

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 6. november 2014 (1)

Sag C-499/13

Marian Macikowski, i sin egenskab af foged ved Sąd Rejonowy w Chojnicach (byretten i Chojnice)

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (direktøren for finansskammeret i Gdansk)

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Republikken Polen))

»Skattelovgivning – moms – artikel 193, artikel 199, stk. 1, litra g), og artikel 204-206 i direktiv 2006/112/EF – levering af fast ejendom ved tvangsauktion – den medvirkende fogeds forpligtelse til at fastlægge, opkræve og indbetale momsen – hæftelse for ikke indbetalt afgift – proportionalitetsprincippet – princippet om afgiftsneutralitet«

I – Indledning

1. Enhver afgiftslov forbliver virkningsløs, hvis ikke dens effektive håndhævelse er sikret. Det kan derfor ikke undre, at Unionens medlemsstater er særligt opmærksomme på dette aspekt. Det skorter således ikke på idéer til pålæggelse af alskens forpligtelser med henblik på rent faktisk at sikre statskassens afgiftsindtægter.

2. Baggrunden for nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse er en momspligtig levering, der fandt sted ved en tvangsauktion over en fast ejendom. Efter polsk ret påhviler der den foged, der medvirker til denne handling, særlige forpligtelser med hensyn til den pålagte moms, fordi man ikke har tillid til, at domsskyldneren i tvangsauktionsproceduren selv indbetaler afgiften. Hvis fogeden handler i strid med denne forpligtelse, drages han til ansvar.

3. Domstolen skal i den foreliggende sag afklare, om det er i overensstemmelse med Unionens momslovgivning at pålægge fogeden sådanne forpligtelser.

II – Retsforskrifter

A – EU-retten

4. I Unionen blev momsens i den periode, der er relevant for tvisten, opkrævet på grundlag af bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (2) (herefter »momsdirektivet«).

5. I henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, forstås ved »afgiftspligtig person« »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«.

6. Momsdirektivets afsnit XI omhandler »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«. Dette afsnits første kapitel (»Betalingsforpligtelse«) indeholder i artikel 192a-205 bestemmelser vedrørende »[p]ersoner, der er betalingspligtige over for statskassen«.

7. Momsdirektivets 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.«

8. I henhold til momsdirektivets artikel 199, stk. 1, kan medlemsstaterne 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«.

9. Momsdirektivets artikel 204, stk. 1, bestemmer:

»Når den for momsens 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 momsens 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 momsens 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.«

10. 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.«

11. De efterfølgende artikler omhandler »Bestemmelser om indbetaling«. Her bestemmer momsdirektivets artikel 206 følgende:

»Enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsens, 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.«

12. I afsnit XI's femte kapitel (»Angivelser«) bestemmer momsdirektivets artikel 250 bl.a.:

»1. 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.

[...]«

13. Momsdirektivets artikel 252 har følgende ordlyd:

»1. 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.

2. Medlemsstaterne fastsætter afgiftsperioden til en, to eller tre måneder.

Medlemsstaterne kan dog fastsætte andre perioder, der imidlertid ikke må overstige et år.«

14. I afsnit XI's syvende kapitel (»Diverse bestemmelser«) bestemmer momsdirektivets artikel 273 endelig:

»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.«

B – *National ret*

15. Artikel 18 i Ustawa o podatku od towarów i usług af 11. marts 2004 (herefter »den polske momslov«) bestemmer:

»[...] fogeder, der udfører tvangsfuldbyrdelse i den civile retsplejelovs forstand, 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.«

16. Artikel 8 i Ustawa Ordynacja podatkowa af 29. august 1997 (herefter »den polske lov om skatter og afgifter«) definerer bl.a. »afgiftsbetaler« som »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 fastlægge den afgiftspligtiges afgift, opkræve den og indbetale den inden for den af skattemyndighederne fastsatte frist«.

17. Artikel 30 i den polske lov om skatter og afgifter har bl.a. 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 [...] hæfter for de i [§ 1] anførte krav med hele sin formue.

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

ikke indbetalte afgift.«

III – Tvisten i hovedsagen og retsforhandlingerne for Domstolen

18. Tvisten i hovedsagen vedrører Marian Macikowskis hæftelse for moms, der er forfalden i forbindelse med en tvangsauktion.

19. I februar 2007 havde Marian Macikowski i sin egenskab af foged som led i en fuldbyrdelsessag mod et selskab, der var etableret i Polen, gennemført en tvangsauktion over en fast ejendom, som tilhørte dette selskab. Tilslagsprisen blev fuldt indbetalt af erhververne på rettens deponeringskonto, og overgangen af ejendomsretten blev retskraftig i august 2007.

20. I juni 2009 traf skattemyndigheden på grundlag af artikel 18 i den polske momslov, sammenholdt med artikel 8 og artikel 30, §§ 1, 3 og 4, i den polske lov om skatter og afgifter, afgørelse om, at Marian Macikowski hæftede som afgiftsbetaler, da han ikke havde indbetalt den forfaldne moms på salget af den faste ejendom. Ifølge skattemyndigheden skulle han allerede i november 2007 have udstedt en momsfaktura for transaktionen og derefter indbetalt afgiften på vegne af den afgiftspligtige leverandør af den faste ejendom. Marian Macikowski informerede først i september 2009 skattemyndigheden om, at han havde indbetalt afgiften.

21. Marian Macikowski påklagede afgørelsen vedrørende sin hæftelse som afgiftsbetaler til direktøren for skatteforvaltningen i Gdansk, efter at afgørelsen var blevet opretholdt på trods af, at han havde gjort indsigelse over for skattemyndigheden. Han gjorde bl.a. gældende, at han ikke havde kunnet disponere over auktionsprovenuet fra salget af den faste ejendom, da provenuet var sat ind på rettens deponeringskonto. Så længe retten ikke endeligt havde bekræftet den fordelingsplan, som han fremlagde ultimo oktober 2008, havde han ikke været i stand til at indbetale afgiften.

22. Naczelny Sąd Administracyjny (forvaltningsdomstol), for hvem sagen nu verserer, er i tvivl om, hvorvidt de nævnte polske bestemmelser er forenelige med EU-retten og har den 16. september 2013 i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Er en bestemmelse i national ret såsom artikel 18 i den polske momslov lovlig i lyset af merværdiafgiftssystemet, 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:

2.1) Er en bestemmelse i national ret såsom den polske momslovs artikel 18 lovlig i lyset af proportionalitetsprincippet som alment princip i EU-retten, når bestemmelsen bl.a. fastsætter, at afgiften på levering af fast ejendom, der har fundet sted ved en tvangsfuldbyrdelse i varer, 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?

2.2) Er en bestemmelse i national ret såsom den polske momslovs 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 minus momsen og den relevante 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?»

23. I proceduren for Domstolen har Marian Macikowski, Republikken Polen og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg. Direktøren for skatteforvaltningen i Gdansk, Republikken Polen og Kommissionen var repræsenteret under retsmødet den 4. september 2014.

IV – Retlig vurdering

24. For at kunne forstå den foreliggende sag er det af afgørende betydning at sondre mellem de to forskellige ansvarsområder for en foged i henhold til de polske bestemmelser.

25. For det første påhviler det i henhold til artikel 18 i den polske momslov og artikel 8 i den polske lov om skatter og afgifter i forbindelse med en tvangsauktion fogeden at fastlægge afgiftens størrelse for den afgiftspligtige, opkræve den hos den afgiftspligtige og indbetale den rettidigt til skattemyndighederne. Fogeden skal altså sørge for at opfylde den afgiftspligtiges momsforpligtelse med dennes midler (herefter »opkrævningspligt«).

26. For det andet hæfter fogeden derudover eventuelt selv for afgiften. Såfremt fogeden nemlig ikke opfylder sin opkrævningspligt, er han i henhold til artikel 30, §§ 1 og 3, i den polske lov om skatter og afgifter forpligtet til at betale momsen af sin egen formue (herefter »hæftelse«).

A – Om opkrævningspligten

27. Den forelæggende ret ønsker med sit første præjudicielle spørgsmål indledningsvis afklaret, om momsdirektivets bestemmelser er til hinder for fogedens opkrævningspligt.

1. Om momsdirektivets artikel 193 og artikel 199, stk. 1, litra g)

28. Den forelæggende ret rejser først og fremmest tvivl om, hvorvidt de pågældende polske bestemmelser er forenelige med momsdirektivets artikel 193 og artikel 199, stk. 1, litra g).

29. Efter hovedreglen i momsdirektivets artikel 193 påhviler momsen den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer. Bestemmelsen fastsætter imidlertid desuden, at afgiften i medfør af momsdirektivets artikel 194-199 og artikel 202 kan påhvile »en anden person«. En af disse undtagelser er momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g). Denne bestemmelse giver medlemsstaterne beføjelse til i forbindelse med levering af fast ejendom som led i en tvangsauktion at udpege erhververen af den faste ejendom som betalingspligtig, såfremt denne er afgiftspligtig.

30. Marian Macikowski er af den opfattelse, at det i momsdirektivets artikel 193-205 er reguleret udtømmende, hvem der skal betale afgiften. Medlemsstaterne kan ifølge ham kun forpligte de deri nævnte personer til at betale afgiften. En foged, der forestår en tvangsauktion, er imidlertid ikke omfattet af nogen af disse bestemmelser.

31. Dette synspunkt tager dog ikke højde for, at der skal sondres mellem en betalingspligtig person og en person som »afgiftsbetaleren« i henhold til polsk ret, der blot er forpligtet til at opkræve den moms, som den betalingspligtige skal betale. Momsdirektivets artikel 193-205 regulerer kun spørgsmålet om, hvem der er betalingspligtig.

32. De polske bestemmelser om opkrævningspligten gør imidlertid ikke fogeden selv til betalingspligtig. Det påhviler blot fogeden, med midler tilhørende den skyldner, hvis formue gøres til genstand for fuldbyrdelse, at betale dennes afgiftsskyld for så vidt angår en enkelt transaktion. Den betalingspligtige i forbindelse med levering af en fast ejendom ved tvangsauktion forbliver – noget andet fremgår ikke af den forelæggende rets oplysninger – domsskyldneren i dennes egenskab af leverandør. Følgelig afviger de polske bestemmelser om fogedens opkrævningspligt heller ikke fra momsdirektivets artikel 193 og artikel 199, stk. 1, litra g).

33. Momsdirektivets artikel 193, sammenholdt med artikel 199, stk. 1, litra g), er således ikke til hinder for en national bestemmelse, hvorefter der i forbindelse med levering af en fast ejendom som led i en tvangsauktion pålægges den medvirkende foged en pligt til at fastlægge, opkræve og indbetale den forfaldne moms for den betalingspligtige.

2. Om momsdirektivets artikel 204

34. Marian Macikowski har imidlertid endvidere gjort gældende, at momsdirektivets artikel 204 er til hinder for den pågældende polske ordning, da sidstnævnte ved lov udpeger fogeden som fiskal repræsentant, uden at dette er fastsat i momsdirektivets artikel 204.

35. I henhold til momsdirektivets artikel 204, stk. 1, første afsnit, kan medlemsstaterne tillade, at der udpeges en fiskal repræsentant som betalingspligtig, såfremt den egentlige betalingspligtige person er en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales. Den betalingspligtige person kan i henhold til bestemmelsens afsnit 2 kun *forpligtes* til at udpege en fiskal repræsentant, såfremt der ikke er indgået en aftale om gensidig bistand med hjemlandet, hvilket ikke er tilfældet inden for Unionen. Som det fremgår af syvende betragtning til direktiv 2000/65/EF (3), hvorpå artikel 204 hviler, bliver den fiskale repræsentant enten betalingspligtig i stedet for den ikke-bosiddende afgiftspligtige, eller repræsentanten handler kun som dennes fuldmægtig. En fiskal repræsentant fungerer således som national kontaktperson for statskassen i det tilfælde, hvor den afgiftspligtige er etableret i udlandet (4).

36. Ordningen i momsdirektivets artikel 204 blev indført med henblik på at forenkle momssystemet, idet medlemsstaterne i modsætning til den tidligere retstilstand ikke længere kan gøre udpegelsen af en fiskal repræsentant obligatorisk for afgiftspligtige, der er etableret på det indre marked (5). Ikke mindst blev en hindring for markedsadgangen fjernet. Artikel 204 forhindrer derfor, at erhvervsdrivende ikke kan opfylde deres momsrelaterede forpligtelser over for udenlandske skattemyndigheder direkte, men kun gennem en repræsentant (6).

37. I det foreliggende tilfælde gør opkrævningspligten dog ikke fogeden til fiskal repræsentant som omhandlet i momsdirektivets artikel 204. Han bliver – som anført (7) – ikke selv betalingspligtig og handler ej heller som den afgiftspligtiges generelle fuldmægtig. Fogedens opkrævningspligt vedrører alene en enkelt afgiftspligtig transaktion. Han repræsenterer derimod ikke den afgiftspligtige over for de nationale skattemyndigheder i alle dennes momsrelaterede anliggender. Det ses i øvrigt ikke, hvordan fogedens opkrævningspligt kan udgøre en hindring for formålet med artikel 204, da den ikke indebærer forpligtelser, der gælder specielt for udenlandske afgiftspligtige.

38. Følgelig kan det konkluderes, at momsdirektivets artikel 204 heller ikke er til hinder for fogedens opkrævningspligt.

3. Om nødvendigheden af en EU-retlig hjemmel

39. Dermed er spørgsmålet om den pågældende ordnings forenelighed med momsdirektivet

dog endnu ikke afklaret. Som Kommissionen nemlig med rette har anført, pålægger den polske lovgivning fogeder momsrelaterede forpligtelser, som ikke er fastsat i momsdirektivet.

40. Der findes ganske vist tilfælde, hvor afgiftsskylden i snæver forstand ikke betales af den betalingspligtige person selv – uden at der findes et særskilt retsgrundlag herfor i henhold til momsdirektivet, eller uden at et sådant er nødvendigt. Eksempelvis skal retlige repræsentanter for en juridisk person eller kuratorer i en insolvensbehandling allerede af den grund, at de repræsenterer eller administrerer et momspligtigt retssubjekt, sørge for, at disses afgiftsskyld bliver betalt. Til disse forpligtelser kræves der utvivlsomt ingen hjemmel i momsdirektivet, da de vedrører den ikke-harmoniserede civilret.

41. I det foreliggende tilfælde beror fogedens opkrævningspligt dog på en særskilt afgiftsretlig forpligtelse, hvorefter en afgiftsskyld skal opfyldes punktuelt i forbindelse med en bestemt transaktion, og ikke på en alment gældende ret til at repræsentere den pågældende. I denne henseende er det imidlertid allerede fastsat i momsdirektivets artikel 206, første punktum, at momsen skal indbetales af den betalingspligtige person. Såfremt en medlemsstat inden for rammerne af en opkrævningspligt som den foreliggende ønsker at inddrage en yderligere person ud over den betalingspligtige person i forpligtelsen til at indbetale momsen, kræves der derfor en hjemmel hertil i momsdirektivet.

a) Momsdirektivets artikel 273

42. Momsdirektivets artikel 273 kunne være et sådant retsgrundlag for den foreliggende opkrævningspligt. I henhold til denne bestemmelse har medlemsstaterne beføjelse til, ud over momsdirektivets bestemmelser, at fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. Fastsættelse af sådanne forpligtelser må dog ifølge bestemmelsens ordlyd ikke medføre en begrænsning af samhandelen mellem medlemsstaterne eller en forskelsbehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer. Endvidere er det i henhold til artikel 273, stk. 2, ikke tilladt at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der i så henseende er fastsat i momsdirektivet.

43. Fogedens opkrævningspligt er en forpligtelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 273, stk. 1. Den skal sikre betalingen af afgiften på en levering, der har fundet sted ved tvangsauktion. Dette har som anført i bestemmelsen til formål at sikre en korrekt opkrævning af momsen samt at undgå svig, da det i denne situation er tvivlsomt, om den afgiftspligtige person, dvs. leverandøren af den faste ejendom, selv indbetaler momsen.

44. Det fremgår desuden ikke, at fogedens arbejde begrænser samhandelen mellem medlemsstaterne eller indebærer en forskelsbehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne. Såfremt det også påhviler fogeden at udstede en momsfaktura for leveringen, skal dette desuden ikke ses som en uretmæssig yderligere forpligtelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 273, stk. 2, da den eksisterende forpligtelse til fakturering blot overdrages til fogeden, men ikke suppleres med yderligere krav.

45. I dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl. fastslog Domstolen ganske vist vedrørende forgængerbestemmelsen til momsdirektivets artikel 273, at der på grundlag af denne bestemmelse ikke kan pålægges andre personer end »betalingspligtige og personer, der hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse, som fastlagt i henhold til« momsdirektivet, yderligere forpligtelser (8). Herefter kan en person som fogeden, der ikke er betalingspligtig, i henhold til momsdirektivets artikel 273 ikke pålægges forpligtelser. I senere domme har Domstolen dog fastsat et bredere anvendelsesområde for denne bestemmelse. Inden for disse rammer undersøger Domstolen nu også forpligtelser, som pålægges afgiftspligtige, der kun påberåber sig

en fradragsret, men ikke er betalingspligtige med hensyn til de pågældende transaktioner (9). Ifølge den nyere praksis kan også foranstaltninger, der kræves iværksat af afgiftspligtige personer, inden de begynder at udøve reel erhvervsmæssig virksomhed, være omfattet af artikel 273 (10).

46. Selv hvis man ville lægge til grund, at kun afgiftspligtige personer kan pålægges forpligtelser i henhold til artikel 273, er dette opfyldt i det foreliggende tilfælde, da der ikke blot påhviler fogeden en opkrævningspligt med hensyn til den afgift, som leverandøren af den faste ejendom skal betale, men fogeden ifølge den forelæggende rets oplysninger tværtimod også selv er afgiftspligtig som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, idet han leverer afgiftspligtige tjenesteydelser i form af gennemførelsen af tvangsauktioner.

47. Momsdirektivets artikel 273 er derfor et brugbart retsgrundlag for fogedens opkrævningspligt.

b) Proportionalitet

48. Det skal dog stadig efterprøves, om ordningen også lever op til proportionalitetsprincippet.

49. Inden for rammerne af udøvelsen af en EU-retlig beføjelse skal medlemsstaterne i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet anvende midler, som på den ene side ganske vist gør det muligt effektivt at nå de mål, der forfølges med den nationale lovgivning, men på den anden side gør det mindste indgreb i de af den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper (11). I så henseende må de foranstaltninger, der træffes på grundlag af momsdirektivets artikel 273 ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og at undgå svig (12).

50. For så vidt angår nødvendigheden af opkrævningspligten kan medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), i forbindelse med levering af fast ejendom ved tvangsauktion ganske vist principielt vende afgiftspligten om og dermed forhindre, at leverandøren unddrager sig afgiftsskylden. Denne foranstaltning udgør imidlertid i sit udgangspunkt ikke et middel, der er lige så egnet til at nå formålet med opkrævningspligten, da bestemmelsen kun kan anvendes på leveringer til afgiftspligtige modtagere.

51. Den forelæggende rets redegørelse rejser dog tvivl om proportionaliteten. Fogeden kan således kun opfylde sine forpligtelser forskriftsmæssigt i samarbejde med den ret, der har kompetencen i forbindelse med tvangsauktionen. Denne skal først frigive provenuet, hvilket imidlertid – ifølge den forelæggende rets oplysninger – ikke altid sker inden for den afgiftsretlige frist, inden for hvilken fogeden skal indbetale afgiften. Den kompetente ret selv handler blot i henhold til de civilprocesretlige bestemmelser og er ikke forpligtet til at tage hensyn til fogedens forpligtelser i forbindelse med indbetalingen af momsen.

52. Republikken Polen har kategorisk bestridt den forelæggende rets fremstilling, hvorefter fogeden ikke altid har mulighed for at opfylde sine forpligtelser inden for den fastsatte frist. Det er imidlertid ikke Domstolens opgave at afklare denne uenighed, der vedrører den nationale ret. I henhold til kompetencefordelingen mellem Unionens retsinstanser og de nationale retter skal der derimod tages hensyn til de faktiske omstændigheder og de retsregler, som ifølge forelæggelsesafgørelsen er baggrunden for de præjudicielle spørgsmål (13). Henset til redegørelsen i forelæggelsesafgørelsen kan pålæggelsen af opkrævningspligten imidlertid under alle omstændigheder kun anses for proportional, såfremt en foged, der udviser omhu, objektivt set i det hele taget er i stand til at handle i overensstemmelse med sine forpligtelser. Dette er ikke tilfældet, såfremt han er forhindret heri på grund af en tredjemands, f.eks. rettens, handlinger, som han ikke har indflydelse på. En forpligtelse, der ikke kan opfyldes, kan ikke anses for en passende foranstaltning til effektivt at nå de mål, der forfølges hermed.

53. På grundlag af momsdirektivets artikel 273 kan medlemsstaterne derfor fastsætte en opkrævningspligt som den i hovedsagen omhandlede, såfremt en foged, der udviser omhu, rent faktisk kan opfylde denne forpligtelse.

4. Besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål

54. Det første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares således, at momsdirektivet ikke er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter der i forbindelse med levering af en fast ejendom som led i en tvangsauktion pålægges den foged, der medvirker til denne foranstaltning, en forpligtelse til at fastlægge, opkræve og indbetale den forfaldne moms, medmindre fogeden er forhindret i at handle i overensstemmelse med sine forpligtelser på grund af en tredjemands handlinger, som han ikke har indflydelse på.

B – Om hæftelsen

55. Det andet præjudicielle spørgsmål [spørgsmål 2.1]) vedrører fogedens hæftelse. Hvis denne ikke overholder sin opkrævningspligt, hæfter han for afgiften med hele sin formue. Den forelæggende ret ønsker i det væsentlige oplyst, om denne bestemmelse opfylder de krav, der følger af proportionalitetsprincippet.

1. Retsgrundlag

56. Med henblik på at besvare dette spørgsmål skal det først afklares, om der i momsdirektivet findes hjemmel for den hæftelse, som fogeden er pålagt.

57. Republikken Polen og Kommissionen mener, at momsdirektivets artikel 273 hjemler denne hæftelse.

58. En tredjemands hæftelse for en andens afgift reguleres imidlertid af momsdirektivets artikel 205. I henhold hertil kan medlemsstaterne navnlig i det foreliggende tilfælde, der er omhandlet i artikel 193, »lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse«. Det er netop tilfældet, når fogeden hæfter med sin egen formue for den afgift, der skal betales af den person, hvis formue gøres til genstand for fuldbyrdelse, såfremt fogeden ikke overholder sin opkrævningspligt.

59. Under retsmødet afviste Republikken Polen og Kommissionen heroverfor anvendelsen af momsdirektivets artikel 205 med den begrundelse, at der ikke foreligger en situation, hvor statskassen kan vælge at henvende sig til fogeden eller den afgiftspligtige person, dvs. den afgiftspligtige leverandør. Hvis afgiften ikke opkræves eller indbetales rettidigt, kan

skattemyndighederne kun gøre den gældende over for fogeden.

60. Dette argument indikerer, at ansvaret for afgiftsskylden overdrages fogeden alene. Såfremt dette er tilfældet, er den polske lovgivning imidlertid i strid med momsdirektivets artikel 193-205. Disse bestemmelser regulerer udtømmende, hvem der er betalingspligtig over for statskassen, og åbner ikke mulighed for, at en leverandør efterfølgende fritages for den afgift, han skal betale i henhold til momsdirektivets artikel 193, fordi en tredjemand i et bestemt tilfælde overtager hæftelsen. Leverandøren *må* derfor slet ikke frigøres for sit ansvar for den skyldige afgift i det foreliggende tilfælde.

61. Det fremgår imidlertid heller ikke på nogen måde af den forelæggende rets oplysninger, at leverandørens afgiftsskyld efter polsk ret bortfalder i tilfælde af fogedens hæftelse. Såfremt hæftelsen rent faktisk indtræder, skal fogeden derfor følgerig i stedet anses for en yderligere betalingspligtig.

62. Dermed er den polske ordning vedrørende fogedens hæftelse som udgangspunkt hjemlet ved momsdirektivets artikel 205.

2. Proportionalitet

63. Ved udøvelsen af deres beføjelse i henhold til momsdirektivets artikel 205 skal medlemsstaterne dog navnlig iagttage proportionalitetsprincippet. Når der vedtages foranstaltninger, der træffes på grundlag af denne bestemmelse med henblik på at beskytte statskassens rettigheder så effektivt som muligt, må der ikke gås ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål (14). Det ligger uden for denne ramme at fastsætte et objektivt ansvar (15), da det ifølge Domstolens praksis bør anses for klart uforholdsmæssigt at lade en person være ubetinget ansvarlig for manglende afgiftsindtægter på grund af en tredjemands handlinger, som den pågældende person ikke har indflydelse på (16).

64. Ifølge Republikken Polens redegørelse er fogeden en embedsmand og dermed en person, der nyder offentlig tillid. Derfor kan han med rette forventes at udvise en særlig omhu, når han som led i sit arbejde opkræver afgifter for statskassen. Dette tjener også som begrundelse for at stille høje krav til fogedens ansvarlighed og bestemme, at fogeden hæfter med sin egen formue, såfremt denne handler pligtstridigt.

65. Som det allerede er anført ovenfor (17), er det ifølge den forelæggende rets oplysninger ikke udelukket, at fogeden på grund af omstændigheder, som han ikke har ansvaret for, er forhindret i at sørge for rettidig indbetaling af afgiften. Hæftelsen kan også indtræde i sådanne tilfælde. Dermed vil fogeden være ansvarlig for en andens gæld uden at have handlet culpøst. Den omtvistede polske ordning kan imidlertid kun anses for proportional, såfremt fogedens hæftelse er knyttet sammen med en adfærd, som han personligt kan gøres ansvarlig for.

3. Besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmål

66. Det andet præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares således, at proportionalitetsprincippet ikke er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter en foged, der er forpligtet til at fastlægge, opkræve og indbetale afgiften på levering af fast ejendom foretaget ved tvangsfuldbyrdelse, i tilfælde af, at denne forpligtelse ikke opfyldes, hæfter med hele sin formue, medmindre den manglende opfyldelse skyldes en tredjemands handlinger, som fogeden ikke har indflydelse på.

67. Endelig ønsker den forelæggende ret med sit tredje præjudicielle spørgsmål [spørgsmål 2.2]) oplyst, om momsdirektivet er til hinder for fogedens opkrævningspligt, hvis sidstnævnte skal indbetale det beløb, der skal betales i afgift af leveringen af den faste ejendom, uden at der fra dette beløb kan fradrages beløbet for den indgående afgift, der er påløbet hos leverandøren fra afgiftsperiodens begyndelse indtil datoen for opkrævningen af afgiften.

68. Som den forelæggende ret har anført, kan den manglende hensyntagen til den indgående afgift være uforenelig med momsdirektivets artikel 206, 250 og 252 og princippet om afgiftsneutralitet.

69. Det følger af momsdirektivets artikel 206, at en betalingspligtig person samtidig med indgivelsen af momsangivelsen – for hvilken der er fastsat nærmere regler i artikel 250 og 252 – kun skal indbetale nettomomsbeløbet efter fradrag af den indgående afgift. Eftersom fogeden opfylder en andens afgiftsskyld, må han principielt ligeledes have mulighed for at modregne den indgående afgift i det afgiftsbeløb, som han skal indbetale. Eventuelt skal han reelt betale et lavere beløb eller slet intet og kan dermed også reducere omfanget af sin hæftelse tilsvarende.

70. I henhold til momsdirektivets artikel 206, andet punktum, kan medlemsstaterne dog opkræve acontobeløb af momsen. I så henseende er jeg enig med Republikken Polen i, at den afgift, som fogeden indbetaler af en enkelt transaktion, kan anses for et sådant acontobeløb. Dette acontobeløb kan derefter medregnes i forbindelse med leverandørens momsangivelse for den pågældende afgiftsperiode.

71. For så vidt som Marian Macikowski heroverfor har anført, at medlemsstaterne ikke frit kan udforme reglerne for betalingen af acontobeløb, og i denne forbindelse har henvist til Balocchi-dommen (18), kan hans synspunkt ikke tiltrædes. Anvendelsen af de nationale retsforskrifter, som den pågældende sag omhandlede, kunne i strid med EU-retten have haft til følge, at afgiftspligtige skulle betale moms af fremtidige transaktioner (19). I det foreliggende tilfælde sker indbetalingen af momsen imidlertid på grundlag af en transaktion, der allerede har fundet sted, nemlig leveringen af en fast ejendom.

72. Den manglende medregning af den indgående afgift står endvidere heller ikke i modsætning til princippet om afgiftsneutralitet. Ifølge dette princip skal det gennem fradragsmekanismen sikres, at enhver økonomisk virksomhed helt aflastes for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed (20). Som Domstolen imidlertid har præciseret, er der tale om en fortolkningshjælp, der ikke rangerer højere end lovgivningen (21). Medlemsstaternes beføjelse til at opkræve acontobeløb fremgår dog udtrykkeligt af momsdirektivets artikel 206, andet punktum.

73. Det tredje præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares således, at momsdirektivets artikel 206, 250 og 252 og princippet om afgiftsneutralitet ikke er til hinder for en national ordning, hvorefter en foged, der er forpligtet til at fastlægge, opkræve og indbetale afgiften af en ved tvangsauktion foretaget levering af en fast ejendom, skal indbetale denne afgift uden fradrag af beløbet for den indgående afgift, der er påløbet hos den betalingspligtige person fra afgiftsperiodens begyndelse.

V – Forslag til afgørelse

74. Under hensyn til de anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, der er forelagt af Naczelny Sąd Administracyjny, således:

»Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem er ikke

til hinder for en national ordning, hvorefter der i forbindelse med levering af en fast ejendom som led i en tvangsauktion pålægges den foged, der medvirker til denne foranstaltning, en forpligtelse til at fastlægge, opkræve og indbetale den forfaldne moms uden hensyntagen til den indgående afgift, der er påløbet hos den betalingspligtige person fra afgiftsperiodens begyndelse, og hvorefter fogeden hæfter med hele sin formue, såfremt denne forpligtelse ikke opfyldes, medmindre fogeden er forhindret i at handle i overensstemmelse med sine forpligtelser på grund af en tredjemands handlinger, som han ikke har indflydelse på.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – EUT L 347, s. 1.

3 – Rådets direktiv 2000/65/EF af 17.10.2000 om ændring af direktiv 77/388/EØF for så vidt angår bestemmelse af betalingspligten for merværdiafgiften (EFT L 269, s. 44).

4 – Jf. dom Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, præmis 34) om artikel 2, stk. 3, i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17.11.1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT L 326, s. 40).

5 – Jf. fjerde og syvende betragtning til direktiv 2000/65/EF, nævnt ovenfor i fodnote 3.

6 – Jf. i denne retning domme Kommissionen mod Finland (C-249/05, EU:C:2006:411, præmis 46) og Kommissionen mod Frankrig (C-624/10, EU:C:2011:849, præmis 36).

7 – Jf. ovenfor, punkt 32.

8 – Jf. dom Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 44) vedrørende artikel 22, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

9 – Jf. domme Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 49-51), Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 34, 50 og 51) og Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 57-59). Jf. også allerede dom Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 52-54).

10 – Jf. dom Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 29 og 30).

11 – Jf. domme Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 46), Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 52), X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 36) og BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 30).

12 – Domme Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 52), Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, præmis 26), Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 30) og Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 43).

13 – Jf. f.eks. dom Oberbank m.fl. (C-217/13 og C-218/13, EU:C:2014:2012, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

14 – Jr. domme Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 29 og 30) og Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 20-22).

15 – Jr. domme Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis

32) og Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 48).

16 – Jf. dom Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 24).

17– Jf. ovenfor, punkt 51.

18 – C-10/92, EU:C:1993:846.

19 – Dom Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 27).

20 – Jf. f.eks. domme Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 47) og NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

21 – Dom Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, præmis 45).