

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

2 Šis līgums 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 pārdējo 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 vienu 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 pamatlietai (turpmāk tekstā – “Likums par PVN”), 4. panta 1. punkta pirmajā teikumā šādi ir paredzēti pienākums reģistrēt nodokļu maksātājus:

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

5 Iesniedzējtiesas citātajā redakcijā šā likuma 4.c pantā “Nodokļu garantija” ir paredzēts:

“(1) Nodokļu maksātājam, kurš ir iesniedzis pieteikumu reģistrācijai nodokļa maksātāju reģistrācijā 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 atbilstošas 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 reģistrācijā;

[..]

(2) Nodok?u iest?de ar l?mumu nosaka garantijas summu, kas j?iemaks? 1. punkt? min?tajam re?istr?cijas pieteic?jam, vismaz EUR 1000 un ne vair?k par EUR 500 000. Nosakot nodok?a garantijas summu, nodok?u iest?de ?em v?r? nodok?u maks?t?ja nodok?u par?da rašan?s risku. Re?istr?cijas pieteic?jam ir j?sniedz nodok?a garantija 20 dienu laik? p?c t? l?muma pazi?ošanas, kur? tiek pras?ts sniegt nodrošin?jumu.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

6 *BB construct*, kuras apgroz?jums bija sasniedzis vismaz EUR 49 790, l?dza to re?istr?t k? PVN maks?t?ju. Pamatojoties uz Likuma par PVN 4.c panta 1. un 2. punktu, nodok?u e tai lika iesniegt garantiju par 12 m?nešu laikposmu. Pras?t?s garantijas apm?rs bija EUR 500 000, un t? bija j?sniedz 20 dienu laik?. Š?das garantijas iesniegšana bija pamatota, p?c nodok?u iest?des dom?m, ar citas sabiedr?bas, ar kuru *BB construct* vad?t?jam vai dal?bniekam bija personiskas vai mantiskas attiec?bas, PVN par?du.

7 *BB construct* l?dza *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavas Re?ion?l? tiesa, Slov?kija) atcelt vai samazin?t šo garantiju. No Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem izriet, ka š? tiesa ir pasludin?jusi l?muma, ar kuru ir pras?ts sniegt min?to garantiju, atcelšanu un ka nodok?u iest?de ir iesniegusi apel?cijas s?dz?bu par šo spriedumu *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slov?kijas Republikas Augst?k? tiesa).

8 Š? p?d?j? min?t? tiesa preciz?, ka Likuma par PVN 4.c pant? paredz?t? garantija ir ieviesta, pamatojoties uz PVN direkt?vas 273. pantu, lai nov?rstu kr?pšanu nodok?u jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas. Slov?kijas likumdev?js esot mudin?jis nodok?u iest?di noteikt, ka re?istr?šana par PVN maks?t?ju ir atkar?ga no pien?kuma iesniegt šo garantiju. Š?da garantija ?autu šai iest?dei atg?t maks?jam?s summas gad?jum?, ja jaunais nodok?a maks?t?js, iesp?jams, neveic maks?jumus finanšu gad? p?c t? re?istr?šanas.

9 Saska?? ar nodok?u iest?des sniegtaj?m nor?d?m min?taj? ties? katr? gad?jum? Likuma par PVN 4.c pant? paredz?to garantijas summu autom?tiski apr??ina datoriz?ta inform?tikas sist?ma un t?s apm?ru nav iesp?jams piel?got. T?d?j?di katrs pieteikums tiekot apl?kots individu?li un objekt?vi.

10 *BB construct* iesniedz?jties? apstr?d pamatliet? apl?kot?s garantijas apm?ru. T? esot nesam?r?ga, iev?rojot *BB construct* apgroz?jumu, t?d?j?di t? apdraudot dar?jumdarb?bas br?v?bu. T?d?j?di š? garantija var?tu l?dzin?ties sankcijai ar atpaka?ejošu sp?ku, kas balst?ta uz pag?tnes faktiem.

11 ?emot v?r? šos argumentus, š? tiesa šaub?s par min?t?s garantijas sader?bu ar Savien?bas ties?b?m.

12 Min?t? tiesa it ?paši nor?da, ka Slov?kijas likumdev?ja ieviest? sist?ma rada atš?ir?gu attieksmi pret nodok?u maks?t?ju, kurš neiev?ro savu pien?kumu re?istr?ties nodok?u maks?t?ju re?istr?, radot pamatu naudās sodam l?dz EUR 20 000, un nodok?u maks?t?ju, kurš iev?ro min?to pien?kumu un kuram zin?mos apst?kos ir j?iesniedz garantija EUR 1000–500 000 apm?r?. T? ar? nor?da, ka pieteic?jiem, kuram ir par?di, kas nav nodok?u par?di, nav š?da pien?kuma sniegt garantiju.

13 Min?t? tiesa ar? uzsver, ka, ?emot v?r? š?s garantijas summu sal?dzin?jum? ar attiec?g?s sabiedr?bas finansi?laj?m iesp?j?m, var rasties jaut?jums, vai min?t? garantija nav netieša nodok?u sankcija Eiropas Cilv?kties?bu tiesās judikat?ras izpratn?.

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, cēlāi 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 aplūkot 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 uzskatīt maksātnešņas procedūru, nav diskriminājoša [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 pieņemību

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. Tādā, Slovākijas valdības ieskatā, minētie jautājumi, kam nav nozīmes un kam ir hipotētisks raksturs, nav pieņemami.

16 Šajā ziņā jāatgādina, ka uz jautājumiem par Savienības tiesību m attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesa var atteikties lemt par kādas valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu tikai tajā gadījumā, ja šā 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 precīzi, ka procedūras likumība, kuras rezultātā ir noteikta pamatlietā strādīgā 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 pieņemts, ka, reālistrojot PVN maksātāju reālistrojot nodokļu maksātāju, kura vadītājs agrāk ir bijis citas tādās juridiskās personas vadītājs vai dalībnieks, kas nav ievērojusi savas nodokļu saistības, nodokļu iestāde prasa šim nodokļu maksātājam iesniegt garantiju, kuras summa var sasniegt EUR 500 000.

20 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 273. panta pirmajā daļā ir precīzts, ka

dalībvalstis var veikt vajadzīgos pasākumus, lai nodrošintu precīzu PVN iekasšanu un novrstu krāpšanu, saskaņ� 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, šārsojot robežas.

21 Tiesa ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 273. panta normās nav precizēti nedz nosacījumi, nedz pienākumi, ko dalībvalstis ārupus tajās noteiktajām robežām var paredzēt, un ka tādējādi šās tiesību normas piešārtāmcābas brīvību saistībā ar lādzekāiem, ar kādiem ir paredzēts sasniegt mārāus nodrošint tās teritorijā maksājām PVN pilnāgu iekasšanu un cānties pret krāpšanu (šājā nozāmā skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, 43. punkts un tajā minētā judikatāra).

22 Šājā gadājumā no lāguma sniegt prejudiciālu nolāmumu un Tiesā iesniegtajiem apsvārumiem izriet, ka pamatlietā aplākotais tiesiskais mehānisms tika ieviests atbilstoši PVN direktīvas 273. pantam, lai nodrošintu precīzu PVN iekasšanu un novrstu krāpšanu nodokļu jomā. Tas atāauj nodokļu iestādei prasāta jaunam nodokļu maksātājam, attiecībā uz kuru pastāv nodokļu nemaksāšanas risks tā saiknes dāā ar citu juridisko personu, kam ir nodokļu parāds, iesniegt garantiju par 12 mānešu laikposmu. Šās garantijas apmāru nosaka datorizāta informātikas sistāma, un tas ir EUR 1000 lādz EUR 500 000 robežās.

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

24 Tomāras pasākumi, ko dalībvalstis var veikt saskaņā ar šo 273. pantu, lai nodrošintu precīzu nodokļu iekasšanu un novrstu krāpšanu, nedrākst pārsniegt to, kas vajadzāgs šo mārāu sasniegšanai, un šos pasākumus nedrākst izmantot, lai apšaubātu PVN neitralitāti (spriedumi, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, 49. punkts un tajā minētā judikatāra, kā arā 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, 44. punkts un tajā minētā judikatāra).

25 Iesniedzājtiesai ir jāizvārtā šā tiesiskā mehānisma piemārošanas saderāba ar iepriekšājā punktā norādtājam prasābām, āemot vārvā visus pamatlietā pastāvāošos apstākāus. Saskaņā ar pastāvāgo Tiesas judikatāru tā tomāras var sniegt šāi tiesai visas norādes, lai atrisinātu tās izskatāšanā esošo lietu (šājā nozāmā skat. spriedumus, 2016. gada 28. jālijs, *Astone*, C?332/15, EU:C:2010:614, 36. punkts un tajā minētā judikatāra, kā arā 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, 46. punkts).

26 Pirmkārt, attiecībā uz samāraguma principu ir jānorāda, ka, pirmām kārtām, lai piemārotu mināto tiesisko mehānismu, nemaksāšanas risku aprāāina datorizāta informātikas sistāma, kas automātiski āenerā attiecāgājam nodokļu maksātājam prasāmo garantijas summu, bet šim nodokļu maksātājam šāiet, nav iespājas uzzināta datus, ko nodokļu iestāde izmanto minātajam aprāāinām, un šā summa nevar tikt pielāgota – vajadzābas gadājumā – atkarābā no nodokāa maksātāja sniegtās informācijas.

27 Šādos apstākāos pienākums iesniegt garantiju zināmos gadājumos var pārsniegt to, kas ir nepieciešams, lai nodrošintu precīzu PVN iekasšanu un novrstu krāpšanu nodokļu jomā (pāc analāzājas skat. spriedumu, 2008. gada 10. jālijs, *Sosnowska*, C?25/07, EU:C:2008:395, 24. punkts un tajā minētā judikatāra).

28 Otrām kārtām, no Tiesas rācābā esošājiem lietās materiāliem izriet, ka prasātais garantijas summa var sasniegt EUR 500 000, kā tas ir pamatlietā, tas ir, maksimālo paredzāto apmāru. Šājā ziņā jānorāda, ka samāraguma princips prasa, lai garantijas summa atbilstu nemaksāšanas riskam

n?kotn? un agr?ko nodok?a par?du summai. Turkl?t j??em v?r? ar? gan juridisk?s personas, kam ir nodok?a par?di, dal?bnieka vai vad?t?ja loma t?s juridisk?s personas izveidošan? un vad?b?, kurai tiek pras?ta garantija, gan ar? t? loma t?s agr?k?s juridisk?s personas izveid? un vad?b?, kuras dal?bnieks vai vad?t?js vi?? bija.

29 Otrk?rt, attiec?b? uz nodok?u neitralit?tes principu, kas ir veids, k?d? Savien?bas likumdev?js ir p?rnesis visp?r?go vienk?dz?gas attieksmes principu uz PVN jomu, j?konstat?, ka nodok?u maks?t?ji, kuri nav izpild?juši savus pien?kumus nodok?u jom?, it ?paši savu re?istr?cijas pien?kumu, neatrodas sal?dzin?m? situ?cij? ar nodok?u maks?t?jiem, kuri iev?ro savu re?istr?cijas pien?kumu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2016. gada 5. oktobris, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, 49. punkts). T?d?j?di nodok?u neitralit?tes princips nevar tikt interpret?ts t?d?j?di, ka tam pretrun? ir t?da garantijas iesniegšanas pras?ba, k?da ir pamatliet?.

30 Turkl?t j?nor?da, ka iesniedz?jtiesa ar? jaut? Tiesai par to, k? t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, ir j?interpret? Hartas 49. panta 1. un 3. punkts, Hartas 50. pant? paredz?tais princips *ne bis in idem*, Hartas 16. pant? min?tais j?dziens “dar?jumdarb?bas br?v?ba” un Hartas 21. pant? paredz?tais vienk?dz?gas attieksmes princips.

31 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka Hartas 49. pant? ir paredz?ti noziedz?gu nodar?jumu un sodu likum?bas un sam?r?guma principi, saska?? ar kuriem it ?paši neviens nevar tikt noties?ts par darb?bu vai bezdarb?bu, kas t?s izdar?šanas br?d? atbilstoši valsts ties?b?m vai starptautiskaj?m ties?b?m nav p?rk?pums un ka atbilstoši Hartas 50. pant? paredz?tajam principam *ne bis in idem* nevienu nedr?kst atk?rtoti ties?t vai sod?t krimin?lriet? par nodar?jumu, par kuru vi?? Eiropas Savien?b? jau ticis attaisnots vai noties?ts ar gal?gu spriedumu krimin?lriet? saska?? ar ties?bu aktiem. Š? principa piem?rošana noz?m?, ka pas?kumiem, kas jau ir noteikti pret personu ar gal?gu spriedumu, ir j?b?t krimin?ltiesiska rakstura pas?kumiem (spriedums, 2013. gada 26. febru?ris, *Åkerberg Fransson*, C?617/10, EU:C:2013:105, 33. punkts).

32 Pras?bas sniegt garantiju, k?da tiek apl?kota šaj? liet?, m?r?is nav repres?vs, ja ir skaidrs, ka juridisk? persona, kura l?dz to re?istr?t, nav izdar?jusi p?rk?pumu un ja attiec?g?s ties?bu normas m?r?is ir nodrošin?t PVN prec?zu iekas?šanu n?kotn?. Vien?gais apst?klis, ko uzsver iesniedz?jtiesa, proti, ka apm?ra d?? š?das garantijas sniegšana var b?t p?rk? smaga nasta no jauna izveidotai juridiskajai personai, šaj? gad?jum? ne?auj uzskat?t min?to garantiju par krimin?lsodu Hartas 49. un 50. panta piem?rošanas nol?k?.

33 Š?dos apst?k?os – t?pat, k? uzskata nodok?u iest?de, Slov?kijas vald?ba un Eiropas Komisija, – ir j?uzskata, ka Hartas 49. un 50. pants nav piem?rojami pamatliet?.

34 Attiec?b? uz dar?jumdarb?bas br?v?bu ir j?atg?dina, ka atbilstoši Hartas 16. pantam š? br?v?ba tiek atz?ta saska?? ar Savien?bas ties?b?m un valstu ties?bu aktiem un praksi.

35 Ar min?to 16. pantu pieš?irt? aizsardz?ba ietver br?v?bu nodarboties ar saimniecisko darb?bu vai komercdarb?bu, l?gumu sl?gšanas br?v?bu un br?vu konkurenci (spriedums, 2013. gada 22. janv?ris, *Sky Österreich*, C?283/11, EU:C:2013:28, 42. punkts).

36 Saska?? ar Tiesas judikat?ru dar?jumdarb?bas br?v?ba nav absol?ta prerogat?va. T? var tikt pak?auta plašai valsts varas ietekmei, visp?r?j?s interes?s radot ierobežojumus ekonomisk?s darb?bas ?stenošanai (spriedums, 2013. gada 17. oktobris, *Schaible*, C?101/12, EU:C:2013:661, 28. punkts; šaj? noz?m? skat. ar? spriedumu, 2013. gada 22. janv?ris, *Sky Österreich*, C?283/11, EU:C:2013:28, 45. un 46. punkts).

37 Atbilstoši Hartas 52. panta 1. punktam jebk?diem dar?jumdarb?bas br?v?bas izmantošanas

ierobežojumiem ir jābūt noteiktiem tiesību aktos, tajos jārespektē šis brīvības būtiskais saturs un, ievērojot samērīguma principu, tiem ir jābūt nepieciešamiem un faktiski jāatbilst vispārjo interešu mērķiem, ko atzinusi Savienība, vai arī vajadzēbai aizsargāt citu personu tiesības un brīvības.

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

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

40 Tomēr iesniedzējtiesa precīzi, ka minētā garantija ir EUR 500 000 un, ņemot vērā tās apmēru, tā var piespiest *BB construct* uzskatīt maksātējas 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 kā tā attēstot savu saimniecisko darbību, tā acīmredzami nesamērīgi apdraud darījumdarbības brīvību.

42 Tomēr iesniedzējtiesai ir jānosaka, ņemot vērā visus šā 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 tādā ziņā 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 šā sprieduma 22. punktā, pamatlietā valsts pasākuma mērķis ir nodrošināt PVN precīzu iekasēšanu un novērst krāpšanu nodokļu jomā, ieviešot garantiju, kas jāsniedz nodokļu maksātājiem, kuriem ir pienākums reģistrēt PVN maksātāju reģistrā un kuru vadītājs vai dalībnieks ir bijis citas tādā juridiskās personas vadītājs vai dalībnieks, kam ir nodokļu parādi, kuri tādā pilnvaru beigšanās brīdā ir sasnieguši vismaz EUR 1000.

45 Lai sasniegtu šo mērķus atbilstoši pamatlietā aplūkotajam tiesiskajam mehānismam, jaunajiem nodokļu maksātājiem var tikt noteikts pienākums sniegt garantiju tādā ziņā, 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, re?istr?jot PVN maks?t?ju re?istr? nodok?u maks?t?ju, kura vad?t?js agr?k ir bijis citas t?das juridiskas personas vad?t?js vai dal?bnieks, kas nav pild?jusi savas nodok?u saist?bas, nodok?u iest?de prasa šim nodok?u maks?t?jam iesniegt garantiju, kuras summa var sasniegt EUR 500 000, ja min?tajam nodok?u maks?t?jam pras?t? garantija nep?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu šaj? 273. pant? nor?d?tos m?r?us, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai;

– vienl?dz?gas attieksmes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? tas, ka, re?istr?jot PVN maks?t?ju re?istr? jaunu nodok?u maks?t?ju, nodok?u iest?de prasa tam iesniegt š?du garantiju t? saik?u d?? ar citu juridisku personu, kam ir nodok?u par?di.

Par ties?šan?s izdevumiem

48 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (dev?t? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 273. pants un Eiropas Savien?bas Pamatties?bu hartas 16. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? tas, ka, re?istr?jot pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?ju re?istr? nodok?u maks?t?ju, kura vad?t?js agr?k ir bijis citas t?das juridiskas personas vad?t?js vai dal?bnieks, kas nav pild?jusi savas nodok?u saist?bas, nodok?u iest?de prasa šim nodok?u maks?t?m iesniegt garantiju, kuras summa var sasniegt EUR 500 000, ja min?tajam nodok?u maks?t?jam pras?t? garantija nep?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu šaj? 273. pant? nor?d?tos m?r?us, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Vienl?dz?gas attieksmes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? tas, ka, re?istr?jot pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?ju re?istr? jaunu nodok?u maks?t?ju, nodok?u iest?de prasa tam iesniegt š?du garantiju t? saik?u d?? ar citu juridisku personu, kam ir nodok?u par?di.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – slov?ku.