

**Mål C-519/22**

**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler**

**Datum för ingivande:**

4 augusti 2022

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

31 maj 2022

**Klagande:**

MAX7 Design Kft.

**Motpart:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för överklaganden vid nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern)

---

**Saken i målet vid den nationella domstolen**

Överklagande på det skatterättsliga området

**Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Mervärdesskatt – Skyldighet att ställa en säkerhet för betalning av skatt – Rättsföljder om ingen säkerhet för betalning av skatt ställs – Tidsfrist och tillvägagångssätt för att vidta åtgärder som syftar till att undanröja skälet till att beslut om säkerhet för betalning av skatt fattades

Rättslig grund: artikel 267 FEUF

## Tolkningsfrågor

- 1) Är mot bakgrund av artikel 273 [i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt] och proportionalitetsprincipen i artikel 52.1 [i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna], en lagstiftning i en medlemsstat i vilken det föreskrivs att ett bolags skattenummer, eller dess registreringsnummer för mervärdesskatt, får återkallas på grund av att bolaget inte har ställt den säkerhet för betalning av skatt som det har ålagts även om delägarna inte har direkt kännedom om att bolaget har ålagts att ställa den säkerheten eller om att det är på grund av att en person i ledande ställning i bolaget har eller har haft en ledande ställning i en annan juridisk person som har en skatteskuld som inte har betalats eller att det är den omständigheten att han har eller har haft en ledande ställning i den juridiska personen som har föranlett beslutet att bolaget ska ställa en säkerhet för betalning av skatt, förenlig med den näringsfrihet som stadfästs i artikel 16 i stadgan?
- 2) Är mot bakgrund av principen om nödvändighet i artikel 273 i direktiv [2006/112] och proportionalitetsprincipen i artikel 52.1 i stadgan, en lagstiftning i en medlemsstat i vilken det föreskrivs att ett bolags skattenummer, eller dess registreringsnummer för mervärdesskatt, får återkallas på grund av att bolaget inte har ställt den säkerhet för betalning av skatt som det har ålagts även om den kortaste tid som föreskrivs i de allmänna bestämmelserna i medlemsstatens lagstiftning för att utlysa bolagsstämma inte gör det möjligt för stämman att innan skattemyndighetens beslut om säkerhet vinner laga kraft, entlediga den person i ledande ställning som är förknippad med det hinder som föranlett beslutet om säkerhet och därmed undanröja det hindret inom den föreskrivna tidsfristen vilket skulle medföra att skyldigheten att ställa garantin skulle upphöra och göra det möjligt att förhindra att skattenumret återkallas, förenligt med den näringsfrihet som stadfästs i artikel 16 i stadgan och med rätten till ett rättsmedel i artikel 47 i stadgan?
- 3) Utgör den näringsfrihet som föreskrivs i artikel 16 i stadgan, med den begränsning som är nödvändig enligt artikel 273 i direktiv [2006/112] och proportionerlig enligt artikel 52.1 i stadgan och rätten till ett effektivt rättsmedel i artikel 47 i stadgan, hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som med tvingande verkan, och utan att lämna något utrymme för skönsmässig bedömning för de organ som ska tillämpa lagstiftningen, föreskriver att
  - a) ett undanröjande från ett bolags sida, i egenskap av beskattningsbar person, av det hinder som föranlett ett beslut om att bolaget ska ställa säkerhet för betalning av skatt, efter att det beslutet har vunnit laga kraft, inte ska ha någon verkan på skyldigheten att ställa säkerhet för betalning av skatt och därmed inte heller på möjligheten att återkalla skattenumret, inte ens om hindret har undanröjts efter att beslutet om säkerhet har vunnit laga kraft men inom den tidsfrist som föreskrivs för att ställa säkerheten?

- b) för det fallet att bolaget inte har ställt någon säkerhet för betalning av skatt, det, i egenskap av beskattningbar person, när tidsfristen för att ställa säkerheten har löpt ut, inte kan åtgärda rättsföljderna av återkallandet av dess skattenummer, inte ens om det har undanröjt det hinder som föranledde beslutet om säkerheten efter att beslutet om säkerheten vann laga kraft men inom den tidsfrist som föreskrivs för att ställa säkerheten?

### **Anförda unionsbestämmelser**

- Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s.1), artikel 273 första stycket
- Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan), artiklarna 16, 47 och 52.1
- Domstolens dom (nionde avdelningen) av den 26 oktober 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820) (nedan kallad domen BB construct).

### **Anförda nationella bestämmelser**

- Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (2017 års lag nr CL om skatteförfarandet) (nedan kallad skatteförfarandelagen), artiklarna 19, 24, 26, 28 och 246

Enligt de åberopade bestämmelserna i skatteförfarandelagen, ska en säkerhet ställas för betalning av skatt när ett skattenummer har tilldelats, om en person som ingår i den beskattningsbara personens ledning tidigare har haft en motsvarande befattning hos en annan beskattningsbar person som under de senaste fem åren före den dag då ansökan om tilldelning av skattenummer gjordes har upplösts, utan efterträdare, med en skatteskuld överstigande en miljon forinter (cirka 2 500 euro). Ett beslut att en säkerhet ska ställas för betalning av skatt får överklagas inom åtta dagar från det att beslutet delgavs. Ett överklagande har inte suspensiv verkan med avseende på ställandet av säkerheten.

En säkerhet för betalning av skatt får ställas genom en betalning av ett engångsbelopp eller genom ett bevis på att en bankgaranti har ställts. Fristen för detta är 30 dagar från det att beslutet att en säkerhet för betalning av skatt ska ställas delgavs. Om denna tidsfrist överskrids kan det inte yrkas att ärendet ska återupptas.

Det ska även ställas en säkerhet för betalning av skatt om den person som ingår i bolagets ledning efter beslutet om att en sådan säkerhet ska ställas har vunnit laga kraft, ersätts av en annan person och skälet för att kräva en sådan säkerhet upphör.

Om den beskattningsbara personen inte ställer säkerhet för betalning av skatt inom den föreskrivna tidsfristen, ska skattemyndigheten besluta att skattenumret ska återkallas.

Vad beträffar de bestämmelser som reglerar registreringsförfarandet i skattesammanhang, föreskrivs i skatteförfarandelagen att skattemyndigheten ska avslå en ansökan om tilldelning av skattenummer om den person som ingår i den beskattningsbara personens ledning har samma befattning hos en annan beskattningsbar person som vid tidpunkten för ansökan om tilldelning av skattenummer har en skatteskuld som överstiger fem miljoner forint (cirka 12 500 euro). I det fallet ska skattemyndigheten förelägga den beskattningsbara personen att inom 45 dagar från det att föreläggandet delgavs, vidta åtgärder för att undanröja hindren för tilldelning av skattenummer. Om den beskattningsbara personen inte efterkommer föreläggandet, ska skattemyndigheten besluta att skattenumret ska återkallas.

– A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (lag nr V av år 2013 om införande av civillagen) (nedan kallad civillagen), artiklarna 3:17 och 3:190

Enligt de åberopade bestämmelserna i civillagen ska delägarna kallas till bolagsstämma och informeras om dagordningen. Kallelse till bolagsstämma ska ske minst 15 dagar före den dag då stämman ska hållas.

### **Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 1 Genom beslut av den 19 december 2019 ålade Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (skatte- och tullmyndigheten i Norra Budapest, vilken hör under den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten i första instans) bolaget MAX7 Design Kft., som är klagande i det nationella målet (nedan kallad klaganden), att ställa en säkerhet för betalning av skatt på beloppet 1 930 979 forint (HUF) (cirka 4 900 euro). Skälet för att denna säkerhet skulle ställas var att en av de personer som ingick i klagandens ledning mellan den 14 februari och den 2 juni 2017 hade ingått i ledningen för ett annat bolag i likvidation som hade upplösts med en skatteskuld som uppgick till samma belopp som den säkerhet som krävdes.
- 2 Skattemyndigheten i första instans skickade beslutet om att säkerhet skulle ställas till klaganden och till den berörda personen i bolagets ledning. I båda fallen var det personen i bolagets ledning som tog emot beslutet. Beslutet togs emot den 21 december 2019. Säkerheten för betalning av skatt skulle ha ställts inom 30 dagar från och med det att beslutet mottogs, det vill säga senast den 20 januari 2020. Det var möjligt att överklaga beslutet inom åtta dagar från det att det delgavs. Eftersom varken klaganden eller den person som ingick i bolagets ledning överklagade beslutet, vann det laga kraft den 31 december 2019.

- 3 Den 7 januari 2020 entledigade klagandens delägare personen i bolagets ledning och utsåg en annan person i hans ställe. Eftersom klaganden på så sätt hade undanröjt skälet till att denne hade ålagts att ställa säkerhet för betalning av skatt, ställde klaganden inte någon sådan säkerhet.
- 4 Skattemyndigheten i första instans beslutade att klagandens skattenummer och registreringsnummer för mervärdesskatt skulle återkallas, på grund av att klaganden inte hade ställt någon säkerhet för betalning av skatt inom den föreskrivna tidsfristen. Klaganden överklagade det beslutet. Motparten i det nationella målet, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Avdelningen för prövning av klagomål inom nationella skatt- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad motparten), fastställde beslutet.
- 5 Klaganden överklagade det beslutet till Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern), som är den hänskjutande domstolen. Den hänskjutande domstolen har i samband med prövningen av överklagandet beslutat att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

#### **Parternas huvudargument**

- 6 Klaganden har gjort gällande att artikel 273 i direktiv 2006/112 och artiklarna 16, 47 och 52.1 i stadgan utgör hinder för den nationella lagstiftning som ligger till grund för de beslut som skattemyndigheten i första och andra instans har fattat. Närmare bestämt föreskrivs i den lagstiftningen att om ett bolag som är skyldigt att ställa en säkerhet för betalning av skatt inte gör det, kan det inte undgå de rättsliga följderna av detta ens om det, efter att beslutet att det ska ställa säkerhet har vunnit laga kraft men inom den föreskrivna fristen för att ställa säkerheten, undanröjer skälet till att en säkerhet krävdes.
- 7 Enligt klaganden begränsar den lagstiftning som är tillämplig i förevarande mål dess näringsfrihet på ett oproportionerligt sätt.
- 8 För det första delgavs inte klagandens delägare direkt beslutet att säkerhet skulle ställas för betalning av skatt, utan det var bara den ifrågavarande personen i bolagets ledning som fick kännedom om det. Detta medförde att delägarna först efter att beslutet om att säkerhet skulle ställas hade vunnit laga kraft, kunde gripa in för att undanröja skälet till beslutet. Trots att delägarna hade iakttagit skäligen aksamhet kunde de inte heller på förhand få reda på huruvida det med avseende på de personer som ingick i klagandens ledning fanns omständigheter som motiverade ett krav på ställande av säkerhet för betalning av skatt, eftersom det inte finns något register över sådana omständigheter och det inte heller går att ansöka om ett intyg om detta från skattemyndigheten.
- 9 Med beaktande av den tidsfrist som gällde för att överklaga beslutet att säkerhet skulle ställas för betalning av skatt, hade delägarna bara åtta dagar på sig att undanröja skälet till att beslutet hade fattats. Den tidsfristen var inte alls tillräcklig, eftersom det var klagandens bolagsstämma som skulle fatta beslut om huruvida

den ifrågavarande personen i bolagets ledning skulle entledigas. Enligt civillagen ska en sådan bolagsstämma utlysas minst 15 dagar i förväg. Klaganden menar dessutom att det inte hade hjälpt att överklaga beslutet att säkerhet skulle ställas, eftersom ett sådant överklagande inte hindrar att beslutet verkställs.

- 10 Klaganden gör vidare gällande att trots att denne hade undanröjt skälet till beslutet om säkerhet för betalning av skatt genom att entlediga personen i bolagets ledning, var klaganden ändå skyldig att ställa säkerheten. Till följd av att klaganden inte hade ställt någon säkerhet inom den föreskrivna tidsfristen blev det omöjligt för bolaget att bedriva verksamhet, eftersom dess skattenummer hade återkallats, vilket även medförde att bolaget upplöstes utan någon efterträdare. Allt detta innebär en oproportionerligt allvarlig rättsföljd för klagandens oskyldiga delägare, vilka inte har haft någon faktisk möjlighet att vidta åtgärder i tid för att undanröja skälet till att beslutet om säkerhet för betalning av skatt fattades.
- 11 Enligt klaganden påverkar återkallandet av dess skattenummer även dess medverkan i mervärdesskattesystemet, eftersom klaganden till följd av återkallandet inte har någon möjlighet att bokföra eller göra avdrag för mervärdesskatt. Klaganden har vad avser direktiv 2006/112 hänvisat till EU-domstolens domar i målen C-146/05, C-385/09 och C-534/16, samt, vad avser rätten till ett effektivt rättsmedel, till Europadomstolens domar i målen 30696/09 och 17153/11.
- 12 Motparten anser att den unionslagstiftning och rättspraxis som klaganden har hänvisat till bara är relevanta när det gäller Europeiska unionens gemensamma mervärdesskattesystem och när det gäller principen om mervärdesskattens neutralitet. Detta innebär att de inte kan tillämpas i förevarande mål, inte ens analogt. Motparten betonar vidare att klaganden i beslutet av skattemyndigheten i första instans inte uppmanades att undanröja skälet till beslutet att säkerhet skulle ställas, utan att ställa en sådan säkerhet. Det beslutet hade kunnat överklagas, men det gjorde inte klaganden. Det innebär att det nationella målet inte längre rör beslutet i fråga, utan huruvida beslutet att återkalla skattenumret var lagligt.

#### **Kortfattad redogörelse för skälen till att begära förhandsavgörande**

- 13 Enligt den hänskjutande domstolen är villkoren för att det ska krävas en tolkning av de unionsrättsliga bestämmelser som tolkningsfrågorna handlar om uppfyllda i förevarande mål.
- 14 För det första är de unionsrättsliga bestämmelser som det hänvisas till relevanta i det nationella målet. För det andra har EU-domstolen ännu inte tolkat de bestämmelserna. Även om EU-domstolen i domen BB prövade artikel 273 i direktiv 2006/112, gjordes den prövningen inte mot bakgrund av den ungerska lagstiftningen, utan den slovakiska. Dessutom omfattade prövningen inte frågan i vilken typ av förfarande som säkerheten för betalning av skatt beslutas och ställs, utan bara frågan hur stor säkerheten ska vara. För det tredje är svaren på tolkningsfrågorna inte så uppenbara att det inte råder något rimligt tvivel.

- 15 De två första tolkningsfrågorna syftar till att få klarlagt huruvida den omständigheten att skattemyndigheten enligt den tillämpliga nationella lagstiftningen får fatta beslut om att säkerhet ska ställas för betalning av skatt och om dess rättsföljder på ett sådant sätt att det ifrågavarande bolagets delägare inte har någon faktisk möjlighet att inom den föreskrivna tiden undanröja skälet för beslutet att säkerhet ska ställas, utgör en rättsenlig och proportionerlig begränsning av näringsfriheten. Medan den första frågan handlar om vad delägarna har haft kännedom om, handlar den andra om delägarnas faktiska möjligheter att vidta åtgärder.
- 16 Vad beträffar den andra tolkningsfrågan betonar motparten, utan tvekan med rätta, att skattemyndigheten i första instans inte uppmanade klaganden att undanröja skälet till beslutet att säkerhet skulle ställas, utan att ställa en sådan säkerhet. Om den beskattningsbara personen har möjlighet att undanröja skälet till att beslutet om säkerhet har fattats, bör det visserligen prövas på vilket sätt den nationella lagstiftningen skyddar denna möjlighet, med avseende på näringsfriheten. Medan skatteförfarandelagen ger möjlighet att inom åtta dagar undanröja skälet för beslutet om säkerhet för betalning av skatt, måste emellertid enligt civillagen en bolagsstämma utlysas minst 15 dagar i förväg. Enligt den hänskjutande domstolen begränsar denna lagstiftning näringsfriheten på ett oproportionerligt sätt, eftersom bolaget i praktiken bara kan undvika att skattenumret återkallas och att det upplöses utan efterträdare genom att ställa säkerheten.
- 17 Den hänskjutande domstolen vill även veta om denna nationella lagstiftning är förenlig med likabehandlingsprincipen. Skattemyndigheten får visserligen fatta beslut om att en säkerhet ska ställas för betalning av skatt om det finns skatteskulder som överstiger en miljon forinter, medan det beträffande registreringsförfarandet i skattesammanhang i skatteförfarandelagen föreskrivs att skattemyndigheten får neka tilldelning av skattenummer om en person i ledande ställning hos den beskattningsbara personen även har en ledande ställning i ett annat bolag som har en skatteskuld som överstiger fem miljoner forinter. Samtidigt som bolaget bara har åtta dagar på sig att undanröja skälet för beslutet om säkerhet för betalning av skatt, kan det inom 45 dagar undanröja ett hinder avseende registrering för beskattning under omständigheter som är mycket allvarligare än i det förstnämnda fallet. Om inga åtgärder vidtas blir rättsföljden i båda fallen att skattemyndigheten återkallar skattenumret.
- 18 Den tredje frågan handlar om två särdrag i den nationella lagstiftningen och rättspraxisen som rör säkerheten för betalning av skatt. Dels förhåller det sig så att även om skälet för beslutet om säkerhet har undanröjts, efter att beslutet har vunnit laga kraft, innebär det inte att själva skyldigheten att ställa denna säkerhet upphör. Dels kan den beskattningsbara personen, om skattenumret återkallas på grund av att ingen säkerhet har ställts, inte åtgärda denna konsekvens eller undanröja skälet till att beslutet om säkerhet fattats, ens genom att därefter ställa säkerheten i fråga.

- 19 Den hänskjutande domstolen anser att mot bakgrund av artikel 273 i direktiv 2006/112, artiklarna 16 och 52.1 i stadgan och punkterna 36–42 i domen BB Construct, finns det ett större allmänintresse i att undanröja skälet till beslutet om säkerhet än att säkerheten ställs. Den nationella lagstiftningen borde därför framför allt göra det möjligt att undanröja skälet till beslutet om säkerhet, i stället för att med tvång försöka driva igenom att säkerheten ställs under alla förhållanden, även om skälet till att beslutet om säkerhet fattades redan har undanröjts.
- 20 Parterna i det nationella målet är oeniga om vilken karaktär tidsfristen för att ställa säkerheten för betalning av skatt har. I nationell rättspraxis har denna frist tolkats som en preklusionsfrist, vilket innebär att den beskattningsbara personen inte senare kan åtgärda den uteblivna säkerheten om skattenumret återkallas. I förevarande mål innebär det att även om klaganden har undanröjt skälet till beslutet om säkerhet, har denne slutgiltigt förlorat möjligheten att åtgärda återkallandet av skattenumret på grund av att säkerheten inte har ställts inom den föreskrivna fristen.
- 21 Enligt den hänskjutande domstolen begränsar detta på ett omotiverat och oproportionerligt sätt näringsfriheten, eftersom den beskattningsbara personen bara kan undvika att skattenumret återkallas genom att ställa säkerheten för betalning av skatt, vilket är en skyldighet som begränsar friheten att använda de resurser som bolaget förfogar över. Dessutom åsidosätter den gällande lagstiftningen rätten till ett effektivt rättsmedel, eftersom tidsfristen för att överklaga beslutet om säkerhet för betalning av skatt bara är åtta dagar och ett överklagande dessutom inte har suspensiv verkan. Om beslutet att återkalla skattenumret överklagas har domstolen inget utrymme för skönsmässig bedömning. Det innebär att den inte får beakta den omständigheten att skälet för beslutet om säkerhet för betalning av skatt inte längre föreligger när beslutet om återkallande fattas. Domstolen kan heller inte genom att upphäva eller ändra beslutet om återkallande, befria den beskattningsbara personen från återkallandet av skattenumret eller den förlust av ställning som juridisk person som detta medför. I det här aktuella fallet har bolagsregistret redan förbjudit klaganden att driva sin verksamhet vidare och beslutat att ett förfarande om tvångslikvidation ska inledas mot denne. I det nationella målet kan klaganden bara gå vidare i domstol på grund av att denne när talan väcktes även yrkade omedelbart rättsskydd och den hänskjutande domstolen biföll det yrkandet.