

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2017. október 26.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A héaalanyok nyilvántartásába való felvétel – Biztosíték nyújtását előíró nemzeti szabályozás – Csalás elleni küzdelem – Az Európai Unió Alapjogi Chartája – A vállalkozás szabadsága – A hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve – A ne bis in idem elve – A visszaható hatály tilalmának elve”

A C-534/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) a Bírósághoz 2016. október 20-án érkezett, 2016. szeptember 29-i határozatával terjesztett elő

a **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**

és

a **BB construct s. r. o.**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: Juhász E., tanácselnökként eljárva, K. Jürimäe (előadó) és C. Lycourgos bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky képviseletében F. Imrecze, meghatalmazotti minőségben,
- a BB construct s. r. o. képviseletében P. Ondrášiková advokátka,
- a szlovák kormány képviseletében B. Ricziová, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és A. Tokár, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 273. cikkének, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartájában (a továbbiakban: Charta) biztosított „vállalkozás szabadsága” fogalmának, az egyenl bánásmód elvének, a *ne bis in idem* elvének és a büntetjogi jogszabályok és büntetések visszaható hatálya tilalmának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanné riaditestvo Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság adóigazgatósága; a továbbiakban: adóigazgatóság) és a BB construct s. r. o. között az ez utóbbi hozzáadottértékadó (héa) szempontjából való nyilvántartásba vétele során követelt biztosíték tárgyában folyamatban lév jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 273. cikkének els albekezdése a következéppen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenl bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefügg alaki követelményeket.”

A szlovák jog

4 A hozzáadottértékadóról szóló 222/2004. sz. törvénynek (a továbbiakban: héatörvény) az alapeljárás tényállására alkalmazandó változata szerinti 4. §a (1) bekezdése els mondata az adóalanyok nyilvántartásba vételi kötelezettségét a következéppen írja el:

„Az ezen ország területén székhellyel vagy telephellyel rendelke adóalany [...], amelynek forgalma a legutolsó egymást követ 12 naptári hónapban eléri a 49 790 [eurót], köteles adónyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtására az adóhatóságnál.”

5 E törvénynek a kérdést elterjeszt bíróság által hivatkozott változata szerinti 4c. §a, amely az „adóbiztosíték” címet viseli, elírja:

„(1) Az adónyilvántartásba vételt a 4. § (1) és (2) bekezdése alapján kérelmez adóalany az adó megfizetését az adóhivatal számlájára történ készpénzletét vagy a kért biztosíték összegének megfelel, 12 hónapra szóló, az adóhivatal javára fenntartás nélkül kiállított banki kezességvállalás útján köteles biztosítani [...], ha

[...]

c) ezen adóalany vezet tisztségviselje vagy tagja olyan természetes vagy jogi személy, aki/amely olyan más jogi személy vezet tisztségviselje vagy tagja, vagy vezet tisztségviselje vagy tagja volt korábban,

(1) amely legalább 1 000 [euró] összeg adótartozással rendelkezik, vagy megsnése idpontjában ilyen összeg tartozással rendelkezett, amelyet abban az idszakban halmozott fel, amikor e természetes vagy jogi személy annak vezet tisztségviselje vagy tagja volt, és amelyet

a nyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtásakor még nem fizettek meg;

[...]

(2) Az adóhivatal határozattal állapítja meg az (1) bekezdés szerinti nyilvántartásba vétel iránti kérelmet benyújtó adóalany által nyújtandó adóbiztosíték összegét, amelynek mértéke legalább 1000 [euró], de legfeljebb 500 000 [euró] lehet. Az adóbiztosíték összegének meghatározásakor az adóhatóság figyelembe veszi annak kockázatát, hogy az adóalany nem fizeti meg az adótartozását. A nyilvántartásba vétel kérelmezője a biztosíték nyújtását elíró határozatról szóló értesítés kézhezvételét követő 20 napon belül köteles az adóbiztosíték nyújtására.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

6 A BB construct, mivel forgalma elérte a minimálisan előírt 49 790 eurós összeget, kérelmezte a héanyilvántartásba vételét. A héatörvény 4c. §-a (1) és (2) bekezdése alapján az adóigazgatóság 12 hónapos időszakra vonatkozó biztosíték nyújtását írta elő vele szemben. E biztosíték összege 500 000 euró volt, és azt 20 napos határidőn belül kellett nyújtani. Az ilyen biztosíték nyújtását az adóigazgatóság álláspontja szerint egy olyan másik társaság háhátaléka indokolta, amellyel a BB construct vezető tisztviselője vagy tagja személyes vagy vagyoni kapcsolatban állt.

7 A BB construct e biztosíték eltörlését vagy csökkentését kérelmezte a Krajský súd v Bratislave (pozsonyi regionális bíróság, Szlovákia) előtt. A Bírósághoz benyújtott iratokból az következik, hogy e bíróság az említett biztosíték nyújtását előíró határozat megsemmisítését írta elő, és hogy az adóigazgatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) előtt.

8 Ez utóbbi bíróság kifejti, hogy a héatörvény 4c. §-a szerinti biztosítékot a héairányelv 273. cikke alapján az adókijátszás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében vezették be. A szlovák jogalkotó arra kívánta ösztönözni az adóhatóságot, hogy a héanyilvántartásba vételt e biztosíték nyújtására irányuló kötelezettséggel tegye függővé. Az ilyen biztosíték lehetővé teszi e hatóság számára, hogy az esetleges adótartozással rendelkező új adóalanyoktól beszedjék a fizetendő összegeket.

9 Az említett bíróság előtt az adóigazgatóság által szolgáltatott információk szerint a héatörvény 4c. §-a szerinti biztosíték összegét minden esetben egy informatikai rendszer számolja ki, anélkül hogy lehetőség lenne ezen összeg kiigazítására. Ily módon minden egyes kérelmet egyedi és objektív módon bírálják el.

10 A BB construct a kérdést előterjesztő bíróság előtt vitatja az alapügyben szóban forgó biztosíték összegét. Ezen összeg a forgalmához képest olyan mértékben aránytalan, hogy az sérti a vállalkozás szabadságát. E biztosíték ily módon hasonlóságot mutat a múltbéli tényeken alapuló visszamenőleges hatályú szankciókkal.

11 E bíróság ezen érvekre tekintettel arra keresi a választ, hogy az említett biztosíték összeegyeztethető-e az uniós joggal.

12 Az említett bíróság megállapítja különösen, hogy a szlovák jogalkotó által létrehozott rendszer eredményeképpen eltérően kezelik azokat az adóalanyokat, akik nem tesznek eleget a héanyilvántartásba vételi kötelezettségüknek, amelynek megsértését 20 000 euróig terjedő pénzbüntetéssel sújtják, és azokat az adóalanyokat, akik tiszteletben tartják az említett kötelezettséget, és akik, meghatározott körülmények között, 1000 és 500 000 euró közötti összegű biztosíték nyújtására kötelesek. Szintén megállapítja, hogy az ilyen biztosítéknyújtási

kötelezettség nem vonatkozik azon kérelmezőkre, akiknek a fennálló tartozásai nem adójogi jellegűek.

13 Az említett bíróság továbbá hangsúlyozza, hogy figyelemmel arra, hogy e biztosíték összege az érintett társág pénzügyi teljesítőképességéhez képest jelentős mértékű, felmerülhet a kérdés, hogy az említett biztosíték nem minősül-e az Emberi Jogok Európai Bíróságának ítélkezési gyakorlata értelmében vett közvetett adóbírságnak.

14 E körülmények között a Najvyšší súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Összeegyeztethető-e a [héta]irányelv 273. cikkében foglalt célkitűzéssel, vagyis a hozzáadottértékadóval kapcsolatban felmerülő csalás elleni harccal az a nemzeti közigazgatási eljárás, amelyben az a tény, hogy valamely jogi személy jelenlegi ügyvezető igazgatója korábban egy meg nem fizetett adótartozással rendelkező másik jogi személy ügyvezető igazgatója volt, a nemzeti szabályozás értelmében 500 000 [euró] összegig terjedő adóbiztosíték előírása indokának minősül?

2) Úgy tekinthető-e, hogy a szóban forgó, maximum 500 000 [euró] összegig terjedő olyan adóbiztosíték, mint amelyet az alapeljárásban előírtak, nem sérti a [Charta] 16. cikkében foglalt vállalkozás szabadságát, közvetetten nem eredményezi az adóalany fizetésektelenné nyilvánítását, a [Charta] 21. cikkének (1) bekezdésére figyelemmel nem hátrányosan megkülönböztető, és a héa behajtása tekintetében nem sérti a [Charta] 49. cikkének (1) és (3) bekezdésében foglalt *ne bis in idem* elvét és a visszaható hatály tilalmának elvét?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

15 A szlovák kormány és az adóigazgatóság úgy véli, hogy az előterjesztett kérdések nem függenek össze az alapjogvitával. Lényegében azt hangsúlyozzák, hogy a kérdést előterjesztő bíróság olyan fellebbezés keretében jár el, amelyben nem az e kérdések tárgyát képező biztosíték jogalapjáról, hanem csupán az indokoláshoz kapcsolódó alaki szempontokról kell határoznia. Ebből következően a szlovák kormány álláspontja szerint az említett kérdések, amelyek nem relevánsak és hipotetikus jellegűek, elfogadhatatlanok.

16 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az uniós jogra vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2015. szeptember 8-ai Taricco és társai ítélet, C-105/14, EU:C:2015:555, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

17 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság pontosította, hogy az alapügyben szóban forgó biztosíték előírásához vezető eljárás jogszerűsége az előterjesztett kérdésekre adandó válaszoktól függ.

18 E körülményekre tekintettel nem nyilvánvaló, hogy e kérdések hipotetikus jellegűek, vagy nem állnak összefüggésben az alapügy tényállásával vagy tárgyával. Ebből következően a feltett kérdések elfogadhatók.

Az ügy érdeméről

19 A két kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 273. cikkét, a Charta 16. cikkét, 21. cikkének (1) bekezdését, 49. cikkének (1) és (3) bekezdését vagy a Charta 50. cikkében szereplő *ne bis in idem* elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha valamely adóalannyal szemben, amelynek vezető tisztségviselője korábban egy másik olyan jogi személy vezető tisztségviselője vagy tagja volt, amely nem teljesítette az adózással kapcsolatos kötelezettségeit, a héanyilvántartásba vétele során az adóhatóság biztosíték nyújtását írhatja elő, amelynek összege elérheti az 500 000 eurót.

20 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 273. cikkének első bekezdése előírja, hogy a tagállamok meghozhatják a héra pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében szükséges intézkedéseket, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

21 A Bíróság korábban már kimondta, hogy az általuk rögzített korlátokon kívül a héairányelv 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem pedig azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok előírhatnak, és hogy e rendelkezések ennél fogva mérlegelési mozgásteret biztosítanak e tagállamok számára az esedékes héra teljes összegének a területükön való behajtásához és a csalás elleni küzdelemhez szükséges eszközöket illetően (lásd ebben az értelemben: 2016. október 5-ii Maya Marinova ítélet, C-576/15, EU:C:2016:740, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből és a Bírósághoz benyújtott észrevételekből az következik, hogy az alapügyben szóban forgó jogszabályi rendelkezést a héairányelv 273. cikke alapján a héra pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében fogadták elő. E rendelkezés alapján az adóigazgatóság 12 hónapos időszakra vonatkozó biztosíték nyújtását írhatja elő az olyan új adóalannyal szemben, amelynek részéről valamely másik, adóhátralékkal rendelkező jogi személlyel fennálló kapcsolata okán fennáll az adótartozások felmerülésének a kockázata. E biztosíték összegét egy informatikai rendszer határozza meg, és az 1000 és 500 000 euró közé esik.

23 Ebből következően az alapügyben szóban forgóhoz hasonló jogszabályi rendelkezés a héairányelv 273. cikkében szereplő célok megvalósítására irányul, és e rendelkezés alkalmasnak tűnik e célok elérésére, amennyiben ténylegesen fennáll az adótartozások felmerülésének a kockázata.

24 Ugyanakkor azon intézkedések, amelyeket a tagállamok ezen 273. cikk értelmében elfogadhatnak az adó helyes megállapítása és az adókijátszás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a héra semlegességét (2010. október 21-ii Nidera Handelscompagnie ítélet, C-385/09, EU:C:2010:627, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. október 5-ii Maya Marinova ítélet, C-576/15, EU:C:2016:740, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy e jogszabályi rendelkezés alkalmazása az alapügybeli körülmények összességére tekintettel összeegyeztethető-e a jelen

ítélet elz? pontjában hivatkozott követelményekkel. A Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően a Bíróság ugyanakkor az el?tte folyamatban lév? ügy megoldása szempontjából minden hasznos útmutatást megadhat számára (lásd ebben az értelemben: 2016. július 28?i Astone ítélet, C?332/15, EU:C:2016:614, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. október 5?i Maya Marinova ítélet, C?576/15, EU:C:2016:740, 46. pont).

26 El?ször is, az arányosság elvét illet?en meg kell jegyezni egyrészt, hogy az említett jogszabályi rendelkezés alkalmazása szempontjából az adótartozások felmerülésének a kockázatát egy informatikai rendszer számítja ki, amely automatikusan állapítja meg az érintett adóalanytól kért biztosíték összegét, anélkül hogy ezen adóalany megismerhetné az adóhatóság által az említett számítás érdekében felhasznált adatokat, és anélkül, hogy lehetőség nyílna ezen összegnek az adott esetben az említett adóalany által szolgáltatott információk függvényében való kiigazítására.

27 Az ilyen biztosíték nyújtására irányuló kötelezettség ilyen körülmények között bizonyos esetekben olyan eredményre vezethet, amely meghaladja a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása irányuló célok eléréséhez szükséges mértéket (lásd analógia útján: 2008. július 10?i Sosnowska ítélet, C?25/07, EU:C:2008:395, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Másrészt a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az következik, hogy a követelt biztosíték összege, az alapügybelihez hasonlóan, elérheti az 500 000 eurót, vagyis az el?írt maximális összeget. E tekintetben meg kell egyezni, hogy az arányosság elve megköveteli, hogy a biztosíték összege szoros összefüggésben álljon az adótartozások felmerülésének a jövőbeli kockázatával és a korábbi adótartozások összegével. Ezenkívül figyelembe kell venni mind az adóhátralékkal rendelke? jogi személy tagja vagy vezet? tisztségvisel?je által azon jogi személy létrehozásában és irányításában betöltött szerepét, amelynek tekintetében a biztosítékot kérték, mind pedig azon korábbi jogi személy létrehozásában és irányításában betöltött szerepet, amelynek tagja vagy vezet? tisztségvisel?je volt.

29 Másodszor, az adósemlegesség elvét illet?en, amellyel az uniós jogalkotó a héa területén az egyenl? bánásmód alapelvét fejezi ki, meg kell állapítani, hogy azok az adóalanyok, akik nem teljesítik adózással kapcsolatos kötelezettségeiket, különösen a nyilvántartásba vételre vonatkozó kötelezettségüket, nincsenek összehasonlítható helyzetben azon adóalanyokkal, akik tiszteletben tartják a nyilvántartásba vételre irányuló kötelezettségüknek (lásd analógia útján: 2016. október 5?i Maya Marinova ítélet, C?576/15, EU:C:2016:740, 49. pont). Ennélfogva az adósemlegesség elve nem értelmezhet? úgy, mint amellyel ellentétes az alapügyben szóban forgó biztosíték nyújtására vonatkozó követelmény.

30 Másodszor meg kell jegyezni, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság arra is választ vár a Bíróságtól, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között miként kell értelmezni a Charta 49. cikkének (1) és (3) bekezdését, a Charta 50. cikkében szerepl? *ne bis in idem* elvét, a „vállalkozás szabadságának” a Charta 16. cikke szerinti fogalmát és a Charta 21. cikkében szerepl? egyenl? bánásmód elvét.

31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Charta 49. cikke megállapítja a b?ncselekmények és büntetések törvényességének és arányosságának elveit, amelyek szerint többek között senkit sem szabad elítélni olyan cselekményért vagy mulasztásért, amely az elkövetése idején a hazai vagy a nemzetközi jog alapján nem volt b?ncselekmény, továbbá hogy a Charta 50. cikkében kimondott *ne bis in idem* elvének megfelelően senki sem vonható büntet?eljáráss alá és nem büntethet? olyan b?ncselekményért, amely miatt az Európai Unióban a törvénynek megfelelően már joger?sen felmentették vagy elítélték. Ezen elv alkalmazása azt feltételezi, hogy a valamely személlyel szemben joger?s határozattal már megtett intézkedések

büntetőjogi jellegűek (2016. február 26-ii Åkerberg Fransson ítélet, C?617/10, EU:C:2013:105, 33. pont).

32 Márpedig az alapügyben szóban forgóhoz hasonló biztosíték nyújtása nem szolgál megtorló célt, mivel nem vitatott, hogy a nyilvántartásba vételét kérelmező jogi személy semmilyen büncselekményt nem követett el, és hogy az érintett rendelkezés célja a jövőben fizetendő hűa pontos behajtásának a biztosítására irányul. A kérdést elterjesztő bíróság által hivatkozott azon körülmény, amely szerint az ilyen biztosíték nyújtása, annak összege miatt, igen súlyos terhet jelenthet az újonnan alapított jogi személynek, önmagában nem teszi lehetővé a jelen ügyben, hogy az említett biztosítékot a Charta 49. és 50. cikkének alkalmazása szempontjából büntetőjogi szankciónak lehessen tekinteni.

33 E körülmények között, az adóigazgatósághoz, a szlovák kormányhoz és az Európai Bizottsághoz hasonlóan meg kell állapítani, hogy a Charta 49. és 50. cikke az alapügyben nem alkalmazható.

34 A vállalkozás szabadságát illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Charta 16. cikke szerint e szabadságot, az uniós joggal és a nemzeti jogszabályokkal és gyakorlattal összhangban, el kell ismerni.

35 Az említett 16. cikk által nyújtott védelem magában foglalja a gazdasági vagy kereskedelmi tevékenység gyakorlásának szabadságát, a szerződési szabadságot és a szabad versenyt (2013. január 22-ii Sky Österreich ítélet, C?283/11, EU:C:2013:28, 42. pont).

36 A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a vállalkozás szabadsága nem jelent korlátlan jogosultságot. Széles körű közhatalmi beavatkozásoknak vethető alá, amelyek a gazdasági tevékenység gyakorlásának közérdekből való korlátozásait jelenthetik (2013. október 17-ii Schaible ítélet, C?101/12, EU:C:2013:661, 28. pont; lásd továbbá ebben az értelemben: 2013. január 22-ii Sky Österreich ítélet, C?283/11, EU:C:2013:28, 45. és 46. pont).

37 A Charta 52. cikkének (1) bekezdése értelmében a vállalkozás szabadságának a gyakorlása csak a törvény által, e szabadság lényeges tartalmának tiszteletben tartásával, és az arányosság elvére figyelemmel csak annyiban korlátozható, amennyiben az elengedhetetlen, és ténylegesen az Unió által elismert általános érdekű célkitűzéseket vagy mások jogainak és szabadságainak védelmét szolgálja.

38 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból az következik, hogy az alapügyben szóban forgó biztosíték nyújtására irányuló követelmény olyan terhet ró az adóalanyra, amely korlátozza a rendelkezésére álló források szabad felhasználását, ebből következően pedig sérti a vállalkozás szabadságát.

39 Nem vitatott, hogy e biztosítékot a héatörvény írja elő, és azt ezen adó pontos behajtására és az adócsalás elkerülésére irányuló jogszert célok igazolják.

40 A kérdést elterjesztő bíróság ugyanakkor pontosítja, hogy az említett biztosíték 500 000 eurót tesz ki, és hogy e biztosíték eredményeképpen, figyelemmel annak összegére, a BB construct a fizetéseképtelenségének a megállapítására kényszerülhet.

41 Márpedig meg kell állapítani, hogy mivel a biztosíték nyújtása, figyelemmel annak jelentős összegére, már az érintett társaság alapításakor indokolatlanul megfosztja e társaságot a forrásaitól, és megakadályozza abban, hogy gazdasági tevékenységeit kialakítsa, nyilvánvalóan aránytalanul sérti a vállalkozás szabadságát.

42 Ugyanakkor a kérdést elterjeszt? bíróság feladata annak a jelen ítélet 26–28. pontjában ismertetett körülmények összességére tekintettel való meghatározása, hogy az 500 000 euró összeg? biztosíték nyújtása az alapügyben szóban forgó körülmények között túlterjeszkedik?e az adó pontos behajtásának biztosítására és az adócsalás elkerülésére irányuló célok eléréséhez szükséges mértéken.

43 Az egyenl? bánásmódot illet?en meg kell állapítani, hogy ezen elv megköveteli, hogy az összehasonlítható helyzeteket ne kezeljék eltér?en, és az eltér? helyzeteket ne kezeljék ugyanúgy, hacsak objektív módon nem igazolható az ilyen bánásmód. Az eltér? helyzeteket jellemz? tényez?ket, valamint e helyzetek hasonló jellegét f?ként az alapügyben szóban forgó rendelkezések tárgya és célja alapján kell meghatározni és értékelni, figyelemmel arra, hogy ennek érdekében tekintetbe kell venni a szóban forgó szabályozási terület elveit és céljait (2008. december 16?i Arcelor Atlantique et Lorraine és társai ítélet, C?127/07, EU:C:2008:728, 23. és 26. pont; 2017. március 7?i RPO?ítélet, C?390/15, EU:2017:174, 41. és 42. pont).

44 A jelen ügyben, amint azt a Bíróság a jelen ítélet 22. pontjában megállapította, az alapügyben szóban forgó nemzeti intézkedés célja, hogy olyan héanyilvántartásba vételi kötelezettség alá tartozó adóalanyokkal szemben el?írt biztosíték bevezetésével biztosítsa az adó pontos behajtását és az adócsalás elkerülését, amelynek vezet? tiszttségvisel?je vagy tagja korábban olyan jogi személy vezet? tiszttségvisel?je vagy tagja volt, amely a megsz?nésekor legalább 1000 euró összeget elér? adótartozással rendelkezett.

45 Az alapügyben szóban forgó jogszabályi rendelkezés szerint e célok elérése érdekében az új adóalanyok biztosíték nyújtására irányuló kötelezettség hatálya alá eshetnek arra tekintettel, hogy adótartozás felmerülésének a kockázata merül fel a részükr?l amiatt, hogy kapcsolatban állnak valamely olyan másik jogi személlyel, amely maga is adóhátralékkal rendelkezik.

46 Következésképpen meg kell állapítani, hogy ezen adóalanyok helyzete eltér? azon adóalanyok helyzetét?l, amelyek nem adójogi jelleg? tartozással rendelkeznek, vagy amelyek olyan jogi személyekkel állnak kapcsolatban, amelyek nem adójogi jelleg? tartozással rendelkeznek, ily módon azok eltér? bánásmódban részesülhetnek.

47 A fenti megfontolások összességére tekintettel az elterjesztett kérdésekre a következőképpen kell válaszolni:

– A héairányelv 273. cikkét és a Charta 16. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes, ha valamely adóalannal szemben, amelynek vezet? tiszttségvisel?je korábban egy másik olyan jogi személy vezet? tiszttségvisel?je vagy tagja volt, amely nem teljesítette az adózással kapcsolatos kötelezettségeit, a héanyilvántartásba vétele során az adóhatóság biztosíték nyújtását írhatja el?, amelynek összege elérheti az 500 000 eurót, amennyiben az említett adózóval szemben követelt biztosíték nem megy túl az említett 273. cikk szerinti cél eléréséhez szükséges mértéken, aminek vizsgálata a kérdést elterjeszt? bíróság feladata.

– Az egyenl? bánásmód elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az adóhatóság valamely új adóalannal szemben annak héanyilvántartásba vétele során valamely másik, adóhátralékkal rendelkező jogi személlyel fennálló kapcsolatai miatt ilyen biztosíték nyújtását követeli meg.

A költségekr?l

48 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az

észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 273. cikkét és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 16. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes, ha valamely adóalannyal szemben, amelynek vezető tisztviselője korábban egy másik olyan jogi személy vezető tisztviselője vagy tagja volt, amely nem teljesítette az adózással kapcsolatos kötelezettségeit, a hozzáadottértékadónyilvántartásba vétele során az adóhatóság biztosíték nyújtását írhatja elő, amelynek összege elérheti az 500 000 eurót, amennyiben az említett adózóval szemben követelt biztosíték nem megy túl az említett 273. cikk szerinti cél eléréséhez szükséges mértéken, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Az egyenlő bánásmód elvét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az adóhatóság valamely új adóalannyal szemben annak hozzáadottértékadónyilvántartásba vétele során valamely másik, adóhátralékkal rendelkező jogi személlyel fennálló kapcsolatai miatt ilyen biztosíték nyújtását követeli meg.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: szlovák.