Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. BOBEK
fremsat den 10. november 2016 [1]

Sag C-564/15

Tibor Farkas
mod
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltningsdomstolen for sociale anliggender i Kecskemét, Ungarn))

»Det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — ordningen for omvendt betalingspligt — artikel 199, stk. 1, litra g) — skattemyndighedernes afgørelse om en »afgiftsforskel«, der skyldes af en køber af en vare — ingen mulighed for at fradrage indgående moms — pålæggelse af en bøde — bødens forholdsmæssighed«

I – **Indledning**

1. Tibor Farkas (herefter »sagsøger«) erhvervede en mobil hangar fra en insolvent virksomhed (herefter »sælgeren«) ved en auktion. Sagsøger betalte salgsprisen samt det fakturerede momsbeløb af sælgeren ved leveringen. Efterfølgende søgte han om at få fradrag for dette beløb i sine momsangivelser. Skattemyndighederne tilkendegav imidlertid, at transaktionen skulle have været underlagt ordningen for omvendt betalingspligt. Sagsøger var i henhold til denne ordning forpligtet til at betale momsen til myndighederne. Skattemyndighederne anmodede følgelig om betalingen og pålagde endvidere sagsøger en bøde på 50% af den skyldige moms.

2. Den forelæggende ret anmoder Domstolen om at tage stilling til, hvorvidt sådanne afgørelser fra skattemyndighederne er i overensstemmelse med direktiv 2006/112/EF (herefter »momsdirektivet«) [2].

3. Forud for denne bedømmelse skal der imidlertid først tages stilling til et indledende spørgsmål. Dette indledende spørgsmål, der i øvrigt blev rejst ved spørgsmålene fra den forelæggende ret, vedrører den korrekte gennemførelse af momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), og klassificeringen af leveringen i denne sag som løsøre eller fast ejendom.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

II – **Gældende ret**

A – *EU-retten*

4. Momsdirektivets artikel 193 bestemte på det for den foreliggende sag relevante tidspunkt, at »[m]omsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202«.

5. Momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), giver medlemsstaterne mulighed for at bestemme, at den afgiftspligtige person er modtageren af »levering af fast ejendom, der bliver solgt af domsskyldneren som led i en tvangsauktion«.

6. Momsdirektivets artikel 226, stk. 11, bestemmer, at når kunden er betalingspligtig for momsen, er det i princippet kun følgende oplysninger, der med hensyn til momsen er påkrævet på fakturaen: »henvisning til gældende bestemmelse i dette direktiv eller den tilsvarende nationale bestemmelse eller anden angivelse af, at leveringen af varer eller ydelser er fritaget eller underlagt ordningen for omvendt betalingspligt«.

B – *National ret*

7. § 142, stk. 1, i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) bestemmer, at »[a]fgiften afholdes af køberen af varen eller af tjenesteydelsen […] g) såfremt leveringen af virksomhedens investeringsgoder eller andre leveringer af goder eller tjenesteydelser med en markedsværdi på mere end 100 000 HUF på tidspunktet for betalingen, hvis den person, der skal afholde afgiften, er genstand for en insolvensprocedure eller en anden procedure, hvorved det endeligt fastslås, at denne ikke er i stand til at betale«.

8. Såfremt § 142, stk. 1, litra g), finder anvendelse på en transaktion, bestemmer momslovens § 142, stk. 7, at »leverandøren af varerne eller tjenesteyderen [skal] udstede en faktura, hvoraf […] den udgående moms [ikke] fremgår«.

9. I henhold til momslovens § 169, litra n), skal fakturaer, såfremt kunden er momspligtig, indeholde »en henvisning til »fordított adózás« (»ordningen for omvendt betalingspligt«)«.

III – **De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål**

10. Sagsøger erhvervede en mobil hangar ved en elektronisk auktion i forbindelse med en af skattemyndighederne afholdt tvangsauktion over sælgerens aktiver.

11. Sælgeren udstedte en faktura i overensstemmelse med reglerne i den almindelige afgiftsordning, der angav den 26. november 2012 som leveringsdatoen. Det anføres i forelæggelsesafgørelsen, at sagsøger betalte købsprisen inklusive moms (herefter »det første momsbeløb«). Han ansøgte efterfølgende om et tilsvarende momsfradrag i sine momsangivelser.

12. Da Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (skattegeneraldirektoratet i regionen Bács-Kiskun, herefter »skattemyndigheden i første instans«) gennemførte en kontrol af sagsøgers regnskaber, fastslog den imidlertid, at ordningen for omvendt betalingspligt i momslovens § 142, stk. 1, litra g), skulle have været anvendt. Følgelig skulle sagsøger have betalt moms af transaktionen, idet han var køber af hangaren. Skattemyndigheden i første instans udtalte, at sagsøger

var betalingspligtig for en »afgiftsforskel« på 744 000 HUF. Ifølge skattemyndigheden i første instans svarede beløbet til skyldig moms på transaktionen i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt (herefter »det andet momsbeløb«). Skattemyndigheden i første instans afviste sagsøgers anmodning om tilbagebetaling af beløbet og pålagde en bøde på 372 000 HUF.

13. Denne afgørelse blev stadfæstet af skattemyndigheden i anden instans, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (skattegeneraldirektoratet i regionen Del-alföld) (herefter »sagsøgte«).

14. Sagsøger har anfægtet denne afgørelse ved Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltningsdomstolen for sociale anliggender i Kecskemét, Ungarn). Han har gjort gældende, at sådanne afgørelser, der træffes af de nationale skattemyndigheder, udgør en overtrædelse af EU-retten. Han har anført, at sagsøgte har frataget ham retten til at fradrage moms som følge af en ren formel fejl, idet den omhandlede faktura blev udstedt af sælgeren i overensstemmelse med den almindelige afgiftsordning i stedet for ordningen for omvendt betalingspligt. Han har henvist til, at sælgeren betalte det første momsbeløb til statskassen. Følgelig har statskassen ikke lidt noget tab og har haft samtlige nødvendige oplysninger for at kunne fastsætte det korrekte afgiftsbeløb.

15. Den forelæggende ret deler noget af den tvivl, som sagsøger har fremført. Den har påpeget, at der ikke er noget, der tyder på, at der er tale om momsunddragelse. Den har konkluderet, at skattemyndighedernes fortolkningsmæssige tilgang ikke står i et rimeligt forhold til det formål, der forfølges med ordningen for omvendt betalingspligt.

16. På denne baggrund har Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltningsdomstolen for sociale anliggender i Kecskemét) besluttet at udsætte sagen og forelægge følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»1) Er en afgiftsmyndigheds praksis – der støttes på momslovens bestemmelser, i henhold til hvilke den pågældende myndighed konstaterer en afgiftsforskel, der skal afholdes af køberen af en vare (eller modtageren af en ydelse), såfremt leverandøren (eller tjenesteyderen) udsteder en faktura vedrørende en transaktion, der er underlagt ordningen for omvendt betalingspligt i overensstemmelse med den almindelige afgiftsordning, og angiver og indbetaler den på fakturaen angivne moms til statskassen, og køberen af varen (eller modtageren af ydelsen) fradrager den moms, som denne har betalt til fakturaens udsteder, selv om denne ikke kan gøre brug af fradragsretten for så vidt angår den moms, der er fastlagt som en afgiftsforskel – forenelig med momsdirektivets bestemmelser, navnlig princippet om afgiftsneutralitet og princippet om proportionalitet i forhold til målet om afgiftsneutralitet og forebyggelse af afgiftssvig?

2) Er sanktionen for at vælge en forkert fremgangsmåde i forbindelse med afgiften forholdsmæssig, såfremt der konstateres en afgiftsforskel, der ligeledes medfører pålæggelse af en momsbøde på 50%, når hverken statskassen har lidt tab, eller der er tegn på misbrug?«

17. Den estiske og den ungarske regering samt Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Den ungarske regering og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 7. september 2016.

IV – **Bedømmelse**

18. Momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), bestemmer, at den kun finder anvendelse på »levering af fast ejendom, der bliver solgt af domsskyldneren som led i en tvangsauktion«. Følgelig begrænser denne bestemmelse klart sit anvendelsesområde til *fast ejendom*.

19. I anmodningen anfører den forelæggende ret, at det aktiv, som sagsøger har erhvervet, er en »mobil hangar«. Denne ret udtaler sig imidlertid ikke om, hvorvidt den på baggrund af sagens faktiske omstændigheder anså denne hangar for løsøre eller fast ejendom.

20. Det kan være forståeligt i lyset af ordlyden af gældende national ret (gengivet ovenfor i punkt 7 i dette forslag til afgørelse), hvorefter der ikke sondres mellemfast ejendom og løsøre. Denne klassificering er imidlertid af afgørende betydning for anvendelsen af momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g).

21. Selv om det i sidste ende tilkommer den forelæggende ret at tage stilling til dette, forudsætter jeg, at en *mobil* hangar, som dets navn faktisk antyder, er *løsøre* A). Jeg vil dernæst bedømme det usandsynlige tilfælde, hvor en mobil hangar anses for fast ejendom B).

A – *Såfremt den mobile hangar er løsøre*

22. Der er ingen tvivl om, at momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), kun finder anvendelse på *fast ejendom*.

23. Den ungarske regering bekræftede i retsmødet, at momslovens § 142, stk. 1, litra g), havde til formål at gennemføre momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g)[3]. Den bekræftede endvidere, at momslovens § 142, stk. 1, litra g), finder anvendelse på både løsøre og fast ejendom.

24. Det følger heraf, at såfremt momslovens § 142, stk. 1, litra g), blev anvendt på løsøre, under forudsætning af at den mobile hangar skulle anses for løsøre, ville anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt blive anvendt ud over det materielle anvendelsesområde for momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g).

25. Det tilhørende spørgsmål er, hvorvidt en medlemsstat er berettiget til at udvide det materielle anvendelsesområde for momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), på denne måde. Jeg mener af følgende grunde ikke, at dette er tilfældet.

26. Den grundlæggende regel, for så vidt angår hvem det påhviler at betale moms, er for det første nedfældet i momsdirektivets artikel 193[4], der bestemmer, at moms påhviler den afgiftspligtige person, der foretager den afgiftspligtige levering af varer eller ydelser.

27. Samtidig følger det endvidere af bestemmelsen på det for den foreliggende sag relevante tidspunkt, at afgiften påhviler »en anden person« i henhold til momsdirektivets artikel 194-199 og 202.

28. Følgelig udgør reglerne om ordningen for omvendt betalingspligt, der er forankret i disse bestemmelser, en undtagelse til hovedreglen i artikel 193. Resultatet er derfor, at anvendelsesområdet for disse bestemmelser skal undergives en streng fortolkning[5]. I denne sammenhæng betyder dette, at fravigelser fra udgangspunktet kun kan finde sted, når dette udtrykkeligt er fastslagt i momsdirektivet.

3 — Den ungarske regering anførte, at momslovens § 142, stk. 1, litra g), endvidere havde til formål at gennemføre momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra f). Det er imidlertid svært at se, hvordan denne bestemmelse er relevant i den foreliggende sag, idet artikel 199, stk. 1, litra f), omhandler »levering af varer efter afståelsen af ejendomsforbehold til en rettighedserhverver og dennes udøvelse af denne ret«.

4 — Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, punkt 29).

5 — Dom af 26.5.2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

29. Momsdirektivets artikel 193, sammenholdt med 199, stk. 1, litra g), viser for det andet, at bestemmelsen af, hvilken person det påhviler at betale moms for levering af fast ejendom i en tvangsaktion, er blevet fuldstændig harmoniseret. Som Domstolen tidligere har forklaret, blev artikel 199, stk. 1, litra g), sammen med andre grundlag for anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt i artikel 199 indført [6] for at gøre fravigelser tilgængelige for alle medlemsstater. Tidligere var disse kun blevet indrømmet visse medlemsstater for at bekæmpe momsunddragelse og momsundgåelse i nærmere bestemte sektorer eller for så vidt angår specifikke transaktioner [7].

30. Den deraf følgende harmonisering giver derfor ikke medlemsstaterne mulighed for frivilligt at udvide det materielle anvendelsesområde for undtagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g).

31. For det tredje er den eneste mulighed for en individuel medlemsstat for at fravige fra den almindelige regel i artikel 193 og 199, stk. 1, litra g), at den opnår en fravigelse baseret på momsdirektivets artikel 395. Denne bestemmelse giver medlemsstaterne muligheden for at anmode om ret til at »indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i [momsdirektivet], for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse«.

32. Ungarn kunne derfor have udvidet anvendelsesområdet for undtagelsen i henhold til artikel 199, stk. 1, litra g), ved en fravigelse indrømmet ved Rådets beslutning på grundlag af momsdirektivets artikel 395 [8].

33. I retsmødet blev det bekræftet, at der ikke er indrømmet Ungarn en sådan individuel fravigelse.

34. Idet Ungarn ikke er indrømmet en fravigelse på grundlag af momsdirektivets artikel 395, er medlemsstaten afskåret fra at anvende ordningen for omvendt betalingspligt på leveringen af en hangar, der kan flyttes, som i den nationale sag.

35. Under omstændigheder som i de i hovedsagen omhandlede skal momsdirektivet følgelig fortolkes således, at det er til hinder for udvidelsen af anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt til løsøre, der leveres under en tvangsaktion.

36. De faktiske omstændigheder som beskrevet af den forelæggende ret tyder på, at sagsøger og sælgeren handlede i overensstemmelse med momsdirektivet, da de gjorde leveringen af en hangar, der kan flyttes, til genstand for den almindelige afgiftsordning.

37. Såfremt den forelæggende ret på baggrund af de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag finder, at den mobile hangar faktisk er løsøre, er retten forpligtet til at drage de nødvendige konklusioner af denne faktiske omstændighed i overensstemmelse med Domstolens faste praksis.

6 — Ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24.6.2006 om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsopkrævningen og bidrage til at bekæmpe svig eller unddragelse og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (EUT 2006, L 221, s. 9). Dom af 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12 EU:C:2013:392, præmis 24).

7 — Første betragtning til direktiv 2006/69/EF og 42. betragtning til momsdirektivet, der angiver det formål, der forfølges med momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g). Domstolen bemærkede, at »[d]enne bestemmelse gør det således muligt for skattemyndighederne at opkræve moms af de omhandlede transaktioner i situationer, hvor skyldnerens betalingsevne er usikker«. Dom af 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, præmis 25 og 28).

8 — Momsdirektivets artikel 395, stk. 1, bestemmer, at: »Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse […]«

38. National ret bør i videst muligt omfang fortolkes i overensstemmelse med de relevante EU-retlige bestemmelser [9]. Som Domstolen imidlertid har anerkendt, har en fortolkning i overensstemmelse med EU-retten sine begrænsninger. Den kan navnlig ikke tjene som grundlag for en fortolkning contra legem af national ret [10]. Når det ikke er muligt at foretage en fortolkning, der er i overensstemmelse med EU-retten, påhviler det den nationale ret at sikre den fulde virkning af EU-retten, idet den om fornødent skal tilsidesætte bestemmelser i national ret, der er uforenelige med EU-retten, uden at den behøver at afvente forudgående ophævelse af disse bestemmelser [11]. Hvorvidt en national domstol er berettiget til at inddrage EU-retlige forskrifter ex officio, er betinget af iagttagelsen af princippet om ækvivalens, navnlig hvorvidt en national domstol i en sammenlignelig situation har pligt til ex officio at inddrage anbringender, der støttes national ret [12].

B – *Såfremt den mobile hangar anses for fast ejendom*

39. Af de grunde, der er anført ovenfor, mener jeg, at bedømmelsen i sagen kan slutte her.

40. Såfremt den forelæggende ret ikke desto mindre på baggrund af sagens faktiske omstændigheder konkluderer, at den mobile hangar er fast ejendom, hvilket ifølge selve dens betegnelse synes at være ganske usandsynligt, vil jeg give en præcis alternativ vejledning i det følgende afsnit med henblik på fuldt ud at bistå den forelæggende ret.

41. For det første vil jeg under punkt 1 fremkomme med adskillige indledende bemærkninger om sondringen, der skal foretages mellem betalingerne af det første og det andet momsbeløb. Jeg vil dernæst under punkt 2 behandle spørgsmålet om, hvorvidt skattemyndighederne var berettigede til at pålægge sagsøger at overholde sine momsforpligtelser i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt, idet den afviste sagsøgers anmodning om et fradrag af hans indgående moms. Endelig vil jeg under punkt 3 foretage en bedømmelse af forholdsmæssigheden af den af sagsøger pålagte bødes.

1. Sondringen mellem det første og det andet momsbeløb

42. Det bør præciseres, at det spørgsmål, der gennemgås i det næste underafsnit, primært omhandler afgiftsmæssige forpligtelser og rettigheder, der opstår for sagsøger i hans forhold til skattemyndighederne for så vidt angår det andet momsbeløb. Omvendt vedrører disse spørgsmål ikke de rettigheder og forpligtelser, der opstår i forholdet mellem sagsøger, sælgeren og statskassen vedrørende det første momsbeløb.

43. På grundlag af reglerne om omvendt betalingspligt og under forudsætning af, at denne ordning faktisk fandt anvendelse på den omhandlede transaktion, var betalingen af det første momsbeløb en fejl. Denne fejl skal korrigeres i forholdet mellem sagsøger og sælgeren og mellem sælgeren og statskassen [13].

9 — Dom af 19.4.2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, præmis 42), af 15.1.2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, præmis 38), og af 19.12.2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, præmis 75 og 76).

10 — Jf. dom af 28.7.2016, JZ (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, præmis 33), af 19.4.2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis), af 11.11.2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, præmis 31 og 32 og den deri nævnte retspraksis), og af 30.4.2014, Kásler og Káslerné Rábai (C-26/13, EU:C:2014:282, præmis 65).

11 — For nylig bl.a. dom af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

12 — Jf. i denne retning dom af 12.2.2008, Willy Kempter KG (C-2/06, EU:C:2008:78, præmis 45 og 46). Jf. endvidere dom af 14.12.1995, van Schijndel and van Veen (C-430/93 og C-431/93, EU:C:1995:441, præmis 13, 14 og 22), og af 24.10.1996, Kraaijeveld m.fl. (C-72/95, EU:C:1996:404, præmis 57, 58 og 60).

13 — Jf. i denne retning dom af 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 40-43).

44. Domstolen har tidligere fastslået, at det tilkommer medlemsstaterne at regulere tilbagebetaling af moms, der ikke er faktureret korrekt [14], under betingelser, der overholder det dobbelte krav om ækvivalens og effektivitet [15]. For så vidt angår navnlig effektivitetskravet retter jeg særligt opmærksomheden på de ganske særlige omstændigheder, hvorunder salget af den mobile hangar indtraf, navnlig at sælgeren var insolvent på salgstidspunktet, og at tvangsauktionen blev afholdt af skattemyndighederne [16].

45. Uanset den nationale procedure for tilbagebetaling af det første momsbeløb er det vigtigt at fremhæve, at dette beløb i princippet skal tilbagebetales af statskassen til sælgeren og/eller til sagsøger.

46. Dette er grunden til, at jeg er af den opfattelse, at det første momsbeløb, der er blevet betalt til statskassen, ikke er direkte relevant for bedømmelsen af sagsøgers forpligtelser i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt. Ikke desto mindre er den samme omstændighed efter min opfattelse relevant for bedømmelsen af sagsøgers fradragsret og for vurderingen af forholdsmæssigheden af bøden.

2. Sagsøgers momspligt og fradragsretten

47. I lyset af de foregående betragtninger er det min opfattelse, at det første præjudicielle spørgsmål skal fortolkes således, at det er rettet mod fastlæggelsen af, hvorvidt princippet om afgiftsneutralitet forhindrer skattemyndighederne i at anmode en afgiftspligtig person, der har betalt moms, der ikke er skyldig, til tjenesteyderen, om at betale moms i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt, og i at nægte den afgiftspligtige person fradragsretten for indgående moms, såfremt der ikke foreligger svig fra personens side.

48. Såfremt det antages, at ordningen for omvendt betalingspligt finder anvendelse under disse omstændigheder, påhviler det sagsøgeren at betale skyldig moms for leveringen af hangaren. Det betyder, at denne levering ikke er momspligtig, og at fakturaen skulle have angivet, at momsforpligtelsen var vendt om som fastsat i momslovens § 169, litra n).

49. Som bemærket af Kommissionen betyder dette endvidere, at sagsøger var forpligtet til at angive momsen over for skattemyndighederne. Ud fra hypotesen om at hangaren udgjorde fast ejendom, var disse myndigheder derfor berettigede til at pålægge sagsøger at overholde sine forpligtelser i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt [17].

50. Hvorvidt de var berettigede til at afvise sagsøgers anmodning om fradrag for indgående moms, er imidlertid en anden sag.

51. Domstolen fastslog, at fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen og ikke kan begrænses – dog i princippet med forbehold for tilfælde af svig eller misbrug [18].

14 — Dom af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 25 og 26 og den deri nævnte retspraksis).

15 — Dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 37 og 40 og den deri nævnte retspraksis).

16 — Jf. analogt dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 41).

17 — Domstolen bemærkede for så vidt angår ordningen for omvendt betalingspligt, »at der i henhold til ordningen med omvendt betalingspligt ikke finder nogen betaling af moms sted mellem tjenesteyderen og modtageren af disse tjenesteydelser, idet sidstnævnte er pligtig at betale den indgående moms for de gennemførte transaktioner, samtidig med at han i princippet kan fradrage denne moms, således at der ikke opstår nogen skyld til skattemyndighederne«. Dom af 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 29).

18 — Jf. generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Staatssecretaris van Financiën m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2217, punkt 42). Dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 48). Jf. endvidere dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 84 og den deri nævnte retspraksis). Jf. endvidere i denne retning dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 45-47).

52. Den forelæggende ret forklarer, at der ikke er nogen oplysninger om, at sagsøger har begået afgiftssvig. Interessant nok anerkendte skattemyndighederne i hovedsagen, at sagsøger faktisk havde ret til at fradrage beløbet af den omhandlede indgående moms. Den ungarske regering er enig i denne opfattelse.

53. Til trods for det ovenstående viser sagens omstændigheder, at sagsøger i sidste ende er blevet frataget denne rettighed.

54. Det er uklart for mig, hvordan og hvorfor dette skete. Det er min forståelse, at skattemyndighederne, da de noterede sig sagsøgers manglende overholdelse af ordningen for omvendt betalingspligt, fastslog, at den anden del af momsen udgjorde en »afgiftsforskel« – angiveligt en skattegæld. Følgelig forekommer det mig, at det andet momsbeløb i henhold til lovgivningen eller skattemyndighedernes administrative praksis blev omdannet til en skattegæld, som fradragsretten ikke længere finder anvendelse på.

55. Dette betyder angiveligt, at sagsøgers udgifter svarende til denne indgående moms ikke længere kan fradrages. Efter min opfattelse er dette resultat i strid med princippet om afgiftsneutralitet, der danner grundlaget for det fælles momssystem [19] i den forstand, at det tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed [20], og sikrer, at momsen alene påhviler den endelige forbruger [21].

56. Min foreløbige konklusion er derfor, at princippet om afgiftsneutralitet ikke er til hinder for, at skattemyndighederne anmoder den afgiftspligtige person, der har betalt moms, der ikke er skyldig, til tjenesteyderen, om at betale moms i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt. Princippet om afgiftsneutralitet er imidlertid til hinder for, at skattemyndighederne fratager den afgiftspligtige person fradragsretten for indgående moms, som den afgiftspligtige person ikke har angivet korrekt i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt, såfremt der ikke foreligger dokumentation for svig fra personens side.

3. Forholdsmæssigheden af bøden

57. Konklusionen om, at sagsøger med urette blev forhindret i at udøve sin fradragsret, betyder ikke, at skattemyndighederne ikke var berettiget til at pålægge ham en bøde for manglende overholdelse af sine forpligtelser i henhold til reglerne om omvendt betalingspligt. Fradragsretten og forpligtelsen til at betale en bøde for en manglende opfyldelse af forpligtelserne, der betinger udøvelsen af denne ret, er to særskilte forhold.

58. Domstolen fastslog, at i mangel af en sanktionsordning i momsdirektivet, der sanktionerer overtrædelser af afgiftspligtige personers forpligtelser, der henvises til i direktivet, tilkommer det medlemsstaterne at vælge de sanktioner, som de finder passende. De skal imidlertid udøve denne beføjelse under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger [22].

59. Som Kommissionen bemærkede i dens skriftlige indlæg, er proportionalitetsprincippet et af disse principper [23].

19 — Dom af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis), og dom af 23.4.2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

20 — Dom af 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

21 — Dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34). Jf. endvidere generaladvokat Bots forslag til afgørelse Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, punkt 24 in fine).

22 — Dom af 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

23 — Dom af 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, præmis 34, og den deri nævnte retspraksis).

60. Den nationale domstol skal med henblik på at tage stilling til, hvorvidt princippet overholdes, sikre sig, at den pågældende sanktion ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig [24]. Endvidere skal bl.a. karakteren og grovheden af overtrædelsen tillige med fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionens beløb tages i betragtning [25].

61. Den ungarske regering forklarede under retsmødet, at gældende national ret, navnlig § 170 i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (lov XCII af 2003 om afgiftsordningen), fastsætter en bødesats på 50%. Denne sats blev anvendt på sagsøger.

62. Den ungarske regering forklarede endvidere, at i henhold til § 171 i lov om afgiftsordningen kan satsen på 50% enten nedsættes, eller det kan undlades overhovedet at pålægge en bøde i ekstraordinære situationer, hvor den afgiftspligtige person har handlet med behørig omhu.

63. De gældende nationale regler synes at give mulighed for, at sanktionen ændres og tilpasses i forhold til sagens konkrete omstændigheder [26]. Ud fra en abstrakt bedømmelse synes de nationale regler derfor at overholde proportionalitetsprincippet.

64. Det tilkommer den forelæggende ret at tage stilling til, hvorvidt de samme regler blev anvendt forholdsmæssigt i sagsøgers individuelle sag eller ej. Imidlertid er der adskillige elementer, der er værd at fremhæve i forbindelse med den foreliggende sag.

65. For det første er der ikke noget, der tyder på svigagtig adfærd fra sagsøgers side. Både det første og det andet momsbeløb blev betalt til skattemyndighederne. For det andet nævner forelæggelsesafgørelsen ikke nogen særlig forsinkelse hos sagsøger i forbindelse med betalingen af det andet momsbeløb ud over den, der indtraf som følge af sagsøgers (mis)forståelse af ordningen for omvendt betalingspligt. For det tredje fremgår det af momslovens § 142, stk. 7, at ansvaret for udstedelsen af faktura i overensstemmelse med ordningen for omvendt betalingspligt påhviler sælgeren. Det skal fremhæves, at sælgeren udstedte en faktura, der ikke overholdt de gældende regler om omvendt betalingspligt, og at dette skete i forbindelse med en tvangsaktion afholdt af skattemyndighederne.

66. Når der tages hensyn til disse specifikke elementer, er det som foreslået af Kommissionen åbent for drøftelse, hvorvidt anvendelsen af en sats på 50% blev foretaget efter en reel individuel bedømmelse af sagsøgers sag. Som bemærket ovenfor tilkommer det imidlertid den forelæggende ret at tage stilling til, hvorvidt proportionalitetsprincippet er blevet overholdt i den foreliggende sag.

V – **Forslag til afgørelse**

67. I lyset af de ovennævnte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltningsdomstolen for sociale anliggender i Kecskemét, Ungarn) som følger:

»I mangel af en særlig fravigelse i henhold til artikel 395 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem kan levering af løsøre i forbindelse med en tvangsaktion i henhold til direktivets artikel 199, stk. 1, litra g), ikke omfattes af ordningen for omvendt betalingspligt.«

24 — Dom af 23.4.2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

25 — Dom af 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

26 — Dom af 20.6.2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, præmis 40). I modsætning til dom af 19.7.2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 50-52).