

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

26. april 2017 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – anbringende om tilsidesættelse af EU-retten rejst af egen drift – ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – fradragsret for indgående afgift – ordning for omvendt betalingspligt – artikel 199, stk. 1, litra g) – anvendelse udelukkende i forbindelse med fast ejendom – uberettiget indbetaling af afgift foretaget af køberen af varerne til sælgeren som følge af en fejlagtigt udfærdiget faktura – skattemyndighedens afgørelse, hvorved det fastslås, at køberen af varerne har en skattegæld, hvorved betaling af det af køberen krævede fradrag afvises, og hvorved køberen pålægges en skattebøde«

I sag C-564/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Kecskemét, Ungarn) ved afgørelse af 7. oktober 2015, indgået til Domstolen den 4. november 2015, i sagen:

Tibor Farkas

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe og C. Lycourgos (refererende dommer),

generaladvokat: M. Bobek

justitssekretær: fuldmægtig I. Illéssy,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. september 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den ungarske regering ved M.M. Tátrai, M.Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede
- den estiske regering ved K. Kraavi-Käerdi, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og L. Havas, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. november 2016, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »direktiv 2006/112«), samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Tibor Farkas og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó F?igazgatósága (skattegeneraldirektoratet i regionen Del-alföld under det nationale told- og skattedirektorat, Ungarn, herefter »den ungarske skattemyndighed«) vedrørende sidstnævntes afgørelse, hvorved det fastslås, at Tibor Farkas har en skattegæld, og hvorved han pålægges en skattebøde på grund af den manglende anvendelse af de nationale bestemmelser vedrørende ordningen for omvendt betalingspligt.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Det fremgår af 42. betragtning til direktiv 2006/112, at »[m]edlemsstaterne [...] i særlige tilfælde [bør] kunne gøre modtageren af leveringer af varer og ydelser betalingspligtig for afgiften. Det skulle hjælpe medlemsstaterne med at forenkle reglerne og modvirke momssvig og momsunddragelse i nærmere bestemte sektorer og for en række transaktionstypers vedkommende.«

4 Direktivets artikel 167 fastsætter:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

5 Nævnte direktivs artikel 168, litra a), bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [merværdiafgift (moms)], som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

6 Artikel 178, litra a) og f), i direktiv 2006/112 fastsætter:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6

[...]

f) når han skal erlægge afgiften som kunde i tilfælde af anvendelse af artikel 194-197 og artikel 199, opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat.«

7 I henhold til artikel 193 i direktiv 2006/112 påhviler momsen 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 dette direktivs artikel 194-199 og artikel 202.

8 Nævnte direktivs artikel 199, stk. 1, litra g), bestemmer:

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

[...]

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

[...]«

9 Artikel 226, nr. 11a), i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsens kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

11a) i tilfælde af at kunden er betalingspligtig for momsen, angivelsen omvendt betalingspligt. «

10 Dette direktivs artikel 395 har følgende ordlyd:

»1. 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.

[...]

2. En medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, sender en anmodning herom til Kommissionen med alle fornødne oplysninger. [...]

Så snart Kommissionen råder over alle de oplysninger, den finder nødvendige for at kunne vurdere anmodningen, underretter den inden én måned den anmodende medlemsstat herom og fremsender, på originalsproget, anmodningen til de øvrige medlemsstater.

3. Inden tre måneder efter, at Kommissionen har givet underretning i overensstemmelse med stk. 2, andet afsnit, forelægger den Rådet et passende forslag eller, hvis anmodningen om undtagelse giver Kommissionen anledning til at rejse indvendinger, en meddelelse, hvori den redegør for disse indvendinger.

4. Proceduren i stk. 2 og 3 skal under alle omstændigheder gennemføres inden for otte måneder efter, at Kommissionen har modtaget anmodningen. «

Ungarsk ret

11 Det bestemmes i § 142 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift), i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »momsloven«):

»1. Afgiften betales af køberen af en vare eller modtageren af en tjenesteydelse:

[...]

g) såfremt leveringen af virksomhedens investeringsgoder eller andre leveringer af goder eller tjenesteydelser med en markedsværdi på mere end 100 000 HUF [(ca. 324 EUR)] 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

[...]

7. Såfremt stk. 1 finder anvendelse, skal leverandøren af varerne eller tjenesteyderen udstede en faktura, hvoraf hverken den udgående moms eller den i § 83 fastsatte sats fremgår.

[...]«

12 Momslovens § 169, litra n), fastsætter:

»Fakturaen skal indeholde følgende obligatoriske oplysninger:

[...]

n) i tilfælde af at kunden er betalingspligtig for momsen, angivelsen »omvendt betalingspligt«

[...]«

13 Det bestemmes i § 170, stk. 1 og 2, i adózás rendjér?I szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om beskatningsordningen), i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »skatteprocedureloven«):

»1. Ved utilstrækkelig afgiftsbetaling pålægges en skattebøde. Medmindre andet er fastsat i denne lov, er bødebøbeløbet på 50% af det ubetalte beløb. Bødebøbeløbet vil være på 200% af det ubetalte beløb, hvis forskellen i forhold til det beløb, der skal betales, har forbindelse med hemmeligholdelse af indtægter, forfalskning eller tilintetgørelse af bevismateriale, regnskabsbøger eller optegnelser. Skattemyndighederne kan ligeledes pålægge en skattebøde, når den skattepligtige uden at være berettiget hertil indgiver en anmodning om støtte eller tilbagebetaling af skat, eller en angivelse vedrørende et tilgodehavende, en støtte eller en godtgørelse, og myndigheden fastslår, at den skattepligtige ikke har nogen ret i denne henseende inden tildelingen. I dette tilfælde er beregningsgrundlaget for bøden det beløb, som med urette er blevet krævet.

2. I tilfælde af omvendt betalingspligt kan den afgiftsforskel, der fastsættes for den skattepligtige, kun anses for at være utilstrækkelig skattebetaling, hvis den nævnte forskel ikke er blevet betalt inden forfaldsdagen, eller hvis den skattepligtige har været berettiget til budgetstøtte.

[...]«

14 Skatteprocedurelovens § 171 har følgende ordlyd:

»1. Der kan af egen drift eller efter anmodning træffes bestemmelse om, at bøden nedsættes eller endog bortfalder, under omstændigheder, der bør anses for at være ekstraordinære, og som gør det muligt at fastslå, at den afgiftspligtige person eller dennes repræsentant, ansatte, medlem eller befuldmægtigede, der er årsag til skattegælden, har handlet med en sådan dømmekraft, som kan forventes af den pågældende i en given situation. Fastsættelse af bødens nedsættelse skal ske ved afvejning af alle omstændighederne i den pågældende situation, bl.a. skattegældens størrelse, omstændighederne ved dens opståen, grovheden og hyppigheden af den afgiftspligtige

persons ulovlige adfærd (handling eller undladelse).

2. Der er ikke grundlag for at træffe bestemmelse om nedsættelse af bøden, hverken af egen drift eller efter anmodning, såfremt skattegælden har forbindelse med hemmeligholdelse af indtægter, forfalskning eller tilintetgørelse af bevismateriale, regnskabsbøger eller optegnelser.

[...]

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 I forbindelse med en elektronisk auktionsforretning, der blev afholdt af skattemyndighederne, købte Tibor Farkas en mobil hangar af et anpartsselskab, som var skatteskyldner. Den pågældende sælger udstedte fakturaen inklusive moms af denne transaktion i overensstemmelse med de gældende regler for den almindelige afgiftsordning. Da Tibor Farkas betalte den ved auktionen fastsatte salgsspris, indbetalte han den moms, der var angivet af sælgeren, som betalte denne afgift til den ungarske skattemyndighed.

16 Tibor Farkas foretog fradrag af den udgående moms, som var anført på fakturaen. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (skattegeneralinspektoratet i regionen Bács-Kiskun under det nationale told- og skattedirektorat, Ungarn) foretog efterfølgende en kontrol af anmodningerne om tilbagebetaling indgivet af Tibor Farkas ved momsangivelserne for fjerde kvartal af 2012. Denne skattemyndighed fandt, at de bestemmelser, der regulerer ordningen for omvendt betalingspligt som omhandlet i momslovens § 142, stk. 1, litra g), hvorefter det påhviler Tibor Farkas som køber af varen at betale moms direkte til statskassen, ikke var blevet overholdt. Ved afgørelse af 11. juli 2014, opretholdt ved afgørelse af 7. november 2014, konstaterede den ungarske skattemyndighed følgelig en afgiftsforskel i statens favør på 744 000 HUF (ca. 2 400 EUR), afviste Tibor Farkas krav om tilbagebetaling af den moms, der var betalt til den pågældende sælger, og pålagde ham betaling af en skattebøde på 372 000 HUF (ca. 1 200 EUR).

17 Tibor Farkas har gjort gældende, at den ungarske skattemyndighed har afvist hans ret til momsfradrag på grund af en formel mangel, dvs. at den pågældende faktura var blevet udstedt i henhold til den almindelige afgiftsordning i stedet for ordningen for omvendt betalingspligt, og har således tilsidesat EU-retten. Han er af den opfattelse, at den afgørelse, der pålægger ham at betale afgiftsforskellen, er uberettiget, idet den pågældende sælger har betalt den pågældende moms til statskassen. Tibor Farkas har indbragt sagen for den forelæggende ret med henblik på, at denne forelægger Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt denne afvisning af hans fradragsret er i overensstemmelse med EU-retten.

18 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at den ungarske skattemyndighed ikke fratog Tibor Farkas hans ret til momsfradrag, men at den i henhold til momslovens § 142, stk. 1, litra g), derimod pålagde ham at betale den skyldige moms i overensstemmelse med reglerne for ordningen for omvendt betalingspligt. Den afgiftsforskel, som Tibor Farkas skulle afholde, svarede til den moms, der var anført på fakturaen for den pågældende transaktion. Selv om Tibor Farkas havde betalt moms til den pågældende sælger, blev han som følge af den ungarske skattemyndigheds afgørelser ifølge den forelæggende ret anset for betalingspligtig herfor over for staten. Selv om den ungarske skattemyndighed ikke har bestridt, at han har ret til fradrag af den betalte moms, har den således fra det beløb, som han har anmodet om tilbagebetaling af, fratrukket den afgiftsforskel, som den mener, at han skal afholde. Idet de to beløb er lige store, udligner de hinanden. Den forelæggende ret har i øvrigt konstateret, at nævnte sælger har betalt moms til statskassen, således at sidstnævnte ikke har lidt et tab som følge af det forhold, at den pågældende faktura var blevet udstedt fejlagtigt i henhold til den almindelige afgiftsordning i stedet for ordningen for omvendt betalingspligt. Ifølge den forelæggende ret er der desuden intet, der

tyder på, at der skulle være tale om skattesvig eller hensigt om at opnå en skattemæssig fordel.

19 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at den ungarske skattemyndigheds afgørelse i praksis hindrer Tibor Farkas i at udøve sin fradragsret. Henset til den omstændighed, at momsfradragsretten i henhold til direktiv 2006/112 og Domstolens praksis kun kan afvises i de tilfælde, hvor skattesvig er godtgjort, synes denne afgørelse ikke at stå i rimeligt forhold til det formål, der ønskes opnået med ordningen for omvendt betalingspligt.

20 Under disse omstændigheder har Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Kecskemét, Ungarn) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en afgiftsmyndigheds praksis – der støttes på momslovens bestemmelser, i henhold til hvilken den pågældende myndighed konstaterer en afgiftsforskel, der skal afholdes af køberen af en vare (eller modtageren af en ydelse), såfremt leverandøren (eller tjenesteyderen) i forbindelse med en transaktion, der er underlagt ordningen for omvendt betalingspligt, udsteder en faktura i henhold til 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 bestemmelserne i direktiv 2006/112, navnlig princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet i forhold til målet om forebyggelse af afgiftssvig?

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

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

21 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede transaktion er kendetegnet ved Tibor Farkas' køb af en mobil hangar ved en elektronisk auktion afholdt af de nationale skattemyndigheder. I henhold til momslovens § 142, stk. 1, litra g), som ifølge den forelæggende ret gennemfører artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, fandt disse myndigheder, at denne transaktion var omfattet af ordningen for omvendt betalingspligt, og anmodede Tibor Farkas om betaling af moms af dette salg, samtidig med at han blev pålagt en skattebøde.

22 Efter et spørgsmål stillet af Domstolen under retsmødet har den ungarske regering angivet, at den i hovedsagen omhandlede transaktion vedrører levering af løsøre, og at momslovens § 142, stk. 1, litra g), finder anvendelse uden forskel på løsøre og fast ejendom.

23 Det bemærkes i denne henseende, at i henhold til artikel 193 i direktiv 2006/112 påhviler momsen den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af dette direktivs artikel 194-199 og artikel 202. I henhold til artikel 199 stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 bestemmes det, at medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i transaktioner vedrørende levering af fast ejendom, der bliver solgt af domsskyldneren som led i en tvangsauktion.

24 Det følger af 42. betragtning til direktiv 2006/112, at det mål, som forfølges med denne artikel 199, stk. 1, litra g), er at give medlemsstaterne mulighed for at anvende ordningen for omvendt betalingspligt i nærmere bestemte sektorer og for en række transaktionstypers

vedkommende, med henblik på at forenkle reglerne og modvirke momssvig og momsunddragelse. Denne 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 28).

25 Domstolen har allerede fastslået, at artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 udgør en undtagelse fra det princip, som der henvises til i dette direktivs artikel 193, hvorefter momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, og derfor skal være genstand for en streng fortolkning. Den nævnte artikel 199 giver således medlemsstaterne adgang til at anvende ordningen for omvendt betalingspligt, hvorefter den person, der er pligtig at betale momsen, er modtageren i den momspligtige transaktion, i de situationer, der er omhandlet i denne artikels stk.1, litra a)-g) (jf. i denne retning dom af 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, præmis 23 og 31).

26 Som generaladvokaten har anført i punkt 28 i forslaget til afgørelse, indebærer den omstændighed, at ordningen for omvendt betalingspligt udgør en undtagelse til det princip, der er fastsat i artikel 193 i direktiv 2006/112, at fravigelser fra dette princip kun kan finde sted, når dette udtrykkeligt er fastslagt i direktivet.

27 Artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 omfatter imidlertid kun fast ejendom og ikke løsøre. Salg af løsøre i forbindelse med en auktion som den i hovedsagen omhandlede falder følgelig ikke inden for bestemmelsens anvendelsesområde.

28 Artikel 395 i direktiv 2006/112 fastsætter ganske vist, at medlemsstaterne har mulighed for at anmode om 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. Den ungarske regering har imidlertid under retsmødet bekræftet, at Ungarn ikke har benyttet sig af denne fravigelse i henhold til artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112.

29 Under disse omstændigheder bemærkes, at momslovens § 142, stk. 1, litra g), udvider anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt til levering af løsøre ud over, hvad der er tilladt i henhold til ordlyden af artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, som kun omfatter levering af fast ejendom. Anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt og pålæggelse af den i hovedsagen omhandlede skattebøde er følgelig uforenelig med dette direktiv, hvis den i hovedsagen omhandlede auktion vedrører løsøre.

30 Med forbehold af den forelæggende rets nødvendige efterprøvelse fremgår det af sagsakterne fra denne og af drøftelserne under det for Domstolen afholdte retsmøde, at spørgsmålet om, hvorvidt nævnte § 142, stk. 1, litra g), er i overensstemmelse med artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, imidlertid ikke er blevet rejst i forbindelse med tvisten i hovedsagen.

31 I denne henseende bemærkes, at det fremgår Domstolens faste praksis, at det i mangel af EU-retlige bestemmelser om processuelle spørgsmål tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte sådanne bestemmelser, dog på den betingelse, at disse ikke må være mindre gunstige end dem, som regulerer tilsvarende situationer, der er underlagt national ret (ækvivalensprincippet), og at de i praksis ikke umuliggør eller uforholdsmæssigt vanskeliggør udøvelsen af rettigheder, der er tillagt ved EU-retten (effektivitetsprincippet) (jf. i denne retning dom af 7.6.2007, van der Weerd m.fl., C-222/05 – C-225/05, EU:C:2007:318, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.3.2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

32 Det skal for det første bemærkes, at EU-retten og i særdeleshed effektivitetsprincippet i princippet ikke stiller krav om, at de nationale domstole af egen drift tager et anbringende om, at EU-retlige er overtrådt, under påkendelse, når en stillingtagen til et sådant anbringende ville tvinge dem til at se bort fra princippet om, at de ikke aktivt griber ind i procesførelsen, ved at gå ud over den afgrænsning af sagen, som parterne har foretaget, og ved at lægge andre faktiske forhold og omstændigheder til grund end dem, som den part i sagen, der har interesse i, at EU-bestemmelserne anvendes, har fremført til støtte for sin påstand (jf. i denne retning bl.a. dom af 14.12.1995, van Schijndel og van Veen, C-430/93 og C-431/93, EU:C:1995:441, præmis 22, og af 7.6.2007, van der Weerd m.fl., C-222/05 – C-225/05, EU:C:2007:318, præmis 36).

33 Denne begrænsning i den nationale rets beføjelser finder sin berettigelse i princippet om, at initiativet til en sag tilkommer parterne, og at når national procesret giver den pågældende part en faktisk mulighed for at gøre et anbringende på grundlag af EU-retten gældende, kan den nationale ret derfor kun handle af egen drift i undtagelsestilfælde eller hvor almene hensyn kræver det (jf. i denne retning dom af 7.6.2007, van der Weerd m.fl., C-222/05 – C-225/05, EU:C:2007:318, præmis 35 og 41 og den deri nævnte retspraksis).

34 I den foreliggende sag skal det bemærkes, at det ikke fremgår af de oplysninger i sagen, som Domstolen råder over, at sagsøgeren i hovedsagen er blevet hindret af den nationale procesret i at gøre et anbringende gældende om en eventuel uforenelighed af momslovens § 142, stk. 1, litra g), med artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 (jf. analogt dom af 7.6.2007, van der Weerd m.fl., C-222/05 – C-225/05, EU:C:2007:318, præmis 41).

35 Det skal for det andet bemærkes, at overholdelse af ækvivalensprincippet kræver, at når bestemmelserne i national ret om de processuelle regler pålægger en ret en forpligtelse til af egen drift at rejse et anbringende vedrørende en tilsidesættelse af national ret, bør en sådan forpligtelse på samme måde gælde for et anbringende af samme art vedrørende en tilsidesættelse af EU-retten (jf. i denne retning dom af 14.12.1995, van Schijndel og van Veen, C-430/93 og C-431/93, EU:C:1995:441, præmis 13, og af 17.3.2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, præmis 30). Det samme gælder, såfremt national ret giver domstolen mulighed for af egen drift at tage et sådant anbringende under påkendelse (jf. i denne retning dom af 14.12.1995, van Schijndel og van Veen, C-430/93 og C-431/93, EU:C:1995:441, præmis 14).

36 Som svar på et spørgsmål stillet af Domstolen under retsmødet har den ungarske regering i denne henseende angivet, at den forelæggende ret i medfør af national ret havde mulighed for af egen drift at rejse et anbringende om tilsidesættelse af en national retsregel, ligesom den gjorde med anbringendet om tilsidesættelse af en EU-retlig regel.

37 Det bemærkes imidlertid, at det inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 267 TEUF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, alene er den nationale ret, der har kompetence til at fastlægge og vurdere hovedsagens faktiske omstændigheder og til at fortolke og anvende den nationale ret (jf. bl.a. dom af 18.7.2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, præmis 43, og af 26.5.2011, Stichting Natuur en Milieu m.fl., C-165/09 – C-167/09, EU:C:2011:348, præmis 47).

38 Det fremgår ligeledes af fast retspraksis, at det desuden tilkommer Domstolen at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter denne i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den (dom af 11.9.2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

39 Idet det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, dels om en mobil hangar som den, hvis levering udgør den i hovedsagen omhandlede transaktion, er løsøre eller fast ejendom, dels om

retten af egen drift kan rejse spørgsmålet om, hvorvidt momslovens § 142, stk. 1, litra g), er forenelig med artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, kan det i den foreliggende sag ikke udelukkes, at besvarelsen af de forelagte spørgsmål fortsat er relevant for afgørelsen af tvisten i hovedsagen. Disse spørgsmål skal derfor besvares.

Det første spørgsmål

40 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i direktiv 2006/112 samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de i en situation som den i hovedsagen omhandlede er til hinder for, at køberen af en vare fratages retten til at fradrage den moms, som han uberettiget har betalt til sælgeren på grundlag af en faktura, som er udfærdiget i henhold til bestemmelserne i den almindelige momsordning, selv om den relevante transaktion henhører under ordningen for omvendt betalingspligt, når sælgeren har betalt den nævnte afgift til statskassen.

41 Det bemærkes, at der i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt ikke finder nogen betaling af moms sted mellem leverandøren og køberen af varerne, 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 (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

42 Det skal ligeledes fremhæves, at fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen, og at den som udgangspunkt ikke kan begrænses (dom af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 37, af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 30, og af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 30).

43 Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv i princippet er momspligtig (jf. dom af 22.2.2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, præmis 24, af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 31, og af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 29).

44 Det bemærkes desuden, at hvad angår de nærmere bestemmelser for udøvelsen af retten til at fradrage moms i forbindelse med en procedure med omvendt betalingspligt henhørende under artikel 199, stk. 1, i direktiv 2006/112 er en afgiftspligtig person, der som køber af en vare er betalingspligtig for det pågældende momsbeløb, ikke forpligtet til at være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med de formelle betingelser i dette direktiv, for at kunne udøve sin fradragsret og skal udelukkende opfylde de formaliteter, som fastlægges af den pågældende medlemsstat i forbindelse med, at den gør brug af den mulighed, der er åbnet for medlemsstaten i nævnte direktivs artikel 178, litra f) (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 32 og 33).

45 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede faktura ikke indeholder angivelsen »omvendt betalingspligt« i strid med kravene i momslovens § 169, litra n), og at Tibor Farkas fejlagtigt har betalt den moms, som urigtigt var angivet på denne faktura, til den i hovedsagen omhandlede sælger, selv om han – som modtager af varen – i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt burde have betalt momsen til skattemyndighederne i henhold til artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112. Ud over den omstændighed, at nævnte faktura ikke opfylder de formkrav, der er fastsat i den nationale

lovgivning, er et materielt krav i denne ordning således ikke blevet overholdt.

46 Som Domstolen har fastslået i dom af 6. februar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 38), skal en sådan situation anses for at have forhindret de ungarske skattemyndigheder i at undersøge anvendelsen af ordningen med omvendt betalingspligt og medført en risiko for tab af afgiftsmæssige indtægter for den pågældende medlemsstat.

47 Det bemærkes i øvrigt, at udøvelsen af fradragsretten er begrænset til kun at omfatte skyldige afgifter, dvs. de afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion, eller som er betalt, i det omfang de skyldtes (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 39). Den moms, som Tibor Farkas har betalt til sælgeren af den i hovedsagen omhandlede mobile hangar, var imidlertid ikke skyldig.

48 Idet denne moms ikke var skyldig, og idet betalingen heraf ikke overholdt et materiel krav i ordningen for omvendt betalingspligt, kan Tibor Farkas således ikke påberåbe sig en ret til at fradrage den nævnte moms.

49 Tibor Farkas kan imidlertid i henhold til national ret anmode om tilbagebetaling af den afgift, som han uberettiget har betalt til sælgeren af den mobile hangar (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 42).

50 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at det i mangel af EU-retlige bestemmelser om anmodninger om tilbagebetaling af afgifter tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for foretagelse af disse anmodninger. Disse betingelser skal dog overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet, dvs. at de ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende klager på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk talt umuligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (jf. i denne retning dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 37).

51 Idet det i udgangspunktet tilkommer medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder der kan ske berigtigelse af urigtigt faktureret moms, har Domstolen anerkendt, at en ordning, hvorefter dels en sælger af en vare, som fejlagtigt har betalt moms til skattemyndighederne, kan anmode om tilbagebetaling heraf, dels køberen af denne vare over for sælgeren kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb, er i overensstemmelse med neutralitets- og effektivitetsprincippet. En sådan ordning gør det nemlig muligt for nævnte køber, som ved en fejl har måttet bære en fejlagtigt faktureret momsbyrde, at opnå tilbagebetaling af betalte beløb, som ikke skyldtes (jf. i denne retning dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 38 og 39 og den deri nævnte retspraksis).

52 Efter fast retspraksis henhører de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne – når der ikke findes materielle EU-retlige bestemmelser – desuden under hver medlemsstats nationale retsorden i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi (jf. bl.a. dom af 16.5.2000, Preston m.fl., C-78/98, EU:C:2000:247, præmis 31, og af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 40).

53 Effektivitetsprincippet kan imidlertid indebære, at en køber af en vare kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skattemyndighederne, hvis tilbagebetalingen af moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af sælgerens insolvens. Medlemsstaterne skal således indføre de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at køberen kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede afgift, for således at overholde effektivitetsprincippet (jf. i

denne retning dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 41).

54 I forbindelse med hovedsagen skal det for det første bemærkes, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at sælgeren, der havde leveret den i hovedsagen omhandlede mobile hangar, var under konkursbehandling, hvilket kunne tyde på, at det er uforholdsmæssigt vanskeligt eller umuligt for Tibor Farkas at opnå tilbagebetaling af den moms, som denne sælger fejlagtigt har faktureret ham. Efter afgørelserne fra den ungarske skattemyndighed blev Tibor Farkas for det andet anset for afgiftspligtig for denne moms over for statskassen, selv om han havde betalt den til nævnte sælger. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om Tibor Farkas har mulighed for at opnå tilbagebetaling fra sælgeren af den afgift, der er erlagt med urette.

55 Det skal desuden tilføjes, at der ifølge den forelæggende rets oplysninger ikke er noget tegn på svig i den foreliggende sag, og sælgeren, som har udstedt den i hovedsagen omhandlede faktura, har betalt momsen til statskassen, således at sidstnævnte ikke har lidt et tab på grund af det forhold, at fakturaen fejlagtigt er blevet udstedt i henhold til den almindelige afgiftsordning i stedet for ordningen for omvendt betalingspligt.

56 Under disse omstændigheder forholder det sig således, at i den udstrækning, hvor tilbagebetalingen, fra den i hovedsagen omhandlede sælger til Tibor Farkas – som er køber af den pågældende vare – af den urigtigt fakturerede moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af denne sælgers insolvens, skal Tibor Farkas kunne rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skattemyndigheden.

57 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i direktiv 2006/112 samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke er til hinder for, at køberen af en vare fratages retten til at fradrage den moms, som han uberettiget har betalt til sælgeren på grundlag af en faktura, som er udfærdiget i henhold til bestemmelserne i den almindelige momsordning, selv om den relevante transaktion henhører under ordningen for omvendt betalingspligt, når sælgeren har betalt den nævnte afgift til statskassen. Disse principper kræver imidlertid, at køberen, for så vidt som sælgerens tilbagebetaling til køberen af den urigtigt fakturerede moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af sælgerens insolvens, kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skattemyndigheden.

Det andet spørgsmål

58 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at det i en situation som den i hovedsagen omhandlede er til hinder for, at de nationale skattemyndigheder pålægger en afgiftspligtig person, som har købt en vare, hvis levering henhører under ordningen for omvendt betalingspligt, en skattebøde på 50% af det momsbeløb, som han skal betale til skattemyndigheden, når sidstnævnte ikke har lidt et tab af skatteindtægter, og der ikke er tegn på skattesvig.

59 Så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af EU-lovgivningen på området for sanktioner ved manglende opfyldelse af betingelserne i en ved denne lovgivning indført ordning, er medlemsstaterne beføjede til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning bl.a. dom af 7.12.2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, præmis 20, og af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 50).

60 Sådanne sanktioner må således ikke gå videre, end hvad der er nødvendigt for at nå målene med at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig. Ved bedømmelsen af, om en sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, skal bl.a. karakteren og grovheden af den overtrædelse, som sanktionen tilsigter at straffe, tillige med fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionens beløb tages i betragtning (jf. i denne retning dom af 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 65-67, og af 20.6.2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, præmis 38).

61 Selv om det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, om størrelsen af sanktionen går videre, end hvad der er nødvendigt for at nå de i foregående præmis nævnte mål (dom af 20.6.2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, præmis 39), skal der til denne ret angives de momenter i hovedsagen, som gør det muligt for denne at afgøre, om den sanktion, som Tibor Farkas er blevet pålagt på grundlag af skatteprocedurelovens bestemmelser, er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

62 En sådan sanktion synes i denne henseende at kunne give de afgiftspligtige personer incitament til hurtigst muligt at berigtige tilfælde af utilstrækkelig betaling af afgift, og således nå målet med at sikre den korrekte opkrævning heraf.

63 I henhold til denne lovs § 170, stk. 1, er sanktionens størrelse fastsat til en standardsats på 50% af det momsbeløb, som den afgiftspligtige person er forpligtet til at betale skattemyndigheden. Samme lovs § 171, stk. 1, præciserer, at der af egen drift eller efter anmodning kan træffes bestemmelse om, at bøden nedsættes eller endog bortfalder, under omstændigheder, der bør anses for at være ekstraordinære, og som gør det muligt navnlig at fastslå, at den afgiftspligtige person, der er årsag til skattegælden, har handlet med en sådan dømmekraft, som kan forventes af den pågældende i en given situation. Denne bestemmelse fastsætter ligeledes en nedsættelse af bøden ved afvejning af situationens omstændigheder, bl.a. skattegældens størrelse, omstændighederne ved dens opståen, grovheden og hyppigheden af den afgiftspligtige persons ulovlige adfærd.

64 Som generaladvokaten har anført i punkt 63 i forslaget til afgørelse, gør fremgangsmåden for fastsættelsen af den nævnte sanktion det i princippet muligt at sikre, at denne sanktion ikke går videre, end hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

65 Hvad angår forholdsmæssigheden af den sanktion, som Tibor Farkas er blevet pålagt i forbindelse med tvisten i hovedsagen, skal det med hensyn til karakteren og grovheden af den i hovedsagen omhandlede overtrædelse – i lighed med Kommissionens skriftlige indlæg for Domstolen – bemærkes, at denne overtrædelse består i en fejl i anvendelsen af momsordningen, som svarer til en overtrædelse af forvaltningsmæssig karakter, og som under hensyn til de faktiske omstændigheder, som de fremgår af de til Domstolen fremsendte sagsakter, dels ikke har påført skattemyndigheden noget tab af indtægter, dels er kendetegnet ved, at der ikke er tegn på svig.

66 Under disse omstændigheder forekommer den omstændighed, at Tibor Farkas er blevet pålagt en bøde på 50% af momstilsvaret af pågældende transaktion, at være uforholdsmæssig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

67 Henset til ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at det i en situation som den i hovedsagen omhandlede er til hinder for, at de nationale skattemyndigheder pålægger en afgiftspligtig person, som har købt en vare, hvis levering henhører under ordningen for omvendt betalingspligt, en skattebøde på 50% af det momsbeløb, som han skal betale til skattemyndigheden, når

sidstnævnte ikke har lidt et tab af skatteindtægter, og der ikke er tegn på skattesvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

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

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

- 1) **Artikel 199, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, skal fortolkes således, at den finder anvendelse på levering af fast ejendom, der bliver solgt af domsskyldneren som led i en tvangsauktion.**
- 2) **Bestemmelserne i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke er til hinder for, at køberen af en vare fratages retten til at fradrage den merværdiafgift, som han uberettiget har betalt til sælgeren på grundlag af en faktura, som er udfærdiget i henhold til bestemmelserne i den almindelige merværdiafgiftsordning, selv om den relevante transaktion henhører under ordningen for omvendt betalingspligt, når sælgeren har betalt den nævnte afgift til statskassen. Disse principper kræver imidlertid, at køberen, for så vidt som sælgerens tilbagebetaling til køberen af den urigtigt fakturerede merværdiafgift bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af sælgerens insolvens, kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skattemyndigheden.**
- 3) **Proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at det i en situation som den i hovedsagen omhandlede er til hinder for, at de nationale skattemyndigheder pålægger en afgiftspligtig person, som har købt en vare, hvis levering henhører under ordningen for omvendt betalingspligt, en skattebøde på 50% af det merværdiafgiftsbeløb, som han skal betale til skattemyndigheden, når sidstnævnte ikke har lidt et tab af skatteindtægter, og der ikke er tegn på skattesvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.**

Underskrifter

* Processprog: ungarsk.