mhux qegħdin jaqblu dwar jekk l-element suġġettiv tal-Artikolu 177 ta' Z-DDS, jiġifieri li r-rikorrenti kienet taf jew kien imissha kienet taf li l-fornitriji ma hijiex ser tallas il-VAT, huwiex issodisfat jew le.

20. Fi kwalunkwe każ, ir-rikorrenti ssostni wkoll li hija ma tistax tinjamm responsabbli għall-interessi moratorji dovuti għall-perijodu mill-eżiġibbiltà tal-VAT dovuta mill-fornitriji sal-adozzjoni tal-avvi ta' responsabbiltà. Peress li ebda VAT oriġinali fuq il-kunsinna ma kienet dovuta min-naħa tagħha, hija ma kisret l-ebda obbligu ta' tallas ta' din il-VAT fit-terminu previst mi' Z-DDS. Ir-responsabbiltà tad-destinatarju ta' kunsinna taxxabbli skont l-Artikolu 177 ta' Z-DDS ma tkoprix l-interessi moratorji li jinvolqu fir-rigward tal-fornitriji sa mid-data tal-kunsinna.

#### IV. It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

21. Għalhekk, b'digriet tas-16 ta' Diċembru 2019, il-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema), fil-kuntest tal-proċedura għal deċiżjoni preliminari, għamlet id-domandi li jsejtin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

1. L-Artikolu 205 tad-[Direttiva dwar il-VAT] u l-prinċipju ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li r-responsabbiltà *in solidum* ta' persuna rreżistrata, li tkun id-destinatarja ta' kunsinna taxxabbli, għall-VAT li ma tkunx tallas mill-fornitur tagħha tinkludi wkoll, minbarra d-dejn prinċipali tal-fornitur (id-dejn tal-VAT), l-obbligu anqas li tallas kumpens għal tallas tardiv bir-rata tal-interessi legali fuq is-somma prinċipali, liema interessi jiddekorru mill-bidu tad-dewmien fil-tallas mid-debitur sad-data tal-avvi ta' tat-taxxa, li jistabbilixxiha, jew sakemm jiġi onorat dan l-obbligu?

2. L-Artikolu 205 tad-Direttiva [dwar il-VAT] u l-prinċipju ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu dispożizzjoni legali nazzjonali, b'artikolu 16(3) tad-[DOPK], li tipprovi li r-responsabbiltà ta' terz fir-rigward ta' taxxi mhux imtallas mill-persuna taxxabbli tinkludi t-taxxi u l-interessi?

22. Fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jsew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub mill-amministrazzjoni fiskali tal-Bulgarija, mir-Repubblika tal-Bulgarija u mill-Kummissjoni Ewropea.

#### V. Evalwazzjoni ġuridika

23. Permezz ta' jsew domandi tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk ir-responsabbiltà ta' terz (iktar 'il quddiem imsejja' il-"persuna b'responsabbiltà sekondarja"), li hija prevista fl-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT, tkoprix biss ir-responsabbiltà għall-tallas tat-taxxa jew tkoprix ukoll ir-responsabbiltà għall-tallas tal-interessi moratorji dovuti mill-persuna responsabbli għall-tallas tat-taxxa. Jekk dan tal-aqbar ma jkunx il-każ, hija tistaqsi jekk l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprekludix id-dispożizzjoni ta' proċedura fiskali Bulgara li testendi l-portata tar-responsabbiltà ta' terz, fil-qasam tad-dritt fiskali, għall-interessi moratorji tal-persuna responsabbli għall-tallas tat-taxxa wkoll. Skont l-opinjoni tal-Bulgarija u tal-Kummissjoni, jsew domandi jistgħu jiġu eżaminati flimkien.

24. Sa fejn il-qorti tar-rinviju tistaqsi, b'mod partikolari, dwar il-portata ta' din ir-responsabbiltà, jiena ser neamina, qabelxejn, il-portata tal-possibbiltà prevista fl-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT. Għaldaqstant, għandu jiġi ddeterminat jekk l-Artikolu 205 tal-VAT ikoprix, minbarra l-VAT, elementi anqas oħra, b'interessi moratorji dovuti mill-persuna responsabbli għall-tallas tat-taxxa, u, jekk dan jirriżulta fin-negattiv, jekk l-imsejmi artikolu jipprekludix il-leżijonijiet Bulgara

(ara A).

25. Il-Bulgarija stabbilixxiet responsabbiltà f'dak li jikkonferna l-interessi moratorji fil-ka? li l-persuna responsabbli g'all-?las tat-taxxa ma tkunx ?allset it-taxxa u l-persuna b'responsabbiltà sekondarja kienet taf b'dan jew kien imissha kienet taf. G?alhekk, fir-rigward tal-portata tar-responsabbiltà g?andu jittie?ed inkunsiderazzjoni wkoll l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jippermetti lill-Istati Membri jipprevedu obbligi o?ra sabiex ti?i evitata l-eva?joni tat-taxxa. Ir-responsabbiltà g'all-?las tal-interessi moratorji tista' eventwalment tkun ibba?ata fuq l-Artikolu 205 moqri flimkien mal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT (ara B).

## **A. Fuq il-portata tal-obbligu *in solidum* ta' ?las (responsabbiltà sekondarja) previst fl-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT**

### **1. *Punti ?enerali***

26. Fis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 193 sa 200 kif ukoll fl-Artikoli 202, 203 u 204, l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jag?ti s-setg?a lill-Istati Membri jipprovdu li persuna o?ra li ma hijiex il-persuna responsabbli g'all-?las tal-VAT g?andha tin?amm responsabbli *in solidum* g'all-?las tat-taxxa.

27. Sa issa, il-Qorti tal-?ustizzja kellha biss ftit possibbiltajiet (3) sabiex tidde?iedi dwar il-portata ta' din l-estensjoni tal-obbligu tal-?las finali tat-taxxa fuq terz, konformement mal-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT.

28. L-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jittrasferixxix id-dejn fiskali fuq persuna o?ra, b?alma huwa l-ka?, pere?empju, tal-Artikolu 196 tad-Direttiva dwar il-VAT. Huwa jipprovdi li, minbarra l-persuna taxxabli, persuna o?ra tista' tkun responsabbli g'all-?las tat-taxxa. Din ir-responsabbiltà g'all-?las hija kkaratterizzata b?ala responsabbiltà *in solidum* f'dan ir-rigward u fl-istess waqt hija dderivata minn dejn fiskali pre?enti f'isem persuna o?ra. B'dan il-mod, din ir-responsabbiltà tikkorrispondi fl-a??ar mill-a??ar g?al responsabbiltà ta' terz g?al taxxa dovuta minn persuna o?ra. Sabiex din ir-responsabbiltà ti?i distinta mir-responsabbiltà fiskali ori?inali, minn issa 'l quddiem ser jibda jsir riferiment g?aliha b?ala responsabbiltà sekondarja.

29. L-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti tali responsabbiltà sekondarja f'?erti ka?ijiet biss, b?al fil-ka? tal-Artikolu 193. L-Artikolu 193 tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonferna r-responsabbiltà fiskali tal-fornitur g?al kunsinna purament interna b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali. G?aldaqstant, din is-sitwazzjoni normali fir-rigward tad-dritt tal-VAT" taqa' wkoll ta?t l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT. Kif di?à dde?idiet il-Qorti tal-?ustizzja, mill-formulazzjoni ?ara u mhux ambigwa tag?ha jirri?ulta li din id-dispo?izzjoni tapplika fil-ka?ijiet kollha msemmija fiha, inklu?, konsegwentement, fil-ka? normali ta' kunsinna fit-territorju nazzjonali (4).

30. Madankollu, fl-e?er?izzju tas-setg?at mog?tija lilhom mid-direttivi tal-Unjoni, l-Istati Membri huma me?tie?a josservaw il-prin?ipji ?enerali tad-dritt li jag?mlu parti mill-ordinament ?uridiku tal-Unjoni, fosthom b'mod partikolari l-prin?ipji ta' ?ertezza legali u ta' proporzjonalità (5). F'dak li jikkonferna, b'mod partikolari, il-prin?ipju ta' proporzjonalità, il-Qorti tal-?ustizzja di?à dde?idiet li, skont dan il-prin?ipju, l-Istati Membri g?andhom jirrikorru g?al mezzi li, filwaqt li jippermettu li l-g?an segwit mil-li?i interna jintla?aq b'mod effi?jenti, jippre?udikaw mill-inqas possibbli l-g?anijiet u l-prin?ipji stabbiliti bil-le?i?lazzjoni tal-Unjoni inkwistjoni (6). G?aldaqstant, filwaqt li huwa le?ittimu li l-mi?uri adottati mill-Istati Membri jipprovaw jippre?ervaw id-drittijiet tat-Te?or bl-iktar mod effettiv possibbli, dawn il-mi?uri ma g?andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex jintla?aq dan il-g?an (7).

2.

## **Fuq il-portata tar-responsabbiltà sekondarja skont l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT**

31. F'dan il-kuntest, għandha tiġi ppreżentata l-portata konkreta tar-responsabbiltà sekondarja li tista' tiġi stabbilita skont l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT. Il-formulazzjoni stess tal-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT tissuqerixxi limitazzjoni tar-responsabbiltà tat-terz għall-"VAT" (8). Anki l-premessa 44 tad-Direttiva dwar il-VAT issemmi responsabbiltà li "tqallas il-VAT". Fil-fatt, l-Istati Membri għandhom biss is-setgħa li jipprovdu li persuna oħra "tinqas responsabbli in solidum għall-qas tagħha". Min-naħa l-oħra, minn dan ma jirriżultax li t-terz huwa wkoll responsabbli *in solidum* għal elementi anqas illari oħra li jistgħu jimmaterializzaw (bqall-interessi, il-penalitajiet moratorji, il-pagamenti ta' penali, eċċ.).

32. Bl-istess mod, l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jikkonferma dwar responsabbiltà "in solidum". Bqalma diqà spjegat il-Qorti tal-Ġustizzja, anki jekk f'kuntest ieħor, min-natura stess tar-responsabbiltà *in solidum* jirriżulta li kull debitur huwa responsabbli għall-ammont totali tad-dejn u li l-kreditur jibqa', bqala prinqipju, liberu li jiklob il-qas ta' dan l-ammont lil debitur wieqed jew iktar tal-għajnejha tiegħu (9). Madankollu, l-ammont imsemmi fl-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT huwa d-dejn fiskali.

33. Bl-istess mod, is-sitwazzjoni sistematika timmilita favur responsabbiltà limitata għall-ammont tad-dejn fiskali biss. L-Artikolu 205 jinsab sistematikament fil-Kapitolu 1, intitolat "L-obbligu ta' qas" u fit-Taqsima 1 tiegħu, intitolata "Persuni responsabbli għall-qas tal-VAT lill-awtoritajiet tat-taxxa". Għaldaqstant, dawn il-kapitoli jirrigwardaw biss id-dejn fiskali fir-rigward tal-kreditur fiskali u mhux elementi anqas illari u sanzjonijiet addizzjonali oħra li jistgħu xorta jkunu dovuti lill-kreditur fiskali għal raqunijiet oħra.

34. Bl-istess mod, ir-*ratio legis* ta' din id-dispożizzjoni tirrigwarda biss, fil-fehma tiegħi, id-dejn fiskali proprju. Il-possibbiltà għall-Istati Membri, prevista fl-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jgħommu terz responsabbli *in solidum* għad-dejn fiskali hija intiqa, kif qustament tenfasizza l-Bulgarija, li tippreqlerwa d-dqul mit-taxxa. Madankollu, id-dqul mit-taxxa dovut lill-kreditur fiskali huwa d-dejn fiskali li jirriżulta mit-tranżazzjoni. Min-naħa l-oħra, elementi anqas illari ma jiffurmawx parti mid-dqul mit-taxxa.

35. Fir-rigward ta' "dispożizzjoni dwar responsabbiltà" speqifika fid-dritt tad-dazju tas-sisa, il-Qorti tal-Ġustizzja diqà ddeqidiet li r-responsabbiltà ta' magazzinier, prevista mid-dritt tal-Unjoni, għall-kopertura tar-riskji inerenti għal tranżazzjoni ta' trasport intra-Komunitarju ta' merkanzija, ma tinkludix ir-responsabbiltà għal sanzjonijiet kontra terz (10).

36. Dan japplika *a fortiori* f'dan il-każ. L-interessi moratorji dovuti mit-terz ma jikkostitwixxux dqul mit-taxxa, iqdà jikkostitwixxu, finalment, fid-dritt fiskali, mezz personali ta' pressjoni (jew ta' sanzjoni) biss, intiqi li jgħajnejha lill-persuna responsabbli għall-qas tat-taxxa inadempjenti sabiqex tqallas personalment fil-qin. Dawn l-interessi ma jikkostitwixxux dqul mit-taxxa dovut lill-Istat. Għall-kuntrarju, tali interessi normalment jikkostitwixxu l-vantaqq li l-persuna responsabbli għall-qas tat-taxxa tikseb mid-dewmien fil-qas meta mqabbla ma' persuna taxxabbli li tqallas fil-qin. Għaldaqstant, responsabbiltà *in solidum* għal tali interessi moratorji ma tkunx tagħmel sens fir-rigward tal-garanzija tad-dqul mit-taxxa, peress li la l-effett ta' pressjoni u lanqas dak tal-irkupru tal-vantaqq ma jistgħu jinkisbu. Min-naħa l-oħra, jekk il-persuna b'responsabbiltà sekondarja tqallas id-dejn tagħha tard wisq, l-istess mezz ta' pressjoni, jiqifieri l-impożizzjoni ta' interessi moratorji, jista' jiqi applikat fil-konfront tagħha.

37. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja diqà ddeqidiet li, qertament, l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jawtorizza obbligu *in solidum* ta' "qas tal-VAT". Min-naħa l-oħra, obbligi oħra, bqall-kostituzzjoni ta' garanzija, jistgħu jkunu bbaqati biss fuq l-Artikolu 207 tad-Direttiva dwar il-VAT bqala tip ta' obbligu anqas illari (11). Sa fejn it-tieni paragrafu tal-Artikolu 207 tad-Direttiva jippermetti

mi?uri (a??essorji) o?ra, it-te?i tal-Bulgarija, li tg?id li dawn il-mi?uri a??essorji huma (wkoll) di?à koperti mill-Artikolu 205 tal-imsemmija direttiva, ma tikkonvin?ix.

38. G?all-kuntrarju, il-possibbiltà li ji?u ordnati interessi moratorji g?all-?las tardiv tad-dejn li jaqa' ta?t ir-responsabbiltà sekondarja, prevista fit-tieni paragrafu tal-Artikolu 207 tad-Direttiva dwar il-VAT, teskludi kull responsabbiltà g?all-interessi moratorji f'isem persuna o?ra (tal-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa). Li kieku kien mod ie?or, interessi moratorji jkunu dovuti fuq interessi moratorji o?ra, li jkun kuntrarju g?all-idea tal-interessi moratorji b?ala mezz (personali) ta' pressjoni u ta' rkupru tal-vanta?? finanzjarju. Ikun ukoll diffi?li li dan ji?i rrikon?iljat mal-prin?ipju ta' proporzjonalità.

39. Din l-interpretazzjoni hija kkonfermata mill-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja dwar l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT. G?aldaqstant, filwaqt li huwa le?ittimu li l-mi?uri adottati mill-Istati Membri jipprovaw jippre?ervaw id-drittijiet tat-Te?or bl-iktar mod effettiv possibbli, dawn ma g?andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa me?tie? sabiex jintla?aq dan il-g?an (12). Il-protezzjoni tat-Te?or fir-rigward tan-nuqqas ta' ?las tal-VAT dovuta mill-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa hija di?à ?gurata kompletament permezz tar-responsabbiltà ta' terz g?al din il-VAT. Ir-responsabbiltà g?as-sanzjonijiet li jistg?u ji?u imposti fuq terz fir-rigward ta' dawn il-pretensjonijiet tmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex ti?i ?gurata l-protezzjoni tat-Te?or.

40. Minn dan isegwi li l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jippermetti biss lill-Istati Membri jipprevedu responsabbiltà ta' terz g?ad-dejn fiskali tal-persuna taxxabli, u mhux responsabbiltà g?all-interessi moratorji tal-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa inadempjenti. Skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 207 tad-Direttiva dwar il-VAT, persuna b'responsabbiltà sekondarja li tkun inadempjenti tista', g?all-kuntrarju, tkun su??etta g?al interessi moratorji personali. Madankollu, dan ma huwiex il-ka? f'din il-kaw?a.

### **3. *L-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprekludi li r-responsabbiltà sekondarja ti?i esti?a g?all-interessi moratorji ta' terz?***

41. G?alkemm l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jillimita l-possibbiltajiet g?all-Istati Membri li jipprovdu li persuna o?ra tkun responsabbli sabiex t?allas il-VAT g?all-kwistjonijiet tal-VAT, ma jirri?ultax ne?essarjament li dan jipprekludi mi?uri o?ra me?uda mill-Istati Membri fil-le?i?lazzjoni nazzjonali tag?hom dwar il-pro?edura fiskali.

42. Fil-fatt, b'differenza mill-?olqien tad-dejn fiskali, mid-Direttiva dwar il-VAT ma jo?ro?x b'mod ?ar meta u kif titnissel ir-responsabbiltà sekondarja g?al dejn fiskali ta' persuna o?ra. It-tnissil tar-responsabbiltà sekondarja g?ad-dejn fiskali ta' persuna o?ra huwa g?alhekk irregolat mid-dispo?izzjonijiet ta' pro?edura nazzjonali. L-istess japplika g?all-mezzi ta' pressjoni korrispondenti (pere?empju l-interessi moratorji), li jinkludu s-sanzjoni ta' ?las tardiv. It-tieni paragrafu tal-Artikolu 207 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi espressament, fir-rigward tal-persuni b'responsabbiltà sekondarja skont l-Artikolu 205 tag?ha, li l-Istati Membri g?andhom jie?du l-mi?uri ne?essarji sabiex ji?guraw li dawn il-persuni jwettqu l-obbligi ta' ?las tag?hom.

43. Kif tenfasizza l-Qorti tal-?ustizzja f'?urisprudenza stabbilita, fl-assenza ta' armonizzazzjoni tal-le?i?lazzjoni tal-Unjoni fis-settur tas-sanzjonijiet, l-Istati Membri g?adhom kompetenti, f'ka? ta' nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet previsti minn sistema stabbilita konformement ma' tali le?i?lazzjoni, sabiex ikunu jistg?u jag??lu dawk is-sanzjonijiet li jidhrulhom xierqa (13).

44. Madankollu, l-estensjoni tar-responsabbiltà sekondarja ta' terz irregolata mid-Direttiva dwar il-VAT skont l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT g?as-sanzjonijiet imsemmija iktar 'il fuq ma taqax ta?t l-awtonomija pro?edurali tal-Istati Membri. Fil-fatt, hija ma tikkostitwixxix sanzjoni g?al g?emil ?a?in min?na?a tal-persuna li jkollha responsabbiltà sekondarja. G?all-kuntrarju, hija

tikkon?erna direttament il-portata tar-responsabbiltà sekondarja min?abba l-g?emil ?a?in ta' persuna o?ra. Il-portata tar-responsabbiltà sekondarja ta?t id-dritt tal-Unjoni hija rregolata mid-dritt tal-Unjoni fl-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT u hija limitata g?ad-dejn fiskali.

45. Din il-konklu?joni ma hijiex invalidata mid-de?i?joni tal-Qorti tal-?ustizzja (14) dwar il-kopertura tar-riskji ta' moviment intra-Komunitarju ta' merkanzija su??etta g?as-sisa permezz tar-responsabbiltà tal-magazzinier ta' ma??en su??ett g?ad-dazju tas-sisa, liema responsabbiltà hija prevista mid-dritt tal-Unjoni. F'din is-sentenza, il-Qorti tal-?ustizzja kkonkludiet li l-Istati Membri jistg?u jestendu l-kopertura tar-riskji permezz tar-responsabbiltà g?al sanzjonijiet imposti fuq terz li jmorru lil hinn mid-dritt tal-Unjoni. Madankollu, din id-de?i?joni hija dovuta g?all-partikolaritajiet tad-dritt tad-dazju tas-sisa.

46. B'hekk, il-Qorti tal-?ustizzja tinsisti espressament li s-suq tas-sigaretti huwa partikolarment vulnerabbli g?all-i?vilupp ta' kummer? illegali (15). Barra minn hekk, id-dispo?izzjoni li kellha ti?i interpretata fil-kaw?a kkon?ernata (l-Artikoli 13 *et seq.* tad-Direttiva 92/12/KE) kienet nettament iktar adattata mill-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT g?all-kopertura ta' riskji spe?ifi?i marbuta mat-trasport ta' merkanzija u ma' ksur u irregolaritajiet li jsiru f'dan il-kuntest (16). Ma' dan ti?died ir-responsabbiltà partikolari ta' magazzinier fid-dritt tad-dazju tas-sisa g?all-merkanzija li tinsab fil-ma??en tieg?u, li ma te?istix fid-dritt tal-VAT f'dak li jirrigwarda d-destinatarju ta' kunsinna.

47. Sa fejn id-dritt tal-Unjoni jillimita l-portata tar-responsabbiltà sekondarja fid-dritt tal-VAT g?ad-dejn fiskali (ara l-punti 26 *et seq.* iktar 'il fuq), l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT jipprekludi li d-dritt pro?edurali nazzjonali jestendi din ir-responsabbiltà sekondarja (f'dan il-ka? g?all-interessi moratorji dovuti mill-fornitri?i). Madankollu, skont it-tieni paragrafu tal-Artikolu 207 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-Bulgarija tibqa' libera li tissanzjona l-?las tardiv mill-persuna b'responsabbiltà sekondarja billi timponi fuq din il-persuna interessi moratorji korrispondenti g?ad-debitu.

## **B. Responsabbiltà esti?a skont l-Artikolu 205 moqri flimkien mal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT sabiex ti?i evitata l-eva?joni tat-taxxa?**

48. Madankollu, f'dan il-ka?, ir-rikorrenti n?ammet responsabbli bil-g?an li ti?i mi??ielda b'mod effettiv l-eva?joni tat-taxxa. Konsegwentement, responsabbiltà iktar esti?a li tkopri l-interessi moratorji dovuti mill-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa tista' eventwalment tittie?ed inkunsiderazzjoni.

### **1. Fuq il-kwistjoni dwar meta jista' jkun hemm responsabbiltà ta' terz**

49. Fil-konfigurazzjoni ine?ami tal-Artikolu 193 tad-Direttiva dwar il-VAT, g?andu ji?i rrilevat li huwa biss id-dejn fiskali tal-fornitur li jikkorrispondi g?all-kun?ett tal-VAT b?ala taxxa indiretta. Ir-responsabbiltà, stabbilita b?ala prin?ipju, tad-destinatarju g?ad-dejn fiskali tal-fornitur tkun kuntrarja g?al din in-natura tal-VAT. Fil-fatt, kif tenfasizza l-Qorti tal-?ustizzja f'?urisprudenza stabbilita, il-fornitur (f'dan il-ka? il-fornitri?i) ja?ixxi "b?ala kollettur ta' taxxi f'isem l-Istat u fl-interess tat-Te?or" (17).

50. Konsegwentement, meta, b?al f'dan il-ka?, id-destinatarju tal-kunsinna, b?alma huwa l-ka? tar-rikorrenti f'din il-kaw?a, ikun di?à sostna, meta ?allas g?all-kunsinna, il-VAT dovuta, peress li din (ara, f'dan is-sens, l-Artikoli 73 u 78 tad-Direttiva dwar il-VAT) kienet di?à inklu?a fil-prezz, f'dan il-ka? responsabbiltà addizzjonali tad-destinatarju tal-kunsinna g?al din it-taxxa tkun te?tie? motivazzjoni u ?ustifikazzjoni partikolari fid-dawl tal-prin?ipju ta' proporzjonalità.

51. G?aldaqstant, g?andu jkun hemm *?irkustanzi partikolari* li min?abba fihom, minkejja l-?las tat-taxxa permezz tal-prezz, id-destinatarju tal-kunsinna g?andu madankollu jin?amm responsabbli

g?al din it-taxxa dovuta minn terz. Fir-rigward tad-drittijiet fundamentali tad-destinatarju tal-kunsinna (fi kwalunkwe ka?, l-Artikolu 16 tal-Karta jkun japplika f'dan il-ka?), l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT moqri flimkien mal-Artikolu 193 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jippermettix g?alhekk, b?ala prin?ipju, responsabbiltà ?enerali jew inkundizzjonata g?all-VAT min-na?a tad-destinatarju tal-kunsinna meta huwa jkun ?allas din tal-a??ar b'mod konformi mas-sistema lill-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa (il-fornitur).

52. G?alhekk, il-Qorti tal-?ustizzja di?à kkunsidrat b'mod korrett li mi?uri nazzjonali li jistabbilixxu *de facto* sistema ta' responsabbiltà *in solidum* inkundizzjonata jmorru lil hinn minn dak li huwa ne?essarju g?all-protezzjoni tad-drittijiet tat-Te?or (18). L-impo?izzjoni tar-responsabbiltà g?all-?las tal-VAT fuq persuna li ma hijiex dik responsabbli g?all-?las tag?ha, ming?ajr ma din il-persuna tkun tista' tevita din ir-responsabbiltà billi tressaq il-prova li hija ma g?andha ebda konnessjoni mal-a?ir tal-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa g?andha, g?aldaqstant, titqies li hija inkompatibbli mal-prin?ipju ta' proporzjonalità (19). Ikun manifestament sproporzjonat li ji?i imputat, kategorikament, lil tali persuna t-telf fiskali kkaw?at mill-atti ta' terz, li fuqu din il-persuna ma g?andha ebda influwenza (20).

53. Ir-regola Bulgara li tinsab fl-Artikolu 177 ta?-ZDDS tidher li tmur fid-direzzjoni ta' tali responsabbiltà inkundizzjonata. Skont din id-dispo?izzjoni, ikun hemm responsabbiltà di?à meta d-destinatarju tal-kunsinna kien jaf jew kien imissu kien jaf li l-fornitur ma kienx ser i?allas it-taxxa. Madankollu, jekk, b?al f'dan il-ka?, il-VAT tit?allas mid-destinatarju tal-kunsinna lill-fornitur permezz tal-prezz u jekk il-fornitur jiddikjara korrettament id-dejn fiskali, ir-responsabbiltà tkun tiddependi biss mill-a?ir tal-fornitur, b'mod partikolari jekk tit?allasx it-taxxa ddikjarata u f'liema ammont. Madankollu, id-destinatarju tal-kunsinna normalment ma jkollux influwenza f'dan ir-rigward.

54. Min-na?a l-o?ra, skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja (21), il-fatt li persuna li ma hijiex il-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa tkun me?tie?a tie?u kull mi?ura li tista' tkun ra?onevolment ne?essarja min-na?a tag?ha sabiex ti?gura ru?ha li t-tran?azzjoni li hija twettaq ma twassalx g?all-parte?ipazzjoni tag?ha f'eva?joni tat-taxxa ma huwiex kontra d-dritt tal-Unjoni. Il-fatt li l-persuna li ma hijiex il-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa tkun a?ixxiet *in bona fide* billi u?at id-dili?enza kollha ta' operatur kawt, il-fatt li hija tkun ?adet il-mi?uri ra?onevoli kollha li setg?et tie?u, u l-fatt li jkun esklu? li hija pparte?ipat fi frodi, jikkostitwixxu g?alhekk elementi li g?andhom jittie?du inkunsiderazzjoni sabiex ti?i ddeterminata l-possibbiltà li din il-persuna ti?i obbligata *in solidum* sabiex t?allas il-VAT dovuta (22).

55. Din il-?urisprudenza tikkoin?idi, f'dan ir-rigward, mal-evalwazzjoni tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT. Dan jippermetti lill-Istati Membri jipprevedu obbligi o?ra sabiex ji?guraw il-?bir korrett tat-taxxa u sabiex ti?i evitata l-eva?joni tat-taxxa. G?alhekk, responsabbiltà iktar esti?a tad-destinatarju tal-kunsinna fir-rigward tal-interessi moratorji dovuti minn terz tista' eventwalment twassal sabiex ti?i evitata l-eva?joni tat-taxxa skont l-Artikolu 205 moqri flimkien mal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT.

## **2. Responsabbiltà iktar esti?a sabiex ti?i evitata l-eva?joni tat-taxxa skont l-Artikolu 205 moqri flimkien mal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT**

56. Kif di?à ntqal iktar 'il fuq (punt 54), skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, il-fatt li persuna li ma hijiex il-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa (ji?ifieri l-persuna li jkollha responsabbiltà sekondarja) tkun me?tie?a tie?u kull mi?ura li tista' tkun ra?onevolment ne?essarja min-na?a tag?ha sabiex ti?gura ru?ha li t-tran?azzjoni li hija twettaq ma twassalx g?all-parte?ipazzjoni tag?ha f'eva?joni tat-taxxa ma huwiex kontra d-dritt tal-Unjoni (23).

57. Madankollu, dawn id-dikjarazzjonijiet dwar ir-responsabbiltà ta' terz jinsabu f'?ertu livell ta'

tensjoni mal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja dwar id-dritt ta' kumpannija g?at-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa fil-kuntest ta' frodi tal-VAT. Din il-?urisprudenza tipprovdi li persuna taxxabbli, li kienet taf jew li kien imissha kienet taf (24) li qieg?da tipparte?ipa fi tran?azzjoni li hija involuta f'eva?joni tal-VAT, g?andha titqies b?ala parte?ipanti f'din l-eva?joni g?all-finijiet tad-Direttiva dwar il-VAT (25). Dan *jobbli* lill-Istati Membri jirrifjutaw lill-persuna taxxabbli t-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa (meta, b?al f'dan il-ka?, il-persuna taxxabbli tkun id-destinatarju) (26).

58. Jekk, konformement ma' din il-?urisprudenza, ir-rikorrent ikun ?ie jew ikun ?a ji?i rrifjutat it-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa, ma jkun hemm ebda dannu g?at-Te?or li jkun g?ad irid ji?i kopert minn responsabbiltà skont l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT. Responsabbiltà konkomitanti g?al taxxa f'isem persuna o?ra f'ammont ugwali g?all-ammont tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa u r-rifjut tal-istess dritt g?al tnaqqis tat-taxxa tal-input g?all-istess ka? ta' frodi ma jidhrux li huma kompatibbli mal-prin?ipju ta' proporzjonalità, iktar u iktar meta sanzjoni kriminali tkun normalment applikata mid-dritt nazzjonali tal-Istati Membri (u mhux mid-Direttiva dwar il-VAT).

59. Il-kwistjoni dwar jekk l-Istati Membri g?andhomx, g?alhekk, g?a?la li jirrifjutaw lid-destinatarju tal-kunsinna t-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa jew li j?ommuh responsabbli *in solidum* g?at-taxxa tidher pjuttost dubju?a fid-dawl tal-kliem tad-Direttiva dwar il-VAT u tal-g?an ta' armonizzazzjoni. Fi kwalunkwe ka?, tali g?a?la ma tirri?ultax espressament mid-Direttiva dwar il-VAT. Eventwalment, minn prospettiva ta' proporzjonalità, jista' jkun ukoll li r-responsabbiltà *in solidum* tkun il-mi?ura li, b?ala mi?ura adegwata bl-istess mod u iktar favorevoli sabiex ji?i ggarantit id-d?ul mit-taxxa, ting?ata pre?edenza fuq ir-rifjut (eventwalment g?al diversi drabi) tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa.

60. Madankollu, il-Qorti tal-?ustizzja ma hijiex obbligata li ssolvi hawnhekk din it-tensjoni. Fil-fatt, f'dan il-ka?, fl-assenza ta' frodi tal-VAT, la r-rifjut tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input im?allsa (konformement mal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja) u lanqas ir-responsabbiltà g?al interessi moratorji dovuti minn terz skont l-Artikolu 205 moqri flimkien mal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT ma huma inkwistjoni.

### 3. ***In-nuqqas ta' ?las tat-taxxa debitament iddikjarata b?ala eva?joni tat-taxxa?***

61. Mill-pro?ess (27) jirri?ulta b'mod ?ar li l-allegazzjoni tal-amministrazzjoni fiskali Bulgara fil-konfront tal-fornitri?i tar-rikorrenti hija li l-fornitri?i ma ?allsitx il-VAT iddikjarata li tirri?ulta mit-tran?azzjonijiet imwettqa mar-rikorrenti. Madankollu, il-?las tardiv jew pendenti ta' VAT iddikjarata ma jistax ji?i kkunsidrat b?ala eva?joni jew frodi tal-VAT fis-sens tal-?urisprudenza ??itata iktar 'il fuq.

62. Fil-fatt, kif di?à dde?idiet l-Awla Manja tal-Qorti tal-?ustizzja fil-kaw?a Scialdone, g?andha ssir distinzjoni bejn is-sempli?i nuqqas ta' ?las tal-VAT u l-assenza ta' dikjarazzjoni tal-VAT mill-persuna responsabbli g?all-?las tat-taxxa (28). F'dan ir-rigward, il-fatt li l-VAT iddikjarata ma tkunx t?allset fit-termini stabbiliti mil-li?i ma jag?ti ebda vanta?? lill-persuna taxxabbli, peress li din tibqa' responsabbli g?all-?las tat-taxxa. Minn dan isegwi li l-interpretazzjoni tal-Qorti tal-?ustizzja tal-Artikolu 325(1) TFUE fir-rigward tal-frodi tal-VAT ma hijiex applikabbli g?all-ka? ta' nuqqas ta' ?las tal-VAT di?à ddkjarata.

63. L-istess japplika g?all-bqija tal-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja fil-qasam tal-frodi, peress li, skont il-Qorti tal-?ustizzja (29), tali ka?ijiet ta' nuqqas ta' ?las tal-VAT di?à ddkjarata ma humiex daqstant gravi daqs il-ka?ijiet ta' frodi tal-VAT. Jekk il-persuna taxxabbli tkun issodisfat korrettament l-obbligi ta' dikjarazzjoni tag?ha, l-awtorità tat-taxxa di?à jkollha l-informazzjoni kollha ne?essarja g?al-likwidazzjoni tal-VAT dovuta u g?all-konstatazzjoni tan-nuqqas eventwali tag?ha ta' ?las.

64. Kuntrarjament għal dak li donnha tissużerixxi l-Kummissjoni, il-fatt li terz ikun jaf bl-assenza tal-?las tad-dejn fiskali mill-persuna responsabbli għall-?las tat-taxxa ma huwiex suffiċjenti, kif l-Awla Manja speċifikat l-iktar reżentement fil-kawża Scialdone (30), sabiex ikun jista' jitqies li dan it-terz kien jaf jew kien imissu kien jaf li kien involut, waqt il-kunsinna tiegħu, fi frodi jew f'evazzjoni tal-VAT. Għall-kuntrarju, huwa meħtieġ li dan it-terz kien jaf jew kien imissu kien jaf li t-tranżazzjonijiet ma kinux iddikjarati korrettament sabiex tiżi f'frodata l-amministrazzjoni fiskali. In-nuqqas ta' ?las tat-taxxa *ddikjarata b'mod korrett* ma jikkostitwixxix qerq (frawdolenti) tal-amministrazzjoni fiskali.

65. Jista' jkun mod ieħor li kieku r-rikorrenti kienet inkarigat lill-fornitriżi b'mod intenzjonat b?ala kumpannija intermedjarja ming?ajr assi li, b?ala tali, ma kinitx tkun f'pożizzjoni li t?allas il-VAT iddikjarata. Madankollu, dan ma jirri?ultax mit-talba għal deċiżjoni preliminari. Il-fatt li r-rikorrenti ?allset lill-fornitriżi, b'tali mod li din kienet, b?ala prinċipju, f'pożizzjoni li t?allas id-dejn tagħha tal-VAT iddikjarata, pjuttost jipprekludi din il-konklużjoni. Madankollu, hija finalment il-qorti tar-rinviju li għandha tiżara jew tistabbilixxi dan il-punt.

66. B?alma ?ie deskritt mill-qorti tar-rinviju, f'dan il-każ ma hemmx frodi tal-VAT. Il-kwistjoni dwar jekk ir-rikorrenti kinitx taf jew kienx imissha kienet taf li l-VAT iddikjarata b'mod korrett ma kinitx t?allset fil-?in jew ma kinitx t?allset kompletament hija għalhekk irrilevanti. Responsabbiltà għall-interessi moratorji dovuti minn terz skont l-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT moqri flimkien mal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tagħha hija għalhekk eskluża wkoll.

## VI. Konklużjoni

67. Għalhekk, jiena nipproponi lill-Qorti tal-?ustizzja sabiex tirrispondi d-domandi preliminari magħmula mill-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Suprema Amministrattiva, il-Bulgarija) kif ?ej:

L-Artikolu 205 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat?28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud għandu jiżi interpretat fis-sens li jipprekludi l-inklużjoni, fir-responsabbiltà sekondarja ta' terz, tal-interessi moratorji dovuti mill-persuna responsabbli għall-?las tat-taxxa min?abba l-?las tardiv tat-taxxa fuq il-valur miżjud.

1 Lingwa oriġinali: il?ġermaniż.

2 ?U 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-?U 2007, L 335, p. 60, fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-perijodu inkwistjoni.

3 Huwa suffiċjenti li jiżu ?itati f'dan ir-rigward is-sentenzi tal?21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punti 19 *et seq.*), u tal?11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries et (C?384/04, EU:C:2006:309, punti 25 *et seq.*), it-tnejn li huma fir-rigward tad-dispożizzjoni pre?edenti b'kontenut identiku. Proprjament għandha tissemma wkoll is-sentenza tas?26 ta' Marzu 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201), li, madankollu, ming?ajr interpretazzjoni tal-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT, indirizzat il-kwistjoni tar-responsabbiltà li hija s-suż?ett ta' dan l-artikolu (ara, f'dan ir-rigward, il-konklużjonijiet tiegħi f'dik il-kawża (C?499/13, EU:C:2014:2351, punti 58 *et seq.*)).

4 Ara, fir-rigward tad-dispożizzjoni pre?edenti tal-Artikolu 21(3) tas-Sitt Direttiva, is-sentenza tal?11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries et (C?384/04, EU:C:2006:309, punt 26).

5 Sentenzi tal?21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punt 20); tal?21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2013:105, punt 18); u tal?11 ta'

Mejju 2006, Federation of Technological Industries et (C?384/04, EU:C:2006:309, punt 29).

6 Sentenzi tal?21 ta' Di?embru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punt 21); tal?21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2013:105, punt 19); u tas?27 ta' Settembru 2007, Teleos et (C?409/04, EU:C:2007:548, punt 52).

7 Sentenzi tal?21 ta' Di?embru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punt 22); tas?7 ta' Di?embru 2010, R (C?285/09, EU:C:2008:742, punt 45); tal?21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2013:105, punt 20); u tas?27 ta' Settembru 2007, Teleos et (C?409/04, EU:C:2007:548, punt 53); b'mod simili, is-sentenza tal?11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries et (C?384/04, EU:C:2006:309, punt 30).

8 Il-ver?joni Ingli?a tal-Artikolu 205 tad-Direttiva dwar il-VAT tirreferi g?al “payment of VAT” u l-ver?joni Fran?i?a g?al “acquitter la TVA”.

9 Sentenzi tat?22 ta' Novembru 2017, Aebtri (C?224/16, EU:C:2017:880, punt 80), u tat-18 ta' Mejju 2017, Latvijas Dzelzce?š (C?154/16, EU:C:2017:392, punt 85).

10 Sentenza tat?2 ta' ?unju 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, punti 38 *et seq.*), kif ukoll il-konkluzjonijiet tal-Avukat ?enerali Bot fil-kaw?a Karelia (C?81/15, EU:C:2016:66, punt 37).

11 Sentenza tal?11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries et (C?384/04, EU:C:2006:309, punti 43 *et seq.*), fir-rigward tad-dispo?izzjoni pre?edenti.

12 Sentenzi tal?21 ta' Di?embru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punt 22), u tal?21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2013:105, punt 20); b'mod simili s-sentenza tal?11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries et (C?384/04, EU:C:2006:309, punt 30).

13 Sentenzi tat?8 ta' Mejju 2019, EN.SA (C?712/17, EU:C:2019:374, punt 38), u tas?26 ta' April 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2018:302, punt 59); ara f'dan ir-rigward *inter alia* s-sentenzi tas?6 ta' Frar 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, punt 50), u tas?7 ta' Di?embru 2000, de Andrade (C?213/99, EU:C:2000:678, punt 20).

14 Sentenza tat?2 ta' ?unju 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398).

15 Sentenza tat?2 ta' ?unju 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, punt 37).

16 Ara s-sentenza tat?2 ta' ?unju 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, punt 9).

17 Sentenzi tal?15 ta' Ottubru 2020, E. (VAT – Tnaqqis tal-valur taxxabbli tal-VAT) (C?335/19, EU:C:2020:829, punt 31); tat?8 ta' Mejju 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punt 22); tat?23 ta' Novembru 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punt 23); tal?21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2013:105, punt 21); u tal?20 ta' Ottubru 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

18 Sentenzi tal-21 ta' Junju 2012, Mahagében (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2013:373, punt 48); tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 24); u tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries et (C-384/04, EU:C:2006:309, punt 32); kif ukoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Poiares Maduro fil-kawża Federation of Technological Industries et (C-384/04, EU:C:2005:745, punt 27).

19 Kif huwa espressament indikat fis-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 24).

20 Sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 24), u tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 23).

21 Sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 25); tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2013:105, punt 24); tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos et (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 65); u tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries et (C-384/04, EU:C:2006:309, punt 33).

22 Ara s-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 26); b'mod simili, ara s-sentenzi tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 25), u tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos et (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 66).

23 Sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 25); tal-21 ta' Frar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2013:105, punt 24); tas-27 ta' Settembru 2007, Teleos et (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 65); u tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries et (C-384/04, EU:C:2006:309, punt 33).

24 F'erti deġiżjonijiet preċedenti, il-Qorti tal-Ġustizzja titkellem ukoll dwar "setgħet tkun taf"; ara, pereżempju, is-sentenza tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punt 60). Madankollu, din il-formulazzjoni wiesgħa wisq, ibbażata biss fuq id-domanda preliminari, issa tidher li tustament għet abbandunata.

25 Sentenzi tal-20 ta' Junju 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94); tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48); tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27); tas-6 ta' Settembru 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54); tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2008:774, punt 39); u tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punt 56).

26 Ara s-sentenzi tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 47); tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 62); tat-13 ta' Marzu 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punt 40); tat-13 ta' Frar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 26); tas-6 ta' Diċembru 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2008:774, punt 37); tal-21 ta' Junju, Mahagében (C-80/11 u C-142/11, EU:C:2012:373, punt 42); u tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punti 59 u 61).

27 Ara l-punt 5 tat-talba għal deġiżjoni preliminari fil-verġjoni Franġiża (fil-paġna 4 tal-orizzinal) u l-punt 3 tas-sunt bil-ġermaniż tat-talba għal deġiżjoni preliminari.

28 Sentenza tat-2 ta' Mejju 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punti 39 u 40).

- 29 Sentenza tat-2 ta' Mejju 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punti 41 u 42).
- 30 Sentenza tat-2 ta' Mejju 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).