ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

20 mei 2021 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 205 – Tegenover de schatkist tot voldoening van de btw gehouden personen – Hoofdelijke aansprakelijkheid van de ontvanger van een belastbare levering die gebruik heeft gemaakt van zijn recht op btw-aftrek in de wetenschap dat de tot voldoening van de btw gehouden persoon deze belasting niet zou afdragen – Verplichting van een dergelijke ontvanger tot betaling van de door deze tot voldoening van de btw gehouden persoon niet-voldane btw alsmede van de vertragingsrente die verschuldigd is wegens niet-betaling van die belasting door die schuldenaar”

In zaak C-4/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 16 december 2019, ingekomen bij het Hof op 7 januari 2020, in de procedure

„ALTI” OOD

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot, kamerpresident, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (rapporteur) en N. Jääskinen, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Bulgaars.

gelet op de opmerkingen van:

– de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door G. Arnaudov,

– de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door L. Zaharieva en E. Petranova als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en Y. Marinova als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 januari 2021,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 205 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, met rectificatie in PB 2018, L 329, blz. 53).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „ALTI” OOD en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwistingen en dagelijks beheer van belastingen en sociale zekerheid” Plovdiv bij het centrale bestuur van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten, Bulgarije) (hierna: „directeur”) over de hoofdelijke aansprakelijkheid van ALTI voor de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), vermeerderd met vertragingsrente.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 193 van richtlijn 2006/112 luidt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 ter en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

4 De artikelen 194 tot en met 200 en 202 tot en met 204 van deze richtlijn bepalen in wezen dat andere personen dan de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, kunnen of zelfs moeten worden beschouwd als personen die tot voldoening van de btw gehouden zijn.

5 Artikel 205 van die richtlijn bepaalt:

„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.”

Bulgaars recht

6 Onder het opschrift „Aansprakelijkheid in geval van misbruik" is in artikel 177 van de Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) (DV nr. 63 van 4 augustus 2006), zoals van toepassing ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (hierna: „btw-wet"), bepaald:

„(1) De geregistreerde persoon voor wie de belastbare levering bestemd is, is aansprakelijk voor de door een andere geregistreerde persoon verschuldigde maar niet betaalde belasting, voor zover gebruik is gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting dat direct of indirect in verband met de verschuldigde, niet-betaalde belasting staat.

(2) De in lid 1 bedoelde aansprakelijkheid treedt in wanneer de geregistreerde persoon wist of had moeten weten dat deze belasting onbetaald zou blijven en dit door de controle-instantie is bewezen overeenkomstig de artikelen 117 tot en met 120 van de Danachno – osiguritelen protsesualen kodeks [(wetboek belasting- en socialeverzekeringsprocesrecht)].

(3) Voor de toepassing van lid 2 wordt aangenomen dat de persoon had moeten weten dat de belasting onbetaald zou blijven wanneer aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan:

1. de in de zin van lid 1 verschuldigde belasting werd voor een bepaald belastingtijdvak door geen enkele van de voorafgaande verrichters van een belastbare handeling met betrekking tot dezelfde waar of dezelfde belastbare dienst daadwerkelijk betaald, ongeacht of deze zich in dezelfde, een veranderde of een verwerkte toestand bevindt;

2. de belastbare handeling is slechts in schijn verricht, heeft de wet omzeild of is verricht voor een prijs die aanzienlijk verschilt van de marktprijs.

(4) Voor de aansprakelijkheid op grond van lid 1 is niet vereist dat een specifiek voordeel wordt verkregen als gevolg van de niet-betaling van de verschuldigde belasting.

(5) Onder de voorwaarden van de leden 2 en 3 is ook de toeleverancier van de belastingplichtige die de niet-betaalde belasting moet betalen, aansprakelijk.

(6) In de in de leden 1 en 2 bedoelde gevallen treedt de aansprakelijkheid in ten aanzien van de belastingplichtige die de rechtstreekse afnemer is van de levering waarvoor de verschuldigde belasting niet is betaald, en wanneer de belasting niet kan worden geïnd, kan elke afnemer die zich lager in de leveringsketen bevindt, aansprakelijk worden gesteld.

(7) Lid 6 is van overeenkomstige toepassing op toeleveranciers."

7 Artikel 14 van het wetboek belasting- en socialeverzekeringsprocesrecht (DV nr. 105 van 29 december 2005) bepaalt:

„Schuldenaren zijn natuurlijke personen en rechtspersonen die:

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

2. verplicht zijn om belastingen of wettelijke bijdragen voor de sociale verzekeringen te heffen en af te dragen;

3. aansprakelijk zijn voor de schulden van de in de leden 1 en 2 bedoelde personen."

8 Artikel 16 van dit wetboek bepaalt:

„(1) Een persoon is schuldenaar als bedoeld in artikel 14, punt 3, indien hij in de bij wet bepaalde gevallen gehouden is tot voldoening van de [btw] of de wettelijke bijdragen voor de sociale verzekeringen van de schuldenaar van deze belasting of bijdragen, of van een persoon die belastingen of wettelijke bijdragen voor de sociale verzekeringen dient te heffen en af te dragen die niet binnen de gestelde termijn zijn voldaan.

(2) De in artikel 14, punt 3, bedoelde schuldenaren zijn onderworpen aan de regels tot vaststelling van de rechten en verplichtingen van een rechtssubject in de procedures in de zin van dit wetboek.

(3) De aansprakelijkheid van de in artikel 14, punt 3, bedoelde schuldenaar behelst belastingen en wettelijke bijdragen voor de sociale verzekeringen, rente en invorderingskosten."

9 Artikel 121 van de Zakon za zadalzheniata i dogovorite (wet inzake verbintenissen en overeenkomsten) (DV nr. 275 van 22 november 1950) luidt als volgt:

„Behalve in de bij wet bepaalde gevallen ontstaat de hoofdelijke aansprakelijkheid tussen twee of meer schuldenaren slechts wanneer zij is overeengekomen."

10 Artikel 122 van deze wet luidt:

„De schuldeiser kan eisen dat de schuld in haar geheel wordt ingevorderd bij de hoofdelijke schuldenaar van zijn keuze.

De vervolging van een van de hoofdelijke schuldenaren doet geen afbreuk aan het recht van de schuldeiser jegens de andere schuldenaren."

11 Artikel 126 van die wet bepaalt:

„Indien de niet-betaling is toe te schrijven aan slechts een van de schuldenaren, dan kan de schuldeiser verlangen dat deze schuldenaar de schuld in haar geheel voldoet.

De overige schuldenaren zijn alleen hoofdelijk aansprakelijk voor het oorspronkelijk verschuldigde bedrag.

De ingebrekestelling van een hoofdelijke schuldenaar heeft geen werking ten aanzien van de andere schuldenaren."

12 Artikel 1 van de Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (wet inzake rente over belastingen, heffingen en andere soortgelijke publiekrechtelijke vorderingen) (DV nr. 91 van 12 november 1957) bepaalt het volgende:

„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 andere soortgelijke publiekrechtelijke vorderingen worden bij inning vermeerderd met de wettelijke rente.

Binnen de gestelde termijn voor vrijwillige betaling geïnde [niet betaalde] bijdragen voor de verplichte verzekering van goederen worden vermeerderd met de wettelijke rente.

Over rente en over boeten is geen rente verschuldigd."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 ALTI is een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Bulgaars recht. In 2014 heeft zij van „FOTOMAG" EOOD, een eenpersoonsvennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Bulgaars recht, een maaidorser, een tractor en een wagen (hierna: „landbouwmachines") gekocht, die FOTOMAG in het intracommunautaire handelsverkeer had verworven van een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming. Voor de leveringen van de landbouwmachines aan ALTI heeft FOTOMAG drie facturen opgesteld waarop telkens btw was vermeld. Nadat ALTI die facturen had betaald, heeft zij haar recht op btw-aftrek uitgeoefend en de betrokken in aftrek gebrachte bedragen vermeld in de belastingaangiften voor de belastingtijdvakken van april en juni 2014.

14 De Bulgaarse belastingautoriteiten hebben een navorderingsprocedure tegen FOTOMAG ingesteld, op basis waarvan zij bij naheffingsaanslag van 27 juni 2016 vaststelden dat deze onderneming nagenoeg de gehele btw die zij voor de intracommunautaire verwervingen had aangegeven en op de facturen aan ALTI in rekening had gebracht, niet had afgedragen.

15 In het kader van een tegen ALTI ingestelde navorderingsprocedure hebben deze belastingautoriteiten vastgesteld dat ALTI en FOTOMAG hun boekhouding, het beheer van hun bankrekeningen en de indiening van hun btw-aangiften aan één en dezelfde persoon hadden toevertrouwd, dat de aankoop van de landbouwmachines door FOTOMAG was gefinancierd via een derde vennootschap waarvan de vennoten de directeurs van FOTOMAG en ALTI waren en dat een directeur en vertegenwoordiger van ALTI via een andere onderneming het vervoer van de maaidorser vanuit het Verenigd Koninkrijk had georganiseerd. De belastingautoriteiten zijn op basis van deze bevindingen tot de slotsom gekomen dat ALTI de aankoop van de landbouwmachines door FOTOMAG in de vorm van een intracommunautaire verwerving zelf had georganiseerd om ten onrechte btw toe te passen en dat ALTI wist dat FOTOMAG de btw op de drie betrokken facturen niet zou afdragen. De Bulgaarse belastingautoriteiten stelden zich tevens op het standpunt dat, aangezien de transactie tussen FOTOMAG en ALTI ertoe strekte de wet te omzeilen in de zin van artikel 177, lid 3, punt 2, van de btw-wet, ALTI had moeten weten dat de btw niet door FOTOMAG zou worden betaald in de zin van deze bepaling.

16 In die omstandigheden hebben de Bulgaarse belastingautoriteiten in een aan ALTI gerichte naheffingsaanslag van 23 februari 2018, die bij rectificatieaanslag van 6 maart 2018 is gecorrigeerd, vastgesteld dat deze onderneming op grond van artikel 177, lid 3, punt 2, van de btw-wet hoofdelijk aansprakelijk was voor de door FOTOMAG niet-betaalde btw.

17 ALTI heeft bezwaar gemaakt bij de directeur, waarbij zij onder meer aanvoerde dat het in artikel 177, lid 3, punt 2, van de btw-wet vereiste subjectieve bestanddeel, namelijk dat ALTI had moeten weten dat FOTOMAG de btw niet zou afdragen, ontbrak.

18 Nadat haar bezwaar door de directeur was afgewezen, heeft ALTI zich gewend tot de Administrativen sad – Plovdiv (bestuursrechter in eerste aanleg Plovdiv, Bulgarije). Bij uitspraak van 22 maart 2019 heeft die rechter het beroep van ALTI tegen de naheffingsaanslag ongegrond verklaard.

19 De Administrativen sad – Plovdiv was van oordeel dat uit de tijdens de procedure verzamelde gegevens bleek dat ALTI had moeten weten dat FOTOMAG haar verplichting om de btw af te dragen niet zou nakomen. In dit verband stelde de Administrativen sad – Plovdiv met name vast dat de relaties tussen ALTI en FOTOMAG in werkelijkheid verder gingen dan de gebruikelijke zakelijke relaties, dat FOTOMAG nooit enige activiteit in verband met de verkoop van landbouwmachines had verricht en op dat gebied helemaal geen ervaring had, dat de uitvoerend directeur en de aandeelhouder van de derde vennootschap die FOTOMAG leningen voor de aankoop van de landbouwmachines had verstrekt, respectievelijk de directeur van ALTI en de directeur van FOTOMAG waren, en dat één en dezelfde persoon de bankoverschrijvingen tussen ALTI, FOTOMAG en die derde vennootschap had uitgevoerd, de boekhouding van ALTI, FOTOMAG en de onderneming die het transport van de landbouwmachines vanuit het Verenigd Koninkrijk had verzorgd, had bijgehouden en de belastingaangiften van ALTI en FOTOMAG had ingediend. Die rechter trok daaruit de conclusie dat de relaties tussen ALTI en FOTOMAG tot doel hadden de wet te omzeilen en dat ALTI krachtens artikel 177, lid 3, punt 2, van de btw-wet juncto artikel 16, lid 3, van het wetboek belasting- en socialeverzekeringsprocesrecht gehouden was tot betaling van niet alleen de belasting zelf, maar ook de vertragingsrente die wegens niet-betaling van deze belasting door de schuldenaar verschuldigd was.

20 ALTI betwist de uitspraak van de Administrativen sad – Plovidv bij de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije).

21 In haar cassatieberoep betoogt ALTI in het bijzonder dat de ontvanger van een belastbare levering volgens de rechtspraak van de Bulgaarse rechterlijke instanties weliswaar aansprakelijk kan worden gesteld op grond van artikel 177, lid 3, punt 2, van de btw-wet wanneer hij gebruik heeft gemaakt van zijn recht op aftrek met betrekking tot de door zijn leverancier verschuldigde maar niet betaalde btw, maar dat deze aansprakelijkheid niet de vertragingsrente omvat die wegens niet-betaling van deze belasting door de schuldenaar verschuldigd is.

22 De verwijzende rechter merkt op dat de ontvanger van een belastbare levering volgens artikel 177, lid 3, punt 2, van de btw-wet moet instaan voor de door een andere persoon verschuldigde maar niet betaalde belasting, wanneer hij gebruik heeft gemaakt van het recht op aftrek van voorbelasting die direct of indirect in verband staat met de verschuldigde, niet-betaalde btw, en dat deze hoofdelijke aansprakelijkheid intreedt wanneer de ontvanger wist of had moeten weten dat die belasting niet zou worden betaald. Deze bepaling strookt met artikel 205 van richtlijn 2006/112, zoals met name blijkt uit het arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Bij de vaststelling van de omvang van deze hoofdelijke aansprakelijkheid heeft de Bulgaarse wetgever in artikel 177 van de btw-wet echter niet uitdrukkelijk bepaald dat de ontvanger van de levering behalve de niet-betaalde belasting ook vertragingsrente verschuldigd is vanaf de datum waarop die belastingschuld opeisbaar wordt. De verwijzende rechter merkt op dat een dergelijke verplichting evenwel zou kunnen worden afgeleid uit artikel 16, lid 3, van het wetboek belasting- en socialeverzekeringsprocesrecht, ook al zijn er dienaangaande door de Varhoven administrativen sad tegenstrijdige arresten gewezen. In dit verband vraagt de verwijzende rechter

zich af of artikel 205 van richtlijn 2006/112 en het evenredigheidsbeginsel al dan niet in de weg staan aan het feit dat in de betrokken regeling inzake hoofdelijke aansprakelijkheid is voorzien in vertragingsrente die verschuldigd is wegens niet-betaling van die belasting door de schuldenaar, en bijgevolg aan een nationale regeling als die van artikel 16, lid 3, van dit wetboek.

24 In die omstandigheden heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten artikel 205 van richtlijn [2006/112] en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat de hoofdelijke aansprakelijkheid van een voor de btw geregistreerde persoon die de afnemer van een belastbare goederenlevering is voor de door zijn leverancier niet-betaalde btw niet alleen ziet op de hoofdschuld van de leverancier (de btw-schuld), maar ook op de accessoire verplichting tot vergoeding van de vertragingsschade ten bedrage van de wettelijke rente over de hoofdschuld vanaf het begin van het verzuim van de schuldenaar tot de datum van de naheffingsaanslag waarin de hoofdelijke aansprakelijkheid wordt vastgesteld dan wel tot de betaling van de schuld?

2) Moeten artikel 205 van richtlijn [2006/112] en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale bepaling als artikel 16, lid 3, van het [wetboek belasting- en socialeverzekeringsprocesrecht], op grond waarvan belastingen en rente vallen onder de aansprakelijkheid van een derde voor belastingen die een belastingplichtige niet heeft voldaan?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

25 Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 205 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van het evenredigheidsbeginsel, aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke de persoon die is aangewezen als degene die hoofdelijk aansprakelijk is in de zin van dit artikel, bovenop het btw-bedrag dat niet is voldaan door de tot voldoening van deze belasting gehouden persoon ook de vertragingsrente moet betalen die door die persoon over dat bedrag verschuldigd is.

26 In dit verband zij opgemerkt dat de lidstaten volgens artikel 205 van richtlijn 2006/112 in de in de artikelen 193 tot en met 200 en 202 tot en met 204 bedoelde situaties kunnen bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen.

27 In de artikelen 193 tot en met 200 en 202 tot en met 204 van richtlijn 2006/112 zijn de tot voldoening van de btw gehouden personen bepaald overeenkomstig het voorwerp van afdeling 1, met als opschrift „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”, van titel XI van hoofdstuk 1 van deze richtlijn. Hoewel artikel 193 van die richtlijn als hoofdregel bepaalt dat de btw verschuldigd is door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, blijkt uit de bewoordingen van dit artikel dat in de in de artikelen 194 tot en met 199 ter en 202 van richtlijn 2006/112 bedoelde situaties andere personen tot voldoening van deze belasting kunnen of moeten worden gehouden.

28 Uit de context van de artikelen 193 tot en met 205 van richtlijn 2006/112 volgt dat artikel 205 van deze richtlijn deel uitmaakt van een geheel van bepalingen die beogen de tot voldoening van de btw gehouden persoon in verschillende situaties vast te stellen. Op die manier moeten deze bepalingen de schatkist ervan verzekeren dat de btw op doeltreffende wijze wordt geïnd bij degene bij wie dat in de desbetreffende situatie op de meest adequate wijze kan geschieden, in het bijzonder wanneer de partijen bij de overeenkomst zich niet in dezelfde lidstaat bevinden of wanneer de aan btw onderworpen transactie betrekking heeft op handelingen die zo specifiek zijn dat een andere dan de in artikel 193 van deze richtlijn bedoelde persoon moet worden aangewezen.

29 Artikel 205 van richtlijn 2006/112 staat de lidstaten in beginsel dus toe om ten behoeve van een doeltreffende inning van de btw maatregelen vast te stellen op grond waarvan een andere persoon dan degene die uit hoofde van de artikelen 193 tot en met 200 en 202 tot en met 204 van deze richtlijn normalerwijze tot voldoening van deze belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is die belasting te voldoen.

30 Deze uitlegging vindt overigens steun in het arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak), betreffende de uitlegging van artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 (PB 2002, L 15, blz. 24), welke bepaling vergelijkbaar is met artikel 205 van richtlijn 2006/112.

31 Aangezien artikel 205 van richtlijn 2006/112 echter noch de personen noemt die de lidstaten kunnen aanwijzen als hoofdelijke schuldenaren, noch de situaties waarin die aanwijzing kan plaatsvinden, staat het aan de lidstaten om de voorwaarden en de procedure voor de tenuitvoerlegging van de in dit artikel bepaalde hoofdelijke aansprakelijkheid vast te stellen.

32 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de lidstaten bij de uitoefening van die bevoegdheid de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, moeten naleven (arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Wat inzonderheid het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de lidstaten in overeenstemming met dit beginsel middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken Unieregeling zo min mogelijk aantasten. Ofschoon het bijgevolg legitiem is dat de maatregelen van de lidstaten de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk proberen te beschermen, mogen zij niet verder gaan dan wat daartoe noodzakelijk is (arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punten 21 en 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 In die omstandigheden moet de gebruikmaking van de aan de lidstaten geboden mogelijkheid om een andere hoofdelijke schuldenaar dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon aan te wijzen teneinde een doeltreffende inning daarvan te waarborgen, in het licht van de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid worden gerechtvaardigd door de bestaande feitelijke en/of juridische relatie tussen de twee betrokken personen. Het staat met name aan de lidstaten om de

specifieke omstandigheden te bepalen waarin een persoon, zoals degene voor wie een belastbare handeling bestemd is, hoofdelijk aansprakelijk moet worden gesteld voor de betaling van de door zijn medecontractant verschuldigde belasting, hoewel hij deze heeft voldaan door de prijs voor de handeling te betalen.

35 In dit verband moet in herinnering worden geroepen dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doelstelling is die door de Unieregeling betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde is erkend en wordt gestimuleerd, en dat het verbod van misbruik een verbod met zich meebrengt van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen (zie in die zin arrest van 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 46).

36 Zo heeft het Hof voor recht verklaard dat artikel 205 van richtlijn 2006/112 een lidstaat toestaat om iemand hoofdelijk tot voldoening van de btw verplicht te houden, wanneer deze ten tijde van de te zijnen behoeve verrichte transactie wist of had moeten weten dat de over deze of een eerdere of latere transactie verschuldigde belasting onbetaald zou blijven, en om zich dienaangaande op vermoedens te baseren, mits die vermoedens niet op een dusdanige wijze worden geformuleerd dat het voor de belastingplichtige in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt om deze vermoedens door het bewijs van het tegendeel te weerleggen en daardoor een systeem van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid wordt ingevoerd dat verder gaat dan hetgeen noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist. Handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een keten waarin misbruik of fraude wordt gepleegd, moeten immers kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hoofdelijk aansprakelijk zijn voor deze door een andere belastingplichtige verschuldigde belasting (zie in die zin arrest van 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, EU:C:2006:309, punten 32 en 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat de omstandigheden dat een 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, dat hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt en dat zijn betrokkenheid bij misbruik of fraude is uitgesloten, derhalve factoren zijn die in aanmerking moeten worden genomen om uit te maken of deze persoon hoofdelijk gehouden is tot voldoening van de verschuldigde btw (zie in die zin arrest van 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat artikel 177 van de btw-wet, met als opschrift „Aansprakelijkheid in geval van misbruik", in lid 2 bepaalt dat een persoon hoofdelijk aansprakelijk moet worden gesteld voor de betaling van de verschuldigde belasting wanneer hij zijn recht op aftrek heeft uitgeoefend, hoewel hij wist of had moeten weten dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon niet voornemens was de belasting te betalen, hetgeen door de controle-instantie moet worden bewezen. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt ook dat volgens artikel 177, lid 3, punt 2, van deze wet slechts kan worden vermoed dat de betrokkene had moeten weten dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon niet voornemens was de verschuldigde belasting te betalen, wanneer niet alleen deze belasting door geen van de toeleveranciers daadwerkelijk is betaald, maar de belastbare handeling ook slechts in schijn is verricht, de wet heeft omzeild of is verricht voor een prijs die aanzienlijk verschilt van de marktprijs.

39 Zowel uit de verwijzingsbeslissing als uit de schriftelijke opmerkingen van de Bulgaarse regering blijkt dat een dergelijk vermoeden weerlegbaar is. Voorts blijkt uit het aan het Hof voorgelegde dossier niet dat het in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk zou zijn om een dergelijk vermoeden te weerleggen. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of de betrokkene de mogelijkheid heeft om zijn goede trouw aan te tonen.

40 In die omstandigheden moet worden geoordeeld dat, zoals de verwijzende rechter aangeeft, een bepaling als artikel 177 van de btw-wet voldoet aan de in de punten 36 en 37 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte voorwaarden voor de toepassing van artikel 205 van richtlijn 2006/112.

41 De verwijzende rechter zet evenwel uiteen dat volgens artikel 177 van de btw-wet de in dit artikel bedoelde personen weliswaar slechts hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de betaling van de btw, maar dat zij krachtens artikel 16, lid 3, van het wetboek belasting- en socialeverzekeringsprocesrecht ook kunnen worden verplicht de vertragingsrente te voldoen die verschuldigd is omdat de tot voldoening van die belasting gehouden persoon deze belasting niet heeft betaald.

42 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat volgens de bewoordingen van artikel 205 van richtlijn 2006/112 de in dit artikel opgenomen hoofdelijke aansprakelijkheid weliswaar alleen ziet op de voldoening van de btw, maar dat deze bewoordingen niet uitsluiten dat de lidstaten alle elementen in verband met deze belasting, zoals de vertragingsrente die verschuldigd is wegens niet-betaling van die belasting door de tot voldoening daarvan gehouden persoon, ten laste brengen van de hoofdelijke schuldenaar. Niettemin moet worden gepreciseerd dat de lidstaten de regeling inzake hoofdelijke aansprakelijkheid slechts op zodanige wijze kunnen uitbreiden dat ook dergelijke elementen daaronder vallen, indien een dergelijke uitbreiding in het licht van de doelstellingen van artikel 205 van richtlijn 2006/112 gerechtvaardigd is en, zoals in punt 32 van dit arrest in herinnering is gebracht, strookt met de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid.

43 In dat opzicht moet worden aangenomen dat een nationale rechtsregel die de hoofdelijke schuldenaar verplicht om de vertragingsrente over de hoofdschuld te voldoen, bijdraagt tot de verwezenlijking van het met artikel 205 van richtlijn 2006/112 nagestreefde doel om verzekeren dat de schatkist de btw doeltreffend kan innen, aangezien die rechtsregel de bestrijding van btw-misbruik mogelijk maakt. Aangezien voorts de toepassing van een dergelijke regel vereist dat wordt aangetoond dat de medecontractant van de tot voldoening van de verschuldigde belasting gehouden persoon wist of had moeten weten dat deze laatste die belasting niet zou afdragen en desondanks gebruik heeft gemaakt van zijn recht op aftrek, lijkt de verplichting voor een dergelijke medecontractant – die wegens zijn vrijwillige deelneming aan btw-misbruik wordt geacht van meet af aan te hebben ingestemd met het onwettige voornemen van die schuldenaar om die belasting niet af te dragen – om in te staan voor de gevolgen van de vertraging in de betaling daarvan, waarvoor hij ook deels verantwoordelijk is, zowel evenredig te zijn als te stroken met het rechtszekerheidsbeginsel.

44 Een dergelijke benadering spoort daarenboven met de aan artikel 205 van richtlijn 2006/112 ten grondslag liggende doelstelling, zoals beschreven in de punten 28 en 29 van het onderhavige arrest, die erin bestaat de lidstaten in staat te stellen te verzekeren dat de schatkist de btw op doeltreffende wijze kan innen bij de personen bij wie dat in de desbetreffende situatie op de meest adequate wijze kan geschieden. In geval van btw-misbruik zoals bedoeld in de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, moet de schatkist ter wille van de efficiëntie de

mogelijkheid hebben om de verschuldigde belasting en alle daarmee verband houdende elementen in te vorderen bij iedere medecontractant die aan het btw-misbruik heeft deelgenomen.

45 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 205 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van het evenredigheidsbeginsel, aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke degene die hoofdelijk aansprakelijk is gesteld in de zin van dit artikel, bovenop het bedrag aan btw dat niet is voldaan door de tot voldoening van deze belasting gehouden persoon ook de vertragingsrente moet betalen die door deze schuldenaar over dat bedrag verschuldigd is, wanneer vaststaat dat eerstgenoemde, toen hij gebruik maakte van zijn recht op aftrek, wist of had moeten weten dat die schuldenaar de belasting niet zou afdragen.

Kosten

46 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 205 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in het licht van het evenredigheidsbeginsel, moet aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke degene die hoofdelijk aansprakelijk is gesteld in de zin van dit artikel, bovenop het bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat niet is voldaan door de tot voldoening van deze belasting gehouden persoon ook de vertragingsrente moet betalen die door deze schuldenaar over dat bedrag verschuldigd is, wanneer vaststaat dat eerstgenoemde, toen hij gebruik maakte van zijn recht op aftrek, wist of had moeten weten dat die schuldenaar de belasting niet zou afdragen.

ondertekeningen