

Zaak C-277/24 [Adjak]ⁱ

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:

22 april 2024

Verwijzende rechter:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

25 januari 2024

Verzoekende partij:

M. B.

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Verzoek om toelating van een voormalig lid van het bestuursorgaan van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid tot deelname aan een procedure die ertoe strekt de btw-verplichtingen van deze vennootschap vast te stellen

Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing

Uitlegging van het Unierecht en de btw-richtlijn krachtens artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

Moeten de artikelen 205 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting

ⁱ Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd, gelezen in samenhang met artikel 2 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (PB 2016, C 202, blz. 13) (rechtsstaat, eerbiediging van de mensenrechten) en artikel 17 (eigendomsrecht), artikel 41 (recht op behoorlijk bestuur) en artikel 47 (recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht) van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (PB 2016, C 202, blz. 389), en ook het evenredigheidsbeginsel, het recht op een eerlijk proces en het recht van verdediging, die door het recht van de Europese Unie worden gewaarborgd, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling en een daarop gebaseerde nationale praktijk op grond waarvan een natuurlijke persoon [lid van het bestuursorgaan van een rechtspersoon] die met zijn gehele privévermogen hoofdelijk aansprakelijk kan zijn voor de btw-verplichtingen van die rechtspersoon het recht wordt ontzegd om deel te nemen aan een procedure die ertoe strekt in de vorm van een definitief besluit van de belastingdienst de belastingverplichtingen van die rechtspersoon vast te stellen, en deze natuurlijke persoon tegelijkertijd in een afzonderlijke procedure die ertoe strekt zijn hoofdelijke aansprakelijkheid voor de btw-verplichtingen van die rechtspersoon vast te stellen, verstoken is van een adequaat middel om eerdere vaststellingen en beoordelingen over het bestaan of de hoogte van de belastingverplichtingen van de rechtspersoon in het definitieve besluit van de belastingdienst dat eerder is vastgesteld zonder deelname van deze natuurlijke persoon doeltreffend te betwisten, waarbij dit besluit vervolgens krachtens een nationale bepaling, bekrachtigd door een nationale praktijk, een precedent vormt in die procedure?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

VEU: artikel 2

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”): artikel 17, lid 1, artikel 41, lid 1, en artikel 47

Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”): artikel 205, artikel 273

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (grondwet van de Republiek Polen) van 2 april 1997

Ustawa - Ordynacja podatkowa (belastingwet) van 29 augustus 1997:

artikel 107 – omschrijft de voorwaarden waaronder derden hoofdelijk aansprakelijk zijn met hun gehele vermogen voor achterstallige belastingen van een belastingplichtige

artikel 116 – omschrijft de voorwaarden waaronder onder andere leden van het bestuursorgaan hoofdelijk aansprakelijk zijn voor achterstallige belastingen van een vennootschap

artikel 133 – bepaalt wie partij kan zijn in een belastingprocedure

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

Verzoekster, M. B., heeft op 22 augustus 2022 een verzoek ingediend bij het hoofd van een belastingkantoor om als partij te worden toegelaten tot een belastingprocedure tegen de vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Pools recht B (hierna: „vennootschap”) strekkende tot verificatie van de btw-aangifte van deze vennootschap voor de periode van juni tot oktober 2016 en om toegang tot de stukken van deze procedure, op grond dat zij in de jaren 2014-2018 voorzitter was van het bestuursorgaan van de vennootschap en het best op de hoogte is van de activiteiten van de vennootschap in de onderzochte periode.

Het hoofd van het betrokken belastingkantoor heeft het verzoek afgewezen omdat uit de bepalingen van de Ordynacja podatkowa blijkt dat enkel een curator een partij kan vervangen bij het „beheren van haar zaken”, in gevallen waarin zij niet bevoegd is rechtshandelingen te verrichten als gevolg van het ontbreken van organen (hetgeen in de onderhavige zaak het geval was), en omdat enkel een partij het recht heeft de stukken in te zien.

Verzoekster heeft tegen dit besluit bezwaar gemaakt. De dyrektor izby administracji skarbowej (directeur van de belastingkamer) heeft het besluit in zijn geheel nietig verklaard en de procedure in de zaak afgesloten. Hij heeft erop gewezen dat de belastingdienst beslist of een persoon als partij wordt erkend in een belastingprocedure. De belastingdienst is bevoegd zelf objectief te beoordelen of een verzoeker daadwerkelijk procesbevoegdheid heeft. Volgens de directeur van de belastingkamer valt verzoekster in geen van de categorieën die in artikel 133 van de Ordynacja podatkowa worden genoemd. Derhalve heeft de directeur geoordeeld dat er geen rechtsgrond was voor het bestreden besluit van de belastingdienst.

Verzoekster heeft beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny (bestuursrechter in eerste aanleg) op grond dat zij het enige lid van het bestuursorgaan was in de periode waarom het in de zaak gaat. Juist daarom is zij het beste op de hoogte van de activiteiten van die vennootschap. Haar kennis is essentieel in de procedure. Het hoofd van het betrokken belastingkantoor heeft gesteld dat het volstaat dat hij verzoekster als getuige heeft gehoord. Deze hoorzitting was echter eenmalig en heeft 2-3 jaar eerder plaatsgevonden, terwijl de procedure nog steeds aanhangig is en er bewijzen worden vergaard, zodat een

enkele hoorzitting niet volstaat. Bovendien zullen eventuele onvoldane vorderingen overeenkomstig de Ordynacja podatkowa voor rekening komen van verzoekster als natuurlijke persoon, zodat haar verzoek gerechtvaardigd is.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 1 De tot nu toe gangbare nationale praktijk op basis van de Ordynacja podatkowa komt erop neer dat in de btw-procedure waarin een rechtspersoon zoals de vennootschap (een btw-plichtige) partij is, die rechtspersoon de enige partij bij de procedure is. Personen als verzoekster (voormalig lid van het bestuursorgaan van de vennootschap) zijn weliswaar hoofdelijk aansprakelijk voor haar belastingverplichtingen (artikel 116 van de Ordynacja podatkowa), waaronder de btw-verplichtingen, maar hebben in deze procedure niet de hoedanigheid van partij. Met die hoedanigheid gaat een reeks procedurele waarborgen voor actieve deelname aan de procedure gepaard, waaronder het recht om rechtsmiddelen in te stellen tegen besluiten van belastingautoriteiten.
- 2 In de nationale praktijk is aanvaard dat er twee soorten procedures zijn over de hoofdelijke aansprakelijkheid van een lid van het bestuursorgaan: 1) een aanslagprocedure, waarin de hoogte van de belastingverplichting van een vennootschap wordt bepaald; partij is enkel de vennootschap (btw-plichtige); 2) een procedure betreffende de aansprakelijkheid op fiscaal gebied van derden (waaronder een voormalig lid van het bestuursorgaan), wanneer de vennootschap (die de belastingplichtige is) zich niet van haar belastingverplichtingen kwijt. In de tweede procedure is een voormalig lid van het bestuursorgaan partij. Het voorwerp van deze tweede procedure is echter niet meer de hoogte van de btw zelf. De procedure over de hoofdelijke aansprakelijkheid van een voormalig lid van het bestuursorgaan van een vennootschap voor de btw-verplichtingen van die vennootschap wordt dus gevoerd op basis van een belastingaanslag die eerder is opgelegd in een aanslagprocedure waarin enkel de vennootschap partij was. Dit besluit kan dus worden beschouwd als een precedent in een procedure betreffende een voormalig lid van het bestuursorgaan van de vennootschap. De bepalingen van de Ordynacja podatkowa en de nationale praktijk voorzien namelijk niet in de mogelijkheid dat het voormalige lid van het bestuursorgaan de hoogte van de belastingverplichting van de vennootschap die de belastingplichtige is in de loop van een afzonderlijke (latere) procedure over de aansprakelijkheid van een derde betwist. In de loop van de procedure over de hoofdelijke aansprakelijkheid van een bestuurder wordt enkel bepaald of is voldaan aan de voorwaarden voor een dergelijke aansprakelijkheid, waardoor de overdracht van de eerder bij besluit van de belastingdienst vastgestelde belastingschuld is gerechtvaardigd. De beslissing dat het voormalige lid van het bestuursorgaan in de aanslagprocedure tegen de vennootschap niet de hoedanigheid van partij had, brengt ook mee dat deze persoon niet het recht heeft om buitengewone procedures in te leiden (herziening van de procedure, vaststelling van de nietigheid van het besluit).

- 3 Van wezenlijk belang voor het ontstaan van deze nationale praktijk bij de toepassing van artikel 133, lid 1, van de Ordynacja podatkowa waren het vonnis van de Trybunał Konstytucyjny dat die bepaling niet in strijd is met de grondwet, en de rechtspraak van de bestuursrechters die met deze uitspraak overeenstemt, en die overigens al bestond voordat dat arrest werd uitgesproken (bijvoorbeeld de uitspraken waarin het standpunt werd geformuleerd dat een lid van het bestuursorgaan van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid geen partij is in de procedure in een zaak over de belastingschulden van de vennootschap, waaronder de btw-verplichtingen).
- 4 Uit artikel 273 van de btw-richtlijn vloeit voort dat lidstaten andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw. Een dergelijke regeling is de aansprakelijkheid van derden voor de belastingverplichtingen van een vennootschap die in het Poolse recht bestaat. Die aansprakelijkheid geldt ook voor de btw.
- 5 Het mechanisme van de hoofdelijke aansprakelijkheid van een voormalig lid van het bestuursorgaan van een vennootschap voor de belastingverplichtingen van die vennootschap draagt er overeenkomstig de verplichting in artikel 325, lid 1, VWEU toe bij dat de btw juist wordt geïnd en/of dat fraude wordt voorkomen in de zin van artikel 273 van de btw-richtlijn. Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat de personen die op grond van dat mechanisme hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld, niet zelf btw-plichtig zijn. De kern van het geding betreft echter de procedurele waarborgen die deze personen moeten worden toegekend in verband met de eventueel op hen rustende verplichting om met hun persoonlijke vermogen in te staan voor de btw-verplichtingen van de vennootschap. Bovendien verleent artikel 273 van de btw-richtlijn de lidstaten de vrijheid om de middelen te kiezen voor de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude.
- 6 Verder kunnen de lidstaten overeenkomstig artikel 205 van de btw-richtlijn in de situaties genoemd in de artikelen 193 tot en met 200 en 202 tot en met 204 bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen. Hoewel artikel 193 van de btw-richtlijn als hoofdregel bepaalt dat de btw verschuldigd is door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, blijkt uit de bewoordingen van dit artikel dat in de in de artikelen 194 tot en met 199 ter en 202 van richtlijn 2006/112 bedoelde situaties andere personen tot voldoening van deze belasting kunnen of moeten worden gehouden. Uit de context van de artikelen 193 tot en met 205 van de btw-richtlijn volgt dat artikel 205 van deze richtlijn deel uitmaakt van een geheel van bepalingen die beogen voor verschillende situaties de tot voldoening van de btw gehouden persoon vast te stellen. Op die manier moeten deze bepalingen de schatkist ervan verzekeren dat de btw op doeltreffende wijze wordt geïnd bij degene bij wie dat in de desbetreffende situatie op de meest adequate wijze kan geschieden.

- 7 In het arrest van 13 oktober 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (C-1/21, EU:C:2022:788), heeft het Hof geoordeeld dat artikel 273 van de btw-richtlijn en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die voorziet in een mechanisme van hoofdelijke aansprakelijkheid voor btw-schulden van een rechtspersoon in onder meer de volgende omstandigheden:
- de hoofdelijk aansprakelijk gestelde persoon is bedrijfsleider of lid van een bestuursorgaan van de rechtspersoon;
 - de hoofdelijke aansprakelijkheid ontstaat slechts subsidiair, namelijk wanneer het onmogelijk blijkt de verschuldigde btw-bedragen te innen bij de rechtspersoon.
- 8 In dat arrest heeft het Hof ook geoordeeld dat artikel 273 van de btw-richtlijn en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die voorziet in een mechanisme van hoofdelijke aansprakelijkheid dat zich uitstrekt tot de vertragsrente die de rechtspersoon verschuldigd is omdat hij als gevolg van de te kwader trouw verrichte handelingen van de hoofdelijk aansprakelijk gestelde persoon de btw niet binnen de in deze richtlijn gestelde dwingende termijnen heeft betaald.
- 9 Bij de toepassing van deze uitlegging van de btw-richtlijn op de feiten van de onderhavige zaak moet gezegd dat een (voormalig) lid van het bestuursorgaan van een vennootschap al in het stadium van de btw-aanslagprocedure de hoedanigheid van partij bij de procedure toekomt in de situatie waar de belastingdienst voornemens is in een dergelijke procedure tegen die vennootschap omstandigheden vast te stellen als het bestaan en de hoogte van die belastingschuld. Anders kan dat ertoe leiden dat de belastingdienst vaststellingen doet die worden gekenmerkt door willekeur, die in de volgende fase van de procedure niet meer kunnen worden betwist.
- 10 In het kader van het Unierecht wordt het recht van eigendom met name beschermd door artikel 17 van het Handvest. Vermindering van het eigendomsrecht (vermindering van „eigendom”) uit hoofde van publieke heffingen en belastingen is enkel mogelijk onder de wettelijke voorwaarden. Gelet op de omvang van de bescherming van het recht van eigendom op basis van het recht van de Unie en het internationaal recht moeten we deze kwestie bezien in het licht van de rechtsmiddelen die voortvloeien uit artikel 13 van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: „EVRM”). Dat artikel bepaalt dat eenieder wiens in dat verdrag vermelde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht heeft op een daadwerkelijk rechtsmiddel voor een nationale instantie, ook indien deze schending is begaan door personen in de uitoefening van hun ambtelijke functie.
- 11 Voorts is in artikel 41 van het Handvest het recht op behoorlijk bestuur neergelegd, dat een algemeen beginsel van het recht van de Unie weerspiegelt

(arrest van 8 mei 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, punt 49). Dat recht omvat met name het recht om te worden gehoord, dat niet louter formeel kan worden beschouwd, maar moet waarborgen dat de belastingdienst bij het horen van een individu diens belangen in acht neemt.

- 12 Daarnaast is het beginsel van effectieve rechterlijke bescherming een algemeen beginsel van Unierecht dat voortvloeit uit de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten en is beschermd krachtens de artikelen 6 en 13 EVRM en tevens is bekrachtigd door artikel 47 van het Handvest (arrest van 13 maart 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163). Het begrip daadwerkelijke rechtsbescherming is ruimer dan het begrip effectieve rechterlijke bescherming, want dat eerste begrip omvat ook bescherming in een procedure voor bestuurlijke organen terwijl het tweede begrip enkel ziet op de bescherming die wordt verleend door een rechterlijke instantie. Uit artikel 47 van het Handvest vloeit onder meer het recht voort op een doeltreffende voorziening in rechte, waaronder het recht op inleiding van een procedure voor een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft er al herhaaldelijk op gewezen dat artikel 13 EVRM vereist dat nationale rechtsorden voorzien in doeltreffende beroepswegen. Een nationale beroepsweg die onder de procedurele autonomie van de lidstaten valt, mag de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (arresten van 15 april 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punt 17, en 17 november 1998, Aprile, C-228/96 en C-228/96, EU:C:1998:544, punt 18).
- 13 Het recht van verdediging wordt beschouwd als een algemeen beginsel van het recht van de Unie dat garandeert dat een betrokkene daadwerkelijk zijn standpunt naar voren kan brengen voordat een besluit wordt vastgesteld dat bezwarend kan zijn voor hem. Overeenkomstig het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking zijn de nationale rechterlijke instanties gehouden de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het Unierecht ontlenen. Bovendien wordt de lidstaten bij artikel 19, lid 1, VEU de verplichting opgelegd te voorzien in de nodige middelen om daadwerkelijke rechtsbescherming op de onder het Unierecht vallende gebieden te verzekeren (zie arresten van 8 november 2016, Lesoochranárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, punt 50, en 9 februari 2017, M, C-560/14, EU:C:2017:101, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het beginsel van effectieve rechterlijke bescherming van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan het Unierecht, bestaat uit verschillende onderdelen, waaronder met name de rechten van verdediging, het beginsel van „equality of arms”, het recht op toegang tot de rechter en het recht om zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen (arrest van 6 november 2012, Otis e.a., C-199/11, EU:C:2012:684, punt 48). Het recht om in elke procedure te worden gehoord, dat integraal deel uitmaakt van de rechten van de verdediging, waarborgt dat eenieder in staat wordt gesteld zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken in een administratieve procedure en voordat een besluit wordt genomen dat zijn belangen kan schaden (arresten van 11 december 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, punten 34 en 36, en 9 februari 2017, M.,

C-560/14, EU:C:2017:101, punten 25 en 31). De grondrechten, zoals de eerbiediging van de rechten van de verdediging (waaronder het recht om te worden gehoord), hebben geen absolute gelding, maar kunnen worden beperkt, mits deze beperkingen daadwerkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, en, gelet op het nagestreefde doel, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduldbare interventie waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast (zie in die zin arresten van 10 september 2013, *G. i R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punt 33; 11 december 2014, *Boudjlida*, C-249/13, EU:C:2014:2431, punt 43, en 7 juli 2016, *Lebek*, C-70/15, EU:C:2016:524, punt 37). De vraag of er sprake is van een schending van de rechten van de verdediging en van het recht op effectieve rechterlijke bescherming moet echter worden beantwoord aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval, met name de aard van het besluit in kwestie, de context van de vaststelling ervan en de rechtsregels die de betrokken materie regelen (zie arresten van 18 juli 2013, *Commissie/Kadi*, C-584/10 P, C-593/10 P en C-595/10 P, EU:C:2013:518, punt 102, en 9 februari 2017, *M.*, C-560/14, EU:C:2017:101, punt 33).

- 14 Het recht van inzage in het bewijsmateriaal omvat bewijsmateriaal dat is vergaard door de bestuurlijke instantie in de loop van de procedure, evenals het bewijsmateriaal dat is benut in daaraan gerelateerde zaken, bijvoorbeeld strafzaken of bestuurlijke zaken, indien de instantie voornemens is haar besluit te baseren op het bewijsmateriaal uit die procedures. De adressaat van een besluit moet de mogelijkheid hebben zijn standpunt kenbaar te maken over dat bewijsmateriaal voordat het besluit wordt vastgesteld. De terbeschikkingstelling van bewijsmateriaal aan een partij na het besluit, tijdens een gerechtelijke procedure, is geen manier om schending van het recht van verdediging te herstellen (zie arrest van 16 oktober 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punten 52 en 57). Het recht om kennis te nemen van al het bewijsmateriaal hangt in de rechtspraak van het Hof samen met het beginsel van equality of arms. Dit beginsel, dat een integraal onderdeel is van het beginsel van effectieve rechterlijke bescherming, vloeit voort uit het recht op een eerlijk proces en garandeert de partijen gelijke behandeling voor een rechterlijke instantie. De beperking van het recht van een partij om kennis te nemen van al het bewijsmateriaal kan echter worden gerechtvaardigd met het vereiste om het rechtsbelang van andere deelnemers aan de procedure of vertrouwelijke gegevens te beschermen. In een dergelijk geval moet een rechterlijke instantie, om de efficiëntie van een beroepsweg te waarborgen, echter beschikken over de vereiste informatie, waaronder vertrouwelijke informatie en bedrijfsgeheimen, om met volledige kennis van zaken te kunnen oordelen over de vraag of die informatie kan worden meegedeeld, en overgaan tot een onderzoek van alle relevante feiten en rechtsregels (arrest van 7 september 2021, *Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras*, C-927/19, EU:C:2021:700, punten 129 en 135).
- 15 Evenzo moet de procedurele situatie van een particulier worden beheerst door het evenredigheidsbeginsel, dat vereist dat de middelen waarmee een bepaling van Unierecht de met de betrokken maatregel nagestreefde legitieme doelstellingen

beoogt te bereiken, passend zijn en niet verder gaan dan daarvoor noodzakelijk is (arrest van 8 juni 2010, Vodafone e.a., C-58/08, EU:C:2010:321, punt 51). Het evenredigheidsbeginsel vereist dat een evenwicht wordt gevonden tussen concurrerende belangen, namelijk enerzijds het algemene belang van de samenleving en anderzijds het belang van de bescherming van de grondrechten van een individu (zie arrest EHRM, 26 april 1991, Ezelin tegen Frankrijk, 11800/85, § 52). Overeenkomstig het evenredigheidsbeginsel moeten de lidstaten middelen aanwenden waarmee het nagestreefde doel doeltreffend kan worden bereikt, maar waarmee tegelijk de doelstellingen en beginselen van de betrokken Unieregeling zo min mogelijk worden aangetast (zie arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 46, en 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punt 52). Ofschoon het legitiem is dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij bijgevolg niet verder gaan dan daarvoor noodzakelijk is (zie arrest Molenheide e.a. punt 47, en arresten van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, EU:C:2006:309, punt 30, en 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punten 18 en 19). Het evenredigheidsbeginsel houdt in dat in geval van een mogelijke keuze tussen meerdere geschikte maatregelen, die maatregel moet worden gekozen die de minste belasting met zich brengt en dat de veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan de nagestreefde doelen, zoals de juiste inning van de btw (zie arrest van 12 juli 2001, Jippes e.a., C-189/01, EU:C:2001:420, punt 81).

- 16 Derhalve moet worden geconcludeerd dat er redelijke twijfel bestaat over de nationale regeling en praktijk op grond waarin verzoekster het recht is ontzegd om actief deel te nemen aan een belastingprocedure waarin een btw-verplichting zal worden vastgesteld voor de (btw-plichtige) vennootschap waarvoor zij hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld met haar persoonlijke vermogen. Deze twijfels komen bovenal voort uit de niet-naleving van de standaarden van artikel 2 VEU, met name uit oogpunt van de rechtsstaat en de mensenrechten (artikel 17 Handvest). Een individu zonder recht op deelname aan een procedure die in laatste instantie zijn vermogen betreft, wordt de facto het recht op zelfbeschikking in dit opzicht ontnomen en over de sfeer van zijn vermogen wordt beslist door de bevoegde belastingautoriteit als overheidsinstantie. Verdere twijfels rijzen omdat het voormalige lid van het bestuursorgaan van de vennootschap (de btw-plichtige) geen effectieve en adequate beroepsweg heeft om het bestaan en de hoogte van de btw-schuld te betwisten (omdat zij niet de hoedanigheid van partij bij de procedure over het bestaan en de hoogte van de schuld heeft). De partij wordt daarmee het recht op een eerlijk proces in haar individuele zaak ontzegd, want de in rechte vastgestelde hoogte en maatstaf van heffing van de belastingschuld van de vennootschap wordt – krachtens een definitieve beslissing die is vastgesteld zonder deelname van de derde – vervolgens een schuld van die derde, die echter geen adequate en doeltreffende beroepsweg heeft om de vaststellingen te betwisten van de belastingautoriteiten die hebben geoordeeld over het bestaan en de hoogte van de btw-schuld van de vennootschap. De vrijstellingen in artikel 116 van de Ordynacja podatkowa bieden zekere mogelijkheden om zich te onttrekken

aan de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de verplichtingen van de vennootschap, maar niet om het bestaan of de hoogte van de belastingschuld van de vennootschap te betwisten. Zij verlenen een individu derhalve geen daadwerkelijk recht om zijn rechten te verdedigen. Daarnaast zijn er twijfels omdat een voormalig lid van het bestuursorgaan van een vennootschap (de btw-plichtige) geen recht heeft om zijn eigendom te beschermen. De zonder deelname van deze persoon gevoerde aanslagprocedure is rechtstreeks en direct van invloed op haar rechtssfeer, met inbegrip van haar vermogen. Vervolgens zijn er twijfels omdat een voormalig lid van het bestuursorgaan van een vennootschap (btw-plichtige) een recht op behoorlijk bestuur is ontzegd, en in verband daarmee het recht om een gerechtelijke procedure in te leiden over de grond van de belastingzaak. Doordat zij niet de hoedanigheid van partij bij de belastingprocedure heeft, kan zij daarna geen beroep indienen bij de bestuursrechter tegen het besluit waarbij de btw-schuld van de vennootschap is vastgesteld. In verband daarmee rijzen twijfels over het ontbreken van een recht van verdediging van verzoekster. Verdediging moet hier worden opgevat als het recht om het bestaan en de hoogte van de aan verzoekster opgelegde verplichting aan te vechten. Bovendien heeft verzoekster niet de mogelijkheid doorlopend kennis te nemen van het door de belastingdienst vergaarde bewijsmateriaal. In dit stadium is haar ook het bewijsinitiatief en het recht op deelname aan bijvoorbeeld het verhoor van getuigen ontzegd. Het is dan ook de vraag of bij een dergelijke stand van zaken kan worden gezegd dat er sprake is van „equality of arms” tussen verzoekster en de belastingautoriteiten. Daardoor rijzen twijfels over de naleving van het evenredigheidsbeginsel, aangezien in het onderhavige geval een afweging moet worden gemaakt tussen het algemeen belang – dat er ongetwijfeld is in een procedure om de btw-schuld van een vennootschap vast te stellen – en het belang van de particulier die uiteindelijk met zijn persoonlijke vermogen aansprakelijk kan worden gesteld voor die schuld van de vennootschap. De verwijzende rechter betwijfelt derhalve of het verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel om de procespositie van een derde die aansprakelijk kan zijn voor de btw-schulden van een vennootschap aldus te structureren dat deze derde niet de mogelijkheid heeft om het bedrag van de belastingschuld waarvoor hij hoofdelijk met de vennootschap aansprakelijk zal worden gehouden, daadwerkelijk te betwisten. Wezenlijke twijfels rijzen over het feit dat het voormalige lid van het bestuursorgaan van de vennootschap (de btw-plichtige) het recht is ontzegd om te worden gehoord, want haar argumenten worden niet onderzocht.

- 17 Ook van wezenlijk belang in deze context is het standpunt van het Hof in het hierboven genoemde arrest van 16 oktober 2019 in zaak C-189/19 dat de btw-richtlijn, het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich in beginsel niet verzetten tegen een regeling of praktijk van een lidstaat volgens welke de belastingdienst bij de controle van het door een belastingplichtige uitgeoefende recht op btw-af trek gebonden is door de feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties die hij reeds heeft vastgesteld in het kader van gerelateerde administratieve procedures tegen leveranciers van die belastingplichtige, waarop definitief geworden beslissingen zijn gebaseerd waarin wordt geconstateerd dat

door die leveranciers btw-fraude is gepleegd, onder de voorwaarden, ten eerste, dat die regeling de belastingdienst niet ontslaat van de verplichting om de belastingplichtige in kennis te stellen van de bewijselementen, waaronder die uit gerelateerde administratieve procedures, op basis waarvan hij voornemens is een besluit te nemen, en dat die belastingplichtige derhalve niet het recht wordt ontzegd om tijdens de procedure waaraan hij is onderworpen, op te komen tegen de feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties die de belastingdienst in het kader van die gerelateerde procedures heeft vastgesteld; ten tweede, dat deze belastingplichtige tijdens de procedure tegen hem toegang kan krijgen tot al het bewijsmateriaal dat tijdens deze gerelateerde administratieve procedures of in om het even welke andere procedure is vergaard en waarop die dienst zijn besluit wil baseren of dat dienstig kan zijn voor de uitoefening van het recht van verdediging, tenzij doelstellingen van algemeen belang een beperking van die toegang rechtvaardigen; en ten derde, dat de rechterlijke instantie die het beroep tegen dat besluit behandelt, kan toetsen of dat bewijsmateriaal en de bevindingen die in de bestuurlijke besluiten jegens de bovengenoemde leveranciers zijn opgenomen, rechtmatig is vergaard en gebruikt, wanneer die bewijzen en bevindingen van beslissend belang zijn voor de beslechting van het geschil.

- 18 Aangezien het voor een particulier noodzakelijk is om kennis te nemen van het materiaal dat in andere procedures is vergaard – in de omstandigheden die in voornoemd arrest van het Hof zijn beschreven – moet derhalve worden aangenomen dat de bepalingen van de btw-richtlijn, het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest zich er niet tegen verzetten dat een derde, die hoofdelijk aansprakelijk kan zijn voor de verplichtingen van de vennootschap, de hoedanigheid van partij heeft in een aanslagprocedure tegen de vennootschap (voor de periode waarin zij lid was van het bestuursorgaan dat de vennootschap vertegenwoordigde), wat meebrengt dat zij het recht heeft om kennis te nemen van het bewijsmateriaal op basis waarvan de belastingdienst de belastingschuld moet vaststellen die uiteindelijk voor rekening kan komen van die derde.
- 19 De verwijzende rechter wijst bovendien op zijn prejudiciële vragen in zaak C-278/24. Die vragen hebben geen betrekking op verzoekster in de onderhavige zaak, maar de problematiek ervan houdt er wel mee verband.