ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

10 april 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2006/112/EG – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Gerechtsdeurwaarder – Gedwongen tenuitvoerlegging – Wettelijke tenuitvoerleggingsvergoedingen – Bestuurlijke praktijk van de bevoegde nationale instanties op grond waarvan het bedrag van deze tenuitvoerleggingsvergoedingen wordt geacht de btw te omvatten – Beginselen van neutraliteit en evenredigheid"

In zaak C-214/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (rechter in eerste aanleg Sopot, eerste afdeling bevoegd in burgerlijke zaken, Polen) bij beslissing van 8 maart 2018, ingekomen bij het Hof op 26 maart 2018, in de procedure ingeleid door

H. W.,

in tegenwoordigheid van:

PSM „K",

Aleksandra Treder, optredend in haar hoedanigheid van gerechtsdeurwaarder bij de Sąd Rejonowy w Sopocie,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen, kamerpresident, C. G. Fernlund (rapporteur) en L. S. Rossi, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Aleksandra Treder, vertegenwoordigd door M. S. Tokarz, radca prawny, en J. Martini, doradca podatkowy,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

* Procestaal: Pools.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, A. Armenia en B. Sasinowska als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 1, artikel 2, lid 1, onder a) en c), artikel 73 en artikel 78, eerste alinea, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013 (PB 2013, L 201, blz. 4) (hierna: „richtlijn 2006/112”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een door H.W. ingestelde procedure over het besluit van Aleksandra Treder – die als gerechtsdeurwaarder een tenuitvoerleggingsprocedure tegen hem voert – om over de kostprijs van de desbetreffende tenuitvoerlegging belasting over de toegevoegde waarde (btw) in rekening te brengen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overweging 5 van richtlijn 2006/112 luidt:

„Een btw-stelsel verkrijgt de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Het is derhalve in het belang van de interne markt en van de lidstaten een gemeenschappelijk stelsel te aanvaarden dat tevens op de kleinhandelsfase wordt toegepast.”

4 In artikel 1 van deze richtlijn wordt bepaald:

„1. Bij deze richtlijn wordt het gemeenschappelijke stelsel van [btw] vastgesteld.

2. Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

5 Artikel 2, lid 1, onder a) en c), van deze richtlijn luidt:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

6 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn is als volgt verwoord:

„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.”

7 In artikel 13 van richtlijn 2006/112 wordt het volgende bepaald:

„1. De staat, de regio’s, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

[...]”

8 Artikel 73 van die richtlijn is als volgt verwoord:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

9 Artikel 78, eerste alinea, onder a), van deze richtlijn luidt:

„In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf”.

10 Volgens artikel 193 van deze richtlijn is „de btw [...] verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht [...]”.

Pools recht

Grondwet van de Republiek Polen

11 De grondwet van de Republiek Polen van 2 april 1997 (Dz. U. van 1997, nr. 78, volgnr. 483), in de versie die gold op de datum van de feiten van het hoofdgeding, bevat in artikel 217 de volgende bepaling:

„Het opleggen van belastingen en andere publieke heffingen, het vaststellen van de belastingplichtigen, van de belastinggrondslag en van de belastingtarieven, geschiedt bij wet. Dit geldt ook voor de toekenning van verlagingen of kwijtscheldingen en de vaststelling van groepen die van belastingheffing zijn vrijgesteld”.

Btw-wet

12 Artikel 15, leden 1, 2 en 6, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004, in de versie die gold op de datum van de feiten van het hoofdgeding (Dz. U. van 2017, volgnr. 1221) (hierna: „btw-wet”), luidt als volgt:

„1. Belastingplichtig zijn rechtspersonen, entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verrichten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. Als economische activiteit worden beschouwd, alle werkzaamheden van fabrikanten, handelaren of dienstverrichters, met inbegrip van de werkzaamheden van exploitanten van natuurlijke rijkdommen, landbouwers en beoefenaren van vrije beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]

6. Niet belastingplichtig zijn overheidsorganen en hun uitvoerende diensten, voor zover deze handelen op het gebied van de hun opgedragen en bij bijzondere bepalingen vastgestelde taken, met uitzondering van handelingen die op grond van privaatrechtelijke overeenkomsten worden verricht.”

13 Artikel 19a, lid 1, van de btw-wet is als volgt verwoord:

„De belastingplicht ontstaat op het tijdstip waarop het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht, onder voorbehoud van de leden 5 en 7 tot en met 11, alsook van artikel 14, lid 6, artikel 20 en artikel 21, lid 1.”

14 In artikel 29a, lid 1, en lid 6, punt 1, van deze wet is het volgende bepaald:

„1. Onder voorbehoud van de leden 2 tot en met 5, de artikelen 30a tot en met 30c, artikel 32, artikel 119 en artikel 120, leden 4 en 5, omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie voor de verkoop verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, afnemer of een derde, met inbegrip van subsidies, toelagen en andere soortgelijke bijbetalingen die hij ontvangt en die een rechtstreekse invloed hebben op de prijs van de door de belastingplichtige geleverde goederen of verrichte diensten.

[...]

6. De maatstaf van heffing omvat:

1) belastingen, rechten, heffingen en soortgelijke taksen, met uitzondering van de btw [...]”.

Wet inzake gerechtsdeurwaarders en tenuitvoerlegging

15 Gerechtsdeurwaarders zijn onderworpen aan de bepalingen van de ustawa o komornikach sądowych i egzekucji (wet inzake gerechtsdeurwaarders en tenuitvoerlegging) van 29 augustus 1997, in de versie die gold op de datum van de feiten van het hoofdgeding (Dz. U. van 2017, volgnr. 1277) (hierna: „wet inzake gerechtsdeurwaarders”).

16 Artikel 28 van de wet inzake gerechtsdeurwaarders luidt:

„Gerechtsdeurwaarders zijn onderworpen aan de bepalingen over de inkomstenbelasting, de sociale zekerheid en de algemene ziektekostenverzekering voor personen die een niet-agrarische economische activiteit uitoefenen.”

17 Artikel 34 van deze wet bepaalt:

„De tenuitvoerleggingskosten van gerechtsdeurwaarders omvatten:

1) personeelskosten en materiële kosten die in het kader van de tenuitvoerleggingsprocedure worden gemaakt;

2) kosten voor de veiligstelling van in beslag genomen goederen, voor de benodigde persoonsbescherming, voor de verzekeringen van het kantoorgebouw van de gerechtsdeurwaarder en voor diens aansprakelijkheidsverzekering;

3) reiskosten naar de vestigingsplaats van de gerechtsdeurwaarder, portokosten, onkosten, transportkosten voor kleine roerende goederen waarvoor geen bijzonder transport vereist is;

4) de verplichte bijdrage die op grond van de wet aan de beroepsorganisatie van gerechtsdeurwaarders moet worden betaald;

5) overige kosten die voor tenuitvoerleggingshandelingen en wettelijk voorgeschreven handelingen noodzakelijk zijn en niet onder artikel 39 vallen.”

18 Artikel 35 van deze wet is als volgt verwoord:

„De gerechtsdeurwaarder dekt de in artikel 34 genoemde kosten met de geïnde tenuitvoerleggingsvergoedingen.”

19 Artikel 43 van deze wet bepaalt:

„De gerechtsdeurwaarder brengt tenuitvoerleggingsvergoedingen in rekening voor de gedwongen tenuitvoerlegging en andere bij wet vastgestelde maatregelen.”

20 Artikel 49 van de wet inzake gerechtsdeurwaarders luidt:

„1. Bij de tenuitvoerlegging van geldvorderingen brengt de gerechtsdeurwaarder de schuldenaar naar evenredigheid tenuitvoerleggingsvergoedingen in rekening ter hoogte van 15 % van de waarde van de ingevorderde schuldvordering, maar in geen geval minder dan één tiende deel of meer dan het dertigvoudige van het gemiddelde maandsalaris [...].

1a. In zaken als vermeld in lid 1 brengt de gerechtsdeurwaarder de schuldenaar tenuitvoerleggingsvergoedingen in rekening die in verhouding staan tot de hoogte van de ingevorderde schuldvordering.

[...]

7. De schuldenaar kan verzoeken om verlaging van de in de leden 1 en 2 bedoelde tenuitvoerleggingsvergoedingen. [...]

[...]

10. Na toetsing van het in lid 7 bedoelde verzoek kan de rechter, met inachtneming van met name de verrichte werkzaamheden van de gerechtsdeurwaarder of de financiële situatie en het inkomen van de indiener van het verzoek, de in de leden 1 en 2 genoemde tenuitvoerleggingsvergoedingen verlagen.”

21 In artikel 51 van deze wet wordt het volgende bepaald:

„De definitieve vaste tenuitvoerleggingsvergoedingen bedragen 20 % van het gemiddelde maandsalaris voor:

1) de eigendomsoverdracht van een onroerend goed en de verwijdering van de zich daarin bevindende roerende goederen; in geval van commerciële en industriële activiteiten, worden voor elk onderdeel van de onderneming tenuitvoerleggingsvergoedingen geïnd;

2) de benoeming van een vastgoedbeheerder of een bewindvoerder over een onderneming en de benoeming van een toezichthouder voor het onroerend goed;

3) de verwijdering van goederen en personen uit de vertrekken van een pand, waarbij voor elk vertrek aparte tenuitvoerleggingsvergoedingen van toepassing zijn;

4) de beslaglegging op goederen.

2. Bij de ontruiming van woningen worden voor de volgende vertrekken geen aparte vergoedingen geïnd: ingangen, alkoven, gangen, veranda’s, badkamers, kelders, loggia’s en dergelijke.

3. Bij de ontruiming van vertrekken en ruimten van een pand dat geen woonfunctie heeft, in het bijzonder garages, schuren, stallen of opslagplaatsen, worden net als bij woonruimten voor elk vertrek aparte vergoedingen geïnd.”

22 Artikel 54 van deze wet is als volgt verwoord:

„De eigendomsoverdracht aan de schuldeiser is in andere dan de in artikel 51 opgesomde gevallen onderworpen aan definitieve vaste tenuitvoerleggingsvergoedingen ter hoogte van 15 % van het gemiddelde maandsalaris, welke kosten voor elke executie die voortvloeit uit een nieuwe aantasting van eigendomsrechten met 100 % worden verhoogd.”

23 Artikel 63, lid 4, van deze wet luidt:

„Het inkomen van de gerechtsdeurwaarder [...] is samengesteld uit de in de loop van de maand geïnde tenuitvoerleggingsvergoedingen en de hem vergoede vervoerskosten [...] verminderd met de kosten van tenuitvoerleggingshandelingen en de in dit artikel genoemde bedragen.”

Wet inzake de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen

24 Artikel 14, lid 1, tweede volzin, van de ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (wet inzake de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen) van 26 juli 1991, in de versie die gold op de datum van de feiten van het hoofdgeding (Dz. U. van 2018, volgnr. 200), luidt als volgt:

„Onder inkomsten van belastingplichtigen die aan btw onderworpen goederen verkopen en dergelijke diensten verrichten, worden verstaan: de ontvangsten verminderd met de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

25 De schuldeiser van H. W., PSM „K”, heeft Treder, gerechtsdeurwaarder bij de Sąd Rejonowy w Sopocie (rechter in eerste aanleg Sopot, Polen) belast met een gedwongen tenuitvoerleggingsprocedure tegen de schuldenaar. Treder heeft bij besluit van 4 oktober 2016 deze procedure afgesloten alsmede het bedrag van de tenuitvoerleggingsvergoeding ervoor vastgesteld overeenkomstig artikel 49, lid 1, van de wet inzake gerechtsdeurwaarders en verhoogd met btw.

26 De ter vertegenwoordiging van de afwezige schuldenaar aangewezen curator heeft beroep ingesteld tegen dit besluit bij de Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (rechter in eerste aanleg Sopot, eerste afdeling bevoegd in burgerlijke zaken, Polen) en daarbij aangevoerd dat de desbetreffende gerechtsdeurwaarder een vergissing heeft begaan door deze tenuitvoerleggingsvergoedingen te verhogen met het bedrag aan btw, omdat deze vergoedingen, die worden vastgesteld krachtens artikel 49, lid 1, van de wet inzake gerechtsdeurwaarders, reeds btw omvatten.

27 Bij beslissing van 9 maart 2017 heeft deze rechter op gemeenschappelijk verzoek van partijen besloten de behandeling van de zaak te schorsen tot de Sąd Najwyższy (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Polen) uitspraak heeft gedaan over de vraag of het bedrag van de vergoedingen dat een gerechtsdeurwaarder krachtens die bepaling heeft vastgesteld, dient te worden verhoogd met het btw-bedrag of dat deze belasting al is inbegrepen in het bedrag van deze vergoedingen.

28 Op 27 juli 2017 heeft de Sąd Najwyższy geoordeeld dat de gerechtsdeurwaarder de krachtens artikel 49, lid 1, van de wet inzake gerechtsdeurwaarders ontvangen vergoedingen niet mocht verhogen met het btw-bedrag. Volgens deze rechter moet wegens de niet-vermelding, in de wet inzake gerechtsdeurwaarders, van de mogelijkheid om het btw-bedrag toe te voegen aan deze tenuitvoerleggingsvergoedingen, worden vastgesteld dat deze vergoedingen krachtens artikel 29a, lid 1, van de wet inzake btw, gelezen in samenhang met lid 6, punt 1, van dit artikel, bruto schuldvorderingen vormen waarin de btw al is opgenomen.

29 Nadat de procedure voor de Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny was hervat, heeft de desbetreffende gerechtsdeurwaarder gevorderd dat deze rechter het Hof om een prejudiciële beslissing zou verzoeken teneinde te bepalen of de opvatting dat de btw is inbegrepen in de vergoedingen die de gerechtsdeurwaarder overeenkomstig artikel 49, lid 1, van de wet inzake gerechtsdeurwaarders heeft vastgesteld, in overeenstemming is met de bepalingen van richtlijn 2006/112.

30 De verwijzende rechter zet uiteen dat de aan de gerechtsdeurwaarder te betalen vergoedingen voor verrichtingen in het kader van een gedwongen tenuitvoerleggingsprocedure bij wet worden vastgesteld. Voor 9 juni 2015 werd de gerechtsdeurwaarder geacht te vallen onder de vrijstelling van artikel 15, lid 6, van de btw-wet en werd hij derhalve voor deze verrichtingen aangemerkt als niet-btw-plichtige. Krachtens op deze dag vastgestelde algemene toepassingsrichtsnoeren van de minister van Financiën, wordt de gerechtsdeurwaarder geacht niet onder deze bepaling te vallen en wordt hij derhalve voor deze verrichtingen aangemerkt als btw-plichtige. Bovendien werd uiteengezet dat de verschuldigde btw was opgenomen in het bedrag aan geïnde tenuitvoerleggingsvergoedingen.

Desalniettemin leidde deze wijziging niet tot aanpassingen van de nationale wettelijke bepalingen over het maximumbedrag aan te innen vergoedingen. Bijgevolg zijn de vergoedingen van de gerechtsdeurwaarder feitelijk verminderd met een bedrag dat overeenkomt met de verschuldigde btw.

31 De Sąd Najwyższy heeft de algemene toepassingsrichtsnoeren van de minister van Financiën op 6 maart 2017 bevestigd. Deze rechterlijke instantie heeft geoordeeld dat de gerechtsdeurwaarder is onderworpen aan artikel 15, lid 1, van de btw-wet, gelezen in samenhang met lid 2 van dit artikel, omdat hij zijn werkzaamheden niet als publiekrechtelijk lichaam uitoefent, maar als zelfstandige, in het kader van een vrij beroep, zodat hem niet de vrijstelling toekomt zoals opgenomen in artikel 15, lid 6, van deze wet en artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112.

32 De verwijzende rechter heeft zich geschaard achter de uitlegging dat de gerechtsdeurwaarder btw-plichtig is voor de door hem verrichte gedwongen tenuitvoerleggingshandelingen. Bovendien heeft hij geoordeeld dat de Sąd Najwyższy op goede gronden het standpunt heeft ingenomen dat de gerechtsdeurwaarder de geïnde vergoedingen niet met het bedrag van de btw mag verhogen.

33 Aangezien geen wetswijziging heeft plaatsgevonden waarin wordt voorzien in een verhoging van de te innen vergoedingen waarmee gerechtsdeurwaarders hun met de btw-plicht samenhangende kosten kunnen dekken, twijfelt de verwijzende rechter er evenwel aan of het in punt 28 van het onderhavige arrest weergegeven standpunt van de Sąd Najwyższy – namelijk dat de vergoedingen van de gerechtsdeurwaarder bruto schuldvorderingen vormen waarin de btw al is opgenomen – in overeenstemming is met het Unierecht en, meer in het bijzonder, met de beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid.

34 In dit verband vraagt de verwijzende rechter zich ten eerste af of de vaststelling dat in de door gerechtsdeurwaarders geïnde vergoedingen de btw al is opgenomen, schending inhoudt van de regel dat deze belasting door de eindverbruiker moet worden gedragen en ten tweede, in wezen, of het evenredigheidsbeginsel, zoals dat is uitgelegd in punt 2 van het dictum van het arrest van 26 maart 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), eraan in de weg staat dat in het bedrag van de vergoedingen de btw al kan zijn opgenomen.

35 Daarop heeft de Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Is in het licht van het [btw-]stelsel, zoals vastgesteld in richtlijn [2006/112], in het bijzonder van artikel 1, artikel 2, lid 1, onder a) en c), en artikel 73 juncto artikel 78, eerste alinea, onder a), van deze richtlijn alsook van het daaruit voortvloeiende en tot de algemene beginselen van het Unierecht behorende [beginsel van btw-neutraliteit] – gelet op de bewoordingen van artikel 29a, lid 1 en lid 6, punt 1, van de [btw-wet] juncto artikel 49, lid 1, artikel 35 en artikel 63, lid 4, van de [wet inzake gerechtsdeurwaarders en tenuitvoerlegging] – het oordeel verdedigbaar dat de door gerechtsdeurwaarders in rekening gebrachte tenuitvoerleggingskosten de belasting over de toegevoegde waarde omvatten?

Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord:

2) Is in het licht van het – tot de algemene beginselen van het Unierecht behorende – evenredigheidsbeginsel het oordeel verdedigbaar dat gerechtsdeurwaarders, die in het kader van hun tenuitvoerleggingsmaatregelen aan btw onderworpen zijn, daadwerkelijk over de juridische middelen beschikken om hun fiscale verplichtingen naar behoren na te komen, wanneer wordt aangenomen dat de – op grond van de wet inzake gerechtsdeurwaarders – in rekening gebrachte tenuitvoerleggingskosten de belasting over de toegevoegde waarde omvatten?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

36 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van richtlijn 2006/112 en de beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een bestuurlijke praktijk van de bevoegde nationale instanties zoals die in het hoofdgeding, op grond waarvan de btw met betrekking tot de diensten die een gerechtsdeurwaarder in het kader van een gedwongen tenuitvoerleggingsprocedure heeft verricht, wordt geacht te zijn opgenomen in de door hem geïnde vergoedingen.

37 Om te beginnen moet er in de eerste plaats op worden gewezen dat bij richtlijn 2006/112, die per 1 januari 2007 in werking is getreden, de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), is ingetrokken zonder dat er ten opzichte van deze laatste richtlijn inhoudelijke wijzigingen zijn doorgevoerd. De relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 hebben in wezen dezelfde draagwijdte als de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn, zodat de rechtspraak van het Hof inzake deze richtlijn ook geldt voor richtlijn 2006/112.

38 In de tweede plaats zijn de gestelde vragen, zoals volgt uit punt 32 van het onderhavige arrest, gebaseerd op het uitgangspunt dat om te beginnen een gerechtsdeurwaarder, zoals de gerechtsdeurwaarder in het hoofdgeding, een economische activiteit uitoefent die niet valt onder de regeling van artikel 13 van richtlijn 2006/112 over de vrijstelling van de btw-plicht voor publiekrechtelijke lichamen, en dat het voorts volgens het nationale recht niet is toegestaan dat de gerechtsdeurwaarder de door hem voor een gedwongen tenuitvoerlegging geïnde vergoedingen verhoogt met het verschuldigde btw-bedrag.

39 Opgemerkt moet worden dat het antwoord van het Hof op de gestelde vragen gebaseerd is op de veronderstelling dat deze uitgangspunten juist zijn.

40 Ten eerste moet in herinnering worden gebracht dat het gemeenschappelijke btw-stelsel conform artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 berust op het beginsel dat tot en met de kleinhandelsfase op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, en dat ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

41 In dit verband volgt uit artikel 2, lid 1, en uit artikel 9 van deze richtlijn dat dit gemeenschappelijke stelsel gebaseerd is op het algemene beginsel dat elke economische activiteit in principe aan btw is onderworpen (zie in die zin arrest van 19 januari 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, punt 36). Derhalve is elke dienst die onder bezwarende titel door een belastingplichtige wordt verricht onderworpen aan btw (zie in die zin arrest van 21 maart 2013, Commissie/Frankrijk, C-197/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:202, punt 30).

42 Ten tweede heeft het Hof met betrekking tot de mogelijkheid om af te wijken van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke door de belastingplichtige tegen bezwarende titel verrichte dienst, reeds verduidelijkt dat alle vrijstellingen uitdrukkelijk en nauwkeurig moeten zijn omschreven (zie in die zin arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, EU:C:1987:161, punt 19). Bovendien moeten de bewoordingen waarin een vrijstelling is omschreven, in ieder geval strikt worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 29 oktober 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Hieruit volgt dat een verrichte dienst die niet onder de in richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstellingen valt, krachtens artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn onderworpen is aan btw.

44 Ten derde is de belastingplichtige die de belastbare dienst verricht, overeenkomstig artikel 193 van richtlijn 2006/112 btw verschuldigd.

45 Wanneer een gerechtsdeurwaarder een dienst verricht zoals die aan de orde in het hoofdgeding, is hij bijgevolg over deze handeling btw verschuldigd voor zover deze dienst niet valt onder vrijstellingen waarin deze richtlijn voorziet.

46 Aangaande de vaststelling van de maatstaf van heffing voor de in casu verschuldigde btw volgt uit artikel 73 en artikel 78, onder a), van richtlijn 2006/112 dat de maatstaf van heffing voor een dienstverrichting, met uitzondering van de btw zelf, alles omvat wat de dienstverrichter voor deze dienst als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde.

47 Daarentegen bevat deze richtlijn geen enkele uitdrukkelijke regeling over de kwestie of de vergoedingen van de gerechtsdeurwaarder al dan niet btw moeten bevatten. Derhalve staat het aan de lidstaten om over dit vraagstuk een beslissing te nemen.

48 Zoals volgt uit punt 38 van het onderhavige arrest, kan in het onderhavige geval volgens het nationale recht het bedrag aan door de gerechtsdeurwaarder geïnde vergoedingen met geen enkel btw-bedrag worden aangevuld. Aangezien de maatstaf van heffing zoals die in punt 46 van dit arrest is weergegeven, met uitzondering van de btw zelf, alles omvat wat als tegenprestatie wordt verkregen, moet het bedrag van de desbetreffende vergoedingen worden geacht deze belasting al te omvatten.

49 Met een dergelijke uitlegging wordt ook het beginsel van btw-neutraliteit geëerbiedigd. Dankzij een dergelijke uitlegging betalen belastingplichtigen immers btw-bijdragen naar evenredigheid van het totale bedrag dat op grond van de belastbare handelingen wordt geïnd.

50 Bovendien is deze uitlegging in overeenstemming met het beginsel dat de btw een belasting is die door de eindverbruiker moet worden gedragen. Wanneer het volgens nationaal recht niet mogelijk is om het bedrag aan te innen vergoedingen aan te vullen met een toeslag ter hoogte van de verschuldigde btw, leidt de opvatting dat dit vergoedingsbedrag deze belasting al omvat er immers toe dat de maatstaf van heffing van de door de belastingdienst te innen btw niet hoger zal zijn dan de daadwerkelijk door de eindverbruiker betaalde tegenprestatie waarover de btw wordt berekend die uiteindelijk door deze consument wordt gedragen (zie in die zin arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19, en 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punten 34 en 35).

51 Dezelfde uitlegging eerbiedigt tevens het evenredigheidsbeginsel, aangezien deze niet verder gaat dan noodzakelijk is om de benodigde waarborgen te verschaffen voor de heffing van deze belasting, en aangezien deze wijze om de belastinggrondslag vast te stellen in overeenstemming is met het in de punten 40 en 41 van dit arrest weergegeven basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, namelijk dat over elke economische activiteit btw moet worden geheven.

52 Deze conclusie wordt niet ontkracht door de uitlegging van het evenredigheidsbeginsel in punt 2 van het dictum van het arrest van 26 maart 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), welke uitlegging ten grondslag ligt aan de tweede vraag van de verwijzende rechter. In dit verband moet in herinnering worden gebracht dat het Hof in dit punt 2 voor recht heeft verklaard dat het evenredigheidsbeginsel zich niet verzet tegen een bepaling van nationaal recht 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 betaling van die belasting niet nakomt, op voorwaarde dat hij daadwerkelijk over alle juridische middelen beschikt om die verplichting na te komen. Dit antwoord moet worden gelezen in het licht van de omstandigheden van de zaak die heeft geleid tot het arrest van 26 maart 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), welke afwijken van de omstandigheden in het hoofdgeding. De zaak die heeft geleid tot dat arrest betrof, anders dan de zaak in het hoofdgeding,

immers een gerechtsdeurwaarder die – niet als btw-plichtige, maar als persoon die is gehouden tot voldoening van deze belasting voor een andere belastingplichtige – tot de bevoegde nationale rechter zijn toestemming gaf niet in staat was om te beschikken over de financiële opbrengst uit de desbetreffende openbare verkoop en evenmin om de daaraan verbonden btw binnen de in het nationale recht vastgestelde termijnen te voldoen. Bovendien blijkt uit de aan het Hof meegedeelde gegevens niet dat in het onderhavige hoofdgeding de gerechtsdeurwaarder de juridische middelen zijn ontnomen waarmee hij, als btw-plichtige, kan voldoen aan zijn fiscale verplichting.

53 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat de bepalingen van richtlijn 2006/112 en de beginselen van btw-neutraliteit en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een bestuurlijke praktijk van de bevoegde nationale instanties zoals die in het hoofdgeding, op grond waarvan de btw met betrekking tot de diensten die een gerechtsdeurwaarder in het kader van een gedwongen tenuitvoerleggingsprocedure heeft verricht, wordt geacht te zijn opgenomen in de door hem geïnde vergoedingen.

Kosten

54 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

De bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2013/43/EU van de Raad van 22 juli 2013, en de beginselen van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en evenredigheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een bestuurlijke praktijk van de bevoegde nationale instanties zoals die in het hoofdgeding, op grond waarvan de btw met betrekking tot de diensten die een gerechtsdeurwaarder in het kader van een gedwongen tenuitvoerleggingsprocedure heeft verricht, wordt geacht te zijn opgenomen in de door hem geïnde vergoedingen.

ondertekeningen