



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 6 november 2014¹

Zaak C-499/13

Marian Macikowski – optredend in zijn hoedanigheid van gerechtsdeurwaarder bij de Sąd Rejonowy w Chojnicach (kantongerecht Chojnicach)
tegen
Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku
(directeur van de belastingdienst Gdańsk)

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (Republiek Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving — Belasting over de toegevoegde waarde — Artikelen 193, 199, lid 1, sub g, en 204 tot en met 206 van richtlijn 2006/112/EG — Levering van onroerende zaak in het kader van een executoriale verkoop — Verplichting van betrokken deurwaarder om belasting over de toegevoegde waarde hierover te berekenen, te innen en door te storten — Aansprakelijkheid voor niet betaalde belasting — Evenredigheidsbeginsel — Beginsel van fiscale neutraliteit”

I – Inleiding

1. Belastingwetten sorteren geen effect indien de daadwerkelijke uitvoering ervan niet is gewaarborgd. Het verbaast daarom niet dat de lidstaten van de Unie deze visie delen en hieraan bijzondere aandacht schenken. Het ontbreekt hun dan ook niet aan ideeën om allerlei verplichtingen op te leggen teneinde de belastinginkomsten van de schatkist daadwerkelijk veilig te stellen.
2. Aan het onderhavige prejudiciële verzoek ligt een aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) onderworpen levering ten grondslag, die heeft plaatsgevonden bij wege van executoriale verkoop van een onroerende zaak. De daarbij betrokken gerechtsdeurwaarder heeft naar Pools recht bijzondere verplichtingen met betrekking tot de verschuldigde btw, aangezien de schuldenaar bij een executoriale verkoop niet in staat wordt geacht om de belasting zelf te voldoen. Indien de gerechtsdeurwaarder zijn verplichtingen niet nakomt, kan hij aansprakelijk worden gesteld.
3. Het Hof zal in de onderhavige procedure moeten beslissen of dergelijke verplichtingen van de gerechtsdeurwaarder verenigbaar zijn met de btw-regeling van de Unie.

¹ — Oorspronkelijke taal: Duits.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

4. In de voor het hoofdgeding relevante periode werd de btw in de Unie geheven op grondslag van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde² (hierna: „btw-richtlijn”).

5. Volgens artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als „belastingplichtige” beschouwd „eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”.

6. Titel XI van de btw-richtlijn heeft betrekking op de „verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”. In het eerste hoofdstuk („Verplichting tot betaling”) van deze titel staan in de artikelen 192 bis tot en met 205 bepalingen over de „tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”.

7. Artikel 193 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

8. Volgens artikel 199, lid 1, van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten bepalen dat „de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht:

[...]

g) de levering van onroerend goed dat in een openbare verkoop op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar aan een andere persoon wordt verkocht.”

9. Artikel 204, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Wanneer bij de toepassing van de artikelen 193 tot en met 197 en de artikelen 199 en 200 de tot voldoening van de belasting gehouden persoon een belastingplichtige is die niet is gevestigd in de lidstaat waar de [btw] verschuldigd is, kunnen de lidstaten hem de mogelijkheid geven een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen als tot voldoening van de belasting gehouden persoon.

In het geval dat de belastbare handeling wordt verricht door een belastingplichtige die niet in de lidstaat is gevestigd waar de [btw] verschuldigd is, en er met het land van het hoofdkantoor of de vestiging van deze belastingplichtige geen rechtsinstrument inzake wederzijdse bijstand bestaat waarvan de strekking gelijk is aan die van richtlijn 76/308/EEG en verordening (EG) nr. 1798/2003, kunnen de lidstaten bepalen dat een door deze belastingplichtige aangewezen fiscaal vertegenwoordiger tot voldoening van de belasting wordt gehouden.”

10. Artikel 205 van de btw-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 ander dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, hoofdelijk verplicht is de [btw] te voldoen.”

² — PB L 347, blz. 1.

11. De volgende artikelen betreffen de „Wijze van betaling”. Aldaar bepaalt artikel 206 van de btw-richtlijn:

„Iedere belastingplichtige die tot voldoening van de belasting is gehouden, moet het nettobedrag van de [btw] bij de indiening van de in artikel 250 bedoelde aangifte voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.”

12. In het vijfde hoofdstuk („Aangiften”) van titel XI bepaalt artikel 250 van de btw-richtlijn voor zover van belang:

„1. Iedere belastingplichtige moet een [btw]-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.

[...]”

13. Artikel 252 van deze richtlijn luidt:

„1. De [btw]-aangifte moet worden ingediend binnen een door de lidstaten vast te stellen termijn. Deze termijn mag niet langer zijn dan twee maanden na het verstrijken van ieder belastingtijdvak.

2. Het belastingtijdvak wordt door de lidstaten vastgesteld op een, twee of drie maanden.

De lidstaten kunnen evenwel andere belastingtijdvakken bepalen, die echter niet langer dan een jaar mogen zijn.”

14. In het zevende hoofdstuk („Diverse bepalingen”) van titel XI bepaalt artikel 273 van de btw-richtlijn ten slotte:

„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 – *Nationaal recht*

15. Artikel 18 van de ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004 (hierna: „Poolse btw-wet”) luidt:

„[...] gerechtsdeurwaarders die executiemaatregelen in de zin van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering ten uitvoer brengen, zijn gehouden tot betaling van de belasting over in het kader van de gedwongen tenuitvoerlegging verrichte leveringen van goederen waarvan de executieschuldenaar eigenaar is of die hij in strijd met de geldende bepalingen bezit.”

16. Artikel 8 van de ustawa Ordynacja podatkowa van 29 augustus 1997 (hierna: „Poolse belastingwet”) definieert als „betalingsverantwoordelijke” onder meer „een natuurlijke persoon, een rechtspersoon of een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid die uit hoofde van fiscale bepalingen verplicht is de door de belastingplichtige verschuldigde belasting te berekenen, te innen en binnen de gestelde termijn aan de belastingdienst te voldoen”.

17. Artikel 30 van de Poolse belastingwet luidt voor zover van belang:

„1. De betalingsverantwoordelijke die zijn verplichtingen uit hoofde van artikel 8 niet nakomt, is aansprakelijk voor de niet-geïnde belasting dan wel voor de geïnde maar niet voldane belasting.

[...]

3. De betalingsverantwoordelijke [...] is met zijn gehele vermogen aansprakelijk voor de in § 1 [...] bedoelde vorderingen.

4. Indien de belastingdienst tijdens de fiscale procedure de in § 1 [...] bedoelde omstandigheden vaststelt, neemt hij een besluit over de fiscale aansprakelijkheid van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon [...], waarbij hij het bedrag van de vordering ter zake van de niet-geïnde dan wel de geïnde maar niet voldane belasting bepaalt.”

III – Hoofdgeding en procesverloop voor het Hof

18. Het hoofdgeding heeft betrekking op de aansprakelijkheid van Macikowski voor de ter zake van een executoriale verkoop verschuldigd geworden btw.

19. In februari 2007 was Macikowski, optredend als gerechtsdeurwaarder in een procedure van gedwongen tenuitvoerlegging tegen een in Polen gevestigde onderneming, overgegaan tot de openbare verkoop van een onroerende zaak waarvan die onderneming eigenaar was. De veilingprijs werd door de kopers in zijn geheel op de consignatierekening van het gerecht gestort en de eigendomsoverdracht werd in augustus 2007 definitief.

20. In juni 2009 besliste de belastingdienst op basis van artikel 18 van de Poolse btw-wet junctis de artikelen 8 en 30, §§ 1, 3 en 4, van de Poolse belastingwet dat Macikowski in zijn hoedanigheid van betalingsverantwoordelijke aansprakelijk was aangezien hij de over de verkoop van de onroerende zaak verschuldigde btw niet had voldaan. Volgens de belastingdienst had hij reeds in november 2007 een btw-factuur voor transactie moeten uitreiken, waarna hij de belasting namens de belastingplichtige leverancier van de onroerende zaak had moeten voldoen. Macikowski heeft de belastingdienst uiteindelijk in september 2009 in kennis gesteld van de door hem betaalde belasting.

21. Macikowski heeft tegen het besluit over zijn aansprakelijkstelling als betalingsverantwoordelijke vruchteloos bezwaar gemaakt bij de belastingdienst, waarna hij in beroep is gekomen bij de directeur van de belastingdienst Gdansk. Macikowski voerde onder meer aan dat hij niet over de opbrengst van de openbare verkoop van de onroerende zaak had kunnen beschikken, aangezien deze op de consignatierekening van het gerecht was gestort. Hij kon de belasting pas betalen, nadat de beslissing van het gerecht tot goedkeuring van het door hem eind oktober 2008 opgestelde verdelingsplan in kracht van gewijsde was gegaan.

22. De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrecht), waarbij het geschil inmiddels aanhangig is, heeft twijfels over de verenigbaarheid van voornoemde Poolse bepalingen met het Unierecht en heeft het Hof op 16 september 2013 overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is een bepaling van nationaal recht als artikel 18 van de Poolse btw-wet, die uitzonderingen op de algemene beginselen van de btw invoert, met name met betrekking tot de rechtssubjecten die belast zijn met de berekening en de inning van de belasting, door te voorzien in de figuur van de betalingsverantwoordelijke, dat wil zeggen een rechtssubject dat verplicht is het belastingbedrag voor de belastingplichtige te berekenen, dit bedrag bij de belastingplichtige te innen en het binnen de gestelde termijn aan de belastingdienst door te storten, verenigbaar met het btw-stelsel dat is vastgesteld bij de btw-richtlijn, in het bijzonder met de artikelen 9 en 193, juncto artikel 199, lid 1, sub g, van deze richtlijn? 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:

2.1) Is een bepaling van nationaal recht als artikel 18 van de Poolse btw-wet, volgens welke onder andere de belasting over de levering van onroerende zaken in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging op goederen waarvan de executieschuldenaar eigenaar is of die hij in strijd met de geldende bepalingen bezit, wordt berekend, geïnd en doorgestort door de met de uitvoering van de executiemaatregelen belaste gerechtsdeurwaarder, die in zijn hoedanigheid van betalingsverantwoordelijke aansprakelijk is voor de niet-nakoming van deze verplichting, verenigbaar met het evenredigheidsbeginsel als algemeen Unierechtelijk beginsel?

2.2) Is een bepaling van nationaal recht als artikel 18 van de Poolse btw-wet, volgens welke de in deze bepaling bedoelde betalingsverantwoordelijke de verplichting heeft de btw over leveringen, verricht in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging, van goederen waarvan de belastingplichtige eigenaar is of die hij in strijd met de geldende bepalingen bezit, binnen het voor de belastingplichtige geldende belastingtijdvak te berekenen, te innen en door te storten, en wel over het bedrag dat de verkoop van de goederen heeft opgebracht, verminderd met de overeenkomstig het toepasselijke tarief berekende btw, zonder aftrek van het bedrag aan voorbelasting dat de belastingplichtige heeft betaald vanaf de aanvang van het belastingtijdvak tot aan de datum van inning van de belasting, verenigbaar met de artikelen 206, 250 en 252 van de btw-richtlijn en het in deze richtlijn neergelegde neutraliteitsbeginsel?”

23. In de procedure voor het Hof zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door Macikowski, de Republiek Polen en de Europese Commissie. Aan de terechtzitting op 4 september 2014 hebben de directeur van de belastingdienst Gdansk, de Republiek Polen en de Commissie deelgenomen.

IV – Juridische beoordeling

24. Om het onderhavige geding te kunnen begrijpen moet onderscheid worden gemaakt tussen twee verschillende categorieën verplichtingen die een gerechtsdeurwaarder volgens de Poolse bepalingen heeft.

25. Enerzijds moet de gerechtsdeurwaarder in het kader van een executoriale verkoop overeenkomstig artikel 18 van de Poolse btw-wet en artikel 8 van de Poolse belastingwet het belastingbedrag voor de belastingplichtige berekenen, dit bedrag bij de belastingplichtige innen en het binnen de gestelde termijn aan de belastingdienst doorstorten. De gerechtsdeurwaarder moet dus met de geldmiddelen van de belastingplichtige ervoor zorgen dat deze belastingschuld wordt betaald (hierna: „inningsverplichting”).

26. Anderzijds bestaat er daarenboven in bepaalde omstandigheden een eigen aansprakelijkheid van de gerechtsdeurwaarder voor de belasting. Indien de gerechtsdeurwaarder zijn inningsverplichting namelijk niet nakomt, moet hij overeenkomstig artikel 30, §§ 1 en 3, van de Poolse belastingwet de btw uit eigen middelen voldoen (hierna: „aansprakelijkheid”).

A – *Inningsverplichting*

27. De verwijzende rechter wil nu met zijn eerste prejudiciële vraag om te beginnen weten of de bepalingen van de btw-richtlijn zich verzetten tegen de inningsverplichting van de gerechtsdeurwaarder.

1. De artikelen 193 en 199, lid 1, sub g, van de btw-richtlijn

28. In de eerste plaats betwijfelt de verwijzende rechter of de litigieuze Poolse bepalingen verenigbaar zijn met de artikelen 193 en 199, lid 1, sub g, van de btw-richtlijn.

29. Volgens de grondregel van artikel 193 van de btw-richtlijn is de btw verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering verricht. Daarnaast voorziet de bepaling er echter in dat de belasting op grond van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 van de btw-richtlijn ook „door een andere persoon” verschuldigd kan zijn. Een van deze uitzonderingen is artikel 199, lid 1, sub g, van de btw-richtlijn, op grond waarvan de lidstaten in het geval van levering van onroerend goed in het kader van een openbare verkoop op grond van een executoriale titel, de koper van het goed, voor zover hij belastingplichtige is, mogen aanwijzen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon.

30. Volgens Macikowski wordt in de artikelen 193 tot en met 205 van de btw-richtlijn uitputtend geregeld wie de belasting moet betalen. De lidstaten zouden alleen de in die bepalingen vermelde personen met de betaling van de belasting mogen belasten. De gerechtsdeurwaarder bij een openbare verkoop wordt daarin echter niet genoemd.

31. Die zienswijze miskent echter dat onderscheid moet worden gemaakt tussen degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, en degene die enkel de verplichting heeft om de btw te innen die door de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is verschuldigd, zoals de „betalingsverantwoordelijke” naar Pools recht. De artikelen 193 tot en met 205 van de btw-richtlijn regelen alleen de kwestie wie de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is.

32. Door de Poolse bepalingen betreffende de inningsverplichting wordt de gerechtsdeurwaarder echter niet zelf de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Hij heeft enkel de taak om met de middelen van de schuldenaar waarvan de bezittingen worden geëxecuteerd, diens belastingschuld voor één afzonderlijke transactie te voldoen. Bij de levering van een onroerende zaak in een openbare verkoop – en niets anders blijkt uit de verwijzingsbeslissing – blijft de executieschuldenaar als leverancier de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Derhalve wijken de Poolse bepalingen over de inningsverplichting van de gerechtsdeurwaarder ook niet af van de artikelen 193 en 199, lid 1, sub g, van de btw-richtlijn.

33. Bijgevolg verzet artikel 193 juncto artikel 199, lid 1, sub g, van de btw-richtlijn zich niet tegen een nationale bepaling die de bij de levering van een onroerende zaak in het kader van een executoriale verkoop betrokken gerechtsdeurwaarder de verplichting oplegt om de te betalen btw te berekenen, te innen en door te storten voor de tot voldoening van de belasting gehouden persoon.

2. Artikel 204 van de btw-richtlijn

34. Bovendien verzet echter, volgens Macikowski, artikel 204 van de btw-richtlijn zich tegen de litigieuze Poolse regeling, nu de gerechtsdeurwaarder daarin immers bij wet tot fiscaal vertegenwoordiger wordt aangewezen, zonder dat die mogelijkheid in artikel 204 van de btw-richtlijn is neergelegd.

35. Volgens artikel 204, lid 1, van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten toestaan dat een fiscaal vertegenwoordiger wordt aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, indien de eigenlijke tot voldoening van de belasting gehouden persoon een belastingplichtige is die niet gevestigd is in de lidstaat waar de btw verschuldigd is. De belastingplichtige kan echter volgens de tweede alinea van deze bepaling slechts *verplicht* worden om een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen, indien met het land van vestiging van deze belastingplichtige geen overeenkomst inzake wederzijdse bijstand bestaat, hetgeen zich in de Unie niet voordoet. Zoals blijkt uit punt 7 van de considerans van richtlijn 2000/65/EG³, waarop artikel 204 is gebaseerd, wordt de fiscale vertegenwoordiger in plaats van de niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, of handelt hij enkel als diens gemachtigde. Een fiscale vertegenwoordiger is voor de belastingdienst derhalve nuttig als nationaal contactpersoon, wanneer de belastingplichtige in het buitenland is gevestigd.⁴

36. De regeling van artikel 204 van de btw-richtlijn is ingevoerd ter vereenvoudiging van het btw-stelsel, want, anders dan in de vroegere rechtssituatie, kunnen de lidstaten de in de interne markt gevestigde belastingplichtigen niet meer verplichten om een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen.⁵ Niet in de laatste plaats is daarmee ook een belemmering voor de toegang tot de markt uit de weg geruimd. Ingevolge artikel 204 kunnen de in de Unie gevestigde marktdeelnemers hun btw-verplichtingen jegens buitenlandse belastingdiensten derhalve direct, en niet alleen via inschakeling van een vertegenwoordiger nakomen.⁶

37. In casu wordt de gerechtsdeurwaarder door de inningsverplichting echter geen fiscale vertegenwoordiger in de zin van artikel 204 van de btw-richtlijn. En, zoals gebleken⁷, wordt hij daardoor evenmin zelf de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, of handelt hij als algemeen gevolmachtigde van de belastingplichtige. De inningsverplichting van de gerechtsdeurwaarder heeft enkel betrekking op één afzonderlijke belastbare transactie; hij vertegenwoordigt de belastingplichtige echter niet voor al diens btw-zaken bij de nationale belastingdienst. Overigens valt niet in te zien, hoe de inningsverplichting van de gerechtsdeurwaarder in tegenspraak kan zijn met het doel van artikel 204, nu deze immers geen speciale verplichtingen voor buitenlandse belastingplichtigen schept.

38. Kortom, ook artikel 204 van de btw-richtlijn verzet zich dus niet tegen de inningsverplichting van de gerechtsdeurwaarder.

3 — Richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bepaling van degene die tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde gehouden is (PB L 269, blz. 44).

4 — Zie arrest Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, punt 34) over artikel 2, lid 3, van de Dertiende richtlijn (86/560/EEG) van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PB L 326, blz. 40).

5 — Zie de punten 4 en 7 van de considerans van richtlijn 2000/65/EG (aangehaald in voetnoot 3).

6 — Zie in die zin arresten Commissie/Finland (C-249/05, EU:C:2006:411, punt 46) en Commissie/Frankrijk (C-624/10, EU:C:2011:849, punt 36).

7 — Zie hierboven, punt 32.

3. Noodzaak van een Unierechtelijke machtiging

39. Daarmee is echter nog niets gezegd over de verenigbaarheid van de litigieuze regeling met de btw-richtlijn. Zoals de Commissie immers terecht heeft aangevoerd, legt de Poolse wetgeving gerechtsdeurwaarders btw-verplichtingen op, waarin niet in de btw-richtlijn is voorzien.

40. Nu bestaan er wel degelijk gevallen waarin de belastingschuld – zonder dat daarvoor een eigen rechtsgrondslag in de btw-richtlijn bestaat dan wel nodig is – strikt genomen niet door de tot voldoening van de belasting gehouden persoon zelf wordt voldaan. Aldus moeten bijvoorbeeld de wettelijke vertegenwoordigers van een rechtspersoon of de curatoren in een faillissementsprocedure reeds op grond van die vertegenwoordiging respectievelijk bewindvoering zorgdragen voor de betaling van de belastingschuld van een btw-plichtig rechtssubject. Het staat buiten kijf dat daarvoor geen machtiging door de btw-richtlijn nodig is, aangezien het daarbij om niet-geharmoniseerd burgerlijk recht gaat.

41. In het onderhavige geval berust de inningsverplichting van de gerechtsdeurwaarder echter op een afzonderlijke fiscaalrechtelijke verplichting, op grond waarvan in een concreet geval een belastingschuld ter zake van een bepaalde transactie moet worden betaald, en niet op een algemeen geldende vertegenwoordigingsbevoegdheid. Op dit punt bepaalt artikel 206, eerste volzin, van de btw-richtlijn evenwel reeds, dat de btw door de persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is, moet worden voldaan. Indien een lidstaat in het kader van een inningsverplichting zoals de onderhavige een andere persoon naast de tot voldoening van de belasting gehouden persoon wil belasten met de btw-betaling, dan is daarvoor derhalve een passende machtiging in de btw-richtlijn nodig.

a) Artikel 273 van de btw-richtlijn

42. Artikel 273 van de btw-richtlijn zou die rechtsgrondslag kunnen zijn voor de onderhavige inningsverplichting. Ingevolge die bepaling mogen de lidstaten andere verplichtingen voorschrijven die verder gaan dan het bepaalde in de btw-richtlijn en die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude. Die verplichtingen mogen volgens de bewoordingen van het artikel het handelsverkeer tussen de lidstaten echter niet ongunstig beïnvloeden dan wel leiden tot een ongelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten. Daarbij mogen volgens artikel 273, tweede alinea, geen extra verplichtingen inzake facturering naast de in de btw-richtlijn reeds genoemde verplichtingen worden opgelegd.

43. De inningsverplichting van de gerechtsdeurwaarder is een verplichting in de zin van artikel 273, eerste alinea, van de btw-richtlijn. Daarmee wordt de belastingbetaling gewaarborgd over een levering die bij wege van executoriale verkoop heeft plaatsgevonden. Dit is dienstig voor het in het artikel genoemde doel van een juiste belastinginning en het voorkomen van fraude, aangezien de betaling van de btw door de tot voldoening van de belasting gehouden persoon zelf, dus door de leverancier van de onroerende zaak, in deze situatie onzeker is.

44. Daarbij blijkt niet dat de werkzaamheden van de gerechtsdeurwaarder het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden dan wel tot een ongelijke behandeling van binnenlandse en buitenlandse transacties leiden. Voor zover het ook de taak van de gerechtsdeurwaarder zou zijn om een btw-factuur voor de levering op te stellen, is dat niet als een ontoelaatbare bijkomende verplichting in de zin van artikel 273, tweede alinea, te beschouwen, aangezien de bestaande verplichting om een factuur op te stellen alleen maar op de gerechtsdeurwaarder wordt overgedragen, zonder dat hieraan evenwel extra eisen worden gesteld.

45. Weliswaar heeft het Hof in het arrest *Federation of Technological Industries e.a.* met betrekking tot de vóór artikel 273 van de btw-richtlijn geldende bepaling vastgesteld dat op de grondslag daarvan andere verplichtingen alleen konden worden opgelegd „aan degenen die tot voldoening van [btw] gehouden zijn, en aan degenen die hoofdelijk verplicht zijn de [btw] te voldoen”, zoals die in deze richtlijn zijn omschreven.⁸ Op grond van dit arrest zouden aan een persoon zoals de gerechtsdeurwaarder, die niet tot voldoening van de belasting is gehouden, krachtens artikel 273 van de btw-richtlijn geen verplichtingen kunnen worden opgelegd. In latere arresten heeft het Hof de werkingssfeer van deze bepaling echter ruimer opgevat. Aldus toetst het intussen aan dit artikel ook verplichtingen die aan belastingplichtigen worden opgelegd, die enkel aanspraak op aftrek van voorbelasting maken, maar ten aanzien van de betrokken handelingen niet tot voldoening van de belasting zijn gehouden.⁹ Ook maatregelen die van belastingplichtigen worden verlangd nog voor de aanvang van enige daadwerkelijke economische activiteit kunnen volgens de recente rechtspraak onder artikel 273 vallen.¹⁰

46. Zelfs indien als vereiste zou gelden, dat op de grondslag van artikel 273 verplichtingen alleen aan belastingplichtigen konden worden opgelegd, dan is hieraan in het onderhavige geval voldaan, aangezien de gerechtsdeurwaarder niet alleen een inningsverplichting met betrekking tot de belastingschuld van de leverancier van de onroerende zaak heeft, maar volgens de verwijzingsbeslissing juist ook zelf belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn is, doordat hij een belastbare dienst in de vorm van de uitvoering van de executoriale verkopen verricht.

47. Artikel 273 van de btw-richtlijn is daarom een deugdelijke rechtsgrondslag voor de inningsverplichting van de gerechtsdeurwaarder.

b) Evenredigheid

48. Nagegaan moet echter nog worden of de regeling ook met het evenredigheidsbeginsel in overeenstemming is.

49. Bij de uitoefening van een Unierechtelijke bevoegdheid moeten de lidstaten volgens het evenredigheidsbeginsel middelen 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.¹¹ In die zin mogen de op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn vastgestelde maatregelen niet verder gaan dan nodig is ter bereiking van de doelstellingen van de juiste heffing van de belasting en de voorkoming van fraude.¹²

50. Wat de noodzaak van de inningsverplichting betreft, zouden de lidstaten in het geval van levering van een onroerende zaak op grond van een executoriale verkoop de belastingschuld weliswaar principieel overeenkomstig artikel 199, lid 1, sub g, van de btw-richtlijn kunnen omdraaien en aldus voorkomen dat de leverancier zich aan de belastingschuld onttrekt. Deze maatregel is echter a priori niet even geschikt om de doeleinden van de inningsverplichting te bereiken, aangezien de bepaling alleen geldt voor leveringen aan belastingplichtigen.

8 — Zie arrest *Federation of Technological Industries e.a.* (C-384/04, EU:C:2006:309, punt 44) met betrekking tot artikel 22, lid 8, 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 (PB L 145, blz. 1).

9 — Zie arresten *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, punten 49-51), *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, punten 34, 50 en 51), en *Mahagében en Dávid* (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 57-59). Zie ook reeds arrest *Gabalfrija e.a.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punten 52-54).

10 — Zie arrest *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, punten 29 en 30).

11 — Zie arresten *Molenheide e.a.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 46), *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 52), *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 36) en *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, punt 30).

12 — Arresten *Gabalfrija e.a.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punt 52), *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski* (C-188/09, EU:C:2010:454, punt 26), *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, punt 30) en *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 43).

51. Niettemin lijkt de evenredigheid twijfelachtig gezien de toelichting van de verwijzende rechter. Zijns inziens kan de gerechtsdeurwaarder zijn verplichtingen enkel nakomen in samenwerking met het ter zake van de executoriale verkoop bevoegde gerecht. Dit gerecht moet de opbrengst eerst ter beschikking stellen, hetgeen echter – blijkens de verwijzingsbeslissing – niet altijd gebeurt binnen de in de belastingwetgeving bepaalde termijn waarin de gerechtsdeurwaarder de belasting moet voldoen. Het gerecht zelf handelt enkel overeenkomstig de bepalingen van burgerlijk procesrecht en is niet verplicht om rekening te houden met de verplichtingen van de gerechtsdeurwaarder met betrekking tot de btw-betaling.

52. De Republiek Polen bestrijdt nadrukkelijk de stelling van de verwijzende rechter, dat het voor de gerechtsdeurwaarder niet altijd mogelijk zou zijn om tijdig aan zijn verplichtingen te voldoen. Het is echter niet aan het Hof om over dit nationaalrechtelijke geschil uitspraak te doen. In het kader van de bevoegdheidsverdeling tussen Unierechter en de nationale rechterlijke instanties dient het Hof uit te gaan van de in de verwijzingsbeslissing omschreven feitelijke en juridische context waarin de prejudiciële vragen moeten worden geplaatst.¹³ Gelet op de toelichting van de verwijzende rechter kan het opleggen van de inningsverplichting hoe dan ook alleen als evenredig worden aangemerkt, voor zover een zorgvuldig optredende gerechtsdeurwaarder objectief gezien ook in staat is om deze verplichting na te komen. Dat is niet het geval wanneer de handelwijze van een derde, zoals bijvoorbeeld van het gerecht, waarop hij geen invloed heeft, hem dit belet. Een verplichting waaraan niet kan worden voldaan, is niet te beschouwen als een maatregel die geschikt is om het daarmee nagestreefde doel doeltreffend te bereiken.

53. De lidstaten mogen derhalve op grondslag van artikel 273 van de btw-richtlijn een inningsverplichting als de onderhavige vaststellen voor zover een zorgvuldig optredende gerechtsdeurwaarder deze verplichting ook daadwerkelijk kan nakomen.

4. Antwoord op de eerste prejudiciële vraag

54. De eerste prejudiciële vraag moet derhalve aldus worden beantwoord dat de btw-richtlijn zich niet verzet tegen een bepaling van nationaal recht die de bij de levering van een onroerende zaak in het kader van een executoriale verkoop betrokken gerechtsdeurwaarder de verplichting oplegt om de verschuldigde btw te berekenen, te innen en door te storten, voor zover de handelwijze van een derde waarop de gerechtsdeurwaarder geen invloed heeft, hem belet deze verplichting na te komen.

B – Aansprakelijkheid

55. De tweede prejudiciële vraag (vraag 2.1) betreft de aansprakelijkheid van de gerechtsdeurwaarder. Indien hij zijn inningsverplichting niet nakomt, is hij met zijn gehele vermogen aansprakelijk. De verwijzende rechter wil in wezen weten of deze regeling aan de eisen van het evenredigheidsbeginsel voldoet.

1. Rechtsgrondslag

56. Om deze vraag te beantwoorden moet eerst worden beslist of de aansprakelijkheid van de gerechtsdeurwaarder berust op een rechtsgrondslag in de btw-richtlijn.

57. De Republiek Polen en de Commissie beschouwen artikel 273 van de btw-richtlijn wederom als rechtsgrondslag voor deze aansprakelijkheid.

¹³ — Zie bijvoorbeeld arrest Oberbank e.a. (C-217/13 en C-218/13, EU:C:2014:2012, punt 52 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

58. De aansprakelijkheid van een derde voor de belasting van een ander wordt echter in artikel 205 van de btw-richtlijn geregeld. Op grond van dit artikel kunnen de lidstaten specifiek in het hier aan de orde zijnde geval van artikel 193 „bepalen dat een andere persoon dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, hoofdelijk verplicht is de [btw] te voldoen”. Juist daarvan is sprake, wanneer de gerechtsdeurwaarder bij niet-nakoming van zijn inningsverplichting met zijn eigen vermogen aansprakelijk is voor de belastingschuld van de schuldenaar wiens vermogen wordt geëxecuteerd.

59. Ter terechtzitting ontkenden de Republiek Polen en de Commissie evenwel dat artikel 205 van de btw-richtlijn van toepassing is, aangezien er geen sprake is van een situatie waarin de belastingdienst zich *alternatief* kan wenden tot de gerechtsdeurwaarder of de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, namelijk de belastingplichtige leverancier. Indien de belasting niet binnen de daarvoor gestelde termijn is geïnd of voldaan, kunnen de belastingautoriteiten deze uitsluitend bij de gerechtsdeurwaarder invorderen.

60. Dit betoog impliceert dat de verantwoordelijkheid voor de belastingschuld alleen op de gerechtsdeurwaarder rust. Indien dat het geval is, is er echter sprake van een schending van de artikelen 193 tot en met 205 van de btw-richtlijn door het Poolse recht. In deze bepalingen wordt uitputtend geregeld wie tegenover de belastingdienst tot voldoening van de belasting gehouden is, zonder in de mogelijkheid te voorzien dat een leverancier achteraf wordt ontslagen van zijn overeenkomstig artikel 193 van de btw-richtlijn bestaande belastingschuld omdat een derde in een bepaald geval de aansprakelijkheid overneemt. De leverancier *mag* daarom in het onderhavige geval helemaal niet van zijn verantwoordelijkheid voor de belastingschuld worden ontslagen.

61. Uit de verwijzingsbeslissing komt echter geenszins naar voren dat naar Pools recht de belastingschuld van de leverancier vervalt ingeval de gerechtsdeurwaarder aansprakelijk is. Mocht de gerechtsdeurwaarder daadwerkelijk aansprakelijk worden gehouden, dan dient hij derhalve eerder als bijkomende tot voldoening van de belasting gehouden persoon te worden beschouwd.

62. Bijgevolg is de Poolse regeling over de aansprakelijkheid van de gerechtsdeurwaarder in beginsel toegestaan uit hoofde van artikel 205 van de btw-richtlijn.

2. Evenredigheid

63. Bij de uitoefening van hun bevoegdheid overeenkomstig artikel 205 van de btw-richtlijn moeten de lidstaten echter in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel naleven. De op de grondslag van deze bepaling vastgestelde maatregelen om de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk te beschermen, mogen dan ook niet verder gaan dan voor dit doel noodzakelijk is.¹⁴ Het vaststellen van een regeling van aansprakelijkheid zonder schuld valt buiten dat kader¹⁵, omdat het volgens de rechtspraak van het Hof als kennelijk onevenredig moet worden beschouwd om een persoon onvoorwaardelijk te laten opdraaien voor een tekort aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door de handelingen van een derde waarop hij geen enkele invloed heeft.¹⁶

64. Volgens de Republiek Polen gaat het bij de gerechtsdeurwaarder om een ambtsdrager en dus om een persoon die het vertrouwen geniet bij de burger. Terecht kan van hem derhalve een bijzondere zorgvuldigheid worden verwacht wanneer hij in het kader van zijn werkzaamheden belasting voor de belastingdienst int. Dit rechtvaardigt ook om hoge eisen aan de verantwoordelijkheid van de gerechtsdeurwaarder te stellen en hem met zijn gehele vermogen aansprakelijk te houden wanneer hij zijn verplichtingen niet nakomt.

14 — Zie arresten *Federation of Technological Industries e.a.* (C-384/04, EU:C:2006:309, punten 29 en 30) en *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, punten 20-22).

15 — Zie arresten *Federation of Technological Industries e.a.* (C-384/04, EU:C:2006:309, punt 32) en *Mahagében en Dávid* (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 48).

16 — Zie arrest *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, punt 24).

65. Zoals echter hierboven¹⁷ reeds is uiteengezet, is het volgens de verwijzingsbeslissing niet uitgesloten dat de gerechtsdeurwaarder wegens hem niet toe te rekenen omstandigheden niet voor de inning van de belasting heeft kunnen zorgdragen binnen de daarvoor gestelde termijn. Ook in een dergelijk geval kan hij aansprakelijk zijn. De gerechtsdeurwaarder zou alsdan moeten instaan voor verplichtingen van een ander zonder nalatig te hebben gehandeld. De litigieuze Poolse regeling kan echter alleen als evenredig worden aangemerkt, indien de aansprakelijkheid van de gerechtsdeurwaarder met een hem persoonlijk te verwijten gedrag samenhangt.

3. Antwoord op de tweede prejudiciële vraag

66. Op de tweede prejudiciële vraag moet derhalve worden geantwoord dat het evenredigheidsbeginsel zich niet verzet tegen een bepaling van nationaal recht op grond waarvan een gerechtsdeurwaarder die verplicht is de belasting op de levering van een onroerende zaak in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging te berekenen, te innen en door te storten, bij niet-nakoming van deze verplichting met zijn gehele vermogen aansprakelijk is, tenzij de niet-nakoming is veroorzaakt door het handelen van een derde waarop hij geen invloed had.

C – Inaanmerking van de voorbelasting

67. Ten slotte wenst de verwijzende rechter met zijn derde prejudiciële vraag (vraag 2.2) te vernemen of de btw-richtlijn zich tegen de inningsverplichting van de gerechtsdeurwaarder verzet, wanneer deze het belastingbedrag over de levering van de onroerende zaak moet betalen zonder aftrek van het bedrag aan voorbelasting dat de leverancier heeft betaald vanaf de aanvang van het belastingtijdvak tot aan de datum van inning van de belasting.

68. Zoals de verwijzende rechter uiteenzet, zou het niet in aanmerking nemen van de voorbelasting onverenigbaar kunnen zijn met de artikelen 206, 250 en 252 van de btw-richtlijn en met het beginsel van fiscale neutraliteit.

69. Blijkens artikel 206 van de btw-richtlijn moet de tot voldoening van de belasting gehouden persoon bij de – in de artikelen 250 en 252 nader geregelde – belastingaangifte alleen het nettobedrag van de btw betalen. Aangezien de gerechtsdeurwaarder andermans belastingschuld voldoet, moet het voor hem in beginsel eveneens mogelijk zijn om de voorbelasting te verrekenen met het door hem te betalen bedrag. Eventueel zou hij daadwerkelijk minder of zelfs in het geheel geen belasting meer behoeven te betalen en zou hij daarmee ook zijn aansprakelijkheid dienovereenkomstig kunnen beperken.

70. Op grond van artikel 206, tweede zin, van de btw-richtlijn mogen de lidstaten echter bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen worden gedaan. Op dit punt deel ik de zienswijze van de Republiek Polen dat de door de gerechtsdeurwaarder voor een apart transactie betaalde belasting als een dergelijke vooruitbetaling kan worden beschouwd. Met deze vooruitbetaling kan dan in het kader van de belastingaangifte van de leverancier voor het betrokken belastingtijdvak rekening worden gehouden.

¹⁷ — Zie hierboven punt 51.

71. Wanneer Macikowski daarentegen met een beroep op het arrest Balocchi¹⁸ stelt dat het de lidstaten niet vrij staat om de wijze van vooruitbetaling te regelen, moet ik dit afwijzen. De toepassing van de in die zaak aan de orde zijnde nationale bepalingen had in strijd met het Unierecht ertoe kunnen leiden dat belastingplichtigen btw over toekomstige transacties moesten betalen.¹⁹ In het onderhavige geval geschiedt de betaling van btw echter op grond van een reeds plaatsgevonden gebeurtenis, te weten de levering van een onroerende zaak.

72. Daarbij is het niet in aanmerking nemen van het bedrag aan voorbelasting niet in strijd met de fiscale neutraliteit. Volgens dit beginsel heeft de aftrekregeling tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.²⁰ Zoals het Hof echter duidelijk heeft gesteld, gaat het daarbij om een uitleggingsbeginsel, waaraan geen betekenis toekomt die uitgaat boven die van de wetgeving.²¹ De bevoegdheid van de lidstaten om te bepalen dat vooruitbetalingen worden gedaan, vloeit evenwel expliciet voort uit artikel 206, tweede zin, van de btw-richtlijn.

73. Op de derde prejudiciële vraag moet derhalve worden geantwoord dat de artikelen 206, 250 en 252 van de btw-richtlijn en het beginsel van de fiscale neutraliteit zich niet verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan een gerechtsdeurwaarder die verplicht is de belasting over een levering van een onroerend goed in het kader van een executoriale verkoop te berekenen, te innen en door te storten, deze belasting moet betalen zonder aftrek van het bedrag aan voorbelasting dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon heeft betaald vanaf de aanvang van het belastingtijdvak.

V – Conclusie

74. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de vragen van de Naczelny Sąd Administracyjny te beantwoorden als volgt:

„Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, verzet zich niet tegen een nationale regeling volgens welke de bij de levering van een onroerende zaak in het kader van een executoriale verkoop betrokken gerechtsdeurwaarder de verplichting heeft om de verschuldigde btw te berekenen, te innen en door te storten zonder inaanmerkingneming van het bedrag aan voorbelasting dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon vanaf de aanvang van het belastingtijdvak heeft betaald, en hij bij niet-nakoming van deze verplichting met zijn gehele vermogen aansprakelijk is, voor zover de handelwijze van een derde waarop de gerechtsdeurwaarder geen invloed heeft, hem niet belet zijn verplichtingen na te komen.”

18 — C-10/92, EU:C:1993:846.

19 — Arrest Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 27).

20 — Zie bijvoorbeeld arresten Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 47) en NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 — Arrest Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punt 45).