

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 14. januar 2021 (1)

Sag C-4/20

»ALTI« OOD

mod

Direktora na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien))

»Præjudiciel forelæggelse – skatteret – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 205 og 273 – solidarisk hæftelse for en tredjemand, som ikke er den afgiftspligtige person – hæftelsens omfang – udvidelse af hæftelsespligten til den afgiftspligtige persons morarenter – udvidet hæftelse med henblik på effektiv bekæmpelse af momssvig – forekomst af momssvig ved manglende betaling af den angivne skyldige moms«

I. Indledning

1. Endnu en gang skal Domstolen fortolke momsdirektivet – i den konkrete sag artikel 205 og 273 – i spændingsfeltet mellem medlemsstaternes effektive momsinddrivelse og de berørtes grundlæggende rettigheder, sammenholdt med proportionalitetsprincippet.

2. Denne gang skal det afklares, om momsdirektivet tillader, at en medlemsstat udpeger modtageren af en rent indenlandsk leverance som en yderligere »betalingspligtig person« (mere præcist »hæftelsespligtig person«) foruden leverandøren og lader ham hæfte ikke blot for en andens momsskyld, men også for en andens morarenter. Ifølge momsdirektivets artikel 205 kan medlemsstaterne i visse tilfælde lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for »momsens« erlæggelse, men bestemmelsen indeholder ingen videregående udsagn om denne hæftelse.

3. Desuden skal der tænkes på medlemsstaternes procesautonomi, som muligvis tillader, at der uafhængigt af momsdirektivets artikel 205 også indføres en hæftelse for en andens morarenter som en form for sanktionsmiddel. Bulgarien er af den opfattelse, at det er nødvendigt med en hæftelse for morarenter af hensyn til målet om en effektiv bekæmpelse af svig. I den foreliggende

sag er det nemlig muligt, at modtageren vidste eller burde have vidst, at den leverandør, som han betalte, ganske vist angav sin skyldige moms korrekt, men ikke betalte den inden for fristen.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Sagens EU-retlige ramme udgøres af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (2) (herefter »momsdirektivet«).

5. I 44. betragtning til dette direktiv anføres:

»Medlemsstaterne bør ligeledes kunne bestemme, at en anden end den betalingspligtige person hæfter solidarisk for momsens erlæggelse.«

6. Momsdirektivets artikel 193 bestemmer den betalingspligtige person for momsen som følger:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

7. Momsdirektivets artikel 205 indeholder muligheden for at lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse:

»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.«

8. Momsdirektivets artikel 207, stk. 2, fastsætter desuden:

»Medlemsstaterne træffer endvidere de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de personer, som i henhold til artikel 205 anses for at hæfte solidarisk for erlæggelse af momsen, opfylder disse betalingsforpligtelser.«

9. Momsdirektivets artikel 273, stk. 1, hjemler muligheder for medlemsstaterne med henblik på at bekæmpe svig mv.:

»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.«

B. Bulgarsk ret

10. Bulgarsk ret fastsætter i artikel 177 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (momsloven, herefter »ZDDS«) en hæftelse for en tredjemand i tilfælde af momssvig. Ifølge denne bestemmelse hæfter den virksomhed, som har modtaget en afgiftspligtig levering og gjort brug af retten til fradrag af indgående afgift for sin leverandørs ikke betalte moms, hvis virksomheden vidste eller burde have vidst, at den afgift, der svarer til fradraget, ikke ville blive betalt af leverandøren.

11. Ifølge artikel 14, nr. 3, og artikel 16, stk. 3, i Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteprocedure og socialsikringsprocedure, herefter »DOPK«) omfatter en tredjemands

hæftelse inden for skatteretten bl.a. renter og omkostninger ved opkrævningen.

12. I artikel 121, 122 og 126 i Zakon za zadalzhniata i dogovorite (lov om forpligtelser og aftaler, herefter »ZZD«) findes bestemmelser om den solidariske hæftelses relative virkning. Ifølge disse bestemmelser kan kreditor forlange, at den solidarisk hæftende debitor, som han udpeger, skal betale hele gælden. Hvis den manglende opfyldelse kun kan tilskrives en af debitorerne, kan kreditor forlange fuld erstatning for tabet af denne. De øvrige debitorer hæfter kun solidarisk for værdien af det oprindeligt skyldige beløb. En solidarisk hæftende debtors mora har ingen virkning i forhold til de øvrige debitorer.

III. Tvisten i hovedsagen

13. »Alti« OOD (herefter »sagsøgeren«) er et bulgarsk selskab med begrænset ansvar.

14. Den 10. april 2014 købte sagsøgeren af det bulgarske enkeltmandsselskab med begrænset ansvar »Fotomag« EOOD (herefter »leverandøren«) en mejetærsker, en traktor samt i maj yderligere en landbrugsmaskine. Leverandøren udstedte tilsvarende fakturaer til sagsøgeren for leverancerne med særskilt angivelse af momsen. Sagsøgeren overførte beløbene til en bankkonto tilhørende leverandøren og gjorde brug af retten til fradrag for indgående afgift.

15. Leverandøren købte på sin side i henhold til en faktura af 10. april 2014 de nævnte landbrugsmaskiner af en virksomhed i Storbritannien, og leverandøren gennemførte således erhvervelser inden for Fællesskabet i Bulgarien. I forbindelse med en afgiftskontrol hos leverandøren blev det imidlertid i juni 2016 konstateret, at den heraf følgende skyldige afgift ganske vist var blevet angivet, men for en stor dels vedkommende ikke betalt. Ved en afgiftskontrolafgørelse (herefter »afgiftsavgørelse«) blev leverandøren afkrævet den resterende skyldige afgift plus morarenter heraf regnet fra april 2014.

16. Der blev også anordnet en afgiftskontrol hos sagsøgeren. Den 23 februar 2018 blev denne draget til ansvar som solidarisk hæftende debitor ved en afgiftskontrolafgørelse (herefter »hæftelsesavgørelse«). I henhold til ZDDS' artikel 177 hæfter sagsøgeren for momsen, som er anført i leverandørens fakturaer, men ikke betalt. Denne hæftelsesavgørelse omfattede foruden leverandørens skyldige afgift også de morarenter, som leverandøren skyldte regnet fra april 2014.

17. Sagsøgeren klagede forgæves over hæftelsesavgørelsen og anlagde efterfølgende sag ved Administrativen sad Plovdiv (forvaltningsdomstolen i Plovdiv, Bulgarien).

18. Forvaltningsdomstolen gav sagsøgte medhold. Den fastslog, at der i medfør af den solidariske hæftelse også skulle betales morarenter. Dette skyldes, at anvendelsen af DOPK's artikel 16, stk. 3, ikke er udelukket, og at det udtrykkeligt er fastlagt i denne bestemmelse, at den, der hæfter for en afgiftspligtig persons forpligtelser, hæfter for afgiften og de lovpligtige socialforsikringsbidrag samt for renterne og omkostningerne ved opkrævningen. Den solidariske hæftelse i henhold til ZDDS' artikel 177, stk. 1, er ikke begrænset til »den skyldige og ikke betalte afgift«. Med leverandørens mora er også sagsøgeren i mora.

19. Sagsøgeren har iværksat kassationsappel til Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien) til prøvelse af dommen afsagt af Administrativen sad Plovdiv (forvaltningsdomstolen i Plovdiv). Åbenbart er det fortsat omtvistet mellem parterne i denne sag, om det subjektive kriterium i ZDDS' artikel 177 overhovedet foreligger, dvs. om sagsøgeren vidste eller burde vide, at leverandøren ikke ville betale momsen.

20. Uafhængigt heraf gør sagsøgeren også gældende, at selskabet ikke kan skyldes morarenter for perioden fra forfaldstidspunktet for leverandørens skyldige moms til udstedelsen af

hæftelsesafgørelsen. Da selskabet ikke skylder oprindelig moms på grundlag af leverancen, har det heller ikke tilsidesat en pligt til at betale denne moms inden for den i ZDDS fastsatte frist. Hæftelsen, der påhviler modtageren af en afgiftspligtig leverance i henhold til ZDDS' artikel 177, omfatter ikke morarenter, som er opstået for leverandøren fra leveringstidspunktet.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

21. Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har derefter ved kendelse af 16. december 2019 forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Skal [momsdirektivets artikel 205] og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at den solidariske hæftelse for den af leverandøren ikke betalte moms, der påhviler en registreret person som modtager af en momspligtig leverance, foruden leverandørens hovedstol (den skyldige moms) også omfatter en accessorisk forpligtelse til at betale morarenter svarende til de lovpligtige renter af hovedstolen fra begyndelsen af skyldnerens forsinkelse med betalingen til tidspunktet for vedtagelsen af den afgiftskontrolafgørelse, med hvilken der blev truffet afgørelse om den solidariske hæftelse, henholdsvis til opfyldelsen af forpligtelsen?

2) Skal momsdirektivets artikel 205 og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som artikel 16, stk. 3, i Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteprocedure og socialsikringsprocedure), hvorefter en tredjemands hæftelse for en afgiftspligtig persons ikke betalte afgifter omfatter afgifterne og renterne?»

22. I sagen for Domstolen har den bulgarske skattemyndighed, Republikken Bulgarien og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg.

V. Retlig bedømmelse

23. Den forelæggende ret ønsker med sine to spørgsmål oplyst, om den hæftelse for en tredjemand (i det følgende betegnet som »den hæftelsespligtige person«), som momsdirektivets artikel 205 åbner mulighed for, kun omfatter en hæftelse for afgiften eller også for den betalingspligtige persons morarenter. Såfremt det sidste ikke er tilfældet, ønsker denne ret oplyst, om momsdirektivets artikel 205 er til hinder for den bestemmelse i bulgarsk afgiftsprocesret, som på det afgiftsretlige område udvider en tredjemands hæftelse til også at omfatte den betalingspligtige persons morarenter. De to spørgsmål kan i overensstemmelse med Bulgariens og Kommissionen opfattelse behandles under ét.

24. Da den forelæggende ret navnlig ønsker oplyst, hvilket omfang denne hæftelse har, behandler jeg først omfanget af muligheden i momsdirektivets artikel 205. Det skal således afklares, om momsdirektivets artikel 205 foruden momsen også omfatter yderligere accessoriske ydelser såsom morarenter, som den betalingspligtige person skylder, og, såfremt dette ikke er tilfældet, om den da er til hinder for den bulgarske bestemmelse (under A).

25. Bulgarien fastsatte hæftelsen for morarenterne for det tilfælde, at den betalingspligtige person ikke betalte momsen, og den hæftelsespligtige person vidste eller burde vide dette. Med hensyn til en hæftelses omfang skal der derfor også tages hensyn til momsdirektivets artikel 273, som giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte yderligere forpligtelser for at undgå momssvig. Hæftelsen for morarenter kan muligvis støttes på momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med artikel 273, heri (under B).

A. Omfanget af den solidariske betalingspligt (hæftelsespligt) i henhold til momsdirektivets artikel 205

1. **Generelt**

26. Momsdirektivets artikel 205 bemyndiger i de i artikel 193-200 samt i artikel 202, 203 og 204 omhandlede tilfælde medlemsstaterne til at fastsætte, at en anden end den betalingspligtige person hæfter solidarisk for momsens erlæggelse.

27. Hidtil har Domstolen kun haft få muligheder (3) for at udtale sig om denne mulighed for at udvide betalingspligten for momsen til en tredjemand, som findes i momsdirektivets artikel 205.

28. Bestemmelsen i momsdirektivets artikel 205 flytter ikke betalingspligten for afgiften til en anden person, sådan som det f.eks. er tilfældet i artikel 196. Bestemmelsen fastsætter foruden den betalingspligtige person yderligere en person, som er forpligtet til at betale momsen. Denne betalingspligt er udformet solidarisk og afledt af en tredjemands eksisterende pligt for en anden til at betale afgift. Dermed svarer den i sidste ende til en tredjemands hæftelse for en andens afgift. Med henblik på en begrebsmæssig afgrænsning af denne pligt fra den oprindelige betalingspligt for afgiften tales der derfor i det følgende om en hæftelsespligt.

29. Momsdirektivets artikel 205 tillader kun en sådan hæftelsespligt i bestemte tilfælde, bl.a. det i artikel 193 nævnte tilfælde. Momsdirektivets artikel 193 omhandler leverandørens afgiftspligt ved en rent indenlandsk leverance som i det foreliggende tilfælde. Derfor omfatter momsdirektivets artikel 205 også dette »momsretlige normaltilfælde«. Som Domstolen allerede har fastslået, fremgår det af den klare og utvetydige ordlyd, at bestemmelsen finder anvendelse i alle de tilfælde, der er omhandlet heri, og således også i det normale tilfælde med en levering i indlandet (4).

30. Medlemsstaterne skal i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, EU-direktiverne tillægger dem, imidlertid overholde de generelle retsprincipper, der er en del af EU's retsorden, som bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (5). Hvad nærmere angår proportionalitetsprincippet har Domstolen allerede fastslået, at medlemsstaterne i overensstemmelse med dette princip 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 (6). 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 (7).

2. **Omfanget af hæftelsespligten i henhold til momsdirektivets artikel 205**

31. I denne kontekst skal det konkrete omfang af den hæftelsespligt, der er mulig i henhold til momsdirektivets artikel 205, afklares. Allerede ordlyden i momsdirektivets artikel 205 indikerer, at hæftelsen er begrænset til »momsen« (8). Også 44. betragtning til momsdirektivet taler om en hæftelse for »momsens erlæggelse«. Medlemsstaterne bemyndiges nemlig kun til at »lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse«. Derimod fremgår det ikke af bestemmelsen, at tredjemanden også hæfter solidarisk for yderligere accessoriske ydelser, som måtte opstå (f.eks. renter, tillæg for for sen betaling, bøder etc.).

32. Ligeledes taler momsdirektivets artikel 205 om en »solidarisk« erlæggelse. Som Domstolen allerede har anført, om end i en anden sammenhæng, fremgår det af selve arten af det solidariske ansvar, at hver debitor er ansvarlig for betaling af hele toldskylden, og at kreditor i princippet frit kan kræve betaling af *skylden* af en eller flere af debitorerne efter sit eget valg (9). Den skyld, der nævnes i momsdirektivets artikel 205, er imidlertid den skyldige moms.

33. Også den systematiske position taler for en hæftelse, som kun omfatter den skyldige

moms. Artikel 205 står systematisk i kapitel 1, »Betalingsforpligtelse«, og her i afdeling 1, »Personer, der er betalingspligtige over for statskassen«. Disse kapitler omhandler således alene den skyldige afgift over for afgiftskreditor og ikke yderligere accessoriske ydelser og sanktioner, som eventuelt skyldes over for afgiftskreditor af andre grunde.

34. Ligeledes omfatter denne bestemmelses hensigt og formål efter min opfattelse kun den egentlige skyldige afgift. Medlemsstaternes mulighed for at lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse, som findes i momsdirektivets artikel 205, tjener – som det også korrekt fremhæves af Bulgarien – til at sikre afgiftsindtægterne. De afgiftsindtægter, som tilkommer afgiftskreditor, er imidlertid den skyldige afgift, der følger af transaktionen. Accessoriske ydelser hører derimod ikke til afgiftsindtægterne.

35. Vedrørende en speciel »hæftelsesbestemmelse« inden for lovgivningen om punktafgifter har Domstolen allerede fastslået, at den sikkerhed, som en oplagsholder i henhold til EU-retten skal stille for at sikre die risici, der er forbundet med varetransport inden for Fællesskabet, ikke omfatter en hæftelse for sanktioner mod en tredjemand (10).

36. Dette gælder i særlig grad i den foreliggende sag. Morarenter, som tredjemanden skylder, udgør ikke afgiftsindtægter, men er inden for skatteretten i sidste ende kun et personligt pressionsmiddel (respektive sanktionsmiddel), som har til formål at få den forsinkede betalingspligtige person personligt til at betale til tiden. De udgør ikke en afgiftsindtægt, som tilkommer staten. Tværtimod anvendes sådanne renter sædvanligvis til at inddrive den fordel, som den betalingspligtige person opnår ved den forsinkede betaling i forhold til en betalingspligtig person, som betaler til tiden. I overensstemmelse hermed ville en solidarisk hæftelse for sådanne morarenter ikke give mening med hensyn til at sikre afgiftsindtægterne, da hverken pressions- eller inddrivningseffekten kan opnås. Hvis den hæftelsespligtige person derimod opfylder sin hæftelsespligt for sent, kan der anvendes samme pressionsmiddel, dvs. pålæggelse af morarenter, mod ham.

37. Domstolen har således allerede fastslået, at momsdirektivets artikel 205 ganske vist tillader en solidarisk forpligtelse til »momsens erlæggelse«. Derimod kan yderligere forpligtelser, herunder sikkerhedsstillelse, som en slags accessorisk forpligtelse kun støttes på momsdirektivets artikel 207 (11). Hvis det først er direktivets artikel 207, stk. 2, der tillader yderligere (accessoriske) foranstaltninger, er Bulgariens opfattelse, hvorefter disse accessoriske foranstaltninger (også) allerede er omfattet af direktivets artikel 205, ikke overbevisende.

38. Muligheden for at anordne morarenter for forsinket betaling af egen hæftelsespligt i momsdirektivets artikel 207, stk. 2, udelukker tværtimod en hæftelse for en andens (den betalingspligtige persons) morarenter. I modsat fald ville der blive tilskrevet morarenter af morarenter, hvilket er i strid med tanken om morarenter som (personligt) pressionsmiddel og inddrivelse af likviditetsfordelen. Det ville ligeledes være vanskeligt at forene dette med proportionalitetsprincippet.

39. Dette fortolkningsresultat bekræftes af Domstolens praksis vedrørende momsdirektivets artikel 205. 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 (12). Beskyttelsen af statskassen mod den betalingspligtige persons manglende erlæggelse af skyldig moms opnås allerede fuldstændigt ved, at en tredjemand hæfter for denne moms. Hæftelsen for sanktioner, som pålægges en tredjemand i forbindelse med disse krav, går dermed ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassen.

40. Følgelig giver momsdirektivets artikel 205 kun medlemsstaterne mulighed for at lade en

tredjemand hæfte for den betalingspligtige persons skyldige afgift, men ikke for morarenterne for den betalingspligtige persons forsinkede betaling. Derimod kan en hæftelsespligtig person, som er bagud med betalingen, i henhold til momsdirektivets artikel 207, stk. 2, pålægges egne morarenter. Sidstnævnte er imidlertid ikke sket i den foreliggende sag.

3. *Er momsdirektivets artikel 205 til hinder for at udvide hæftelsespligten til en andens morarenter?*

41. Selv om momsdirektivets artikel 205 begrænser medlemsstaternes muligheder for at lade en anden person erlægge momsen til selve momsen, følger det ikke nødvendigvis heraf, at den er til hinder for, at medlemsstaterne kan indføre mere vidtgående foranstaltninger i deres nationale skatteprocesretlige bestemmelser.

42. Hvornår og hvordan der opstår en hæftelsespligt for en andens afgiftsskyld, fremgår nemlig – til forskel fra afgiftsskyldens opståen – ikke af momsdirektivet. En hæftelsespligt for en andens afgiftsskyld opstår således i medfør af de nationale procesregler. Det samme gælder for tilsvarende pressionsmidler (f.eks. morarenter) og sanktioner for forsinket betaling. Momsdirektivets artikel 207, stk. 2, fastsætter udtrykkeligt i forbindelse med hæftelsespligtige personer som omhandlet i artikel 205, at medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at disse opfylder deres betalingsforpligtelser.

43. Som Domstolen har fremhævet i fast praksis, er medlemsstaterne, 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, beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige (13).

44. Udvidelsen af tredjemands hæftelsespligt, der er reguleret i momsdirektivets artikel 205, er imidlertid ikke omfattet af medlemsstaternes nævnte procesautonomi for sanktioner. Den udgør nemlig ikke en sanktion for forkert adfærd fra den hæftelsespligtige persons side. Derimod vedrører den direkte omfanget af hæftelsespligten for en andens forkerte adfærd. Omfanget af den EU-retlige hæftelsespligt er imidlertid reguleret ved EU-retten i momsdirektivets artikel 205 og begrænset til afgiftsskylden.

45. Heller ikke Domstolens afgørelse (14) vedrørende dækning af risici i forbindelse med transport inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer ved forvalteren af et punktafgiftsoplags garantistillelse, som er foreskrevet ved EU-retten, er til hinder for dette. I denne dom konkluderede Domstolen, at medlemsstaterne kan udvide risikodækningen ved hjælp af sikkerhedsstillelsen ud over EU-retten til også at omfatte andres sanktioner. Denne afgørelse er imidlertid baseret på de særlige forhold inden for lovgivningen om punktafgifter.

46. Domstolen har således udtrykkeligt fremhævet, at cigaretmarkedet egner sig særligt godt til at organisere en ulovlig handel (15). Desuden var den bestemmelse, der skulle fortolkes i den pågældende sag (artikel 13 ff. i direktiv 92/12/EØF), i betydeligt højere grad udformet til at dække de specifikke risici for varetransporten og overtrædelser og uregelmæssigheder på dette område, end det er tilfældet for momsdirektivets artikel 205 (16). Hertil kommer det særlige ansvar, som en oplagsholder inden for lovgivningen om punktafgifter har for varerne på sit lager, som ikke findes på samme måde inden for momsretten for modtageren af en leverance.

47. Da EU-retten begrænser omfanget af hæftelsespligten inden for momsretten (jf. ovenfor, punkt 26 ff.) til den skyldige afgift, er momsdirektivets artikel 205 til hinder for en udvidelse af denne hæftelsespligt (i den foreliggende sag til de morarenter, som leverandøren skylder) ved den nationale procesret. Bulgarien har dog i henhold til momsdirektivets artikel 207, stk. 2, fortsat mulighed for at pålægge sanktioner for den hæftelsespligtige persons forsinkede betaling med

tilsvarende morarenter for den hæftelsespligtige person.

B. Udvidet hæftelse i henhold til momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med artikel 273, stk. 1, heri, med henblik på at undgå momssvig?

48. I den foreliggende sag blev der imidlertid rejst krav mod sagsøgeren for effektivt at bekæmpe en momssvig. Derfor kommer en udvidet hæftelse, som også omfatter den betalingspligtige persons morarenter, muligvis i betragtning.

1. Spørgsmålet om, hvornår en tredjemands hæftelse overhovedet er mulig

49. I konstellationen i den foreliggende sag, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 193, skal det bemærkes, at den omstændighed, at momsen alene påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering, er i overensstemmelse med momsens konstruktion som indirekte afgift. Det ville være i strid med momsens karakter, hvis det principielt var anordnet, at modtageren hæfter for leverandørens skyldige afgift. Domstolen har nemlig i fast praksis fremhævet, at den erhvervsdrivende (i den foreliggende sag leverandøren) »optræder som afgiftsopkræver for staten« (17).

50. Hvis modtageren af ydelsen – som sagsøgeren i den foreliggende sag – i overensstemmelse med systemet med betalingen af leverancen allerede har afholdt den beregnede moms, da denne (jf. momsdirektivets artikel 73 og 78) allerede var indeholdt i prisen, kræver det, henset til proportionalitetsprincippet, en særlig begrundelse, hvis modtageren yderligere skal hæfte for denne afgift.

51. Der skal derfor foreligge *særlige omstændigheder*, som begrundes, at modtageren af ydelsen, selv om han har betalt afgiften gennem prisen, alligevel skal hæfte for denne afgift, som påhviler en anden. Med hensyn til modtagerens grundlæggende rettigheder (i hvert fald chartrets artikel 16 finder anvendelse i den foreliggende sag) tillader momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med artikel 193 heri, derfor principielt ikke, at modtageren af ydelsen generelt eller betingelsesløst skal hæfte for momsen, når han i overensstemmelse med systemet har betalt denne til den betalingspligtige person (leverandøren).

52. Domstolen har derfor allerede korrekt fastslået, at nationale bestemmelser, der reelt indebærer et system med solidarisk ansvar uden skyld, går ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder (18). 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 (19). Det er nemlig klart uforholdsmæssigt at lade en sådan person være ubetinget ansvarlig for manglende afgiftsindtægter på grund af en afgiftspligtig tredjemands handlinger, som den nævnte person ikke har indflydelse på (20).

53. Den bulgarske bestemmelse i ZDDS' artikel 177 synes at gå i retning af en sådan betingelsesløs hæftelse. Ifølge denne bestemmelse indtræder en hæftelse allerede, hvis modtageren af ydelsen vidste eller burde vide, at leverandøren ikke vil betale afgiften. Hvis momsen imidlertid – som i den foreliggende sag – betales af modtageren af ydelsen via prisen til leverandøren, og leverandøren angiver momsen korrekt, afhænger hæftelsen alene af leverandørens handlinger, dvs. om og i hvilket omfang den angivne moms bliver betalt. Dette har modtageren af ydelsen imidlertid normalt ingen indflydelse på.

54. Derimod er det ifølge Domstolens praksis (21) ikke i strid med EU-retten at kræve, at den anden person, der ikke er betalingspligtig, træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan

kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig. Omstændigheder, som at den anden person, der ikke er betalingspligtig, har handlet i god tro ved at udvise almindelig agtpågivenhed for en erhvervsdrivende, at han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, og at det er udelukket, at han har medvirket til svigen, er således elementer, der skal tages i betragtning ved vurderingen af muligheden for at forpligte denne person solidarisk til at betale moms (22).

55. Denne retspraksis er for så vidt i overensstemmelse med bedømmelsen i momsdirektivets artikel 273, stk. 1. Denne bestemmelse giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. Derfor kan en udvidet hæftelse for modtageren af ydelsen for en andens morarenter eventuelt komme i betragtning med henblik på at undgå svig i henhold til momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med artikel 273, stk. 1, heri.

2. Udvidet hæftelse med henblik på at undgå svig i henhold til momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med artikel 273, stk. 1, heri

56. Som allerede anført ovenfor (punkt 54) er det ifølge Domstolens praksis ikke i strid med EU-retten at kræve, at den anden person, der ikke er betalingspligtig (dvs. den hæftelsespligtige person), træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig (23).

57. Disse udsagn om en tredjemands hæftelse står imidlertid i et vist spændingsforhold til Domstolens praksis vedrørende en virksomheds ret til at fradrage indgående afgift i forbindelse med momssvig. Ifølge denne retspraksis anses en afgiftspligtig person, som vidste eller burde have vidst (24), at den transaktion, som den pågældende gennemførte, var led i svig, med hensyn til momsdirektivet for involveret i denne svig (25). Dette forpligter medlemsstaterne til at nægte at indrømme den afgiftspligtige person fradraget af indgående afgift (hvis han – som i det foreliggende tilfælde – er modtageren af ydelsen) (26).

58. Hvis sagsøgeren i overensstemmelse med denne retspraksis var blevet respektive bliver nægtet fradraget af indgående afgift, ville der imidlertid slet ikke være noget tab for statskassen, som skulle sikres ved hjælp af en hæftelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 205. Det ville næppe være foreneligt med proportionalitetsprincippet samtidig at pålægge hæftelse for en andens afgift svarende til fradraget af indgående afgift og at nægte det samme fradrag på grund af et og samme tilfælde af svig, især ikke da der normalt også vil ske en strafferetlig forfølgelse efter medlemsstaternes nationale lovgivning (og ikke efter momsdirektivet).

59. Henset til momsdirektivets ordlyd og målet om harmonisering forekommer det derfor tvivlsomt, om medlemsstaterne kan vælge, om de vil nægte modtageren af ydelsen fradraget af indgående afgift, eller om denne skal hæfte solidarisk for afgiften. En sådan valgmulighed fremgår i hvert fald ikke udtrykkeligt af momsdirektivet. Tværtimod bør den solidariske hæftelse eventuelt sågar – ud fra proportionalitetshensyn – som det lige så velegnede mildere middel til at sikre afgiftsindtægterne have forrang for en (eventuelt gentagen) nægtelse af fradrag af indgående afgift.

60. Det er imidlertid ikke nødvendigt, at Domstolen løser dette spændingsforhold i den foreliggende sag. Da der ikke foreligger momssvig, kommer nemlig hverken nægtelse af fradrag af indgående afgift (ifølge Domstolens praksis) eller hæftelse for en andens morarenter som omhandlet i momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med artikel 273, stk. 1, heri, i betragtning.

3. Udgør den manglende betaling af korrekt angivet moms afgiftsunddragelse?

61. Det fremgår af sagens akter (27), at den bulgarske skattemyndighed lægger sagsøgerens

leverandør til last, at denne ikke rettidigt betalte den moms, der opstod og blev angivet som følge af transaktionerne med sagsøgeren. Forsinket eller udebleven betaling af en angivet moms kan imidlertid ikke anses for afgiftsunndragelse eller momssvig som omhandlet i den ovenfor nævnte retspraksis.

62. Som Domstolens Store Afdeling nemlig allerede fastslog i dommen i Scialdone-sagen, skal der sondres mellem, om den afgiftspligtige person blot ikke har betalt momsen, eller om den ikke er angivet (28). Således opnår den afgiftspligtige person ikke nogen fordel ved, at den moms, der allerede er angivet, ikke bliver betalt inden for den i loven fastsatte frist, da han fortsat skylder momsen. Det følger heraf, at Domstolens fortolkning af artikel 325, stk. 1, TEUF vedrørende momssvig ikke finder anvendelse på tilfælde, hvor der undlades indbetaling af den angivne moms.

63. Det samme gælder også for Domstolens øvrige praksis vedrørende svig, da – fortsætter Domstolen (29) – sådanne undladelser af at indbetale den angivne moms ikke har samme grad af grovhed som svig med denne afgift. Når den afgiftspligtige person behørigt har opfyldt sin angivelsespligt, råder skattemyndigheden nemlig allerede over de nødvendige oplysninger til bestemmelse af det skyldige momsbeløb og til vurderingen af, om der er tale om en eventuel undladelse af indbetaling heraf.

64. Til forskel fra, hvad Kommissionen åbenbart mener, er den kendsgerning, at en tredjemand har kendskab til, at den betalingspligtige person ikke betaler den skyldige afgift – dette fastslog Store Afdeling senest i Scialdone-sagen (30) – ikke tilstrækkeligt til at kunne lægge til grund, at denne tredjemand vidste eller burde vide, at han med sin leverance var involveret i momssvig eller momsunddragelse. Derimod skal denne tredjemand vide eller burde vide, at transaktionerne ikke bliver angivet korrekt, for på denne måde at bedrage skattemyndigheden. Den manglende betaling af den *korrekt angivne afgift* kan ikke anses for en (svigagtig) vildledning af skattemyndigheden.

65. Noget andet ville muligvis gælde, hvis sagsøgeren målrettet havde anvendt leverandøren som et formuelt mellemselskab, som i sig selv ikke ville være i stand til at betale den angivne moms. Dette fremgår imidlertid ikke af anmodningen om præjudiciel afgørelse. Den omstændighed, at sagsøgeren betalte leverandøren, således at denne i princippet var i stand til at betale sin angivne skyldige moms, taler snarere imod dette. I sidste ende påhviler det imidlertid den forelæggende ret at opklare og fastslå denne omstændighed.

66. Således som den forelæggende ret har skildret de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, foreligger der ikke momssvig. Det er derfor uden betydning, om sagsøgeren vidste eller burde vide, at den korrekt angivne moms ikke blev betalt rettidigt eller fuldstændigt. En hæftelse for en andens morarenter i henhold til momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med artikel 273, stk. 1, heri, foreligger således ligeledes ikke.

VI. Forslag til afgørelse

67. Jeg foreslår således Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål, som Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien) har forelagt, således:

»Artikel 205 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den er til hinder for at lade morarenter, som den betalingspligtige person skylder på grund af forsinket betaling af momsen, indgå i en andens hæftelsespligt.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1, i den for den omtvistede periode gældende affattelse.

- 3 – I denne forbindelse skal kun nævnes: dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 19 ff.), og af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 25 ff.) begge vedrørende forgængerbestemmelsen, som havde samme indhold. Egentlig skal også dom af 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), nævnes, som imidlertid løser hæftelsesproblematikken i den pågældende sag uden at fortolke momsdirektivets artikel 205 (jf. dog herom mit forslag til afgørelse i denne sag, C-499/13, EU:C:2014:2351, punkt 58 ff.).
- 4 – Således endnu vedrørende forgængerbestemmelsen i sjette direktivs artikel 21, stk. 3, dom af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 26).
- 5 – Dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 20), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 18), og af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 29).
- 6 – Dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 21), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 19), og af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 52).
- 7 – Dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 22), af 7.12.2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 45), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 20), og af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 53), tilsvarende dom af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 30).
- 8 – I den engelske sprogversion af momsdirektivets artikel 205 tales om »payment of VAT« og i den franske sprogversion om »acquitter la TVA«.
- 9 – Dom af 22.11.2017, Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880, præmis 80), og af 18.5.2017, Latvijas Dzēlce?š (C-154/16, EU:C:2017:392, præmis 85).
- 10 – Dom af 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, præmis 38 ff.); på samme måde også generaladvokat Bots forslag til afgørelse Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66, punkt 37).
- 11 – Dom af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 43 ff.), vedrørende forgængerbestemmelsen.
- 12 – Dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 22), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 20), tilsvarende dom af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 30).
- 13 – Dom af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 38), af 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 59), jf. i denne retning bl.a. dom af 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 50), og af 7.12.2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, præmis 20).
- 14 – Dom af 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398).
- 15 – Dom af 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, præmis 37).
- 16 – Jf. dom af 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, præmis 9).

17 – Dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 31), af 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 22), af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25).

18 – Dom af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 48), af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 24), og af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 32), samt generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2005:745, punkt 27).

19 – Således udtrykkeligt: dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 24).

20 – Dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 24), og af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 23).

21 – Dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 25), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 24), af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 65), og af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 33).

22 – Jf. dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 26), i samme retning: dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 25), og af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 66).

23 – Dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 25), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 24), af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 65), og af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 33).

24 – I nogle ældre afgørelser taler Domstolen endnu om »kunne have vidst« (o.a.: i den danske oversættelse dog »burde have vidst«) – jf. f.eks. dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 60). Denne for brede formulering, som alene var baseret på det præjudicielle spørgsmål, synes dog nu med rette at være opgivet.

25 – Dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 94), af 22.10.2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 39), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 56).

26 – Jf. dom af 22.10.2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 47), af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62), af 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 40), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 26), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 37), af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 42), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 59 og 61).

27 – Jf. præmis 5 i anmodningen om præjudiciel afgørelse i den franske version (s. 4 i

originalen) og præmis 3 i det tyske sammendrag af den præjudicielle anmodning.

28 – Dom af 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 39 og 40).

29 – Dom af 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 41 og 42).

30 – Dom af 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).