



Datum van
inontvangstneming

:

25/11/2016

Vertaling C-534/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

20 oktober 2016

Verwijzende rechter:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slowaakse Republiek)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 september 2016

Verzoekende partij:

BB construct s.r.o.

Verwerende partij:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Hooggerechtshof
van de Slowaakse Republiek

BESLISSING

De Najvyšší súd Slovenskej republiky (hooggerechtshof van de Slowaakse Republiek), uitspraak doende als hogerberoepsrechter in de zaak van **BB construct s.r.o.**, [omissis] Bratislava, appellante, en **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, (directie belastingen van de Slowaakse Republiek) [omissis] Banská Bystrica, inzake een **verzoek om toetsing van de rechtmatigheid van een besluit** van het bestuursorgaan in een belastingprocedure [omissis] [*gegevens over het bij de verwijzende rechter aanhangige geding*],

beslist het volgende:

[omissis] **verzoekt** het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Is de praktijk van een nationale instantie, inhoudende dat het feit dat de huidige bestuurder van een rechtspersoon bestuurder is geweest van een andere rechtspersoon die nog belasting verschuldigd is, naar nationaal recht grond oplevert om het stellen van een fiscale zekerheid tot 500 000 EUR te eisen, in overeenstemming met de doelstelling van artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, te weten bestrijding van btw-fraude?

2. Kan worden aangenomen dat deze fiscale zekerheid door het maximumbedrag ervan, tot 500 000 EUR zoals in het hoofdgeding is geëist, geen inbreuk maakt op de vrijheid van ondernemerschap als bedoeld in artikel 16 [van het handvest van de grondrechten van de Europese Unie], de belastingplichtige niet indirect dwingt zijn faillissement aan te vragen, niet discriminerend als bedoeld in artikel 21, lid 1, [van het Handvest] is en in het kader de inning van btw niet in strijd is met de beginselen „ne bis in idem” en niet-terugwerkende kracht als bedoeld in artikel 49, leden 1 en 3 van het [Handvest]? **[Or. 2]**

G r o n d e n

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) betreft de uitlegging van de artikelen 16 (vrijheid van ondernemerschap), 21, lid 1 (non-discriminatie), en 49, leden 1 en 3 (legaliteitsbeginsel en evenredigheidsbeginsel inzake delicten en straffen), van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”), en van de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde

waarde (hierna: „btw-richtlijn”), waarmee wordt beoogd belastingfraude en -ontwijking beter te bestrijden.

- 2 Aan dit verzoek liggen rechtsvragen ten grondslag die zijn gerezen in het kader van een geding tussen BB construct, s.r.o. te Bratislava, Slowaakse Republiek (hierna: „verzoekster”), en Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Bratislava, Slowaakse Republiek (directie belastingen van de Slowaakse Republiek; hierna: „belastingdienst”), over de verplichte registratie voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) in de zin van de artikelen 4 en 4c van wet nr. 222/2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde (zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty; hierna: „btw-wet”) en de daarmee verbonden fiscale zekerheidstelling.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

- 3 De artikelen 16, 21, lid 1, 49, leden 1 en 3, en 50 van het Handvest luiden als volgt:

„Artikel 16

De vrijheid van ondernemerschap wordt erkend overeenkomstig het recht van de Unie en de nationale wetgevingen en praktijken.

Artikel 21

1. Iedere discriminatie, met name op grond van geslacht, ras, kleur, etnische of sociale afkomst, genetische kenmerken, taal, godsdienst of overtuiging, politieke of andere denkbeelden, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte, een handicap, leeftijd of seksuele gerichtheid, is verboden. [Or. 3]

Artikel 49

1. Niemand mag worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde van het handelen of nalaten. Evenmin mag een zwaardere straf worden opgelegd dan die, die ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was. Indien de wet na het begaan van het strafbare feit in een lichtere straf voorziet, is die van toepassing.

[...]

- 3. De zwaarte van de straf mag niet onevenredig zijn aan het strafbare feit.*

Artikel 50

Niemand wordt opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure voor een strafbaar feit waarvoor hij in de Unie reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet.”

- 4 Overweging 59 van de btw-richtlijn noemt ten aanzien van de controle van de geschiktheid van rechtssubjecten het volgende richtsnoer:

„De lidstaten moeten, met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden, bijzondere van deze richtlijn afwijkende maatregelen kunnen treffen of handhaven, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen.”

- 5 Artikel 273 van de btw-richtlijn bepaalt [omissis]:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

Slowaakse regelgeving

- 6 Artikel 2, lid 2, van de grondwet van de Slowaakse Republiek (hierna: „grondwet”), met het opschrift „Fundamentele bepalingen”, bepaalt [omissis] **[Or. 4]**

„Overheidsorganen mogen uitsluitend handelen op grond van de grondwet, binnen de daarin vastgestelde grenzen en in de omvang en op de wijze als bij de wet bepaald.”

- 7 Artikel 35, lid 1, van de grondwet [omissis] bepaalt:

„Eenieder heeft het recht om vrij een beroep en de daartoe passende opleiding te kiezen, alsook het recht om een bedrijf uit te oefenen of een andere winstgevendende activiteit te verrichten.”

- 8 Artikel 2, lid 1, juncto 105b, lid 1, van het wetboek van koophandel (Obchodný zákonník) luidt in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding:

„Artikel 2

1. Onder ondernemingsactiviteit wordt verstaan een duurzame activiteit die de ondernemer zelfstandig in eigen naam en onder eigen verantwoordelijkheid met winstoogmerk verricht.

Artikel 105b

1. Een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid kan niet worden opgericht door een persoon die een belasting- of douaneschuld heeft.”

- 9 Artikel 4, lid 1, onder a), van de btw-wet, „Registratieplicht”, luidt in de aangehaalde versie als volgt:

„De belastingplichtige die de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting in Slowakije heeft gevestigd [omissis] en in de laatste 12 opeenvolgende maanden een omzet van 49 790 EUR heeft behaald, moet bij de belastingdienst een aanvraag tot registratie indienen.”

- 10 Artikel 4c, lid 1, onder c), punten 1 en 2, van de btw-wet, met het opschrift „Fiscale zekerheidstelling”, bepaalt in de toepasselijke versie:

„(1) De belastingplichtige die bij de belastingdienst een aanvraag tot registratie heeft ingediend overeenkomstig artikel 4, leden 1 en 2, dient voor de betaling van de belasting een zekerheid stellen in de vorm van storting van een bedrag [Or. 5] in contanten op de rekening van de belastingdienst of overlegging van een onvoorwaardelijke bankgarantie van een bank [omissis] met een looptijd van 12 maanden ten gunste van de belastingdienst en ten belope van het verzochte garantiebedrag [omissis], indien

c) de bestuurder of aandeelhouder van de belastingplichtige een natuurlijke of rechtspersoon is die bestuurder of aandeelhouder is of is geweest van een andere rechtspersoon

1. die op de datum van ontbinding een belastingschuld heeft van ten minste 1000 EUR, die is ontstaan in de periode waarin de natuurlijke of rechtspersoon bestuurder of aandeelhouder van deze andere rechtspersoon was en die op de datum van de indiening van de aanvraag tot registratie bij de belastingdienst niet is voldaan;

2. De belastingdienst stelt voor de aanvrager van een registratie als bedoeld in lid 1 bij besluit het bedrag van de te stellen zekerheid vast, dat niet lager zal zijn dan 1000 EUR en niet hoger dan 500 000 EUR. Bij de vaststelling van de hoogte van de zekerheid houdt de belastingdienst rekening met het risico dat de belastingplichtige een belastingschuld opbouwt. [omissis]”.

- 11 Artikel 3, leden 1 en 3, eerste volzinnen, van wet nr. 7/2005 inzake faillissement en herstructurering, en tot wijziging en aanvulling bepaalde wetten (zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov), luidt in de toepasselijke versie als volgt [omissis]:

„(1) De schuldenaar is failliet indien hij insolvent is of een te zware schuldenlast heeft.

(3) Een schuldenaar heeft een te zware schuldenlast indien hij een boekhouding volgens een bijzondere wet moet voeren, meer dan één schuldeiser heeft en de waarde van zijn schulden zijn vermogen overstijgt.”

Hoofding

- 12 Op grond van de verplichte aanvraag tot registratie die de verzoekende partij heeft ingediend toen zij aan de wettelijke vereisten voldeed, heeft het orgaan van eerste aanleg van de belastingdienst (hierna: „**belastingautoriteit**”) overeenkomstig de procedure van artikel 4c, lid 2, van de btw-wet beslist dat gedurende 12 maanden een zekerheid voor de btw (hierna: „fiscale zekerheid”) [moest worden gesteld] ten bedrage van 500 000 EUR, met de verplichting om de staat binnen 20 dagen te betalen. **[Or. 6]**

Ter rechtvaardiging van hun beslissing in de zin van artikel 4c, lid 1, onder c) van de btw-wet hebben de belastingautoriteit aangevoerd dat er een schuld uit het verleden bestaat. De bestuurder/aandeelhouder van verzoekster had/heeft persoonlijke of vermogensrechtelijke betrekkingen met een andere rechtspersoon (BAU - STAV System s.r.o.; hierna: „andere rechtspersoon”) die een openstaande btw-schuld bleek te hebben (gehad) van ten minste 1 000 EUR op de datum van de indiening van de aanvraag. De andere rechtspersoon had deze schuld opgebouwd in de periode waarin de bestuurder/aandeelhouder van verzoekster een vergelijkbare functie in de andere rechtspersoon bekleedde. De verwijzende rechter merkt op dat de gevolgen van verjaring of verval die de belastingdienst toepast op verzoeken van belastingplichten om belastingteruggaaf, niet op deze schuld uit het verleden van toepassing zijn.

- 13 Verzoekster [*omissis*] vordert nietigverklaring van het besluit, althans verlaging van de fiscale zekerheid, stellende dat de verlangende zekerheid in strijd is met het beginsel van niet-terugwerkende kracht, dat voortvloeit uit de gemeenschappelijke constitutionele tradities en internationale verplichtingen van Unielidstaten, inbreuk maakt op de particuliere autonomie van handelsondernemingen, en discriminerend is, gezien enerzijds de volkomen buitensporige hoogte daarvan en het ontbreken van de tijdslimiet, en anderzijds het feit dat het niet mogelijk is om zich aan de procedure te onttrekken, zodat zij neerkomt op een boete bij niet-nakoming van een niet-financiële verplichting.
- 14 [*omissis*] Volgens de verwijzende rechter blijkt uit de totstandkomingsgeschiedenis van wet nr. 246/2012 tot wijziging en aanvulling van wet [*omissis*] inzake btw [*omissis*] (zákon č. 246/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon [*omissis*] o dani z pridanej hodnoty [*omissis*]) – en met name de toelichting bij de aan artikel 4c toegevoegde bepaling – dat de wetgever onder verwijzing naar artikel 273 van de btw-richtlijn heeft voorgesteld dat de belastingautoriteit aanvragers van een btw-registratie als bedoeld in het

voornoemde [artikel 4,] lid 1, onder a) tot d), ertoe verplichten om voor de btw een zekerheid te stellen.

15 [omissis] **[Or. 7]**

Prejudiciële vragen

16 [omissis]

[omissis] De verwijzende rechter [omissis] vestigt de aandacht op het voorwerp van het geding voor de nationale rechter, te weten de beoordeling van de rechtmatigheid en de doeltreffendheid van de verplichting om een fiscale zekerheid te stellen teneinde belastingfraude en -ontwijking bij de inning van btw te bestrijden.

17 [omissis] De fiscale zekerheidstelling is op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn in de Slowaakse rechtsorde ingevoerd om btw-fraude en -ontwijking te bestrijden, aangezien de belastingautoriteit deze zekerheid kunnen aanspreken indien een nieuw geregistreerde belastingplichtige in het opvolgende jaar achterstallige btw heeft.

Het lijkt geen twijfel dat het gemeenschappelijke btw-stelsel nauw verbonden is met de economische activiteiten en dus ook met de vrijheid van ondernemerschap en het recht van vestiging, die op Unieniveau specifiek worden gewaarborgd door de artikelen 49 tot 62 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en op nationaal niveau door de grondwet (artikel 35, lid 1) en het wetboek van koophandel (artikel 2, lid 1). Verzoekster heeft ervoor gekozen om haar vrijheid van ondernemerschap uit te oefenen, en met haar duurzame activiteit, die zij zelfstandig in eigen naam en onder eigen verantwoordelijkheid uitoefent, een omzet behaald, met opbrengsten en zelfs winst.

18 Toen zij in de referentieperiode van 12 maanden het wettelijk vastgesteld totaalbedrag aan inkomsten had bereikt, voldeed zij aan het wettelijke vereiste voor de registratieverplichting; deze verplichting heeft twee volstrekt tegengestelde gevolgen en verdeelt de homogene groep aanvragers van registratie in twee groepen die verschillend worden behandeld. Indien de registratieverplichting niet wordt nagekomen, kan aan elke belastingplichtige, zo ook verzoekster, namelijk een boete tot 20 000 EUR worden opgelegd. Indien de aanvrager de registratieverplichting daarentegen wel nakomt, maar voldoet aan een **[Or. 8]** van de voorwaarden voor schulden uit het verleden, dan dient hij voor de betaling van zijn toekomstige belastingschulden een zekerheid te stellen die tussen 1 000 EUR en 500 000 EUR bedraagt.

Aan de andere groep aanvragers, die mogelijk ook schulden hebben doch niet van fiscale aard, wordt deze verplichting niet opgelegd. Daarom vraagt verzoekster

zich terecht af of de nationale regeling betreffende de fiscale zekerheidstelling haar niet discrimineert.

- 19 Daarnaast ziet verzoekster in met name het maximumbedrag van de fiscale zekerheid een belemmering van de vrijheid van ondernemerschap en een sanctie met terugwerkende kracht [*omissis*] vanwege het feit zij een persoonlijke of vermogensrechtelijke betrekking heeft (gehad) met een belastingplichtige die tot nog toe, althans tot aan zijn ontbinding, zijn belastingschuld uit het verleden niet heeft betaald. Deze sanctie beoogt verzoekster als nieuw geregistreerde belastingplichtige uitsluitend als instituut te treffen, hoewel er enkel een persoonlijke band bestaat – dat wil zeggen een indirecte band via natuurlijke personen – met de genoemde schuld uit het verleden, waarvan niet kan worden uitgesloten dat zij ondertussen volgens de wet is verjaard, en met betrekking waartoe de betrokken persoon niet veel gelegenheden tot betaling heeft gehad (met name niet als aandeelhouder van een handelsonderneming).
- 20 Verzoekster wijst er dienaangaande op dat de belastingautoriteit bij de vaststelling van het bedrag van de fiscale zekerheid als enig criterium het risico dat de belastingplichtige een belastingschuld opbouwt hanteren. De belastingdienst [*omissis*] heeft verklaard [*omissis*]: „Het bedrag van de zekerheid wordt, binnen de bepaalde grenzen, altijd op geautomatiseerde wijze berekend. Het bedrag van de zekerheid wordt vastgesteld door een computersysteem van de belastingdienst, zonder mogelijkheid tot aanpassing van dat bedrag. [...] Elke aanvraag wordt volkomen individueel en tegelijkertijd zo objectief mogelijk verwerkt door middel van het programma DM4, dat gebaseerd is op gegevens van een data warehouse, zodat de belastingautoriteit geen enkele beoordelingsmarge hebben.”
- 21 De verwijzende rechter heeft verder gewezen op de twijfels van verzoekster als handelsonderneming, die voortkomen uit het feit dat het wetboek van koophandel voor de oprichting van een handelsonderneming voorschrijft dat de belastingautoriteit een verklaring afgeven dat de oprichter geen belastingschulden heeft, terwijl dezelfde autoriteiten verzoekster vervolgens, nadat zij een handelsonderneming heeft opgericht en in het handelsregister heeft ingeschreven, als rechtssubject met een hoog risico op het ontstaan van belastingschulden aanmerken [**Or. 9**] en verplichten om de hoogst mogelijke zekerheid te stellen.
- 22 Verzoekster voert voorts aan dat zij bij haar oprichting moest voldoen aan de voorwaarde van storting van een minimumkapitaal van 5 000 EUR en dat de omzet van haar economische activiteiten op de datum waarop de registratieverplichting is ontstaan 49 790 EUR bedroeg. [*omissis*] Deze financiële middelen volstaan niet om zekerheid te dekken, ook niet als die lager is dan die haar in het hoofdgeding is opgelegd.

In verband met het voorgaande kwalificeert verzoekster de opgelegde maatregel als liquidatiemaatregel, omdat indien de verplichting [tot zekerheidstelling] niet binnen te wettelijke termijn van 20 dagen wordt nagekomen, de belastingdienst tot

executie overgaat [*omissis*] door voor de ondernemingsactiviteit benodigd vermogen van de aanvrager te verkopen, of omdat deze voorwaarde tot gevolg heeft dat de aanvrager zijn verplichtingen stipt kan nakomen [*omissis*]. Beide omstandigheden leiden tot de beëindiging van de ondernemingsactiviteit van de aanvrager; de belastingdienst wijst er in de beroepsprocedure evenwel op dat de wet geen andere handelwijze toelaat.

- 23 Het punt dat de hoogte van de zekerheid in verhouding tot de vermogenspositie van verzoekster tot haar liquidatie kan leiden, doet gelet op artikel 52, lid 3, van het Handvest de twijfel rijzen of de fiscale zekerheid geen indirecte sanctie vormt in de zin van de Engel-criteria die het Europees Hof voor de rechten van de mens heeft uitgewerkt in zijn rechtspraak (zie de punten 82 en 83 van het arrest van 8 juni 1976, Engel e.a./Nederland, zaken nr. 5100/71 tot en met 5102/71, 5354/72 en 5370/72).

[*omissis*]

- 24 [*omissis*] De situatie van verzoekster, wanneer eenmaal een omzet van 49 790 EUR is bereikt, komt neer op een aangepaste toepassing van het „ne bis in idem”-beginsel, in de zin dat een belastingplichtige met een schuld uit het verleden die daadwerkelijk gebruik wil maken van zijn vrijheid van ondernemerschap, niet kan ontkomen aan het stellen van een fiscale zekerheid, die zelfs tot liquidatie kan leiden, of een sanctie voor de niet-nakoming van de registratieverplichting, wat een belastingdelict oplevert. **[Or. 10]**
- 25 In deze context meent de verwijzende rechter derhalve dat, teneinde het hem voorgelegde geschil te beslechten, moet worden verzocht om een prejudiciële beslissing, over de vraag of de hierboven beschreven praktijk van de belastingautoriteit, volgens welke een fiscale zekerheid tot 500 000 EUR moet worden gesteld, in overeenstemming is met de doelstelling van artikel 273 van de btw-richtlijn, gezien de toelichting bij wet nr. 246/2012.

De rechtmatigheid van de procedure van de praktijk van de belastingautoriteiten hangt duidelijk af van de rechtmatigheid van de fiscale zekerheidstelling en van de vraag of de hoogte daarvan (bijvoorbeeld 500 000 EUR, zoals in het hoofdgeding, maar ook een lager bedrag) niet de vrijheid van ondernemerschap kan belemmeren, of de aanvrager van de registratie niet indirect dwingt om zijn faillissement aan te vragen, discriminerend is en in het kader van de inning van de btw inbreuk maakt op het „ne bis in idem”-beginsel en het beginsel van de niet-terugwerkende kracht, die uit de gemeenschappelijke Europese tradities voortvloeien.

- 26 [*omissis*]

[*omissis*] **[Or. 11]** [*omissis*]

[*omissis*] [gronden voor schorsing van de procedure voor de nationale rechter]
[*omissis*]