



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 6ης Νοεμβρίου 2014¹

Υπόθεση C-499/13

Marian Macikowski — υπό την ιδιότητα του δικαστικού επιμελητή στο **Sąd Rejonowy w Chojnicach** (ειρηνοδικείο του Chojnice)
κατά
Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (διευθυντής της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του **Gdansk**)
[αίτηση του Naczelny Sąd Administracyjny (Δημοκρατία της Πολωνίας)

για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Φορολογική νομοθεσία — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Άρθρο 193, άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', καθώς και άρθρα 204 έως 206 της οδηγίας 2006/112/EK — Παράδοση ακινήτου στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού — Υποχρέωση του μετέχοντα δικαστικού επιμελητή να υπολογίσει, να εισπράξει και να αποδώσει τον ΦΠΑ — Ευθύνη για το μη καταβληθέν ποσό φόρου — Αρχή της αναλογικότητας — Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας»

I – Εισαγωγή

1. Οιοσδήποτε φορολογικός νόμος είναι ατελέσφορος εάν δεν διασφαλίζεται η αποτελεσματική εφαρμογή του. Δεν εκπλήσσει επομένως το γεγονός ότι τα κράτη μέλη της Ένωσης συνηθίζουν να χειρίζονται με ιδιαίτερη προσοχή το ζήτημα αυτό. Συγκεκριμένα, δεν φείδονται ιδεών σχετικά με την επιβολή ποικίλων υποχρεώσεων προκειμένου να διασφαλισθεί ότι το Δημόσιο θα εισπράξει επιτυχώς τα φορολογικά έσοδά του.
2. Βάση της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής απόφασης αποτελεί παράδοση η οποία υπόκειται σε ΦΠΑ και συντελέστηκε στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού ακινήτου. Στον μετέχοντα σε τέτοια διαδικασία δικαστικό επιμελητή ανατίθενται από την πολωνική νομοθεσία ειδικά καθήκοντα όσον αφορά τον προκύπτοντα ΦΠΑ λόγω της ελλείψεως εμπιστοσύνης προς τον οφειλέτη ότι κατά τη διαδικασία αναγκαστικού πλειστηριασμού θα αποδώσει ο ίδιος τον φόρο. Εάν ο δικαστικός επιμελητής αθετήσει τα καθήκοντά του, υπέχει ευθύνη.
3. Το Δικαστήριο καλείται στην υπό κρίση υπόθεση να διευκρινίσει κατά πόσον τέτοια καθήκοντα του δικαστικού επιμελητή συνάδουν με τη νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ.

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

II – Το νομικό πλαίσιο

A – Το δίκαιο της Ένωσης

4. Η είσπραξη ΦΠΑ στην Ένωση κατά τον κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης χρόνο βασιζόταν στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας² (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

5. Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ως «υποκείμενος στον φόρο» νοείται «οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.»

6. Ο τίτλος XI της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως αντικείμενο τις «Υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο». Στο πρώτο κεφάλαιο («Υποχρέωση καταβολής») του εν λόγω τίτλου περιλαμβάνονται στα άρθρα 192α έως 205 διατάξεις σχετικά με τους υπόχρεους «του φόρου έναντι του δημοσίου».

7. Το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202.»

8. Κατά το άρθρο 199, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, «τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων:

[...]

ζ) παράδοση ακινήτων που πωλούνται από τον οφειλέτη σε διαδικασία αναγκαστικής εκποίησης».

9. Το άρθρο 204, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Όταν, κατ' εφαρμογή των άρθρων 193 έως 197 και των άρθρων 199 και 200, ο υπόχρεος του φόρου είναι υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να του επιτρέψουν να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο ως υπόχρεο.

Εξάλλου, όταν η φορολογητέα πράξη πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ και δεν υπάρχει, με τη χώρα της έδρας ή της εγκατάστασης αυτού του υποκείμενου στον φόρο, καμία νομική ρύθμιση περί αμοιβαίας συνδρομής ανάλογης έκτασης με εκείνη που προβλέπεται από την οδηγία 76/308/ΕΟΚ και από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1798/2003, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν διατάξεις που να προβλέπουν ότι ο υπόχρεος του φόρου είναι ένας φορολογικός αντιπρόσωπος τον οποίο ορίζει ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στον φόρο.»

10. Το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 193 έως 200 και στα άρθρα 202, 203 και 204, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ.»

2 — EE L 347, σ. 1.

11. Τα επόμενα άρθρα ρυθμίζουν τις «Διαδικασίες πληρωμής». Ειδικότερα, το άρθρο 206 της οδηγίας ΦΠΑ περιέχει την εξής ρύθμιση:

«Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 250. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν διαφορετική καταληκτική ημερομηνία καταβολής του ποσού ή να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών.»

12. Στο πλαίσιο του πέμπτου κεφαλαίου («Δηλώσεις») του τίτλου XI, το άρθρο 250 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει μεταξύ άλλων:

«1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.

[...]

13. Το άρθρο 252 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«1. Η δήλωση ΦΠΑ πρέπει να υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία που καθορίζεται από τα κράτη μέλη. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει κατά περισσότερο από δύο μήνες τη λήξη κάθε φορολογικής περιόδου.

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου σε ένα, δύο ή τρεις μήνες.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν διαφορετική διάρκεια, με την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνει το ένα έτος.»

14. Τέλος, στο έβδομο κεφάλαιο («Διάφορες διατάξεις») του τίτλου XI το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

B – Η εθνική νομοθεσία

15. Το άρθρο 18 του Ustawa o podatku od towarów i usług, της 11ης Μαρτίου 2004 (στο εξής: πολωνικός νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών), ορίζει:

«[...] οι δικαστικοί επιμελητές που διενεργούν την αναγκαστική εκτέλεση κατά την έννοια των διατάξεων του κώδικα πολιτικής δικονομίας υποχρεούνται στην καταβολή φόρου για πραγματοποιηθείσες στο πλαίσιο της αναγκαστικής εκτελέσεως παραδόσεις αγαθών τα οποία βρίσκονται στην κυριότητα του καθού η εκτέλεση ή έχουν περιέλθει στην κατοχή του κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων.»

16. Το άρθρο 8 του Ustawa Ordynacja podatkowa, της 29ης Αυγούστου 1997 (στο εξής: πολωνικός φορολογικός κώδικας), προσδιορίζει τον «υπόχρεο για καταβολή του φόρου», μεταξύ άλλων, ως «κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε νομική οντότητα χωρίς νομική προσωπικότητα, που βάσει των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας έχει την υποχρέωση να υπολογίζει, να εισπράττει και να αποδίδει στη φορολογική αρχή εντός της τασσόμενης προθεσμίας τον φόρο που βαρύνει τον υποκείμενο στον φόρο».

17. Το άρθρο 30 του πολωνικού φορολογικού κώδικα ορίζει μεταξύ άλλων:

«§ 1 Ο υπόχρεος για καταβολή του φόρου, ο οποίος δεν εκπληρώνει τις καθοριζόμενες στο άρθρο 8 υποχρεώσεις του, ευθύνεται για τον μη εισπραχθέντα φόρο ή για τον εισπραχθέντα αλλά μη αποδοθέντα φόρο.

[...]

§ 3 Ο υπόχρεος για καταβολή του φόρου [...] ευθύνεται για τις κατά [την παράγραφο 1] απαιτήσεις με ολόκληρη την περιουσία του.

§ 4 Η φορολογική αρχή, εφόσον, κατά τη διάρκεια της φορολογικής διαδικασίας, διαπιστώσει ότι συντρέχουν οι περιστάσεις [της παραγράφου 1], εκδίδει πράξη σχετικά με τη φορολογική ευθύνη του υπόχρεου για καταβολή του φόρου [...], με την οποία καθορίζει το ύψος της απαιτήσεως για τον μη εισπραχθέντα φόρο ή για τον εισπραχθέντα αλλά μη αποδοθέντα φόρο.»

III – Η διαφορά της κύριας δίκης και η ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία

18. Η διαφορά της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο την ευθύνη του M. Macikowski για ΦΠΑ που προέκυψε στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού.

19. Τον Φεβρουάριο του 2007 ο M. Macikowski διενήργησε υπό την ιδιότητα του δικαστικού επιμελητή, στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως σε βάρος επιχειρήσεως με έδρα στην Πολωνία, αναγκαστικό πλειστηριασμό ακινήτου το οποίο βρισκόταν στην κυριότητα της επιχειρήσεως αυτής. Οι υπερθεματιστές κατέβαλαν ολόκληρο το πλειστηρίασμα στον λογαριασμό του δικαστηρίου και η μεταβίβαση της κυριότητας συντελέστηκε αμετακλήτως τον Αύγουστο του 2007.

20. Τον Ιούνιο του 2009 η φορολογική αρχή εξέδωσε βάσει του άρθρου 18 του πολωνικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, σε συνδυασμό με τα άρθρα 8 και 30, παράγραφοι 1, 3 και 4, του πολωνικού φορολογικού κώδικα, πράξη καταλογισμού ευθύνης στον M. Macikowski ως υπόχρεο για καταβολή του φόρου, επειδή δεν απέδωσε τον αναλογούντα ΦΠΑ για την πώληση του ακινήτου. Σύμφωνα με τη φορολογική αρχή, όφειλε να είχε εκδώσει τιμολόγιο ΦΠΑ για τη συναλλαγή ήδη τον Νοέμβριο του 2007 και εν συνεχεία να είχε αποδώσει τον φόρο στο όνομα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που παρέδωσε το ακίνητο. Ο M. Macikowski πληροφόρησε τη φορολογική αρχή εν τέλει τον Σεπτέμβριο του 2009 σχετικά με τη συντελεσθείσα από αυτόν απόδοση του φόρου.

21. Ο M. Macikowski προσέβαλε ενώπιον του διευθυντή της φορολογικής αρχής του Gdansk την απόφαση με την οποία του καταλογίστηκε ευθύνη ως υπόχρεου για καταβολή του φόρου όταν, παρά την προσφυγή την οποία άσκησε ενώπιον της φορολογικής αρχής, η εν λόγω απόφαση διατηρήθηκε σε ισχύ. Μεταξύ άλλων υποστήριξε ότι δεν είχε στη διάθεσή του το πλειστηρίασμα από την πώληση του ακινήτου καθότι αυτό ήταν κατατεθειμένο στον λογαριασμό του δικαστηρίου. Ενόσω ο πίνακας κατατάξεως τον οποίο είχε υποβάλει στα τέλη Οκτωβρίου του 2008 δεν είχε ακόμα επικυρωθεί αμετακλήτως από το δικαστήριο, δεν ήταν σε θέση να αποδώσει τον φόρο.

22. Το Naczelny Sąd Administracyjny (διοικητικό δικαστήριο), το οποίο κατόπιν των ανωτέρω επιλήφθηκε της διαφοράς, αμφιβάλλει κατά πόσον οι προμνησθείσες πολωνικές διατάξεις συμβιβάζονται με το δικαίω της Ένωσης και υπέβαλε στις 16 Σεπτεμβρίου 2013 στο Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα ερωτήματα:

1. Επιτρέπεται υπό το πρίσμα του συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας το οποίο στηρίζεται στην οδηγία ΦΠΑ, και ειδικότερα υπό το πρίσμα των άρθρων 9 και 193 σε συνδυασμό με το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', η εφαρμογή διατάξεως του εσωτερικού δικαίου, όπως αυτής του άρθρου 18 του πολωνικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, η οποία, σε σχέση προ πάντων με τα υποκείμενα δικαίου που έχουν υποχρέωση προς υπολογισμό και είσπραξη του φόρου, εισάγει εξαιρέσεις από τις γενικές αρχές του δικαίου του φόρου προστιθέμενης αξίας καθιερώνοντας την έννοια του υπόχρεου για καταβολή του φόρου, ο οποίος ορίζεται ως το υποκείμενο δικαίου που έχει την υποχρέωση να υπολογίζει τον φόρο του υποκείμενου στον φόρο, να τον εισπράττει από αυτόν και να τον αποδίδει εμπροθέσμως στη φορολογική αρχή; 2. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

2.1 Επιτρέπεται υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, η οποία αποτελεί γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, η εφαρμογή διατάξεως του εσωτερικού δικαίου, όπως αυτής του άρθρου 18 του πολωνικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, κατά την οποία, ιδίως, ο υπολογισμός, η είσπραξη και η απόδοση των φόρων για την παράδοση ακινήτων στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως που αφορά αγαθά τα οποία βρίσκονται στην κυριότητα του καθού η εκτέλεση ή έχουν περιέλθει στην κατοχή του κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων, γίνεται από τον δικαστικό επιμελητή ο οποίος ενεργεί την αναγκαστική εκτέλεση και ο οποίος, ως υπόχρεος για καταβολή του φόρου, ευθύνεται για τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής;

2.2 Επιτρέπεται, υπό το πρίσμα των άρθρων 206, 250 και 252 της οδηγίας ΦΠΑ και της απορρέουσας από τα άρθρα αυτά αρχής της ουδετερότητας, η εφαρμογή διατάξεως του εσωτερικού δικαίου, όπως αυτής του άρθρου 18 του πολωνικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, που συνεπάγεται την υποχρέωση του μνημονευόμενου στη διάταξη αυτή υπόχρεου για καταβολή του φόρου προς υπολογισμό, είσπραξη και απόδοση του φόρου προστιθέμενης αξίας για πραγματοποιηθείσες στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως παραδόσεις αγαθών, τα οποία βρίσκονται στην κυριότητα του υποκείμενου στον φόρο ή έχουν περιέλθει στην κατοχή του κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων, και μάλιστα εντός της φορολογικής περιόδου που ισχύει για τον υποκείμενο στον φόρο και για ποσό που αντιστοιχεί στο ποσό του πλειστηρίασματος που έχει προκύψει από την πώληση των αγαθών, μειωμένο κατά τον ΦΠΑ και τον αντίστοιχο φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα εν λόγω αγαθά, χωρίς από το ποσό αυτό να εκπίπτει το ποσό του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών ο οποίος αφορά το χρονικό διάστημα από την έναρξη της φορολογικής περιόδου έως την ημερομηνία εισπράξεως του φόρου από τον υποκείμενο στον φόρο;

23. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις ο M. Macikowski, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 4ης Σεπτεμβρίου 2014 παρέστησαν ο διευθυντής της φορολογικής αρχής του Gdansk, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Επιτροπή.

IV – Νομική εκτίμηση

24. Αποφασιστικής σημασίας για την κατανόηση της υπό κρίση υποθέσεως είναι η διάκριση μεταξύ δύο διαφορετικών κύκλων καθηκόντων τα οποία ανατίθενται στους δικαστικούς επιμελητές από την πολωνική νομοθεσία.

25. Αφενός, βάσει του άρθρου 18 του πολωνικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών και του άρθρου 8 του πολωνικού φορολογικού κώδικα, ο δικαστικός επιμελητής οφείλει στο πλαίσιο αναγκαστικής εκτελέσεως να υπολογίζει το ποσό του φόρου που αναλογεί στον υποκείμενο στον φόρο, να το εισπράττει από αυτόν και να το αποδίδει εμπροθέσμως στη φορολογική αρχή. Επομένως, ο δικαστικός επιμελητής οφείλει, χρησιμοποιώντας τα χρηματικά μέσα του υποκείμενου στον φόρο, να μεριμνά για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του τελευταίου (στο εξής: καθήκον εισπράξεως).

26. Αφετέρου, ο δικαστικός επιμελητής υπέχει επιπλέον υπό προϋποθέσεις προσωπική ευθύνη για τον φόρο. Συγκεκριμένα, εφόσον ο δικαστικός επιμελητής δεν εκπληρώσει το καθήκον εισπράξεως που υπέχει, ευθύνεται, κατά το άρθρο 30, παράγραφοι 1 και 3, του πολωνικού φορολογικού κώδικα, με την προσωπική του περιουσία για την καταβολή του ΦΠΑ (στο εξής: ευθύνη).

A – Επί του καθήκοντος εισπράξεως

27. Με το πρώτο προδικαστικό του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ αντιτίθενται στο καθήκον εισπράξεως του δικαστικού επιμελητή.

1. Επί των άρθρων 193 και 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ

28. Εν πρώτοις, το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει κατά πόσον οι επίμαχες πολωνικές διατάξεις συμβιβάζονται με τα άρθρα 193 και 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ.

29. Κατά τον βασικό κανόνα του άρθρου 193 της οδηγίας ΦΠΑ, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών. Η διάταξη ορίζει όμως επιπλέον ότι ο φόρος μπορεί να οφείλεται σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202 της οδηγίας ΦΠΑ «από άλλο πρόσωπο». Μια τέτοια εξαίρεση θεσπίζει το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ. Απονέμει στα κράτη μέλη την εξουσία να ορίζουν ότι, σε περίπτωση παραδόσεως ακινήτων που πωλούνται σε διαδικασία αναγκαστικής εκποιήσεως, υπόχρεος του ΦΠΑ θα είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποκτών το ακίνητο.

30. Ο M. Macikowski υποστηρίζει ότι τα άρθρα 193 έως 205 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζουν κατά τρόπο εξαντλητικό ποιος οφείλει να καταβάλει τον φόρο. Τα κράτη μέλη μπορούν να εγκαλέσουν για καταβολή του φόρου μόνον τα εκεί κατονομαζόμενα πρόσωπα. Ο δικαστικός επιμελητής σε αναγκαστικό πλειστηριασμό δεν εμπίπτει όμως σε καμία από αυτές τις διατάξεις.

31. Υπό την ως άνω οπτική παροράται ωστόσο ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του «υπόχρεου του φόρου» και του προσώπου που είναι «υπόχρεος καταβολής του φόρου» σύμφωνα με το πολωνικό δίκαιο, το οποίο υπέχει μόνον υποχρέωση εισπράξεως του ΦΠΑ που οφείλεται από τον υπόχρεο του φόρου. Τα άρθρα 193 έως 205 της οδηγίας ΦΠΑ ρυθμίζουν μόνον το ζήτημα ποιος είναι υπόχρεος του φόρου.

32. Οι πολωνικές διατάξεις περί του καθήκοντος εισπράξεως δεν καθιστούν όμως τον ίδιο τον δικαστικό επιμελητή υπόχρεο του φόρου. Σε αυτόν επιβάλλεται απλώς η υποχρέωση να εξοφλήσει, με τα μέσα του υπόχρεου, σε βάρος της περιουσίας του οποίου πραγματοποιείται η αναγκαστική εκτέλεση, τη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει για τον υπόχρεο από συγκεκριμένη συναλλαγή.

Υπόχρεος του φόρου κατά την παράδοση ακινήτου στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού παραμένει —δεν συνάγεται κάτι διαφορετικό από όσα εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο— ο υπόχρεος του φόρου λόγω της αναγκαστικής εκτελέσεως ως πρόσωπο που παρέδωσε το ακίνητο. Κατά συνέπεια, οι πολωνικές διατάξεις περί του καθήκοντος εισπράξεως το οποίο υπέχει ο δικαστικός επιμελητής δεν παρεκκλίνουν εν τέλει από τα άρθρα 193 και 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ.

33. Κατόπιν τούτων, το άρθρο 193, σε συνδυασμό με το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ, δεν αντιτίθεται σε εθνική διάταξη κατά την οποία, σε περίπτωση παραδόσεως ακινήτου στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού, ανατίθεται στον μετέχοντα δικαστικό επιμελητή το καθήκον του υπολογισμού, της εισπράξεως και της αποδόσεως του ΦΠΑ που οφείλεται από τον υπόχρεο του φόρου.

2. Επί του άρθρου 204 της οδηγίας ΦΠΑ

34. Ο M. Macikowski υποστηρίζει ωστόσο περαιτέρω ότι το άρθρο 204 της οδηγίας ΦΠΑ αντιτίθεται στην επίμαχη πολωνική ρύθμιση επειδή με την τελευταία ο δικαστικός επιμελητής ορίζεται εκ του νόμου ως φορολογικός αντιπρόσωπος, χωρίς τέτοια περίπτωση να μνημονεύεται στο άρθρο 204 της οδηγίας ΦΠΑ.

35. Κατά το άρθρο 204, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν να οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος ως υπόχρεος, όταν ο υπόχρεος του φόρου είναι υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ. Κατά το δεύτερο εδάφιο της διατάξεως, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να *υποχρεωθεί* να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο μόνον όταν δεν υπάρχει, σε σχέση με τη χώρα της έδρας ή της εγκαταστάσεως αυτού του υποκείμενου στον φόρο, καμία νομική ρύθμιση περί αμοιβαίας συνδρομής, γεγονός που δεν συντρέχει εντός της Ένωσης. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2000/65/ΕΚ³, στην οποία βασίζεται το άρθρο 204, ο φορολογικός αντιπρόσωπος είτε καθίσταται υπόχρεος καταβολής του φόρου αντί του μη εγκατεστημένου υποκείμενου στον φόρο είτε ενεργεί απλώς ως πληρεξούσιος αυτού. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος λειτουργεί συνεπώς για το Δημόσιο ως ημεδαπός συνομιλητής οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή⁴.

36. Σκοπός της ρυθμίσεως του άρθρου 204 της οδηγίας ΦΠΑ ήταν η απλοποίηση του συστήματος ΦΠΑ, ούτως ώστε, αντίθετα από ό,τι ίσχυε υπό το προγενέστερο νομικό καθεστώς, να μην δύνανται πλέον τα κράτη μέλη να υποχρεώνουν τον εγκατεστημένο στην εσωτερική αγορά υποκείμενο στον φόρο να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο⁵. Εκτός των άλλων, κατά τον τρόπο αυτόν επιτεύχθηκε επίσης και η άρση ενός φραγμού προσβάσεως στην αγορά. Ως εκ τούτου, το άρθρο 204 αίρει κάθε φραγμό που επιβάλλει στους εγκατεστημένους στην Ένωση οικονομικούς φορείς να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις ΦΠΑ που υπέχουν έναντι αλλοδαπών φορολογικών αρχών όχι απευθείας, αλλά μόνο μέσω εκπροσώπου⁶.

3 — Οδηγία 2000/65/ΕΚ του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2000, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά τον προσδιορισμό του υπόχρεου του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 269, σ. 44).

4 — Βλ. απόφαση *Athesia Druck* (C-1/08, EU:C:2009:108, σκέψη 34) επί του άρθρου 2, παράγραφος 3, της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ L 326, σ. 40).

5 — Βλ. αιτιολογικές σκέψεις 4 και 7 της οδηγίας 2000/65 (παραπομπή στην υποσημείωση 3).

6 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-249/05, EU:C:2006:411, σκέψη 46) και Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-624/10, EU:C:2011:849, σκέψη 36).

37. Ωστόσο, στην υπό κρίση υπόθεση ο δικαστικός επιμελητής δεν μετατρέπεται λόγω του καθήκοντος εισπράξεως σε φορολογικό αντιπρόσωπο κατ' άρθρο 204 της οδηγίας ΦΠΑ. Ούτε μετατρέπεται για τον λόγο αυτόν —όπως επεξηγήθηκε⁷— ο ίδιος σε υπόχρεο του φόρου ούτε επίσης ενεργεί ως γενικός πληρεξούσιος του υποκείμενου στον φόρο. Το καθήκον εισπράξεως που υπέχει ο δικαστικός επιμελητής αφορά μόνο μια μεμονωμένη φορολογητέα συναλλαγή. Αντιθέτως, δεν εκπροσωπεί τον υποκείμενο στον φόρο έναντι των ημεδαπών φορολογικών αρχών σε όλες τις υποθέσεις για τις οποίες εκείνος είναι υπόχρεος ΦΠΑ. Εξάλλου, δεν καθίσταται σαφές κατά ποιον τρόπο μπορεί το καθήκον εισπράξεως που υπέχει ο δικαστικός επιμελητής να αντιβαίνει στο άρθρο 204, καθώς το εν λόγω καθήκον δεν εμπεριέχει υποχρεώσεις ειδικά για αλλοδαπούς υποκείμενους στον φόρο.

38. Κατόπιν τούτων προκύπτει ότι ούτε το άρθρο 204 της οδηγίας ΦΠΑ αντιτίθεται στο καθήκον εισπράξεως που υπέχει ο δικαστικός επιμελητής.

3. Επί της απαιτήσεως εξουσιοδότησεως από το δίκαιο της Ένωσης

39. Με τις ανωτέρω επισημάνσεις δεν έχει ωστόσο ακόμα διασαφηνιστεί επαρκώς κατά πόσον η επίμαχη ρύθμιση συμβιβάζεται με την οδηγία ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, όπως ορθά εξέθεσε η Επιτροπή, η πολωνική νομοθεσία επιβάλλει στους δικαστικούς επιμελητές καθήκοντα σε σχέση με τον ΦΠΑ τα οποία δεν μνημονεύονται στην οδηγία ΦΠΑ.

40. Αναμφιβόλως υφίστανται πράγματι περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογική υποχρέωση δεν εκπληρώνεται εν στενή εννοία από τον ίδιο τον υπόχρεο του φόρου, χωρίς για τον σκοπό αυτό να υφίσταται ή να απαιτείται ιδιαίτερη νομική βάση δυνάμει της οδηγίας ΦΠΑ. Επί παραδείγματι, οι νόμιμοι αντιπρόσωποι νομικών προσώπων ή οι σύνδικοι πτωχεύσεως, για τον μόνο λόγο της εκπροσωπήσεως ή της διαχειρίσεως της πτωχευτικής περιουσίας ενός υποκείμενου δικαίου το οποίο είναι υπόχρεο ΦΠΑ, οφείλουν να μεριμνούν για την εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων. Για τα εν λόγω καθήκοντα αναμφιβόλως δεν απαιτείται κάποια εξουσιοδότηση βάσει της οδηγίας ΦΠΑ, καθότι αυτά ανήκουν στο πεδίο του μη εναρμονισμένου αστικού δικαίου.

41. Στην υπό κρίση υπόθεση όμως το καθήκον εισπράξεως που υπέχει ο δικαστικός επιμελητής βασίζεται σε ειδική υποχρέωση φορολογικού δικαίου, βάσει της οποίας οφείλεται περιστασιακά η εκπλήρωση φορολογικής υποχρεώσεως σε σχέση με συγκεκριμένη συναλλαγή, και όχι σε γενικής ισχύος εξουσιοδότηση εκπροσωπήσεως. Για τέτοιες όμως περιπτώσεις το άρθρο 206, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι ο ΦΠΑ αποδίδεται από τον υπόχρεο του φόρου. Εάν κράτος μέλος θελήσει να αναθέσει την απόδοση του ΦΠΑ, στο πλαίσιο καθήκοντος εισπράξεως όπως εν προκειμένω, σε επιπλέον πρόσωπο εκτός από τον υπόχρεο του φόρου, απαιτείται για τον σκοπό αυτό αντίστοιχη εξουσιοδότηση από την οδηγία ΦΠΑ.

α) Άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ

42. Το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ θα μπορούσε να αποτελέσει νομική βάση για το επίμαχο καθήκον εισπράξεως. Με την εν λόγω διάταξη απονέμεται στα κράτη μέλη η εξουσία να προβλέπουν, εκτός των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του φόρου και την αποφυγή της φοροδιαφυγής. Κατά το γράμμα του εν λόγω κανόνα, η επιβολή τέτοιων υποχρεώσεων δεν θα πρέπει όμως να θίγει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών ούτε να οδηγεί σε άνιση μεταχείριση των συναλλαγών που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό και αυτών που πραγματοποιούνται ενδοκοινοτικά. Επιπλέον, κατά το άρθρο 273, παράγραφος 2, δεν επιτρέπεται η επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολογήσεως εκτός από αυτές που ήδη έχουν σχετικώς καθοριστεί στην οδηγία ΦΠΑ.

⁷ — Βλ. ανωτέρω σημείο 32.

43. Το καθήκον εισπράξεως που υπέχει ο δικαστικός επιμελητής αποτελεί υποχρέωση κατά την έννοια του άρθρου 273, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Σκοπός του είναι η διασφάλιση της καταβολής του φόρου επί παραδόσεως που συντελέστηκε στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού. Τούτο εξυπηρετεί τον μνημονευόμενο στη διάταξη σκοπό της διασφάλισης της ορθής εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής της φοροδιαφυγής, καθώς η απόδοση του ΦΠΑ από τον ίδιο τον υπόχρεο του φόρου, ήτοι το πρόσωπο που παρέδωσε το ακίνητο, είναι υπό τις συνθήκες αυτές αμφίβολη.

44. Εξάλλου, δεν προκύπτει ότι η δραστηριότητα του δικαστικού επιμελητή θίγει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών ή οδηγεί σε άνιση μεταχείριση των συναλλαγών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό και αυτών που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό. Επιπλέον, στο μέτρο που ο δικαστικός επιμελητής υπέχει επίσης την υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο ΦΠΑ για την παράδοση, δεν προκύπτει ότι συντρέχει επιβολή ανεπίτρεπτων κατ' άρθρο 273, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ επιπλέον υποχρεώσεων τιμολογήσεως, καθώς η ούτως ή άλλως υφιστάμενη υποχρέωση τιμολογήσεως απλώς ανατίθεται στον δικαστικό επιμελητή, χωρίς όμως να συμπληρώνεται με πρόσθετες απαιτήσεις.

45. Είναι βεβαίως αληθές ότι το Δικαστήριο διαπίστωσε στην απόφαση *Federation of Technological Industries κ.λπ.*, σχετικά με την προγενέστερη του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ διάταξη, ότι βάσει της εν λόγω διατάξεως δεν επιτρέπεται να επιβάλλονται επιπλέον υποχρεώσεις σε άλλα πρόσωπα εκτός από «[...] τους υπόχρεους του ΦΠΑ και [...] τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπεύθυνα για την καταβολή του, που ορίζονται» στην οδηγία⁸. Στο πλαίσιο αυτό, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ δεν θα ήταν δυνατή η επιβολή υποχρεώσεων σε πρόσωπο όπως ο δικαστικός επιμελητής, ο οποίος δεν είναι υπόχρεος του φόρου. Σε μεταγενέστερες αποφάσεις του, ωστόσο, το Δικαστήριο ερμήνευσε ευρύτερα το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως. Συγκεκριμένα, εξετάζει πλέον στο πλαίσιο αυτό και υποχρεώσεις που επιβάλλονται σε υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι απλώς θεμελιώνουν δικαίωμα εκπτώσεως φόρου, αλλά δεν είναι υπόχρεοι του φόρου για τις επίμαχες συναλλαγές⁹. Επίσης και απαιτήσεις που εγείρονται κατά υποκείμενων στον φόρο ακόμη και πριν την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας μπορούν κατά τη νεότερη νομολογία να θεωρηθούν ότι εμπίπτουν στο άρθρο 273¹⁰.

46. Ακόμη και εάν γινόταν δεκτό ότι υποχρεώσεις είναι δυνατό να επιβληθούν μόνο σε υποκείμενους στον φόρο βάσει του άρθρου 273, τούτο ισχύει εν προκειμένω, καθώς ο δικαστικός επιμελητής δεν υπέχει μόνον καθήκον εισπράξεως σε σχέση με τη φορολογική υποχρέωση του προσώπου που παρέδωσε το ακίνητο αλλά, βάσει όσων εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, είναι επίσης και ο ίδιος υποκείμενος στον φόρο κατ' άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, καθότι παρέχει φορολογητέες υπηρεσίες υπό τη μορφή της διεξαγωγής αναγκαστικών πλειστηριασμών.

47. Συνεπώς, το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί πρόσφορη νομική βάση για το καθήκον εισπράξεως που υπέχει ο δικαστικός επιμελητής.

β) Αναλογικότητα

48. Πρέπει ωστόσο ακόμη να εξεταστεί κατά πόσον η ρύθμιση συνάδει επίσης με την αρχή της αναλογικότητας.

8 — Βλ. απόφαση *Federation of Technological Industries κ.λπ.* (C-384/04, EU:C:2006:309, σκέψη 44) επί του άρθρου 22, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

9 — Βλ. αποφάσεις *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψεις 49 έως 51), *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψεις 34, 50 και 51), καθώς και *Mahagében και Dávid* (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψεις 57 έως 59). Βλ. επίσης απόφαση *Gabalfrija κ.λπ.* (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψεις 52 έως 54).

10 — Βλ. απόφαση *Ablessio* (C-527/11, EU:C:2013:168, σκέψεις 29 και 30).

49. Κατά την ενάσκηση των εξουσιών που τους απονέμει η νομοθεσία της Ένωσης, τα κράτη μέλη οφείλουν σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία, αφενός, καθιστούν δυνατή την αποτελεσματική επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το εσωτερικό δίκαιο, αφετέρου όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τους σκοπούς και τις αρχές που θέτει η επίμαχη νομοθεσία της Ένωσης¹¹. Ως εκ τούτου, τα μέτρα που θεσπίζονται βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ δεν θα πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την εκπλήρωση των σκοπών εισπράξεως του ακριβούς ποσού φόρου και καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής¹².

50. Όσον αφορά τον αναγκαίο χαρακτήρα του καθήκοντος εισπράξεως, τα κράτη μέλη δύνανται κατ' αρχήν πράγματι, βάσει του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ, σε περιπτώσεις παραδόσεως ακινήτων στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού, να αντιστρέφουν τη φορολογική υποχρέωση και να εμποδίζουν με τον τρόπο αυτόν το πρόσωπο που παρέδωσε το ακίνητο να αποφύγει την εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεώς του. Ωστόσο, το μέτρο αυτό εξαρχής δεν αποτελεί ίσης αποτελεσματικότητας μέτρο για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκονται με το καθήκον εισπράξεως, καθώς το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως περιορίζεται σε παραδόσεις που πραγματοποιούνται σε λήπτες που είναι υποκείμενοι στον φόρο.

51. Εντούτοις, από όσα εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι είναι αμφίβολο κατά πόσον τηρείται η αρχή της αναλογικότητας. Ειδικότερα εκτέθηκε ότι η εκ μέρους του δικαστικού επιμελητή προσήκουσα εκπλήρωση των καθηκόντων του είναι δυνατή μόνο με τη σύμπραξη του αρμόδιου επί του αναγκαστικού πλειστηριασμού δικαστηρίου. Αυτό πρέπει πρώτα να αποδεσμεύσει το πλειστηρίασμα, γεγονός ωστόσο το οποίο βάσει όσων εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο δεν συμβαίνει πάντοτε εντός της φορολογικού δικαίου προθεσμίας εντός της οποίας ο δικαστικός επιμελητής οφείλει να αποδώσει τον φόρο. Το δε δικαστήριο ενεργεί μόνο σύμφωνα με τους κανόνες της πολιτικής δικονομίας και δεν είναι υποχρεωμένο να λαμβάνει υπόψη τις υποχρεώσεις του δικαστικού επιμελητή σε συνάρτηση με την απόδοση του ΦΠΑ.

52. Η Δημοκρατία της Πολωνίας αμφισβητεί μετ' επιτάσεως όσα εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο περί του ότι ο δικαστικός επιμελητής δεν έχει πάντοτε τη δυνατότητα να εκπληρώνει τα καθήκοντά του εμπροθέσμως. Εντούτοις, δεν αποτελεί αρμοδιότητα του Δικαστηρίου να αποφανθεί επί των αντικρουόμενων αυτών ισχυρισμών σε σχέση με την εθνική νομοθεσία. Αντιθέτως, το Δικαστήριο οφείλει, στο πλαίσιο της κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ των δικαστηρίων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των εθνικών δικαστηρίων, να λαμβάνει υπόψη το πραγματικό και νομοθετικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται τα προδικαστικά ερωτήματα, όπως αυτό εκτίθεται στην απόφαση περί παραπομπής¹³. Με βάση όμως όσα εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, η ανάθεση του καθήκοντος εισπράξεως μπορεί εν πάση περιπτώσει να θεωρηθεί σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας μόνον εφόσον ο δεόντως επιμελής δικαστικός επιμελητής είναι αντικειμενικά σε θέση να ενεργήσει συμφώνως προς τα καθήκοντά του. Τούτο δεν συντρέχει όταν εμποδίζεται από τις ενέργειες τρίτου, όπως το δικαστήριο, επί των οποίων δεν έχει καμία επίδραση. Ένα καθήκον το οποίο είναι αδύνατον να εκπληρωθεί δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί κατάλληλο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκονται με αυτό.

53. Συνεπώς, τα κράτη μέλη δύνανται βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ να επιβάλλουν καθήκον εισπράξεως όπως το εν προκειμένω επίμαχο μόνον εφόσον ο δικαστικός επιμελητής που ενεργεί με τη δέουσα επιμέλεια μπορεί πράγματι να εκπληρώσει το καθήκον αυτό.

11 — Βλ. αποφάσεις Molenheide κ.λπ. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψη 46), Teleos κ.λπ. (C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψη 52), X (C-84/09, EU:C:2010:693, σκέψη 36) και BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, σκέψη 30).

12 — Αποφάσεις Gabalfrisa κ.λπ. (C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 52), Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, σκέψη 26), Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, σκέψη 30) και Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 43).

13 — Βλ. ιδίως απόφαση Oberbank κ.λπ. (C-217/13 και C-218/13, EU:C:2014:2012, σκέψη 52 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

4. Απάντηση επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

54. Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία, σε περίπτωση παραδόσεως ακινήτου στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού, ανατίθεται στον μετέχοντα δικαστικό επιμελητή το καθήκον του υπολογισμού, της εισπράξεως και της αποδόσεως του οφειλόμενου ΦΠΑ, εφόσον ο δικαστικός επιμελητής δεν εμποδίζεται στην εκπλήρωση του καθήκοντός του από ενέργειες τρίτου επί των οποίων δεν ασκεί καμία επιρροή.

B – Επί της ευθύνης

55. Αντικείμενο του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος (ερώτημα 2.1) αποτελεί η ευθύνη του δικαστικού επιμελητή. Σε περίπτωση που δεν εκπληρώσει το καθήκον εισπράξεως που υπέχει, ευθύνεται για τον φόρο με το σύνολο της περιουσίας του. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η εν λόγω ρύθμιση ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις της αρχής της αναλογικότητας.

1. Νομική βάση

56. Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει κατ' αρχάς να διευκρινιστεί κατά πόσον η ευθύνη που επιβάλλεται στον δικαστικό επιμελητή καλύπτεται από νομική βάση περιλαμβανόμενη στην οδηγία ΦΠΑ.

57. Η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Επιτροπή εκτιμούν ότι το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί τη νομική βάση ομοίως και ως προς την ευθύνη.

58. Ωστόσο, η ευθύνη τρίτου για τον φόρο άλλου προσώπου ρυθμίζεται στο άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά τη διάταξη αυτή τα κράτη μέλη μπορούν ιδίως στην περίπτωση του άρθρου 193, όπως εν προκειμένω, «να προβλέπουν ότι πρόσωπο άλλο από τον υπόχρεο του φόρου είναι αλληλεγγύως υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ». Τούτο ακριβώς συντρέχει στην περίπτωση που ο δικαστικός επιμελητής ευθύνεται με την προσωπική του περιουσία για τη φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου σε βάρος της περιουσίας του οποίου πραγματοποιείται η αναγκαστική εκτέλεση, εάν δεν εκπληρώσει το καθήκον εισπράξεως που υπέχει.

59. Κατά την επ' ακροατηρίου διαδικασία, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Επιτροπή αμφισβήτησαν εντούτοις τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 205 της οδηγίας ΦΠΑ για τον λόγο ότι εν προκειμένω δεν συντρέχει περίπτωση κατά την οποία το Δημόσιο δύναται *εναλλακτικά* να στραφεί είτε κατά του δικαστικού επιμελητή είτε κατά του υπόχρεου του φόρου, ήτοι του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που παρέδωσε το ακίνητο. Εάν ο φόρος δεν εισπράχθηκε ή δεν αποδόθηκε εγκαίρως, οι φορολογικές υπηρεσίες μπορούν να τον απαιτήσουν μόνον από τον δικαστικό επιμελητή.

60. Με τον εν λόγω ισχυρισμό υποστηρίζεται ότι η ευθύνη για τη φορολογική υποχρέωση μετατοπίζεται αποκλειστικά στον δικαστικό επιμελητή. Εάν ισχύει τούτο, τότε θα συντρέχει παράβαση των άρθρων 193 έως 205 της οδηγίας ΦΠΑ από την πολωνική νομοθεσία. Οι εν λόγω διατάξεις της οδηγίας ρυθμίζουν κατά τρόπο εξαντλητικό ποιος είναι υπόχρεος του φόρου έναντι του Δημοσίου και δεν προβλέπουν την περίπτωση κατά την οποία το πρόσωπο που παρέδωσε το ακίνητο απαλλάσσεται εκ των υστέρων από την κατά το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ ευθύνη του επειδή τρίτος επωμίζεται σε συγκεκριμένη περίπτωση την ευθύνη. Το πρόσωπο που παρέδωσε το ακίνητο *δεν πρέπει* συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση να απαλλάσσεται από την ευθύνη του για τη φορολογική υποχρέωση.

61. Εντούτοις, από τα στοιχεία που εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο ουδόλως συνάγεται ότι η φορολογική υποχρέωση του προσώπου που παρέδωσε το ακίνητο αποσβέννυται κατά την πολωνική νομοθεσία σε περίπτωση ευθύνης του δικαστικού επιμελητή. Συνεπώς, σε περίπτωση που πληρούνται οι προϋποθέσεις ευθύνης, θα πρέπει αντιθέτως ο δικαστικός επιμελητής να αντιμετωπίζεται ως επιπλέον υπόχρεος του φόρου.

62. Βάσει των ανωτέρω, η πολωνική ρύθμιση περί της ευθύνης του δικαστικού επιμελητή δεν προσκρούει κατ' αρχήν στο άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ.

2. Αναλογικότητα

63. Κατά την ενάσκηση των εξουσιών που τους απονέμει το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ τα κράτη μέλη οφείλουν όμως να τηρούν ιδίως την αρχή της αναλογικότητας. Κατά τη λήψη μέτρων που θεσπίζονται βάσει αυτής της διατάξεως προς τον σκοπό της κατά το δυνατόν αποτελεσματικότερης διασφάλισης των οικονομικών απαιτήσεων του Δημοσίου δεν θα πρέπει τα μέτρα αυτά να βαίνουν πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο προς τούτο¹⁴. Ο καθορισμός αντικειμενικής ευθύνης βαίνει πέραν του μέτρου αυτού¹⁵, καθώς κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου θα πρέπει να θεωρείται προδήλως δυσανάλογο το να καταλογίζεται ανεπιφύλακτα σε ένα πρόσωπο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκλήθηκε από τις ενέργειες τρίτου υποκείμενου στον φόρο επί των οποίων το πρόσωπο αυτό δεν έχει καμία επίδραση¹⁶.

64. Η Δημοκρατία της Πολωνίας υποστηρίζει ότι ο δικαστικός επιμελητής αποτελεί δημόσιο λειτουργό και, ως εκ τούτου, πρόσωπο εμπιστοσύνης για το κοινό. Δικαιολογημένα συνεπώς αναμένεται από αυτόν να επιδεικνύει αυξημένη επιμέλεια όταν στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του εισπράττει φόρους για το Δημόσιο. Τούτο δικαιολογεί επίσης την περιβολή της ευθύνης του δικαστικού επιμελητή με υψηλές απαιτήσεις και την καθιέρωση της ευθύνης του με την προσωπική του παρουσία σε περίπτωση παραβάσεως των καθηκόντων του.

65. Εντούτοις, όπως ήδη εκτέθηκε ανωτέρω¹⁷, δεν αποκλείεται, βάσει όσων εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, να εμποδίζεται ο δικαστικός επιμελητής να μεριμνήσει για την εμπρόθεσμη απόδοση του φόρου για λόγους που εκφεύγουν της δικής του ευθύνης. Ευθύνη του δικαστικού επιμελητή μπορεί να γεννηθεί ακόμη και σε τέτοιες περιπτώσεις. Τούτο θα σήμαινε ότι ο δικαστικός επιμελητής θα ευθυνόταν για υποχρέωση τρίτου χωρίς ο ίδιος να έχει υπαιτιότητα. Η επίμαχη πολωνική ρύθμιση μπορεί όμως να θεωρηθεί σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας μόνον εφόσον η ευθύνη του δικαστικού επιμελητή συνδέεται με συμπεριφορά που μπορεί να του καταλογιστεί προσωπικώς.

3. Απάντηση επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

66. Επομένως, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα θα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της αναλογικότητας δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία δικαστικός επιμελητής, ο οποίος οφείλει να υπολογίσει, να εισπράξει και να αποδώσει τον φόρο επί παραδόσεως ακινήτου στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού, ευθύνεται με το σύνολο της περιουσίας του σε περίπτωση μη εκπληρώσεως του καθήκοντος αυτού, εκτός εάν η μη εκπλήρωση προκλήθηκε από ενέργειες τρίτου επί των οποίων δεν ασκούσε καμία επιρροή.

14 — Βλ. αποφάσεις *Federation of Technological Industries* κ.λπ. (C-384/04, EU:C:2006:309, σκέψεις 29 και 30) και *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψεις 20 έως 22).

15 — Βλ. αποφάσεις *Federation of Technological Industries* κ.λπ. (C-384/04, EU:C:2006:309, σκέψη 32) και *Mahagében και Dávid* (C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 48).

16 — Βλ. απόφαση *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, σκέψη 24).

17 — Βλ. ανωτέρω σημείο 51.

Γ – Επί του συνυπολογισμού του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών

67. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο ζητεί με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα (ερώτημα 2.2) να διευκρινιστεί κατά πόσον η οδηγία ΦΠΑ αντιτίθεται στο καθήκον εισπράξεως που υπέχει ο δικαστικός επιμελητής, όταν ο τελευταίος οφείλει να αποδώσει το ποσό φόρου που αναλογεί στην παράδοση του ακινήτου, χωρίς από το ποσό αυτό να εκπίπτει το ποσό του ήδη καταβληθέντος φόρου επί των εισροών ο οποίος αναλογεί στο πρόσωπο που παρέδωσε το ακίνητο για το χρονικό διάστημα από την έναρξη της φορολογικής περιόδου έως την ημερομηνία εισπράξεως του φόρου.

68. Όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, ενδέχεται ο μη συνυπολογισμός του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών να μην συμβιβάζεται με τα άρθρα 206, 250 και 252 της οδηγίας ΦΠΑ και με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

69. Από το άρθρο 206 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ο υπόχρεος του φόρου οφείλει κατά την —ειδικότερα ρυθμιζόμενη στα άρθρα 250 και 252— υποβολή της φορολογικής δηλώσεως να αποδίδει μόνο το καθαρό μετά την έκπτωση ποσό ΦΠΑ. Εφόσον ο δικαστικός επιμελητής εκπληρώνει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου θα πρέπει κατ' αρχήν να έχει ομοίως τη δυνατότητα εκπτώσεως ήδη καταβληθέντος φόρου επί των εισροών από το ποσό φόρου που οφείλει να αποδώσει. Ενδεχομένως τούτο να είχε ως αποτέλεσμα να απομένει να καταβάλει μικρότερο ή και μηδενικό ποσό πληρωμής και να μπορούσε με τον τρόπο αυτόν να περιορίσει επίσης και την έκταση της ευθύνης του.

70. Κατά το άρθρο 206, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπεται ωστόσο στα κράτη μέλη να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών του ΦΠΑ. Ως προς το ζήτημα αυτό συμμερίζομαι την άποψη της Δημοκρατίας της Πολωνίας ότι ο φόρος που καταβάλλεται από τον δικαστικό επιμελητή για μεμονωμένη συναλλαγή μπορεί να θεωρηθεί τέτοια προκαταβολή. Η εν λόγω προκαταβολή μπορεί εν συνεχεία να συνυπολογιστεί στο πλαίσιο της φορολογικής δηλώσεως του προσώπου που παρέδωσε το ακίνητο για την επίμαχη φορολογική περίοδο.

71. Αντιθέτως, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα που προβάλλει ο M. Macikowski, στηριζόμενος στην απόφαση Balocchi¹⁸, ότι τα κράτη μέλη δεν είναι ελεύθερα να καθορίσουν τις λεπτομέρειες της προκαταβολής. Η εφαρμογή των επίμαχων σε εκείνη την υπόθεση εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα την παραβίαση της νομοθεσίας της Ένωσης κατά το ότι υποκείμενοι στον φόρο θα υποχρεούνταν να αποδώσουν ΦΠΑ για μελλοντικές συναλλαγές¹⁹. Στην υπό κρίση υπόθεση όμως η απόδοση του ΦΠΑ πραγματοποιείται σε συνάρτηση με ήδη συντελεσθέν γεγονός, ήτοι την παράδοση ακινήτου.

72. Εξάλλου, ο μη συνυπολογισμός του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών δεν παραβιάζει ούτε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Κατά την αρχή αυτή, το σύστημα των εκπτώσεων θα πρέπει να συνεπάγεται την πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων²⁰. Όπως όμως έχει διευκρινίσει το Δικαστήριο, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αποτελεί ερμηνευτικό εργαλείο και δεν έχει υπέρτερη νομική ισχύ²¹. Η εξουσία που έχουν τα κράτη μέλη να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών προκύπτει ωστόσο ρητά από το άρθρο 206, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ.

18 — C-10/92, EU:C:1993:846.

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

20 — Βλ. ιδίως αποφάσεις Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 47) και NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

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

73. Συνεπώς, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα θα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 206, 250 και 252 της οδηγίας ΦΠΑ και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία δικαστικός επιμελητής, ο οποίος οφείλει να υπολογίσει, να εισπράξει και να αποδώσει τον φόρο επί παραδόσεως ακινήτου στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού, υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο αυτόν χωρίς έκπτωση του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών ο οποίος αναλογούσε στον υπόχρεο του φόρου από την έναρξη της φορολογικής περιόδου.

V – Πρόταση

74. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα του Naczelny Sąd Administracyjny ως εξής:

«Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση κατά την οποία, σε περίπτωση παραδόσεως ακινήτου στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού, ανατίθεται στον μετέχοντα δικαστικό επιμελητή το καθήκον του υπολογισμού, της εισπράξεως και της αποδόσεως του οφειλόμενου ΦΠΑ, χωρίς να εκπίπτει ο καταβληθείς φόρος επί των εισροών ο οποίος αναλογούσε στον υπόχρεο του φόρου από την έναρξη της φορολογικής περιόδου, ενώ ο δικαστικός επιμελητής ευθύνεται με το σύνολο της περιουσίας του σε περίπτωση μη εκπληρώσεως του καθήκοντος αυτού, εφόσον δεν εμποδίζεται στην εκπλήρωση του καθήκοντός του από ενέργειες τρίτου επί των οποίων δεν ασκεί καμία επιρροή.»