TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. spalio 26 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Įtraukimas į PVM mokėtojų registrą – Nacionalinė teisė, pagal kurią įpareigojama pateikti užstatą – Kova su sukčiavimu – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija – Laisvė užsiimti verslu – Nediskriminavimo principas – „Ne bis in idem“ principas – Negaliojimo atgal principas“

Byloje C-534/16

dėl *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) 2016 m. rugsėjo 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. spalio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

prieš

BB construct s. r. o.

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininko pareigas einantis E. Juhász, teisėjai K. Jürimäe (pranešėja) ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky*, atstovaujamos F. Imrecze,

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

– Slovakijos vyriausybės, atstovaujamos B. Ricziová,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Tokár,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: slovakų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 273 straipsnio, taip pat Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijoje (toliau – Chartija) įtvirtintos sąvokos „laisvė užsiimti verslu“, vienodo požiūrio principo, *ne bis in idem* principo ir *nullum crimen, nulla poena sine lege praevia* principo išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos finansų direktoratas, toliau – Finansų direktoratas) ir *BB construct s. r. o*. ginčą dėl užstato, kurio reikalaujama iš pastarosios registruojant ją kaip pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtoją.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Slovakijos teisė

4 Ginčui pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos Įstatymo Nr. 222/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM įstatymas) 4 straipsnio pirmame sakinyje numatyta pareiga įsiregistruoti kaip mokesčio mokėtojui:

„Apmokestinamasis asmuo, nacionalinėje teritorijoje įsteigęs savo verslą ar turintis nuolatinę buveinę <…>, kurio apyvarta per paskutinius 12 kalendorinių nepertraukiamų mėnesių sudarė ne mažiau nei 49 790 EUR, mokesčių administratoriui turi pateikti prašymą įregistruoti jį kaip mokesčio mokėtoją.“

5 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos redakcijos įstatymo 4c straipsnyje „Mokesčio sumokėjimo užstatas“ numatyta:

„1. Pagal 4 straipsnio 1 ir 2 dalis prašymą įregistruoti kaip mokesčio mokėtoją pateikęs apmokestinamasis asmuo turi pateikti mokesčio sumokėjimo užstatą, pervesdamas tam tikrą sumą į mokesčių administratoriaus sąskaitą arba mokesčių administratoriui <…> be jokių išlygų 12 mėnesių laikotarpiui pateikdamas nustatyto dydžio banko garantiją, <…> jei

<…>

c) tokio apmokestinamojo asmens vadovas ar akcininkas yra fizinis ar juridinis asmuo, kuris yra vadovas ar akcininkas kito juridinio asmens arba juo buvo,
   1. kuris savo veiklos nutraukimo dieną turi ar turėjo 1 000 EUR ar daugiau mokestinių skolų, kurios susikaupė per tą laikotarpį, kai minėtas fizinis ar juridinis asmuo buvo šio asmens vadovu ar akcininku, ir kurios, pateikiant prašymą įregistruoti, vis dar nėra sumokėtos;

<…>

(2) Mokesčių administratorius priima sprendimą dėl prašymą įregistruoti pateikusiam asmeniui taikytinos mokesčio sumokėjimo užstato sumos, kuri turi būti ne mažesnė nei 1 000 EUR ir ne didesnė nei 500 000 EUR. Nustatydamas mokesčio sumokėjimo užstato sumą mokesčių administratorius įvertina apmokestinamojo asmens mokesčių skolų atsiradimo riziką. Prašymą įregistruoti pateikęs asmuo mokesčio sumokėjimo užstatą turi pateikti per 20 dienų nuo pranešimo apie sprendimą pateikti užstatą gavimo dienos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

6 Pasiekusi 49 790 EUR apyvartą *BB construct* pateikė prašymą įregistruoti ją kaip PVM mokėtoją. Remdamasis PVM įstatymo 4c straipsnio 1 ir 2 dalimis Finansų direktoratas nurodė jai pateikti užstatą už 12 mėn. Šio užstato dydis buvo 500 000 EUR ir turėjo būti pateiktas per 20 dienų. Reikalavimas pateikti užstatą, Finansų direktorato nuomone, pagrįstas kitos bendrovės, su kuria *BB construct* vadovas ar akcininkas turėjo asmeninių ar turtinių santykių, PVM nepriemokomis.

7 *BB construct* kreipėsi į *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavos regiono teismas, Slovakija), prašydama panaikinti arba sumažinti šį užstatą. Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad šis nacionalinis teismas panaikino sprendimą, kuriuo buvo reikalaujama pateikti užstatą, o Finansų direktoratas dėl tokio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas).

8 Šis teismas nurodo, kad PVM įstatymo 4c straipsnyje numatytas užstatas buvo įtvirtintas remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu, siekiant užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčių vengimui. Slovakijos teisės aktų leidėjas skatino mokesčių administratorių vykdomą PVM mokėtojų registravimą sieti su pareiga pateikti užstatą. Toks užstatas leidžia minėtam administratoriui susigrąžinti mokėtinas sumas, jei naujas mokesčio mokėtojas pirmais metais po įregistravimo nesumokėtų mokesčio.

9 Pagal Finansų direktorato minėtam teismui pateiktą informaciją PVM įstatymo 4c straipsnyje numatyto užstato dydis kiekvienu atveju apskaičiuojamas automatiškai ir nėra galimybės jo koreguoti. Taigi kiekvienas prašymas įregistruoti išnagrinėjamas individualiai ir objektyviai.

10 *BB construct* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme ginčija užstato pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju dydį. Jis, kaip mano *BB construct*, yra neproporcingas jos apyvartai ir pažeidžia laisvę užsiimti verslu. Šis užstatas yra panašus į sankciją, taikomą atgaline data ir pagrįsta praeities aplinkybėmis.

11 Atsižvelgdamas į šiuos argumentus šis teismas nori išsiaiškinti dėl minėto užstato suderinamumo su Sąjungos teise.

12 Minėtas teismas, be kita ko, nurodo, kad Slovakijos teisės aktų leidėjo nustatyta sistema lemia tai, jog skirtingai vertinami mokesčių mokėtojai, kurie nesilaiko pareigos įsiregistruoti kaip PVM mokėtojai ir kuriems gali būti skirta bauda iki 20 000 EUR, ir mokesčių mokėtojai, kurie laikosi minėtos pareigos ir kurie tam tikromis aplinkybėmis turi pateikti užstatą, kurio dydis nuo 1 000 EUR iki 500 000 EUR. Jis taip pat nurodo, kad prašymą įregistruoti pateikę asmenys, turintys nemokestinių skolų, tokios pareigos pateikti užstatą neturi.

13 Minėtas teismas pažymi, kad, lyginant užstato dydį su atitinkamos bendrovės finansiniais pajėgumais, kyla klausimas, ar užstatas netampa netiesiogine mokestine sankcija, kaip tai suprantama pagal Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudenciją.

14 Būtent tokiomis aplinkybėmis *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar, kiek tai susiję su kova su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, nacionalinė administracinė procedūra, kurioje aplinkybė, kad aptariamo juridinio asmens vadovu tapo kito juridinio asmens, negrąžinusio mokesčių skolos, vadovas, pagal nacionalinę teisę laikoma motyvu nustatyti iki 500 000 EUR mokesčio sumokėjimo užstatą, atitinka [PVM] direktyvos 273 straipsnio tikslą, t. y. užkirsti kelią sukčiavimui PVM srityje?

2. Ar galima pripažinti, kad aptariamas mokesčio sumokėjimo užstatas, kurio maksimali suma gali siekti 500 000 [eurų], kaip antai nustatytas pagrindinėje byloje, nepažeidžia [Chartijos] 16 straipsnyje įtvirtintos laisvės užsiimti verslu ir netiesiogiai neskatina apmokestinamojo asmens bankroto, nėra diskriminacinis, kaip tai suprantama pagal [Chartijos] 21 straipsnio 1 dalį, nepažeidžia *ne bis in idem* principo kalbant apie PVM rinkimą ir galiausiai nepažeidžia įstatymų negaliojimo atgaline data principo, įtvirtinto [Chartijos] 49 straipsnio 1 ir 3 dalyse?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumo

15 Slovakijos vyriausybė ir Finansų direktoratas mano, kad pateikti klausimai nesusiję su ginču pagrindinėje byloje. Jie iš esmės pažymi, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui yra pareikštas apeliacinis skundas, kurį išnagrinėjęs jis turi nuspręsti ne dėl paties užstato, dėl kurio pateikti šie klausimai, teisėtumo, o dėl formalių aspektų, susijusių su motyvavimu. Todėl, Slovakijos vyriausybės nuomone, minėti klausimai, kurie yra nereikšmingi ir hipotetiniai, nepriimtini.

16 Šiuo klausimu reikia priminti, kad su Sąjungos teise susijusiems klausimams taikoma reikšmingumo prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2015 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Taricco ir kt.*, C-105/14, EU:C:2015:555, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

17 Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymėjo, kad procedūros, pagal kurią buvo nustatytas pagrindinėje byloje nagrinėjamas užstatas, teisėtumas priklauso nuo atsakymų į pateiktus klausimus.

18 Tokiomis aplinkybėmis nėra akivaizdu, kad šie klausimai yra hipotetiniai ir nesusiję su pagrindinės bylos faktais ar dalyku. Todėl pateikti klausimai yra priimtini.

Dėl esmės

19 Šiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 273 straipsnis, Chartijos 16 straipsnis, 21 straipsnio 1 dalis, 49 straipsnio 1 ir 3 dalys ir *ne bis in idem* principas, įtvirtintas Chartijos 50 straipsnyje, turi būti aiškinami kaip draudžiantys mokesčių administratoriui iš mokesčių mokėtojo, kurio vadovas anksčiau buvo kito juridinio asmens, nesilaikiusio mokestinių pareigų, vadovu ar akcininku, registruojamo kaip PVM mokėtojo, reikalauti pateikti užstatą, galintį siekti 500 000 EUR.

20 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, jog PVM direktyvos 273 straipsnio pirmoje pastraipoje pažymėta, kad valstybės narės gali imtis priemonių, būtinų, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimui, laikydamosi nuostatos, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinamųjų asmenų sandoriams tarp valstybių narių turi būti taikomos vienodos sąlygos, o tokios prievolės nesukuria pasienio formalumų prekybos tarp valstybių narių srityje.

21 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, kadangi PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatose, išskyrus jose nustatytus apribojimus, nenurodomos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali numatyti, šiomis nuostatomis valstybėms narėms suteikiama diskrecija dėl priemonių, skirtų viso mokėtino PVM surinkimui užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 43 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

22 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui pateiktų pastabų matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisinis reglamentavimas buvo įtvirtintas remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu, kad būtų teisingai surinktas PVM ir užkirstas kelias sukčiavimui mokesčių srityje. Toks reglamentavimas leidžia Finansų direktoratui reikalauti, kad naujas mokesčių mokėtojas, kuris kelia mokesčių nesumokėjimo riziką dėl savo ryšių su kitu mokestinių skolų turinčiu juridiniu asmeniu, pateiktų užstatą už 12 mėn. laikotarpį. Šio užstato dydį nustato kompiuterinė sistema ir jis gali būti nuo 1 000 EUR iki 500 000 EUR.

23 Iš to matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisiniu reglamentavimu siekiama PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatytų tikslų ir, atrodo, galima juos pasiekti, kai egzistuoja reali mokesčių nesumokėjimo grėsmė.

24 Tačiau priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal šį 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui (2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 49 punktas ir nurodyta jurisprudencija ir 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 44 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti tokio teisinio reglamentavimo atitiktį šio sprendimo 24 punkte nurodytiems reikalavimams, atsižvelgdamas į visas pagrindinės bylos aplinkybes. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją šis teismas vis dėlto gali pateikti naudingas gaires, kad nacionalinis teismas galėtų išspręsti nagrinėjamą ginčą (žr. šiuo klausimu 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 36 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 46 punktą).

26 Pirma, dėl proporcingumo principo reikia pažymėti, kad taikant minėtą teisinį reglamentavimą mokesčio nesumokėjimo riziką apskaičiuoja kompiuterinė sistema, kuri automatiškai nustato iš atitinkamo mokesčių mokėtojo reikalautino užstato dydį, o šis mokesčių mokėtojas net negali sužinoti, kokius duomenis mokesčių administratorius naudoja šiam skaičiavimui, o apskaičiuota suma prireikus negali būti pakeista atsižvelgiant į minėto mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją.

27 Tokiomis aplinkybėmis pareiga pateikti užstatą tam tikrais atvejais gali viršyti tai, kas būtina teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje (žr. pagal analogiją 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, 24 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

28 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos taip pat matyti, kad reikalaujamo užstato dydis gali būti (kaip pagrindinėje byloje) 500 000 EUR, t. y. maksimalus numatytas dydis. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad proporcingumo principas reikalauja, kad užstato dydis būtų suderinamas su mokesčių nesumokėjimo ateityje rizika ir su ankstesnėmis mokesčių skolomis. Be to, taip pat turi būti įvertintas

mokesčių skolų turinčio juridinio asmens akcininko ar vadovo vaidmuo steigiant ir valdant juridinį asmenį, iš kurio reikalaujama pateikti užstatą, ir jo vaidmuo steigiant ir valdant ankstesnį juridinį asmenį, kurio akcininku ar vadovu jis buvo.

29 Antra, dėl mokesčių neutralumo principo, kuris yra Sąjungos teisės aktų leidėjo taikomas bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje, reikia konstatuoti, kad apmokestinamieji asmenys, nesilaikę savo mokestinių pareigų, ypač pareigos registruotis, nėra panašioje padėtyje kaip apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo savo pareigą registruotis (žr. pagal analogiją 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 49 punktą). Todėl mokesčių neutralumo principas negali būti vertinamas kaip draudžiantis nustatyti pareigą pateikti užstatą, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje.

30 Reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat klausia Teisingumo Teismo dėl to, kaip tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, reikia aiškinti Chartijos 49 straipsnio 1 ir 3 dalis, Chartijos 50 straipsnyje įtvirtintą *ne bis in idem* principą, Chartijos 16 straipsnyje įtvirtintą sąvoką „laisvė užsiimti verslu“ ir Chartijos 21 straipsnyje įtvirtintą vienodo požiūrio principą.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Chartijos 49 straipsnyje įtvirtinti teisėtumo bei bausmės ir nusikalstamos veikos proporcingumo principai, pagal kuriuos, be kita ko, niekas negali būti nuteistas už veikimą ar neveikimą, kurie pagal jų padarymo metu galiojusią nacionalinę ar tarptautinę teisę nebuvo laikomi nusikalstamomis veikomis, ir kad pagal Chartijos 50 straipsnyje įtvirtintą *ne bis in idem* principą niekas negali būti antrą kartą teisiamas ar baudžiamas už nusikalstamą veiką, dėl kurios Europos Sąjungoje jis jau buvo galutinai išteisintas ar pripažintas kaltu pagal įstatymą. Šio principo taikymas suponuoja, jog priemonės, kurių jau buvo imtasi prieš kaltinamąjį priėmus galutinį sprendimą, patenka į baudžiamosios teisės sritį (2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, 33 punktas).

32 Reikalavimas pateikti užstatą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, neturi represinio tikslo, nes akivaizdu, jog registracijos prašantis juridinis asmuo nepadarė jokio nusižengimo, o tokios nuostatos tikslas yra užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ateityje. Vienintelė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyta aplinkybė, kad dėl savo dydžio užstatas gali būti didelė finansinė našta naujai įsteigtam juridiniam asmeniui, tokiomis aplinkybėmis neleidžia pripažinti minėto užstato baudžiamąja sankcija Chartijos 49 ir 50 straipsnių taikymo tikslu.

33 Tokiomis aplinkybėmis, pritariant Finansų direktoratui, Slovakijos vyriausybei ir Europos Komisijai, reikia konstatuoti, kad Chartijos 49 ir 50 straipsniai pagrindinėje byloje netaikytini.

34 Dėl laisvės užsiimti verslu, reikia priminti, kad vadovaujantis Chartijos 16 straipsniu ši laisvė pripažįstama pagal Sąjungos teisę ir nacionalinės teisės aktus bei praktiką.

35 Minėtu 16 straipsniu suteikiama apsauga apima laisvę užsiimti ekonomine ar komercine veikla, laisvę sudaryti sutartis ir laisvą konkurenciją (2013 m. sausio 22 d. Sprendimo *Sky Österreich*, C-283/11, EU:C:2013:28, 42 punktas).

36 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją laisvė užsiimti verslu nėra absoliuti prerogatyva. Jai gali būti taikomos įvairios viešosios valdžios priemonės, kuriomis dėl bendrojo intereso gali būti ribojamas ekonominės veiklos vykdymas (2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Schaible*, C-101/12, EU:C:2013:661, 28 punktas; taip pat žr. šiuo klausimu 2013 m. sausio 22 d. Sprendimo *Sky Österreich*, C-283/11, EU:C:2013:28, 45 ir 46 punktus).

37 Pagal Chartijos 52 straipsnio 1 dalį bet koks šios Chartijos pripažintos laisvės užsiimti verslu apribojimas turi būti numatytas įstatymo, nekeisti šios laisvės esmės ir, remiantis proporcingumo principu, gali būti leidžiamas tik tuo atveju, kai jis būtinas ir tikrai atitinka Sąjungos pripažintus bendruosius interesus arba reikalingas kitų teisėms ir laisvėms apsaugoti.

38 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas reikalavimas pateikti užstatą apriboja mokesčių mokėtojo laisvę naudotis turimais finansiniais resursais, todėl riboja ir laisvę užsiimti verslu.

39 Neginčijama, kad šis užstatas numatytas PVM įstatyme ir yra grindžiamas teisėtais tikslais užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje.

40 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad minėto užstato dydis yra 500 000 EUR ir kad toks dydis gali priversti *BB construct* pasiskelbti nemokia.

41 Reikia konstatuoti, kad kadangi užstato pateikimas (atsižvelgiant į jo dydį) be jokio pagrindo atima iš atitinkamos bendrovės jos išteklius jau nuo pat jos įkūrimo ir kliudo vystyti ekonominę veiklą, jis akivaizdžiai yra neproporcingas laisvės užsiimti verslu atžvilgiu.

42 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šio sprendimo 26–28 punktuose nurodytus veiksnius, turi nustatyti, ar 500 000 EUR užstato pateikimas pagrindinės bylos aplinkybėmis viršija tai, kas būtina teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje.

43 Dėl vienodo požiūrio principo, kuris yra bendrasis Sąjungos teisės principas, reikia pažymėti, kad pagal šį principą reikalaujama panašių atvejų nevertinti skirtingai, o skirtingų – vienodai, nebent toks požiūris būtų objektyviai pagrįstas. Skirtingoms situacijoms būdingus elementus ir jų panašumą reikia, be kita ko, nustatyti ir įvertinti atsižvelgiant į nagrinėjamų nuostatų dalyką ir tikslą, turint omenyje, kad šiuo tikslu reikia atsižvelgti ir į reguliavimo srities, kuriai nagrinėjamas aktas priklauso, principus ir tikslus (2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Arcelor Atlantique ir Lorraine ir kt.*, C-127/07, EU:C:2008:728, 23 ir 26 punktai ir 2017 m. kovo 7 d. Sprendimo *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, 41 ir 42 punktai).

44 Šiuo atveju, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 22 punkte, pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė priemonė, t. y. reikalavimas, kad mokesčių mokėtojas, kuris privalo registruotis kaip PVM mokėtojas ir kurio vadovas ar akcininkas buvo kito juridinio asmens, iki panaikinimo turėjusio bent 1 000 EUR mokesčių skolą, akcininku ar vadovu, pateiktų užstatą, yra skirta teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje.

45 Remiantis pagrindinėje byloje nagrinėjamomis nuostatomis būtent siekiant šių tikslų iš naujų mokesčių mokėtojų gali būti reikalaujama pateikti užstatą dėl to, jog jie gali kelti mokesčių nesumokėjimo riziką dėl savo ryšių su kitais juridiniais asmenimis, turinčiais mokesčių skolų.

46 Todėl reikia konstatuoti, kad šie mokesčių mokėtojai yra kitokioje padėtyje nei tie mokesčių mokėtojai, kurie turi nemokestinių skolų ir kurie turi ryšių su juridiniais asmenimis, turinčiais nemokestinio pobūdžio skolų, todėl jie gali būti vertinami skirtingai.

47 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:

– PVM direktyvos 273 straipsnis ir Chartijos 16 straipsnis turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys mokesčių administratoriui iš mokesčių mokėtojo, kurio vadovas anksčiau buvo kito juridinio asmens, nesilaikiusio mokestinių pareigų, vadovu ar akcininku, registruojamo kaip PVM mokėtojo, reikalauti pateikti užstatą, galintį siekti 500 000 EUR, nes užstatas, reikalaujamas iš minėto mokesčių mokėtojo, neviršija to, kas būtina šiame 273 straipsnyje nustatytiems tikslams pasiekti, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti pateikęs teismas.

– Vienodo požiūrio principas turi būti aiškinamas kaip nedraudžiantis mokesčių administratoriui iš naujo mokesčių mokėtojo, registruojamo kaip PVM mokėtojo, reikalauti pateikti tokį užstatą dėl jo ryšių su mokestinių skolų turinčiu juridiniu asmeniu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 273 straipsnis ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 16 straipsnis turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys mokesčių administratoriui iš mokesčių mokėtojo, kurio vadovas anksčiau buvo kito juridinio asmens, nesilaikiusio mokestinių pareigų, vadovu ar akcininku, registruojamo kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo, reikalauti pateikti užstatą, galintį siekti 500 000 EUR, nes iš minėto mokesčių mokėtojo reikalaujamas užstatas neviršija to, kas būtina šiame 273 straipsnyje nustatytiems tikslams pasiekti, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti pateikęs teismas.

Vienodo požiūrio principas turi būti aiškinamas kaip nedraudžiantis mokesčių administratoriui iš naujo mokesčių mokėtojo, registruojamo kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo, reikalauti pateikti tokį užstatą dėl jo ryšių su mokestinių skolų turinčiu juridiniu asmeniu.

Parašai.