SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (It-Tieni Awla)

19 ta' Lulju 2012*

"Sitt Direttiva tal-VAT — Direttiva 2006/112/KE — Kunċett ta' 'attività ekonomika' — Provvisti ta' injam bħala kumpens għall-ħsarat ikkawżati minn maltempata — Sistema ta' inverżjoni tal-ħlas — Nuqqas ta' reġistrazzjoni fir-reġistru tal-persuni taxxabbli — Multa — Prinċipju ta' proporzjonalità"

Fil-Kawża C-263/11,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Augstākās tiesas Senāts (il-Latvja), permezz ta' deċiżjoni tat-13 ta' Mejju 2011, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-26 ta' Mejju 2011, fil-proċedura

Ainārs Rēdlihs

vs

Valsts ieņēmumu dienests,

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

komposta minn J. N. Cunha Rodrigues (President tal-Awla), A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (Relatur) u C. G. Fernlund, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: E. Sharpston,

Reġistratur: C. Strömholm, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tat-28 ta' Marzu 2012,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għall-Valsts ieņēmumu dienests, minn N. Jezdakova, ġenerāldirektore,

— għall-Gvern Latvjan, minn I. Kalniņš u A. Nikolajeva, bħala aġenti,

— għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Sauka u C. Soulay, bħala aġenti,

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

tagħti l-preżenti

* Lingwa tal-kawża: il-Latvjan.

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 4(1) u (2) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE, tas-17 ta' Mejju 1977, fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet tal-Istati Membri dwar taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ — Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 1, Vol. 9, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/98/KE, tal-20 ta' Novembru 2006, (ĠU L 352M, p. 757, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva"), kif ukoll tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU L 347, p. 1), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2006/138/KE, tad-19 ta' Diċembru 2006 (ĠU L 200M, p. 541, iktar 'il quddiem id-"Direttiva VAT") u tal-prinċipju ta' proporzjonalità.

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn ir-Rēdlihs au Valsts ieņēmumu dienests (amministrazzjoni tat-taxxa tal-Latvja, iktar 'il quddiem il-"VID") dwar in-nuqqas ta' reġistrazzjoni minnu fir-reġistru tal-persuni taxxabbli suġġetti għat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT").

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 Id-Direttiva VAT, skont l-Artikoli 411 u 413 tagħha, ħassret u ssostitwixxiet, b'effett mill-1 ta' Jannar 2007, il-leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tal-VAT, b'mod partikolari s-Sitt Direttiva. Skont il-premessi 1 u 3 tad-Direttiva VAT, kien meħtieġ li s-Sitt Direttiva titfassal mill-ġdid sabiex id-dispożizzjonijiet dwar l-armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet tal-Istati Membri dwar il-VAT jiġu ppreżentati b'mod ċar u razzjonali bi struttura u formulazzjoni ġodda iżda, fil-prinċipju, mingħajr ma jsir tibdil fil-mertu.

4 Skont l-Artikolu 2(1)(a) tad-Direttiva VAT, li essenzjalment jirriproduċi kliem l-Artikolu 2(1) tas-Sitt Direttiva, "għandhom ikunu soġġetti għall-VAT [...] il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

5 L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT, li huwa essenzjalment redatt bi kliem simili għal dak tal-Artikolu 4(1) u (2) tas-Sitt Direttiva, jistabbilixxi:

"'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.

Kwalunkwe attività ta' produtturi, kummerċjanti jew persuni li jagħtu servizzi, inklużi attivitajiet fil-minjieri u fl-agrikoltura u attivitajiet fil-professjonijiet, għandhom jitqiesu bħala 'attività ekonomika'. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli jew intanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies bħala attività ekonomika."

6 L-Artikolu 213(1) tad-Direttiva VAT, li jinkorpora, essenzjalment, il-kliem tal-Artikolu 22(1) tas-Sitt Direttiva, kif ifformulata fl-Artikolu 28h(1) ta' din l-istess direttiva, jipprevedi, b'mod partikolari, li "Kull persuna taxxabbli għandha tiddikjara meta tibda, tbiddel jew twaqqaf l-attività tagħha bħala persuna taxxabbli".

7 Skont l-uniku artikolu tad-Deċiżjoni tal-Kunsill 2006/42/KE tal-24 ta' Jannar 2006 li jawtorizza lil-Latvja biex testendi l-applikazzjoni ta' miżura li tidderoga mill-Artikolu 21 tas-Sitt Direttiva 77/388 (ĠU L 25, p. 31), dan l-Istat Membru kien ġie awtorizzat ikompli jikkunsidra min jirċievi l-prodotti jew servizzi bħala l-persuna responsabbli li tħallas il-VAT fil-każ ta' tranżazzjonijiet fl-injam mill-

1 ta' Mejju 2005 sal-31 ta' Diċembru 2009. Id-Deċiżjoni ta' Implimentazzjoni tal-Kunsill tas-7 ta' Diċembru 2009 (ĠU L 347, p. 30) awtorizzat lil-Latvja, b'deroga mill-Artikolu 193 tad-Direttiva VAT, tissokta tispeċifika lir-riċevitur bħala l-persuna responsabbli biex tħallas il-VAT fil-każ tat-tranżazzjonijiet fl-injam sal-31 ta' Diċembru 2012.

Id-dritt Latvjan

8 Id-dispożizzjonijiet rilevanti tad-dritt nazzjonali, fil-verżjoni applikabbli għall-kawża prinċipali inkwistjoni, jinsabu fil-liġi Nru 49 tat-30 ta' Marzu 1995 dwar il-VAT (Latvijas Vēstnesis Nru 49 tat-30 ta' Marzu1995).

9 Skont l-Artikolu 1(6) ta' din il-liġi:

"Attività ekonomika hija kwalunkwe attività mwettqa b'mod sistematiku bi ħlas, li ma jkunx salarju jew remunerazzjoni oħra mħallsa minn persuna li timpjega lill-ħaddiem u li fuqha jkunu jridu jiġu stabbiliti l-kontribuzzjonijiet obbligatorji tas-sigurtà soċjali u t-taxxa fuq id-dħul tar-residenti."

10 L-Artikolu 3(3) u (5) ta' din il-liġi jistipula:

"3. Il-persuni fiżiċi jew ġuridiċi u l-gruppi ta' dawn il-persuni marbutin b'kuntratt jew ftehim, jew ir-rappreżentanti tagħhom, għandhom jiġu rreġistrati fir-reġistru tal-persuni taxxabbli għall-[VAT] li jinżamm mill-[VID].

[…]

5. [Jekk] il-valur totali tal-bejgħ ta' oġġetti u ta' provvista ta' servizzi suġġetti għall-VAT imwettqa minn persuna fiżika jew persuna ġuridika ma jilħaqx jew ma jaqbiżx LVL 10 000 matul it-tnax-il xahar preċedenti, din il-persuna, dan il-grupp jew il-membri tiegħu għandhom id-dritt li ma jidhrux fir-reġistru ta' persuni taxxabbli li jinżamm mill-VID. Din ir-regola tapplika wkoll għall-istituzzjonijiet iffinanzjati mill-baġit tal-Istat. Il-persuna li tagħmel użu minn dan id-dritt għandha l-obbligu, fi żmien 30 jum wara l-jum li fih l-ammont imsemmi jintlaħaq jew jinqabeż, li tirreġistra isimha f'dan ir-reġistru."

11 L-Artikolu 13 ta' din il-liġi jipprovdi:

"1. Fir-rigward tal-provvisti ta' injam imsemmija fil-paragrafu (2), jekk il-fornitur u x-xerrej ikunu rreġistrati mal-VID bħala persuni taxxabbli għall-[VAT], ix-xerrej għandu jħallas lil dan tal-aħħar skont il-modalitajiet iddefiniti mill-Kabinett tal-Ministri u bil-kundizzjonijiet li ġejjin:

1) ir-relazzjoni kummerċjali bejn il-fornitur u x-xerrej ta' injam isseħħ permezz ta' dokument kontabbli mħejji skont mudell armonizzat — il-fattura għat-trasport tal-injam — li tiegħu l-modalitajiet ta' użu, ta' preżentazzjoni u ta' ħlas jiġu ddefiniti mill-Kabinett tal-Ministri;

2) il-persuna taxxabbli għandha tnaqqas, mill-ammont ta' taxxa dovuta bħala VAT tal-input fir-rigward tal-injam mixtri, l-ammont indikat fil-fattura tat-trasport biss, jekk l-injam kollu mixtri matul is-sena fiskali inkwistjoni jkun maħsub għall-eżerċizzju tal-attivitajiet suġġetti tagħha. F'dan il-każ, il-[VAT] ma jkunx dovut għall-injam mixtri […]"

12 L-Artikolu 35(3) ta' din il-liġi jgħid:

"Jekk persuna ma tkunx irreġistrat lilha nnifisha bħala persuna taxxabbli mal-VID skont l-Artikolu 3 ta' din il-liġi, iżda twettaq tranżazzjonijiet taxxabbli, din il-persuna jkollha tħallas it-taxxa mill-jum meta kellha tirreġistra lilha nnifisha, mingħajr ma jkollha dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input. Jekk din il-persuna twettaq provvisti ta' injam suġġetti għat-taxxa, hija jkollha tħallas, mill-jum meta kellha tiġi rreġistrata, multa li l-ammont tagħha tkun 18 % tal-valur tal-injam ikkunsinnat."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

13 Waqt verifika mwettqa mill-VID, ġie kkonstatat li r-rikorrent fil-kawża prinċipali wettaq 12-il provvista ta' injam fix-xahar ta' April 2005 u 25 tranżazzjonijiet simili matul perijodu li jmur bejn ix-xahar ta' Mejju 2005 u x-xahar ta' Diċembru 2006. Ġie kkonstatat ukoll li r-rikorrent fil-kawża prinċipali ma kienx ġie rreġistrat fir-reġistru tal-persuni taxxabbli għall-VAT u ma kienx iddikjara attività ekonomika mal-VID.

14 B'deċiżjoni tal-21 ta' Ġunju 2007, il-VID, b'mod partikolari, issanzjona dan in-nuqqas ta' reġistrazzjoni u impona fuq A. Rēdlihs, skont l-Artikolu 35(3) tal-Liġi dwar il-VAT, multa ta' LVL 11 363.20, li hija 18 % tal-valur ta' provvisti inkwistjoni, li kienet ir-rata tal-VAT applikabbli f'dak iż-żmien.

15 A. Rēdlihs ippreżenta rikors għall-annullament ta' din id-deċiżjoni. Huwa sostna li l-provvisti ta' injam li wettaq ma kellhomx jitqiesu li kienu attività ekonomika, peress li dawn la kienu sistematiċi u lanqas twettqu b'mod indipendenti. Dawn il-provvisti kienu ta' natura eċċezzjonali għaliex twettqu, mhux bi skop ta' lukru iżda għall-finijiet ta' kumpens għall-ħsarat ikkawżati minn maltempata, ħaġa li tikkostitwixxi każ ta' forza maġġuri. Huwa sostna wkoll li rapport tad-dipartiment tal-foresti ċċertifika li din il-foresta kienet żagħżugħa u li s-siġar tagħha ma kellhomx għalhekk jinqatgħu. Barra minn hekk, ma kienx ikun possibbli li jinbiegħu f'daqqa s-siġar maqtugħa bħala riżultat ta' din il-maltempata.

16 Sussidjarjament, huwa sostna li kien akkwista l-foresta inkwistjoni sabiex jissodisfa bżonnijiet personali u li, għalhekk, il-bejgħ ta' injam li ġej minn din il-foresta ma kienx suġġett għall-VAT.

17 Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali sostna, barra minn hekk, li l-ammont tal-multa imposta fuqu kien sproporzjonat sa fejn, anki jekk wieħed jassumi li l-provvisti inkwistjoni kienu jikkostitwixxu attività ekonomika, huwa x-xerrej u mhux il-fornitur li kien responsabbli għall-VAT skont l-Artikolu 13 tal-Liġi dwar il-VAT.

18 Dan ir-rikors ġie suċċessivament miċħud mill-Administratīvā rajona tiesa (Tribunal Amministrattiv Distrettwali) u mill-Administratīvā apgabaltiesa (Qorti Amministrattiva Reġjonali). Il-qrati li quddiemhom ġie ppreżentat ir-rikors irrilevaw li, bis-saħħa tal-Artikolu 1(6) tal-Liġi dwar il-VAT kwalunkwe attività mwettqa li hija tranżazzjoni indipendenti, b'mod sistematiku, u bi ħlas, titqies li hija "Attività ekonomika". Huma kkonkludew li l-provvisti inkwistjoni kellhom jitqiesu li twettqu fil-kuntest ta' attività ekonomika, sa fejn dawn kienu twettqu bi skop ta' lukru f'isem u għan-nom tar-rikorrent fil-kawża prinċipali, kienu reġgħu twettqu matul il-perijodu li jmur bejn ix-xahar ta' April 2005 u x-xahar ta' Diċembru 2006, u ma kinux ta' natura eċċezzjonali. Ġie deċiż ukoll li l-fatt li l-injam kien inbiegħ sabiex jikkumpensa għall-ħsarat ikkawżati minn maltempata kien irrilevanti. Fir-rigward tal-multa, dawn il-qrati qiesu li ma kinitx teżisti bażi legali għat-tnaqqis tagħha.

19 Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali ppreżenta appell mis-sentenza mogħtija mill-Administratīvā apgabaltiesa.

20 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-Augstākās tiesas Senāts iddeċieda li jissospendi l-proċedura quddiemu u li jagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Persuna fiżika li xtrat beni (foresta) sabiex tissodisfa bżonnijiet personali u li twettaq provvisti ta' beni bl-għan li tikkumpensa l-konsegwenzi ta' każ ta' forza maġġuri (pereżempju, maltempata) hija persuna taxxabbli fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva [2006/112] u tal-Artikolu 4(1) u (2) tas-[Sitt Direttiva], li għandha l-obbligu li tħallas il-[VAT]? Fi kliem ieħor, tali provvista ta' beni hija attività ekonomika fis-sens tad-dispożizzjonijiet iċċitati iktar 'il fuq tad-dritt tal-Unjoni?

2) Regola li tgħid li n-nuqqas ta' reġistrazzjoni f'reġistru tal-persuni suġġetti għat-taxxa fuq il-[VAT] jista' jiġi sanzjonat b'multa stabbilita sa limitu tal-ammont tat-taxxa normalment dovut skont il-valur tal-beni pprovduti, minkejja li l-persuna kkonċernata ma kellhiex tħallas it-taxxa, anki jekk hija ġiet irreġistrata f'dan ir-reġistru, hija konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità?"

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ewwel domanda

21 Bl-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk l-Artikoli 9(1) tad-Direttiva VAT, kif ukoll 4(1) u (2) tas-Sitt Direttiva, għandhomx jiġu interpretati fis-sens li l-provvisti ta' injam li twettqu minn persuna fiżika bl-għan li jikkumpensa għall-konsegwenzi ta' każ ta' forza maġġuri jiġu rreġistrati fil-kuntest ta' "attività ekonomika" fis-sens ta' dawn id-dispożizzjonijiet.

22 Kif jirriżulta mill-kliem tal-ewwel domanda preliminari, din tirrigwarda l-interpretazzjoni tad-dispożizzjonijiet rilevanti kemm tas-Sitt Direttiva kif ukoll tad-Direttiva VAT. Madankollu, ma hemmx lok, għall-finijiet tar-risposti għad-domandi preliminari, li ssir distinzjoni bejn id-dispożizzjonijiet li jirriżultaw mill-imsemmija direttivi, peress li dawn għandhom jitqiesu li essenzjalment għandhom l-istess portata għall-ħtiġijiet tal-interpretazzjoni li l-Qorti tal-Ġustizzja hija msejħa tagħmel fil-kuntest ta' din il-kawża.

23 Fil-fatt, hekk kif indikat fil-punti 3 u 5 ta' din is-sentenza, il-kliem użat fl-Artikolu 4(1) u (2) tas-Sitt Direttiva huwa, essenzjalment, identiku għal dak użat fl-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT. Barra minn hekk, mill-ewwel u mit-tielet premessi tad-Direttiva VAT jirriżulta li din ma hijiex intiża, bħala prinċipju, sabiex tagħmel bidliet fil-mertu mid-dispożizzjonijiet tas-Sitt Direttiva.

24 Fir-rigward tal-mertu, preliminarjament, għandu jitfakkar illi, bħas-Sitt Direttiva, id-Direttiva VAT tagħti kamp ta' applikazzjoni wiesa' ħafna lill-VAT billi fl-Artikolu 2 tagħha, fir-rigward tat-tranżazzjonijiet taxxabbli, minbarra l-importazzjonijiet ta' oġġetti, issemmi wkoll il-provvista ta' oġġetti u l-provvista ta' servizzi magħmula bi ħlas fit-territorju tal-pajjiż minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali (ara s-sentenza tal-10 ta' Ġunju 2010, Future Health Technologies, C-86/09, Ġabra p. I-5215, punt 25 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 Skont l-ewwel subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT, "Persuna taxxabbli" 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.

26 Hemm lok li jiġi rrilevat, fl-ewwel lok, li, skont l-Artikolu 10 tad-Direttiva VAT, il-kundizzjoni tal-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva, li l-attività ekonomika titmexxa b'mod indipendenti, teskludi mit-taxxa persuni impjegati jew persuni oħra sa fejn huma jkunu marbutin ma' persuna li timpjega b'kuntratt ta' impjieg jew b'kull rabta legali oħra li toħloq relazzjoni ta' subordinazzjoni f'dan li jirrigwarda l-kundizzjonijiet tax-xogħol, ir-remunerazzjoni u r-responsabbiltà tal-persuna li timpjega.

27 Issa, dan ma huwiex il-każ fil-kawża prinċipali, peress li l-provvisti inkwistjoni kienu twettqu f'isem u għan-nom tar-rikorrent fil-kawża prinċipali. Għandu jiġi kkonstatat ukoll li, bil-kontra ta' dak li huwa kien sostna quddiem il-qrati nazzjonali li semgħu l-kawża, il-fatt li l-provvisti inkwistjoni kienu twettqu bl-għan li jiġu kkumpensati l-konsegwenzi ta' allegat każ ta' forza maġġuri ma tfissirx li dawn il-provvisti ma twettqux b'mod indipendenti.

28 Fir-rigward, fit-tieni lok, tal-kunċett ta' "attività ekonomika" fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT, skont ġurisprudenza stabbilita dan il-kunċett għandu natura oġġettiva, fis-sens li l-attività hija kkunsidrata fiha nfisha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati tagħha (ara f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Ġabra p. I-1751, punti 47 u 48 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

29 Għalhekk, il-fatt li provvisti bħal dawk inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu twettqu bl-għan li jiġu kkumpensati l-konsegwenzi ta' każ ta' forza maġġuri, liema ċirkustanza tirrigwarda l-fini tat-tranżazzjonijiet imwettqa, huwa irrilevanti għall-kwistjoni li jsir magħruf jekk dawn il-provvisti għandhomx jiġu kkwalifikati bħala "attività ekonomika" fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT.

30 Il-kunċett ta' "attività ekonomika" huwa ddefinit fit-tieni subparagrafu ta' din l-istess dispożizzjoni bħala li jinkludi kwalunkwe attività ta' produttur, ta' kummerċjant jew ta' persuna li tagħti servizzi, inklużi l-attivitajiet fil-minjieri, fl-agrikoltura u l-attivitajiet tal-professjonijiet liberi jew simili. L-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa għandha b'mod partikolari titqies li hija attività ekonomika.

31 Hemm lok li jiġi ċċarat, f'dan ir-rigward, li l-bejgħ ta' frott ta' proprjetà tanġibbli, bħal ma huwa l-bejgħ ta' injam li ġej minn foresta privata, għandu jitqies li huwa "sfruttament" ta' din il-proprjetà fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT.

32 Minn dan isegwi li tranżazzjonijiet bħal dawk fil-kawża prinċipali għandhom jiġu kkwalifikati bħala "attività ekonomika" fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT, meta jitwettqu bl-iskop li jinkiseb dħul minnhom fuq bażi kontinwa (ara, b'analoġija, is-sentenza tas-26 ta' Settembru 1996, Enkler, C-230/94, Ġabra, p. I-4517, punt 22).

33 Il-kwistjoni li jsir magħruf jekk l-attività inkwistjoni, jiġifieri l-isfruttament ta' foresta privata, hijiex intiża li tikseb dħul fuq bażi kontinwa, hija kwistjoni ta' fatt li għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-informazzjoni kollha tal-każ, li fosthom hemm, b'mod partikolari, in-natura tal-beni msemmija (f'dan is-sens, is-sentenza Enkler, iċċitata iktar 'il fuq, punti 24 u 26).

34 Fil-fatt, dan il-kriterju għandu jippermetti li jiġi ddeterminat jekk individwu użax proprjetà b'mod tali li l-attività tiegħu għandha tiġi kklassifikata bħala "attività ekonomika" fis-sens tad-Direttiva VAT. Il-fatt li proprjetà hija adatta għal sfruttament esklużivament ekonomiku huwa biżżejjed, bħala regola ġenerali, sabiex jiġi rrikonoxxut li s-sid tiegħu jisfruttaha għall-bżonnijiet ta' attivitajiet ekonomiċi u, b'konsegwenza, sabiex jinkiseb dħul fuq bażi kontinwa. Minn naħa l-oħra, jekk proprjetà, minħabba n-natura tagħha, tista' tintuża kemm għal raġunijiet ekonomiċi kif ukoll privati, għandhom jiġu analizzati l-kundizzjonijiet kollha tal-isfruttament tagħha sabiex jiġi stabbilit jekk hijiex tintuża biex jinkiseb dħul minnha, li effettivament ikun fuq bażi kontinwa (sentenza Enkler, iċċitata iktar 'il fuq, punt 27).

35 F'dan l-aħħar każ, il-paragun bejn, minn naħa, il-kundizzjonijiet li fihom il-persuna kkonċernata tisfrutta effettivament il-proprjetà u, min-naħa oħra, dawk li fihom normalment titwettaq l-attività ekonomika korrispondenti jista' jikkostitwixxi wieħed mill-metodi li jippermetti li jiġi vverifikat jekk l-attività kkonċernata titwettaqx sabiex jinkiseb dħul fuq bażi kontinwa (sentenza ċċitata iktar 'il fuq Enkler, punt 28).

36 B'hekk, meta l-persuna kkonċernata tipproċedi b'inizjattivi ta' kummerċjalizzazzjoni forestali billi tuża mezzi simili għal dawk użati minn produttur, kummerċjant jew persuna li tipprovdi servizzi fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT, l-attività inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandha tiġi kklassifikata bħala "attività ekonomika" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Settembru 2011, Slaby *et*, C-180/10 u 181/10, Ġabra p. I-8461, punt 39).

37 Barra minn hekk, il-fatt li l-provvisti ta' injam inkwistjoni kienu twettqu bl-għan li jiġu kkumpensati l-konsegwenzi ta' każ ta' forza maġġuri ma għandux, fih innifsu, iwassal għall-konklużjoni li dawn il-provvisti kienu twettqu okkażjonalment u mhux "għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa" fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT. Għandu jiġi rrilevat, f'dan ir-rigward, li dawn il-provvisti jistgħu jiġu rreġistrati fil-kuntest ta' sfruttament kontinwu ta' proprjetà tanġibbli. Fil-fatt, il-frott ta' proprjetà tanġibbli, bħall-injam li ġej minn foresta, jista', min-natura tiegħu u skont il-karatteristiċi tiegħu u b'mod partikolari l-età tiegħu, ma jkunx xieraq għal sfruttament ekonomiku immedjat, peress li jista' jkun oġġettivament neċessarju li jgħaddi ċertu żmien qabel ma dan il-frott jiġi sfruttat ekonomikament. Għalhekk, dan ma jfissirx li l-provvisti tal-injam effettwati sadanittant, wara allegat każ ta' forza maġġuri, ma jiġux irreġistrati fil-kuntest ta' sfruttament ta' proprjetà tanġibbli għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa fis-sens tat-tieni subparagrafu tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT.

38 Barra minn hekk, għalkemm il-kriterji fuq ir-riżultati tal-attività kkonċernata ma jkunux, fihom infushom, jippermettu li jiġi ddeterminat jekk l-attività hijiex qed tiġi eżerċitata għal skopijiet ta' dħul minnha fuq bażi kontinwa, it-tul tal-perijodu li matulu l-provvisti inkwistjoni fil-kawża prinċipali kienu twettqu, id-daqs tal-klijentela u l-ammont tad-dħul huma elementi li, peress li jagħmlu parti mill-informazzjoni kollha tal-każ, jistgħu jiġu kkunsidrati, ma' oħrajn, waqt dan l-eżami (sentenza Enkler, iċċitata iktar 'il fuq, punt 29).

39 Għandu jiġi ppreċiżat, barra minn hekk, li l-fatt li r-rikorrent fil-kawża prinċipali kien akkwista l-proprjetà tanġibbli inkwistjoni sabiex jissodisfa l-bżonnijiet personali tiegħu, hekk kif jindikaw il-kliem tal-ewwel domanda preliminari, ma jipprekludix li din il-proprjetà tiġi sussegwentement użata għall-finijiet tal-eżerċizzju ta' "attività ekonomika" fis-sens tal-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT. Il-kwistjoni li jsir magħruf jekk individwu, f'każ partikolari, akkwistax proprjetà għall-bżonnijiet tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu jew għall-bżonnijiet personali tqum meta dan l-individwu jitlob id-dritt li jnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa fuq l-akkwist ta' din il-proprjetà (ara, b'analoġija, is-sentenza tat-8 ta' Marzu 2011, Bakci, C-415/98, Ġabra p. I-1831, punt 29). Tali kwistjoni ma tqumx, madankollu, fil-kawża prinċipali.

40 Fid-dawl ta' dak li ntqal hawn fuq, għandha tingħata risposta għall-ewwel domanda li l-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-provvisti ta' injam li jitwettqu minn persuna fiżika bl-għan li jiġu kkumpensati l-konsegwenzi ta' każ ta' forza maġġuri jidħlu fil-kuntest tal-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli, peress li għandhom jiġu kklassifikat bħala "attività ekonomika" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, meta dawn il-provvisti jitwettqu għal skopijiet ta' dħul fuq bażi kontinwa. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa l-informazzjoni kollha tal-każ sabiex tiddetermina jekk l-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli, bħal foresta, jiġix eżerċitat għal skopijiet ta' dħul fuq bażi kontinwa.

Fuq it-tieni domanda

41 Permezz tat-tieni domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, jekk id-dritt tal-Unjoni għandux jiġi interpretat fis-sens li regola tad-dritt nazzjonali li tippermetti li tiġi imposta multa, stabbilita fuq il-livell tar-rata normali tal-VAT applikabbli skont il-valur tal-oġġetti li jkunu ġew ipprovduti, lil individwu li jkun naqas mill-obbligu tiegħu li jirreġistra lilu nnifsu bħala persuna taxxabbli għall-VAT, filwaqt li dan l-individwu ma jkunx responsabbli għal din it-taxxa, hija kompatibbli mal-prinċipju ta' proporzjonalità.

42 Skont l-Artikolu 213(1) tad-Direttiva VAT, kull persuna taxxabbli għandha tiddikjara meta tibda, tbiddel jew twaqqaf l-attività tagħha bħala persuna taxxabbli.

43 Miżura nazzjonali, bħal dik prevista fl-Artikolu 3(3) u (5) tal-Liġi dwar il-VAT, li tgħid li l-persuni taxxabbli li jkunu wettqu tranżazzjonijiet li l-valur totali tagħhom tal-bejgħ ta' oġġetti u ta' servizzi suġġetti għall-VAT jkun qabeż LVL 10 000 matul it-tnax-il xahar preċedenti, għandhom jirreġistraw bħala persuni taxxabbli għall-VAT, tirrifletti b'mod konkret l-obbligi li jaqgħu fuq il-persuni taxxabbli taħt l-Artikolu 213(1) tad-Direttiva VAT.

44 Din id-direttiva ma tipprevedix b'mod ċar sistema ta' sanzjonijiet fil-każ ta' ksur tal-obbligi msemmija fl-Artikolu 213(1) tagħha. Skont ġurisprudenza stabbilita, fin-nuqqas ta' armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam tas-sanzjonijiet applikabbli fil-każ ta' nuqqas ta' osservanza tal-kundizzjonijiet previsti minn sistema stabbilita b'din il-leġiżlazzjoni, l-Istati Membri għandhom is-setgħa li jagħżlu s-sanzjonijiet li jidhrilhom li huma xierqa. Madankollu, huma marbuta li jeżerċitaw is-setgħa tagħhom filwaqt li josservaw id-dritt tal-Unjoni u l-prinċipji ġenerali tiegħu, u konsegwentement, billi josservaw il-prinċipju ta' proporzjonalità (sentenzi tal-21 ta' Settembru 1989, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja, 68/88, Ġabra p. 2965, punt 23, tas-16 ta' Diċembru 1992, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja, C-210/91, Ġabra p. I-6735, punt 19, u tas-26 ta' Ottubru 1995, Siesse, C-36/94, Ġabra p. I-3573, punt 21).

45 Huwa għalhekk leġittimu għall-Istati Membri, sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tat-taxxa u biex jevitaw frodi, li jipprovdu fil-leġiżlazzjonijiet nazzjonali rispettivi tagħhom sanzjonijiet xierqa intiżi li jippenalizzaw in-nuqqas ta' osservanza tal-obbligi ta' reġistrazzjoni fir-reġistru tal-persuni taxxabbli għall-VAT.

46 Dawn is-sanzjonijiet, madankollu, ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa meħtieġ biex jinkisbu dawn l-għanijiet (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-8 ta' Mejju 2008, Ecotrade, C-95/07 u C-96/07, Ġabra p. I-3457, punti 65 sa 67, kif ukoll tat-12 ta' Lulju 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punt 67).

47 Sabiex jiġi evalwat jekk is-sanzjoni inkwistjoni hijiex konformi mal-prinċipju ta' proporzjonalità, wieħed għandu jqis, b'mod partikolari, in-natura u l-gravità tar-reat li din is-sanzjoni hija intiża li tippenalizza, kif ukoll il-metodi ta' determinazzjoni tal-ammont tagħha.

48 Fir-rigward, fl-ewwel lok, tan-natura u l-gravità tar-reat li s-sanzjoni inkwistjoni hija intiża li tippenalizza, huwa importanti li jiġi enfasizzat li hija għandha bħala skop li jissanzjona biss in-nuqqas ta' osservanza tal-obbligu tar-reġistrazzjoni fir-reġistru tal-persuni taxxabbli għall-VAT. Il-Qorti tal-Ġustizzja kellha l-okkażjoni li tiċċara, f'dan ir-rigward, li l-obbligi previsti fl-Artikolu 213 tad-Direttiva VAT, li jifforma parti minnhom l-obbligu tal-persuna taxxabbli li tiddikjara l-bidu tal-attività tagħha bħala persuna taxxabbli, jikkostitwixxi biss rekwiżit formali għall-fini ta' stħarriġ (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Ġabra p. I-10385, punt 50).

49 Is-sanzjoni inkwistjoni għalhekk ma għandhiex bħala skop li tiżgura l-irkupru tat-taxxa mill-persuna responsabbli għaliha. Fil-fatt, l-awtoritajiet kompetenti jistgħu jipproċedu għal tali rkupru, indipendentement mill-impożizzjoni ta' sanzjoni għal nuqqas ta' reġistrazzjoni.

50 Fir-rigward, fit-tieni lok, tal-metodi ta' determinazzjoni tal-ammont tas-sanzjoni inkwistjoni, għandu jiġi rrilevat li din jikkostitwixxi perċentwali fissa, li l-livell tagħha huwa ekwivalenti għal dak tat-taxxa dovuta fuq il-provvisti li jkunu twettqu, anki jekk l-iskop tas-sanzjoni ma huwiex l-irkupru tat-taxxa, kif intqal fil-punt preċedenti.

51 Hemm lok, ukoll, li jiġi rrilevat li, hekk kif jirriżulta mill-osservazzjonijiet miktuba tal-Gvern Latvjan, il-leġiżlatur Latvjan adotta dispożizzjonijiet ġodda li jimmiraw lejn gradwazzjoni ta' sanzjonijiet għal nuqqas ta' reġistrazzjoni.

52 F'dan il-każ, ma huwiex eskluż li l-metodu ta' determinazzjoni tal-ammont tas-sanzjoni jista' jmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkisbu l-għanijiet indikati fil-punt 45 ta' din il-kawża.

53 Għalhekk, tali sanzjoni tista' tkun sproporzjonata.

54 Hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk l-ammont tas-sanzjoni ma jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkisbu l-għanijiet, li huma dawk li jiġi żgurat il-ġbir preċiż tat-taxxa u l-prevenzjoni tal-frodi fid-dawl taċ-ċirkustanzi tal-każ, u b'mod partikolari s-somma speċifikament imposta u l-eżistenza possibbli ta' frodi jew ta' evażjoni tal-liġi applikabbli attribwibbli għal persuna taxxabbli li n-nuqqas tagħha ta' reġistrazzjoni qed tiġi ssanzjonata.

55 Għalhekk, ir-risposta għat-tieni domanda għandha tkun li d-dritt tal-Unjoni għandu jiġi interpretat fis-sens li ma huwiex eskluż li regola tad-dritt nazzjonali li tippermetti li tiġi imposta multa, stabbilita fil-livell tar-rata normali tal-VAT applikabbli skont il-valur ta' oġġetti li jkunu ġew ipprovduti, lil individwu li jkun naqas mill-obbligu tiegħu li jirreġistra bħala persuna taxxabbli għall-VAT, filwaqt li dan l-individwu ma jkunx responsabbli għal din it-taxxa, imur kontra l-prinċipju ta' proporzjonalità. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk l-ammont tas-sanzjoni ma jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkisbu l-għanijiet, li huma dawk li jiġi żgurat il-ġbir eżatt tat-taxxa u l-prevenzjoni tal-frodi fiċ-ċirkustanzi tal-każ, u b'mod partikolari s-somma speċifikament imposta u l-eżistenza possibbli ta' frodi jew ta' evażjoni tal-liġi applikabbli attribwibbli għal persuna taxxabbli li n-nuqqas tagħha ta' reġistrazzjoni qed tiġi ssanzjonata.

Fuq il-limitazzjoni ta' effetti ratione temporis tar-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja

56 Fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu, il-Gvern Latvjan talab lill-Qorti tal-Ġustizzja tillimita *ratione temporis* l-effetti tas-sentenza li tingħata, fil-każ li fih hija tikkonstata li l-provvisti ta' injam, bħal dawk li huma s-suġġett tal-ewwel domanda preliminari, ma jikkostitwixxux "attività ekonomika" fis-sens tal-Artikolu 4(2) tas-Sitt Direttiva, jew jekk regola ta' dritt nazzjonali bħal dik li hija s-suġġett tat-tieni domanda preliminari ma tkunx tosserva l-prinċipju ta' proporzjonalità.

57 Fid-dawl tar-risposta mogħtija għall-ewwel domanda, ma hemmx lok li tittieħed deċiżjoni fuq it-talba tal-Gvern Latvjan li tillimita l-effetti *ratione temporis* tar-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għal din id-domanda.

58 Fir-rigward tal-limitazzjoni tal-effetti *ratione temporis* tar-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għat-tieni domanda, il-Gvern Latvjan invoka, insostenn tat-talba tiegħu, li aġixxa *in bona fide* u li tali sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja kien ikollha konsegwenzi finanzjarji negattivi għat-Teżor, peress li l-multi imposti mill-awtoritajiet kompetenti, matul il-perijodu mill-2004 sal-2008, jammontaw għal LVL 900 000.

59 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li huwa biss f'każijiet eċċezzjonali li, b'applikazzjoni ta' prinċipju ġenerali ta' ċertezza legali inerenti fis-sistema ġuridika tal-Unjoni, il-Qorti tal-Ġustizzja jista' jkollha tillimita l-possibbiltà għal kull persuna kkonċernata li tinvoka dispożizzjoni li hija interpretat sabiex tqajjem dubju fir-rigward ta' relazzjonijiet ġuridiċi stabbiliti *in bona fide*. Sabiex tali limitazzjoni tkun tista' tiġi deċiża, huwa neċessarju li jkunu sodisfatti żewġ kriterji essenzjali, jiġifieri l-*bona fide* tal-persuni kkonċernati u r-riskju ta' diffikultajiet serji (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tal-10 ta' Jannar 2006, Skov u Bilka, C-402/03, Ġabra p. I-199, punt 51; tat-18 ta' Jannar 2007, Brzeziński, C-313/05, Ġabra p. I-513, point 56 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tat-3 ta' Ġunju 2010, Kalinchev, C-2/09, Ġabra p. I-4939, punt 50).

60 B'mod iktar speċifiku, il-Qorti tal-Ġustizzja rrikorriet għal din is-soluzzjoni biss f'ċirkustanzi ferm speċifiċi, b'mod partikolari meta kien hemm riskju ta' riperkussjonijiet ekonomiċi serji dovuti b'mod partikolari għal numru kbir ta' relazzjonijiet ġuridiċi kkostitwiti *in bona fide* fuq il-bażi tal-leġiżlazzjoni kkunsidrata bħala validament fis-seħħ u meta kien jidher li l-individwi u l-awtoritajiet nazzjonali kienu mħeġġa jadottaw imġiba li ma hijiex konformi mad-dritt tal-Unjoni minħabba inċertezza oġġettiva u sinjifikattiva fir-rigward tal-portata tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni, inċertezza li għaliha possibbilment ikkontribwixxiet l-imġiba stess adottata minn Stati Membri oħra jew mill-Kummissjoni (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-27 ta' April 2006, Richards, C-423/04, Ġabra p. I-3585, punt 42, kif ukoll is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Brzeziński, punt 57, u Kalinchev, punt 51).

61 Hija wkoll ġurisprudenza stabbilita li l-konsegwenzi finanzjarji li jistgħu jirriżultaw għal Stat Membru minħabba sentenza mogħtija fil-kuntest ta' talba għal deċiżjoni preliminari fihom infushom ma jiġġustifikawx il-limitazzjoni tal-effetti ta' din is-sentenza *ratione temporis* (sentenzi tal-20 ta' Settembru 2001, Grzelczyk, C-184/99, Ġabra p. I-6193, punt 52 ; tal-15 ta' Marzu 2005, Bidar, C-209/03, Ġabra p. I-2119, punt 68, kif ukoll is-sentenzi ċċitati iktar 'il fuq Brzeziński, punt 58, u Kalinchev, punt 52).

62 Għandu jiġi rrilevat f'dan ir-rigward li l-ammont totali tal-multi imposti mill-awtoritajiet nazzjonali kompetenti matul il-perijodu mis-sena 2004 sas-sena 2008, ippreżentat mill-Gvern Latvjan, ma jippermettix li ssir evalwazzjoni ta' jekk dan l-ammont jirrigwardax il-multi li huma s-suġġett tat-tieni domanda preliminari. Barra minn hekk, il-proporzjon ta' dan l-ammont li jista' jagħti lok għal rimbors ma ġietx iktar ikkomunikata lill-Qorti tal-Ġustizzja. Huwa importanti li jiġi ppreċiżat f'dan ir-rigward li, kif jirriżulta mill-konklużjoni li waslet għaliha l-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest tal-eżami ta' din it-tieni domanda preliminari, għandhom biss ikunu s-suġġett ta' rimbors l-ammonti li jaqbżu dak li huwa neċessarju sabiex jiżgura l-ġbir eżatt tat-taxxa u sabiex jipprevjeni l-frodi.

63 Għaldaqstant, għandu jiġi kkonstatat li l-eżistenza ta' probabbiltà ta' riperkussjonijiet ekonomiċi serji, fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata fil-punt 60 ta' din is-sentenza, ta' natura li tiġġustifika limitazzjoni tal-effetti *ratione temporis* ta' din is-sentenza, ma tistax titqies li ġiet stabbilita.

64 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ma huwiex neċessarju li jiġi vverifikat jekk jiġix sodisfatt il-kriterju ta' *bona fide* tal-partijiet ikkonċernati.

65 Minn dawn il-kunsiderazzjonijiet jirriżulta li ma hemmx lok li jiġu limitati *ratione temporis* l-effetti ta' din is-sentenza.

Fuq l-ispejjeż

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

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

1) **L-Artikolu 9(1) tad-Direttiva VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-provvisti ta' injam li jitwettqu minn persuna fiżika bl-għan li jiġu kkumpensati l-konsegwenzi ta' każ ta' forza maġġuri jidħlu fil-kuntest tal-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli, peress li għandhom jiġu kklassifikat bħala "attività ekonomika" fis-sens ta' din id-dispożizzjoni, meta dawn il-provvisti jitwettqu għal skopijiet ta' dħul fuq bażi kontinwa. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa l-informazzjoni kollha tal-każ sabiex tiddetermina jekk l-isfruttament ta' proprjetà tanġibbli, bħal foresta, jiġix eżerċitat għal skopijiet ta' dħul fuq bażi kontinwa.**

2) **Id-dritt tal-Unjoni għandu jiġi interpretat fis-sens li ma huwiex eskluż li regola tad-dritt nazzjonali li tippermetti li tiġi imposta multa, stabbilita fil-livell tar-rata normali tal-VAT applikabbli skont il-valur ta' oġġetti li jkunu ġew ipprovduti, lil individwu li jkun naqas mill-obbligu tiegħu li jirreġistra bħala persuna taxxabbli għall-VAT, filwaqt li dan l-individwu ma jkunx responsabbli għal din it-taxxa, imur kontra l-prinċipju ta' proporzjonalità. Hija l-qorti nazzjonali li għandha tivverifika jekk l-ammont tas-sanzjoni ma jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jinkisbu l-għanijiet, li huma dawk li jiġi żgurat il-ġbir eżatt tat-taxxa u l-prevenzjoni tal-frodi fiċ-ċirkustanzi tal-każ, u b'mod partikolari s-somma speċifikament imposta u l-eżistenza possibbli ta' frodi jew ta' evażjoni tal-liġi applikabbli attribwibbli għal persuna taxxabbli li n-nuqqas tagħha ta' reġistrazzjoni qed tiġi ssanzjonata.**

Firem