

Geanonimiseerde versie

Vertaling

C-745/18 - 1

Zaak C-745/18

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

27 november 2018

Verwijzende rechter:

Sąd Najwyższy (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

27 juli 2018

Verzoekende partij:

JA

Verwerende partij:

Skarb Państwa – Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Senat Rzeczypospolitej Polskiej, Prezes Rady Ministrów, Minister Sprawiedliwości, Minister Finansów

BESLISSING

27 juli 2018

De Sąd Najwyższy (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Polen)

[OMISSIS]

[OMISSIS] [samenstelling van het gerecht]

heeft in de zaak van JA

tegen de Skarb Państwa (Schatkist), vertegenwoordigd door de Sejm en de Senat van de Republiek Polen, de Prezes Rady Ministrów (minister-president), de

Minister Sprawiedliwości (minister van Justitie) en de Minister Finansów (minister van Financiën)

inzake een betaling,

ter raadkamerzitting van de civiele kamer op 27 juli 2018,

op het cassatieberoep van verzoekende partij

tegen de beslissing van de Sąd Apelacyjny w Warszawie (rechter in tweede aanleg Warschau, Polen; hierna: „Sąd Apelacyjny”)

van 17 maart 2017, [OMISSIS]

beslist:

I. Krachtens artikel 267, lid 3, VWEU wordt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

Moeten artikel 73 en artikel 78, 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) en de daaraan voorafgaande bepalingen van artikel 11, A, lid 1, onder a), en artikel 11, A, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake [Or. 2] omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), uitgelegd in het licht van de algemene beginselen van de aansprakelijkheid van de lidstaten als vastgesteld in de rechtspraak van het Hof (met name in de arresten van 19 november 1991, Francovich e.a., C-6/90 en C-9/90, EU:C:1991:428, en 5 maart 1996, Brasserie du Pêcheur en Factortame, C-46/93 en C-48/93, EU:C:1996:79), aldus worden uitgelegd dat zij de lidstaten die op 1 mei 2004 tot de Europese Unie zijn toegetreden, met ingang van die datum verplichten om regels vast te stellen die voorzien in de toekenning van een vergoeding aan curatoren in een faillissement, vermeerderd met de daarover verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw)?

II. De terechtzitting wordt verdaagd. [Or. 3]

MOTIVERING

I. Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

De onderhavige procedure heeft betrekking op de vordering van de verzoekende partij, JA, om de verwerende partij, de Skarb Państwa (Schatkist), vertegenwoordigd door de Sejm en de Senat van de Republiek Polen, de Prezes Rady Ministrów, de Minister Sprawiedliwości, de Minister Finansów en de

Minister Rozwoju i Finansów (minister van Ontwikkeling en Financiën), te veroordelen tot betaling van een vergoeding ten bedrage van 77 023,69 Poolse zloty (PLN), vermeerderd met de wettelijke rente, voor de schade die zij heeft geleden als gevolg van het verzuim van de verwerende partij om vóór 23 juli 2011 wettelijke bepalingen vast te stellen die voorzien in de toekenning van een vergoeding aan curatoren in een faillissement, vermeerderd met de daarover verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw). Als rechtsgrondslag voor haar vordering heeft de verzoekende partij verwezen naar artikel 77, lid 1, van de grondwet van de Republiek Polen, gelezen in samenhang met artikel 417, lid 1, en artikel 417¹, lid 4, van de kodeks cywilny (burgerlijk wetboek; hierna ook: „k.c.”). In het stadium van de cassatieprocedure voor de Sąd Najwyższy blijft het onder meer een punt van discussie of de verwerende partij vanaf 1 mei 2004, dat wil zeggen vanaf de datum waarop de Republiek Polen is toetreden tot de Europese Unie, krachtens het Unierecht gehouden was een regeling vast te stellen die voorziet in de verhoging van de vergoeding van curatoren met de btw.

II. Unierecht

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)

Artikel 11, A, lid 1, onder a)

De maatstaf van heffing is:

voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld onder b), c) en d): alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden. [Or. 4]

Artikel 11, A, lid 2, onder a)

In de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen:

belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf.

Overweging 5

Overwegende dat het begrip „belastingplichtige” nader moet worden omschreven en dat de lidstaten, ten einde een betere belastingneutraliteit te waarborgen, in staat moeten worden gesteld hieronder personen te laten vallen die incidenteel handelingen verrichten.

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)

Artikel 73

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.

Artikel 78, onder a)

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

belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf;

Overweging 5

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. [Or. 5]

III. Nationaal recht

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (grondwet van de Republiek Polen) van 2 april 1997 (Dz. U. nr. 78, volgnr. 483, zoals gewijzigd; hierna: „Poolse grondwet”)

Artikel 77, lid 1

Eenieder heeft recht op een vergoeding van schade die is veroorzaakt door een onrechtmatige handeling van een overheidsinstantie.

Ustawa - Kodeks cywilny (burgerlijk wetboek) van 23 april 1964 (geconsolideerde tekst: Dz. U. 2018, volgnr. 1025, zoals gewijzigd)

Artikel 417, lid 1

Voor schade die is veroorzaakt door een onrechtmatige handeling of nalatigheid van een overheidsinstantie berust de aansprakelijkheid bij de Schatkist, de lokale overheidsinstantie of een andere rechtspersoon die krachtens de wet belast is met de uitoefening van dat gezag.

Artikel 417¹, lid 4

Indien de schade is veroorzaakt door verzuim een regeling vast te stellen die door een wettelijke bepaling wordt voorgeschreven, wordt de onrechtmatigheid daarvan vastgesteld door het gerecht waarbij de zaak omtrent de schadevergoeding aanhangig is.

Ustawa - Prawo upadłościowe (wet betreffende faillissementen) van 28 februari 2003 (geconsolideerde tekst Dz. U. 2017, volgnr. 2344, zoals gewijzigd)

Artikel 162 in de versie die van kracht was vóór 23 juli 2011, dat wil zeggen vóór de inwerkingtreding van de ustawa o zmianie ustawy - Prawo upadłościowe i naprawcze i ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym (wet tot wijziging van de wet betreffende faillissementen en herstel en van de wet betreffende het handelsregister; Dz. U. nr. 42, volgnr. 828).

1. Curatoren, gerechtelijk toezichthouders en bewindvoerders hebben recht op een vergoeding voor hun werkzaamheden naar evenredigheid van de werkzaamheden die zij daadwerkelijk hebben verricht. **[Or. 6]**

2. Het totale bedrag van de vergoeding die in een procedure wordt toegekend, mag niet hoger zijn dan 3% van de insolvente boedel en van de totale inkomsten uit de liquidatie van de met een zakelijk recht bezwaarde goederen en rechten. Het bedrag van de vergoeding van de curator, de gerechtelijk toezichthouder of de bewindvoerder mag niet hoger zijn dan honderdveertig keer het gemiddelde maandloon in het bedrijfsleven, exclusief de winstuitkeringen in het vierde kwartaal van het voorgaande jaar, zoals bekendgemaakt door de Prezes Głównego Urzędu Statystycznego [voorzitter van het centraal bureau voor de statistiek].

2a. Indien de vergoeding van de curator, de gerechtelijk toezichthouder of de bewindvoerder als bedoeld in punt 2 kennelijk onevenredig is in verhouding tot de werkzaamheden die zij hebben verricht, stelt de rechter de maximale maandelijkse vergoeding vast op het gemiddelde maandloon in het bedrijfsleven, exclusief de winstuitkeringen in het vierde kwartaal van het voorgaande jaar, zoals bekendgemaakt door de Prezes Głównego Urzędu Statystycznego. Het totale bedrag van de toegekende vergoeding mag niet hoger zijn dan veertig keer het gemiddelde maandloon als bedoeld in de eerste zin.

3. De curator, de gerechtelijk toezichthouder en de bewindvoerder hebben recht op een vergoeding van de noodzakelijke kosten die zij bij de verrichting van hun werkzaamheden hebben gemaakt, indien deze kosten worden erkend door de rechter-commissaris.

4. In het geval van overlijden van de curator, de gerechtelijk toezichthouder of de bewindvoerder gaat de vordering tot vergoeding en de onkostenvergoeding over op hun erfgenamen.

5. De vergoeding als bedoeld in de leden 2 en 2a wordt met maximaal 10% verhoogd indien de slotuitdelingslijst wordt uitgevoerd binnen één jaar na het verstrijken van de termijn voor het indienen van vorderingen of indien de vorderingen van de categorieën 2 en 3 en ten minste de helft van de vorderingen van categorie 4 zijn voldaan, met uitzondering van de periode van een faillissementsprocedure waarin de mogelijkheid van een akkoord bestaat.

Artikel 162 in de versie die van kracht was na 23 juli 2011 [**Or. 7**]

1. Curatoren, gerechtelijk toezichthouders en bewindvoerders hebben recht op een vergoeding voor hun werkzaamheden naar evenredigheid van de werkzaamheden die zij daadwerkelijk hebben verricht.

2. Het totale bedrag van de vergoeding die in een procedure wordt toegekend, mag niet hoger zijn dan 3% van de insolvente boedel en van de totale inkomsten uit de liquidatie van de met een zakelijk recht bezwaarde goederen en rechten. Het bedrag van de vergoeding van de curator, de gerechtelijk toezichthouder of de bewindvoerder mag niet hoger zijn dan honderdveertig keer het gemiddelde maandloon in het bedrijfsleven, exclusief de winstuitkeringen in het vierde kwartaal van het voorgaande jaar, zoals bekendgemaakt door de Prezes Głównego Urzędu Statystycznego [voorzitter van het centraal bureau voor de statistiek].

2a. Indien de vergoeding van de curator, de gerechtelijk toezichthouder of de bewindvoerder als bedoeld in punt 2 kennelijk onevenredig is in verhouding tot van de werkzaamheden die zij hebben verricht, stelt de rechter de maximale maandelijkse vergoeding vast op het gemiddelde maandloon in het bedrijfsleven, exclusief de winstuitkeringen in het vierde kwartaal van het voorgaande jaar, zoals bekendgemaakt door de Prezes Głównego Urzędu Statystycznego. Het totale bedrag van de toegekende vergoeding mag niet hoger zijn dan veertig keer het gemiddelde maandloon als bedoeld in de eerste zin.

3. De curator, de gerechtelijk toezichthouder en de bewindvoerder hebben recht op een vergoeding van de noodzakelijke kosten die zij bij de verrichting van hun werkzaamheden hebben gemaakt, indien deze kosten worden erkend door de rechter-commissaris.

4. In het geval van overlijden van de curator, de gerechtelijk toezichthouder of de bewindvoerder gaat de vordering tot vergoeding en de onkostenvergoeding over op hun erfgenamen.

5. De vergoeding als bedoeld in de leden 2 en 2a wordt met maximaal 10% verhoogd indien de slotuitdelingslijst wordt uitgevoerd binnen één jaar na het verstrijken van de termijn voor het indienen van vorderingen of indien de vorderingen van de categorieën 2 en 3 en ten minste de helft van de vorderingen van categorie 4 zijn voldaan, met uitzondering van de periode van een faillissementsprocedure waarin de mogelijkheid van een akkoord bestaat. [**Or. 8**]

6. De in de leden 2, 2a en 5 en in artikel 163 bedoelde vergoeding van de curator, gerechtelijk toezichthouder of bewindvoerder die gehouden is tot voldoening van de verschuldigde btw, alsook het voorlopige bedrag van de vergoeding en de voorschotten daarop, worden verhoogd met de btw volgens het toepasselijke btw-tarief.

IV. Feiten en verloop van de procedure

Procedure voor de rechter in eerste aanleg

1. Met zijn beslissing van 24 september 2015 heeft de Sąd Okręgowy w Warszawie (rechter in eerste aanleg Warschau, Polen; hierna: „Sąd Okręgowy”) de vordering van JA tegen de verwerende partij, de Schatkist, vertegenwoordigd door de Sejm en de Senat van de Republiek Polen, de Prezes Rady Ministrów, de Minister Sprawiedliwości, de Minister Finansów en de Minister Rozwoju i Finansów, inzake de toekenning van een schadevergoeding ten bedrage van 77 023,69 PLN, vermeerderd met de wettelijke rente, afgewezen op basis van de hiernavolgende feitelijke vaststellingen en de juridische beoordeling daarvan.
2. In de jaren 1997-2009 heeft de verzoekende partij de functie van curator van de insolvente boedel van staalgieterij Stalchemak te Siedlce bekleed en heeft zij daarvoor een door de faillissementsrechter vastgestelde vergoeding ontvangen; zij heeft geen btw-boekhouding gevoerd en heeft deze belasting niet voldaan ten gunste van de staatsbegroting. Bij besluit van 14 juli 2011 heeft de Naczelnik Urzędu Skarbowego w Siedlcach (hoofd van de belastingdienst te Siedlce) de btw-plichtigheid van de verzoekende partij voor de verschillende maanden van de belastingjaren 2006-2009 vastgesteld. Hij heeft vastgesteld dat de brutomaandvergoeding van de verzoekende partij ten bedrage van 6 031,12 PLN en de haar uiteindelijk toegekende vergoeding van 832 224,00 PLN bruto, zoals vastgesteld bij beslissingen van de faillissementsrechter, niet is verhoogd met de btw, hoewel de werkzaamheden van een curator voldoen aan de voorwaarden voor de erkenning daarvan als economische activiteit in de zin van artikel 15, lid 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług (btw-wet) van 11 maart 2004 en daarover dus btw verschuldigd is. De pogingen van de verzoekende partij om het besluit van de belastingdienst nietig te laten verklaren in een administratieve en bestuursrechtelijke procedure [Or. 9] zijn op een mislukking uitgelopen. De achterstallige btw is in de jaren 2011-2013 bij de verzoekende partij geïnd.
3. De Sąd Okręgowy heeft geoordeeld dat de verwerende partij niet krachtens de door de verzoekende partij ingeroepen bepalingen van artikel 77 van de Poolse grondwet en van de artikelen 417 en 417¹, lid 4, k.c. aansprakelijk kan worden gesteld voor schade als gevolg van een verzuim een regeling vast te stellen; een dergelijke aansprakelijkheid geldt alleen in situaties waarin de verplichting tot vaststelling van een regeling op ondubbelzinnige en concrete wijze is geformuleerd. In de periode waarop het geschil betrekking heeft, bestond er geen regeling krachtens welke de vergoeding van curatoren diende te worden verhoogd

met de btw. In een dergelijke verplichting is pas voorzien in het op 23 juli 2011 herziene artikel 162, lid 6, van de wet betreffende faillissementen en herstel (geconsolideerde tekst Dz. U. 2009, nr. 175, volgnr. 1361, zoals gewijzigd).

Procedure voor de rechter in tweede aanleg

4. De Sąd Apelacyjny heeft het beroep van de verzoekende partij tegen de beslissing van de Sąd Okręgowy afgewezen en heeft daarbij ingestemd met de feitelijke bevindingen op grond waarvan deze beslissing is gegeven, alsmede met de juridische beoordeling daarvan. De Sąd Apelacyjny heeft benadrukt dat er ten tijde van de vaststelling van de vergoeding van de verzoekende partij geen regeling in het Poolse rechtsstelsel bestond voor de wijze van berekening van de vergoeding van curatoren en de verhoging daarvan met de btw. Deze rechter heeft eraan herinnerd dat de verzoekende partij pas in haar hoger beroep heeft verwezen naar Unierechtelijke bepalingen, te weten artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 (PB 1967, L 71, blz. 1301), overweging 5 van deze richtlijn, artikel 73, artikel 78, onder a), en artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad en overweging 5, artikel 11, A, lid 1, onder a), en artikel 11, A, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad, gelezen in onderlinge samenhang, en daaruit een verzuim van de wetgever heeft afgeleid. De Sąd Apelacyjny is er evenwel van uitgegaan dat de beslissingen betreffende de juridische situatie van de verzoekende partij volledig in overeenstemming waren met het nationale en het Europese recht en heeft daarbij benadrukt niet bevoegd te zijn om deze kwesties opnieuw te onderzoeken. Bovendien was deze rechter van mening dat de bovengenoemde richtlijnen slechts algemene bepalingen bevatten waarin de beginselen **[Or. 10]** worden beschreven die door de lidstaten in hun interne rechtsorde worden omgezet; zij vormen evenwel geen grondslag voor de vaststelling dat de individuele rechten van de verzoekende partij zijn geschonden.

Procedure voor de Sąd Najwyższy

5. In haar cassatieberoep tegen de beslissing van de Sąd Apelacyjny heeft de verzoekende partij onder meer schending gesteld van artikel 77, lid 1, van de Poolse grondwet, gelezen in samenhang met artikel 417, lid 1, en artikel 417¹, lid 4, k.c., meer bepaald wegens de niet-toepassing daarvan, gelet op het feit dat is verzuimd te voorzien in een wettelijke regeling krachtens welke een faillissementsrechter aan een curator een met de btw verhoogde vergoeding kan toekennen, alsook wegens schending van artikel 386, lid 4, van de kodeks postępowania cywilnego (wetboek van burgerlijke rechtsvordering) doordat het vonnis niet is vernietigd, hoewel de zaak niet ten gronde is behandeld en de materiële grondslag van de vordering niet is onderzocht omdat niet is erkend dat het verzuim van de verwerende partij om een regeling vast te stellen moet worden afgeleid uit de Unierechtelijke bepalingen, te weten artikel 2 en overweging 5 van de Eerste Richtlijn (67/227/EEG) van de Raad, artikel 73, artikel 78, onder a), en artikel 1, lid 2, en overweging 5 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad, artikel 11, A, lid 1, onder a), en artikel 11, A, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn

(77/388/EEG) van de Raad, gelezen in onderlinge samenhang. De verzoekende partij heeft erop gewezen dat de verplichting tot vaststelling van een bepaling krachtens welke de vergoeding van een curator moet worden verhoogd met de btw reeds voortvloeit uit de aard zelf van deze belasting; deze moet altijd bij de prijs van geleverde diensten of verkochte goederen worden opgeteld. Zij heeft tevens aangevoerd dat de aansprakelijkheid voor een wetgevingsverzuim wegens de niet-omzetting van de btw-richtlijnen is gebaseerd zowel op artikel 417 k.c., in de bewoordingen die vóór 1 september 2004 van kracht waren en uitgelegd in het licht van artikel 77, lid 1, van de Poolse grondwet, als op het vanaf die datum geldende artikel 417¹, lid 4, k.c.

6. In haar antwoord op het cassatieberoep heeft de verwerende partij verzocht om de afwijzing daarvan. Zij heeft erop gewezen dat de kwestie van de correcte omzetting van de gemeenschapsrechtelijke bepalingen inzake het btw-stelsel reeds is beslecht [**Or. 11**] in de bestuursrechtelijke procedure waarbij de verzoekende partij betrokken was.
7. De Sąd Najwyższy heeft geoordeeld dat de beoordeling van de rechtmatigheid van het cassatieberoep een voorafgaande toelichting betreffende de hierboven uiteengezette rechtsvragen vereist en dat de prejudiciële verwijzing derhalve gerechtvaardigd is.
8. De voorwaarden voor de aansprakelijkheid van een staat voor schade die voortvloeit uit het verzuim een wettelijke regeling vast te stellen omvatten volgens artikel 417¹, lid 4, k.c.: 1) het bestaan van een wettelijke bepaling die in een dergelijke eis voorziet, 2) het verzuim een wettelijke regeling vast te stellen in strijd met de uit die bepaling voortvloeiende verplichting, en 3) de vaststelling dat het verzuim een dergelijke regeling vast te stellen onrechtmatig is. In de onderhavige zaak is het met name twijfelachtig of aan de eerste en de tweede van deze voorwaarden is voldaan.
9. Een vordering tot schadevergoeding die op de aangehaalde bepaling berust, dient verband te houden met de niet-naleving van uitdrukkelijke wetgevingsverplichtingen in het recht van de Europese Unie, geratificeerde internationale verdragen en gewone wetten krachtens welke er uitvoeringsbepalingen moeten worden aangenomen in overeenstemming met de beginselen van artikel 92 van de Poolse grondwet. Een nalatigheid van de wetgever kan ook bestaan in het niet vaststellen van een wet die krachtens een andere wet moet worden aangenomen.
10. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie is de aansprakelijkheid van een staat voor het niet omzetten van richtlijnen afhankelijk van drie specifieke voorwaarden: 1) de richtlijn moet een recht aan particulieren toekennen, 2) dat recht moet duidelijk zijn en moet kunnen worden vastgesteld op basis van de bepalingen van de richtlijn, 3) er moet een causaal verband bestaan tussen de schending van de op de staat rustende verplichting en de door de benadeelde geleden schade (arrest van 19 november 1991, Francovich e.a., C-6/90 en C-9/90,

EU:C:1991:428). Tevens wordt benadrukt dat de schending van de Unierechtelijke norm voldoende gekwalificeerd moet zijn en dat er dus sprake moet zijn van een kennelijke en ernstige miskennis, door een lidstaat of door een gemeenschapsinstelling, van de grenzen van zijn of haar [Or. 12] discretionaire bevoegdheid, alsook van een rechtstreeks oorzakelijk verband tussen de schending en de geleden schade (arrest van 5 maart 1996, Brasserie du Pêcheur en Factortame, C-46/93 en C-48/93, EU:C:1996:79).

11. In de Europese Unie is het btw-stelsel geharmoniseerd door middel van richtlijnen. Met betrekking tot de verzoekende partij, die in de jaren 1997-2009 een vergoeding heeft ontvangen die de maatstaf van heffing van btw vormt, moeten de bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad en, na de intrekking ervan per 31 december 2006, de daarvoor in de plaats gekomen bepalingen van richtlijn 2006/112/EG in aanmerking worden genomen. In het cassatieberoep wordt schending gesteld van de verplichting tot vaststelling van nationale bepalingen die voortvloeit uit artikel 11, A, lid 1, onder a), en artikel 11, A, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn en vervolgens uit artikel 73 en artikel 78, onder b), van richtlijn 2006/112/EG. Deze voorzien in de volgende algemene beginselen voor de vaststelling van de maatstaf van heffing:
 - voor goederenleveringen en diensten 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 koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden;
 - in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen: belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf.
12. Op het eerste gezicht verplichten deze bepalingen een lidstaat er niet toe bepalingen vast te stellen krachtens welke de btw moet worden geëlimineerd uit de vergoeding die door de verzoekende partij is ontvangen voor zijn werkzaamheden als curator van de insolvente boedel; uit deze bepalingen blijkt duidelijk dat de btw zelf niet in de maatstaf van heffing is opgenomen. De oplossing van artikel 162 van de wet betreffende faillissementen, in de bewoordingen van vóór de inwerkingtreding van de wet van 9 juni 2011 tot wijziging van de wet betreffende faillissementen en herstel en van de wet betreffende het handelsregister (Dz. U. nr. 142, volgnr. 828), dat wil zeggen vóór 23 juli 2011, welke niet voorziet in een verhoging [Or. 13] van de vergoeding van curatoren met de btw, doet evenwel twijfels rijzen betreffende de rechtmatigheid van het btw-stelsel zoals geregeld door de richtlijn (de Zesde richtlijn en vervolgens richtlijn 2006/112/EG).
13. De Sąd Najwyższy heeft in zijn resolutie van 21 februari 2008 [OMISSIS] geoordeeld dat de faillissementsrechter geen redenen heeft om bij de toekenning van een vergoeding aan een curator de over die vergoeding verschuldigde btw in aanmerking te nemen, noch indirect, door bij de vaststelling van de vergoeding

rekening te houden met die belasting, noch direct, door de toegekende vergoeding ermee te verhogen. Deze beslissing is gegeven op grond van de niet langer van kracht zijnde faillissementswet van 1934, die evenmin voorzag in de mogelijkheid tot verhoging van de vergoeding van curatoren met de btw. De Sąd Najwyższy wijst er evenwel op dat de in het nationale recht gehanteerde oplossing duidelijk ongunstig is voor curatoren; indien zij hun fiscale verplichting nakomen, wordt de hun door de rechtbank toegekende en uitbetaalde vergoeding immers verminderd met de btw. De Sąd Najwyższy was tevens van mening dat dit voor curatoren ongunstige effect alleen kan worden weggewerkt door middel van een wijziging van de toepasselijke wetgeving.

14. De behoefte aan een dergelijke wijziging is door de Trybunał Konstytucyjny (grondwettelijk hof, Polen) gesignaleerd in zijn beslissing van 12 juni 2008 [OMISSIS]. Daarin werd gewezen op een rechtsvacuüm in de regelgeving betreffende de regels en de procedures voor in aanmerking nemen van de btw bij de berekening van de gerechtskosten uit hoofde van daarmee belaste vorderingen van gerechtsdeskundigen en andere personen die de hun opgedragen activiteiten verrichten in gerechts-, onderzoeks- en bestuursprocedures. In de motivering van deze beslissing werd benadrukt dat de neutraliteit van de btw een van de beginselen is waarop de btw is gebaseerd; dit beginsel dient jegens alle belastingplichtigen te worden nageleefd. Het betoog van de Trybunał Konstytucyjny heeft aanleiding gegeven tot een herziening van de wet betreffende faillissementen en herstel en de opname in artikel 162, lid 6, van deze wet - met ingang van 23 juli 2011 - van de verplichting om de aan curatoren toegekende vergoeding te verhogen met de btw. [Or. 14]
15. Het fundamentele probleem waarmee de Sąd Najwyższy wordt geconfronteerd bij de behandeling van de cassatieklacht van de verzoekende partij komt neer op de vraag of er een voldoende duidelijke bepaling bestaat krachtens welke er regelingen moeten worden vastgesteld die curatoren het recht toekennen op een vergoeding, vermeerderd met de bij de eindgebruiker en dus uit de insolvente boedel te innen btw.
16. In zijn arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, heeft het Hof van Justitie de beginselen toegelicht waarop de harmonisatie van de btw is gebaseerd en er in punt [19] van dat arrest op gewezen dat het basisbeginsel van het btw-stelsel erin bestaat dat enkel de eindverbruiker wordt belast. Derhalve kan de maatstaf van heffing van de aan de fiscus te storten btw niet hoger zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie, waarover de uiteindelijk door hem verschuldigde btw is berekend. Het Hof heeft tevens het beginsel van de neutraliteit van het btw-stelsel benadrukt, in die zin dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal liggen, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen. Volgens dit beginsel dragen de belastingplichtigen de btw immers niet zelf, maar zijn zij, wanneer zij vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing optreden in het productie- of distributieproces, ongeacht het aantal transacties, slechts gehouden in elke fase van dat proces de belasting voor rekening van de fiscus te innen en ze vervolgens

aan deze te storten. Deze verklaring leidt tot de conclusie dat de btw in een door Europees recht geregeld btw-stelsel niet economisch ten laste mag komen van de curator van een insolvente boedel, ook niet als hij zelf verantwoordelijk is voor de storting daarvan ten gunste van de staatsbegroting. Indien in de nationale rechtsorde geen regeling wordt ingevoerd die het beginsel van btw-neutraliteit ten aanzien van bepaalde groepen belastingplichtigen garandeert, dan kan dat worden beschouwd als strijdig met de essentie van deze belasting en als een schending van het beginsel van de doeltreffendheid van het Unierecht.

17. In zijn arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, [Or. 15] C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, heeft het Hof van Justitie verklaard dat de artikelen 73 en 78 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad aldus moeten worden uitgelegd dat de overeengekomen verkoopprijs, indien deze door partijen is vastgesteld zonder dat de btw is genoemd en de leverancier van het goed de persoon is die tot voldoening van de verschuldigde btw over de belastbare handeling gehouden is, aldus moet worden opgevat dat de btw daarin al begrepen is ingeval de leverancier de door de belastingdienst nageheven btw niet op de koper kan verhalen. Er zij evenwel op gewezen dat dit arrest geen betrekking heeft op een situatie waarin - zoals in het onderhavige geval - de vergoeding van de leverancier of de dienstverrichter wordt vastgesteld door een overheidsinstantie op basis van wettelijke tarieven. Bovendien is het Hof niet ingegaan op de vraag of uit de bepalingen van de richtlijn een regeling kan worden afgeleid krachtens welke de verschuldigde btw moet worden voldaan door de partij die als de uiteindelijke afnemer van de goederen of diensten kan worden beschouwd. Uit de overwegingen in de punten 35 en volgende van dit arrest kan echter worden geconcludeerd dat het strijdig is met het bij de richtlijn geregelde btw-stelsel dat de leverancier naar nationaal recht van een EU-lidstaat de door de belastingdienst nageheven btw niet op de koper kan verhalen.
18. De rechtspraak van het Hof leidt derhalve tot de conclusie dat het Europees recht op het onderzochte gebied een bron van een positieve wettelijke verplichting van een lidstaat kan zijn. De noodzaak om alle twijfels hierover weg te nemen, rechtvaardigt de prejudiciële verwijzing naar het Hof krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU.
19. [OMISSIS] [Or. 16][OMISSIS]
 [OMISSIS] [Or. 17] [OMISSIS]
 [OMISSIS]
 [OMISSIS] [Or. 18] [OMISSIS]
 [OMISSIS] [beschouwingen over de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht zonder direct verband met de gestelde prejudiciële vraag]

Voor eensluidend afschrift

SENIOR GERECHTSSECRETARIS

Justyna Kosińska

WERKDOCUMENT