

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

26 de outubro de 2017 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Inscrição no registo dos sujeitos passivos de IVA – Legislação nacional que exige a prestação de uma garantia – Luta contra a fraude – Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia – Liberdade de empresa – Princípio da não discriminação – Princípio ne bis in idem – Princípio da não retroatividade»

No processo C-534/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca), por decisão de 29 de setembro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de outubro de 2016, no processo

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

contra

BB construct s. r. o.,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: E. Juhász, exercendo funções de presidente de secção, K. Jürimäe (relatora) e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, por F. Imrecze, na qualidade de agente,
- em representação de BB construct s. r. o., por P. Ondrášiková, advokátka,
- em representação do Governo eslovaco, por B. Ricziová, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e A. Tokár, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»), e do conceito de «liberdade de empresa», do princípio da igualdade de tratamento, do princípio *bis in idem* e do princípio da não retroatividade da lei penal consagrados na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Direção Tributária da República Eslovaca, a seguir «direção tributária») à BB construct s. r. o., a respeito de uma garantia exigida a esta última no momento do seu registo para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva TVA dispõe:

«Os Estados?Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados?Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados?Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira».

Direito eslovaco

4 O artigo 4.º, n.º 1, primeira frase, da Lei n.º 222/2004, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), prevê a obrigação de registo dos sujeitos passivos nestes termos:

«O sujeito passivo que tenha fixado a sede da sua atividade económica ou constituído um centro de atividade estável no território nacional, e cuja faturação, nos últimos 12 meses civis consecutivos, seja de 49 790 [euros], está obrigado a apresentar à Administração Tributária um pedido de registo para efeitos de imposto».

5 Na versão citada pelo órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 4.º c desta lei, sob a epígrafe «Garantia tributária», prevê:

«(1) O sujeito passivo que tenha apresentado um pedido de registo para efeitos de imposto em conformidade com o artigo 4.º, n.os 1 e 2, está obrigado a prestar uma garantia tributária mediante o depósito de uma quantia em dinheiro na conta da Administração Tributária, ou mediante garantia bancária sem reservas, por um período de 12 meses, a favor da Administração Tributária, no montante indicado [...] se:

[...]

c) o administrador ou sócio desse sujeito passivo for uma pessoa singular ou coletiva que seja ou tenha sido administrador ou sócio de outra pessoa coletiva

1. que, na data da sua extinção, tenha ou tenha tido dívidas tributárias de montante igual ou superior a 1000 [euros], acumuladas no período em que essa pessoa singular ou coletiva era administrador ou sócio da mesma e ainda não pagas na data da apresentação do pedido de registo para efeitos de imposto;

[...]

(2) A Administração Tributária, mediante decisão, fixa o montante exigível ao requerente do registo previsto no n.º 1 a título de garantia bancária, não podendo esse montante ser inferior a 1 000 [euros] nem superior a 500 000 [euros]. Na determinação do montante da garantia, a Administração Tributária toma em consideração o risco de atraso no cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo. O autor do pedido de registo está obrigado a prestar a garantia tributária no prazo de 20 dias a contar da notificação da decisão que impõe a obrigação de prestar uma garantia.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

6 Tendo atingido um volume de negócios superior a 49 790 euros, a BB construct pediu o registo para efeitos do IVA. Com base no artigo 4.ºc, n.os 1 e 2, da Lei do IVA, a direção tributária exigiu-lhe a prestação de uma garantia por um período de 12 meses. O montante dessa garantia era de 500 000 euros e a mesma devia ser constituída no prazo de 20 dias. Segundo a direção tributária, a prestação dessa garantia era justificada pelas dívidas anteriores de IVA de uma outra sociedade, com a qual o administrador ou sócio da BB construct tinha uma ligação pessoal ou patrimonial.

7 A BB construct pediu a anulação ou a redução dessa garantia no Krajský súd v Bratislave (Tribunal Regional de Bratislava, Eslováquia). Resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que este órgão jurisdicional anulou a decisão que impunha a prestação da referida garantia e que a direção tributária interpôs recurso dessa decisão para o Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca).

8 Este último órgão jurisdicional precisa que a garantia prevista no artigo 4.ºc da Lei do IVA foi instituída com base no artigo 273.º da Diretiva IVA, com o objetivo de impedir a fraude e a evasão fiscal. O legislador eslovaco procurou levar a Administração Tributária a fazer depender o registo para efeitos de IVA da obrigação de prestar essa garantia. Tal garantia permite a esta Administração recuperar montantes em dívida no caso de eventuais incumprimentos do novo sujeito passivo, no exercício seguinte ao seu registo.

9 De acordo com as indicações fornecidas pela direção tributária no órgão jurisdicional de reenvio, em cada caso, o montante da garantia prevista no artigo 4.ºc da Lei do IVA é calculado automaticamente, por um sistema informático, sem possibilidade de adaptação desse montante. Assim, cada pedido é sujeito a um tratamento individual e objetivo.

10 A BB construct contesta, no órgão jurisdicional de reenvio, o montante da garantia em causa no processo principal, por considerar que é desproporcionado atendendo ao seu volume de negócios, ao ponto de prejudicar a liberdade de empresa. Alega que a garantia está próxima de uma sanção de natureza retroativa, fundada em factos passados.

11 Perante esses argumentos, este órgão jurisdicional interroga-se quanto à compatibilidade da referida garantia com o direito da União.

12 O referido órgão jurisdicional salienta, em especial, que o sistema criado pelo legislador

eslovaco conduz a tratar diferentemente o sujeito passivo que não cumpre a sua obrigação de registo para efeitos do IVA, que se expõe a sanções que podem atingir 20 000 euros, e o sujeito passivo respeitador da referida obrigação, e que deve, em determinadas circunstâncias, prestar uma garantia tributária de um montante que varia entre 1 000 euros e 500 000 euros. Salienta, também, que os requerentes que tenham dívidas que não sejam de natureza tributária não ficam sujeitos a essa obrigação de prestação da garantia.

13 O referido órgão jurisdicional salienta, também, que, atendendo à importância do montante dessa garantia relativamente às possibilidades patrimoniais da sociedade em causa, pode questionar-se se a referida garantia não constitui uma espécie de sanção indireta, na aceção da jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

14 Foi nestas circunstâncias que o Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode considerar-se conforme ao objetivo do artigo 273.º da Diretiva [IVA], ou seja, à luta contra a fraude no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado, um procedimento administrativo nacional segundo o qual o facto de o atual administrador de uma pessoa coletiva ter sido administrador de outra pessoa coletiva que tenha uma dívida fiscal por pagar é considerado, de acordo com a legislação nacional, fundamento para exigir uma garantia tributária cujo montante pode ascender a 500 000 [euros]?

2) Pode considerar-se que a referida garantia tributária, cujo montante pode ascender a 500 000 [euros], como a exigida no processo principal, constitui um obstáculo à liberdade de empresa prevista no artigo 16.º [da Carta] e provoca indiretamente a declaração de insolvência do contribuinte, é discriminatória na aceção do artigo 21.º, n.º 1, [da Carta] e, no âmbito da cobrança do IVA, viola os princípios do *ne bis in idem* e da não retroatividade previsto[s] no artigo 49.º, n.os 1 e 3, da [Carta]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

15 O Governo eslovaco e a direção tributária entendem que as questões submetidas não estão relacionadas com o litígio no processo principal. Realçam, em substância, que no órgão jurisdicional de reenvio está pendente um recurso no quadro do qual é chamado a pronunciar-se não sobre a legalidade material da garantia que é objeto dessas questões, mas unicamente sobre aspetos formais, relacionados com a fundamentação. Portanto, de acordo com o Governo eslovaco, as referidas questões, que são irrelevantes e que têm carácter hipotético, são inadmissíveis.

16 A este respeito, é de recordar que as questões relativas ao direito da União gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar-se a responder a uma questão prejudicial submetida à sua apreciação por um órgão jurisdicional nacional, quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não disponha dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (acórdão de 8 de setembro de 2015, Taricco e o., C-710/14, EU:C:2015:555, n.º 30 e jurisprudência aí referida).

17 No presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio precisou que a legalidade do processo que levou à prestação da garantia em causa no processo principal depende das

respostas que convém dar às questões submetidas.

18 Nestas circunstâncias, não é manifesto que essas questões tenham caráter hipotético ou não tenham relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal. Por conseguinte, as questões são admissíveis.

Quanto ao mérito

19 Com as suas duas questões, que cabe apreciar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 273.º da Diretiva IVA, o artigo 16.º, o artigo 21.º, n.º 1, e o artigo 49.º, n.os 1 e 3, da Carta ou o princípio *ne bis in idem*, consagrado no artigo 50.º da Carta, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, no momento do registo de um sujeito passivo para efeitos de IVA, cujo administrador era anteriormente administrador ou sócio de outra pessoa coletiva que não tinha cumprido as suas obrigações tributárias, a Administração Tributária obrigue esse sujeito passivo a prestar uma garantia de um montante que pode atingir 500 000 euros.

20 A este respeito, em primeiro lugar, importa recordar que o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA esclarece que os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

21 O Tribunal de Justiça decidiu que, fora dos limites que elas fixam, as disposições do artigo 273.º da Diretiva IVA não especificam as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever, e conferem, assim, a estes últimos uma margem de apreciação quanto aos meios destinados a alcançar os objetivos que consistem em garantir a cobrança exata do IVA devido no seu território e para evitar a fraude (v., neste sentido, acórdão de 5 de outubro de 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, n.º 43 e jurisprudência aí referida).

22 No presente processo, decorre do pedido prejudicial e das observações apresentadas no Tribunal de Justiça que o dispositivo legal em causa no processo principal foi estabelecido por força do artigo 273.º da Diretiva IVA, para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude. Permite à direção tributária exigir a um novo sujeito passivo que apresenta um risco de não pagamento tributário devido a ligações com outra pessoa coletiva com dívidas fiscais anteriores, a prestação de uma garantia, por um período de 12 meses. O montante dessa garantia é determinado por um sistema informático e situa-se numa grelha entre 1 000 euros e 500 000 euros.

23 Por conseguinte, um dispositivo legal, como o que está em causa no processo principal, visa alcançar os objetivos previstos no artigo 273.º da Diretiva IVA e revela-se capaz de alcançar esses objetivos, quando existe um risco real de não pagamento de impostos.

24 Contudo, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar, ao abrigo do referido artigo 273.º, para garantir a cobrança exata do imposto e evitar a fraude não devem ir além do que é necessário para alcançar tais objetivos e não devem pôr em causa a neutralidade do IVA (acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 49 e jurisprudência aí referida, e de 5 de outubro de 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, n.º 44 e jurisprudência aí referida).

25 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar a compatibilidade da aplicação desse

dispositivo legal com os requisitos indicados no número anterior, à luz de todas as circunstâncias do processo principal. Em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, este pode, todavia, fornecer-lhe todas as indicações úteis para a resolução do litígio que lhe foi submetido (v., nesse sentido, acórdãos de 28 de julho de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 36 e jurisprudência aí referida, e de 5 de outubro de 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, n.º 46).

26 Em primeiro lugar, quanto ao princípio da proporcionalidade, importa assinalar, por um lado, que, para efeitos da aplicação do referido dispositivo legal, o risco de não pagamento é calculado por um sistema informático que gera, automaticamente, o montante da garantia exigida ao sujeito passivo em causa, sem que este sujeito passivo esteja em condições de conhecer os dados utilizados pela Administração Tributária para o referido cálculo e sem que seja possível adaptar esse montante em função das informações prestadas, eventualmente, pelo referido sujeito passivo.

27 Nessas circunstâncias, a obrigação de prestar uma garantia pode conduzir, em determinados casos, a um resultado que vá para além do que é necessário para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude fiscal (v., por analogia, acórdão de 10 de julho de 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

28 Por outro lado, decorre dos elementos dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que o montante da garantia exigida pode atingir, como no litígio no processo principal, 500 000 euros, ou seja, o montante máximo previsto. A este respeito, é de realçar que o princípio da proporcionalidade exige que o montante da garantia esteja relacionado com o risco de não pagamento no futuro e com o montante das dívidas fiscais anteriores. Além disso, deve também ser considerado tanto o papel que assumiu o sócio ou o administrador da pessoa coletiva que tenha dívidas fiscais em atraso na prestação e gestão da pessoa coletiva à qual é exigida a garantia, como o papel que assumiu na prestação e gestão da pessoa coletiva anterior de que foi sócio ou administrador.

29 Em segundo lugar, no que respeita ao princípio da neutralidade, que constitui a consagração, pelo legislador da União, em matéria de IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento, importa observar que os sujeitos passivos que não cumprem as suas obrigações fiscais, designadamente a sua obrigação de registo, não estão numa situação comparável à dos sujeitos passivos que respeitam a sua obrigação de registo (v., por analogia, acórdão de 5 de outubro de 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, n.º 49). Por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser interpretado no sentido de que se opõe à exigência de prestação de uma garantia, como a que está em causa no processo principal.

30 É de salientar, em segundo lugar, que o órgão jurisdicional de reenvio interroga também o Tribunal de Justiça quanto à interpretação que deve ser feita, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, do artigo 49.º, n.os 1 e 3, da Carta, do princípio *ne bis in idem*, consagrado no artigo 50.º da Carta, do conceito de «liberdade de empresa», previsto no artigo 16.º da Carta, e do princípio da igualdade de tratamento, consagrado no artigo 21.º da Carta.

31 A este respeito, cabe recordar que o artigo 49.º da Carta consagra os princípios da legalidade e da proporcionalidade dos delitos e das penas, segundo os quais, designadamente, ninguém pode ser condenado por um ato ou omissão que, no momento em que foi cometido, não constituía uma infração à luz do direito nacional ou do direito internacional e que, em conformidade com o princípio *ne bis in idem* enunciado no artigo 50.º da Carta, ninguém pode ser julgado ou punido penalmente por um delito do qual já tenha sido absolvido ou pelo qual já tenha sido condenado na União Europeia por sentença transitada em julgado, nos termos da lei. A

aplicação desse princípio pressupõe que as medidas já adotadas contra o arguido por meio de uma decisão transitada em julgado revestem natureza penal (acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 33).

32 Ora, a exigência de prestar uma garantia, como a que está em causa no presente processo, não prossegue uma finalidade repressiva, dado que é pacífico que a pessoa coletiva que pediu o registo não cometeu nenhuma infração e que a finalidade da disposição em causa consiste em garantir a exata cobrança do IVA no futuro. A única circunstância, salientada pelo órgão jurisdicional de reenvio de que, devido ao seu montante, a prestação dessa garantia pode representar uma carga demasiado pesada para a pessoa coletiva recentemente constituída, não permite, no presente caso, considerar que a referida garantia seja uma sanção penal para efeitos da aplicação dos artigos 49.º e 50.º da Carta.

33 Nessas condições, tal como a direção tributária, o Governo eslovaco e a Comissão Europeia, deverá considerar-se que os artigos 49.º e 50.º da Carta não são aplicáveis no processo principal.

34 Relativamente à liberdade de empresa, há que recordar que, por força do artigo 16.º da Carta, esta liberdade é reconhecida em conformidade com o direito da União e das legislações e práticas nacionais.

35 A proteção conferida pelo referido artigo 16.º abrange a liberdade de exercer uma atividade económica ou comercial, a liberdade contratual e a livre concorrência (acórdão de 22 de janeiro de 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, n.º 42).

36 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a liberdade de empresa não constitui uma prerrogativa absoluta. Pode ser sujeita a um amplo leque de intervenções do poder público, suscetíveis de estabelecer, no interesse geral, limitações ao exercício da atividade económica (acórdão de 17 de outubro de 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, n.º 28; v., também, neste sentido, acórdão de 22 de janeiro de 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, n.os 45 e 46).

37 Em conformidade com o artigo 52.º, n.º 1, da Carta, qualquer limitação do exercício da liberdade de empresa deve estar prevista na lei, respeitar o conteúdo essencial dessa liberdade e deve, no respeito do princípio da proporcionalidade, ser necessária e responder efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União ou à necessidade de proteção dos direitos e das liberdades de terceiros.

38 No presente processo, decorre dos elementos dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que a exigência de prestar a garantia em causa no processo principal faz recair sobre o sujeito passivo uma obrigação que restringe a livre utilização dos recursos financeiros à sua disposição, e, portanto, vulnera a sua liberdade de empresa.

39 É ponto assente que essa garantia está prevista na Lei do IVA e é justificada por objetivos legítimos de garantir a cobrança exata do imposto e prevenir a fraude fiscal.

40 Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio precisa que a referida garantia atinge os 500 000 euros e que, tendo em conta o seu montante, poderá obrigar a BB construct a declarar-se em situação de insolvência.

41 Ora, há que considerar que, uma vez que a prestação de uma garantia, atendendo à importância do seu montante, priva, sem justificação, a sociedade em causa dos seus recursos desde a sua criação e a impede de desenvolver as suas atividades económicas, acarreta a

vulnerabilidade manifestamente desproporcionada da liberdade de empresa.

42 Todavia, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, tendo em conta todos os elementos expostos nos n.os 26 a 28 do presente acórdão, se a prestação de uma garantia de 500 000 euros, nas circunstâncias do processo principal, excede o necessário para alcançar o objetivo que consiste em garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude fiscal.

43 Quanto ao princípio da igualdade de tratamento, há que considerar que esse princípio exige que situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente e que situações diferentes não sejam tratadas de maneira igual, a não ser que tal tratamento seja objetivamente justificado. Os elementos que caracterizam situações diferentes e, portanto, o seu caráter comparável devem ser determinados e apreciados à luz do objeto das disposições em causa e do objetivo por elas prosseguido, devendo ser tidos em consideração, para esse efeito, os princípios e objetivos do domínio do qual releva o ato em questão (acórdãos de 16 de dezembro de 2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine e o.*, C-127/07, EU:C:2008:728, n.os 23 e 26, e de 7 de março de 2017, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, n.os 41 e 42).

44 No presente processo, tal como foi salientado no n.º 22 do presente acórdão, a medida nacional em causa no processo principal tem em vista garantir a cobrança exata do IVA e prevenir a fraude fiscal mediante uma garantia, que recai sobre os sujeitos passivos sujeitos a uma obrigação de registo para efeitos de IVA, no caso em que um administrador ou um sócio tenha sido administrador ou sócio de outra pessoa coletiva que tem impostos em atraso, na data da sua dissolução de 1 000 euros, pelo menos.

45 É com a finalidade de alcançar esses objetivos que, de acordo com a disposição legal em questão no processo principal, os novos sujeitos passivos podem ser sujeitos a uma obrigação de prestar uma garantia, porque apresentam um risco de não pagamento de impostos devido às ligações que têm com outra pessoa coletiva ela própria com impostos em atraso.

46 Consequentemente, há que considerar que esses sujeitos passivos estão numa situação diferente da dos sujeitos passivos que tenham dívidas não tributárias ou que tenham ligações com pessoas coletivas com dívidas não tributárias, de modo que podem ser tratados diversamente.

47 Atendendo a todas considerações precedentes, há que responder do seguinte modo às questões submetidas:

– O artigo 273.º da Diretiva IVA e o artigo 16.º da Carta devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que, no momento de registo para efeitos de IVA de um sujeito passivo, cujo administrador era anteriormente administrador ou sócio de outra pessoa coletiva que não tinha cumprido as suas obrigações em matéria fiscal, a Administração Tributária lhe imponha a prestação de uma garantia cujo montante pode atingir 500 000 euros, desde que a garantia exigida ao referido sujeito passivo não ultrapasse o que é necessário para alcançar os objetivos previstos no artigo 273.º, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar;

– O princípio da igualdade de tratamento deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que a Administração Tributária exija a um novo sujeito passivo, no momento do seu registo para efeitos de IVA, que preste essa garantia, devido às suas ligações com outra pessoa coletiva com impostos em atraso.

Quanto às despesas

48 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente

suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Nona Secção) declara:

- 1) **O artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o artigo 16.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que, no momento do registo para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado de um sujeito passivo, cujo administrador era anteriormente administrador ou sócio de outra pessoa coletiva que não tinha cumprido as suas obrigações em matéria fiscal, a Administração Tributária lhe imponha a prestação de uma garantia cujo montante pode atingir 500 000 euros, desde que a garantia exigida ao referido sujeito passivo não ultrapasse o que é necessário para alcançar os objetivos previstos no artigo 273.º, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.**
- 2) **O princípio da igualdade de tratamento deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que a Administração Tributária exija de um novo sujeito passivo, no momento do seu registo para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, que preste essa garantia, devido às suas ligações com outra pessoa coletiva com impostos em atraso.**

Assinaturas

* Língua do processo: eslovaco.