Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
WAHL
ippreżentati fit-23 ta' Novembru 2017 [1]

Kawża C-566/16

Dávid Vámos
vs
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[talba għal deċiżjoni preliminari mressqa min-Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xogħol, Nyíregyháza, l-Ungerija)]

(Tassazzjoni — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud — Direttiva 2006/112/KE — Artikoli 281 sa 294 — Skemi speċjali għal impriżi żgħar — Skema ta' eżenzjonijiet — Obbligu li tingħażel l-applikazzjoni tal-iskema speċjali meta jiġi ddikjarat il-bidu ta' attivitajiet taxxabbli — Assenza ta' dikjarazzjoni tal-bidu ta' attivitajiet taxxabbli — Applikazzjoni retroattiva tal-iskema)

1. Fil-każ inkunsiderazzjoni n-Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xogħol, Nyíregyháza, l-Ungerija) tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk id-dritt tal-Unjoni jipprekludix li jkun hemm leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprojbixxi l-applikazzjoni retroattiva ta' skema ta' taxxa speċjali li tagħti eżenzjoni lil impriżi żgħar — adottata skont id-dispożizzjonijiet tat-Taqsima 2 tal-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT") [2] — lil persuna taxxabbli li tkun issodisfat il-kundizzjonijiet sostantivi rilevanti kollha iżda li ma tkunx iddikjarat fi żmien xieraq lill-awtoritajiet tat-taxxa li tkun bdiet l-attivitajiet tagħha, u li ma tkunx għażlet l-applikazzjoni ta' dik l-iskema.

I. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni

2. Skont l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-VAT, "'persuna taxxabbli' għandha tfisser kull persuna li, b'mod indipendenti, twettaq fi kwalunkwe post kwalunkwe attività ekonomika, ikun x'ikun l-iskop jew ir-riżultati ta' dik l-attività".

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

"Kull persuna taxxabbli għandha tiddikjara meta tibda, tbiddel jew twaqqaf l-attività tagħha bħala persuna taxxabbli.

[…]"

1 Lingwa oriġinali: l-Ingliż.
2 ĠU 2006 L 347, p. 1.

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

"L-eżenzjonijiet u l-ħelsien mit-taxxa gradwat previst f'din it-Taqsima għandhom japplikaw għall-provvista ta' merkanzija u servizzi mill-impriżi żgħar."

5. L-Artikolu 287 tad-Direttiva tal-VAT jgħid:

"L-Istati Membri li aderew wara l-1 ta' Jannar 1978 jistgħu jeżentaw lill-persuni taxxabbli li l-dħul mill-bejgħ annwali tagħhom ma jkunx ogħla mill-eqwivalenti f'munita nazzjonali ta' l-ammonti li ġejjin bir-rata tal-kambju fil-ġurnata ta' adeżjoni tagħhom:

[…]

(12) Ungerija: EUR 35 000;

[…]"

6. L-Artikolu 289 tad-Direttiva tal-VAT jgħid:

"Persuni taxxabbli eżenti mill-VAT m'għandhomx ikunu intitolati biex inaqqsu l-VAT skond l-Artikoli 167 sa 171 u l-Artikoli 173 sa 177, u ma jistgħux juru l-VAT fuq il-fatturi tagħhom."

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

"Persuni taxxabbli intitolati għall-eżenzjoni mill-VAT jistgħu jagħżlu jew l-arranġamenti normali tal-VAT jew il-proċeduri simplifikati previsti fl-Artikolu 281. F'dan il-każ, huma għandhom ikunu intitolati għal kwalunkwe ħelsien gradwat mit-taxxa previst mil-leġislazzjoni nazzjonali."

B. Id-dritt Ungeriż

1. Il-Liġi CXXVII tal-2007 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud

8. Il-paragrafu 2(a) 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 tal-VAT") jgħid:

"F'konformità ma' din il-liġi, dan li ġej għandu jkun suġġett għall-[VAT]:

(a) il-provvista ta' merkanzija jew servizzi bi ħlas fit-territorju nazzjonali minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali […]"

9. Il-paragrafu 187 tal-Liġi tal-VAT jgħid:

"(1) Persuna taxxabbli li tkun stabbilita fit-territorju nazzjonali għal għan ekonomiku, jew li ma tkunx hekk stabbilita iżda li l-indirizz jew il-post tar-residenza abitwali tagħha jkunu fit-territorju nazzjonali, għandha dritt li tagħżel l-eżenzjoni personali skont id-dispożizzjonijiet ta' dan il-Kapitolu.

(2) F'każ li l-persuna taxxabbli teżerċita d-dritt li tagħżel eżenzjoni msemmija fis-subparagrafu 1, matul il-perijodu tal-eżenzjoni personali u fil-kapaċità tagħha bħala persuna eżenti,

(a) hija ma tkunx suġġetta għall-ħlas tat-taxxa;

(b) hija ma għandhiex tkun awtorizzata tnaqqas taxxa tal-input;

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

10. Skont il-paragrafu 188(1) tal-Liġi tal-VAT:

"L-eżenzjoni personali tista' tintgħażel jekk l-ammont tal-ħlas li jkun sar jew li jkun dovut fir-rigward tal-provvisti kollha ta' merkanzija jew servizzi mill-persuna taxxabbli skont il-paragrafu 2(a), espress f'forinti Ungeriżi u akkumulati kull sena, ma jkunx jaqbeż il-limitu ogħla stabbilit fis-subparagrafu 2

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

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

11. Il-paragrafu 188(2) tal-istess liġi, fil-verżjoni li kienet tapplika sal-31 ta' Diċembru 2012, kien jgħid li l-limitu massimu li inqas minnu kien hemm dritt li tintgħażel l-eżenzjoni personali kien ta' 5 000 000 Fjorini Ungeriżi (HUF). Mill-1 ta' Jannar 2013, il-limitu għola għal HUF 6 000 000.

2. Il-Liġi XCII tal-2003 dwar tassazzjoni ġenerali

12. Il-paragrafu 16 ta' Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (Liġi XCII tal-2003 dwar tassazzjoni ġenerali; iktar 'il quddiem il-"liġi dwar tassazzjoni ġenerali') jgħid:

"(1) Persuna taxxabbli biss li jkun inħarġilha numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa tista' tagħmel attività taxxabbli, bla ħsara għad-dispożizzjonijiet tal-paragrafi 20 u 21.

(2) Persuna taxxabbli li tkun tixtieq tagħmel attività taxxabbli għandha tkun irreġistrata mal-awtorità tat-taxxa tal-Istat biex jingħatalha numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa [iktar 'il quddiem 'NIT']."

13. Il-paragrafu 17(1)(a) tal-liġi dwar tassazzjoni ġenerali jgħid li "jekk ir-responsabbiltà ta' persuna taxxabbli għall-ħlas tat-taxxa jew għal attività taxxabbli tikkorrispondi għal dik ta' kummerċjant waħdieni bis-saħħa tal-liġi li tirregola l-attivitajiet ta' kull kummerċjant waħdieni, dik il-persuna għandha tapplika għal NIT billi tirreġistra mal-awtorità responsabbli għal affarijiet relatati mal-attivitajiet ta' kull kummerċjant waħdieni (billi tissottometti formola ta' reġistrazzjoni mimlija kif imiss), u b'dak il-mod tkun konformi mal-obbligu li tirreġistra mal-awtorità tat-taxxa tal-Istat".

14. Skont il-paragrafu 22(1)(c) ta' dik il-liġi:

"Il-persuna responsabbli għat-taxxa fuq il-valur miżjud għandha tindika fil-mument meta tiddikjara l-bidu tal-attività taxxabbli tagħha li tagħżel l-eżenzjoni personali."

15. Skont il-paragrafu 172(1)(c) ta' din il-liġi:

"Ħlief kif ipprovdut fis-subparagrafu 2, tista' tiġi imposta multa ta' mhux iktar minn HUF 200 000 fil-każ ta' individwi, u ta' mhux iktar minn HUF 500 000 fil-każ ta' persuni taxxabbli oħra, jekk jonqsu milli jkunu konformi mal-obbligu li jirreġistraw (reġistrazjoni inizjali u komunikazzjoni ta' kull bidla), li jipprovdu dejta jew jiftħu kont kurrenti, jew mal-obbligu li jibagħtu prospetti tat-taxxa."

II. Il-fatti, il-proċedura u d-domandi preliminari

16. Mill-2007 sat-22 ta' Jannar 2014, Dávid Vámos biegħ 778 prodott elettroniku minn żewġ siti onlajn. Ma kienx irreġistra bħala persuna taxxabbli u ma kienx iddikjara d-dħul minn dak il-bejgħ.

17. L-awtorità tat-taxxa Ungeriża għamlet spezzjoni fir-rigward ta' D. Vámos. Fil-proċedura amministrattiva, dik l-awtorità sabet li D. Vámos ma kienx ikkonforma ruħu mal-obbligu li jirreġistra kif stabbilit fil-leġiżlazzjoni nazzjonali, u b'riżultat ta' dan hija imponietlu sanzjoni finanzjarja. L-awtorità tat-taxxa sabet ukoll li D. Vámos kien wettaq l-attività tiegħu mingħajr awtorizzazzjoni, mingħajr numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa, mingħajr ma kien membru ta' kumpannija u mingħajr ma kien joħroġ dokumenti korroborattivi, irċevuti jew fatturi ta' bejgħ.

18. Fit-22 ta' Jannar 2014, D. Vámos irreġistra bħala persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud, u għażel "eżenzjoni personali", skema Ungeriża ta' eżenzjonijiet mit-taxxa għal impriżi żgħar stabbilita fil-paragrafi 187 *et seq* tal-Liġi tal-VAT, adottata mill-awtoritajiet tat-taxxa Ungeriżi bl-applikazzjoni tal-Artikoli 281 sa 292 tad-Direttiva tal-VAT. Wara dik id-data D. Vámos mexxa negozju bħala kummerċjant waħdieni u kien, fl-istess waqt, impjegat ta' impriża oħra għal iktar minn 36 siegħa fil-ġimgħa.

19. Indipendentement mill-ewwel serje ta' proċeduri li wasslet għall-impożizzjoni tas-sanzjoni finanzjarja, l-awtorità tat-taxxa bdiet it-tieni serje ta' proċeduri fir-rigward tal-prospetti tat-taxxa ta' D. Vámos għas-snin 2012 sa 2014. B'riżultat ta' dik l-investigazzjoni l-awtorità tat-taxxa sabet dejn ta' VAT (minbarra djun relatati mat-taxxa tad-dħul u l-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali) għall-perijodu bejn l-ewwel tliet xhur tas-sena 2012 u l-ewwel tliet xhur tal-2014, u imponiet fuq D. Vámos sanzjonijiet finanzjarji u interessi moratorji.

20. Fuq appell amministrattiv, in-Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direttorat tal-appelli tat-taxxa nazzjonali u amministrazzjoni tad-dwana, l-Ungerija) ikkonkluda li D. Vámos kien qed ibigħ bi skop kummerċjali merkanzija fuq bażi permanenti u regolari, u dan kien jikkostitwixxi attività ekonomika, u li huwa kien suġġett għall-VAT. Għal dak li jirrigwarda l-eżenzjoni personali, l-awtorità tat-taxxa kienet tal-fehma li l-liġi nazzjonali ma kinitx tippermetti li persuni taxxabbli jagħżlu dik l-eżenzjoni b'mod retroattiv. Għalhekk sabet li minħabba li D. Vámos ma kienx irreġistrat mal-awtorità tat-taxxa qabel it-22 ta' Jannar 2014, huwa ma kienx intitolat jagħżel l-eżenzjoni personali għall-perijodu qabel dik id-data.

21. D. Vámos ikkontesta dik id-deċiżjoni quddiem in-Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xogħol, Nyíregyháza) billi ssottometta li l-awtorità tat-taxxa kien missha saqsietu jekk xtaqx jagħżel l-applikazzjoni tal-eżenzjoni personali għal bejgħ li kien għamel qabel ma rreġistra bħala persuna taxxabbli, meqjus li huwa kien ikkonforma ruħu mal-kundizzjonijiet sostantivi biex jibbenefika mill-iskema.

22. Billi kellha dubji dwar l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet rilevanti tad-Direttiva tal-VAT, il-qorti tar-rinviju ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri u li tagħmel id-domanda preliminari li ġejja lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"Hija konformi mad-dritt tal-Unjoni leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li l-awtorità tat-taxxa tista' teskludi, fil-kuntest ta' verifika fiskali *a posteriori*, il-possibbiltà li tingħażel l-eżenzjoni soġġettiva, abbażi tal-fatt li l-persuna taxxabbli għandha din il-possibbiltà biss fil-mument tad-dikjarazzjoni tal-bidu tal-attività taxxabbli tagħha?"

23. Osservazzjonijiet bil-miktub kienu sottomessi mill-Gvern Ungeriż u mill-Kummissjoni. Skont l-Artikolu 76(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, ma saret ebda seduta.

III. Analiżi

24. Mill-bidu nett wieħed għandu jżomm f'moħħu li l-Kapitolu 1, tat-Titolu XII tad-Direttiva tal-VAT jippermetti lill-Istati Membri jintroduċu (jew iżommu) tliet tipi ta' skemi speċjali għal impriżi żgħar: (i) proċeduri simplifikati għall-impożizzjoni u l-ġbir tal-VAT (Artikolu 281 tad-Direttiva); (ii) eżenzjonijiet (Artikoli 282 sa 290 tad-Direttiva); u (iii) ħelsien gradwat (Artikoli 282 sa 285 u 291 tad-Direttiva).

25. Din il-kawża tirrigwarda skema speċjali, maħruġa mill-awtoritajiet Ungeriżi, li tagħti eżenzjoni lil impriżi li ma taqbiżx ċertu limitu ta' dħul mill-bejgħ (iktar 'il quddiem "l-iskema ta' eżenzjonijiet"). Il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva tal-VAT tipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tagħmilha impossibbli li persuna taxxabbli titlob applikazzjoni retroattiva tal-iskema ta' eżenzjonijiet meta l-persuna taxxabbli tkun issodisfatt ir-rekwiżiti sostantivi kollha għaliha, iżda ma tkunx iddikjarat il-bidu tal-attivitajiet tagħha fiż-żmien xieraq u ma tkunx għażlet espliċitament l-applikazzjoni ta' dik l-iskema.

26. Biex tingħata risposta għal dik id-domanda jeħtieġ jiġi ddeterminat jekk l-Istati Membri jistgħux, meta jiddeċiedu li jistabbilixxu skema ta' eżenzjonijiet għal impriżi żgħar skont id-dispożizzjonijiet tat-Taqsima 2, tal-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-Direttiva tal-VAT, jissuġġettaw l-applikazzjoni ta' skema bħal din għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli tkun iddikjarat kif imiss il-bidu tal-attivitajiet tagħha u li tkun espressament għażlet l-applikazzjoni ta' dik l-iskema.

27. Għar-raġunijiet li ser jiġu esposti iktar 'il quddiem, inqis li r-risposta għal dik id-domanda għandha tkun fl-affermattiv.

A. L-obbligu ta' reġistrazzjoni

28. Skont l-Artikolu 272(1)(d) tad-Direttiva tal-VAT, l-Istati Membri huma ħielsa jeħilsu persuni taxxabbli koperti bi skema ta' eżenzjonijiet għal impriżi żgħar minn ċerti obbligi jew mill-obbligi kollha msemmija fil-Kapitoli 2 sa 6 tat-Titolu XI tad-Direttiva tal-VAT. Fost dawk l-obbligi hemm, b'mod partikolari, dak li jiġi ddikjarat il-bidu tal-attività bħala persuna taxxabbli kif previst fl-Artikolu 213 tad-Direttiva tal-VAT. L-awtoritajiet Ungeriżi, madankollu, iddeċidew li ma jagħmlux hekk, u dik l-għażla tqieset li kienet skont il-liġi mill-Qorti tal-Ġustizzja fil-kawża Balogh [3].

29. F'dik il-kawża — li kienet dwar l-istess skema Ungeriża ta' eżenzjonijiet mit-taxxa u fejn ir-rinviju preliminari sar mill-istess qorti bħal f'din il-kawża — il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li d-Direttiva tal-VAT ma tipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li teżiġi li persuna taxxabbli tiddikjara meta tibda l-attività ekonomika tagħha, anki jekk id-dħul mill-bejgħ annwali tagħha ma jkunx jaqbeż il-limitu tal-iskema ta' eżenzjonijiet għal impriżi żgħar. Il-Qorti tal-Ġustizzja żiedet tgħid li l-Istati Membri jistgħu wkoll jimponu multa amministrattiva bħala penali meta persuna taxxabbli tonqos milli tikkonforma ruħha ma' dak l-obbligu, sakemm il-multa tkun proporzjonata [4].

30. Għalhekk huwa ċar li, f'dan il-każ, ir-rekwiżit skont il-liġi Ungeriża li D. Vámos jiddikjara l-bidu tal-attivitajiet tiegħu lill-awtoritajiet tat-taxxa nazzjonali huwa legali skont id-dritt tal-Unjoni. Minħabba li naqas milli jagħmel hekk, l-awtorità tat-taxxa kienet, għalhekk, intitolata timponilu sanzjoni finanzjarja.

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

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

31. F'dan il-kuntest il-kwistjoni li jmissha tkun eżaminata hija jekk hemmx dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni li jipprekludu lill-Istati Membri milli (i) jitolbu li persuni taxxabbli li jkunu ddikjaraw li jkunu bdew attivitajiet jagħżlu wkoll, f'dak il-kuntest, is-sistema ta' taxxa li jkunu jixtiequ jkollhom, minn fost dawk li huma disponibbli għalihom, u (ii) jiddeċiedu li kull għażla f'dan ir-rigward tista' tipproduċi effetti għall-ġejjieni biss.

B. L-iskemi speċjali għal impriżi żgħar

32. L-ewwel nett, il-kliem tal-Artikoli 281, 284, 285, 286 u 287 tad-Direttiva tal-VAT jgħid lil-Istati Membri *jistgħu*, iżda ma humiex obbligati, jistabbilixxu waħda mill-iskemi speċjali ta' taxxa msemmija hemmhekk. Dan huwa kkonfermat mill-premessa 49 tad-Direttiva, li skontha l-Istati Membri "għandhom ikunu jistgħu jkomplu japplikaw l-iskemi speċjali tagħhom għal impriżi żgħar".

33. Dik il-premessa tagħmilha ċara wkoll li dawk l-iskemi għandhom jiġu applikati "skond disposizzjonijiet komuni, u bil-għan li jkun hemm armonizzazzjoni aktar stretta". Konsegwentement, l-iskemi speċjali għal impriżi żgħar jikkostitwixxu, fil-frattemp [5], materja li ma hijiex armonizzata b'mod sħiħ fil-livell tal-Unjoni [6] u li biha l-Istati Membri neċessarjament jibbenefikaw minn ċerta libertà, sakemm ir-regoli nazzjonali tagħhom ikunu konformi mad-dispożizzjonijiet rilevanti tad-dritt tal-Unjoni. B'mod partikolari, id-Direttiva tal-VAT għandha biss numru limitat ta' dispożizzjonijiet li jirregolaw il-mod li bih dawk l-iskemi għandhom ikunu mfassla u jitħaddmu, biex b'hekk iħallu diskrezzjoni wiesgħa lill-Istati Membri.

34. Ebda waħda minn dawk id-dispożizzjonijiet ma tista', fil-fehma tiegħi, tinftiehem bħala li espliċitament tagħti lil impriżi żgħar dritt bla limitu li jgawdu minn applikazzjoni ta' skema ta' eżenzjonijiet. B'mod partikolari, ma hemmx bażi testwali fid-Direttiva tal-VAT biex wieħed jifhem li persuna taxxabbli għandu jkollha d-dritt li tgawdi minn tali skema *b'mod retroattiv*, fin-nuqqas ta' għażla speċifika min-naħa tagħha. Għal din ir-raġuni, id-deċiżjoni tal-awtoritajiet tat-taxxa Ungeriżi li tiġi stabbilita tali skema, iżda li l-applikazzjoni tagħha tkun suġġetta għal ċerti rekwiżiti proċedurali, taqa', fil-fehma tiegħi, fid-diskrezzjoni li d-Direttiva tal-VAT tagħti lill-Istati Membri.

35. Din il-konklużjoni hija, għalhekk, konformi mal-qsim ta' kompetenzi stabbilit fil-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-Direttiva tal-VAT dwar skemi speċjali għal impriżi żgħar.

36. Fit-tieni lok, l-argumenti tal-Kummissjoni li dritt bla limitu li titgawda skema ta' eżenzjonijiet (inkluż, jekk ikun meħtieġ, b'mod retroattiv) jirriżulta impliċitament minn interpretazzjoni sistemika ta' dispożizzjonijiet oħra tad-Direttiva tal-VAT u/jew joriġina mill-prinċipji ta' newtralità fiskali u ta' proporzjonalità ma jipperswadunix. Jidhirli li d-dispożizzjonijiet u l-prinċipji msemmija mill-Kummissjoni, l-iktar meta jkunu interpretati fid-dawl ta' ġurisprudenza eżistenti, aktarx isostnu l-fehma opposta.

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

37. Hekk kif osservaw kemm il-Kummissjoni kif ukoll il-Gvern Ungeriż, mill-Artikolu 290 tad-Direttiva tal-VAT jidher li, jekk Stat Membru joħroġ skema ta' eżenzjonijiet għal impriżi żgħar, l-applikazzjoni ta' dik l-iskema lill-persuni taxxabbli intitolati jipparteċipaw tkun *fakultattiva*, mhux obbligatorja. Tabilħaqq, il-persuni taxxabbli jkunu jistgħu jagħżlu wkoll li jkunu suġġetti għas-sistema normali

5 L-Artikolu 293 tad-Direttiva tal-VAT jirreferi "[għall-]bżonn li tiġi żgurata l-konverġenza fit-tul tar-regolamenti nazzjonali" dwar skemi speċjali għal impriżi żgħar, u l-Artikolu 294 tal-istess direttiva jippermetti lill-Kunsill jiddeċiedi "jekk hix meħtieġa skema speċjali għall-impriżi żgħar skond l-arranġamenti definittivi u, jekk xieraq, għandu jistabbilixxi l-limiti u l-kondizzjonijiet komuni għall-implimentazzjoni ta' dik l-iskema".

6 Dan huwa kkonfermat ukoll mill-premessa 7 tad-Direttiva tal-VAT li tgħid: "is-sistema komuni ta' VAT għandha twassal, *anki jekk* ir-rati u *l-eżenzjonijiet ma jkunux armonizzati b'mod sħiħ*, għal newtralità fil-kompetizzjoni, b'mod li fit-territorju ta' kull pajjiż merkanzija u servizzi simili jġorru l-istess piż ta' taxxa, hu x'inhu t-tul tal-produzzjoni u l-katina tad-distribuzzjoni" (enfasi miżjuda).

tal-VAT, jew għall-iskema speċjali msemmija fl-Artikolu 281 (jekk tali skema tkun teżisti fl-Istat Membru rilevanti). Jekk tintgħażel l-aħħar imsemmija skema u jkunu ssodisfatti l-kundizzjonijiet rilevanti, il-persuna taxxabbli tkun tista' tibbenefika wkoll mill-ħelsien gradwat tat-taxxa (għal darba oħra jekk ikun jeżisti tali ħelsien fl-Istat Membru kkonċernat). Għalhekk, bis-saħħa tal-Artikolu 290 tad-Direttiva tal-VAT, impriżi żgħar jista' jkollhom — skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali rilevanti — sa tliet sistemi differenti tal-VAT li jkunu jistgħu jagħżlu minnhom.

38. Kif il-Kummissjoni tirrikonoxxi, l-ebda waħda mit-tliet sistemi ma hija, bħala prinċipju, preferibbli jew iktar konvenjenti għall-persuni taxxabbli kollha. Tabilħaqq, il-kwistjoni ta' jekk waħda tkunx iktar adatta minn oħra jew iktar soda finanzjarjament għal persuna taxxabbli tiddependi fuq ħafna varjabbli, u speċjalment minn kif hija tkun organizzat u tħaddem l-attività ekonomika tagħha.

39. B'mod iktar partikolari, minħabba li l-applikazzjoni tal-iskema ta' eżenzjonijiet iċċaħħad, skont l-Artikolu 289 tad-Direttiva tal-VAT, persuni taxxabbli mill-possibbiltà li jnaqqsu l-VAT, wieħed ma jistax jippreżumi li, fin-nuqqas ta' għażla espressa min-naħa tagħhom, il-persuni taxxabbli kollha intitolati għall-eżenzjoni jkunu beħsiebhom jagħżluha. Pereżempju, impriżi żgħar li, biex jibdew in-negozju tagħhom, ikun jeħtiġilhom jagħmlu investimenti sostanzjali jistgħu tabilħaqq jippreferu li tkun tapplika s-sistema ordinarja biex ikunu jistgħu jnaqqsu l-input VAT sinjifikattiva. Fi kliem ieħor, ma hemmx bażi biex wieħed iqis li, meta tkun teżisti skema ta' eżenzjonijiet għal impriżi żgħar, l-applikazzjoni ta' dik l-iskema għall-persuni taxxabbli li jissodisfaw ir-rekwiżiti hija jew għandha tkun awtomatika.

40. Minħabba li l-iskemi speċjali għal impriżi żgħar jikkostitwixxu eċċezzjoni (fakultattiva) għas-sistema ordinarja, ma narax raġunijiet għaliex Stat Membru ma għandux jitħalla jqis li, fl-assenza ta' għażla espressa mill-persuna taxxabbli, is-sistema applikabbli għandha tkun l-arranġamenti normali tal-VAT.

41. F'dak ir-rigward, il-Gvern Ungeriż jispjega li hemm raġunijiet speċifiċi għaliex huwa jitlob li impriżi żgħar jagħmlu għażla espressa u *ex ante* tas-sistema tat-taxxa li huma jkunu jixtiequ li tkun applikata. B'mod partikolari jinnota li l-għażla ta' sistema speċifika għandha għadd ta' konsegwenzi kemm għall-amministrazzjoni tat-taxxa kif ukoll għall-persuna taxxabbli. B'mod partikolari jista' jkun hemm obbligi proċedurali differenti għal persuna taxxabbli (pereżempju, dwar kif isiru l-fatturi, il-kontijiet u r-rapporti), u l-awtorità tat-taxxa jkollha wkoll issegwi proċeduri differenti meta tapplika, u meta tiżgura konformità mar-regoli tal-VAT (pereżempju, meta timponi u tiġbor il-VAT dovuta).

42. Applikazzjoni retroattiva ta' għażla ta' sistema ta' taxxa jista' wkoll ikollha ċerti konsegwenzi għall-kummerċjanti li jkunu għamlu tranżazzjonijiet mal-persuna taxxabbli inkwistjoni. Pereżempju, persuni taxxabbli li jibbenefikaw mill-eżenzjoni ġeneralment ma jħallsux VAT u, għalhekk, ma jkunx jeħtiġilhom jgħaddu l-VAT lill-klijenti tagħhom. Għall-kuntrarju, persuni taxxabbli suġġetti għas-sistema normali (jew għall-proċeduri simplifikati u għas-sistema ta' ħelsien mit-taxxa) ikollhom iħallsu l-VAT, u dik it-taxxa għandha, għalhekk, tidher fuq il-fatturi tagħhom. F'dan il-każ tal-aħħar, kuntrarju għal dak tal-ewwel, il-klijenti tal-persuna taxxabbli jkunu jistgħu jnaqqsu dik il-VAT. Applikazzjoni retroattiva ta' sistema ta' taxxa differenti minn dik applikata fil-bidu tista', għalhekk, twassal għal inċertezza dwar l-istatus tal-VAT ta' dawk ir-tranżazzjonijiet.

43. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq, is-sottomissjonijiet magħmula mill-Gvern Ungeriż — relatati l-iktar ma' amministrazzjoni tajba u ċertezza legali — bħala spjegazzjoni għaliex l-awtorità tat-taxxa teżiġi li persuni taxxabbli jagħmlu għażla espressa u *ex ante* tas-sistema tal-VAT li jkunu jixtiequ tkun applikata jidhirli li huma raġonevoli.

D. Il-prinċipju ta' newtralità fiskali

44. Il-Kummissjoni, madankollu, tissottometti wkoll li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni hija kuntrarja għall-prinċipju ta' newtralità fiskali. Hija tagħmel riferiment għall-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża Plöckl[7], li fihom huwa jinferixxi mill-prinċipju ta' newtralità fiskali prinċipju tal-liġi tal-Unjoni dwar il-VAT li huwa jsejjaħ "il-prinċipju ta' ċaħda tal-formaliżmu". Skont il-Kummissjoni, il-prinċipju ta' ċaħda tal-formaliżmu jimplika li persuna taxxabbli li ma tissodisfax ir-rekwiżiti formali ta' skema ta' eżenzjonijiet ma tistax, għal dik ir-raġuni biss, tiġi mċaħħda mid-dritt tagħha li tgawdi mill-iskema.

45. Dwar dan nosserva li fil-konklużjonijiet tiegħu l-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe inferixxa l-eżistenza ta' tali prinċipju mid-diversi kawżi li fihom il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, pereżempju, li d-dritt ta' tnaqqis[8] jew eżenzjoni mill-VAT fil-każ ta' provvisti ġewwa l-Unjoni[9] ma għandux jiġi miċħud għas-sempliċi raġuni li, minkejja l-osservanza tar-rekwiżiti sostantivi, il-persuna taxxabbli tkun naqset milli tissodisfa ċerti rekwiżiti formali[10].

46. Madankollu, irrispettivament mill-eżistenza u mill-iskop ta' tali prinċipju, fil-fehma tiegħi huwa ċar li s-sitwazzjoni li għandna bħalissa hija fundamentalment differenti mit-tipi ta' każijiet eżaminati mill-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe. Kemm id-dritt għal tnaqqis[11] kif ukoll id-dritt għal eżenzjoni f'każ ta' provvista ġewwa l-Unjoni[12] huma drittijiet li persuna taxxabbli tikseb direttament mid-dritt tal-Unjoni, u li huma sempliċement implementati b'leġiżlazzjoni nazzjonali. Għall-kuntrarju, kif spjegat, il-ħruġ ta' skema ta' eżenzjonijiet għal impriżi żgħar huwa biss għażla disponibbli għall-Istati Membri, li jgawdu wkoll, fil-limiti msemmija iktar 'il fuq, diskrezzjoni wiesgħa dwar kif jitfasslu u jitħaddmu.

47. Fil-kawżi fejn il-Qorti tal-Ġustizzja rrifjutat li tadotta metodu formalistiku, l-għan kien li jkun żgurat li, minkejja żball proċedurali żgħir magħmul mill-persuna taxxabbli, tranżazzjonijiet xorta waħda jiġu ntaxxati skont il-karatteristiċi oġġettivi tagħhom[13]. L-Istati Membri ma jistgħux jippenalizzaw nuqqas ta' konformità stretta ma' rekwiżiti formali b'mod li jkun hemm riskju li n-newtralità tas-sistema tiġi mminata, pereżempju billi impriżi kompetituri jiġu ttrattati b'mod differenti, jew li dispożizzjonijiet ewlenin tad-Direttiva tal-VAT jisfaw ineffettivi.

48. Madankollu, dik il-loġika ma tapplikax għal din il-kawża. L-ewwel nett, hemm dubju jekk in-nuqqas ta' konformità mal-obbligu li jiġi ddikjarat il-bidu ta' attivitajiet, kif imsemmi fl-Artikolu 213(1) tad-Direttiva tal-VAT, jistax dejjem jitqies bħala żball proċedurali żgħir: dak l-obbligu jista' jkun importanti biex ikunu żgurati l-impożizzjoni u l-ġbir b'mod korrett tat-taxxa u l-prevenzjoni tal-frodi[14]. Ċertament huwa rekwiżit *formali*, imma, wieħed jista' jgħid, ma huwiex rekwiżit *formalistiku*.

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

8 Sentenzi tal-1 ta' April 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, punti 49 sa 52, u tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 58 sa 61. Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, nota ta' qiegħ il-paġna 20.

9 Sentenzi tas-27 ta' Settembru 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punti 29 sa 31, u tad-9 ta' Ottubru 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punti 35, 36 u 43. Ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, nota ta' qiegħ il-paġna 21.

10 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:204, punt 87.

11 Artikolu 167 tad-Direttiva tal-VAT.

12 Artikolu 3 tad-Direttiva tal-VAT.

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

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

49. Barra minn dan, in-nuqqas ta' dikjarazzjoni ta' bidu ta' attività u tal-għażla espressa ta' sistema speċifika ta' taxxa ma jwassalx biex kull tranżazzjoni tkun intaxxata mingħajr ma jitqiesu l-karatteristiċi oġġettivi tagħha. Tabilħaqq, it-tranżazzjonijiet konklużi minn persuna taxxabbli, bħal D. Vámos fl-imgħoddi, ikunu ntaxxati biss skont sistema ta' taxxa waħda minflok oħra, sa fejn iż-żewġ sistemi huma t-tnejn possibbli u legali.

50. Barra minn dan jidhirli li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni hija konformi mal-prinċipju ta' newtralità fiskali meqjus bħala li jirrifletti, f'affarijiet b'rabta mal-VAT, il-prinċipju ta' trattament ugwali [15]. Dan il-prinċipju ma jħallix li merkanziji simili, li jkunu f'kompetizzjoni ma' xulxin, jiġu ttrattati b'mod differenti għall-finijiet tal-VAT [16], biex b'hekk ikun hemm distorsjoni tal-kompetizzjoni [17].

51. F'din il-kawża jidher li jekk persuni taxxabbli li jkunu naqsu li jiddikjaraw il-bidu tal-attivitajiet tagħhom jitħallew jagħżlu retroattivament l-iskema ta' eżenzjonijiet mit-taxxa dan jista' jagħtihom vantaġġ inġust billi jikkawżaw distorsjoni tal-kompetizzjoni favur tagħhom. Meta persuna taxxabbli tirreġistra u tagħżel li tkun applikata sistema speċifika ta' taxxa, hija neċessarjament tibbaża l-għażla tagħha fuq tbassir dwar in-negozju tagħha fil-ġejjieni. Għall-kuntrarju, persuna taxxabbli li qatt ma tirreġistra u li tagħmel l-għażla tagħha biss iktar tard — pereżempju jekk u meta hija tkun suġġetta għal kontrolli mill-awtoritajiet tat-taxxa — tkun tista' tagħżel is-sistema li, grazzi għall-għarfien miksub mill-esperjenza passata, tidher li hija l-iktar vantaġġuża għaliha.

52. Ir-riżultat huwa paradossali: il-persuna taxxabbli li tagħmel l-iżball proċedurali tkun tista' fil-fatt tagħmel profitt minn dak l-iżball, u, għalhekk, tkun f'qagħda aħjar minn kummerċjanti kompetituri li, minflok, ikunu debitament ikkonformaw ruħhom mal-obbligi proċedurali kollha fil-liġijiet nazzjonali rilevanti.

53. Vantaġġ bħal dan jista' mbagħad jinkoraġġixxi impriżi biex jiksru l-liġi billi ma jiddikjarawx il-bidu tal-attivitajiet, u għalhekk jagħmel l-evażjoni tat-taxxa iktar probabbli. Dwar dan biżżejjed jiġi nnotat li skont l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, "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 [...]".

54. Għal dik ir-raġuni l-arġument miġjub mill-Gvern Ungeriż li l-projbizzjoni li sistema bħall-iskema ta' eżenzjonijiet mit-taxxa tkun applikata retroattivament, mhux biss talli hija konsistenti mal-prinċipju ta' newtralità fiskali, iżda talli hija wkoll intiża li tipprevjeni l-evażjoni ta' taxxa u l-frodi, jidher plawsibbli għalija.

E. Il-prinċipju ta' proporzjonalità

55. Fl-aħħar nett, il-Kummissjoni tissottometti li impriża tkun obbligata tħallas il-VAT fuq il-bejgħ magħmul qabel id-dikjarazzjoni tal-bidu ta' attivitajiet, flimkien mal-multa amministrattiva, jirrendi s-sanzjoni għan-nuqqas ta' dikjarazzjoni tal-bidu ta' attivitajiet eċċessiva, bi ksur, għalhekk, tal-prinċipju ta' proporzjonalità.

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

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

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

56. Kif spjegat iktar 'il fuq, fil-kawża Balogh[18] il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li setgħet tiġi imposta multa amministrattiva bħala sanzjoni għal nuqqas li jkun iddikjarat il-bidu ta' attivitajiet, sakemm tkun proporzjonali. Huwa għall-qorti nazzjonali li tevalwa jekk tali multa tkunx proporzjonali[19].

57. F'dan ir-rigward biżżejjed jingħad li l-irkupru tal-VAT ma jistax, bħala prinċipju, jitqies fl-evalwazzjoni tal-proporzjonalità tas-sanzjoni mill-qorti nazzjonali. Tabilħaqq, ir-rekwiżit tal-ħlas tal-VAT għal bejgħ li jkun sar fil-passat, li jkun suġġett għall-VAT iżda li għalih ma tkunx tħallset VAT, ma huwiex sanzjoni iżda biss l-irkupru ta' taxxi mhux imħallsa.

58. Mill-mument li D. Vámos beda jeżerċita attività ekonomika skont it-tifsira tal-Artikolu 9 tad-Direttiva tal-VAT, huwa sar persuna taxxabbli u, bħala konsegwenza, l-obbligi msemmija fir-regoli applikabbli tal-VAT kienu japplikaw għalih. Fost dawk l-obbligi — bilkemm jeħtieġ jiġi nnotat — hemm l-obbligu tal-ħlas tal-VAT li tkun dovuta[20].

59. Jista' jkun ta' għajnuna li jerġa' jingħad li l-fatt li, fl-assenza ta' għażla espliċita, is-sistema ordinarja kienet tapplika għal D. Vámos, bl-ebda mod ma huwa illegali jew eċċezzjonali. Din hija, tabilħaqq, waħda mis-sistemi tat-taxxa li setgħet tkun applikata għalih, u dik li kienet indikata bħala sistema *predefinita* fil-leġiżlazzjoni nazzjonali. D. Vámos ċaħħad lilu nnifsu mill-possibbiltà li jagħżel l-iskema ta' eżenzjonijiet għal ċerti snin billi naqas milli jiddikjara fiż-żmien rilevanti l-bidu tal-attività tiegħu u x-xewqa tiegħu li dik l-iskema ta' eżenzjonijiet tkun applikata għalih.

60. Ninnota wkoll, biex inkun għidt kollox, li skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni persuni taxxabbli li jkunu intitolati jgawdu mill-iskema ta' eżenzjonijiet jistgħu, minn sena fiskali għal oħra, jagħżlu l-applikazzjoni ta' sistema differenti. Għalhekk, impriżi żgħar ma jkunux "f'nassa" minħabba n-nuqqas inizjali tagħhom li jiddikjaraw fil-mument li jkunu bdew l-attività tagħhom li b'mod espress jagħżlu s-sistema tal-VAT bħala l-preferenza tagħhom. Kull sena huma għandhom il-possibbiltà li jikkonformaw ruħhom mal-obbligu ta' reġistrazzjoni u li jitolbu l-applikazzjoni tal-iskema ta' eżenzjonijiet għall-ġejjieni, biex b'hekk jevitaw konsegwenzi eħrex.

IV. Konklużjoni

61. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet esposti iktar 'il fuq nipproponi li r-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għad-domanda preliminari magħmula min-Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (qorti amministrattiva u tax-xogħol, Nyíregyháza, l-Ungerija) tkun kif ġej:

Id-dritt tal-Unjoni Ewropea ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprojbixxi l-applikazzjoni retroattiva ta' skema speċjali ta' taxxa li tagħti eżenzjoni lil impriżi żgħar — adottata skont id-dispożizzjonijiet tat-Taqsima 2 tal-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud — lil persuna taxxabbli li tkun issodisfatt il-kundizzjonijiet sostantivi kollha iżda li ma tkunx iddikjarat f'waqtu l-bidu tal-attivitajiet tagħha lill-awtoritajiet tat-taxxa, u ma tkunx għażlet l-applikazzjoni ta' dik l-iskema.

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

19 Ara *supra* punt 29.

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