

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. spalio 26 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – traukimas ? PVM mokėtojų registras – Nacionalinis teisė, pagal kurią pareigojama pateikti užstatas – Kova su sukčiavimu – Europos Sąjungos pagrindiniai 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

Finaninė riadite?stvo 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Finaninė riadite?stvo 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,

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) tvirtintos sėvokos „laisvė užsiimti verslu“, vienodo požėrio 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 jį 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 būtomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukėiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį 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 pagrindiniėje byloje taikytinos redakcijos įstatymo Nr. 222/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM įstatymas) 4 straipsnio pirmame sakinyje numatyta pareiga įsiregistruoti kaip mokesčio mokėtojai:

„Apmokestinamasis asmuo, nacionaliniėje teritorijoje steigė 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 įsiregistruoti jį kaip mokesčio mokėtoją.“

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

„1. Pagal 4 straipsnio 1 ir 2 dalis prašymą įsiregistruoti 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 mokesčių skolų, kurios susikaupė per tą laikotarpį, kai minėtas fizinis ar juridinis asmuo buvo šio asmens vadovu ar akcininku, ir kurios, pateikiant prašymą įsiregistruoti, vis dar nėra sumokėtos;

<...>

(2) Mokesčių administratorius priima sprendimą dėl prašymų registruoti pateikusiai asmeniui taikytinos mokesčių sumokėjimo užstato sumos, kuri turi būti ne mažesnė nei 1 000 EUR ir ne didesnė nei 500 000 EUR. Nustatydamas mokesčių sumokėjimo užstato sumą mokesčių administratorius vertina apmokestinamojo asmens mokesčių skolų atsiradimo riziką. Prašymų registruoti pateiktas asmuo mokesčių sumokėjimo užstatą turi pateikti per 20 dienų nuo pranešimo apie sprendimą pateikti užstatą gavimo dienos.“

Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

6 Pasiekusi 49 790 EUR apyvartą *BB construct* pateikė prašymą registruoti 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 asmeninį ar turtinį santykį, 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 tvirtintas 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 mokesčių mokėtojas pirmais metais po registravimo nesumokėtų mokesčių.

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 registruoti išnagrinėjamas individualiai ir objektyviai.

10 *BB construct* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme ginėja užstato pagrindinį byloje nagrinėjamo atveju dydį. Jis, kaip mano *BB construct*, yra neproporcingas jos apyvartai ir pažeidžia laisvą užsiimti verslu. Šis užstatas yra panašus į sankciją, taikomą atgaline data ir pagrįsta praėjusių 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 registruoti 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 registruoti pateikęs asmenys, turintis nemokestinę skolą, tokios pareigos pateikti užstatą neturi.

13 Minutasis teismas pažymi, kad, lyginant užstatą su atitinkamos bendrovės finansiniais pajūgumais, kyla klausimas, ar užstatas netampa netiesiogine mokestine sankcija, kaip tai suprantama pagal Europos Źmogaus Teisės Teismo jurisprudenciją.

14 Būtent tokiomis aplinkybomis *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 pridėtins vertės mokesčio srityje, nacionalinė administracinė procedūra, kurioje aplinkybės, kad aptariamo juridinio asmens vadovu tapo kito juridinio asmens, neįžinuso 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 [eur?], kaip antai nustatytas pagrindinėje byloje, nepažeidžia [Chartijos] 16 straipsnyje tvirtintos 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, tvirtinto [Chartijos] 49 straipsnio 1 ir 3 dalyse?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumų

15 Slovakijos vyriausybė ir Finansų direktoratas mano, kad pateikti klausimai nesusiję su ginčų pagrindinėje byloje. Jie iš esmės pažymi, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui yra pareikštas apeliacinis skundas, kurį išnagrinėjus jis turi nuspręsti ne dėl paties užstatą, 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 aplinkybomis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teises 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 aplinkybomis 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, tvirtintas Chartijos 50 straipsnyje, turi būti aiškinami kaip draudžiantys mokesčių administratoriui iš

mokesčių mokėtojo, kurio vadovas anksčiau buvo kito juridinio asmens, nesilaikiusio mokesčių 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 mokesčiai 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 mokėtinio 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 Nagrinėjamo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui pateiktą pastabą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisinis reglamentavimas buvo tvirtintas 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 mokesčių skoli turinčiu juridiniu asmeniu, pateiktą 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 nagrinėjamo teisiniu reglamentavimu siekiama PVM direktyvos 273 straipsnyje nustatytą tikslą ir, atrodo, galima juos pasiekti, kai egzistuoja reali mokesčių nesumokėjimo grėsmė.

24 Tačiau priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal šio 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčių 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 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, 44 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi vertinti tokio teisinio reglamentavimo atitikimą 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 nagrinjamą 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 mokesčių nesumokėjimo riziką apskaičiuoja kompiuterinė sistema, kuri automatiškai nustato iš atitinkamo mokesčių mokėtojo reikalaujamo 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 aplinkybomis pareiga pateikti užstatą tam tikrais atvejais gali viršyti tai, kas būtina

teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir užkirsti keli? suk?iavimui mokes?i? srityje (žr. pagal analogij? 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C?25/07, EU:C:2008:395, 24 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

28 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos taip pat matyti, kad reikalaujamo užstato dydis gali b?ti (kaip pagrindin?je byloje) 500 000 EUR, t. y. maksimalus numatytas dydis. Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad proporcingumo principas reikalauja, kad užstato dydis b?t? suderinamas su mokes?i? nesumok?jimo ateityje rizika ir su ankstesn?mis mokes?i? skolomis. Be to, taip pat turi b?ti ?vertintas mokes?i? skol? turin?io juridinio asmens akcininko ar vadovo vaidmuo steigiant ir valdant juridin? asmen?, iš kurio reikalaujama pateikti užstat?, ir jo vaidmuo steigiant ir valdant ankstesn? juridin? asmen?, kurio akcininku ar vadovu jis buvo.

29 Antra, d?l mokes?i? neutralumo principo, kuris yra S?jungos teis?s akt? leid?jo taikomas bendrojo vienodo poži?rio principo atitikmuo PVM srityje, reikia konstatuoti, kad apmokestinamieji asmenys, nesilaik? savo mokestin? pareig?, ypa? pareigos registruotis, n?ra panašioje pad?tyje kaip apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo savo pareig? registruotis (žr. pagal analogij? 2016 m. spalio 5 d. Sprendimo *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, 49 punkt?). Tod?l mokes?i? neutralumo principas negali b?ti vertinamas kaip draudžiantis nustatyti pareig? pateikti užstat?, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje.

30 Reikia pažym?ti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat klausia Teisingumo Teismo d?l to, kaip tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, reikia aiškinti Chartijos 49 straipsnio 1 ir 3 dalis, Chartijos 50 straipsnyje ?tvirtint? *ne bis in idem* princip?, Chartijos 16 straipsnyje ?tvirtint? s?vok? „laisv? užsiimti verslu“ ir Chartijos 21 straipsnyje ?tvirtint? vienodo poži?rio princip?.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Chartijos 49 straipsnyje ?tvirtinti teis?tumo bei baudm?s ir nusikalstamos veikos proporcingumo principai, pagal kuriuos, be kita ko, niekas negali b?ti nuteistas už veikim? ar neveikim?, kurie pagal j? padarymo metu galiojusi? nacionalin? ar tarptautin? teis? nebuvo laikomi nusikalstamomis veikomis, ir kad pagal Chartijos 50 straipsnyje ?tvirtint? *ne bis in idem* princip? niekas negali b?ti antr? kart? teisiamas ar baudžiamas už nusikalstam? veik?, d?l kurios Europos S?jungoje jis jau buvo galutinai išteisintas ar pripažintas kaltu pagal ?statym?. Šio principo taikymas suponuoja, jog priemon?s, kuri? jau buvo imtasi prieš kaltinam?j? pri?mus galutin? sprendim?, patenka ? baudžiamosios teis?s srit? (2013 m. vasario 26 d. Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C?617/10, EU:C:2013:105, 33 punktas).

32 Reikalavimas pateikti užstat?, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, neturi represinio tikslo, nes akivaizdu, jog registracijos prašantis juridinis asmuo nepadar? jokio nusižengimo, o tokios nuostatos tikslas yra užtikrinti tinkam? PVM surinkim? ateityje. Vienintel? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyta aplinkyb?, kad d?l savo dydžio užstatas gali b?ti didel? finansin? našta naujai ?steigtam juridiniam asmeniui, tokiomis aplinkyb?mis neleidžia pripažinti min?to užstato baudžiam?ja sankcija Chartijos 49 ir 50 straipsni? taikymo tikslu.

33 Tokiomis aplinkyb?mis, pritariant Finans? direktoratui, Slovakijos vyriausybei ir Europos Komisijai, reikia konstatuoti, kad Chartijos 49 ir 50 straipsniai pagrindin?je byloje netaikytini.

34 D?l laisv?s užsiimti verslu, reikia priminti, kad vadovaujantis Chartijos 16 straipsniu ši laisv? pripaž?stama pagal S?jungos teis? ir nacionalin?s teis?s aktus bei praktik?.

35 Min?tu 16 straipsniu suteikiama apsauga apima laisv? užsiimti ekonomine ar komercine veikla, laisv? sudaryti sutartis ir laisv? konkurencij? (2013 m. sausio 22 d. Sprendimo *Sky Österreich*, C?283/11, EU:C:2013:28, 42 punktas).

36 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją laisvą 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 punktą; 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 Nagrinėjama 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 Neginėjama, kad šis užstatas numatytas PVM įstatyme ir yra grindžiamas teisetais 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 aplinkybomis 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 panašiai atvejų nevertinti skirtingai, o skirtingai – vienodai, nebent toks požiūris būtų objektyviai pagrįstas. Skirtingoms situacijoms būdingus elementus ir jų panašumą reikia, be kita ko, nustatyti ir įvertinti atsižvelgiant į nagrinjamą nuostatą dalykų ir tikslų, turint omenyje, kad šiuo tikslu reikia atsižvelgti ir į reguliavimo srities, kuriai nagrinjamas 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 skolų, akcininku ar vadovu, pateiktas užstatas, yra skirta teisingam PVM surinkimui užtikrinti ir užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje.

45 Remiantis pagrindinėje byloje nagrinjamomis nuostatomis būtent siekiant šio tikslo 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 Tod?l reikia konstatuoti, kad šie mokes?i? mok?tojai yra kitokioje pad?tyje nei tie mokes?i? mok?tojai, kurie turi nemokestini? skol? ir kurie turi ryši? su juridiniais asmenimis, turin?iais nemokestinio pob?džio skol?, tod?l jie gali b?ti vertinami skirtingai.

47 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:

– PVM direktyvos 273 straipsnis ir Chartijos 16 straipsnis turi b?ti aiškinami kaip nedraudžiantys mokes?i? administratoriui iš mokes?i? mok?tojo, kurio vadovas anks?iau buvo kito juridinio asmens, nesilaikiusio mokestini? pareig?, vadovu ar akcininku, registruojamo kaip PVM mok?tojo, reikalauti pateikti užstat?, galint? siekti 500 000 EUR, nes užstatas, reikalaujamas iš min?to mokes?i? mok?tojo, neviršija to, kas b?tina šiame 273 straipsnyje nustatytiems tikslams pasiekti, ta?iau tai turi patikrinti prašym? priimti pateik?s teismas.

– Vienodo poži?rio principas turi b?ti aiškinamas kaip nedraudžiantis mokes?i? administratoriui iš naujo mokes?i? mok?tojo, registruojamo kaip PVM mok?tojo, reikalauti pateikti tok? užstat? d?l jo ryši? su mokestini? skol? turin?iu juridiniu asmeniu.

D?l bylin?jimosi išlaid?

48 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 273 straipsnis ir Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos 16 straipsnis turi b?ti aiškinami kaip nedraudžiantys mokes?i? administratoriui iš mokes?i? mok?tojo, kurio vadovas anks?iau buvo kito juridinio asmens, nesilaikiusio mokestini? pareig?, vadovu ar akcininku, registruojamo kaip prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojo, reikalauti pateikti užstat?, galint? siekti 500 000 EUR, nes iš min?to mokes?i? mok?tojo reikalaujamas užstatas neviršija to, kas b?tina šiame 273 straipsnyje nustatytiems tikslams pasiekti, ta?iau tai turi patikrinti prašym? priimti pateik?s teismas.

Vienodo poži?rio principas turi b?ti aiškinamas kaip nedraudžiantis mokes?i? administratoriui iš naujo mokes?i? mok?tojo, registruojamo kaip prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojo, reikalauti pateikti tok? užstat? d?l jo ryši? su mokestini? skol? turin?iu juridiniu asmeniu.

Parašai.

* Proceso kalba: slovak?.