

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

26 oktober 2017 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Inschrijving in het register van btw-plichtigen – Nationale wettelijke regeling die het stellen van een zekerheid verlangt – Fraudebestrijding – Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Vrijheid van ondernemerschap – Discriminatieverbod – Ne-bis-in-idembeginsel – Verbod van terugwerkende kracht”

In zaak C-534/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hoogste rechterlijke instantie van de Slowaakse Republiek) bij beslissing van 29 september 2016, ingekomen bij het Hof op 20 oktober 2016, in de procedure

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

tegen

BB construct s. r. o.,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: E. Juhász, waarnemend voor de kamerpresident, K. Jürimäe (rapporteur) en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, vertegenwoordigd door F. Imrecze als gemachtigde,
- BB construct s. r. o., vertegenwoordigd door P. Ondrášiková, advokátka,
- de Slowaakse regering, vertegenwoordigd door B. Ricziová als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en A. Tokár als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”), alsmede van het begrip „vrijheid van ondernemerschap”, van het gelijkheidsbeginsel, het ne-bis-in-idembeginsel en het verbod van terugwerkende kracht van delicten en straffen zoals neergelegd in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (belastingdienst van de Slowaakse Republiek; hierna: „belastingdienst”) en BB construct s. r. o. ter zake van een zekerheid die is verlangd bij de registratie van laatstgenoemde voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„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.”

Slowaaks recht

4 Artikel 4, lid 1, eerste volzin, van wet nr. 222/2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet”), voorziet in de volgende verplichting tot registratie van de belastingplichtigen:

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

5 In de door de verwijzende rechter aangehaalde versie luidt artikel 4c van die wet, met het opschrift „Fiscale zekerheidstelling”:

„(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 te stellen in de vorm van storting van een bedrag in contanten op de rekening van de belastingdienst of overlegging van een onvoorwaardelijke bankgarantie met een looptijd van 12 maanden ten gunste van de belastingdienst en ten belope van het verzochte garantiebedrag, 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 1 000 [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 1 000 [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. De aanvrager van een registratie dient de fiscale zekerheid te stellen binnen 20 dagen na kennisgeving van het besluit waarbij het stellen van die zekerheid wordt opgelegd.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

6 Daar zij een omzet van ten minste 49 790 EUR had behaald, heeft BB construct een aanvraag tot btw-registratie ingediend. Op grond van artikel 4c, leden 1 en 2, van de btw-wet heeft de belastingdienst beslist dat gedurende 12 maanden een zekerheid moest worden gesteld. Het bedrag van die zekerheid bedroeg 500 000 EUR en moest binnen 20 dagen worden betaald. De belastingdienst achtte de zekerheid gerechtvaardigd wegens de btw-schuld van een andere vennootschap, waarmee de bestuurder of aandeelhouder van BB construct een persoonlijke of vermogensrechtelijke betrekking had.

7 BB construct heeft bij de Krajský Súd v Bratislava (regionale rechter Bratislava, Slowakije) om nietigverklaring of verlaging van die zekerheid gevraagd. Uit het dossier van het Hof blijkt dat die rechter het besluit waarbij het stellen van die zekerheid werd opgelegd nietig heeft verklaard, en dat de belastingdienst tegen dat vonnis hogere voorziening heeft ingesteld bij de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hoogste rechterlijke instantie van de Slowaakse Republiek).

8 Laatstgenoemde rechter preciseert dat de in artikel 4c van de btw-wet opgenomen zekerheid is ingevoerd op basis van artikel 273 van de btw-richtlijn, teneinde belastingfraude en ?ontwijking te vermijden. De Slowaakse wetgever heeft de belastingdienst voorgesteld om de btw-registratie afhankelijk te stellen van de verplichting om die zekerheid te stellen, zodat de belastingdienst eventuele belastingschulden van de nieuwe belastingplichtige in het jaar na diens registratie kan terugvorderen.

9 De belastingdienst heeft voor de verwijzende rechter aangevoerd dat het bedrag van de in artikel 4c van de btw-wet voorziene zekerheid door een computersysteem altijd automatisch wordt berekend en dat dit bedrag niet kan worden aangepast. Elke aanvraag wordt dus volkomen individueel en objectief behandeld.

10 BB construct betwist voor de verwijzende rechter het bedrag van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zekerheid. Dit zou, gezien haar omzet, dermate onevenredig zijn dat de vrijheid van ondernemerschap wordt aangetast. Deze zekerheid lijkt dus op een sanctie die op basis van feiten uit het verleden met terugwerkende kracht wordt opgelegd.

11 Gezien deze argumenten vraagt de verwijzende rechter zich af of die zekerheid verenigbaar is met het Unierecht.

12 Hij merkt met name op dat het door de Slowaakse wetgever ingevoerde stelsel tot gevolg heeft dat de belastingplichtige die niet voldoet aan zijn verplichting tot btw-registratie en aan wie een boete van maximaal 20 000 EUR kan worden opgelegd, anders wordt behandeld dan de belastingplichtige die wel aan die verplichting voldoet en die onder bepaalde omstandigheden een

fiscale zekerheid moet stellen van een bedrag dat varieert van 1 000 tot 500 000 EUR. Tevens merkt hij op dat aanvragers die andere dan belastingschulden hebben, niet verplicht zijn een zekerheid te stellen.

13 Ook beklemtoont de verwijzende rechter dat er, gezien de hoogte van het bedrag van die zekerheid in verhouding tot de financiële draagkracht van de betrokken vennootschap, twijfel kan rijzen over de vraag of die fiscale zekerheid geen indirecte fiscale sanctie vormt in de zin van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens.

14 Daarop heeft de Najvyšší súd Slovenskej republiky de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„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 [de btw-]richtlijn, 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], 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 van de btw-inning niet in strijd is met het ne-bis-in-idembeginsel en het verbod van terugwerkende kracht als bedoeld in artikel 49, leden 1 en 3, van het [Handvest]?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

15 De Slowaakse regering en de belastingdienst stellen zich op het standpunt dat de gestelde vragen geen verband houden met het hoofdgeding. Zij stellen in wezen dat de verwijzende rechter zich in het kader van de bij hem ingestelde hogere voorziening niet dient uit te spreken over de materiële wettigheid van de in die vragen bedoelde zekerheid, maar uitsluitend over formele aspecten, verband houdende met de motivering. Die vragen, die irrelevant en hypothetisch zijn, zijn volgens de Slowaakse regering derhalve niet-ontvankelijk.

16 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat er op vragen betreffende het Unierecht een vermoeden van relevantie rust. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord op de gestelde vragen te geven (arrest van 8 september 2015, Taricco e.a., C-105/14, EU:C:2015:555, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

17 In casu heeft de verwijzende rechter gepreciseerd dat de wettigheid van de procedure die tot het stellen van de in het hoofdgeding verlangde zekerheid heeft geleid, afhangt van de antwoorden die op de gestelde vragen moeten worden gegeven.

18 In deze omstandigheden is niet duidelijk dat die vragen hypothetisch van aard zijn of geen verband houden met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding. Dientengevolge zijn die vragen ontvankelijk.

19 Met zijn twee vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 273 van de btw-richtlijn, artikel 16, artikel 21, lid 1, en artikel 49, leden 1 en 3, van het Handvest of het in artikel 50 van het Handvest vervatte ne-bis-in-idembeginsel, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst een belastingplichtige waarvan de bestuurder voorheen bestuurder of aandeelhouder van een andere rechtspersoon was die niet aan zijn belastingverplichtingen had voldaan, bij de btw-registratie verplicht om een zekerheid te stellen waarvan het bedrag tot 500 000 EUR kan oplopen.

20 Dienaangaande zij er ten eerste aan herinnerd dat artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn preciseert dat de lidstaten, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen kunnen 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.

21 Het Hof heeft geoordeeld dat de bepalingen van artikel 273 van de btw-richtlijn, buiten de daarin gestelde beperkingen, noch de voorwaarden noch de verplichtingen preciseren waarin de lidstaten kunnen voorzien, en dat zij de lidstaten derhalve een beoordelingsmarge verlenen ter zake van de middelen om zich te verzekeren van de volledige inning van de op hun grondgebied verschuldigde btw en om fraude te bestrijden (zie in die zin arrest van 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing en uit de bij het Hof ingediende opmerkingen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke maatregel is ingevoerd op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn, teneinde de juiste btw-inning te verzekeren en belastingfraude te voorkomen. Op grond van die maatregel kan de belastingdienst verlangen dat een nieuwe belastingplichtige die wegens zijn betrekkingen met een andere rechtspersoon die belastingschulden heeft, een risico van nieuwe belastingschulden inhoudt, voor een periode van 12 maanden een zekerheid stelt. Het bedrag van die zekerheid wordt door een computersysteem bepaald en kan variëren van 1 000 tot 500 000 EUR.

23 Hieruit volgt dat een wettelijke maatregel zoals in het hoofdgeding aan de orde is, bedoeld is om de doelstellingen van artikel 273 van de btw-richtlijn te verwezenlijken en deze ook lijkt te kunnen verwezenlijken, wanneer er een reëel risico van nieuwe belastingschulden bestaat.

24 De maatregelen die de lidstaten op grond van voormeld artikel 273 mogen vaststellen om de juiste belastinginning te verzekeren en fraude te vermijden, mogen echter niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen nodig is en mogen geen afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw (arresten van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 5 oktober 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de toepassing van die wettelijke maatregel verenigbaar is met de in het voorgaande punt vermelde voorwaarden, rekening houdend met alle omstandigheden van het hoofdgeding. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan het Hof hem niettemin alle aanwijzingen verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de afdoening van het bij hem aanhangige geding (zie in die zin arresten van 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 5 oktober 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 46).

26 Wat om te beginnen het evenredigheidsbeginsel betreft, moet enerzijds worden opgemerkt dat het risico van nieuwe belastingschulden voor de toepassing van de wettelijke maatregel wordt berekend door een computersysteem dat automatisch het bedrag bepaalt van de zekerheid die van de betrokken belastingplichtige wordt verlangd, zonder dat deze de gelegenheid lijkt te hebben om kennis te nemen van de gegevens die de belastingdienst voor deze berekening gebruikt en zonder dat het mogelijk is om dat bedrag aan te passen op basis van informatie die eventueel door deze belastingplichtige wordt verstrekt.

27 In dergelijke omstandigheden kan de verplichting om een fiscale zekerheid te stellen in bepaalde gevallen leiden tot een uitkomst die verder gaat dan hetgeen nodig is om te zorgen voor de juiste btw-inning en om belastingfraude te voorkomen (zie naar analogie arrest van 10 juli 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Ook blijkt uit de elementen van het dossier waarover het Hof beschikt dat het bedrag van de verlangde zekerheid kan oplopen tot 500 000 EUR, te weten het maximumbedrag, zoals in het hoofdgeding het geval is. In dit verband moet worden opgemerkt dat het evenredigheidsbeginsel vereist dat het bedrag van de fiscale zekerheid een correlatie vertoont met het risico van nieuwe belastingschulden in de toekomst en het bedrag van de vroegere belastingschulden. Bovendien moet eveneens rekening worden gehouden met de rol die de aandeelhouder of bestuurder van de rechtspersoon met de belastingschulden speelt bij de oprichting en de leiding van de rechtspersoon waarvan de zekerheid wordt verlangd, alsook met de rol die hij heeft gespeeld bij de oprichting en de leiding van de vroegere rechtspersoon waarvan hij aandeelhouder of bestuurder was.

29 Wat voorts het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, dat wil zeggen de vertaling door de wetgever van de Unie van het algemene gelijkheidsbeginsel op het gebied van de btw, moet worden vastgesteld dat belastingplichtigen die niet aan hun fiscale verplichtingen voldoen, en met name hun verplichting tot registratie, zich niet in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van belastingplichtigen die wel aan hun registratieplicht voldoen (zie naar analogie arrest van 5 oktober 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740, punt 49). Het beginsel van fiscale neutraliteit kan derhalve niet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen het vereiste van het stellen van een zekerheid zoals dat in het hoofdgeding aan de orde is.

30 Bovendien moet worden opgemerkt dat de verwijzende rechter het Hof ook heeft gevraagd welke uitlegging in omstandigheden als die van het hoofdgeding moet worden gegeven aan artikel 49, leden 1 en 3, van het Handvest, aan het in artikel 50 van het Handvest vervatte ne-bis-in-idembeginsel, aan de in artikel 16 van het Handvest vervatte vrijheid van ondernemerschap, en aan het in artikel 21 daarvan geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

31 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat in artikel 49 van het Handvest het legaliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel inzake delicten en straffen zijn verankerd, volgens welke, met name, niemand mag worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde. Voorts mag volgens het in artikel 50 van het Handvest neergelegde ne-bis-in-idembeginsel

niemand opnieuw worden berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure voor een strafbaar feit waarvoor hij in de Europese Unie reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet. De toepassing van dit beginsel veronderstelt dat de maatregelen die reeds tegen de verdachte zijn getroffen bij een definitief geworden beslissing, strafrechtelijke maatregelen zijn (arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punt 33).

32 Het vereiste om een zekerheid te stellen, zoals dat in casu aan de orde is, heeft echter geen strafrechtelijk doel, aangezien vaststaat dat de rechtspersoon die een aanvraag om registratie indient, geen overtreding heeft begaan en het doel van de betrokken maatregel bestaat in het verzekeren van de juiste btw-inning voor de toekomst. De door de verwijzende rechter naar voren gebrachte omstandigheid dat het stellen van die zekerheid, wegens het bedrag ervan, een erg zware last kan vormen voor de nieuw opgerichte rechtspersoon, volstaat in casu op zich niet om die zekerheid voor de toepassing van de artikelen 49 en 50 van het Handvest aan te merken als een strafrechtelijke sanctie.

33 In dergelijke omstandigheden moet in navolging van de belastingdienst, de Slowaakse regering en de Europese Commissie worden vastgesteld, dat de artikelen 49 en 50 van het Handvest in het hoofdgeding niet van toepassing zijn.

34 Met betrekking tot de vrijheid van ondernemerschap zij eraan herinnerd dat die vrijheid op grond van artikel 16 van het Handvest wordt erkend overeenkomstig het recht van de Unie en de nationale wetgevingen en praktijken.

35 De bij genoemd artikel 16 verleende bescherming omvat de vrijheid om een economische activiteit of een handelsactiviteit uit te oefenen, de contractsvrijheid en de vrije mededinging (arrest van 22 januari 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, punt 42).

36 Volgens de rechtspraak van het Hof heeft de vrijheid van ondernemerschap geen absolute gelding. De overheid kan op een groot aantal wijzen in de vrijheid van ondernemerschap ingrijpen waardoor, in het algemeen belang, beperkingen aan de uitoefening van de economische activiteit worden gesteld (arrest van 17 oktober 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, punt 28; zie eveneens in die zin arrest van 22 januari 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, punten 45 en 46).

37 Overeenkomstig artikel 52, lid 1, van het Handvest moet elke beperking van de uitoefening van de vrijheid van ondernemerschap bij wet worden gesteld en de wezenlijke inhoud van die vrijheid eerbiedigen, en moet zij met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.

38 In casu blijkt uit de elementen van het dossier waarover het Hof beschikt dat het vereiste van het stellen van een zekerheid zoals dat in het hoofdgeding aan de orde is, voor de belastingplichtige een last vormt die het vrije gebruik van de hem ter beschikking staande financiële middelen beperkt en derhalve een inbreuk op zijn vrijheid van ondernemerschap kan vormen.

39 Vast staat dat die zekerheid is opgenomen in de btw-wet en wordt gerechtvaardigd door legitieme doelstellingen, namelijk het verzekeren van de juiste btw-inning en het voorkomen van belastingfraude.

40 De verwijzende rechter preciseert echter dat die zekerheid 500 000 EUR bedraagt en dat deze, gelet op het bedrag ervan, BB construct kan dwingen om haar faillissement aan te vragen.

41 Vastgesteld zij dat waar het stellen van een zekerheid, gelet op de omvang van het bedrag ervan, de betrokken vennootschap zonder rechtvaardiging vanaf haar oprichting berooft van haar middelen en haar verhindert om haar economische activiteiten te ontwikkelen, dit een kennelijk onevenredige inbreuk op de vrijheid van ondernemerschap vormt.

42 Het staat echter aan de verwijzende rechter om te bepalen of, gelet op alle in de punten 26 tot en met 28 van dit arrest uiteengezette elementen, het stellen van een zekerheid van 500 000 EUR in de omstandigheden van het hoofdgeding verder gaat dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van het doel om de juiste btw-inning te verzekeren en belastingfraude te voorkomen.

43 Aangaande het beginsel van gelijke behandeling, moet worden opgemerkt dat dit verlangt dat, behoudens objectieve rechtvaardiging, vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld. De onderscheidende kenmerken van situaties en de vergelijkbaarheid daarvan moeten met name worden bepaald en beoordeeld tegen de achtergrond van het voorwerp en het doel van de betrokken bepalingen, met dien verstande dat daarbij rekening moet worden gehouden met de beginselen en doelstellingen van het gebied waarop de betrokken handeling betrekking heeft (arresten van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., C-127/07, EU:C:2008:728, punten 23 en 26, en van 7 maart 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punten 41 en 42).

44 Zoals in punt 22 van dit arrest is opgemerkt, is de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale maatregel bedoeld om de juiste btw-inning te verzekeren en belastingfraude te voorkomen, en wel door ten laste van belastingplichtigen die verplicht zijn om zich voor de btw te laten registreren en waarvan een bestuurder of een aandeelhouder bestuurder of aandeelhouder was van een andere rechtspersoon die op de datum van zijn ontbinding ten minste 1 000 EUR belastingschuld had, een zekerheid in te voeren.

45 Om die doelstellingen te bereiken, kunnen volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke maatregel nieuwe belastingplichtigen worden onderworpen aan de verplichting om een zekerheid te stellen, op grond dat zij een risico van nieuwe belastingschulden inhouden wegens betrekkingen die zij onderhouden met een andere rechtspersoon, die zelf belastingschulden heeft.

46 Mitsdien moet worden vastgesteld dat die belastingplichtigen zich in een andere situatie bevinden dan die van belastingplichtigen met andere dan belastingschulden of die betrekkingen hebben met rechtspersonen met andere dan belastingschulden, zodat zij anders mogen worden behandeld.

47 Gelet op alle voorgaande overwegingen, moeten de prejudiciële vragen worden beantwoord als volgt:

— artikel 273 van de btw-richtlijn en artikel 16 van het Handvest moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat de belastingdienst bij de btw-registratie van een belastingplichtige, waarvan de bestuurder voorheen bestuurder of aandeelhouder was van een andere rechtspersoon die niet aan zijn belastingverplichtingen had voldaan, verlangt dat die belastingplichtige een zekerheid stelt waarvan het bedrag kan oplopen tot 500 000 EUR, wanneer de van hem verlangde zekerheid niet verder gaat dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de in artikel 273 genoemde doelstellingen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan;

- het gelijkheidsbeginsel moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat de belastingdienst bij de btw-registratie van een nieuwe belastingplichtige verlangt dat hij wegens zijn betrekkingen met een andere rechtspersoon die belastingschulden heeft, een dergelijke zekerheid stelt.

Kosten

48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

- 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 artikel 16 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat de belastingdienst bij de registratie voor de belasting over de toegevoegde waarde van een belastingplichtige, waarvan de bestuurder voorheen bestuurder of aandeelhouder was van een andere rechtspersoon die niet aan zijn belastingverplichtingen had voldaan, verlangt dat die belastingplichtige een zekerheid stelt waarvan het bedrag kan oplopen tot 500 000 EUR, wanneer de van hem verlangde zekerheid niet verder gaat dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de in artikel 273 genoemde doelstellingen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

- **Het gelijkheidsbeginsel moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat de belastingdienst bij de registratie voor de belasting over de toegevoegde waarde van een nieuwe belastingplichtige verlangt dat hij wegens zijn betrekkingen met een andere rechtspersoon die belastingschulden heeft, een dergelijke zekerheid stelt.**

ondertekeningen

- * Procestaal: Slowaaks.