KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
ippreżentati fit-13 ta' Frar 2025[1]

Kawża C-733/23

"Beach and bar management" EOOD
vs
Nachalnik na otdel "Operativni deynosti" – Burgas

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Administrativen sad – Burgas (il-Qorti Amministrattiva ta' Burgas, il-Bulgarija))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Artikolu 273 – Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea – Artikolu 50 – Prinċipju ta' *ne bis in idem* – Ommissjoni tal-obbligu li tinħareġ irċevuta mill-cash register – Issiġillar ta' proprjetà – Kumulu ta' sanzjonijiet għall-istess ksur – Prinċipju ta' proporzjonalità"

1. It-tilwima li tat lok għal dan ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari tirrigwarda l-legalità ta' 85 sanzjoni pekunjarja imposti mill-awtorità tat-taxxa Bulgara fuq kumpannija minħabba l-istess ammont ta' ksur tal-leġiżlazzjoni nazzjonali dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

2. Is-sanzjonijiet pekunjarji inkwistjoni jistgħu, b'mod astratt, jiġu kklassifikati bħala miżuri intiżi sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi (l-Artikolu 273 tad-Direttiva 2006/112/KE)[2].

3. Minbarra l-impożizzjoni ta' dawn is-sanzjonijiet fuq l-impriża, l-awtorità tat-taxxa ssiġillat il-proprjetà kummerċjali li fih kien twettaq il-ksur. Kuntrarjament għal dak li ġara fil-Kawża Ati-19[3], dan ir-rinviju għal deċiżjoni preliminari ma jagħmilx domanda preliminari dwar il-miżura ta' ssiġillar bħala tali.

4. Il-qorti tar-rinviju tixtieq tkun taf, essenzjalment, jekk leġiżlazzjoni nazzjonali li tippermetti l-impożizzjoni ta' sanzjonijiet pekunjarji għal ksur li kien is-suġġett ta' miżura ta' ssiġillar diġà eżegwita hijiex kompatibbli mal-Artikolu 50 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea (iktar 'il quddiem il-"Karta").

1 Lingwa oriġinali: l-Ispanjol.

2 Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60; iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT").

3 Li fiha ser nippreżenta l-konklużjonijiet tiegħi b'din l-istess data (C-605/23).

I. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni. Id-Direttiva dwar il-VAT

5. Skont l-Artikolu 2(1)(a), hija suġġetta għall-VAT "il-provvista ta' merkanzija magħmula bi ħlas fit-territorju ta' Stat Membru minn persuna taxxabbli li taġixxi bħala tali".

6. L-Artikolu 273 jipprevedi li:

"L-Istati Membri jistgħu jimponu obbligi oħrajn li jidhrulhom meħtieġa biex jiżguraw il-ġbir korrett ta' VAT u biex ma ssirx frodi, soġġett għall-ħtieġa ta' trattament indaqs bejn transazzjonijiet domestiċi u transazzjonijiet li jsiru bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli u sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

L-għażla skond l-ewwel paragrafu ma tistax tintuża biex timponi obbligi tal-fatturazzjoni addizzjonali aktar minn dawk stabbiliti fil-Kapitolu 3".

B. Id-Dritt nazzjonali

1. Il-Liġi dwar il-VAT[4]

7. L-Artikolu 118(1), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-fatti tal-kawża, jipprevedi li:

"Kull persuna rreġistrata jew le għall-finijiet ta' din il-liġi hija obbligata li tirreġistra u li żżomm bil-miktub il-kunsinni u l-bejgħ li hija tkun wettqet fi proprjetà kummerċjali billi toħroġ riċevuta fiskali ġġenerata permezz ta' apparat fiskali (riċevuta tal-cash register) jew ta' riċevuta ġġenerata permezz ta' sistema awtomatika integrata ta' ġestjoni tal-attività kummerċjali (riċevuta tas-sistema), u dan irrispettivament minn jekk jintalabx dokument ieħor ta' sostenn fiskali. Id-destinatarju għandu jirċievi r-riċevuta tal-cash register jew ir-riċevuta tas-sistema u jżommhom sakemm joħroġ mill-proprjetà".

8. L-Artikolu 185(1) u (2) jipprovdi li:

"(1) In-nuqqas li jinħareġ dokument ta' sostenn imsemmi fl-Artikolu 118(1) huwa ssanzjonat, għall-persuni fiżiċi li ma humiex negozjanti, b'multa ta' 100 sa 500 lev Bulgaru [(BGN)] u, għall-persuni ġuridiċi u n-negozjanti individwali, b'sanzjoni pekunjarja ta' BGN 500 sa BGN 2 000.

(2) Minbarra l-każijiet imsemmija fil-paragrafu 1, kull min iwettaq jew jippermetti li jitwettaq ksur imsemmi fl-Artikolu 118 jew f'att normattiv ta' applikazzjoni ta' dan l-artikolu, huwa suġġett, fil-każ ta' persuni fiżiċi li ma humiex negozjanti, għal multa ta' BGN 300 sa BGN 1 000, jew, fil-każ tal-persuni ġuridiċi u n-negozjanti individwali, għal sanzjoni pekunjarja ta' BGN 3 000 sa BGN 10 000. Fejn l-effett tal-ksur ma jkunx li ma jiġix indikat id-dħul fiskali, għandhom jiġu imposti s-sanzjonijiet previsti fil-paragrafu 1".

[4] Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (il-Liġi dwar it-Taxxa fuq il-Valur Miżjud), tal-21 ta' Lulju 2006 (DV Nru 63, tal-4 ta' Awwissu 2006, p. 8; iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar il-VAT").

9. L-Artikolu 186 tal-Liġi dwar il-VAT jipprevedi li:

"(1) Il-miżura amministrattiva ta' infurzar ta' ssiġillar ta' proprjetà kummerċjali għal perijodu massimu ta' 30 jum, indipendentement mill-multi jew mis-sanzjonijiet pekunjarji previsti, tapplika għal persuna li:

1. tonqos milli

a) toħroġ dokument li jservi ta' prova tal-bejgħ konformement mal-Artikolu 118.

[…]

(3) Il-miżura amministrattiva ta' infurzar skont il-paragrafu 1 għandha tiġi applikata permezz ta' ordni motivata tad-dipartiment tad-dħul jew ta' uffiċjal awtorizzat minn dan id-dipartiment.

(4) Mill-ordni msemmija fil-paragrafu 3 jista', konformement mal-proċedura prevista mill-Kodiċi ta' Proċedura Amministrattiva, isir appell".

10. Skont l-Artikolu 187(1) u (4):

"(1) Fejn tiġi applikata l-miżura amministrattiva ta' infurzar prevista fl-Artikolu 186(1), l-aċċess għall-proprjetà jew għall-proprjetajiet kummerċjali tal-persuna huwa pprojbit ukoll u l-beni li jinsabu f'din il-proprjetà u fl-imħażen tal-madwar għandhom jitneħħew mill-persuna jew mir-rappreżentant tagħha. […]

[…]

(4) Fuq talba tal-persuna li tkun wettqet il-ksur, u bil-kundizzjoni li din tipproduċi l-prova tal-ħlas tal-multa kollha jew tas-sanzjoni pekunjarja, l-awtorità għandha ġġib fi tmiem il-miżura amministrattiva ta' infurzar li hija tkun imponiet. It-tneħħija tas-siġilli huwa suġġett għall-obbligu ta' kooperazzjoni min-naħa tal-persuna li tkun wettqet il-ksur. F'każ ta' reċidiva, it-tneħħija tas-siġilli mill-proprjetà ma għandhiex issir qabel xahar minn meta tiġi ssiġillata".

11. L-Artikolu 188[5] jipprevedi li:

"(1) Il-miżura amministrattiva ta' infurzar imsemmija fl-Artikolu 186(1) hija suġġetta għal eżekuzzjoni provviżorja fil-kundizzjonijiet previsti fl-Artikolu 60(1) sa (7) tal-Kodiċi ta' Proċedura Amministrattiva.

(2) Id-deċiżjoni tal-qorti ma tistax tiġi appellata".

12. L-Artikolu 193 jipprovdi li:

"(1) Il-liġi dwar il-ksur u s-sanzjonijiet amministrattivi tirregola l-konstatazzjoni tal-ksur ta' din il-liġi u tal-atti normattivi ta' applikazzjoni tagħha, l-adozzjoni u l-eżekuzzjoni tad-deċiżjonijiet li jimponu sanzjonijiet amministrattivi, kif ukoll l-appelli li jistgħu jsiru minn dawn id-deċiżjonijiet.

[5] Fil-verżjoni tagħha applikabbli f'din il-kawża, emendata u ppubblikata fid-DV Nru 100, tal-20 ta' Diċembru 2019.

(2) Is-sejbiet ta' ksur għandhom jinħarġu mid-dipartimenti tad-dħul u d-deċiżjonijiet li jimponu sanzjonijiet amministrattivi għandhom jittieħdu mid-Direttur Eżekuttiv tal-Aġenzija Nazzjonali tad-Dħul Pubbliku jew mill-uffiċjal li huwa jkun awtorizza għal dan l-għan".

2. Il-Kodiċi tal-Proċedura Amministrattiva [6]

13. Skont l-Artikolu 6(5), fil-verżjoni tiegħu applikabbli għall-fatti tal-kawża, l-awtoritajiet amministrattivi għandhom iżommu lura milli jadottaw atti u aġiri li jistgħu jkunu ta' preġudizzju manifestament sproporzjonat fid-dawl tal-għan imfittex.

14. L-Artikolu 60 jipprovdi li:

"(1) L-att amministrattiv jinkludi digriet dwar l-eżekuzzjoni provviżorja tiegħu fejn il-ħajja jew is-saħħa taċ-ċittadini titlob dan, bil-għan li jiġu protetti l-interessi tal-Istat jew tal-pubbliku li jkunu ta' importanza partikolari, fejn hemm riskju li l-eżekuzzjoni tad-deċiżjoni tiġi fix-xejn jew li tiġi mfixkla b'mod konsiderevoli, jew ir-riskju li d-dewmien fl-eżekuzzjoni jikkawża dannu gravi jew diffiċilment reparabbli, jew ukoll, fuq talba ta' waħda mill-partijiet, li jiġi protett wieħed mill-interessi tagħha li huma ta' importanza partikolari għaliha. F'din l-aħħar ipoteżi, l-awtorità amministrattiva għandha teżiġi l-garanzija korrispondenti.

(2) Id-digriet provviżorju ta' eżekuzzjoni għandu jkun motivat.

[…]

(5) Mid-digriet li jawtorizza jew jirrifjuta l-eżekuzzjoni provviżorja jista' jsir appell quddiem il-qorti permezz tal-awtorità amministrattiva f'terminu ta' tlett ijiem mid-data tan-notifika tad-digriet, irrispettivament minn jekk l-att amministrattiv ikunx ġie kkontestat jew le.

(6) L-appell għandu jiġi eżaminat kemm jista' jkun malajr bil-magħluq mingħajr ma jiġu nnotifikati kopji tal-appell lill-partijiet. L-appell ma jissospendix l-eżekuzzjoni provviżorja, iżda l-qorti tista' tissospendi l-eżekuzzjoni provviżorja sakemm tiddeċiedi l-appell b'mod definittiv.

(7) Fejn tannulla d-digriet appellat, il-qorti għandha tiddeċiedi fuq il-mertu. Jekk l-eżekuzzjoni provviżorja tiġi annullata, l-awtorità amministrattiva għandha tirristawra s-sitwazzjoni kif eżistiet qabel l-eżekuzzjoni.

(8) Mid-digriet tal-qorti jista' jsir appell".

15. Skont il-punt 1 tal-Artikolu 128(1), il-qrati amministrattivi għandhom ġurisdizzjoni sabiex jisimgħu kawżi fejn jintalbu, b'mod partikolari, il-modifika jew l-annullament tal-atti amministrattivi.

16. L-Artikolu 166 jipprevedi li:

"(1) L-appell jissospendi l-eżekuzzjoni tal-att amministrattiv.

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (il-Kodiċi tal-Proċedura Amministrattiva) (DV Nru 30, tal-11 ta' April 2006; iktar 'il quddiem is-"CPA").

(2) F'kull stadju tal-proċedura sal-mument li fih is-sentenza ssir definittiva, il-Qorti tista', fuq talba tar-rikorrent, tissospendi l-eżekuzzjoni provviżorja, awtorizzata b'digriet finali tal-awtorità awtriċi tal-att imsemmi fl-Artikolu 60(1), jekk l-eżekuzzjoni provviżorja tista' tikkawża dannu gravi jew diffiċilment reparabbli lir-rikorrent. […]".

3. Il-Liġi dwar il-Ksur u s-Sanzjonijiet Amministrattivi [7]

17. Skont l-Artikolu 22, jistgħu jiġu applikat miżuri amministrattivi ta' infurzar sabiex jiġi evitat u sabiex jitwaqqaf il-ksur amministrattiv, kif ukoll sabiex jiġu evitati u eliminati l-konsegwenzi dannużi tiegħu.

18. L-Artikolu 27(1), (2), (4) u (5) jipprovdi li:

"(1) Is-sanzjoni amministrattiva hija stabbilita konformement mad-dispożizzjonijiet ta' din il-liġi fil-limiti previsti għall-ksur li jkun twettaq.

(2) Fid-determinazzjoni tas-sanzjoni, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni s-severità tal-ksur, ir-raġunijiet li għalihom ikun twettaq u ċirkustanzi oħra attenwanti u aggravanti, kif ukoll is-sitwazzjoni finanzjarja tal-awtur.

[…]

(4) Ħlief fil-każijiet previsti fl-Artikolu 15(2), is-sanzjonijiet marbuta mal-ksur ma jistgħux jiġu ssostitwiti b'sanzjonijiet ta' natura inqas severa.

(5) Lanqas ma huwa awtorizzat li tiġi ffissata sanzjoni taħt il-minimu previst, sew jekk tkun multa u sew jekk tkun ċaħda temporanja tad-dritt li tiġi eżerċitata professjoni jew attività partikolari, ħlief fil-każijiet previsti mil-liġi".

19. Konformement mal-Artikolu 59 tal-imsemmija liġi, mid-deċiżjoni ta' sanzjoni amministrattiva jista' jsir appell quddiem ir-Rayonen sad (il-Qorti Distrettwali, il-Bulgarija) f'terminu ta' 14-il ġurnata min-notifika tagħha.

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

20. "Beach and bar management" EOOD (iktar 'il quddiem "Beach and bar") hija kumpannija b'responsabbiltà limitata li topera proprjetà kummerċjali (bar u ristorant).

21. Fl-4 ta' Awwissu 2022, l-awtorità tat-taxxa Bulgara [8] wettqet kontroll fil-proprjetà kummerċjali ta' Beach and bar, li matulu:

– Hija kkonstatat l-eżistenza ta' żewġ dataphones u 85 dokument ta' sostenn dwar ħlasijiet permezz ta' kards ta' debitu u ta' kreditu, li jikkorrispondu għall-perijodu mill-25 ta' Ġunju 2022 sas-26 ta' Lulju 2022.

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazanialibres (il-Liġi dwar il-Ksur u s-Sanzjonijiet Amministrattivi) (DV Nru 92, tat-28 ta' Novembru 1969), fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-fatti tat-tilwima.

[8] L-operazzjoni twettqet minn Glavna direktsia "Fiskalen kontrol" (id-Direttorat Ġenerali "Kontroll Fiskali").

– Hija kkonstatat li ebda riċevuta fiskali ta' cash register ma kien inħareġ mill-kumpannija għal dawn il-85 tranżazzjoni.

22. Fit-12 ta' Awwissu 2022, l-awtorità tat-taxxa ordnat l-issiġillar u l-projbizzjoni ta' aċċess għall-proprjetà kummerċjali, għal perijodu ta' 14-il jum. L-eżekuzzjoni provviżorja ta' dawn iż-żewġ miżuri ġiet awtorizzata f'deċiżjoni separata.

23. Il-miżura ta' ssiġillar u l-awtorizzazzjoni tal-eżekuzzjoni provviżorja tagħha ġew ikkontestati, mingħajr suċċess, fil-kuntest ta' kawżi mressqa quddiem l-Administrativen sad – Burgas (il-Qorti Amministrattiva ta' Burgas, il-Bulgarija).

24. L-awtorità amministrattiva, sa fejn qieset li l-fatti kienu stabbiliti, adottat 85 deċiżjoni ta' sanzjoni[9]. F'kull waħda minn dawn is-sanzjonijiet, hija imponiet fuq Beach and bar multa ta' BGN 500 (madwar EUR 250), b'tali mod li s-sanzjoni globali għall-85 ksur tammonta għal BGN 42 500 (madwar EUR 21 250).

25. L-ammont ta' VAT li ma ġiex irreġistrat (minħabba n-nuqqas ta' ħruġ ta' rċevuti fiskali tal-cash register għal 85 tranżazzjoni ta' ħlas) huwa ta' BGN 268,02 (madwar EUR 134).

26. Il-85 deċiżjoni ta' sanzjoni ġew appellati quddiem ir-Rayonen sad – Burgas (il-Qorti Distrettwali ta' Burgas, il-Bulgarija) f'daqstant proċeduri, li spiċċaw b'deċiżjonijiet li rrifjutaw ir-rikorsi.

27. Id-deċiżjonijiet tal-Qorti Distrettwali ġew appellati quddiem l-Administrativen sad – Burgas (il-Qorti Amministrattiva ta' Burgas), li għamlet tliet domandi preliminari lill-Qorti tal-Ġustizzja, li minnhom qiegħed nirriproduċi biss l-ewwel waħda:

"1) L-Artikolu 325 TFUE, l-Artikolu 273 tad-Direttiva [dwar il-VAT] u l-Artikolu 50 tal-Karta […] għandhom jiġu interpretati fis-sens li jippermettu dispożizzjoni legali nazzjonali li tipprovdi li, fil-każ ta' diversi istanzi ta' ksur ta' obbligi fiskali tista' tiġi imposta, bħala sanzjoni, miżura ġenerali waħda li tinvolvi l-'issiġillar tal-istabbiliment [proprjetà] kummerċjali marbut ma' projbizzjoni ta' aċċess għal dan l-istabbiliment', meta fejn l-għan ta' din il-miżura jkun biss li jiġu limitati l-effetti dannużi tal-ksur, inklużi d-danni għall-interessi finanzjarji tal-Unjoni Ewropea u mhux li jiġi ppenalizzat l-awtur tal-ksur, u meta din il-miżura ma tillimitax il-possibbiltà li jiġu implimentati, fil-konfront ta' dan l-awtur tal-ksur u għal kull waħda mill-istanzi ta' ksur ta' obbligi fiskali, proċeduri distinti u awtonomi li jistgħu jwasslu għall-impożizzjoni ta' sanzjoni pekunjarja fuq il-kontribwent, u dan f'sitwazzjoni fejn il-qorti nazzjonali hija meħtieġa teżamina u tiddetermina, f'kull każ partikolari, liema huwa l-għan tal-miżura ġenerali diġà imposta li tinvolvi l-'issiġillar tal-istabbiliment kummerċjali marbut ma' projbizzjoni ta' aċċess għal dan l-istabbiliment', jiġifieri jekk huwiex għan ta' prevenzjoni jew ta' sanzjoni?"

III. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

28. It-talba għal deċiżjoni preliminari ġiet irreġistrata fir-Reġistru tal-Qorti tal-Ġustizzja fl-1 ta' Diċembru 2023.

[9] Id-deċiżjonijiet ġudizzjarji mogħtija fil-kawżi dwar l-issiġillar u l-eżekuzzjoni tiegħu kienu saru definittivi fil-mument tas-seduta fil-kuntest tal-proċedura ta' kontestazzjoni tas-sanzjonijiet pekunjarji.

29. Beach and bar, il-Gvern Bulgaru kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub.

30. Il-Qorti tal-Ġustizzja ma qisitx li kien neċessarju li tinżamm seduta pubblika.

31. Fuq talba tal-Qorti tal-Ġustizzja, ser nillimita dawn il-konklużjonijiet għall-ewwel domanda preliminari.

IV. Analiżi

A. Ammissibbiltà

32. Kif diġà ġie kkonstatat, il-qorti tar-rinviju hija adita b'ħamsa u tmenin sanzjoni pekunjarja imposti fuq Beach and bar għal ksur tal-Liġi dwar il-VAT. Dan il-ksur wassal ukoll għall-impożizzjoni ta' miżura ta' ssiġillar tal-proprjetà kummerċjali (u ta' projbizzjoni ta' aċċess għaliha) għal perijodu ta' 14-il jum.

33. Meta l-proċedura kontra s-sanzjonijiet pekunjarji wasslet għall-fażi tal-proċedura orali, il-miżura ta' ssiġillar li kontriha Beach and bar kienet ippruvat, mingħajr suċċess, tippreżenta appell fil-kuntest ta' proċedura separata, kienet diġà ġiet eżegwita.

34. F'dan il-kuntest, il-Gvern Bulgaru jqis li l-ewwel domanda preliminari hija inammissibbli, peress li t-tilwima li wasslet għar-rinviju tirrigwarda esklużivament is-sanzjonijiet pekunjarji u tista' tiġi solvuta mingħajr ma huwa neċessarju li tiġi kkonstatata l-kompatibbiltà tad-dritt tal-Unjoni mar-regoli nazzjonali, li għamlu possibbli l-adozzjoni tal-miżura ta' ssiġillar diġà eżegwita, li ma hijiex relatata mal-proċedura fil-kawża prinċipali.

35. Il-Kummissjoni taqbel mal-opinjoni tal-Gvern Bulgaru, filwaqt li tipproponi riformulazzjoni tad-domanda li tippermetti lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi fuq il-mertu [10].

36. Fil-fehma tiegħi, ma hemmx lok li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi, fir-risposta tagħha lill-qorti tar-rinviju, dwar il-kompatibbiltà tad-dritt tal-Unjoni mal-leġiżlazzjoni nazzjonali dwar l-issiġillar ta' proprjetà kummerċjali [11], meta din il-miżura ta' ssiġillar ma hijiex ikkontestata fil-kawża prinċipali.

37. Madankollu, id-domanda tal-qorti tar-rinviju ma tirrigwardax, fir-realtà, il-kwistjoni tal-konformità tar-regoli li jirregolaw l-issiġillar mad-dritt tal-Unjoni, iżda tirrigwarda s-sanzjonijiet pekunjarji inkwistjoni. F'dan ir-rigward, il-proposta ta' riformulazzjoni ssuġġerita mill-Kummissjoni tista' tiġi aċċettata.

38. Għalhekk il-kwistjoni ma hijiex dik li jiġi eżaminat jekk id-dritt tal-Unjoni huwiex kompatibbli mal-miżura ta' ssiġillar tal-proprjetà kummerċjali, iżda dik li jiġi ddeterminat jekk dan id-dritt jipprekludix sanzjoni pekunjarja imposta fuq l-istess persuna għall-istess fatti bħal dawk li taw lok għal dan l-issiġillar.

[10] Punti 30 sa 32 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Kummissjoni. Hija tissuġġerixxi li d-domanda tiġi fformulata mill-ġdid, sabiex jiġi deċiż jekk id-dritt tal-Unjoni jipprekludix l-impożizzjoni ta' sanzjoni pekunjarja għal fatti bħal dawk inkwistjoni, peress li l-ksur issanzjonat b'din is-sanzjoni pekunjarja diġà kien is-suġġett ta' miżura amministrattiva ta' ssiġillar, imposta għall-istess fatti.

[11] Il-Kawża C-605/23, Ati-19 tirrigwarda preċiżament din il-kompatibbiltà.

B. Fuq il-mertu

1. Effett tas-sentenza tal-4 ta' Mejju 2023, MV – 98 [12]

39. Il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet fis-sentenza MV – 98 dwar il-kompatibbiltà tal-leġiżlazzjoni nazzjonali applikata f'dan il-każ mal-Artikolu 50 tal-Karta.

40. Fil-Kawża MV – 98, il-fatti kienu simili ta' dawk tal-kawża preżenti (suġġetti għall-eċċezzjoni li ser insemmi iktar 'il quddiem) waqt kontroll imwettaq fi proprjetà kummerċjali, l-awtorità tat-taxxa Bulgara kkonstatat li MV – 98 la kienet irreġistrat il-bejgħ ta' oġġett u lanqas ma kienet ħarġet l-irċevuta mill-cash register li tikkorrispondi għal dan il-bejgħ.

41. Fil-qosor, abbażi ta' dawn il-fatti, l-awtorità tat-taxxa:

– Konformement mal-Artikolu 185 tal-Liġi dwar il-VAT, imponiet sanzjoni pekunjarja fuq MV – 98.

– Skont l-Artikolu 186 ta' din l-istess liġi, hija adottat miżura amministrattiva li tikkonsisti fl-issiġillar tal-proprjetà għal perijodu ta' erbatax-il jum.

– Permezz ta' digriet mogħti skont l-Artikolu 60 tas-CPA, awtorizzat l-eżekuzzjoni provviżorja ta' din il-miżura.

42. F'din l-okkażjoni, kellu jiġi ddeterminat "[…] essenzjalment, jekk l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT u l-Artikolu 50 tal-Karta għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li permezz tagħha jista' jiġi impost fuq persuna taxxabbli, għall-istess ksur ta' obbligu fiskali u fi tmiem proċeduri distinti u awtonomi, miżura ta' sanzjoni pekunjarja u miżura ta' ssiġillar ta' proprjetà kummerċjali, liema miżuri jistgħu jiġu kkontestati quddiem qrati differenti" [13].

43. Il-Qorti tal-Ġustizzja, qabelxejn, ittrattat l-analiżi tan-"natura kriminali tal-miżuri inkwistjoni fil-kawża prinċipali" (punti 38 sa 49 tas-sentenza MV — 98), bħala kundizzjoni indispensabbli sabiex tiġi ddeterminata l-applikabbiltà tal-Artikolu 50 tal-Karta.

44. L-analiżi tat-tliet kriterji rilevanti għal din l-evalwazzjoni, f'dak li jirrigwarda l-miżura ta' ssiġillar, wasslitha sabiex tikkonkludi li:

– Il-fatt li hija kklassifikata, fid-dritt nazzjonali, bħala miżura amministrattiva ma jipprekludix ir-rikonoxximent tan-natura kriminali tagħha (punti 38 sa 41 tas-sentenza MV — 98).

– L-għanijiet tal-miżura msemmija huma li tiskoraġġixxi u, fl-istess ħin, tirreprimi ksur fil-qasam tal-VAT. Hija ma għandhiex biss għan ta' prevenzjoni, kif sostnew uħud mill-Gvernijiet intervenjenti (punti 42 sa 44 tas-sentenza MV — 98).

– Il-miżura ta' ssiġillar tidher li għandha grad għoli ta' severità (punti 45 sa 47 tas-sentenza MV — 98).

[12] Il-Kawża C-97/21 (EU:C:2023:371; iktar 'il quddiem is-"sentenza MV – 98").

[13] Sentenza MV — 98, punt 27.

45. F'dan il-kuntest, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, "għalkemm, kif jirriżulta mill-indikazzjonijiet tal-qorti tar-rinviju, il-miżuri inkwistjoni fil-kawża prinċipali għandhom jiġu kklassifikati bħala sanzjonijiet ta' natura kriminali, għandu jitqies li l-akkumulazzjoni ta' dawn is-sanzjonijiet toħloq limitazzjoni tad-dritt fundamentali ggarantit fl-Artikolu 50 tal-Karta" [14].

46. Ir-raġunament sussegwenti tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza MV — 98 iffoka fuq l-eventwali ġustifikazzjoni tal-limitazzjoni għad-dritt fundamentali ggarantit mill-Artikolu 50 tal-Karta.

47. Fi tmiem dan ir-raġunament, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li "l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT u l-Artikolu 50 tal-Karta għandhom jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni nazzjonali li permezz tagħha jista' jiġi impost fuq persuna taxxabbli, għall-istess ksur ta' obbligu fiskali u fi tmiem proċeduri distinti u awtonomi, miżura ta' sanzjoni pekunjarja u miżura ta' ssiġillar ta' proprjetà kummerċjali, liema miżuri jistgħu jiġu kkontestati quddiem qrati differenti, sa fejn l-imsemmija leġiżlazzjoni ma tiżgurax koordinazzjoni tal-proċeduri li tippermetti li jitnaqqas, sa fejn strettament neċessarju, il-piż żejjed li jirriżulta mill-akkumulazzjoni tal-imsemmija miżuri u ma tippermettix li jiġi żgurat li s-severità tas-sanzjonijiet kollha imposti tikkorrispondi għall-gravità tal-ksur ikkonċernat" [15].

2. Id-differenza bejn il-kawża ineżami u l-Kawża MV — 98

48. Kif tinnota l-qorti tar-rinviju, il-kawża ineżami hija differenti minn dik eżaminata mis-sentenza MV — 98, minħabba aspett speċifiku ħafna: f'din tal-aħħar, kien hemm ksur wieħed li kien ta lok għal miżura ta' ssiġillar u sanzjoni pekunjarja, filwaqt li fil-kawża preżenti hemm 85 ksur u daqstant sanzjonijiet pekunjarji, iżda miżura waħda biss ta' ssiġillar għalihom kollha [16].

49. Din id-differenza twassal sabiex il-qorti tar-rinviju tistaqsi lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar il-portata ta' dak li din tal-aħħar esponiet, fis-sentenza MV — 98, dwar in-natura kriminali tal-miżura ta' ssiġillar. B'mod iktar preċiż, fuq l-għan preventiv jew repressiv ta' din il-miżura, bħala fattur determinanti għal din il-klassifikazzjoni.

50. Skont il-qorti tar-rinviju, essenzjalment:

– Minbarra din id-differenza konkreta, il-kundizzjonijiet l-oħra neċessarji sabiex tiġi kkonstatata l-eżistenza ta' kumulu ta' proċeduri u ta' sanzjonijiet ipprojbit mill-Artikolu 50 tal-Karta, jiġifieri l-identiċità tal-fatti u l-identiċità tas-sanzjonijiet, huma ssodisfatti fil-kawża ineżami.

– Madankollu, il-fatt li ġiet adottata miżura waħda ta' ssiġillar tal-proprjetà għat-totalità tal-ħamsa u tmenin il-ksur fiskali joħloq dubju dwar in-*natura kriminali* ta' din il-miżura [17].

51. F'termini li ma humiex ċari wisq, il-qorti tar-rinviju tindika li, peress li l-miżura ta' ssiġillar ma hijiex ta' natura individwalizzata, dan il-fatt jippreżupponi li, lil hinn min-natura repressiva tagħha, tipprevali l-intenzjoni li tiġi limitata l-portata tad-dannu kkawżat għall-interessi

[14] Sentenza MV — 98, punt 49.

[15] Sentenza MV — 98, punt 63.

[16] Punt 32 tad-deċiżjoni tar-rinviju.

[17] Punt 43 tad-deċiżjoni tar-rinviju.

tal-Unjoni (u, għaldaqstant, id-dimensjoni preventiva tagħha)[18]. Jekk dan jippreżupponi li l-issiġillar ma jikkostitwixxix *sanzjoni ta' natura kriminali* vera u proprja, waħda mill-kundizzjonijiet neċessarji għall-applikazzjoni tal-Artikolu 50 tal-Karta tkun nieqsa.

3. L-evalwazzjoni tiegħi

52. Nemmen li r-risposta għal din id-domanda tal-qorti tar-rinviju tista' tinstab, mingħajr wisq diffikultajiet ermenewtiċi, fis-sentenza MV — 98 u fil-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja, b'mod partikolari fis-sentenza Menci[19].

53. Fil-fatt, "sanzjoni li għandha għan repressiv hija ta' natura kriminali fis-sens tal-Artikolu 50 tal-Karta, u li l-fatt biss li hija għandha wkoll għan preventiv ma huwiex ta' natura li jneħħilha l-klassifikazzjoni tagħha ta' sanzjoni kriminali"[20].

54. Kif ġie rrilevat fis-sentenza MV — 98 mill-informazzjoni pprovduta mill-qorti tar-rinviju, "[…] l-Artikolu 22 tal-Liġi dwar il-Ksur u s-Sanzjonijiet Amministrattivi, [juri li l-miżura ta' ssiġillar] hija intiża sabiex twaqqaf il-ksur amministrattiv imwettaq u sabiex tipprevjeni milli jerġa' jseħħ ksur billi żżomm lin-negozjant ikkonċernat milli jkompli jopera l-proprjetà kummerċjali tiegħu. F'dan ir-rigward, il-qorti tar-rinviju tippreċiża li l-miżura ta' ssiġillar għandha għan kemm preventiv kif ukoll punittiv [repressiv], sa fejn hija tfittex ukoll li tiskoraġġixxi lill-persuni kkonċernati milli jiksru l-obbligu previst fl-Artikolu 118(1) tal-Liġi dwar il-VAT"[21].

55. Wara li ġiet stabbilita din il-premessa, il-konsegwenzi li siltet il-Qorti tal-Ġustizzja fil-Kawża MV— 98 jistgħu jiġu estiżi għal kawża bħal dik ineżami: il-kunsiderazzjonijiet dwar l-applikazzjoni tal-Artikolu 50 tal-Karta meta *miżura waħda ta' ssiġillar* tkun takkumpanja sanzjoni pekunjarja *waħda*, fejn it-tnejn huma relatati ma' *ksur wieħed*, japplikaw ukoll għall-każ fejn it-tieni terminu tal-ekwazzjoni ma tkunx sanzjoni pekunjarja waħda, iżda 85 sanzjoni pekunjarja.

56. Il-qorti tar-rinviju ma teskludix li l-miżura ta' ssiġillar inkwistjoni fiha kontenut repressiv. Madankollu hija tqis li, fid-dawl tan-natura globali u mhux individwalizzata tagħha, il-funzjoni preventiva tipprevali fuq il-funzjoni repressiva, sal-punt li xxejjen in-natura kriminali tagħha.

57. Fil-fehma tiegħi, kif sostnejt fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Menci, "ikun diffiċli li wieħed jiċħad il-fatt li r-regoli ta' sanzjoni fid-dritt fiskali jkollhom l-għan simultanju li jikkastigaw lill-persuni taxxabbli li l-frodi tagħhom ġiet identifikata u li jservu bħala avviż jew prevenzjoni għall-kumplament tal-persuni taxxabbli, biex jiġi evitat li dawn jaqgħu għat-tentazzjoni li ma jħallsux it-taxxi tagħhom"[22].

[18] Punt 47 tad-deċiżjoni tar-rinviju. "Eżami globali taċ-ċirkustanzi kollha esposti fil-kawża ineżami jista' jagħti l-impressjoni li, f'każ bħal dak inkwistjoni fil-kawża prinċipali, fejn miżura amministrattiva ta' infurzar ġiet adottata b'mod globali għal ħamsa u tmenin ksur, mingħajr l-individwalizzazzjoni tal-portata tal-miżura fir-rigward ta' kull ksur speċifiku, il-funzjoni preventiva tal-miżura amministrattiva ta' infurzar, intiża li tillimita l-ammont tal-VAT mhux iddikjarat u mhux miġbur għal dak li ġie kkonstatat fil-verifiki inizjali, mhux biss talli tipprevali fuq in-natura repressiva tagħha, iżda talli tikkostitwixxi wkoll, fil-prattika, l-unika forma ta' miżura amministrattiva ta' infurzar fiċ-ċirkustanzi konkreti tal-proċedura fil-kawża prinċipali u hija intiża esklużivament sabiex tillimita l-portata tal-konsegwenzi dannuży għall-interessi finanzjarji tal-Unjoni."

[19] Sentenza tal-20 ta' Marzu 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197; iktar 'il quddiem is-"sentenza Menci").

[20] Sentenza Menci, punt 31. Fl-istess sens, is-sentenza MV — 98, punt 42.

[21] Sentenza MV – 98, punt 44.

[22] Konklużjonijiet fil-kawża Menci (C-524/15, EU:C:2017:667), punt 113. Komplejt nesponi (in-nota 99) li "[i]d-diskussjoni akkademika (xi drabi, filosofika) dwar il-bażi, il-ġustifikazzjoni u l-għan, jew l-għanijiet, tal-pieni ilha għaddejja sekli, b'teoriji diverġenti, li wħud minnhom jenfasizzaw fuq l-elementi retributtivi tagħhom filwaqt li oħrajn fuq l-effetti preventivi (prevenzjoni ġenerali jew prevenzjoni speċjali) jew intimidatorji tagħhom."

58. Fi kwalunkwe każ, għall-Qorti tal-Ġustizzja, "huwa fin-natura nnifisha tas-sanzjonijiet kriminali li dawn ifittxu kemm ir-repressjoni kif ukoll il-prevenzjoni tal-aġir illegali" [23].

59. L-issiġillar ta' proprjetà jimpedixxi, loġikament, l-eżerċizzju ta' attività kummerċjali u jwassal sabiex il-persuna kkonċernata tkun imċaħħda mill-introjtu ġġenerat minnha. Meta, bħal fil-kawża ineżami, din il-miżura ma tiġix adottata minħabba kunsiderazzjonijiet ta' natura sanitarja jew simili [24], iżda minħabba s-sempliċi twettiq ta' reati fiskali, fl-opinjoni tiegħi, l-element repressiv (u punittiv) tal-miżura jidhirli ma jistax jiġi miċħud [25].

60. Minn din il-perspettiva, il-funzjoni repressiva ta' miżura bħall-issiġillar tal-proprjetà ma tiddependix fuq il-kwistjoni ta' jekk din tfittix li *tissanzjona* numru ikbar jew inqas ta' ksur. Jiena nikkondividi din l-evalwazzjoni mal-Kummissjoni, li skontha l-eżistenza ta' għan repressiv ma tiddependix fuq jekk dan japplikax għal ksur wieħed jew ksur akkumulat [26].

61. Jekk wieħed isegwi l-loġika li fuqha jidher li huwa bbażat l-approċċ tal-qorti tar-rinviju, il-miżura ta' ssiġillar prevista fl-Artikolu 186 tal-Liġi dwar il-VAT ikollha biss natura repressiva u, għaldaqstant, tkun ta' natura materjalment kriminali biss li kieku kienet ġiet imposta għal kull wieħed mill-85 ksur ikkontestat, u b'hekk kienet tkun tista' twassal għal 2 550 jum ta' għeluq tal-proprjetà kummerċjali.

62. Ma naħsibx li din il-konklużjoni, li hija evidentement sproporzjonata, għandha tiġi aċċettata. Naturalment, issiġillar li jiġi impost f'dawn it-termini jkun ħafna iktar sever mill-perspettiva tan-natura repressiva tiegħu, peress li dan ikun jimplika l-għeluq tal-proprjetà kummerċjali għal snin sħaħ. Madankollu jkun hemm tali natura repressiva jekk l-issiġillar, għalkemm ikun kunsiderevolment inqas restrittiv, jimponi fuq il-persuna kkonċernata d-dannu inerenti fl-impossibbiltà li teżerċita l-attività kummerċjali tagħha għal 14-il jum, bit-telf finanzjarju li dan jikkawża [27].

63. Fil-fehma tiegħi, l-aspett *preventiv* tal-miżura ta' ssiġillar ma huwiex daqshekk dominanti, f'każijiet bħal dak inkwistjoni, li jipprevali fuq l-aspett *repressiv* billi jiddilwih.

64. Dak li ġara fil-kawża ineżami kien li l-awtorità tat-taxxa kkunsidrat stabbilita l-eżistenza ta' *serje* ta' ksur, sabiex timponi miżura waħda biss ta' ssiġillar tal-proprjetà kummerċjali, u mhux 85 miżura. Hija setgħet forsi tkun iktar rigoruża billi testendi l-perijodu ta' għeluq (uniku) sal-massimu ta' 30 jum awtorizzat mill-Artikolu 186(1) tal-Liġi dwar il-VAT, iżda dan kien jiddependi minnha biss.

65. Fl-aħħar mill-aħħar, il-konstatazzjonijiet magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza MV — 98, dwar in-natura materjalment kriminali ta' miżura ta' ssiġillar għal perijodu ta' 14-il jum, imposta b'risposta għal ksur fiskali uniku, huma kompletament applikabbli meta din il-miżura tiġi adottata b'mod konġunt għal total ta' 85 ksur akkumulat.

[23] Sentenza MV — 98, punt 42.

[24] Ma neskludix li proprjetà kummerċjali jew industrijali tista' tiġi ssiġillata għal raġunijiet purament u esklużivament preventivi, pereżempju minħabba l-eżistenza ta' riskji imminenti u gravi għas-saħħa pubblika. F'tali każijiet, mingħajr ebda konnotazzjoni punittiva, l-element repressiv karatteristiku ta' kull sanzjoni huwa nieqes.

[25] Il-Qorti tal-Ġustizzja rrikonoxxiet, ukoll, in-natura *severa* ta' miżura ta' ssiġillar li, filwaqt li setgħet tiġi imposta sa 30 jum, kienet dak iż-żmien u llum ta' 14-il jum. Is-sentenza MV — 98, punt 47.

[26] Punt 43 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Kummissjoni.

[27] Kif osservat il-Kummissjoni, l-għeluq amministrattiv ta' proprjetà kummerċjali, anki għal perijodu qasir, jista' jwassal għal sanzjoni iktar ħarxa għall-kummerċjant minn multa (punt 46 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha).

66. Dan espost, ir-risposta li għandha tingħata għall-ewwel domanda preliminari għandha tkun li l-miżura amministrattiva ta' ssiġillar u ta' projbizzjoni ta' aċċess għal proprjetà kummerċjali għal 14-il jum iżżomm in-natura repressiva tagħha, kemm jekk tiġi imposta b'risposta għal ksur wieħed tal-Liġi dwar il-VAT kif ukoll jekk tiġi imposta għat-twettiq, f'ċertu perijodu ta' żmien, ta' 85 ksur ta' din il-liġi, ikkunsidrati flimkien.

V. Konklużjoni

67. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nissuġġerixxi li r-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja għad-domanda tal-Administrativen sad – Burgas (il-Qorti Amministrattiva ta' Burgas, il-Bulgarija) tkun kif ġej:

"L-Artikolu 325 TFUE, l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud, u l-Artikolu 50 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea

għandhom jiġu interpretati fis-sens li:

il-kunsiderazzjonijiet li abbażi tagħhom il-Qorti tal-Ġustizzja tat is-sentenza tal-24 ta' Mejju 2023, MV — 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), jistgħu jiġu trasposti għall-kawża fejn l-awtorità tat-taxxa nazzjonali timponi fuq persuna taxxabbli 85 sanzjoni pekunjarja għan-nuqqas suċċessiv tagħha li tosserva l-obbligi tagħha relatati mat-taxxa fuq il-valur miżjud, filwaqt li fl-istess ħin tordna l-miżura ta' ssiġillar u ta' projbizzjoni ta' aċċess għal proprjetà kummerċjali għal 14-il jum, minħabba l-istanzi kollha ta' ksur fiskali mwettqa."