

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

26. listopada 2017.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Upis u registar poreznih obveznika PDV-a – Nacionalno zakonodavstvo kojim se nalaže davanje jamstva – Borba protiv utaje – Povelja Europske unije o temeljnim pravima – Sloboda poduzetništva – Načelo nediskriminacije – Načelo ne bis in idem – Načelo zabrane retroaktivnosti”

U predmetu C-534/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Republike Slovačke), odlukom od 29. rujna 2016., koju je Sud zaprimio 20. listopada 2016., u postupku

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

protiv

BB construct s.r.o.,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: E. Juhász, u svojstvu predsjednika vijeća, K. Jürimäe (izvjestitelj) i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, F. Imrecze, u svojstvu agenta,
- za BB construct s. r. o., P. Ondrášiková, *advokátka*,
- za slovačku vladu, B. Ricziová, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i A. Tokár, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u

daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i pojma „sloboda poduzetništva”, na?ela jednakog postupanja, na?ela *ne bis in idem* i na?ela zabrane retroaktivnosti kaznenih djela i kazni propisanih Poveljom Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja).

2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Porezna uprava Republike Slova?ke, u daljnjem tekstu: porezna uprava) i BB construct s. r. o. povodom zahtijevanog jamstva prilikom registracije potonjeg u svrhe poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?lanak 273. podstavak prvi Direktive o PDV-u odre?uje:

„Države ?lanice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi sprije?ile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s doma?im transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici izme?u država ?lanica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini izme?u država ?lanica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.”

Slova?ko pravo

4 ?lanak 4. stavak 1. prva re?enica Zakona br. 222/2004 o porezu na dodanu vrijednost, u verziji koja se primjenjuje na ?injenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisuje obvezu registracije poreznih obveznika na sljede?i na?in:

„Porezni obveznik koji ima sjedište, mjesto poslovanja ili stalnu poslovnu jedinicu u tuzemstvu [...] i koji u posljednjih 12 konsektivnih mjeseci ostvari promet od 49 790 [eura], dužan je poreznoj upravi podnijeti zahtjev za registraciju u porezne svrhe.”

5 U verziji koju navodi sud koji je uputio zahtjev, ?lanak 4.c tog zakona, naslovljen „Porezno jamstvo”, propisuje:

„(1) Porezni obveznik koji podnese zahtjev za registraciju u porezne svrhe u skladu s ?lankom 4. stavcima 1. i 2., dužan je jam?iti pla?anje poreza polaganjem gotovine na ra?un porezne uprave ili putem izdavanja bezuvjetne bankarske garancije u trajanju od 12 mjeseci u korist porezne uprave, u visini zahtijevanog jamstva [...], ako je:

[...]

c) direktor ili ?lan tog poreznog obveznika fizi?ka ili pravna osoba koja je ili koja je bila direktor ili ?lan druge pravne osobe,

1. koja ima ili je imala na datum svog prestanka porezni dug koji je iznosio 1000 [eura] i više, nastao u razdoblju u kojem je navedena fizi?ka ili pravna osoba bila njezin direktor ili ?lan, i koji još nije bio pla?en na datum podnošenja zahtjeva za registraciju u porezne svrhe;

[...]

(2) Porezna uprava odlukom odre?uje iznos jamstva koje mora dati podnositelj zahtjeva za registraciju iz stavka 1. koje nije manje od 1000 [eura] ni ve?e od 500 000 [eura]. Za odre?ivanje iznosa poreznog jamstva porezna uprava uzima u obzir rizik od nepla?anja poreza poreznog obveznika. Podnositelj zahtjeva za registraciju dužan je dati porezno jamstvo u roku od 20 dana

od dostave odluke kojom se nalaže davanje jamstva.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

6 Ostvarivši promet od najmanje 49 790 eura, BB construct podnio je zahtjev za registraciju u svrhe PDV-a. Na temelju ?lanka 4.c stavaka 1. i 2. Zakona o PDV-u, porezna uprava mu je naložila davanje jamstva za razdoblje od 12 mjeseci. Iznos tog jamstva iznosio je 500 000 eura, a trebalo ga je položiti u roku od 20 dana. Porezna uprava smatrala je da je davanje takvog jamstva bilo opravdano zbog duga PDV-a drugog društva, s kojime je direktor ili ?lan BB constructa bio osobno ili vlasni?ki povezan.

7 BB construct zahtijevao je poništenje ili smanjenje tog jamstva pred Krajský súd v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi, Slova?ka). Iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da je taj sud poništio odluku kojom se zahtijevalo davanje tog jamstva i da je porezna uprava podnijela žalbu protiv te presude Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Republike Slova?ke).

8 Potonji je sud pojasnio da je jamstvo propisano ?lankom 4.c Zakona o PDV-u uvedeno na temelju ?lanka 273. Direktive o PDV-u radi sprje?avanja utaje ili izbjegavanja pla?anja poreza. Slova?ki zakonodavac nastojao je potaknuti poreznu upravu da uvjetuje registraciju u svrhe PDV-a obvezom davanja tog jamstva. Takvo bi jamstvo omogućilo toj upravi ubiranje dugovanih iznosa u slu?aju eventualnog nepla?anja novog poreznog obveznika u poreznom razdoblju nakon njegove registracije.

9 Sukladno navodima koje je porezna uprava iznijela tom sudu, u svakom slu?aju, iznos jamstva propisanog ?lankom 4.c Zakona o PDV-u automatski izra?unava informati?ki sustav, pri ?emu nije mogu?e prilago?avanje tog iznosa. Dakle, svaki se zahtjev obra?uje pojedina?no i objektivno.

10 BB construct pred sudom koji je uputio zahtjev osporava iznos jamstva o kojem je rije? u glavnom postupku. On nije proporcionalan u odnosu na njegov promet na na?in da ugrožava slobodu poduzetništva. To jamstvo stoga pokazuje sli?nost retroaktivnoj sankciji koja se temelji na prošlim doga?ajima.

11 S obzirom na te argumente, taj sud postavlja pitanje o spojivosti navedenog jamstva s pravom Unije.

12 Taj sud osobito isti?e da je posljedica sustava koji je uveo slova?ki zakonodavac druga?iji tretman poreznog obveznika koji ne poštuje svoju obvezu registracije u svrhe PDV-a, koji se izlaže kaznama koje mogu iznositi do 20 000 eura, i poreznog obveznika koji tu obvezu poštuje i koji u odre?enim okolnostima mora dati jamstvo u iznosu od 1000 eura do 500 000 eura. On tako?er isti?e da podnositelji zahtjeva koji imaju dugove koji nisu porezne prirode ne podliježu takvoj obvezi davanja jamstva.

13 Taj sud tako?er isti?e da se, uzimaju?i u obzir visinu iznosa tog jamstva u odnosu na financijsku sposobnost doti?nog društva, može postaviti pitanje predstavlja li to jamstvo neizravnu poreznu kaznu u smislu sudske prakse Europskog suda za ljudska prava.

14 U tim je okolnostima Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slova?ke Republike) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Može li se smatrati u skladu s ciljem ?lanka 273. Direktive [o PDV-u], odnosno sprje?avanja utaje u okviru PDV-a, nacionalni upravni postupak u kojem se ?injenica da je sadašnji direktor pravne osobe bio direktor druge pravne osobe dužnika nepodmirenog poreznog duga, u skladu s

nacionalnim pravom smatra razlogom za određivanje poreznog jamstva u iznosu do 500 000 eura?

2. Može li se smatrati da porezno jamstvo u maksimalnom iznosu do 500 000 [eura], poput onog koje je određeno u glavnom postupku, nije protivno slobodi poduzetništva iz članka 16. [Povelje] i da neizravno ne uzrokuje to da se proglašuje stečaj poreznog obveznika, da nije diskriminatorno u smislu članka 21. stavka 1. [Povelje] i da u okviru naplate PDV-a ne krši načela *ne bis in idem* i zabrane retroaktivnosti iz članka 49. stavaka 1. i 3. [Povelje]?”

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

15 Slovačka vlada i porezna uprava smatraju da postavljena pitanja nisu povezana s glavnim postupkom. One u bitnome istižu da je sudu koji je uputio zahtjev podnesena žalba u okviru koje on ne mora odlučiti o zakonitosti jamstva na koje se ta pitanja odnose, nego samo o formalnim aspektima vezanima uz obrazloženje. Stoga slovačka vlada smatra da su ta pitanja nedopuštena s obzirom na to da nisu relevantna i da su hipotetske naravi.

16 U tom pogledu valja podsjetiti da za pitanja koja se odnose na pravo Unije vrijedi pretpostavka relevantnosti. Odbijanje Suda da odluči o prethodnom pitanju koje je uputio nacionalni sud nije moguće, osim u slučaju kada je ožito da zahtijevano tumačenje prava Unije nije vezano uz stvarno stanje ili uz predmet glavnog postupka, kada je problem hipotetske naravi ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima koji su mu potrebni da bi pružio koristan odgovor na postavljena pitanja (presuda od 8. rujna 2015., Taricco i dr., C-105/14, EU:C:2015:555, t. 30. i navedena sudska praksa).

17 U predmetnom slučaju sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da zakonitost postupka koji je prethodio nalaganju jamstva o kojemu je riječ u glavnom postupku ovisi o odgovorima koje treba dati na postavljena pitanja.

18 U tim okolnostima nije ožito da su ta pitanja hipotetske naravi ili da nisu vezana uz stvarno stanje ili uz predmet glavnog postupka. Stoga su ta pitanja dopuštena.

Meritum

19 Svojim dvama pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 273. Direktive o PDV-u, članak 16., članak 21. stavak 1. i članak 49. stavke 1. i 3. Povelje ili načelo *ne bis in idem* propisano člankom 50. Povelje tumačiti na način da im se protivi to da, prilikom registracije u svrhe PDV-a poreznog obveznika koji je ranije bio direktor ili član druge pravne osobe koja nije poštovala svoje obveze u području poreza, porezna uprava tom poreznom obvezniku naloži davanje jamstva koji iznos može dosegnuti 500 000 eura.

20 S tim u vezi, na prvom mjestu, valja upozoriti da je u članku 273. prvom podstavku Direktive o PDV-u određeno da države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

21 Sud je presudio da, osim granica koje propisuju, odredbe članka 273. Direktive o PDV-u ne određuju pobliže ni uvjete ni obveze koje države članice mogu propisati i potonjima daju marginu prosudbe u vezi sa sredstvima kojima se nastoji postići naplata ukupnog PDV-a na njihovu državnom području i borba protiv utaje (vidjeti u tom smislu presudu od 5. listopada 2016., Maya

Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

22 U predmetnom slučaju, iz zahtjeva za prethodnu odluku i očitovanja podnesenih Sudu proizlazi da je zakonska odredba o kojoj je riječ u glavnom postupku donesena na temelju članka 273. Direktive o PDV-u kako bi se osigurala pravilna naplata PDV-a i spriječila utaja poreza. Na temelju te odredbe porezna uprava može zahtijevati od novog poreznog obveznika, u odnosu na kojega postoji rizik od neplaćanja poreza zbog njegovih veza s drugom pravnom osobom koja ima porezni dug, davanje jamstva u trajanju od 12 mjeseci. Iznos tog jamstva određuje informativni sustav, a nalazi se u rasponu od 1000 eura do 500 000 eura.

23 Proizlazi da je zakonska odredba poput one u glavnom postupku namijenjena postizanju ciljeva iz članka 273. Direktive o PDV-u i čini se da je prikladna za njihovo postizanje ako postoji stvaran rizik od neplaćanja poreza.

24 Međutim, mjere koje države članice mogu donijeti na temelju članka 273. kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju ne smiju prelaziti ono što je nužno za postizanje takvih ciljeva i ne smiju dovesti u pitanje neutralnost PDV-a (presude od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, t. 49. i navedena sudska praksa, i od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 44. i navedena sudska praksa).

25 Na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni spojivost primjene te zakonske odredbe sa zahtjevima navedenima u prethodnoj točki ove presude s obzirom na sve okolnosti predmeta u glavnom postupku. Sukladno stalnoj sudskoj praksi Suda, on međutim može nacionalnom sudu pružiti sve korisne elemente kako bi donio odluku u postupku za koji je nadležan (vidjeti u tom smislu presude od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 36. i navedenu sudsku praksu, i od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 46.).

26 Na prvom mjestu, kad je riječ o načelu proporcionalnosti, valja istaknuti, s jedne strane, da, u svrhe primjene te zakonske odredbe, rizik neplaćanja izražunava informativni sustav koji automatski proizvodi iznos jamstva koje se zahtijeva od dotičnog poreznog obveznika, pri čemu tom poreznom obvezniku ne mogu biti poznati podaci koje koristi porezna uprava u svrhe tog izražuna i pri čemu nije moguće prilagoditi taj iznos na temelju informacija koje eventualno dostavi taj porezni obveznik.

27 U takvim okolnostima obveza davanja takvog jamstva u određenim slučajevima može dovesti do rezultata koji prelazi ono što je nužno za osiguranje pravilne naplate PDV-a i sprječavanje utaje poreza (vidjeti analognu presudu od 10. srpnja 2008., Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, t. 24. i navedena sudska praksa).

28 S druge strane, iz elemenata spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da iznos zahtijevanog jamstva može iznositi, kao u glavnom postupku, 500 000 eura, odnosno maksimalan propisani iznos. U tom pogledu valja istaknuti da načelo proporcionalnosti zahtijeva da iznos jamstva bude povezan s rizikom neplaćanja u budućnosti i iznosom ranijeg poreznog duga. Nadalje, također treba uzeti u obzir ulogu koju je imao član ili direktor pravne osobe koja ima porezni dug u osnivanju i upravljanju pravnom osobom od koje se zahtijeva jamstvo tako i ulogu koju je on imao u osnivanju i upravljanju ranijom pravnom osobom čiji je bio član ili direktor.

29 Na drugom mjestu, kad je riječ o načelu porezne neutralnosti kojim zakonodavac Unije u području PDV-a prenosi opće načelo jednakog postupanja, valja utvrditi da se porezni obveznici koji ne poštuju svoje porezne obveze, među ostalim svoju obvezu registracije, ne nalaze u situaciji usporedivoj sa situacijom poreznih obveznika koji poštuju svoju obvezu registracije (vidjeti analognu presudu od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 49.). Stoga se načelo porezne neutralnosti ne može tumačiti na način da mu se protivi zahtjev davanja

jamstva poput onog u glavnom postupku.

30 Na drugom mjestu valja istaknuti da sud koji je uputio zahtjev Sudu također postavlja pitanje o tumačenju, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, članka 49. stavaka 1. i 3. Povelje, načela *ne bis in idem* iz članka 50. Povelje, pojma „sloboda poduzetništva” iz članka 16. Povelje i načela jednakog postupanja iz članka 21. Povelje.

31 U tom pogledu valja podsjetiti da su člankom 49. Povelje propisana načela zakonitosti i razmjernosti kaznenih djela i kazni, u skladu s kojima, među ostalim, nitko ne može biti proglašen krivim za kazneno djelo počinjeno prethodno ili propustom koje u slučaju počinjenja po unutarnjem ili po međunarodnom pravu nije bilo predviđeno kao kazneno djelo i da se, u skladu s načelom *ne bis in idem* propisanim u članku 50. Povelje, nikome ne može ponovno suditi niti ga se može kazniti u kaznenom postupku za kazneno djelo za koje je već pravomoćno oslobođen ili osuđen u Europskoj uniji u skladu sa zakonom. Primjena tog načela pretpostavlja da mjere koje su protiv neke osobe već donesene odlukom koja je postala konačna imaju kaznenopravnu narav (presuda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 33.).

32 Zahtjev davanja jamstva, poput onog u glavnom postupku, nema represivnu svrhu s obzirom na to da je nesporno da pravna osoba koja zahtijeva svoju registraciju nije počinila nikakvo kažnjivo djelo i da se cilj dotične odredbe sastoji od osiguranja pravilne naplate PDV-a u budućnosti. Na temelju jedine okolnosti koju je iznio sud koji je uputio zahtjev, da, zbog svojeg iznosa, davanje takvog jamstva može predstavljati vrlo težak teret novoosnovanoj pravnoj osobi, navedeno se jamstvo u predmetnom slučaju ne može smatrati kaznenom sankcijom u svrhe primjene članka 49. i 50. Povelje.

33 U tim uvjetima, poput porezne uprave, slovačke vlade i Europske komisije, valja smatrati da članci 49. i 50. Povelje nisu primjenjivi u glavnom postupku.

34 Kad je riječ o slobodi poduzetništva, valja podsjetiti da se ona na temelju članka 16. Povelje priznaje u skladu s pravom Unije te nacionalnim zakonodavstvima i praksom.

35 Zaštita propisana tim člankom 16. sadržava slobodu obavljanja gospodarske ili trgovačke djelatnosti, ugovornu slobodu i neometano tržišno natjecanje (presuda od 22. siječnja 2013., Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, t. 42.).

36 Prema sudskoj praksi Suda sloboda poduzetništva nije apsolutno pravo. Ta sloboda može biti podvrgnuta nizu intervencija javne vlasti kojima se u općem interesu može ograničiti obavljanje gospodarske djelatnosti (presuda od 17. listopada 2013., Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, t. 28.; vidjeti također u tom smislu presudu od 22. siječnja 2013., Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, t. 45. i 46.).

37 U skladu s člankom 52. stavkom 1. Povelje, svako ograničenje pri ostvarivanju slobode poduzetništva mora biti predviđeno zakonom i mora poštovati bit te slobode te, podložno načelu proporcionalnosti, biti potrebno i zaista odgovarati ciljevima od općeg interesa koje priznaje Unija ili potrebi zaštite prava i sloboda drugih osoba.

38 U predmetnom slučaju, iz elemenata spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da se zahtjevom davanja jamstva u glavnom postupku poreznom obvezniku nameće obveza kojom se ograničava slobodno korištenje financijskih sredstava koja mu stoje na raspolaganju i stoga ugrožava njegova sloboda poduzetništva.

39 Nesporno je da je to jamstvo propisano Zakonom o PDV-u i opravdano legitimnim ciljevima osiguranja pravilne naplate tog poreza i sprječavanja utaje poreza.

40 Međutim, sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da to jamstvo iznosi 500 000 eura i da postoji opasnost, s obzirom na njegov iznos, da BB construct proglasi stečaj.

41 Valja utvrditi da se tim jamstvom, s obzirom na to da bi njegovo davanje – i uzevši u obzir visinu njegova iznosa – neopravdano lišilo dotično društvo njegovih sredstava poevši od osnivanja i sprječavalo ga da razvije svoje gospodarske djelatnosti, o čito neproporcionalno ugrožava sloboda poduzetništva.

42 Sud koji je uputio zahtjev ipak mora utvrditi, uzimajući u obzir sve elemente izložene u točkama 26. do 28. ove presude, prelazi li davanje jamstva od 500 000 eura, u okolnostima predmeta u glavnom postupku, ono što je nužno za postizanje cilja koji se sastoji od pravilne naplate PDV-a i sprječavanja utaje poreza.

43 Kad je riječ o načelu jednakog postupanja, valja istaknuti da ono zahtijeva da se u usporedivim situacijama ne postupa različito i da se u različitim situacijama ne postupa jednako, osim kada je takvo postupanje objektivno opravdano. Elemente koji obilježavaju različite situacije i, sukladno tomu, njihovu usporedivost valja utvrđivati i cijeliti osobito vodeći računa o predmetu i cilju koji se nastoji postići odredbama o kojima je riječ, pri čemu u tu svrhu treba uzeti u obzir načela i ciljeve područja na koje se predmetni akt odnosi (presude od 16. prosinca 2008., *Arcelor Atlantique i Lorraine i dr.*, C-127/07, EU:C:2008:728, t. 23. i 26., i od 7. ožujka 2017., *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, t. 41. i 42.).

44 U predmetnom slučaju, kako je istaknuto u točki 22. ove presude, nacionalna mjera o kojoj je riječ u glavnom postupku namijenjena je osiguranju pravilne naplate PDV-a i sprječavanju utaje poreza uvoženjem jamstva na teret poreznih obveznika koji podliježu obvezi registracije u svrhe PDV-a i čiji je direktor ili član bio direktor ili član druge pravne osobe koja ima porezni dug koji na datum njezina prestanka iznosi najmanje 1000 eura.

45 Upravo radi postizanja tog cilja, u skladu sa zakonskom odredbom o kojoj je riječ u glavnom postupku, novi porezni obveznici mogu biti podvrgnuti obvezi davanja jamstva iz razloga što je s njima povezan rizik neplaćanja poreza zbog veza koje imaju s drugom pravnom osobom koja sama ima porezni dug.

46 Posljedično, valja utvrditi da se ti porezni obveznici nalaze u različitoj situaciji od one poreznih obveznika koji imaju dugove koji nisu porezni ili koji imaju veze s pravnim osobama koje imaju dugove koji nisu porezni na način da se prema njima smije postupati drugačije.

47 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti na sljedeći način:

– Članak 273. Direktive o PDV-u i članak 16. Povelje treba tumačiti na način da im se ne protivi to da, prilikom registracije u svrhe PDV-a poreznog obveznika čiji je direktor ranije bio direktor ili član druge pravne osobe koja nije poštovala svoje obveze u području poreza, porezna uprava tom poreznom obvezniku naloži davanje jamstva čiji iznos može dosegnuti 500 000 eura ako jamstvo koje se zahtijeva od tog poreznog obveznika ne prelazi ono što je nužno za postizanje ciljeva iz tog članka 273., a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev;

– Načelo jednakog postupanja treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da porezna uprava od novog poreznog obveznika, prilikom njegove registracije u svrhe PDV-a, zahtijeva da

on, zbog svojih veza s drugom pravnom osobom koja ima porezni dug, da takvo jamstvo.

Troškovi

48 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i članak 16. Povelje Europske unije o temeljnim pravima treba tumačiti na način da im se ne protivi to da, prilikom registracije u svrhe poreza na dodanu vrijednost poreznog obveznika koji je direktor ranije bio direktor ili član druge pravne osobe koja nije poštovala svoje obveze u području poreza, porezna uprava tom poreznom obvezniku naloži davanje jamstva čiji iznos može dosegnuti 500 000 eura ako jamstvo koje se zahtijeva od tog poreznog obveznika ne prelazi ono što je nužno za postizanje ciljeva iz tog članka 273., a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.**

2. **Načelo jednakog postupanja treba tumačiti na način da mu se ne protivi to da porezna uprava od novog poreznog obveznika, prilikom njegove registracije u svrhe poreza na dodanu vrijednost, zahtijeva da on, zbog svojih veza s drugom pravnom osobom koja ima porezni dug, da takvo jamstvo.**

Potpisi

* Jezik postupka: slovački