



Datum van
inontvangstneming

:

07/10/2022

Zaak C-519/22

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:

4 augustus 2022

Verwijzende rechter:

Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

31 mei 2022

Verzoekende partij:

MAX7 Design Kft.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling beroepen van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije)

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Administratiefrechtelijk geschil in belastingzaken

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Verplichting om zekerheid tot betaling van de belasting te stellen – Rechtsgevolgen van het verzuim zekerheid tot betaling van de belasting te stellen – Termijn en vorm voor het nemen van maatregelen die de reden voor het opleggen van de verplichting om zekerheid tot betaling van de belasting te stellen, beogen weg te nemen

Rechtsgrondslag: artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1) Verzet de vrijheid van ondernemerschap zoals neergelegd in artikel 16 [van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie], gelet op artikel 273 [van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde] en het in artikel 52, lid 1, van het Handvest neergelegde evenredigheidsbeginsel, zich tegen de regeling van een lidstaat op grond waarvan het fiscaal identificatienummer of het btw-identificatienummer van een vennootschap kan worden ingetrokken wegens het verzuim de haar opgelegde verplichting om zekerheid tot betaling van de belasting te stellen, ook wanneer de aandeelhouders er niet rechtstreeks van op de hoogte zijn dat die verplichting tot zekerheidstelling aan de vennootschap is opgelegd of dat die verplichting voortkomt uit het feit dat een bestuurslid van de vennootschap lid is of is geweest van een andere rechtspersoon met een openstaande belastingschuld dan wel uit het feit dat een bestuurslid tot de directie van die rechtspersoon behoort of heeft behoord?

2) Verzetten de vrijheid van ondernemerschap zoals neergelegd in artikel 16 van het Handvest en het recht van beroep van artikel 47 van het Handvest, gelet op het noodzakelijkheidsbeginsel van artikel 273 van [richtlijn 2006/112] en het evenredigheidsbeginsel van artikel 52, lid 1, van het Handvest, zich tegen de regeling van een lidstaat op grond waarvan het fiscaal identificatienummer of het btw-identificatienummer van een vennootschap kan worden ingetrokken wegens het verzuim de haar opgelegde verplichting om zekerheid tot betaling van de belasting te stellen, ook wanneer de minimumtermijn die is vastgelegd in de algemene bepalingen van de regeling van de lidstaat voor het naar behoren bijeenroepen van het besluitvormingsorgaan van de vennootschap, dit orgaan niet toelaat het bestuurslid bij wie zich het beletsel voordoet dat aanleiding heeft gegeven tot de verplichting tot zekerheidstelling, te ontslaan vóór het besluit van de belastingdienst waarbij die verplichting is opgelegd, definitief wordt, en dus dat beletsel op te heffen binnen een termijn die ertoe leidt dat de verplichting om zekerheid te stellen komt te vervallen, zodat kan worden voorkomen dat het fiscaal identificatienummer wordt ingetrokken?

3. Is het verenigbaar met de in artikel 16 van het Handvest verankerde vrijheid van ondernemerschap en met de ingevolge artikel 273 van richtlijn [2006/112] noodzakelijke en ingevolge artikel 52, lid 1, van het Handvest evenredige beperking daarvan, alsook met het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte, dat de regeling van een lidstaat dwingend en zonder de met de toepassing van het recht belaste organen enige beoordelingsmarge te laten, voorschrijft dat

a) de opheffing door de vennootschap als belastingplichtige van het beletsel dat aanleiding is geweest voor het opleggen van de verplichting om zekerheid tot betaling van de belasting te stellen, nadat het besluit tot oplegging van die verplichting definitief is geworden, geen gevolgen heeft voor de verplichting tot het stellen van de zekerheid en dus voor de mogelijkheid tot

intrekking van het fiscaal identificatienummer, ook wanneer dat beletsel is opgeheven nadat het besluit tot oplegging van die verplichting definitief is geworden, maar binnen de termijn voor het stellen van de zekerheid?

- b) in het geval dat er geen zekerheid tot betaling van de belasting is gesteld, de vennootschap als belastingplichtige na het verstrijken van de termijn voor het stellen van die zekerheid de rechtsgevolgen van de intrekking van haar fiscaal identificatienummer niet kan verhelpen, ook wanneer zij het beletsel dat tot de oplegging van de verplichting tot zekerheidstelling heeft geleid heeft opgeheven nadat het besluit waarbij die verplichting is opgelegd definitief is geworden, maar binnen de termijn voor het stellen van die zekerheid?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), artikel 273, eerste alinea.
- Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”), artikelen 16 en 47 en artikel 52, lid 1.
- Arrest van het Hof (Negende kamer) van 26 oktober 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820) (hierna: „arrest BB construct”).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

- Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (wet CL van 2017 betreffende de algemene belastingprocedure; hierna: „algemene wet op de belastingprocedure”), §§ 19, 24, 26, 28 en 246.

Volgens de bovengenoemde bepalingen van de algemene wet op de belastingprocedure wordt na de toekenning van het fiscaal identificatienummer een verplichting opgelegd om zekerheid tot betaling van de belasting te stellen ingeval een bestuurder van de belastingplichtige voordien dezelfde functie heeft uitgeoefend bij een andere belastingplichtige die, in de vijf jaar voorafgaand aan de dag waarop het verzoek om toekenning van het fiscaal identificatienummer is ingediend zonder opvolger is ontbonden met een belastingschuld van meer dan 1 miljoen HUF (ongeveer 2 500 EUR). Tegen het besluit waarbij de verplichting tot zekerheidstelling voor de belasting wordt opgelegd, kan binnen acht dagen na de kennisgeving ervan beroep worden ingesteld. Dit beroep heeft geen schorsende werking voor het stellen van de zekerheid.

De zekerheid tot betaling van de belasting kan worden gesteld door middel van een eenmalige betaling of door overlegging van een bewijs voor het stellen van een bankgarantie. De termijn hiervoor bedraagt dertig dagen vanaf de

kennisgeving van het besluit waarbij de verplichting tot zekerheidstelling wordt opgelegd. Indien deze termijn niet in acht wordt genomen, worden aanvragen tot heropening van de termijn niet aanvaard.

De zekerheid tot betaling van de belasting moet ook worden gesteld in het geval dat er, nadat het besluit tot oplegging van de verplichting daartoe definitief is geworden, met betrekking tot de persoon van de genoemde bestuurder een wijziging optreedt waardoor de reden voor de oplegging ervan wegvalt.

Indien de belastingplichtige de zekerheid tot betaling van de belasting niet binnen de gestelde termijn verstrekt, gelast de belastingdienst de intrekking van zijn fiscaal identificatienummer.

In het kader van de regels betreffende de registratieprocedure voor belastingdoeleinden bepaalt de algemene wet op de belastingprocedure dat de belastingdienst weigert een fiscaal identificatienummer toe te kennen indien een bestuurder van de belastingplichtige dezelfde functie bekleedt bij een andere belastingplichtige die op het tijdstip van indiening van de aanvraag voor het fiscaal identificatienummer een belastingschuld heeft van meer dan 5 miljoen HUF (ongeveer 12 500 EUR). In een dergelijk geval verzoekt de belastingdienst de belastingplichtige de belemmeringen voor de toekenning van het fiscaal identificatienummer te verhelpen binnen 45 dagen na de kennisgeving van het verzoek. Indien de belastingplichtige deze verplichting niet nakomt, zal de belastingdienst de intrekking van het fiscaal identificatienummer gelasten.

– A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (wet V van 2013 op het burgerlijk wetboek; hierna: „burgerlijk wetboek”), §§ 3:17 en 3:190

Volgens de bovengenoemde bepalingen van het burgerlijk wetboek moeten de aandeelhouders voor de algemene vergadering van de vennootschap worden opgeroepen en van de agenda in kennis worden gesteld. Tussen de verzending van de oproeping en de datum van de algemene vergadering moeten ten minste vijftien dagen liggen.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Bij besluit van 19 december 2019 heeft de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (belastingdienst Boedapest-noord, onderdeel van de nationale belastingdienst, Hongarije; hierna: „lagere belastingautoriteit”) aan de vennootschap MAX7 Design Kft, verzoekster in het hoofdgeding (hierna: „verzoekster”), de verplichting opgelegd om zekerheid te stellen tot betaling van belastingen ten bedrage van 1 930 979 HUF (ongeveer 4 900 EUR). De reden daarvoor was dat een van de bestuurders van verzoekster tussen 14 februari en 2 juni 2017 bestuurder was geweest van een andere vennootschap, in liquidatie, die was ontbonden met een belastingschuld ten belope van dat bedrag.

- 2 De lagere belastingautoriteit heeft het besluit waarbij de verplichting tot zekerheidstelling wordt opgelegd, toegezonden aan verzoekster en aan voornoemde bestuurder. Het was de bestuurder die beide zendingen in ontvangst nam op 21 december 2019. De zekerheid tot betaling van de belasting had moeten worden gesteld binnen 30 dagen na ontvangst, dat wil zeggen uiterlijk op 20 januari 2020. Het beroep tegen het besluit had binnen acht dagen na de kennisgeving moeten worden ingesteld. Aangezien verzoekster noch de bestuurder een dergelijk beroep heeft ingesteld, is het besluit op 31 december 2019 definitief geworden.
- 3 Op 7 januari 2020 hebben de aandeelhouders van verzoekster de betrokken bestuurder ontslagen en een andere in zijn plaats aangesteld. Aangezien de reden voor het opleggen van de verplichting tot zekerheidstelling daarmee was weggenomen, heeft verzoekster geen zekerheid gesteld.
- 4 De lagere belastingautoriteit heeft de intrekking van verzoeksters fiscaal identificatienummer en btw-identificatienummer gelast op grond dat verzoekster de zekerheid tot betaling van de belasting niet binnen de voorgeschreven termijn had gesteld. Verzoekster heeft tegen dit besluit administratief beroep ingesteld. Verweester in het hoofdgeding, de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling beroepen van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije; hierna: „verweester”), heeft dit besluit gehandhaafd.
- 5 Verzoekster heeft tegen het besluit van de hogere belastingautoriteit beroep in rechte ingesteld bij de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije), de verwijzende rechter. Bij de behandeling van het verzoekschrift heeft de verwijzende rechter het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 6 Verzoekster betoogt dat artikel 273 van richtlijn 2006/112 en de artikelen 16 en 47 en artikel 52, lid 1, van het Handvest zich verzetten tegen de nationale regeling waarop de besluiten van de lagere en de hogere belastingautoriteit zijn gebaseerd. Met name kan een vennootschap die zekerheid tot betaling van de belasting moet stellen maar nalaat dat te doen, volgens deze regeling niet worden vrijgesteld van de daaruit voortvloeiende rechtsgevolgen, ook niet wanneer zij de reden dat die verplichting haar is opgelegd, wegneemt nadat het besluit waarbij de verplichting wordt opgelegd definitief is geworden, maar binnen de voor het stellen van de zekerheid voorgeschreven termijn.
- 7 Volgens verzoekster beperkt de in casu toepasselijke nationale regeling haar vrijheid van ondernemerschap op onevenredige wijze.
- 8 In de eerste plaats zijn de aandeelhouders van verzoekster niet rechtstreeks in kennis gesteld van de verplichting om zekerheid tot betaling van de belasting te stellen: alleen de betrokken bestuurder was daarvan op de hoogte. De

aandeelhouders konden dus pas actie ondernemen om de reden voor het opleggen van die verplichting weg te nemen op het moment dat het besluit tot oplegging ervan reeds definitief was geworden. Ondanks de grootst mogelijke zorgvuldigheid konden de aandeelhouders evenmin vooraf nagaan of er bij de bestuurders van verzoekster sprake was van omstandigheden die aanleiding konden geven tot het opleggen van een dergelijke verplichting, omdat er geen register van zulke omstandigheden wordt bijgehouden en het niet mogelijk is de belastingdienst om een verklaring ter zake te verzoeken.

- 9 Bovendien hadden de aandeelhouders, gelet op de termijn om op te komen tegen het besluit waarbij die verplichting tot zekerheidstelling werd opgelegd, slechts acht dagen de tijd om de reden voor het opleggen van de verplichting weg te nemen. Dat is echter geenszins voldoende, aangezien de algemene vergadering van verzoekster over het ontslag van de bestuurder in kwestie moest beslissen, en het burgerlijk wetboek voorziet in een termijn van ten minste 15 dagen om die vergadering naar behoren bijeen te roepen. Het had voor verzoekster ook geen zin gehad om beroep in te stellen tegen het besluit waarbij de verplichting is opgelegd, aangezien een dergelijk rechtsmiddel de uitvoering van het besluit niet schorst.
- 10 Verzoekster stelt dat de verwijdering van voornoemde bestuurder de reden voor het opleggen van de verplichting om zekerheid te stellen tot betaling van de belasting weliswaar wegnam, maar dat de verplichting om die zekerheid te stellen niettemin op haar bleef rusten. Doordat zij de zekerheid niet binnen de voorgeschreven termijn had gesteld, kon zij haar activiteit niet langer voortzetten omdat haar fiscaal identificatienummer werd ingetrokken, hetgeen tegelijkertijd leidde tot haar ontbinding zonder opvolger. Bovendien heeft dit alles onevenredig ernstige juridische gevolgen voor de onschuldige aandeelhouders van verzoekster, die geen reële mogelijkheid hebben gehad om tijdig in te grijpen teneinde de reden voor het opleggen van de verplichting in kwestie weg te nemen.
- 11 Volgens verzoekster heeft de intrekking van haar fiscaal identificatienummer ook gevolgen voor haar deelname aan het btw-stelsel, aangezien zij als gevolg daarvan noch btw kan boeken, noch deze kan aftrekken. Verzoekster beroept zich met betrekking tot richtlijn 2006/112 op de arresten van het Hof in de zaken C-146/05, C-385/09 en C-534/16 en met betrekking tot het recht op een doeltreffende voorziening in rechte op de arresten van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in de zaken 30696/09 en 17153/11.
- 12 Verweerster betoogt dat de door verzoekster aangevoerde bronnen van Unierecht en Unierechtspraak alleen relevant zijn in het kader van het gemeenschappelijk btw-stelsel van de Europese Unie en met betrekking tot het beginsel van neutraliteit van de btw, zodat zij in de onderhavige zaak zelfs niet naar analogie kunnen worden toegepast. Voorts wijst verweerster erop dat het besluit van de lagere belastingautoriteit verzoekster niet verplichtte om de reden voor het opleggen van de verplichting om zekerheid tot betaling van de belasting te stellen, weg te nemen, maar om die zekerheid te stellen. Tegen dat besluit had verzoekster

kunnen opkomen, wat zij echter niet heeft gedaan, en dus is het voorwerp van het hoofdgeding niet langer dat besluit, maar de rechtmatigheid van het besluit waarbij de intrekking van het fiscaal identificatienummer is gelast.

Korte motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 13 Volgens de verwijzende rechter is in casu voldaan aan de voorwaarden waaronder uitlegging van de Unierechtelijke bepalingen die in de prejudiciële vragen worden genoemd, noodzakelijk is.
- 14 Ten eerste zijn de aangevoerde bepalingen van Unierecht relevant voor het hoofdgeding. Ten tweede heeft het Hof deze bepalingen nog niet uitgelegd. Het arrest BB construct had weliswaar betrekking op een onderzoek van artikel 273 van richtlijn 2006/112, maar dit onderzoek werd niet verricht ten aanzien van het Hongaarse, maar ten aanzien van het Slowaakse recht. Bovendien betrof dit onderzoek niet de vraag in welke soort procedure de verplichting om zekerheid te stellen tot betaling van de belasting wordt opgelegd en de zekerheid wordt gesteld, maar alleen de vraag naar het bedrag ervan. Ten derde is het antwoord op de prejudiciële vragen niet zo duidelijk dat er geen ruimte is voor redelijke twijfel.
- 15 De eerste twee prejudiciële vragen hebben tot doel na te gaan of het een rechtmatige en evenredige beperking van de vrijheid van ondernemerschap vormt wanneer de belastingdienst volgens het toepasselijke nationale recht op zodanige wijze over de zekerheid tot betaling van de belasting en de rechtsgevolgen daarvan kan beslissen dat de aandeelhouders van de betrokken vennootschap geen reële mogelijkheid hebben om binnen de gestelde termijn de reden voor de verplichting tot zekerheidstelling weg te nemen. De eerste vraag betreft de kennisneming door de aandeelhouders; de tweede ziet op de feitelijke mogelijkheden waarover de aandeelhouders beschikken om in te grijpen.
- 16 Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, wijst verweerster er ongetwijfeld terecht op dat de lagere belastingautoriteit verzoekster niet heeft verplicht om de reden voor het opleggen van de verplichting om zekerheid te stellen tot betaling van de belasting weg te nemen, maar om deze zekerheid te stellen. Indien de belastingplichtige echter de mogelijkheid heeft om die reden weg te nemen, moet in verband met de vrijheid van ondernemerschap zeker worden onderzocht hoe het nationale recht deze mogelijkheid waarborgt. Terwijl de algemene wet op de belastingprocedure de mogelijkheid biedt om de reden voor het opleggen van die verplichting binnen acht dagen op te heffen, moeten er volgens het burgerlijk wetboek evenwel ten minste vijftien dagen verstrijken tussen de bijeenroeping van de algemene vergadering en de vaststelling van besluiten door deze laatste. Volgens de verwijzende rechter beperkt deze wettelijke regeling de vrijheid van ondernemerschap op onevenredige wijze, aangezien de vennootschap in de praktijk slechts door zekerheid te stellen kan vermijden dat haar fiscaal identificatienummer wordt ingetrokken en dat zij zonder opvolger wordt ontbonden.

- 17 De verwijzende rechter wenst tevens te vernemen of deze nationale wettelijke regeling in overeenstemming is met het beginsel van gelijke behandeling. Een verplichting om zekerheid tot betaling van de belasting te stellen kan immers worden opgelegd in geval van belastingschulden van meer dan 1 miljoen HUF, maar de algemene wet op de belastingprocedure voorziet in verband met de fiscale registratieprocedure in de mogelijkheid dat de belastingdienst weigert een fiscaal identificatienummer toe te kennen wanneer een bestuurder van de belastingplichtige ook bestuurder is van een andere vennootschap, die een belastingschuld heeft van meer dan 5 miljoen HUF. Terwijl de vennootschap slechts acht dagen heeft om de reden voor het opleggen van die verplichting weg te nemen, is het in een veel ernstiger geval dan het onderhavige echter mogelijk om een belemmering voor de fiscale registratie weg te nemen binnen vijfenveertig dagen. In beide gevallen heeft het uitblijven van maatregelen als rechtsgevolg dat het fiscaal identificatienummer door de belastingdienst wordt ingetrokken.
- 18 De derde vraag betreft twee bijzonderheden van de nationale wettelijke regeling en rechtspraak met betrekking tot de zekerheid tot betaling van de belasting. Ten eerste is het zo dat, zelfs als de reden voor het opleggen van de verplichting tot een dergelijke zekerheidstelling wordt weggenomen nadat het besluit waarbij die verplichting is opgelegd, definitief is geworden, dit als zodanig niet betekent dat de verplichting tot zekerheidstelling vervalst. Ten tweede kan de belastingplichtige, wanneer zijn fiscaal identificatienummer wordt ingetrokken omdat hij geen zekerheid heeft gesteld, dit gevolg niet verhelpen door de reden voor het opleggen van die verplichting weg te nemen of door de zekerheid achteraf te stellen.
- 19 De verwijzende rechter is van oordeel dat er, gelet op artikel 273 van richtlijn 2006/112, artikel 16 en artikel 52, lid 1, van het Handvest en de punten 36 tot en met 42 van het arrest BB construct, een groter openbaar belang bestaat bij de opheffing van de reden voor de verplichting tot zekerheidstelling dan bij het stellen zelf van de zekerheid. De nationale wettelijke regeling moet het daarom in de eerste plaats mogelijk maken om de reden voor de oplegging van die verplichting op te heffen, in plaats van te proberen af te dwingen dat de zekerheid in alle omstandigheden wordt gesteld, zelfs indien de reden voor de zekerheidstelling reeds is weggenomen.
- 20 Partijen in het hoofdgeding zijn het ook oneens over de aard van de termijn voor het stellen van zekerheid tot betaling van de belasting. Deze termijn is in de nationale rechtspraak uitgelegd als een vervaltermijn, waardoor de mogelijkheid wordt uitgesloten dat de belastingplichtige wiens fiscaal identificatienummer wordt ingetrokken, het verzuim om zekerheid te stellen achteraf herstelt. In het onderhavige geval betekent dit dat verzoekster, ook al heeft zij de reden voor het stellen van de zekerheid weggenomen, definitief de mogelijkheid heeft verloren om de intrekking van haar fiscaal identificatienummer ongedaan te maken omdat zij de zekerheid niet binnen de voorgeschreven termijn heeft gesteld.
- 21 Volgens de verwijzende rechter beknop dit de vrijheid van ondernemerschap op ongerechtvaardigde en onevenredige wijze, omdat de belastingplichtige de

intrekking van zijn fiscaal identificatienummer slechts kan vermijden indien hij zekerheid stelt tot betaling van de belasting, een verplichting die een beperking inhoudt van het vrije gebruik van de middelen waarover de vennootschap beschikt. Bovendien schendt de huidige regeling ook het recht op een doeltreffende voorziening in rechte, aangezien de termijn om op te komen tegen het besluit waarbij die verplichting wordt opgelegd, slechts acht dagen bedraagt en het beroep evenmin schorsende werking heeft. Indien beroep wordt ingesteld tegen de intrekking van het fiscaal identificatienummer, heeft de rechter geen beoordelingsmarge, dat wil zeggen dat hij geen rekening kan houden met het feit dat de reden voor het opleggen van de verplichting om zekerheid te stellen tot betaling van de belasting niet meer bestond op het ogenblik dat het intrekkingbesluit is genomen. Evenmin kan de rechter, door het intrekkingbesluit nietig te verklaren of te wijzigen, de belastingplichtige vrijstellen van de intrekking van het fiscaal identificatienummer en het daaruit voortvloeiende verlies van rechtspersoonlijkheid. In het onderhavige geval heeft het handelsregister verzoekster reeds verboden haar activiteiten voort te zetten en de inleiding van een procedure van gedwongen liquidatie tegen haar bevolen. In het hoofdgeding kan verzoekster slechts in rechte optreden omdat zij tegelijk met de instelling van haar beroep om onmiddellijke rechterlijke bescherming heeft verzocht en de verwijzende rechter dit verzoek heeft ingewilligd.