

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

26 päivänä lokakuuta 2017 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisäverovelvollisten kirjaaminen rekisteriin – Kansallinen lainsäädäntö, jossa edellytetään vakuuden asettamista – Petostentorjunta – Euroopan unionin perusoikeuskirja – Elinkeinovapaus – Syrjintäkiellon periaate – Ne bis in idem -periaate – Taannehtivuuskiellon periaate

Asiassa C-534/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakian tasavallan ylin tuomioistuin) on esittänyt 29.9.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.10.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

### **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**

vastaan

**BB construct s. r. o.,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit E. Juhász, joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä, K. Jürimäe (esittelevä tuomari) ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, asiamiehenään F. Imrecze,
- BB construct s. r. o., edustajanaan P. Ondrášiková, advokátka,
- Slovakian hallitus, asiamiehenään B. Ricziová,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja A. Tokár,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

### **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun

neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 273 artiklan sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjassa (jäljempänä perusoikeuskirja) vahvistettujen elinkeinovapauden käsitteen, yhdenvertaisen kohtelun periaatteen, ne bis in idem -periaatteen ja rikostunnusmerkistöjen ja rangaistusten taannehtivuuskiellon periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Slovakian tasavallan verohallinto, jäljempänä verohallinto) ja BB construct s. r. o. ja joka koskee pakollista verovakuutta, joka viimeksi mainitulle on määrätty arvonlisäverovelvolliseksi kirjautumisen yhteydessä.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### *Unionin lainsäädäntö*

3 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä mahdollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

### *Slovakian oikeus*

4 Arvonlisäverolain nro 222/2004, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä arvonlisäverolaki), 4 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään verovelvollisten rekisteröintivelvoitteesta seuraavasti:

”Verovelvollinen, joka on perustanut taloudellisen toimintansa kotipaikan tai kiinteän toimipaikan Slovakian alueelle – – ja saanut viimeisten 12 kalenterikuukauden aikana 49 790 euroa liikevaihtoa, on velvollinen esittämään veroviranomaiselle hakemuksen rekisteröitymisestä verovelvolliseksi.”

5 Saman lain ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitseman version 4c §:ssä, jonka otsikko on ”Verovakuus”, säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollinen, joka on esittänyt hakemuksen rekisteröitymisestä verovelvolliseksi 4 §:n 1 ja 2 momentin nojalla, on velvollinen asettamaan verovakuuden tallettamalla rahasumman veroviranomaisen tilille tai antamalla veroviranomaiselle pankin 12 kuukaudeksi myöntämän varauksettoman pankkitakauksen – – pyydetylle summalle – –, jos

– –

c) kyseisen verovelvollisen hallituksen jäsen tai osakas on luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö, joka on tai on ollut hallituksen jäsen tai osakas toisessa oikeushenkilössä,

1. jolla on tai on ollut kyseisen oikeushenkilön purkamisajankohtana maksamatonta verovelkaa, joka on suuruudeltaan vähintään 1 000 euroa ja joka oli erääntynyt maksettavaksi sen ajanjakson aikana, jona kyseinen luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö oli sen hallituksen jäsen tai osakas, ja jota ei ollut vielä suoritettu silloin, kun hakemus rekisteröitymisestä verovelvolliseksi jätettiin;

– –

(2) Veroviranomainen vahvistaa 1 momentissa tarkoitetun rekisteröinnin hakijalle asianmukaisella päätöksellä verovakuuden määrän, joka on vähintään 1 000 euroa ja enintään 500 000 euroa. Vahvistaessaan verovakuuden määrän veroviranomainen ottaa huomioon sen riskin, että verovelvollinen jättää veroja maksamatta. Rekisteröinnin hakijan on asetettava verovakuus 20 päivän kuluessa vakuuden asettamisvelvollisuudesta annettua päätöstä koskevasta ilmoituksesta.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

6 Koska BB constructin liikevaihto oli vähintään 49 970 euroa, se teki hakemuksen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä. Verohallinto määräsi arvonlisäverolain 4c §:n 1 ja 2 momentin perusteella BB constructin asettamaan vakuuden 12 kuukauden ajanjaksoksi. Tämän vakuuden määrä oli 500 000 euroa, ja se piti asettaa 20 päivän määräajan kuluessa. Verohallinnon mukaan tällaisen verovakuuden asettaminen oli perusteltua, koska toiselle yhtiölle, johon BB:n hallituksen jäsen tai osakas oli henkilökohtaisesti tai varojensa osalta yhteydessä, oli kertynyt maksamatonta arvonlisäveroa.

7 BB construct vaati päätöksen kumoamista tai tämän vakuuden määrän alentamista Krajský súd v Bratislavassa (Bratislavan alueellinen tuomioistuin, Slovakia). Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että Krajský súd v Bratislave kumosi mainitun vakuuden asettamista koskevan päätöksen ja että verohallinto valitti tästä tuomiosta Najvyšší súd Slovenskej republikyhin (Slovakian tasavallan ylin tuomioistuin).

8 Viimeksi mainittu tuomioistuin täsmentää, että arvonlisäverolain 4c §:ssä säädetty vakuus on otettu käyttöön arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan perusteella veropetosten ja veronkierron estämiseksi. Slovakian lainsäätäjän tarkoituksena on ollut, että veroviranomainen saattaa tämän vakuuden asettamisen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin edellytykseksi. Tällainen vakuus mahdollistaa sen, että mikäli uusi verovelvollinen ei suorita maksuja, tämä viranomainen voi periä takaisin erääntyneet summat rekisteröintiä seuraavan varainhoitovuoden aikana.

9 Verohallinnon kyseisessä tuomioistuimessa esittämien tietojen mukaan arvonlisäverolain 4c §:ssä säädetyn vakuuden määrä lasketaan automaattisesti tietojärjestelmän avulla, eikä tätä määrää voida muuttaa. Näin jokainen hakemus käsitellään yksittäin ja objektiivisesti.

10 BB construct riitauttaa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa pääasiassa kyseessä olevan vakuuden määrän. BB constructin mielestä määrä on suhteeton sen liikevaihtoon nähden ja loukkaa sen elinkeinovapautta. Tämä vakuus vaikuttaa näin ollen taannehtivalta seuraamukselta, joka perustuu menneisiin tapahtumiin.

11 Kyseinen tuomioistuin pohtii näiden väitteiden valossa mainitun vakuuden yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa.

12 Mainittu tuomioistuin toteaa muun muassa, että Slovakian lainsäätäjän säätämä järjestelmä johtaa siihen, että verovelvollista, joka ei noudata arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä koskevaa velvollisuuttaan ja jolle voi aiheutua enintään 20 000 euron suuruinen sakko, kohdellaan eri tavalla kuin verovelvollista, joka noudattaa kyseistä velvollisuutta ja jonka on tietyissä tapauksissa asetettava 1 000–500 000 euron suuruinen vakuus. Se toteaa lisäksi, että hakijoilla, joilla on muuta velkaa kuin verovelkaa, ei ole tällaista velvollisuutta vakuuden asettamiseen.

13 Mainittu tuomioistuin korostaa myös, että kun otetaan huomioon tämän vakuuden huomattava suuruus kyseessä olevan yhtiön taloudellisiin resursseihin nähden, on perusteltua kysyä, onko tämä vakuus Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettu

välillinen veroseuraamus.

14 Näissä olosuhteissa Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakian tasavallan ylin tuomioistuin) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko kansallista hallintomenettelyä pitää [arvonlisäverodirektiivin] 273 artiklan tavoitteen eli petosten estämistä arvonlisäveron alalla koskevan tavoitteen mukaisena, kun tässä menettelyssä sitä, että oikeushenkilön nykyinen hallituksen jäsen on ollut sellaisen toisen oikeushenkilön hallituksen jäsen, jolla on maksamatonta verovelkaa, pidetään kansallisessa lainsäädännössä perusteena määrätä enintään 500 000 euron suuruisen verovakuuden asettamisesta?

2) Voidaanko katsoa, että tämä enintään 500 000 euron suuruisen verovakuus, kuten vakuus, joka on määrätty asetettavaksi pääasian kohteena olevassa menettelyssä, merkitsee – – perusoikeuskirjan 16 artiklassa tarkoitetun elinkeinovapauden rajoitusta ja aiheuttaa välillisesti verovelvollisen julistamisen konkurssiin, on syrjivä perusoikeuskirjan 21 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla ja sillä loukataan arvonlisäveron kantamisen yhteydessä perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 ja 3 kohdassa tarkoitettuja ne bis in idem -periaatetta ja taannehtivuuskieltoa?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### *Tutkittavaksi ottaminen*

15 Slovakian hallitus ja verohallinto katsovat, että esitetyillä kysymyksillä ja pääasian oikeusriidalla ei ole yhteyttä. Ne korostavat, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi on saatettu valitus, jossa sitä ei pyydetä lausumaan näiden kysymysten kohteena olevan vakuuden aineellisesta lainmukaisuudesta vaan ainoastaan perusteluihin liittyvistä muodollisista näkökohdista. Näin ollen nämä kysymykset, jotka ovat merkityksettömiä ja jotka ovat luonteeltaan hypoteettisia, on Slovakian hallituksen mukaan jätettävä tutkimatta.

16 Tästä on huomautettava, että olettamana on, että unionin oikeuteen liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisukysymyksen ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydettyllä unionin oikeussäännön tulkintamisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 8.9.2015, Taricco ym., C-105/14, EU:C:2015:555, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on täsmentänyt, että kyseessä olevan vakuuden määräämiseen johtaneen menettelyn lainmukaisuus riippuu esitettyihin kysymyksiin annettavista vastauksista.

18 Näissä olosuhteissa ei vaikuta ilmeiseltä, että nämä kysymykset olisivat luonteeltaan hypoteettisia tai että niillä ei olisi tosiasiallisesti yhteyttä pääasian oikeusriitaan. Esitetyt kysymykset on siten otettava tutkittavaksi.

### *Asiakysymys*

19 Kahdella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa, perusoikeuskirjan 16 artiklaa, 21

artiklan 1 kohtaa ja 49 artiklan 1 ja 3 kohtaa tai perusoikeuskirjan 50 artiklassa vahvistettua ne bis in idem -periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että kun arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidään verovelvollinen, jonka hallituksen jäsen on ollut aiemmin sellaisen oikeushenkilön hallituksen jäsen tai osakas, joka ei ole täyttänyt verovelvoitteitaan, veroviranomainen määrää tämän verovelvollisen asettamaan enintään 500 000 euron suuruisen vakuuden.

20 Tästä on todettava aluksi, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa täsmennetään, että jäsenvaltiot voivat toteuttaa välttämättömät toimenpiteet arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, jos yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä ei muuta johdu ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

21 Unionin tuomioistuin on katsonut, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan säännöksissä ei täsmennetä siinä vahvistettujen rajojen lisäksi niitä edellytyksiä ja velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot saavat säätää, ja että näissä säännöksissä annetaan täten jäsenvaltiolle harkintavaltaa niiden keinojen suhteen, joilla pyritään niiden alueella maksettavan arvonlisäveron täysimääräiseen kantoon ja veropetoksien estämiseen (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ja unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista käy ilmi, että pääasiassa kyseessä oleva sääntely on annettu arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi. Verohallinto voi sen perusteella määrätä uuden verovelvollisen, jonka osalta riskinä on verojen maksamatta jääminen, koska sillä on yhteyksiä toiseen oikeushenkilöön, jolla on maksamatonta verovelkaa, asettamaan vakuuden 12 kuukauden ajaksi. Tämän vakuuden määrä määritellään tietojärjestelmässä, ja se on suuruudeltaan 1 000–500 000 euroa.

23 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella sääntelyllä pyritään arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan mukaisiin tavoitteisiin ja sillä voidaan saavuttaa nämä tavoitteet, kun on olemassa todellinen riski verojen maksamatta jäämisestä.

24 Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat tämän 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta (tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava tämän sääntelyn soveltamisen yhteensoveltuvuutta edellisessä kohdassa mainittuihin vaatimuksiin nähden siten, että se ottaa huomioon kaikki pääasian olosuhteet. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa kansalliselle tuomioistuimelle kaikki hyödylliset tiedot, jotta tämä voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun asian (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 46 kohta).

26 Ensinnäkin suhteellisuusperiaatteesta on todettava yhtäältä, että kyseistä sääntelyä sovellettaessa veron maksamatta jäämisen riskin laskee tietojärjestelmä, joka ilmoittaa automaattisesti kyseiselle verovelalliselle vaaditun vakuuden määrän, eikä tämä verovelvollinen voi saada käyttöönsä veroviranomaisen tätä laskentaa varten käyttämiä tietoja eikä tätä määrää voida mukauttaa kyseisen verovelvollisen mahdollisesti antamien tietojen mukaisesti.

27 Velvollisuus vakuuden asettamiseen tällaisissa olosuhteissa voi tietyissä tilanteissa johtaa lopputulokseen, joka ylittää sen, mikä on välttämätöntä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi (ks. analogisesti tuomio 10.7.2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Toisaalta unionin tuomioistuimelle toimitetuista tiedoista käy ilmi, että vaaditun vakuuden määrä voi nousta, kuten pääasian riita-asiassa, 500 000 euroon eli säädettyyn enimmäismäärään. Tästä on todettava, että suhteellisuusperiaate edellyttää, että verovakuuden määrä on oikeassa suhteessa veron maksamatta jäämisen riskiin ja aiemmin maksamatta jääneiden verojen määrään. Lisäksi on otettava huomioon sekä tehtävä, joka veroja maksamatta jättäneen oikeushenkilön osakkaalla tai hallituksen jäsenellä on vakuusmääräyksen kohteena olevan oikeushenkilön perustamisessa ja hallinnoinnissa, että tehtävä, joka hänellä on ollut aikaisemman oikeushenkilön, jonka osakas tai hallituksen jäsen hän on ollut, perustamisessa ja hallinnoinnissa.

29 Toiseksi verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, jolla unionin lainsäätäjä on halunnut toteuttaa arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen, on todettava, että niiden verovelvollisten tilanne, jotka eivät ole noudattaneet verovelvoitteitaan eivätkä erityisesti rekisteröintivelvollisuuttaan, ei ole rinnastettavissa niiden verovelvollisten tilanteeseen, jotka noudattavat rekisteröintivelvollisuuttaan (ks. analogisesti tuomio 5.10.2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, 49 kohta). Näin ollen verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei voida tulkita siten, että se on esteenä sille, että määrätään pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen verovakuuden asettamisesta.

30 Toiseksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy unionin tuomioistuimelta myös, miten pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa on tulkittava perusoikeuskirjan 49 artiklan 1 ja 3 kohtaa, perusoikeuskirjan 50 artiklassa vahvistettua *ne bis in idem* -periaatetta, perusoikeuskirjan 16 artiklassa tarkoitettua elinkeinovapauden käsitettä ja perusoikeuskirjan 21 artiklassa vahvistettua yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.

31 Tästä on huomautettava, että perusoikeuskirjan 49 artiklassa vahvistetaan rikosten ja rangaistusten lainalaisuuden ja oikeasuhteisuuden periaatteet, joiden mukaan muun muassa ketään ei saa pitää syyllisenä rikokseen sellaisen teon tai laiminlyönnin perusteella, joka ei ollut sen tekohetkellä rikos kansallisen lainsäädännön tai kansainvälisen oikeuden mukaan, ja että perusoikeuskirjan 50 artiklassa mainitun *ne bis in idem* -periaatteen mukaan ketään ei saa panna syytteeseen tai rangaista rikoksesta, josta hänet on jo Euroopan unionissa lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi lain mukaisesti. Tämän periaatteen soveltaminen edellyttää, että lainvoimaiseksi tulleella ratkaisulla kyseistä henkilöä kohtaan jo toteutetut toimenpiteet ovat luonteeltaan rikosoikeudellisia (tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 33 kohta).

32 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella vakuuden asettamisesta määräämisellä ei kuitenkaan ole rangaistustarkoitusta, koska on kiistatonta, että rekisteröitymistä hakeva oikeushenkilö ei ole toiminut lainvastaisesti ja että kyseessä olevan säännöksen tarkoitus on suojata arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen tulevaisuudessa. Pelkästään sen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esiin tuoman seikan perusteella, että tällaisen vakuuden määrääminen voi sen määrän vuoksi olla hiljattain perustetulle oikeushenkilölle

huomattava rasite, ei voida nyt käsiteltävässä asiassa katsoa, että mainittu vakuus on perusoikeuskirjan 49 ja 50 artiklassa tarkoitettu rikosoikeudellinen seuraamus.

33 Näissä olosuhteissa on verohallinnon, Slovakian hallituksen ja komission tavoin katsottava, että perusoikeuskirjan 49 ja 50 artiklaa ei voida soveltaa nyt käsiteltävään asiaan.

34 Elinkeinovapaudesta on huomautettava, että perusoikeuskirjan 16 artiklan mukaan tämä vapaus tunnustetaan unionin oikeuden sekä kansallisten lainsäädäntöjen ja käytäntöjen mukaisesti.

35 Mainitulla 16 artiklalla annettu suoja käsittää vapauden harjoittaa taloudellista tai kaupallista toimintaa, sopimusvapauden ja vapaan kilpailun (tuomio 22.1.2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, 42 kohta).

36 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan elinkeinovapaus ei ole ehdoton. Siihen voidaan puuttua moninaisilla julkisen vallan toimilla, joilla voidaan yleisen edun nimissä rajoittaa taloudellisen toiminnan harjoittamista (tuomio 17.10.2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, 28 kohta; ks. myös vastaavasti tuomio 22.1.2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, 45 ja 46 kohta).

37 Perusoikeuskirjan 52 artiklan 1 kohdan mukaisesti kaikista elinkeinovapauden käyttämisen rajoituksista on säädettävä lailla ja niissä on kunnioitettava tämän vapauden keskeistä sisältöä, ja niiden on oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisesti välttämättömiä ja vastattava tosiasiallisesti unionin tunnustamia yleisen edun mukaisia tavoitteita tai tarvetta suojella muiden henkilöiden oikeuksia ja vapauksia.

38 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle toimitetuista tiedoista käy ilmi, että pääasiassa kyseessä oleva vakuuden asettamisesta määrääminen asettaa verovelvolliselle rasitteen, joka rajoittaa sen käytössä olevien taloudellisten resurssien vapaata käyttöä ja loukkaa näin ollen sen elinkeinovapautta.

39 On kiistatonta, että tästä vakuudesta säädetään arvonlisäverolaissa ja että sitä on perusteltu hyväksyttävällä tavoitteella eli arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamisella ja veropetosten estämisellä.

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää kuitenkin, että mainittu vakuus on enimmillään 500 000 euron suuruinen ja että se voi määränsä vuoksi johtaa siihen, että BB constructin on ilmoitettava olevansa maksukyvytön.

41 Onkin todettava, että kun vakuuden asettaminen johtaa vakuuden huomattavan määrän vuoksi perusteettomasti siihen, että kyseinen yhtiö ei saa käyttöönsä varojaan perustamisestaan lähtien, mikä estää sitä kehittämästä taloudellista toimintaansa, vakuudesta määrääminen merkitsee ilmeisen suhteetonta elinkeinovapauden loukkausta.

42 On kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä määrittää – kun otetaan huomioon tämän tuomion 26–28 kohdassa esitetyt seikat –, meneekö 500 000 euron suuruisen vakuuden määrääminen pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa pidemmälle kuin on välttämätöntä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi.

43 Yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta on todettava, että se edellyttää, että toisiinsa rinnastettavia tapauksia ei kohdella eri tavalla ja että erilaisia tapauksia ei kohdella samalla tavalla, ellei tällaista kohtelua voida objektiivisesti perustella. Eri tapauksille ominaiset seikat ja se, ovatko

tapaukset mahdollisesti rinnastettavissa toisiinsa, on määritettävä, ja niitä on arvioitava muun muassa kyseisten säännösten kohteen ja sen päämäärän valossa, joihin kyseessä olevilla säännöksillä pyritään, ja tässä yhteydessä on otettava huomioon sen alan, johon kyseinen toimi kuuluu, periaatteet ja tavoitteet (tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym., C-127/07, EU:C:2008:728, 23 ja 26 kohta ja tuomio 7.3.2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, 41 ja 42 kohta).

44 Nyt käsiteltävässä asiassa – kuten tämän tuomion 22 kohdassa on todettu – pääasiassa kyseessä olevan kansallisen toimen tarkoituksena on varmistaa arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen ja estää veropetokset ottamalla käyttöön vakuus, joka verovelvollisten, joilla on velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvollisiksi ja joiden hallituksen jäsen tai osakas on ollut toisen sellaisen oikeushenkilön hallituksen jäsen tai osakas, jolla on vähintään 1 000 euron maksamattomat verot sen purkamishetkellä, on maksettava.

45 Näiden tavoitteiden saavuttamiseksi pääasiassa kyseessä olevan sääntelyn mukaan uudet verovelvolliset voidaan velvoittaa asettamaan vakuus sillä perusteella, että ne aiheuttavat riskin veron maksamatta jäämisestä, koska niillä on yhteyksiä toiseen sellaiseen oikeushenkilöön, joka itse on jättänyt veroja maksamatta.

46 Näin ollen on katsottava, että nämä verovelvolliset ovat eri tilanteessa kuin ne verovelvolliset, joilla on muita velkoja kuin verovelkoja tai joilla on yhteyksiä oikeushenkilöihin, joilla on muita velkoja kuin verovelkoja, joten niitä voidaan kohdella eri tavoin.

47 Kaiken edellä esitetyn perusteella on esitettyihin kysymyksiin vastattava seuraavasti:

– Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa ja perusoikeuskirjan 16 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että kun arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidään verovelvollinen, jonka hallituksen jäsen on ollut aiemmin sellaisen toisen oikeushenkilön hallituksen jäsen tai osakas, joka ei ole täyttänyt verovelvoitteitaan, veroviranomainen määrää tämän verovelvollisen asettamaan enintään 500 000 euron suuruisen vakuuden, mikäli vaadittu vakuus ei mene pidemmälle kuin on välttämätöntä kyseisessä 273 artiklassa tarkoitettujen päämäärien saavuttamiseksi, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

– Yhdenvertaisen kohtelun periaatetta on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että veroviranomainen määrää, että uuden verovelvollisen on arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityessään asetettava tällainen vakuus sillä perusteella, että sillä on yhteyksiä toiseen oikeushenkilöön, joka on jättänyt veroja maksamatta.

### **Oikeudenkäyntikulut**

48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 273 artiklaa ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 16 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että kun arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidään verovelvollinen, jonka hallituksen jäsen on ollut aiemmin sellaisen toisen oikeushenkilön hallituksen jäsen tai osakas, joka ei ole täyttänyt verovelvoitteitaan, veroviranomainen määrää tämän verovelvollisen asettamaan enintään 500 000 euron suuruisen vakuuden, mikäli vaadittu vakuus ei mene pidemmälle kuin on välttämätöntä kyseisessä 273 artiklassa**



**tarkoitettujen päämäärien saavuttamiseksi, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.**

**2) Yhdenvertaisen kohtelun periaatetta on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että veroviranomainen määrää, että uuden verovelvollisen on arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityessään asetettava tällainen vakuus sillä perusteella, että sillä on yhteyksiä toiseen oikeushenkilöön, joka on jättänyt veroja maksamatta.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: slovakki.