



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 26 oktober 2017*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Inskrivning i mervärdesskatteregistret – Nationell lagstiftning som föreskriver ställande av säkerhet – Bekämpning av skattebedrägeri – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Näringsfrihet – Principen om icke-diskriminering – Principen *ne bis in idem* – Principen om förbud mot retroaktiv tillämpning“

I mål C-534/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Najvyšší súd Slovenskej republiky (Högsta domstolen i Republiken Slovakien) genom beslut av den 29 september 2016, som inkom till domstolen den 20 oktober 2016, i målet

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

mot

BB construct s. r. o.,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av tillförordnade avdelningsordföranden E. Juhász, samt domarna K. Jürimäe (referent) och C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, genom F. Imrecze, i egenskap av ombud,
- BB construct s. r. o., genom P. Ondrášiková, advokátka,
- Slovakiens regering, genom B. Ricziová, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och A. Tokár, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: slovakiska

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), samt av begreppet näringsfrihet, principen om likabehandling, principen *ne bis in idem* och av principen om förbud mot retroaktiv tillämpning i fråga om brott och straff som slås fast i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Republiken Slovakien skattemyndighet, nedan kallad skattemyndigheten) och BB construct s. r. o. angående den säkerhet som krävs i samband med detta företags registrering till mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

Slovakisk rätt

- 4 I 4 § stycke 1 första meningen i lag nr 222/2004 om mervärdesskatt i den version som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs i följande ordalag en registreringskyldighet för beskattningsbara personer:

”En beskattningsbar person som har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe inom landet ... och som har haft en omsättning på minst 49 790 [euro] under de senaste 12 kalendermånaderna, är skyldig att till skattemyndigheten inge en ansökan om registrering till mervärdesskatt.”

- 5 Lagens 4c §, med rubriken ”Säkerhet för betalning av skatt”, har i den version som citeras av den hänskjutande domstolen följande lydelse:

”1) En beskattningsbar person som har ingett en ansökan om registrering till mervärdesskatt i enlighet med 4 § styckena 1 och 2 är skyldig att ställa en säkerhet för betalning av skatten genom att betala in ett penningbelopp på skattemyndighetens konto, eller genom att tillhandahålla en ovillkorlig bankgaranti till förmån för skattemyndigheten, för en period på 12 månader, motsvarande det begärda beloppet, om

...

- c) styrelseledamoten eller delägaren i denna beskattningsbara person är en fysisk eller juridisk person som är eller har varit styrelseledamot eller delägare i en annan juridisk person,
1. som har eller, vid det datum då den upplöstes, hade skatteskulder på minst 1 000 [euro], vilka uppkommit under den period då denna fysiska eller juridiska person var styrelseledamot eller bolagsman och som ännu inte har betalats vid det datum då ansökan om registrering till mervärdesskatt inges,

...

2) Skattemyndigheten ska genom beslut fastställa storleken på den säkerhet för betalning av skatten som ska ställas av den som ansöker om registrering enligt stycke 1, vilken inte får understiga 1 000 [euro] och inte överstiga 500 000 [euro]. Vid fastställandet av storleken på säkerheten för betalning av skatten ska skattemyndigheten beakta risken för att den beskattningsbara personen ådrar sig skatteskulder. Den som ansöker om registrering har 20 dagar på sig för att ställa säkerheten efter delgivningen av det beslut som föreskriver att en säkerhet ska ställas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 6 Eftersom BB construct hade haft en omsättning på över 49 790 euro ansökte bolaget om registrering till mervärdesskatt. Skattemyndigheten ålade bolaget att ställa en säkerhet för 12 månader med stöd av 4c § styckena 1 och 2 i mervärdesskattelagen. Säkerheten skulle avse ett belopp på 500 000 euro och den skulle ställas inom 20 dagar. Enligt skattemyndigheten var det berättigat att kräva en sådan säkerhet på grund av de mervärdesskatteskulder som ett annat bolag, till vilket styrelseledamoten eller delägaren i BB construct hade personlig eller förmögenhetsrättslig koppling, hade ådragit sig.
- 7 BB construct överklagade beslutet till Krajský súd v Bratislave (Regionala domstolen i Bratislava, Slovakien) och yrkade att beslutet om säkerhet skulle upphävas eller att säkerhetsbeloppet skulle sättas ned. Det framgår av handlingarna i målet vid EU-domstolen att ovannämnda nationella domstol upphävde beslutet om ställande av säkerhet och att skattemyndigheten överklagade den domen till Najvyšší súd Slovenskej republiky (Högsta domstolen i Republiken Slovakien).
- 8 Sistnämnda domstol preciserar att kravet på säkerhet i 4c § i mervärdesskattelagen har införts på grundval av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet i syfte att förhindra skattebedrägeri och skatteflykt. Den slovakiska lagstiftaren har velat att skattemyndigheten ska kräva en sådan säkerhet som villkor för registrering till mervärdesskatt. Skattemyndigheten ska kunna ta säkerheten i anspråk för att få betalt för utestående fordringar för det fall den nya beskattningsbara personen, under det beskattningsår som följer på registreringen, eventuellt ådrar sig skatteskulder.
- 9 Av de uppgifter som skattemyndigheten har lämnat till nämnda domstol framgår att beloppet för den säkerhet som avses i 4c § mervärdesskattelagen beräknas automatiskt i varje enskilt fall med hjälp av ett datasystem, utan någon möjlighet till jämkning av beloppet. Varje ansökan är således föremål för en individuell och objektiv behandling.
- 10 BB construct har i målet vid den nationella domstolen ifrågasatt säkerhetsbeloppet. Bolaget anser att detta inte står i proportion till bolagets omsättning, och att det därigenom kränker bolagets näringsfrihet. Kravet på ställande av säkerhet liknar således en retroaktiv sanktion som är grundad på omständigheter i det förflutna.
- 11 Mot bakgrund av dessa argument ställer sig den nationella domstolen frågan huruvida nämnda säkerhet är förenlig med unionsrätten.

- 12 Domstolen påpekar bland annat att det system som inrättats av den slovakiska lagstiftaren leder till att en beskattningsbar person som inte fullgör sin skyldighet att registrera sig till mervärdesskatt, och som riskerar en straffavgift på upp till 20 000 euro, och en beskattningsbar person som fullgör sin skyldighet och som i vissa fall måste ställa en säkerhet på mellan 1 000 euro och 500 000 euro, behandlas på olika sätt. Den framhåller även att kravet på att ställa säkerhet inte gäller för sökande som har andra skulder än skatteskulder.
- 13 Nämnda domstol framhåller också att det med hänsyn till storleken på säkerheten i förhållande till det berörda bolagets ekonomiska kapacitet är berättigat att ställa sig frågan om nämnda säkerhet inte utgör en indirekt skattesanktion i den mening som avses i praxis från Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna.
- 14 Mot denna bakgrund beslutade Najvyšší súd Slovenskej republiky (Högsta domstolen i Republiken Slovenien) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till EU-domstolen:
- ”1) Kan ett administrativt nationellt förfarande – enligt vilket den omständigheten att den nuvarande styrelseledamoten i en juridisk person har varit styrelseledamot i en annan juridisk person som inte fullgjorde sina skattemässiga skyldigheter, enligt nationell lagstiftning utgöra skäl för att kräva att det ställs en säkerhet för betalning av skatten med ett belopp på upp till 500 000 [euro] – anses vara förenligt med syftet med artikel 273 i [mervärdesskattedirektivet] som är att förhindra mervärdesskattebedrägeri?
- 2) Kan det anses att nämnda säkerhet för betalning av skatten, då den kan avse ett belopp på upp till 500 000 [euro], såsom är fallet i det nationella målet, inte utgör hinder för näringsfriheten i artikel 16 i [stadgan], inte indirekt tvingar den beskattningsbara personen att förklara sig vara insolvent, inte är diskriminerande enligt artikel 21.1 i [stadgan], inte strider mot principen *ne bis in idem* i samband med uppbörd av mervärdesskatt och inte strider mot principen om förbud mot retroaktiv tillämpning i artikel 49.1 och 49.3 i [stadgan]?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

- 15 Den slovakiska regeringen och skattemyndigheten anser att de hänskjutna tolkningsfrågorna saknar anknytning till det nationella målet. De har i huvudsak anfört att den hänskjutande domstolen i målet om överklagande endast ska pröva vissa formella aspekter som hänger samman med motiveringen och att den inte ska pröva huruvida kravet på säkerhet är lagenligt i sak, vilket tolkningsfrågorna handlar om. Således anser den slovakiska regeringen att dessa tolkningsfrågor saknar relevans och är hypotetiska, och att de därmed ska avvisas.
- 16 EU-domstolen konstaterar att frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta. En tolkningsfråga från en nationell domstol kan således enbart avvisas av EU-domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl., C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 30 samt där angiven rättspraxis).
- 17 Den hänskjutande domstolen har i det nu aktuella fallet preciserat att svaren på de hänskjutna tolkningsfrågorna är av avgörande betydelse för frågan huruvida det förfarande som i det nationella målet ledde fram till att det krävdes en säkerhet är att betrakta som lagenligt.

- 18 EU-domstolen konstaterar mot denna bakgrund att det inte är uppenbart att dessa frågor är hypotetiska eller att de saknar samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet. Tolkningsfrågorna kan följaktligen tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt sina båda frågor, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, artiklarna 16, 21.1, 49.1 och 49.3 i stadgan eller principen *ne bis in idem*, som stadfästs i artikel 50 i stadgan, ska tolkas så att de utgör hinder för att skattemyndigheten, vid registreringen till mervärdesskatt av en beskattningsbar person, vars styrelseledamot tidigare var styrelseledamot eller delägare i en annan juridisk person som inte fullgjorde sina skattemässiga skyldigheter, ålägger denna beskattningsbara person att ställa en säkerhet till ett belopp som kan uppgå till 500 000 euro.
- 20 För det första anges det i artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får införa skyldigheter som är nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer, och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.
- 21 Domstolen har slagit fast att artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, bortsett från de begränsningar som där föreskrivs, inte anger vare sig de villkor eller de skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva, och att den således ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller tillvägagångssättet för att säkerställa uppbörden av all mervärdesskatt inom dess territorium och för att bekämpa bedrägeri (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 43 och där angiven rättspraxis).
- 22 I det nu aktuella fallet framgår det av begäran om förhandsavgörande och de yttranden som ingetts till EU-domstolen att den lagbestämmelse som är i fråga i det nationella målet har antagits med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, i syfte att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga skattebedrägeri. Bestämmelsen ger skattemyndigheten rätt att kräva att en ny beskattningsbar person ställer en säkerhet för en 12-månadersperiod, när det på grund av dess koppling till en annan juridisk person som har skatteskulder, föreligger en risk för att denna nya beskattningsbara person ska ådra sig skatteskulder. Säkerhetens belopp fastställs med hjälp av ett datasystem och kan variera mellan 1 000 euro och 500 000 euro.
- 23 Således konstaterar domstolen att syftet med en sådan lagbestämmelse som den i det nationella målet är att ändamålen med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet uppnås och att den också förefaller kunna leda till att dessa ändamål uppnås när det föreligger en verklig risk för utebliven skatt.
- 24 De åtgärder som medlemsstaterna får vidta med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, i syfte att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri, får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften och får inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet (dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 49 och där angiven rättspraxis, och dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 25 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma om tillämpningen av den nationella bestämmelsen är förenlig med de krav som anges i föregående punkt, varvid hänsyn ska tas till samtliga omständigheter i det nationella målet. EU-domstolen får dock, enligt vad som följer av dess fasta praxis, förse den nationella domstolen med alla uppgifter som den domstolen kan ha nytta av för

att lösa tvisten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 36 och där angiven rättspraxis, och dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 46).

- 26 Vad beträffar proportionalitetsprincipen konstaterar domstolen att beräkningen av risken för skatteskulder vid tillämpningen av nämnda lagbestämmelse görs av ett datasystem som automatiskt genererar det belopp som den berörda beskattningsbara personen åläggs att ställa som säkerhet, till synes utan att den beskattningsbara personen ges möjlighet att skaffa sig kännedom om vilka uppgifter som skattemyndigheten har lagt till grund för beräkningen och utan att beloppet kan jämkas till följd av uppgifter som i förekommande fall lämnas av den beskattningsbara personen.
- 27 Skyldigheten att ställa säkerhet skulle, under sådana omständigheter, i vissa fall kunna leda till ett resultat som går utöver vad som är nödvändigt för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av skattebedrägeri (se, analogt, dom av den 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 24 och där angiven rättspraxis).
- 28 Vidare framgår det av handlingarna i målet vid EU-domstolen att säkerheten kan avse ett belopp på upp till 500 000 euro – det fastställda maxbeloppet – vilket var fallet i det nationella målet. Det ska i detta avseende framhållas att proportionalitetsprincipen kräver att säkerhetsbeloppet ska stå i relation till risken för framtida skatteskulder och storleken på tidigare skatteskulder. Dessutom måste hänsyn även tas såväl till vilken roll den person som var delägare eller styrelseledamot i den juridiska personen med skatteskulderna har spelat vid bildandet och förvaltningen av den juridiska person som ålagts att ställa säkerheten, som till vilken roll vederbörande innehade vid bildandet och förvaltningen av den förra juridiska personen, i vilken vederbörande var delägare eller styrelseledamot.
- 29 Vad beträffar principen om skatteneutralitet, som är unionslagstiftarens uttryck för principen om likabehandling på mervärdesskatteområdet, konstaterar domstolen att beskattningsbara personer som inte fullgör sina skattemässiga skyldigheter, såsom registreringskyldigheten, inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för beskattningsbara personer som fullgör sin registreringskyldighet (se, analogt, dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 49). Således kan principen om skatteneutralitet inte tolkas som ett hinder för ett sådant krav på att ställa säkerhet som det som är i fråga i det nationella målet.
- 30 För det andra ska det påpekas att den hänskjutande domstolen även har frågat EU-domstolen om vilken tolkning som, under sådana omständigheter som i det nationella målet, ska göras av artikel 49.1 och 49.3 i stadgan, av principen *ne bis in idem*, som stadfästs i artikel 50 i stadgan, av begreppet näringsfrihet enligt artikel 16 i stadgan och av principen om likabehandling, vilken stadfästs i artikel 21 i stadgan.
- 31 Det ska erinras om att artikel 49 i stadgan innehåller principerna om laglighet och proportionalitet i fråga om brott och straff, vilka bland annat innebär att ingen får fällas till ansvar för någon gärning eller underlåtenhet som vid den tidpunkt då den begicks inte utgjorde en lagöverträdelse enligt nationell eller internationell rätt, och att det följer av principen *ne bis in idem* i artikel 50 i stadgan att ingen får lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i Europeiska unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen. Tillämpningen av denna princip förutsätter att de åtgärder som redan vidtagits mot en person genom ett lagakraftvunnet avgörande är av straffrättslig karaktär (dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 33).
- 32 Kravet på att det ska ställas en sådan säkerhet som det rör sig om i det nu aktuella fallet har dock inte något repressivt syfte, eftersom det är ostridigt att den juridiska person som ansöker om registrering inte har begått någon som helst lagöverträdelse och att syftet med den berörda bestämmelsen är att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten i framtiden. Endast den omständigheten, som har lyfts fram av den hänskjutande domstolen, att det, på grund av säkerhetens storlek, kan vara mycket

betungande för den nyligen bildade juridiska personen att ställa en sådan säkerhet, medför i det aktuella fallet inte att nämnda säkerhet kan betraktas som en straffrättslig påföljd vid tillämpningen av artiklarna 49 och 50 i stadgan.

- 33 EU-domstolen finner med hänsyn till dessa omständigheter, liksom skattemyndigheten, den slovakiska regeringen och Europeiska kommissionen, att artiklarna 49 och 50 i stadgan inte är tillämpliga i det nationella målet.
- 34 Vad gäller näringsfriheten ska det erinras om att det i artikel 16 i stadgan anges att denna frihet ska erkännas i enlighet med unionsrätten samt nationell lagstiftning och praxis.
- 35 Det skydd som ges i artikel 16 omfattar friheten att utöva en ekonomisk eller kommersiell verksamhet, avtalsfriheten och den fria konkurrensen (dom av den 22 januari 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, punkt 42).
- 36 Enligt domstolens praxis utgör näringsfriheten inte någon absolut rättighet. Den kan bli föremål för en rad myndighetsingrepp, som i det allmännas intresse kan begränsa utövandet av ekonomisk verksamhet (dom av den 17 oktober 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, punkt 28, se även, för ett liknande resonemang, dom av den 22 januari 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, punkterna 45 och 46).
- 37 Enligt artikel 52.1 i stadgan måste varje begränsning i utövandet av näringsfriheten vara föreskriven i lag och förenlig med det väsentliga innehållet i denna frihet. Begränsningar får, med beaktande av proportionalitetsprincipen, endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter.
- 38 I det aktuella fallet framgår det av handlingarna i målet vid EU-domstolen att det krav på att ställa säkerhet som det nationella målet handlar om utgör ett åliggande för den beskattningsbara personen som begränsar vederbörandes fria användning av de ekonomiska resurser som denne förfogar över, och således utgör ett ingrepp i vederbörandes näringsfrihet.
- 39 Det är ostridigt att säkerheten föreskrivs i mervärdesskattelagen och att den är berättigad med hänsyn till legitima mål, nämligen att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga skattebedrägeri.
- 40 Dock har den hänskjutande domstolen angett att säkerheten uppgår till 500 000 euro och att det finns en risk för att den, med hänsyn till sin storlek, tvingar BB construct att förklara sig vara på obestånd.
- 41 Det ska konstateras att ett krav på att ställa säkerhet som innebär att det berörda bolaget, med hänsyn till säkerhetens storlek, utan att det är motiverat, fråntas sina resurser redan vid bildandet av bolaget och hindrar det från att utveckla sin ekonomiska verksamhet, utgör ett uppenbart oproportionerligt ingrepp i näringsfriheten.
- 42 Det ankommer dock på den hänskjutande domstolen att, med beaktande av samtliga uppgifter som nämns ovan i punkterna 26–28, bedöma huruvida kravet på att ställa en säkerhet på 500 000 euro, under omständigheterna i det nationella målet, går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga skattebedrägeri.
- 43 Likabehandlingsprincipen innebär att lika situationer inte får behandlas olika och att olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling. De omständigheter som kännetecknar olika situationer och deras jämförbarhet ska bland annat bestämmas och bedömas mot bakgrund av föremålet för och syftet med bestämmelserna i fråga, varvid principerna och

målsättningarna för det rättsområde som rättsakten hör till ska beaktas (dom av den 16 december 2008, Arcelor Atlantique och Lorraine m.fl., C-127/07, EU:C:2008:728, punkterna 23 och 26, och dom av den 7 mars 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punkterna 41 och 42).

- 44 I det aktuella fallet syftar den nationella åtgärd som målet handlar om, såsom angavs ovan i punkt 22, till att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga skattebedrägeri genom att kräva att en säkerhet ställs av de beskattningsbara personer som är skyldiga att registrera sig till mervärdesskatt och som har en styrelseledamot eller en delägare som har varit styrelseledamot eller delägare i en annan juridisk person som vid det datum då den upplöstes hade skatteskulder på över 1 000 euro.
- 45 Det är för att uppnå dessa syften som nya beskattningsbara personer, enligt den i målet aktuella bestämmelsen, kan åläggas en skyldighet att ställa säkerhet, med motiveringen att det föreligger en risk för att de ska ådra sig skatteskulder på grund av den koppling som de har till en annan juridisk person som själv har skatteskulder.
- 46 Dessa beskattningsbara personer ska således anses befinna sig i en annan situation än beskattningsbara personer som har andra skulder än skatteskulder eller som har koppling till juridiska personer som har andra skulder än skatteskulder, vilket betyder att det är tillåtet att behandla de förstnämnda personerna på ett annat sätt.
- 47 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande:
- Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och artikel 16 i stadgan ska tolkas så att de inte utgör hinder för att skattemyndigheten, vid registreringen till mervärdesskatt av en beskattningsbar person, vars styrelseledamot tidigare var styrelseledamot eller delägare i en annan juridisk person som inte fullgjorde sina skattemässiga skyldigheter, ålägger den beskattningsbara personen att ställa en säkerhet på ett belopp som kan uppgå till 500 000 euro, förutsatt att den säkerhet som krävs av denna beskattningsbara person inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftena med artikel 273, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.
 - Likabehandlingsprincipen ska tolkas så att den inte hindrar en skattemyndighet från att kräva att en ny beskattningsbar person, vid registreringen till mervärdesskatt, ska ställa en sådan säkerhet på grund av denna persons koppling till en annan juridisk person som har skatteskulder.

Rättegångskostnader

- 48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

- 1) Artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och artikel 16 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska tolkas så att de inte utgör hinder för att skattemyndigheten, vid registreringen till mervärdesskatt av en beskattningsbar person, vars styrelseledamot tidigare var styrelseledamot eller delägare i en annan juridisk person som inte fullgjorde sina skattemässiga skyldigheter, ålägger den beskattningsbara personen att ställa en säkerhet på ett belopp som kan uppgå till 500 000 euro, förutsatt att den säkerhet som krävs av denna beskattningsbara person inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftena med artikel 273, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

- 2) Likabehandlingsprincipen ska tolkas så att den inte hindrar en skattemyndighet från att kräva att en ny beskattningsbar person, vid registreringen till mervärdesskatt, ska ställa en sådan säkerhet på grund av denna persons koppling till en annan juridisk person som har skatteskulder.**

Underskrifter