

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62018CJ0214

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

10. april 2019 ( \*1 )

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2006/112/EF – merværdiafgift (moms) – foged – tvangsfuldbyrdelse – fuldbyrdelsesgebyrer fastsat ved lov – kompetente nationale myndigheders administrative praksis, der anser dette fuldbyrdelsesgebyr for at være inklusiv moms – neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet«

I sag C-214/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (retten i første instans i Sopot, afdeling for civile sager I, Polen) ved afgørelse af 8. marts 2018, indgået til Domstolen den 26. marts 2018, i sagen anlagt af:

H.W.

procesdeltagere:

PSM »K«,

Aleksandra Treder, som foged ved Sąd Rejonowy w Sopocie (retten i første instans i Sopot),

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, og dommerne C.G. Fernlund (refererende dommer) og L.S. Rossi,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

–

Aleksandra Treder ved radca prawny M.S. Tokarz og doradca podatkowy J. Martini,

–

den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

–

Europa-Kommissionen ved R. Lyal, A. Armenia og B. Sasinowska, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes

uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, artikel 2, stk. 1, litra a) og c), artikel 73 og artikel 78, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2013/43/EU af 22. juli 2013 (EUT 2013, L 201, s. 4) (herefter »direktiv 2006/112«).

2

Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en sag anlagt af H.W. til prøvelse af en afgørelse truffet af Aleksandra Treder, der er foged med ansvar for at varetage en fuldbyrdelsesprocedure over for H.W., hvorefter der skulle tillægges de omhandlede fuldbyrdelsesomkostninger merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3

Følgende fremgår af femte betragtning til direktiv 2006/112:

»Det mest enkle og mest neutrale momssystem opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og distributionsled samt levering af ydelser. Det er derfor i det indre markeds og medlemsstaternes interesse at indføre et fælles system, der også finder anvendelse på detailhandelen.«

4

Direktivets artikel 1 bestemmer:

»1. Dette direktiv fastlægger det fælles [moms]system.

2. Det fælles [moms]system bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares [moms], der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

5

Direktivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), fastsætter:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

a)

levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

c)

levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

6

Samme direktivs artikel 9, stk. 1, lyder således:

»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.«

7

Artikel 13 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»1. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvriddning af en vis betydning.

[...]«

8

Direktivets artikel 73 er affattet således:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

9

Nævnte direktivs artikel 78, stk. 1, litra a), har følgende ordlyd:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

a)

skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen.«

10

I henhold til samme direktivs artikel 193 »[påhviler] momsen [...] den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser [...]«.

Polsk ret

Republikken Polens forfatning

11

Republikken Polens forfatning af 2. april 1997 (Dz. U. af 1997, nr. 78, pos. 483) i den version, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fastsætter i artikel 217 følgende:

»Loven skal fastlægge pålæggelse af afgift og andre offentlige bidrag, den afgiftspligtige persons egenskab, afgiftens genstand og sats, principperne for tildeling af nedsættelser og afskrivninger samt kategorierne af afgiftspligtige personer, der er afgiftsfritagede.«

Momsloven

12

Artikel 15, stk. 1, 2 og 6, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om merværdiafgift på goder og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 i den version, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (Dz. U. nr. 54, pos. 1221) (herefter »momsloven«), bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses juridiske personer, organisatoriske enheder uden status som juridisk person og fysiske personer, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i stk. 2 uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

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

[...]

6. Organer under offentlige myndigheder og disse organers kontorer anses ikke for afgiftspligtige for så vidt angår udførelse af opgaver pålagt i medfør af særlige retsfor skrifter, til hvis gennemførelse de er oprettet, bortset fra virksomhed, der udøves på grundlag af civilretlige aftaler.«

13

Momslovens artikel 19a, stk. 1, fastsætter:

»Afgiften forfalder på tidspunktet for overgivelse af varen eller levering af tjenesteydelsen med

forbehold af stk. 5 og 7-11, artikel 14, stk. 6, artikel 20 og artikel 21, stk. 1.«

14

Samme lovs artikel 29a, stk. 1, og artikel 29, stk. 6, nr. 1), bestemmer:

»1. Med forbehold af stk. 2-5, artikel 30a-30c, artikel 32, artikel 119 og artikel 120, stk. 4 og 5, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for salget, herunder tildelinger, tilskud og andre supplerende ydelser af samme art, som leverandøren modtager, der er direkte forbundet med prisen for de varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har leveret.

[...]

6. Beskatningsgrundlaget omfatter:

1)

skatter, told, importafgifter og andre afgifter af samme art med undtagelse af [...] momsens.«

Lov om fogeder og fuldbyrdelse

15

Fogeder er underlagt bestemmelserne i ustawa o komornikach s?dowych i egzekucji (lov om fogeder og fuldbyrdelse) af 29. august 1997 i den version, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (Dz. U. af 2017, pos. 1277) (herefter »fogedloven«).

16

Fogedlovens artikel 28 fastsætter:

»For fogederne finder indkomstskattelovens bestemmelser anvendelse på indkomst, social sikring og universel sygeforsikring vedrørende de personer, der udøver ikkelandbrugsmæssig økonomisk virksomhed.«

17

Denne lovs artikel 34 bestemmer:

»Omkostningerne ved fogedens virksomhed omfatter:

1)

udgifter til personale, der er ansat, og materiale i forbindelse med fuldbyrdelsesproceduren

2)

udgifter til sikker opbevaring af beslaglagte genstande og til nødvendig personbeskyttelse samt udgifter til forsikring af fogedens kontor og til civil ansvarsforsikring

3)

udgifter til fogedens rejse til forretningsstedet, frankering, udlæg, udgifter til transport af små løsøregerstande, der ikke kræver specialiseret transport

4)

obligatoriske bidrag overført til fogedsammenslutningen i henhold til loven

5)

andre udgifter, der er nødvendige for varetagelsen af fuldbyrdelseshandlinger og handlinger fastsat ved lov, som ikke er omfattet af artikel 39.«

18

Følgende fremgår af den nævnte lovs artikel 35:

»Fogeden dækker de i artikel 34 nævnte omkostninger gennem de indkrævede fuldbyrdelsesgebyrer.«

19

Samme lovs artikel 43 bestemmer:

»Fogeden opkræver fuldbyrdelsesgebyrer for tvangsfuldbyrdelse og andre i loven fastsatte foranstaltninger.«

20

Fogedlovens artikel 49 bestemmer:

»1. Fogeden opkræver for fuldbyrdelsen i forbindelse med pengekrav et gebyr af skyldneren svarende til 15% af det inddrevne kravs værdi, men under ingen omstændigheder mindre end 1/10 af dennes gennemsnitlige månedsløn eller mere end 30 gange denne [...]

1a. I de tilfælde, der er omhandlet i stk. 1, opkræver fogeden et gebyr af skyldneren, der er proportionalt med størrelsen af det inddrevne krav.

[...]

7. Gebyrerne, der er omhandlet i stk. 1 og 2, kan nedsættes på anmodning fra skyldneren. [...]

10. Retten kan efter behandling af den anmodning, der er omhandlet i stk. 7, særligt under hensyntagen til fogedens arbejdsmængde eller ansøgerens økonomiske forhold og indkomst, nedsætte de i stk. 1 og 2 nævnte gebyrer.«

21

Lovens artikel 51 bestemmer:

»1. De endeligt fastsatte gebyrer beløber sig til 20% af den gennemsnitlige månedsløn vedrørende:

1)

overdragelsen af en ejendom og fjernelse af løsøregerstande i sidstnævnte; i tilfælde af handels-

og industrivirksomhed opkræves gebyr for hver del, som virksomheden består af

2)

udpegelsen af en ejendomsadministrator eller en virksomhedsdirektør samt udpegelsen af en ejendomsvogter

3)

bortkørsel af genstande og personer fra lokalerne, idet hver del er genstand for særskilte gebyrer

4)

fuldbyrdelsen af beslaglæggelsen af genstandene.

2. I forbindelse med frigivelse af boliger er følgende rum ikke genstand for særskilte gebyrer: entréer, alkover, gange, verandaer, badeværelser, kældre, loggiaer og lignende.

3. I forbindelse med rydning af rum og lokaler, der ikke er bestemt til beboelse, særligt garager, stalde, græsningsarealer eller butikker, giver hvert rum ret til særskilt gebyr på samme måde som rum i boliger.«

22

Nævnte lovs artikel 54 fastsætter:

»Overdragelse til fordringshaver i andre tilfælde end de i artikel 51 opregnede pålægges endeligt fastsatte gebyrer på 15% af den gennemsnitlige månedsløn, som forhøjes med 100% for hver fuldbyrdelsesprocedure, der følger af en ny krænkelse af ejendomsrettighederne.«

23

Samme lovs artikel 63, stk. 4, er affattet således:

»Fogedens indkomst [...] omfatter de fuldbyrdelsesgebyrer, der opkræves og indkræves hver måned, samt de udlæg for befordringsudgifter [...], som han bliver godtgjort for, fratrukket udgifterne ved fuldbyrdelsesvirksomheden og de i denne artikel nævnte beløb.«

Lov om personlig indkomstskat

24

L'ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (lov om personlig indkomstskat) af 26. juli 1991 i den version, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (Dz. U. af 2018, pos. 200), fastsætter i artikel 14, stk. 1, andet punktum:

»Hvad angår afgiftspligtige personer, som sælger momspligtige varer og tjenesteydelser, anses indtægterne fra disse salg, fratrukket den skyldige moms, for indkomst.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

25

H.W.'s kreditor, PSM »K«, gav Aleksandra Treder, foged ved Sąd Rejonowy w Sopocie (retten i første instans i Sopot, Polen), i opdrag at indlede en tvangsfuldbyrdelse over for skyldneren. Ved

afgørelse af 4. oktober 2016 afsluttede Aleksandra Treder denne sag og fastsatte i henhold til fogedlovens artikel 49, stk. 1, et beløb for fuldbyrdelsesgebyrerne forhøjet med moms.

26

Den udpegede procesværg for skyldneren, hvis opholdssted var ukendt, indbragte denne afgørelse for Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (retten i første instans i Sopot, afdeling for civile sager I), idet det gjordes gældende, at den omhandlede foged havde begået en fejl ved at forhøje disse fuldbyrdelsesgebyrer med momsbeløbet, fordi de fuldbyrdelsesgebyrer, der var fastsat i henhold til fogedlovens artikel 49, stk. 1, allerede indeholdt moms.

27

Ved afgørelse af 9. marts 2017 udsatte denne ret på anmodning fra begge parter sagen på den forestående afgørelse fra Sąd Najwyższy (øverste domstol, Polen) af spørgsmålet, om de af fogeden i henhold til denne bestemmelse fastsatte fuldbyrdelsesgebyrer skal forhøjes med momsbeløbet, eller om dette beløb allerede er indeholdt i dette fuldbyrdelsesgebyr.

28

Ved afgørelse af 27. juli 2017 fastslog Sąd Najwyższy (øverste domstol), at fogeden ikke kunne forhøje de i henhold til fogedlovens artikel 49, stk. 1, opkrævede gebyrer med momsbeløbet. Ifølge denne ret skal det, da fogedloven ikke nævner muligheden for at lægge momsbeløbet til nævnte gebyr, antages, at sidstnævnte i medfør af momslovens artikel 29a, stk. 1, sammenholdt med denne artikels stk. 6, nr. 1), udgør bruttofordringer, der allerede indeholder moms.

29

Efter at Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (retten i første instans i Sopot, afdeling for civile sager I) har genoptaget sagen, har den omhandlede foged anmodet om, at Domstolen forelægges en anmodning om præjudiciel afgørelse med henblik på at afgøre, om det standpunkt, hvorefter det af fogeden i henhold til fogedlovens artikel 49, stk. 1, fastsatte fuldbyrdelsesgebyr indeholder det skyldige momsbeløb, er i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2006/112.

30

Den forelæggende ret har anført, at det gebyr, som fogeden har ret til, når denne leverer ydelser inden for rammerne af en tvangsfuldbyrdelse, er fastsat ved lov. Før den 9. juni 2015 blev fogeden anset for at være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i momslovens artikel 15, stk. 6, og dermed for ikke at være momspligtig af disse ydelser. I medfør af en vejledning af 9. juni 2015 fra finansministeren er fogeder blevet anset for ikke at være omfattet af denne bestemmelse og dermed for at være momspligtige af nævnte ydelser. Det blev desuden fastsat, at den skyldige moms er indeholdt i det opkrævede gebyrbeløb. Denne ændring har derimod ikke medført ændringer i den nationale lov, der regulerer grænserne for de gebyrbeløb, der kan opkræves. Fogedgebyrerne er derfor blevet nedsat med et beløb svarende til den skyldige moms.

31

Den 6. marts 2017 er nævnte vejledning fra finansministeren blevet bekræftet af Sąd Najwyższy (øverste domstol). Denne ret er af opfattelse, at fogeden er underlagt momslovens artikel 15, stk. 1, sammenholdt med denne artikels stk. 2, fordi fogeden ikke udøver sin virksomhed som et offentligretligt organ, men som selvstændig inden for rammerne af et liberalt erhverv, således at fogeden ikke kan være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne lovs artikel 15, stk. 6, og i



artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112.

32

Den forelæggende ret er enig i den fortolkning, hvorefter fogeden er momspligtig for de tvangsfuldbyrdelseshandlinger, som denne udfører. Den forelæggende ret har desuden anført, at S?d Najwy?szys (øverste domstol) standpunkt, hvorefter fogeden ikke kan forhøje de opkrævede gebyrer med momsbeløbet, er begrundet.

33

For så vidt som der ikke er sket nogen lovgivningsmæssig ændring, der fastsætter en forhøjelse af de gebyrer, der skal opkræves, med henblik på at dække fogedernes omkostninger ved at være momspligtige, har den forelæggende ret rejst tvivl om foreneligheden med EU-retten, herunder nærmere bestemt med princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet, af S?d Najwy?szys (øverste domstol) standpunkt som anført i nærværende doms præmis 28, hvorefter fogeders gebyrer skal anses for at udgøre bruttofordringer, der allerede indeholder moms.

34

I denne henseende ønsker den forelæggende ret for det første oplyst, om det forhold, at de af fogeder opkrævede gebyrer anses for allerede at indeholde moms, medfører en tilsidesættelse af reglen om, at denne afgift skal betales af den endelige forbruger, og for det andet i det væsentlige, om proportionalitetsprincippet, således som det er blevet fortolket i punkt 2 i domskonklusionen i dom af 26. marts 2015, Mackowski (C-499/13, EU:C:2015:201), er til hinder for, at gebyrbeløbet allerede kan indeholde moms.

35

På denne baggrund har S?d Rejonowy w Sopocie Wydzia? I Cywilny (retten i første instans i Sopot, afdeling for civile sager I) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Er det i lyset af [moms]systemet som beskrevet i [direktiv 2006/112], særligt artikel 1, artikel 2, stk. 1, litra a) og c), samt artikel 73, sammenholdt med artikel 78, stk. 1, litra a), samt det neutralitetsprincip for moms, der fremgår heraf og hører til EU-rettens almene principper, under hensyntagen til ordlyden af [momslovens] artikel 29a, stk. 1, og [artikel 29a,] stk. 6, nr. 1), [...], sammenholdt med [fogedlovens] artikel 49, stk. 1, artikel 35 og artikel 63, stk. 4, [...] en tilladt opfattelse, at beløbet for merværdiafgiften (dvs. momsen) er indeholdt i de fuldbyrdelsesgebyrer, der opkræves af fogeder?

Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende,

2)

Er det i lyset af det proportionalitetsprincip, der hører til EU-rettens almene principper, en tilladt opfattelse, at en foged – der i forbindelse med sine fuldbyrdelsesforanstaltninger er forpligtet til at betale [moms] – reelt råder over de nødvendige retsmidler til at opfylde denne forpligtelse på korrekt vis, hvis det antages, at det fuldbyrdelsesgebyr, der er opkrævet på grundlag af [fogedloven], indeholder beløbet for merværdiafgiften (dvs. momsen)?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

36

Med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i direktiv 2006/112 samt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for kompetente nationale myndigheders administrative praksis som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter moms vedrørende tjenesteydelser leveret af en foged inden for rammerne af en tvangsfuldbyrdelse anses for at være indeholdt i de gebyrer, som opkræves af denne.

37

Indledningsvis bemærkes for det første, at direktiv 2006/112, der trådte i kraft den 1. januar 2007, erstattede Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), uden at bibringe indholdsmæssige ændringer i forhold til sidstnævnte. Da de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 i det væsentlige har samme indhold som de relevante bestemmelser i sjette direktiv 77/388, finder Domstolens praksis vedrørende sidstnævnte direktiv ligeledes anvendelse på direktiv 2006/112.

38

De forelagte spørgsmål er for det andet, således som det fremgår af nærværende doms præmis 32, baseret på de forudsætninger, dels at en foged som den i hovedsagen omhandlede foged udøver en økonomisk virksomhed, der ikke er omfattet af den ordning om fritagelse for afgift, der er fastsat i artikel 13 i direktiv 2006/112 for offentligretlige organer, dels at national ret ikke gør det muligt at lægge det skyldige momsbeløb til de gebyrer, der opkræves for en tvangsfuldbyrdelse, som gennemføres af fogeden.

39

Det skal præciseres, at Domstolens besvarelse af de forelagte spørgsmål er støttet på den antagelse, at disse forudsætninger er korrekte.

40

Det bemærkes for det første, at i overensstemmelse med artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 bygger det fælles momssystem på det princip, at der på varer og ydelser, til og med detailhandelsleddet, skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

41

I denne henseende følger det af dette direktivs artikel 2, stk. 1, og artikel 9, at dette fælles system bygger på et generelt princip om, at enhver form for økonomisk aktivitet i princippet pålægges moms (jf. i denne retning dom af 19.1.2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, præmis 36). Enhver levering af tjenesteydelser, der leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person, er således momspålagt (jf. i denne retning dom af 21.3.2013, Kommissionen mod Frankrig, C-197/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:202, præmis 30).

42

Hvad for det andet angår muligheden for at fravige det generelle princip om, at enhver levering af tjenesteydelser, der leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person, er momspligtig, har Domstolen allerede præciseret, at alle fritagelser skal være udtrykkelige og præcise (jf. i denne retning dom af 26.3.1987, Kommissionen mod Nederlandene, C-235/85, EU:C:1987:161, præmis 19). Desuden skal den ordlyd, der anvendes til at beskrive en fritagelse, under alle omstændigheder fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis, og af 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

43

Det følger deraf, at når en levering af ydelser ikke er omfattet af de fritagelser, der er fastsat i direktiv 2006/112, er denne levering momspligtig i medfør af dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra c).

44

For det tredje er den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af ydelser, i henhold til artikel 193 i direktiv 2006/112 momspligtig.

45

Når en foged leverer en ydelse som den i hovedsagen omhandlede, er fogeden derfor momspligtig af denne transaktion, for så vidt som denne ydelse ikke er omfattet af de i dette direktiv fastsatte fritagelser.

46

Hvad angår fastlæggelsen af afgiftsgrundlaget for den skyldige moms i den foreliggende sag følger det af artikel 73 og artikel 78, litra a), i direktiv 2006/112, at afgiftsgrundlaget ved levering af en ydelse med undtagelse af selve momsen omfatter den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for den omhandlede ydelse.

47

Dette direktiv indeholder derimod ingen udtrykkelig regel vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt en fogeds gebyrer skal indeholde skyldig moms eller ej. Det påhviler således medlemsstaterne at besvare dette spørgsmål.

48

I den foreliggende sag kan intet momsbeløb, således som det fremgår af nærværende doms præmis 38, ifølge national ret tilføjes det gebyrbeløb, som opkræves af fogeden. Da afgiftsgrundlaget, således som det er anført i nærværende doms præmis 46, med undtagelse af selve momsen indeholder den samlede modværdi, som leverandøren modtager, skal det omhandlede gebyrbeløb anses for allerede at være indeholdt i denne afgift.

49

Denne fortolkning overholder også princippet om momsens neutralitet. Den gør det nemlig muligt for de afgiftspligtige personer at bidrage med proportional betaling af momsen af det samlede beløb, som opkræves for de afgiftspligtige transaktioner.

50

Nævnte fortolkning er desuden i overensstemmelse med princippet om, at momsen er en afgift, som skal betales af den endelige forbruger. For så vidt som det i medfør af national ret ikke er muligt at føje et tillæg svarende til den skyldige moms til det gebyrbeløb, der skal opkræves, medfører det forhold, at dette beløb anses for allerede at indeholde denne afgift, at afgiftsgrundlaget for den moms, som afgiftsmyndighederne opkræver, ikke kan være højere end den modydelse, der faktisk betales af den endelige forbruger, og som har været grundlaget for beregningen af den moms, der til sidst belaster denne forbruger (jf. i denne retning dom af 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19, og af 7.11.2013, Tulic? og Plavo?in, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34 og 35).

51

Samme fortolkning overholder desuden proportionalitetsprincippet, eftersom den ikke går videre, end hvad der er nødvendigt for at opnå det mål, der er knyttet til at sikre opkrævningen af denne afgift, og at denne måde at fastlægge afgiftsgrundlaget på er forenelig med det grundlæggende princip om det fælles momssystem som anført i nærværende doms præmis 40 og 41, dvs. at enhver økonomisk virksomhed er momspligtig.

52

Denne konklusion svækkes ikke af den fortolkning af proportionalitetsprincippet, der findes i punkt 2 i domskonklusionen i dom af 26. marts 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), der danner grundlag for det andet spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt. I denne henseende bemærkes, at Domstolen i dette punkt 2 har fastslået, at proportionalitetsprincippet ikke er til hinder for en bestemmelse i national ret, 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 fogeden reelt råder over de nødvendige retsmidler til at opfylde denne forpligtelse. Denne besvarelse skal sammenholdes med omstændighederne i den sag, der gav anledning til dom af 26. marts 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), som er forskellige fra omstændighederne i hovedsagen. Den sag, der gav anledning til denne dom, vedrørte således til forskel fra hovedsagen den situation, hvor en foged ikke var den afgiftspligtige person, men afgiftsbetaler af denne afgift på en anden afgiftspligtig persons vegne, og som ikke, før den kompetente nationale ret havde givet sit samtykke hertil, var i stand til at råde over de finansielle midler, der indgik ved den omhandlede tvangsauktion, og at betale den dertilhørende moms inden for de i national ret fastsatte frister. Desuden fremgår det i hovedsagen ikke af de oplysninger, som er blevet forelagt Domstolen, at fogeden mangler retsmidler, som gør det muligt for denne som momspligtig person at opfylde sin afgiftsforpligtelse.

53

Henset til ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i direktiv 2006/112 samt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for kompetente nationale myndigheders administrative praksis som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter moms vedrørende tjenesteydelser leveret af en foged inden for rammerne af en tvangsfuldbyrdelse

anses for at være indeholdt i de gebyrer, som opkræves af denne.

## Sagsomkostninger

54

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 sagsomkostningerne. 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 (Ottende Afdeling) for ret:

Bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2013/43/EU af 22. juli 2013, samt princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for kompetente nationale myndigheders administrative praksis som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter moms vedrørende tjenesteydelser leveret af en foged inden for rammerne af en tvangsfuldbyrdelse anses for at være indeholdt i de gebyrer, som opkræves af denne.

## Underskrifter

( \*1 ) – Processprog: polsk.