



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 26ης Μαρτίου 2015 *

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας — Επιβολή φόρου για την παράδοση ακινήτου στο πλαίσιο αναγκαστικού πλειστηριασμού — Εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας ο δικαστικός επιμελητής που ενεργεί τον πλειστηριασμό έχει υποχρέωση προς υπολογισμό και απόδοση του ΦΠΑ επί της εν λόγω πράξεως — Καταβολή του πλειστηριάσματος στο αρμόδιο δικαστήριο και υποχρεωτική μεταφορά του προς καταβολή ΦΠΑ από το δικαστήριο στον δικαστικό επιμελητή — Αστική και ποινική ευθύνη του δικαστικού επιμελητή σε περίπτωση μη αποδόσεως του ΦΠΑ — Διαφορά μεταξύ της γενικής προθεσμίας για την απόδοση του ΦΠΑ από τους υποκείμενους στον φόρο και της προθεσμίας που επιβάλλεται στον δικαστικό επιμελητή — Μη δυνατότητα εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών»

Στην υπόθεση C-499/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Σεπτεμβρίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Marian Macikowski

κατά

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, S. Rodin, A. Borg Barthet (εισηγητή), E. Levits και F. Biltgen, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 4ης Σεπτεμβρίου 2014,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο M. Macikowski, εκπροσωπούμενος από τον M. Kalinowski, radca prawny,
- ο Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, εκπροσωπούμενος από τους T. Tratkiewicz και J. Kaute,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και την A. Gawłowska,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Owsiany-Hornung και L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 6ης Νοεμβρίου 2014,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των αρχών της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας καθώς και των άρθρων 9, 193, 199, 206, 250 και 252 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του M. Macikowski, δικαστικού επιμελητή, και του Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku με αντικείμενο τη μη εμπρόθεσμη απόδοση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ο οποίος οφειλόταν για την εκποίηση ακινήτου στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

- 4 Το άρθρο 193 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«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.»

- 5 Το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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.»

6 Το άρθρο 204 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. 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) 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.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να εφαρμόζουν την επιλογή που προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο στους υποκείμενους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Κοινότητα, όπως καθορίζονται στο άρθρο 358, σημείο 1, οι οποίοι έχουν επιλέξει το ειδικό καθεστώς παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα.

2 Η δυνατότητα που προβλέπεται στην παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο, υπόκειται στις προϋποθέσεις και διαδικασίες που καθορίζει κάθε κράτος μέλος.»

7 Το άρθρο 205 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα 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.»

8 Το άρθρο 206 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει το καθαρό ποσό του ΦΠΑ κατά τον 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.»

9 Το άρθρο 250, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«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.»

10 Το άρθρο 252, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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.»

- 11 Το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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.»

Το πολωνικό δίκαιο

Ο νόμος περί ΦΠΑ

- 12 Το άρθρο 15, παράγραφος 6, του νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών (ustawa o podatku od towarów i usług), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U αριθ. 54, θέση 535, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«Δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο οι δημόσιες αρχές και τα όργανα υπό τις εντολές τους, όσον αφορά την εκπλήρωση καθηκόντων που τους έχουν ανατεθεί δυνάμει άλλων κανόνων δικαίου και για την εκτέλεση των οποίων έχουν συσταθεί, με την εξαίρεση των πράξεων που τελούνται δυνάμει συμβάσεων του ιδιωτικού δικαίου.»

- 13 Κατά το άρθρο 18 του νόμου αυτού:

«Τα όργανα της εκτελέσεως που διαλαμβάνονται στον νόμο της 17ης Ιουνίου 1966 περί της διαδικασίας διοικητικής εκτελέσεως [...] καθώς και οι δικαστικοί επιμελητές, που ενεργούν την αναγκαστική εκτέλεση κατά την έννοια των διατάξεων του κώδικα πολιτικής δικονομίας [(ustawa Kodeks postępowania cywilnego), της 17ης Νοεμβρίου 1964 (Dz. U. αριθ. 43, θέση 296), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: κώδικας 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.»

Ο φορολογικός κώδικας

- 14 Το άρθρο 8 του νόμου περί φορολογικού κώδικα (ustawa – Ordynacja podatkowa), της 29ης Αυγούστου 1997, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (Dz. U 2005, αριθ. 8, θέση 60, στο εξής: φορολογικός κώδικας), ορίζει τα εξής:

«Ως υπόχρεος για καταβολή του φόρου νοείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε νομική οντότητα χωρίς νομική προσωπικότητα η οποία βάσει των διατάξεων του φορολογικού δικαίου έχει την υποχρέωση να υπολογίζει, να εισπράττει και να αποδίδει στη φορολογική αρχή εντός της τασσόμενης προθεσμίας τον φόρο του υποκείμενου στον φόρο.»

- 15 Το άρθρο 30 του φορολογικού κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Ο υπόχρεος για καταβολή του φόρου ο οποίος δεν εκπληρώνει τις προβλεπόμενες κατά το 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 ή εκείνος που έχει εξουσία προς είσπραξη ευθύνεται για τις κατά τις παραγράφους 1 και 2 απαιτήσεις με ολόκληρη την περιουσία του.

[...]

4. Η φορολογική αρχή, εφόσον, κατά τη διάρκεια της φορολογικής διαδικασίας, διαπιστώσει ότι συντρέχουν οι περιστάσεις των παραγράφων 1 και 2, εκδίδει πράξη σχετικά με τη φορολογική ευθύνη του υπόχρεου για καταβολή του φόρου ή εκείνου που έχει εξουσία προς είσπραξη, με την οποία καθορίζει το ύψος της απαιτήσεως για τον μη εισπραχθέντα φόρο ή για τον εισπραχθέντα αλλά μη αποδοθέντα φόρο.

[...]»

Ο κώδικας πολιτικής δικονομίας

16 Το άρθρο 808, παράγραφος 1, του κώδικα πολιτικής δικονομίας, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, έχει ως εξής:

«Σε περίπτωση που δεν αποδίδεται αμέσως χρηματικό ποσό που υπόκειται σε δημόσια κατάθεση στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, το ποσό αυτό καταβάλλεται στον λογαριασμό του δικαστηρίου. [...]»

17 Το άρθρο 998, παράγραφος 1, του κώδικα πολιτικής δικονομίας ορίζει τα εξής:

«Αφού η κατακύρωση καταστεί οριστική και μετά την εκπλήρωση των όρων του πλειστηριασμού από τον αγοραστή ή μετά την έκδοση αποφάσεως για τον καθορισμό του τιμήματος της αγοράς και κατόπιν καταβολής του συνολικού τιμήματος στο Δημόσιο, το δικαστήριο εκδίδει απόφαση για την αναγνώριση της κυριότητας.»

18 Το άρθρο 999, παράγραφος 1, του εν λόγω κώδικα ορίζει τα εξής:

«Όταν η απόφαση για την αναγνώριση της κυριότητας αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, η κυριότητα μετατίθεται στον αποκτώντα· η απόφαση αυτή αποτελεί τον νόμιμο τίτλο για τη μεταγραφή της πράξεως μεταβιβάσεως της κυριότητας του αποκτώντος στο κτηματολογικό μητρώο καθώς και στο βιβλίο μεταγραφών ή για την καταχώριση του οικείου εγγράφου στα δημόσια βιβλία. Η τελεσίδικη απόφαση για την αναγνώριση της κυριότητας αποτελεί εκτελεστό τίτλο προκειμένου η κατοχή του ακινήτου να περιέλθει στον αποκτώντα.»

19 Το άρθρο 1023, παράγραφος 1, του ίδιου κώδικα έχει ως εξής:

«Το όργανο της εκτελέσεως καταρτίζει πίνακα κατατάξεως των δανειστών για τη διανομή του πλειστηριάσματος που έχει προκύψει από την επίσπευση αναγκαστικής εκτελέσεως σε βάρος της ακίνητης περιουσίας.»

20 Το άρθρο 1024, παράγραφος 1, του κώδικα πολιτικής δικονομίας ορίζει τα εξής:

«Ο πίνακας κατατάξεως περιλαμβάνει:

- 1) το προς διανομή πλειστηρίασμα·
- 2) τις απαιτήσεις και τα δικαιώματα των προσώπων που μετέχουν στη διανομή·

- 3) το ποσό που δικαιούται καθένας από τους μετέχοντες στη διανομή·
- 4) τα προς καταβολή ποσά καθώς και τα ποσά που έχουν καταλειφθεί στο λογαριασμό ταμειευτηρίου του δικαστηρίου, με επισήμανση των λόγων που δικαιολογούν την αναστολή της καταβολής τους.

[...]»

- 21 Το άρθρο 1035 του ίδιου κώδικα ορίζει τα εξής:

«Αμέσως μετά τη δημόσια κατάθεση του προς διανομή ποσού στο δικαστήριο, ο δικαστικός επιμελητής καταρτίζει σχέδιο πίνακα για τη διανομή του πλειστηριάσματος και το υποβάλλει ενώπιον του δικαστηρίου. Το δικαστήριο τροποποιεί ή συμπληρώνει εν ανάγκη τον πίνακα κατατάξεως· ειδάλλως επικυρώνει τον πίνακα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 22 Ο M. Macikowski είναι δικαστικός επιμελητής στην περιφέρεια του Sąd Rejonowy w Chojnicach (ειρηνοδικείο του Chojnice).
- 23 Κατ' εντολή ενός δανειστή, ενήργησε αναγκαστική εκτέλεση σε βάρος της υποκείμενης στον ΦΠΑ Royal sp. z o.o. (στο εξής: Royal).
- 24 Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, προέβη σε κατάσχεση ακινήτου το οποίο βρισκόταν στην κυριότητα της ως άνω εταιρίας.
- 25 Ο πλειστηριασμός του επίμαχου ακινήτου έλαβε χώρα στις 16 Φεβρουαρίου 2007. Με διάταξη της 22ας Μαρτίου 2007, η οποία απέκτησε ισχύ δεδικασμένου στις 22 Αυγούστου 2007, το Sąd Rejonowy w Chojnicach αναγνώρισε ότι η κυριότητα του εν λόγω ακινήτου περιήλθε στο ζεύγος Babiński έναντι πλειστηριάσματος 1 424 201 πολωνικών ζλότι (PLN). Οι αποκτώντες κατέθεσαν το σύνολο του πλειστηριάσματος στον λογαριασμό του προαναφερθέντος δικαστηρίου.
- 26 Με απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2008, ο M. Macikowski κατήρτισε σχέδιο πίνακα κατατάξεως για τη διανομή του πλειστηριάσματος, στον οποίο περιέλαβε, μεταξύ άλλων, το ποσό των 256 823,13 PLN, ως ΦΠΑ καταβλητέο στον τραπεζικό λογαριασμό της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Chojnice.
- 27 Στις 26 Ιανουαρίου 2009 ο M. Macikowski αποτάθηκε στο Sąd Rejonowy w Chojnicach ζητώντας την κατάθεση του ποσού των 256 823,13 PLN στον λογαριασμό του, προκειμένου αυτός, με την ιδιότητά του ως υπόχρεος για καταβολή του φόρου, να καταβάλει τον ΦΠΑ που οφειλόταν συνεπεία της μεταβιβάσεως της κυριότητας του εκπλειστηριασθέντος ακινήτου της Royal.
- 28 Το Sąd Rejonowy w Chojnicach κατέθεσε το ως άνω ποσό στον λογαριασμό του M. Macikowski μετά την οριστικοποίηση του πίνακα κατατάξεως. Κατά συνέπεια, στις 31 Αυγούστου 2009 ο τελευταίος εξέδωσε τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, για την εκποίηση του εν λόγω ακινήτου και, στις 2 Σεπτεμβρίου 2009, ενημέρωσε τη φορολογική αρχή για την καταβολή του φόρου.
- 29 Ο διευθυντής της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Chojnice, βάσει ιδίως του άρθρου 18 του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 8 και 30, παράγραφοι 1, 3 και 4 του φορολογικού κώδικα, έκρινε ότι ο M. Macikowski έφερε ευθύνη ως υπόχρεος για καταβολή ΦΠΑ ύψους 256 823,13 PLN, ο οποίος οφειλόταν για την εκποίηση του ακινήτου της Royal και εισπράχθηκε, πλην όμως δεν καταβλήθηκε εμπροθέσμως. Η δημόσια οικονομική υπηρεσία του Chojnice έκρινε ότι ο M. Macikowski, ο οποίος ενήργησε την αναγκαστική εκτέλεση, είχε την υποχρέωση, τον Νοέμβριο 2007, να εκδώσει στο όνομα της οφειλέτριας Royal τιμολόγιο με ΦΠΑ για ακαθάριστο ποσό 1 424 201

PLN σχετικά με την εκποίηση του ακινήτου της εν λόγω εταιρίας, που να περιλαμβάνει φόρο ύψους 256 823,13 PLN καθώς και να καταβάλει τον φόρο αυτό πριν την 25η Δεκεμβρίου 2007 στον τραπεζικό λογαριασμό της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

- 30 Το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας του Gdańsk), με απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 2011, απέρριψε την προσφυγή του M. Macikowski κατά της αποφάσεως της 23ης Νοεμβρίου 2009 με την οποία ο Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku διαπίστωσε τη φορολογική ευθύνη του υπόχρεου λόγω μη αποδόσεως του ΦΠΑ που εισπράχθηκε για την εκποίηση του ακινήτου της Royal, η οποία πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτελέσεως. Στην αιτιολογία της αποφάσεως, το δικαστήριο αυτό υπογράμμισε ότι, στην υπόθεση αυτή, δεσμευόταν από την ερμηνεία του Naczelny Sąd Administracyjny (ανώτατο διοικητικό δικαστήριο), το οποίο δεν αμφισβήτησε τη νομική βάση της προαναφερθείσας αποφάσεως και έκανε δεκτό ότι, από νομικής απόψεως, ο M. Macikowski μπορούσε να εκπληρώσει τις απορρέουσες από το άρθρο 18 του νόμου περί ΦΠΑ υποχρεώσεις του.
- 31 Ο M. Macikowski άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω δικαστικής αποφάσεως ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny. Ως λόγο αναιρέσεως προβάλλει ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση στηρίχθηκε σε εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 18 του νόμου περί ΦΠΑ, καθόσον δεν έλαβε υπόψη τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που διέπουν την οργάνωση του ΦΠΑ, ήτοι τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ.
- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny, εκτιμώντας ότι η εξέταση της εν λόγω αιτήσεως αναιρέσεως καθιστά αναγκαία την ερμηνεία διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Επιτρέπεται υπό το πρίσμα του συστήματος του ΦΠΑ 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 ΦΠΑ, η οποία, σε σχέση προ πάντων με τα υποκείμενα δικαίου που έχουν υποχρέωση προς υπολογισμό και εισπραξη 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:

α) 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 νόμου περί ΦΠΑ, κατά την οποία, ιδίως, ο υπολογισμός, η εισπραξη 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 υποχρεώσεως αυτής;

β) 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 νόμου περί ΦΠΑ, που συνεπάγεται την υποχρέωση του μνημονευόμενου στη διάταξη αυτή υπόχρεου για καταβολή του φόρου προς υπολογισμό, εισπραξη 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

πλειστηριάσματος 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 προηγούμενου ΦΠΑ ο οποίος αφορά το χρονικό διάστημα από την έναρξη της φορολογικής περιόδου έως την ημερομηνία εισπράξεως του φόρου που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 33 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 9, 193 και 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας, κατά την εκποίηση ακινήτου στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, ο φορέας, και συγκεκριμένα ο δικαστικός επιμελητής που έχει προβεί στην εκποίηση, βαρύνεται με τις υποχρεώσεις υπολογισμού, εισπράξεως και αποδόσεως του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται επί του προϊόντος που έχει προκύψει από την πράξη αυτή, εντός της επιβαλλόμενης προθεσμίας.
- 34 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να διαπιστωθεί, αφενός, ότι το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να ορίζουν, σε περίπτωση παραδόσεως ακινήτου που εκποιείται στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, ότι ο αποκτών το ακίνητο είναι ο υπόχρεος του φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο, με σκοπό να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και να αποτρέπεται η απάτη.
- 35 Αφετέρου, από το άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης.
- 36 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, δεδομένου ότι, εκτός των ορίων που καθορίζουν, οι διατάξεις των άρθρων 90, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προσδιορίζουν ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες δύνανται να επιβάλλουν τα κράτη μέλη, οι διατάξεις αυτές παρέχουν στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως (βλ. απόφαση Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, σκέψη 23).
- 37 Εντούτοις, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, για να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του φόρου και για να αποτρέπεται η απάτη, δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών και δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 49, και Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 50).
- 38 Εν προκειμένω, πρώτον, όπως προκύπτει από τις παρατηρήσεις της Πολωνικής Κυβερνήσεως, το σύστημα του ενδιαμέσου που έχει καθιερώσει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία, κατά την οποία ο δικαστικός επιμελητής βαρύνεται με τον υπολογισμό, την είσπραξη και την απόδοση του ΦΠΑ, ο οποίος οφείλεται επί του προϊόντος που έχει προκύψει από εκποίηση πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, αποσκοπεί στην αποτροπή του ενδεχομένου να μην τηρήσει ο υποκείμενος στον φόρο, λαμβανομένης υπόψη της οικονομικής καταστάσεώς του, τη φορολογική υποχρέωσή του προς καταβολή του ΦΠΑ.

- 39 Επομένως, η νομοθεσία αυτή ενδέχεται να εμπίπτει στο άρθρο 273 της οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον η Δημοκρατία της Πολωνίας κρίνει το μέτρο αυτό αναγκαίο για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ.
- 40 Δεύτερον, ούτε το άρθρο 193 ούτε το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ αντιτίθενται σε μια τέτοια νομοθετική ρύθμιση.
- 41 Πράγματι, εφόσον πράγματι οι διατάξεις αυτές προβλέπουν κατ' ουσίαν ότι ο φόρος οφείλεται μόνον από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί τη φορολογητέα παράδοση αγαθών ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, από τον αποκτώντα το ακίνητο, η μεσολάβηση του δικαστικού επιμελητή ως βαρυνόμενου με την εισπραξη του εν λόγω φόρου, δεν εμπίπτει στις διατάξεις αυτές.
- 42 Ειδικότερα, κατά το άρθρο 18 του νόμου περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών, ο δικαστικός επιμελητής που πραγματοποιεί την εκποίηση στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως αποτελεί τον ενδιάμεσο ο οποίος περιορίζεται στη διασφάλιση της εισπράξεως του ποσού του φόρου και της αποδόσεώς του, εντός της νόμιμης προθεσμίας, στη φορολογική διοίκηση στο όνομα του υποκείμενου στον φόρο, ο οποίος τον οφείλει. Στο πλαίσιο αυτό, η υποχρέωση του δικαστικού επιμελητή δεν έχει τον χαρακτήρα φορολογικής υποχρεώσεως, διότι αυτή βαρύνει πάντα τον υποκείμενο στον φόρο.
- 43 Ενεργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο, αφενός, ο δικαστικός επιμελητής δεν οικειοποιείται καμία αρμοδιότητα ή υποχρέωση του υποκείμενου στον φόρο και περιορίζεται να μεριμνά για την καταβολή στη φορολογική διοίκηση του ποσού του ΦΠΑ που αφορά μια συγκεκριμένη πράξη.
- 44 Αφετέρου, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική νομοθεσία δεν προβλέπει ότι ο δικαστικός επιμελητής υποχρεούται αλληλεγγύως να αποδίδει τον ΦΠΑ από κοινού με τον υποκείμενο στον φόρο. Εξάλλου, δεν είναι φορολογικός αντιπρόσωπος του υποκείμενου στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 204 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 45 Από τις ανωτέρω εκτιμήσεις προκύπτει ότι τα άρθρα 9, 193 και 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας, κατά την εκποίηση ακινήτου στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, ο φορέας, και συγκεκριμένα ο δικαστικός επιμελητής που έχει προβεί στην εκποίηση, βαρύνεται με τις υποχρεώσεις υπολογισμού, εισπράξεως και αποδόσεως του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται επί του προϊόντος που έχει προκύψει από την πράξη αυτή, εντός της επιβαλλόμενης προθεσμίας.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος, στοιχείο α'

- 46 Με το δεύτερο ερώτημά του, στοιχείο α', το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν η αρχή της αναλογικότητας έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας ο δικαστικός επιμελητής ευθύνεται με το σύνολο της περιουσίας του για το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται για την εκποίηση ακινήτου στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, στην περίπτωση κατά την οποία δεν εκπληρώνει την υποχρέωσή του προς εισπραξη και απόδοση του φόρου αυτού.
- 47 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους παρέχουν οι οδηγίες της Ένωσης, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξεως της Ένωσης, στις οποίες περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, σκέψη 44, και «*Goed Wonen*», C-376/02, EU:C:2005:251, σκέψη 32).

- 48 Όσον αφορά ειδικότερα την αρχή της αναλογικότητας, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι είναι θεμιτό τα μέτρα που λαμβάνουν τα κράτη μέλη, βάσει των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, να αποβλέπουν στην προάσπιση, με τον αποτελεσματικότερο δυνατό τρόπο, των δικαιωμάτων του Δημοσίου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου ορίου για την επίτευξη του σκοπού αυτού (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις *Molenheide* κ.λπ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, EU:C:1997:623, σκέψη 47, καθώς και *Federation of Technological Industries* κ.λπ., C-384/04, EU:C:2006:309, σκέψη 30).
- 49 Ειδικότερα, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας η ρύθμιση που καθιστά τον δικαστικό επιμελητή υπεύθυνο για ενέργειες οι οποίες δεν μπορούν να του καταλογιστούν προσωπικά.
- 50 Συναφώς, ο δικαστικός επιμελητής θα έπρεπε να διαθέτει νομικά μέσα για την εκτέλεση των καθηκόντων του, χωρίς η θεμελίωση της ευθύνης του να εξαρτάται από στοιχεία επί των οποίων δεν ασκεί καμία επιρροή, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων ή παραλείψεων που πρέπει να καταλογίζονται σε τρίτους.
- 51 Επ' αυτού, υπενθυμίζεται ότι στο πλαίσιο του συστήματος δικαστικής συνεργασίας που έχει καθιερωθεί με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, δεν είναι καθήκον του Δικαστηρίου να αποφαινεται επί της ερμηνείας των εθνικών διατάξεων ούτε να κρίνει ή να ελέγχει αν η ερμηνεία του εθνικού δικαίου από το αιτούν δικαστήριο είναι ακριβής. Πράγματι, το Δικαστήριο έχει καθήκον, στο πλαίσιο της κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ του ίδιου και των εθνικών δικαστηρίων, να λαμβάνει υπόψη το πραγματικό και νομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το προδικαστικό ερώτημα, όπως το πλαίσιο αυτό εξειδικεύεται με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως (αποφάσεις *Fundación Gala-Salvador Dalí* και *VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, σκέψη 30).
- 52 Ειδικότερα, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει αν οι δικαστικοί επιμελητές διαθέτουν όλα τα νομικά μέσα προκειμένου να εκπληρώνουν εμπροθέσμως την υποχρέωση εισπράξεως και αποδόσεως του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται για εκποίηση ακινήτου πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, υπό την προϋπόθεση ότι εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους κατά τρόπο ορθό και σύννομο.
- 53 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, στοιχείο α', πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της αναλογικότητας έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας ο δικαστικός επιμελητής ευθύνεται με το σύνολο της περιουσίας του για το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται επί του προϊόντος που έχει προκύψει από την εκποίηση ακινήτου στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, στην περίπτωση κατά την οποία δεν εκπληρώνει την υποχρέωσή του προς είσπραξη και απόδοση του φόρου αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι ο δικαστικός επιμελητής αυτός διαθέτει όντως όλα τα νομικά μέσα για να εκπληρώσει την υποχρέωσή του, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος, στοιχείο β'

- 54 Με το δεύτερο ερώτημά του, στοιχείο β', το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 206, 250 και 252 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατ' εφαρμογή της οποίας ο καταβάλλων, ο οποίος ορίζεται στη διάταξη αυτή, υποχρεούται να προβαίνει στον υπολογισμό, στην είσπραξη και στην απόδοση του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται για εκποίηση αγαθών πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, χωρίς να μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος έχει καταβληθεί από τον προμηθευτή κατά το χρονικό διάστημα από την έναρξη της φορολογικής περιόδου έως την ημερομηνία εισπράξεως του φόρου που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο.

- 55 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπουν τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται. Το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Gabalfrisa* κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 43· *Kittel* και *Recolta Recycling*, C-439/04 και C-440/04, EU:C:2006:446, σκέψη 47· *Mahagében* και *Dávid*, C-80/11 και C-142/11, EU:C:2012:373, σκέψη 38, καθώς και *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, σκέψη 21).
- 56 Εξάλλου, από τα άρθρα 206 και 250 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι το ποσό του ΦΠΑ που αποδίδεται στο Δημόσιο πρέπει να είναι το καθαρό ποσό, δηλαδή το ποσό κατόπιν των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, και ότι όλες οι εκπτώσεις πρέπει να πραγματοποιούνται σε σχέση με τη φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας έχουν θεμελιωθεί.
- 57 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει την κυριότητα των αγαθών που έχουν εκπλειστηριαστεί από τον δικαστικό επιμελητή, και όχι ο καταβάλλων, είναι εκείνος που έχει την υποχρέωση να υποβάλει δήλωση ΦΠΑ που να λαμβάνει υπόψη την πράξη εκποίησης των αγαθών του. Επίσης, ο υποκείμενος στον φόρο, και όχι ο καταβάλλων, είναι εκείνος που έχει το δικαίωμα να εκπέσει από τον ΦΠΑ που οφείλεται για την προαναφερθείσα πράξη τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών. Η έκπτωση αυτή αφορά τη φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας τελέστηκε η εν λόγω πράξη.
- 58 Αν ο καταβάλλων αποδώσει τον οφειλόμενο για την ίδια πράξη ΦΠΑ μετά την υποβολή της δηλώσεως από τον υποκείμενο στον φόρο, η περίπτωση αυτή μπορεί να δικαιολογείται με βάση το άρθρο 206, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιτρέπει στα κράτη μέλη να ζητούν την πληρωμή προκαταβολών.
- 59 Στην περίπτωση του μηχανισμού που καθιερώνει το άρθρο 18 του νόμου περί ΦΠΑ, ο προμηθευτής δεν διαθέτει το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται για πράξη τελεσθείσα στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως. Για τον λόγο αυτό, δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει το ποσό αυτό προκειμένου να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών, αλλά διατηρεί το δικαίωμα για την έκπτωση αυτή. Ειδικότερα, αν ο ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο έχει καταβάλει ο υποκείμενος στον φόρο, κύριος των αγαθών που εκπλειστηριάστηκαν, σε σχέση με πράξεις τελεσθείσες κατά τη διάρκεια της οικείας φορολογικής περιόδου, και τον οποίο δικαιούται να εκπέσει, είναι υψηλότερος από τον ΦΠΑ που οφείλεται για την εκποίηση των αγαθών αυτών, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται ενδεχομένως να λάβει επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου από τη φορολογική διοίκηση.
- 60 Επομένως, διαπιστώνεται ότι ο μηχανισμός αυτός είναι σύμφωνος προς τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ και ότι, πιο συγκεκριμένα, δεν θίγει τις διατάξεις των άρθρων 250 και 252 της οδηγίας αυτής.
- 61 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, στοιχείο β', πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 206, 250 και 252 της οδηγίας ΦΠΑ καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατ' εφαρμογή της οποίας ο καταβάλλων, ο οποίος ορίζεται στη διάταξη αυτή, υποχρεούται να προβαίνει στον υπολογισμό, στην είσπραξη και στην απόδοση του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται για εκποίηση αγαθών πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, χωρίς να μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος έχει καταβληθεί από τον προμηθευτή κατά το χρονικό διάστημα από την έναρξη της φορολογικής περιόδου έως την ημερομηνία εισπράξεως του φόρου που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 62 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Τα άρθρα 9, 193 και 199, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας, κατά την εκποίηση ακινήτου στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, ο φορέας, και συγκεκριμένα ο δικαστικός επιμελητής που έχει προβεί στην εκποίηση, βαρύνεται με τις υποχρεώσεις υπολογισμού, εισπράξεως και αποδόσεως του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται επί του προϊόντος που έχει προκύψει από την πράξη αυτή, εντός της επιβαλλόμενης προθεσμίας.
- 2) Η αρχή της αναλογικότητας έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας ο δικαστικός επιμελητής ευθύνεται με το σύνολο της περιουσίας του για το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται επί του προϊόντος που έχει προκύψει από την εκποίηση ακινήτου στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, στην περίπτωση κατά την οποία δεν εκπληρώνει την υποχρέωσή του προς είσπραξη και απόδοση του φόρου αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι ο δικαστικός επιμελητής αυτός διαθέτει όντως όλα τα νομικά μέσα για να εκπληρώσει την υποχρέωσή του, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει.
- 3) Τα άρθρα 206, 250 και 252 της οδηγίας 2006/112 καθώς και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε διάταξη του εθνικού δικαίου, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατ' εφαρμογή της οποίας ο καταβάλλων, ο οποίος ορίζεται στη διάταξη αυτή, υποχρεούται να προβαίνει στον υπολογισμό, στην είσπραξη και στην απόδοση του ποσού του ΦΠΑ που οφείλεται για εκποίηση αγαθών πραγματοποιηθείσα στο πλαίσιο διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως, χωρίς να μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος έχει καταβληθεί από τον προμηθευτή κατά το χρονικό διάστημα από την έναρξη της φορολογικής περιόδου έως την ημερομηνία εισπράξεως του φόρου που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο.

(υπογραφές)