CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 2 juni 2022[1]

Zaak C-1/21

MC
tegen
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[verzoek van de Administrativen sad Veliko Tarnovo (bestuursrechter in eerste aanleg Veliko Tarnovo, Bulgarije) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Nationale regeling die voorziet in hoofdelijke aansprakelijkheid van het bestuur van een vennootschap wanneer dit bestuur de vennootschap op oneerlijke wijze vermogensbestanddelen heeft ontnomen waardoor zij haar belastingschulden (daaronder begrepen btw-schulden) niet heeft kunnen voldoen – Aansprakelijkheid die zich mede uitstrekt tot de renteschuld van de vennootschap – Werkingssfeer van Unierecht – Evenredigheidsbeginsel"

I. Inleiding

1. In dit verzoek om een prejudiciële beslissing wordt een bekende bevoegdheidskwestie opnieuw aan de orde gesteld in een nieuwe gedaante. Vormt de in het algemene belastingrecht geregelde hoofdelijke aansprakelijkheid van een natuurlijke persoon (die zelf geen btw-plichtige is) voor belastingschulden en rente van een andere persoon een uitvoering van het Unierecht waarvoor de btw-richtlijn of ander Unierecht regels zou kunnen bevatten? Of is de hoofdelijke aansprakelijkheid van een persoon die er oorzakelijk toe heeft bijgedragen dat een andere persoon niet tijdig haar belastingverplichting heeft kunnen nakomen, een zuiver nationale procedureregel om de belastingopbrengsten veilig te stellen, die door het Unierecht onverlet wordt gelaten?

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

2. Dit doet enigszins denken aan de constellatie in het veelbesproken [2] arrest Åkerberg Fransson [3], waarin de strafrechtelijke veroordeling van een btw-plichtige wegens btw-fraude werd aangemerkt als een uitvoering van het Unierecht. De vraag die hier moet worden beantwoord gaat echter verder.

3. Het gaat hier immers niet om de aansprakelijkheid van een btw-plichtige, maar om de aansprakelijkheid van een *niet*-btw-plichtige persoon. Deze persoon heeft ook geen btw-fraude gepleegd, maar als lid van het bestuur zijn salaris bij de vennootschap kennelijk op ongepaste wijze verhoogd en aldus de vennootschap vermogensbestanddelen ontnomen. Dientengevolge kon de vennootschap tot nog toe haar schulden (daaronder begrepen btw-schulden en rente over btw-schulden) niet volledig of tijdig te betalen.

4. Valt de algemene hoofdelijke aansprakelijkheid van een vennootschapsorgaan voor een gedraging ten nadele van de vennootschap (een soort misbruik van vertrouwen) reeds binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn en dus binnen die van het Unierecht omdat de vennootschap ten gevolge van die gedraging onder meer haar btw-schulden en de daarover verschuldigde rente niet tijdig of niet volledig kon betalen? Met andere woorden: waar ligt de grens van de werkingssfeer van het Unierecht wanneer er slechts een indirect verband bestaat met de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde?

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5. De Unierechtelijke regeling is vervat in richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [4] (hierna: „btw-richtlijn”), de op 26 juli 1995 te Brussel ondertekende Overeenkomst, opgesteld op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen [5] (hierna: „BFB-overeenkomst”) en artikel 325 VWEU.

1. Primair recht

6. Volgens artikel 325, lid 1, VWEU „bestrijden [de Unie en de lidstaten] fraude en alle andere onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, met overeenkomstig dit artikel te nemen maatregelen die afschrikkend moeten werken en in de lidstaten, alsmede in de instellingen, organen en instanties van de Unie, een doeltreffende bescherming moeten bieden”.

[2] Zie bijvoorbeeld de uiteenzetting in het arrest van het BVerfG (federaal grondwettelijk hof, Duitsland) van 24 april 2013 inzake de databank tegen het terrorisme (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punt 91). Duidelijke kritiek wordt ook geuit in Widmann, W., *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, blz. 5 (blz. 6 en 7).

[3] Arrest van 26 februari 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[4] Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1) in de voor het litigieuze jaar (2014) geldende versie.

[5] PB 1995, C 316, blz. 48 e.v.

7. In artikel 325, lid 2, VWEU is bepaald dat de lidstaten verplicht zijn om „ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen [te nemen] als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad”.

2. BFB-overeenkomst

8. Artikel 1 („Algemene bepalingen”) van de BFB-overeenkomst bepaalt in lid 1:

„Voor de toepassing van deze Overeenkomst wordt onder fraude waardoor de financiële belangen van de [Unie] worden geschaad, verstaan:

[…]

b) wat de ontvangsten betreft, elke opzettelijke handeling of elk opzettelijk nalaten waarbij:

– valse, onjuiste of onvolledige verklaringen of documenten worden gebruikt of overgelegd, met als gevolg dat middelen afkomstig van de algemene begroting van de [Unie] of van de door of voor de [Unie] beheerde begrotingen, wederrechtelijk worden ontvangen of achtergehouden;

– met hetzelfde gevolg, in strijd met een specifieke verplichting informatie wordt achtergehouden;

– met hetzelfde gevolg, van een rechtmatig verkregen voordeel misbruik wordt gemaakt.”

9. Artikel 2 („Sancties”) van de BFB-overeenkomst bepaalt in lid 1:

„Elke lidstaat neemt de nodige maatregelen opdat op de in lid 1 bedoelde gedragingen, alsmede medeplichtigheid aan, uitlokking van of poging tot de in artikel 1, lid 1, bedoelde gedragingen, doeltreffende, evenredige en afschrikkende strafrechtelijke sancties worden gesteld, met inbegrip, ten minste bij ernstige fraude, van vrijheidsstraffen die aanleiding kunnen geven tot uitlevering; als ernstige fraude wordt aangemerkt iedere fraude waarmee een door elke lidstaat te bepalen minimumbedrag is gemoeid. Dit minimumbedrag mag niet hoger zijn dan 50 000 [EUR].”

10. Artikel 9 („Nationale bepalingen”) van de BFB-overeenkomst luidt:

„Niets in deze Overeenkomst belet de lidstaten nationale bepalingen aan te nemen die verder gaan dan de verplichtingen uit hoofde van deze Overeenkomst.”

3. Btw-richtlijn

11. Artikel 205 van de btw-richtlijn bevat de volgende bepaling:

„In de in de artikelen 193 tot en met 200 en 202, 203 en 204 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen.”

12. In de bovengenoemde artikelen van titel XI (hoofdstuk 1) wordt de betalingsverplichting of de belastingschuld van „de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen” geregeld. Bestuurders van vennootschappen of het geval van ongepaste toekenning van een salaris komen daar niet ter sprake.

13. Artikel 273 van de btw-richtlijn luidt:

„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.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

B. Bulgaars recht

14. In de Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (wetboek rechtsvordering in belasting- en socialeverzekeringszaken; hierna: „DOPK”) is het volgende geregeld:

15. Artikel 14 DOPK betreft de schuldenaar.

„Schuldenaren zijn natuurlijke en rechtspersonen die:

1. verplicht zijn om belastingen of wettelijke bijdragen voor de sociale verzekeringen te betalen; […]”.

16. Artikel 19, lid 2, DOPK regelt de aansprakelijkheid van een bestuursorgaan voor de vermindering van het vermogen van de vennootschap en luidt:

„Een bedrijfsleider die dan wel een lid van een bestuursorgaan dat ofwel uit het vermogen van een rechtspersoon die schuldenaar is in de zin van artikel 14, punt 1 of punt 2, op oneerlijke wijze betalingen in natura of in geld verricht die kunnen worden aangemerkt als een verkapte uitkering van winst of dividenden, ofwel vermogensbestanddelen van de schuldenaar overdraagt om niet of tegen prijzen die aanzienlijk lager zijn dan de marktprijzen, waardoor het vermogen van de schuldenaar vermindert en dientengevolge belastingen of wettelijke bijdragen voor de sociale verzekeringen niet zijn voldaan, is aansprakelijk voor de schulden tot het beloop van het bedrag van de verrichte betalingen of van de vermogensvermindering.”

17. Artikel 20 DOPK betreft de volgorde van tenuitvoerlegging en bepaalt:

„In de in artikel 19 geregelde gevallen worden conservatoir beslag en executoriaal beslag in de eerste plaats gelegd op de goederen van de schuldenaar voor wiens belastingschulden of niet-betaalde bijdragen voor de sociale verzekeringen de betrokkene aansprakelijk is.”

18. Artikel 21, lid 3, DOPK bevat verklaringen over het accessoire karakter van de hoofdelijke schuld ten opzichte van de oorspronkelijke schuld en luidt:

„De aansprakelijkheid van derden houdt op te bestaan zodra de schuld tenietgaat waarvoor zij bij onherroepelijke rechtshandeling aansprakelijk zijn gesteld. In dat geval worden reeds betaalde bedragen terugbetaald overeenkomstig de in hoofdstuk 16, afdeling 1, vastgestelde procedure.”

19. De Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) bevat in artikel 3, lid 1, een definitie van de belastingplichtige:

„Als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

20. Artikel 89, lid 1, van de btw-wet regelt het tijdstip waarop de verschuldigde belasting moet worden betaald:

„Wanneer over het belastingtijdvak een resultaat wordt behaald waarover belasting verschuldigd is, moet de geregistreerde persoon de belasting ten gunste van de staatsbegroting overmaken op de rekening van de bevoegde Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (territoriale directie van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten) binnen de termijn voor de indiening van de btw-aangifte die op dat tijdvak betrekking heeft.”

21. In artikel 1, lid 1, van de Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (wet inzake rente over belastingen, heffingen en soortgelijke andere publiekrechtelijke vorderingen) is een renteverplichting neergelegd:

„De binnen de termijnen voor vrijwillige betaling niet voldane, niet ingehouden of weliswaar ingehouden maar niet tijdig voldane belastingen, heffingen, winstverminderingen, bijdragen aan de begroting en soortgelijke andere publiekrechtelijke vorderingen worden bij inning vermeerderd met de wettelijke rente.”

22. Volgens de verwijzende rechter wordt artikel 19, lid 2, DOPK juncto artikel 1 van de Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania niet eenvormig uitgelegd in de Bulgaarse rechtspraak. In sommige arresten wordt ervan uitgegaan dat de aansprakelijkheid van het oneerlijk handelende orgaan zich ook uitstrekt tot de rente, terwijl in andere arresten wordt verdedigd dat de aansprakelijkheid alleen ziet op de hoofdsom.

III. Hoofdgeding

23. Het geding voor de nationale verwijzende rechter betreft het door MC (hierna: „verzoeker”) ingestelde beroep waarbij de rechtmatigheid van een besluit tot vaststelling van aansprakelijkheid wordt betwist. Daarbij werd verzoeker voor het belastingtijdvak december 2014 aansprakelijk gesteld op grond van zijn persoonlijke aansprakelijkheid voor de schulden van een derde. Deze hoofdelijke schuld is kennelijk gebaseerd op uitstaande btw-schulden (plus rente) van een andere belastingplichtige entiteit, te weten de vennootschap „ZZ” AD (hierna: „vennootschap”), waarvan verzoeker bestuurder was tijdens het tijdvak in kwestie.

24. Met het oog op de inning van de door de vennootschap verschuldigde bedragen is tegen haar een executieprocedure ingeleid. De vennootschap is herhaaldelijk aangemaand tot vrijwillige betaling, maar deze heeft nooit plaatsgevonden. Derhalve heeft de tenuitvoerleggingsautoriteit de inning van de publiekrechtelijke schulden van de vennootschap – daaronder begrepen voornoemde rente over de niet tijdig betaalde belasting over de toegevoegde waarde – aangemerkt als moeilijk uitvoerbaar.

25. De aansprakelijkstelling van verzoeker berust op het feit dat hij zijn vergoeding meermaals heeft verhoogd zonder daarvan een geldig bewijs te kunnen overleggen. De wijze waarop de verhoogde vergoeding is uitbetaald, strookt evenmin met de wettelijke vereisten. De bedragen zijn overgemaakt aan de voor de vennootschap werkende advocaat, die ze vervolgens heeft doorgestort op de rekening van verzoekers echtgenote waartoe ook verzoeker toegang heeft.

26. Verzoeker bestrijdt de vordering. Zijn voornaamste argument is dat er geen causaal verband bestaat tussen de door hem als directeur van de belastingplichtige ontvangen vergoeding en het feit dat de financiële draagkracht ontbrak om de publiekrechtelijke vorderingen te voldoen. De belastingautoriteit voert in wezen aan dat verzoeker als directeur van de (ook vanuit btw-oogpunt) belastingplichtige vennootschap oneerlijk heeft gehandeld, omdat hij tijdens het relevante belastingtijdvak een vergoeding heeft ontvangen ten belope van een bedrag waarvan niet is aangetoond dat het overeenkomstig de ter zake geldende voorschriften is vastgesteld.

27. Ten behoeve van de prejudiciële verwijzing gaat de verwijzende rechter ervan uit dat verzoeker een derde heeft gelast om een bedrag uit het vermogen van de vennootschap over te maken aan een met hem verbonden natuurlijke persoon, of dat hij op zijn minst van deze overmaking kennis droeg en daarbij naar nationaal recht oneerlijk heeft gehandeld. Ten gevolge van de vermindering van het vermogen van de vennootschap ten belope van dat bedrag is de in december 2014 verschenen rente over de verschuldigde btw niet voldaan. Rekening houdend met de prejudiciële vraag neem ik aan dat ook de btw-schulden hierdoor niet werden betaald.

28. Voorts wijst de verwijzende rechter erop dat de aansprakelijkheid voor niet-voldane belastingen op grond van artikel 19, lid 2, DOPK een hoofdelijke aansprakelijkheid is, die weliswaar ontstaat na de belastingschuld van de belastingplichtige, maar blijft bestaan totdat deze schuld tenietgaat. Daarbij berust deze aansprakelijkheid geenszins op bedrieglijke of met misbruik gepaard gaande handelingen die de belastingplichtige persoon – dat wil zeggen de vennootschap – zelf heeft verricht in het kader van zijn zelfstandige economische activiteit.

IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

29. Bij beslissing van 18 november 2020 heeft de Administrativen sad Veliko Tarnovo (bestuursrechter in eerste aanleg Veliko Tarnovo, Bulgarije), waarbij het beroep tegen het besluit tot vaststelling van aansprakelijkheid aanhangig is gemaakt, het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

1) Moet artikel 9 van de Overeenkomst, opgesteld op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, gelezen in samenhang met artikel 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling als die waarin artikel 19, lid 2, DOPK op het geharmoniseerde gebied van

de belasting over de toegevoegde waarde voorziet en waarvan de toepassing leidt tot de latere hoofdelijke aansprakelijkheid van een niet-belastingplichtige natuurlijke persoon die de belasting over de toegevoegde waarde niet verschuldigd is, maar van wie het oneerlijke gedrag tot gevolg had dat de belasting over de toegevoegde waarde niet is voldaan door de belastingplichtige rechtspersoon die de belastingschuldenaar is?

2) Staan de uitlegging van die bepalingen en de toepassing van het evenredigheidsbeginsel ook aan de nationale regeling van artikel 19, lid 2, DOPK in de weg als het gaat om de rente over de belasting over de toegevoegde waarde die de belastingplichtige te laat heeft betaald?

3) Is de nationale regeling van artikel 19, lid 2, DOPK in strijd met het evenredigheidsbeginsel wanneer de te late betaling van de belasting over de toegevoegde waarde waardoor rente over de btw-schuld is verschenen, niet te wijten is aan het gedrag van de niet-belastingplichtige natuurlijke persoon, maar aan het gedrag van een andere persoon of aan het intreden van objectieve omstandigheden?”

30. In de procedure bij het Hof hebben verzoeker, de Republiek Bulgarije, het Koninkrijk Spanje en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering heeft het Hof geen pleitzitting gehouden.

V. Juridische beoordeling

31. De door de verwijzende rechter gestelde vragen hebben alle tot doel te vernemen of het Unierecht zich verzet tegen een nationale regeling die voorziet in de hoofdelijke aansprakelijkheid van een natuurlijke persoon (een niet-belastingplichtige) wanneer diens gedrag als orgaan van een rechtspersoon ertoe heeft geleid dat deze rechtspersoon niet in staat was om zijn belastingschulden – daaronder begrepen btw-schulden – tijdig of volledig te voldoen. Deze vragen onderstellen dat een dergelijke aansprakelijkheid van een niet-belastingplichtige binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt.

A. Bevoegdheid van het Hof

32. De Republiek Bulgarije betwijfelt dit in zijn opmerkingen. In het kader van een prejudiciële verwijzing krachtens artikel 267 VWEU kan het Hof het Unierecht enkel binnen de grenzen van de aan de Unie toegekende bevoegdheden uitleggen.[6] Wanneer een juridische situatie niet binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt, is het Hof daarentegen niet bevoegd om daarover uitspraak te doen.[7]

33. Derhalve is het Hof slechts bevoegd om de prejudiciële vragen te beantwoorden indien de overeenkomstig artikel 19, lid 2, DOPK tegen verzoeker vastgestelde hoofdelijke schuld, die het voorwerp is van het hoofdgeding, berust op de uitvoering van het Unierecht.

34. In casu is er geen sprake van een uitvoering van het Unierecht in de vorm van een omzetting van de btw-richtlijn. Het nationale recht voorziet in een algemene accessoire aansprakelijkheid indien een orgaan van een vennootschap het vermogen van deze vennootschap zodanig aantast

[6] Arresten van 19 november 2019, A. K. e.a. (Onafhankelijkheid van de tuchtkamer van de Sąd Najwyższy) (C-585/18, C-624/18 en C-625/18, EU:C:2019:982, punt 77), en 15 november 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punt 40).

[7] Arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 22). Zie ook beschikking van 12 juli 2012, Currà e.a. (C-466/11, EU:C:2012:465, punt 26).

dat zij niet meer in staat is haar belastingschulden tijdig te voldoen. Dit staat los van zowel het soort belasting waarvoor de betrokkene aansprakelijk is als het antwoord op de vraag of de aansprakelijke persoon een belastingplichtige is, en staat dus los van de btw-richtlijn.

35. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, wordt het Unierecht evenwel ook uitgevoerd wanneer de toepassing van het nationale recht ertoe strekt een schending van de bepalingen van die richtlijn te bestraffen en aldus te voldoen aan de bij het Verdrag aan de lidstaten opgelegde verplichting om op doeltreffende wijze gedragingen te bestraffen die de financiële belangen van de Unie schaden. [8]

36. Bijgevolg moet worden onderzocht of verzoekers aansprakelijkheid op grond van artikel 19, lid 2, DOPK ertoe strekt een dergelijke in het Unierecht neergelegde verplichting na te komen. Deze kan voortvloeien uit artikel 325 VWEU (zie onder 1) of uit de BFB-overeenkomst (zie onder 2) dan wel uit artikel 205 (zie onder 3) of artikel 273 (zie onder 4) van de btw-richtlijn.

1. Artikel 325 VWEU

37. Volgens artikel 325 VWEU zijn de lidstaten verplicht afschrikkende en doeltreffende maatregelen te treffen ter bestrijding van onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad. Met name moeten zij ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen nemen als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad. [9] Het staat aan de lidstaten om een doeltreffende inning van de eigen middelen van de Unie te waarborgen. Om die reden zijn zij tevens gehouden de met de eigen middelen corresponderende bedragen in te vorderen die ten gevolge van fraude zijn onttrokken aan de begroting van de Unie. [10]

38. Op het gebied van het douanerecht heeft het Hof de werkingssfeer van artikel 325 VWEU uitgebreid tot de verplichting van de lidstaten om „de nodige maatregelen te nemen om de doeltreffende en volledige inning van de douanerechten te waarborgen”. [11] De beslissing in kwestie betrof echter de niet-uitvoering van doeltreffende douanecontroles ondanks een bekende douanefraudeconstructie. Van een btw-fraudeconstructie is hier echter geen sprake. Evenmin blijkt dat in casu doeltreffende btw-controles achterwege zijn gebleven. Artikel 19, lid 2, DOPK vormt ook geen btw-controle.

39. De aansprakelijkheid op grond van artikel 19, lid 2, DOPK is evenmin een maatregel ter bestrijding van een andere onwettige activiteit waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad. Het gaat veeleer om een aansprakelijkheid voor een ongepaste vermindering van het vermogen van een vennootschap, die daardoor bepaalde schulden (belastingschulden) niet meer volledig kan betalen. Daarbij handelt de vennootschap zelf niet onrechtmatig, maar is zij alleen niet langer in staat de belastingen te betalen.

8 Arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 28).

9 Arresten van 8 maart 2022, Commissie/Verenigd Koninkrijk (Bestrijding van onderwaarderingsfraude) (C-213/19, EU:C:2022:167, punten 208 e.v.); 14 oktober 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, punt 36), en 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 26).

10 Arrest van 5 december 2017, M.A.S. en M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punt 32). Zie in die zin arrest van 7 april 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punt 21).

11 Arrest van 8 maart 2022, Commissie/Verenigd Koninkrijk (Bestrijding van onderwaarderingsfraude) (C-213/19, EU:C:2022:167, punt 211).

40. Het orgaan als natuurlijke persoon handelt oneerlijk (of dit op zichzelf reeds onwettig handelen is, valt veeleer te betwijfelen), en dit overigens „alleen” met betrekking tot de financiële belangen van de vennootschap, omdat het zichzelf een ongepaste vergoeding heeft toegekend ten koste van het vermogen van de vennootschap. Hoe dan ook handelt dit orgaan op dat ogenblik niet onrechtmatig met betrekking tot de financiële belangen van de Unie. Slechts indirect kan dit gedrag, als zich nog andere omstandigheden voordoen – de vennootschap is later niet meer in staat haar belastingen te betalen –, gevolgen hebben voor de belastingopbrengsten (en dus indirect ook voor de btw-opbrengsten), hetgeen dan tot aansprakelijkheid kan leiden. Met een dergelijke aansprakelijkheid kan hoogstens indirect het hoofd worden geboden aan een bedreiging van de btw-opbrengsten.

41. Dit onderscheidt de huidige constellatie van die welke ten grondslag lag aan het arrest Åkerberg Fransson.[12] Het door het Hof in dat arrest aangenomen rechtsgevolg dat met fiscale sancties en strafvervolging wegens belastingfraude naar aanleiding van het verstrekken van onjuiste inlichtingen op btw-gebied uitvoering wordt gegeven aan artikel 325 VWEU[13], had betrekking op de rechtstreekse bestrijding van btw-fraude. In het onderhavige geval wordt echter geen btw-fraude bestraft, maar oneerlijk gedrag ten nadele van de vennootschap (mogelijk een soort misbruik van vertrouwen). De hoofdelijke schuld van een oneerlijk handelend orgaan van een vennootschap op grond van artikel 19, lid 2, DOPK heeft daarentegen niets te maken met de verplichting die aan de lidstaten is opgelegd bij artikel 325 VWEU.

2. BFB-overeenkomst

42. De BFB-overeenkomst is om soortgelijke redenen niet van toepassing. Ook deze overeenkomst houdt namelijk verband met de doeltreffende bestrijding van fraude. Zo vermeldt artikel 1 van de BFB-overeenkomst uitdrukkelijk het gebruik of de overlegging van valse, onjuiste of onvolledige verklaringen of documenten waardoor middelen die afkomstig zijn van de algemene begroting van de Unie of van de door of voor de Unie beheerde begrotingen, wederrechtelijk worden verminderd. Derhalve moet het in artikel 1, lid 1, van de BFB-overeenkomst gebezigde begrip „fraude waardoor de financiële belangen van de [Unie] worden geschaad” noodzakelijkerwijs aldus worden uitgelegd dat het zich mede uitstrekt tot het opzettelijke gebruik van valse of onjuiste verklaringen die zijn overgelegd na de uitvoering van het gefinancierde project.[14]

43. Dat is hier niet aan de orde. Zoals hierboven reeds is uiteengezet, heeft verzoeker dergelijke verklaringen niet afgelegd en heeft hij de van de begroting van de Unie afkomstige middelen op die manier dus niet onrechtmatig verminderd. Het feit dat hij zichzelf als orgaan van een vennootschap een ongepast salaris heeft toegekend en aldus de financiële belangen van de vennootschap of haar vermogen heeft geschaad, valt buiten de werkingssfeer van de BFB-overeenkomst.

[12] Arrest van 26 februari 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] Arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 27), bevestigd bij arresten van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punten 39 e.v.), en 5 december 2017, M.A.S. en M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punten 32 e.v.).

[14] Arrest van 14 oktober 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, punt 29).

3. Artikel 205 van de btw-richtlijn

44. Op het eerste gezicht zou de hoofdelijke schuld waarin artikel 19, lid 2, DOPK voorziet, echter kunnen berusten op artikel 205 van de btw-richtlijn. Volgens dit artikel kunnen de lidstaten namelijk in sommige gevallen (te weten in de gevallen als bedoeld in de artikelen 193 tot en met 200, 202, 203 en 204) kunnen bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de belasting over de toegevoegde waarde te voldoen.

45. Artikel 205 van de btw-richtlijn strekt ertoe de schatkist ervan verzekeren dat de belasting over de toegevoegde waarde op doeltreffende wijze wordt geïnd bij degene bij wie dat in de betreffende situatie het meest adequaat kan geschieden, met name wanneer de contractanten zich niet in dezelfde lidstaat bevinden of wanneer de aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen transactie betrekking heeft op handelingen die zodanig specifiek zijn dat een andere dan de in artikel 193 van die richtlijn bedoelde persoon moet worden aangewezen. [15]

46. Een dergelijke constellatie is hier niet aan de orde. Dit wordt ook terecht benadrukt door de Commissie en Spanje.

47. Artikel 204 van de btw-richtlijn betreft de aanwijzing van een (externe) fiscaal vertegenwoordiger wanneer de belastingplichtige niet gevestigd is in de lidstaat van de plaats waar de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is en waar hij handelingen heeft verricht. Verzoeker is echter geen aangewezen fiscaal vertegenwoordiger. Artikel 203 van de btw-richtlijn ziet op de belastingschuld die voortvloeit uit de ongeoorloofde vermelding van belasting over de toegevoegde waarde op een factuur. Noch verzoeker noch de vennootschap heeft in casu een dergelijke factuur uitgereikt. Artikel 202 van de btw-richtlijn heeft betrekking op goederen die zich in douane-entrepots bevinden of die tussen dergelijke entrepots worden verzonden. Dat is niet waar het hier om gaat.

48. De artikelen 193 tot en met 200 hebben daarentegen betrekking op bepaalde handelingen (leveringen en andere prestaties) die leiden tot een belastingschuld van een belastingplichtige of van bepaalde niet-belastingplichtige personen. In het geval van een dergelijke handeling kan ook een andere persoon dan degene die de belasting verschuldigd is, worden aangewezen als hoofdelijke schuldenaar. De toekenning van een ongepast salaris is evenwel geen belastbare en aan de belasting onderworpen levering of andere prestatie die voor een persoon een belastingschuld doet ontstaan. Zonder een dergelijke belastingschuld bestaat er geen persoon die de belasting verschuldigd is. Dan kan ook niemand anders dan degene die de belasting verschuldigd is, daarvoor aansprakelijk worden gesteld.

49. Aan de voorwaarden van artikel 205 van de btw-richtlijn – dat alleen betrekking heeft op de in de artikelen 193 tot en met 204 van deze richtlijn beschreven constellaties – wordt bijgevolg niet voldaan. De hoofdelijke schuld waarin artikel 19, lid 2, DOPK voorziet, is niet gebaseerd op artikel 205 van de btw-richtlijn.

[15] Zie in die zin arrest van 20 mei 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punt 28).

4. Artikel 273 van de btw-richtlijn

50. Rest nog artikel 273 van de btw-richtlijn. Op grond daarvan kunnen de lidstaten, 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 belasting over de toegevoegde waarde en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

51. Derhalve is het beslissend of de dwingend uit artikel 19, lid 2, DOPK voortvloeiende hoofdelijke schuld van een orgaan van een vennootschap een „juiste inning van de btw” in de zin van artikel 273 van de btw-richtlijn waarborgt teneinde belastingfraude te voorkomen (zie hierover onder b), alsmede of de in artikel 273 van de btw-richtlijn genoemde andere verplichtingen ook kunnen gelden voor een niet-belastingplichtige, die nog helemaal geen verplichtingen krachtens de btw-richtlijn heeft moeten nakomen (zie hierover onder a).

a) Andere verplichtingen van een niet-belastingplichtige?

52. Zoals reeds blijkt uit de bewoordingen van artikel 273 van de btw-richtlijn, heeft de eventuele uitbreiding van de verplichtingen betrekking op de verplichtingen van belastingplichtigen in de zin van de btw-richtlijn. Het voorbehoud van „gelijke behandeling van de belastingplichtigen” heeft immers alleen zin indien de bijkomende verplichtingen betrekking hebben op een (andere) belastingplichtige. Bijkomende verplichtingen van een niet-belastingplichtige persoon die niet bij een handeling betrokken is, kunnen op zich geen verschil in behandeling tussen binnenlandse en intracommunautaire handelingen vormen.

53. Derhalve is het de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn niet toegestaan om bijkomende verplichtingen op te leggen aan welke personen ook (werknemers, familieleden, buren enzovoort) die enigerlei indirecte band hebben met de btw-schuld van een derde, en om aldus de werkingssfeer van de btw-richtlijn ook tot hen uitbreiden.

54. De uitdrukking „andere verplichtingen” onderstelt naar mijn mening reeds bestaande verplichtingen in de zin van de btw-richtlijn, die om bepaalde redenen nog kunnen worden aangevuld over de band van artikel 273 van de btw-richtlijn. Het scheppen van nieuwe verplichtingen voor personen die tot nog toe niet onder de btw-richtlijn vielen, wordt mijns inziens dus niet mogelijk gemaakt door die uitdrukking.

55. Dit resultaat stemt overeen met de algemene opzet en de doelstellingen van de btw-richtlijn. Deze richtlijn regelt immers het (materiële) btw-recht, dat wil zeggen het ontstaan van de btw-schuld van een btw-plichtige. De fundamentele voorwaarde voor de toepasselijkheid van de btw-richtlijn (artikel 2, lid 1) is dan ook dat goederen worden geleverd of diensten worden verricht *door een belastingplichtige*. In artikel 9 van deze richtlijn wordt vervolgens bepaald wie belastingplichtig is. Dit zijn alleen personen die zelfstandig een economische activiteit verrichten. In beginsel vallen organen in dienst van een vennootschap hier niet onder. [16]

[16] Zie zelfs met betrekking tot een raad van commissarissen die niet in dienst is: arrest van 13 juni 2019, IO (Btw – werkzaamheden als lid van een raad van commissarissen) (C-420/18, EU:C:2019:490).

56. Tevens staat artikel 273 in hoofdstuk 7 („Diverse bepalingen”) van titel XI, die het opschrift „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen” draagt. Terwijl artikel 272 het mogelijk maakt om bepaalde belastingplichtigen vrij te stellen van bepaalde verplichtingen die zijn neergelegd in de hoofdstukken 2 tot en met 6, breidt artikel 273 de verplichtingen uit tot extra/andere verplichtingen. Vanuit systematisch oogpunt kan het alleen gaan om de onder titel XI vallende verplichtingen van belastingplichtigen en bepaalde niet-belastingplichtige personen.

57. Als de btw-richtlijn in beginsel [17] geen betrekking heeft op personen die niet btw-plichtig zijn, kan artikel 273 van de btw-richtlijn de lidstaten bezwaarlijk toestaan om bijzondere (extra/andere) verplichtingen op te leggen aan personen die tot nog toe niet onder de btw-richtlijn vallen, alleen omdat dit ook dient om de btw-opbrengsten veilig te stellen en belastingfraude te voorkomen. De verzoeken om een prejudiciële beslissing die het Hof in verband met artikel 273 van de btw-richtlijn heeft beantwoord, hadden dan ook steeds betrekking op gevallen waarin aan een belastingplichtige bijkomende verplichtingen of sancties werden opgelegd. [18]

58. De op artikel 273 van de btw-richtlijn gebaseerde verplichtingen kunnen hoogstens worden uitgebreid tot personen die weliswaar geen belastingplichtigen zijn maar niettemin reeds onder de btw-richtlijn vallen. Een voorbeeld hiervan zijn niet-belastingplichtige rechtspersonen die voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd en bijgevolg ook belastingplichtigen kunnen worden [zie artikel 197, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn].

59. Dit wordt ook geïllustreerd door artikel 273, tweede alinea, van de btw-richtlijn. De in de eerste alinea van dit artikel geboden mogelijkheid „mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 [(‚Facturering’) van titel XI (‚Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen’)] vastgestelde verplichtingen inzake facturering”. Ook de daar genoemde verplichtingen gelden uitsluitend voor belastingplichtigen en bepaalde niet-belastingplichtige personen die reeds onder de richtlijn vallen.

60. Dit geldt in het bijzonder indien rekening wordt gehouden met artikel 205 van de btw-richtlijn. Aangezien dit artikel uitdrukkelijk slechts voor bepaalde situaties geldt, kan een uitbreiding tot andere situaties bezwaarlijk worden gerechtvaardigd op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn. Een parallelle hoofdelijke schuld van de afnemer voor de btw-schuld van de leverende onderneming zou ongetwijfeld ook nuttig zijn om de belastingopbrengsten veilig te stellen en belastingfraude te voorkomen. Hetzelfde geldt voor de aansprakelijkheid van een dief van wie de daad tot gevolg heeft dat de bestolene niet in staat is om zijn btw-schulden te voldoen. De bewoordingen van artikel 273 van de btw-richtlijn staan een dergelijke aansprakelijkheid van niet-belastingplichtige personen evenwel niet toe.

[17] Er bestaan uitzonderingen, bijvoorbeeld voor niet-belastingplichtige rechtspersonen, aangezien deze bijvoorbeeld ook intracommunautaire verwervingen kunnen realiseren [zie artikel 2, lid 1, onder b), en artikel 20, tweede alinea, van de btw-richtlijn] of btw-plichtig kunnen worden [zie artikel 197, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn].

[18] Zie beschikking van 21 oktober 2021, EuroChem Agro Hungary (C-583/20, niet gepubliceerd, punt 25); arresten van 15 april 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, punt 24); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374); 26 oktober 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, punt 22 betrof het stellen van zekerheid door nieuwe belastingplichtigen); 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 55); 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punt 42), en 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373), waarin punt 54 spreekt van marktdeelnemers en punt 61 van belastingplichtigen).

b) Hoofdelijke schuld vereist voor een juiste inning van de belasting over de toegevoegde waarde en om belastingfraude te voorkomen?

61. Bovendien is het nog maar de vraag of de hoofdelijke schuld op grond van artikel 19, lid 2, DOPK überhaupt geschikt is om een juiste inning van de belasting over de toegevoegde waarde veilig te stellen *en* belastingfraude te voorkomen.

62. Het blijft immers een algemene hoofdelijke schuld – hier zelfs van een niet-belastingplichtige persoon – voor de belasting van een derde. Het door verzoeker verschuldigde bedrag is dus geen belasting over de toegevoegde waarde. Deze blijft verschuldigd door de belastingplichtige. Dit blijkt uit artikel 21, lid 3, DOPK. Op grond daarvan houdt de hoofdelijke schuld op te bestaan zodra de belastingschuld vervalt en worden in dat geval de reeds betaalde bedragen aan de aansprakelijke persoon terugbetaald. Derhalve heeft de betaling door de aansprakelijke persoon zelfs niet tot gevolg dat de belastingschuld vervalt.

63. Indien verzoeker echter geen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is, kan de hoofdelijke schuld op grond van artikel 19, lid 2, DOPK ook niet de juiste inning van de btw veiligstellen. Wat deze hoofdelijke schuld moet bestraffen of voorkomen, is een oneerlijke vermindering van vermogensbestanddelen ten koste van de vennootschap, die daardoor haar schulden (in casu belastingschulden) niet kan voldoen. Derhalve verhindert noch bevordert de aansprakelijkheid op grond van artikel 19, lid 2, DOPK de juiste inning van de belasting over de toegevoegde waarde. Deze belasting moet immers nog steeds tegen precies hetzelfde tarief worden geheven bij de btw-plichtige.

64. Bovendien voorkomt deze aansprakelijkheid van een niet-belastingplichtige evenmin dat de belastingplichtige belastingfraude pleegt. De aansprakelijkheid houdt uitsluitend verband met het feit dat de belastingplichtige geen belasting heeft betaald omdat hij niet over voldoende middelen beschikt. Het enkele feit dat een naar behoren aangegeven belasting niet wordt betaald, is echter geen belastingfraude.[19] Ook in zoverre is niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 273 van de btw-richtlijn.

B. Voorlopige conclusie

65. Zoals Bulgarije heeft benadrukt, geeft artikel 19, lid 2, DOPK dus geen uitvoering aan het Unierecht. Hiermee wordt niet de schending van de bepalingen van de btw-richtlijn bestraft, maar een schending van de loyaliteitsverplichtingen jegens de vennootschap. Deze schending heeft hoogstens een indirect effect op de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde door een derde.

66. Zoals ik elders reeds heb uiteengezet, is evenwel niet elk indirect verband met het btw-recht voldoende om de toepasselijkheid van het Unierecht te rechtvaardigen.[20] Deze benadering komt overeen met de rechtspraak van het Hof waarbij de werkingssfeer van het Handvest wordt bepaald.[21] Ook voor de toepasselijkheid van het Handvest is vereist dat er tussen een handeling

[19] Arrest van 2 mei 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punten 39 en 40). Zie dienaangaande ook uitvoerig mijn conclusie van 5 mei 2022 in de zaak HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, punten 35 e.v.).

[20] Zie mijn conclusie in de gevoegde zaken IN en JM (C-469/18 en C-470/18, EU:C:2019:597, punt 65). Zie dienaangaande ook arrest van 24 oktober 2019, Belgische Staat (C-469/18 en C-470/18, EU:C:2019:895, punt 18).

[21] Arresten van 6 oktober 2016, Paoletti e.a. (C-218/15, EU:C:2016:748, punt 14); 10 juli 2014, Julián Hernández e.a. (C-198/13, EU:C:2014:2055, punt 34), en 6 maart 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punt 24).

van de Unie en de nationale maatregel in kwestie een verband bestaat dat verder gaat dan het feit dat de betreffende materies bij elkaar aansluiten of dat de ene materie indirect invloed heeft op de andere.

67. Derhalve is het Hof niet bevoegd om de hier gestelde vragen te beantwoorden. De algemene hoofdelijke aansprakelijkheid van een orgaan van een vennootschap (die een niet-belastingplichtige in de zin van de btw-richtlijn is) voor een gedraging die deze vennootschap schade berokkent (in casu de toekenning van een ongepast hoog salaris) en die causaal in verband staat met de niet-betaling van opeisbare belastingschulden van de vennootschap, valt niet onder de btw-richtlijn en valt niet binnen de werkingssfeer van het Unierecht. Dit geldt ook wanneer de onbetaalde of te laat betaalde belastingschulden van de vennootschap deels bestaan uit btw-schulden of rente over te laat betaalde btw-schulden omvatten.

C. Subsidiair: Staat het Unierecht in de weg aan hoofdelijke aansprakelijkheid voor btw-schulden, daaronder begrepen rente?

68. Mocht het Hof zich daarentegen bevoegd achten om de gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden omdat het van oordeel is dat met de hoofdelijke schuld op grond van artikel 19, lid 2, DOPK de btw-richtlijn wordt uitgevoerd, dan kunnen de drie door de verwijzende rechter gestelde vragen aldus worden beantwoord: het Unierecht schrijft een dergelijke hoofdelijke schuld niet voor, maar staat daaraan evenmin in de weg.

69. Volgens het Hof vormt het in verband met de aansprakelijkheid op grond van artikel 205 van de btw-richtlijn geen beletsel dat deze aansprakelijkheid zich niet alleen uitstrekt tot de belastingschuld, maar ook tot de vertragingsrente van een derde.[22] Ook al heeft volgens de bewoordingen van artikel 205 van de btw-richtlijn de hoofdelijke aansprakelijkheid enkel betrekking op de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde, deze bepaling staat er niet aan in de weg dat de lidstaten voorschrijven dat de hoofdelijke aansprakelijkheid van de betrokken persoon zich uitstrekt tot alle kosten die samenhangen met die belasting. Deze kosten omvatten ook de vertragingsrente die de belastingplichtige verschuldigd is wegens niet-betaling van de belasting over de toegevoegde waarde.[23]

70. Naar mijn mening geldt dit – in overeenstemming met het standpunt van de Commissie en Spanje – ook voor het onderhavige geval als de bijkomende hoofdelijke schuld kan worden gebaseerd op artikel 273 van de btw-richtlijn. Indien het orgaan van de vennootschap door eigen toedoen (toekenning van een ongepast salaris) de oorzaak is van het feit dat de vennootschap haar btw-schuld niet tijdig heeft kunnen voldoen, dient de aansprakelijkheid voor deze onbetaalde belastingen en de daaruit voortvloeiende verrijking van een derde (rentevoordeel) een legitiem doel (veiligstellen van het vermogen van de vennootschap door middel van aansprakelijkheid voor de te betalen belastingen en de daarmee verband houdende vertragingsschade).

[22] Arrest van 20 mei 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punten 40 e.v.).

[23] Arrest van 20 mei 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punt 42). Het Hof heeft zich niet aangesloten bij de door mij voorgestelde striktere uitlegging van artikel 205 van de btw-richtlijn [zie mijn conclusie in de zaak ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, punten 31 e.v.)].

71. Deze aansprakelijkheid voldoet ook aan de overige vereisten die uit het evenredigheidsbeginsel voortvloeien.[24] Zij is geschikt om dit doel te bereiken en is daarvoor noodzakelijk. Er bestaat geen even geschikt maar minder ver gaand middel. Voor zover het middel de verantwoordelijke persoon treft die zich ten koste van de vennootschap heeft verrijkt, en dit een oorzaak was van de niet-betaling van de belastingschuld, daaronder begrepen de renteschuld, is een dergelijke aansprakelijkheid ook een passend middel.

VI. Conclusie

72. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de vragen van de Administrativen sad Veliko Tarnovo te beantwoorden als volgt:

„De algemene hoofdelijke aansprakelijkheid van een orgaan van een vennootschap (die een niet-belastingplichtige in de zin van de btw-richtlijn is) voor een gedraging die deze vennootschap schade berokkent (in casu de toekenning van een ongepast hoog salaris) en die causaal in verband staat met de niet-betaling van opeisbare belastingschulden van de vennootschap, valt niet onder de btw-richtlijn en valt niet binnen de werkingssfeer van het Unierecht. Derhalve is het Hof niet bevoegd om de prejudiciële vragen te beantwoorden.”

[24] Bij wijze van voorbeeld kan worden verwezen naar de arresten van 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punt 57), en 27 januari 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punt 52).