Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 26. októbra 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Registrácia zdaniteľných osôb na DPH – Vnútroštátna právna úprava, ktorá ukladá povinnosť zložiť zábezpeku – Boj proti podvodom – Charta základných práv Európskej únie – Sloboda podnikania – Zásada zákazu diskriminácie – Zásada *ne bis in idem* – Zásada zákazu retroaktivity“

Vo veci C-534/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 29. septembra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 20. októbra 2016, ktorý súvisí s konaním:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

proti

BB construct s. r. o.,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: sudcovia E. Juhász, vykonávajúci funkciu predsedu deviatej komory, K. Jürimäe (spravodajkyňa) a C. Lycourgos,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v zastúpení: F. Imrecze, splnomocnený zástupca,

– BB construct s. r. o., v zastúpení: P. Ondrášiková, advokátka,

– slovenská vláda, v zastúpení: B. Ricziová, splnomocnená zástupkyňa,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a A. Tokár, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

* Jazyk konania: slovenčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica o DPH“), ako aj pojmu „sloboda podnikania“, zásady rovnosti zaobchádzania, zásady *ne bis in idem* a zásady zákazu retroaktivity trestných činov a trestov, ktoré sú zakotvené v Charte základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky (ďalej len „Finančné riaditeľstvo“) a spoločnosťou BB construct s. r. o., ktorý sa týka zábezpeky požadovanej pri registrácii tejto spoločnosti na daň z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 273 prvý odsek smernice o DPH uvádza:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

Slovenské právo

4 § 4 ods. 1 prvá veta zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase skutkových okolností sporu vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) upravuje registračnú povinnosť zdaniteľných osôb takto:

„Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku,… a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 eur, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň“.

5 § 4c tohto zákona, nazvaný „Zábezpeka na daň“, v znení, ktoré cituje vnútroštátny súd, stanovuje:

„(1) Zdaniteľná osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 1 a 2, je povinná zložiť zábezpeku na daň zložením peňažných prostriedkov na účet daňového úradu alebo bankovou zárukou poskytnutou bankou bez výhrad na obdobie 12 mesiacov v prospech daňového úradu vo výške požadovanej zábezpeky…, ak

…

c) konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby,
   1. ktorá má alebo mala ku dňu zániku nedoplatky na dani 1 000 eur a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom, a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené,

…

(2) Žiadateľovi o registráciu uvedenému v odseku 1 určí daňový úrad rozhodnutím výšku zábezpeky na daň, ktorá je najmenej 1 000 eur a najviac 500 000 eur. Pri určení výšky zábezpeky na daň prihliadne daňový úrad na riziko vzniku nedoplatku na dani zdaniteľnej osoby. Žiadateľ o registráciu je povinný zložiť zábezpeku na daň do 20 dní od doručenia rozhodnutia o zložení zábezpeky na daň.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

6 Spoločnosť BB construct, ktorá dosiahla obrat v minimálnej výške 49 790 eur, požiadala o registráciu na účely DPH. Na základe § 4c ods. 1 a 2 zákona o DPH jej Finančné riaditeľstvo uložilo povinnosť zložiť zábezpeku na obdobie 12 mesiacov. Výška tejto zábezpeky bola 500 000 eur a uvedená spoločnosť ju mala uhradiť v lehote 20 dní. Zloženie zábezpeky bolo podľa Finančného riaditeľstva odôvodnené nedoplatkami na DPH inej spoločnosti, s ktorou bol konateľ alebo spoločník spoločnosti BB construct osobne alebo majetkovo prepojený.

7 BB construct požiadala Krajský súd Bratislava (Slovensko) o zrušenie alebo zníženie tejto zábezpeky. Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že tento súd zrušil rozhodnutie, ktorým bolo nariadené zloženie uvedenej zábezpeky a Finančné riaditeľstvo podalo proti tomuto rozsudku odvolanie na Najvyšší súd Slovenskej republiky.

8 Tento súd spresňuje, že inštitút zábezpeky stanovenej v § 4c zákona o DPH bol zavedený na základe článku 273 smernice o DPH s cieľom zabrániť daňovým podvodom a únikom. Snahou slovenského zákonodarcu bolo podnietiť správcu dane k tomu, aby registráciu na účely DPH podriadil povinnosti zložiť túto zábezpeku. Táto zábezpeka by mala správcovi dane umožniť získať dlžné sumy v prípade daňových nedoplatkov novej zdaniteľnej osoby, ku ktorým môže dôjsť v zdaniteľnom období nasledujúcom po jej registrácii.

9 Podľa informácií, ktoré uvedenému súdu poskytlo Finančné riaditeľstvo, sa výška zábezpeky stanovenej v § 4c zákona o DPH v každom prípade počíta automaticky prostredníctvom informačného systému, pričom túto sumu nie je možné upravovať. Podľa Finančného riaditeľstva je tak každá žiadosť spracovaná individuálne a objektívne.

10 BB construct pred vnútroštátnym súdom spochybňuje výšku zábezpeky dotknutej vo veci samej. Podľa tejto spoločnosti je vzhľadom na jej obrat výška uvedenej zábezpeky neprimeraná a zároveň zasahuje do slobody podnikania. Daná zábezpeka má teda povahu retroaktívnej sankcie založenej na už uplynulých skutočnostiach.

11 Vzhľadom na tieto tvrdenia si vnútroštátny súd kladie otázku, či je uvedená zábezpeka zlučiteľná s právom Únie.

12 Tento súd najmä uvádza, že systém zavedený slovenským zákonodarcom vedie k rozdielu v zaobchádzaní medzi zdaniteľnými osobami, ktoré si nesplnili svoju povinnosť registrácie na účely DPH a vystavujú sa sankčnému postihu až do výšky 20 000 eur, a zdaniteľnými osobami, ktoré si uvedenú povinnosť splnili a za určitých okolností musia zložiť zábezpeku vo výške od 1 000 do 500 000 eur. Takisto uvádza, že žiadatelia, ktorí majú iné ako daňové dlhy, nepodliehajú povinnosti zložiť zábezpeku.

13 Uvedený súd tiež zdôrazňuje, že so zreteľom na nezanedbateľnú výšku tejto zábezpeky v porovnaní s finančnými možnosťami dotknutej spoločnosti si možno klásť otázku, či uvedená zábezpeka nepredstavuje nepriamu daňovú sankciu v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva.

14 Za týchto podmienok Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je možné taký postup vnútroštátneho orgánu, kedy pri nesplatených daňových záväzkoch inej právnickej osoby, kde bol súčasný štatutárny orgán takisto štatutárnym orgánom, je táto situácia považovaná vnútroštátnym právom za dôvod uloženia daňovej kaucie až do výšky 500 000 [eur], vykladať ako súladný s cieľom článku 273 [smernice o DPH], t. j. v boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty?

2. Je možné hore uvedenú daňovú kauciu označiť, že svojou výškou, a to až do hodnoty 500 000 [eur], ako bolo uložené vo veci samej, nebráni slobode podnikania v zmysle článku 16 [Charty] a nepriamo nevynucuje si vyhlásenie konkurzu na daňový subjekt, že nie je diskriminačná v zmysle článku 21 ods. 1 [Charty] a že v oblasti výberu DPH nenarušuje zásadu *ne bis in idem* a zákaz retroaktivity v zmysle článku 49 ods. 1 a 3 [Charty]?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

15 Slovenská vláda a Finančné riaditeľstvo zastávajú názor, že položené otázky nemajú nijakú súvislosť so sporom vo veci samej. V zásade tvrdia, že vnútroštátny súd má rozhodnúť o odvolaní, ktorého podstatou nie je zákonnosť zábezpeky, ktorá je predmetom týchto otázok, ale len formálne aspekty, spojené s odôvodnením. Podľa slovenskej vlády sú uvedené otázky irelevantné a hypotetickej povahy, a preto sú neprípustné.

16 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pri otázkach týkajúcich sa práva Únie platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor teda môže odmietnuť návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sú mu položené (rozsudok z 8. septembra 2015, Taricco a i., C-105/14, EU:C:2015:555, bod 30, ako aj citovaná judikatúra).

17 V prejednávanej veci vnútroštátny súd spresnil, že zákonnosť konania, ktoré viedlo k uloženiu zábezpeky dotknutej vo veci samej, závisí od toho, ako budú zodpovedané položené otázky.

18 Za týchto okolností nie je zjavné, že by tieto otázky boli hypotetickej povahy alebo by nemali žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej. Položené otázky sú teda prípustné.

O veci samej

19 Svojimi dvomi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 273 smernice o DPH, článok 16, článok 21 ods. 1 a článok 49 ods. 1 a 3 Charty alebo zásada *ne bis in idem* zakotvená v článku 50 Charty majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje, aby pri registrácii na účely DPH zdaniteľnej osoby, ktorej konateľ bol predtým konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby, ktorá si nesplnila svoje daňové povinnosti, správca dane uložil tejto zdaniteľnej osobe povinnosť zložiť zábezpeku, ktorej výška môže dosiahnuť 500 000 eur.

20 V tejto súvislosti treba v prvom rade pripomenúť, že článok 273 prvý odsek smernice o DPH spresňuje, že členské štáty môžu prijať opatrenia potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnosti zaobchádzania s transakciami

uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

21 Súdny dvor rozhodol, že ustanovenia článku 273 smernice o DPH okrem obmedzení, ktoré stanovujú, nespresňujú podmienky ani povinnosti, ktoré môžu členské štáty stanoviť, a priznávajú im teda voľnú úvahu v súvislosti s prostriedkami na dosiahnutie toho, že splatná DPH bude na ich území vyberaná v plnej výške, ako aj na účely boja proti podvodom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 43 a citovanú judikatúru).

22 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a z pripomienok predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že zákonné ustanovenie dotknuté vo veci samej bolo prijaté na základe článku 273 smernice o DPH s cieľom zabezpečiť riadny výber DPH a zabrániť daňovým podvodom. Toto ustanovenie Finančnému riaditeľstvu umožňuje, aby od novej zdaniteľnej osoby, u ktorej existuje riziko daňových nedoplatkov z dôvodu, že je prepojená s inou právnickou osobou, ktorá má nedoplatky na dani, požadovalo zloženie zábezpeky na obdobie 12 mesiacov. Výška tejto zábezpeky je stanovená informačným systémom a nachádza sa v rozmedzí od 1 000 do 500 000 eur.

23 Z toho vyplýva, že účelom zákonného ustanovenia, o aké ide vo veci samej, je dosiahnuť ciele uvedené v článku 273 smernice o DPH a zdá sa, že tieto ciele naozaj plní, keďže existuje skutočné riziko nedoplatkov na dani.

24 Opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa uvedeného článku 273 s cieľom zabezpečiť riadny výber dane a predchádzať podvodom, však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, a nesmú sa používať spôsobom spochybňujúcim neutralitu DPH (rozsudky z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 49 a citovaná judikatúra, ako aj z 5. októbra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 44 a citovaná judikatúra).

25 Vnútroštátnemu súdu prislúcha posúdiť zlučiteľnosť tohto zákonného ustanovenia s požiadavkami uvedenými v predchádzajúcom bode tohto rozsudku vzhľadom na všetky okolnosti vo veci samej. V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora však Súdny dvor môže tomuto súdu poskytnúť všetky užitočné informácie na účely rozhodnutia sporu, ktorý prejednáva (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 36 a citovanú judikatúru, ako aj z 5. októbra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 46).

26 Po prvé, pokiaľ ide o zásadu proporcionality, na jednej strane treba uviesť, že na účely uplatnenia uvedeného zákonného ustanovenia sa riziko daňových nedoplatkov vypočíta prostredníctvom informačného systému, ktorý automaticky generuje výšku zábezpeky požadovanej od danej zdaniteľnej osoby, pričom sa táto osoba nemôže oboznámiť s informáciami, ktoré správca dane použil na účely výpočtu, a danú sumu zábezpeky nemožno upraviť podľa informácií, ktoré by uvedená zdaniteľná osoba mohla poskytnúť.

27 Za týchto okolností môže povinnosť zložiť zábezpeku v určitých prípadoch viesť k výsledku, ktorý prekračuje to, čo je nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a zabránenie daňovým podvodom (pozri analogicky rozsudok z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, bod 24 a citovanú judikatúru).

28 Na druhej strane, zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že výška požadovanej zábezpeky môže dosiahnuť, ako je to v prejednávanej veci, 500 000 eur, teda maximálnu stanovenú hranicu. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že zásada proporcionality vyžaduje, aby bola výška požadovanej zábezpeky primeraná riziku budúcich nedoplatkov a výške predchádzajúcich daňových dlhov. Okrem toho treba tiež vziať do úvahy úlohu, ktorú spoločník alebo konateľ právnickej osoby, ktorá má daňové

nedoplatky, zohráva pri založení a riadení právnickej osoby, od ktorej sa zábezpeka požaduje, ako aj úlohu, ktorú táto osoba zohrala pri založení a riadení právnickej osoby, ktorej spoločníkom alebo konateľom bola predtým.

29 Po druhé, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, ktorou normotvorca Únie do oblasti DPH preniesol všeobecnú zásadu rovnosti zaobchádzania, je potrebné konštatovať, že zdaniteľné osoby, ktoré si neplnia svoje daňové povinnosti, konkrétne povinnosť registrácie, sa nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou zdaniteľných osôb, ktoré si plnia svoju registračnú povinnosť (pozri analogicky rozsudok z 5. októbra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, bod 49). Preto zásadu daňovej neutrality nemožno vykladať tak, že jej odporuje požiadavka zloženia zábezpeky, o akú ide vo veci samej.

30 V druhom rade je potrebné uviesť, že vnútroštátny súd sa pýta Súdneho dvora aj na to, ako treba za okolností, o aké ide vo veci samej, vykladať článok 49 ods. 1 a 3 Charty, zásadu *ne bis in idem* zakotvenú v článku 50 Charty, pojem „sloboda podnikania“ upravený v článku 16 Charty a zásadu rovnosti zaobchádzania zakotvenú v článku 21 Charty.

31 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 49 Charty stanovuje zásady zákonnosti a primeranosti trestných činov a trestov, podľa ktorých nikoho nemožno odsúdiť za konanie alebo opomenutie, ktoré v čase, keď bolo spáchané, nebolo podľa vnútroštátneho alebo medzinárodného práva trestným činom, a že v súlade so zásadou *ne bis in idem* zakotvenou v článku 50 Charty nemožno nikoho stíhať alebo potrestať v trestnom konaní za trestný čin, za ktorý už bol v rámci Európskej únie oslobodený alebo odsúdený konečným rozsudkom v súlade so zákonom. Uplatnenie tejto zásady predpokladá, že opatrenia, ktoré už boli voči osobe prijaté rozhodnutím, ktoré nadobudlo právoplatnosť, majú trestnoprávnu povahu (rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 33).

32 Požiadavka zložiť zábezpeku, o akú ide vo veci samej, však nemá represívny účel, keďže je nesporné, že právnická osoba, ktorá žiada o registráciu, sa nedopustila žiadneho trestného činu a cieľom dotknutého ustanovenia je zabezpečiť riadny výber DPH v budúcnosti. Samotná skutočnosť, na ktorú poukazuje vnútroštátny súd, že zloženie tejto zábezpeky môže predstavovať výraznú záťaž pre novozaloženú právnickú osobu, v prejednávanej veci neumožňuje považovať uvedenú zábezpeku za trestnú sankciu na účely uplatnenia článkov 49 a 50 Charty.

33 Za týchto podmienok treba podobne ako Finančné riaditeľstvo, slovenská vláda a Európska komisia vyvodiť záver, že články 49 a 50 Charty sa v prejednávanej veci neuplatnia.

34 Pokiaľ ide o slobodu podnikania, treba pripomenúť, že článok 16 Charty stanovuje, že táto sloboda sa uznáva v súlade s právom Únie, vnútroštátnymi právnymi predpismi a praxou.

35 Ochrana priznaná uvedeným článkom 16 zahŕňa slobodu vykonávať hospodársku alebo obchodnú činnosť, zmluvnú slobodu a slobodnú hospodársku súťaž (rozsudok z 22. januára 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, bod 42).

36 Podľa judikatúry Súdneho dvora sloboda podnikania nepredstavuje absolútne privilégium. Môže byť predmetom širokej škály zásahov verejnej moci, ktoré sú schopné vo verejnom záujme obmedziť výkon hospodárskej činnosti (rozsudok zo 17. októbra 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, bod 28; pozri tiež v tomto zmysle rozsudok z 22. januára 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, body 45 a 46).

37 V súlade s článkom 52 ods. 1 Charty musí byť akékoľvek obmedzenie výkonu slobody podnikania ustanovené zákonom, rešpektovať podstatu tejto slobody a za predpokladu dodržiavania zásady proporcionality musí byť nevyhnutné a skutočne zodpovedať cieľom všeobecného záujmu uznaným Úniou alebo potrebe ochrany práv a slobôd iných.

38 V prejednávanej veci zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že požiadavka zložiť zábezpeku dotknutá vo veci samej predstavuje pre zdaniteľnú osobu záťaž, ktorá obmedzuje voľné využívanie finančných prostriedkov, ktoré má k dispozícii, a preto zasahuje do jej slobody podnikania.

39 Je nesporné, že táto zábezpeka je stanovená v zákone o DPH a je odôvodnená oprávneným cieľom zabezpečiť riadny výber tejto dane a zabrániť daňovým podvodom.

40 Vnútroštátny súd však spresňuje, že uvedená zábezpeka dosahuje 500 000 eur a vzhľadom na svoju výšku môže BB construct donútiť k tomu, že bude musieť vyhlásiť svoju platobnú neschopnosť.

41 Treba sa však domnievať, že zloženie zábezpeky, ktoré vzhľadom na jej výšku neodôvodnene zbavuje dotknutú spoločnosť jej zdrojov hneď od jej založenia a bráni jej v tom, aby začala svoju hospodársku činnosť, zjavne neprimerane zasahuje do slobody podnikania.

42 Prináleží však vnútroštátnemu súdu, aby vzhľadom na všetky skutočnosti uvedené v bodoch 26 až 28 tohto rozsudku určil, či zloženie zábezpeky vo výške 500 000 eur za okolností vo veci samej prekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa, ktorým je zabezpečiť riadny výber DPH a zabrániť daňovým podvodom.

43 Pokiaľ ide o zásadu rovnosti zaobchádzania, je potrebné pripomenúť, že táto zásada si vyžaduje, aby sa porovnateľné situácie neposudzovali rozdielne a rozdielne situácie neposudzovali rovnako, ak takéto posudzovanie nie je objektívne odôvodnené. Okolnosti, ktoré charakterizujú rozdielne situácie, a tým ich porovnateľný charakter, treba určiť a posúdiť najmä s prihliadnutím na predmet a cieľ dotknutých ustanovení, pričom treba zohľadniť zásady a ciele oblasti, do ktorej patrí predmetný akt (rozsudky zo 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine a i., C-127/07, EU:C:2008:728, body 23 a 26, ako aj zo 7. marca 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, body 41 a 42).

44 V prejednávanej veci, ako bolo uvedené v bode 22 tohto rozsudku, je cieľom vnútroštátneho opatrenia dotknutého vo veci samej zabezpečiť riadny výber DPH a zabrániť daňovým podvodom tým, že sa uloží povinnosť zložiť zábezpeku zdaniteľným osobám podliehajúcim povinnosti registrácie na účely DPH, ktorých konateľ alebo spoločník bol konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby, ktorá mala ku dňu zániku nedoplatky na dani vo výške najmenej 1 000 eur.

45 Na dosiahnutie týchto cieľov môže byť podľa zákonného ustanovenia dotknutého vo veci samej novým zdaniteľným osobám uložená povinnosť zložiť zábezpeku z dôvodu, že predstavujú riziko daňových nedoplatkov vzhľadom na ich prepojenie s inou právnickou osobou, ktorá má sama nedoplatky na dani.

46 V dôsledku toho sa treba domnievať, že tieto zdaniteľné osoby sa nachádzajú v situácii odlišnej od osôb, ktoré majú iné ako daňové dlhy, alebo sú prepojené s právnickými osobami, ktoré majú iné ako daňové dlhy, a preto ich možno posudzovať odlišne.

47 So zreteľom na všetky predchádzajúce úvahy je na položené otázky potrebné odpovedať tak, že:

– Článok 273 smernice o DPH a článok 16 Charty sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje, aby pri registrácii na účely DPH zdaniteľnej osoby, ktorej konateľ bol predtým konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby, ktorá si nesplnila svoje daňové povinnosti, správca dane uložil tejto zdaniteľnej osobe povinnosť zložiť zábezpeku až do výšky 500 000 eur, pokiaľ zábezpeka požadovaná od uvedenej zdaniteľnej osoby neprekračuje to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov uvedených v tomto článku 273, čo musí overiť vnútroštátny súd.

– Zásada rovnosti zaobchádzania sa má vykladať v tom zmysle, že jej neodporuje, aby pri registrácii novej zdaniteľnej osoby na účely DPH správca dane vyžadoval, aby táto osoba z dôvodu svojho prepojenia s inou právnickou osobou, ktorá má alebo mala daňové nedoplatky, zložila takúto zábezpeku.

O trovách

48 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (deviata komora) rozhodol takto:

Článok 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a článok 16 Charty základných práv Európskej únie sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje, aby pri registrácii na účely dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej osoby, ktorej konateľ bol predtým konateľom alebo spoločníkom inej právnickej osoby, ktorá si nesplnila svoje daňové povinnosti, správca dane uložil tejto zdaniteľnej osobe povinnosť zložiť zábezpeku až do výšky 500 000 eur, pokiaľ zábezpeka požadovaná od uvedenej zdaniteľnej osoby neprekračuje to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov uvedených v tomto článku 273, čo musí overiť vnútroštátny súd.

Zásada rovnosti zaobchádzania sa má vykladať v tom zmysle, že jej neodporuje, aby pri registrácii novej zdaniteľnej osoby na účely dane z pridanej hodnoty správca dane vyžadoval, aby táto osoba z dôvodu svojho prepojenia s inou právnickou osobou, ktorá má alebo mala daňové nedoplatky, zložila takúto zábezpeku.

Juhász Jürimäe Lycourgos

Rozsudok bol vyhlásený v Luxemburgu 26. októbra 2017.

Tajomník
A. Calot Escobar

Sudca vykonávajúci funkciu
predsedu deviatej komory
E. Juhász