

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla)

29 ta' Lulju 2010*

Fil-Kawża C-188/09,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa minn Naczelny Sąd Administracyjny (il-Polonja), permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Mejju 2009, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fit-28 ta' Mejju 2009, fil-proċedura

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

vs

Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j, li kienet Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn J.-C. Bonichot (Relatur), President tal-Awla, C. Toader, K. Schiemann, L. Bay Larsen u D. Šváby, Imħallfin,

* Lingwa tal-kawża: il-Pollakk.

Avukat Ġenerali: J. Mazák,
Reġistratur: K. Malacek, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-20 ta' Mejju 2010,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għall-Gvern Pollakk, minn M. Dowgielewicz kif ukoll minn A. Rutkowska u A. Kramarczyk, bħala aġenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn D. Triantafyllou u K. Herrmann, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, meħuda wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawża tinqata' mingħajr konkluzjonijiet,

tagħti l-preżenti

Sentenza

¹ It-talba għal deċiżjoni preliminari tikkonċerna l-interpretazzjoni tal-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizzazzjoni tal-leġislazzjoni

tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejgħ (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 3, iktar 'il quddiem l-“Ewwel Direttiva tal-VAT”) u tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/7/KE, tal-20 ta' Jannar 2004 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23, iktar 'il quddiem is-“Sitt Direttiva tal-VAT”).

- 2 Din it-talba giet ipprezentata fil-kuntest ta' kawża bejn Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j, li kienet Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j (iktar 'il quddiem “Profaktor”), u d-Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku (Direttur tal-awtorità tat-taxxa) dwar il-limitu fuq id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”) li kienu suġġetti għaliha tranzazzjonijiet tal-input, meta l-persuna taxxabbli ma kkonformatx ruħha mal-obbligu li tuża cash register għall-kontabbiltà tal-bejgħ lil “persuni fiżiċi li ma jeżerċitawx attività ekonomika”.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

- 3 Skont l-ewwel u t-tieni paragrafi tal-Artikolu 2 tal-Ewwel Direttiva tal-VAT:

“Il-prinċipju tas-sistema komuni tal-[VAT] tinvolvi d-dhul ta' taxxa ġenerali fuq il-konsum fuq oġġetti u servizzi. Din it-taxxa għandha tkun eżattament proporzjonali

għall-prezz ta' l-oġġetti u s-servizzi, hu x'inhum n-numru ta' transazzjonijiet li jkunu saru waqt il-proċess ta' produzzjoni u distribuzzjoni qabel l-is[t]adju li fih titħallas it-taxxa.

Fuq kull transazzjoni, [il-VAT], kalkulata fuq il-prezz ta' l-oġġetti u s-servizzi bir-rata applikabbli għat-tali oġġetti jew servizzi, għandha tkun imposta wara t-tnaqqis tal-ammont tal-[VAT] li qed jingarr direttament mid-diversi komponenti tal-prezz.”

4 L-Artikolu 2 tas-Sitt Direttiva tal-VAT jipprovdi li:

“Dawn li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għa[l-VAT]:

1. il-provvista ta' oġġetti u servizzi magħmula bi hlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabli li taġixxi bħala tali;

2. l-importazzjoni ta' oġġetti.”

5 L-Artikolu 10(1)(a) tal-imsemmija direttiva jiddefinixxi “fatt taxxabli” b'dan il-kliem, jiġifieri “fatt li permezz tiegħu il-kondizzjonijiet legali neċessarji biex ikun hemm taxxa jiġu sodisfatti”. Dan l-Artikolu 10(2) jipprovdi:

“Ikun hemm fatt taxxabli u jkun hemm taxxa meta l-oġġetti jitwasslu jew is-servizzi jingħataw. Konsenja ta' oġġetti, ħlief dawk imsemmija fl-Artikolu 5(4)(b), u provvisti ta' servizzi li jwasslu għal prospetti ta' kontijiet jew hlasijiet suċċessivi għandhom jitqiesu bħala kompluti fiż-żmien meta l-perjodi relattivi għal dawn il-prospetti ta' kontijiet jew hlasijiet jeskadu. [...]”

6 Skont l-Artikolu 17 tal-istess direttiva:

“1. Id-dritt li tnaqqas [għal tnaqqis] għandu jqum fl-istess ħin meta t-taxxa mnaqqsa ssir taxxabli.

2. Sa kemm l-oġġetti u s-servizzi huma użati għall-iskopijiet fuq it-transazzjoni taxxabli tiegħu, il-persuna taxxabli għandha tkun intitolata biex tnaqqas mit-taxxa li hi responsabbli biex tħallas:

a) [VAT] dovuta jew mħallsa fir-rig[w]ard ta' oġġetti jew servizzi pprovduti jew li għandhom ikunu pprovduti lilu minn persuna taxxabli oħra;

b) [VAT] dovuta jew imħallsa fir-rigward ta' oġġetti importati;

c) [VAT] taht l-Artikoli 5(7)(a) u 6 (3).

[...]

4. Il-Kunsill għandu jaħseb biex jaddotta qabel il-31 ta' Diċembru 1977, fuq proposta mill-Kummissjoni u jaġixxi b'mod unanimu, regoli tal-Komunità li jfasslu l-arranġamenti li bihom il-ħlasijiet lura għandhom isiru b'mod konformi ma' paragrafu 3 lill-persuni taxxabli li m'humix stabbiliti fit-territorju ta' dak il-pajjiż.

Sa kemm it-tali arrangamenti tal-Komunità jidhlu fis-sehħ, Stati Membri għandhom huma stess jiddeterminaw il-metodu li bih il-ħlas lura konċernat għandu jsir. Fejn persuna taxxabbli m'hix residenti fit-territorju tal-Komunità, Stati Membri jistgħu jirrifjutaw l-ħlas lura jew jimponu kondizzjonijiet supplimentari.”

- 7 L-Artikolu 22 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, li jinsab taħt it-Titolu XIII, intitolat “Obbligazzjonijiet ta’ persuni responsabbli għall-ħlas”, jipprovdi:

“[...]

2. Kull persuna taxxabbli għandha żzomm kontijiet b’dettal suffiċjenti biex tippermetti l-applikazzjoni [tal-VAT] u l-ispezzjoni mill-awtorita tat-taxxa.

[...]

8. Mingħajr preġudizzju għad-disposizzjonijiet li għandhom ikunu addottati skond l-Artikolu 17(4), l-Istati Membri jistgħu jimponu obbligazzjonijiet oħrajn li huma jqisu neċessarji għall-imposizzjoni ġusta u l-ġbir tat-taxxa u għall-prevenzjoni ta’ frodi.

[...]”

8 Skont l-Artikolu 27(1) ta' din id-direttiva:

“Il-Kunsill, jaġixxi b'mod unanimu fuq proposta mill-Kummissjoni, jista' jawtorizza kwalunwe Stat Membru biex jintroduci miżuri speċjali għal deroga mid-dispożizzjonijiet ta' din id-Direttiva, biex tissimplifika l-proċedura għall-ġbir tat-taxxa jew biex iżommu ċertu tipi ta' evażjoni tat-taxxa jew evitar. Miżuri intizi biex jissimplifikaw il-proċedura għall-ġbir tat-taxxa, hlief għal haġa negligibbli, tista' ma taffettwax [ma jistgħux jaffettwaw] l-ammont ta' taxxa dovuta fl-istadju finali tat-taxxa.”

9 L-Artikolu 33(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT:

“Mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijiet oħrajn tal-Komunità, b'mod partikolari dawk stabbiliti fid-dispożizzjonijiet fis-sehħ li għandhom x'jaqsmu ma' l-arrangementsi ġenerali għaż-żamma, ċaqliq u ssorveljar ta' prodotti suġġetti għal dazju, din id-Direttiva ma żzommx Stat Membru milli jhalli jew idahħal taxxi fuq kuntratti ta' assigurazzjoni, taxxi fuq imħatri u loġħob, dazji ta' sisa, bolol u iktar ġenerali, kull taxxa, dazju jew spejjeż li ma jistgħux ikunu kkaratterizzati bħala taxxi fuq turnover sakemm dawk it-taxxi, dazji jew spejjeż, f'negozju bejn Stati Membri ma jdaħħlux formalitajiet li għandhom x'jaqsmu mal-qsim ta' fruntieri.”

Il-legiżlazzjoni nazzjonali

10 Skont l-Artikolu 111(1) u (2) tal-Liġi dwar it-taxxa fuq il-prodotti u servizzi (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U Nru 54, intestatura 535), tal-11 ta' Marzu 2004 (iktar 'il quddiem il-“Liġi tal-2004 dwar il-VAT”):

“1. Il-persuni taxxabli li jwettqu bejgħ ma’ persuni fiżiċi li ma jeżerċitawx attività ekonomika [...] għandhom jużaw cash registers sabiex iżommu data tad-dhul mill-bejgħ u tal-ammont tat-taxxa dovuta.

2. Il-persuni taxxabli li ma josservawx l-obbligu msemmi fil-paragrafu 1 tal-artikolu preżenti jitilfu, sakemm jibdew jużaw il-cash registers sabiex jinżamm registru tad-dhul mill-bejgħ u tal-ammont tat-taxxa dovuta, id-dritt għat-tnaqqis tal-ammont tat-taxxa dovuta ta’ somma ekwivalenti għal 30% tat-taxxa tal-input imħallsa fuq l-akkwist ta’ prodotti u servizzi.”

¹¹ L-Artikolu 87(1) tal-imsemmija liġi jipprovd:

“Jekk l-ammont tat-taxxa tal-input, imsemmi fl-Artikolu 86(2), jeċċedi l-ammont ta’ taxxa dovuta matul il-perijodu taxxabli, il-persuna taxxabli għandha dritt li timputa din id-differenza lit-taxxa dovuta għal perijodu sussegwenti jew li tingħata rimbors permezz ta’ trasferiment fil-kont bankarju tagħha.”

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

¹² Permezz ta’ deċiżjoni tas-17 ta’ Ottubru 2006, id-Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (Direttur tal-ispezzjoni fiskali ta’ Białystok) stabbilixxa l-VAT dovuta minn Profaktor fir-rigward ta’ ċerti xhur tas-snin 2004 u 2005 f’ammont differenti minn dak li, skont din il-kumpannija, kellu jirriżulta mid-dikjarazzjonijiet tat-taxxa li hija kienet ipprezentat. Fil-fatt, skont id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 111 tal-Liġi tal-2004 dwar il-VAT, dan naqqas bi 30% it-taxxa tal-input imħallsa fuq l-akkwist ta’ prodotti u servizzi li kienet imputata lill-ammont ta’ taxxa dovuta, peress li Profaktor

ma kinitx osservat l-obbligu li jinżamm regjistru tad-dhul mill-bejgħ tagħha u tal-ammont ta' din it-taxxa permezz tal-użu ta' cash registers.

- 13 Wara li ġie ppreżentat rikors mill-imsemmija kumpannija, id-deċiżjoni kkontestata ġiet ikkonfermata fis-7 ta' Frar 2007 mid-Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku.

- 14 Profaktor talbet lill-Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (qorti amministrattiva reġjonali ta' Białystok) tannulla d-deċiżjoni tas-7 ta' Frar 2007. Din tal-aħhar laqgħet parzjalment it-talba mressqa wara li qieset li, fir-rigward tal-perijodu wara l-adeżjoni tar-Repubblika tal-Polonja fl-Unjoni Ewropea, id-dispożizzjonijiet inkwistjoni tal-Artikolu 111 tal-Liġi 2004 dwar il-VAT kienu inkompatibbli mad-dritt tal-Unjoni, b'mod partikolari mal-Artikoli 17 u 27 tas-Sitt Direttiva tal-VAT. Fil-fatt, hija qieset li l-limitazzjoni tad-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, prevista f'dawn id-dispożizzjonijiet, tidderoga minn dan id-dritt previst fl-Artikolu 17 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, u għalhekk fir-realtà kienet miżura partikolari li ma kinitx ġiet implementata mir-Repubblika tal-Polonja taht il-kundizzjonijiet ipprovdu ti fl-Artikolu 27 ta' din id-direttiva.

- 15 Id-Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku appella minn din is-sentenza fuq punti ta' liġi billi sostna li d-dispożizzjonijiet inkwistjoni kellhom biss in-natura ta' sanzjoni, u għaldaqstant ma kinux jikkostitwixxu deroga mis-Sitt Direttiva tal-VAT u li l-għan għalhekk ma kienx li jillimitaw id-dritt għal tnaqqis iżda li jipprevjenu l-frodi fiskali.

- 16 In-Naczelny Sąd Administracyjny, li quddiemha ġie ppreżentat appell, qieset b'mod partikolari li din is-sanzjoni kienet timplika, għall-persuna taxxabli li tikser l-obbligu li jinżamm regjistru, ksur tal-prinċipju ta' newtralità tal-VAT billi tissugġettaha għall-parti tal-VAT tal-input imħallsa. Hija qieset li kien hemm dubju fir-rigward

tal-konformità tad-dispożizzjonijiet inkwistjoni mal-prinċipju ta' proporzjonalità, fir-rigward tal-kwistjoni dwar jekk kinitx sanzjoni amministrattiva jew inkella miżura speċjali fis-sens tal-Artikolu 27 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, u dwar il-kwistjoni jekk il-miżura setgħetx fiha nfisha tiġi kklassifikata bħala taxxa jew bħala taxxa ekwivalenti għal taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ.

- 17 F'dawn il-kundizzjonijiet, in-Naczelny Sąd Administracyjny iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domandi segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

“1) L-Artikolu 2(1) u (2) tal-Ewwel Direttiva [tal-VAT], flimkien mal-Artikoli 2, 10(1) u (2), kif ukoll 17(1) u (2) tas-Sitt Direttiva [tal-VAT] jipprekludu dispożizzjoni, bħall-Artikolu 111(2), moqri flimkien mal-paragrafu 1 tal-istess Artikolu, tal-[Liġi tal-2004 dwar il-VAT], li tistabbilixxi li l-persuni taxxabli, li jbigħu lill-persuni fiżiċi li ma jeżerċitawx attività ekonomika [...] jitilfu b'mod temporanju d-dritt li jnaqqsu l-ammont tat-taxxa dovut b'somma ekwivalenti għal 30% tal-ammont tat-taxxa tal-input imħallsa fuq l-akkwist ta' oġġetti u ta' servizzi, meta huma ma jissodisfawx l-obbligu li jużaw cash registers sabiex iżommu data [regjistru] dwar id-dhul mill-bejgħ u l-ammont tat-taxxa dovut?

2) Il-‘miżuri speċjali’ msemmija fl-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva [tal-VAT] jistgħu, fid-dawl tan-natura u l-għan tagħhom, jikkonsistu, kif jipprovdi l-Artikolu 111(2), moqri flimkien mal-paragrafu 1 tal-istess Artikolu tal-Liġi dwar il-VAT tal-2004, f'limitazzjoni temporanja tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa fir-rigward tal-persuni taxxabli li ma jirrispettawx l-obbligu li jzommu data [regjistru], permezz ta' cash registers, dwar id-dhul mill-bejgħ u l-ammont tat-taxxa dovut, u, jekk ikun il-każ, huwa meħtieġ li l-introduzzjoni ta' dawn il-miżuri tkun konformi mal-proċedura stabbilita fl-Artikolu 27(2) sa (4) tas-Sitt Direttiva [tal-VAT]?

- 3) Id-dritt li l-Artikolu 33(1) tas-Sitt Direttiva [tal-VAT] jagħti lill-Istati Membri jippermettilhom jimponu sanzjoni, fuq il-persuni taxxabbli li ma jirrispettawx l-obbligu li jużaw cash registers sabiex iżommu data [reġistru] dwar id-dhul mill-bejgħ tagħhom u l-ammont tat-taxxa dovut, li tikkonsisti fit-telf temporanju tad-dritt li jnaqqsu l-ammont tat-taxxa dovut b'somma ekwivalenti għal 30% tal-ammont tat-taxxa tal-input imħallsa fuq l-akkwist ta' oġġetti u ta' servizzi, kif stabbilit fl-Artikolu 111(2), moqri flimkien mal-paragrafu 1 tal-istess Artikolu, tal-Liġi dwar il-VAT tal-2004?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

- ¹⁸ Permezz tal-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk is-sistema komuni tal-VAT kif stabbilita fl-Artikolu 2(1) u (2) tal-Ewwel Direttiva tal-VAT u fl-Artikoli 2 u 10(1) u (2), kif ukoll fl-Artikolu 17(1) u (2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT tipprekludix li Stat Membru jillimita temporanjament l-ammont tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fir-rigward ta' persuni taxxabbli li ma osservawx il-formalità li jniżżlu l-bejgħ tagħhom fil-kotba tal-kontijiet.
- ¹⁹ Ghandu jiġi mfakkar li d-dritt għal tnaqqis previst fl-Artikoli 17 sa 20 tas-Sitt Direttiva tal-VAT huwa parti integrali mill-mekkanizmu tal-VAT u ma jistax, bħala

prinċipju, jiġi limitat. Dan jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha imposti fuq it-tranzazzjonijiet tal-input (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-13 ta' Marzu 2008, *Securenta*, C-437/06, Ġabra p. I-1597, punt 24; tal-4 ta' Ġunju 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Ġabra p. I-4629, punt 70, u tad-29 ta' Ottubru 2009, *SKE*, C-29/08, Ġabra p. I-10413, punt 55).

- 20 Fil-fatt, is-sistema tat-tnaqqis hija intiża sabiex ittaffi kompletament lill-kummerċjant mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Għaldaqstant, is-sistema komuni tal-VAT tiggarantixxi n-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, indipendentement mill-għanijiet jew mir-riżultati ta' dawn l-attivitajiet, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet infushom ikunu, bħala prinċipju, suġġetti għall-VAT (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tad-29 ta' April 2004, *Faxworld*, C-137/02, Ġabra p. I-5547, punt 37, u *SKE*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 56).
- 21 Il-funzjonament normali tas-sistema komuni tal-VAT, li għandu għalhekk jiżgura n-newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, jeżiġi l-ġbir korrett tat-taxxa. Mill-Artikoli 2 u 22 tas-Sitt Direttiva tal-VAT, kif ukoll mill-Artikolu 10 KE, jirriżulta li kull Stat Membru għandu l-obbligu jadotta l-miżuri legiżlattivi u amministrattivi xierqa li jiżguraw l-ġbir kollu tal-VAT dovuta fit-territorju tiegħu u, f'dan ir-rigward, l-Istati Membri huma marbuta jivverifikaw id-dikjarazzjonijiet tal-persuni taxxabbli, il-kotba tal-kontijiet ta' dawn tal-aħħar u d-dokumenti rilevanti l-oħra kif ukoll jikkalkolaw u jiġbru t-taxxa dovuta (sentenza tas-17 ta' Lulju 2008, *Il-Kummissjoni vs L-Italja*, C-132/06, Ġabra p. I-5457, punt 37).
- 22 Fil-kuntest tas-sistema komuni tal-VAT, l-Istati Membri għandhom jiżguraw l-osservanza tal-obbligi li huma suġġetti għalihom il-persuni taxxabbli u f'dan ir-rigward, huma jibbenefikaw minn ċertu flessibilità għal dak li jikkonċerna, b'mod partikolari, il-mod kif għandhom jintużaw il-metodi għad-dispożizzjoni tagħhom (sentenza *Il-Kummissjoni vs L-Italja*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 38).

- 23 Fost dawn l-obbligi, l-Artikolu 22(2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT jipprovdi, b'mod partikolari, li kull persuna taxxabli għandha żżomm kotba tal-kontijiet suffiċjentement dettaljati sabiex tkun tista' tiġi applikata l-VAT u l-ispezzjoni tagħha mill-amministrazzjoni fiskali.
- 24 Barra minn hekk, skont id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri, bla ħsara għad-dispożizzjonijiet li għandhom jiġu adottati skont l-Artikolu 17(4) ta' din id-direttiva, jistgħu jipprovdu obbligi oħra li huma jqisu neċessarji sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tat-taxxa u l-prevenzjoni tal-frodi.
- 25 F'dan ir-rigward għandu jiġi mfakkar li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbuż possibbli hija għan rikonoxxut u inkoraġġut mis-Sitt Direttiva tal-VAT (ara, sentenzi tad-29 ta' April 2004, *Gemeente Leusden u Holin Groep*, C-487/01 u C-7/02, Ġabra p. I-5337, punt 76; tal-21 ta' Frar 2006, *Halifax et*, C-255/02, Ġabra p. I-1609, punt 71, kif ukoll *Il-Kummissjoni vs L-Italja*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 46).
- 26 Madankollu, il-miżuri li jistgħu għalhekk jadottaw l-Istati Membri ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlahqu l-għanijiet intizi għall-ġbir korrett tat-taxxa u għall-prevenzjoni tal-frodi. Għaldaqstant, dawn ma jistgħux jintużaw b'tali mod li jikkonfutaw sistematikament in-newtralità tal-VAT, li tikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni tal-VAT (ara f'dan is-sens, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-18 ta' Diċembru 1997, *Molenheide et*, C-286/04, C-340/95, C-401/95 u C-47/96, Ġabra p. I-7281, punt 47, tal-21 ta' April 2005, *HE*, C-25/03, Ġabra p. I-3123, punt 80, kif ukoll tat-8 ta' Mejju 2008, *Ecotrade*, C-95/07 u C-96/07, Ġabra p. I-3457, punt 66).
- 27 Fir-rigward tal-miżura nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, kif ipprovduta fl-Artikolu 111(1) u (2) tal-Liġi tal-2004 dwar il-VAT, huwa paċifiku li, billi teziġi li

persuni taxxabli jużaw cash registers sabiex inizzlu fil-kotba tal-kontijiet tagħhom id-dhul mill-bejgħ u l-ammont tat-taxxa dovuta, din hija intiża li tiżgura l-ġbir korrett tat-taxxa u l-prevenzjoni tal-frodi. Ma jistax jiġi kkontestat li l-obbligu hekk impost fuq persuni taxxabli huwa fost il-miżuri li l-Istati Membri jistgħu jadottaw abbażi tal-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

28 F'dan il-kuntest, billi ttiprovdi li, f'każ ta' nuqqas ta' osservanza ta' dan l-obbligu ta' kontabbiltà, il-proporzjon tal-VAT li jista' jitnaqqas mill-persuna taxxabli jitnaqqas bi 30%, l-imsemmija miżura għandha titqies bhala sanzjoni amministrattiva li l-effett dissważiv tagħha huwa intiż li jiżgura l-effettività tal-imsemmi obbligu.

29 F'dan ir-rigward, għandu jiġi mfakkar li, fin-nuqqas ta' armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tas-sanzjonijiet applikabbli fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet previsti minn sistema stabbilita b'din il-leġiżlazzjoni, l-Istati Membri għandhom is-setgħa li jagħzlu s-sanzjonijiet li jidhrilhom li huma xierqa. Madankollu, huma marbuta li jeżerċitaw is-setgħa tagħhom filwaqt li jirrispettaw id-dritt tal-Unjoni u l-prinċipji ġenerali tiegħu, u konsegwentement, billi josservaw il-prinċipju ta' proporzjonalità (sentenza tat-12 ta' Lulju 2001, Louloudakis, C-262/99, Ġabra p. I-5547, punt 67).

30 Għal dak li jirrigwarda l-applikazzjoni konkreta ta' dan il-prinċipju ta' proporzjonalità, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa l-kompatibbiltà ta' miżuri nazzjonali mad-dritt tal-Unjoni, peress li l-Qorti tal-Ġustizzja tista' biss tipprovdiha l-kriterji għall-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni li jistgħu jippermettuha tevalwa tali kompatibbiltà (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-30 ta' Novembru 1995, Gebhard, C-55/94, Ġabra p. I-4165, kif ukoll Molenheide *et*, iċċitata iktar 'il fuq, punt 49).

- 31 L-ewwel nett, għandu jiġi kkonstatat li d-dispożizzjonijiet tal-Liġi tal-2004 dwar il-VAT ma jikkonfutawx il-prinċipju nnifsu tad-dritt għal tnaqqis li tkompli tibbenefika minnu l-persuna taxxabbli. Dan id-dritt jibqa' japplika minkejja li l-persuna taxxabbli kkonċernata ma tosservax l-obbligu stabbilit f'dawn id-dispożizzjonijiet.
- 32 It-tieni nett, is-sanzjoni amministrattiva marbuta ma' dan l-obbligu għandha natura ta' piż finanzjarju li l-leġislator nazzjonali għandu l-intenzjoni li jimponi fuq il-persuna taxxabbli li tkun wettqet ksur, u dan biss waqt dan il-ksur. Tali għażla, li taqa' taħt il-kompetenza tal-Istat Membru kkonċernat, ma tidhirx li hija manifestement mhux xierqa fir-rigward tal-għan mixtieq.
- 33 It-tielet nett, l-għażla li jiġi impost dan il-piż finanzjarju permezz ta' tnaqqis ta' parti mit-taxxa li għandha titnaqqas mill-VAT dovuta u mhux, b'mod partikolari, bil-ħlas mill-persuna taxxabbli ta' somma favur it-Teżor pubbliku, taqa' wkoll taħt il-kompetenza tal-Istat Membru kkonċernat.
- 34 Madankollu, dan id-dispożittiv, sa fejn jaffettwa l-ammont tad-dritt għal tnaqqis, għandu r-riskju li jippreġudika l-prinċipju ta' newtralità fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha jekk, b'mod partikolari, il-modalitajiet għad-determinazzjoni tal-ammont tas-sanzjoni u tal-kundizzjonijiet li bihom huma kkonstatati, spezzjonati u, skont il-każ, deċiżi l-fatti invokati mill-amministrazzjoni fiskali sabiex jimplementaw l-imsemmija sanzjoni jrendu mingħajr effett id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT.
- 35 Għalkemm hija l-qorti tar-rinvju li għandha tivverifika li dawn il-modalitajiet u kundizzjonijiet, kif jirriżulta mil-Liġi tal-2004 dwar il-VAT, ma jimplikawx tali konsegwenza, għandu f'dan ir-rigward jiġi rrilevat li r-rata tat-tnaqqis inkwistjoni,

limitata għal 30%, u li għalhekk tipprizerva l-parti l-kbira tal-ammont tat-taxxa tal-input imħallas ma tidhirx li hija eċċessiva u lanqas insuffiċjenti sabiex tiżgura n-natura dissważiva tas-sanzjoni inkwistjoni u għalhekk l-effettività tagħha.

- 36 Barra minn hekk, tali tnaqqis fl-ammont ta' taxxa mħallsa mill-persuna taxxabbli ma huwiex manifestament nieqes minn kull rabta mal-livell ta' attività ekonomika tal-persuna kkonċernata.
- 37 Barra minn hekk, inkwantu is-sanzjoni ma għandhiex bhala għan li tikkompensa l-iżbalji ta' kontabbiltà iżda li tevita hom, il-fatt li hija applikata b'rata standard, kif jirriżulta mill-applikazzjoni tar-rata fissa ta' 30% u, sussegwentement, in-nuqqas ta' rabta bejn l-ammont tagħha u dak tal-iżbalji eventwalment imwettqa mill-persuna taxxabbli ma jistgħux jittiehdu inkunsiderazzjoni fl-evalwazzjoni tan-natura proporzjonali tal-imsemmija sanzjoni. Barra minn hekk, in-nuqqas fiħ innifsu ta' cash registers jostakola d-determinazzjoni eżatta tal-ammont ta' bejgħ li sar u għalhekk jipprekludi kwalunkwe evalwazzjoni tan-natura xierqa dwar jekk is-sanzjoni hijiex adatta għall-ammont ta' żbalji ta' kontabbiltà eventwali.
- 38 Iktar minn hekk, kif sostniet il-Kummissjoni, jekk in-nuqqas li jintużaw cash registers joriġina minn ċirkustanzi mhux attribwibbli lil persuna taxxabbli, tkun għalhekk il-qorti nazzjonali, jekk tali ċirkustanzi kienu debitament stabbiliti skont ir-regoli proċedurali u probatorji nazzjonali, li tiegħu l-imsemmija ċirkustanzi inkunsiderazzjoni sabiex tiddetermina, fid-dawl tal-fatti tal-kawża kollha, jekk is-sanzjoni fiskali għandhiex madankollu tiġi applikata, u, jekk dan ikun il-każ, li tivverifika jekk din hijiex sproporzjonata.
- 39 Minn dak li ntqal jirriżulta li r-risposta li għandha tingħata għall-ewwel domanda għandha tkun li s-sistema komuni tal-VAT, kif stabbilita fl-Artikolu 2(1) u (2) tal-Ewwel Direttiva tal-VAT u fl-Artikoli 2 u 10(1) u (2), kif ukoll fl-Artikolu 17(1) u (2) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, ma tipprekludix li Stat Membru jillimita temporanjament

l-ammont tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għall-persuni taxxabbli li ma osservawx formalità li jniżżlu l-bejgħ tagħhom fil-kotba tal-kontijiet, bil-kundizzjoni li s-sanzjoni hekk prevista tosserva l-prinċipju ta' proporzjonalità.

Fuq it-tieni domanda

- 40 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 111(1) u (2) tal-Liġi tal-2004 dwar il-VAT, jistgħux jiġu kkunsidrati bħala “miżuri speċjali għal deroga” intiżi li jevitaw ċerti frodi jew evażjonijiet fiskali, fis-sens tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.
- 41 F’dan ir-rigward, huwa biżżejjed li jiġi rrilevat li l-miżura inkwistjoni fil-kawża prinċipali, kif stabbilita mid-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 111(1) u (2) tal-Liġi tal-2004 dwar il-VAT, tikkostitwixxi sanzjoni amministrattiva imposta fil-każ fejn jiġi kkonstatat li persuna taxxabbli ma osservatx l-obbligu li tuża cash register sabiex tniżżel fil-kotba tal-kontijiet tagħha d-dħul mill-bejgħ u l-ammont tat-taxxa dovuta. Tali miżura, li hija tal-istess tip bħal dawk ipprovduti fl-Artikolu 22(8) tas-Sitt Direttiva tal-VAT, ma tistax għalhekk tikkostitwixxi miżura speċjali għal deroga fis-sens tal-Artikolu 27(1) ta’ din id-direttiva (ara, f’dan is-sens, is-sentenzi tal-14 ta’ Lulju 1988, Jeunehomme u EGI, 123/87 u 330/87, Ġabra p. 4517, punt 15, kif ukoll tal-15 ta’ Jannar 2009, K-1, C-502/07, Ġabra p. I-161, punt 23).
- 42 Konsegwentement, dispożizzjonijiet bħal dawk tal-Artikolu 111(1) u (2) tal-Liġi tal-2004 dwar il-VAT ma jaqgħux taht il-kamp ta’ applikazzjoni tal-imsemmi Artikolu 27(1).

43 Konsegwentement, ir-risposta li għandha tingħata għat-tieni domanda għandha tkun li dispożizzjonijiet bħal dawk tal-Artikolu 111(1) u (2) tal-Liġi tal-2004 dwar il-VAT ma jikkostitwixxux “mizuri speċjali għal deroga” intiżi li jevitaw ċerti frodi jew evażjonijiet fiskali, fis-sens tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva tal-VAT.

Fuq it-tielet domanda

44 Permezz tat-tielet domanda, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva tal-VAT jostakolax iż-żamma fis-sehħ ta' dispożizzjonijiet bħal dawk tal-Artikolu 111(1) u (2) tal-Liġi tal-2004 dwar il-VAT.

45 Is-Sitt Direttiva tal-VAT tippermetti ż-żamma fis-sehħ jew l-introduzzjoni, minn Stat Membru, ta' dazji u ta' taxxi fir-rigward tal-kunsinna ta' oġġetti, tal-provvista ta' servizzi jew tal-importazzjonijiet fil-każ biss li dawn ma jkollhomx in-natura ta' taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ (ara sentenzi tat-3 ta' Ottubru 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Ġabra p. I-9373, punt 24, u K-1, iċċitata iktar 'il fuq, punt 27).

46 Sabiex jiġi evalwat jekk taxxa, dazju jew obbligu finanzjarju għandhomx il-karatteristiċi ta' taxxa fuq id-dhul mill-bejgħ skont l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva, għandu jiġi mistharreġ, b'mod partikolari, jekk l-effett tagħhom huwiex tali li jippreġudika l-funzjonament tas-sistema komuni tal-VAT billi jiġu imposti fuq il-prodotti u servizzi, u billi jaffettwaw it-tranzazzjonijiet kummerċjali b'mod simili bħall-VAT (sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, KÖGÁZ *et*, C-283/06 u C-312/06, Ġabra p. I-8463, punt 34).

- 47 Skont ġurisprudenza stabbilita, il-karatteristiċi essenzjali tal-VAT huma erbgħa: jiġifieri, l-applikazzjoni ġenerali tal-VAT għat-tranzazzjonijiet marbuta ma' prodotti jew servizzi, id-determinazzjoni tal-ammont tagħha b'mod proporzjonali mal-prezz mitlub mill-persuna taxxabbli inkambju għal h̄las tal-prodotti jew servizzi pprovduti minnha, l-impożizzjoni ta' din it-taxxa f'kull stadju tal-proċess tal-produzzjoni u tad-distribuzzjoni, inkluż l-istadju tal-bejgħ bl-*imnut*, indipendentement min-numru ta' tranzazzjonijiet li jkunu seh̄ew qabel, kif ukoll it-tnaqqis mill-VAT dovuta mill-persuna taxxabbli fuq l-ammonti mħallsa fl-istadji qabel il-proċess tal-produzzjoni u tad-distribuzzjoni b'tali mod li, fi stadju partikolari, din it-taxxa tapplika biss għall-valur miżjud f'dak l-istadju u b'tali mod li l-piż finali ta' din it-taxxa jaqa' b'mod definittiv fuq il-konsumatur (sentenzi ċċitati iktar 'il fuq, Banca popolare di Cremona, punt 28; KÖGÁZ *et*, punt 37, kif ukoll K-1, punt 17).
- 48 Il-miżura prevista fid-dispożizzjonijiet tal-Liġi tal-2004 dwar il-VAT inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tissodisfax tali karatteristiċi. Kif jirriżulta mill-evalwazzjoni li saret fil-punt 28 tas-sentenza preżenti, dawn id-dispożizzjonijiet sempliċement jipprovdu sanzjoni amministrattiva li tista' tiġi imposta fuq persuni suġġetti għal VAT meta jiġi kkonstatat li huma ma osservawx wiehed mill-obbligi ta' kontabbiltà tagħhom. Din is-sanzjoni, li l-fatt li jagħti lok għaliha ma jinsabx fi tranzazzjoni kwalunkwe iżda fin-nuqqas ta' obbligu ta' kontabbiltà, għalhekk ma għandhiex in-natura ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ, fis-sens tal-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva.
- 49 F'dawn il-kundizzjonijiet, ir-risposta li għandha tingħata għandha tkun li l-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva tal-VAT ma jostakolax iż-żamma fis-seh̄h ta' dispożizzjonijiet bħal dawk tal-Artikolu 111(1) u (2) tal-Liġi tal-2004 dwar il-VAT.

Fuq l-ispejjeż

50 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawża prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jithallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi li:

- 1) **Is-sistema komuni tat-taxxa fuq il-valur miżjud, kif stabbilita fl-Artikolu 2(1) u (2) tal-Ewwel Direttiva tal-Kunsill 67/227/KEE, tal-11 ta' April 1967, fuq l-armonizzazzjoni tal-leġislazzjoni tal-Istati Membri dwar it-taxxi fuq il-bejgħ, u fl-Artikoli 2 u 10(1) u (2), kif ukoll fl-Artikolu 17(1) u (2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2004/7/KE, tal-20 ta' Jannar 2004, ma tipprekludix li Stat Membru jillimita temporanjament l-ammont tad-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għall-persuni taxxabli li ma osservawx formalità li jniżżlu l-bejgħ tagħhom fil-kotba tal-kontijiet, bil-kundizzjoni li s-sanzjoni hekk prevista tosserva l-prinċipju ta' proporzjonalità.**

- 2) **Dispożizzjonijiet bħal dawk tal-Artikolu 111(1) u (2) tal-Liġi tal-2004 dwar it-taxxa fuq il-prodotti u servizzi (ustawa o podatku od towarów i usług), tal-11 ta' Marzu 2004, ma jikkostitwixxux "miżuri speċjali għal deroga" intizi li jevitaw ċerti frodi jew evażjonijiet fiskali, fis-sens tal-Artikolu 27(1) tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata bid-Direttiva 2004/7.**

- 3) L-Artikolu 33 tas-Sitt Direttiva 77/388, kif emendata bid-Direttiva 2004/7, ma jostakolax iż-żamma fis-sehħ ta' dispożizzjonijiet bħal dawk tal-Artikolu 111(1) u (2) tal-Liġi tal-2004 dwar it-taxxa fuq il-prodotti u servizzi, tal-11 ta' Marzu 2004.**

Firem