KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
BOBEK
ippreżentati fl-10 ta' Novembru 2016[1]

Kawża C-564/15

Tibor Farkas
vs
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xogħol ta' Kecskemét, l-Ungerija)]

"Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 2006/112/KE — Mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni — Artikolu 199(1)(g) — Deċiżjoni tal-awtoritajiet tat-taxxa li tistabbilixxi 'differenzjali ta' taxxa' dovuta mid-destinatarju ta' oġġetti — Impossibbiltà tat-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa — Impożizzjoni ta' multa — Proporzjonalità tal-multa"

I – **Introduzzjoni**

1. T. Farkas (iktar 'il quddiem ir-"rikorrent") xtara f'irkant ħangar mobbli minn kumpannija insolventi (iktar 'il quddiem il-"bejjiegħa"). Ir-rikorrent ħallas il-prezz tal-bejgħ kif ukoll l-ammont tal-VAT li talbet il-bejjiegħa fuq dik il-provvista. Wara, talab li dan l-ammont jitnaqqas fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tiegħu. Madankollu, l-awtoritajiet tat-taxxa indikaw li t-tranżazzjoni kellha tkun suġġetta għall-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni. Skont dak il-mekkaniżmu r-rikorrent kien obbligat li jħallas dik il-VAT lill-awtoritajiet. Għalhekk l-awtoritajiet tat-taxxa talbu dak il-ħlas u, barra minn hekk, immultaw lir-rikorrent fl-ammont ta' 50 % tal-VAT dovuta.

2. Il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk dawk id-deċiżjonijiet tal-awtoritajiet tat-taxxa jikkonformawx mad-Direttiva 2006/112/KE (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT")[2].

3. Madankollu, qabel ma tista' ssir evalwazzjoni bħal dik, l-ewwel nett jeħtieġ li tiġi indirizzata kwistjoni preliminari. Dik il-kwistjoni preliminari, miftuħa inċidentalment mid-domandi magħmula mill-qorti tar-rinviju, tirrigwarda l-implementazzjoni xierqa tal-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT u l-klassifikazzjoni tal-provvista f'dan il-każ bħala proprjetà mobbli jew immobbli.

1 — Lingwa oriġinali: l-Ingliż.

2 — Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006 L 347, p. 1).

II – **Id-dritt applikabbli**

A – *Id-dritt tal-UE*

4. L-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT kien jipprovdi, fi żmien rilevanti għall-każ preżenti, li l-"VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din titħallas minn persuna oħra fil-każijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199 u fl-Artikolu 202".

5. L-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT jippermetti lill-Istati Membri li jipprovdu li l-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT tkun il-persuna taxabbli li tirċievi l-"forniment ta' proprjetà immobbli mibjugħa mid-debitur tas-sentenza fi proċedura ta' bejgħ obbligatorju".

6. L-Artikolu 226(11) tad-Direttiva tal-VAT jgħid li fejn il-konsumatur huwa responsabbli li jħallas il-VAT, id-dettalji li ġejjin biss huma, bħala prinċipju, meħtieġa għall-finijiet ta' VAT fuq il-fatturi: "referenza għad-dispożizzjoni applikabbli ta' din id-Direttiva, jew għad-disposizzjoni nazzjonali korrispondenti, jew għal kwalnukwe referenza oħra li tindika li l-provvista ta' merkanzija jew servizzi hija eżenti jew soġġetta għall-proċedura ta' inverżjoni tal-ħlas".

B – *Id-dritt nazzjonali*

7. L-Artikolu 142(1) tal-az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (Liġi CXXVII tal-2007 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, iktar 'il quddiem il-"liġi fuq il-VAT") jipprovdi li t-"taxxa għandha titħallas mill-persuna taxxabbli li tirċievi l-oġġetti jew is-servizzi [...] (g) fil-każ ta' provvista ta' assi tanġibbli tan-negozju, u l-provvista ta' oġġetti jew servizzi oħra b'valur tas-suq miftuħ ta' HUF 100 000 fi żmien tal-provvista, jekk il-persuna taxxabbli li tforni l-oġġetti jew is-servizzi hija s-suġġett ta' proċeduri ta' likwidazzjoni jew proċeduri ta' insolvenza simili fejn ikun ġie stabbilit b'mod definittiv li ma tkunx tista' tħallas id-debiti tagħha".

8. Jekk l-Artikolu 142(1)(g) huwa applikabbli għal tranżazzjoni, mela, bis-saħħa tal-Artikolu 142(7) tal-liġi fuq il-VAT, "il-fornitur tal-oġġetti jew is-servizzi għandu joħroġ fattura li ma tindikax [...] l-ammont tal-VAT tal-output [...]".

9. Skont l-Artikolu 169(n) tal-liġi fuq il-VAT, meta l-VAT titħallas mill-konsumatur, il-fatturi għandu jkollhom "il-kliem 'fordított adózás' (iktar 'il quddiem il-'proċedura ta' awtolikwidazzjoni')".

III – **Il-fatti, il-proċedura nazzjonali u d-domandi magħmula**

10. Ir-rikorrent xtara ħangar mobbli f'irkant elettroniku, f'bejgħ obbligatorju tal-assi tal-bejjiegħa organizzat mill-awtoritajiet tat-taxxa.

11. Il-bejjiegħa ħarġet fattura skont ir-regoli tas-sistema tal-VAT ordinarja, li wriet is-26 ta' Novembru 2012 bħala d-data tal-provvista. L-ordni tar-rinviju tgħid li r-rikorrent ħallas il-prezz tal-bejgħ inkluża l-VAT (iktar 'il quddiem l-"ewwel ammont tal-VAT"). Wara applika għat-tnaqqis tal-VAT korrispondenti fid-dikjarazzjonijiet tal-VAT tiegħu.

12. Madankollu, meta n-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Direttorat tat-Taxxa Provinċjali ta' Bács-Kiskun) (iktar 'il quddiem l-"awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza") spezzjona l-kontijiet tar-rikorrent, qal li kellu jiġi applikat il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni li jistabbilixxi l-Artikolu 142(1)(g) tal-liġi fuq il-VAT. Bħala riżultat, ir-rikorrent kellu jħallas il-VAT fuq it-tranżazzjoni, billi hu kien ix-xerrej tal-ħangar. L-awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza ddikjarat li r-rikorrent kien responsabbli għad-"differenzjali ta' taxxa" fis-somma ta' HUF 744 000. Skont

l-awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza dik is-somma kienet tikkorrispondi mal-VAT dovuta fuq it-tranżazzjoni taħt il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni (iktar 'il quddiem it-"tieni ammont tal-VAT"). L-awtorità tat-taxxa tal-ewwel istanza ċaħdet it-talba tar-rikorrent li jiġi rrimborsat is-somma u imponiet multa ta' HUF 372 000.

13. Dik id-deċiżjoni ġiet ikkonfermata mill-awtorità tat-taxxa tat-tieni istanza n-Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Direttorat tat-Taxxa Reġjonali ta' Dél-alföld) (iktar 'il quddiem il-"konvenut").

14. Ir-rikorrent jikkontesta dik id-deċiżjoni quddiem il-Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xogħol ta' Kecskemét, l-Ungerija). Huwa jallega li dawk id-deċiżjonijiet meħudin mill-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali jiksru d-dritt tal-UE. Huwa jgħid li l-konvenut ċaħħdu mid-dritt tiegħu li jnaqqas il-VAT minħabba żball sempliċi ta' forma, billi l-fattura inkwistjoni nħarġet mill-bejjiegħa skont is-sistema ta' taxxa ordinarja minflok bil-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni. Huwa jindika li l-bejjiegħa ħallset l-ewwel ammont ta' VAT lit-Teżor Pubbliku. Għalhekk, it-Teżor Pubbliku ma sofra l-ebda telf u kellu l-informazzjoni kollha meħtieġa biex jiddetermina l-ammont korrett tat-taxxa.

15. Il-qorti tar-rinviju tikkondividi wkoll mid-dubji li qajjem ir-rikorrent. Hija tgħid li ma hemmx indikazzjoni ta' evażjoni tat-taxxa. Hija tikkonkludi li l-approċċ interpretattiv tal-awtoritajiet tat-taxxa ma jidhirx li huwa proporzjonat mal-għan imfittex bil-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni.

16. F'dawk iċ-ċirkustanzi, il-Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xogħol, ta' Kecskemét) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari segwenti:

"(1) Il-prassi amministrativa bbażata fuq id-dispożizzjonijiet tal-liġi Ungeriża fuq il-VAT, li skontha l-awtoritajiet fiskali għandhom jistabbilixxu differenzjali ta' taxxa li għandha titħallas mix-xerrej tal-beni (jew mid-destinatarju ta' servizz) minħabba tranżazzjoni li tirriżulta mit-tassazzjoni permezz ta' awtolikwidazzjoni fejn il-fornitur tal-beni (jew il-persuna li tipprovdi s-servizz) joħroġ il-fattura taħt it-taxxa ordinarja, jiddikjara u jħallas il-VAT imniżżla fil-fattura lit-teżor pubbliku, filwaqt li l-persuna li qed tixtri l-beni (jew id-destinatarju tas-servizz) tnaqqas il-VAT imħallsa lill-persuna li toħroġ il-fattura filwaqt li hija ma tistax teżerċita d-dritt għal tnaqqis fir-rigward tal-VAT stabbilita bħala differenzjali ta' taxxa, tista' tiġi kkunsidrata bħala kompatibbli mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva tal-VAT, u, b'mod partikolari, mal-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità fir-rigward tal-għan tal-prevenzjoni tal-frodi fiskali?

(2) Id-determinazzjoni ta' differenzjali ta' taxxa li tagħti lok ukoll għall-obbligu ta' ħlas ta' multa fiskali li tammonta għal 50 % tal-imsemmi differenzjali hija sanzjoni proporzjonali għall-għażla tal-metodu ta' tassazzjoni żbaljat meta t-teżor pubbliku ma jkunx ġarrab telf fid-dħul fiskali u meta ma jkunx hemm indikazzjoni ta' abbuż?"

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

IV – **Evalwazzjoni**

18. L-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT jgħid li japplika biss għall-"forniment ta' proprjetà immobbli mibjugħa mid-debitur tas-sentenza fi proċedura ta' bejgħ obbligatorju". Għalhekk, dik id-dispożizzjoni tillimita b'mod ċar l-applikabbiltà tagħha għal proprjetà *immobbli*.

19. Fit-talba tagħha, il-qorti tar-rinviju tgħid li l-assi akkwistat mir-rikorrent huwa "ħangar mobbli". Madankollu, il-qorti ma tgħid xejn fuq jekk, mill-fatti tal-każ quddiemha, kinitx ikklassifikat dak il-ħangar bħala proprjetà mobbli jew immobbli.

20. Wieħed jista' jifhem għaliex dik il-kwistjoni kienet ta' rilevanza limitata għall-qorti tar-rinviju fid-dawl tal-kliem applikabbli użat fil-liġi nazzjonali (riprodott fil-punt 7 ta' dawn il-konklużjonijiet iktar 'il fuq) li ma jiddistingwixxix bejn proprjetà mobbli u immobbli. Dik il-klassifikazzjoni, madankollu, hija ta' importanza kruċjali għall-applikabbiltà tal-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT.

21. Għalkemm dik id-determinazzjoni hija, fl-aħħar mill-aħħar, ħaġa li trid tagħmilha l-qorti tar-rinviju, jiena ser nassumi li ħangar *mobbli* huwa, kif fil-fatt jimplika l-isem stess, proprjetà *mobbli* (A). Imbagħad ser nevalwa x-xenarju improbabbli li ħangar mobbli jikkwalifika bħala proprjetà immobbli (B).

A – *Jekk ħangar mobbli huwa proprjetà mobbli*

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

23. Il-Gvern Ungeriż ikkonferma fis-seduta li l-Artikolu 142(1)(g) tal-liġi fuq il-VAT huwa intiż biex jimplementa l-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT [3]. Ikkonferma wkoll li l-Artikolu 142(1)(g) tal-liġi fuq il-VAT japplika għall-proprjetà mobbli u immobbli l-istess.

24. Isegwi li jekk l-Artikolu 142(1)(g) tal-liġi fuq il-VAT jiġi applikat għall-proprjetà mobbli, sakemm il-ħangar mobbli jiġi kklassifikat bħala tali, allura l-applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni jiġi estiż lil hinn mill-kamp ta' applikazzjoni *ratione materiae* tal-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT.

25. Il-kwistjoni korrelatata hija jekk l-Istat Membru huwiex intitolat jestendi l-kamp ta' applikazzjoni *ratione materiae* tal-Artikolu 199(1)(g) b'dan il-mod. Ma naħsibx li huwa intitolat, għar-raġunijiet li ġejjin.

26. L-ewwel nett, ir-regola bażika dwar min għandu jħallas il-VAT hija stabbilita fl-Artikolu 193 tad-Direttiva tal-VAT [4]. Din tgħid li l-VAT hija pagabbli mill-persuna taxxabbli li tipprovdi provvista taxxabbli ta' oġġetti jew servizzi.

27. Fl-istess ħin, dik id-dispożizzjoni kienet tgħid ukoll, fiż-żmien rilevanti għall-kawża ineżami, li t-taxxa tista' tkun pagabbli "minn persuna oħra" skont l-Artikoli 194 sa 199 u 202 tad-Direttiva tal-VAT.

28. Isegwi li r-regola dwar il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni inerenti f'dawk id-dispożizzjonijiet tirrappreżenta eċċezzjoni għar-regola prinċipali stabbilita fl-Artikolu 193. Bħala riżultat, il-kamp ta' applikazzjoni ta' dawk id-dispożizzjonijiet għandu jiġi interpretat b'mod strett [5]. F'dan il-kuntest, dak ifisser li d-derogi mir-regola ġenerali għandhom iseħħu biss meta jkun espressament maħsub għalhekk fid-Direttiva tal-VAT.

3 — Il-Gvern Ungeriż issuġġerixxa li l-Artikolu 142(1)(g) tal-liġi fuq il-VAT huwa intenzjonat għall-implementazzjoni tal-Artikolu 199(1)(f) tad-Direttiva tal-VAT ukoll. Madankollu, diffiċli wieħed jara kif dik id-dispożizzjoni hija rilevanti fil-każ ineżami, għaliex l-Artikolu 199(1)(f) jirrigwarda l-"forniment ta' merkanzija wara ċ-ċessjoni tad-dritt għal riżerva ta' appartenenza lil persuna assenjata u l-eżerċizzju ta' dan id-dritt mill-persuna assenjata".

4 — Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Kokott tas-6 ta' Novembru 2014, fil-kawża Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, punt 29).

5 — Sentenza tas-26 ta' Mejju 2016, Envirotec Denmark (C–550/14, EU:C:2016:354, punti 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

29. It-tieni nett, il-qari flimkien tal-Artikoli 193 u 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT juri li d-determinazzjoni tal-persuna responsabbli biex tħallas il-VAT għall-provvista ta' proprjetà immobbli bi proċedura ta' bejgħ obbligatorju ġiet armonizzata għalkollox. Kif spejgat il-Qorti tal-Ġustizzja preċedentement, l-Artikolu 199(1)(g) ġie introdott[6], flimkien ma' raġunijiet oħra għall-applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' inverżjoni ta' ħlas li hemm fl-Artikolu 199, sabiex l-Istati Membri jkunu jistgħu japplikaw miżuri ta' deroga; qabel, dawn kienu ġew konċessi biss lil ċerti Stati Membri fil-ġlieda kontra l-evażjoni u l-evitar tat-taxxa f'ċerti setturi, jew fir-rigward ta' tranżazzjonijiet speċifiċi[7].

30. Għalhekk, l-armonizzazzjoni li tirriżulta ma tippermettix lill-Istati Membri jestendu, minn rajhom, l-iskop materjali tal-eċċezzjoni prevista fl-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT.

31. It-tielet nett, l-uniku mod possibbli għal Stat Membru individwali li ma japplikax ir-regola komuni li hemm fl-Artikolu 193 u 199(1)(g) huwa li tinkiseb deroga bbażata fuq l-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-VAT. Din id-dispożizzjoni tagħti lill-Istati Membri l-possibbiltà li jintalab id-dritt "li jintroduċ[u] miżuri speċjali għal deroga mid-disposizzjonijet [tad-Direttiva tal-VAT], sabiex jissimplifika[w] l-proċedura tal-ġbir tal-VAT jew sabiex jippreven[u] ċertu tipi ta' evażjoni jew evitar tat-taxxa".

32. Għalhekk, l-Ungerija setgħet testendi l-kamp ta' applikazzjoni tal-eċċezzjoni skont l-Artikolu 199(1)(g) permezz ta' deroga mogħtija minn deċiżjoni tal-Kunsill ibbażata fuq l-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-VAT[8].

33. Waqt is-seduta ġie kkonfermat li l-Ungerija ma ngħatat l-ebda deroga individwali bħal dik.

34. Billi l-Ungerija ma ngħatatx deroga bbażata fuq l-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-VAT, l-Istat Membru huwa prekluż milli japplika l-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni għall-provvista ta' ħangar mobbli, bħal fil-proċeduri nazzjonali.

35. Fiċ-ċirkustanzi tal-proċeduri nazzjonali jsegwi li d-Direttiva tal-VAT għandha tiġi interpretata b'mod li tipprekludi l-estensjoni tal-applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni għall-proprjetà mobbli pprovduta fi proċedura ta' bejgħ obbligatorju.

36. Il-fatti li pprovdiet il-qorti tar-rinviju jindikaw li r-rikorrent u l-bejjiegħa aġixxew skont id-Direttiva tal-VAT meta ssuġġettaw il-provvista ta' ħangar mobbli għas-sistema tal-VAT ordinarja.

37. Jekk il-qorti tar-rinviju tikkunsidra, fuq il-fatti tal-kawża preżenti, li l-ħangar mobbli huwa verament proprjetà mobbli, mela l-qorti tkun obbligata li tislet il-konklużjonijiet neċessarji minn dak il-fatt f'konformità mal-ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja.

6 — Bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/69/KE, tal-24 ta' Lulju 2006, li temenda d-Direttiva 77/388/KEE fir-rigward ta' ċerti miżuri li jissimplifikaw il-proċedura għall-impożizzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud u li jassistu fil-ġlieda kontra l-evażjoni jew l-evitar tat-taxxa, u li tħassar ċerti Deċiżjonijiet li jipprovdu derogi (ĠU L 76M, p. 232). Sentenza tat-13 ta' Ġunju 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punt 24).

7 — Il-premessa 1 tal-preambolu tad-Direttiva 2006/69/KE u l-premessa 42 tal-preambolu tad-Direttiva tal-VAT li jesprimu l-għan imfittex mill-Artikolu 199(1)(g) tad-Direttiva tal-VAT. Kif innutat il-Qorti tal-Ġustizzja, dik "id-dispożizzjoni għalhekk tippermetti lill-awtoritajiet fiskali jiġbru l-VAT imposta fuq it-tranżazzjonijiet inkwistjoni meta l-kapaċità tad-debitur li jħallasha tkun kompromessa". Sentenza tat-13 ta' Ġunju 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punti 25 u 28).

8 — L-Artikolu 395(1) tad-Direttiva tal-VAT jistabblixxi li: "Il-Kunsill, li jaġixxi unanimament fuq proposta mill-Kummissjoni, jista' jawtorizza lil kwalunkwe Stat Membru li jintroduċi miżuri speċjali għal deroga mid-disposizzjonijet ta' din id-Direttiva, sabiex jissimplifika l-proċedura tal-ġbir tal-VAT jew sabiex jippreveni ċertu tipi ta' evażjoni jew evitar tat-taxxa […]".

38. Il-leġiżlazzjoni nazzjonali għandha tiġi interpretata, kemm jista' jkun possibbli, f'konformità mad-dispożizzjonijiet rilevanti tad-dritt tal-UE[9]. Madankollu, kif irrikonoxxiet il-Qorti tal-Ġustizzja, hemm limitu għal interpretazzjoni f'konformità mad-dritt tal-UE. B'mod partikolari, ma tistax isservi bħala bażi għall-interpretazzjoni tad-dritt nazzjonali *contra legem*[10]. Meta l-interpretazzjoni konformi mad-dritt tal-UE tirriżulta impossibbli, il-qorti nazzjonali għandha l-obbligu li tagħti lid-dritt tal-UE l-effett sħiħ tiegħu, jekk ikun hemm bżonn, billi twarrab dispożizzjonijiet inkompatibbli tal-liġi nazzjonali, mingħajr ma jkun hemm bżonn tat-tħassir preċedenti ta' dawk id-dispożizzjonijiet[11]. Kemm qorti nazzjonali tista' tqajjem punti ta' liġi tal-UE *ex officio* jiddependi mill-osservanza tal-prinċipju ta' ekwivalenza, jiġifieri jekk qorti nazzjonali tistax jew le tkun obbligata, f'sitwazzjoni paragunabbli, li tqajjem *ex officio* punti tad-dritt nazzjonali[12].

B – *Jekk il-ħangar mobbli huwa proprjetà immobbli*

39. Għar-raġunijiet imsemmija iktar 'il fuq, nemmen li l-evalwazzjoni ta' dan il-każ tista' tieqaf hawn.

40. Madankollu jekk il-qorti tar-rinviju tikkonkludi fuq il-fatti ta' quddiemha li l-ħangar mobbli huwa proprjetà immobbli, li minn ismu stess ma tantx jidher li huwa probabbli, ser noffri gwida konċiża alternattiva fit-taqsima li ġejja, sabiex ngħin kompletament lill-qorti tar-rinviju.

41. L-ewwel nett, ser nagħmel diversi kummenti preliminari dwar id-distinzjoni li għandha ssir bejn il-ħlasijiet tal-ewwel u tat-tieni ammonti ta' VAT (1). Imbagħad ser ngħaddi għall-kwistjoni dwar jekk l-awtoritajiet tat-taxxa kinux intitolati jitolbu li r-rikorrent jikkonforma mal-obbligi tal-VAT tiegħu taħt il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni filwaqt li rrifjutaw it-talba tar-rikorrent għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa tiegħu (2). Fl-aħħar nett, ser nevalwa l-proporzjonalità tal-multa imposta fuq ir-rikorrent (3).

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

42. Għandu jiġi ċċarat li l-kwistjonijiet eżaminati fis-subtaqsima li jmiss jikkonċernaw primarjament l-obbligi u d-drittijiet tat-taxxa li jirriżultaw għar-rikorrent fir-relazzjoni tiegħu mal-awtoritajiet tat-taxxa fir-rigward tat-tieni ammont ta' VAT. Iżda, dawn il-kwistjonijiet ma jikkonċernawx id-drittijiet u l-obbligi li jirriżultaw fir-relazzjoni bejn ir-rikorrent, il-bejjiegħa u t-Teżor Pubbliku dwar l-ewwel ammont ta' VAT.

43. Mill-perspettiva tal-applikazzjoni tal-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni, u jekk jiġi assunt li dak il-mekkaniżmu kien verament applikabbli għat-tranżazzjoni inkwistjoni, il-ħlas tal-ewwel ammont ta' VAT kien żball. Dak l-iżball għandu jiġi korrett bejn ir-rikorrent u l-bejjiegħa, u bejn il-bejjiegħa u t-Teżor Pubbliku[13].

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

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

11 — Reċentement, *inter alia*, sentenza tat-8 ta' Settembru 2015, Taricco *et* (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

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

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

44. Il-Qorti tal-Ġustizzja kienet iddeċidiet preċedentement li r-rimbors ta' VAT iffatturata b'mod skorrett hija ħaġa li l-Istati Membri għandhom jirregolaw[14], taħt kundizzjonijiet li jirrispettaw ir-rekwiżit doppju ta' ekwivalenza u effettività[15]. Fir-rigward tar-rekwiżit ta' effettività b'mod partikolari, jiena ninnota ċ-ċirkustanzi pjuttost speċifiċi kif sar il-bejgħ tal-ħangar mobbli, jiġifieri li l-bejjiegħa kienet insolventi fiż-żmien tal-bejgħ u li l-bejgħ obbligatorju ġie organizzat mill-awtoritajiet tat-taxxa[16].

45. Hi x'inhi l-proċedura nazzjonali għar-rimbors tal-ewwel ammont ta' VAT, huwa importanti li jiġi enfasizzat li dak l-ammont bħala prinċipju għandu jitħallas mit-Teżor Pubbliku lura lill-bejjiegħa u/jew lir-rikorrent.

46. Huwa għalhekk li jiena tal-fehma li l-ewwel ammont ta' VAT li tħallas lit-Teżor Pubbliku ma huwiex direttament rilevanti għall-evalwazzjoni tal-obbligi tar-rikorrent taħt il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni. Madankollu, l-istess fatt għandu, fil-fehma tiegħi, xi ftit rilevanza għall-evalwazzjoni tad-dritt tar-rikorrent li jnaqqas u għall-evalwazzjoni tal-proporzjonalità tal-multa.

2. Ir-responsabbiltà tar-rikorrent għall-VAT u d-dritt li jnaqqas

47. Fid-dawl tal-osservazzjonijiet li saru iktar 'il fuq, jiena tal-fehma li l-ewwel domanda preliminari għandha tiġi interpretata bħala li hija mmirata għall-aċċertament ta' jekk il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jipprekludix lill-awtoritajiet tat-taxxa milli jitolbu lil persuna taxxabbli, li ħallset VAT mhux dovuta lill-fornitur, li tħallas il-VAT taħt il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni, u milli jċaħħdu lil dik il-persuna taxxabbli mid-dritt ta' tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, meta ma jkunx hemm frodi min-naħa tiegħu jew tagħha.

48. Jekk wieħed jassumi li l-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni fil-fatt japplika f'dawn iċ-ċirkustanzi, ir-rikorrent huwa tassew responsabbli għall-VAT dovuta għall-provvista tal-ħangar. Dak ifisser li l-ebda VAT ma kellha tiġi imposta fuq dik il-provvista u l-fattura kellha tgħid li l-imposta tal-VAT ġiet imreġġa' lura, kif hemm stabbilit fil-Artikolu 169(n) tal-liġi fuq il-VAT.

49. Kif tinnota l-Kummissjoni, dak ifisser ukoll li r-rikorrent kellu l-obbligu li jiddikjara l-VAT lill-awtoritajiet tat-taxxa. Għaldaqstant, taħt l-ipoteżi li l-ħangar huwa proprjetà immobbli, dawn l-awtoritajiet kienu intitolati jitolbu li r-rikorrent jikkonforma mal-obbligi tiegħu taħt il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni[17].

50. Madankollu hija kwistjoni differenti jekk kinux intitolati jiċħdu t-talba tar-rikorrent għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa.

51. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li d-dritt għat-tnaqqis huwa parti integrali mill-iskema tal-VAT u ma jistax ikun limitat - bla ħsara, bħala prinċipju, għall-kawżi ta' frodi jew abbuż[18].

14 — Sentenza tal-11 ta' April 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 25 u 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

15 — Sentenza tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punti 37 u 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

16 — Ara, b'analoġija, is-sentenza tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punt 41).

17 — Kif osservat il-Qorti tal-Ġustizzja, taħt il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni "ma seħħ l-ebda ħlas tal-VAT bejn il-fornitur u l-benefiċjarju tas-servizzi, peress li dan tal-aħħar, għat-tranżazzjonijiet imwettqa, huwa persuna responsabbli għall-ħlas tal-input VAT li bħala regola tista' tnaqqas din l-istess taxxa b'mod li l-ebda ammont ma huwa dovut għall-amministrazzjoni fiskali". Sentenza tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 29).

18 — Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Szpunar fil-Kawżi Magħquda Staatssecretaris van Financiën *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2217, punt 42). Sentenza tat-18 ta' Diċembru 2014, Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti *et* (C-131/13, C-163/13 u C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 48). Ara wkoll is-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, *Halifax et* (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 84 u l-ġurisprudenza ċċitata). Ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenza tas-6 ta' Lulju 2006, Kittel u Recolta Recycling (C-439/04 u C-440/04, EU:C:2006:446, punti 45 sa 47).

52. Il-qorti tar-rinviju tispjega li ma hemm indikazzjoni ta' ebda frodi tat-taxxa mwettqa mir-rikorrent. Huwa interessanti li l-awtoritajiet tat-taxxa fil-kawża prinċipali rrikonoxxew li r-rikorrent fil-fatt kellu d-dritt li jnaqqas l-ammont ta' VAT tal-input imħallsa. Il-Gvern Ungeriż qabel ma' din il-pożizzjoni.

53. Minkejja dak li ntqal iktar 'il fuq, il-fatti ta' dan il-każ juru li r-rikorrent fl-aħħar mill-aħħar ġie mċaħħad minn dak id-dritt.

54. Kif u għaliex ġara hekk tibqa' ħaġa mhux ċara għalija. Qed nifhem li meta l-awtoritajiet tat-taxxa nnotaw in-nuqqas tar-rikorrent li jikkonforma mal-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni, huma ddikjaraw li t-tieni ammont tal-VAT sar "differenzjali tat-taxxa" - preżumibbilment dejn tat-taxxa. Għalhekk, jidher li bl-operazzjoni tal-liġi jew bi prattika amministrattiva tal-awtoritajiet tat-taxxa, it-tieni ammont tal-VAT ġie ttrasformat f'dejn tat-taxxa li għalih ma għadux japplika d-dritt ta' tnaqqis.

55. Dan preżumibbilment ifisser li l-ispejjeż tar-rikorrent li jikkorrispondu ma' dak il-VAT tal-input ma jistgħux jitnaqqsu iżjed. Fil-fehma tiegħi riżultat bħal dak imur kontra l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT, inerenti fis-sistema komuni tal-VAT[19], fis-sens li għandu l-għan li jeħles kompletament lill-persuna taxxabbli mill-piż tal-VAT pagabbli jew imħallsa matul l-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu[20] u sabiex jiġi żgurat li l-konsumatur aħħari waħdu jġorr il-piż tal-VAT[21].

56. Il-konklużjoni provviżorja tiegħi hija għalhekk li l-prinċipju ta' newtralità tal-VAT ma jipprekludix lill-awtoritajiet tat-taxxa milli jitolbu persuna taxxabbli, li tkun ħallset VAT mhux dovuta lill-fornitur, li tħallas il-VAT taħt il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni. Madankollu, il-prinċipju ta' newtralità tal-VAT jipprekludi lill-awtoritajiet tat-taxxa milli jiċħdu lil dik il-persuna taxxabbli d-dritt li tnaqqas il-VAT tal-input imħallsa li l-persuna taxxabbli naqset milli tiddikjara korrettament skont il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni, meta ma jkun hemm ebda evidenza ta' frodi min-naħa tiegħu jew tagħha.

3. Proporzjonalità tal-multa

57. Il-konklużjoni li r-rikorrent kien ġie prekluż b'mod skorrett milli jeżerċita d-dritt tiegħu għal tnaqqis ma jfissirx li l-awtoritajiet tat-taxxa ma kinux intitolati li jimmultawh għal nuqqas li jikkonforma mal-obbligi tiegħu taħt il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni. Id-dritt għal tnaqqis u l-obbligu li titħallas multa għan-nuqqas ta' konformità mal-obbligi li jikkundizzjonaw l-eżerċizzju ta' dak id-dritt huma żewġ kwistjonijiet separati.

58. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, fl-assenza ta' sistema ta' penalitajiet fid-Direttiva tal-VAT li tissanzjona l-ksur tal-obbligi ta' persuni taxxabbli msemmija f'dik id-direttiva, huma l-Istati Membri li għandhom jagħżlu l-penalitajiet li jqisu xierqa. Madankollu, għandhom jeżerċitaw dik is-setgħa skont id-dritt tal-UE u l-prinċipji ġenerali tiegħu[22].

59. Kif innutat il-Kummissjoni fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, il-prinċipju ta' proporzjonalità huwa wieħed minn dawk il-prinċipji[23].

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

20 — Sentenza tas-6 ta' Frar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

21 — Sentenza tas-7 ta' Novembru 2013, Tulică u Plavoşin (C-249/12 u C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34). Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bot fil-kawża Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, punt 24 *in fine*).

22 — Sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punt 31 u l-ġurisprudenza ċċitata).

23 — Sentenza tas-6 ta' Marzu 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punt 34, u l-ġurisprudenza ċċitata).

60. Biex jiġi vverifikat jekk dak il-prinċipju huwiex osservat, il-qorti nazzjonali għandha tkun ċerta li s-sanzjoni rispettiva ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet biex jiġi żgurat il-ġbir korrett tat-taxxa u tiġi prekluża l-evażjoni [24]. Għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni wkoll in-natura u l-grad ta' serjetà tal-ksur u tal-mezzi biex jiġi stabbilit l-ammont tal-penalità [25].

61. Il-Gvern Ungeriż spjega waqt is-seduta li r-regola nazzjonali applikabbli, jiġifieri l-Artikolu 170 tal-adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (Liġi XCII tal-2003, liġi fuq it-tassazzjoni) tistabbilixxi r-rata awtomatika ta' multa ta' 50 %. Dik ir-rata ġiet applikata fil-konfront tar-rikorrent.

62. Il-Gvern Ungeriż spjega wkoll li bis-saħħa tal-Artikolu 171 tal-liġi fuq it-tassazzjoni, ir-rata awtomatika ta' 50 % tista' titnaqqas, jew il-multa ma tiġi imposta xejn, f'sitwazzjonijiet eċċezzjonali meta l-persuna taxxabbli tkun aġixxiet bid-diliġenza dovuta.

63. Ir-regoli nazzjonali applikabbli jidher li jippermettu għal sanzjoni li tiġi adattata u mmoderata skont iċ-ċirkustanzi speċifiċi tal-każ konkret [26]. Għalhekk, ivvalutati fuq livell astratt, ir-regoli nazzjonali jidhru li jikkonformaw mal-prinċipju ta' proporzjonalità.

64. Jekk l-istess regoli ġewx applikati b'mod proporzjonat jew le fil-każ individwali tar-rikorrent hija ħaġa li għandha tivverifika l-qorti tar-rinviju. Madankollu hemm diversi elementi li ta' min jiġu enfasizzati fil-kuntest tal-każ ineżami.

65. L-ewwel nett, ma jidhirx li hemm aġir frawdolenti min-naħa tar-rikorrent. Kemm l-ewwel kif ukoll it-tieni ammonti ta' VAT tħallsu lill-awtoritajiet tat-taxxa. It-tieni nett, id-digriet ta' rinviju ma jsemmi l-ebda dewmien partikolari min-naħa tar-rikorrent għall-ħlas tat-tieni ammont ta' VAT lil hinn minn dak li ġara minħabba kif ir-rikorrent fehem (ħażin) il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni. It-tielet nett, l-Artikolu 142(7) tal-liġi fuq il-VAT jindika li r-responsabbiltà għall-ħruġ ta' fattura skont il-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni hija tal-bejjiegħa. Għandu jiġi enfasizzat li l-bejjiegħa ħarġet fattura li ma kinitx tikkonforma mar-regoli applikabbli tal-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni, u, dan ġara fi proċedura ta' bejgħ obbligatorju organizzat mill-awtoritajiet tat-taxxa.

66. Meta jiġu kkunsidrati dawn l-elementi speċifiċi, huwa diskutibbli, kif issuġġeriet il-Kummissjoni, jekk l-applikazzjoni tar-rata awtomatika ta' 50 % saritx wara evalwazzjoni individwali ġenwina tal-każ tar-rikorrent. Iżda kif innutajt iktar 'il fuq, jekk ġiex osservat il-prinċipju ta' proporzjonalità fil-każ ineżami hija ħaġa li għandha teżamina l-qorti tar-rinviju.

V – **Konklużjoni**

67. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jiena nipproponi lill-Qorti tal-Ġustizzja li twieġeb id-domandi magħmula mill-Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xogħol ta' Kecskemét, l-Ungerija) kif ġej:

Fl-assenza ta' deroga speċifika mogħtija abbażi tal-Artikolu 395 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, il-provvista ta' proprjetà mobbli fi proċedura ta' bejgħ obbligatorju bis-saħħa tal-Artikolu 199(1)(g) ta' dik id-direttiva ma tistax tkun suġġetta għall-mekkaniżmu ta' awtolikwidazzjoni.

24 — Sentenza tat-23 ta' April 2015, GST — Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punt 34 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 — Sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punt 38 u l-ġurisprudenza ċċitata).

26 — Sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punt 40). B'kuntrast mas-sentenza tad-19 ta' Lulju 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punti 50 sa 52).