



## Gabra tal-ġurisprudenza

SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla)

11 ta' April 2024\*

“Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Taxxi fuq id-dhul mill-bejgħ – Skema speċjali għal impriżi żgħar – Dhul mill-bejgħ annwali – Differenza fit-trattament bejn persuni taxxabli – Leġislazzjoni nazzjonali li tissuggetta persuna għall-VAT fil-każ ta' preżentata tardiva ta' applikazzjoni għal reġistrazzjoni – Natura punittiva”

Fil-Kawża C-122/23,

li għandha bħala sugġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Bulgarija), permezz ta' deċiżjoni tal-25 ta' Jannar 2023, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fil-1 ta' Marzu 2023, fil-proċedura

**Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite**

vs

**“Legafact” EOOD,**

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Is-Seba' Awla),

komposta minn F. Biltgen, President tal-Awla, J. Passer u M. L. Arastey Sahún (Relatrici),  
Imħallfin,

Avukat Ġenerali: A. M. Collins,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

- għall-Gvern Bulgaru, minn T. Mitova u R. Stoyanov, bħala agenti,
- għall-Kummissjoni Ewropea, minn D. Drambozova u J. Jokubauskaitė, bħala agenti,

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

\* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.

tagħti l-preżenti

### 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 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60) kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/UE tat-22 ta' Diċembru 2009 (ĠU 2010, L 10, p. 14) (iktar 'il quddiem id-“Direttiva dwar il-VAT”).
- 2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn id-Direktor na Direksia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravljenje na Natsionalna agentsia za prihodite (id-Direttur tad-Direttorat “Appelli u Prattiki fil-Qasam Fiskali u tas-Sigurtà Soċjali” ta' Sofia fl-Aġenzija Nazzjonali tad-Dħul Pubbliku, il-Bulgarija) (iktar 'il quddiem id-“Direttur”) u “Legafact” EOOD dwar avviż ta' aġġustament fiskali li jikkonstata dejn ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) fil-konfront ta' din l-impriża.

### Il-kuntest ġuridiku

#### *Id-dritt tal-Unjoni*

- 3 Il-premessa 49 tad-Direttiva dwar il-VAT tistabbilixxi:

“L-Istati Membri għandhom ikunu jistgħu jkomplu japplikaw l-iskemi speċjali tagħhom għal impriži żgħar, skond disposizzjonijiet komuni, u bil-għan li jkun hemm armonizzazzjoni aktar stretta”.
- 4 L-Artikolu 2 ta' din id-direttiva jelenka t-tranzazzjonijiet li huma suġġetti għall-VAT.
- 5 It-Titolu XI tal-imsemmija direttiva, intitolat “Obbligi ta' persuni taxxabli u ta' ċerti persuni mhux taxxabli” jinkludi l-Kapitolu 2, intitolat “Identifikazzjoni”, li fih jinsabu l-Artikoli 213 u 214 tal-istess direttiva. Il-Kapitolu 7 ta' dan it-titolu, intitolat “Disposizzjonijiet varji”, jinkludi l-Artikolu 273 tad-Direttiva dwar il-VAT.
- 6 Skont l-Artikolu 213 ta' din id-direttiva:

“1. Kull persuna taxxabli għandha tiddikjara meta tibda, tbiddel jew twaqqaf l-attività tagħha bħala persuna taxxabli.

L-Istati Membri għandhom jippermettu, u jistgħu jehtiegu, li d-dikjarazzjoni ssir b'mezzi elettronici, skond kondizzjonijiet li jistabbilixxu.

2. Mingħajr preġudizzju għall-ewwel subparagrafu tal-paragrafu 1, kull persuna taxxabli jew persuna legali li mhix taxxabli li tagħmel akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija li mhijiex soġġetta għall-VAT skond l-Artikolu 3(1), trid tiddikjara li tkun qed tagħmel tali akkwisti jekk il-kondizzjonijiet, stabbiliti f'dik id-disposizzjoni, biex tali transazzjonijiet ma jkunux soġġetti għall-VAT, ma jibqgħux ikunu sodisfatti”.

7 L-Artikolu 214 tal-imsemmija direttiva huwa fformulat kif ġej:

“1. L-Istati Membri għandhom jieħdu l-miżuri meħtieġa biex jiżguraw li l-persuni li ġejjin huma identifikati permezz ta' numru individwali:

- (a) kull persuna taxxabbli, bl-eċċezzjoni ta' dawk imsemmija fl-Artikolu 9(2), li fit-territorju tagħhom twettaq fornimenti ta' merkanzija jew servizzi li fir-rigward tagħhom tista' titnaqqas il-VAT, minbarra l-fornimenti ta' merkanzija jew servizzi li għalihom il-VAT għandha tithallas biss mill-konsumatur jew mill-persuna li għaliha hija intenzjonata l-merkanzija jew is-servizzi, skond l-Artikoli 194 sa 197 u l-Artikolu 199;
- (b) kull persuna taxxabbli, jew persuna legali li mhix taxxabbli, li tagħmel akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija soġġetta għall-VAT skond l-Artikolu 2(1)(b) u kull persuna taxxabbli jew persuna legali li mhix taxxabbli li teżercita l-għażla skond l-Artikolu 3(3) li jagħmlu l-akkwisti intra-Komunitarji tagħhom soġġetti għall-VAT;
- (c) kull persuna taxxabbli li, fit-territorju rispettiv tagħhom, tagħmel akkwisti intra-Komunitarji ta' merkanzija għall-iskopijiet ta' transazzjonijiet li għandhom x'jaqsmu ma' l-attivitajiet imsemmija fit-tieni subparagrafu ta' l-Artikolu 9(1) u li huma mwettqa barra minn dak it-territorju.
- (d) kull persuna taxxabbli li fit-territorju rispettiv tagħha tircievi servizzi li għalihom għandha tħallas il-VAT skond l-Artikolu 196;
- (e) kull persuna taxxabbli, stabbilita fit-territorju rispettiv tagħha, twettaq forniment ta' servizzi fit-territorju ta' Stat Membru ieħor li għalihom għandha tithallas il-VAT unikament mir-riċevitur skond l-Artikolu 196.

2. L-Istati Membri m'għandhomx għalfejn jiddentifikaw ċerti persuni taxxabbli li jwettqu transazzjonijiet fuq bażi okkażjonali, kif imsemmi fl-Artikolu 12”.

8 L-Artikolu 273 tal-istess direttiva jipprevedi:

“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”.

9 It-Titolu XII tad-Direttiva dwar il-VAT, intitolat “[S]kemi speċjali”, jinkludi l-Kapitolu 1, intitolat “Skema speċjali għall-impriži żgħar”, li fih jinsabu l-Artikoli 281 sa 292 ta' din id-direttiva.

10 L-Artikolu 287 tal-imsemmija direttiva jstipula:

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

[...]

17) il-Bulgarija: EUR 25 600;

[...]”.

### *Id-dritt Bulgaru*

- 11 Skont l-Artikolu 96(1) taż-zakon za danak varhu dovenata stoynost (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud, DV Nru 63 tal-4 ta’ Awwissu 2006), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti fil-kawza prinċipali (iktar ’il quddiem iż-“ZDDS”):

“Kull persuna taxxabli stabbilita fit-territorju Bulgaru li tkun wettqet dħul mill-bejgħ taxxabli ta’ 50 000 jew iktar [lev Bulgaru (BGN)] fuq perijodu li ma jaqbiżx it-tnax-il xahar konsekuttivi qabel ix-xahar kurrenti għandha tippreżenta applikazzjoni għar-registrazzjoni skont din il-liġi f’terminu ta’ sebat ijiem mill-iskadenza tal-perijodu fiskali li matulu hija tkun laħqet dan id-dħul mill-bejgħ. Meta d-dħul mill-bejgħ jintlaħaq għal perijodu ta’ mhux aktar minn xahrejn konsekuttivi, inkluż ix-xahar kurrenti, il-persuna għandha tippreżenta l-applikazzjoni f’terminu ta’ sebat ijiem mid-data li fiha jkun intlaħaq l-ammont tad-dħul mill-bejgħ”.

- 12 L-Artikolu 102 taż-ZDDS jipprovdi:

“1. Meta l-korp responsabbli għad-dħul jikkonstata li persuna ma ssodisfatx, fit-terminu preskritt l-obbligu tagħha li tippreżenta applikazzjoni għal registrazzjoni, huwa għandu jirreġistraha billi johroġ avviz ta’ registrazzjoni jekk il-kundizzjonijiet ta’ registrazzjoni jkunu ssodisfatti.

2. L-avviz imsemmi fil-paragrafu 1 għandu jindika l-bażi u d-data li fiha tnissel l-obbligu ta’ registrazzjoni.

3. [...] Għall-finijiet tad-determinazzjoni tad-debiti fiskali tal-persuna li ma pprezentatx l-applikazzjoni għar-registrazzjoni fit-terminu previst, minkejja li kienet obligata tagħmel dan, din titqies li hija responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq il-kunsinni taxxabli u l-akkwisti intra-Komunitarji li hija wettqet, kif ukoll fuq il-provvisti ta’ servizzi taxxabli li hija bbenefikat minnhom, li għalihom hija dovuta t-taxxa mid-destinatarju:

1) [...] għall-perijodu li jibda jiddekorri mill-iskadenza tat-terminu li fih l-avviz ta’ registrazzjoni kellu jiġi adottat, li kieku l-persuna kienet ipprezentat applikazzjoni għar-registrazzjoni fit-terminu previst sad-data li fiha hija giet irreġistrata mill-korp responsabbli għad-dħul;

2) [...] għall-perijodu li jibda jiddekorri mill-iskadenza tat-terminu li fih l-avviz ta’ registrazzjoni kellu jiġi adottat, li kieku l-persuna kienet ipprezentat l-applikazzjoni għar-registrazzjoni fit-terminu previst sad-data li fiha ma kienx għad hemm raġunijiet għal registrazzjoni.

4. [...] Fil-każijiet imsemmija fit-tieni sentenza tal-Artikolu 96(1), għall-finijiet tad-determinazzjoni tad-djun fiskali tal-persuna li ma pprezentatx applikazzjoni għar-registrazzjoni fit-terminu previst, filwaqt li hija kienet obligata tagħmel dan, din għandha titqies bħala responsabbli għall-ħlas ta’ taxxa fuq il-kunsinni taxxabli li twassal għal qbiż tad-dħul mill-bejgħ taxxabli ta’ BGN 50 000 mid-data li fiha jkun inqabeż id-dħul mill-bejgħ sad-data li fiha hija tkun giet irreġistrata mill-korp responsabbli għad-dħul jew sad-data li fiha ma jkunx għad hemm raġunijiet ta’ registrazzjoni. Taxxa hija dovuta għall-kunsinna taxxabli li tirriżulta fi qbiż tad-dħul mill-bejgħ. Il-persuna hija wkoll responsabbli għall-ħlas ta’ taxxa fuq il-provvista ta’ servizzi taxxabli li hija bbenefikat minnha li fir-rigward tagħhom it-taxxa hija

dovuta mid-destinatarju u fuq l-akkwisti intra-Komunitarji taxxabbli mwettqa matul dan il-perijodu.

[...]”

13 L-Artikolu 178 taż-ZDDS jipprevedi:

“Il-persuna taxxabbli fis-sens ta’ din il-liġi li, filwaqt li kienet obligata tagħmel dan, ma pprezentatx applikazzjoni għar-reġistrazzjoni jew dikjarazzjoni ta’ waqfien ta’ reġistrazzjoni fit-termini stabbiliti minn din il-liġi hija sugġetta għal multa, għall-persuni fiżiċi mhux kummerċjali, jew għal sanzjoni pekunjarja, għall-persuni ġuridiċi u għan-negozjanti li joperaw bħala individwi, li tammonta għal BGN 500 sa BGN 5 000”.

14 L-Artikolu 180 taż-ZDDS huwa fformulat kif ġej:

“1. [...] Il-persuna rreġistrata li, filwaqt li kienet obligata tagħmel dan, ma imputatx taxxa fit-termini previsti minn din il-liġi, hija sugġetta għal multa, għall-persuni fiżiċi mhux kummerċjali, jew għal sanzjoni pekunjarja, għall-persuni ġuridiċi u għan-negozjanti li joperaw bħala individwi, ta’ ammont li jammonta għat-taxxa mhux imputata, mingħajr madankollu ma tista’ tkun inqas minn BGN 500. Fil-każ ta’ repetizzjoni tal-ksur, l-ammont tal-multa jew tas-sanzjoni pekunjarja jammonta għad-doppju tat-taxxa mhux imputata, mingħajr madankollu ma jista’ jkun inqas minn BGN 1 000.

2. Il-paragrafu 1 huwa applikabbli wkoll meta l-persuna ma imputatx taxxa, għaliex hija ma kinitx ipprezentat applikazzjoni għar-reġistrazzjoni u ma kinitx giet irreġistrata fis-sens ta’ din il-liġi fit-terminu previst.

3. [...] Fil-każ ta’ ksur imsemmi fil-paragrafu 1, meta l-persuna rreġistrata tkun imputat it-taxxa fis-sitt xhur wara t-tmiem tax-xahar li matulu kellha tiġi imputata t-taxxa, il-multa jew, skont il-każ, is-sanzjoni pekunjarja, tammonta għal hamsa fil-mija tat-taxxa mingħajr ma tkun inqas minn BGN 200 u minn BGN 400 fil-każ ta’ repetizzjoni tal-ksur.

4. [...] Fil-każ ta’ ksur imsemmi fil-paragrafu 1, meta l-persuna rreġistrata tkun imputat it-taxxa wara l-iskadenza tat-terminu msemmi fil-paragrafu 3, iżda mhux iktar tard minn tmintax-il xahar wara t-tmiem tax-xahar li matulu kellha tiġi imputata t-taxxa, il-multa jew, skont il-każ, is-sanzjoni pekunjarja tammonta għal għaxar fil-mija tat-taxxa mingħajr ma tista’ tkun inqas minn BGN 400 u minn BGN 800 fil-każ ta’ repetizzjoni tal-ksur”.

### **Il-kawza prinċipali u d-domandi preliminari**

15 Legafact teżerċita attività ta’ konsulenza ta’ ġestjoni. Din il-kumpannija ma kinitx inizjalment irreġistrata għall-VAT.

16 Fil-21 ta’ Awwissu 2018, hija ħarġet erba’ fatturi li kellhom bħala sugġett ir-“remunerazzjoni skont il-kuntratt tat-30 ta’ Novembru 2012” ta’ valur totali ta’ BGN 114 708 (madwar EUR 58 600), irreġistrati bħala “dħul mill-bejgħ ta’ servizzi”.

17 Fit-23 u fl-24 ta’ Awwissu 2018, Legafact ħarġet żewġ fatturi oħra li kellhom l-istess għan, għal valur totali ta’ BGN 57 004 (madwar EUR 29 100), li ġew irreġistrati bl-istess mod.

- 18 Fit-3 ta' Settembru 2018, din il-kumpanija pprezentat applikazzjoni għar-registrazzjoni obbligatorja għall-VAT. Il-korp responsabbli għad-dhul hargilha, fl-14 ta' Settembru 2018, avviz ta' registrazzjoni obbligatorja, li permezz tiegħu hija giet irregistrata għall-VAT mid-19 ta' Settembru 2018.
- 19 Il-korp responsabbli għad-dhul ikkunsidra li l-hrug ta' wahda mill-fatturi tal-21 ta' Awwissu 2018 li tirrigwarda ammont ta' BGN 34 202 (madwar EUR 17 500) kien wassal sabiex jinqabez il-limitu tad-dhul mill-bejgħ taxxabli ta' BGN 50 000 (madwar EUR 25 600) li minnu r-registrazzjoni għall-VAT hija obbligatorja u li l-kunsinna li tikkorrispondi għal din il-fattura kienet taxxabli skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 102(4) taż-ZDDS.
- 20 Dan il-korp qies li, skont it-tieni sentenza tal-Artikolu 96(1) taż-ZDDS, Legafact kellha tippreżenta applikazzjoni għar-registrazzjoni tal-VAT f'terminu ta' sebat ijiem mid-data li fiha d-dhul mill-bejgħ taxxabli tagħha kien lahaq dan il-limitu, jigifieri mhux iktar tard mit-28 ta' Awwissu 2018, haġa li hija ma kinitx għamlet. Abbażi tal-Artikolu 102(4) taż-ZDDS, l-imsemmi korp qies li din l-impriza kienet responsabbli għall-hlas tal-VAT fuq il-kunsinni taxxabli li kienu wasslu sabiex jinqabez id-dhul mill-bejgħ taxxabli ta' BGN 50 000 (madwar EUR 25 600) mid-data ta' dan il-qbiż u sad-data li fiha hija kienet giet irregistrata għall-finijiet tal-VAT.
- 21 Konsegwentement, il-korp responsabbli għad-dhul hareġ, fis-27 ta' Diċembru 2019, avviz ta' aġġustament fiskali li permezz tiegħu huwa kkonstata dejn ta' Legafact bhala VAT fl-ammont ta' BGN 24 701.66 (madwar EUR 12 600) f'dazji u ta' BGN 3 218.33 (madwar EUR 1 650) f'interessi, għall-perijodu fiskali tax-xahar ta' Awwissu 2018, minhabba l-kunsinni taxxabli mwettqa minn din il-kumpanija mill-21 ta' Awwissu 2018 sad-data tar-registrazzjoni tagħha għall-VAT (iktar 'il quddiem l-"avviz ta' aġġustament inkwistjoni").
- 22 Peress li l-avviz ta' aġġustament inkwistjoni gie kkonfermat permezz ta' decizjoni tad-Direttur tad-19 ta' Marzu 2020, Legafact ipprezentat rikors kontra dan l-avviz ta' aġġustament quddiem l-Administrativen sad – Sofia grad (il-Qorti Amministrattiva ta' Sofia, il-Bulgarija).
- 23 Fit-30 ta' Ġunju 2020, fil-kuntest ta' kawża oħra, il-Konstitutsjonen sad (il-Qorti Kostituzzjonali, il-Bulgarija), adita b'talba tal-Visshia advokatski savet (il-Kunsill Superjuri tal-Kamra tal-Avukati, il-Bulgarija), iddecidiet li l-Artikolu 102(4) taż-ZDDS kien konformi mal-Kostituzzjoni Bulgara. Dik il-qorti kkunsidrat li din id-dispożizzjoni, sa fejn tipprevedi li l-VAT hija dovuta minn persuni li ma humiex irregistrati għal din it-taxxa għal raġuni li huma responsabbli għaliha, tippermetti li jiġi ggarantit il-ġbir, favur it-Teżor, ta' taxxa li, b'mod illegali, la giet imputata u lanqas miġbura. L-obbligu li tithallas il-VAT f'tali każ ma jikkostitwixxix sanzjoni jew piena, iżda kumpens għad-danni kkawżati lit-Teżor mill-aġir illegali ta' persuna taxxabli.
- 24 Permezz ta' sentenza tat-23 ta' Settembru 2021, l-Administrativen sad – Sofia grad (il-Qorti Amministrattiva ta' Sofia) annullat l-avviz ta' aġġustament inkwistjoni fil-kawża prinċipali, billi qieset li dan kien inhareġ bi ksur tad-dritt sostantiv applikabbli u, b'mod iktar specifiku, tad-dritt tal-Unjoni fil-qasam tal-VAT, kif interpretat mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454).
- 25 Minkejja s-sentenza tat-30 ta' Ġunju 2020 tal-Konstitutsjonen sad (il-Qorti Kostituzzjonali), l-Administrativen sad – Sofia grad (il-Qorti Amministrattiva ta' Sofia) qieset li l-Artikolu 102(4) taż-ZDDS kien ta' natura punittiva fil-każijiet ta' prezentazzjoni tardiva ta' applikazzjoni għar-registrazzjoni obbligatorja għall-VAT u li s-sanzjoni li tirriżulta mill-applikazzjoni ta' din

id-dispożizzjoni setgħet, konformement mas-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), tiġi imposta biss bil-kundizzjoni li jiġi osservat il-prinċipju ta' proporzjonalità. Din l-aħħar qorti kkunsidrat li, fid-dawl tal-fatt li, f'dan il-każ, id-dewmien min-naħa ta' Legafact fil-preżentata tal-applikazzjoni għar-registrazzjoni għall-finijiet tal-VAT kien ta' tlett ijiem biss u li l-proċess tal-kawża prinċipali ma kienx jinkludi elementi li juru n-natura frawdolenti tal-aġir ta' din il-kumpannija, is-sanzjoni li kienet għet imposta fuqha kienet sproprorzjonata.

- 26 Id-Direttur ippreżenta appell ta' kassazzjoni kontra s-sentenza tal-Administrativen sad – Sofia grad (il-Qorti Amministrattiva ta' Sofia) quddiem il-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Bulgarija), li hija l-qorti tar-rinviju.
- 27 Din tal-aħħar tippreċiża li l-Artikolu 102 taż-ZDDS ġie adottat mil-legizlatur Bulgaru sabiex jittrasponi l-Artikoli 213 u 214 tad-Direttiva dwar il-VAT, li jobbligaw lill-Istati Membri jieħdu l-miżuri neċessarji sabiex, bħala prinċipju, kull persuna taxxabbli li twettaq fit-territorju rispettiv tagħhom kunsinni ta' oġġetti jew provvisti ta' servizzi li jagħtuha dritt għal tnaqqis tiġi identifikata permezz ta' numru individwali.
- 28 Il-qorti tar-rinviju tqis li l-Artikolu 102(4) taż-ZDDS, li jissuġġetta għall-VAT kunsinna bħala prinċipju eżentata meta l-fornitur ikun kiser l-obbligu tiegħu ta' registrazzjoni għal din it-taxxa fit-termini meħtieġa, ma għandux natura punittiva iżda għandu jitqies li huwa regola ta' dritt sostantiva li tipprevedi, f'dan il-każ, l-assenza ta' applikazzjoni tal-eżenzjoni għall-imprizi żgħar prevista mid-dispożizzjonijiet tal-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-Direttiva dwar il-VAT u t-tneissil ta' dejn tal-VAT.
- 29 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema) iddeċidiet li tissospendi l-proċedura quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:
1. Dispożizzjoni legali nazzjonali li, fil-każ ta' eżenzjoni taħt il-Kapitolu 1 tat-Titolu XII tad-[Direttiva dwar il-VAT], tittratta b'mod differenti lill-persuni taxxabbli skont il-heffa li biha jilhqqu l-livell ta' dħul mill-bejgħ meħtieġ għar-registrazzjoni obbligatorja għall-finijiet tal-VAT, tmur kontra l-prinċipji tas-sistema komuni tal-VAT tal-Unjoni Ewropea?
  - 2) Id-[Direttiva dwar il-VAT] tippermetti dispożizzjoni legali nazzjonali li tipprovdi li n-natura eżentata ta' provvista taħt il-Kapitolu I tat-Titolu XII ta' din id-direttiva] tiddependi mit-twettiq fit-terminu previst tal-obbligu tal-fornitur li jippreżenta applikazzjoni għar-registrazzjoni obbligatorja għall-finijiet tal-VAT?
  - 3) Abbażi ta' liema kriterji, li jirriżultaw mill-interpretazzjoni tad-[Direttiva dwar il-VAT], għandu jiġi evalwat jekk id-dispożizzjoni legali nazzjonali msemmija, li tipprevedi t-tneissil ta' obbligu fiskali fil-każ li l-applikazzjoni għar-registrazzjoni obbligatorja għall-finijiet tal-VAT tiġi ppreżentata tard, għandhiex in-natura ta' sanzjoni?"

## Fuq id-domandi preliminari

### *Fuq l-ewwel u t-tieni domandi*

- 30 Permezz tal-ewwel u tat-tieni domanda tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva dwar il-VAT għandhiex tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi dispożizzjoni legali nazzjonali, adottata minn Stat Membru skont l-Artikolu 287 ta' din id-direttiva, li tissugġetta l-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT prevista mill-imsemmija direttiva għall-imprizi żgħar għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabbli, li d-dhul mill-bejgħ annwali tagħha jew imkejje matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi jaqbeż l-ammont indikat għal dan l-Istat Membru f'din id-dispożizzjoni, tissottometti f'terminu previst applikazzjoni għal reġistrazzjoni għall-VAT.
- 31 F'dan ir-rigward, għandu jtfakkar li d-Direttiva dwar il-VAT tippermetti lill-Istati Membri japplikaw l-iskemi speċjali tagħhom fir-rigward tal-imprizi żgħar, kif tiddikjara l-premessa 49 ta' din id-direttiva (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tas-17 ta' Mejju 2018, Vamos (C-566/16, EU:C:2018:321, punt 30).
- 32 F'dan il-każ, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju, id-dispożizzjoni legali nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ġiet adottata skont il-punt 17 tal-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT, li tawtorizza lir-Repubblika tal-Bulgarija teżenta mit-taxxa lill-persuni taxxabbli li d-dhul mill-bejgħ annwali tagħhom ma jkunx oġġa mill-ekwivalenti f'lewa Bulgari tal-ammont ta' EUR 25 600.
- 33 Konformement ma' din id-dispożizzjoni legali, il-persuni taxxabbli għandhom l-obbligu li jipprezentaw applikazzjoni għar-reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT f'terminu ta' sebat ijiem li jibda jiddekorri, għall-grupp tal-persuni taxxabbli li jilhqqu l-limitu ta' BGN 50 000 ta' dhul mill-bejgħ taxxabbli fuq perijodu ta' tnax-il xahar, mit-tmiem tal-perijodu taxxabbli li matulu dan id-dhul mill-bejgħ intlaħaq u, għall-grupp tal-persuni taxxabbli li jilhqqu dan il-limitu matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi, mid-data li fiha jintlaħaq l-imsemmi dhul mill-bejgħ.
- 34 L-iskema speċjali għall-imprizi żgħar, fis-sens tad-Direttiva dwar il-VAT, tipprevedi simplifikazzjonijiet amministrattivi li huma intiżi li jsaħħu l-ħolqien, l-attività u l-kompetittività ta' dawn l-imprizi kif ukoll li jzommu relazzjoni raġonevoli bejn il-piżijiet amministrattivi marbuta mal-kontroll fiskali u d-dhul fiskali baxx li għandu jiġi mistenni (sentenza tad-9 ta' Lulju 2020, AJPF Caraş-Severin u DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punt 40 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).
- 35 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkonstatat li d-Direttiva dwar il-VAT tagħti lill-Istati Membri margni ta' diskrezzjoni fir-rigward tal-mod kif għandha tiġi applikata din l-iskema speċjali.
- 36 Issa, obbligu, bħal dak previst mid-dispożizzjoni legali nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, li jipprovi li l-persuni taxxabbli għandhom jipprezentaw applikazzjoni għar-reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT, meta d-dhul mill-bejgħ annwali tagħhom jaqbeż il-limitu previst fl-Artikolu 287 tad-Direttiva dwar il-VAT għall-Istat Membru kkonċernat, jaqa', bħala prinċipju, f'dan il-margni ta' diskrezzjoni u jippermetti li tinzamm relazzjoni raġonevoli bejn il-piżijiet amministrattivi marbuta mal-kontroll fiskali u d-dhul fiskali baxx li għandu jiġi mistenni.



- 37 Fir-rigward tal-mument li fih jinholoq l-obbligu li tiġi pprezentata applikazzjoni għar-registrazzjoni għall-finijiet tal-VAT, id-dispożizzjoni legali nazzjonali msemmija fil-punt 33 ta' din is-sentenza tistabbilixxi differenza fit-trattament bejn żewġ gruppi ta' persuni taxxabli, jiġifieri, minn naħa, dawk li jilhqu l-limitu inkwistjoni matul perijodu ta' tnax-il xahar u, min-naħa l-oħra, dawk li jilhqu matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi. F'dan il-każ, huwa paċifiku li din id-differenza fit-trattament tiegħu inkunsiderazzjoni, b'mod partikolari, il-karatteristiċi tal-attivitàjiet stagjonali, li fil-kuntest tagħhom id-dhul mill-bejgħ li jikkostitwixxi l-limitu li jiskatta l-obbligu ta' registrazzjoni jintlaħaq iktar malajr matul perijodu qasir ta' żmien.
- 38 Għaldaqstant, l-imsemmija differenza fit-trattament, stabbilita mid-dispożizzjoni legali nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, bejn dawn iż-żewġ gruppi ta' persuni taxxabli taqa', hija wkoll, bħala prinċipju, fil-marġni ta' diskrezzjoni li d-Direttiva dwar il-VAT tagħti lill-Istati Membri.
- 39 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, ir-risposta għall-ewwel u għat-tieni domanda għandha tkun li d-Direttiva dwar il-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li ma tipprekludix dispożizzjoni legali nazzjonali, adottata minn Stat Membru skont l-Artikolu 287 ta' din id-direttiva, li tissugġetta l-benefiċċju tal-eżenzjoni mill-VAT, prevista mill-imsemmija direttiva għall-imprizi zghar għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabli, li d-dhul mill-bejgħ annwali tagħha jew imkejjel matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi jaqbeż l-ammont indikat għal dan l-Istat Membru f'din id-dispożizzjoni, tissottometti f'terminu previst applikazzjoni għal registrazzjoni għall-finijiet tal-VAT.

### *Fuq it-tielet domanda*

- 40 Permezz tat-tielet domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-Direttiva dwar il-VAT għandhiex tiġi interpretata fis-sens li tipprekludi dispożizzjoni legali nazzjonali li tipprevedi li ksur, minn persuna taxxabli, tal-obbligu li tissottometti fit-termini, fil-każijiet imsemmija fil-punt 39 ta' din is-sentenza, applikazzjoni għal registrazzjoni għall-finijiet tal-VAT għandux bħala konsegwenza t-tneissil ta' dejn fiskali.
- 41 F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar li, skont ġurisprudenza stabbilita, jekk, sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tat-taxxa u sabiex jevitaw il-frodi, l-Istati Membri jistgħu, b'mod partikolari, legittimament jipprovdu, fil-leġiżlazzjonijiet nazzjonali rispettivi tagħhom, sanzjonijiet xierqa intizi li jissanzjonaw in-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu ta' registrazzjoni fir-registru tal-persuni sugġetti għall-VAT, tali sanzjonijiet, madankollu, ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu dawn l-għanijiet. F'dan ir-rigward, huma l-qradi nazzjonali li għandhom jivverifikaw jekk l-ammont tas-sanzjoni jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkisbu l-għanijiet, li huma dawk li jiġi żgurati il-ġbir eżatt tat-taxxa u li tiġi evitata l-frodi fiċ-ċirkustanzi tal-każ, u b'mod partikolari s-somma speċifikament imposta u l-eżistenza possibbli ta' frodi jew ta' evażjoni tal-leġiżlazzjoni applikabbli imputabbli lill-persuna taxxabli li n-nuqqas ta' registrazzjoni tagħha jkun qed jiġi ssanzjonat. L-istess prinċipji japplikaw għall-interessi moratorji li, jekk ikollhom in-natura ta' sanzjonijiet fiskali, ma għandhomx ikunu eċċessivi meta mqabbla mal-gravità tan-nuqqas tal-persuna taxxabli milli twettaq l-obbligi tagħha (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-9 ta' Lulju 2015, Salomie u Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punti 51 u 52 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).
- 42 Sabiex jiġi evalwat jekk sanzjoni hijiex konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità, għandha tittiehed inkunsiderazzjoni, b'mod partikolari, in-natura u l-gravità tal-ksur li din is-sanzjoni hija intiza li tippenalizza, kif ukoll il-metodi ta' determinazzjoni tal-ammont tal-istess multa (sentenza tat-8 ta' Mejju 2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, punt 40 u l-ġurisprudenza ċċitata).

- 43 Għandu jittfakkar ukoll li, fl-għażla tas-sanzjonijiet, l-Istati Membri huma obbligati josservaw il-prinċipju ta' effettività li jeżiġi l-istabbiliment ta' sanzjonijiet effettivi u dissważivi għall-ġlieda kontra l-ksur tar-regoli armonizzati fil-qasam tal-VAT u għall-protezzjoni tal-interessi finanzjarji tal-Unjoni (sentenza tas-17 ta' Mejju 2023, Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, punt 28 u l-ġurisprudenza ċċitata).
- 44 F'dan il-każ, minn naħa, kif jirriżulta mid-deċiżjoni tar-rinviju u mill-proċess għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, fil-każ ta' preżentata tardiva ta' applikazzjoni għal reġistrazzjoni, il-persuni taxxabli li d-dhul mill-bejgħ annwali tagħhom jaqbeż il-limitu li minnu t-tressiq ta' din it-talba huwa obligatorju huma responsabbli, konformement mad-dispożizzjoni legali nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, għall-ħlas tal-VAT fuq il-kunsinni taxxabli mwettqa mill-iskadenza tat-terminu ta' sebat ijiem li fih l-avviż ta' reġistrazzjoni kellu jinħareġ sad-data tar-reġistrazzjoni tagħhom mill-korp responsabbli għad-dhul.
- 45 Dan it-terminu jibda jiddekorri mit-tmiem tal-perijodu taxxabli li matulu dan id-dhul mill-bejgħ ikun intlaħaq.
- 46 F'dan ir-rigward, kif irrilevat għalhekk il-Kummissjoni Ewropea, id-dispożizzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ma tistax titqies li tikkostitwixxi sanzjoni, fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja msemmija fil-punti 41 sa 43 ta' din is-sentenza, sa fejn din għandha biss l-għan li tirkupra l-VAT fuq it-tranzazzjonijiet imwettqa matul il-perijodu li matulu din it-taxxa kienet tiġi ffatturata li kieku l-persuna taxxabli kienet issodisfat, fit-terminu previst, l-obbligu tagħha ta' reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT.
- 47 Min-naħa l-oħra, mid-deċiżjoni tar-rinviju u mill-proċess għad-dispożizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta wkoll li, fir-rigward tal-persuni taxxabli li d-dhul mill-bejgħ tagħhom imkejjel matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi jaqbeż il-limitu inkwistjoni, il-legiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tipprevedi li, fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza tal-obbligu ta' preżentazzjoni, f'terminu ta' sebat ijiem, ta' applikazzjoni għal reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT, dawn il-persuni taxxabli jitqiesu li huma responsabbli għall-ħlas tal-VAT fuq il-kunsinni taxxabli mwettqa mid-data tal-qbiż tad-dhul mill-bejgħ sad-data li fiha dawn ikunu ġew irreġistrati mill-korp responsabbli għad-dhul jew sad-data li fiha ma jkunux għadhom jeżistu raġunijiet għar-reġistrazzjoni.
- 48 Għal dawn il-persuni taxxabli, dan it-terminu jibda jiddekorri mid-data li fiha jintlaħaq dan id-dhul mill-bejgħ.
- 49 F'dan ir-rigward, hija l-qorti tar-rinviju, li hija l-unika li għandha ġurisdizzjoni sabiex tinterpreta u tapplika d-dritt nazzjonali, li għandha tivverifika jekk, fir-rigward tal-persuni taxxabli msemmija fil-punt 47 ta' din is-sentenza, il-legiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tipprevedix sanzjoni, fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.
- 50 Għal dan l-għan, il-qorti tar-rinviju għandha tivverifika jekk din il-legiżlazzjoni, minn naħa, tosservax il-prinċipju ta' effettività tal-ġlieda kontra l-ksur tar-regoli armonizzati fil-qasam tal-VAT u, min-naħa l-oħra, tissodisfax ir-rekwiżiti ta' proporzjonalità, konformement mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja msemmija fil-punti 41 sa 43 ta' din is-sentenza.
- 51 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposta għat-tielet domanda għandha tkun li d-Direttiva dwar il-VAT għandha tiġi interpretata fis-sens li ma tipprekludix legiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li ksur, minn persuna taxxabli, tal-obbligu li tissottometti fit-termini

previsti, fil-każijiet imsemmija fil-punt 39 ta' din is-sentenza, applikazzjoni għal reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT għandu bħala konsegwenza t-tneissil ta' dejn fiskali, bil-kundizzjoni li din il-leġiżlazzjoni, jekk u sa fejn hija ma tillimitax ruħha li tirkupra l-VAT fuq it-tranzazzjonijiet imwettqa matul il-perijodu li matulu din it-taxxa kienet tiġi ffatturata li kieku l-persuna taxxabli kienet issodisfat fil-hin l-obbligu tagħha ta' reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT, minn naħa, tosserva l-prinċipju ta' effettività tal-ġlieda kontra l-ksur tar-regoli armonizzati fil-qasam tal-VAT u, min-naħa l-oħra, tissodisfa r-rekwiziti ta' proporzjonalità, konformement mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.

## **Fuq l-ispejjeż**

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

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Is-Seba' Awla) taqta' u tiddeciedi:

- 1) **Id-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE ta' 28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2009/162/UE tat-22 ta' Diċembru 2009,**

**għandha tiġi interpretata fis-sens li:**

**ma tipprekludix dispożizzjoni legali nazzjonali, adottata minn Stat Membru skont l-Artikolu 287 ta' din id-direttiva, kif emendata, li tissugġetta l-benefiċċju tal-eżenzjoni mit-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT), prevista mill-imsemmija direttiva, kif emendata, għall-imprizi żgħar, għall-kundizzjoni li l-persuna taxxabli, li d-dhul mill-bejgħ annwali tagħha jew imkejjel matul perijodu ta' xahrejn konsekuttivi jaqbeż l-ammont indikat għal dan l-Istat Membru f'din id-dispożizzjoni, tissottometti f'terminu previst applikazzjoni għal reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT.**

- 2) **Id-Direttiva 2006/112, kif emendata mid-Direttiva 2009/162,**

**għandha tiġi interpretata fis-sens li:**

**ma tipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprevedi li ksur, minn persuna taxxabli, tal-obbligu li tissottometti fit-termini previsti, fil-każijiet imsemmija fil-punt 1 ta' dan id-dispożittiv, applikazzjoni għal reġistrazzjoni għall-finijiet tal-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) għandu bħala konsegwenza t-tneissil ta' dejn fiskali, bil-kundizzjoni li din il-leġiżlazzjoni, jekk u sa fejn hija ma tillimitax ruħha li tirkupra l-VAT fuq it-tranzazzjonijiet imwettqa matul il-perijodu li matulu din it-taxxa kienet tiġi ffatturata li kieku l-persuna taxxabli kienet issodisfat fil-hin l-obbligu tagħha ta' reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT, minn naħa, tosserva l-prinċipju ta' effettività tal-ġlieda kontra l-ksur tar-regoli armonizzati fil-qasam tal-VAT u, min-naħa l-oħra, tissodisfa r-rekwiziti ta' proporzjonalità, konformement mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja.**

Firem