

Sag C-709/22

Sammen drag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

17. november 2022

Forelæggende ret:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Afgørelse af:

22. september 2022

Sagsøger:

Syndyk Masy Upadłości A

Sagsøgt:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Hovedsagens genstand

Afgiftsmyndighedens afslag på at give samtykke til, at kurator for konkursboet overfører midler, der er indsat på den afgiftspligtiges moms konto (ordning med opdelt betaling)

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Foreneligheden mellem EU-retten og nationale bestemmelser og praksis vedrørende overførsel af midler indsat på den afgiftspligtiges moms konto (ordning med ratebetaling) inden for rammerne af konkurslovgivningen; artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

1. Skal bestemmelserne i Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2019/310 af 18. februar 2019 om tilladelse til, at Polen indfører en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 226, i direktiv 2006/112/EF om det fælles

merværdiafgiftssystem (EUT 2019, L 51, s. 19, herefter »Rådets afgørelse 2019/310«), bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »direktiv 2006/112«), og i særdeleshed artikel 395 og artikel 273 heri, samt proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning og praksis, som under omstændighederne i den foreliggende sag indebærer, at konkursboets kurator nægtes samtykke til overførsel af midler, der er indsat på den afgiftspligtiges moms-konto (ordning med opdelt betaling), til en af denne angivet bankkonto?

2. Skal artikel 17, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (EUT 2007, L 303, s. 1, herefter »chartret«) – Ejendomsret – sammenholdt med chartrets artikel 51, stk. 1, og artikel 52, stk. 1, fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning og praksis, som under omstændighederne i den foreliggende sag indebærer, at kurator i konkursboet nægtes tilladelse til overførsel af midler, der er indsat på den afgiftspligtiges moms-konto (ordning med opdelt betaling), hvorved der sker indefrysning af midler – der udgør ejendom for den afgiftspligtige person, der er under konkurs – på ovennævnte moms-konto og dermed gør det umuligt for kurator at udføre sine opgaver under konkursbehandlingen?

3. Skal retsstatsprincippet, der følger af artikel 2 i traktaten om Den Europæiske Union ([EFT 1992, C 191, s. 1], herefter »TEU«) og retssikkerhedsprincippet, som gennemfører retsstatsprincippet, princippet om loyalt samarbejde som omhandlet i artikel 4, stk. 3, TEU samt princippet om god forvaltning som omhandlet i chartrets artikel 41, stk. 1, henset til konteksten for og formålene med Rådets afgørelse 2019/310 og bestemmelserne i direktiv 2006/112, fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, der – idet den indebærer, at et konkursbos kurator nægtes tilladelse til at overføre midler, der er indsat på den afgiftspligtiges moms-konto (ordning med opdelt betaling) – bringer de mål, der efterstræbes med konkursbehandlingen, som er defineret af skifteretten som henhørende under polsk jurisdiktion i henhold til artikel 3, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2015/848 af 20. maj 2015 om insolvensbehandling (omarbejdning) (EUT 2015, L 141, s. 19), i fare, og følgelig fører til en situation, hvor statskassen gennem anvendelsen af en uhensigtsmæssig national foranstaltning begunstiges som kreditor på bekostning af alle øvrige kreditorer?

Anførte EU-retlige forskrifter

Artikel 2, artikel 4, stk. 3, og artikel 6, stk. 1, TEU

Artikel 6, stk. 3, artikel 17, stk. 1, artikel 41, stk. 1, artikel 51, stk. 1 og artikel 52, stk. 1, i Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«): 4. betragtning, artikel 273 og artikel 395, stk. 1.

Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2019/310 af 18. februar 2019 om tilladelse til Polen til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 226 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »afgørelse 2019/310«): 4., 7., 11., 12. betragtning, artikel 1 og 3.

3.-5. betragtning og artikel 3, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2015/848 af 20. maj 2015 om insolvensbehandling (omarbejdning).

Anførte nationale forskrifter

Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om afgift på varer og tjenesteydelser) (Dz.U. af 2021, position 685 med senere ændringer, herefter »momsloven«)

Artikel 106e, stk. 1, nr. 18a: På fakturaer, hvor det samlede beløb overstiger 15 000 PLN eller et tilsvarende beløb udtrykt i fremmed valuta, der omfatter levering af varer eller tjenesteydelser som omhandlet i lovens bilag 15, til fordel for den afgiftspligtige person, skal ordene »ordning med opdelt betaling« fremgå [...];

- artikel 108a, stk. 1: En afgiftspligtig person, der har modtaget en faktura med det angivne afgiftsbeløb, kan anvende en ordning med opdelt betaling, når den pågældende betaler det skyldige beløb efter modtagelse af denne faktura;

- artikel 108a, stk. 1a: Ved betaling for købte varer eller tjenesteydelser, der er opregnet i lovens bilag 15, og som er specificeret i en faktura, hvori det samlede skyldige beløb overstiger 15 000 PLN eller et tilsvarende beløb udtrykt i fremmed valuta, er den afgiftspligtige person forpligtet til at anvende en ordning med opdelt betaling. [...];

artikel 108a, stk. 2: Anvendelse af ordningen med opdelt betaling består af følgende: 1) betaling af beløbet svarende til hele eller en del af det afgiftsbeløb, der fremgår af den modtagne faktura, sker til moms kontoen; 2) betaling af hele eller en del af det beløb, der svarer til nettosalgsværdien, der fremgår af den modtagne faktura, sker til en bankkonto eller til en konto i en andelsspare- og kreditforening, for hvilken der føres en moms konto, eller afregnes på anden måde;

- artikel 108b stk. 1: Efter ansøgning fra den afgiftspligtige udsteder direktøren for den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed ved afgørelse samtykke til overførsel

af midler, der er indsat på den moms-konto, som er angivet af den afgiftspligtige til den af ham angivne bankkonto eller kontoen i en andelsspare- og kreditforening, for hvem denne moms-konto føres;

- artikel 108b stk. 2: I ansøgningen angiver den afgiftspligtige beløbet af de indsatte midler på moms-kontoen, der skal overføres;

- artikel 108b stk. 3: Direktøren for den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed træffer afgørelse inden 60 dage fra datoen for modtagelse af ansøgningen. I afgørelsen angiver direktøren for den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed beløbet, der skal overføres;

- artikel 108b, stk. 5. nr. 1: Direktøren for den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed afslår ved afgørelse at give samtykke til overførsel af midler, der er indsat på moms-kontoen i tilfælde af, at den afgiftspligtige har restancer vedrørende skatter og afgifter, som nævnt i artikel 62b, stk. 2, nr. 2, litra a), i lov af 29. august 1997 – Prawo bankowe (bankloven) – med et beløb svarende til denne restance med tillæg af morarenter, [...];

- artikel 108e: Afgiftspligtige personer, der leverer varer eller ydelser som nævnt i lovens bilag 15, og afgiftspligtige personer, der køber disse varer eller ydelser, skal have en afregningskonto, som nævnt i artikel 49, stk. 1, nr. 1, i loven af 29. august 1997 – Prawo bankowe (bankloven), eller en personlig konto i en andelsspare- og kreditforening, der er åbnet i forbindelse med forretningsaktiviteter, i den polske valuta;

Ustawa z 29.08.1997 r., Prawo bankowe (lov af 29.8.1997 – bankloven) (Dz.U. af 2020, position 1896, med senere ændringer) (herefter »bankloven«)

- artikel 62a, stk. 1: Banken fører en moms-konto til afregning af afgift;

- artikel 62b, stk. 2, nr. 2, litra a): Moms-kontoen kan kun debiteres med henblik på indbetaling til afgiftsmyndighedens konto: (-) afgift på varer og tjenesteydelser (...); (-) selskabsskat [...]; (-) personlig indkomstskat [...]; (-) punktafgift [...]; (-) told [...];

- artikel 62d, stk. 1. nr. 1: De midler, der er indsat på moms-kontoen, er fri for beslaglæggelse på grundlag af et retsligt eller administrativt fuldbyrdelsesdokument vedrørende tvangsfuldbyrdelse eller sikkerhed for andre fordringer end de i artikel 62b, stk. 2, nr. 2 nævnte;

Ustawa z 28.02.2003 r. Prawo upadłościowe (lov af 28.2.2003 – lov om konkurs) (Dz.U. af 2020, position 1228 med ændringer; herefter »konkursloven«)

- artikel 342, stk. 1, nr. 2: Tilgodehavender i konkursboet opdeles i følgende kategorier – kategori to - andre fordringer, hvis de ikke er omfattet af fuldbyrdelseskravet i andre kategorier, navnlig skatter og andre offentlige afgifter og bidrag til den sociale sikringsordning;

- artikel 343, stk. 1: Konkursboet skal først dække sagens omkostninger, og såfremt konkursboets midler tillader det, skal konkursboets øvrige forpligtigelser dækkes, [...];

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Kurator for konkursboet ansøgte afgiftsmyndigheden i første instans om at overføre de indsatte midler på den konkursramte afgiftspligtiges moms-konto til konkursboets konto. Han tilkendegav, at midlerne skulle overføres til kommunens konto for at betale ejendomsskat.
- 2 Kurator gjorde opmærksom på, at selskabet siden konkurserklæringsdatoen ikke har haft nogen udestående forpligtelser over for statskassen. Midlerne på moms-kontoen blev indsat under konkursbehandlingen. Det er ubestridt, at de krav, som en anden afgiftsmyndighed har anmeldt, vedrører tiden før konkurserklæringen, og disse var optaget på fordringslisten. Alle tilgodehavender, der tilkommer offentligretlige instanser, indfries i henhold til reglerne under opfyldelseskategori nummer to sammen med andre ikke-offentligretlige fordringer. Derfor behandles offentligretlige organer på lige fod med andre kreditorer hos en konkursramt afgiftspligtig person. For så vidt angår konkursordenen hos den konkursramte, er bestemmelserne i konkursloven *lex specialis* i forhold til bestemmelserne i momsloven og bankloven. Ved konkurs er der således ikke mulighed for »automatisk« fyldestgørelse af afgiftsmyndigheden fra den særskilte moms-konto i tilfælde af, at den afgiftspligtige har en restance. De akkumulerede midler på moms-kontoen er således den afgiftspligtiges ejendom. Da der ikke foreligger nogen negative betingelser, dvs. restancer med hensyn til afgifter og tilgodehavender, som nævnt i banklovens artikel 62b, stk. 2, litra a), blev anmodningen anset for begrundet.
- 3 Afgiftsmyndigheden i første instans afslog at give ovennævnte samtykke. Myndigheden henviste til ordlyden af momslovens artikel 108b, stk. 1, og stk. 5 samt banklovens artikel 62b, stk. 1, pkt. 2, litra a), og understregede, at da selskabet under konkurs har restancer i moms og personlig indkomstskat på dato for afgørelsen, som er højere end det beløb, som kurator har anmodet om at overføre til bankkontoen, er betingelsen i momslovens 108b, stk. 5, nr. 1, opfyldt, hvorfor det er begrundet at nægte overførslen af midler. Ifølge denne myndighed har lovgiver defineret formålet om, hvordan de akkumulerede midler på moms-kontoen må anvendes. Erklæringen om konkurs påvirker ikke den afgiftspligtiges afgiftsmæssige status, da det konkursramte selskab fortsat er afgiftspligtigt. Den eneste forskel er, at handlinger på den afgiftspligtiges vegne foretages og udføres af kuratoren. Momsloven er en særregulering i forhold til den generelle regulering af konkursloven.
- 4 Klagemyndigheden stadfæstede myndigheden i første instans' afgørelse og tilsluttede sig de heri fremførte argumenter. Klagemyndigheden understregede, at

selv om de indsatte midler på moms-kontoen er den afgiftspligtiges ejendom, er en af grundene til at nægte at give ovennævnte samtykke begrundet i den afgiftspligtiges afgiftsrestancer. Beløbet, der er indsat på moms-kontoen, er i virkeligheden den afgift, der stammer fra moms-fakturaer betalt af kontrahenterne. Dette beløb og disse midler kan derfor ikke ligestilles med et overskydende beløb, som myndigheden kan kreditere som restance.

- 5 Inden for rammerne af sit søgsmål anlagt vedl Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen) har sagsøgeren nedlagt påstand om annullation af ankeinstansens afgørelse.

Kort fremstilling for begrundelsen for forelæggelsen

Begrundelse for det første spørgsmål

- 6 Den forelæggende rets tvivl vedrører spørgsmålet om, hvorvidt det er korrekt at indføre den nationale foranstaltning, som er ordning med opdelt betaling, der er gennemført for at bekæmpe momssvig, og fastsætte begrænsninger for anvendelsen heraf.
- 7 Ordning med opdelt betaling er reguleret i polsk ret i momsloven og bankloven. Dens vedtagelse i obligatorisk form var baseret på bestemmelserne i afgørelse 2019/310. Denne ordning indfører behovet for at opdele betalinger i det skyldige momsbeløb og afgiftsgrundlaget. Hvis leverandøren eller tjenesteyderen er omfattet af bestemmelserne om opdelt betaling, er denne forpligtet til at have en særskilt, lukket moms-konto ud over den almindelige bankkonto. Denne særskilte konto kan kun bruges til at opkræve moms af kunder og til at betale moms til leverandører/tjenesteydere, samt til at betale andre offentligretlige forpligtelser, dog kun til statskassen. I dette tilfælde indbetaler køberen afgiftsgrundlaget til leverandøren/tjenesteyderen, normalt til en almindelig bankkonto, mens den udgående moms for leverancen indbetales til en lukket moms-konto. Denne betalingsmetode afhænger af viljen hos den person, der foretager betalingen, hvorfor det ikke sker automatisk. Frigivelse af midler, der er indsat på den afgiftspligtiges moms-konto, kræver samtykke fra afgiftsmyndigheden. Den nationale lovgivning fastsætter også betingelserne og fristen for afslag på at frigive sådanne midler.
- 8 Ved anmodningen om undtagelse fra moms-direktivets artikel 226 angav Polen, at den obligatoriske ordning for opdelt betaling ville bekæmpe momssvig, og Kommissionen var enig i dette synspunkt og mente, at foranstaltningen stod i rimeligt forhold til målet om at bekæmpe afgiftsunddragelse.
- 9 Ved afgørelse 2019/310 blev undtagelsen indrømmet midlertidigt indtil den 28. februar 2022. Af artikel 1 i afgørelsen fremgår, at dispensationen vedrører moms-direktivets artikel 226. Derfor handler det om at anføre et specifikt krav på

fakturaen, altså at nævne »ordning med opdelt betaling«. Ovenstående var præget af ordlyden i momslovens artikel 106, stk. 1, nr. 18a.

- 10 Til gengæld bestemmer momsdirektivets artikel 206, at enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsen, skal indbetale momsens nettobeløb samtidig med udfærdigelsen af den i artikel 350 omhandlede momsangivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb.
- 11 Den forelæggende rets første tvivl er, om den vedtagne nationale foranstaltning udgør en undtagelse til momsdirektivets artikel 206, og dermed ikke er omfattet af noget krav om meddelelse i henhold til momsdirektivets artikel 395. Dette er vigtigt, fordi den manglende meddelelse ville udgøre en proceduremangel, og som følge heraf kan bestemmelserne ikke gøres gældende over for borgerne (jf. Domstolens dom af 4.2.2016, Straffesagen mod Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, præmis 67).
- 12 Det følger af ordlyden af momsdirektivets artikel 206, at en afgiftspligtig person ikke er momspligtig efter hver afgiftspligtig transaktion, men efter udløbet af hver afgiftsperiode. Nettomomsen, der fremgår af første punktum i denne bestemmelse, beregnes derfor ved at sammenlægge den skyldige afgift af alle afgiftspligtige transaktioner, der er udført senere i afgiftsperioden, hvorfra den betalte afgift af alle transaktioner, der er udført tidligere i samme periode, fratrækkes. Derfor bør tidligere modtagne betalinger fra kontrahenter forblive til fri disposition for den afgiftspligtige person. Dette er ikke tilfældet med en moms-konto. Midlerne spærres før der opstår en offentligretlig momspligt på størrelse med den maksimale hæftelse, hvilket vil udgøre hele det momsbeløb, der er betalt under denne kategori. For anvendelse af egne midler til et andet formål end betaling af de angivne offentligretlige forpligtelser, har den erhvervsdrivende brug for samtykke fra den offentligretlige enhed, for hvilken fristen er 60 dage, selv om der ikke er offentligretlige restancer. Momsdirektivets artikel 206, andet punktum, giver mulighed for at opkræve et aconto beløb af en del af momsens nettobeløb, som er beregnet for hele afgiftsperioden. Udtrykket »aconto beløb« betyder en delbetaling af det beløb, der skal betales senere, hvilket vil udgøre momsens nettobeløb beregnet for hele afgiftsperioden. Det er imidlertid vanskeligt at tiltræde, at det momsbeløb, som køberen har betalt til leverandøren ved en enkelt transaktion, udgør det ovennævnte acontobeløb (jf. Domstolens dom af 9.9.2021, G. sp. z o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, præmis 33 og punkt 111 og 112, i generaladvokat H. Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse af 18.3.2021 i sagen, EU:C:2021:222).
- 13 Hverken Polen eller Kommissionen har dog anført, at undtagelsen også gælder for momsdirektivets artikel 206.
- 14 Derfor kan ordningen med opdelt betalinger kvalificeres som såkaldte andre forpligtelser, som medlemsstaterne skønner nødvendige for at forhindre svig i henhold til artikel 273 i momsdirektivet. Momsdirektivets artikel 273 giver

- medlemsstaterne mulighed for at vælge, hvilke foranstaltninger de kan træffe, bl.a. for at forhindre svig. De skal dog udøve deres beføjelser under iagttagelse af EU-retten og dens almindelige grundsætninger, især principperne om proportionalitet og afgiftsneutralitet (Domstolens dom af 17.5.2018, *Vamos*, C-566/16, EU:C:2018:321, præmis 41, af 21.11.2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 35, af 8.5.2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 38 og 39).
- 15 Afgiftssvig og afgiftsunddragelse er uadskillelige elementer i det fælles moms-system, hvorfor deres bekæmpelse er et formål, som anerkendes og understøttes af moms-direktivet (herunder Domstolens dom af 21.5.2021, »ALTI« OOD, C – 4/20/, EU:C:2021:397). Medlemsstaterne har mulighed for at indføre specifikke nationale foranstaltninger i deres retssystem for bl.a. at nå et sådant mål. De foranstaltninger, der træffes i denne henseende, må dog ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dem. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet skal medlemsstaterne således anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – udgør det mindste indgreb i de af den pågældende fællesskabslovgivning opstillede formål og principper (jf. Domstolens dom af 18.12.1997, *Molenheide m.fl.*, C -286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 46, af 27.09.2007 *Teleos m.fl.*, C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 52). Mens det således er lovligt, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, går ud på så effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål (jf. Domstolens dom i *Molenheide m.fl.*, citeret ovenfor, EU:C:1997:623, præmis 47, og Domstolens dom af 11.5.2006, *Federation of Technological Industries and Others*, C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 30). Disse foranstaltninger kan imidlertid ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet (jf. Domstolens domme af: 19.10.2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 50; 21.03.2000 *Gabalfris m.fl.*, C-110/98 til C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 52, 21.06.2012, *Mahageben*, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 57).
- 16 Ordningen med opdelt betaling er et eksperiment, der har til formål at bekæmpe moms-svig. Den 29. april 2021 indsendte Polen den påkrævede rapport om den pågældende foranstaltningens samlede indvirkning på omfanget af moms-svig og på de afgiftspligtige personer, der er berørt af foranstaltningen (12. betragtning til og artikel 2, i Rådets afgørelse 2019/310), hvis indhold er ukendt for den forelæggende ret. Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2022/559 af 5. april 2022 om ændring af gennemførelsesafgørelse (EU) 2019/310 for så vidt angår tilladelse til Polen til fortsat at anvende den særlige foranstaltning, der fraviger artikel 226 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2022, L 108, s. 51) forlængede muligheden for anvendelse af ovennævnte nationale foranstaltning indtil 28. februar 2025.
- 17 Ingen af de dokumenter, der er forelagt Kommissionen, og som er tilgængelige for den forelæggende ret, dokumenterer, at Polen har fremlagt en rapport om virkningerne af ordning med opdelt betaling i henhold til konkurslovgivningen.

Dette er afgørende, da denne foranstaltning kan føre til negative konsekvenser i form af manglende opfyldelse af hovedmålene for konkursbehandlingen og dermed en systemisk, reel indvirkning på personer, der er underlagt konkurs (momspligtige personer) og deres kreditorer, hvilket er til fordel for statskassen på bekostning af alle andre kreditorer.

- 18 Den forelæggende ret nærer rimelig tvivl om, hvorvidt denne foranstaltning og den hermed forbundne praksis ved at anvende denne, går videre end formålet med at bekæmpe momssvig, der både følger af ordlyden i momsdirektivets artikel 273 og 395, samt afgørelse 2019/310.
- 19 I sin dom af 11. juli 1988, *Direct Cosmetics Ltd, Loughtons Photographs Ltd*, 138 og 139/86, EU:C:1988:383, påpegede Domstolen, at begrebet afgiftsunddragelse omfatter afgiftssvig. Afgiftssvig indeholder et forsætsmoment (dommens præmis 21). Afgiftssvig er en praksis, hvorigennem en afgiftspligtig person forsøger at undgå sine juridiske forpligtelser ved at anvende svigagtige metoder. Der er tale om en direkte og forsættelig overtrædelse af afgiftsloven, der består i svigagtig unddragelse af ansættelse eller betaling af en del af eller hele afgiften. På momsområdet er den afgiftspligtiges adfærd rettet mod skatteunddragelse, som direkte og åbenlyst strider mod gældende afgiftslovgivning. En sådan adfærd indebærer f.eks. ikke at oplyse om afgiftsgenstanden og dermed ikke at angive afgiften, at anvende undervurderede satser, bevidst at undlade at betale afgift, udstede urigtige fakturaer osv. (se bl.a. Domstolens dom af 7.12.2010, straffesagen mod R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).
- 20 Det er tvivlsomt, om indhentning af det pågældende samtykke fra afgiftsmyndigheden falder inden for rammerne af det angivne formål. En sådan løsning begrænser de facto den erhvervsdrivende i at råde over sine midler, og kræver endda, at de midler, der opnås fra momsen, allokeres til offentligretlige forpligtelser, som lovgiveren har valgt, allerede før momspligtens opståen.
- 21 Her opstår en væsentlig tvivl, nemlig situationen for en momspligtig person under konkurs, og konkursboets kurators disponering over midler på den konkursramte erhvervsdrivendes momskonto. Konkursboet omfatter den ejendom, der tilhører den konkursramte afgiftspligtige på konkursdatoen og erhvervet af den pågældende under konkursbehandlingen, bortset fra visse undtagelser. Disse undtagelser omfatter ikke indsatte midler på momskontoen, hvorfor de bør indgå i konkursboet. Afgiftsmyndigheden nægtede at tilbageføre de midler, der var indsat på den afgiftspligtiges momskonto på grund af afgiftsrestancer (opstået før konkursen) hos afgiftsmyndigheden (i moms og indkomstskat). Disse restancer er dog anført på fordringslisten i konkursboet. Fordringslistens betydning kommer til udtryk ved, at den legitimerer de kreditorer, hvis krav er anført på listen, til at deltage i konkursbehandlingen og opnå fyldestgørelse ved deling af midler i konkursboet sammen med andre kreditorer. Efter afslutning eller afbrydelse af sagen udgør uddraget af fordringslisten et fuldbyrdelsesgrundlag over for skyldneren. Kuratoren oplyste, at den konkursramte afgiftspligtige person ikke

havde andre momsrestancer (opstået under konkursen), og at midlerne var nødvendige for at betale den aktuelle ejendomsskat til kommunens budget.

- 22 Det er vanskeligt at tiltræde, at afslaget på at udbetale moms til konkursboets kurator, der handler under dommerkommissærens tilsyn og opfylder de forpligtelser, der følger af konkurslovens bestemmelser, sker med henblik på at bekæmpe momssvig.
- 23 Desuden indebærer proportionalitetsprincippet, at såfremt det er muligt at vælge mellem flere egnede foranstaltninger, skal den mindst bebyrdende foranstaltning vælges, og byrderne må herved ikke være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål (Domstolens dom af 12.07.2001 Jippes m.fl. C-189/01, EU:C:2001:420, præmis 81). Afvisningen af samtykket kan virke overdrevet. For det første kan disse restancer ikke behandles på samme måde som dem, der er genstand for tvangsfuldbyrdelse, da de er optaget på fordringslisten. For det andet er konkursboets kurator, ved mangel på momsrestancer, frataget muligheden for at afsætte disse midler til at tilbagebetale kreditorer.
- 24 Domstolen har allerede præciseret, at selv om medlemsstaterne har et vist skøn ved fastlæggelsen af reglerne for tilbagebetaling af overskydende moms, må disse bestemmelser ikke krænke princippet om afgiftens neutralitet ved, at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift. Navnlig skal disse bestemmelser gøre det muligt for den afgiftspligtige på passende betingelser at få dækket hele fordringen på overskydende moms, hvilket indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for en rimelig frist, og at den vedtagne tilbagebetalingsform under alle omstændigheder ikke må indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige (domme fra Domstolen af: 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary, C 254/16, EU:C:2017:522, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis; 12.5.2021, technoRent International m.fl., C-844/19, EU:C:2021:378, præmis 37 og 38, og den deri nævnte retspraksis). Da den konkursramte momspligtige person reelt ikke driver erhvervsmæssig virksomhed, og derfor ikke har momspligt, og kurator angiver, at konkursramte ikke har nogen løbende momsrestancer efter at have erklæret sig konkurs, er der tvivl om, hvorvidt spærring af midler på momskontoen strider mod momsneutralitetsprincippet.

Begrundelse for det andet spørgsmål

- 25 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt der sker krænkelse af ejendomsretten omhandlet i chartrets artikel 17, stk. 1.
- 26 Det er ubestridt, at de på momskontoen indsatte midler tilhører den afgiftspligtige, herunder den afgiftspligtige under konkurs (som en del af konkursboet). En spærring af disse midler er en begrænsning af anvendelsen af disse. Den afgiftspligtige, samt konkursboet, skal indhente afgiftsmyndighedens samtykke til at overføre midlerne til andre formål (herunder til betaling af afgifter til andre offentlige kreditorer efter loven). Afslag på samtykke sker automatisk ved afgiftsrestancer. Et sådant afslag behøver imidlertid ikke længere at være

automatisk, når sådanne krav er opført på fordringslisten og derfor afventer fuldbyrdelse under konkursbehandlingen. Fortolkning sker efter afgiftsmyndighedens skøn. I tilfælde af afslag på samtykke opnår statskassen imidlertid en dobbelt økonomisk fordel, da staten på den ene side indgiver sine krav til fordringslisten, og på den anden side spærre midler på moms-kontoen af samme årsag. Denne blokade fører til en situation, hvor kurator ikke kan bruge disse midler til at fyldestgøre alle kreditorer (inklusive statskassen) under en konkursbehandling, som er under tilsyn af dommeren. Som i situationen i hovedsagen, har en afgiftspligtig person muligvis ikke løbende forpligtelser på grund af sin erhvervsvirksomhed (som drives af kurator på dennes vegne), men kan have forpligtelser, som ejendomsafgifter, der ikke bidrager til statens budget, (dvs., at det er et kommunalt budget). Afgiftsmyndigheden kan ikke selv foretage tvangsfuldbyrdelse af ovennævnte bankkonto, fordi alle tvangsfuldbyrdelser i henhold til lovens bestemmelser under konkursbehandlingen afbrydes efter loven (herunder momsrelaterede). Momsloven påvirker kuratorens varetagelse af hvert, fordi den, i modsætning til konkurslovens bestemmelser, indeholder bestemmelser om, hvilke beslutninger kurator skal træffe vedrørende ovennævnte pengemidler tilhørende den afgiftspligtige, som efter loven bør indgå i konkursboet. Det skal bemærkes, at dommeren heller ikke er i stand til at handle i denne henseende. De midler, der er spærret på moms-kontoen (i mangel på andre midler hos den konkursramte) og som ikke overføres til konkursboets kurator, kan føre til afbrydelse af konkursbehandlingen og dermed kun fyldestgøre statskassen på bekostning af andre kreditorer, med den samtidige manglende evne til at likvidere den konkursramte afgiftspligtige persons virksomhed. Hvis der derimod er økonomiske aktiver til rådighed for den konkursramte afgiftspligtige person, som muliggør fyldestgørelse af alle kreditorer, kan udelukkelsen af disse midler fra konkursboet føre til en situation, hvor der ikke vil være nogen at give midlerne til, når virksomheden likvideres. Den afgiftspligtige slettes af registret ved skifterettens afgørelse. Der vil således være tale om et uberettiget bidrag til statskassen.

- 27 I EU-retten er ejendomsretten beskyttet, særligt af chartrets artikel 17. Ifølge chartrets artikel 51, stk. 1, gælder det for medlemsstaterne, når de gennemfører EU-retten. Dette gælder utvivlsomt i momssager (jf. Domstolens dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25 ff.). I henhold til chartrets artikel 52, stk. 3, i det omfang det indeholder rettigheder svarende til dem, der er sikret ved den europæiske konvention om beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, indgået i Rom den 4. november 1950 (EMRK), har rettighederne samme betydning og omfang som i konventionen. Vedrørende chartrets artikel 17, svarer den som forklaret om chartret, til artikel 1 i protokol nr. 1 til EMRK. Chartrets artikel 17 skal fortolkes i lyset af retspraksis fra Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol (EMD) vedrørende sidstnævnte bestemmelse, og der skal tages hensyn til tærsklen for minimumsbeskyttelse. (jf. Domstolens dom af 21.5.2019, Kommissionen mod Ungarn, C-235/17, EU:C:2019:432, præmis 72). Begrebet »ejendom«, der henvises til i artikel 17, stk. 1, har en selvstændig betydning, der ikke er begrænset til ejendomsretten til materielle ting, hvorfor visse andre rettigheder og interesser,

der udgør aktiver, også kan betragtes som »ejendomsrettigheder« (dom fra Menneskerettighedsdomstolen af 22.6.2004, Broniewski mod Polen, nr. 31443/96, præmis 129). I nogle tilfælde kan udtrykket »ejendom« omfatte aktiver, herunder fordringer (jf. dom fra Menneskerettighedsdomstolen af 28.9.2004, Kopecký mod Slovakiet, nr. 44912/98, præmis 35). For så vidt angår moms, fastslog Menneskerettighedsdomstolen i dom af 22. januar 2009, Bulves mod Bulgarien, stævning nr. 3991/03, præmis 57, at det ansøgende selskabs ret til fradrag for indgående moms i hvert fald udgjorde en »berettiget forventning« om at opnå effektiv udøvelse af en ejendomsret, der udgør »ejendom« som omhandlet i første punktum i artikel 1, i protokol nr. 1 (jf. tilsvarende Menneskerettighedsdomstolens domme af 29.11.1991, Pine Valley Developments Ltd og andre mod Irland, præmis 51; 16.4.2002, Dangeville mod Frankrig, nr. 36677/97, præmis 48; 22.7.2003, Cabinet Diot og SA Gras Savoye mod Frankrig, nr. 49217/99 og 49218/99, præmis 26, 25.4.2007, Aon Conseil og Courtage SA og Christian de Clarens SA v. Frankrig, nr. 70160/01, pkt. 45 og Menneskerettighedsdomstolens dom af 23.5.2007, Interspav mod Ukraine, nr. 803/02, præmis 30-32). Fradragsretten for moms er således en formueretlig forventning om, at ejendomsretten er beskyttet som følge af chartrets artikel 17. Der er ingen tvivl om, at midlerne på en særskilt momskonto udgør ejendom i henhold til chartrets artikel 17, stk. 1 og er beskyttet i henhold til denne bestemmelse.

- 28 De offentlige myndigheders effektivitet støder på en yderste grænse i form af borgernes grundlæggende rettigheder, hvis begrænsninger i henhold til chartrets artikel 52, stk. 1, kun kan indføres ved lov og under respekt for det væsentligste indhold af disse, såfremt de er nødvendige og faktisk svarer til mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder (jf. Domstolens dom af 15.2.2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, præmis 50). Det er derfor et spørgsmål om en vanskelig balance mellem offentlig orden og friheden til at eje. Denne »lov« bør være tilstrækkeligt tilgængelig og forudsigelig, hvorfor den skal være formuleret på en præcis måde, så den enkelte person er i stand til – uden behov for professionel rådgivning – at tilpasse sin adfærd; og forudse de konsekvenser, som loven vil få (Menneskerettighedsdomstolens dom af 26.03.1987, Leander mod Sverige, nr. 9248/81, præmis 50). »Loven« bør derfor være tilstrækkeligt klar (Menneskerettighedsdomstolens dom af 3.7.2007, Tan mod Tyrkiet, nr. 9460/03, præmis 22-26) og forudsigelig for så vidt angår betydningen og arten af de anvendte foranstaltninger (jf. Menneskerettighedsdomstolens afgørelse af 25.9.2006, Coban mod Spanien, nr. 17060/02) og tilstrækkeligt klart definere rækkevidden og principperne for retten til at gribe ind i udøvelsen af rettigheder garanteret af EMRK (Menneskerettighedsdomstolens dom af 14.09.2010, Sanoma Uitgevers mod Holland, nr. 38224/03, præmis 81 og 82). En lov, der tildeler skønsbeføjelser, udelukker ikke dette krav, forudsat at omfanget og betingelserne for at udøve beføjelserne er tilstrækkeligt klare under hensyntagen til de legitime interesser, der er på spil, for at sikre, at den enkelte er tilstrækkeligt beskyttet mod vilkårlighed (Menneskerettighedsdomstolens dom, Margareta og Roger Andersson, præmis 75). Den lov, der giver skønsbeføjelser, bør derfor definere deres rækkevidde (Menneskerettighedsdomstolens dom af 25.3.1983, Silver og

andre mod Det Forenede Kongerige, nr. 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7 og 7136/75, præmis 88). Alle disse krav stammer fra idéen om retsstaten (Menneskerettighedsdomstolens dom af 25.5.1998, Kopp mod Schweiz, nr. 23224/94, præmis 55). Kravet om, at enhver begrænsning skal være »fastsat ved lov« indebærer i overensstemmelse med Menneskerettighedsdomstolens praksis, at handlinger foretaget af personer, der er tildelt offentlig myndighed, falder inden for en ramme, der er forudbestemt ved lov, og som stiller visse krav, der skal opfyldes, både i henhold til selve loven, såvel som procedurer, der sigter mod en forpligtelse til at overholde reglerne effektivt. Endelig har Menneskerettighedsdomstolen præciseret, at begrebet »lov« skal forstås i dets »materielle« betydning og ikke kun i dets formelle betydning, da lov kan omfatte både »skriftlig lov« og »uskreven lov« såvel som »lov udviklet« af domstole (Menneskerettighedsdomstolens dom af 26.04.1979, *Sunday Times v. United Kingdom* (nr. 1), nr. 6538/74, serie A nr. 30, præmis 49; 13.07.1995, *Tolstoy Miloslavsky mod Storbritannien*, nr. 18139/91, serie A nr. 316-B, præmis 37). Den faste retspraksis, som er offentliggjort og derfor tilgængelig og anvendt af nationale domstole, kan i nogle tilfælde supplere lovbestemmelser og forklare dem, så de bliver forudsigelige (Menneskerettighedsdomstolens dom af 24.05.1988, *Müller m.fl. v. Schweiz* 10737/84, præmis 29). Hvad angår overholdelsen af proportionalitetsprincippet bemærkes, at dette princip kræver, at begrænsningen i udøvelsen af ejendomsretten ikke må overskride grænserne for, hvad der er egnet til og nødvendigt for gennemførelsen af de formål, der lovligt tilsigtes med denne lovgivning, hvilket forudsætter, at der, såfremt det er muligt at vælge mellem flere egnede foranstaltninger, skal vælges den mindst bebyrdende foranstaltning, og at de byrder, som pålægges, ikke må være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede formål (Domstolens dom af 20.3.2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 46, og den deri nævnte retspraksis).

- 29 Som det allerede er blevet anført, blev ordningen med opdeltede betalinger indført for at bekæmpe momssvig, hvilket i sig selv bør anses for at være i overensstemmelse med almene interesser (jf. Menneskerettighedsdomstolens dom af 22.9.1994, *Hentrich mod Frankrig*, nr. 13616/88, præmis 39). Lovgiver regulerede imidlertid ikke virkningerne af en sådan ordning i henhold til konkursloven. I en sådan situation er det svært at tale om klare og præcise regler, der gør det muligt for en professionel juridisk person, såsom en kurator, at føre konkursbehandling og forudsige afgiftsmyndighedens handlinger. Den eksisterende konkurrence mellem juridiske løsninger skabte juridisk usikkerhed. En afgiftsmyndighed, der kun anvender en sproglig fortolkning, vil nægte at give samtykke til frigivelse af midler fordi der er nominelle afgiftsrestancer, mens en anden afgiftsmyndighed, der anvender en systemisk og teleologisk fortolkning, vil frigive sådanne midler. Herudover indikerer de gældende regler, at midler fra moms-kontoen indgår i konkursboet. Loven er uforudsigelig på det materielle plan. I forvaltningsdomstolens retspraksis er det uklart, hvilken lovkonfliktregel, der anses for at være den væsentligste, og tre er relevante: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali*; *lex posterior derogation legi priori*. Samtidig tildeles attributten *lex specialis* nogle gange bestemmelserne i konkursloven og andre gange bestemmelserne i momsloven. En sådan situation er et argument for

vagheden og uforudsigeligheden af den indførte regulering og giver anledning til usikkerhed hos konkursboets kurator.

Begrundelse for det tredje spørgsmål

- 30 Den Europæiske Union er et retsfællesskab, og retsstaten og retsstatsprincippet har været grundlaget for denne organisations og det fælles Europas funktion fra begyndelsen (jf. Domstolens dom af 23. april 1986, Miljøpartiet »Les Verts«, C-294/83, EU:C:1986:166, paragraf 23). Hver medlemsstat deler en række fælles værdier, som Unionen er bygget på, som anført i artikel 2 TEU, med samtlige andre medlemsstater og anerkender, at medlemsstaterne deler værdierne med hinanden. Denne præmis forudsætter og begrundes, at der foreligger en gensidig tillid mellem medlemsstaterne for så vidt angår anerkendelsen af disse værdier og dermed iagttagelse af EU-retten, der gennemfører disse (jf. Domstolens udtalelse af 18.12.2014, 2/13, EU:C:2014:2454, præmis 168). Det er netop på denne baggrund, at det påhviler medlemsstaterne, bl.a. i medfør af princippet om loyalt samarbejde, som fastsat i artikel 4, stk. 3, første afsnit, TEU, at sikre, at EU-retten anvendes og overholdes på deres område, og med henblik herpå at træffe enhver almindelig eller særlig foranstaltning, der er egnet til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som følger af traktaterne eller af retsakter vedtaget af EU-institutionerne (jf. Domstolens dom af 06/03/2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, præmis 34). På den anden side kræver retssikkerhedsprincippet og det hermed sammenhængende princip om beskyttelse af den berettigede forventning, at retsregler, som har bebyrdende retsvirkninger for borgerne, skal være klare og præcise, og deres anvendelse skal være forudsigelig for borgerne (jf. Domstolens domme: af 12.12.2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, præmis 44, 15.2.1996 Duff m.fl., C-63/93, EU:C:1996:51, præmis 20, 29.4.2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, præmis 34, 11.6.2015, Berlington Hungary m.fl., C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 77). Princippet om retssikkerhed gælder for enhver national myndighed, der skal anvende fællesskabsretten (jf. Domstolens dom af 17.7.2008, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, præmis 65, og den deri nævnte retspraksis). Det er utvivlsomt, at for at kunne tale om god forvaltning som omhandlet i chartrets artikel 4, stk. 1, skal den handle på grundlag af og inden for lovens grænser, herunder EU-retten.
- 31 Bekæmpelsen af momssvig, som er et af EU's anerkendte mål, kan ikke udelukkende betragtes ud fra dens effektivitet. Midlerne og metoderne til denne kamp bør være i overensstemmelse med retsstatens krav. I en situation, hvor den offentlige myndighed fik for vidtrækkende instrumenter til at bekæmpe momssvig, kunne dens ukontrollerede og frie handling ikke forhindres, hvilket i sidste ende kunne blive skadeligt for det fælles momssystem og følgelig for skatteyderne.
- 32 Aspekter af hovedsagen peger på inkonsekvenser i det polske retssystem. At begrænse anvendelsen af midler på moms kontoen, hvilket begæres af kurator i konkursen, efter at den momspligtige erklæres konkurs, kan næppe anses for at

være en proportional foranstaltning for at nå det tilsigtede mål, som er kampen mod momssvig, ved en fortolkning af bestemmelser, der udelader de retlige begrænsninger, der udspringer af EU-retten. Kuratorens aktiviteter, som denne foretager under rettens tilsyn, kan ikke sidestilles med svigagtige aktiviteter med henblik på momssvig. Den nationale lovgiver har skabt et konkursretssystem, hvis hovedformål ikke kun er at betale kreditorer, men også at redde (om muligt) den erhvervsdrivende. Når den polske lovgiver indfører en foranstaltning, hvormed den har til hensigt at bekæmpe momssvig, kan det derfor ikke antages, at dens hensigt samtidigt har været at fratage virkningerne af andre bestemmelser i national ret (uden en eksplicit angivelse), der er lige så vigtige for funktionen af markedet (herunder EU's indre marked). Afgiftsmyndighederne bør således, når de fortolker lovbestemmelser, herunder EU-retten, ikke afkode normer fra lovbestemmelserne på en måde, der kan føre til at bringe målene for konkursbehandlingen i fare for at begunstige statskassen på bekostning af alle øvrige andre kreditorer. Afgiftsmyndighederne bør ved deres fortolkning ikke forværre vanskelighederne og uoverensstemmelserne mellem de to retssystemer – det offentlige og det private. I en retsstat har erhvervsdrivende ret til af statslige myndigheder at forvente, at staten vil have rationelle grunde ved indgreb i grundlæggende rettigheder.

ARBEJDSDOKUMENT