

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

13. oktober 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 273 – foranstaltninger, der skal sikre en korrekt opkrævning af momsen – artikel 325, stk. 1, TEUF – pligt til at bekæmpe ulovlig aktivitet, der skader Unionens finansielle interesser – en afgiftspligtig juridisk persons momsgæld – national lovgivning, der fastsætter solidarisk hæftelse for den ikke-afgiftspligtige administrerende direktør af den juridiske person – handlinger, der er foretaget i ond tro af den administrerende direktør – formindskelse af den juridiske persons formue, der medfører insolvens – manglende betaling af de momsbeløb, som den juridiske person skylder, inden for de fastsatte frister – morarenter – proportionalitet«

I sag C-1/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien) ved afgørelse af 18. november 2020, indgået til Domstolen den 4. januar 2021, i sagen:

MC

mod

Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prichodite

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af formanden for Anden Afdeling, A. Prechal (refererende dommer), som fungerende dommer i Syvende Afdeling, og dommerne J. Passer og N. Wahl,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- MC som selvmøder,
- Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prichodite ved B. Nikolov,
- den spanske regering ved M.J. Ruiz Sánchez, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved N. Nikolova og V. Uher, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 2. juni 2022, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9 i konventionen udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser, undertegnet i Bruxelles den 26. juli 1995 (EUT 1995, C 316, s. 48, herefter »BFI-konventionen«), af artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) og af proportionalitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem MC og Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prichodite (direktøren for direktoratet »klager og skatte- og socialforsikringspraksis« i Veliko Tarnovo under det nationale agentur for offentlige indtægter) (herefter »direktøren«) vedrørende et hæftelsespålæg, hvorved MC blev gjort solidarisk hæftende for dele af skatte- og afgiftsgælden, herunder for merværdiafgiftsgælden (momsgælden), i et erhvervsdrivende selskab, i hvilket sagsøgeren var administrerende direktør.

Retsforskrifter

EU-retten

BFI-konventionen

3 Det fremgår af præamblen til BFI-konventionen, at de kontraherende parter i denne konvention, »som ønsker at sørge for, at deres strafferet bidrager effektivt til at beskytte De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser«, er overbevist om, dels »at beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser kræver, at svigagtig adfærd, der skader disse interesser, forfølges strafferetligt«, dels »at det er nødvendigt, at en sådan adfærd betragtes som en strafbar handling, som kan straffes med strafferetlige sanktioner, der er effektive, står i et rimeligt forhold til overtrædelsen og har en afskrækkende virkning, uden at muligheden for i visse tilfælde at anvende andre sanktioner berøres deraf, og, i hvert fald i grove tilfælde, at kunne idømme frihedsstraf«.

4 BFI-konventionens artikel 1, stk. 1, definerer begrebet »svig, der skader De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser«. I henhold til denne konventions artikel 1, stk. 2, skal hver medlemsstat træffe de fornødne, egnede foranstaltninger for at gennemføre bestemmelserne i konventionens artikel 1, stk. 1, i deres nationale strafferet på en sådan måde, at den deri omhandlede adfærd betragtes som en strafbar handling.

5 BFI-konventionens artikel 2, stk. 1, bestemmer, at hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at den i konventionens artikel 1 nævnte adfærd samt medvirken, anstiftelse eller forsøg i forbindelse med den i konventionens artikel 1, stk. 1, nævnte adfærd kan straffes med strafferetlige sanktioner, der er effektive, står i rimeligt forhold til overtrædelsen og har afskrækkende virkning.

Momsdirektivet

6 Momsdirektivets artikel 205 fastsætter:

»I de i artikel 193-200 samt artikel 202, 203 og 204 omhandlede tilfælde kan medlemsstaterne lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse.«

7 Det nævnte direktivs artikel 273, første afsnit, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

Bulgarsk ret

8 Artikel 19, stk. 2, i Danatjno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren, herefter »DOPK«) bestemmer:

»En leder eller et medlem af et ledelsesorgan, som i ond tro udbetaler naturalydelser eller kontantydelse af en formue tilhørende en juridisk person, som er en betalingspligtig person i henhold til artikel 14, nr. 1 eller 2, som iværksætter en skjult udbetaling af udbytte eller fortjeneste eller overdrager den betalingspligtige persons formue vederlagsfrit eller til en pris, som er væsentligt lavere end markedsprisen, hvorved den betalingspligtige persons formue formindskes, og hvorfor der derfor ikke betales afgifter eller lovpligtige bidrag til sociale sikringsordninger, hæfter for betalingen af skyldige beløb op til et beløb svarende til de af vedkommende udbetalte ydelser, henholdsvis den skete formindskelse af formuen.«

9 DOPK's artikel 20 bestemmer:

»I de i artikel 19 regulerede tilfælde sker anvendelse af sikrende retsmidler og tvangsfuldbyrdelse først i formuen tilhørende den betalingspligtige person, som hæfter for skatter og afgifter eller sociale sikringsbidrag.«

10 DOPK's artikel 21, stk. 3, præciserer, at tredjemands hæftelse for betaling bortfalder, når en forpligtelse, som er fastsat i henhold til en endelig retsakt, ophører.

11 Artikel 1 i Zakon za lichvite varchu danatsi, taksi i drugi podobni darzjavni vzemania (lov om renter på afgifter, gebyrer og andre lignende statslige fordringer) (DV nr. 91 af 12.11.1957) i den version, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer:

»Med tillæg af renter, der beregnes efter den lovbestemte sats, inddrives skatter, afgifter, fradrag af overskud, bidrag til staten og andre fordringer til staten af lignende art, uanset om de er genstand for indeholdelse, som ikke er blevet betalt inden for de fastsatte frister for frivillig indbetaling.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Mellem den 14. april 2011 og den 30. april 2015 var MC administrerende direktør i et erhvervsdrivende selskab.

13 I løbet af 2015 blev der indledt en tvangsfuldbyrdesprocedure til inddrivelse af offentlige fordringer mod dette selskab, som bl.a. omfattede ubetalte momsbeløb samt de morarenter, der skulle betales af disse beløb.

14 Pr. den 28. august 2018 havde denne procedure kun gjort det muligt at inddrive et beløb på

287 935,35 bulgarske leva (BGN) (ca. 148 115 EUR). Det samlede beløb for de udestående offentlige fordringer, som selskabet skyldte, var 3 799 590,92 BGN (ca. 1 954 522 EUR).

15 Da den embedsmand, der havde ansvaret for inddrivelsen, konstaterede, at disse fordringer vanskeligt kunne inddrives hos selskabet, indbragte vedkommende en sag for Natsionalnata agentsia za prichodite (det nationale agentur for offentlige indtægter) (herefter »direktoratet«) med henblik på at gøre MC's personlige og solidariske hæftelse gældende i medfør af DOPK's artikel 19, stk. 2.

16 Under den sidstnævnte sag blev MC genstand for en kontrol, som gjorde det muligt at fastlægge de følgende faktiske omstændigheder.

17 MC udøvede ledelsesfunktioner hos ovennævnte erhvervsdrivende selskab mellem den 14. april 2011 og den 30. april 2015. Ifølge de af MC afgivne forklaringer var det vederlag, som han modtog i denne forbindelse, fastsat i en ledelseskontrakt, der var indgået med dette selskab. Denne kontrakt kunne imidlertid ikke fremlægges af hverken MC eller af selskabet.

18 MC gjorde gældende, at hans månedlige bruttoløn fra den 1. marts 2014 steg fra 3 000 BGN (ca. 1 543 EUR) til 20 000 BGN (ca. 10 288 EUR). Denne stigning var begrundet i stigningen i selskabets nettoindtægter og omsætning som følge af indgåelsen af nye kontrakter.

19 Direktoratet fandt, at det beløb, der svarede til forhøjelsen af MC's nettoløn, dvs. 15 300 BGN (ca. 7 800 EUR) pr. måned, udgjorde en skjult udbetaling af udbytte eller fortjeneste som omhandlet i DOPK's artikel 19, stk. 2, for september, oktober, november og december 2014 og for januar 2015, svarende til et samlet beløb på 76 500 BGN (ca. 39 352 EUR). Direktoratet fandt ligeledes, at MC havde handlet i ond tro.

20 Direktoratet konstaterede navnlig, at der den 18. og den 23. december 2014 var blevet foretaget tre betalinger til MC's ægtefælles bankkonto for et samlet beløb på 53 164,08 BGN (ca. 27 348 EUR). Endvidere fastslog den retslige forundersøgelse, hvorunder bankhemmeligheden blev ophævet, at disse betalinger var blevet foretaget online fra »klientkontoen« tilhørende den advokat, der repræsenterede det erhvervsdrivende selskab, som MC var administrerende direktør for.

21 Direktoratet fandt, at dette sammenlagte beløb på 53 164,08 BGN, der var blevet overført til MC's ægtefælles konto, oversteg den normale nettoløn for MC, der var beregnet over en periode på tre måneder, med 45 900 BGN (ca. 23 611 EUR).

22 I medfør af DOPK's artikel 19, stk. 2, udstedte direktoratet et hæftespålæg, hvorved direktoratet gjorde MC solidarisk hæftende for det erhvervsdrivende selskabs offentlige gæld indtil et beløb på 45 008,25 BGN (ca. 23 152 EUR). Den i hovedsagen omhandlede offentlige gæld omfattede personskat, socialsikringsbidrag og moms, herunder bl.a. et beløb på 12 837,50 BGN (ca. 6 604 EUR), som udgjorde renter, der skulle betales på momsen for december 2014.

23 MC indgav en administrativ klage over dette hæftespålæg til direktøren, som afslog klagen.

24 MC har herefter anlagt sag ved den forelæggende ret og gjort gældende, at betingelserne for anvendelse af DOPK's artikel 19, stk. 2, ikke var opfyldt.

25 Direktøren har for den forelæggende ret gjort gældende, dels at MC havde fuldmagt til sin ægtefælles konto, dels at han havde pålagt hovedregnskabsføreren i det i hovedsagen omhandlede selskab at foretage overførsler.

26 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at disse betingelser er opfyldt, og at den adfærd, som MC har udvist, følgerig er omfattet af det instrument med solidarisk hæftelse, der er fastsat i denne bestemmelse. Ifølge denne ret er det godtgjort, at MC gav en tredjemand instruks om at overføre et beløb, der tilhørte det selskab, hvori han var administrerende direktør, til fordel for en fysisk person, der var knyttet til ham, eller at han i det mindste havde kendskab til overførslen, og at han derfor havde handlet i ond tro som omhandlet i DOPK's artikel 19, stk. 2. Den forelæggende ret har desuden præciseret, at det var på grund af formindskelsen af selskabets formue med det beløb, der var omhandlet i hæftelsespålægget, at de renter, der skulle betales af den moms, der blev pålagt i december 2014, ikke blev betalt.

27 Hvad angår det instrument med solidarisk hæftelse, der er hjemlet i DOPK's artikel 19, stk. 2, har den forelæggende ret præciseret følgende.

28 For det første omfatter den solidariske hæftelse, der er fastsat i denne bestemmelse, udelukkende en person, der leder eller er medlem af et ledelsesorgan for en betalingspligtig person, der er en juridisk person.

29 For det andet har den forelæggende ret præciseret, at denne person i ond tro skal have iværksat betalinger fra den juridiske persons formue, der kan kvalificeres som skjult udbetaling af udbytte eller fortjeneste, eller have overdraget denne formue vederlagsfrit eller til en pris, som er væsentligt lavere end markedsprisen. Dette instrument er derimod ikke forbundet med, at der foreligger svig eller misbrug begået af den juridiske person selv.

30 For det tredje har den forelæggende ret anført, at handlingerne, der er foretaget i ond tro, skal bevirke, at den juridiske person bliver ude af stand til at betale afgifter (herunder moms) eller lovpligtige bidrag til sociale sikringsordninger. Med andre ord kræver anvendelsen af dette instrument, at der er årsagsforbindelse mellem handlinger, der er foretaget i ond tro, på den ene side og umuligheden af at inddrive offentlig gæld hos denne juridiske person på den anden side.

31 For det fjerde omfatter instrumentet med hæftelse for tredjemands gæld, der er hjemlet i DOPK's artikel 19, stk. 2, ikke hele den juridiske persons offentlige gæld, men begrænser sig til beløbet for formindskelsen i formuen, som denne juridiske person har lidt som følge af handlinger, der er foretaget i ond tro.

32 For det femte er det pålagte ansvar subsidiært, for så vidt som tvangsfuldbyrdsforanstaltningerne først skal rettes mod den juridiske persons formue i overensstemmelse med DOPK's artikel 20. Endvidere bortfalder denne hæftelse, når den pågældende offentlige gæld er ophørt i overensstemmelse med DOPK's artikel 21, stk. 3.

33 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt et sådant instrument med solidarisk hæftelse er foreneligt med EU-retten.

34 For det første ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivet, og navnlig dette direktivs artikel 273, gør det muligt for en medlemsstat at fastsætte solidarisk hæftelse for en momsgæld for en person, som ikke er momspligtig, idet et sådant instrument bidrager til beskyttelsen af Unionens finansielle interesser.

35 Såfremt Domstolen besvarer dette spørgsmål bekræftende, ønsker den forelæggende ret

for det andet oplyst, om det er muligt at lade renter, der skyldes i tilfælde af forsinket betaling af moms, indgå i et sådant instrument, henset til bl.a. proportionalitetsprincippet. Den forelæggende ret har i denne forbindelse henvist til en modstridende national retspraksis for så vidt angår DOPK's artikel 19, stk. 2.

36 For det tredje ønsker den forelæggende ret for det tilfælde, at Domstolen ligeledes besvarer dette spørgsmål bekræftende, oplyst, om medregningen af renter i tilfælde af forsinket betaling af afgiften stadig er berettiget, henset til bl.a. proportionalitetsprincippet, når den manglende betaling inden for den fastsatte frist ikke kan tilskrives handlinger, der er foretaget i ond tro af den person, der pålægges solidarisk hæftelse, men en tredjemands handlinger eller indtræden af objektive omstændigheder.

37 På denne baggrund har Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 9 i [BFI-konventionen,] sammenholdt med artikel 273 i [momsdirektivet,] fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for et nationalt retsinstrument på det harmoniserede momsområde som det i artikel 19, stk. 2, i DOPK hjemlede, hvis anvendelse medfører efterfølgende solidarisk hæftelse for en ikke-afgiftspligtig fysisk person, som ikke selv skal betale momsen, men hvis [handling, der er foretaget i ond tro,] dog har medført, at momsen ikke er blevet betalt af den afgiftspligtige juridiske person?

2) Er fortolkningen af disse bestemmelser og anvendelsen af proportionalitetsprincippet til hinder for det i artikel 19, stk. 2, i DOPK hjemlede nationale retsinstrument hvad angår de renter, der er påløbet den moms, som ikke er betalt rettidigt af den afgiftspligtige person?

3) Er det i artikel 19, stk. 2, i DOPK hjemlede nationale retsinstrument i et tilfælde, hvor den forsinkede betaling af momsen, som har medført, at der er påløbet renter på den ubetalte moms, ikke skyldes den ikke-afgiftspligtige fysiske persons adfærd, men en anden persons adfærd eller en indtræden af objektive omstændigheder, i strid med proportionalitetsprincippet?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

38 Direktøren har bestridt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling i sin helhed, idet direktøren har rejst tvivl om, hvorvidt de EU-retlige bestemmelser, der er omhandlet i de forelagte spørgsmål, finder anvendelse under omstændighederne i hovedsagen.

39 Direktøren har bl.a. gjort gældende, at momsdirektivet ikke finder anvendelse på et instrument med solidarisk hæftelse, der omfatter alle kategorier af afgifter og socialsikringsbidrag, som det instrument, der er hjemlet i DOPK's artikel 19, stk. 2.

40 I denne henseende skal det bemærkes, at den omstændighed, at den relevante nationale lovgivning ikke er blevet vedtaget for at gennemføre momsdirektivet, ikke berører anvendelsen af dette direktiv, når anvendelsen af denne lovgivning har til formål at sikre overholdelsen af direktivets bestemmelser, og dermed navnlig har til formål at gennemføre den forpligtelse, som medlemsstaterne i medfør af artikel 325, stk. 1, TEUF har til effektivt at bekæmpe adfærd, der skader Unionens finansielle interesser (jf. i denne retning dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 28).

41 Efter denne præcisering skal det fastlægges, hvilke EU-retlige bestemmelser der finder anvendelse i situationer som den i hovedsagen omhandlede.

42 Hvad i første række angår BFI-konventionens artikel 9 skal der mindes om, at denne konvention er blevet erstattet af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2017/1371 af 5. juli 2017 om strafferetlig bekæmpelse af svig rettet mod Den Europæiske Unions finansielle interesser (EUT 2017, L 198, s. 29). Da dette direktiv imidlertid først trådte i kraft den 17. august 2017, og de faktiske omstændigheder i hovedsagen fandt sted i 2014 og 2015, er det alene BFI-konventionen, der kan finde anvendelse på tvisten i hovedsagen.

43 Det bemærkes, at BFI-konventionen pålægger medlemsstaterne forpligtelser på det strafferetlige område. Det fremgår således bl.a. af præamblen til og af artikel 1 og 2 i denne konvention, at konventionen forpligter medlemsstaterne til dels at betragte »svig, der skader Unionens finansielle interesser« som strafbare handlinger, dels at sikre, at denne adfærd kan straffes med strafferetlige sanktioner, der er effektive, står i et rimeligt forhold til lovovertrædelsen og har en afskrækkende virkning.

44 I det foreliggende tilfælde er det imidlertid ubestridt, at et instrument som det, der er hjemlet i DOPK's artikel 19, stk. 2, dels ikke betragter den adfærd, der kan medføre solidarisk hæftelse for en juridisk persons momsgæld, som en strafbar handling, dels ikke fastsætter nogen strafferetlig sanktion i denne henseende.

45 Som direktøren og Europa-Kommissionen med rette har anført, finder BFI-konventionen derfor ikke anvendelse på et instrument med solidarisk hæftelse som det, der er hjemlet i DOPK's artikel 19, stk. 2.

46 I anden række har direktøren subsidiært gjort gældende, at det hæftelsesinstrument, der er hjemlet i DOPK's artikel 19, stk. 2, er omfattet af momsdirektivets artikel 205, hvorefter medlemsstaterne i visse situationer kan lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse.

47 Det bemærkes i denne henseende, at det følger af momsdirektivets artikel 205, at i de i dette direktivs artikel 193-200 samt artikel 202-204 omhandlede tilfælde kan medlemsstaterne lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse.

48 Momsdirektivets artikel 193-200 og 202-204 fastlægger, hvilke personer der er betalingspligtige for momsen i overensstemmelse med formålet med afdeling 1 med overskriften »Personer, der er betalingspligtige over for statskassen« i kapitel 1 i afsnit XI i dette direktiv. Selv om direktivets artikel 193 som hovedregel fastsætter, at momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, fremgår det af ordlyden af denne bestemmelse, at andre personer kan eller skal være betalingspligtige for denne afgift i de situationer, der er omhandlet i direktivets artikel 194-199b og 202 (dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 27).

49 Det fremgår ligeledes af den kontekst, som momsdirektivets artikel 193-205 udgør, at dette direktivs artikel 205 indgår i en række bestemmelser, der tager sigte på at identificere, hvem der er betalingspligtig for momsen ud fra forskellige situationer. Herved har disse bestemmelser til formål at sikre statskassen en effektiv opkrævning af moms hos den person, der er bedst egnet med hensyn til den pågældende situation, navnlig når aftaleparterne ikke befinder sig i samme medlemsstat, eller når den momspligtige transaktion vedrører transaktioner, hvis særlige karakter gør det nødvendigt at identificere en anden person end den, der er omhandlet i dette direktivs artikel 193 (dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 28).

50 Momsdirektivets artikel 205 gør det derfor principielt muligt for medlemsstaterne med henblik på en effektiv opkrævning af momsen at træffe foranstaltninger, i medfør af hvilke en anden person end den, der normalt er betalingspligtig for denne afgift, i medfør af dette direktivs artikel 193-200 og 202-204 hæfter solidarisk for betalingen af nævnte afgift (dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 29).

51 I det foreliggende tilfælde skal det, som den spanske regering og Kommissionen med rette har gjort gældende, imidlertid konstateres, at et instrument med solidarisk hæftelse som det i hovedsagen omhandlede ikke har til formål at udpege en person, der er betalingspligtig for momsen på en bestemt afgiftspligtig transaktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 205.

52 For det første bliver den person, der udpeges i henhold til dette instrument, nemlig ikke betalingspligtig for momsen på en bestemt afgiftspligtig transaktion, men bliver solidarisk hæftende for hele eller dele af en juridisk persons momsgæld uafhængigt af de pågældende afgiftspligtige transaktioner.

53 For det andet omfatter rækkevidden af det nævnte instrument ikke hele den moms, der ikke er erlagt for en bestemt afgiftspligtig transaktion, men er begrænset til formindskelsen i formuen, som den juridiske person har lidt som følge af uredelige handlinger, som den person, der er udpeget som solidarisk hæftende, har foretaget.

54 Et sådant instrument adskiller sig bl.a. fra dem, der er omhandlet i anmodningerne om præjudiciel afgørelse i de sager, der gav anledning til dom af 11. maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309), af 21. december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), og af 20. maj 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397). Til forskel fra det i hovedsagen omhandlede instrument udpegede disse instrumenter en person som solidarisk betalingspligtig for hele den moms, der i henhold til momsdirektivets artikel 205 skulle betales af en bestemt afgiftspligtig transaktion.

55 Det følger af det ovenstående, at momsdirektivets artikel 205 ikke finder anvendelse på omstændighederne i tvisten i hovedsagen.

56 Hvad i tredje række angår momsdirektivets artikel 273 bemærkes, at denne bestemmelse foreskriver, at medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.

57 I denne forbindelse pålægger artikel 325, stk. 1, TEUF medlemsstaterne at bekæmpe svig og enhver anden ulovlig aktivitet, der skader Unionens finansielle interesser, ved hjælp af afskrækkende og effektive foranstaltninger (dom af 5.6.2018, Kolev m.fl., C-612/15, EU:C:2018:392, præmis 50, og af 8.3.2022, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (Bekæmpelse af svig ved for lav værdiansættelse), C-213/19, EU:C:2022:167, præmis 209).

58 I henhold til Rådets afgørelse 2014/335/EU, Euratom af 26. maj 2014 om ordningen for Den

Europæiske Unions egne indtægter (EUT 2014, L 168, s. 105) omfatter Unionens egne indtægter bl.a. provenuet af anvendelsen af en ensartet sats på de harmoniserede momsregningsgrundlag, der er fastlagt i henhold til EU-reglerne. Der består følgelig en direkte forbindelse mellem opkrævning af momsindtægter under overholdelse af den gældende EU-ret og tilrådighedsstillelse for Unionens budget af tilsvarende momsindtægter, idet enhver lakune i opkrævningen af momsindtægter potentielt kan føre til reduktion af de momsindtægter, der skal stilles til rådighed (dom af 5.12.2017, M.A.S. og M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 31, og af 17.1.2019, Dzivev m.fl., C-310/16, EU:C:2019:30, præmis 26).

59 I denne henseende bemærkes, at det for at sikre beskyttelsen af Unionens finansielle interesser navnlig påhviler medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger med henblik på at sikre en effektiv og fuldstændig opkrævning af de egne indtægter, som består i de indtægter, der hidrører fra anvendelsen af en ensartet sats på de harmoniserede momsregningsgrundlag (dom af 21.12.2021, Euro Box Promotion m.fl., C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 og C-840/19, EU:C:2021:1034, præmis 182).

60 Det fremgår således bl.a. af artikel 2 og 273 i momsdirektivet, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU og artikel 325, stk. 1, TEUF, at medlemsstaterne har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på deres respektive områder, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (jf. i denne retning dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 47, af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 18, og af 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, præmis 37).

61 I det foreliggende tilfælde bidrager et instrument med solidarisk hæftelse som det, der er indført ved DOPK's artikel 19, stk. 2, til inddrivelse af momsbeløb, som ikke er blevet betalt af en afgiftspligtig juridisk person inden for de bindende frister, der er fastsat i momsdirektivets bestemmelser. Et sådant instrument bidrager til at sikre en korrekt opkrævning af momsen og/eller til at undgå svig som omhandlet i momsdirektivets artikel 273 i overensstemmelse med den pligt, der er fastsat i artikel 325, stk. 1, TEUF.

62 Denne konstatering kan ikke drages i tvivl af den omstændighed, at de personer, der er blevet pålagt solidarisk hæftelse i henhold til det i hovedsagen omhandlede instrument, dvs. lederen eller medlemmet af den juridiske persons ledelsesorgan, ikke i denne egenskab selv er momspligtige.

63 I denne henseende og indledningsvis fremgår det ikke af ordlyden af momsdirektivets artikel 273, at de forpligtelser, som medlemsstaterne har fastsat i medfør af denne bestemmelse, kun kan vedrøre momspligtige personer.

64 Hvad dernæst angår den sammenhæng, hvori denne bestemmelse indgår, bemærkes, at den er en del af momsdirektivets afsnit XI, hvis overskrift udtrykkeligt omhandler »afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«.

65 Hvad endelig angår de formål, der forfølges med momsdirektivets artikel 273, kan pligten, der påhviler medlemsstaterne til at vedtage alle de foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at momsen opkræves i sin helhed og til at bekæmpe svig, som nævnt i denne doms præmis 60, under visse omstændigheder kræve, at en medlemsstat sanktionerer ikke-afgiftspligtige personer, der deltager i vedtagelsen af beslutninger i en afgiftspligtig juridisk person, idet effektiviteten af sådanne foranstaltninger ellers bringes i fare.

66 Det følger af det ovenstående, at et instrument med solidarisk hæftelse som det i hovedsagen omhandlede er omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 273 som fortolket i lyset af artikel 325, stk. 1, TEUF.

67 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal den forelæggende rets spørgsmål forstås således, at der anmodes om en fortolkning af momsdirektivets artikel 273 og af proportionalitetsprincippet.

Det første spørgsmål

68 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 273 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter et instrument med solidarisk hæftelse for en juridisk persons momsgæld under følgende omstændigheder:

- Den person, der pålægges solidarisk hæftelse, er leder for den juridiske person eller medlem af dennes ledelsesorgan.
- Den person, der pålægges solidarisk hæftelse, har i ond tro foretaget betalinger fra den juridiske persons formue, der kan kvalificeres som skjult udbetaling af udbytte eller fortjeneste, eller har overdraget denne formue vederlagsfrit eller til en pris, som er væsentligt lavere end markedsprisen.
- Handlingerne, der er foretaget i ond tro, har bevirket, at den juridiske person ikke er i stand til at betale hele eller dele af den moms, som denne skal betale.
- Den solidariske hæftelse er begrænset til beløbet for formindskelsen i formuen, som den juridiske person har lidt som følge af handlinger, der er foretaget i ond tro.
- Denne solidariske hæftelse gøres kun gældende subsidiært, når det viser sig umuligt at inddrive de skyldige momsbeløb hos den juridiske person.

69 Domstolen har allerede haft lejlighed til at præcisere, at bestemmelserne i momsdirektivets artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, og således indrømmer medlemsstaterne et skøn med hensyn til midlerne til at sikre, at den moms, som skyldes på deres område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (dom af 17.5.2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, præmis 38, og af 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 35).

70 I det foreliggende tilfælde skal det bemærkes, at et instrument med solidarisk hæftelse som det i hovedsagen omhandlede bidrager til inddrivelse af momsbeløb, som ikke er blevet betalt af en afgiftspligtig juridisk person inden for de bindende frister, der er fastsat i momsdirektivets bestemmelser, således at det bidrager til at sikre en korrekt opkrævning af momsen og/eller til at undgå svig som omhandlet i momsdirektivets artikel 273, stk. 1. Følgelig henhører et sådant instrument principielt under den skønsmargen, som medlemsstaterne råder over i forbindelse med gennemførelsen af momsdirektivets artikel 273.

71 Det skal tilføjes, at et sådant instrument bidrager til overholdelsen af den pligt, der er nævnt i denne doms præmis 60, som påhviler hver medlemsstat til at vedtage de foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, der skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig, i overensstemmelse med bl.a. artikel 325, stk. 1, TEUF.

72 Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser under iagttagelse af EU-retten og dennes

almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet (jf. bl.a. dom af 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 35, og af 15.4.2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, præmis 26).

73 Hvad angår proportionalitetsprincippet har Domstolen fastslået, at medlemsstaterne skal anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – gør det mindst mulige indgreb i de af den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper. 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 (dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 21 og 22, og af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 33).

74 I denne forbindelse har Domstolen allerede fastslået, at nationale foranstaltninger, der reelt indebærer et system med solidarisk ansvar uden skyld, går ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder. Den omstændighed, at ansvaret for betaling af moms placeres på en anden person end den, der har pligt til at betale momsen, uden at give denne person mulighed for at undgå dette ansvar ved at bevise, at den pågældende er helt uden indflydelse på denne betalingspligtiges handlinger, skal derfor anses for uforenelig med proportionalitetsprincippet. Det er nemlig klart uforholdsmæssigt at lade den nævnte person være ubetinget ansvarlig for manglende afgiftsindtægter på grund af en afgiftspligtig tredjemands handlinger, som den nævnte person ikke har indflydelse på (dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 24).

75 Under disse omstændigheder skal medlemsstaternes udøvelse af muligheden for at udpege en anden solidarisk skyldner end den person, der er betalingspligtig for afgiften, med henblik på at sikre en effektiv opkrævning heraf, være begrundet i det faktiske og/eller retlige forhold mellem de to pågældende personer under hensyn til retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet. Det tilkommer navnlig medlemsstaterne nærmere at angive de særlige omstændigheder, hvorunder en person såsom modtageren af den afgiftspligtige levering solidarisk skal hæfte for betaling af den afgift, som dennes medkontrahent skal betale, selv om vedkommende har betalt denne gennem transaktionsprisen (dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 34).

76 Domstolen har ligeledes fastslået, at omstændigheder, som at den anden person, der ikke er betalingspligtig, har handlet i god tro ved at udvise den for en erhvervsdrivende almindelig agtpågivenhed, at han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, og at det er udelukket, at han har medvirket til svigen, således er elementer, der skal tages i betragtning ved vurderingen af muligheden for at forpligte denne person solidarisk til at betale moms (dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 26, og af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 37).

77 I det foreliggende tilfælde skal det fastslås, at et instrument med solidarisk hæftelse som det i hovedsagen omhandlede ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.

78 Nærmere bestemt kan en sådan ordning, henset til dens kendetegn, ikke sidestilles med et system med solidarisk ansvar uden skyld som omhandlet i den retspraksis, der er anført i nærværende doms præmis 74-76, som er uforenelig med proportionalitetsprincippet.

79 For det første skal den person, der er udpeget som solidarisk hæftende, være leder eller medlem af et ledelsesorgan for den juridiske person, der er momsgældsskyldner, og kan således anses for at deltage i beslutningstagningen i sidstnævnte.

80 For det andet skal den person, der er udpeget som solidarisk hæftende, i ond tro have foretaget betalinger fra den juridiske persons formue, der kan kvalificeres som skjult udbetaling af udbytte eller fortjeneste, eller skal have overdraget hele eller dele af denne formue vederlagsfrit eller til en pris, som er væsentligt lavere end markedsprisen.

81 For det tredje skal der være årsagsforbindelse mellem handlingerne, der er foretaget i ond tro af den person, der er udpeget som solidarisk hæftende, og den manglende evne for den juridiske person til at betale den moms, som denne skal betale.

82 For det fjerde er omfanget af den solidariske hæftelse begrænset til beløbet for formindskelsen i formuen, som den juridiske person har lidt som følge af handlingerne, der er foretaget i ond tro.

83 Endelig og for det femte opstår denne hæftelse kun subsidiært, når det viser sig umuligt at inddrive de skyldige momsbeløb hos den juridiske person.

84 Henset til den retspraksis, der er nævnt i præmis 72-76 i nærværende dom, må det fastslås, at indførelsen af et sådant instrument ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

85 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 273 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter et instrument med solidarisk hæftelse for en juridisk persons momsgæld under følgende omstændigheder:

- Den person, der pålægges solidarisk hæftelse, er leder for den juridiske person eller medlem af dennes ledelsesorgan.
- Den person, der pålægges solidarisk hæftelse, har i ond tro foretaget betalinger fra den juridiske persons formue, der kan kvalificeres som skjult udbetaling af udbytte eller fortjeneste, eller har overdraget denne formue vederlagsfrit eller til en pris, som er væsentligt lavere end markedsprisen.
- Handlingerne, der er foretaget i ond tro, har bevirket, at den juridiske person ikke er i stand til at betale hele eller dele af den moms, som denne skal betale.
- Den solidariske hæftelse er begrænset til beløbet for formindskelsen i formuen, som den juridiske person har lidt som følge af handlinger, der er foretaget i ond tro.
- Denne solidariske hæftelse gøres kun gældende subsidiært, når det viser sig umuligt at inddrive de skyldige momsbeløb hos den juridiske person.

Det andet spørgsmål

86 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 273 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter et instrument med solidarisk hæftelse som det, der er beskrevet i det første spørgsmål, der omfatter morarenter, som skal betales af den juridiske person på grund af manglende betaling af moms inden for de bindende frister, der er fastsat i dette direktivs bestemmelser.

87 I denne henseende fremgår det af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, at det instrument med solidarisk hæftelse, der er omhandlet i det første spørgsmål, som sådan er

begrænset til beløbet for formindskelsen i formuen, som den juridiske person har lidt som følge af handlingerne, der er foretaget i ond tro. Imidlertid fastsætter den nationale lovgivning i øvrigt, at afgifter, der ikke er blevet betalt inden for de fastsatte frister, inddrives »med tillæg af renter« som anført i denne doms præmis 11, og den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om denne bestemmelse kan anvendes accessorisk til det omhandlede instrument med solidarisk hæftelse.

88 Det skal indledningsvis bemærkes, at opkrævning af morarenter i tilfælde af manglende betaling af moms inden for de bindende frister, der er fastsat i momsdirektivets bestemmelser, bidrager til at sikre en korrekt opkrævning af denne afgift i overensstemmelse med dette direktivs artikel 273.

89 Opkrævningen af morarenter gør det nemlig muligt at kompensere det tab, som statskassen har lidt, ved at momsbeløbene, der har været genstand for en forsinket betaling, ikke har været til rådighed i perioden fra tidspunktet, hvor disse beløb forfaldt til betaling, og indtil de reelt blev betalt (jf. analogt dom af 19.7.2012, Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 25 og 26, og af 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, præmis 25).

90 Opkrævningen af morarenter tilskynder endvidere de berørte personer til at betale momsen inden for de bindende frister, der er fastsat i momsdirektivets bestemmelser, eller hurtigst muligt efter udløbet af disse frister.

91 Domstolen har således fastslået, at betaling af morarenter kan udgøre en passende sanktion for en manglende betaling af moms inden for de fastsatte frister, så længe den ikke går videre end nødvendigt for at opnå de ønskede formål, der består i at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 75, og af 17.7.2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, præmis 46).

92 Følgelig bidrager opkrævningen af morarenter til at bekæmpe manglende betaling af angivne momsbeløb inden for de fastsatte frister i overensstemmelse med den pligt, der påhviler medlemsstaterne i henhold til bl.a. momsdirektivets artikel 273 og artikel 325, stk. 1, TEUF, til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på deres respektive områder, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig.

93 Endelig, og af de grunde, der er anført i denne doms præmis 77-84, er medregningen af morarenter i et instrument med solidarisk hæftelse som det i hovedsagen omhandlede i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, for så vidt som disse renter vedrører manglende betaling af moms af den juridiske person, der er betalingspligtig for denne afgift, inden for de bindende frister, der er fastsat i momsdirektivets bestemmelser, som følge af handlinger, der er foretaget i ond tro af den person, der er udpeget som solidarisk hæftende (jf. analogt dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 43 og 44).

94 Som det i det væsentlige er anført i denne doms præmis 74, skal proportionalitetsprincippet fortolkes således, at det er til hinder for, at en anden person end den, der er betalingspligtig for momsen, holdes ansvarlig for manglende afgiftsindtægter på grund en af tredjemands handlinger, som den nævnte person ikke har indflydelse på.

95 Det følger heraf, at medregningen af morarenter i et instrument med solidarisk hæftelse som det, der er hjemlet i DOPK's artikel 19, stk. 2, kun kan anses for forenelig med proportionalitetsprincippet, for så vidt som disse renter vedrører manglende betaling af moms inden for de bindende frister, der er fastsat i momsdirektivets bestemmelser, som følge af handlinger, der er foretaget i ond tro af den person, der er udpeget som solidarisk hæftende.

96 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 273 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter et instrument med solidarisk hæftelse som det, der er beskrevet i det første spørgsmål, der omfatter morarenter, som skal betales af den juridiske person på grund af manglende betaling af moms inden for de bindende frister, der er fastsat i dette direktivs bestemmelser, som følge af handlinger, der er foretaget i ond tro af den person, der er udpeget som solidarisk hæftende.

Det tredje spørgsmål

97 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter et instrument med solidarisk hæftelse som det, der er beskrevet i det første spørgsmål, der omfatter morarenter, som skal betales af den juridiske person som følge af manglende betaling af moms inden for de bindende frister, der er fastsat i momsdirektivets bestemmelser, når den forsinkede betaling ikke kan tilskrives den adfærd, som den person, der er udpeget som solidarisk hæftende, har udvist, men en anden persons adfærd eller en indtræden af objektive omstændigheder.

98 Der skal mindes om, at ifølge Domstolens faste praksis er der en formodning for, at de spørgsmål om EU-retten fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 6.11.2008, *Trespa International*, C-248/07, EU:C:2008:607, præmis 33, og af 22.2.2022, *Stichting Rookpreventie Jeugd m.fl.*, C-160/20, EU:C:2022:101, præmis 82).

99 I det foreliggende tilfælde kræver gennemførelsen af det instrument med solidarisk hæftelse, der er hjemlet i DOPK's artikel 19, stk. 2, som beskrevet af den forelæggende ret, at den juridiske persons manglende evne til helt eller delvis at betale sin gæld til det offentlige skyldes handlinger, der er begået i ond tro af den person, der er udpeget som solidarisk hæftende. Anvendelsen af dette instrument udelukker følgelig muligheden for, at den manglende betaling af moms inden for de bindende frister, der er fastsat i momsdirektivets bestemmelser, kan tilskrives en anden persons adfærd eller en indtræden af objektive omstændigheder.

100 For så vidt angår tvisten i hovedsagen har den forelæggende ret desuden ikke henvist til en anden persons adfærd eller til en indtræden af objektive omstændigheder, som skulle have medført den manglende betaling af moms inden for den fastsatte frist.

101 Det må følgelig fastslås, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 98, og at det tredje forelagte spørgsmål følgelig ikke kan antages til realitetsbehandling.

Sagsomkostninger

102 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Syvende Afdeling) for ret:

1) Artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og proportionalitetsprincippet

skal fortolkes således, at

de ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter et instrument med solidarisk hæftelse for en juridisk persons merværdiafgiftsgæld (momsgæld) under følgende omstændigheder:

- Den person, der pålægges solidarisk hæftelse, er leder for den juridiske person eller medlem af dennes ledelsesorgan.**
- Den person, der pålægges solidarisk hæftelse, har i ond tro foretaget betalinger fra den juridiske persons formue, der kan kvalificeres som skjult udbetaling af udbytte eller fortjeneste, eller har overdraget denne formue vederlagsfrit eller til en pris, som er væsentligt lavere end markedsprisen.**
- Handlingerne, der er foretaget i ond tro, har bevirket, at den juridiske person ikke er i stand til at betale hele eller dele af den moms, som denne skal betale.**
- Den solidariske hæftelse er begrænset til beløbet for formindskelsen i formuen, som den juridiske person har lidt som følge af handlinger, der er foretaget i ond tro.**
- Denne solidariske hæftelse gøres kun gældende subsidiært, når det viser sig umuligt at inddrive de skyldige momsbeløb hos den juridiske person.**

2) Artikel 273 i direktiv 2006/112 og proportionalitetsprincippet

skal fortolkes således, at

de ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter et instrument med solidarisk hæftelse som det, der er beskrevet i punkt 1 i nærværende doms konklusion, der omfatter morarenter, som skal betales af den juridiske person på grund af manglende betaling af merværdiafgift inden for de bindende frister, der er fastsat i dette direktivs bestemmelser, som følge af handlinger, der er foretaget i ond tro af den person, der er udpeget som solidarisk hæftende.

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.