



Datum van inontvangstneming : 28/10/2013

**Zaak C-499/13**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

16 september 2013

**Verwijzende rechter:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

21 februari 2013

**Verzoekende partij:**

Marian Macikowski, optredend als gerechtsdeurwaarder bij de Sąd Rejonowy w Chojnicach (kantongerecht Chojnicach)

**Verwerende partij:**

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

---

## BESLISSING

De Naczelny Sąd Administracyjny (Administratief Hooggerechtshof) heeft

[omissis]

ter pleitzitting van 21 februari 2013

voor de belastingkamer

inzake het cassatieberoep van Marian Macikowski - Komornik Sądowy Rewiru I przy Sądzie Rejonowym w Chojnicach (de voor het eerste district bevoegde gerechtsdeurwaarder bij het kantongerecht Chojnice),

tegen het arrest van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (bestuursrechtbank van de provincie Gdansk)

van 10 oktober 2011 [omissis]

in de zaak met betrekking tot het beroep van Marian Macikowski - Komornika Sądowego Rewiru I przy Sądzie Rejonowym w Chojnicach

tegen het besluit van de Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (directeur van de belastingdienst Gdansk)

van 23 november 2009 [omissis]

betreffende de vaststelling van de fiscaalrechtelijke aansprakelijkheid van de persoon die gehouden is tot voldoening van de over november 2007 verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over een onroerende zaak, die in het kader van een openbare verkoop op grond van een executoriale titel is geïnd maar niet is doorgestort,

### **beslist:**

I. Krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [omissis] wordt het Hof van Justitie van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen met betrekking tot de uitlegging van Unierechtelijke bepalingen:

### **[Or. 2]**

1. Is een bepaling van nationaal recht als artikel 18 van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnummer 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”), die uitzonderingen op de algemene beginselen van die belasting invoert, met name met betrekking tot de rechtssubjecten die belast zijn met de berekening en de inning van de belasting, voor zover zij de hoedanigheid van tot voldoening

van de belasting gehouden persoon in het leven roept, 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 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: „richtlijn”), in het bijzonder met de artikelen 9 en 193, juncto artikel 199, lid 1, sub g, van deze richtlijn?

2. Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord:

2.1. Is een bepaling van nationaal recht als artikel 18 van de 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 tot voldoening van de belasting gehouden persoon 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 btw-wet, die ertoe leidt dat de in deze bepaling bedoelde tot voldoening van de belasting gehouden persoon de verplichting wordt opgelegd 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, met name over het bedrag dat de verkoop van de goederen heeft opgebracht, verminderd met de overeenkomstig het toepasselijke tarief in rekening gebrachte btw, zonder aftrek van het bedrag aan voorbelasting die is ontstaan in de periode tussen de aanvang van het belastingtijdvak en de datum van inning van de belasting bij de belastingplichtige, verenigbaar met de artikelen 206, 250 en 252 van richtlijn 2006/112 en het in deze richtlijn neergelegde neutraliteitsbeginsel?

[omissis] **[Or. 3]**

## MOTIVERING

I. Toepasselijke bepalingen

1. Gemeenschapsrecht

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):

## Artikel 9

„1. 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.

2. Naast de in lid 1 bedoelde personen wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die incidenteel een nieuw vervoermiddel levert dat door de verkoper, door de afnemer, of voor hun rekening, buiten het grondgebied van een lidstaat maar binnen het grondgebied van de Gemeenschap naar de afnemer wordt verzonden of vervoerd.”

## Artikel 193

„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.”

## Artikel 199

„1. De lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht: **[Or. 4]**

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.”

## Artikel 206

„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.”

## Artikel 250

„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.”

#### Artikel 252

„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.”

#### 2. Bepalingen van Pools recht (rechtstoestand in 2009)

Artikel 18 van de ustawa o podatku od towarów i usług (btw-wet) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnummer 535, zoals gewijzigd):

„De in de wet van 17 juni 1966 op de bestuurlijke tenuitvoerleggingsprocedure (Dz. U. 2005 nr. 229, volgnummer 1954, zoals gewijzigd) bedoelde tenuitvoerleggingsinstanties en 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 een gedwongen tenuitvoerlegging verrichte leveringen van goederen waarvan de executieschuldenaar eigenaar is of die hij in strijd met de geldende bepalingen bezit.” **[Or. 5]**

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 Ordynacja podatkowa (wet van 29 augustus 1997 – Algemene Wet inzake Rijksbelastingen; Dz. U. 2005, nr. 8, volgnummer 60, zoals gewijzigd; hierna: „belastingwet”):

#### Artikel 8

„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.”

#### Artikel 30

„§ 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.”

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (wet van 17 november 1964 - Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering; Dz. U. nr. 43, volgnummer 296, zoals gewijzigd; hierna: „WBR”):

Artikel 808, § 1, eerste volzin

„Indien een tijdens de procedure van gedwongen tenuitvoerlegging geconsigneerde geldsom niet onmiddellijk wordt teruggegeven, moet zij worden overgemaakt op de consignatierekening van het gerecht.”

Artikel 998, § 1

„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 het gerecht een vonnis waarbij het eigendomsrecht wordt toegekend.”

Artikel 999, § 1 (in de versie die in deze zaak van toepassing is)

„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.” **[Or. 6]**

Artikel 1023, § 1

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

Artikel 1024, § 1

„Het verdelingsplan dient te bevatten:

1) de te verdelen opbrengst;”

Artikel 1035

„Terstond nadat hij het te verdelen bedrag bij het gerecht 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 het gerecht over. Indien nodig brengt het gerecht wijzigingen en aanvullingen aan het plan aan; zo niet wordt het plan door het gerecht goedgekeurd.”

II. Feiten en procesverloop voor de belastingdiensten

1. Marian Macikowski, optredend als gerechtsdeurwaarder bij de Sąd Rejonowy Chojnicach (kantongerecht Chojnice), voerde op verzoek van de schuldeisers de procedure van gedwongen tenuitvoerlegging tegen de btw-plichtige schuldenaar, Royal sp z o.o., met zetel te Rytno, uit. In het kader van deze procedure ging hij over tot de openbare verkoop van een onroerende zaak waarvan deze vennootschap eigenaar was. De openbare verkoop vond plaats op 16 februari 2007. Bij vonnis van 22 maart 2007, dat op 22 augustus 2007 kracht van gewijsde verkreeg, kende het kantongerecht Chojnice het eigendomsrecht op die onroerende zaak voor de veilingprijs van 1 424 201 PLN toe aan Krzysztof en Monika Babiński. De kopers stortten deze prijs in zijn geheel op de rekening van het gerecht.

Daarop stelde de gerechtsdeurwaarder bij besluit van 27 oktober 2008 een plan op voor de verdeling van de opbrengst, dat onder andere voorzag in de som van 256 823,13 PLN als zijnde het over de som van 1 424 201 PLN verschuldigde bedrag aan btw dat moest worden gestort op de rekening van de Urząd Skarbowy w Chojnicach (belastingdienst Chojnice). Bij schrijven van 26 januari 2009 verzocht de gerechtsdeurwaarder de Sąd Rejonowy w Chojnicach om overschrijving van de som van 256 823, 13 PLN op zijn rekening, zodat hij, als tot voldoening van de belasting gehouden persoon, de btw kon voldoen die op grond van de overdracht van het eigendom van de geveilde onroerende zaak verschuldigd was. De Sąd Rejonowy w Chojnicach stortte dat bedrag pas op de rekening van de gerechtsdeurwaarder nadat het verdelingsplan definitief was geworden. Dientengevolge maakte de gerechtsdeurwaarder op 31 augustus 2009 de btw-factuur voor de verkoop van de onroerende zaak op en stelde hij de belastingdienst op 2 september 2009 in kennis van de betaling van de belasting. **[Or. 7]**

2. Bij besluit van 18 juni 2009 deed de Naczelnik Urzędu Skarbowego w Chojnicach (directeur van de belastingdienst Chojnice), optredend als bestuursinstantie in eerste aanleg, onder andere op basis van artikel 18 van de btw-



wet, juncto de artikelen 8 en 30, §§ 1, 3 en 4, van de belastingwet, inzake de aansprakelijkheid van de gerechtsdeurwaarder als tot voldoening van de btw gehouden persoon, uitspraak op grond van geïnde maar niet binnen de gestelde termijn op de rekening van de belastingdienst gestorte btw ten bedrage van 256 823 PLN over de bovenbeschreven verkoop van de onroerende zaak. Volgens de belastingdienst had de gerechtsdeurwaarder, die de procedure van gedwongen tenuitvoerlegging voerde, in november 2007 een btw-factuur namens de schuldenaar, Royal sp. z o.o., moeten uitreiken, waarop de verkoop van de onroerende zaak voor de bruto-prijs van 1 424 201 PLN, daarin begrepen 256 823,13 PLN aan btw, moest vermeld staan, en had hij dit bedrag aan btw uiterlijk op 25 december 2007 moeten storten op de rekening van de bevoegde belastingdienst.

3. Na het bezwaar van Marian Macikowski te hebben onderzocht, handhaafde de Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku bij besluit van 25 november 2009 de beslissing die de belastingdienst als bestuursinstantie in eerste aanleg had genomen.

### III. Procesverloop voor de bestuursrechtbanken

1. Marian Macikowski stelde tegen dit besluit van de Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku van 25 november 2009 beroep in bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku. In zijn verzoekschrift voerde hij objectieve redenen aan voor het feit dat hij niet binnen de gestelde termijn had kunnen voldoen aan de verplichtingen van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon uit hoofde van artikel 18 van de btw-wet. Hij beaamde dat hij de opbrengst uit de openbare verkoop van de aan de vennootschap Royal toebehorende zaak overeenkomstig de hierboven aangehaalde bepalingen van het WBR had moeten storten op de consignatierekening van het gerecht, maar hij stelde dat hij pas over de opbrengst kon beschikken nadat de beslissing van het gerecht tot goedkeuring van het verdelingsplan in kracht van gewijsde was gegaan.

2. Bij arrest van 15 april 2010 [omissis] vernietigde de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku het bestreden besluit. De rechter onderschreef verzoekers stelling dat hij niet kon beschikken over de opbrengst uit de openbare verkoop van de onroerende zaak. De opbrengst bevond zich namelijk op de consignatierekening van het gerecht. Daarom was het hem, als tot voldoening van de belasting gehouden persoon, daadwerkelijk niet mogelijk om de door de belastingplichtige, de vennootschap Royal, verschuldigde belasting „te innen”. Bijgevolg kon hij juridisch gezien zijn verplichting uit hoofde van artikel 18 **[Or. 8]** pas nakomen nadat het gerecht het betrokken btw-bedrag via zijn consignatierekening op zijn rekening had overgemaakt.

3. De Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku heeft tegen deze uitspraak cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny.

4. Bij arrest van 17 juni 2011 [omissis] heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de bestreden beslissing vernietigd en de zaak voor een nieuwe beslissing terugverwezen naar de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku. De rechter in tweede aanleg wees erop dat het Trybunał Konstytucyjny (Grondwettelijk Hof) in zijn arrest van 4 november 2010 [omissis] heeft geoordeeld dat artikel 18 van de btw-wet, dat de rechtsgrondslag vormt op basis waarvan de verplichtingen van de tot voldoening van de btw gehouden persoon uit hoofde van de in het kader van een procedure van gedwongen tenuitvoerlegging verrichte levering van goederen in de vorm van de verkoop van een onroerende zaak waarvan de executieschuldenaar eigenaar is, aan de gerechtsdeurwaarder worden opgelegd, verenigbaar is met artikel 2 van de grondwet van de Republiek Polen. Het Trybunał Konstytucyjny stelde vast dat de in artikel 18 van de btw-wet vervatte regel geen schending oplevert van het in deze bepaling van de grondwet van de Republiek Polen neergelegde beginsel van de rechtsstaat. Door te bepalen dat de tenuitvoerleggingsinstantie – alsook de gerechtsdeurwaarder – de tot voldoening van de btw gehouden persoon is, beoogt de richtlijn te verzekeren dat de belasting die verschuldigd is over de verkoop in het kader van een procedure van gedwongen tenuitvoerlegging, wordt voldaan, met andere woorden in een situatie waarin ervan mocht worden uitgegaan dat de onbetrouwbare executieschuldenaar als belastingplichtige niet geneigd zou zijn om de verschuldigde belasting over de levering in het kader van de gedwongen tenuitvoerlegging te voldoen. Volgens het Trybunał Konstytucyjny, waartoe de Naczelny Sąd Administracyjny zich bij de beoordeling van het cassatieberoep heeft gewend, kan de gerechtsdeurwaarder de verplichtingen uit hoofde van artikel 18 van de btw-wet nakomen, op voorwaarde dat tussen hem en het gerecht dat toezicht uitoefent op de tenuitvoerleggingsprocedure, een goede samenwerking bestaat. Het Trybunał Konstytucyjny verwees daarbij naar het arrest van de Sąd Najwyższy (hooggerechtshof) van 15 december 2006 [omissis], waarbij is vastgesteld dat achter de veronderstelling van het bestaan van een goede samenwerking tussen gerechtsdeurwaarder en gerecht geen tegenstrijdigheid tussen artikel 18 van de btw-wet en de bepalingen van het WBR schuil gaat. Voorts benadrukte het Trybunał Konstytucyjny dat statistische gegevens aantonen dat gerechtsdeurwaarders de verplichtingen van de tot voldoening van de btw gehouden persoon uit hoofde van de levering van goederen in het kader van **[Or. 9]** de procedure van gedwongen tenuitvoerlegging in de vorm van een verkoop van onroerende zaken waarvan de executieschuldenaar eigenaar is, voor het grootste deel vrijwillig nakomen.

5. Na de partijen opnieuw te hebben gehoord, verwierp de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku bij beslissing van 10 oktober 2011 [omissis] het door Marian Macikowski ingestelde beroep tegen het besluit van de Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku van 23 november 2009 betreffende de vaststelling van de fiscaalrechtelijke aansprakelijkheid van de persoon die gehouden is tot voldoening van de over november 2007 verschuldigde btw over een onroerende zaak, die in het kader van een procedure van gedwongen tenuitvoerlegging is geïnd maar niet is voldaan. De bestuursrechter in eerste aanleg overwoog in de motivering van

zijn uitspraak dat hij in deze zaak is gebonden aan de uitlegging door de Naczelny Sąd Administracyjny, die de rechtsgrondslag van het bestreden besluit niet ter discussie heeft gesteld en geoordeeld heeft dat de gerechtsdeurwaarder juridisch gezien kon voldoen aan de verplichtingen uit hoofde van artikel 18 van de btw-wet.

6. Marian Macikowski heeft tegen deze beslissing van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny. Als cassatiemiddel voerde hij aan dat de beslissing artikel 18 van de btw-wet schendt op grond dat de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, door geen rekening te houden met de Unierechtelijke bepalingen die het btw-stelsel regelen, te weten de bepalingen van richtlijn 2006/112, deze bepaling verkeerd heeft uitgelegd en onjuist heeft toegepast.

7. Met betrekking tot dit cassatiemiddel heeft de Naczelny Sąd Administracyjny vastgesteld dat voor de afdoening van het cassatieberoep uitlegging van het gemeenschapsrecht nodig is en heeft het krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie het Hof van Justitie van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing over de in het dictum van deze beslissing vermelde vragen.

IV. Redenen voor het door de Naczelny Sąd Administracyjny ingediende verzoek om een prejudiciële beslissing

1. Algemene overwegingen

[omissis] **[Or. 10]** [omissis]

In de hierboven genoemde zaak zijn twijfels gerezen over de gronden waarop verzoeker de motivering van zijn cassatieberoep heeft gebaseerd, die betrekking hebben op de uitlegging van de in het dictum van deze beslissing aangehaalde bepalingen van richtlijn 2006/112. [omissis]

2. Opmerkingen bij de prejudiciële vragen

2.1. In de eerste plaats twijfelt de Naczelny Sąd Administracyjny eraan of een nationale regeling als artikel 18 van de btw-wet, waarbij een uitzondering op de regelingen van de artikelen 9 en 193, juncto artikel 199, lid 1, sub g, van richtlijn 2006/112 wordt ingevoerd, verenigbaar is met het op richtlijn 2006/112 gebaseerde btw-stelsel dat de personen vaststelt die gehouden zijn tot voldoening van de btw aan de belastingdiensten.

Volgens artikel 193 van richtlijn 2006/112 is de btw verschuldigd door de belastingplichtige, dat wil zeggen het in artikel 9 omschreven rechtssubject, 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. Artikel 199, lid 1, sub g,

vermeldt 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, als een van de uitzonderingsgevallen waarin de btw door een andere persoon dan de belastingplichtige kan worden voldaan. In een dergelijk geval kunnen de lidstaten bepalen dat de tot voldoening van de btw gehouden persoon degene is die een dergelijke levering verkrijgt **[Or. 11]**, met andere woorden de verkrijger van het onroerend goed.

De vraag rijst of de lidstaten op grond van de hierboven aangehaalde regelingen van richtlijn 2006/112 nog in andere oplossingen kunnen voorzien die gelijksoortige doelstellingen moeten hebben als die welke worden nagestreefd met de mogelijke invoering van de „omgekeerde belastingschuld” bij de verkoop van onroerende zaken in het kader van een openbare verkoop op grond van een executoriale titel. Door te bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon in een dergelijke situatie de verkrijger is, beoogt richtlijn 2006/112 de naleving van de belastingplicht te verzekeren, wat uitgesloten is in het geval van een belastingplichtige onbetrouwbare executieschuldenaar die daarenboven niet beschikt over de opbrengst uit de levering die in dat kader is verricht.

De hoedanigheid van tot voldoening van de belasting gehouden persoon, die overeenkomstig artikel 18 van de btw-wet aan de gerechtsdeurwaarder is verleend, wordt in het Poolse recht geregeld in de belastingwet, die een van de pijlers van het belastingrecht vormt. Volgens de artikelen 8 en 30 van deze wet betreft de tot voldoening van de belasting gehouden persoon een rechtssubject dat bij de berekening, de inning en de betaling van de door de belastingplichtige verschuldigde belasting bemiddelend optreedt tussen de belastingplichtige en de belastingdienst, waarbij hij met zijn gehele vermogen aansprakelijk is voor de nakoming van deze verplichting. Belastingwetten voorzien in personen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn, om de belastinginning te optimaliseren en om te beletten dat de belastingplichtige zich aan de belastingplicht onttrekt. De hoedanigheid van tot voldoening van de belasting gehouden persoon wordt verleend aan rechtssubjecten die op het tijdstip van het ontstaan van de belastingplicht beschikken over de financiële middelen van de belastingplichtige of die handelingen verrichten die verband houden met financiële verrichtingen inzake diens vermogen, zoals de gerechtsdeurwaarder die door artikel 18 van de btw-wet is aangemerkt als de persoon die gehouden is tot voldoening van de belasting over de in het kader van een tenuitvoerlegging verrichte levering van goederen waarvan de persoon die de belasting verschuldigd is, eigenaar is of die hij in strijd met de geldende bepalingen bezit **[Or. 12]**.

2.2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, komt vervolgens de vraag op, of het, gelet op het evenredigheidsbeginsel als algemeen Unierechtelijk beginsel, geoorloofd is om een bepaling als artikel 18 van de btw-wet in het nationale recht op te nemen, volgens welke de belasting over leveringen, verricht in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging, van

goederen waarvan de schuldenaar eigenaar is of die hij in strijd met de geldende bepalingen bezit, wordt berekend, geïnd en voldaan door de gerechtsdeurwaarder die de executiemaatregelen ten uitvoer brengt en die als tot voldoening van de belasting gehouden persoon aansprakelijk is wanneer deze verplichting niet is nagekomen. De situatie van de gerechtsdeurwaarder als persoon die gehouden is tot voldoening van de btw over dergelijke leveringen, is in dat opzicht in zoverre specifiek, dat hij, gelet op de hierboven aangehaalde bepalingen van het WBR, niet beschikt over de financiële opbrengst uit een dergelijke openbare verkoop op grond van een executorialie titel, omdat de koopprijs door de koper wordt gestort op de consignatierekening van het gerecht. De gerechtsdeurwaarder kan de verplichtingen van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon derhalve enkel nakomen indien hij een goede verstandhouding met het gerecht heeft. Het gerecht moet de voor de betaling van de belasting benodigde bedragen via zijn consignatierekening overschrijven op de rekening van de gerechtsdeurwaarder, maar dit kan niet altijd binnen de in de belastingwetgeving vastgestelde termijn, zoals bijvoorbeeld uit het onderstaande geval blijkt. Indien daarentegen tijdens de fiscale procedure wordt aangetoond dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon zijn verplichtingen niet binnen de in de btw-wet vastgestelde termijn is nagekomen, stelt de belastingdienst op grond van artikel 30, § 3, van de belastingwet een besluit over de fiscaalrechtelijke aansprakelijkheid van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon vast, waarbij hij het bedrag van de vordering inzake de niet-geïnde dan wel de geïnde maar niet voldane belasting bepaalt, die overeenkomstig § 1 van dit artikel op diens vermogen ten uitvoer kan worden gebracht. Voorts kan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon overeenkomstig artikel 77 van het wetboek fiscaal strafrecht worden vervolgd wegens niet-betaling van de verschuldigde belasting. De aldus opgevatte regeling kan ertoe leiden dat de gerechtsdeurwaarder, als tot voldoening van de belasting gehouden persoon, de gevolgen moet dragen van de door het gerecht verrichte handelingen, dat de bepalingen van het WBR toepast en op grond van deze bepalingen geen rekening hoeft te houden met de verplichtingen in verband met de btw-aftrek.

Tevens moet worden vermeld dat de gerechtsdeurwaarder, gelet op het feit dat hij diensten (executiemaatregelen) verricht, een economische activiteit uitoefent. Hij is dus een btw-plichtige.

2.3. Voor het geval de invoering van de hoedanigheid van tot voldoening van de belasting gehouden persoon in het nationale recht volgens het op richtlijn 2006/112 gebaseerde btw-stelsel geoorloofd is in een situatie als die van artikel 18 van de btw-wet, rijst bovendien de vraag of het, gelet op de artikelen 206, **[Or. 13]** 250 en 252 van richtlijn 2006/112 en het op deze richtlijn gebaseerde beginsel van neutraliteit van de btw ten aanzien van de belastingplichtige, toegestaan is dat niet de belastingplichtige maar de tot voldoening van de belasting gehouden persoon de verplichting wordt opgelegd de belasting over een bepaalde handeling te voldoen. De gerechtsdeurwaarder is namelijk ertoe gehouden het bedrag aan btw over leveringen, verricht in het kader van een gedwongen tenuitvoerlegging,

van goederen waarvan de belastingplichtige schuldenaar eigenaar is of die hij in strijd met de geldende bepalingen bezit, binnen het voor de belastingplichtige geldende belastingtijdvak te berekenen, te innen en te voldoen, met name over het bedrag dat de verkoop van de goederen heeft opgebracht, verminderd met de btw die overeenkomstig het voor deze goederen toepasselijke tarief in rekening is gebracht, zonder aftrek van het bedrag aan voorbelasting die is ontstaan in de periode tussen de aanvang van het belastingtijdvak en de datum van inning van de belasting bij de belastingplichtige. Uit artikel 18 van de btw-wet en de voormelde bepalingen van het WBR, in hun onderling verband beschouwd, blijkt dat de gerechtsdeurwaarder als tot voldoening van de btw gehouden persoon verplicht is een bedrag te innen dat overeenstemt met het bedrag dat verschuldigd is uit hoofde van de in deze bepaling bedoelde levering. Deze verplichting ontstaat op het tijdstip waarop de beslissing van het gerecht tot toekenning van het eigendomsrecht over de onroerende zaak kracht van gewijsde verkrijgt. Dit tijdstip hoeft niet samen te vallen met het tijdstip waarop de belasting in het belastingtijdvak moet worden voldaan. Als gevolg van een dergelijk optreden van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is de belastingplichtige ertoe verplicht om op grond van de levering een bedrag te voldoen dat overeenstemt met de in het belastingtijdvak verschuldigde belasting. Pas na het verstrijken van het belastingtijdvak zal de belastingplichtige voor wie de openbare verkoop op grond van een executoriale titel is verricht, bij de belastingaangifte voor het desbetreffende belastingtijdvak de over deze levering verschuldigde belasting in aanmerking kunnen nemen en zal hij de voorbelasting volgens de algemene regels kunnen aftrekken van de verschuldigde belasting.

3. De voormelde twijfels in verband met de uitlegging van de hierboven aangehaalde bepalingen van Gemeenschapsrecht zijn de reden waarom het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de hoger weergegeven vragen. [omissis]