

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. spalio 26 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Traukimas į PVM mokėtojų registrą – Nacionalinis teisės, pagal kurią pareigojama pateikti užstatą – Kova su sukčiavimu – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija – Laisvė užsiimti verslu – Nediskriminavimo principas – „Ne bis in idem“ principas – Negaliojimo atgal principas“

Byloje C-534/16

dėl *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) 2016 m. rugsėjo 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. spalio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

prieš

BB construct s. r. o.

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis E. Juhász, teisėjai K. Jürimäe (pranešėja) ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky*, atstovaujamos F. Imrecze,
- *BB construct s. r. o.*, atstovaujamos advokátka P. Ondrášiková,
- Slovakijos vyriausybė, atstovaujamos B. Ricziová,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Tokár,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 273 straipsnio, taip pat Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijoje (toliau – Chartija) įtvirtintos sąvokos „laisvė užsiimti verslu“, vienodo požiūrio principo, *ne bis in idem* principo ir *nullum crimen, nulla poena sine lege praevia* principo išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos finansų direktoratas, toliau – Finansų direktoratas) ir *BB construct s. r. o.* ginčą dėl užstato, kurio reikalaujama iš pastarosios registruojant jį kaip pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtoją.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Slovakijos teisė

4 Ginčui pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos įstatymo Nr. 222/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM įstatymas) 4 straipsnio pirmame sakinyje numatyta pareiga įsiregistruoti kaip mokesčio mokėtojai:

„Apmokestinamasis asmuo, nacionalinėje teritorijoje steigęs savo verslą ar turintis nuolatinę buveinę <...>, kurio apyvarta per paskutinius 12 kalendorinių nepertraukiamų mėnesių sudarė ne mažiau nei 49 790 EUR, mokesčių administratoriui turi pateikti prašymą įregistruoti jį kaip mokesčio mokėtoją.“

5 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodytos redakcijos įstatymo 4c straipsnyje „Mokesčio sumokėjimo užstatas“ numatyta:

„1. Pagal 4 straipsnio 1 ir 2 dalis prašymą įregistruoti kaip mokesčio mokėtoją pateikęs apmokestinamasis asmuo turi pateikti mokesčio sumokėjimo užstatą, pervesdamas tam tikrą sumą į mokesčių administratoriaus sąskaitą arba mokesčių administratoriui <...> be jokių išlygų 12 mėnesių laikotarpiui pateikdamas nustatyto dydžio banko garantiją, <...> jei

<...>

c) tokio apmokestinamojo asmens vadovas ar akcininkas yra fizinis ar juridinis asmuo, kuris yra vadovas ar akcininkas kito juridinio asmens arba juo buvo,

1. kuris savo veiklos nutraukimo dieną turi ar turėjo 1 000 EUR ar daugiau mokestinių skolų, kurios susikaupė per tą laikotarpį, kai minėtas fizinis ar juridinis asmuo buvo šio asmens vadovu ar akcininku, ir kurios, pateikiant prašymą įregistruoti, vis dar nėra sumokėtos;

<...>

(2) Mokesi? administratorius priima sprendim? d?l prašym? ?registruoti pateikusiam asmeniui taikytinos mokesio sumok?jimo užstato sumos, kuri turi b?ti ne mažesn? nei 1 000 EUR ir ne didesn? nei 500 000 EUR. Nustatydamas mokesio sumok?jimo užstato sum? mokesi? administratorius ?vertina apmokestinamojo asmens mokesi? skol? atsiradimo rizik?. Prašym? ?registruoti pateik?s asmuo mokesio sumok?jimo užstat? turi pateikti per 20 dien? nuo pranešimo apie sprendim? pateikti užstat? gavimo dienos.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

6 Pasiekusi 49 790 EUR apyvert? *BB construct* pateik? prašym? ?registruoti j? kaip PVM mok?tojų. Remdamasis PVM ?statymo 4c straipsnio 1 ir 2 dalimis Finans? direktoratas nurod? jai pateikti užstat? už 12 m?n. Šio užstato dydis buvo 500 000 EUR ir tur?jo b?ti pateiktas per 20 dien?. Reikalavimas pateikti užstat?, Finans? direktorato nuomone, pagr?stas kitos bendrov?s, su kuria *BB construct* vadovas ar akcininkas tur?jo asmenini? ar turtini? santyki?, PVM nepriemokomis.

7 *BB construct* kreip?si ? *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavos regiono teismas, Slovakija), prašydama panaikinti arba sumažinti š? užstat?. Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad šis nacionalinis teismas panaikino sprendim?, kuriuo buvo reikalaujama pateikti užstat?, o Finans? direktoratas d?l tokio sprendimo pateik? apeliacini? skund? *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas).

8 Šis teismas nurodo, kad PVM ?statymo 4c straipsnyje numatytas užstatas buvo ?tvirtintas remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu, siekiant užkirsti keli? suk?iavimui ir mokesi? vengimui. Slovakijos teis?s akt? leid?jas skatino mokesi? administratori? vykdom? PVM mok?tojų registravim? sieti su pareiga pateikti užstat?. Toks užstatas leidžia min?tam administratoriui susigr?žinti mok?tinas sumas, jei naujas mokesio mok?tojas pirmais metais po ?registravimo nesumok?t? mokesio.

9 Pagal Finans? direktorato min?tam teismui pateikt? informacij? PVM ?statymo 4c straipsnyje numatyto užstato dydis kiekvienu atveju apskai?iuojamas automatiškai ir n?ra galimyb?s jo koreguoti. Taigi kiekvienas prašymas ?registruoti išnagrin?jamas individualiai ir objektyviai.

10 *BB construct* prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme gin?ija užstato pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju dyd?. Jis, kaip mano *BB construct*, yra neproporcingas jos apyvartai ir pažeidžia laisv? užsiimti verslu. Šis užstatas yra panašus ? sankcij?, taikom? atgaline data ir pagr?sta praeities aplinkyb?mis.

11 Atsižvelgdamas ? šiuos argumentus šis teismas nori išsiaiškinti d?l min?to užstato suderinamumo su Sąjungos teise.

12 Min?tas teismas, be kita ko, nurodo, kad Slovakijos teis?s akt? leid?jo nustatyta sistema lemia tai, jog skirtingai vertinami mokesi? mok?tojai, kurie nesilaiko pareigos ?siregistruoti kaip PVM mok?tojai ir kuriems gali b?ti skirta bauda iki 20 000 EUR, ir mokesi? mok?tojai, kurie laikosi min?tos pareigos ir kurie tam tikromis aplinkyb?mis turi pateikti užstat?, kurio dydis nuo 1 000 EUR iki 500 000 EUR. Jis taip pat nurodo, kad prašym? ?registruoti pateik? asmenys, turintys nemokestin? skol?, tokios pareigos pateikti užstat? neturi.

13 Min?tas teismas pažymi, kad, lyginant užstato dyd? su atitinkamos bendrov?s finansiniais paj?gumais, kyla klausimas, ar užstatas netampa netiesiogine mokestine sankcija, kaip tai suprantama pagal Europos Žmogaus Teisi? Teismo jurisprudencij?.

14 B?tent tokiomis aplinkyb?mis *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukš?iausiasis Teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar, kiek tai susij? su kova su suk?iavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje, nacionalin? administracin? proced?ra, kurioje aplinkyb?, kad aptariamo juridinio asmens vadovu tapo kito juridinio asmens, negr?žinusio mokes?i? skolos, vadovas, pagal nacionalin? teis? laikoma motyvu nustatyti iki 500 000 EUR mokes?io sumok?jimo užstat?, atitinka [PVM] direktyvos 273 straipsnio tiksl?, t. y. užkirsti keli? suk?iavimui PVM srityje?

2. Ar galima pripažinti, kad aptariamas mokes?io sumok?jimo užstatas, kurio maksimali suma gali siekti 500 000 [eur?], kaip antai nustatytas pagrindin?je byloje, nepažeidžia [Chartijos] 16 straipsnyje ?tvirtintos laisv?s užsiimti verslu ir netiesiogiai neskatina apmokestinamojo asmens bankroto, n?ra diskriminacinis, kaip tai suprantama pagal [Chartijos] 21 straipsnio 1 dal?, nepažeidžia *ne bis in idem* principo kalbant apie PVM rinkim? ir galiausiai nepažeidžia ?statym? negaliojimo atgaline data principo, ?tvirtinto [Chartijos] 49 straipsnio 1 ir 3 dalyse?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l priimtino

15 Slovakijos vyriausyb? ir Finans? direktoratas mano, kad pateikti klausimai nesusij? su gin?u pagrindin?je byloje. Jie iš esm?s pažymi, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui yra pareikštas apeliacinis skundas, kur? išnagrin?j?s jis turi nuspr?sti ne d?l paties užstato, d?l kurio pateikti šie klausimai, teis?tumo, o d?l formali? aspekt?, susijusi? su motyvavimu. Tod?l, Slovakijos vyriausyb?s nuomone, min?ti klausimai, kurie yra nereikšmingi ir hipotetiniai, nepriimtini.

16 Šiuo klausimu reikia priminti, kad su S?jungos teise susijusiems klausimams taikoma reikšmingumo prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendim? d?l nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas S?jungos teis?s išaiškinimas visiškai nesusij?s su pagrindin?je byloje nagrin?jamo gin?o aplinkyb?mis ar dalyku, jeigu problema hipotetin? arba jeigu Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teises aplinkybes, b?tinai tam, kad naudingai atsakyt? ? jam pateiktus klausimus (2015 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Taricco ir kt.*, C?105/14, EU:C:2015:555, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

17 Šiuo atžvilgiu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažym?jo, kad proced?ros, pagal kuri? buvo nustatytas pagrindin?je byloje nagrin?jamas užstatas, teis?tumas priklauso nuo atsakym? ? pateiktus klausimus.

18 Tokiomis aplinkyb?mis n?ra akivaizdu, kad šie klausimai yra hipotetiniai ir nesusij? su pagrindin?s bylos faktais ar dalyku. Tod?l pateikti klausimai yra priimtini.

D?l esm?s

19 Šiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 273 straipsnis, Chartijos 16 straipsnis, 21 straipsnio 1 dalis, 49 straipsnio 1 ir 3 dalys ir *ne bis in idem* principas, ?tvirtintas Chartijos 50 straipsnyje, turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys mokes?i? administratoriui iš

mokesčių mokėtojo, kurio vadovas anksčiau buvo kito juridinio asmens, nesilaikiusio mokesčių pareigų, vadovu ar akcininku, registruojamo kaip PVM mokėtojo, reikalauti pateikti užstatą, galintį siekti 500 000 EUR.

20 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, jog PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje pažymėta, kad valstybės narės gali imtis priemonių, būtinų, kad mokesčiai būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimui, laikydamosi nuostatos, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinamųjų asmenų sandoriams tarp valstybių narių turi būti taikomos vienodos sąlygos, o tokios prievolės nesukuria pasienio formalumų prekybos tarp valstybių narių srityje.

21 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, kadangi PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatose, išskyrus jose nustatytus apribojimus, nenurodomos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali numatyti, šiomis nuostatomis valstybėms narėms suteikiama diskrecija dėl priemonių, skirtų viso mokėtinio PVM surinkimui užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 43 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

22 Nagrinėjamo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui pateiktą pastabą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisinis reglamentavimas buvo tvirtintas remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu, kad būtų teisingai surinktas PVM ir užkirstas kelias sukčiavimui mokesčių srityje. Toks reglamentavimas leidžia Finansų direktoratui reikalauti, kad naujas mokesčių mokėtojas, kuris kelia mokesčių nesumokėjimo riziką dėl savo ryšių su kitu mokesčių skoli turinčiu juridiniu asmeniu, pateiktą užstatą už 12 mėn. laikotarpį. Šio užstato dydį nustato kompiuterinė sistema ir jis gali būti nuo 1 000 EUR iki 500 000 EUR.

23 Iš to matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo teisiniu reglamentavimu siekiama PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatytą tikslą ir, atrodo, galima juos pasiekti, kai egzistuoja reali mokesčių nesumokėjimo grėsmė.

24 Tačiau priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal šio 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui (2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 49 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 44 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi vertinti tokio teisinio reglamentavimo atitikimą šio sprendimo 24 punkte nurodytiems reikalavimams, atsižvelgdamas į visas pagrindinės bylos aplinkybes. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją šis teismas vis dėlto gali pateikti naudingas gaires, kad nacionalinis teismas galėtų išspręsti nagrinjamą ginčą (žr. šiuo klausimu 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 36 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 46 punktą).

26 Pirma, dėl proporcingumo principo reikia pažymėti, kad taikant minėtą teisinį reglamentavimą mokesčių nesumokėjimo riziką apskaičiuoja kompiuterinė sistema, kuri automatiškai nustato iš atitinkamo mokesčių mokėtojo reikalaujamo užstato dydį, o šis mokesčių mokėtojas net negali sužinoti, kokius duomenis mokesčių administratorius naudoja šiam skaičiavimui, o apskaičiuota suma prireikus negali būti pakeista atsižvelgiant į minėto mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją.

27 Tokiomis aplinkybomis pareiga pateikti užstatą tam tikrais atvejais gali viršyti tai, kas būtina

teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir užkirsti keli? suk?iavimui mokes?i? srityje (žr. pagal analogij? 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C?25/07, EU:C:2008:395, 24 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

28 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos taip pat matyti, kad reikalaujamo užstato dydis gali b?ti (kaip pagrindin?je byloje) 500 000 EUR, t. y. maksimalus numatytas dydis. Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad proporcingumo principas reikalauja, kad užstato dydis b?t? suderinamas su mokes?i? nesumok?jimo ateityje rizika ir su ankstesn?mis mokes?i? skolomis. Be to, taip pat turi b?ti ?vertintas mokes?i? skol? turin?io juridinio asmens akcininko ar vadovo vaidmuo steigiant ir valdant juridin? asmen?, iš kurio reikalaujama pateikti užstat?, ir jo vaidmuo steigiant ir valdant ankstesn? juridin? asmen?, kurio akcininku ar vadovu jis buvo.

29 Antra, d?l mokes?i? neutralumo principo, kuris yra S?jungos teis?s akt? leid?jo taikomas bendrojo vienodo poži?rio principo atitikmuo PVM srityje, reikia konstatuoti, kad apmokestinamieji asmenys, nesilaik? savo mokestini? pareig?, ypa? pareigos registruotis, n?ra panašioje pad?tyje kaip apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo savo pareig? registruotis (žr. pagal analogij? 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, 49 punkt?). Tod?l mokes?i? neutralumo principas negali b?ti vertinamas kaip draudžiantis nustatyti pareig? pateikti užstat?, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje.

30 Reikia pažym?ti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat klausia Teisingumo Teismo d?l to, kaip tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, reikia aiškinti Chartijos 49 straipsnio 1 ir 3 dalis, Chartijos 50 straipsnyje ?tvirtint? *ne bis in idem* princip?, Chartijos 16 straipsnyje ?tvirtint? s?vok? „laisv? užsiimti verslu“ ir Chartijos 21 straipsnyje ?tvirtint? vienodo poži?rio princip?.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Chartijos 49 straipsnyje ?tvirtinti teis?tumo bei baudm?s ir nusikalstamos veikos proporcingumo principai, pagal kuriuos, be kita ko, niekas negali b?ti nuteistas už veikim? ar neveikim?, kurie pagal j? padarymo metu galiojusi? nacionalin? ar tarptautin? teis? nebuvo laikomi nusikalstamomis veikomis, ir kad pagal Chartijos 50 straipsnyje ?tvirtint? *ne bis in idem* princip? niekas negali b?ti antr? kart? teisiamas ar baudžiamas už nusikalstam? veik?, d?l kurios Europos S?jungoje jis jau buvo galutinai išteisintas ar pripažintas kaltu pagal ?statym?. Šio principo taikymas suponuoja, jog priemon?s, kuri? jau buvo imtasi prieš kaltinam?j? pri?mus galutin? sprendim?, patenka ? baudžiamosios teis?s srit? (2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C?617/10, EU:C:2013:105, 33 punktas).

32 Reikalavimas pateikti užstat?, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, neturi represinio tikslo, nes akivaizdu, jog registracijos prašantis juridinis asmuo nepadar? jokio nusižengimo, o tokios nuostatos tikslas yra užtikrinti tinkam? PVM surinkim? ateityje. Vienintel? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyta aplinkyb?, kad d?l savo dydžio užstatas gali b?ti didel? finansin? našta naujai ?steigtam juridiniam asmeniui, tokiomis aplinkyb?mis neleidžia pripažinti min?to užstato baudžiam?ja sankcija Chartijos 49 ir 50 straipsni? taikymo tikslu.

33 Tokiomis aplinkyb?mis, pritariant Finans? direktoratui, Slovakijos vyriausybei ir Europos Komisijai, reikia konstatuoti, kad Chartijos 49 ir 50 straipsniai pagrindin?je byloje netaikytini.

34 D?l laisv?s užsiimti verslu, reikia priminti, kad vadovaujantis Chartijos 16 straipsniu ši laisv? pripaž?stama pagal S?jungos teis? ir nacionalin?s teis?s aktus bei praktik?.

35 Min?tu 16 straipsniu suteikiama apsauga apima laisv? užsiimti ekonomine ar komercine veikla, laisv? sudaryti sutartis ir laisv? konkurencij? (2013 m. sausio 22 d. Sprendimo *Sky Österreich*, C?283/11, EU:C:2013:28, 42 punktas).

36 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją laisvą užsiimti verslu nėra absoliuti prerogatyva. Jai gali būti taikomos įvairios viešosios valdžios priemonės, kuriomis dėl bendrojo intereso gali būti ribojamas ekonominės veiklos vykdymas (2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Schaible*, C-101/12, EU:C:2013:661, 28 punktas; taip pat žr. šiuo klausimu 2013 m. sausio 22 d. Sprendimo *Sky Österreich*, C-283/11, EU:C:2013:28, 45 ir 46 punktus).

37 Pagal Chartijos 52 straipsnio 1 dalį bet koks šios Chartijos pripažintos laisvės užsiimti verslu apribojimas turi būti numatytas įstatymo, nekeisti šios laisvės esmės ir, remiantis proporcingumo principu, gali būti leidžiamas tik tuo atveju, kai jis būtinas ir tikrai atitinka Sąjungos pripažintus bendruosius interesus arba reikalingas kitų teisėms ir laisvėms apsaugoti.

38 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas reikalavimas pateikti užstatą apriboja mokesčių mokėtojo laisvę naudotis turimais finansiniais resursais, todėl riboja ir laisvę užsiimti verslu.

39 Neginėjama, kad šis užstatas numatytas PVM įstatyme ir yra grindžiamas teisetais tikslais užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje.

40 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad minėto užstato dydis yra 500 000 EUR ir kad toks dydis gali priversti *BB construct* pasiskelbti nemokia.

41 Reikia konstatuoti, kad kadangi užstato pateikimas (atsižvelgiant į jo dydį) be jokio pagrindo atima iš atitinkamos bendrovės jos išteklius jau nuo pat jos įkūrimo ir kliudo vystyti ekonominę veiklą, jis akivaizdžiai yra neproporcingas laisvės užsiimti verslu atžvilgiu.

42 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šio sprendimo 26–28 punktuose nurodytus veiksnius, turi nustatyti, ar 500 000 EUR užstato pateikimas pagrindinės bylos aplinkybėmis viršija tai, kas būtina teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje.

43 Dėl vienodo požiūrio principo, kuris yra bendrasis Sąjungos teisės principas, reikia pažymėti, kad pagal šį principą reikalaujama panašiai atvejų nevertinti skirtingai, o skirtingai – vienodai, nebent toks požiūris būtų objektyviai pagrįstas. Skirtingoms situacijoms būdingus elementus ir jų panašumą reikia, be kita ko, nustatyti ir įvertinti atsižvelgiant į nagrinjamą nuostatą dalykų ir tikslų, turint omenyje, kad šiuo tikslu reikia atsižvelgti ir į reguliavimo srities, kuriai nagrinjamas aktas priklauso, principus ir tikslus (2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique et Lorraine ir kt.*, C-127/07, EU:C:2008:728, 23 ir 26 punktai ir 2017 m. kovo 7 d. Sprendimo *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, 41 ir 42 punktai).

44 Šiuo atveju, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 22 punkte, pagrindinėje byloje nagrinjama nacionalinė priemonė, t. y. reikalavimas, kad mokesčių mokėtojas, kuris privalo registruotis kaip PVM mokėtojas ir kurio vadovas ar akcininkas buvo kito juridinio asmens, iki panaikinimo turėjusio bent 1 000 EUR mokesčių skolą, akcininku ar vadovu, pateiktas užstatas, yra skirta teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje.

45 Remiantis pagrindinėje byloje nagrinjamomis nuostatomis būtų siekiant šio tikslo iš naujų mokesčių mokėtojų gali būti reikalaujama pateikti užstatą dėl to, jog jie gali kelti mokesčių nesumokėjimo riziką dėl savo ryšių su kitais juridiniais asmenimis, turinčiais mokesčių skolų.

46 Todėl reikia konstatuoti, kad šie mokesčiai mokytojai yra kitokioje padėtyje nei tie mokesčiai mokytojai, kurie turi nemokestinių skolų ir kurie turi ryšį su juridiniais asmenimis, turiniais nemokestinio pobūdžio skolas, todėl jie gali būti vertinami skirtingai.

47 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:

– PVM direktyvos 273 straipsnis ir Chartijos 16 straipsnis turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys mokesčių administratoriui iš mokesčių mokytojo, kurio vadovas anksčiau buvo kito juridinio asmens, nesilaikiusio mokestinių pareigų, vadovu ar akcininku, registruojamo kaip PVM mokytojo, reikalauti pateikti užstatą, galintį siekti 500 000 EUR, nes užstatas, reikalaujamas iš minėto mokesčių mokytojo, neviršija to, kas būtų šiam 273 straipsnyje nustatytiems tikslams pasiekti, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti pateiktas teismas.

– Vienodo požiūrio principas turi būti aiškinamas kaip nedraudžiantis mokesčių administratoriui iš naujo mokesčių mokytojo, registruojamo kaip PVM mokytojo, reikalauti pateikti tokį užstatą dėl jo ryšio su mokestinių skolų turinčiu juridiniu asmeniu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnis ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 16 straipsnis turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys mokesčių administratoriui iš mokesčių mokytojo, kurio vadovas anksčiau buvo kito juridinio asmens, nesilaikiusio mokestinių pareigų, vadovu ar akcininku, registruojamo kaip pridėtinės vertės mokesčio mokytojo, reikalauti pateikti užstatą, galintį siekti 500 000 EUR, nes iš minėto mokesčių mokytojo reikalaujamas užstatas neviršija to, kas būtų šiam 273 straipsnyje nustatytiems tikslams pasiekti, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti pateiktas teismas.

Vienodo požiūrio principas turi būti aiškinamas kaip nedraudžiantis mokesčių administratoriui iš naujo mokesčių mokytojo, registruojamo kaip pridėtinės vertės mokesčio mokytojo, reikalauti pateikti tokį užstatą dėl jo ryšio su mokestinių skolų turinčiu juridiniu asmeniu.

Parašai.

* Procesio kalba: slovakų.