Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 26. oktobra 2017 *

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Vpis v register zavezancev za DDV – Nacionalna zakonodaja, s katero se zahteva predložitev zavarovanja – Boj proti utaji – Listina Evropske unije o temeljnih pravicah – Svoboda gospodarske pobude – Načelo prepovedi diskriminacije – Načelo *ne bis in idem* – Načelo prepovedi retroaktivnosti“

V zadevi C-534/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike) z odločbo z dne 29. septembra 2016, ki je na Sodišče prispela 20. oktobra 2016, v postopku

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

proti

BB construct s. r. o.,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi E. Juhász v funkciji predsednika senata, K. Jürimäe (poročevalka), sodnica, in C. Lycourgos, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky F. Imrecze, agent,

– za BB construct s. r. o. P. Ondrášiková, odvetnica,

– za slovaško vlado B. Ricziová, agentka,

– za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in A. Tokár, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: slovaščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ter pojma „svoboda gospodarske pobude“, načela enakega obravnavanja, načela *ne bis in idem* in načela prepovedi retroaktivnosti kaznivih dejanj in kazni, določenih v Listini Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (finančni direktorat Slovaške republike, v nadaljevanju: finančni direktorat) in družbo BB construct s. r. o. v zvezi z zavarovanjem, ki je bilo zahtevano ob registraciji te družbe za namene davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 273, prvi odstavek, Direktive o DDV določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Slovaško pravo

4 Člen 4(1), prvi stavek, zakona št. 222/2004 o davku na dodano vrednost v različici, ki je upoštevna v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa obveznost registracije davčnih zavezancev tako:

„Davčni zavezanec, ki ima sedež gospodarske dejavnosti ali stalno poslovno enoto na nacionalnem ozemlju, […] in je v zadnjih 12 zaporednih mesecih dosegel promet 49.790 EUR, se mora pri davčnem uradu registrirati za namene davka“.

5 Člen 4c tega zakona, naslovljen „Zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti“, v različici, ki jo je navedlo predložitveno sodišče, določa:

„(1) Davčni zavezanec, ki je vložil zahtevek za registracijo za namene davka v smislu člena 4(1) in (2), mora predložiti zavarovanje za plačilo davka s plačilom denarnega zneska na račun davčnega urada ali s predložitvijo bančne garancije, izdane brez pridržkov za 12 mesecev v korist davčnega urada […] za zahtevani znesek zavarovanja […], če

[…]

(c) je poslovodja ali družbenik navedenega davčnega zavezanca fizična ali pravna oseba, ki je ali je bila poslovodja ali družbenik druge pravne osebe

1. za katero se izkaže, da ima ali da je imela na datum prenehanja opravljanja svoje dejavnosti davčne dolgove v višini 1000 [EUR] ali več, ki so nastali takrat, ko je bila navedena fizična ali pravna oseba poslovodja ali družbenik davčnega zavezanca, in ki na datum vložitve zahtevka za registracijo za namene davka še niso poravnani;

[…]

(2) Davčni urad za vlagatelja zahtevka za registracijo iz odstavka 1 z odločbo določi znesek zavarovanja, ki ni nižji od 1000 [EUR] in ni višji od 500.000 [EUR]. Davčni urad pri določitvi zneska zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti upošteva tveganje, da bo imel davčni zavezanec davčne dolgove. Vlagatelj zahtevka za registracijo mora zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti predložiti v 20 dneh od vročitve odločbe, s katero se zahteva predložitev zavarovanja.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

6 Družba BB construct je, ker je dosegla promet v višini najmanj 49.790 EUR, zahtevala, naj se jo registrira za namene DDV. Finančni direktorat ji je na podlagi člena 4c(1) in (2) zakona o DDV naložil, naj predloži zavarovanje za 12 mesecev. Višina tega zavarovanja je znašala 500.000 EUR, predložiti pa ga je bilo treba v 20 dneh. Po mnenju finančnega direktorata je bila predložitev takega zavarovanja upravičena zaradi neplačanega DDV druge družbe, s katero je bil poslovodja ali družbenik družbe BB construct osebno ali premoženjsko povezan.

7 Družba BB construct je pri Krajský súd v Bratislave (okrožno sodišče v Bratislavi, Slovaška) predlagala odpravo ali zmanjšanje zneska tega zavarovanja. Iz spisa, ki je Sodišču na voljo, je razvidno, da je navedeno sodišče odpravilo odločbo, s katero je bila zahtevana predložitev navedenega zavarovanja, in da je finančni direktorat zoper navedeno sodbo vložil pritožbo pri Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike).

8 Zadnjenavedeno sodišče pojasnjuje, da je bilo zavarovanje, določeno s členom 4c zakona o DDV, uvedeno na podlagi člena 273 Direktive o DDV, da se preprečijo davčne utaje in izogibanje davkom. Slovaški zakonodajalec naj bi želel spodbuditi davčno upravo, da bi za registracijo za namene DDV zahtevala predložitev tega zavarovanja. Tako zavarovanje naj bi tej upravi omogočalo, da izterja dolgovane zneske v primeru morebitnih dolgov novih davčnih zavezancev v davčnem letu po njihovi registraciji.

9 Iz podatkov, ki jih je finančni direktorat predložil pred navedenim sodiščem, je razvidno, da znesek zavarovanja, določenega s členom 4c zakona o DDV, vsekakor samodejno izračuna računalniški sistem, ne da bi bilo mogoče ta znesek prilagoditi. Vsaka zahteva naj bi bila tako obravnavana posamično in objektivno.

10 Družba BB construct pred predložitvenim sodiščem izpodbija višino zavarovanja iz postopka v glavni stvari. Glede na njen promet naj bi bila ta tako nesorazmerna, da posega v svobodo gospodarske pobude. To zavarovanje naj bi tako pomenilo retroaktivno sankcijo, ki temelji na preteklih dejstvih.

11 Ob teh trditvah se navedeno sodišče sprašuje, ali je navedeno zavarovanje združljivo s pravom Unije.

12 Navedeno sodišče zlasti poudarja, da sistem, ki ga je uvedel slovaški zakonodajalec, pripelje do tega, da je davčni zavezanec, ki ne spoštuje svoje obveznosti registracije za namene DDV in ki tvega naložitev glob do 20.000 EUR, obravnavan drugače kot davčni zavezanec, ki spoštuje navedeno obveznost in ki mora v nekaterih okoliščinah predložiti zavarovanje v višini od 1000 EUR do 500.000 EUR. Poudarja še, da za vlagatelje zahteve z dolgovi, ki niso davčni, taka obveznost predložitve zavarovanja ne velja.

13 Navedeno sodišče tudi poudarja, da se je ob upoštevanju višine zneska tega zavarovanja glede na finančne zmožnosti zadevne družbe mogoče spraševati, ali navedeno zavarovanje ne pomeni posredne davčne sankcije v smislu sodne prakse Evropskega sodišča za človekove pravice.

14 V teh okoliščinah je Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je mogoče za to, da nacionalni organ uporabi postopek, v katerem dejstvo, da je bil sedanji poslovodja pravne osebe poslovodja druge pravne osebe, ki ima neporavnan davčni dolg, v skladu z nacionalno zakonodajo pomeni razlog za zahtevo predložitve davčnega zavarovanja v višini do 500.000 EUR, šteti, da je v skladu s ciljem, ki mu sledi člen 273 Direktive [o DDV], in sicer preprečevanja goljufij v zvezi z DDV?

2. Ali je mogoče šteti, da je navedeno davčno zavarovanje v znesku do 500.000 EUR, ki je bilo naloženo v postopku v glavni stvari, v skladu s svobodo gospodarske pobude iz člena 16 in ne povzroča posredno razglasitve stečaja davčnega zavezanca, da ni diskriminatorno v smislu člena 21(1) [Listine] ter da v okviru pobiranja DDV ne krši načel *ne bis in idem* in prepovedi retroaktivnosti iz člena 49(1) in (3) [Listine]?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Dopustnost

15 Slovaška vlada in finančni direktorat menita, da postavljeni vprašanji nista povezani s sporom o glavni stvari. V bistvu poudarjata, da predložitveno sodišče odloča o pritožbi, v okviru katere ne odloča o vsebinski zakonitosti zavarovanja, ki je predmet teh vprašanj, temveč le o postopkovnih vidikih, povezanih z obrazložitvijo. Po mnenju slovaške vlade zato navedeni vprašanji, ki sta brezpredmetni in hipotetični, nista dopustni.

16 V zvezi s tem je treba opozoriti, da za vprašanja, ki se nanašajo na razlago prava Unije, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, le takrat, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na postavljena vprašanja podalo uporabne odgovore (sodba z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi, C-105/14, EU:C:2015:555, točka 30 in navedena sodna praksa).

17 Predložitveno sodišče je v obravnavanem primeru pojasnilo, da je zakonitost postopka, v katerem je bila naložena predložitev zavarovanja iz postopka v glavni stvari, odvisna od odgovorov, ki jih je treba podati na postavljeni vprašanji.

18 V teh okoliščinah ni očitno, da bi bili ti vprašanji hipotetični oziroma da ne bi imeli povezave z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari. Navedeni vprašanji sta zato dopustni.

Vsebinska presoja

19 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 273 Direktive o DDV, člen 16, člen 21(1) ter člen 49(1) in (3) Listine ali načelo *ne bis in idem*, določeno v členu 50 Listine, razlagati tako, da nasprotujejo temu, da davčna uprava ob registraciji davčnega zavezanca – katerega poslovodja je bil prej poslovodja ali družbenik v drugi pravni osebi, ki ni izpolnila svojih davčnih obveznosti – za namene DDV od tega davčnega zavezanca zahteva predložitev zavarovanja v višini do 500.000 EUR.

20 V zvezi s tem je treba na prvem mestu opozoriti, da člen 273, prvi odstavek, Direktive o DDV določa, da države članice lahko sprejmejo ukrepe, potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, če takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

21 Sodišče je presodilo, da določbe člena 273 Direktive o DDV zunaj meja, ki jih določajo, ne pojasnjujejo niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, in da tako tem državam priznava polje proste presoje glede sredstev, katerih namen je zagotovitev pobiranja celotnega DDV, dolgovanega na njihovem ozemlju, in boj proti utajam (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, točka 43 in navedena sodna praksa).

22 V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe in stališč, predstavljenih pred Sodiščem, razvidno, da je bil pravni institut iz postopka v glavni stvari določen v skladu s členom 273 Direktive o DDV, da bi se zagotovilo pravilno pobiranje DDV in preprečile davčne utaje. Finančnemu direktoratu omogoča, da od novega davčnega zavezanca, iz katerega zaradi povezav z drugo pravno osebo, ki ima davčne dolgove, izhaja tveganje neplačila davkov, zahteva, da za obdobje 12 mesecev predloži zavarovanje. Znesek tega zavarovanja določi računalniški sistem in to v višini med 1000 EUR in 500.000 EUR.

23 Iz tega izhaja, da je namen pravnega instituta, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, uresničevanje ciljev iz člena 273 Direktive o DDV in se z njim, kadar obstaja dejansko tveganje neplačila davkov, ti cilji lahko uresničijo.

24 Vendar ukrepi, ki jih države članice v skladu s tem členom 273 lahko sprejmejo za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanje utaj, ne smejo presegati tistega, kar je nujno za uresničitev takih ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV (sodbi z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, točka 49 in navedena sodna praksa, ter z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, točka 44 in navedena sodna praksa).

25 Predložitveno sodišče mora ob upoštevanju vseh okoliščin zadeve v glavni stvari presoditi, ali je uporaba tega pravnega instituta v skladu z zahtevami, navedenimi v prejšnji točki. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pa lahko to predložitvenemu sodišču zagotovi vse podatke, ki so koristni za rešitev spora, o katerem odloča (glej v tem smislu sodbi z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 36 in navedena sodna praksa, ter z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, točka 46).

26 Prvič, v zvezi z načelom sorazmernosti je treba na eni strani poudariti, da za uporabo navedenega pravnega instrumenta tveganje neplačila izračuna računalniški sistem, ki samodejno ustvari znesek zavarovanja, ki se zahteva od zadevnega davčnega zavezanca, ne da bi ta davčni zavezanec lahko poznal podatke, ki jih davčna uprava uporabi za navedeni izračun, in ne da bi bilo mogoče ta znesek prilagoditi glede na podatke, ki jih v posameznem primeru posreduje navedeni davčni zavezanec.

27 Obveznost predložitve zavarovanja lahko v takih okoliščinah v nekaterih primerih pripelje do izida, ki presega tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečitev davčnih utaj (glej po analogiji sodbo z dne 10. julija 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, točka 24 in navedena sodna praksa).

28 Na drugi strani je iz elementov spisa, ki ga ima Sodišče na voljo, razvidno, da lahko znesek zahtevanega zavarovanja, kakršno je to v sporu o glavni stvari, znaša 500.000 EUR, kar je znesek, ki je določen kot najvišji. V zvezi s tem je treba poudariti, da načelo sorazmernosti zahteva, da mora biti znesek zavarovanja v sorazmerju s tveganjem neplačila v prihodnosti in zneskom prejšnjih davčnih dolgov.

Poleg tega je treba upoštevati vlogo družbenika ali poslovodje v pravni osebi, ki ima davčni dolg, pri ustanavljanju in upravi pravne osebe, od katere se zahteva predložitev zavarovanja, in njegovo vlogo pri ustanavljanju in upravi prejšnje pravne osebe, v kateri je bil družbenik ali poslovodja.

29 Drugič, v zvezi z načelom davčne nevtralnosti, s katerim je zakonodajalec Unije na področju DDV izrazil splošno načelo enakega obravnavanja, je treba ugotoviti, da davčni zavezanci, ki ne spoštujejo svojih davčnih obveznosti, med drugim obveznost registracije, niso v položaju, primerljivim s položajem davčnih zavezancev, ki spoštujejo svojo obveznost registracije (glej po analogiji sodbo z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, točka 49). Načela davčne nevtralnosti zato ni mogoče razlagati tako, da nasprotuje zahtevi po predložitvi zavarovanja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari.

30 Na drugem mestu je treba poudariti, da predložitveno sodišče Sodišče sprašuje tudi, kako je treba v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, razlagati člen 49(1) in (3) Listine, načelo *ne bis in idem*, določeno v členu 50 Listine, pojem „svoboda gospodarske pobude“ iz člena 16 Listine in načelo enakega obravnavanja, določeno v členu 21 Listine.

31 V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 49 Listine določa načeli zakonitosti in sorazmernosti kaznivih dejanj in kazni, v skladu s katerima med drugim nihče ne sme biti obsojen za dejanje, izvršeno s storitvijo ali opustitvijo, ki v času, ko je bilo storjeno, po nacionalnem ali mednarodnem pravu ni bilo določeno kot kaznivo dejanje, in da v skladu z načelom *ne bis in idem*, določenim v členu 50 Listine, nihče ne sme biti ponovno v kazenskem postopku ali kaznovan zaradi kaznivega dejanja, za katero je bil v Evropski uniji v skladu z zakonom s pravnomočno sodbo že oproščen ali obsojen. Uporaba teh načel je pogojena s tem, da so ukrepi, ki so že bili sprejeti zoper osebo z odločbo, ki je postala pravnomočna, kazenskopravni (sodba z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 33).

32 Namen zahteve po predložitvi zavarovanja, kakršno je to v postopku v glavni stvari, pa ni represiven, saj ni sporno, da pravna oseba, ki zahteva registracijo, ni storila nobenega kaznivega dejanja in da je cilj zadevne določbe zagotovitev pravilnega pobiranja DDV v prihodnosti. Zgolj okoliščina, na katero opozarja predložitveno sodišče, da lahko predložitev takega zavarovanja zaradi njegove višine za novoustanovljeno pravno osebo pomeni preveliko breme, v obravnavanem primeru ne omogoča, da bi se navedeno zavarovanje štelo za kazenskopravno sankcijo za uporabo členov 49 in 50 Listine.

33 V teh okoliščinah je treba, kot to menijo finančni direktorat, slovaška vlada in Evropska komisija, ugotoviti, da se člena 49 in 50 Listine v sporu o glavni stvari ne uporabita.

34 V zvezi s svobodo gospodarske pobude je treba opozoriti, da je ta svoboda na podlagi člena 16 Listine priznana v skladu s pravom Unije ter nacionalnimi zakonodajami in običaji.

35 Varstvo, ki se priznava z navedenim členom 16, zajema pravico do izvajanja gospodarske ali trgovske dejavnosti, pogodbeno svobodo in svobodno konkurenco (sodba z dne 22. januarja 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, točka 42).

36 V skladu s sodno prakso Sodišča svoboda gospodarske pobude ni absolutna pravica. Podvržena je lahko širokemu spektru posegov organov javne oblasti, ki lahko v splošnem interesu določijo omejitve za izvajanje gospodarske dejavnosti (sodba z dne 17. oktobra 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, točka 28; glej v tem smislu tudi sodbo z dne 22. januarja 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, točki 45 in 46).

37 V skladu s členom 52(1) Listine mora biti kakršno koli omejevanje uresničevanja svobode gospodarske pobude predpisano z zakonom, spoštovati bistveno vsebino te svoboščine ter mora biti ob upoštevanju načela sorazmernosti potrebno in dejansko ustrezati ciljem splošnega interesa, ki jih priznava Unija, ali potrebno zaradi zaščite pravic in svoboščin drugih.

38 V obravnavanem primeru je iz elementov spisa, ki ga ima Sodišče na voljo, razvidno, da se z zahtevo po predložitvi zavarovanja iz postopka v glavni stvari davčnemu zavezancu nalaga breme, ki omejuje prosto uporabo finančnih sredstev, ki jih ima na voljo, zaradi česar pomeni poseg v njegovo svobodo gospodarske pobude.

39 Ni sporno, da je to zavarovanje določeno z zakonom o DDV in da je utemeljeno z zakonitima ciljema zagotoviti pravilno pobiranje tega davka in preprečiti davčne utaje.

40 Vendar predložitveno sodišče pojasnjuje, da navedeno zavarovanje znaša 500.000 EUR in da bi lahko glede na višino zneska povzročilo, da bi morala družba BB construct razglasiti stečaj.

41 Ugotoviti pa je treba, da bi predložitev zavarovanja, ker bi se z njim glede na višino zneska zadevni družbi ob sami ustanovitvi neutemeljeno odvzela sredstva in preprečilo, da bi razvila svoje gospodarske dejavnosti, očitno nesorazmerno posegala v svobodo gospodarske pobude.

42 Predložitveno sodišče mora ob upoštevanju vseh elementov, navedenih v točkah od 26 do 28 te sodbe, ugotoviti, ali predložitev zavarovanja v višini 500.000 EUR v okoliščinah postopka v glavni stvari presega tisto, kar je nujno za uresničitev cilja, ki je zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečitev davčnih utaj.

43 V zvezi z načelom enakega obravnavanja je treba poudariti, da se s tem načelom zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno in da se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če je tako obravnavanje objektivno utemeljeno. Značilnosti različnih položajev in tako njihovo primerljivost je treba zlasti utemeljiti in presojati ob upoštevanju predmeta in namena zadevnih določb, pri čemer je treba upoštevati načela in cilje področja, s katerega izhaja zadevni akt (sodbi z dne 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique in Lorraine in drugi, C-127/07, EU:C:2008:728, točki 23 in 26, ter z dne 7. marca 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, točki 41 in 42).

44 V obravnavanem primeru je, kot je bilo poudarjeno v točki 22 te sodbe, namen nacionalnega ukrepa iz postopka v glavni stvari zagotoviti pravilno pobiranje DDV in preprečiti davčne utaje z uvedbo zavarovanja, ki ga morajo predložiti davčni zavezanci, za katere velja obveznost registracije za namene DDV in katerih poslovodja ali družbenik je bil poslovodja ali družbenik v drugi pravni osebi, ki je imela na datum prenehanja opravljanja svoje dejavnosti davčne dolgove v višini najmanj 1000 EUR.

45 Da bi se dosegla ta cilja, se lahko v skladu s pravnim institutom iz postopka v glavni stvari novim davčnim zavezancem naloži obveznost predložitve zavarovanja, ker zaradi povezav z drugo pravno osebo, ki ima davčni dolg, iz njih izhaja tveganje neplačila davkov.

46 Zato je treba ugotoviti, da so ti davčni zavezanci v drugačnem položaju od položaja, v katerem so davčni zavezanci, ki bi imeli dolgove, ki niso davčni, ali ki bi imeli povezave s pravnimi osebami, ki imajo dolgove, ki niso davčni, zaradi česar se jih lahko obravnava drugače.

47 Ob upoštevanju vseh zgoraj navedenih preudarkov je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti tako:

– Člen 273 Direktive o DDV in člen 16 Listine je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da davčna uprava ob registraciji davčnega zavezanca – katerega poslovodja je bil prej poslovodja ali družbenik v drugi pravni osebi, ki ni spoštovala svojih davčnih obveznosti – za namene DDV od tega davčnega zavezanca zahteva predložitev zavarovanja v višini do 500.000 EUR, če zavarovanje, ki se zahteva od navedenega davčnega zavezanca, ne presega tistega, kar je nujno za uresničitev ciljev iz tega člena 273, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

– Načelo enakega obravnavanja je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da davčna uprava od novega davčnega zavezanca ob njegovi registraciji za namene DDV zahteva, da zaradi njegovih povezav z drugo pravno osebo, ki ima davčne dolgove, predloži tako zavarovanje.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

1. **Člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in člen 16 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da davčna uprava ob registraciji davčnega zavezanca – katerega poslovodja je bil prej poslovodja ali družbenik v drugi pravni osebi, ki ni spoštovala svojih davčnih obveznosti – za namene davka na dodano vrednost od tega davčnega zavezanca zahteva predložitev zavarovanja v višini do 500.000 EUR, če zavarovanje, ki se zahteva od navedenega davčnega zavezanca, ne presega tistega, kar je nujno za uresničitev ciljev iz tega člena 273, kar mora preveriti predložitveno sodišče.**

2. **Načelo enakega obravnavanja je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da davčna uprava od novega davčnega zavezanca ob njegovi registraciji za namene davka na dodano vrednost zahteva, da zaradi njegovih povezav z drugo pravno osebo, ki ima davčne dolgove, predloži tako zavarovanje.**

Podpisi