

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

26. marts 2015 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet – afgift på en levering af en fast ejendom i forbindelse med en tvangsauktion – national lovgivning, som forpligter den foged, der gennemfører en sådan tvangsauktion, til at beregne og indbetale momsen på transaktionen – betaling af købssummen til den kompetente ret og nødvendigheden af, at den moms, der skal betales, af retten overføres til fogeden – fogedens økonomiske og skatteretlige ansvar i tilfælde af manglende indbetaling af momsen – forskel mellem fristen i fællesskabsretten for den afgiftspligtiges betaling af momsen og den frist, der er pålagt en sådan foged – ikke muligt at fradrage indgående moms«

I sag C-499/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 21. februar 2013, indgået til Domstolen den 16. september 2013, i sagen:

Marian Macikowski

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne S. Rodin, A. Borg Barthet (refererende dommer), E. Levits og F. Biltgen,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. september 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Marian Macikowski ved radca prawny M. Kalinowski
- Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku ved T. Tratkiewicz og J. Kaute, som befuldmægtigede
- den polske regering ved B. Majczyna og A. Gawłowska, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. november 2014,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet samt af artikel 9, 193, 199, 206, 250 og 252 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Marian Macikowski, foged, og Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku vedrørende den manglende indbetaling inden for den fastsatte frist af merværdiafgift (herefter »moms«), som skyldes som følge af et salg af fast ejendom gennemført ved tvangsauktion.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4 Direktivets artikel 193 har følgende ordlyd:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

5 Samme direktivs artikel 199, stk. 1, litra g), bestemmer følgende:

»Medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

[...]

g) levering af fast ejendom, der bliver solgt af domsskyldneren som led i en tvangsauktion.«

6 Momsdirektivets artikel 204 har følgende ordlyd:

»1. Når den for momsen betalingspligtige person i medfør af artikel 193-197 og artikel 199 og 200 er en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, kan medlemsstaterne tillade vedkommende at udpege en fiskal repræsentant som betalingspligtig.

Hvis den afgiftspligtige transaktion foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, og der ikke med det land, hvor denne afgiftspligtige person har hjemsted eller forretningssted, findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand med en retsvirkning, der svarer til reglerne i direktiv 76/308/EØF [...] og forordning (EF) nr. 1798/2003 [...], kan medlemsstaterne desuden træffe foranstaltninger til at lade den fiskale

repræsentant, der udpeges af den ikke-etablerede afgiftspligtige person, være betalingspligtig.

Medlemsstaterne må dog ikke anvende den i andet afsnit omhandlede mulighed på ikke-etablerede afgiftspligtige personer som defineret i artikel 358, nr. 1), som har valgt særordningen for elektronisk leverede ydelser.

2. Betingelserne og procedurerne for den i stk. 1, første afsnit, omhandlede mulighed fastsættes af hver enkelt medlemsstat.«

7 Momsdirektivets artikel 205 bestemmer:

»I de i artikel 193-200 samt artikel 202, 203 og 204 omhandlede tilfælde kan medlemsstaterne lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse.«

8 Direktivets artikel 206 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsen, skal indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den i artikel 250 omhandlede momsangivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acotobeløb.«

9 Samme direktivs artikel 250, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

10 I momsdirektivets artikel 252, stk. 1, hedder det:

»Momsangivelsen skal indgives inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist. Denne frist må højst være på to måneder regnet fra udløbet af hver afgiftsperiode.«

11 Nævnte direktivs artikel 273 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Polsk ret

Momsloven

12 Artikel 15, stk. 6, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U nr. 54, pos. 535, herefter »momsloven«) bestemmer:

»Offentlige myndigheder og de organer, der tjener disse, betragtes ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår udførelsen af opgaver, som de er blevet tillagt i henhold til andre retsregler, og med henblik på hvilken udførelse de er oprettet, med undtagelse af akter udført i

henhold til civilretlige kontrakter.«

13 Lovens artikel 18 har følgende ordlyd:

»De fuldbyrdelsesorganer, der er nævnt i lov af 17. juni 1966 om fuldbyrdelsesprocedurer samt fogeder, der udfører tvangsfuldbyrdelse som omhandlet i den civile retsplejelov [(ustawa Kodeks post?powania cywilnego) af 17.11.1964 (Dz. U. 2002 nr. 43, pos. 296) i den affattelse, der finder anvendelse på de i hovedsagen omhandlede omstændigheder (herefter »den civile retsplejelov«)], påhviler det at indbetale den afgift på de ved tvangsfuldbyrdelse stedfundne leveringer af varer, der tilhører skyldneren eller ved tilsidesættelse af gældende bestemmelser er i hans besiddelse.«

Lov om skatter og afgifter

14 Artikel 8 i Ustawa – Ordynacja podatkowa (lov om skatter og afgifter) af 29. august 1997 i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (Dz. U. af 2005, nr. 8, pos. 60, herefter »lov om skatter og afgifter«) bestemmer:

»Afgiftsbetaler er en fysisk person, en juridisk person eller en organisationsenhed uden egen status som juridisk person, som det på grundlag af bestemmelser i afgiftsretten påhviler at beregne den afgiftspligtiges afgift, opkræve den og indbetale den inden for den af skattemyndighederne fastsatte frist.«

15 Artikel 30 i lov om skatter og afgifter har følgende ordlyd:

»§ 1 En afgiftsbetaler, som ikke har opfyldt sine forpligtelser i henhold til artikel 8, hæfter for den afgift, der ikke er opkrævet, eller som er opkrævet, men ikke indbetalt.

[...]

§ 3 En afgiftsbetaler eller en inkassobefuldmægtiget hæfter for de i § 1 eller § 2 anførte krav med hele sin formue.

[...]

§ 4 Hvis skattemyndighederne under afgiftsproceduren konstaterer de i § 1 eller § 2 anførte omstændigheder, træffer de afgørelse om afgiftsbetalerens eller den inkassobefuldmægtigedes hæftelse for opkrævningen, i hvilken de fastlægger størrelsen af kravet vedrørende den ikke opkrævede, eller opkrævede, men ikke indbetalte afgift.

[...]«

Den civile retsplejelov

16 Artikel 808, stk. 1, i ustawa r. Kodeks post?powania cywilnego (den civile retsplejelov) bestemmer:

»Hvis et pengebeløb, der er deponeret under en tvangsfuldbyrdelsesprocedure, ikke skal udbetales omgående, indsættes det på rettens deponeringskonto. [...]«

17 Artikel 998, stk. 1, i den civile retsplejelov har følgende ordlyd:

»Efter at tilslaget er blevet retskraftigt, og køberen har opfyldt auktionsvilkårene, eller efter at der er truffet afgørelse om fastlæggelse af købsprisen, og skattemyndighederne har indbetalt hele beløbet, afsiger retten kendelse om tilkendelse af ejendomsretten.«

18 Lovens artikel 999, stk. 1, bestemmer:

»Når kendelsen om tilkendelse af ejendomsretten er blevet retskraftig, overdrages ejendommen til køberen, og kendelsen udgør dermed grundlaget for, at køberens ejendomsret kan indføres i matriklen og i tingbogen, eller at dokumentet kan indlægges i dokumentindsamlingen. Den endelige kendelse om tilkendelse af ejendomsretten gælder som eksekutionsdokument for at indsætte erhververen som besidder af ejendommen.«

19 Samme lovs artikel 1023, stk. 1, er affattet således:

»Fuldbyrddelsesorganet opstiller en plan for fordeling mellem kreditorerne af provenuet fra fuldbyrddelsen mod den faste ejendom.«

20 Artikel 1024, stk. 1, i den civile retsplejelov bestemmer:

»Fordelingsplanen skal indeholde:

- 1) det provenu, der skal fordeles
- 2) fordringer og rettigheder for de personer, der deltager i fordelingen
- 3) de beløb, der tilfalder hver af de personer, der deltager i fordelingen
- 4) de beløb, der skal udbetales, samt de beløb, der skal blive stående på rettens deponeringskonto med angivelse af begrundelsen for, at udbetalingen heraf suspenderes.

[...]«

21 Samme lovs artikel 1035 har følgende ordlyd:

»Umiddelbart efter, at det beløb, der skal fordeles, er deponeret ved retten, udarbejder fogeden et udkast til en fordelingsplan for provenuet fra fuldbyrddelsen og forelægger det for retten. Om fornødent foretager retten ændringer i og tilføjelser til planen; i modsat fald godkendes planen af retten.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

22 Marian Macikowski er foged ved S?d Rejonowy w Chojnicach (byretten i Chojnice).

23 Han udførte efter anmodning fra en kreditor en fuldbyrddelsesprocedure mod Royal sp. z o.o. (herefter »Royal«), som var momspligtig.

24 Under denne procedure lod Marian Macikowski afholde tvangsauktion over en fast ejendom, som tilhørte Royal.

25 Den pågældende tvangsauktion fandt sted den 16. februar 2007. Ved kendelse af 22. marts 2007, som blev retskraftig den 22. august 2007, tilkendte S?d Rejonowy w Chojnicach ægteparret Babinski ejendomsretten til denne ejendom til en tilslagspris på 1 424 201 PLN. Denne pris blev fuldt indbetalt af erhververne på rettens konto.

26 Ved kendelse af 27. oktober 2008 opstillede Marian Macikowski en fordelingsplan for provenuet, i hvilken han bl.a. opførte et beløb på 256 823,13 PLN som skyldig moms til indbetaling på kontoen tilhørende skattekontoret i Chojnice.

27 Den 26. januar 2009 anmodede Marian Macikowski S?d Rejonowy w Chojnicach om at overføre beløbet på 256 823,13 PLN til hans konto, for at han som afgiftsbetaler kunne betale den skyldige moms for overdragelsen af ejendomsretten til Royals bortauktionerede ejendom.

28 S?d Rejonowy w Chojnicach overførte først dette beløb til Marian Macikowskis konto, efter at fordelingsplanen var blevet retskraftig. Som følge heraf udstedte han den 31. august 2009 en momsfaktura for salget af den faste ejendom og underrettede skattemyndighederne den 2. september 2009 om indbetalingen af afgiften.

29 Direktøren for Skattekontoret i Chojnice traf på grundlag af bl.a. momslovens artikel 18, sammenholdt med artikel 8 og artikel 30, stk. 1, 3 og 4, i lov om skatter og afgifter, afgørelse om, at Marian Macikowski hæftede som afgiftsbetaler for momsen for et beløb på 256 823,13 PLN, idet den afgift, som skyldtes som følge af salget af Royals faste ejendom, var opkrævet, men ikke rettidigt indbetalt. Skattekontoret i Chojnice fandt, at Marian Macikowski ved at gennemføre fuldbyrdsproceduren var forpligtet til i november 2007 i skyldneren Royals navn at udstede en momsfaktura for salget af dette selskabs faste ejendom inklusive moms til en bruttopris på 1 424 201 PLN, heri indbefattet 256 823,13 PLN i moms, og indbetale denne afgift på det kompetente skattekontors konto senest den 25. december 2007.

30 Ved dom af 10. oktober 2011 forkastede Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku (den regionale forvaltningsdomstol i Gdansk) Marian Macikowskis søgsmål anlagt til prøvelse af Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?skus afgørelse af 23. november 2009, hvorved det blev fastslået, at afgiftsbetaleren hæfter afgiftsretligt som følge af den manglende indbetaling inden for fristen af den moms, som var blevet opkrævet som led i en tvangsauktion over Royals faste ejendom. I præmisserne anførte retten, at den i denne sag var bundet af Naczelny S?d Administracyjny (øverste forvaltningsdomstol) fortolkning, som ikke havde rejst nogen tvivl om retsgrundlaget for afgørelsen, og havde antaget, at det retligt set havde været muligt for Marian Macikowski at opfylde sine forpligtelser i henhold til momslovens artikel 18.

31 Marian Macikowski har iværksat kassationsanke ved Naczelny S?d Administracyjny til prøvelse af denne dom. I begrundelsen for anken har han gjort gældende, at dommen bygger på en fejlagtig fortolkning af momslovens artikel 18, idet der ikke er taget hensyn til de bestemmelser i EU-retten, som regulerer momsordningen, dvs. bestemmelserne i momsdirektivet.

32 Under disse omstændigheder er Naczelny S?d Administracyjny af den opfattelse, at behandlingen af anken nødvendiggør en fortolkning af EU-retlige bestemmelser, og har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en bestemmelse i national ret såsom [momslovens] artikel 18 [...] lovlig i lyset af momsordningen, som hviler på [momsdirektivet], især henset til artikel 9 og 193, sammenholdt med artikel 199, stk. 1, litra g), når bestemmelsen indfører undtagelser fra de generelle momsretlige principper, især hvad angår de retssubjekter, som det påhviler at fastlægge og opkræve afgiften, idet den skaber retsinstituttet afgiftsbetaler, dvs. et retssubjekt, som det påhviler at fastlægge afgiftens størrelse for den afgiftspligtige, opkræve den hos den afgiftspligtige og indbetale den rettidigt til skattemyndighederne?

2) Hvis det første spørgsmål besvares bekræftende:

a) Er en bestemmelse i national ret såsom momslovens artikel 18 lovlig i lyset af proportionalitetsprincippet som alment princip i EU-retten, når bestemmelsen bl.a. fastsætter, at afgiften på levering, der har fundet sted ved en tvangsfuldbyrdelse, af fast ejendom, som tilhører skyldneren eller ved tilsidesættelse af gældende bestemmelser er i hans besiddelse, fastlægges,

opkræves og indbetales af den foged, det er blevet pålagt at udføre tvangsfuldbyrdsforanstaltningerne, og som hæfter som afgiftsbetaler, hvis han ikke opfylder denne forpligtelse?

b) Er en bestemmelse i national ret såsom momslovens artikel 18 lovlig i lyset af [momsdirektivets] artikel 206, 250 og 252 [...] og det heraf følgende neutralitetsprincip, når den medfører, at det påhviler den afgiftsbetaler, der nævnes i denne bestemmelse, at fastlægge, opkræve og indbetale merværdiafgiften på de ved tvangsfuldbyrdelse foretagne leveringer af varer, der tilhører den afgiftspligtige eller ved tilsidesættelse af gældende bestemmelser er i hans besiddelse, og dette skal ske inden for den afgiftsperiode, der gælder for den afgiftspligtige, med det beløb, der udgør produktet af provenuet fra salget af varerne, med fradrag af merværdiafgiften, og den tilsvarende afgiftssats, uden at der fra dette beløb fradrages beløbet for den indgående afgift fra afgiftsperiodens begyndelse indtil datoen for opkrævningen af afgiften hos den afgiftspligtige?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

33 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9 og 193 samt artikel 199, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at de er til hinder for en bestemmelse i national ret som den i hovedsagen omhandlede, som i forbindelse med et salg af en fast ejendom på tvangsauktion pålægger en operatør, dvs. den foged, der har gennemført det pågældende salg, en forpligtelse til at beregne, opkræve og indbetale den moms, der skyldes på provenuet af denne transaktion, inden for den fastsatte frist.

34 For at besvare dette spørgsmål skal det for det første fastslås, at momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte, at det i forbindelse med levering af fast ejendom, der bliver solgt som led i en tvangsauktion, er køberen af den faste ejendom, der skal erlægge afgiften, på betingelse af at han er en afgiftspligtig person, med henblik på at sikre den korrekte momsopkrævning og undgå svig.

35 Det fremgår for det andet af momsdirektivets artikel 273, at medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig.

36 Domstolen har i denne forbindelse allerede fastslået, at idet momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, indrømmer disse bestemmelser medlemsstaterne et skøn (jf. dom Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 23).

37 De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til momsdirektivets artikel 273 for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, og må ikke anfægte princippet om momsens neutralitet (jf. domme Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 49, og Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 50).

38 I det foreliggende tilfælde bemærkes først, at det fremgår af den polske regerings bemærkninger, at den overgangsordning, der er indført ved den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, hvorefter fogeden er forpligtet til at beregne, opkræve og indbetale den moms, der skyldes på provenuet af et salg ved tvangsauktion, tilsigter at undgå, at den afgiftspligtige, henset til sin økonomiske situation, tilsidesætter sin momspligt.

39 En sådan lovgivning kan følgelig henhøre under momsdirektivets artikel 273, idet Republikken Polen har fundet en sådan foranstaltning nødvendig for at sikre den korrekte opkrævning af momsen.

40 Dernæst bemærkes, at hverken momsdirektivets artikel 193 eller artikel 199, stk. 1, litra g), er til hinder for en sådan lovgivning.

41 Selv om det er korrekt, at disse bestemmelser i det væsentlige fastsætter, at afgiften kun kan skyldes af den afgiftspligtige person, der har foretaget en levering af afgiftspligtige varer, eller under visse omstændigheder af erhververen af en faste ejendom, henhører fogedens opgave som mellemmand, der skal opkræve den pågældende afgift, imidlertid ikke under disse bestemmelser.

42 Momslovens artikel 18 fastlægger således opgaverne for en foged, der foretager tvangsauktion, som opgaverne for en mellemmand, der er begrænset til at sikre opkrævningen af afgiften og indbetaling heraf til skattemyndighederne på vegne af den afgiftspligtige person, som skylder afgiften, inden for den fastsatte frist. I denne situation udgør fogedens forpligtelse ikke en afgiftspligt, idet denne altid påhviler den afgiftspligtige person.

43 Hermed griber fogeden for det første ikke ind i nogen af den afgiftspligtiges kompetencer eller forpligtelser og sørger blot for, at den moms, der svarer til en bestemt transaktion, indbetales til skattemyndighederne.

44 For det andet bestemmer den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke, at fogeden er solidarisk ansvarlig for at betale momsen med den pågældende afgiftspligtige person. Han er i øvrigt ikke skattemæssig repræsentant for den afgiftspligtige person i den forstand, hvori udtrykket anvendes i momsdirektivets artikel 204.

45 Det følger af ovenstående bemærkninger, at momsdirektivets artikel 9 og 193 samt artikel 199, stk. 1, litra g), skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en bestemmelse i national ret som den i hovedsagen omhandlede, som i forbindelse med et salg af en fast ejendom på tvangsauktion pålægger en operatør, dvs. den foged, der har gennemført det pågældende salg, en forpligtelse til at beregne, opkræve og indbetale den moms, der skyldes på provenuet af denne transaktion, inden for den fastsatte frist.

Det andet spørgsmål, litra a)

46 Med det andet spørgsmål, litra a), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en foged hæfter med hele sin formue for den moms, der skyldes på provenuet af et salg af en fast ejendom, der er foretaget ved tvangsauktion, i tilfælde, hvor han ikke opfylder sin forpligtelse til at opkræve og indbetale denne afgift.

47 I denne forbindelse bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, EU-direktiverne tillægger dem, skal overholde de generelle retsprincipper, der er en del af EU's retsorden, og som bl.a. omfatter

retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning domme Schloßstrasse, C-396/98, EU:C:2000:303, præmis 44, og »Goed Wonen«, C-376/02, EU:C:2005:251, præmis 32).

48 Hvad nærmere bestemt angår proportionalitetsprincippet bemærkes, at mens det er lovligt, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer på grundlag af momsdirektivets bestemmelser, går ud på så effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål (jf. i denne retning domme Molenheide m.fl., C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 47, og Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 30).

49 Særligt kan en lovgivning, der holder en foged ansvarlig for en adfærd, der ikke kan tilregnes ham personligt, ikke anses for at være forholdsmæssig.

50 Den pågældende foged skal i denne forbindelse råde over retsmidler til at udføre sine opgaver, uden at spørgsmålet, om han kan holdes ansvarlig, afhænger af elementer, som han ikke har nogen indflydelse på, herunder handlinger eller undladelser, som kan tilskrives tredjemand.

51 Det skal hertil bemærkes, at det ikke inden for rammerne af det ved artikel 267 TEUF fastsatte retslige samarbejde tilkommer Domstolen at anfægte eller efterprøve rigtigheden af den fortolkning af den nationale lovgivning, som den forelæggende ret har foretaget. Det påhviler nemlig Domstolen i henhold til kompetencefordelingen mellem den og de nationale retter at tage hensyn til de faktiske omstændigheder og de retsregler, som ifølge forelæggelsesafgørelsen er baggrunden for de præjudicielle spørgsmål (domme Fundación Gala-Salvador Dalí og VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis, og Logstor ROR Polska, C-212/10, EU:C:2011:404, præmis 30).

52 Det tilkommer således den forelæggende ret at undersøge, om fogederne råder over alle retsmidler til at opfylde forpligtelsen til inden for den fastsatte frist at kunne opkræve og betale den moms, der skyldes som følge af salg af en fast ejendom på tvangsauktion, for så vidt som de opfylder deres forpligtelser korrekt og i overensstemmelse med loven.

53 Følgelig skal det andet spørgsmål, litra a), besvares med, at proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en foged hæfter med hele sin formue for den moms, der skyldes på provenuet af et salg af en fast ejendom, der er foretaget ved tvangsauktion, i tilfælde, hvor han ikke opfylder sin forpligtelse til at opkræve og indbetale denne afgift, på betingelse af, at den pågældende foged reelt råder over de nødvendige retsmidler til at opfylde denne forpligtelse, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

Det andet spørgsmål, litra b)

54 Med det andet spørgsmål, litra b), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 206, 250 og 252 og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for en bestemmelse i national ret som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter det påhviler den afgiftsbetaler, der nævnes i denne bestemmelse, at beregne, opkræve og indbetale den moms, der skyldes på salg af varer, der foretages ved tvangsauktion, uden at der kan fradrages indgående moms betalt af sælgeren i perioden fra afgiftsperiodens begyndelse indtil datoen for opkrævningen af afgiften hos den afgiftspligtige.

55 Det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at fradragsretten i henhold til momsdirektivs artikel 167 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og principielt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med

transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. domme Gabalfrisa m.fl., C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 43, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 47, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 38, og Gran Via Moine?ti, C-257/11, EU:C:2012:759, præmis 21).

56 Det fremgår i øvrigt af momsdirektivets artikel 206 og 250, at den moms, der indbetales til statskassen, skal være et nettobeløb, dvs. et beløb, der tager hensyn til eventuelle fradrag, og at alle fradrag skal foretages i den afgiftsperiode, i hvilken de er opstået.

57 I hovedsagen er det den afgiftspligtige ejer af de varer, der er solgt på tvangsauktion af fogeden, og ikke betaleren, der er forpligtet til at indgive en momsangivelse, der tager hensyn til salget af hans ejendomme. Det er ligeledes den afgiftspligtige og ikke betaleren, der har ret til at fradrage betalt indgående moms i den moms, der skyldes som følge af denne transaktion. Dette fradrag vedrører den afgiftsperiode, i hvilken den pågældende transaktion har fundet sted.

58 Hvis betaleren foretager indbetaling af den moms, der skyldes som følge af denne transaktion, efter indgivelsen af den afgiftspligtiges momsangivelse, kan en sådan situation berettiges i henhold til momsdirektivets artikel 206, andet punktum, som giver medlemsstaterne mulighed for at opkræve acontobeløb.

59 I tilfælde af den ordning, der følger af momslovens artikel 18, råder leverandøren ikke over det momsbeløb, der skyldes som følge af et salg ved tvangsauktion. Derfor kan han ikke bruge dette beløb til at fradrage den betalte indgående moms, men han bevarer denne fradragsret. Hvis den indgående moms, som den afgiftspligtige person, der er ejer af de varer, der er solgt på tvangsauktion, har betalt som følge af de transaktioner, der er gennemført i den pågældende afgiftsperiode, og som han har ret til fradrag for, er højere end den moms, der skyldes som følge af salget af disse varer, kan den afgiftspligtige eventuelt opnå tilbagebetaling af et overskydende beløb fra skattemyndighederne.

60 Det skal således bemærkes, at en sådan ordning er i overensstemmelse med momsdirektivet, og at den særligt ikke strider mod bestemmelserne i dette direktivs artikel 250 og 252.

61 Følgelig skal det andet spørgsmål, litra b), besvares med, at momsdirektivets artikel 206, 250 og 252 og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en bestemmelse i national ret som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter det påhviler den afgiftsbetaler, der nævnes i denne bestemmelse, at beregne, opkræve og indbetale den moms, der skyldes på salg af varer, der foretages ved tvangsauktion, uden at der kan fradrages indgående moms i perioden fra afgiftsperiodens begyndelse indtil datoen for opkrævningen af afgiften hos den afgiftspligtige.

Sagens omkostninger

62 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) Artikel 9 og 193 samt artikel 199, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en bestemmelse i national ret som den i hovedsagen omhandlede, som i forbindelse med et salg af en fast ejendom på tvangsauktion pålægger en operatør, dvs. den foged, der har gennemført det pågældende salg, en forpligtelse til at beregne, opkræve

og indbetale den merværdiafgift, der skyldes på provenuet af denne transaktion, inden for den fastsatte frist.

2) Proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en foged hæfter med hele sin formue for den merværdiafgift, der skyldes på provenuet af et salg af en fast ejendom, der er foretaget ved tvangsauktion, i tilfælde, hvor han ikke opfylder sin forpligtelse til at opkræve og indbetale denne afgift, på betingelse af, at den pågældende foged reelt råder over de nødvendige retsmidler til at opfylde denne forpligtelse, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

3) Artikel 206, 250 og 252 i direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en bestemmelse i national ret som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter det påhviler den afgiftsbetaler, der nævnes i denne bestemmelse, at beregne, opkræve og indbetale den merværdiafgift, der skyldes på salg af varer, der foretages ved tvangsauktion, uden at der kan fradrages indgående merværdiafgift i perioden fra afgiftsperiodens begyndelse indtil datoen for opkrævningen af afgiften hos den afgiftspligtige.

Underskrifter

* Processprog: polsk.