Ġabra tal-ġurisprudenza

# SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla)

20 ta' Ġunju 2013*

"Tassazzjoni — VAT — Direttiva 2006/112/KE — Prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità — Kontabbiltà u dikjarazzjoni tardivi tal-annullament ta' fattura — Regolarizzazzjoni tan-nuqqas — Ħlas tat-taxxa — Baġit tal-Istat — Assenza ta' dannu — Sanzjoni amministrattiva"

Fil-Kawża C-259/12,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Administrativen sad Plovdiv (il-Bulgarija), permezz ta' deċiżjoni tal-15 ta' Mejju 2012, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-24 ta' Mejju 2012, fil-proċedura

**Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv**

vs

**Rodopi-M 91 OOD,**

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tmien Awla),

komposta minn E. Jarašiūnas, President tal-Awla, A. Ó Caoimh u C. G. Fernlund (Relatur), Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Wathelet,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għat-Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv, minn S. Marinov, direktor,

— għal Rodopi-M 91 OOD, minn M. Ekimdzhiev, K. Boncheva, G. Chernicherska, u S. Hadzhieva, advokati,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn C. Soulay u D. Roussanov, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.

## Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT").

2 Din it-talba ġiet ippreżentata fil-kuntest ta' kawża bejn it-Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv (Direttorat Reġjonali għall-belt ta' Plovdiv tal-Aġenzija Nazzjonali tad-Dħul, iktar 'il quddiem it-"Teritorialna direktsia") u l-kumpannija Rodopi-M 91 OOD (iktar 'il quddiem "Rodopi") dwar multa imposta minnu għal kontabbiltà u dikjarazzjoni tardivi tal-annullament ta' fattura.

### Il-kuntest ġuridiku

*Id-dritt tal-Unjoni*

3 L-Artikolu 184 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li:

"It-tnaqqis inizjali għandu jiġi aġġustat fejn dan ikun ogħla jew inqas minn dak li għalih il-persuna taxxabbli kienet intitolata."

4 L-Artikolu 186 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li:

"L-Istati Membri għandhom jistabbilixxu r-regoli dettaljati għall-applikazzjoni ta' l-Artikoli 184 u 185."

5 L-Artikolu 242 tad-Direttiva tal-VAT jaqra kif ġej:

"Kull persuna taxxabbli trid iżżomm kontijiet dettaljati biżżejjed biex [it-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-'VAT')] tkun tista' tkun applikata u biex l-applikazzjoni tagħha tkun ivverifikata mill-awtoritajiet tat-taxxa."

6 L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi li:

"L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

L-għażla skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintuża biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3."

*Id-dritt Bulgaru*

7 L-Artikolu 72(1) tal-liġi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, iktar 'il quddiem iz-"ZDDS") jipprovdi li:

"Persuna rreġistrata skont din il-liġi tista' teżerċita d-dritt tagħha għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input fil-perijodu taxxabbli li matulu tnissel dan d-dritt jew f'wieħed mit-tnax-il perijodu taxxabbli sussegwenti."

8 L-Artikolu 78 taz-ZDDS jistabbilixxi dan li ġej:

"1) Il-persuna rreġistrata għandha, fil-każ ta' bidla fil-bażi taxxabbli, fil-każ ta' annullament ta' bejgħ jew fil-każ ta' bidla fin-natura ta' bejgħ, taġġusta l-ammont tat-taxxa tal-input li fir-rigward tiegħu ntalab it-tnaqqis.

2) Il-korrezzjoni għandha sseħħ fil-perijodu taxxabbli li matulu seħħew il-bidliet imsemmija fil-paragrafu 1, permezz tat-tniżżil, fil-ktieb tax-xiri u fid-dikjarazzjoni fiskali għall-perijodu korrispondenti, tad-dokument fis-sens tal-Artikolu 115 jew tad-dokument rettifikattiv il-ġdid fis-sens tal-Artikolu 116."

9 L-Artikolu 112(1) taz-ZDDS jipprovdi li:

"Dokument fis-sens ta' din il-liġi għandu jfisser:

1. fattura;

2. dikjarazzjoni dwar il-fattura;

3. il-memorandum."

10 L-Artikolu 115 taz-ZDDS huwa fformulat kif ġej:

"1) Fil-każ ta' bidla fil-bażi taxxabbli jew fil-każ ta' annullament ta' bejgħ li fir-rigward tiegħu inħarġet fattura, il-fornitur jew il-persuna li tipprovdi s-servizz għandha tagħmel dikjarazzjoni dwar din il-fattura.2) L-avviż għandha tinħareġ fi żmien 5 ijiem wara s-seħħ taċ-ċirkustanzi previsti fil-paragrafu 1.3) Fil-każ ta' żieda tal-bażi taxxabbli, għandha ssir dikjarazzjoni ta' debitu; fil-każ ta' tnaqqis tal-bażi taxxabbli jew ta' anullament tal-kunsinna, għandha tingħata nota ta' kreditu.

11 L-Artikolu 116(1) taz-ZDDS jipprovdi li:

"Ma jistgħux isiru rettifiki lil jew żidiet mal-fatturi u mal-avviżi relatati magħhom. Id-dokumenti żbaljati jew irrettifikati għandhom jiġu annullati u għandhom jinħarġu dokumenti ġodda."

12 L-Artikolu 124(4) taz-ZDDS jipprovdi li:

"Il-persuna rreġistrata għandha ssemmi d-dokumenti fiskali, li hija tkun rċeviet, fil-ktieb tax-xiri sa mhux iktar tard mit-tnax il-perijodu fiskali wara dak li matulu dawn ikunu nħarġu, iżda mingħajr ma taqbeż l-aħħar perijodu fiskali msemmi fl-Artikolu 72(1)."

13 L-Artikolu 182 taz-ZDDS huwa fformulat kif ġej:

"1) Meta persuna taxxabbli ma toħroġx dokument fiskali jew ma tniżżilx fir-reġistri ta' kontabbiltà, fir-rigward tal-perijodi kkonċernati, id-dokument fiskali maħruġ jew riċevut, liema fatt iwassal għall-iffissar ta' ammont imnaqqas ta' taxxa, għandha tiġi imposta fuqu multa (għal dak li jirrigwarda persuni fiżiċi li ma humiex negozjanti), jew sanzjoni pekunjarja (għal dak li jirrigwarda persuni ġuridiċi jew impriżi individwali), li l-ammont tagħha huwa ekwivalenti għall-ammont tat-taxxa mhux imħallsa u f'kull każ ogħla minn jew ekwivalenti għal BGN 1 000 [lev Bulgaru].

2) Fil-każ ta' ksur imsemmi fil-paragrafu 1, meta l-persuna taxxabbli tkun ħarġet jew iddikjarat id-dokument fiskali fil-perijodu konsekuttiv għall-perijodu fiskali li matulu dan id-dokument inħareġ jew ġie ddikjarat, il-multa jew is-sanzjoni pekunjarja għandha tammonta għal 25 % tal-ammont tat-taxxa mhux imħallsa, mingħajr ma tkun inqas minn BGN 250."

**Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari**

14 Rodopi hija kumpannija Bulgara suġġetta għall-VAT.

15 Matul il-perijodu fiskali li jikkorrispondi għax-xahar ta' Diċembru 2009, din il-kumpannija niżżlet fil-ktieb tax-xiri tagħha u fid-dikjarazzjoni li hija kellha fattura maħruġa fit-30 ta' Diċembru 2009 minn Moda Shport EOOD. L-ammont tal-VAT indikat fuq din il-fattura jammonta għal BGN 161 571.12 (madwar EUR 82 800).

16 L-imsemmija fattura ma kellhiex tinħareġ. Skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali, memorandum tal-15 ta' Ottubru 2010 annulla l-fattura inkwistjoni.

17 Rodopi ma ħaditx dan il-memorandum inkunsiderazzjoni la fil-kontabbiltà tagħha u lanqas fid-dikjarazzjoni tax-xahar ta' Ottubru 2010. Hija għamlet dan għax-xahar ta' Diċembru 2010, billi rregolarizzat it-tnaqqis li sar fir-rigward ta' din il-fattura permezz tal-ħlas tal-ammont sħiħ tal-VAT imnaqqas inizjalment fir-rigward tal-fattura annullata kif ukoll tal-interessi relatati.

18 Fit-22 ta' Frar 2011, inħareġ att ta' konstatazzjoni ta' ksur amministrattiv, li fih hemm indikat, essenzjalment, li l-ksur ġie kkonstatat mit-Teritorialna direktsia matul ix-xahar ta' Novembru 2010. Fis-17 ta' Ġunju 2011, din tal-aħħar imponiet fuq Rodopi multa ta' ammont ekwivalenti għal dak tal-VAT indikata fuq il-fattura inkwistjoni.

19 Is-sanzjoni kienet is-suġġett ta' rikors fl-ewwel istanza ppreżentat quddiem ir-Rayonen sad (qorti distrettwali).

20 Quddiem din il-qorti, Rodopi sostniet li l-Anness Nru 12 tar-regolament ta' implementazzjoni taz-ZDDS, li jimponi f'dan il-każ it-tniżżil tal-annullament tal-fattura inkwistjoni fix-xahar ta' Ottubru 2010, jikkontradixxi l-Artikolu 124(4) taz-ZDDS li jipprovdi li l-persuna taxxabbli għandha tniżżel id-dokumenti fiskali riċevuti fil-ktieb tax-xiri tagħha sa mhux iktar tard mit-tnax il-perijodu fiskali wara dak li matulu dawn id-dokumenti jkunu nħarġu, iżda qabel it-tmiem tal-aħħar perijodu fiskali li matulu tista' teżerċita d-dritt tagħha għal tnaqqis, jiġifieri tnax-il xahar wara l-perijodu li matulu tnissel dan id-dritt.

21 Ir-Rayonen sad iddeċidiet li l-annullament ta' din il-fattura kellu jitniżżel minn Rodopi fix-xahar ta' Ottubru 2010, filwaqt li hija għamlet dan fix-xahar ta' Diċembru 2010. Madankollu, hija sostniet li d-deċiżjoni ta' sanzjoni meħuda mit-Teritorialna direktsia kienet ivvizzjata bi ksur tar-regoli sostantivi proċedurali, għaliex huwa ma osservax it-terminu previst miz-Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (liġi dwar il-ksur u s-sanzjonijiet amministrattivi) sabiex jistabbilixxi l-att li jikkonstata l-ksur.

22 It-Teritorialna direktsia ppreżenta appell ta' kassazzjoni quddiem l-Administrativen sad Plovdiv.

23 Quddiem din il-qorti, Rodopi sostniet li l-multa imposta fuqha tmur kontra d-dritt tal-Unjoni, u iktar preċiżament il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità.

24 Skont il-qorti tar-rinviju, f'dan il-każ għandu jiġi ddeterminat jekk is-sanzjoni imposta fuq Rodopi, minħabba li hija ddikjarat tardivament l-annullament tal-fattura inkwistjoni, hijiex konformi mal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità, u dan fid-dawl tal-fatt li Rodopi ħallset it-taxxa flimkien mal-interessi relatati.

25 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Administrativen sad Plovdiv iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Il-prinċipju ta' newtralità fiskali jippermetti lil Stat Membru jimponi sanzjoni minħabba dikjarazzjoni tardiva tal-annullament ta' fattura, anki jekk dan l-annullament kien ġie sussegwentement irreġistrat u l-persuna kkonċernata kienet ħallset it-taxxa – bl-interessi – li tirriżulta mill-annullament?

Iċ-ċirkustanzi msemmija hawn huma rilevanti għall-ewwel domanda:

— il-perijodu li fih l-annullament kellu jiġi ddikjarat, huwa ta' [erbatax]-il ġurnata mit-tmiem ix-xahar li fih sar l-annullament;

— l-annullament tal-fattura tkun effettivament ġiet iddikjarata xahar qabel it-tmiem tal-perijodu li fih kellu jitwettaq l-annullament;

— il-VAT dovuta, miżjuda bl-interessi akkumulati, kienet tħallset lill-baġit tal-Istat?

2) L-Artikoli 242 u 273 tad-Direttiva [tal-VAT] jawtorizzaw lill-Istati Membri jimponu fuq persuna taxxabbli, li allegatament ma tkunx issodisfat fil-ħin l-obbligu tagħha li tinkludi elementi fil-kontabbiltà tagħha li huma rilevanti għall-kalkolu tal-VAT, multa pekunjarja li tikkorrispondi għall-ammont ta' VAT mhux imħallsa fil-ħin, fejn sussegwentment dan in-nuqqas kien ġie rregolarizzat u t-taxxa kollha, bl-interessi, tkun ġiet imħallsa?

3) Huwa ta' rilevanza l-fatt li l-baġit tal-Istat ma ġarrab l-ebda dannu – għaliex il-persuna kkonċernata kienet sussegwentement uriet l-annullament tal-fattura u ħallset it-taxxa kollha, flimkien mal-interessi?

4) L-impożizzjoni ta' multa pekunjarja ugwali għall-ammont totali ta' taxxa diġà mħallsa bl-interessi tikser il-prinċipju ta' proporzjonalità?"

**Fuq id-domandi preliminari**

*Fuq l-ammissibbiltà*

26 It-Teritorialna direktsia jsostni li t-talba għal deċiżjoni preliminari hija inammissibbli minħabba li hija irrilevanti għall-kwistjoni fil-kawża prinċipali peress li biss ir-risposti għad-domandi li jirrigwardaw il-fatti huma rilevanti għall-eżitu tal-imsemmija kawża.

27 Skont ġurisprudenza kostanti, iċ-ċaħda mill-Qorti tal-Ġustizzja li tiddeċiedi fuq talba għal deċiżjoni preliminari mressqa minn qorti nazzjonali hija possibbli biss meta jkun jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni mitluba ma għandhiex x'taqsam mar-realtà jew mas-suġġett tal-kawża prinċipali, meta l-problema hija ta' natura ipotetika jew inkella meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex għad-dispożizzjoni tagħha l-punti ta' fatt u ta' liġi neċessarji sabiex tirrispondi b'mod effettiv għad-domandi li jkunu sarulha (sentenza tas-11 ta' Settembru 2008, Eckelkamp *et*, C-11/07, Ġabra p. I-6845, punt 28 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

28 Issa, għandu jiġi kkonstat li dan ma huwiex il-każ f'din il-kwistjoni. Fil-fatt, l-interpretazzjoni mitluba tal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità kif ukoll tal-Artikoli 242 u 273 tad-Direttiva tal-VAT għandha rabta diretta mas-suġġett tal-kawża prinċipali, li n-natura reali tiegħu ma tidhirx li

tista' tiġi kkontestata. Barra minn hekk, id-deċiżjoni tar-rinviju fiha punti ta' fatt u ta' liġi suffiċjenti sabiex il-Qorti tal-Ġustizzja tkun tista' tirrispondi b'mod utli għad-domandi li sarulha. Għaldaqstant, it-talba għal deċiżjoni preliminari għandha tiġi ddikjarata ammissibbli.

*Fuq il-mertu*

29 Permezz tad-domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk il-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità kif ukoll l-Artikoli 242 u 273 tad-Direttiva tal-VAT għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu lil awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru milli timponi fuq persuna taxxabbli, li ma tkunx issodisfat fil-ħin l-obbligu tagħha li tinkludi fil-kontabbiltà tagħha u li tiddikjara elementi li huma rilevanti għall-kalkolu tal-VAT li għaliha hija suġġetta, multa pekunjarja li tikkorrispondi għall-ammont ta' din it-taxxa mhux imħallsa fil-ħin, fejn sussegwentement dan in-nuqqas ikun ġie rregolarizzat u t-taxxa kollha, bl-interessi, tkun ġiet imħallsa.

30 Skont l-Artikolu 242 tad-Direttiva tal-VAT, kull persuna taxxabbli għandha żżomm kontijiet dettaljati biżżejjed sabiex il-VAT tkun tista' tiġi applikata u sabiex l-applikazzjoni tagħha tkun tista' tiġi vverifikata mill-awtoritajiet tat-taxxa. Barra minn hekk, skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri jistgħu jipprevedu obbligi oħra minbarra dawk previsti minn din id-Direttiva jekk huma jqisu dawn l-obbligi bħala neċessarji sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi.

31 Id-Direttiva tal-VAT ma tipprovdix espressament sistema ta' sanzjonijiet fil-każ ta' ksur tal-obbligi msemmija f'din id-direttiva u li għalihom huma suġġetti l-persuni taxxabbli. Madankollu, skont ġurisprudenza stabbilita, 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 jibqgħu kompetenti sabiex jagħżlu s-sanzjonijiet li jidhrilhom huma xierqa. Huma marbuta, madankollu, li jeżerċitaw il-kompetenza tagħhom fl-osservanza tad-dritt tal-Unjoni u tal-prinċipji ġenerali tiegħu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, Rēdlihs, C-263/11, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

32 Għaldaqstant, is-sanzjonijiet li l-Istati Membri jistgħu jadottaw sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi, u b'mod partikolari sabiex tiġi żgurata l-osservanza mill-persuni taxxabbli tal-obbligi tagħhom fil-qasam tar-regolarizzazzjoni tal-kontabbiltà tagħhom wara l-annullament ta' fattura li abbażi tagħha sar tnaqqis, ma jistgħux, l-ewwel nett, jippreġudikaw in-newtralità tal-VAT, li tikkostitwixxi prinċipju fundamentali tas-sistema komuni ta' VAT u li tipprekludi li l-operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fil-qasam tal-ġbir tal-VAT (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Lulju 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Ġabra p. I-7639, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tad-29 ta' Marzu 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, li għadha ma ġietx ippubblikata fil-Ġabra, punt 22).

33 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li s-sistema ta' regolarizzazzjoni tat-tnaqqis tikkostitwixxi element essenzjali tas-sistema stabbilita mid-Direttiva tal-VAT billi din hija intiża sabiex tiġi żgurata l-eżattezza tat-tnaqqis u għalhekk in-newtralità tal-piż fiskali (sentenza tat-30 ta' Marzu 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Ġabra p. I-3039, punt 26).

34 Issa, f'dan il-każ, mill-proċess ippreżentat quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li s-sanzjoni inkwistjoni fil-kawża prinċipali, billi tħeġġeġ il-persuni taxxabbli sabiex jirregolarizzaw mill-iktar fis possibbli l-ammont tat-taxxa dovuta meta tranżazzjoni li tat lok għal tnaqqis tiġi annullata, hija intiża sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT, u b'mod partikolari l-eżattezza tat-tnaqqis, u sabiex tiġi evitata l-frodi, mingħajr ma tippreġudika bl-ebda mod id-dritt għal tnaqqis.

35 Barra minn hekk, hekk kif osservat il-Kummissjoni, minn naħa, il-persuna taxxabbli li twettaq irregolarità bħal dik fil-kawża prinċipali tinsab, fir-rigward tal-għan li jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u li tiġi evitata l-frodi, f'sitwazzjoni differenti minn dik tal-persuna taxxabbli li tkun osservat l-obbligi ta' kontabbiltà tagħha.

36 Min-naħa l-oħra, il-multa pekunjarja inkwistjoni ma hijiex imposta minħabba tranżazzjoni kwalsiasi, iżda minħabba rettifika tardiva mill-persuna taxxabbli ta' tnaqqis li kien sar u li tilef il-bażi tiegħu. Għaldaqstant, din hija taxxa ma titqies li twassal għal tassazzjoni doppja li tmur kontra l-prinċipju ta' newtralità fiskali (ara, f'dan is-sens u b'analoġija, is-sentenzi tal-11 ta' Settembru 2003, Cookies World, C-155/01, Ġabra p. I-8785, punt 60, u tal-15 ta' Jannar 2009, K-1, C-502/07, Ġabra p. I-161, punti 17 sa 19).

37 Minn dak kollu li ntqal jirriżulta li l-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jipprekludix li sanzjoni pekunjarja bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali tiġi imposta f'ċirkustanzi bħal dawk imfakkra fil-punt 29 ta' din is-sentenza.

38 It-tieni nett, għandu jitfakkar li s-sanzjonijiet imsemmija fil-punt 32 ta' din is-sentenza ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkisbu l-għanijiet li jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u li tiġi evitata l-frodi. Sabiex jiġi evalwat jekk sanzjoni hijiex konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità, wieħed għandu jqis, b'mod partikolari, in-natura u l-gravità tal-ksur li din is-sanzjoni hija intiża li tippenalizza, kif ukoll il-metodi ta' determinazzjoni tal-ammont tagħha (ara s-sentenza Rēdlihs, iċċitata iktar 'il fuq, punti 46 u 47 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

39 Madankollu, hija il-qorti nazzjonali li għandha tevalwa jekk l-ammont tas-sanzjoni jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkisbu l-għanijiet indikati fil-punt preċedenti.

40 Għal dak li jirrigwarda l-metodi ta' determinazzjoni tas-sanzjoni inkwistjoni, għandu jiġi kkonstatat li l-ammont tas-sanzjoni kif previst fl-Artikolu 182(1) u (2) taz-ZDDS huwa progressiv. Jekk ir-regolarizzazzjoni ssir xahar tard, il-multa hija biss 25 % tal-ammont tal-VAT dovuta. Huwa biss jekk id-dewmien jeċċedi t-terminu ta' xahar li din tiżdied għal 100 % tal-ammont tal-VAT dovuta. Tali sanzjoni tidher għalhekk li hija ta' natura li tħeġġeġ lill-persuni taxxabbli sabiex jirregolarizzaw kemm jista' jkun malajr it-tnaqqis li jkun sar iżda li ma għadx għandu bażi u, għaldaqstant, hija intiża sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tat-taxxa.

41 Barra minn hekk, hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk id-dikjarazzjoni tardiva tal-annullament tal-fattura inkwistjoni hijiex ivvizzjata b'evażjoni tal-VAT. Fil-fatt, skont ġurisprudenza stabbilita, il-partijiet ikkonċernati ma jistgħux, bi frodi jew b'abbuż, jieħdu vantaġġ mir-regoli tal-Unjoni. Bl-istess mod, l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni ma tistax tiġi estiża sabiex tkopri t-tranżazzjonijiet li jsiru bl-iskop li jinkiseb b'mod abbużiv benefiċċju mill-vantaġġi previsti mid-dritt tal-Unjoni (ara s-sentenza tas-27 ta' Settembru 2007, Collée, C-146/05, Ġabra p. I-7861, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

42 Madankollu, għandu jiġi enfasizzat li l-ħlas tardiv tal-VAT ma jistax, fih innifsu, jiġi assimilat ma' frodi (ara s-sentenza tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punt 74 u l-ġurisprudenza ċċitata).

43 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta li għandha tingħata għad-domandi magħmula hija li l-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jipprekludix lil awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru milli timponi fuq persuna taxxabbli, li ma tkunx issodisfat fil-ħin l-obbligu tagħha li tinkludi fil-kontabbiltà tagħha u li tiddikjara elementi li huma rilevanti għall-kalkolu tal-VAT li għaliha hija suġġetta, multa pekunjarja li tikkorrispondi għall-ammont ta' din it-taxxa mhux imħallsa fil-ħin, fejn sussegwentement dan in-nuqqas ikun ġie rregolarizzat u t-taxxa kollha, bl-interessi, tkun ġiet imħallsa. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa, fid-dawl tal-Artikoli 242 u 273 tad-Direttiva tal-VAT, jekk, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, b'mod partikolari t-terminu li fih l-irregolarità hija rrettifikata,

il-gravità ta' din l-irregolarità u l-eżistenza eventwali ta' frodi jew ta' evitar tal-leġiżlazzjoni applikabbli imputabbli lill-persuna taxxabbli, l-ammont tas-sanzjoni jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkisbu l-għanijiet li jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u li tiġi evitata l-frodi.

**Fuq l-ispejjeż**

44 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, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (It-Tmien Awla) taqta' u tiddeċiedi:

**Il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jipprekludix lil awtorità tat-taxxa ta' Stat Membru milli timponi fuq persuna taxxabbli, li ma tkunx issodisfat fil-ħin l-obbligu tagħha li tinkludi fil-kontabbiltà tagħha u li tiddikjara elementi li huma rilevanti għall-kalkolu tal-VAT li għaliha hija suġġetta, multa pekunjarja li tikkorrispondi għall-ammont ta' din it-taxxa mhux imħallsa fil-ħin, fejn sussegwentement dan in-nuqqas ikun ġie rregolarizzat u t-taxxa kollha, bl-interessi, tkun ġiet imħallsa. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa, fid-dawl tal-Artikoli 242 u 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, jekk, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, b'mod partikolari t-terminu li fih l-irregolarità hija rrettifikata, il-gravità ta' din l-irregolarità u l-eżistenza eventwali ta' frodi jew ta' evitar tal-leġiżlazzjoni applikabbli imputabbli lill-persuna taxxabbli, l-ammont tas-sanzjoni jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkisbu l-għanijiet li jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u li tiġi evitata l-frodi.**

Firem