TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2017. gada 26. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Ierakstīšana PVN maksātāju reģistrā – Valsts tiesību akti, kuros ir prasīts sniegt garantiju – Cīņa pret krāpšanu – Eiropas Savienības Pamattiesību harta – Darījumdarbības brīvība – Nediskriminācijas princips – Princips *ne bis in idem* – Atpakaļejoša spēka aizlieguma princips

Lieta C-534/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 29. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 20. oktobrī, tiesvedībā

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

pret

BB construct s. r. o.

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: E. Juhāss [*E. Juhász*], kas pilda palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente) un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

ģenerāladvokāts M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* vārdā – *F. Imrecze*, pārstāvis,

– *BB construct s. r. o.* vārdā – *P. Ondrášiková, advokátka*,

– Slovākijas valdības vārdā – *B. Ricziová*, pārstāve,

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *A. Tokár*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – slovāku.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 273. pantu, kā arī "darījumdarbības brīvības" jēdzienu, vienlīdzīgas attieksmes principu, principu *ne bis in idem* un pārkāpumu un sodu atpakaļejoša spēka aizlieguma principu, kas nostiprināti Eiropas Savienības Pamattiesību hartā (turpmāk tekstā – "Harta").

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Nodokļu iestāde, turpmāk tekstā – "Nodokļu iestāde") un *BB construct s. r. o*. par garantiju, kas tiek prasīta, lai pēdējo minēto reģistrētu kā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) maksātāju.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir noteikts:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi [precīzi] iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas."

Slovākijas tiesības

4 Likuma Nr. 222/2004 par pievienotās vērtības nodokli, redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "Likums par PVN"), 4. panta 1. punkta pirmajā teikumā šādi ir paredzēts pienākums reģistrēt nodokļu maksātājus:

"Nodokļu maksātājam, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā iestāde atrodas valsts teritorijā [..] un kurš pēdējos 12 secīgos kalendārajos mēnešos ir guvis apgrozījumu EUR 49 790 apmērā, ir jāiesniedz nodokļu iestādē pieteikums reģistrācijai nodokļa maksātāju reģistrā."

5 Iesniedzējtiesas citētajā redakcijā šī likuma 4.c pantā "Nodokļu garantija" ir paredzēts:

"(1) Nodokļu maksātājam, kurš ir iesniedzis pieteikumu reģistrācijai nodokļa maksātāju reģistrā saskaņā ar 4. panta 1. un 2. punktu, ir jāsniedz nodokļa samaksas garantija, iemaksājot noteiktu naudas summu nodokļu iestādes kontā vai iesniedzot bankas izdotu galvojumu bez atrunām par 12 mēnešu laikposmu, nodokļu iestādes labā, par prasīto garantijas summu [..], ja

[..]

c) šāda nodokļu maksātāja vadītājs vai dalībnieks ir fiziska vai juridiska persona, kas ir vai ir bijusi citas juridiskas personas vadītājs vai dalībnieks,
   1. par kuru ir ziņas, ka pilnvaru beigšanās brīdī tai ir vai ir bijis nodokļa parāds EUR 1000 vai vairāk, kas uzkrājies laikposmā, kad minētā fiziskā vai juridiskā persona bija tās vadītājs vai dalībnieks, un kas vēl nav nomaksāts dienā, kad tiek iesniegts pieteikums reģistrācijai nodokļa maksātāju reģistrā;

[..]

(2) Nodokļu iestāde ar lēmumu nosaka garantijas summu, kas jāiemaksā 1. punktā minētajam reģistrācijas pieteicējam, vismaz EUR 1000 un ne vairāk par EUR 500 000. Nosakot nodokļa garantijas summu, nodokļu iestāde ņem vērā nodokļu maksātāja nodokļu parāda rašanās risku. Reģistrācijas pieteicējam ir jāsniedz nodokļa garantija 20 dienu laikā pēc tā lēmuma paziņošanas, kurā tiek prasīts sniegt nodrošinājumu."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

6 *BB construct*, kuras apgrozījums bija sasniedzis vismaz EUR 49 790, lūdza to reģistrēt kā PVN maksātāju. Pamatojoties uz Likuma par PVN 4.c panta 1. un 2. punktu, nodokļu e tai lika iesniegt garantiju par 12 mēnešu laikposmu. Prasītās garantijas apmērs bija EUR 500 000, un tā bija jāsniedz 20 dienu laikā. Šādas garantijas iesniegšana bija pamatota, pēc nodokļu iestādes domām, ar citas sabiedrības, ar kuru *BB construct* vadītājam vai dalībniekam bija personiskas vai mantiskas attiecības, PVN parādu.

7 *BB construct* lūdza *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavas Reģionālā tiesa, Slovākija) atcelt vai samazināt šo garantiju. No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka šī tiesa ir pasludinājusi lēmuma, ar kuru ir prasīts sniegt minēto garantiju, atcelšanu un ka nodokļu iestāde ir iesniegusi apelācijas sūdzību par šo spriedumu *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa).

8 Šī pēdējā minētā tiesa precizē, ka Likuma par PVN 4.c pantā paredzētā garantija ir ieviesta, pamatojoties uz PVN direktīvas 273. pantu, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Slovākijas likumdevējs esot mudinājis nodokļu iestādi noteikt, ka reģistrēšana par PVN maksātāju ir atkarīga no pienākuma iesniegt šo garantiju. Šāda garantija ļautu šai iestādei atgūt maksājamās summas gadījumā, ja jaunais nodokļa maksātājs, iespējams, neveic maksājumus finanšu gadā pēc tā reģistrēšanas.

9 Saskaņā ar nodokļu iestādes sniegtajām norādēm minētajā tiesā katrā gadījumā Likuma par PVN 4.c pantā paredzēto garantijas summu automātiski aprēķina datorizēta informātikas sistēma un tās apmēru nav iespējams pielāgot. Tādējādi katrs pieteikums tiekot aplūkots individuāli un objektīvi.

10 *BB construct* iesniedzējtiesā apstrīd pamatlietā aplūkotās garantijas apmēru. Tā esot nesamērīga, ievērojot *BB construct* apgrozījumu, tādējādi tā apdraudot darījumdarbības brīvību. Tādējādi šī garantija varētu līdzināties sankcijai ar atpakaļejošu spēku, kas balstīta uz pagātnes faktiem.

11 Ņemot vērā šos argumentus, šī tiesa šaubās par minētās garantijas saderību ar Savienības tiesībām.

12 Minētā tiesa it īpaši norāda, ka Slovākijas likumdevēja ieviestā sistēma rada atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātāju, kurš neievēro savu pienākumu reģistrēties nodokļu maksātāju reģistrā, radot pamatu naudas sodam līdz EUR 20 000, un nodokļu maksātāju, kurš ievēro minēto pienākumu un kuram zināmos apstākļos ir jāiesniedz garantija EUR 1000–500 000 apmērā. Tā arī norāda, ka pieteicējiem, kuram ir parādi, kas nav nodokļu parādi, nav šāda pienākuma sniegt garantiju.

13 Minētā tiesa arī uzsver, ka, ņemot vērā šīs garantijas summu salīdzinājumā ar attiecīgās sabiedrības finansiālajām iespējām, var rasties jautājums, vai minētā garantija nav netieša nodokļu sankcija Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūras izpratnē.

14 Šajos apstākļos *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai var uzskatīt par atbilstīgu [PVN direktīvas] 273. panta mērķim, proti, cīņai pret krāpšanu PVN jomā, to, ka valsts iestāde piemēro procedūru, atbilstoši kurai tas, ka kādas juridiskās personas pašreizējais vadītājs ir bijis citas juridiskās personas – kurai ir neapmaksāts nodokļu parāds – vadītājs, saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu tiek uzskatīts par iemeslu, lai prasītu nodokļu garantiju līdz EUR 500 000 apmērā?

2) Vai var uzskatīt, ka aplūkotā nodokļu garantija, kuras maksimālais apmērs var sasniegt EUR 500 000, kā tas ir piemērots pamatlietā, nav pretrunā [Hartas] 16. pantā paredzētajai darījumdarbības brīvībai, netieši nepiespiež nodokļu maksātāju uzsākt maksātnespējas procedūru, nav diskriminējoša [Hartas] 21. panta 1. punkta izpratnē un saistībā ar PVN iekasēšanu nav pretrunā *ne bis in idem* principam un, visbeidzot, atpakaļejoša spēka aizlieguma principam, kas minēti Hartas 49. panta 1. un 3. punktā?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

15 Slovākijas valdība un nodokļu iestāde uzskata, ka uzdotie jautājumi nav saistīti ar pamatlietu. Tās būtībā uzsver, ka iesniedzējtiesa izskata kasācijas sūdzību, saistībā ar kuru tai ir jālemj nevis par garantijas likumību pēc būtības, par kuru ir uzdoti šie jautājumi, bet tikai par formālajiem aspektiem, kas saistīti ar pamatojumu. Tātad, Slovākijas valdības ieskatā, minētie jautājumi, kam nav nozīmes un kam ir hipotētisks raksturs, nav pieņemami.

16 Šajā ziņā jāatgādina, ka uz jautājumiem par Savienības tiesībām attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesa var atteikties lemt par kādas valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu tikai tajā gadījumā, ja šī Savienības tiesību interpretācija acīmredzami nav saistīta ar pamatlietas faktiem vai ar tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesas rīcībā nav ziņu par faktiskajiem vai juridiskajiem apstākļiem, kas ir nepieciešami, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2015. gada 8. septembris, *Taricco* u.c., C-105/14, EU:C:2015:555, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

17 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa precizē, ka procedūras likumība, kuras rezultātā ir noteikta pamatlietā strīdīgā garantija, ir atkarīga no tā, kādas atbildes ir jāsniedz uz uzdotajiem jautājumiem.

18 Šajos apstākļos nav acīmredzami skaidrs, ka šie jautājumi būtu hipotētiski vai tiem nebūtu nekādas saistības ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu. Tādējādi minētie jautājumi ir pieņemami.

Par lietas būtību

19 Ar saviem diviem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 273. pants, Hartas 16. pants, 21. panta 1. punkts un 49. panta 1. un 3. punkts vai Hartas 50. pantā paredzētais princips *ne bis in idem*, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts, ka, reģistrējot PVN maksātāju reģistrā nodokļu maksātāju, kura vadītājs agrāk ir bijis citas tādas juridiskas personas vadītājs vai dalībnieks, kas nav ievērojusi savas nodokļu saistības, nodokļu iestāde prasa šim nodokļu maksātām iesniegt garantiju, kuras summa var sasniegt EUR 500 000.

20 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir precizēts, ka dalībvalstis var veikt vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu precīzu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu attieksmi pret iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļu maksātāji, ar nosacījumu, ka šādas saistības tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

21 Tiesa ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 273. panta normās nav precizēti nedz nosacījumi, nedz pienākumi, ko dalībvalstis ārpus tajās noteiktajām robežām var paredzēt, un ka tādējādi šīs tiesību normas piešķir tām rīcības brīvību saistībā ar līdzekļiem, ar kādiem ir paredzēts sasniegt mērķus nodrošināt tās teritorijā maksājamā PVN pilnīgu iekasēšanu un cīnīties pret krāpšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un Tiesā iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka pamatlietā aplūkotais tiesiskais mehānisms tika ieviests atbilstoši PVN direktīvas 273. pantam, lai nodrošinātu precīzu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu nodokļu jomā. Tas atļauj nodokļu iestādei prasīt jaunam nodokļu maksātājam, attiecībā uz kuru pastāv nodokļu nemaksāšanas risks tā saiknes dēļ ar citu juridisko personu, kam ir nodokļu parāds, iesniegt garantiju par 12 mēnešu laikposmu. Šīs garantijas apmēru nosaka datorizēta informātikas sistēma, un tas ir EUR 1000 līdz EUR 500 000 robežās.

23 No minētā izriet, ka tāds tiesiskais mehānisms, kāds ir pamatlietā, ir vērsts uz PVN direktīvas 273. pantā noteikto mērķu sasniegšanu, un šķiet, ka ar to var tos sasniegt, ja pastāv reāli nodokļu nemaksāšanas draudi.

24 Tomēr pasākumi, ko dalībvalstis var veikt saskaņā ar šo 273. pantu, lai nodrošinātu precīzu nodokļu iekasēšanu un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai, un šos pasākumus nedrīkst izmantot, lai apšaubītu PVN neitralitāti (spriedumi, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 49. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē šī tiesiskā mehānisma piemērošanas saderība ar iepriekšējā punktā norādītajām prasībām, ņemot vērā visus pamatlietā pastāvošos apstākļus. Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru tā tomēr var sniegt šai tiesai visas norādes, lai atrisinātu tās izskatīšanā esošo lietu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 28. jūlijs, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 36. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 46. punkts).

26 Pirmkārt, attiecībā uz samērīguma principu ir jānorāda, ka, pirmām kārtām, lai piemērotu minēto tiesisko mehānismu, nemaksāšanas risku aprēķina datorizētā informātikas sistēma, kas automātiski ģenerē attiecīgajam nodokļu maksātājam prasāmo garantijas summu, bet šim nodokļu maksātājam šķiet, nav iespējas uzzināt datus, ko nodokļu iestāde izmanto minētajam aprēķinam, un šī summa nevar tikt pielāgota – vajadzības gadījumā – atkarībā no nodokļa maksātāja sniegtās informācijas.

27 Šādos apstākļos pienākums iesniegt garantiju zināmos gadījumos var pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu precīzu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu nodokļu jomā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2008. gada 10. jūlijs, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Otrām kārtām, no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka prasītās garantijas summa var sasniegt EUR 500 000, kā tas ir pamatlietā, tas ir, maksimālo paredzēto apmēru. Šajā ziņā jānorāda, ka samērīguma princips prasa, lai garantijas summa atbilstu nemaksāšanas riskam nākotnē un agrāko nodokļa parādu summai. Turklāt jāņem vērā arī gan juridiskās personas, kam ir nodokļa parādi,

dalībnieka vai vadītāja loma tās juridiskās personas izveidošanā un vadībā, kurai tiek prasīta garantija, gan arī tā loma tās agrākās juridiskās personas izveidē un vadībā, kuras dalībnieks vai vadītājs viņš bija.

29 Otrkārt, attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu, kas ir veids, kādā Savienības likumdevējs ir pārnesis vispārīgo vienlīdzīgas attieksmes principu uz PVN jomu, jākonstatē, ka nodokļu maksātāji, kuri nav izpildījuši savus pienākumus nodokļu jomā, it īpaši savu reģistrācijas pienākumu, neatrodas salīdzināmā situācijā ar nodokļu maksātājiem, kuri ievēro savu reģistrācijas pienākumu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 49. punkts). Tādējādi nodokļu neitralitātes princips nevar tikt interpretēts tādējādi, ka tam pretrunā ir tāda garantijas iesniegšanas prasība, kāda ir pamatlietā.

30 Turklāt jānorāda, ka iesniedzējtiesa arī jautā Tiesai par to, kā tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, ir jāinterpretē Hartas 49. panta 1. un 3. punkts, Hartas 50. pantā paredzētais princips *ne bis in idem*, Hartas 16. pantā minētais jēdziens "darījumdarbības brīvība" un Hartas 21. pantā paredzētais vienlīdzīgas attieksmes princips.

31 Šajā ziņā jāatgādina, ka Hartas 49. pantā ir paredzēti noziedzīgu nodarījumu un sodu likumības un samērīguma principi, saskaņā ar kuriem it īpaši neviens nevar tikt notiesāts par darbību vai bezdarbību, kas tās izdarīšanas brīdī atbilstoši valsts tiesībām vai starptautiskajām tiesībām nav pārkāpums un ka atbilstoši Hartas 50. pantā paredzētajam principam *ne bis in idem* nevienu nedrīkst atkārtoti tiesāt vai sodīt krimināllietā par nodarījumu, par kuru viņš Eiropas Savienībā jau ticis attaisnots vai notiesāts ar galīgu spriedumu krimināllietā saskaņā ar tiesību aktiem. Šī principa piemērošana nozīmē, ka pasākumiem, kas jau ir noteikti pret personu ar galīgu spriedumu, ir jābūt krimināltiesiska rakstura pasākumiem (spriedums, 2013. gada 26. februāris, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 33. punkts).

32 Prasības sniegt garantiju, kāda tiek aplūkota šajā lietā, mērķis nav represīvs, ja ir skaidrs, ka juridiskā persona, kura lūdz to reģistrēt, nav izdarījusi pārkāpumu un ja attiecīgās tiesību normas mērķis ir nodrošināt PVN precīzu iekasēšanu nākotnē. Vienīgais apstāklis, ko uzsver iesniedzējtiesa, proti, ka apmēra dēļ šādas garantijas sniegšana var būt pārāk smaga nasta no jauna izveidotai juridiskajai personai, šajā gadījumā neļauj uzskatīt minēto garantiju par krimināls odu Hartas 49. un 50. panta piemērošanas nolūkā.

33 Šādos apstākļos – tāpat, kā uzskata nodokļu iestāde, Slovākijas valdība un Eiropas Komisija, – ir jāuzskata, ka Hartas 49. un 50. pants nav piemērojami pamatlietā.

34 Attiecībā uz darījumdarbības brīvību ir jāatgādina, ka atbilstoši Hartas 16. pantam šī brīvība tiek atzīta saskaņā ar Savienības tiesībām un valstu tiesību aktiem un praksi.

35 Ar minēto 16. pantu piešķirtā aizsardzība ietver brīvību nodarboties ar saimniecisko darbību vai komercdarbību, līgumu slēgšanas brīvību un brīvu konkurenci (spriedums, 2013. gada 22. janvāris, *Sky Österreich*, C-283/11, EU:C:2013:28, 42. punkts).

36 Saskaņā ar Tiesas judikatūru darījumdarbības brīvība nav absolūta prerogatīva. Tā var tikt pakļauta plašai valsts varas ietekmei, vispārējās interesēs radot ierobežojumus ekonomiskās darbības īstenošanai (spriedums, 2013. gada 17. oktobris, *Schaible*, C-101/12, EU:C:2013:661, 28. punkts; šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2013. gada 22. janvāris, *Sky Österreich*, C-283/11, EU:C:2013:28, 45. un 46. punkts).

37 Atbilstoši Hartas 52. panta 1. punktam jebkādiem darījumdarbības brīvības izmantošanas ierobežojumiem ir jābūt noteiktiem tiesību aktos, tajos jārespektē šis brīvības būtiskais saturs un, ievērojot samērīguma principu, tiem ir jābūt nepieciešamiem un faktiski jāatbilst vispārējo interešu mērķiem, ko atzinusi Savienība, vai arī vajadzībai aizsargāt citu personu tiesības un brīvības.

38 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkotā prasība sniegt garantiju ir ierobežojums nodokļu maksātājam, kas ierobežo tā rīcībā esošo finanšu resursu brīvu lietošanu un tātad aizskar tā darījumdarbības brīvību.

39 Ir skaidrs, ka šī garantija ir paredzēta Likumā par PVN un to pamato likumīgi mērķi nodrošināt šī nodokļa precīzu iekasēšanu un novērst krāpšanu nodokļu jomā.

40 Tomēr iesniedzējtiesa precizē, ka minētā garantija ir EUR 500 000 un, ņemot vērā tās apmēru, tā var piespiest *BB construct* uzsākt maksātnespējas procedūru.

41 Tomēr jāuzskata, ka, tā kā garantijas sniegšana, ņemot vērā tās ievērojamo apmēru, nepamatoti atņem attiecīgajai sabiedrībai tās resursus no tās izveidošanas brīža un kavē to attīstīt savu saimniecisko darbību, tā acīmredzami nesamērīgi apdraud darījumdarbības brīvību.

42 Tomēr iesniedzējtiesai ir jānosaka, ņemot vērā visus šī sprieduma 26.–28. punktā izklāstītos elementus, vai garantijas EUR 500 000 apmērā sniegšana pamatlietas apstākļos pārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu mērķi – nodrošināt PVN precīzu iekasēšanu un novērst krāpšanu nodokļu jomā.

43 Attiecībā uz vienlīdzīgas attieksmes principu ir jānorāda, ka šis princips paredz, ka līdzīgas situācijas netiek aplūkotas atšķirīgi un dažādas situācijas netiek aplūkotas vienādi, ja vien šāda pieeja nav objektīvi pamatota. Atšķirīgas situācijas raksturojošie elementi un tātad to salīdzināmība it īpaši ir jānosaka un jānovērtē, ievērojot attiecīgo tiesību normu priekšmetu un mērķi, ar to saprotot, ka šajā nolūkā ir jāņem vērā jomas, kurai pieder attiecīgais akts, principi un mērķi (spriedumi, 2008. gada 16. decembris, *Arcelor Atlantique* un *Lorraine* u.c., C-127/07, EU:C:2008:728, 23. un 26. punkts, kā arī 2017. gada 7. marts, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, 41. un 42. punkts).

44 Šajā gadījumā, kā tas ir norādīts šī sprieduma 22. punktā, pamatlietā aplūkotā valsts pasākuma mērķis ir nodrošināt PVN precīzu iekasēšanu un novērst krāpšanu nodokļu jomā, ieviešot garantiju, kas jāsniedz nodokļu maksātājiem, kuriem ir pienākums reģistrēties PVN maksātāju reģistrā un kuru vadītājs vai dalībnieks ir bijis citas tādas juridiskas personas vadītājs vai dalībnieks, kam ir nodokļu parādi, kuri tā pilnvaru beigšanās brīdī ir sasnieguši vismaz EUR 1000.

45 Lai sasniegtu šo mērķus atbilstoši pamatlietā aplūkotajam tiesiskajam mehānismam, jaunajiem nodokļu maksātājiem var tikt noteikts pienākums sniegt garantiju tādēļ, ka attiecībā uz tiem pastāv nodokļu nemaksāšanas risks to saikņu dēļ, ko tie saglabā ar citu juridisku personu, kurai pašai ir nodokļu parādi.

46 Līdz ar to ir jāuzskata, ka šie nodokļu maksātāji atrodas atšķirīgā situācijā nekā tie nodokļu maksātāji, kuriem ir citi parādi, kas nav nodokļu parādi, vai kuriem ir saiknes ar juridiskām personām, kurām ir citi parādi, kas nav nodokļu parādi, tādējādi attieksme pret tiem var būt atšķirīga.

47 Ievērojot visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi:

– PVN direktīvas 273. pants un Hartas 16. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tas, ka, reģistrējot PVN maksātāju reģistrā nodokļu maksātāju, kura vadītājs agrāk ir bijis citas tādas juridiskas personas vadītājs vai dalībnieks, kas nav pildījusi savas nodokļu saistības, nodokļu iestāde prasa šim nodokļu maksātājam iesniegt garantiju, kuras summa var sasniegt EUR 500 000, ja minētajam nodokļu maksātājam prasītā garantija nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu šajā 273. pantā norādītos mērķus, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;

– vienlīdzīgas attieksmes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tas, ka, reģistrējot PVN maksātāju reģistrā jaunu nodokļu maksātāju, nodokļu iestāde prasa tam iesniegt šādu garantiju tā saikņu dēļ ar citu juridisku personu, kam ir nodokļu parādi.

Par tiesāšanās izdevumiem

48 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 273. pants un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 16. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tas, ka, reģistrējot pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā nodokļu maksātāju, kura vadītājs agrāk ir bijis citas tādas juridiskas personas vadītājs vai dalībnieks, kas nav pildījusi savas nodokļu saistības, nodokļu iestāde prasa šim nodokļu maksātām iesniegt garantiju, kuras summa var sasniegt EUR 500 000, ja minētajam nodokļu maksātājam prasītā garantija nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu šajā 273. pantā norādītos mērķus, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;**

2) **vienlīdzīgas attieksmes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tas, ka, reģistrējot pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā jaunu nodokļu maksātāju, nodokļu iestāde prasa tam iesniegt šādu garantiju tā saikņu dēļ ar citu juridisku personu, kam ir nodokļu parādi.**

[Paraksti]