

**Downloaded via the EU tax law app / web**

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

26 maart 2015 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Evenredigheidsbeginsel en beginsel van fiscale neutraliteit – Belasting over de levering van een onroerend goed in het kader van een gedwongen verkoop bij opbod – Nationale regeling volgens welke de gerechtsdeurwaarder die een dergelijke verkoop ten uitvoer brengt, verplicht is, de btw over een dergelijke handeling te berekenen en te voldoen – Betaling van de koopprijs aan de bevoegde rechtbank, die de te betalen btw dient over te maken aan de gerechtsdeurwaarder – Geldelijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid van de gerechtsdeurwaarder indien de btw niet wordt voldaan – Verschil tussen de gemeenschappelijke termijn voor de voldoening van de btw door een belastingplichtige en de aan een dergelijke gerechtsdeurwaarder opgelegde termijn – Onmogelijkheid om de voorbelasting af te trekken”

In zaak C-499/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 21 februari 2013, ingekomen bij het Hof op 16 september 2013, in de procedure

**Marian Macikowski**

tegen

**Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,**

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, S. Rodin, A. Borg Barthet (rapporteur), E. Levits en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 september 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- M. Macikowski, vertegenwoordigd door M. Kalinowski, radca prawny,
- de Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, vertegenwoordigd door T. Tratkiewicz en J. Kaute als gemachtigden,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Gawłowska als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany?Hornung en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 november 2014,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van het evenredigheidsbeginsel, het beginsel van fiscale neutraliteit en de artikelen 9, 193, 199, 206, 250 en 252 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw?richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen M. Macikowski, gerechtsdeurwaarder, en de Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku over het niet binnen de gestelde termijn storten van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die is verschuldigd over de verkoop van een onroerend goed in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Unierecht*

3 Artikel 9, lid 1, van de btw?richtlijn luidt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

4 Artikel 193 van die richtlijn 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 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

5 Artikel 199, lid 1, onder g), van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen 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.”

6 Artikel 204 van de btw?richtlijn luidt:

„1. 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.

De lidstaten kunnen de in de tweede alinea bedoelde mogelijkheid echter niet toepassen op niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen in de zin van artikel 358, punt 1, die voor de bijzondere regeling voor langs elektronische weg verrichte diensten hebben gekozen.

2. De in lid 1, eerste alinea, bedoelde mogelijkheid is onderworpen aan de door de respectieve lidstaten vastgestelde voorwaarden en uitvoeringsbepalingen.”

7 Artikel 205 van de btw-richtlijn luidt:

„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.”

8 Artikel 206 van die richtlijn luidt:

„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.”

9 Artikel 250, lid 1, van die richtlijn luidt:

„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.”

10 Artikel 252, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„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.”

11 Artikel 273 van die 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.”

### *Pools recht*

#### Btw-wet

12 Artikel 15, lid 6, van ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnummer 535; hierna: „btw-wet”) luidt:

„Als belastingplichtige worden niet aangemerkt, de overheid en de organen die haar ten dienste staan, wat de uitvoering van de taken betreft die hun zijn toevertrouwd uit hoofde van andere rechtsbepalingen en voor de uitvoering waarvan zij zijn ingesteld, met uitzondering van handelingen uit hoofde van civielrechtelijke overeenkomsten.”

13 Artikel 18 van deze wet luidt:

„De in de wet van 17 juni 1966 op de bestuurlijke tenuitvoerleggingsprocedure [...] bedoelde tenuitvoerleggingsinstanties en gerechtsdeurwaarders die executiemaatregelen in de zin van het wetboek van burgerlijke rechtsvordering [(ustawa Kodeks postępowania cywilnego) van 17 november 1964 (Dz. U. nr. 43, volgnummer 296), in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: ‚wetboek van burgerlijke rechtsvordering’),] ten uitvoer brengen, zijn gehouden tot betaling van de belasting over in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging verrichte leveringen van goederen waarvan de executieschuldenaar eigenaar is of die hij in strijd met de geldende bepalingen bezit.”

#### Belastingwetboek

14 Artikel 8 van de ustawa – Ordynacja podatkowa (wet houdende het belastingwetboek) van 29 augustus 1997, in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie (Dz. U. 2005, nr. 8, volgnummer 60; hierna: „belastingwetboek”), luidt:

„De tot voldoening van de belasting gehouden persoon is een natuurlijke persoon, een rechtspersoon of een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid die uit hoofde van fiscale bepalingen ertoe verplicht is de door de belastingplichtige verschuldigde belasting te berekenen, te innen en binnen de gestelde termijn aan de belastingdienst te voldoen.”

15 Artikel 30 van het belastingwetboek bepaalt:

„§ 1. De tot voldoening van de belasting gehouden persoon 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 tot voldoening van de belasting gehouden persoon of de tot inning van de belasting gemachtigde persoon is met zijn gehele vermogen aansprakelijk voor de in § 1 of in § 2 bedoelde vorderingen.

[...]

§ 4. Indien de belastingdienst tijdens de fiscale procedure de in § 1 of in § 2 bedoelde omstandigheden vaststelt, neemt hij een besluit over de fiscale aansprakelijkheid van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon of van de tot inning van de belasting gemachtigde

persoon, waarbij hij het bedrag van de vordering inzake de niet-geïnde dan wel de geïnde maar niet-voldane belasting bepaalt.

[...]"

Wetboek van burgerlijke rechtsvordering

16 Artikel 808, § 1, van het wetboek van burgerlijke rechtsvordering bepaalt:

„Indien een in de procedure van gedwongen tenuitvoerlegging geconsigneerde geldsom niet onmiddellijk wordt teruggegeven, moet zij worden overgemaakt op de consignatierekening van de rechtbank. [...]"

17 Artikel 998, § 1, van het wetboek van burgerlijke rechtsvordering luidt:

„Nadat de toewijzing definitief is geworden en vaststaat dat de koper aan de veilingvoorwaarden voldoet, of nadat de fiscus het besluit tot vaststelling van de koopprijs en de volledige betaling van de prijs heeft vastgesteld, wijst de rechtbank een vonnis waarbij het eigendomsrecht wordt toegekend.”

18 Artikel 999, § 1, van dat wetboek luidt:

„De koper verwerft het eigendomsrecht op het tijdstip waarop het vonnis tot toekenning van het eigendomsrecht kracht van gewijsde verkrijgt. Het vonnis vormt aldus de grondslag voor de overschrijving van de eigendom van de koper in het kadaster of voor de toevoeging van de akte in het aktenarchief. Het in kracht van gewijsde gegane vonnis tot toekenning van het eigendomsrecht geldt als executoriale titel op grond waarvan de verkrijger om inbezitstelling van de onroerende zaak kan verzoeken.”

19 Artikel 1023, § 1, van dat wetboek luidt:

„De tenuitvoerleggingsinstantie stelt een plan op voor de verdeling van de opbrengst uit de tenuitvoerlegging op de onroerende bezittingen onder de schuldeisers.”

20 Artikel 1024, § 1, van het wetboek van burgerlijke rechtsvordering luidt:

„Het verdelingsplan dient te bevatten:

- 1) de te verdelen opbrengst;
- 2) de vorderingen en de rechten van de personen die aan de verdeling deelnemen;
- 3) het aan ieder van de deelnemers aan de verdeling toekomende bedrag;
- 4) de te storten bedragen en de bedragen die nog op de consignatierekening van de rechtbank staan, met vermelding van de redenen waarom de storting van die bedragen is opgeschort.

[...]"

21 Artikel 1035 van dat wetboek luidt:

„Terstond nadat hij het te verdelen bedrag bij de rechtbank in consignatie heeft gegeven, stelt de gerechtsdeurwaarder een ontwerp van plan voor de verdeling van de opbrengst uit de tenuitvoerlegging op en legt hij dit ontwerp aan de rechtbank over. Indien nodig brengt de rechtbank wijzigingen en aanvullingen aan het plan aan; zo niet wordt het plan door de rechtbank

goedgekeurd.”

## Hoofding en prejudiciële vragen

22 Macikowski is gerechtsdeurwaarder bij de S?d Rejonowy w Chojnicach (districtsrechtbank te Chojnice).

23 Op verzoek van een schuldeiser heeft hij een procedure van gedwongen tenuitvoerlegging ingeleid tegen Royal sp. z o.o. (hierna: „Royal”), die btw?plichtig was.

24 In die procedure heeft Macikowski beslag gelegd op een aan Royal toebehorend onroerend goed.

25 De betrokken verkoop bij opbod van het onroerend goed vond plaats op 16 februari 2007. Bij beschikking van 22 maart 2007, die op 22 augustus 2007 definitief is geworden, heeft de S?d Rejonowy w Chojnicach de eigendom van dat onroerend goed aan het echtpaar Babinski toegekend tegen een veilingprijs van 1 424 201 Poolse zloty (PLN). De kopers hebben deze prijs in zijn geheel op de rekening van die rechtbank gestort.

26 Bij besluit van 27 oktober 2008 heeft Macikowski een ontwerp van een plan voor de verdeling van dat bedrag opgesteld, waarin hij er met name op wees dat een btw?bedrag van 256 823,13 PLN op de rekening van het belastingkantoor te Chojnice moest worden gestort.

27 Op 26 januari 2009 heeft Macikowski de S?d Rejonowy w Chojnicach verzocht om 256 823,13 PLN op zijn rekening te storten, zodat hij, als tot voldoening van de belasting gehouden persoon, de btw kon voldoen die verschuldigd was over de overdracht van de eigendom van het onroerend goed van Royal door middel van een verkoop bij opbod.

28 De S?d Rejonowy w Chojnicach heeft dat bedrag op de rekening van Macikowski gestort nadat het verdelingsplan definitief was geworden. Dientengevolge heeft Macikowski op 31 augustus 2009 een btw?factuur voor de verkoop van dat onroerend goed opgesteld en op 2 september 2009 heeft hij de belastingdienst in kennis gesteld van de betaling van de belasting.

29 Op grond van met name artikel 18 van de btw?wet junctis de artikelen 8 en 30, §§ 1, 3 en 4, van het belastingwetboek heeft de directeur van het belastingkantoor te Chojnice Macikowski aangewezen als de tot voldoening van de btw ten bedrage van 256 823,13 PLN gehouden persoon, aangezien Macikowski die over de verkoop van het onroerend goed van Royal verschuldigde belasting had geïnd, maar niet binnen de gestelde termijn had gestort. Het belastingkantoor te Chojnice heeft zich op het standpunt gesteld dat Macikowski, die belast was met de procedure van gedwongen tenuitvoerlegging, in november 2007 namens de schuldenaar, namelijk Royal, voor de verkoop van het onroerend goed van die vennootschap een btw?factuur moest opstellen voor een brutobedrag van 1 424 201 PLN, waaronder 256 823,13 PLN belasting, en die belasting vóór 25 december 2007 op de rekening van de bevoegde belastingdienst moest storten.

30 Bij vonnis van 10 oktober 2011 heeft de Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku (administratieve rechtbank van het gewest Gdansk) het beroep verworpen dat Macikowski had ingesteld tegen het besluit van de Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?sku van 23 november 2009, waarbij de fiscale aansprakelijkheid van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon was vastgesteld wegens het niet binnen de gestelde termijn storten van de btw die was geïnd over de verkoop van het onroerend goed van Royal in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging. Die rechter heeft in zijn motivering benadrukt dat hij in die zaak was gebonden aan de uitlegging door de Naczelny S?d Administracyjny (administratief hooggerechtshof), en dat deze laatste de

gegrondheid van het besluit niet ter discussie had gesteld en had geoordeeld dat Macikowski juridisch gezien kon voldoen aan de krachtens artikel 18 van de btw-wet op hem rustende verplichtingen.

31 Tegen dat vonnis heeft Macikowski bij de Naczelny Sąd Administracyjny cassatieberoep ingesteld, op grond dat in dit vonnis een onjuiste uitlegging was gegeven van artikel 18 van de btw-wet door geen rekening te houden met de op de heffing van btw toepasselijke bepalingen van Unierecht, namelijk de btw-richtlijn.

32 Van oordeel dat voor het onderzoek van dat cassatieberoep een uitlegging van bepalingen van Unierecht noodzakelijk was, heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„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, onder g), van deze richtlijn?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:

a) 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?

b) 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?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### *Eerste vraag*

33 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 9, 193 en 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een bepaling van nationaal recht als in het hoofdgeding, die bij de verkoop van een onroerend goed in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging een rechtssubject, namelijk de gerechtsdeurwaarder die deze verkoop heeft verricht, verplicht om de btw die verschuldigd is over de opbrengst van die handeling binnen de gestelde termijn te berekenen, te

innen en te betalen.

34 Voor de beantwoording van die vraag zij vastgesteld dat de lidstaten op grond van artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn bij de levering van onroerend goed dat in een openbare verkoop op grond van een executoriale titel wordt verkocht, de koper van het onroerend goed als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon kunnen aanwijzen, op voorwaarde dat die koper belastingplichtig is, ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude.

35 Voorts volgt uit artikel 273 van de btw-richtlijn dat de lidstaten andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude.

36 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat, aangezien de artikelen 90, lid 1, en 273 van de btw-richtlijn, buiten de door deze bepalingen gestelde beperkingen, noch de voorwaarden noch de verplichtingen preciseren waarin de lidstaten kunnen voorzien, deze bepalingen aan de lidstaten een beoordelingsmarge verlenen (zie arrest Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 23).

37 De maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen nemen ter waarborging van de juiste inning van de belasting en ter voorkoming van fraude, mogen evenwel niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en mogen geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit (zie arresten Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punt 49, en Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 50).

38 In casu blijkt in de eerste plaats uit de opmerkingen van de Poolse regering dat met het systeem van een tussenpersoon dat is ingevoerd bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, volgens welke de deurwaarder verantwoordelijk is voor de berekening, de inning en de betaling van de btw die verschuldigd is over de opbrengst van een verkoop in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging, wordt beoogd te voorkomen dat de belastingplichtige gezien zijn financiële situatie zijn fiscale verplichting tot betaling van de btw niet nakomt.

39 Derhalve kan die regeling onder artikel 273 van de btw-richtlijn vallen, aangezien de Republiek Polen die maatregel noodzakelijk acht ter waarborging van de juiste inning van de btw.

40 In de tweede plaats verzet artikel 193 noch artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn zich tegen die regeling.

41 Weliswaar bepalen die artikelen immers in wezen dat de belasting slechts verschuldigd kan zijn door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering verricht of in bepaalde gevallen door de koper van het onroerend goed, maar de functie van een gerechtsdeurwaarder als tussenpersoon die verantwoordelijk is voor de inning van die belasting, valt niet onder die bepalingen.

42 Zo wordt de functie van een deurwaarder die een verkoop verricht in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging in artikel 18 van de btw-wet omschreven als die van een tussenpersoon die alleen ervoor zorgt dat de belasting wordt geïnd en binnen de gestelde termijn namens de belastingplichtige die de belasting verschuldigd is, aan de belastingdienst wordt gestort. In die situatie is de verplichting van de gerechtsdeurwaarder geen fiscale verplichting, want deze laatste rust steeds op de belastingplichtige.

43 Daarbij doet de gerechtsdeurwaarder geen afbreuk aan bevoegdheden of verplichtingen van de belastingplichtige en zorgt hij alleen ervoor dat de btw over een bepaalde handeling aan de



belastingdienst wordt gestort.

44 Voorts bepaalt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling niet dat de deurwaarder samen met die belastingplichtige hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen. Bovendien is hij geen fiscaal vertegenwoordiger van de belastingplichtige in de zin van artikel 204 van de btw-richtlijn.

45 Bijgevolg moeten de artikelen 9, 193 en 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een bepaling van nationaal recht als in het hoofdgeding, die bij de verkoop van een onroerend goed in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging een rechtssubject, namelijk de gerechtsdeurwaarder die deze verkoop heeft verricht, verplicht om de btw die verschuldigd is over de opbrengst van die handeling binnen de gestelde termijn te berekenen, te innen en te betalen.

*Tweede vraag, onder a)*

46 Met zijn tweede vraag, onder a), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het evenredigheidsbeginsel aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van nationaal recht als in het hoofdgeding, op grond waarvan een gerechtsdeurwaarder met zijn gehele vermogen aansprakelijk is voor de btw die verschuldigd is over de opbrengst van de verkoop van een onroerend goed in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging, indien hij zijn verplichting tot inning en storting van die belasting niet nakomt.

47 In dit verband zij eraan herinnerd dat de lidstaten volgens vaste rechtspraak bij de uitoefening van de hun door de richtlijnen van de Unie verleende bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, moeten naleven (zie in die zin arresten *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, punt 44, en „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, punt 32).

48 Wat meer in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel betreft, zij eraan herinnerd dat de op grond van de btw-richtlijn door de lidstaten vastgestelde maatregelen weliswaar de rechten van de schatkist zo doelmatig mogelijk mogen proberen te beschermen, maar niet verder mogen gaan dan daartoe noodzakelijk is (zie in die zin arresten *Molenheide e.a.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 47, en *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, EU:C:2006:309, punt 30).

49 In het bijzonder kan een regeling op grond waarvan een gerechtsdeurwaarder aansprakelijk is voor gedrag dat hem niet persoonlijk toerekenbaar is, niet als evenredig worden aangemerkt.

50 In dit verband moet die deurwaarder over de juridische middelen voor de vervulling van zijn taak beschikken, zonder dat zijn aansprakelijkheid afhangt van factoren waarop hij geen invloed heeft, waaronder aan derden toe te rekenen handelingen of nalatigheid.

51 In deze context zij eraan herinnerd dat het niet aan het Hof staat om zich in het kader van het in artikel 267 VWEU neergelegde stelsel van rechterlijke samenwerking uit te spreken over de uitlegging van nationale bepalingen, en evenmin om te oordelen of na te gaan of de uitlegging daarvan door de verwijzende rechter juist is. Het Hof moet in het kader van de bevoegdheidsverdeling tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties immers acht slaan op de in de verwijzingsbeslissing omschreven feitelijke en juridische context waarin de prejudiciële vragen moeten worden geplaatst (arresten *Fundación Gala-Salvador Dalí en VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, punt 30).

52 Derhalve staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of de gerechtsdeurwaarders over alle juridische middelen beschikken om binnen de gestelde termijn de verplichting na te komen om de btw te innen en te betalen die verschuldigd is over de verkoop van een goed in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging, voor zover zij hun verplichtingen correct en in overeenstemming met het recht nakomen.

53 Bijgevolg moet op de tweede vraag, onder a), worden geantwoord dat het evenredigheidsbeginsel aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een bepaling van nationaal recht als in het hoofdgeding, op grond waarvan een gerechtsdeurwaarder met zijn gehele vermogen aansprakelijk is voor de btw die verschuldigd is over de opbrengst van de verkoop van een onroerend goed in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging, indien hij zijn verplichting tot inning en storting van die belasting niet nakomt, op voorwaarde dat de betrokken gerechtsdeurwaarder in werkelijkheid over alle juridische middelen beschikt om die verplichting na te komen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

*Tweede vraag, onder b)*

54 Met zijn tweede vraag, onder b), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 206, 250 en 252 van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een bepaling van nationaal recht als in het hoofdgeding, op grond waarvan de in die bepaling aangewezen betaler het btw-bedrag moet berekenen, innen en storten dat verschuldigd is over de verkoop van goederen in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging, zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken die door de leverancier is betaald vanaf de aanvang van het belastingtijdvak tot aan de datum van inning van de belasting bij de belastingplichtige.

55 Volgens vaste rechtspraak is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie met name arresten *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punt 43; *Kittel en Recolta Recycling*, C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 47; *Mahagében en Dávid*, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 38, en *Gran Via Moine*, C-257/11, EU:C:2012:759, punt 21).

56 Voorts volgt uit de artikelen 206 en 250 van de btw-richtlijn dat het aan de schatkist gestorte btw-bedrag een nettobedrag moet zijn, dat wil zeggen een bedrag dat rekening houdt met de toe te passen aftrek, en dat iedere aftrek moet gebeuren met betrekking tot het belastingtijdvak waarin het recht op die aftrek is ontstaan.

57 In het hoofdgeding moet de belastingplichtige die eigenaar is van de door de gerechtsdeurwaarder bij opbod verkochte goederen, en niet de betaler, een btw-aangifte indienen die rekening houdt met de verkoop van zijn goederen. Het is ook de belastingplichtige, en niet de betaler, die het recht heeft om van de over die handeling verschuldigde btw de voorbelasting af te trekken. Die aftrek heeft betrekking op het belastingtijdvak waarin die handeling is verricht.

58 Een situatie waarin de betaler na de indiening van de aangifte door de belastingplichtige de btw over diezelfde handeling stort, kan worden gerechtvaardigd op grond van artikel 206, tweede volzin, van de btw-richtlijn, ingevolge waarvan de lidstaten mogen bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.

59 In het geval van het bij artikel 18 van de btw-wet ingestelde mechanisme beschikt de leverancier niet over het btw-bedrag dat verschuldigd is over een handeling in het kader van een

gedwongen tenuitvoerlegging. Daarom kan hij dat bedrag niet gebruiken om de voorbelasting af te trekken, maar hij behoudt het recht op die aftrek. Indien de voorbelasting die de belastingplichtige, die eigenaar is van de bij opbod verkochte goederen, over in het betrokken belastingtijdvak verrichte handelingen heeft betaald en die hij mag aftrekken, hoger is dan de over de verkoop van die goederen verschuldigde btw, kan de belastingplichtige bijgevolg eventueel de teruggaaf verkrijgen van door de belastingdienst te veel geheven belasting.

60 Derhalve is dat mechanisme in overeenstemming met de btw-richtlijn en is het met name niet in strijd met de artikelen 250 en 252 van die richtlijn.

61 Bijgevolg moet op de tweede vraag, onder b), worden geantwoord dat de artikelen 206, 250 en 252 van de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een bepaling van nationaal recht als in het hoofdgeding, op grond waarvan de in die bepaling aangewezen betaler het btw-bedrag moet berekenen, innen en storten dat verschuldigd is over de verkoop van goederen in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging, zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken die is betaald vanaf de aanvang van het belastingtijdvak tot aan de datum van inning van de belasting bij de belastingplichtige.

### **Kosten**

62 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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:

1) **De artikelen 9, 193 en 199, lid 1, onder g), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een bepaling van nationaal recht als in het hoofdgeding, die bij de verkoop van een onroerend goed in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging een rechtssubject, namelijk de gerechtsdeurwaarder die deze verkoop heeft verricht, verplicht om de belasting over de toegevoegde waarde die verschuldigd is over de opbrengst van die handeling binnen de gestelde termijn te berekenen, te innen en te betalen.**

2) **Het evenredigheidsbeginsel moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een bepaling van nationaal recht als in het hoofdgeding, op grond waarvan een gerechtsdeurwaarder met zijn gehele vermogen aansprakelijk is voor de belasting over de toegevoegde waarde die verschuldigd is over de opbrengst van de verkoop van een onroerend goed in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging, indien hij zijn verplichting tot inning en storting van die belasting niet nakomt, op voorwaarde dat de betrokken gerechtsdeurwaarder in werkelijkheid over alle juridische middelen beschikt om die verplichting na te komen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.**

3) De artikelen 206, 250 en 252 van richtlijn 2006/112 en het beginsel van fiscale neutraliteit moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een bepaling van nationaal recht als in het hoofdgeding, op grond waarvan de in die bepaling aangewezen betaler het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde moet berekenen, innen en storten dat verschuldigd is over de verkoop van goederen in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging, zonder de voorbelasting te kunnen aftrekken die is betaald vanaf de aanvang van het belastingtijdvak tot aan de datum van inning van de belasting bij de belastingplichtige.

ondertekeningen

\* Procestaal: Pools.