



Datum van
inontvangstneming

:

11/07/2023

Zaak C-289/23 [Corván]¹

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

25 april 2023

Verwijzende rechter:

Juzgado de lo Mercantil n.º 1 de Valencia (handelsrechter nr. 1 Valencia, Spanje)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

25 april 2023

Verzoekende partij:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

Verwerende partij:

A

Voorwerp van het hoofdgeding

Insolventieprocedure – Verzoek van de insolvente schuldenaar (verweerder in deze zaak) tot verlening van volledige kwijtschelding van niet-betaald boedelpassief – Bezwaar van een van de schuldeisers (verzoeker in deze zaak) tegen de verlening van die kwijtschelding – Gronden van het bezwaar: i) kwade trouw van de schuldenaar bij het aanvragen van de kwijtschelding, ii) beperkte omvang van de kwijtschelding van niet-betaald boedelpassief indien daardoor afbreuk wordt gedaan aan publiekrechtelijke schuldvorderingen

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Prejudiciële verwijzing tot uitlegging – Artikel 267 VWUE – Verenigbaarheid van nationale bepalingen met richtlijn (EU) 2019/1023 – Artikel 23, leden 2 en 4, van

¹ De benaming van deze zaak is fictief, en komt nergens in de procedure overeen met de echte naam van de verwerende partij.

richtlijn 2019/1023 – Toegang tot het recht op kwijtschelding – Reikwijdte van het recht op kwijtschelding

Prejudiciële vragen

1. Twijfels over de uitlegging van artikel 23, lid 2, van richtlijn (EU) 2019/1023.

1.1. Moet artikel 23, lid 2, van de richtlijn aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de toegang tot kwijtschelding belet in de in artikel 487, lid 1, punt 2, van de Texto Refundido de la Ley Concursal (geconsolideerde tekst van de Spaanse insolventiewet; hierna: „TRLC”) bedoelde zin, voor zover die beperking niet was voorzien in de vóór de omzetting van de richtlijn van kracht zijnde regeling waarin het recht op kwijtschelding werd erkend, en door de wetgever ex novo is ingevoerd? Kan de nationale wetgever bij de omzetting van de richtlijn met name strengere beperkingen op de toegang tot kwijtschelding vaststellen dan die welke in de eerdere regeling van toepassing waren, in het bijzonder wanneer een dergelijke beperking niet overeenstemt met een van de in artikel 23, lid 2, van de richtlijn bedoelde omstandigheden?

1.2. Indien het Hof van Justitie de voorgaande vraag ontkennend beantwoordt, moet artikel 23, lid 2, van richtlijn 2019/1023 dan aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de toegang tot kwijtschelding belet *wanneer [een schuldenaar] in de tien jaar voorafgaand aan de kwijtscheldingsaanvraag bij definitief administratief besluit een sanctie is opgelegd wegens een bijzonder ernstige inbreuk op de belastingwetgeving, socialezekerheidswetgeving of sociale maatregelen, of wanneer binnen diezelfde termijn een definitief besluit tot uitbreiding van aansprakelijkheid is vastgesteld, tenzij hij op de datum van indiening van de kwijtscheldingsaanvraag de betreffende schulden volledig heeft voldaan* (artikel 487, lid 1, punt 2, TRLC), voor zover die grond het classificatiesysteem voor insolventievorderingen wijzigt?

1.3. Indien het Hof van Justitie de voorgaande vraag ontkennend beantwoordt, moet artikel 23, lid 2, van de richtlijn dan aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de toegang tot kwijtschelding belet in de in artikel 487, lid 1, punt 2, TRLC bedoelde zin *wanneer [...] een definitief besluit tot uitbreiding van aansprakelijkheid is vastgesteld, tenzij [de schuldenaar] op de datum van indiening van de kwijtscheldingsaanvraag de betreffende schulden volledig heeft*

voldaan, voor zover die omstandigheid niet geschikt is om de kwade trouw van de schuldenaar aan te tonen? Is in dit verband relevant dat bij de insolventie geen sprake was van kwaad opzet?

- 1.4. Indien het Hof van Justitie de voorgaande vraag ontkennend beantwoordt, moet artikel 23, lid 2, van de richtlijn dan aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de toegang tot kwijtschelding belet in de in artikel 487, lid 1, punt 2, TRLC bedoelde zin in geval van inbreuken of van besluiten tot uitbreiding van aansprakelijkheid die in de tien jaar voorafgaand aan de kwijtscheldingsaanvraag zijn vastgesteld, zonder rekening te houden met de datum van het feit dat de aansprakelijkheid heeft doen ontstaan en met de eventuele vertraging bij het vaststellen van het besluit tot uitbreiding van aansprakelijkheid?
 - 1.5. Indien het Hof de voorgaande vragen ontkennend beantwoordt, moet artikel 23, lid 2, van de richtlijn dan aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de toegang tot kwijtschelding belet in de in artikel 487, lid 1, punt 2, TRLC bedoelde zin, voor zover die beperking door de nationale wetgever niet naar behoren is gemotiveerd?
2. Twijfels over de uitlegging van artikel 23, lid 4, van richtlijn (EU) 2019/[1023].
- 2.1. Moet artikel 23, lid 4, van de richtlijn aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling als die van artikel 487, lid 1, punt 2, TRLC, waarin gronden voor weigering van kwijtschelding worden vastgesteld die niet zijn opgenomen in de lijst van dat artikel 23, lid 4? Moet de lijst van gronden in artikel 23, lid 4, met name worden uitgelegd als een *numerus clausus*, dan wel als een *numerus apertus*?
 - 2.2. Voor zover de lijst een *numerus apertus* is en de nationale wetgever kan voorzien in uitzonderingen die verder gaan dan die waarin de richtlijn voorziet, verzet artikel 23, lid 4, van de richtlijn zich dan tegen een nationale regeling die een algemene regel instelt volgens welke publiekrechtelijke vorderingen niet in aanmerking komen voor kwijtschelding, behoudens in een zeer beperkt aantal omstandigheden en voor geringe bedragen, ongeacht de aard en de omstandigheden van de desbetreffende publiekrechtelijke schulden? Is het in casu met name relevant dat de eerdere regeling, zoals uitgelegd in de rechtspraak van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje), tot op zekere hoogte kwijtschelding van publiekrechtelijke

schuldvorderingen toestond en de omzettingbepalingen de omvang van de kwijtschelding hebben beperkt?

- 2.3. Indien het Hof de voorgaande vraag ontkennend beantwoordt, moet artikel 23, lid 4, van de richtlijn dan worden geacht zich te verzetten tegen een nationale regeling als die van artikel 489, lid 1, punt 5, TRLC, die een algemene regel instelt volgens welke publiekrechtelijke vorderingen zijn uitgesloten van kwijtschelding (met bepaalde uitzonderingen, waarop de volgende vraag betrekking heeft), voor zover daarbij publieke schuldeisers gunstiger worden behandeld dan de overige schuldeisers?
- 2.4. Is het in het bijzonder, ook in verband met de vorige vraag, relevant dat de regeling kwijtschelding van publiekrechtelijke schulden tot op zekere hoogte toestaat, maar uitsluitend voor bepaalde schulden en binnen specifieke grenzen die niet in relatie staan tot het werkelijke bedrag van de schuld?
- 2.5. Moet artikel 23, lid 4, van richtlijn (EU) 2019/[1023] aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling als die van artikel 489, lid 1, punt 5, TRLC, voor zover de uitzondering op kwijtschelding (waarin die bepaling voorziet) wordt gerechtvaardigd door het *bijzondere belang van de voldoening van bepaalde schulden voor een rechtvaardige en solidaire samenleving die is gebaseerd op de rechtsstaat* en die regeling in algemene zin betrekking heeft op publiekrechtelijke schuldvorderingen, zonder rekening te houden met de specifieke aard van de vordering? Is het in dit verband relevant dat de generieke rechtvaardiging wordt gebruikt zowel voor schulden die zijn opgenomen in de lijst van artikel 23, lid 4, van de richtlijn als voor omstandigheden of schulden die niet in die lijst worden vermeld?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

1. Regels van primair recht

- 1.1. Artikel 3, lid 3, eerste alinea, van het Verdrag betreffende de Europese Unie
- 1.2. Artikel 26 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
- 1.3. Artikelen 15 (De vrijheid van beroep en het recht te werken), 16 (De vrijheid van ondernemerschap) en 47 (Recht op een doeltreffende

voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht) van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

2. Regels van afgeleid recht

- 2.1. Artikel 21, lid 1, en artikel 23, leden 2 en 4, van richtlijn (EU) 2019/1023 van het Europees Parlement en de Raad van 20 juni 2019 betreffende preventieve herstructureringsstelsels, betreffende kwijtschelding van schuld en beroepsverboden, en betreffende maatregelen ter verhoging van de efficiëntie van procedures inzake herstructurering, insolventie en kwijtschelding van schuld, en tot wijziging van richtlijn (EU) 2017/1132 (richtlijn betreffende herstructurering en insolventie)

3. Rechtspraak

- 3.1. Arrest van het Hof van Justitie (Zevende kamer) van 16 maart 2017, Agenzia delle Entrate/Marco Identi, (C-493/15, EU:C:2017:219)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

4. Regels van nationaal recht

- 4.1. Preambule van Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del texto refundido de la Ley Concursal (wet 16/2022 van 5 september 2022 tot herziening van de TRLC) [wet waarbij richtlijn (EU) 2019/1023 is omgezet in Spaans recht]
- 4.2. Artikel 487, leden 1 (punten 1 tot en met 6) en 2, artikel 489, leden 1 (punten 1 tot en met 8) en 3, en artikel 493, leden 1 (punt 3) en 2 van Real Decreto-Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal (koninklijk wetgevend besluit 1/2020 van 5 mei 2020 tot vaststelling van de geconsolideerde tekst van de insolventiewet), zoals gewijzigd bij wet 16/2022 van 5 september 2022
- 4.3. Artikel 43, lid 1, onder a), van Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (algemene belastingwet 58/2003 van 17 december 2003; hierna: „LGT”)
- 4.4. Artikel 7, lid 1, van de Código Civil (Spaanse burgerlijk wetboek)

5. Nationale rechtspraak

- 5.1. Arrest van de Tribunal Supremo, voltallige zitting van de civiele kamer, afdeling 991, van 2 juli 2019 (ES:TS:2019:2253)

- 5.2. Arrest van de Tribunal Supremo, civiele kamer, eerste afdeling, van 1 december 2022 (ES:TS:2022:4482)
- 5.3. Arrest van de Tribunal Supremo, civiele kamer, eerste afdeling, van donderdag 10 december 2020 (ES:TS:2020:4069)
- 5.4. Arrest van de Tribunal Supremo, bestuursrechtelijke kamer, tweede afdeling, van 10 juli 2019 (ES:TS:2019:2694).
- 5.5. Arrest van de Tribunal Supremo, bestuursrechtelijke kamer, tweede afdeling, van 18 november 2015 (ES:TS:2015:4973), en arrest van de Tribunal Supremo, bestuursrechtelijke kamer, tweede afdeling, van 9 april 2015 (ES:TS:2015:1491)
- 5.6. Arresten van verschillende Audiencias Provinciales (provinciale gerechtshoven), gewezen op verschillende datums

Korte beschrijving van de feiten en van het hoofdgeding

- 1 Op 7 juli 2022 heeft schuldenaar A (verweerder in de onderhavige zaak), een faillissementsaanvraag ingediend. Eerder had de schuldenaar geprobeerd een buitengerechtelijke betalingsregeling te treffen. Bij de faillissementsaanvraag heeft de schuldenaar schulden ten bedrage van in totaal 537 787,69 EUR aangegeven.
- 2 Op 26 juli 2022 heeft de verwijzende rechter een beschikking tot faillietverklaring en beëindiging van de procedure wegens ontoereikend actief van de boedel gegeven.
- 3 Op 28 september 2022 heeft de schuldenaar verzocht om volledige kwijtschelding van het boedelpassief dat in de faillissementsprocedure niet kon worden voldaan.
- 4 Op 14 oktober 2022 heeft de Abogacía del Estado (landsadvocaat, Spanje) namens de Agencia Estatal de la Administración Tributaria (nationale belastingdienst, Spanje), verzoekster in de onderhavige zaak, verzet aangetekend tegen de kwijtschelding van het niet-betaalde boedelpassief wegens het bestaan van diverse publiekrechtelijke vorderingen. Concreet heeft de belastingdienst meegedeeld dat A, naast de aangegeven vorderingen, schulden uit hoofde van publiekrechtelijke vorderingen ten bedrage van 127 170,56 EUR heeft. Van het bedrag van 127 170,56 EUR is 36 108,97 EUR aangegeven uit hoofde van preferente vorderingen, 36 108,97 EUR uit hoofde van gewone vorderingen en 75 952,50 EUR uit hoofde van achtergestelde vorderingen. Tegelijkertijd verklaart de belastingdienst dat van het bedrag van 127 170,56 EUR in totaal 114 408,09 EUR overeenkomt met dat van een definitief besluit tot uitbreiding van aansprakelijkheid van 13 januari 2017, dat derhalve is vastgesteld binnen tien jaar voorafgaand aan het verzoek om kwijtschelding van het niet-betaalde passief. De schuldenaar heeft ook andere publiekrechtelijke schulden die niet in aanmerking

komen voor kwijtschelding krachtens de algemene regel in de faillissementsregeling, zoals gewijzigd na de omzetting van richtlijn (EU) 2019/1023 bij wet 16/2022 van 5 september 2022, dat publiekrechtelijke vorderingen niet in aanmerking komen voor kwijtschelding.

- 5 Op 19 oktober 2022 is het bezwaar van de belastingdienst door de verwijzende rechter ontvankelijk verklaard.
- 6 Op 3 november 2022 heeft de insolvente schuldenaar verzet aangetekend tegen het verzoek van de belastingdienst.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 7 De belastingdienst verzoekt de verwijzende rechter (eerste vordering) om de insolvente schuldenaar, A, de toegang tot de door hem aangevraagde kwijtschelding te weigeren, aangezien op 13 januari 2017, en dus binnen tien jaar voorafgaand aan de aanvraag tot kwijtschelding van het niet-betaalde passief, een definitief besluit tot uitbreiding van fiscale aansprakelijkheid is vastgesteld, waaruit kan worden afgeleid dat de schuldenaar niet te goeder trouw heeft gehandeld bij het aanvragen van de kwijtschelding. Het tegen A gerichte besluit tot uitbreiding van aansprakelijkheid vindt zijn oorsprong in de volgende feitelijke omstandigheid: A was in het verleden bestuurder van een handelsvennootschap genaamd INVERSIONES MONIKAPITAL, S. L., in welke periode (concreet in 2010) de vennootschap heeft nagelaten om bepaalde verplichte btw-aangiften in te dienen. Twee jaar later (in 2012) heeft de belastingdienst INVERSIONES MONIKAPITAL, S. L. een naheffingsaanslag opgelegd met het oog op de betaling van haar schulden aan de belastingdienst. Deze naheffingsaanslag werd niet betwist. Vijf jaar later, te weten op 13 januari 2017, heeft de belastingdienst op grond van artikel 43, lid 1, onder a), LGT een besluit tot uitbreiding van de fiscale aansprakelijkheid naar A vastgesteld uit hoofde van zijn secundaire aansprakelijkheid voor de belastingschulden en de fiscale geldboeten van de vennootschap waarvan hij bestuurder was geweest. Die aansprakelijkheid beliep een bedrag van 114 408,09 EUR. Volgens de belastingdienst is het besluit tot uitbreiding van de fiscale aansprakelijkheid definitief en staat het daarmee in de weg aan de toegang tot kwijtschelding.
- 8 Tegelijkertijd verzoekt de belastingdienst (tweede vordering) dat andere publiekrechtelijke schulden van A (zoals verkeersboeten) niet-kwijtscheldbaar worden verklaard, behoudens voor zover de in artikel 489, lid 1, punt 5, TRLC vastgestelde limieten van toepassing zijn.
- 9 Deze vorderingen zijn ingesteld op grond van artikel 487, lid 1, punt 2, TRLC (beperkingen aan de toegang tot kwijtschelding wegens het ontbreken van goede trouw bij de schuldenaar) en artikel 489, lid 1, punt 5, TRLC (beperkingen aan de omvang van de kwijtschelding), zoals gewijzigd bij wet 16/2022 van 5 september 2022, die de regel is waarbij Spanje richtlijn (EU) 2019/1023 heeft omgezet in nationaal recht.

- 10 De insolvente schuldenaar verzet zich tegen de vorderingen van de belastingdienst. In algemene zin betoogt hij, onder verwijzing naar richtlijn (EU) 2019/1023, i) dat het doel van die richtlijn is om volledige kwijtschelding van schuld mogelijk te maken, ii) dat publiekrechtelijke vorderingen in de richtlijn niet specifiek worden genoemd, maar de lidstaten nadrukkelijk worden aangezet tot het opzetten van regelingen die het mogelijk maken om volledige kwijtschelding te verkrijgen, zonder onderscheid te maken tussen typen schuldeisers, iii) dat de lidstaten krachtens artikel 23, lid 2, van de richtlijn weliswaar de mogelijkheid hebben om de kwijtschelding van bepaalde schulden te beperken, maar die bevoegdheid tot beperking zeer gedetailleerd is geregeld, als een numerus clausus (waarbij publiekrechtelijke vorderingen niet worden vermeld in de lijst van mogelijke beperkingen, zij het bijvoorbeeld wel schulden uit hoofde van onderhoudsverplichtingen), en ten slotte iv) dat de bescherming die de Spaanse regeling biedt aan publiekrechtelijke vorderingen in strijd is met de door de Unieregeling beoogde doelstelling.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

EEN.– Algemene context van de prejudiciële verwijzing. Ontwikkeling van de Spaanse regeling van het recht op volledige kwijtschelding van niet-betaald boedelpassief. Overeenkomsten en verschillen tussen de prejudiciële vragen in de onderhavige zaak en die in de zaken C-687/22 en C-111/23

- 11 Bij het schetsen van de **algemene context** van deze prejudiciële verwijzing wijst de verwijzende rechter erop dat de onderhavige zaak, in het licht van richtlijn (EU) 2019/1023, ernstige twijfels doet rijzen over de verenigbaarheid van de nationale regeling waarbij deze richtlijn in Spaans recht is omgezet met de richtlijn zelf. Om die reden stelt de verwijzende rechter het Hof van Justitie van de Europese Unie meerdere prejudiciële vragen, die zijn onderverdeeld in twee groepen:
- a. Prejudiciële vragen over de toegang tot het recht op volledige kwijtschelding die zien op de juiste uitlegging van artikel 23, lid 2, van richtlijn (EU) 2019/1023.
 - b. Prejudiciële vragen over de reikwijdte van de volledige kwijtschelding die zien op de juiste uitlegging van artikel 23, lid 2, van richtlijn (EU) 2019/1023.
- 12 De rode draad in deze twee zaken is de regeling voor publieke (of publiekrechtelijke) schuldvorderingen die de Spaanse wetgever in koninklijk wetgevend besluit 1/2020 van 5 mei 2020 heeft ingevoerd bij wet 16/2022 van 5 september 2022 tot wijziging van de TRLC – waarbij richtlijn 2019/1023 is omgezet.

- 13 Volgens de verwijzende rechter heeft wet 16/2022 publiekrechtelijke schuldvorderingen op twee verschillende momenten een versterkte bescherming toegekend die waarschijnlijk niet verenigbaar is met richtlijn (EU) 2019/1023: 1) bij de omzetting van artikel 23, lid 2, van richtlijn (EU) 2019/1023 in artikel 487, lid 1, punt 2, TRLC, voor zover bepaalde publiekrechtelijke schuldvorderingen daarin dienen om het rechtsbegrip “goede trouw” wettelijk af te bakenen, en 2) bij de omzetting van artikel 23, lid 4, van richtlijn (EU) 2019/1023 in artikel 489, lid 1, punt 5, TRLC, voor zover publiekrechtelijke schuldvorderingen in algemene zin niet in aanmerking komen voor kwijtschelding.
- 14 Hieronder volgt een korte samenvatting van **de ontwikkeling, in de Spaanse rechtsorde, van de regeling van het recht op volledige kwijtschelding van niet-betaald boedelpassief met betrekking tot publiekrechtelijke schuldvorderingen**. Het recht op volledige kwijtschelding van schuld (ook bekend als „kwijtschelding van niet-betaald boedelpassief”) is in 2013 in de Spaanse rechtsorde ingevoerd bij wijziging van artikel 178 van de toentertijd geldende Ley Concursal (insolventiewet; hierna: „LC 22/2003”). De kwijtscheldingsregeling is in 2015 verder ontwikkeld middels een nieuwe herziening van LC 22/2003, waaraan een artikel 178 bis werd toegevoegd. De regeling die in dat nieuwe artikel is vervat, is het voorwerp van verschillende rechterlijke uitleggingen geweest. Daarbij draaide de discussie in wezen om de reikwijdte van de kwijtschelding in verband met publiekrechtelijke schuldvorderingen, wat ertoe heeft geleid dat de Tribunal Supremo in 2019 het belangrijke arrest van de voltallige zitting van de civiele kamer van 2 juli 2019 (met nummer in het ROJ (Spaanse register van rechterlijke uitspraken): STS 2253/2019 – ES: TS:2019:22530) heeft gewezen. Volgens de parameters van het Spaanse recht heeft dat arrest „rechtspraak gecreëerd”, in eigenlijke zin, en is het bijgevolg een rechtsbron geworden. In dat arrest heeft de Tribunal Supremo geoordeeld dat wanneer de kwijtschelding van schuld wordt verkregen door onmiddellijke kwijtschelding (en niet via de route van het terugbetalingsplan), een groot deel van de publiekrechtelijke schuldvordering in aanmerking komt voor kwijtschelding. In 2020 heeft de regering, bij koninklijk wetgevend besluit 1/2020 van 5 mei 2020 tot vaststelling van de TRLC, een nieuwe regeling van het recht op kwijtschelding van schuld ingevoerd die gunstiger is voor publiekrechtelijke schuldvorderingen dan die welke voortvloeide uit voornoemd arrest van de Tribunal Supremo. Verschillende rechters en gerechten hebben geoordeeld dat het door de regering gebruikte wetgevingsinstrument (een koninklijk wetgevend besluit dat alleen de herschikking van reeds bestaande regels toestaat en niet de invoering van nieuwe regels) niet strookt met het ultra vires-beginsel, en hebben besloten die nieuwe regeling niet toe te passen en zich te beperken tot de regeling die is vervat in de rechtspraak van de Tribunal Supremo. Ten slotte is in 2022 richtlijn (EU) 2019/1023 omgezet, bij wet 16/2022, met het oog waarop de TRLC is gewijzigd. Deze laatste herziening heeft in zijn algemeenheid geleid tot een betere bescherming of superbescherming van publiekrechtelijke schuldvorderingen, die volgens de verwijzende rechter mogelijk niet verenigbaar is met de omgezette richtlijn (EU) 2019/1023, inzonderheid met artikel 23, leden 2 en 4, ervan.

- 15 Bovendien vertonen de in de onderhavige zaak gestelde vragen **overeenkomsten en verschillen met de vragen in de zaken C-687/22 (Agencia Estatal de la Administración Tributaria) en C-111/23 (Agencia Estatal de la Administración Tributaria)**, die aanhangig zijn gemaakt bij prejudiciële verwijzingen van de Audiencia Provincial de Alicante (provinciaal gerechtshof Alicante, Spanje). Sommige van de in die twee prejudiciële verwijzingen gestelde vragen overlappen met de vragen die in de onderhavige zaak zijn voorgelegd. De antwoorden in die twee zaken zouden daarom kunnen dienen als richtsnoer voor de antwoorden die in deze zaak zullen worden gegeven. Anders dan in de zaken C-687/22 en C-111/23, zien de vragen over de uitlegging van het Unierecht in casu niettemin rechtstreeks op de regeling waarbij richtlijn 2019/1023 is omgezet, dat wil zeggen op wet 16/2022 van 5 september 2022 tot herziening van de TRLC, die op 26 september 2022 in werking is getreden. In de zaken C-687/22 en C-111/23 is het Hof van Justitie van de Europese Unie daarentegen gevraagd om een uitlegging van het Unierecht met betrekking tot de Spaanse regeling die van kracht was vóór de omzetting van richtlijn (EU) 2019/1023 en die is ingevoerd vóór het verstrijken van de omzettingstermijn. Ofschoon zij niet strekte tot omzetting van richtlijn (EU) 2019/1023, moet worden onderstreept dat die eerdere regeling mogelijk in strijd is met het recht van de Europese Unie, omdat zij de verwezenlijking van het door richtlijn 2019/1023 voorgeschreven resultaat ernstig in het gedrang zou kunnen brengen (zie onder andere het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Inter-Environnement Wallonie ASBL/Waals Gewest (C-129/96, EU:C:1997:628, punt 50).

TWEE. - Vragen ter uitlegging van artikel 23, lid 2, van richtlijn (EU) 2019/1023

- 16 Prejudiciële vraag 1.1. De verwijzende rechter wijst op de paradox dat de omzetting van richtlijn (EU) 2019/1023 door de Spaanse wetgever (bij wet 16/2022) heeft geleid tot de invoering van een meer restrictieve regeling inzake de toegang tot kwijtschelding van schuld dan de regeling die voorafging aan de omzettingsregel. Specifiek voorziet artikel 487 TRLC, in de huidige bewoordingen ervan, in de beperkingen van of uitzonderingen op de toegang tot volledige kwijtschelding van niet-betaald boedelpassief. Een van die uitzonderingen – die is opgenomen in lid 1, punt 2, van dat artikel en is gebaseerd op de voorwaarde dat *in de tien jaar voorafgaand aan de kwijtscheldingsaanvraag [...] een definitief besluit tot uitbreiding van aansprakelijkheid is vastgesteld* – heeft in casu gediend als grondslag voor het verzet van de belastingdienst tegen het verzoek van A om kwijtschelding.
- 17 Volgens de verwijzende rechter gaat het hier om een uitzondering die geen verband houdt met de louter illustratieve lijst van uitzonderingen op de toegang tot kwijtschelding in artikel 23, lid 2, van de richtlijn. Dat louter illustratieve karakter legt een bijzondere plicht tot oplettendheid op, om te voorkomen dat lidstaten het recht op volledige kwijtschelding van schuld uithollen door het begrip „goede trouw” te sterk af te bakenen. Daarenboven is de litigieuze uitzondering ex novo

in de Spaanse regeling opgenomen, aangezien zij niet werd vermeld in de versies van vóór de omzetting en een nieuwe voorwaarde heeft ingevoerd, die nader afbakt wat moet worden verstaan onder „goede trouw van de schuldenaar” (een noodzakelijke voorwaarde voor de uitoefening van het recht op kwijtschelding).

- 18 Volgens de verwijzende rechter is het recht op volledige kwijtschelding van schuld een recht van communautaire oorsprong en kan een nationale regeling geen afbreuk doen aan de wezenlijke inhoud van dat recht. Dat recht moet bovendien worden uitgelegd in samenhang met de artikelen 15 (recht op arbeid) en 16 (vrijheid van ondernemerschap) van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, aangezien ondernemers met een overmatige schuldenlast hun bedrijfsactiviteiten niet kunnen hervatten indien zij geen toegang tot volledige kwijtschelding van hun schulden hebben. Het recht op volledige kwijtschelding van schuld is derhalve essentieel voor het waarborgen van dynamische en concurrerende markten, en bij afleiding daarvan voor, in het bijzonder, de interne markt.
- 19 Prejudiciële vraag 1.2. Deze vraag vindt zijn rechtvaardiging in de regel die is ingevoerd in artikel 487, lid 1, punt 2, TRLC, waarin wordt bepaald dat *[e]en schuldenaar niet in aanmerking komt voor kwijtschelding van niet-voldane schulden [...] wanneer [hem] in de tien jaar voorafgaand aan de kwijtscheldingsaanvraag bij definitief administratief besluit een sanctie is opgelegd voor een bijzonder ernstige inbreuk op de belastingwetgeving, socialezekerheidswetgeving of sociale maatregelen, of wanneer binnen diezelfde termijn een definitief besluit tot uitbreiding van aansprakelijkheid is vastgesteld, tenzij hij op de datum van indiening van de kwijtscheldingsaanvraag zijn schulden volledig heeft voldaan.* Deze regel lijkt een bescherming van publiekrechtelijke schuldvorderingen te beogen die verder gaat dan die welke in het kader van de faillissementsprocedure van toepassing is, waardoor wordt ‘ingebroken’ in de rangorde van faillissementsvorderingen.
- 20 Deze bewoordingen creëren immers een duidelijke stimulans: een ondernemer met een overmatige schuldenlast die een ernstige of een bijzonder ernstige inbreuk op de belastingwetgeving heeft begaan of zich (ongeacht de ernst ervan) schuldig heeft gemaakt aan een inbreuk op de socialezekerheidswetgeving of de sociale orde, of het voorwerp is geweest van een besluit tot uitbreiding van aansprakelijkheid, zal hoogstwaarschijnlijk de voorkeur geven aan het betalen van zijn schulden uit hoofde van die concepten voordat hij kwijtschelding aanvraagt, aangezien hem, als hij dat niet doet, de toegang tot het recht op kwijtschelding van andere schulden zal worden ontzegd. Dit effect treedt zelfs op als het faillissement reeds is uitgesproken. De verwijzende rechter is, kort gezegd, de opvatting toegedaan dat de bewoordingen van artikel 487, lid 1, punt 2, TRLC niet tot doel hebben om de oneerlijke schuldenaar te identificeren, maar veeleer om de ondernemer te dwingen tot het betalen van publiekrechtelijke schulden die in een faillissementsprocedure moeilijk zouden kunnen worden voldaan. Bovendien leiden deze bewoordingen tot negatieve externe markteffecten, aangezien de

schuldenaar eerder zijn publiekrechtelijke schulden zal willen betalen dan de schulden van andere preferente of gewone schuldeisers, zoals zijn leveranciers.

- 21 Prejudiciële vraag 1.3. Deze vraag is gebaseerd op de aard en kenmerken van de uitbreiding van fiscale aansprakelijkheid. De verwijzende rechter trekt de soliditeit van de grondslagen van dit mechanisme (dat is neergelegd in de artikelen 41, 42 en 43 LGT) niet in twijfel, maar zet uiteen: i) dat de uitbreiding van fiscale aansprakelijkheid een duidelijk inningsdoel heeft en niet uitgaat van de economische draagkracht van de secundair aansprakelijke persoon, maar van de economische draagkracht van een derde, de primair aansprakelijke persoon (in dit geval de handelsvennootschap INVERSIONES MONIKAPITAL, S. L.), zodat de uitbreiding van fiscale aansprakelijkheid niet kan worden gegrond op een generieke „solidariteitsplicht” ter ondersteuning van de overheidsfinanciën, ii) dat de secundair aansprakelijke persoon naar wie de aansprakelijkheid is uitgebreid de functie van persoonlijke garant voor de belastingvordering vervult, iii) dat nalatigheid van de bestuurder van de vennootschap alleen al volstaat om te besluiten tot uitbreiding van aansprakelijkheid, zonder dat daarvoor kwaad opzet of frauduleuze intenties zijn vereist, iv) dat een louter nalatige gedraging niet kan worden beschouwd als gelijkwaardig aan de kwade trouw van de ondernemer waarop artikel 23, lid 2, van richtlijn (EU) 2019/1023 is gestoeld, en v) dat in de Spaanse rechtsorde toegang tot de kwijtschelding een voorafgaande faillietverklaring vereist en dat het vaststaat dat het faillissement van A niet-verwijtbaar is verklaard.
- 22 Prejudiciële vraag 1.4. In artikel 487, lid 1, punt 2, TRLC is een termijn van tien jaar vastgesteld voor het verkrijgen van kwijtschelding van niet-betaald boedelpassief, gerekend vanaf de datum waarop de sanctie wordt opgelegd (voor inbreuken op de belastingwetgeving, de socialezekerheidswetgeving of de sociale orde) of vanaf de datum waarop het definitieve besluit tot uitbreiding van aansprakelijkheid wordt vastgesteld. Zoals kan worden gezien, wordt bij het berekenen van deze termijn geen rekening gehouden met het moment waarop het feit dat aanleiding heeft gegeven tot de sanctie zich voordoet (dat wil zeggen de datum waarop de inbreuk is gepleegd) of met het moment waarop het feit dat aanleiding heeft gegeven tot het besluit tot uitbreiding van aansprakelijkheid zich heeft voorgedaan (dat wil zeggen de datum waarop de schuld is ontstaan of erkend). De verwijzende rechter acht het niet redelijk dat de termijn waarbinnen de kwade trouw van de schuldenaar kan worden beoordeeld zo ruim is. In zijn opvatting is die termijn zonder meer disproportioneel. Bovendien is de tijd gedurende welke de schuldenaar geen toegang zal hebben tot de volledige kwijtschelding van schuld afhankelijk van meerdere factoren (waaronder de efficiëntie van de belastingdienst bij het opleggen van sancties of het vaststellen van besluiten), die niets te maken hebben met het handelen van de schuldenaar op de markt. Met een dergelijke lange termijn gedurende welke de schuldenaar geen kwijtschelding van zijn schulden kan verkrijgen, zal hij zich waarschijnlijk gedwongen zien om zich in de schaduwconomie te begeven. Anderzijds is het resultaat van deze nationale regeling dat de prikkel voor de schuldenaar om zich zo snel mogelijk van zijn schulden uit hoofde van deze concepten (sancties of

besluiten tot uitbreiding van aansprakelijkheid) te kwijten, wordt versterkt omdat hem anders gedurende een veel langere termijn de toegang tot het recht op kwijtschelding van andere schulden zal worden ontzegd, hetgeen, nogmaals, een versterking van de positie van publiekrechtelijke schuldvorderingen ten opzichte van andere schuldvorderingen impliceert.

- 23 Prejudiciële vraag 1.5. Artikel 23, lid 2, van de richtlijn bepaalt uitdrukkelijk dat alle beperkingen of afwijkingen van het bepaalde in de artikelen 20 tot en met 22 van de richtlijn (inzake het recht op toegang tot volledige kwijtschelding van schuld) „naar behoren gerechtvaardigd” moeten zijn. Volgens de verwijzende rechter lijkt de preambule van wet 16/2022 – de wet die de litigieuze artikelen van de TRLC hun huidige bewoordingen heeft gegeven – niet voldoende grond te bieden om de specifiek in artikel 487, lid 1, punt 2, TRLC vastgestelde begrenzungen te verklaren. Als gevolg van de erkenning van het recht op volledige kwijtschelding van artikel 20 van de richtlijn, legt artikel 23, lid 2, van de richtlijn de nationale wetgever een bijzondere motiveringsverplichting op met betrekking tot door hem vastgestelde uitsluitingen, welke motivering elke specifieke uitsluiting moet rechtvaardigen, zodat een zuiver generieke motivering niet volstaat. Alleen zo kan worden vastgesteld dat de nationale wetgever het communautaire begrip „goede trouw” heeft geëerbiedigd. De noodzaak van een specifieke motivering is veel groter in stelsels als het Spaanse, waarin is geopteerd voor een stelsel van regels (en niet van waarden) inzake goede trouw dat de marge voor toetsing door de rechter bijna volledig inperkt. In een stelsel van regels inzake goede trouw bestaat bovendien het risico dat andere, met de erkenning van het recht op volledige kwijtschelding botsende doelstellingen worden versterkt. Dit lijkt des te evidentier wanneer de toegang tot het recht op kwijtschelding is onderworpen aan de voorwaarde dat er geen definitief besluit tot uitbreiding van aansprakelijkheid is vastgesteld. Opgemerkt is reeds dat het hier gaat om een nieuw ingevoerde voorwaarde in het Spaanse recht, die nog niet figureerde in de illustratieve lijst van artikel 23, lid 2, van de richtlijn en waarvoor geen kwaad opzet is vereist, maar slechts “plichtsverzuim”. Is dit alles te rijmen met het bestaan van een gedraging te kwader trouw, zoals vereist door richtlijn (EU) 2019/1023?

DRIE. - Vragen ter uitlegging van artikel 23, lid 4, van richtlijn (EU) 2019/1023

- 24 Prejudiciële vraag 2.1. Deze vraag hangt nauw samen met de vragen die zijn gesteld in de zaken C-687/22 en C-111/23. Opgemerkt is reeds dat die twee laatste prejudiciële verwijzingen betrekking hebben op de regeling die van kracht was vóór de omzetting van de richtlijn. Na de omzetting, en gelet op het feit dat artikel 489, lid 1, punt 5, TRLC de categorieën schulden die zijn uitgesloten van de kwijtschelding heeft uitgebreid, wordt het noodzakelijk geacht om deze vraag in het kader van de onderhavige zaak opnieuw aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voor te leggen.

- 25 Prejudiciële vraag 2.2. Artikel 489, lid 1, punt 5, TRLC strekt tot vaststelling van de algemene regel dat publiekrechtelijke schuldvorderingen niet in aanmerking komen voor kwijtschelding. Weliswaar wordt in die bepaling voorzien in – een beperkt aantal – uitzonderingen, maar de maximumbedragen die uit hoofde van die uitzonderingen kunnen worden kwijtgescholden zijn zeer laag. Volgens de verwijzende rechter zijn publiekrechtelijke schuldvorderingen in de richtlijn zelf echter geen vorderingen die niet in aanmerking komen voor kwijtschelding. Dat publiekrechtelijke schuldvorderingen niet in aanmerking komen voor kwijtschelding, was bovendien ook vóór de omzetting van de richtlijn niet de algemene regel in Spanje. De Tribunal Supremo heeft geoordeeld, onder verwijzing naar de aanbeveling van de Commissie van 12 maart 2014 inzake een nieuwe aanpak van faillissement en insolventie en naar de preambule van Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (koninklijk wetsbesluit 1/2015 van 27 februari 2015 betreffende het tweedekansmechanisme, vermindering van de financiële lasten en andere maatregelen van sociale aard), dat de uitlegging die het meest harmonieert met het Unierecht inhoudt dat publiekrechtelijke schuldvorderingen in aanmerking komen voor kwijtschelding, of althans dat publiekrechtelijke schuldvorderingen een niet-absolute bescherming genieten. Zoals we hebben gezien, is de latere ontwikkeling van het Spaanse recht op dit gebied (met name na de omzetting van de richtlijn) de tegenovergestelde richting in gegaan. De verwijzende rechter heeft ernstige twijfels over de verenigbaarheid met het Unierecht van een regel die de algemene uitsluiting van publiekrechtelijke schuldvorderingen tot stand brengt zonder de specifieke aard van de schuld of het aandeel van die schuld in de totale schulden in aanmerking te nemen.
- 26 Prejudiciële vraag 2.3. De vragen over de mogelijke onverenigbaarheid met richtlijn (EU) 2019/1023 winnen verder aan kracht wanneer aan de reeds geuite twijfels (prejudiciële vraag 2.2) wordt toegevoegd dat de uitsluiting van publiekrechtelijke schuldvorderingen door de Spaanse omzettingsregeling is ingevoerd voor alle typen publiekrechtelijke schuldvorderingen, zonder rekening te houden met hun plaats in de rangorde van faillissementsvorderingen. Volgens de verwijzende rechter is artikel 489, lid 1, punt 5, TRLC in zijn huidige bewoordingen niet in overeenstemming met het algemene insolventiestelsel, creëert het ongerechtvaardigde verschillen in behandeling en bevoordeelt het gewone en achtergestelde vorderingen zonder reden ten opzichte van andere vorderingen van gelijke of hogere rang. Dit tast het concurrentievermogen van het economisch bestel aan en zal leiden tot onaanvaardbare concurrentieverschillen tussen de lidstaten. Volgens de verwijzende rechter moet de Staat, ter ondersteuning van het stelsel voor de behandeling van insolventie, op dezelfde wijze worden behandeld als andere schuldeisers. Voor de opvatting dat waar gewone schuldeisers door de wet worden gedwongen om afstand te doen van hun rechtmatige schuldvorderingen, de Staat niet aan dezelfde regels zou zijn gebonden, zijn geen zwaarwegende redenen voorhanden. Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het feit dat bepaalde publiekrechtelijke schuldvorderingen zijn uitgezonderd van de kwijtschelding (in het geval van

administratieve sancties voor bijzonder ernstige inbreuken waarin rekening wordt gehouden met het bijzondere karakter van de schuld (een boete) en de aard van de inbreuk (bijzonder ernstig), die kunnen duiden op wangedrag van de schuldenaar. Wat echter niet redelijk lijkt, is een algemene regel die bepaalt dat publiekrechtelijke vorderingen niet vatbaar voor kwijtschelding zijn.

- 27 Prejudiciële vraag 2.4. Eerder is reeds opgemerkt (in verband met prejudiciële vraag 2.2) dat de algemene regel dat publiekrechtelijke schuldvorderingen niet in aanmerking komen voor kwijtschelding bepaalde uitzonderingen kent, maar dat die slechts van toepassing zijn op een beperkt aantal vorderingen en beperkte bedragen betreffen. Die beperkte bedragen komen de verwijzende rechter voor als arbitrair. Het gaat om een begrenzing die geen verband houdt met het totale bedrag van de schuld en die in de omzettingsregel niet wordt gerechtvaardigd. Van evenredigheid is op geen enkele wijze sprake. De betreffende bedragen waarborgen ook niet dat de schuldenaar een tweede kans kan krijgen. Volgens de verwijzende rechter leidt dit alles tot uitholling van het recht op volledige kwijtschelding van schuld.
- 28 Prejudiciële vraag 2.5. Terugkomend op de kwestie van de rechtvaardiging van de begrenzingen en uitsluitingen van het recht op volledige kwijtschelding, wordt eraan herinnerd dat de enige rechtvaardiging te vinden is in de preambule van de omzettingsregel: wet 16/2022. Die rechtvaardiging heeft echter alleen betrekking op de uitsluitingen van artikel 489 TRLC en niet op de limieten van artikel 487 TRLC. De verwijzende rechter laat de belangrijkste kenmerken van de rechtvaardiging in die preambule de revue passeren: a) de inroeping van algemene beginselen (met name het *bijzondere belang voor een rechtvaardige en solidaire samenleving die stoelt op de rechtsstaat dat bepaalde schulden worden voldaan, zoals schulden uit hoofde van onderhoudsverplichtingen, publiekrechtelijke schulden, schulden die ontstaan uit strafrechtelijke boeten, schulden die ontstaan uit aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad*), b) het feit dat de uitzonderingen op het recht op de kwijtschelding zijn ingevoerd middels een louter illustratieve lijst, die bijgevolg alle gevallen en bloc rechtvaardigt, zonder rekening te houden met de aard van elk afzonderlijk geval, en c) de omstandigheid dat publieke schuldvorderingen lijken te worden vermengd met *schulden uit hoofde van onderhoudsverplichtingen, schulden die ontstaan uit strafrechtelijke boeten, schulden die ontstaan uit aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad*. Deze drie laatste categorieën worden uitdrukkelijk vermeld in de lijst van artikel 23, lid 4, van richtlijn (EU) 2019/1023, terwijl publiekrechtelijke schulden of vorderingen niet in die lijst zijn opgenomen.
- 29 Gelet op het voorgaande, wenst de verwijzende rechter te vernemen: 1) of de nationale wetgever de voorwaarden voor het niet in aanmerking komen voor kwijtschelding en bloc kan rechtvaardigen en dat niet voor elk van die voorwaarden afzonderlijk hoeft te doen, 2) of een type schulden dat niet is opgenomen in artikel 23, lid 4, van richtlijn (EU) 2019/1023, zoals publiekrechtelijke schulden, geen bijzondere rechtvaardiging vereist, en 3), of het beroep op het *bijzondere belang voor een rechtvaardige en solidaire samenleving*

die stoelt op de rechtsstaat dat bepaalde schulden worden voldaan een voldoende rechtvaardiging vormt in het licht van artikel 23, lid 4, van de richtlijn.