Downloaded via the EU tax law app / web

Edizzjoni Provvi?orja

SENTENZA TAL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Id-Disa' Awla)

26 ta' Ottubru 2017 (*)

"Rinviju g?al de?i?joni preliminari – Taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Inklu?joni fir-re?istru tal-persuni taxxabbli g?all-VAT – Le?i?lazzjoni nazzjonali li timponi l-g?oti ta' garanzija – ?lieda kontra l-frodi – Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea – Libertà ta' intrapri?a – Prin?ipju ta' nondiskriminazzjoni – Prin?ipju ta' ne bis in idem – Prin?ipju ta' nuqqas ta' retroattività"

Fil-Kaw?a C?534/16,

li g?andha b?ala su??ett talba g?al de?i?joni preliminari skont l?Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Najvyšší súd Slovenskej republiky (qorti suprema tar-Repubblika Slovakka), permezz ta' de?i?joni tad-29 ta' Settembru 2016, li waslet fil-Qorti tal-?ustizzja fl-20 ta' Ottubru 2016, fil-pro?edura

Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky

vs

BB construct s. r. o.,

IL-QORTI TAL-?USTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn E. Juhász, li qed ja?ixxi b?ala President tal-Awla, K. Jürimäe (Relatur) u C. Lycourgos, Im?allfin,

Avukat ?enerali : M. Szpunar,

Re?istratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-pro?edura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippre?entati:

– g?all-Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky, minn F. Imrecze, b?ala a?ent,

– g?al BB construct s. r. o., minn P. Ondrášiková, advokátka,

– g?all-Gvern Slovakk, minn B. Ricziová, b?ala a?ent,

– g?all-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u A. Tokár, b?ala a?enti,

wara li rat id-de?i?joni, me?uda wara li nstema' l-Avukat ?enerali, li l-kaw?a tinqata' ming?ajr konklu?jonijiet,

tag?ti l-pre?enti

Sentenza

1 It-talba g?al de?i?joni preliminari tirrigwarda l-interpretazzjoni tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud (?U 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"), kif ukoll tal-libertà ta' intrapri?a, tal-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament, tal-prin?ipjuta' *ne bis in idem* u tal-prin?ipju ta' nuqqas ta' retroattività ta' delitti u ta' pieni san?iti mill-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea (iktar 'il quddiem il-"Karta").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kaw?a bejn il-Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (direttorat tat-taxxi tar-Repubblika Slovakka, iktar 'il quddiem id-"direttorat tat-taxxi") u BB construct s. r. o., dwar garanzija me?tie?a matul ir-re?istrazzjoni ta' din tal-a??ar g?all-finijiet tat-taxxa fuq il-valur mi?jud (VAT).

Il-kuntest ?uridiku

Id-dritt tal-Unjoni

3 L-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jipprovdi:

"L-Istati Membri jistg?u jimponu obbligi o?rajn li jidhrulhom me?tie?a biex ji?guraw il-?bir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, so??ett g?all-?tie?a ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domesti?i u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jag?tux lok g?al formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri."

Id-dritt Slovakk

4 L-ewwel sentenza tal-Artikolu 4(1) tal-Li?i Nru 222/2004 dwar it-taxxa fuq il-valur mi?jud, fil-ver?joni tag?ha applikabbli g?all-kaw?a prin?ipali (iktar 'il quddiem il-"li?i dwar il-VAT"), tipprevedi obbligu ta' re?istrazzjoni g?all-persuni taxxabbli fit-termini li ?ejjin:

"Il-persuna taxxabbli li g?andha s-sede, il-post tal-operat jew l-istabbiliment tag?ha f'dan il-pajji? [...] u li f'dawn l-a??ar 12-il xahar konsekuttivi kisbet d?ul mill-bejg? li jammonta g?al [EUR] 49 790, g?andha l-obbligu li tissottometti applikazzjoni g?ar-re?istrazzjoni g?all-finijet tat-taxxa quddiem l-uffi??ju tat-taxxa".

5 Fil-ver?joni tieg?u ??itata mill-qorti tal-rinviju, l-Artikolu 4c ta' din il-li?i, intitolat "Garanzija fiskali", jipprevedi:

"(1) Il-persuna taxxabbli li tkun ippre?entat applikzzjoni g?al re?istrazzjoni g?all-finijiet tat-taxxa skont l-Artikolu 4(1) u(2), g?andha l-obbligu li tiggarantixxi l-?las tat-taxxa permezz tad-depo?itu ta' flus kontanti fuq il-kont tal-uffi??ju tat-taxxa jew permezz ta' garanzija bankarja inkundizzjonata pprovduta g?al 12-il xahar favur l-uffi??ju tat-taxxa, fl-ammont tal-garanzija mitluba [...] jekk:

[...]

c) l-amministratur jew l-asso?jat ta' din il-persuna taxxabbli hija persuna fi?ika jew ?uridika li hija jew li kienet amministratur jew asso?jat ta' persuna ?uridika o?ra

1. li g?andha, jew kellha fid-data tad-dissoluzzjoni tag?ha, arretrati tat-taxxa li jammontaw g?al [EUR] 1 000 jew iktar, akkumulati matul il-perijodu li fih l-imsemmija persuna fi?ika jew ?uridika kienet l-amministratur jew l-asso?jat tag?ha, u li ma jkunux g?andhom t?allsu fid-data tas-sottomissjoni tal-applikzzjoni g?al re?istrazzjoni g?all-finijiet tat-taxxa;

[...]

(2) L-uffi??ju tat-taxxa g?andu jiffissa, permezz ta’ de?i?joni, l-ammont tal-garanzija li g?andha ting?ata mill-applikant g?al re?istrazzjoni msemmija fil-paragrafu 1fl-ammont ta’ mhux inqas minn [EUR] 1 000 u mhux iktar minn [EUR] 500 000. Sabiex ji?i ddeterminat l-ammont tal-garanzija fiskali, l-uffi??ju tat-taxxa g?andu jie?u inkunsiderazzjoni r-riskju li l-persuna taxxabbli tonqos milli t?allas it-taxxa meta din tkun dovuta. L-applikant g?al re?istrazzjoni huwa obbligat jipprovdi l-garanzija fiskali fl-20 jum min-notifika tad-de?i?joni li timponi l-g?oti ta’ garanzija.”

Il-kaw?a prin?ipali u d-domandi preliminari

6 Peress li kisbet d?ul mill-bejg? ta’ mill-inqas EUR 49 790 euros, BB construct talbet li ti?i rre?istrata g?all-finijiet tal-VAT. Abba?i tal-Artikolu 4c(1) u (2) tal-li?i dwar il-VAT, id-direttorat tat-taxxi imponilha l-g?oti ta’ garanzija g?al perijodu ta’ 12-il xahar. L-ammont ta’ din il-garanzija kien ta’ EUR 500 000 u din kellha ting?ata f’terminu ta’ 20 jum. Skont id-direttorat tat-taxxi dan l-g?oti ta’ tali garanzija kien i??ustifikat min?abba arretrati tal-VAT ta’ kumpannija o?ra, li mag?ha l-amministratur jew l-asso?jat ta’ BB construct kellu konnessjoni personali jew patrimonjali.

7 BB construct talbet l-annullament jew it-tnaqqis ta’ din il-garanzija quddiem il-Krajský Súd v Bratislave (qorti re?jonali ta’ Bratislava, is-Slovakkja). Mill-pro?ess quddiem il-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li din il-qorti annullat id-de?i?joni li kienet te?i?i l-g?oti tal-imsemmija garanzija u li d-direttorat tat-taxxi appella minn din is-sentenza quddiem in-Najvyšší súd Slovenskej republiky (qorti suprema tar-Repubblika Slovakka).

8 Din il-qorti tal-a??ar tippre?i?a li l-garanzija prevista fl-Artikolu 4c tal-li?i dwar il-VAT ?iet adottata abba?i tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, sabiex ji?u evitati l-frodi u l-eva?joni fiskali. Il-le?i?latur Slovakk fittex li jinkora??ixxi lill-uffi??ju tat-taxxa jag?mel ir-re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT dependenti fuq l-obbligu li ting?ata din il-garanzija. Tali garanzija tippermetti lil dan l-uffi??ju jirkupra l-ammonti dovuti f’ka? li ma jit?allsux mill-persuna taxxabbli l-?dida matul is-sena finanzjarja ta’ wara r-re?istrazzjoni tag?ha.

9 Skont l-indikazzjonijiet mog?tija mid-direttorat tat-taxxi quddiem l-imsemmija qorti, f’kull ka?, l-ammont tal-garanzija prevista fl-Artikolu 4c tal-li?i dwar il-VAT huwa kkalkolat awtomatikament, minn sistema tal-informatika, ming?ajr il-possibbiltà li dan l-ammont ji?i emendat. G?aldaqstant, kull applikazzjoni hija s-su??ett ta’ trattament individwali u o??ettiv.

10 BB construct tikkontesta, quddiem il-qorti tar-rinviju, l-ammont tal-garanzija inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali. Fil-fehma tag?ha dan l-ammont huwa sproporzjonat fid-dawl tad-d?ul mill-bejg? tag?ha, sal-punt li jippre?udika l-libertà ta’ intrapri?a. G?aldaqstant, din il-garanzija tixbah sanzjoni ta’ natura retroattiva, ibba?ati fuq fatti tal-passat.

11 Fid-dawl ta’ dawn l-argumenti, din il-qorti tistaqsi dwar il-kompatibbiltà tal-imsemmija garanzija mad-dritt tal-Unjoni.

12 L-imsemmija qorti tirrileva, b’mod partikolari, li s-sistema implementata mil-le?i?latur Slovakk twassal g?al trattament differenti bejn il-persuna taxxabbli li ma tosservax l-obbligu tag?ha ta’ re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT, li jesponiha g?al penalitajiet li jammontaw sa EUR 20 000 u, il-persuna taxxabbli li tosserva l-imsemmi obbligu u li g?andha, f’?erti ?irkustanzi, tag?ti garanzija fiskali ta’ ammont li jvarja minn EUR 1 000sa EUR 500 000. Hija tirrileva wkoll li l-applikanti li g?andhom dejn ta’ natura o?ra li ma hijiex fiskali ma humiex su??etti g?all-obbligu li jag?tu garanzija.

13 L-imsemmija qorti ssostni wkoll li, b’te?id inkunsiderazzjoni tal-ammont sostanzjali ta’ din il-garanzija meta mqabbel mal-kapa?itajiet finanzjarji tal-kumpannija kkon?ernata, wie?ed jista’ jistaqsi jekk l-imsemmija garanzija ma tikkostitwixxix sanzjoni fiskali indiretta fis-sens tal-?urisprudenza tal-Qorti Ewropea tad-Drittijiet tal-Bniedem.

14 Huwa f’dawn i?-?irkustanzi li n-Najvyšší súd Slovenskej republiky (qorti suprema tar-Repubblika Slovakka) idde?idiet li tissospendi l-pro?eduri quddiema u li tag?mel lill-Qorti tal-?ustizzja d-domandi preliminari li ?ejjin:

“1) Sa fejn awtorità nazzjonali tapplika pro?edura li permezz tag?ha, meta l-amministratur attwali ta’ persuna ?uridika kien jokkupa wkoll il-kariga ta’ rappre?entant legali ta’ persuna ?uridika o?ra li ma osservatx l-impenji fiskali tag?ha, id-dritt nazzjonali jie?u din is-sitwazzjoni inkunsiderazzjoni sabiex ji??ustifika r-rekwi?it ta’ garanzija fiskali li tista’ til?aq l-ammont ta’ EUR 500 000, dan jista’ jitqies li huwa konformi mal-g?an li l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, ifittex li jil?aq, li huwa l-prevenzjoni tal-frodi fir-rigward tal-VAT?

2) Jista’ jitqies li l-garanzija fiskali inkwistjoni, min?abba li l-ammont massimu tag?ha jista’ jil?aq EUR 500 000, kif ?ie impost fil-kaw?a prin?ipali, ma tiksirx il-libertà ta’ intrapri?a prevista mill-Artikolu 16 tal-[Karta], ma tisforzax indirettament lill-persuna taxxabbli tiddikjara l-insolvenza tag?ha, ma hijiex diskriminatorja fid-dawl tal-Artikolu 21(1) tal-[Karta], ma tmurx kontra l-prin?ipju ta’ *ne bis in idem* fil-qasam tal-?bir tal-VAT u fl-a??ar nett ma tiksirx il-prin?ipju ta’ nuqqas ta’ retroattività rrikonoxxut mill-Artikolu 49(1) u (3) tal-[Karta]?”

Fuq id-domandi preliminari

Fuq l-ammissibbiltà

15 Il-Gvern Slovakk u d-direttorat tat-taxxi jqisu li d-domandi mag?mula ma g?andhomx rabta mal-kaw?a prin?ipali. Huma essenzjalment jenfasizzaw li l-qorti tar-rinviju hija adita b’appell li fil-kuntest tieg?u hija mitluba tidde?iedi mhux fuq il-legalità tal-garanzija li hija s-su??ett ta’ dawn id-domandi, i?da sempli?ement fuq l-aspetti formali, relatati mal-motivazzjoni. G?aldaqstant, skont il-Gvern Slovakk, l-imsemmija domandi, li huma irrilevanti u li g?andhom natura ipotetika, huma inammissibbli.

16 F’dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li d-domandi jirrigwardaw id-dritt tal-Unjoni jibbenefikaw minn pre?unzjoni ta’ rilevanza. Ir-rifjut tal-Qorti tal-?ustizzja li tag?ti de?i?joni dwar domanda preliminari mag?mula minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss meta jkun jidher b’mod manifest li l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt tal-Unjoni ma g?andha l-ebda relazzjoni mar-realtà jew mas-su??ett tal-kaw?a prin?ipali, meta l-problema tkun ta’ natura ipotetika jew meta l-Qorti tal-?ustizzja ma jkollhiex disponibbli l-informazzjoni fattwali u legali ne?essarja sabiex tirrispondi b’mod utli g?ad-domandi li jkunu sarulha (sentenza tat-8 ta’ Settembru 2015, Taricco *et*, C?105/14, EU:C:2015:555, punt 30 u l-?urisprudenza ??itata).

17 Fil-ka? ine?ami, il-qorti tar-rinviju ppre?i?at li l-legalità tal-pro?edura li wasslet sabiex ti?i imposta l-garanzija inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali tiddependi mir-risposti li g?andhom jing?ataw lid-domandi mag?mula.

18 F’dawn i?-?irkustanzi, ma jidhirx b’mod manifest li dawn id-domandi huma ipoteti?i jew ma g?andhom ebda rabta mal-fatti jew mas-su??ett tal-kaw?a prin?ipali. G?aldaqstant, l-imsemmija domandi huma ammissibbli.

Fuq il-mertu

19 Permezz ta?-?ew? domandi, li g?andhom ji?u e?aminati flimkien, il-qorti tar-rinviju essenzjalment tistaqsi jekk l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, l-Artikolu 16, l-Artikolu 21(1) u l-Artikolu 49(1) u (3) tal-Karta jew il-prin?ipju ta' *ne bis in idem*, san?it fl-Artikolu 50 tal-Karta, g?andhomx ji?u interpretati fis-sens li huma jipprekludu li, matul ir-re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT ta' persuna taxxabbli, li l-amministratur tag?ha kien pre?edentement l-amministratur jew l-asso?jat ta' persuna ?uridika o?ra li ma kinitx osservat l-obbligi tag?ha relatati mat-taxxa, l-uffi??ju tat-taxxa jobbliga lil din il-persuna taxxabbli tag?ti garanzija li l-ammont tag?ha jista' jil?aq EUR 500 000.

20 F'dan ir-rigward, fl-ewwel lok, g?andu jitfakkar li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jippre?i?a li l-Istati Membri jistg?u jie?du l-mi?uri ne?essarji sabiex ji?guraw il-?bir tal-VAT u sabiex ti?i evitata frodi, bla ?sara g?all-osservanza tal-ugwaljanza fit-trattament bejn tran?azzjonijiet domesti?i u tran?azzjonijiet imwettqa bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli, sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jag?tux lok g?al formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

21 Il-Qorti tal-?ustizzja dde?idiet li, lil hinn mil-limiti li jistabbilixxu, id-dispo?izzjonijiet tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT la jispe?ifikaw il-kundizzjonijiet u lanqas l-obbligi li l-Istati Membri jistg?u jipprevedu u li, g?aldaqstant, jag?tu lil dawn mar?ni ta' diskrezzjoni fir-rigward tal-mezzi inti?i sabiex jintla?qu l-g?anijiet li ji?i ggarantit il-?bir tal-VAT kollha fit-territorju tag?hom u l-?lieda kontra l-frodi (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, punt 43 u l-?urisprudenza ??itata).

22 Fil-ka? ine?ami, mit-talba g?al de?i?joni preliminari u mill-osservazzjonijiet ippre?entati quddiem il-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li r-regola legali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali ?iet stabbilita bis-sa??a tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, sabiex ji?i ?gurat il-?bir korrett tal-VAT u sabiex ti?i evitata l-frodi tat-taxxa. Hija tippermetti lid-direttorat tat-taxxi je?i?i minn persuna taxxabbli ?dida, li tippre?enta riskju li ma t?allasx it-taxxi min?abba l-konnessjonijiet tag?ha ma persuna ?uridika o?ra li g?andha arretrati tat-taxxa, li tag?ti garanzija g?al perijodu ta' 12-il xahar. L-ammont ta' din il-garanzija huwa ddeterminat permezz ta' sistema tal-informatika u jista' jammonta minn EUR 1 000 sa EUR 500 000.

23 Minn dan isegwi li regola legali, b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, hija inti?a til?aq l-g?anijiet imsemmija fl-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT u tidher li hija ta' natura li tista' til?aqhom, meta jkun hemm riskju reali li ma jit?allsux it-taxxi.

24 Madankollu, il-mi?uri li l-Istati Membri g?andhom il-possibbiltà jadottaw, bis-sa??a ta' dan l-Artikolu 273, sabiex ji?guraw il-?bir korrett tat-taxxa u li ti?i evitata frodi ma g?andhomx imorru lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?qu tali g?anijiet u ma g?andhomx jimminaw in-newtralità tal-VAT (sentenzi tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, punt 49 u l-?urisprudenza ??itata, kif ukoll tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, punt 44 u l-?urisprudenza ??itata).

25 Hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tevalwa l-kompatibbiltà tal-applikazzjoni ta' din ir-regola legali mar-rekwi?iti indikati fil-punt pre?edenti pre?enti fid-dawl ta?-?irkustanzi kollha tal-kaw?a prin?ipali. Skont ?urisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-?ustizzja, din tista', madankollu, tipprovdi lil din il-qorti kull indikazzjoni utli sabiex issolvi t-tilwima quddiemha (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-28 ta' Lulju 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punt 36 u l-?urisprudenza ??itata, kif ukoll tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, punt 46).

26 L-ewwel nett, g?al dak li jirrigwarda l-prin?ipju ta' proporzjonalità, g?andu ji?i rrilevat, minn na?a, li, g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-imsemmija regola legali, ir-riskju li t-taxxa ma tit?allasx huwa kkalkulat minn sistema tal-informatika li ti??enera, b'mod awtomatiku, l-ammont tal-garanzija mitluba lill-persuna taxxabbli kkon?ernata, milli jidher ming?ajr ma din il-persuna taxxabbli tista' tkun taf id-data u?ata mill-uffi??ju tat-taxxa g?all-finijiet tal-imsemmi kalkolu u ming?ajr ma huwa possibbli li dan l-ammont ji?i adattat skont l-informazzjoni pprovduta, skont il-ka?, mill-imsemmija persuna taxxabbli.

27 F'tali ?irkustanzi, l-obbligu li ting?ata garanzija fiskali jista' jwassal, f'?ertu ka?ijiet, g?al ri?ultat li jmur lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex ji?u ?gurati l-?bir korrett tal-VAT u l-prevenzjoni ta' frodi tat-taxxa (ara, b'analo?ija, is-sentenza tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska, C?25/07, EU:C:2008:395, punt 24 u l-?urisprudenza ??itata).

28 Min-na?a l-o?ra, mill-informazzjoni fil-pro?ess li g?andha l-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li l-ammont tal-garanzija me?tie? jista' jammonta, b?al fil-kaw?a prin?ipali, g?al EUR 500 000, ji?ifieri l-ammont massimu previst. F'dan ir-rigward, g?andu ji?i rrilevat li l-prin?ipju ta' proporzjonalità je?tie? li l-ammont tal-garanzija jkollu korrelazzjoni mar-riskju li ma tit?allasx it-taxxa fil-futur u l-ammont ta' dejn fiskali pre?edenti. Barra minn hekk, g?andhom jittie?du wkoll inkunsiderazzjoni kemm ir-rwol li jkollu l-asso?jat jew l-amministratur tal-persuna ?uridika li g?andha arretrati tat-taxxa fil-kostituzzjoni u l-?estjoni tal-persuna ?uridika li lilha tintalab il-garanzija kif ukoll ir-rwol li kellu fil-kostituzzjoni u l-?estjoni tal-persuna ?uridika pre?edenti li tag?ha kien asso?jat jew amministratur.

29 Fit-tieni nett, g?al dak li jirrigwarda l-prin?ipju ta' newtralità fiskali, li kien inti? mil-le?i?latur tal-Unjoni sabiex fil-qasam tal-VAT jirrifletti l-prin?ipju ?enerali ta' ugwaljanza fit-trattament, g?andu ji?i kkonstatat li l-persuni taxxabbli li ma josservawx l-obbligi fiskali tag?hom, b'mod partikolari l-obbligu ta' re?istrazzjoni tag?hom, ma jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli ma' dik ta' persuni taxxabbli li josservaw l-obbligu ta' re?istrazzjoni tag?hom (ara, b'analo?ija, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, punt 49). G?aldaqstant, il-prin?ipju ta' newtralità fiskali ma jistax ji?i interpretat b?ala li jipprekludi r-rekwi?it ta' g?oti ta' garanzija b?al dik inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali.

30 G?andu ji?i rrilevat, fit-tieni lok, li l-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll lill-Qorti tal-?ustizzja dwar l-interpretazzjoni li g?andha ting?ata, f'?irkustanzi b?al dawk fil-kaw?a prin?ipali, tal-Artikolu 49(1) u (3) tal-Karta, tal-prin?ipju ta' *ne bis in idem*, san?it fl-Artikolu 50 tal-Karta, tal-kun?ett ta' "libertà ta' intrapri?a", imsemmi fl-Artikolu 16 tal-Karta, u tal-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament, san?it fl-Artikolu 21 tal-Karta.

31 F'dan ir-rigward, g?andu jitfakkar li l-Artikolu 49 tal-Karta jistabbilixxi l-prin?ipji ta' legalità u ta' proporzjonalità ta' delitti u ta' pieni, li jipprovdu, b'mod partikolari, li ?add ma jista' jkun ikkundannat g?al azzjoni jew ommissjoni li, fil-mument li twettqet, ma kinitx tikkostitwixxi reat skont id-dritt nazzjonali jew id-dritt internazzjonali u li, skont il-prin?ipju ta' *ne bis in idem* imsemmi fl-Artikolu 50 tal-Karta, ?add ma jista' jkun ippro?essat jew ikkastigat fi pro?edimenti kriminali g?al xi reat li dwaru jkun di?à ?ie finalment liberat jew misjub ?ati fl-Unjoni Ewropea permezz ta' sentenza kriminali definittiva skont il-li?i. L-applikazzjoni ta' dan il-prin?ipju tippre?umi li l-mi?uri li di?à ?ew adottati fil-konfront ta' persuna permezz ta' de?i?joni li saret definittiva kienu ta' natura kriminali (sentenza tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, punt 33).

32 Issa, ir-rekwi?it ta' g?oti ta' garanzija, b?al dik inkwistjoni fil-ka? ine?ami, ma g?andux g?an ta' infurzar, peress li huwa pa?ifiku li l-persuna ?uridika li titlob ir-re?istrazzjoni ma tkun wettqet ebda reat u li l-g?an tad-dispo?izzjoni kkon?ernata huwa li ji?i ?gurat il-?bir korrett tal-VAT fil-futur. Is-sempli?i fatt, enfasizzat mill-qorti tar-rinviju, li, min?abba l-ammont tag?ha l-g?oti ta' tali

garanzija jista' jkun ta' pi? kbir g?all-persuna ?uridika li tkun g?adha kif ?iet ikkostitwita, ma jippermettix, fil-ka? ine?ami, li l-imsemmija garanzija titqies li hija sanzjoni kriminali g?all-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikoli 49 u 50 tal-Karta.

33 F'dawn i?-?irkustanzi, b?alma g?amlu d-direttorat tat-taxxi, il-Gvern Slovakk u l-Kummissjoni Ewropea, g?andu jitqies li l-Artikoli 49 u 50 tal-Karta ma japplikawx fil-kaw?a prin?ipali.

34 G?al dak li jirrigwarda l-libertà ta' intrapri?a, g?andu jitfakkar li, skont l-Artikolu 16 tal-Karta, din il-libertà hija rrikonoxxuta konformement mad-dritt tal-Unjoni u mal-le?i?lazzjonijiet u mal-prattiki nazzjonali.

35 Il-protezzjoni mog?tija mill-imsemmi Artikolu 16 tkopri l-libertà li ti?i e?er?itata attività ekonomika jew kummer?jali, il-libertà kuntrattwali u l-kompetizzjoni libera (sentenza tat-22 ta' Jannar 2013, Sky Österreich, C?283/11, EU:C:2013:28, punt 42).

36 Skont il-?urisprudenza tal-Qorti tal-?ustizzja, il-libertà ta' intrapri?a ma tikkostitwixxix prerogattiva assoluta. Hija tista' tkun su??etta g?al firxa wiesg?a ta' interventi mill-awtoritajiet pubbli?i li jistg?u jistabbilixxu, fl-interess ?enerali, limiti g?all-e?er?izzju tal-attività ekonomika (sentenza tas-17 ta' Ottubru 2013, Schaible, C?101/12, EU:C:2013:661, punt 28; ara wkoll, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Jannar 2013, Sky Österreich, C?283/11, EU:C:2013:28, punti 45 u 46).

37 Skont l-Artikolu 52(1) tal-Karta, kull limitazzjoni fuq l-e?er?izzju tal-libertà ta' intrapri?a g?andha tkun prevista mil-li?i, g?andha tosserva l-kontenut essenzjali ta' din il-libertà u g?andha, fl-osservanza tal-prin?ipju ta' proporzjonalità, tkun ne?essarja u effettivament tirrifletti g?anijiet ta' interess ?enerali rrikonoxxuti mill-Unjoni jew il-?tie?a ta' protezzjoni tad-drittijiet u tal-libertajiet ta' persuni o?ra.

38 Fil-ka? ine?ami, mill-informazzjoni fil-pro?ess li g?andha l-Qorti tal-?ustizzja jirri?ulta li r-rekwi?it tal-g?oti tal-garanzija inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali jimponi limitazzjoni fuq il-persuna taxxabbli li tirrestrin?i l-u?u liberu tar-ri?orsi finanzjarji g?ad-dispo?izzjoni tag?ha u, g?aldaqstant tikkostitwixxi pre?udizzju g?al-libertà ta' intrapri?a tag?ha.

39 Huwa pa?ifiku li din il-garanzija hija prevista mil-li?i dwar il-VAT u hija ??ustifikata mill-g?anijiet le?ittimi li ji?i ?gurat il-?bir korrett ta' din it-taxxa u l-prevenzjoni tal-frodi fiskali.

40 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tippre?i?a li l-imsemmija garanzija tammonta g?al EUR 500 000 u li tirriskja, min?abba l-ammont tag?ha, li ??ieg?el lil BB construct tiddikjara ru?ha f'sitwazzjoni ta' insolvenza.

41 Issa, g?andu ji?i kkunsidrat li, peress li l-g?oti ta' garanzija, fid-dawl tal-ammont kbir tag?ha, i?a??ad, ming?ajr ?ustifikazzjoni, lill-kumpannija kkon?ernata mir-ri?orsi tag?ha sa mill-?olqien tag?ha u jwaqqafha milli ti?viluppa l-attivitajiet ekonomi?i tag?ha, dan jippre?udika b'mod manifestament sproporzjonat il-libertà ta' intrapri?a.

42 Madankollu, hija l-qorti tar-rinviju li g?andha tiddetermina, fid-dawl tal-elementi kollha esposti fil-punti 26 sa 28 tas-sentenza pre?enti, jekk l-g?oti ta' garanzija ta' EUR 500 000 imurx, fi?-?irkustanzi tal-kaw?a prin?ipali, lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?aq l-g?an li jikkonsisti f'li ji?i ?gurat il-?bir korrett tal-VAT u sabiex ti?i evitata l-frodi fiskali.

43 G?al dak li jirrigwarda l-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament, g?andu ji?i rrilevat li dan il-prin?ipju jimponi li sitwazzjonijiet paragunabbli ma ji?ux ittrattati b'mod differenti u li sitwazzjonijiet differenti ma ji?ux ittrattati b'mod ugwali, sakemm tali trattament ma jkunx o??ettivament

i??ustifikat. L-elementi li jikkaratterizzaw sitwazzjonijiet differenti u g?aldaqstant in-natura paragunabbli tag?hom g?andhom, b'mod partikolari, ji?u ddeterminati u evalwati fid-dawl tal-iskop tad-dispo?izzjonijiet inkwistjoni u tal-g?an imfittex minnhom, fejn g?andhom jittie?du inkunsiderazzjoni, f'dan is-sens, il-prin?ipji u l-g?anijiet tal-qasam li ta?tu jaqa' l-att inkwistjoni (sentenzi tas-16 ta' Di?embru 2008, Arcelor Atlantique u Lorraine *et*, C?127/07, EU:C:2008:728, punti 23 ut 26, kif ukoll tas-7 ta' Marzu 2017, RPO, C?390/15, EU:C:2017:174, punti 41 u 42).

44 Fil-ka? ine?ami, hekk kif ?ie rrilevat fil-punt 22 tas-sentenza pre?enti, il-mi?ura nazzjonali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali hija inti?a ti?gura l-?bir korrett tal-VAT u l-prevenzjoni tal-frodi fiskali billi titlob garanzija, ming?and il-persuni taxxabbli su??etti g?al obbligu ta' re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT u li amministratur jew asso?jat tag?hom kien l-amministratur jew l-asso?jat ta' persuna ?uridika o?ra li, fid-data tad-dissoluzzjoni tag?ha, kellha arretrati tat-taxxa li jammontaw tal-inqas g?al EUR 1 000.

45 Huwa sabiex jintla?qu dawn l-g?anijiet li, skont ir-regola legali inkwistjoni fil-kaw?a prin?ipali, persuni taxxabbli ?odda jistg?u ji?u su??etti g?al obbligu li jag?tu garanzija min?abba li jippre?entaw riskju li ma j?allsux it-taxxa fid-dawl tal-konnessjonijiet li huma g?andhom ma' persuna ?uridika o?ra li g?andha, hija stess, arretrati tat-taxxa.

46 Konsegwentement, g?andu jitqies li dawn il-persuni taxxabbli jinsabu f'sitwazzjoni differenti minn dik ta' persuni taxxabbli li g?andhom dejn ie?or li ma huwiex fiskali jew li g?andom konnessjonijiet ma' persuni ?uridi?i li g?andhom dejn ie?or li ma huwiex fiskali, b'tali mod li huma jistg?u ji?u ttrattati b'mod differenti.

47 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, ir-risposti g?ad-domandi mag?mula g?andhom ikunu kif ?ej:

– L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT u l-Artikolu 16 tal-Karta g?andhom ji?u interpretati fis-sens li huma ma jipprekludux li, matul ir-re?istrazzjoni g?all-finijiet tal-VAT ta' persuna taxxabbli, li l-amministratur tag?ha kien pre?edentement l-amministratur jew l-asso?jat ta' persuna ?uridika o?ra li ma kinitx osservat l-obbligi fiskali tag?ha, l-uffi??ju tat-taxxa jitlob lil din il-persuna taxxabbli tag?ti garanzija li l-ammont tag?ha jista' jil?aq EUR 500 000, sakemm il-garanzija mitluba mill-imsemmija persuna taxxabbli ma tmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?qu l-g?anijiet imsemmija fl-Artikolu 273, u dan huwa l-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifikah;

– il-prin?ipju ta' ugwaljanza fit-trattament g?andu ji?i interpretat fis-sens li ma jipprekludix lill-uffi??ju tat-taxxa milli jitlob ming?and persuna taxxabbli ?dida, matul ir-re?istrazzjoni tag?ha g?all-finijiet tal-VAT, li tag?ti tali garanzija min?abba l-konnessjonijiet tag?ha ma' persuna ?uridika o?ra li g?andha arretrati tat-taxxa.

Fuq l-ispejje?

48 Peress li l-pro?edura g?andha, fir-rigward tal-partijiet fil-kaw?a prin?ipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tidde?iedi fuq l-ispejje?. L-ispejje? sostnuti g?as-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-?ustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistg?ux jit?allsu lura.

G?al dawn il-motivi, Il-Qorti tal-?ustizzja (Id-Disa' Awla) taqta' u tidde?iedi:

1) L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat?28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mi?jud u l-Artikolu 16 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea g?andhom ji?u interpretati fis-sens li huma ma jipprekludux li, matul ir-re?istrazzjoni g?all-finijiet tat-taxxa fuq il-valur mi?jud ta' persuna taxxabbli, li l-amministratur

tag?ha kien pre?edentement l-amministratur jew l-asso?jat ta’ persuna ?uridika o?ra li ma kinitx osservat l-obbligi fiskali tag?ha, l-uffi??ju tat-taxxa jitlob lil din il-persuna taxxabbli tag?ti garanzija li l-ammont tag?ha jista’ jil?aq EUR 500 000, sakemm il-garanzija mitluba mill-imsemmija persuna taxxabbli ma tmurx lil hinn minn dak li huwa ne?essarju sabiex jintla?qu l-g?anijiet imsemmija fl-Artikolu 273, u dan huwa l-qorti tar-rinviju li g?andha tivverifikah.

2) Il-prin?ipju ta’ ugwaljanza fit-trattament g?andu ji?i interpretat fis-sens li ma jipprekludix lill-uffi??ju tat-taxxa milli jitlob ming?and persuna taxxabbli ?dida, matul ir-re?istrazzjoni tag?ha g?all-finijiet tat-taxxa fuq il-valur mi?jud, li tag?ti tali garanzija min?abba l-konnessjonijiet tag?ha ma’ persuna ?uridika o?ra li g?andha arretrati tat-taxxa.

Firem

* Lingwa tal-kaw?a: is-Slovakk.