

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 26 października 2017 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od towarów i usług (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Wpisanie do rejestru podatników VAT – Uregulowanie krajowe nakładające wymóg ustanowienia gwarancji – Zwalczanie oszustw podatkowych – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Wolność prowadzenia działalności gospodarczej – Zasada niedyskryminacji – Zasada ne bis in idem – Zasada niedziałania wstecz

W sprawie C-534/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Najvyšší súd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) postanowieniem z dnia 29 września 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 października 2016 r., w postępowaniu:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

przeciwko

BB construct s. r. o.,

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: E. Juhász, prezydenci obowiazki prezesa izby, K. Jürimäe (sprawozdawca) i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky przez F. Imreczego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu BB construct s. r. o. przez P. Ondrášikovą, advokátka,
- w imieniu rządu słowackiego przez B. Ricziovą, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz A. Tokára, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”), a tak?e poj?cia „swobody prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej”, zasady równego traktowania, zasady ne bis in idem oraz zasady niekarania z moc? wsteczna?, ustanowionych przez Kart? praw podstawowych Unii Europejskiej (zwan? dalej „kart?”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (dyrekcj? ds. podatków Republiki S?owackiej, zwan? dalej „dyrekcj? ds. podatków”) a BB construct s. r. o. w przedmiocie gwarancji wymaganej przy rejestracji wspomnianej spó?ki dla celów podatku od warto?ci dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskim przez podatników oraz pod warunkiem ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic”.

Prawo s?owackie

4 Artyku? 4 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy nr 222/2004 o podatku od warto?ci dodanej w brzmieniu maj?cym zastosowanie w sporze w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „ustaw? o VAT”) przewiduje obowi?zek rejestracji podatników w nast?puj?cy sposób:

„Podatnik, który ma siedzib?, przedsi?biorstwo lub zak?ad w kraju [...] i który osi?gn?? w ci?gu ostatnich 12 miesi?cy obrót w wysoko?ci 49 790 EUR, jest zobowi?zany do z?o?enia do organu podatkowego wniosku o rejestracj? dla celów podatku”.

5 Artyku? 4c tej ustawy, zatytu?owany „Gwarancja podatkowa”, w brzmieniu przytoczonym przez s?d odsy?aj?cy stanowi:

„(1) Podatnik, który z?o?y? wniosek o rejestracj? dla celów podatkowych zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2, jest zobowi?zany do zagwarantowania zap?aty podatku w drodze depozytu pieni??nego na koncie organu podatkowego lub poprzez bezwarunkow? gwarancj? bankow? ustanowion? na okres 12 miesi?cy na rzecz organu podatkowego w wysoko?ci ??danej gwarancji [...], je?eli [...]

c) zarz?dzaj?cy albo wspólnik takiego podatnika jest osob? fizyczn? lub prawn?, która jest lub by?a zarz?dzaj?cym lub wspólnikiem innej osoby prawnej,

1. która ma lub mia?a w chwili jej rozwi?zania zaleg?o?ci podatkowe w kwocie równej lub wy?szej ni? 1000 [EUR], naros?e w okresie, w którym ta osoba fizyczna lub prawna by?a jej zarz?dzaj?cym albo wspólnikiem, i nadal nie zap?acone w chwili z?o?enia wniosku o rejestracj?

dla celów podatkowych;

[...]

(2) Organ podatkowy w drodze decyzji ustala wysokość gwarancji, jaka powinna zostać ustanowiona przez autora wniosku o rejestrację, o którym mowa w ust. 1, na poziomie nie niższym niż 1000 [EUR] i nie wyższym niż 500 000 [EUR]. W celu ustalenia kwoty gwarancji podatkowej organ podatkowy uwzględni ryzyko braku zapłaty podatków przez podatnika. Autor wniosku o rejestrację ma obowiązek ustanowienia gwarancji podatkowej w terminie 20 dni od powiadomienia go o decyzji nakładającej obowiązek ustanowienia gwarancji”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

6 Po osiągnięciu obrotu w wysokości co najmniej 49 790 EUR BB construct wniosła o zarejestrowanie jej dla celów VAT. Na podstawie art. 4c ust. 1 i 2 ustawy o VAT dyrekcja ds. podatków nałożyła na nią obowiązek ustanowienia gwarancji na okres 12 miesięcy. Kwota tej gwarancji wyniosła 500 000 EUR i powinna być została ustanowiona w terminie 20 dni. Ustanowienie tej gwarancji było uzasadnione zdaniem dyrekcji ds. podatków z powodu zaległości w płatności VAT innej spółki, z którą zarządający lub wspólnik BB construct pozostawał w związku osobowym lub majątkowym.

7 BB construct wniosła o stwierdzenie nieważności lub zmniejszenie tej gwarancji do Krajský súd v Bratislave (sądu rejonowego w Bratysławie, Słowacja). Z akt sprawy znajdujących się w posiadaniu Trybunału wynika, że sąd ten stwierdził nieważność decyzji wymagającej ustanowienia gwarancji oraz że dyrekcja ds. podatków wniosła odwołanie od tego wyroku do Najvyšší súd Slovenskej republiky (sądu najwyższego Republiki Słowackiej).

8 Ostatni z wymienionych sądów wyjaśnił, że gwarancja przewidziana w art. 4c ustawy o VAT została ustanowiona na podstawie art. 273 dyrektywy VAT w celu zapobiegania oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania. Słowacki ustawodawca usiłował zachęcić administrację podatkową do uzależnienia rejestracji dla celów VAT od obowiązku ustanowienia takiej gwarancji. Taka gwarancja miałaby umożliwić tej administracji odzyskanie należnych kwot w przypadkach ewentualnych braków zapłaty przez nowego podatnika w trakcie roku podatkowego następującego po jego rejestracji.

9 Zgodnie ze wskazówkami dostarczonymi przez dyrekcję ds. podatków w każdym przypadku kwota gwarancji przewidziana w art. 4c ustawy o podatku VAT jest obliczana automatycznie przez system informatyczny, bez możliwości dostosowania tej kwoty. W ten sposób każdy wniosek miałby być przedmiotem indywidualnego i obiektywnego traktowania.

10 BB construct kwestionuje przed sądem odsyłającym kwotę gwarancji omawianą w postępowaniu głównym. Kwota ta miałaby być nieproporcjonalna do jej obrotu w stopniu naruszającym swobodę prowadzenia działalności gospodarczej. Wydaje się również, że gwarancja ta stanowi sankcję o charakterze retroaktywnym, opartą na przeszłych okolicznościach.

11 Z uwagi na te argumenty sąd ten zastanawia się nad zgodnością wspomnianej gwarancji z prawem Unii.

12 Wspomniany sąd wskazuje w szczególności na to, że ustanowiony przez słowackiego ustawodawcę system prowadzi do odmiennego traktowania podatnika, który nie wykonuje swojego obowiązku rejestracji dla celów VAT, narażając się przez to na kary w wysokości do 20 000 EUR, i podatnika, który wykonuje ten obowiązek i który musi w pewnych okolicznościach ustanowić gwarancję w kwocie oscylującej pomiędzy 1000 EUR a 500 000 EUR. Zauważa

równie?, że wnioskodawcy, którzy mają długi o charakterze innym niż podatkowy, nie podlegają takiemu obowiązkowi ustanowienia gwarancji.

13 Wspomniany sąd podkreśla także, że z uwagi na znaczną kwotę tej gwarancji w stosunku do zdolności finansowych odnośnej spółki można zastanawiać się nad tym, czy rzeczona gwarancja nie stanowi pośredniej sankcji podatkowej w rozumieniu orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka.

14 W tych okolicznościach Najvyšší súd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy można uznać za zgodną z celem art. 273 dyrektywy [VAT], jakim jest zapobieganie oszustwom w zakresie VAT, sytuację, w której organ krajowy stosuje procedurę, na podstawie której, jeżeli nie byłyby zaspokajane zobowiązania podatkowe innej osoby prawnej, w której obecny zarządzący również pełni funkcję przedstawiciela prawnego, prawo krajowe uwzględnia tę okoliczność w celu uzasadnienia wymogu ustanowienia gwarancji podatkowej mogącej osiągnąć 500 000 EUR?

2. Czy można uznać, że rozpatrywana gwarancja podatkowa, w związku ze swą maksymalną wysokością sięgającą 500 000 EUR, jak wymagana w postępowaniu głównym, nie narusza swobody prowadzenia działalności gospodarczej, o której mowa w art. 16 [karty], nie zmusza w pośredni sposób podatnika do ogłoszenia upadłości, nie ma charakteru dyskryminującego w świetle art. 21 ust. 1 [karty] i nie jest sprzeczna z zasadą ne bis in idem w dziedzinie poboru VAT, a wreszcie nie narusza zasady niedziałania wstecz ustanowionej w art. 49 ust. 1 i 3 [karty]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

15 Rząd słowacki i dyrekcja ds. podatków uważają, że przedstawione pytania pozostają bez związku ze sporem w postępowaniu głównym. Podkreślają co do zasady, że sąd odsyłający rozpatruje odwołanie, w którym został wezwany do orzekania nie w przedmiocie zgodności co do istoty z prawem gwarancji będącej przedmiotem jego pytań, lecz jedynie co do formalnych aspektów związanych z uzasadnieniem. Z tego względu zdaniem rzędu słowackiego wspomniane pytania, które nie mają znaczenia dla niniejszej sprawy i mają hipotetyczny charakter, są niedopuszczalne.

16 W tym zakresie należy przypomnieć, że pytania dotyczące wykądni prawa Unii korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa orzekania przez Trybunał w przedmiocie pytania prejudycjalnego skierowanego do niego przez sąd krajowy jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że zadana wykądni prawa Unii nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym czy przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego koniecznymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

17 W niniejszej sprawie sąd odsyłający wyjaśnił, że zgodnie z prawem postępowania prowadzącego do nałożenia obowiązku ustanowienia gwarancji omawianej w postępowaniu głównym zależy od odpowiedzi, jakich należy udzielić na przedstawione pytania.

18 W tych okolicznościach nie wydaje się w sposób oczywisty, że pytania te mają hipotetyczny charakter lub że pozostają bez związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w

postępowaniu głównym. W związku z tym wspomniane pytania są dopuszczalne.

Co do istoty

19 Przez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzeć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 273 dyrektywy VAT, art. 16, art. 21 ust. 1 i art. 49 ust. 1 i 3 karty lub zasad ne bis in idem ustanowione w art. 50 karty należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one temu, aby przy rejestracji dla celów VAT podatnika, którego zarządzający był uprzednio zarządzającym lub współnikiem innej osoby prawnej, która nie wykonywała swych obowiązków w dziedzinie podatków, organ podatkowy nakłada na tego podatnika obowiązek ustanowienia gwarancji, której wysokość może osiągnąć 500 000 EUR.

20 W tym zakresie w pierwszej kolejności należy przypomnieć, że art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi, że państwa członkowskie mogą podjąć konieczne środki w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadziły w handlu między państwami członkowskimi do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

21 Trybunał orzekł, że art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nim ograniczeniami, nie precyzuje ani warunków, ani obowiązków, jakie mogą przewidzieć państwa członkowskie, i że w konsekwencji przepis ten przyznaje państwom członkowskim zakres swobodnego uznania co do środków zmierzających do zapewnienia pełnego poboru należnego VAT na jego terytorium i zwalczania oszustw (zob. podobnie wyrok z dnia 5 października 2016 r., *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz z uwag przedstawionych przed Trybunałem wynika, że sporny w postępowaniu głównym przepis ustawy został ustanowiony na podstawie art. 273 dyrektywy VAT w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Pozwala on dyrekcji ds. podatków na wymaganie od nowego podatnika, z którym związane jest ryzyko braku zapłaty podatków z powodu jego powołania z inną osobą prawną mającą zaległości podatkowe, ustanowienia gwarancji na okres 12 miesięcy. Kwota tej gwarancji jest ustalona przez system informatyczny i mieści się w przedziale od 1000 EUR do 500 000 EUR.

23 Z powyższego wynika, że przepis ustawy taki jak przepis sporny w postępowaniu głównym ma na celu osiągnięcie celów przewidzianych w art. 273 dyrektywy VAT i wydaje się, że je realizuje, w sytuacji gdy istnieje rzeczywiste ryzyko braku zapłaty podatków.

24 Niemniej jednak przepisy, do których przyjął państwa członkowskie są upoważnione na podstawie owego art. 273 celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów, i nie mogą podważać neutralności VAT (wyroki: z dnia 21 października 2010 r., *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 5 października 2016 r., *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Do s?du odsy?aj?cego nale?y ocena zgodnie?ci stosowania owego przepisu ustawowego z wymogami wymienionymi poprzednim punkcie niniejszego wyroku w ?wietle ogó?u okoliczno?ci sprawy w post?powaniu g?ównym. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybuna?u Trybuna? mo?e jednak dostarczy? wspomnianemu s?dowi wszelkich wskazówek u?ytecznych dla rozstrzygni?cia tocz?cego si? przed nim sporu (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo; a tak?e z dnia 5 pa?dziernika 2016 r., Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, pkt 46).

26 Po pierwsze, je?eli chodzi o zasad? proporcjonalno?ci, nale?y zauwa?y?, z jednej strony, ?e dla celów zastosowania wspomnianego przepisu ustawowego ryzyko niezap?acenia jest obliczane przez system informatyczny, który generuje w automatyczny sposób kwot? gwarancji ??danej od danego podatnika, przy czym wydaje si?, ?e podatnik ten nie jest w stanie zna? danych u?ytych przez organ podatkowy w celu wspomnianego obliczenia, oraz brak jest mo?liwo?ci dostosowania tej kwoty na podstawie informacji dostarczonych w odpowiednim przypadku przez rzeczono?ego podatnika.

27 Obowi?zek ustanowienia gwarancji w takich okoliczno?ciach móg?by prowadzi? w niektórych przypadkach do skutku wykraczaj?cego poza to, co jest konieczne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym (zob. analogicznie wyrok z dnia 10 lipca 2008 r., Sosnowska, C?25/07, EU:C:2008:395, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Z drugiej strony z dowodów znajduj?cych si? w aktach, którymi dysponuje Trybuna?, wynika, ?e kwota wymaganej gwarancji mo?e osi?gn??, jak w post?powaniu g?ównym, 500 000 EUR, to znaczy maksymaln? przewidzian? warto??. W tym zakresie nale?y zauwa?y?, ?e zasada proporcjonalno?ci wymaga, aby kwota gwarancji pozostawa?a w zwi?zku z ryzykiem braku zap?aty w przysz?o?ci oraz z kwot? wcze?niejszych d?ugów podatkowych. Ponadto w rachunkach nale?y uwzgl?dni? zarówno rol?, jak? pe?ni? wspólnik lub zarz?dzaj?cy osoby prawnej maj?cej wcze?niejsze zaleg?o?ci podatkowe w utworzeniu i zarz?dzaniu osob? prawn?, od której ??da si? gwarancji, jak równie? rol?, jak? pe?ni? on w utworzeniu oraz zarz?dzaniu wcze?niejsz? osob? prawn?, której by? wspólnikiem lub zarz?dzaj?cym.

29 Po drugie, je?eli chodzi o zasad? neutralno?ci podatkowej, która stanowi dokonany przez prawodawc? Unii w dziedzinie VAT przek?ad ogólnej zasady równego traktowania, nale?y stwierdzi?, ?e podatnicy niewykonuj?cy swoich obowi?zków podatkowych, a zw?aszcza swojego obowi?zku rejestracyjnego, nie znajduj? si? w sytuacji porównywalnej z sytuacj? podatników, którzy wykonuj? swój obowi?zek rejestracyjny (zob. analogicznie wyrok z dnia 5 pa?dziernika 2016 r., Maya Marinova, C?576/15, EU:C:2016:740, pkt 49). W zwi?zku z tym zasada neutralno?ci podatkowej nie mo?e by? interpretowana jako sprzeciwiaj?ca si? wymogowi ustanowienia gwarancji takiej jak sporna w post?powaniu g?ównym.

30 W drugiej kolejno?ci nale?y zauwa?y?, ?e s?d odsy?aj?cy pyta ponadto Trybuna? o wyk?adni?, jak? nale?y nada? w okoliczno?ciach takich jak okoliczno?ci sprawy w post?powaniu g?ównym art. 49 ust. 1 i 3 karty, zasadzie ne bis in idem ustanowionej w art. 50 karty, poj?ciu „swobody prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej” przewidzianemu w art. 16 karty oraz zasadzie równego traktowania ustanowionej w art. 21 karty.

31 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e art. 49 karty ustanawia zasady legalno?ci i proporcjonalno?ci czynów zabronionych i kar, zgodnie z którymi, w szczególno?ci, nikt nie mo?e zosta? skazany za pope?nienie czynu polegaj?cego na dzia?aniu lub zaniechaniu, który wed?ug prawa krajowego lub prawa mi?dzynarodowego w chwili pope?nienia nie stanowi? czynu zabronionego, oraz ?e zgodnie z zasad? ne bis in idem ustanowion? w art. 50 karty nikt nie mo?e

był ponownie skazany lub ukarany w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary, w odniesieniu do którego został już uniewinniony lub za który został już uprzednio skazany zgodnie z ustawą prawomocnym wyrokiem karnym na terytorium Unii Europejskiej. Stosowanie tej zasady oznacza, że środki, które zostały już przyjęte wobec danej osoby w drodze prawomocnej decyzji, mają charakter karny (wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 33).

32 Tymczasem wymóg ustanowienia gwarancji takiej jak omawiana w niniejszym przypadku, nie ma represyjnego celu, ponieważ wiadomo, iż osoba prawna wnosząca o rejestrację nie popełniła żadnego czynu zabronionego pod groźbą kary oraz że celem tego przepisu jest zapewnienie prawidłowego poboru VAT w przyszłości. Sama tylko okoliczność, którą podkreślił sąd odsyłający, że z powodu jej wysokości ustanowienie takiej gwarancji może stanowić znaczne obciążenie dla osoby prawnej, nie pozwala w niniejszej sprawie na uznanie wspomnianej gwarancji za sankcję karną w rozumieniu art. 49 i 50 karty.

33 W takich okolicznościach, podobnie jak dykcja ds. podatków, rząd szwajcarski i Komisja Europejska, należy stwierdzić, że art. 49 i 50 karty nie mają zastosowania w sprawie w postępowaniu głównym.

34 Jeżeli chodzi o swobodę prowadzenia działalności gospodarczej, należy przypomnieć, iż zgodnie z art. 16 karty wolność ta jest uznana zgodnie z prawem Unii oraz prawem i praktykami krajowymi.

35 Przyznana przez wspomniany art. 16 ochrona obejmuje swobodę prowadzenia działalności gospodarczej lub handlowej, swobodę umów i wolność konkurencji (wyrok z dnia 22 stycznia 2013 r., Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, pkt 42).

36 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału swoboda prowadzenia działalności gospodarczej nie stanowi prawa bezwzględnego. Może ona podlegać różnorodnym ingerencjom władz publicznych, które mają prawo ustanowić w interesie ogólnym ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej (wyrok z dnia 17 października 2013 r., Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, pkt 28; zob. również podobnie wyrok z dnia 22 stycznia 2013 r., Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, pkt 45, 46).

37 Zgodnie z art. 52 ust. 1 karty wszelkie ograniczenia w wykonywaniu swobody prowadzenia działalności gospodarczej powinny być przewidziane przez ustawę, przestrzegać zasadniczej treści tej swobody oraz, w poszanowaniu zasady proporcjonalności, powinny być konieczne i w rzeczywistości odpowiadać uznanym przez Unię celom interesu ogólnego lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób.

38 W niniejszym przypadku z dowodów znajdujących się w aktach sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że omawiany w postępowaniu głównym wymóg ustanowienia gwarancji nakłada na podatnika ciążę, który ogranicza swobodę korzystania ze znajdujących się w jego posiadaniu środków finansowych, a przez to stanowi naruszenie jego swobody prowadzenia działalności gospodarczej.

39 Wiadomo, że gwarancja ta jest przewidziana przez ustawę o VAT i jest uzasadniona zgodnymi z prawem celami, jakimi są zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieganie oszustwom podatkowym.

40 Niemniej jednak sąd odsyłający wyjaśnia, że wspomniana gwarancja wynosi 500 000 EUR i z uwagi na jej wysokość grozi zmuszeniem BB construct do ogłoszenia upadłości.

41 W związku z tym należy uznać, że ponieważ ustanowienie gwarancji z uwagi na jej znaczną kwotę pozbawia bez uzasadnienia daną spółkę środków od chwili jej utworzenia i uniemożliwia jej rozwinięcie działalności gospodarczej, stanowi ono oczywiście nieproporcjonalne naruszenie swobody prowadzenia działalności gospodarczej.

42 Niemniej jednak to do sądu odsyłającego należy ustalenie, z uwzględnieniem wszystkich elementów przedstawionych w pkt 26–28 niniejszego wyroku, czy ustanowienie gwarancji w wysokości 500 000 EUR wykracza w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego poboru VAT i zapobieganiu oszustwom podatkowym.

43 Jeżeli chodzi o zasadę równego traktowania, to należy zauważyć, że zasada ta wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmiennie nie były traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione. Elementy charakteryzujące różne sytuacje, a także ich porównywalny charakter powinny jednak zostać ustalone i ocenione w świetle przedmiotu i celu omawianych przepisów, przy czym należy rozumieć, iż należy uwzględnić tu zasady i cele dziedziny, do której należy rozpatrywany akt (wyroki: z dnia 16 grudnia 2008 r., *Arcelor Atlantique i Lorraine i in.*, C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 23, 26; a także z dnia 7 marca 2017 r., RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 41, 42).

44 W niniejszym przypadku, co zostało wskazane w pkt 22 niniejszego wyroku, środek krajowy rozpatrywany w postępowaniu głównym ma na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieganie oszustwom podatkowym poprzez wprowadzenie gwarancji, której ciężej spoczywa na podatnikach podlegających obowiązkowi rejestracji dla celów VAT, których zarządzący lub wspólnik był zarządcą lub wspólnikiem innej osoby prawnej mającej zaległości podatkowe wynoszące w chwili jej rozwiązania co najmniej 1000 EUR.

45 To dla osiągnięcia tych celów zgodnie z omawianym w postępowaniu głównym przepisem ustawowym nowi podatnicy mogą zostać poddani obowiązkowi ustanowienia gwarancji z tego powodu, iż niosą z sobą ryzyko braku zapłaty ze względu na powołanie, jakie mają z innymi osobami prawnymi, która sama ma zaległości podatkowe.

46 W konsekwencji należy stwierdzić, że podatnicy ci znajdują się w innej sytuacji niż podatnicy mający zadłużenie inne niż zadłużenie podatkowe lub którzy są powołani z innymi osobami prawnymi, mającymi zadłużenie inne niż zadłużenie podatkowe, w taki sposób, że mogą oni być traktowani odmiennie.

47 W świetle ogółu powyższych rozważań na pytania prejudycjalne trzeba odpowiedzieć w następujący sposób:

– Artykuł 273 dyrektywy VAT i art. 16 karty należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby w trakcie rejestracji dla celów VAT podatnika, którego zarządzący był uprzednio zarządcą lub wspólnikiem innej osoby prawnej, która nie wykonywała swoich obowiązków w dziedzinie podatkowej, organ podatkowy nakładał na tego podatnika obowiązek ustanowienia gwarancji, której kwota może osiągnąć 500 000 EUR, o ile wymagana od tego podatnika gwarancja nie wychodzi poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celów przewidzianych w owym art. 273, czego weryfikacja należy do sądu odsyłającego.

– Zasadę równego traktowania należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona temu, aby organ podatkowy wymagał od nowego podatnika w chwili jego rejestracji dla celów VAT ustanowienia takiej gwarancji z powodu jego powinności z innymi osobami prawnymi mającej zaległości podatkowe.

W przedmiocie kosztów

48 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewięć izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i art. 16 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one temu, aby w trakcie rejestracji dla celów podatku od wartości dodanej podatnika, którego zarządzać by uprzednio zarządzał lub wspólnikiem innej osoby prawnej, która nie wykonywała swoich obowiązków w dziedzinie podatkowej, organ podatkowy nakładał na tego podatnika obowiązek ustanowienia gwarancji, której kwota może osiągnąć 500 000 EUR, o ile wymagana od tego podatnika gwarancja nie wychodzi poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celów przewidzianych w owym art. 273, czego weryfikacja należy do sądu odsyłającego.

2) Zasadę równego traktowania należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona temu, aby organ podatkowy wymagał od nowego podatnika w chwili jego rejestracji dla celów podatku od wartości dodanej ustanowienia takiej gwarancji z powodu jego powinności z innymi osobami prawnymi mającej zaległości podatkowe.

Podpisy

* Język postępowania: słowacki.