

Zaak C-278/24 [Genzyński]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:

31 januari 2024

Verzoekende partij:

P.K.

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Voorwaarden waaronder een bestuurder van een rechtspersoon hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld voor de btw-schulden van die rechtspersoon.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vragen

Nationale bepalingen die voorzien in de hoofdelijke aansprakelijkheid van een bestuurder van een rechtspersoon voor de btw-schulden van die persoon en de op dat gebied geldende nationale praktijken, getoetst aan richtlijn 2006/112/EG, het VWEU, het Handvest van de grondrechten en de beginselen van rechtszekerheid, gewettigd vertrouwen, gelijkheid voor de wet, non-discriminatie en het recht op behoorlijk bestuur.

Prejudiciële vragen

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

1. Moeten 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 ook: „btw-richtlijn”), waaronder de artikelen 193, 205 en 273, gelezen in samenhang met artikel 325 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna ook: „VWEU”) en artikel 17 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna ook: „Handvest”), en het beginsel van evenredigheid aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling die voorziet in een mechanisme van hoofdelijke aansprakelijkheid van bestuurders van rechtspersonen voor de btw-schulden van dergelijke personen, zonder dat vooraf is vastgesteld of die bestuurders te kwader trouw hebben gehandeld of dat hun in verband met hun gedrag een toerekenbare fout of nalatigheid kon worden verweten?

2. Moeten de bepalingen van de btw-richtlijn, waaronder de artikelen 193, 205 en 273, gelezen in samenhang met artikel 325 VWEU, de beginselen van rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen en het aan artikel 41 van het Handvest ontleende beginsel van het recht op behoorlijk bestuur, gelezen in samenhang met artikel 2 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (beginsel van de rechtsstaat en de eerbiediging van de rechten van de mens) en artikel 47 van het Handvest (doeltreffende voorziening in rechte en het recht op toegang tot de rechter), aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale praktijk die van een bestuurder van een rechtspersoon met één enkele schuldeiser verlangt dat hij een verzoek tot faillietverklaring indient om zich te kunnen onttrekken aan zijn hoofdelijke aansprakelijkheid voor de btw-schulden van die persoon, hoewel een dergelijk verzoek volgens de regels en de praktijk van het nationale insolventierecht zonder voorwerp is en bijgevolg inbreuk maakt op de kern van het eigendomsrecht (artikel 17 van het Handvest)?

3. Moeten de bepalingen van de artikelen 193, 205 en 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 325 VWEU, en de beginselen van gelijkheid voor de wet en non-discriminatie (artikelen 20 en 21 van het Handvest) aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling [als genoemd in punt 1] krachtens welke bestuurders van rechtspersonen aldus op ongelijke wijze mogen worden behandeld dat een bestuurder van een rechtspersoon met meer dan één schuldeiser zich aan zijn aansprakelijkheid voor de schulden van de door hem beheerde vennootschap kan onttrekken door een verzoek tot faillietverklaring in te dienen, terwijl een bestuurder van een rechtspersoon met slechts één schuldeiser niet de mogelijkheid heeft om op doeltreffende wijze een dergelijk verzoek in te dienen, zodat hij zich niet kan onttrekken aan zijn hoofdelijke aansprakelijkheid voor de btw-schulden van die rechtspersoon en geen aanspraak kan maken op het recht op een doeltreffende voorziening in rechte (artikel 47 van het Handvest)?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 2 en artikel 4, lid 3, van het Verdrag betreffende de Europese Unie;

Artikel 352, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie;

Artikel 17, lid 1, artikel 20, artikel 21, lid 1, en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten;

Artikelen 193, 205 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Artikel 103, lid 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004;

Artikelen 26, 91, 107, 108 en 116 van de ustawa-Ordynacja podatkowa (wet houdende het belastingwetboek) van 29 augustus 1997 (hierna: „Op”);

Artikelen 1, 2, 10, 11, 20, 21, 22 en 29 van de ustawa-Prawo upadłościowe (wet betreffende faillissementen) van 28 februari 2003 (hierna: „uPu”);

Artikel 130 van de ustawa Kodeks postępowania cywilnego (wet houdende het wetboek van burgerlijke rechtsvordering) van 17 november 1964 (hierna: „kpc”);

Artikel 299 van de ustawa-Kodeks spółek handlowych (wet houdende het wetboek handelsvennootschappen) van 15 september 2000

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Bij besluit van 15 juni 2022 heeft de primaire belastingautoriteit verzoeker P.K. (hierna: „verzoeker”) hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de belastingachterstand van E. Sp. z o.o. (hierna: „vennootschap”) in het kader van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die verschuldigd is voor mei, juni, juli en augustus 2017 en de daarover verschuldigde vertragingsrente ten bedrage van in totaal 1 306 639,70 Poolse zloty (PLN). Dit besluit was onder meer gebaseerd op artikel 107, lid 1 en lid 2, punt 2, en artikel 108, lid 1, gelezen in samenhang met artikel 116 Op. Uit de motivering van het besluit van de primaire belastingautoriteit volgt dat verzoeker in januari 2014 is benoemd tot directeur van de vennootschap. In september 2017 heeft hij deze functie neergelegd. Aangetoond is dat de vennootschap voor de hierboven genoemde maandelijkse tijdvakken btw-aangiften heeft ingediend en daarin de door de vennootschap verschuldigde btw-bedragen heeft vermeld. Vervolgens heeft de vennootschap voor juni, juli en augustus 2017 rectificaties van haar aangiften ingediend. Aangezien de vennootschap haar schulden niet binnen de wettelijke betalingstermijn heeft afgelost, zijn de onderzochte vorderingen omgezet in belastingachterstanden. Na het versturen van passende aanmaningen heeft de primaire belastingautoriteit in dat verband executoriale titels afgegeven. Daarnaast zijn verschillende tenuitvoerleggingshandelingen verricht, hoewel het vermogen

van de vennootschap niet volstond om alle achterstallige belastingen in te vorderen. Bijgevolg heeft de primaire belastingautoriteit, in haar hoedanigheid van tenuitvoerleggingsautoriteit, de tegen de vennootschap aanhangige procedure van gedwongen tenuitvoerlegging beëindigd omdat deze niet doeltreffend is gebleken. Op basis van al het bewijsmateriaal dat in de zaak is verzameld, is vastgesteld dat is voldaan aan de voorwaarden om de betrokken bestuurder aansprakelijk te stellen voor de door de vennootschap verschuldigde achterstallige belastingen. Verzoeker was namelijk bestuurder van de vennootschap toen de betalingsachterstand is ontstaan, en de gedwongen tenuitvoerlegging ten aanzien van het vermogen van de vennootschap was vruchteloos gebleven (positieve voorwaarden). Bovendien is vastgesteld dat de vennootschap de aflossing van haar schulden ten aanzien de belastingdienst definitief heeft gestaakt met ingang van 25 juni 2017 (wettelijk vastgestelde uiterste datum van betaling van de btw voor mei 2017). Verzoeker heeft niet aangetoond dat hij tijdig een verzoek tot faillietverklaring heeft ingediend, dat in de betreffende periode een herstructureringsprocedure is ingeleid of dat in het kader van een goedkeuringsprocedure een akkoord is goedgekeurd en evenmin dat een door hem ingediend verzoek tot faillietverklaring buiten zijn schuld niet ter kennis [van de bevoegde autoriteit] is gebracht. Hij heeft tevens verzuimd om aan te geven welke vermogensbestanddelen van de vennootschap konden worden uitgewonnen om de door de vennootschap verschuldigde belastingachterstanden in aanzienlijke mate af te lossen. Uit de motivering van het genoemde besluit volgt dat verzoeker bij brief van 11 april 2022 onder meer heeft verzocht om aanvulling van het bewijsmateriaal door middel van bewijsverkrijging uit de dossiers van alle procedures die bij de primaire belastingautoriteit jegens de vennootschap aanhangig waren in de periode van 2016 tot eind 2017. Op basis daarvan moest worden vastgesteld op grond van welke procedures, in welke periode en op welke gebieden er bevrozingsbesluiten ten aanzien van het vermogen van de vennootschap zijn vastgesteld, andere tot het leggen van beslag aanleiding gevende procedurele handelingen zijn verricht of vermogensbestanddelen van de vennootschap (waaronder op bankrekeningen gestorte geldbedragen en vorderingen tot terugbetaling van btw-overschotten) zijn ingehouden. Daarnaast heeft verzoeker verzocht om over de hierboven genoemde omstandigheden te worden gehoord en om de banken die de bankrekeningen van de vennootschap beheren te verzoeken om certificaten over te leggen betreffende de data waarop en de mate waarin vanaf 2016 tot en met 2017 beslag op die bankrekeningen is gelegd. Volgens verzoeker waren de hierboven genoemde bewijzen bedoeld om aan te tonen dat de handelingen van de belastingautoriteiten het optreden van het bestuur hebben verhinderd en dat het bestuur in die omstandigheden niet de mogelijkheid heeft gehad om een verzoek tot faillietverklaring in te dienen. Bij besluit van 13 mei 2022 heeft de primaire belastingautoriteit voornoemde bewijsverkrijging geweigerd op grond dat deze geen verband hield met de onderhavige belastingprocedure.

- 2 Op verzoekers bezwaar heeft de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directeur van de belastingkamer Wrocław, Polen; secundaire

belastingautoriteit) het besluit van de primaire belastingautoriteit bevestigd bij besluit van 18 oktober 2022.

- 3 Daarop heeft verzoeker beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 4 Verzoeker heeft aangevoerd dat het bestreden besluit inbreuk maakt op onder meer artikel 11 uPu, gelezen in samenhang met artikel 20, lid 1, en artikel 21, lid 1, uPu, namelijk doordat deze bepalingen onjuist zijn uitgelegd en is aangenomen dat een schuldenaar die een ondernemer met slechts één schuldeiser is failliet kan worden verklaard, hoewel uit de hierboven genoemde bepalingen, uit de vaste rechtspraak en uit de rechtsleer alsook uit de uniforme praktijk van de faillissementsgerechten volgt dat een schuldenaar slechts kan worden geacht insolvent te zijn en dat tegen een dergelijke schuldenaar slechts een insolventieprocedure kan worden ingeleid wanneer de betrokken schuldenaar heeft verzuimd om geldelijke verplichtingen ten aanzien van minstens twee schuldeisers na te komen. Een insolventieprocedure heeft namelijk tot doel om met de totaliteit van het vermogen van de schuldenaar de schuldvorderingen van alle schuldeisers in gelijke mate te voldoen. Daarnaast heeft verzoeker aangevoerd dat het besluit in strijd is met artikel 116, lid 1, punt 1, onder b), Op doordat deze bepaling niet is toegepast, omdat hij in de periode waarin hij de functie van bestuurder van de vennootschap heeft uitgeoefend rechtens noch feitelijk redenen had om een verzoek tot faillietverklaring in te dienen, zodat de primaire belastingautoriteit ten onrechte heeft vastgesteld dat hij aansprakelijk is voor de belastingschuld van een vennootschap.
- 5 Verweerder heeft aangevoerd dat verzoeker ook in een situatie met maar één schuldeiser een verzoek tot faillietverklaring kon indienen. Het in artikel 116, lid 1, punt 1, Op genoemde exoneratiebeding houdt namelijk verband met het feit dat een verzoek wordt ingediend en niet met het gevolg daarvan, namelijk de faillietverklaring. Verwezen is naar de rechtspraak van de bestuurlijke rechterlijke instanties, waaruit volgt dat wanneer verzoekers standpunt zou worden aanvaard, de bestuurders van vennootschappen met maar één schuldeiser, namelijk de schatkist, in een bevoorrechte positie zouden worden geplaatst ten opzichte van bestuurders van vennootschappen met minstens twee schuldeisers. Derhalve zou sprake zijn van een kennelijk ongelijke behandeling van bestuurders (derden) naargelang van het aantal schuldeisers met schuldvorderingen ten aanzien van de door hen beheerde vennootschappen, alsook van een verzwakking van de waarborgende functie van de aansprakelijkheid van derden.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

Eerste prejudiciële vraag

- 6 Buiten de erin vastgestelde grenzen preciseert artikel 273 van de btw-richtlijn voorwaarden noch verplichtingen waarin de lidstaten kunnen voorzien. De bepaling geeft de lidstaten derhalve een beoordelingsmarge ten aanzien van de middelen die zij kunnen aanwenden om de volledige inning van de btw op hun grondgebied te verzekeren en belastingfraude te bestrijden. De lidstaten zijn gehouden om deze bevoegdheid uit te oefenen met inachtneming van het Unierecht en de algemene beginselen ervan en, bijgevolg, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel. Nationale bepalingen die in feite een stelsel in het leven roepen dat berust op risicoaansprakelijkheid gaan verder dan wat nodig is om de rechten van de schatkist te beschermen. Het moet als onverenigbaar met het evenredigheidsbeginsel worden beschouwd om de aansprakelijkheid voor de betaling van de btw te verschuiven naar een andere persoon dan de schuldenaar van die belasting zonder dat aan die persoon de mogelijkheid wordt geboden om zich aan deze aansprakelijkheid te onttrekken door te bewijzen dat hij niet met de handelingen van de tot voldoening van die belasting gehouden persoon in verband kan worden gebracht. Het zou [immers] kennelijk onevenredig zijn om deze persoon onvoorwaardelijk de last van een tekort aan belastinginkomsten op te leggen dat is veroorzaakt door de handelingen van een derde waarop hij geen enkele invloed heeft. Bijgevolg moet de bevoegdheid van de lidstaten om een andere hoofdelijke schuldenaar dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon aan te wijzen teneinde de doeltreffende inning van deze belasting te verzekeren vanuit het oogpunt van de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid worden gerechtvaardigd door de feitelijke of juridische banden tussen de betrokken personen. Dat de andere persoon dan de schuldenaar van de btw te goeder trouw heeft gehandeld door met de zorgvuldigheid van een bedachtzame ondernemer te werk te gaan, alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt en zijn betrokkenheid bij fraude is uitgesloten, zijn derhalve factoren die in aanmerking moeten worden genomen om uit te maken of deze persoon hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de verschuldigde btw (arresten van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punt 26, en 20 mei 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punten 37 en 76).
- 7 In de rechtspraak van de Poolse gewone rechterlijke instanties is een trend ontstaan om de hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurders van handelsvennootschappen krachtens artikel 116 Op als een risicoaansprakelijkheid op te vatten. Dit leidt tot een onevenwicht tussen het fiscale belang en de belangen van de justitiabelen.
- 8 In de rechtspraak wordt benadrukt dat de aansprakelijkheid van bestuurders [door vier aspecten wordt gekenmerkt.] Ze is subsidiair van aard (de invordering van de belastingschuld van de betrokken derde is ervan afhankelijk dat de handelingen tot invordering van de belastingschuld van de btw-plichtige zelf ondoeltreffend zijn – aansprakelijkheid voor andermans schulden). Ze is hoofdelijk van aard (op een gegeven ogenblik kan de schuldeiser van de belastingschuld vorderingen tegen zowel de belastingplichtige als de betrokken derde instellen). Ze ontstaat niet van rechtswege maar vereist een constitutief besluit (de belastingdienst is gehouden

om een dergelijk besluit vast te stellen) en ze heeft een waarborgend karakter (ze is bedoeld om overheidsschulden in te vorderen om te vermijden dat de belastingplichtigen, de betalers en de belastingontvangers zich aan hun aansprakelijkheid onttrekken). Bovendien wordt erop gewezen dat de aansprakelijkheid van derden geen verband houdt met de op de belastingplichtigen rustende verplichting tot het betalen van de belasting of met de instrumentele verplichting van de betalers en de ontvangers.

- 9 Een bestuurder is zonder individuele beperkingen hoofdelijk aansprakelijk wanneer de belastingdienst aantoonbaar is voldaan aan de positieve voorwaarden en wanneer de betrokken bestuurder zelf niet met succes aanvoert dat is voldaan aan de bestaande exoneratiebedingen. De lijst van de in dat verband geldende voorwaarden is limitatief.

De positieve voorwaarden zijn onder meer:

- 1/ van de zijde van de tot betaling van de btw gehouden handelsvennootschap is een belastingachterstand ontstaan (niet-betaling van een belastingschuld);
- 2/ ten aanzien van de periode waarin de bestuurder zijn bestuursfuncties heeft uitgeoefend is van belang dat hij in die periode de formele bevoegdheden van een bestuurder had, ongeacht of de aansprakelijke bestuurder zich daadwerkelijk met de belangen van de door hem beheerde entiteit heeft beziggehouden;
- 3/ de tenuitvoerleggingsprocedure die tegen de btw-plichtige aanhangig is, is niet doeltreffend.

Tot de exoneratiebedingen behoren (bij uitsluiting):

- 1/ het leveren van bewijs van de zijde van de bestuurder dat hij tijdig een verzoek tot faillietverklaring heeft ingediend, dat tijdig een herstructureringsprocedure is ingeleid of dat in het kader van een goedkeuringsprocedure een akkoord is goedgekeurd. Deze voorwaarde houdt enkel verband met de indiening van een verzoek en niet op het gevolg ervan, namelijk de faillietverklaring;
- 2/ het leveren van bewijs van de zijde van de bestuurder dat hij zonder schuld heeft verzuimd om een verzoek tot faillietverklaring in te dienen – de bestuurder kan zich namelijk opzettelijk schuldig maken maar kan dat ook onopzettelijk doen, namelijk wanneer hij om redenen buiten zijn wil heeft verzuimd om bij de afhandeling van zijn zaken met de nodige zorgvuldigheid een dergelijk verzoek in te dienen;
- 3/ de bestuurder heeft aangegeven welke vermogensbestanddelen van de vennootschap kunnen worden uitgewonnen om de door de vennootschap verschuldigde belastingachterstanden daadwerkelijk en in aanzienlijke mate af te lossen tot voldoening van de schuldeiser.

- 10 Uit het voorgaande volgt dat de bepaling inzake de hoofdelijke aansprakelijkheid geenszins verband houdt met een beoordeling van het gedrag van de bestuurder, zoals het feit dat hij bij de afhandeling van de zaken van de vennootschap te kwader trouw of met een gebrek aan zorgvuldigheid heeft gehandeld (schuldig verzuim of nalatigheid). Evenmin verwijst de bepaling naar het tijdstip waarop hij zijn functie heeft uitgeoefend toen aan het licht is gekomen dat aan een voorwaarde in verband met de niet-betaling van de btw is voldaan. Het schuldaspect wordt uitsluitend in aanmerking genomen voor zover hij heeft verzuimd om een verzoek tot faillietverklaring in te dienen. Een bestuurder die hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld kan zich bijgevolg niet met succes beroepen op bewijzen voor omstandigheden als bedoeld in de rechtspraak van het Hof. Die heeft namelijk betrekking op het ruimere schuldaspect. Dat leidt tot een situatie waarin de bestuurder weliswaar heeft kunnen aantonen dat hij met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld, maar waarin dat hem, ook al zouden dergelijke omstandigheden worden aangevoerd of bewezen, niet ontheft van zijn aansprakelijkheid omdat niet aan het exoneratiebeding is voldaan. Dit toont aan dat de hoofdelijke aansprakelijkheid van een bestuurder in het kader van het Poolse belastingstelsel als een risicoaansprakelijkheid wordt opgevat en onvoorwaardelijk van aard is. Derhalve luidt de vraag of, gelet op de bepalingen van de btw-richtlijn, een dergelijke aansprakelijkheid het kader van het zorgvuldigheidsgebod en het schuldbeginsel te buiten mag gaan.
- 11 In de onderhavige zaak voert verzoeker aan dat de niet-betaling van de in de belastingaangiften vermelde btw te wijten was aan een reeks handelingen van de belastingdienst en met name aan het feit dat er zekerheden zijn geboden die hem feitelijk hebben belet om over het vermogen van de vennootschap te beschikken toen hij zijn bestuursfuncties heeft bekleed. Bijgevolg heeft de belastingdienst hem belet om de uit zijn belastingaangiften voortvloeiende btw in latere belastingtijdvakken te voldoen, wat ertoe heeft geleid dat een aansprakelijkheidsprocedure tegen hem is ingeleid. De belastingautoriteiten hebben geweigerd om de door verzoeker gevraagde bewijzen te verkrijgen, ook al waren deze in hun bezit (ze hebben de betreffende handelingen zelf verricht). Zij waren namelijk van mening dat die bewijzen in het onderzochte geval niet relevant waren.
- 12 Concluderend is bij de verwijzende rechter gereede twijfel gerezen over de vraag of de uit de nationale regeling voortvloeiende hoofdelijke aansprakelijkheid van bestuurders in overeenstemming is met het doel van artikel 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 325 VWEU, en of deze regeling niet in strijd is met het evenredigheidsbeginsel omdat zij berust op een mechanisme van risicoaansprakelijkheid. Dit geldt temeer daar dat risico zich tevens kan uitstrekken tot de gevolgen van handelingen van de belastingautoriteiten zelf, zoals het geval is in de onderhavige zaak.
- 13 Omdat het uitgangspunt erin bestaat dat de btw overeenkomstig artikel 193 van de btw-richtlijn verschuldigd is door iedere belastingplichtige, vormen de gevallen waarin andere personen tot voldoening van de btw gehouden zijn, namelijk in de

gevallen als bedoeld in de artikelen 194 tot en met 199 ter en artikel 202 van de btw-richtlijn, de uitzondering. Bovendien is in artikel 205 van de btw-richtlijn bepaald dat in de dit artikel genoemde gevallen, indien de betrokken lidstaat daartoe besluit, een andere persoon verplicht is om de btw te voldoen. In dat geval is die persoon hoofdelijk aansprakelijk. Hoewel moet worden erkend dat artikel 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 325 VWEU, de mogelijkheid biedt om langs procedurele weg erin te voorzien dat bestuurders hoofdelijk aansprakelijk zijn tezamen met de tot voldoening van de btw gehouden persoon, moet bij een dergelijke procedurele regeling in hogere mate met het schuldaspect rekening worden gehouden dan het geval is in het kader van de Poolse nationale regeling, zodat de reikwijdte van de op dat gebied gevolgde procedure wordt verruimd en twijfel rijst over de vraag of het thans geldende stelsel van hoofdelijke aansprakelijkheid van bestuurders niet in strijd is met het evenredigheidsbeginsel.

- 14 Deze aansprakelijkheid kan niet worden geacht gelijkwaardig te zijn aan de aansprakelijkheid van btw-plichtigen voor het betalen van deze belasting. Zij vormt namelijk een uitzondering. De bestuurder moet in de loop van de procedure tot vaststelling van zijn persoonlijke aansprakelijkheid kunnen aantonen dat hij bij het vertegenwoordigen van de btw-plichtige niet te kwader trouw heeft gehandeld en dat zijn gedrag niet kan worden toegeschreven aan schuldig verzuim of nalatigheid. Wanneer hij niet in de gelegenheid is om zich aan een dergelijke aansprakelijkheid te onttrekken, wordt afbreuk gedaan aan het eigendomsrecht van de bestuurder (artikel 17 van het Handvest). In dat geval verliest hij als gevolg van de vaststelling van zijn hoofdelijke aansprakelijkheid namelijk de totaliteit of een deel van zijn vermogen.
- 15 Zoals hierboven is aangegeven wordt een dergelijke vormgeving van de regels inzake de hoofdelijke aansprakelijkheid van bestuurders gekenmerkt door het bestaan van willekeur van de zijde van de belastingautoriteiten, wat bij de verwijzende rechter gereede twijfel doet rijzen over de vraag of daardoor geen inbreuk wordt gemaakt op de bepalingen van de btw-richtlijn, op het evenredigheidsbeginsel en op artikel 17 van het Handvest.

Tweede prejudiciële vraag

- 16 Artikel 273 van de btw-richtlijn biedt de lidstaten niet de mogelijkheid om vrijelijk af te wijken van de bepalingen van deze richtlijn en staat alleen toe dat andere verplichtingen worden vastgesteld wanneer dat bedoeld is om de goede invordering van de btw te verzekeren en om fraude te voorkomen. Krachtens de rechtspraak van het Hof zijn de lidstaten gehouden om de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel en de grondrechten van de Unie, te eerbiedigen.
- 17 De twijfels van de verwijzende rechter in de omstandigheden van de onderhavige zaak hebben betrekking op de nationale praktijk die wordt toegepast in het kader

van het exoneratiebeding uit hoofde waarvan een bestuurder van zijn aansprakelijkheid wordt vrijgesteld. Het betreft een beding volgens hetwelk een bestuurder zich van zijn hoofdelijke aansprakelijkheid kan bevrijden indien hij heeft aangetoond dat hij tijdig een aanvraag tot faillietverklaring heeft ingediend of dat hij buiten zijn schuld heeft verzuimd om dat te doen. De opzet van deze bepaling is begrijpelijk voor zover, in een situatie waarin tegen een rechtspersoon een insolventieprocedure wordt ingeleid, de vorderingen van een fiscale schuldeiser onder dezelfde voorwaarden worden voldaan als die van andere schuldeisers.

- 18 Bij nader onderzoek sluiten de bepalingen van de uPu en de insolventierechtsleer uit dat een insolventieprocedure tegen slechts één schuldeiser aanhangig wordt gemaakt. Gelet op het wezenlijke doel van de rechtsfiguur van het faillissement, dat erin bestaat de vorderingen van alle schuldeisers van een schuldenaar in gelijke mate te voldoen, kan van een faillietverklaring slechts sprake zijn wanneer de in het verzoek [tot faillietverklaring] genoemde ondernemer minstens twee schuldeisers heeft.
- 19 In het licht van de rechtspraak van de bestuurlijke rechterlijke instanties zijn de belastingautoriteiten daarentegen van mening dat een bestuurder die zich aan zijn aansprakelijkheid wil onttrekken in een situatie waarin hij maar één schuldeiser heeft [alsnog] om faillietverklaring dient te verzoeken, wat in tegenspraak is met 1) de kern en de beginselen van het insolventierecht, 2) de bepalingen van de uPu, 3) de rechtspraak van de gewone rechterlijke instanties en 4) de rechtsleer ter zake. Het verzoek moet worden ingediend wanneer sprake is van de in de artikelen 10 en 11 uPu bedoelde gronden voor insolventie van de schuldenaar, behalve in het geval dat artikel 1, lid 1, punt 1, uPu van toepassing is. Wanneer de schuldenaar verzuimt om zijn opeisbare verplichtingen na te komen, is hij derhalve steeds gehouden om een dergelijk verzoek in te dienen. De verplichting tot het indienen van een verzoek tot faillietverklaring impliceert niet dat dit verzoek doeltreffend is en dat de faillissementsrechter hem daadwerkelijk failliet verklaart. De schuldenaar dient enkel te beoordelen of hij zijn opeisbare verplichtingen nakomt, terwijl alleen de in faillissementszaken bevoegde rechter kan beoordelen of daadwerkelijk is voldaan aan de voorwaarden voor faillietverklaring. De niet-nakoming van opeisbare verplichtingen jegens één enkele schuldeiser ontslaat de bestuurder derhalve niet van zijn verplichting om een verzoek tot faillietverklaring in te dienen, wat te wijten is aan het waarborgende en het subsidiaire karakter van de aansprakelijkheid van derden.
- 20 Voornoemd standpunt is uiteengezet om de situatie te illustreren waarin bestuurders zich bevinden. Als vertegenwoordiger van een handelsvennootschap is een bestuurder gehouden om bij de afhandeling van de zaken van die vennootschap een redelijke zorgvuldigheid te betrachten, wat tevens gepaard gaat met kennis van het gemene recht, bijvoorbeeld van de verplichting om zich te onthouden van handelingen die onnodige kosten met zich brengen. Dit volgt uitdrukkelijk uit artikel 209(1), lid 1, van het Poolse wetboek handelsvennootschappen, waarin is bepaald dat een bestuurder bij de uitoefening

van zijn functie blijk dient te geven van de zorgvuldigheid die wordt vereist door het professionele karakter van zijn activiteiten en dat hij tevens blijk dient te geven van loyaliteit jegens de door hem vertegenwoordigde vennootschap. In het kader van de btw is de verplichting van een btw-plichtige om te goeder trouw te handelen een beginsel van het gemeenschappelijke belastingstelsel. Het houdt in dat een bestuurder die een btw-plichtige vertegenwoordigt deze gedragsnormen kent (of hoort te kennen).

- 21 Het indienen van een verzoek tot faillietverklaring in een situatie met slechts één schuldeiser, namelijk de schatkist, is door de aard van deze procedure een ondoeltreffende handeling (één schuldeiser is geen groot aantal schuldeisers, terwijl een insolventieprocedure universeel van aard is en niet singulier, zoals bij een bestuurlijke tenuitvoerlegging). Het is algemeen bekend dat de insolventierechters dergelijke verzoeken terugsturen, met als gevolg dat zij, met terugwerkende kracht, geen effect sorteren (artikel 130, lid 2, kpc). Hieruit volgt dat de indiening van een dergelijk verzoek, gelet op de toepasselijke wettelijke bepalingen, rechtens niet ter zake dienend is („geen enkel gevolg heeft dat de wet eraan verbindt”). Ten overvloede zij opgemerkt dat de opstelling van een dergelijk verzoek een financiële analyse vereist, alsmede de opstelling van financiële overzichten en het frequent inhuren van een professionele gemachtigde en daarenboven aanzienlijke gerechtelijke kosten en de betaling van voorschotten op proceskosten met zich brengt.
- 22 Een bestuurder mag van de overheid verwachten dat bij het onderzoek van een exoneratiebeding de bepalingen van de uPu en de rechtspraak van de insolventierechters in hun geheel in aanmerking worden genomen. Een dergelijk onderzoek heeft namelijk rechtstreeks betrekking op het stelsel van het nationale insolventierecht.
- 23 Het vereiste van de indiening van een verzoek op de enkele grondslag van artikel 116 Op is in strijd met het welbekende btw-beginsel dat inhoud boven vorm gaat (in het Engels: *substance over form*). De kern van het verzoek is niet zozeer de indiening ervan maar het feit dat een daadwerkelijk passende procedure (in dit geval een insolventieprocedure) wordt ingeleid. Wederom zij opgemerkt dat een dergelijk verzoek overeenkomstig artikel 130, lid 2, kpc moet worden teruggestuurd en dat een dergelijke retourzending tot gevolg heeft dat de indiening van het verzoek geen gevolgen sorteert. De bestuurder dient een verzoek tot faillietverklaring in te dienen wanneer is voldaan aan de feitelijke voorwaarden daarvoor. Anders betreft het een ondoeltreffende, onzinnige handeling die onnodige kosten met zich brengt. Hieraan zij toegevoegd dat deze kosten ten laste van het vermogen van de vennootschap komen, wat afbreuk doet aan de mate waarin een mogelijke schuldeiser voldoening kan verkrijgen. Bovendien vormen dergelijke kosten een grond om aan de bestuurder te verwijten ten nadele van de vennootschap te hebben gehandeld. Ten overvloede zij hieraan toegevoegd dat de inleiding van een insolventieprocedure de rechten van de schuldeisers beperkt en in de weg staat aan het treffen van maatregelen van gedwongen tenuitvoerlegging ten aanzien van het vermogen van de schuldenaar.

- 24 Aangezien de nationale wetgever heeft voorzien in een hoofdelijke aansprakelijkheid die naar haar aard niet parallel maar subsidiair is ten opzichte van die van de btw-plichtige, en aangezien de wetgever de voorwaarden heeft geschapen waaronder de bestuurder zich aan die aansprakelijkheid kan onttrekken, moet aan een dergelijke voorwaarde kunnen worden voldaan. Dit wordt niet alleen vereist door het rechtszekerheidsbeginsel maar ook door het beginsel van gewettigd vertrouwen, door de waarden van de rechtsstaat en door de eerbiediging van de mensenrechten.
- 25 Concluderend is bij de verwijzende rechter gereede twijfel gerezen over de vraag of een nationale praktijk als die welke hierboven is uiteengezet niet verder gaat dan de grenzen van de geboden beoordelingsmarge en dan hetgeen wordt bedoeld in artikel 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 325 VWEU en de artikelen 193 en 205 van de btw-richtlijn, en derhalve inbreuk maakt op de beginselen van rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen alsook op het beginsel van behoorlijk bestuur en, bijgevolg, op artikel 47 van het Handvest en artikel 17 daarvan, gelezen in samenhang met artikel 2 van het Verdrag betreffende de Europese Unie.

Derde prejudiciële vraag

- 26 De reikwijdte van de geboden beoordelingsmarge en de aangegeven opzet van één van de voorwaarden voor vrijstelling van de hoofdelijke aansprakelijkheid van een bestuurder doen bij de verwijzende rechter twijfel rijzen over de verenigbaarheid ervan met het beginsel van gelijkheid voor de wet (daaronder begrepen het beginsel van non-discriminatie – artikelen 20 en 21 van het Handvest) en, bijgevolg, met het recht op een doeltreffende voorziening in rechte – artikel 47 van het Handvest).
- 27 Uitgaande van de aanwijzingen die voortvloeien uit de rechtspraak van het EHRM en het Hof van Justitie moet eerst en vooral de vergelijkbaarheid van de onderzochte situaties worden beoordeeld. De onderzochte nationale maatregel voorziet in de hoofdelijke aansprakelijkheid van een andere entiteit dan de btw-plichtige (artikel 193 van de btw-richtlijn) of van een andere persoon dan de btw-plichtige (artikel 205 van de btw-richtlijn), namelijk van de bestuurder. De hoedanigheid van bestuurder van een rechtspersoon is een gemeenschappelijk kenmerk dat de gelijke behandeling van dergelijke entiteiten rechtvaardigt.
- 28 Eén van de exoneratiebedingen bevat een differentiatie criterium, namelijk het aantal schuldeisers. Een bestuurder van een rechtspersoon met meer dan één schuldeiser kan zich onttrekken aan zijn aansprakelijkheid voor de verplichtingen van de vennootschap door een verzoek tot faillietverklaring in te dienen, terwijl een bestuurder van een rechtspersoon met maar één schuldeiser dat niet op rechtsgeldige wijze kan doen. Met andere woorden, de eerste groep van bestuurders kan in het kader van een insolventieprocedure bescherming tegen zijn schuldeisers zoeken, terwijl de tweede groep wegens de aard van de

insolventieprocedure geen dergelijke bescherming kan genieten. Het betreft derhalve een situatie waarin de nationale wetgever bestuurders anders heeft behandeld, wat een afwijking van het beginsel van gelijkheid voor de wet impliceert.

- 29 Dit wordt bevestigd door de rechtspraak, volgens welke sprake is van een duidelijke ongelijke behandeling van bestuurders (derden) naargelang van het aantal schuldeisers van de door hen beheerde vennootschappen. Bovendien leidt deze ongelijkheid tot een verzwakking van de waarborgende functie van de aansprakelijkheid van derden. De redenering impliceert dat die aansprakelijkheid moet worden opgevat als risicoaansprakelijkheid.
- 30 Daarenboven tracht de rechtspraak zich middels de vastgestelde ongelijkheid op de vlakte te houden door een nieuwe voorwaarde in te voeren op basis van artikel 116 Op (die daar immers niet uit voortvloeit), waarbij aan de bestuurders van vennootschappen met maar één schuldeiser de verplichting wordt opgelegd om een verzoek tot faillietverklaring in te dienen, ook al is een dergelijk verzoek kennelijk ongegrond en betreft het een uitlegging die indruist tegen de wet.
- 31 Een bestuurder van een rechtspersoon met meerdere schuldeisers kan zich tegen zijn hoofdelijke aansprakelijkheid beschermen door op het tijdstip van insolventie een verzoek tot faillietverklaring in te dienen. Door zorgvuldigheid te betrachten en een procedure ter bescherming tegen zijn schuldeisers in te leiden kan een dergelijke bestuurder zich derhalve aan zijn hoofdelijke aansprakelijkheid onttrekken, aangezien de schatkist als schuldeiser geen bevoorrechte schuldeiser is. Een bestuurder van een rechtspersoon met maar één schuldeiser, die zich ondanks het betrachten van zorgvuldigheid niet aan die aansprakelijkheid kan onttrekken, bevindt zich in een duidelijk nadeliger situatie. In zijn geval kan namelijk geen beroep worden gedaan op een op het insolventierecht berustende rechtsgrondslag. Zijn rechtspositie wordt niet gewijzigd door de rechtspraak, die de indiening van een verzoek tot faillietverklaring verplicht stelt krachtens artikel 116 Op. Dit lijkt te wijzen op een door de wetgever gecreëerde ongelijkheid en illustreert de wijze waarop een dergelijk exoneratiebeding wordt opgevat. Het laat zien dat het, ook al hangt de kern ervan nauw samen met het stelsel van het insolventierecht, een schijnmaatregel betreft.
- 32 Concluderend is bij de verwijzende rechter gereede twijfel gerezen over de vraag of, wanneer door middel van voornoemde exoneratiebedingen een nationale maatregel wordt ingevoerd die voorziet in de aansprakelijkheid van een bestuurder voor de schulden van een btw-plichtige, geen afbreuk wordt gedaan aan de grenzen van de geboden beoordelingsmarge en aan hetgeen wordt bedoeld in artikel 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 325 VWEU en de artikelen 193 en 205 van de btw-richtlijn, en derhalve inbreuk wordt gemaakt op het beginsel van gelijkheid voor de wet (artikelen 20 en 21 van het Handvest) [alsook] op het recht op een doeltreffende voorziening in rechte (artikel 47 van het Handvest), in een situatie waarin verzoeker geen aanspraak kan maken op een

doeltreffende voorziening in rechte teneinde zijn eigendomsrecht te kunnen beschermen.

WERKDOCUMENT