SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

20 ta' Mejju 2021 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 205 – Persuni responsabbli għall-ħlas tal-VAT lejn it-Teżor pubbliku – Responsabbiltà *in solidum* tad-destinatarju ta' kunsinna taxxabbli li eżerċita d-dritt tiegħu għat-tnaqqis tal-VAT fl-għarfien li l-persuna responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa ma kinitx ser tħallasha – Obbligu ta' tali destinatarju li jħallas il-VAT mhux imħallsa minn din il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa kif ukoll l-interessi moratorji dovuti minħabba n-nuqqas ta' ħlas tal-imsemmija taxxa minn din tal-aħħar"

Fil-Kawża C-4/20,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa mill-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Bulgarija), permezz ta' deċiżjoni tas-16 ta' Diċembru 2019, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-7 ta' Jannar 2020, fil-proċedura

"ALTI" OOD

vs

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn J.-C. Bonichot, President tal-Awla, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (Relatur) u N. Jääskinen, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għad-Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, minn G. Arnaudov,

– għall-Gvern Bulgaru, minn L. Zaharieva u E. Petranova, bħala aġenti,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn A. Armenia u Y. Marnova, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: il-Bulgaru.

wara li semgħet il-konklużjonijiet tal-Avukata Ġenerali ppreżentati fis-seduta tal-14 ta' Jannar 2021,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 205 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, u rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60).

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn "ALTI" OOD u d-Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (id-Direttur tad-Direttorat "Rikorsi u prattiki fil-qasam tat-taxxa u tas-sigurtà soċjali", għall-belt ta' Plovdiv, fi ħdan l-Amministrazzjoni Ċentrali tal-Aġenzija Nazzjonali għad-Dħul Pubbliku, il-Bulgarija) (iktar 'il quddiem id-"Direttur"), dwar l-istabbiliment tar-responsabbiltà *in solidum* ta' ALTI għall-finijiet tal-ħlas tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-"VAT") flimkien ma' interessi moratorji.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-Artikolu 193 tad-Direttiva 2006/112 jipprovdi:

"Il-VAT għandha titħallas minn kwalunkwe persuna taxxabbli li tkun qed twettaq forniment taxxabbli ta' merkanzija jew servizzi, minbarra fejn din titħallas minn persuna oħra fil-każijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199 u fl-Artikolu 202."

4 L-Artikoli 194 sa 200 u 202 sa 204 ta' din id-direttiva jipprovdu, essenzjalment, li persuni oħra minbarra l-persuna taxxabbli li twettaq kunsinna ta' oġġetti jew provvista ta' servizzi taxxabbli jistgħu jew għandhom jitqiesu bħala responsabbli għall-ħlas tal-VAT.

5 L-Artikolu 205 tal-imsemmija direttiva jipprevedi li:

"Fis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 193 sa 200 u l-Artikoli 202, 203 u 204, l-Istati Membri jistgħu jipprovdu illi persuna li mhix il-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT għandha tkun responsabbli in solidum għall-ħlas tal-VAT."

Id-dritt Bulgaru

6 Intitolat "Responsabbiltà tal-persuna fil-każ ta' abbuż", l-Artikolu 177 taż-Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud) (DV Nru 63, tal-4 ta' Awwissu 2006), fil-verżjoni applikabbli għall-fatti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT"), jipprovdi:

"(1) Il-persuna rreġistrata li hija d-destinatarja ta' kunsinna taxxabbli għandha tkun responsabbli għat-taxxa dovuta iżda mhux imħallsa minn persuna oħra rreġistrata meta tkun eżerċitat id-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input marbuta direttament jew indirettament mal-VAT dovuta iżda mhux imħallsa.

(2) Ir-responsabbiltà skont il-paragrafu 1 tiġi stabbilita meta l-persuna rreġistrata kienet taf jew kien imissha kienet taf li din it-taxxa ma kinitx ser titħallas, u meta dan ikun ġie pprovat mill-awtorità ta' kontroll skont l-Artikoli 117 sa 120 tad-Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks [(il-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali u ta' Sigurtà Soċjali)].

(3) Għall-finijiet tal-paragrafu 2, għandu jitqies li l-persuna kien imissha kienet taf li l-imsemmija taxxa ma kinitx ser titħallas meta l-kundizzjonijiet segwenti jkunu ssodisfatti b'mod kumulattiv:

1. it-taxxa dovuta, fis-sens tal-paragrafu 1, ma tkunx effettivament tħallset bħala output għal perijodu ta' tassazzjoni minn xi wieħed mill-fornituri fl-istadji preċedenti, fir-rigward ta' tranżazzjoni taxxabbli li tkun tikkonċerna l-istess merkanzija jew l-istess servizz, f'forma identika, mibdula jew ittrasformata;

2. it-tranżazzjoni taxxabbli tkun fittizzja, tkun maħsuba sabiex tiġi ffrustrata l-liġi jew inkella l-prezz tagħha jkun kunsiderevolment differenti mill-prezz tas-suq.

(4) Ir-responsabbiltà stabbilita skont il-paragrafu 1 ma hijiex marbuta mal-kisba ta' vantaġġ preċiż minħabba l-assenza ta' ħlas tat-taxxa dovuta.

(5) Fil-kundizzjonijiet previsti fil-paragrafi 2 u 3, il-fornitur fi stadju preċedenti għall-persuna taxxabbli li mingħandha tkun dovuta t-taxxa mhux imħallsa għandu jkun ukoll responsabbli.

(6) Fil-każijiet imsemmija fil-paragrafi 1 u 2, ir-responsabbiltà għandha tiġi stabbilita fil-konfront tal-persuna taxxabbli li tkun direttament id-destinatarja tal-provvista li fir-rigward tagħha t-taxxa dovuta ma tkunx tħallset, u, meta l-irkupru ma jkunx possibbli, ir-responsabbiltà tista' tiġi stabbilita fil-konfront ta' kull destinatarju fi stadju sussegwenti fil-katina ta' provvisti.

(7) Il-paragrafu 6 japplika wkoll, *mutatis mutandis*, għall-fornituri fi stadju preċedenti."

7 L-Artikolu 14 tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali u ta' Sigurtà Soċjali (DV Nru 105, tad-29 ta' Diċembru 2005) jipprevedi:

"Il-persuni responsabbli għall-ħlas huma l-persuna fiżiċi jew ġuridiċi li

1. huma d-debituri tat-taxxi jew tal-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali obbligatorji;

2. huma obbligati jiġbru u jħallsu t-taxxi jew il-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali obbligatorji;

3. huma responsabbli għad-dejn tal-persuni msemmija fil-punti 1 u 2."

8 L-Artikolu 16 ta' dan il-kodiċi jipprovdi:

"(1) Il-persuna responsabbli għall-ħlas imsemmija fil-punt 3 tal-Artikolu 14 hija persuna li, fil-każijiet previsti mil-liġi, għandha l-obbligu li tħallas [il-VAT] jew il-kontribuzzjoni tas-sigurtà soċjali obbligatorja tad-debitur ta' din it-taxxa jew ta' din il-kontribuzzjoni jew ta' persuna li għandha tiġbor u tħallas taxxi jew kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali obbligatorji li ma jkunux tħallsu fit-terminu previst.

(2) Il-persuni responsabbli għall-ħlas imsemmija fil-punt 3 tal-Artikolu 14 huma suġġetti għar-regoli li jiddeterminaw id-drittijiet u l-obbligi ta' suġġett tad-dritt fil-proċeduri fis-sens ta' dan il-kodiċi.

(3) Ir-responsabbiltà tal-persuna responsabbli għall-ħlas imsemmija fil-punt 3 tal-Artikolu 14 tkopri t-taxxi u l-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali obbligatorji, l-interessi u l-ispejjeż ta' rkupru."

9 L-Artikolu 121 taż-Zakon za zadalzheniata i dogovorite (il-Liġi dwar l-Obbligi u l-Kuntratti) (DV Nru 275, tat-22 ta' Novembru 1950) huwa fformulat kif ġej:

"Ħlief fil-każijiet previsti mil-liġi, ir-responsabbiltà *in solidum* bejn żewġ debituri jew iktar tinħoloq biss meta din tkun ġiet miftiehma."

10 L-Artikolu 122 ta' din il-liġi jistabbilixxi:

"Il-kreditur jista' jitlob l-eżekuzzjoni tal-kreditu kollu lid-debitur *in solidum* tal-għażla tiegħu.

Il-proċeduri mibdija kontra wieħed mid-debituri *in solidum* ma jippreġudikawx id-dritt tal-kreditur fir-rigward tad-debituri l-oħra."

11 L-Artikolu 126 tal-imsemmija liġi jipprevedi:

"Jekk l-inadempjenza tkun imputabbli biss lil wieħed mid-debituri, il-kreditur jista' jitlob il-kumpens sħiħ tad-dannu lil dan tal-aħħar. Id-debituri l-oħra huma responsabbli biss *in solidum* għall-valur ta' dak li jkun inizjalment dovut.

L-intimazzjoni ta' debitur *in solidum* ma għandhiex effett fir-rigward tad-debituri l-oħra."

12 L-Artikolu 1 taż-Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (il-Liġi dwar l-Interessi fuq it-Taxxi, Imposti u Krediti Oħra Simili tal-Istat) (DV Nru 91, tat-12 ta' Novembru 1957) jipprovdi:

"Għandu jkun suġġett għal interessi kkalkolati bir-rata legali l-irkupru ta' taxxi, ta' imposti, ta' tnaqqis ta' benefiċċji, ta' kontribuzzjonijiet lill-baġit u ta' krediti oħra tal-Istat ta' natura simili, kemm jekk ikunu s-suġġett ta' ġbir u kemm jekk le, li ma jkunux tħallsu fit-termini previsti għal ħlas volontarju.

Għandu jkun suġġett għall-istess interessi l-irkupru tal-kontribuzzjonijiet tal-assigurazzjoni obbligatorja ta' beni fit-terminu previst għal ħlas volontarju.

L-interessi fuq l-interessi u l-interessi fuq il-multi ma humiex dovuti."

It-tilwima fil-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

13 ALTI hija kumpannija b'responsabbiltà limitata rregolata mid-dritt Bulgaru. Matul is-sena 2014, hija akkwistat, mingħand "FOTOMAG" EOOD, kumpannija b'membru wieħed b'responsabbiltà limitata rregolata mid-dritt Bulgaru, magna tal-ħsad, trakter u karru (iktar 'il quddiem l-"apparat agrikolu"), li kienu s-suġġett ta' akkwist intra-Komunitarju minn FOTOMAG mingħand kumpannija stabbilita fir-Renju Unit. Il-kunsinni tal-apparat agrikolu lil ALTI taw lok għall-istabbiliment minn FOTOMAG ta' tliet fatturi li kienu jsemmu, kull waħda minnhom, il-VAT. Wara li ħallset dawn il-fatturi, ALTI eżerċitat id-dritt tagħha għat-tnaqqis tal-VAT u semmiet it-tnaqqis ikkonċernat fid-dikjarazzjonijiet tat-taxxa relatati mal-perijodi ta' tassazzjoni tax-xhur ta' April u ta' Ġunju 2014.

14 Wara li FOTOMAG kienet is-suġġett ta' proċedura ta' aġġustament fiskali, l-awtoritajiet fiskali Bulgari stabbilixxew, permezz ta' avviż ta' rettifika tat-taxxa tas-27 ta' Ġunju 2016, li din il-kumpannija kienet naqset milli tħallas kważi t-totalità tal-VAT iddikjarata fir-rigward tal-akkwisti intra-Komunitarji u kkalkolata fuq il-fatturi indirizzati lil ALTI.

15 Fil-kuntest ta' proċedura ta' aġġustament fiskali mibdija kontra ALTI, dawn l-awtoritajiet fiskali kkonstataw li ALTI u FOTOMAG kienu qabbdu lill-istess persuna sabiex tieħu ħsieb il-kontabbiltà tagħhom, tiġġestixxi l-kontijiet bankarji tagħhom u tippreżenta d-dikjarazzjonijiet tal-VAT tagħhom, li

l-akkwist tal-apparat agrikolu minn FOTOMAG kien ġie ffinanzjat permezz ta' kumpannija terza li s-soċji tagħha kienu l-amministraturi ta' FOTOMAG u ta' ALTI u li t-trasport tal-magna tal-ħsad mir-Renju Unit kien ġie organizzat minn amministratur u rappreżentant ta' ALTI permezz ta' kumpannija oħra. Dawn il-konstatazzjonijiet wasslu lill-imsemmija awtoritajiet fiskali sabiex jikkonkludu li ALTI kienet organizzat hija stess l-akkwist tal-apparat agrikolu minn FOTOMAG permezz ta' akkwist intra-Komunitarju sabiex tapplika indebitament il-VAT u li ALTI kienet taf li FOTOMAG ma kinitx ser tħallas il-VAT fuq it-tliet fatturi kkonċernati. Barra minn hekk, l-istess awtoritajiet fiskali qiesu li, peress li t-tranżazzjoni bejn FOTOMAG u ALTI kienet intiża sabiex tiġi evitata l-liġi, fis-sens tal-punt 2 tal-Artikolu 177(3) tal-Liġi dwar il-VAT, ALTI kien imissha kienet taf li l-VAT ma kinitx ser titħallas minn FOTOMAG, fis-sens ta' din id-dispożizzjoni.

16 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-awtoritajiet fiskali Bulgari, f'avviż ta' rettifika tat-taxxa tat-23 ta' Frar 2018 indirizzat lil ALTI u kkoreġut permezz ta' avviż ta' rettifika tat-taxxa tas-6 ta' Marzu 2018, invokaw ir-responsabbiltà *in solidum* ta' din il-kumpannija, skont il-punt 2 tal-Artikolu 177(3) tal-Liġi dwar il-VAT, f'dak li jirrigwarda l-VAT mhux imħallsa minn FOTOMAG.

17 ALTI ppreżentat rikors amministrattiv quddiem id-Direttur, fejn sostniet, b'mod partikolari, li ma kienx preżenti l-element suġġettiv meħtieġ mill-punt 2 tal-Artikolu 177(3) tal-Liġi dwar il-VAT, jiġifieri l-fatt li ALTI kien imissha kienet taf li l-VAT ma kinitx ser titħallas minn FOTOMAG.

18 Peress li dan ir-rikors amministrattiv ġie miċħud mid-Direttur, ALTI fetħet kawża quddiem l-Administrativen sad – Plovdiv (il-Qorti Amministrattiva ta' Plovdiv, il-Bulgarija). Permezz ta' sentenza tat-22 ta' Marzu 2019, dik il-qorti ċaħdet ir-rikors ta' ALTI kontra l-avviż ta' rettifika tat-taxxa bħala infondat.

19 L-Administrativen sad Plovdiv (il-Qorti Amministrattiva ta' Plovdiv) qieset li, mill-elementi miġbura matul il-proċedura, kien jirriżulta li ALTI kien imissha kienet taf li FOTOMAG ma kinitx ser twettaq l-obbligu tagħha li tħallas il-VAT. F'dan ir-rigward, dik il-qorti kkonstatat b'mod partikolari li r-relazzjonijiet bejn ALTI u FOTOMAG kienu fir-realtà jeċċedu l-kuntest ta' relazzjonijiet kummerċjali normali, li FOTOMAG qatt ma kienet eżerċitat attività marbuta mal-bejgħ ta' apparat agrikolu u ma kellha ebda esperjenza f'dan il-qasam, li d-direttur eżekuttiv u l-azzjonist tal-kumpannija terza li kienet sellfet fondi lil FOTOMAG għax-xiri tal-apparat agrikolu kienu rispettivament l-amministratur ta' ALTI u dak ta' FOTOMAG, kif ukoll li kienet l-istess persuna li wettqet it-trasferimenti bankarji bejn ALTI, FOTOMAG u din il-kumpannija terza, li kienet tieħu ħsieb il-kontabbiltà ta' ALTI, ta' FOTOMAG u tal-kumpannija li nnegozjat it-trasport tal-apparat agrikolu mir-Renju Unit u li kienet ippreżentat id-dikjarazzjonijiet fiskali ta' ALTI u ta' FOTOMAG. L-imsemmija qorti kkonkludiet, minn dan, li r-relazzjonijiet bejn ALTI u FOTOMAG kienu intiżi li tiġi evitata l-liġi u li, b'applikazzjoni tad-dispożizzjonijiet magħquda tal-punt 2 tal-Artikolu 177(3) tal-Liġi dwar il-VAT u tal-Artikolu 16(3) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali u ta' Sigurtà Soċjali, ALTI kienet obbligata tħallas mhux biss it-taxxa nnifisha, iżda wkoll l-interessi moratorji dovuti minħabba n-nuqqas ta' ħlas ta' din it-taxxa mill-persuna responsabbli għall-ħlas.

20 ALTI qiegħda tikkontesta s-sentenza tal-Administrativen sad – Plovdiv (il-Qorti Amministrattiva ta' Plovdiv) quddiem il-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Bulgarija).

21 Fil-kuntest tal-appell tagħha, ALTI ssostni b'mod partikolari li, għalkemm, skont il-ġurisprudenza tal-qrati Bulgari, ir-responsabbiltà tad-destinatarju ta' kunsinna taxxabbli tista' tiġi stabbilita, abbażi tal-punt 2 tal-Artikolu 177(3) tal-Liġi dwar il-VAT, meta dan id-destinatarju jkun eżerċita d-dritt għal tnaqqis tiegħu fir-rigward tat-taxxa dovuta u mhux imħallsa mill-fornitur tiegħu, din ir-responsabbiltà ma tkoprix l-interessi moratorji dovuti minħabba n-nuqqas ta' ħlas ta' din it-taxxa mill-persuna responsabbli għall-ħlas tagħha.

22 Il-qorti tar-rinviju tosserva li, skont il-punt 2 tal-Artikolu 177(3) tal-Liġi dwar il-VAT, id-destinatarju ta' kunsinna taxxabbli għandu jkun responsabbli għat-taxxa dovuta u mhux imħallsa minn persuna oħra meta d-destinatarju jkun eżerċita d-dritt għat-tnaqqis tal-VAT tal-input marbuta direttament jew indirettament mal-VAT dovuta u mhux imħallsa, fejn tali responsabbiltà *in solidum* hija stabbilita meta d-destinatarju kien jaf jew kien imissu kien jaf li l-imsemmija taxxa ma kinitx ser titħallas. Din id-dispożizzjoni hija konformi mal-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112, kif jirriżulta b'mod partikolari mis-sentenza tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries *et* (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Madankollu, meta ddetermina l-portata ta' din ir-responsabbiltà *in solidum*, il-leġiżlatur Bulgaru ma stabbilixxiex espliċitament fl-Artikolu 177 tal-Liġi dwar il-VAT li d-destinatarju tal-kunsinna kien responsabbli mhux biss għat-taxxa mhux imħallsa, iżda wkoll għall-interessi moratorji dovuti sa mill-eżiġibbiltà ta' din it-taxxa. Il-qorti tar-rinviju tindika li tali obbligu jista' madankollu jiġi dedott mill-Artikolu 16(3) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali u ta' Sigurtà Soċjali, minkejja li l-Varhoven administrativen sad (il-Qorti Amministrattiva Suprema, il-Bulgarija) tat sentenzi kontradittorji dwar dan is-suġġett. F'dan il-kuntest, il-qorti tar-rinviju tispjega li hija għandha dubju dwar jekk l-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112 u l-prinċipju ta' proporzjonalità jipprekludux jew le l-inklużjoni fis-sistema ta' responsabbiltà *in solidum* ikkonċernata tal-interessi moratorji dovuti minħabba n-nuqqas ta' ħlas tal-imsemmija taxxa mill-persuna responsabbli għall-ħlas tagħha u, għaldaqstant, dispożizzjoni legali nazzjonali bħal dik prevista fl-Artikolu 16(3) ta' dan il-kodiċi.

24 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) L-Artikolu 205 tad-[Direttiva 2006/112] u l-prinċipju ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li r-responsabbiltà *in solidum* ta' persuna rreġistrata, li tkun id-destinatarja ta' kunsinna taxxabbli, għall-VAT li ma tkunx tħallset mill-fornitur tagħha tinkludi wkoll, minbarra d-dejn prinċipali tal-fornitur (id-dejn tal-VAT), l-obbligu anċillari li tħallas kumpens għal ħlas tardiv bir-rata tal-interessi legali fuq is-somma prinċipali, liema interessi jiddekorru mill-bidu tad-dewmien fil-ħlas mid-debitur sad-data tal-ħruġ tal-avviż tat-taxxa, li jistabbilixxiha, jew sakemm jiġi onorat dan l-obbligu?

2) L-Artikolu 205 tad-Direttiva [2006/112] u l-prinċipju ta' proporzjonalità għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu dispożizzjoni legali nazzjonali, bħall-Artikolu 16(3) [tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali u ta' Sigurtà Soċjali], li tipprovdi li r-responsabbiltà ta' terz fir-rigward ta' taxxi mhux imħallsa mill-persuna taxxabbli tinkludi t-taxxi u l-interessi?"

Fuq id-domandi preliminari

25 Permezz taż-żewġ domandi tagħha, li għandhom jiġu eżaminati flimkien, il-qorti tar-rinviju qiegħda essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112, moqri fid-dawl tal-prinċipju ta' proporzjonalità, għandux jiġi interpretat fis-sens li jipprekludi leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li l-persuna indikata bħala responsabbli *in solidum*, fis-sens ta' dan l-artikolu, hija obbligata tħallas, minbarra l-ammont tal-VAT mhux imħallas mill-persuna responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa, l-interessi moratorji dovuti mill-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq dan l-ammont.

26 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, skont l-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112, fis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 193 sa 200 u 202 sa 204 ta' din id-direttiva, l-Istati Membri jistgħu jipprevedu li persuna li ma hijiex il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa għandha tkun responsabbli *in solidum* għall-ħlas tal-VAT.

27 L-Artikoli 193 sa 200 u 202 sa 204 tad-Direttiva 2006/112 jiddeterminaw il-persuni li huma responsabbli għall-ħlas tal-VAT, konformement mal-għan tat-Taqsima 1 tal-Kapitolu 1 tat-Titolu XI ta' din id-direttiva, intitolata "Persuni responsabbli għall-ħlas tal-VAT lill-awtoritajiet tat-taxxa". Għalkemm l-Artikolu 193 tal-imsemmija direttiva jipprevedi, bħala regola bażika, li l-VAT hija dovuta mill-persuna taxxabbli li twettaq kunsinna ta' oġġetti jew provvista ta' servizzi taxxabbli, il-formulazzjoni ta' dan l-artikolu tippreċiża li persuni oħra jistgħu jew għandhom ikunu responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa fis-sitwazzjonijiet imsemmija fl-Artikoli 194 sa 199b u 202 tal-istess direttiva.

28 Mill-kuntest ifformat mill-Artikoli 193 sa 205 tad-Direttiva 2006/112 jirriżulta li l-Artikolu 205 ta' din id-direttiva jagħmel parti minn grupp ta' dispożizzjonijiet intiżi li jidentifikaw il-persuna responsabbli għall-ħlas tal-VAT f'diversi sitwazzjonijiet. B'dan il-mod, dawn id-dispożizzjonijiet għandhom l-għan li jiżguraw lit-Teżor pubbliku ġbir effettiv tal-VAT mingħand il-persuna l-iktar adegwata fir-rigward tas-sitwazzjoni inkwistjoni, b'mod partikolari meta l-partijiet fil-kuntratt ma jkunux jinsabu fl-istess Stat Membru jew meta t-tranżazzjoni suġġetta għall-VAT tkun tirrigwarda tranżazzjonijiet li n-natura speċifika tagħhom teżiġi l-identifikazzjoni ta' persuna differenti minn dik imsemmija fl-Artikolu 193 ta' din id-direttiva.

29 Għaldaqstant, l-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112 jippermetti, bħala prinċipju, lill-Istati Membri jadottaw, bil-għan li l-VAT tinġabar b'mod effettiv, miżuri li permezz tagħhom persuna differenti minn dik li normalment hija responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa skont l-Artikoli 193 sa 200 u 202 sa 204 ta' din id-direttiva tkun obbligata *in solidum* tħallas l-imsemmija taxxa.

30 Barra minn hekk, din l-interpretazzjoni hija kkorroborata mis-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata), dwar l-interpretazzjoni tal-Artikolu 21(3) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-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 9, Vol. 1, p. 23), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 2001/115/KE tal-20 ta' Diċembru 2001 (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 352), dispożizzjoni din li kienet ekwivalenti għall-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112.

31 Madankollu, peress li l-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112 la jispeċifika l-persuni li l-Istati Membri jistgħu jagħżlu bħala debituri *in solidum* u lanqas is-sitwazzjonijiet li fihom tali indikazzjoni tista' ssir, huma l-Istati Membri li għandhom jiddeterminaw il-kundizzjonijiet u l-modalitajiet ta' implimentazzjoni tar-responsabbiltà *in solidum* prevista f'dan l-artikolu.

32 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li, fl-eżerċizzju ta' tali setgħa, l-Istati Membri għandhom josservaw il-prinċipji ġenerali tad-dritt li jagħmlu parti mill-ordinament ġuridiku tal-Unjoni, li jinkludu, b'mod partikolari, il-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' proporzjonalità (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

33 F'dak li jikkonċerna, b'mod iktar partikolari, il-prinċipju ta' proporzjonalità, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, skont dan il-prinċipju, l-Istati Membri għandhom jirrikorru għal mezzi li, filwaqt li jippermettu li l-għan imfittex mid-dritt intern jintlaħaq b'mod effettiv, jippreġudikaw mill-inqas possibbli l-għanijiet u l-prinċipji stabbiliti mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni kkonċernata. Għalhekk, għalkemm huwa leġittimu li l-miżuri adottati mill-Istati Membri jkunu intiżi sabiex iħarsu d-drittijiet tat-Teżor pubbliku bl-iktar mod effettiv possibbli, huma madankollu ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju għal dan il-għan (sentenza tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punti 21 u 22 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

34 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-eżerċizzju tal-possibbiltà għall-Istati Membri li jindikaw debitur *in solidum* li ma jkunx il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa bil-għan li jiġi żgurat ġbir effettiv ta' din tal-aħħar għandu jkun iġġustifikat mir-relazzjoni fattwali u/jew ġuridika eżistenti bejn iż-żewġ persuni kkonċernati fid-dawl tal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' proporzjonalità. B'mod partikolari, l-Istati

Membri għandhom jippreċiżaw iċ-ċirkustanzi partikolari li fihom persuna bħalma hija d-destinatarju ta' tranżazzjoni taxxabbli għandha tinżamm responsabbli *in solidum* għall-ħlas tat-taxxa dovuta mill-parti kontraenti tagħha minkejja li hija tkun ħallset din it-taxxa meta ħallset il-prezz tat-tranżazzjoni.

35 F'dan il-kuntest, għandu jitfakkar li l-ġlieda kontra l-frodi, l-evażjoni fiskali u l-abbużi eventwali hija għan irrikonoxxut u inkuraġġit mil-leġiżlazzjoni tal-Unjoni dwar is-sistema komuni tal-VAT u li l-prinċipju ta' projbizzjoni ta' abbuż ta' dritt iwassal sabiex jiġu pprojbiti l-arranġamenti purament artifiċjali, li ma jirriflettux ir-realtà ekonomika, imwettqa bl-għan uniku li jinkiseb vantaġġ fiskali (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-20 ta' Ġunju 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 46).

36 B'hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112 jippermetti lil Stat Membru jżomm persuna responsabbli *in solidum* għall-VAT meta, fil-mument tat-tranżazzjoni mwettqa favur tagħha, hija kienet taf jew kien imissha kienet taf li t-taxxa dovuta fuq din it-tranżazzjoni, jew fuq tranżazzjoni preċedenti jew sussegwenti, ser tibqa' mhux imħallsa u jippermetti wkoll lil Stat Membru jibbaża ruħu fuq preżunzjonijiet f'dan ir-rigward, bil-kundizzjoni li tali preżunzjonijiet ma jkunux ifformulati b'tali mod li jkun prattikament impossibbli jew diffiċli ħafna għall-persuna taxxabbli li tikkonfutahom billi tipproduċi prova kuntrarja u b'tali mod li b'hekk tinħoloq sistema ta' responsabbiltà mingħajr ħtija, li tmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jitħarsu d-drittijiet tat-Teżor pubbliku. Fil-fatt, l-operaturi li jieħdu kull miżura li tista' raġonevolment tkun meħtieġa minnhom sabiex jiżguraw li t-tranżazzjonijiet tagħhom ma jagħmlux parti minn katina abbużiva jew frawdolenti għandhom ikunu jistgħu jafdaw fil-legalità ta' dawn it-tranżazzjonijiet mingħajr ma jkollhom ir-riskju li jinżammu responsabbli *in solidum* għall-ħlas ta' din it-taxxa dovuta minn persuna taxxabbli oħra (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Mejju 2006, Federation of Technological Industries *et*, C-384/04, EU:C:2006:309, punti 32 u 33 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

37 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet ukoll li l-fatt li persuna li ma tkunx il-persuna responsabbli għall-ħlas aġixxiet *in bona fide* billi użat id-diliġenza kollha ta' operatur informat, il-fatt li din il-persuna ħadet kull miżura raġonevoli li setgħet tieħu u l-fatt li hija eskluża l-parteċipazzjoni tagħha f'abbuż jew fi frodi jikkostitwixxu elementi li għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni sabiex tiġi ddeterminata l-possibbiltà li din il-persuna tinżamm responsabbli, *in solidum*, għall-ħlas tal-VAT dovuta (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punt 26 u l-ġurisprudenza ċċitata).

38 F'dan il-każ, mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta li l-Artikolu 177 tal-Liġi dwar il-VAT, intitolat "Responsabbiltà tal-persuna f'każ ta' abbuż", jipprevedi, fil-paragrafu 2 tiegħu, li hemm lok li persuna tinżamm responsabbli *in solidum* għall-ħlas tat-taxxa dovuta meta din il-persuna tkun eżerċitat id-dritt tagħha għal tnaqqis minkejja li kienet taf jew kien imissha kienet taf li l-persuna responsabbli għall-ħlas ma kellhiex l-intenzjoni li tħallas it-taxxa, filwaqt li l-awtorità ta' kontroll għandha tipproduċi l-prova tal-eżistenza ta' tali elementi. Mid-deċiżjoni tar-rinviju jirriżulta wkoll li l-punt 2 tal-Artikolu 177(3) ta' din il-liġi jipprovdi li, sabiex ikun jista' jiġi preżunt li l-persuna kkonċernata kien imissha kienet taf li l-persuna responsabbli għall-ħlas ma kellhiex l-intenzjoni tħallas it-taxxa dovuta, ma huwiex meħtieġ biss li din it-taxxa ma tkunx effettivament tħallset minn xi wieħed mill-fornituri fi stadju preċedenti, iżda huwa meħtieġ ukoll li t-tranżazzjoni taxxabbli tkun fittizja, li din it-tranżazzjoni tevita l-liġi jew li l-prezz tagħha huwa mbiegħed b'mod sinjifikattiv mill-prezz tas-suq.

39 Issa, kemm mid-deċiżjoni tar-rinviju kif ukoll mill-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Gvern Bulgaru jirriżulta li tali preżunzjoni hija konfutabbli. Barra minn hekk, mill-proċess li għandha quddiemha l-Qorti tal-Ġustizzja ma jidhirx li huwa prattikament impossibbli jew eċċessivament diffiċli li tali preżunzjoni tiġi kkonfutata. Madankollu, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika jekk il-persuna kkonċernata għandhiex il-possibbiltà, għal dan il-għan, li tistabbilixxi l-*bona fide* tagħha.

40 F'dawn iċ-ċirkustanzi, għandu jitqies li, kif tindika l-qorti tar-rinviju, dispożizzjoni bħall-Artikolu 177 tal-Liġi dwar il-VAT tissodisfa r-rekwiżiti dwar l-applikazzjoni tal-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112, kif imfakkra fil-punti 36 u 37 ta' din is-sentenza.

41 Il-qorti tar-rinviju madankollu tesponi li, għalkemm l-Artikolu 177 tal-Liġi dwar il-VAT jippermetti biss li l-persuni msemmija f'dan l-artikolu jinżammu responsabbli *in solidum* għall-ħlas tal-VAT biss, dawn il-persuni jistgħu jinżammu responsabbli wkoll, skont l-Artikolu 16(3) tal-Kodiċi ta' Proċedura Fiskali u ta' Sigurtà Soċjali, għall-ħlas tal-interessi moratorji dovuti minħabba n-nuqqas ta' ħlas ta' din it-taxxa mill-persuna responsabbli għall-ħlas tagħha.

42 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, għalkemm, skont il-kliem tal-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112, ir-responsabbiltà *in solidum* prevista f'dan l-artikolu tirrigwarda biss il-ħlas tal-VAT, din il-formulazzjoni ma teskludix li l-Istati Membri jistgħu jimponu fuq id-debitur *in solidum* l-elementi kollha relatati ma' din it-taxxa, bħall-interessi moratorji dovuti minħabba n-nuqqas ta' ħlas tal-imsemmija taxxa mill-persuna responsabbli għall-ħlas ta' din tal-aħħar. Madankollu, għandu jiġi ppreċiżat li l-Istati Membri jistgħu jestendu s-sistema ta' responsabbiltà *in solidum* b'mod li din tinkludi tali elementi biss jekk tali estensjoni tkun iġġustifikata fid-dawl tal-għanijiet imfittxija mill-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112 u tkun konformi, kif tfakkar fil-punt 32 ta' din is-sentenza, mal-prinċipji ta' ċertezza legali u ta' proporzjonalità.

43 F'dan ir-rigward, għandu jiġi kkunsidrat li, f'sitwazzjoni fejn dispożizzjoni tad-dritt nazzjonali li tobbliga lid-debitur *in solidum* jħallas l-interessi moratorji marbuta mad-dejn prinċipali tippermetti li jiġu miġġielda l-abbużi fil-qasam tal-VAT, tali dispożizzjoni tikkontribwixxi għat-twettiq tal-għan li jiġi żgurat lit-Teżor pubbliku ġbir effettiv tal-VAT, li huwa l-għan imfittex mill-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112. Barra minn hekk, peress li l-applikazzjoni ta' tali regola teħtieġ li jiġi stabbilit li l-parti kontraenti tal-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa dovuta kienet taf jew kien imissha kienet taf li din tal-aħħar ma kinitx ser tħallas din it-taxxa filwaqt li tkun eżerċitat hija stess id-dritt tagħha għal tnaqqis, l-obbligu għal tali parti kontraenti, li hija meqjusa li, minħabba l-parteċipazzjoni volontarja tagħha f'abbuż fil-qasam tal-VAT, kienet issieħbet sa mill-bidu mal-intenzjoni illegali ta' din il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa li ma tħallasx l-imsemmija taxxa, li tagħmel tajjeb għall-effetti marbuta mad-dewmien fil-ħlas ta' din it-taxxa, li għalih hija wkoll parzjalment responsabbli, jidher li huwa kemm proporzjonat u kemm konformi mal-prinċipju ta' ċertezza legali.

44 Tali approċċ huwa barra minn hekk konformi mal-għan li fuqu huwa bbażat l-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112, kif deskritt fil-punti 28 u 29 ta' din is-sentenza, li jikkonsisti f'li jippermetti lill-Istati Membri jiżguraw lit-Teżor pubbliku ġbir effettiv tal-VAT mingħand il-persuni l-iktar adegwati fir-rigward tas-sitwazzjoni inkwistjoni. Issa, fil-każ ta' abbuż fil-qasam tal-VAT bħal dak previst fil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, it-Teżor pubbliku għandu jkollu l-possibbiltà li jirkupra, għal finijiet ta' effettività, it-taxxa dovuta u l-elementi kollha marbuta magħha mingħand kull waħda mill-partijiet kontraenti li jkunu pparteċipaw f'dan l-abbuż.

45 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti kollha, ir-risposta għad-domandi magħmula għandha tkun li l-Artikolu 205 tad-Direttiva 2006/112, moqri fid-dawl tal-prinċipju ta' proporzjonalità, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li l-persuna responsabbli *in solidum*, fis-sens ta' dan l-artikolu, għandha tħallas, minbarra l-ammont ta' VAT mhux imħallsa mill-persuna responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa, l-interessi moratorji dovuti minn din il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq dan l-ammont, meta jiġi stabbilit li, filwaqt li eżerċitat hija stess id-dritt tagħha għal tnaqqis, din il-persuna kienet taf jew kien imissha kienet taf li l-imsemmija persuna responsabbli għall-ħlas ma kinitx ser tħallas l-imsemmija taxxa.

Fuq l-ispejjeż

46 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 għandha tiddeċiedi dwar l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni ta' osservazzjonijiet quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, minbarra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

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

L-Artikolu 205 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, moqri fid-dawl tal-prinċipju ta' proporzjonalità, għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li l-persuna responsabbli *in solidum*, fis-sens ta' dan l-artikolu, għandha tħallas, minbarra l-ammont ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) mhux imħallsa mill-persuna responsabbli għall-ħlas ta' din it-taxxa, l-interessi moratorji dovuti minn din il-persuna responsabbli għall-ħlas tat-taxxa fuq dan l-ammont, meta jiġi stabbilit li, filwaqt li eżerċitat hija stess id-dritt tagħha għal tnaqqis, din il-persuna kienet taf jew kien imissha kienet taf li l-imsemmija persuna responsabbli għall-ħlas ma kinitx ser tħallas l-imsemmija taxxa.

Firem