SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla)

26 ta' Ottubru 2017 *

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Direttiva 2006/112/KE – Inklużjoni fir-reġistru tal-persuni taxxabbli għall-VAT – Leġiżlazzjoni nazzjonali li timponi l-għoti ta' garanzija – Ġlieda kontra l-frodi – Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea – Libertà ta' intrapriża – Prinċipju ta' nondiskriminazzjoni – Prinċipju ta' *ne bis in idem* – Prinċipju ta' nuqqas ta' retroattività'

Fil-Kawża C-534/16,

li għandha bħala suġġett talba għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 267 TFUE, imressqa min-Najvyšší súd Slovenskej republiky (qorti suprema tar-Repubblika Slovakka), permezz ta' deċiżjoni tad-29 ta' Settembru 2016, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fl-20 ta' Ottubru 2016, fil-proċedura

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

vs

BB construct s. r. o.,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Id-Disa' Awla),

komposta minn E. Juhász, li qed jaġixxi bħala President tal-Awla, K. Jürimäe (Relatur) u C. Lycourgos, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: M. Szpunar,

Reġistratur: A. Calot Escobar,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

– għall-Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, minn F. Imrecze, bħala aġent,

– għal BB construct s. r. o., minn P. Ondrášiková, advokátka,

– għall-Gvern Slovakk, minn B. Ricziová, bħala aġent,

– għall-Kummissjoni Ewropea, minn L. Lozano Palacios u A. Tokár, bħala aġenti,

* Lingwa tal-kawża: is-Slovakk.

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

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 It-talba għal deċiżjoni 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 miżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva tal-VAT"), kif ukoll tal-libertà ta' intrapriża, tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, tal-prinċipju ta' *ne bis in idem* u tal-prinċipju ta' nuqqas ta' retroattività ta' delitti u ta' pieni sanċiti mill-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea (iktar 'il quddiem il-"Karta").

2 Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' kawża bejn il-Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (direttorat tat-taxxi tar-Repubblika Slovakka, iktar 'il quddiem id-"direttorat tat-taxxi") u BB construct s. r. o., dwar garanzija meħtieġa matul ir-reġistrazzjoni ta' din tal-aħħar għall-finijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT).

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

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

"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."

Id-dritt Slovakk

4 L-ewwel sentenza tal-Artikolu 4(1) tal-Liġi Nru 222/2004 dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, fil-verżjoni tagħha applikabbli għall-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem il-"liġi dwar il-VAT"), tipprevedi obbligu ta' reġistrazzjoni għall-persuni taxxabbli fit-termini li ġejjin:

"Il-persuna taxxabbli li għandha s-sede, il-post tal-operat jew l-istabbiliment tagħha f'dan il-pajjiż […] u li f'dawn l-aħħar 12-il xahar konsekuttivi kisbet dħul mill-bejgħ li jammonta għal [EUR] 49 790, għandha l-obbligu li tissottometti applikazzjoni għar-reġistrazzjoni għall-finijet tat-taxxa quddiem l-uffiċċju tat-taxxa".

5 Fil-verżjoni tiegħu ċċitata mill-qorti tal-rinviju, l-Artikolu 4c ta' din il-liġi, intitolat "Garanzija fiskali", jipprevedi:

"(1) Il-persuna taxxabbli li tkun ippreżentat applikzzjoni għal reġistrazzjoni għall-finijiet tat-taxxa skont l-Artikolu 4(1) u(2), għandha l-obbligu li tiggarantixxi l-ħlas tat-taxxa permezz tad-depożitu ta' flus kontanti fuq il-kont tal-uffiċċju tat-taxxa jew permezz ta' garanzija bankarja inkundizzjonata pprovduta għal 12-il xahar favur l-uffiċċju tat-taxxa, fl-ammont tal-garanzija mitluba […] jekk:

[…]

c) l-amministratur jew l-assoċjat ta' din il-persuna taxxabbli hija persuna fiżika jew ġuridika li hija jew li kienet amministratur jew assoċjat ta' persuna ġuridika oħra
   1. li għandha, jew kellha fid-data tad-dissoluzzjoni tagħha, arretrati tat-taxxa li jammontaw għal [EUR] 1 000 jew iktar, akkumulati matul il-perijodu li fih l-imsemmija persuna fiżika jew ġuridika kienet l-amministratur jew l-assoċjat tagħha, u li ma jkunux għandhom tħallsu fid-data tas-sottomissjoni tal-applikzzjoni għal reġistrazzjoni għall-finijiet tat-taxxa;

[…]

(2) L-uffiċċju tat-taxxa għandu jiffissa, permezz ta' deċiżjoni, l-ammont tal-garanzija li għandha tingħata mill-applikant għal reġistrazzjoni msemmija fil-paragrafu 1fl-ammont ta' mhux inqas minn [EUR] 1 000 u mhux iktar minn [EUR] 500 000. Sabiex jiġi ddeterminat l-ammont tal-garanzija fiskali, l-uffiċċju tat-taxxa għandu jieħu inkunsiderazzjoni r-riskju li l-persuna taxxabbli tonqos milli tħallas it-taxxa meta din tkun dovuta. L-applikant għal reġistrazzjoni huwa obbligat jipprovdi l-garanzija fiskali fl-20 jum min-notifika tad-deċiżjoni li timponi l-għoti ta' garanzija."

Il-kawża prinċipali u d-domandi preliminari

6 Peress li kisbet dħul mill-bejgħ ta' mill-inqas EUR 49 790 euros, BB construct talbet li tiġi rreġistrata għall-finijiet tal-VAT. Abbażi tal-Artikolu 4c(1) u (2) tal-liġi dwar il-VAT, id-direttorat tat-taxxi imponilha l-għoti ta' garanzija għal perijodu ta' 12-il xahar. L-ammont ta' din il-garanzija kien ta' EUR 500 000 u din kellha tingħata f'terminu ta' 20 jum. Skont id-direttorat tat-taxxi dan l-għoti ta' tali garanzija kien iġġustifikat minħabba arretrati tal-VAT ta' kumpannija oħra, li magħha l-amministratur jew l-assoċjat 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 reġjonali ta' Bratislava, is-Slovakkja). Mill-proċess quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li din il-qorti annullat id-deċiżjoni li kienet teżiġi l-għoti 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-aħħar tippreċiża li l-garanzija prevista fl-Artikolu 4c tal-liġi dwar il-VAT ġiet adottata abbażi tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, sabiex jiġu evitati l-frodi u l-evażjoni fiskali. Il-leġiżlatur Slovakk fittex li jinkoraġġixxi lill-uffiċċju tat-taxxa jagħmel ir-reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT dependenti fuq l-obbligu li tingħata din il-garanzija. Tali garanzija tippermetti lil dan l-uffiċċju jirkupra l-ammonti dovuti f'każ li ma jitħallsux mill-persuna taxxabbli l-ġdida matul is-sena finanzjarja ta' wara r-reġistrazzjoni tagħha.

9 Skont l-indikazzjonijiet mogħtija mid-direttorat tat-taxxi quddiem l-imsemmija qorti, f'kull każ, l-ammont tal-garanzija prevista fl-Artikolu 4c tal-liġi dwar il-VAT huwa kkalkolat awtomatikament, minn sistema tal-informatika, mingħajr il-possibbiltà li dan l-ammont jiġi emendat. Għaldaqstant, kull applikazzjoni hija s-suġġett ta' trattament individwali u oġġettiv.

10 BB construct tikkontesta, quddiem il-qorti tar-rinviju, l-ammont tal-garanzija inkwistjoni fil-kawża prinċipali. Fil-fehma tagħha dan l-ammont huwa sproporzjonat fid-dawl tad-dħul mill-bejgħ tagħha, sal-punt li jippreġudika l-libertà ta' intrapriża. Għaldaqstant, din il-garanzija tixbah sanzjoni ta' natura retroattiva, ibbażati 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-leġiżlatur Slovakk twassal għal trattament differenti bejn il-persuna taxxabbli li ma tosservax l-obbligu tagħha ta' reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT, li jesponiha għal penalitajiet li jammontaw sa EUR 20 000 u, il-persuna taxxabbli li tosserva l-imsemmi obbligu u li għandha, f'ċerti ċirkustanzi, tagħti garanzija fiskali ta' ammont li jvarja minn EUR 1 000sa EUR 500 000. Hija tirrileva wkoll li l-applikanti li għandhom dejn ta' natura oħra li ma hijiex fiskali ma humiex suġġetti għall-obbligu li jagħtu garanzija.

13 L-imsemmija qorti ssostni wkoll li, b'teħid inkunsiderazzjoni tal-ammont sostanzjali ta' din il-garanzija meta mqabbel mal-kapaċitajiet finanzjarji tal-kumpannija kkonċernata, wieħed jista' jistaqsi jekk l-imsemmija garanzija ma tikkostitwixxix sanzjoni fiskali indiretta fis-sens tal-ġurisprudenza tal-Qorti Ewropea tad-Drittijiet tal-Bniedem.

14 Huwa f'dawn iċ-ċirkustanzi li n-Najvyšší súd Slovenskej republiky (qorti suprema tar-Repubblika Slovakka) iddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiema u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domandi preliminari li ġejjin:

"1) Sa fejn awtorità nazzjonali tapplika proċedura li permezz tagħha, meta l-amministratur attwali ta' persuna ġuridika kien jokkupa wkoll il-kariga ta' rappreżentant legali ta' persuna ġuridika oħra li ma osservatx l-impenji fiskali tagħha, id-dritt nazzjonali jieħu din is-sitwazzjoni inkunsiderazzjoni sabiex jiġġustifika r-rekwiżit ta' garanzija fiskali li tista' tilħaq l-ammont ta' EUR 500 000, dan jista' jitqies li huwa konformi mal-għan li l-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, ifittex li jilħaq, li huwa l-prevenzjoni tal-frodi fir-rigward tal-VAT?

2) Jista' jitqies li l-garanzija fiskali inkwistjoni, minħabba li l-ammont massimu tagħha jista' jilħaq EUR 500 000, kif ġie impost fil-kawża prinċipali, ma tiksirx il-libertà ta' intrapriża prevista mill-Artikolu 16 tal-[Karta], ma tisforzax indirettament lill-persuna taxxabbli tiddikjara l-insolvenza tagħha, ma hijiex diskriminatorja fid-dawl tal-Artikolu 21(1) tal-[Karta], ma tmurx kontra l-prinċipju ta' *ne bis in idem* fil-qasam tal-ġbir tal-VAT u fl-aħħar nett ma tiksirx il-prinċipju 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 magħmula ma għandhomx rabta mal-kawża prinċipali. Huma essenzjalment jenfasizzaw li l-qorti tar-rinviju hija adita b'appell li fil-kuntest tiegħu hija mitluba tiddeċiedi mhux fuq il-legalità tal-garanzija li hija s-suġġett ta' dawn id-domandi, iżda sempliċement fuq l-aspetti formali, relatati mal-motivazzjoni. Għaldaqstant, skont il-Gvern Slovakk, l-imsemmija domandi, li huma irrilevanti u li għandhom natura ipotetika, huma inammissibbli.

16 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li d-domandi jirrigwardaw id-dritt tal-Unjoni jibbenefikaw minn preżunzjoni ta' rilevanza. Ir-rifjut tal-Qorti tal-Ġustizzja li tagħti deċiżjoni dwar domanda preliminari magħmula minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss meta jkun jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni mitluba tad-dritt tal-Unjoni ma għandha l-ebda relazzjoni mar-realtà jew mas-suġġett tal-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex disponibbli l-informazzjoni fattwali u legali neċessarja sabiex tirrispondi b'mod utli għad-domandi li jkunu sarulha (sentenza tat-8 ta' Settembru 2015, Taricco *et*, C-105/14, EU:C:2015:555, punt 30 u l-ġurisprudenza ċċitata).

17 Fil-każ ineżami, il-qorti tar-rinviju ppreċiżat li l-legalità tal-proċedura li wasslet sabiex tiġi imposta l-garanzija inkwistjoni fil-kawża prinċipali tiddependi mir-risposti li għandhom jingħataw lid-domandi magħmula.

18 F'dawn iċ-ċirkustanzi, ma jidhirx b'mod manifest li dawn id-domandi huma ipotetiċi jew ma għandhom ebda rabta mal-fatti jew mas-suġġett tal-kawża prinċipali. Għaldaqstant, l-imsemmija domandi huma ammissibbli.

Fuq il-mertu

19 Permezz taż-żewġ domandi, li għandhom jiġu eżaminati 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-prinċipju ta' *ne bis in idem*, sanċit fl-Artikolu 50 tal-Karta, għandhomx jiġu interpretati fis-sens li huma jipprekludu li, matul ir-reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT ta' persuna taxxabbli, li l-amministratur tagħha kien preċedentement l-amministratur jew l-assoċjat ta' persuna ġuridika oħra li ma kinitx osservat l-obbligi tagħha relatati mat-taxxa, l-uffiċċju tat-taxxa jobbliga lil din il-persuna taxxabbli tagħti garanzija li l-ammont tagħha jista' jilħaq EUR 500 000.

20 F'dan ir-rigward, fl-ewwel lok, għandu jitfakkar li l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT jippreċiża li l-Istati Membri jistgħu jieħdu l-miżuri neċessarji sabiex jiżguraw il-ġbir tal-VAT u sabiex tiġi evitata frodi, bla ħsara għall-osservanza tal-ugwaljanza fit-trattament bejn tranżazzjonijiet domestiċi u tranżazzjonijiet imwettqa bejn Stati Membri minn persuni taxxabbli, sakemm dawn l-obbligi, fin-negozju bejn Stati Membri, ma jagħtux lok għal formalitajiet konnessi mal-qsim ta' fruntieri.

21 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li, lil hinn mil-limiti li jistabbilixxu, id-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT la jispeċifikaw il-kundizzjonijiet u lanqas l-obbligi li l-Istati Membri jistgħu jipprevedu u li, għaldaqstant, jagħtu lil dawn marġni ta' diskrezzjoni fir-rigward tal-mezzi intiżi sabiex jintlaħqu l-għanijiet li jiġi ggarantit il-ġbir tal-VAT kollha fit-territorju tagħhom u l-ġlieda 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-ġurisprudenza ċċitata).

22 Fil-każ ineżami, mit-talba għal deċiżjoni preliminari u mill-osservazzjonijiet ippreżentati quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li r-regola legali inkwistjoni fil-kawża prinċipali ġiet stabbilita bis-saħħa tal-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT, sabiex jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi tat-taxxa. Hija tippermetti lid-direttorat tat-taxxi jeżiġi minn persuna taxxabbli ġdida, li tippreżenta riskju li ma tħallasx it-taxxi minħabba l-konnessjonijiet tagħha ma persuna ġuridika oħra li għandha arretrati tat-taxxa, li tagħti garanzija għal 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, bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali, hija intiża tilħaq l-għanijiet imsemmija fl-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT u tidher li hija ta' natura li tista' tilħaqhom, meta jkun hemm riskju reali li ma jitħallsux it-taxxi.

24 Madankollu, il-miżuri li l-Istati Membri għandhom il-possibbiltà jadottaw, bis-saħħa ta' dan l-Artikolu 273, sabiex jiżguraw il-ġbir korrett tat-taxxa u li tiġi evitata frodi ma għandhomx imorru lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu tali għanijiet u ma għandhomx jimminaw in-newtralità tal-VAT (sentenzi tal-21 ta' Ottubru 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 44 u l-ġurisprudenza ċċitata).

25 Hija l-qorti tar-rinviju li għandha tevalwa l-kompatibbiltà tal-applikazzjoni ta' din ir-regola legali mar-rekwiżiti indikati fil-punt preċedenti preżenti fid-dawl taċ-ċirkustanzi kollha tal-kawża prinċipali. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, 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-ġurisprudenza ċċitata, kif ukoll tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 46).

26 L-ewwel nett, għal dak li jirrigwarda l-prinċipju ta' proporzjonalità, għandu jiġi rrilevat, minn naħa, li, għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-imsemmija regola legali, ir-riskju li t-taxxa ma titħallasx huwa kkalkulat minn sistema tal-informatika li tiġġenera, b'mod awtomatiku, l-ammont tal-garanzija mitluba lill-persuna taxxabbli kkonċernata, milli jidher mingħajr ma din il-persuna taxxabbli tista' tkun taf id-data użata mill-uffiċċju tat-taxxa għall-finijiet tal-imsemmi kalkolu u mingħajr ma huwa possibbli li dan l-ammont jiġi adattat skont l-informazzjoni pprovduta, skont il-każ, mill-imsemmija persuna taxxabbli.

27 F'tali ċirkustanzi, l-obbligu li tingħata garanzija fiskali jista' jwassal, f'ċertu każijiet, għal riżultat li jmur lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiġu żgurati l-ġbir korrett tal-VAT u l-prevenzjoni ta' frodi tat-taxxa (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-10 ta' Lulju 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punt 24 u l-ġurisprudenza ċċitata).

28 Min-naħa l-oħra, mill-informazzjoni fil-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li l-ammont tal-garanzija meħtieġ jista' jammonta, bħal fil-kawża prinċipali, għal EUR 500 000, jiġifieri l-ammont massimu previst. F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li l-prinċipju ta' proporzjonalità jeħtieġ li l-ammont tal-garanzija jkollu korrelazzjoni mar-riskju li ma titħallasx it-taxxa fil-futur u l-ammont ta' dejn fiskali preċedenti. Barra minn hekk, għandhom jittieħdu wkoll inkunsiderazzjoni kemm ir-rwol li jkollu l-assoċjat jew l-amministratur tal-persuna ġuridika li għandha arretrati tat-taxxa fil-kostituzzjoni u l-ġestjoni tal-persuna ġuridika li lilha tintalab il-garanzija kif ukoll ir-rwol li kellu fil-kostituzzjoni u l-ġestjoni tal-persuna ġuridika preċedenti li tagħha kien assoċjat jew amministratur.

29 Fit-tieni nett, għal dak li jirrigwarda l-prinċipju ta' newtralità fiskali, li kien intiż mil-leġiżlatur tal-Unjoni sabiex fil-qasam tal-VAT jirrifletti l-prinċipju ġenerali ta' ugwaljanza fit-trattament, għandu jiġi kkonstatat li l-persuni taxxabbli li ma josservawx l-obbligi fiskali tagħhom, b'mod partikolari l-obbligu ta' reġistrazzjoni tagħhom, ma jinsabux f'sitwazzjoni paragunabbli ma' dik ta' persuni taxxabbli li josservaw l-obbligu ta' reġistrazzjoni tagħhom (ara, b'analoġija, is-sentenza tal-5 ta' Ottubru 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 49). Għaldaqstant, il-prinċipju ta' newtralità fiskali ma jistax jiġi interpretat bħala li jipprekludi r-rekwiżit ta' għoti ta' garanzija bħal dik inkwistjoni fil-kawża prinċipali.

30 Għandu jiġi rrilevat, fit-tieni lok, li l-qorti tar-rinviju tistaqsi wkoll lill-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-interpretazzjoni li għandha tingħata, f'ċirkustanzi bħal dawk fil-kawża prinċipali, tal-Artikolu 49(1) u (3) tal-Karta, tal-prinċipju ta' *ne bis in idem*, sanċit fl-Artikolu 50 tal-Karta, tal-kunċett ta' "libertà ta' intrapriża", imsemmi fl-Artikolu 16 tal-Karta, u tal-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, sanċit fl-Artikolu 21 tal-Karta.

31 F'dan ir-rigward, għandu jitfakkar li l-Artikolu 49 tal-Karta jistabbilixxi l-prinċipji ta' legalità u ta' proporzjonalità ta' delitti u ta' pieni, li jipprovdu, b'mod partikolari, li ħadd ma jista' jkun ikkundannat għal azzjoni jew ommissjoni li, fil-mument li twettqet, ma kinitx tikkostitwixxi reat skont id-dritt nazzjonali jew id-dritt internazzjonali u li, skont il-prinċipju ta' *ne bis in idem* imsemmi fl-Artikolu 50 tal-Karta, ħadd ma jista' jkun ipproċessat jew ikkastigat fi proċedimenti kriminali għal xi reat li dwaru jkun diġà ġie finalment liberat jew misjub ħati fl-Unjoni Ewropea permezz ta' sentenza kriminali definittiva skont il-liġi. L-applikazzjoni ta' dan il-prinċipju tippreżumi li l-miżuri li diġà ġew adottati fil-konfront ta' persuna permezz ta' deċiżjoni 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-rekwiżit ta' għoti ta' garanzija, bħal dik inkwistjoni fil-każ ineżami, ma għandux għan ta' infurzar, peress li huwa paċifiku li l-persuna ġuridika li titlob ir-reġistrazzjoni ma tkun wettqet ebda reat u li l-għan tad-dispożizzjoni kkonċernata huwa li jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT fil-futur. Is-sempliċi fatt, enfasizzat mill-qorti tar-rinviju, li, minħabba l-ammont tagħha l-għoti ta' tali garanzija jista' jkun ta' piż kbir għall-persuna ġuridika li tkun għadha kif ġiet ikkostitwita, ma jippermettix, fil-każ ineżami, li l-imsemmija garanzija titqies li hija sanzjoni kriminali għall-finijiet tal-applikazzjoni tal-Artikoli 49 u 50 tal-Karta.

33 F'dawn iċ-ċirkustanzi, bħalma għamlu d-direttorat tat-taxxi, il-Gvern Slovakk u l-Kummissjoni Ewropea, għandu jitqies li l-Artikoli 49 u 50 tal-Karta ma japplikawx fil-kawża prinċipali.

34 Għal dak li jirrigwarda l-libertà ta' intrapriża, għandu jitfakkar li, skont l-Artikolu 16 tal-Karta, din il-libertà hija rrikonoxxuta konformement mad-dritt tal-Unjoni u mal-leġiżlazzjonijiet u mal-prattiki nazzjonali.

35 Il-protezzjoni mogħtija mill-imsemmi Artikolu 16 tkopri l-libertà li tiġi eżerċitata attività ekonomika jew kummerċjali, 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-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-libertà ta' intrapriża ma tikkostitwixxix prerogattiva assoluta. Hija tista' tkun suġġetta għal firxa wiesgħa ta' interventi mill-awtoritajiet pubbliċi li jistgħu jistabbilixxu, fl-interess ġenerali, limiti għall-eżerċizzju 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-eżerċizzju tal-libertà ta' intrapriża għandha tkun prevista mil-liġi, għandha tosserva l-kontenut essenzjali ta' din il-libertà u għandha, fl-osservanza tal-prinċipju ta' proporzjonalità, tkun neċessarja u effettivament tirrifletti għanijiet ta' interess ġenerali rrikonoxxuti mill-Unjoni jew il-ħtieġa ta' protezzjoni tad-drittijiet u tal-libertajiet ta' persuni oħra.

38 Fil-każ ineżami, mill-informazzjoni fil-proċess li għandha l-Qorti tal-Ġustizzja jirriżulta li r-rekwiżit tal-għoti tal-garanzija inkwistjoni fil-kawża prinċipali jimponi limitazzjoni fuq il-persuna taxxabbli li tirrestriġi l-użu liberu tar-riżorsi finanzjarji għad-dispożizzjoni tagħha u, għaldaqstant tikkostitwixxi preġudizzju għal-libertà ta' intrapriża tagħha.

39 Huwa paċifiku li din il-garanzija hija prevista mil-liġi dwar il-VAT u hija ġġustifikata mill-għanijiet leġittimi li jiġi żgurat il-ġbir korrett ta' din it-taxxa u l-prevenzjoni tal-frodi fiskali.

40 Madankollu, il-qorti tar-rinviju tippreċiża li l-imsemmija garanzija tammonta għal EUR 500 000 u li tirriskja, minħabba l-ammont tagħha, li ġġiegħel lil BB construct tiddikjara ruħha f'sitwazzjoni ta' insolvenza.

41 Issa, għandu jiġi kkunsidrat li, peress li l-għoti ta' garanzija, fid-dawl tal-ammont kbir tagħha, iċaħħad, mingħajr ġustifikazzjoni, lill-kumpannija kkonċernata mir-riżorsi tagħha sa mill-ħolqien tagħha u jwaqqafha milli tiżviluppa l-attivitajiet ekonomiċi tagħha, dan jippreġudika b'mod manifestament sproporzjonat il-libertà ta' intrapriża.

42 Madankollu, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tiddetermina, fid-dawl tal-elementi kollha esposti fil-punti 26 sa 28 tas-sentenza preżenti, jekk l-għoti ta' garanzija ta' EUR 500 000 imurx, fiċ-ċirkustanzi tal-kawża prinċipali, lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħaq l-għan li jikkonsisti f'li jiġi żgurat il-ġbir korrett tal-VAT u sabiex tiġi evitata l-frodi fiskali.

43 Għal dak li jirrigwarda l-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament, għandu jiġi rrilevat li dan il-prinċipju jimponi li sitwazzjonijiet paragunabbli ma jiġux ittrattati b'mod differenti u li sitwazzjonijiet differenti ma jiġux ittrattati b'mod ugwali, sakemm tali trattament ma jkunx oġġettivament iġġustifikat. L-elementi li jikkaratterizzaw sitwazzjonijiet differenti u għaldaqstant in-natura paragunabbli tagħhom għandhom, b'mod partikolari, jiġu ddeterminati u evalwati fid-dawl tal-iskop tad-dispożizzjonijiet inkwistjoni u tal-għan imfittex minnhom, fejn għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni, f'dan is-sens, il-prinċipji u l-għanijiet tal-qasam li taħtu jaqa' l-att inkwistjoni (sentenzi tas-16 ta' Diċembru 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-każ ineżami, hekk kif ġie rrilevat fil-punt 22 tas-sentenza preżenti, il-miżura nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali hija intiża tiżgura l-ġbir korrett tal-VAT u l-prevenzjoni tal-frodi fiskali billi titlob garanzija, mingħand il-persuni taxxabbli suġġetti għal obbligu ta' reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT u li amministratur jew assoċjat tagħhom kien l-amministratur jew l-assoċjat ta' persuna ġuridika oħra li, fid-data tad-dissoluzzjoni tagħha, kellha arretrati tat-taxxa li jammontaw tal-inqas għal EUR 1 000.

45 Huwa sabiex jintlaħqu dawn l-għanijiet li, skont ir-regola legali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, persuni taxxabbli ġodda jistgħu jiġu suġġetti għal obbligu li jagħtu garanzija minħabba li jippreżentaw riskju li ma jħallsux it-taxxa fid-dawl tal-konnessjonijiet li huma għandhom ma' persuna ġuridika oħra li għandha, hija stess, arretrati tat-taxxa.

46 Konsegwentement, għandu jitqies li dawn il-persuni taxxabbli jinsabu f'sitwazzjoni differenti minn dik ta' persuni taxxabbli li għandhom dejn ieħor li ma huwiex fiskali jew li għandom konnessjonijiet ma' persuni ġuridiċi li għandhom dejn ieħor li ma huwiex fiskali, b'tali mod li huma jistgħu jiġu ttrattati b'mod differenti.

47 Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, ir-risposti għad-domandi magħmula għandhom ikunu kif ġej:

– L-Artikolu 273 tad-Direttiva tal-VAT u l-Artikolu 16 tal-Karta għandhom jiġu interpretati fis-sens li huma ma jipprekludux li, matul ir-reġistrazzjoni għall-finijiet tal-VAT ta' persuna taxxabbli, li l-amministratur tagħha kien preċedentement l-amministratur jew l-assoċjat ta' persuna ġuridika oħra li ma kinitx osservat l-obbligi fiskali tagħha, l-uffiċċju tat-taxxa jitlob lil din il-persuna taxxabbli tagħti garanzija li l-ammont tagħha jista' jilħaq EUR 500 000, sakemm il-garanzija mitluba mill-imsemmija persuna taxxabbli ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet imsemmija fl-Artikolu 273, u dan huwa l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifikah;

– il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix lill-uffiċċju tat-taxxa milli jitlob mingħand persuna taxxabbli ġdida, matul ir-reġistrazzjoni tagħha għall-finijiet tal-VAT, li tagħti tali garanzija minħabba l-konnessjonijiet tagħha ma' persuna ġuridika oħra li għandha arretrati tat-taxxa.

Fuq l-ispejjeż

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

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

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 miżjud u l-Artikolu 16 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea għandhom jiġu interpretati fis-sens li huma ma jipprekludux li, matul ir-reġistrazzjoni għall-finijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud ta' persuna taxxabbli, li l-amministratur tagħha kien preċedentement l-amministratur jew l-assoċjat ta' persuna ġuridika oħra li ma kinitx osservat l-obbligi fiskali tagħha, l-uffiċċju tat-taxxa jitlob lil din il-persuna taxxabbli tagħti garanzija li l-ammont tagħha jista' jilħaq EUR 500 000, sakemm il-garanzija mitluba mill-imsemmija persuna taxxabbli ma tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet imsemmija fl-Artikolu 273, u dan huwa l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifikah.**

2) **Il-prinċipju ta' ugwaljanza fit-trattament għandu jiġi interpretat fis-sens li ma jipprekludix lill-uffiċċju tat-taxxa milli jitlob mingħand persuna taxxabbli ġdida, matul ir-reġistrazzjoni tagħha għall-finijiet tat-taxxa fuq il-valur miżjud, li tagħti tali garanzija minħabba l-konnessjonijiet tagħha ma' persuna ġuridika oħra li għandha arretrati tat-taxxa.**

Firem