

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

26. Oktober 2017(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Eintragung in das Verzeichnis der Mehrwertsteuerpflichtigen – Nationale Regelung, die die Leistung einer Sicherheit vorschreibt – Betrugsbekämpfung – Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Unternehmerische Freiheit – Diskriminierungsverbot – Grundsatz ne bis in idem – Rückwirkungsverbot“

In der Rechtssache C-534/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberster Gerichtshof der Slowakischen Republik) mit Entscheidung vom 29. September 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Oktober 2016, in dem Verfahren

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

gegen

BB construct s. r. o.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters E. Juhász in Wahrnehmung der Aufgaben des Kammerpräsidenten, der Richterin K. Jürimäe (Berichterstatlerin) und des Richters C. Lycourgos,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, vertreten durch F. Imrecze als Bevollmächtigten,
- der BB construct s. r. o., vertreten durch P. Ondrášiková, advokátka,
- der slowakischen Regierung, vertreten durch B. Ricziová als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und A. Tokár als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie des Begriffs „unternehmerische Freiheit“, des Grundsatzes der Gleichbehandlung, des Grundsatzes *ne bis in idem* und des Verbots der Rückwirkung im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen, die in der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta) verankert sind.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Finanzdirektion der Slowakischen Republik, im Folgenden: Finanzdirektion) und der BB construct s. r. o. wegen einer Sicherheit, die von Letzterer anlässlich ihrer mehrwertsteuerlichen Registrierung gefordert wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

Slowakisches Recht

4 § 4 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes Nr. 222/2004 über die Mehrwertsteuer in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) sieht eine Registrierungspflicht für Steuerpflichtige vor und ist wie folgt gefasst:

„Die steuerpflichtige Person, die ihren Sitz, Geschäftssitz oder ihre Niederlassung im Inland hat ... und die für höchstens 12 vorausgegangene aufeinanderfolgende Kalendermonate einen Umsatz von 49 790 [Euro] erzielt hat, ist verpflichtet, bei der Steuerbehörde einen Antrag auf Steuerregistrierung zu stellen“.

5 In § 4c („Sicherheit für die Steuer“) dieses Gesetzes in der vom vorlegenden Gericht angeführten Fassung heißt es:

„(1) Die steuerpflichtige Person, die den Antrag auf Steuerregistrierung gemäß § 4 Abs. 1 und 2 gestellt hat, ist verpflichtet, eine Sicherheit für die Steuer durch Hinterlegung von Barsicherheiten auf dem Konto der Steuerbehörde oder durch eine von einer Bank gewährte Bankbürgschaft ... zu leisten, ohne Vorbehalte für die Dauer von 12 Monaten zugunsten der Steuerbehörde in Höhe der verlangten Sicherheit ..., wenn

...

c) ein Geschäftsführer oder ein Gesellschafter dieser steuerpflichtigen Person eine natürliche Person oder eine juristische Person ist, die Geschäftsführer oder Gesellschafter einer anderen juristischen Person war oder ist,

1. die Steuerrückstände von 1 000 [Euro] oder mehr hat oder am Tag ihrer Auflösung hatte, die zu einer Zeit entstanden sind, in der diese natürliche oder juristische Person deren Geschäftsführer oder Gesellschafter war, und die am Tag der Stellung des Antrags auf Steuerregistrierung nicht gezahlt waren;

...

(2) Für den Steller des Registrierungsantrags nach Abs. 1 setzt die Steuerbehörde durch Bescheid die Höhe der Sicherheit für die Steuer fest, die mindestens 1 000 [Euro] und höchstens 500 000 [Euro] beträgt. Bei der Festsetzung der Höhe der Sicherheit für die Steuer berücksichtigt die Steuerbehörde das Risiko der Entstehung von Steuerrückständen bei der steuerpflichtigen Person. Der Steller des Registrierungsantrags hat die Sicherheit für die Steuer innerhalb von 20 Tagen ab der Zustellung des Bescheids, mit dem ihm die Leistung einer Garantie auferlegt wird, zu erbringen.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

6 BB construct, die einen Umsatz von mindestens 49 790 Euro erzielt hatte, beantragte ihre Mehrwertsteuerregistrierung. Gemäß § 4c Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes erlegte ihr die Finanzdirektion die Leistung einer Sicherheit für eine Dauer von zwölf Monaten auf. Die Höhe dieser Sicherheit belief sich auf 500 000 Euro, und sie sollte innerhalb von 20 Tagen gezahlt werden. Die Leistung einer solchen Sicherheit sei, so die Finanzdirektion, aufgrund der Mehrwertsteuerrückstände einer anderen Gesellschaft, mit der der Geschäftsführer oder der Gesellschafter von BB construct persönlich oder mit seinem Vermögen verbunden sei, gerechtfertigt.

7 BB construct beantragte beim Krajský súd v Bratislave (Regionalgericht Bratislava, Slowakei) die Aufhebung bzw. Herabsetzung dieser Sicherheit. Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten ergibt sich, dass dieses Gericht den Bescheid, mit der die Leistung dieser Sicherheit angeordnet worden war, aufgehoben hat, und dass die Finanzdirektion gegen dieses Urteil beim Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberster Gerichtshof der Slowakischen Republik) ein Rechtsmittel eingelegt hat.

8 Das vorlegende Gericht führt aus, dass die in § 4c des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehene Sicherheit auf der Grundlage von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführt worden sei, um Steuerhinterziehung und Umgehung zu vermeiden. Der slowakische Gesetzgeber habe die Steuerverwaltung dazu veranlassen wollen, die Steuerregistrierung von der Verpflichtung, diese Sicherheit zu leisten, abhängig zu machen. Eine solche Sicherheit ermögliche der Steuerverwaltung, die geschuldeten Beträge im Fall etwaiger Steuerrückstände des neuen Steuerpflichtigen in dem auf seine Registrierung folgenden Steuerjahr einzuziehen.

9 Nach den Angaben der Finanzdirektion vor diesem Gericht wird in jedem einzelnen Fall die Höhe der in § 4c des Mehrwertsteuergesetzes vorgesehenen Sicherheit von einem informationstechnischen System automatisch berechnet, ohne dass es möglich sei, diesen Betrag anzupassen. Somit sei jeder einzelne Antrag Gegenstand einer individuellen und objektiven Bearbeitung.

10 BB construct beanstandet vor dem vorlegenden Gericht die Höhe der im

Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sicherheit. Diese sei im Vergleich zu ihrem Umsatz derart unverhältnismäßig, dass sie die unternehmerische Freiheit verletze. Diese Sicherheit komme somit einer Sanktion mit rückwirkendem Charakter gleich, die sich auf vergangene Ereignisse stütze.

11 Angesichts dieses Vorbringens fragt sich das vorlegende Gericht, ob die fragliche Sicherheit mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

12 Es weist insbesondere darauf hin, dass die vom slowakischen Gesetzgeber eingeführte Regelung dazu führe, einen Steuerpflichtigen, der seiner Verpflichtung zur Steuerregistrierung nicht nachkomme und sich Sanktionen in Höhe von bis zu 20 000 Euro aussetze, und einen Steuerpflichtigen, der dieser Verpflichtung nachkomme und der unter bestimmten Umständen eine Sicherheit leisten müsse, deren Höhe sich zwischen 1 000 Euro und 500 000 Euro bewege, unterschiedlich zu behandeln. Zudem unterlägen Antragsteller, die Schulden anderer als steuerlicher Art hätten, nicht einer solchen Verpflichtung zur Leistung einer Sicherheit.

13 Darüber hinaus sei angesichts der Höhe dieser Sicherheit im Vergleich zur finanziellen Leistungsfähigkeit der betreffenden Gesellschaft fraglich, ob diese Sicherheit nicht eine mittelbare steuerliche Sanktion im Sinne der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte darstelle.

14 Unter diesen Umständen hat der Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberster Gerichtshof der Slowakischen Republik) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann ein solches Vorgehen einer innerstaatlichen Behörde, wonach der Umstand, dass der gegenwärtige Geschäftsführer einer juristischen Person zugleich Geschäftsführer einer anderen juristischen Person ist, die nicht gezahlte Steuern schuldet, im innerstaatlichen Recht als Grund angesehen wird, eine Steuerbürgschaft in Höhe von bis zu 500 000 Euro aufzuerlegen, als mit dem Ziel von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie, d. h. der Bekämpfung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, vereinbar angesehen werden?

2. Kann davon ausgegangen werden, dass die vorgenannte Steuerbürgschaft in Höhe von bis zu 500 000 Euro, wie sie im Ausgangsverfahren auferlegt wurde, nicht gegen die unternehmerische Freiheit im Sinne von Art. 16 der Charta verstößt und nicht mittelbar dazu führt, dass der Steuerpflichtige für insolvent erklärt wird, dass sie nicht diskriminierend im Sinne von Art. 21 Abs. 1 der Charta ist und dass sie im Bereich der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht gegen den Grundsatz *ne bis in idem* und das Rückwirkungsverbot im Sinne von Art. 49 Abs. 1 und 3 der Charta verstößt?

Zu den Vorlagefragen

Zur Zulässigkeit

15 Nach Ansicht der slowakischen Regierung und der Finanzdirektion weisen die vorgelegten Fragen keinen Zusammenhang mit dem Ausgangsrechtsstreit auf. Das vorlegende Gericht sei mit einem Rechtsmittel befasst, in dessen Rahmen es nicht über die materielle Rechtmäßigkeit der Sicherheit zu entscheiden habe, um die es in diesen Fragen gehe, sondern lediglich über formale Aspekte, die mit der Begründung zusammenhängen. Folglich, so die slowakische Regierung, seien diese Fragen, die unerheblich und hypothetischer Natur seien, unzulässig.

16 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Fragen zum Unionsrecht spricht. Der Gerichtshof kann die Beantwortung einer Vorlagefrage eines

nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a., C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

17 Im vorliegenden Fall hat das vorlegende Gericht klargestellt, dass die Rechtmäßigkeit des Verfahrens, das zur Auferlegung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sicherheit geführt hat, von den Antworten auf die vorgelegten Fragen abhängt.

18 Unter diesen Umständen ist es nicht offensichtlich, dass diese Fragen hypothetischer Natur sind oder in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits stehen. Folglich sind die vorgelegten Fragen zulässig.

Zur Begründetheit

19 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie, Art. 16, Art. 21 Abs. 1 und Art. 49 Abs. 1 und 3 der Charta oder der Grundsatz *ne bis in idem*, der in Art. 50 der Charta verankert ist, dahin auszulegen sind, dass sie es verwehren, dass die Steuerverwaltung anlässlich der Steuerregistrierung eines Steuerpflichtigen, dessen Geschäftsführer zuvor Geschäftsführer oder Gesellschafter einer anderen juristischen Person war, die ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, diesem Steuerpflichtigen die Leistung einer Sicherheit auferlegt, deren Höhe bis zu 500 000 Euro betragen kann.

20 Hierzu ist als Erstes festzustellen, dass nach Art. 273 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze die Maßnahmen erlassen können, die erforderlich sind, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.

21 Der Gerichtshof hat entschieden, dass Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie außer den von ihm festgelegten Grenzen weder die Bedingungen noch die Pflichten angibt, die die Mitgliedstaaten vorsehen können, und dass er diesen daher in Bezug auf die Mittel, um die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten und den Betrug zu bekämpfen, ein Ermessen einräumt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Im vorliegenden Fall geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen und den beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen hervor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende gesetzliche Regelung auf der Grundlage von Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführt wurde, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden. Sie ermöglicht der Finanzdirektion, von einem neuen Steuerpflichtigen, bei dem das Risiko besteht, dass er aufgrund seiner Verflechtung mit einer anderen juristischen Person, die Steuerrückstände hat, Steuern nicht bezahlt, für einen Zeitraum von zwölf Monaten die Leistung einer Sicherheit zu verlangen. Die Höhe dieser Sicherheit wird von einem informationstechnischen System berechnet und bewegt sich in einem Bereich von 1 000 Euro bis 500 000 Euro.

23 Daraus folgt, dass eine gesetzliche Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende dazu bestimmt ist, die in Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Ziele zu

erreichen, und zu deren Erreichung geeignet erscheint, wenn ein ernsthaftes Risiko der Entstehung von Steuerrückständen besteht.

24 Die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten nach Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen dürfen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, dürfen jedoch nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen und die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Frage stellen (Urteile vom 21. Oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 5. Oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Anwendung dieser gesetzlichen Regelung unter Berücksichtigung aller Umstände des Ausgangsverfahrens mit den in der vorstehenden Randnummer aufgeführten Anforderungen vereinbar ist. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs kann dieser jedoch dem vorlegenden Gericht alle notwendigen Hinweise für die Entscheidung über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit geben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 5. Oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 46).

26 Was erstens den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit angeht, ist zum einen darauf hinzuweisen, dass für die Anwendung dieser gesetzlichen Regelung das Risiko des Entstehens von Steuerrückständen von einem informationstechnischen System berechnet wird, das die Höhe der von dem betreffenden Steuerpflichtigen zu leistenden Sicherheit automatisch ermittelt, ohne dass sich dieser Steuerpflichtige von den von der Steuerverwaltung für diese Berechnung herangezogenen Daten Kenntnis verschaffen kann und ohne dass es möglich ist, diesen Betrag entsprechend den von diesem Steuerpflichtigen gegebenenfalls vorgelegten Angaben anzupassen.

27 Die Verpflichtung, unter solchen Umständen eine Sicherheit zu leisten, könnte in bestimmten Fällen zu einem Ergebnis führen, das über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen vorzubeugen (vgl. entsprechend Urteil vom 10. Juli 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Zum anderen ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten, dass sich die Höhe der geforderten Sicherheit, wie dies im Ausgangsrechtsstreit der Fall war, auf 500 000 Euro, d. h. den vorgesehenen Höchstbetrag, belaufen kann. Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass es der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt, dass die Höhe der Sicherheit mit dem Risiko der Entstehung von künftigen Steuerrückständen und der Höhe der früheren Steuerschulden korreliert. Zudem gilt es sowohl zu berücksichtigen, welche Rolle der Gesellschafter oder der Geschäftsführer der Steuerrückstände aufweisenden juristischen Person bei der Gründung und der Verwaltung der juristischen Person, von der die Sicherheit verlangt wird, spielt, als auch, welche Rolle er bei der Gründung und der Verwaltung der früheren juristischen Person, deren Gesellschafter oder Geschäftsführer er war, innehatte.

29 Was zweitens den Grundsatz der steuerlichen Neutralität angeht, in dem der Unionsgesetzgeber den Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck gebracht hat, ist festzustellen, dass Steuerpflichtige, die ihre steuerlichen Verpflichtungen, insbesondere ihre Pflicht zur Registrierung, nicht erfüllen, sich nicht in einer Situation befinden, die mit der Situation der Steuerpflichtigen vergleichbar ist, die ihrer Pflicht zur Registrierung nachkommen (vgl. entsprechend Urteil vom 5. Oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, Rn. 49). Somit kann der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht dahin ausgelegt werden, dass er dem Erfordernis, eine Sicherheit wie die im Ausgangsverfahren

fragliche zu leisten, entgegensteht.

30 Als Zweites ist darauf hinzuweisen, dass das vorliegende Gericht vom Gerichtshof auch wissen möchte, wie Art. 49 Abs. 1 und 3 der Charta, der in Art. 50 der Charta verankerte Grundsatz *ne bis in idem*, der Begriff „unternehmerische Freiheit“ gemäß Art. 16 der Charta und der in Art. 21 der Charta niedergelegte Grundsatz der Gleichbehandlung unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens auszulegen sind.

31 Nach den in Art. 49 der Charta verankerten Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen darf insbesondere niemand wegen einer Handlung oder Unterlassung verurteilt werden, die zur Zeit ihrer Begehung nach innerstaatlichem oder internationalem Recht nicht strafbar war, und nach dem in Art. 50 der Charta aufgestellten Grundsatz *ne bis in idem* darf niemand wegen einer Straftat, derentwegen er bereits in der Europäischen Union nach dem Gesetz rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren erneut verfolgt oder bestraft werden. Die Anwendung dieses Grundsatzes setzt voraus, dass die gegen eine Person bereits mittels einer unanfechtbar gewordenen Entscheidung getroffenen Maßnahmen strafrechtlichen Charakter haben (Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 33).

32 Mit dem Erfordernis, eine Sicherheit wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende zu leisten, wird jedoch kein repressives Ziel verfolgt, weil unstreitig ist, dass die juristische Person, die die Registrierung beantragt, keine Rechtsverletzung begangen hat, und weil die Zielsetzung der fraglichen Vorschrift darin besteht, die genaue Erhebung der Mehrwertsteuer in der Zukunft sicherzustellen. Allein der vom vorlegenden Gericht hervorgehobene Umstand, dass die Leistung einer solchen Sicherheit aufgrund ihrer Höhe für die neu gegründete juristische Person eine enorme Belastung darstellen kann, rechtfertigt im vorliegenden Fall nicht die Annahme, dass diese Sicherheit eine strafrechtliche Sanktion im Hinblick auf die Anwendung der Art. 49 und 50 der Charta darstellt.

33 Daher ist mit der Finanzdirektion, der slowakischen Regierung und der Europäischen Kommission festzustellen, dass die Art. 49 und 50 der Charta auf das Ausgangsverfahren nicht anwendbar sind.

34 Hinsichtlich der unternehmerischen Freiheit ist darauf hinzuweisen, dass diese Freiheit gemäß Art. 16 der Charta nach dem Unionsrecht und den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften und Gepflogenheiten anerkannt wird.

35 Der durch Art. 16 gewährte Schutz umfasst die Freiheit, eine Wirtschafts- oder Geschäftstätigkeit auszuüben, die Vertragsfreiheit und den freien Wettbewerb (Urteil vom 22. Januar 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, Rn. 42).

36 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gilt die unternehmerische Freiheit nicht schrankenlos. Sie kann einer Vielzahl von Eingriffen der öffentlichen Gewalt unterworfen werden, die im allgemeinen Interesse die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit beschränken können (Urteil vom 17. Oktober 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, Rn. 28, vgl. auch in diesem Sinne Urteil vom 22. Januar 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, Rn. 45 und 46).

37 Gemäß Art. 52 Abs. 1 der Charta muss jede Einschränkung der Ausübung der unternehmerischen Freiheit gesetzlich vorgesehen sein, den Wesensgehalt dieser Freiheit achten und unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erforderlich sein sowie den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen.

38 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten, dass das Erfordernis, die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Sicherheit zu leisten, dem Steuerpflichtigen eine Belastung auferlegt, die die freie Nutzung der ihm zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel beschränkt und somit eine Beeinträchtigung seiner unternehmerischen Freiheit darstellt.

39 Es ist unstrittig, dass diese Sicherheit im Mehrwertsteuergesetz vorgesehen und durch die legitimen Ziele, eine genaue Erhebung dieser Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, gerechtfertigt ist.

40 Das vorlegende Gericht weist jedoch darauf hin, dass sich diese Sicherheit auf 500 000 Euro beläuft und dass sie in Anbetracht ihrer Höhe dazu führen könnte, dass BB construct gezwungen ist, sich für zahlungsunfähig zu erklären.

41 Es ist davon auszugehen, dass die Leistung einer Sicherheit dann, wenn sie in Anbetracht ihrer Höhe der betreffenden Gesellschaft vom Zeitpunkt ihrer Errichtung an ihre Vermögenswerte ohne Rechtfertigung entzöge und sie daran hinderte, ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten aufzunehmen, die unternehmerische Freiheit offensichtlich unverhältnismäßig beeinträchtigen würde.

42 Es ist indessen Aufgabe des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller in den Rn. 26 bis 28 des vorliegenden Urteils aufgezeigten Elemente festzustellen, ob die Leistung einer Sicherheit in Höhe von 500 000 Euro unter den Umständen des Ausgangsverfahrens über das hinausgeht, was erforderlich ist, um das Ziel zu erreichen, das darin besteht, eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern.

43 Was den Grundsatz der Gleichbehandlung angeht, ist festzustellen, dass dieser Grundsatz besagt, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden dürfen, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist. Die Merkmale unterschiedlicher Sachverhalte und somit deren Vergleichbarkeit sind u. a. im Licht des Ziels und des Zwecks der fraglichen Vorschriften zu bestimmen und zu beurteilen. Dabei sind die Grundsätze und Ziele des Regelungsbereichs zu berücksichtigen, dem die in Rede stehende Maßnahme unterfällt (Urteile vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a., C?127/07, EU:C:2008:728, Rn. 23 und 26, sowie vom 7. März 2017, RPO, C?390/15, EU:C:2017:174, Rn. 41 und 42).

44 Im vorliegenden Fall dient die im Ausgangsverfahren in Rede stehende innerstaatliche Maßnahme, wie in Rn. 22 des vorliegenden Urteils ausgeführt, dazu, eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehung zu vermeiden, indem sie eine Sicherheit vorschreibt, die von Steuerpflichtigen zu leisten ist, die einer Verpflichtung zur Steuerregistrierung unterliegen und von denen ein Geschäftsführer oder ein Gesellschafter Geschäftsführer oder Gesellschafter einer anderen juristischen Person war, die im Zeitpunkt ihrer Auflösung Steuerrückstände in Höhe von mindestens 1 000 Euro hatte.

45 Zur Erreichung dieser Ziele können neue Steuerpflichtige gemäß der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden gesetzlichen Regelung einer Verpflichtung zur Leistung einer Sicherheit unterliegen, weil bei ihnen aufgrund der Verflechtungen mit einer anderen juristischen Person, die selbst Steuerrückstände hat, ein Risiko der Entstehung von Steuerrückständen besteht.

46 Folglich ist davon auszugehen, dass sich diese Steuerpflichtigen in einer Situation befinden, die sich von der Situation der Steuerpflichtigen unterscheidet, die andere als Steuerschulden haben oder mit juristischen Personen verflochten sind, die andere als Steuerschulden haben, so

dass sie unterschiedlich behandelt werden dürfen.

47 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen wie folgt zu antworten:

– Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 16 der Charta sind dahin auszulegen, dass sie es nicht verwehren, dass die Steuerverwaltung anlässlich der Mehrwertsteuerregistrierung eines Steuerpflichtigen, dessen Geschäftsführer zuvor Geschäftsführer oder Gesellschafter einer anderen juristischen Person war, die ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, diesem Steuerpflichtigen die Leistung einer Sicherheit auferlegt, deren Höhe bis zu 500 000 Euro betragen kann, sofern die von diesem Steuerpflichtigen geforderte Sicherheit nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die in Art. 273 genannten Ziele zu erreichen, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

– Der Grundsatz der Gleichbehandlung ist dahin auszulegen, dass er nicht dem entgegensteht, dass die Steuerverwaltung von einem neuen Steuerpflichtigen anlässlich seiner Mehrwertsteuerregistrierung verlangt, dass er aufgrund seiner Verflechtung mit einer anderen juristischen Person, die Steuerrückstände hat, eine solche Sicherheit leistet.

Kosten

48 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Neunte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und Art. 16 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union sind dahin auszulegen, dass sie es nicht verwehren, dass die Steuerverwaltung anlässlich der Mehrwertsteuerregistrierung eines Steuerpflichtigen, dessen Geschäftsführer zuvor Geschäftsführer oder Gesellschafter einer anderen juristischen Person war, die ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, diesem Steuerpflichtigen die Leistung einer Sicherheit auferlegt, deren Höhe bis zu 500 000 Euro betragen kann, sofern die von diesem Steuerpflichtigen geforderte Sicherheit nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die in Art. 273 genannten Ziele zu erreichen, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Der Grundsatz der Gleichbehandlung ist dahin auszulegen, dass er nicht dem entgegensteht, dass die Steuerverwaltung von einem neuen Steuerpflichtigen anlässlich seiner Mehrwertsteuerregistrierung verlangt, dass er aufgrund seiner Verflechtung mit einer anderen juristischen Person, die Steuerrückstände hat, eine solche Sicherheit leistet.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Slowakisch.