

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 26 mars 2015 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet – Beskattning av en leverans av fast egendom inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande – Nationella bestämmelser enligt vilka den förrättningsman som genomför en sådan försäljning är skyldig att beräkna och betala mervärdesskatten på en sådan transaktion – Inbetalning av köpeskillingen till den behöriga domstolen och kravet att denna ska överföra den mervärdesskatt som ska betalas till förrättningsmannen – Förrättningsmannens ekonomiska och straffrättsliga ansvar för det fall mervärdesskatten inte betalas – Skillnad mellan den betalningsfrist för mervärdesskatt som föreskrivs för beskattningsbara personer i allmänhet och den frist som föreskrivs för en sådan förrättningsman – Avdrag för ingående mervärdesskatt kan inte göras”

I mål C-499/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 21 februari 2013, som inkom till domstolen den 16 september 2013, i målet

Marian Macikowski

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna S. Rodin, A. Borg Barthet (referent), E. Levits och F. Biltgen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 september 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Marian Macikowski, genom M. Kalinowski, radca prawny,
- Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, genom T. Tratkiewicz och J. Kaute, båda i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna och A. Gawłowska, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 6 november 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet samt artiklarna 9, 193, 199, 206, 250 och 252 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan förrättningsmannen Marian Macikowski och Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku rörande utebliven inbetalning inom fristen av den mervärdesskatt som ska betalas med anledning av att fast egendom sålts på exekutiv auktion.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

4 Artikel 193 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202.”

5 I artikel 199.1 g i samma direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs.

...

g) Leverans av fast egendom som av gäldenären sålts inom ramen för ett tvåångsauktionsförfarande.”

6 I artikel 204 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Om, vid tillämpning av artiklarna 193–197 och artiklarna 199–200, den som är betalningsskyldig är en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatten skall betalas, får medlemsstaterna tillåta honom att utse en skatterepresentant till betalningsskyldig.

När den beskattningsbara transaktionen utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad

i den medlemsstat i vilken skatten skall betalas och det med det land i vilket den beskattningsbara personen har sitt säte eller är etablerad inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd som är likartad den som föreskrivs i ... direktiv 76/308/EEG ... och i ... förordning (EG) nr 1798/2003 ..., får medlemsstaterna dessutom införa bestämmelser om att en skatterepresentant som utsetts av den icke-etablerade beskattningsbara personen skall vara betalningsskyldig.

Medlemsstaterna får emellertid inte tillämpa den valmöjlighet som avses i andra stycket på en enligt definitionen i artikel 358.1 i gemenskapen icke-etablerad beskattningsbar person som har valt att omfattas av den särskilda ordningen för tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

2. Den valmöjlighet som avses i punkt 1 första stycket skall omfattas av de villkor och närmare regler som varje medlemsstat fastställer.”

7 I artikel 205 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”I de fall som avses i artiklarna 193–200 och artiklarna 202, 203 och 204 får medlemsstaterna föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig skall vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten.”

8 Artikel 206 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt skall betala nettobeloppet av denna skatt när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning.”

9 I artikel 250.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

10 I artikel 252.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskattedeklarationen skall lämnas inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod.”

11 Artikel 273 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Lagen om mervärdesskatt

12 I artikel 15.6 i lagen om skatt på varor och tjänster (ustawa o podatku od towarów i usług) av den 11 mars 2004 (Dz. U. nr 54, pos. 535) (nedan kallad lagen om mervärdesskatt) föreskrivs följande:

”Myndigheter och dem underställda organ anses inte utgöra beskattningsbara personer med avseende på utförandet av uppgifter som de har tilldelats i enlighet med andra bestämmelser och för vilkas utförande nämnda myndigheter och organ har inrättats, med undantag för handlingar som utförs på grundval av civilrättsliga avtal.”

13 Artikel 18 i denna lag har följande lydelse:

”De exekutiva myndigheter som avses i lagen av den 17 juni 1966 om exekutiva administrativa åtgärder ... samt förrättningsmän som genomför exekutiva åtgärder i den mening som avses i civilprocesslagen [(ustawa Kodeks postępowania cywilnego), av den 17 november 1964 (Dz. U. nr 43, pos. 296), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad 'civilprocesslagen'),] är skyldiga att betala skatt på varuleveranser, vilka skett genom exekutiv försäljning, när varorna ägs av gäldenären eller när denne i strid med gällande bestämmelser har varorna i sin besittning.”

Lagen om skatter

14 I artikel 8 i lagen om införande av lagen om skatter (ustawa - Ordynacja podatkowa) av den 29 augusti 1997, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (Dz. U. 2005, nr 8, pos. 60) (nedan kallad lagen om skatter) föreskrivs följande:

”Den betalningsskyldige är en fysisk person, en juridisk person eller en enhet utan status som juridisk person, som på grund av de skatterättsliga bestämmelserna är skyldig att beräkna, uppbära och betala skatten till skattemyndigheten inom den fastställda fristen.”

15 I artikel 30 i lagen om skatter föreskrivs följande:

”1. En betalningsskyldig person som har underlåtit att uppfylla de skyldigheter som föreskrivs i artikel 8 är ansvarig för ej uppburen skatt eller för skatt som uppburits men inte erlagts.

...

3. Den betalningsskyldige eller den som uppbär skatten ansvarar för de fordringar som avses i punkterna 1 och 2 med hela sin förmögenhet.

...

4. Om skattemyndigheten under skatteförfarandet fastställer att den situation som avses i punkterna 1 och 2 föreligger ska den meddela ett beslut om att den betalningsskyldige eller den som uppbär skatten är ansvarig för skatten, i vilket fordran för ej uppburen skatt eller för skatt som uppburits men inte erlagts fastställs.

...”

Civilprocesslagen

16 I artikel 808.1 i lagen om civilprocesslagen (ustawa r. Kodeks postępowania cywilnego) föreskrivs följande:

"Om ett belopp som erlagts inom ramen för ett exekutivt förfarande inte tilldelas omedelbart ska det betalas in på domstolens deponeringskonto. ..."

17 I artikel 998.1 i civilprocesslagen föreskrivs följande:

"Efter det att beslutet att acceptera ett anbud har vunnit laga kraft och köparen har uppfyllt auktionsvillkoren eller efter det att köpesumman har fastställts och hela priset har betalats genom skattemyndigheten ska domstolen meddela ett beslut om att äganderätten har övergått på förvärvaren."

18 Artikel 999.1 i nämnda lag har följande lydelse:

"Genom det lagakraftvunna beslutet om äganderättens övergång övergår äganderätten till köparen. Beslutet ligger till grund för överföringen av äganderätten till förvärvaren genom registrering i fastighetsregistret eller registrering av handlingen i registret över handlingar om transaktioner rörande fast egendom. Det lagakraftvunna beslutet om övergång av äganderätten gäller även som exekutionstitel vilken gör det möjligt för förvärvaren att ta den fasta egendomen i besittning."

19 I artikel 1023.1 i samma lag föreskrivs följande:

"Den exekutiva myndigheten ska fastställa en plan för fördelningen av intäkterna från den exekutiva försäljningen av den fasta egendomen mellan borgenärerna."

20 I artikel 1024.1 i civilprocesslagen föreskrivs följande:

"I planen för fördelningen ska följande anges:

- 1) De intäkter som ska delas upp.
- 2) De fordringar och rättigheter som personerna vilka deltar i fördelningen har.
- 3) Det belopp som varje person som deltar i fördelningen har rätt till.
- 4) De belopp som ska betalas och de belopp som har betalats in på domstolens deponeringskonto, med angivande av skälen för att utbetalningen av desamma skjutits upp.

..."

21 I artikel 1035 i samma lag föreskrivs följande:

"Efter det att det belopp som ska fördelas har betalats in på domstolens deponeringskonto ska förrättningsmannen utan dröjsmål upprätta ett förslag till plan för fördelningen av intäkterna från den exekutiva försäljningen och ge in det till domstolen. Vid behov ändrar och kompletterar domstolen planen, i annat fall godtas den av domstolen."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

22 Marian Macikowski är förrättningsman vid Sąd Rejonowy w Chojnicach (distriktsdomstol i Chojnice).

23 På begäran av en borgenär inledde han ett exekutionsförfarande mot Royal sp. z o.o. (nedan kallat Royal) som var mervärdesskatteskyldigt.

24 Inom ramen för detta förfarande utmätte Marian Macikowski fast egendom som ägdes av Royal.

25 Den fasta egendomen såldes på auktion den 16 februari 2007. Genom beslut som meddelades den 22 mars 2007 och vann laga kraft den 22 augusti 2007 förklarade S?d Rejonowy w Chojnicach att det äkta paret Babinski hade förvärvat äganderätten till den fasta egendomen genom att ropa in den till ett belopp om 1 424 201 polska zloty. Förvärvarna betalade in hela detta belopp på domstolens bankkonto.

26 Genom beslut av den 27 oktober 2008 upprättade Marian Macikowski ett förslag till plan för fördelningen av nämnda belopp, i vilket han bland annat angav att mervärdesskatt om 256 823,13 zloty skulle betalas in på skattemyndigheten i Chojnices konto.

27 Den 26 januari 2009 vände sig Marian Macikowski till S?d Rejonowy w Chojnicach och begärde att ett belopp om 256 823,13 zloty skulle överföras till hans konto, så att han, såsom betalningsskyldig, kunde betala den mervärdesskatt som skulle betalas på grund av överlåtelsen av äganderätten, genom auktion, av Royals fasta egendom.

28 S?d Rejonowy w Chojnicach överförde nämnda belopp till Marian Macikowskis konto efter det att planen för fördelningen hade vunnit laga kraft. Till följd av detta upprättade Marian Macikowski den 31 augusti 2009 en faktura som inkluderade mervärdesskatten för försäljningen av den fasta egendomen och informerade skattemyndigheten den 2 september 2009 om betalningen av skatten.

29 Direktören för skattemyndigheten i Chojnice fastställde, på grundval av bland annat artikel 18 i lagen om mervärdesskatt, jämförd med artiklarna 8, 30.1, 30.3 och 30.4 i lagen om skatter, att Marian Macikowski, såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten till ett belopp om 256 823,13 zloty, var ansvarig då denna skatt som skulle betalas med anledning av försäljningen av Royals fasta egendom hade uppburits, men inte hade betalats in inom fristen. Skattemyndigheten i Chojnice bedömde att Marian Macikowski, såsom ansvarig för genomförandet av det exekutiva förfarandet, var skyldig att i november månad år 2007, i gäldenärens (det vill säga Royals) namn, och med anledning av försäljningen av detta företags fasta egendom, upprätta en faktura, som inkluderade mervärdesskatt, på ett bruttobelopp om 1 424 201 zloty inklusive skatt om 256 823,13 zloty samt att överföra denna skatt före den 25 december 2007 till den behöriga skattemyndighetens konto.

30 Genom dom av den 10 oktober 2011 avslog Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku (förvaltningsdomstol i voivodie i Gda?sk) Marian Macikowskis överklagande av Dyrektor Izby Skarbowej w Gda?skus beslut av den 23 november 2009, genom vilket det hade fastställts att Marian Macikowski var ansvarig för att den mervärdesskatt som skulle uppbäras vid försäljningen på exekutiv auktion av Royals fasta egendom inte hade betalats in inom fristen. I motiveringen uppgav nämnda domstol att den i målet var bunden av Naczelny S?d Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) tolkning och att den sistnämnda domstolen inte hade ifrågasatt den rättsliga grunden för nämnda beslut och hade bedömt att det i rättsligt hänseende varit möjligt för Marian Macikowski att uppfylla de skyldigheter som följer av artikel 18 i lagen om mervärdesskatt.

31 Marian Macikowski överklagade nämnda dom till Naczelny S?d Administracyjny. Såsom grund för överklagandet angav han att artikel 18 i lagen om mervärdesskatt hade tolkats på ett felaktigt sätt i nämnda dom, då de unionsrättsliga bestämmelserna i vilka

mervärdesskattesystemet regleras, det vill säga bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, inte hade beaktats.

32 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny, som bedömde att prövningen av nämnda överklagande krävde att bestämmelser i unionsrätten tolkades, att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Är det – mot bakgrund av det system för mervärdesskatt som följer av mervärdesskattedirektivet, särskilt av artiklarna 9 och 193, jämförda med artikel 199.1 g – tillåtet med en nationell bestämmelse som artikel 18 i lagen om mervärdesskatt, i vilken det föreskrivs undantag från de allmänna mervärdesskatterättsliga principerna i fråga om de rättssubjekt som är skyldiga att beräkna och uppbära nämnda skatt, genom införandet av en betalningsskyldig person, det vill säga ett rättssubjekt som är skyldigt att i den beskattningsbara personens ställe, beräkna skatten, uppbära den från den beskattningsbara personen och betala in den till skattemyndigheten inom föreskriven tid?

2) Om den första frågan ska besvaras jakande:

a) Är det – mot bakgrund av proportionalitetsprincipen som allmän unionsrättslig princip – tillåtet med en nationell bestämmelse som artikel 18 i lagen om mervärdesskatt, enligt vilken bland annat skatten på en leverans, genom exekutiv försäljning, av fast egendom som ägs av gäldenären eller i strid med gällande bestämmelser innehås av denne, ska beräknas, uppbäras och betalas av den förrättningsman som är ansvarig för genomförandet av de exekutiva åtgärderna, vilken i egenskap av betalningsskyldig ansvarar för en underlåtenhet att uppfylla denna skyldighet?

b) Är det – mot bakgrund av artiklarna 206, 250 och 252 i mervärdesskattedirektivet och den princip om skatteneutralitet som följer av detta – tillåtet med en nationell bestämmelse, som artikel 18 i mervärdesskattelagen, enligt vilken den betalningsskyldiga person som nämns i denna bestämmelse är skyldig att beräkna, uppbära och betala mervärdesskatten för en leverans, genom exekutiv försäljning, av fast egendom som ägs av gäldenären eller i strid med gällande bestämmelser innehås av denne, och detta inom den för den beskattningsbara personen gällande beskattningsperioden, upp till och med det belopp som erhållits vid försäljningen av varan, minskat med mervärdesskatten och den motsvarande skattesatsen, utan att avdrag från detta belopp kan göras för den ingående mervärdesskatt som säljaren har betalat från beskattningsperiodens början till och med den dag skatten uppburits av den beskattningsbara personen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

33 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 9, 193 och 199.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en bestämmelse i nationell lag, som den som är aktuell i det nationella målet, vilken, med avseende på en försäljning av fast egendom på exekutiv auktion, ålägger en aktör, nämligen den förrättningsman som har genomfört nämnda försäljning, att beräkna, uppbära och betala mervärdesskatten på intäkten från denna transaktion inom den föreskrivna fristen.

34 För att besvara denna fråga konstaterar domstolen att medlemsstaterna enligt artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet, vid leverans av fast egendom som av gäldenären sålts inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande, får föreskriva att det är förvärvaren av fastigheten som ska betala in skatten under förutsättning att vederbörande är en beskattningsbar person, för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för att förebygga bedrägeri.

35 I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet ges medlemsstaterna emellertid rätt att införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri.

36 Domstolen har i detta avseende redan fastställt att bestämmelserna i artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning då de inte, bortsett från de gränser som uppsätts däri, innehåller några preciseringar vad gäller de villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva (se dom Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, punkt 23).

37 De åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, i syfte att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri, får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften och får inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet (se dom Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 49, och dom Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 50).

38 I förevarande fall framgår det, för det första, av den polska regeringens yttranden att syftet med det system med en mellanhand vilket har införts genom de här aktuella nationella bestämmelserna, enligt vilka förrättningsmannen ska beräkna, uppbära och betala in mervärdesskatten vid en försäljning på exekutiv auktion, är att undvika en situation i vilken den beskattningsbara personen, till följd av sin ekonomiska situation, åsidosätter sin skyldighet att betala mervärdesskatt.

39 Sådana bestämmelser kan således omfattas av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet i den mån som de enligt Republiken Polen är nödvändiga för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten.

40 För det andra strider sådana bestämmelser varken mot artikel 193 eller mot artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet.

41 Även om det i dessa bestämmelser i sak anges att det endast är den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor, eller under vissa omständigheter förvärvaren av fastigheten, som ska betala skatten, omfattas den funktion som förrättningsmannen har i egenskap av mellanman med uppdrag att uppbära nämnda skatt inte av dessa bestämmelser.

42 I artikel 18 i lagen om mervärdesskatt definieras sålunda den funktion, som en förrättningsman som genomför en försäljning på exekutiv auktion har, som en mellanmansfunktion vilken är begränsad till att säkerställa att skattebeloppet uppbärs och överförs till skattemyndigheterna på den betalningsskyldiga beskattningsbara personens vägnar inom den föreskrivna fristen. I en sådan situation kan förrättningsmannens skyldighet inte anses utgöra en skattskyldighet eftersom denna skyldighet fortfarande åligger den beskattningsbara personen.

43 Förrättningsmannens uppdrag inkräktar inte på någon av den beskattningsbara personens befogenheter eller skyldigheter. Förrättningsmannen ska uteslutande se till att mervärdesskatten

med anledning av en viss transaktion överförs till skattemyndigheten.

44 I de aktuella bestämmelserna föreskrivs inte heller att förrättningsmannen är solidariskt ansvarig för betalningen av mervärdesskatten tillsammans med nämnda beskattningsbara person. Förrättningsmannen är inte heller den beskattningsbara personens skatterepresentant i den mening som avses i artikel 204 i mervärdesskattedirektivet.

45 Av det anförda följer att artiklarna 9, 193 och 199.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en bestämmelse i nationell lag, som den som är aktuell i det nationella målet, vilken, med avseende på en försäljning av fast egendom på exekutiv auktion, ålägger en aktör, nämligen den förrättningsman som har genomfört nämnda försäljning, att beräkna, uppbära och betala mervärdesskatten på intäkten från denna transaktion inom den föreskrivna fristen.

Den andra frågan, del a

46 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan, del a, för att få klarhet i huruvida proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att den utgör hinder för en bestämmelse i nationell lag, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en förrättningsman ansvarar med hela sin förmögenhet för den mervärdesskatt som ska betalas på intäkten från en försäljning av fast egendom på exekutiv auktion för det fall vederbörande inte fullgör sin skyldighet att uppbära och betala in denna skatt.

47 I detta hänseende ska det erinras om att medlemsstaterna enligt fast rättspraxis ska iakttä de allmänna principerna i unionsrätten, däribland bland annat principen om rättssäkerhet och proportionalitetsprincipen, då de utövar sina befogenheter enligt unionsdirektiven (se, för ett liknande resonemang, dom Schloßstrasse, C?396/98, EU:C:2000:303, punkt 44, och dom "Goed Wonen", C?376/02, EU:C:2005:251, punkt 32).

48 Såvitt avser proportionalitetsprincipen ska det erinras om att även om de bestämmelser som har antagits av medlemsstaterna med stöd av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet tjänar ett legitimt syfte, nämligen att så effektivt som möjligt säkerställa det allmännas anspråk, får de inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se, för ett liknande resonemang, dom Molenheide m.fl., C?286/94, C?340/95, C?401/95 och C?47/96, EU:C:1997:623, punkt 47, samt dom Federation of Technological Industries m.fl., C?384/04, EU:C:2006:309, punkt 30).

49 Bestämmelser vilka håller en förrättningsman ansvarig för ett agerande vilket inte kan tillskrivas förrättningsmannen personligen kan i synnerhet inte anses vara proportionella.

50 I detta avseende krävs att nämnda förrättningsman förfogar över de rättsliga medel som krävs för att fullgöra uppdraget, utan att hans ansvar kan uppkomma på grund av omständigheter över vilka han helt saknar inflytande, inklusive handlingar och underlåtenhet att handla av tredje man.

51 I detta hänseende ska det erinras om att det inte ankommer på unionsdomstolen att, inom ramen för det system för samarbete mellan domstolar som införts genom artikel 267 FEUF, uttala sig om tolkningen av nationella bestämmelser eller att avgöra om den hänskjutande domstolens tolkning av dessa bestämmelser är korrekt. Inom ramen för kompetensfördelningen mellan unionsdomstolen och de nationella domstolarna åligger det nämligen den förstnämnda att beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågorna, såsom den angetts i beslutet om hänskjutande (dom Fundación Gala-Salvador Dalí och Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos, C-7518/08, EU:C:2010:191, punkt 21 och där angiven rättspraxis, och dom Logstor ROR Polska, C-212/10, EU:C:2011:404, punkt 30).

52 Det ankommer sålunda på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida förrättningsmannen förfogar över de rättsliga medel som krävs för att inom fristen fullgöra skyldigheten att uppbära och betala mervärdesskatt som ska betalas med anledning av försäljning av egendom på exekutiv auktion, under förutsättning att nämnda person uppfyller sina skyldigheter på ett korrekt sätt och i enlighet med gällande rätt.

53 Den andra frågan, del a, ska följaktligen besvaras enligt följande. Proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en bestämmelse i nationell lag, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en förrättningsman ansvarar med hela sin förmögenhet för den mervärdesskatt som ska betalas på intäkten från en försäljning av fast egendom på exekutiv auktion för det fall vederbörande inte fullgör sin skyldighet att uppbära och betala in denna skatt, under förutsättning att den berörda förrättningsmannen faktiskt förfogar över de rättsliga medel som krävs för att fullgöra denna skyldighet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Den andra frågan, del b

54 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan, del b, för att få klarhet i huruvida artiklarna 206, 250 och 252 i mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en bestämmelse i nationell lag, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken den betalningsskyldiga person som nämns i denna bestämmelse är skyldig att beräkna, uppbära och betala mervärdesskatten för exekutiv försäljning av egendom utan att avdrag från detta belopp kan göras för den ingående mervärdesskatt som säljaren har betalat från beskattningsperiodens början till och med den dag skatten uppburits av den beskattningsbara personen.

55 Det ska erinras om att det av fast rättspraxis följer att den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och därför i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom Gran Via Moine?ti, C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 21, dom Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 38, dom Gabalfrija m.fl., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 43, dom Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 47, dom Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 38, och dom Gran Via Moine?ti, C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 21).

56 Av artiklarna 206 och 250 i mervärdesskattedirektivet följer dessutom att det mervärdesskattebelopp som ska betalas in till staten ska vara ett nettobelopp, det vill säga ett belopp som tar hänsyn till avdrag som ska göras, samt att samtliga avdrag ska göras med avseende på den beskattningsperiod under vilka avdragsrätten uppkommit.

57 I det nationella målet är det den beskattningsbara person som äger den egendom som

förrättningsmannen sålt på auktion och inte den som är skyldig att betala in skatten som är skyldig att inge en mervärdesskattedeklaration i vilken försäljningen av denna egendom tas upp. Det är också den beskattningsbara personen, och inte den som är skyldig att betala in skatten, som har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på den mervärdesskatt som ska betalas. Detta avdrag avser den beskattningsperiod under vilken nämnda transaktion ägde rum.

58 Om den som är skyldig att betala in skatten överför den mervärdesskatt som ska betalas med anledning av nämnda transaktion efter det att den beskattningsbara personen har ingett sin deklaration, kan en sådan situation vara tillåten enligt artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken medlemsstaterna får begära preliminär betalning.

59 I fallet med den mekanism som inrättats genom artikel 18 i lagen om mervärdesskatt förfogar leverantören inte över den mervärdesskatt som ska betalas med anledning av den transaktion som skett på exekutiv auktion. Av detta skäl kan leverantören inte använda detta belopp för att dra av ingående mervärdesskatt, men behåller rätten att göra ett sådant avdrag. Om den ingående mervärdesskatt som den beskattningsbara personen, som äger den egendom vilken sålts på auktion, betalat med anledning av transaktioner vilka ägt rum under den aktuella beskattningsperioden, för vilken vederbörande har rätt att göra avdrag, överstiger den mervärdesskatt som ska betalas med anledning av försäljningen av denna egendom, kan sålunda den del som betalats in för mycket till skattemyndigheten eventuellt komma att betalas tillbaka till den beskattningsbara personen.

60 Domstolen konstaterar följaktligen att en sådan mekanism är förenlig med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och att den, särskilt, inte strider mot bestämmelserna i artiklarna 250 och 252 i detta direktiv.

61 Den andra frågan, del b, ska följaktligen besvaras enligt följande. Artiklarna 206, 250 och 252 i mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en bestämmelse i nationell lag, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken den betalningsskyldiga person som nämns i denna bestämmelse är skyldig att beräkna, uppbära och betala in mervärdesskatten vid exekutiv försäljning av egendom utan att avdrag från detta belopp kan göras för den ingående mervärdesskatt som säljaren har betalat från beskattningsperiodens början till och med den dag skatten uppburits av den beskattningsbara personen.

Rättegångskostnader

62 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 9, 193 och 199.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en bestämmelse i nationell lag, som den som är aktuell i det nationella målet, vilken, med avseende på en försäljning av fast egendom på exekutiv auktion, ålägger en aktör, nämligen den förrättningsman som har genomfört nämnda försäljning, att beräkna, uppbära och betala in mervärdesskatten på intäkten från denna transaktion inom den föreskrivna fristen.**

2) **Proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en bestämmelse i nationell lag, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en förrättningsman ansvarar med hela sin förmögenhet för den mervärdesskatt som ska**

betalas på intäkten från en försäljning av fast egendom på exekutiv auktion för det fall vederbörande inte fullgör sin skyldighet att uppbära och betala in denna skatt, under förutsättning att den berörda förrättningsmannen faktiskt förfogar över de rättsliga medel som krävs för att fullgöra denna skyldighet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

3) Artiklarna 206, 250 och 252 i mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en bestämmelse i nationell lag, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken den betalningsskyldiga person som nämns i denna bestämmelse är skyldig att beräkna, uppbära och betala in mervärdesskatten vid exekutiv försäljning av egendom utan att avdrag från detta belopp kan göras för den ingående mervärdesskatt som säljaren har betalat från beskattningsperiodens början till och med den dag skatten uppburits av den beskattningsbara personen.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska