

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 14 januari 2021(1)

Mål C-4/20

”ALTI” OOD

mot

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(begäran om förhandsavgörande från Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatterätt – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 205 och artikel 273 – Solidariskt betalningsansvar för tredje man som inte är den som är betalningsskyldig för skatten – Betalningsansvarets omfattning – Utvidgande av tredje mans betalningsansvar till att omfatta dröjsmålsränta som påförts den som är betalningsskyldig för skatten – Utvidgat ansvar för effektiv bekämpning av mervärdesskattebedrägeri – Mervärdesskattebedrägeri i form av utebliven betalning av deklarerad mervärdesskatt”

I. Inledning

1. Domstolen har ännu en gång ombetts att tolka mervärdesskattedirektivet – i det aktuella målet artiklarna 205 och 273 – i spänningsfältet mellan medlemsstaternas effektiva uppbörd av mervärdesskatt och de berördas grundläggande rättigheter i samband med proportionalitetsprincipen.

2. Denna gång ska domstolen klargöra huruvida mervärdesskattedirektivet tillåter att en medlemsstat föreskriver att även mottagaren – utöver leverantören – av en rent inhemsk leverans är betalningsskyldig med avseende på mervärdesskatten (närmare bestämt solidariskt ansvarig för mervärdesskatten), och att mottagaren inte endast är ansvarig för en utomståendes mervärdesskatteskuld, utan även för dröjsmålsränta som denne utomstående person är skyldig att betala. Enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna i vissa fall föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig ska vara ansvarig för betalning av mervärdesskatten. Bestämmelsen säger dock inte något ytterligare om omfattningen av detta ansvar.

3. För det andra är det nödvändigt att beakta medlemsstaternas processuella autonomi, vilken innebär att det kan vara möjligt att införa betalningsansvar för en utomstående dröjsmålsränta som ett slags påföljd oberoende av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet. Bulgarien har motiverat införandet av ett sådant ansvar för dröjsmålsränta med hänvisning till målet att säkerställa en effektiv bedrägeribekämpning. I det aktuella målet står det nämligen klart att mottagaren kände till eller rimligen borde ha känt till att leverantören till vilken betalning skett visserligen hade deklarerat sin mervärdesskatt i vederbörlig ordning, men däremot inte betalat denna i tid.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Målets unionsrättsliga ram utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt(2) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

5. I skäl 44 i direktivet anges följande:

”Medlemsstaterna bör få föreskriva att någon annan än den som är betalningsskyldig skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.”

6. I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet regleras den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten på följande sätt:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199b och artikel 202.

7. Artikel 205 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjligheten att föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig ska vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten:

”I de fall som avses i artiklarna 193–200 och artiklarna 202, 203 och 204 får medlemsstaterna föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig skall vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten.”

8. artikel 207.2 i mervärdesskattedirektivet innehåller dessutom följande bestämmelse:

”Medlemsstaterna skall därutöver vidta nödvändiga åtgärder för att de personer som i enlighet med artikel 205 anses som solidariskt ansvariga för betalning av skatten skall fullgöra dessa betalningsskyldigheter.”

9. Artikel 273.1 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjligheter bland annat för förebyggande av bedrägeri:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

B. Bulgarisk rätt

10. I den bulgariska lagstiftningen, närmare bestämt i artikel 177 i Zakon za danak varhu

dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS), föreskrivs solidariskt ansvar för tredje man i fall av mervärdesskattebedrägeri. Enligt nämnda bestämmelse ansvarar företaget som mottagit en skattepliktig leverans och utövat sin avdragsrätt med avseende på denna leverans för den mervärdesskatt som leverantören inte har betalat, när mottagaren kände till eller borde ha känt till att leverantören inte kommer att betala in mervärdesskatten som motsvaras av avdraget för ingående mervärdesskatt.

11. Enligt artikel 14.3 och artikel 16.3 i Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (skatte- och socialförsäkringsprocesslagen, nedan kallad DOPK) omfattar tredje mans betalningsansvar på skatterättens område bland annat ränta och indrivningskostnader.

12. Artiklarna 121, 122 och 126 i Zakon za zadalzhniata i dogovorite (lagen om skyldigheter och avtal, nedan kallad ZZD) innehåller bestämmelser som innebär att den sammanlagda skulden endast har en relativ verkan. Enligt nämnda bestämmelser kan borgenären kräva verkställighet av hela skulden från var och en av gäldenärerna som ansvarar solidariskt. Om underlåtelser att betala kan tillskrivas en av gäldenärerna ensam kan borgenären kräva full ersättning för skadan av denna gäldenär. De andra gäldenärerna är endast solidariskt betalningsansvariga för beloppet på den ursprungliga skulden. En solidariskt ansvarig gäldenärs dröjsmål saknar verkan gentemot de andra gäldenärerna.

III. Målet vid den nationella domstolen

13. "Alti" OOD (nedan kallat Alti) är ett bulgariskt bolag med begränsat ansvar.

14. Den 10 april 2014 förvärvade Alti en skördetröska och en traktor, från "Fotomag" EOOD (nedan kallat Fotomag eller leverantören) som är ett bulgariskt enmansbolag med begränsat ansvar, och i maj samma år förvärvade Alti ett ytterligare jordbruksredskap från Fotomag. För dessa leveranser utfärdade leverantören motsvarande fakturor till Alti med mervärdesskattebelopp som angivits separat. Alti överförde beloppen till ett bankkonto tillhörande leverantören och utövade sin rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten.

15. Leverantören förvärvade i sin tur de aktuella jordbruksmaskinerna från ett företag i Storbritannien, vilket framgår av en faktura från den 10 april 2014. Leverantören genomförde således gemenskapsinterna förvärv i Bulgarien. I samband med en skattekontroll av leverantören i juni 2016 konstaterades emellertid att skatteskulden som dessa leveranser resulterade i visserligen hade deklarerats men till största delen inte hade betalats. Den kvarvarande skatteskulden med tillägg för dröjsmålsränta från april 2014 krävdes in från leverantören genom ett omprövningsbeslut (nedan kallat taxeringsbeslut).

16. Även Alti blev föremål för en skattekontroll. Den 23 februari 2018 meddelades ett omprövningsbeslut mot Alti, genom vilket bolaget ålades solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatten (nedan kallat beslut om betalningsskyldighet). I enlighet med artikel 177 ZDDS ansvarar Alti för mervärdesskatten som leverantören angett i fakturorna men inte betalat in. Beslutet om betalningsskyldighet omfattade förutom leverantörens skatteskuld även dröjsmålsränta från april 2014 och framåt som leverantören är skyldig att betala.

17. Alti överklagade beslutet om betalningsskyldighet utan framgång och väckte därefter talan vid Administrativen sad Plovdiv (Förvaltningsdomstolen i Plovdiv, Bulgarien).

18. Förvaltningsdomstolen ogillade talan. Domstolen fann att även dröjsmålsränta omfattas av det solidariska ansvaret. Detta följer av att det inte finns något hinder för tillämpningen av artikel 16.3 DOPK och att denna bestämmelse uttryckligen föreskriver att den som ansvarar för en beskattningsbar persons skulder är betalningsansvarig för skatter, lagstadgade

socialförsäkringsavgifter, samt dröjsmålsränta och kostnader för deras uppbörd. Det solidariska ansvaret enligt artikel 177.1 ZDDS är inte begränsat till "den skatt som ska erläggas och inte har betalats". Leverantörens dröjsmål medför att även Alti hamnar i dröjsmål.

19. Alti överklagade domen från Administrativen sad Plovdiv (Förvaltningsdomstolen i Plovdiv) till Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien). Det framstår som att parterna i det aktuella målet fortfarande är oense om huruvida det subjektiva rekvisitet i artikel 177 ZDDS, nämligen att mottagaren kände till eller borde ha känt till att leverantören över huvud taget inte kommer att betala in någon mervärdesskatt är uppfyllt.

20. Oberoende av detta har Alti även gjort gällande att bolaget inte kan vara skyldigt att betala dröjsmålsränta för tidsperioden från tidpunkten då mervärdesskatten blev utkrävbar från leverantören fram till dess att beslutet om betalningsskyldighet meddelades. Eftersom bolaget inte har en självständig skyldighet att betala mervärdesskatt med anledning av leveransen har det inte heller någon skyldighet att betala in denna mervärdesskatt inom den tidsfrist som följer av ZDDS. Ansvaret som åligger mottagaren av en skattepliktig leverans enligt artikel 177 ZDDS omfattar inte skyldigheten att betala dröjsmålsränta som uppkommit för leverantören från tidpunkten för leveransen.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

21. Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) den 16 december 2019 att hänskjuta följande frågor till EU-domstolen:

1. Ska artikel 205 i mervärdesskattedirektivet jämförd med proportionalitetsprincipen tolkas så, att en registrerad person som är mottagare av en skattepliktig transaktion för vilken denne är solidariskt betalningsansvarig för den mervärdesskatt som leverantören inte betalat in till skattemyndigheten, förutom leverantörens huvudskuld (mervärdesskatteskulden), även har en accessorisk skyldighet att betala lagstadgad dröjsmålsränta på kapitalbeloppet som ersättning för den skada som dröjsmålet orsakat från den tidpunkt då gäldenären hamnade i dröjsmål fram till tidpunkten då omprövningsbeslutet genom vilket det solidariska betalningsansvaret fastställdes meddelades eller tidpunkten då betalning sker?

2. Ska artikel 205 i direktiv 2006/112/EG jämförd med proportionalitetsprincipen tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse som den i artikel 16.3 i Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (skatte- och socialförsäkringsprocesslagen), enligt vilken tredje mans ansvar för en beskattningsbar persons obetalda skatteskulder omfattar både skatten och dröjsmålsräntan?

22. Den bulgariska skattemyndigheten, Republiken Bulgarien och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden i förvarandet vid domstolen.

V. Rättslig bedömning

23. Den hänskjutande domstolen har ställt sina två frågor för att få klarhet i huruvida ansvaret för tredje man (nedan kallad den som är solidariskt betalningsansvarig för mervärdesskatten) som möjliggörs av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet endast omfattar betalningsskyldighet avseende skatten eller även för dröjsmålsränta som uppkommit för den som är betalningsskyldig för skatten. Skulle sistnämnda inte vara fallet vill den hänskjutande domstolen få ett klagörande av huruvida artikel 205 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för bestämmelsen i den bulgariska skatteprocesslagstiftningen, enligt vilken tredje mans ansvar på skatterättens område utvidgas till att även omfatta dröjsmålsränta som uppkommit för den som är betalningsskyldig för skatten. Jag delar Bulgariens och kommissionens uppfattning att de båda frågorna kan prövas gemensamt.

24. Eftersom den hänskjutande domstolen i synnerhet har velat få klarhet i omfattningen av detta ansvar ska jag inledningsvis pröva räckvidden av möjligheten som föreskrivs i artikel 205 i mervärdesskattedirektivet. Det ska således klargöras huruvida artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, förutom mervärdesskatten, även omfattar andra accessoriska skyldigheter såsom dröjsmålsränta som uppkommit för den som är betalningsskyldig för skatten, och om denna fråga besvaras nekande, huruvida nämnda bestämmelse utgör hinder för den bulgariska lagbestämmelsen (se nedan avsnitt A).

25. Bulgarien har föreskrivit ansvar för dröjsmålsränta för det fall att den betalningsskyldige inte har betalat in skatten och den som är solidariskt betalningsansvarig för mervärdesskatten kände till eller borde ha känt till detta. Det är vid bedömningen av ansvarets omfattning följaktligen nödvändigt att även beakta artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, vilken tillåter medlemsstaterna att införa andra skyldigheter för förebyggande av skattebedrägerier. Det är eventuellt möjligt att grunda ansvaret för dröjsmålsränta på artikel 205 jämförd med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet (se nedan avsnitt B).

A. Det solidariska betalningsansvarets omfattning (tredje mans betalningsansvar) enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet

1. Allmänt

26. Enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna i de fall som avses i artiklarna 193–200 och artiklarna 202, 203 och 204 föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig ska vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten.

27. Hittills har domstolen endast haft ett fåtal tillfällen(3) att ta ställning till räckvidden av den möjlighet att utvidga betalningsskyldigheten för skatt till tredje man som följer av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet.

28. Bestämmelsen i artikel 205 i mervärdesskattedirektivet överför inte skatteskulden till en annan person, vilket exempelvis är fallet i artikel 196. Förstnämnda bestämmelse föreskriver att en ytterligare person är betalningsskyldig för skatten. Denna betalningsskyldighet är solidarisk men härleds från en annan persons befintliga skatteskuld. Bestämmelsen innebär således att tredje man ansvarar för betalning av en annan persons skatt. För att begreppsmässigt avgränsa denna skuld från den ursprungliga skatteskulden kommer jag nedan att använda begreppet tredje mans betalningsansvar.

29. Artikel 205 i mervärdesskattedirektivet tillåter endast tillämpningen av ett sådant betalningsansvar för tredje man i vissa fall, bland annat i det fall som avses i artikel 193. Artikel 193 i mervärdesskattedirektivet avser betalningsskyldighet för mervärdesskatt för den som utför en rent inhemsk leverans såsom i förevarande mål. Därmed omfattas även detta "mervärdesskatterättsliga normalfall" av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet. Som domstolen redan har konstaterat framgår det av den klara och otvetydiga formuleringen att bestämmelsen är tillämplig i samtliga de fall som avses i bestämmelsen och således även för normalfallet då en leverans sker inom landet.(4)

30. Medlemsstaterna ska emellertid, vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom unionsdirektiven, iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, bland annat principerna om rättssäkerhet och proportionalitet.(5) Vad särskilt gäller proportionalitetsprincipen har domstolen redan slagit fast att medlemsstaterna i överensstämmelse med denna princip ska använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de ändamål

och principer som uppställs genom unionslagstiftningen i fråga.(6) Även om det således är legitimt att de åtgärder som medlemsstaterna har vidtagit är ägnade att så effektivt som möjligt tillgodose statskassans intressen, får de inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.(7)

2. Omfattningen av tredje mans betalningsansvar enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet

31. I detta sammanhang är det nödvändigt att klargöra vilken omfattning som tredje mans betalningsansvar kan ges enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet. Redan lydelsen av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet tyder på att tredje mans ansvar är begränsat till betalning av "skatten".(8) Även i skäl 44 i mervärdesskattedirektivet är det fråga om ansvar för "betalning av skatten". Medlemsstaterna får nämligen endast föreskriva att en annan person ska vara "solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten". Av detta följer emellertid inte att tredje man även är solidariskt ansvarig för betalning av accessoriska förpliktelser som kan uppkomma (som exempelvis ränta, förseningsavgifter, viten och så vidare).

32. Även i artikel 205 i mervärdesskattedirektivet omnämns "solidariskt" ansvar för betalning. Som domstolen tidigare – om än i ett annat sammanhang – har konstaterat följer det av själva beskaffenheten hos det solidariska ansvaret att varje gäldenär ansvarar för hela skuldbeloppet och att borgenären i princip fritt kan välja att utkräva betalning av denna *skuld* från en eller flera gäldenärer.(9) Den skuld som omnämns i artikel 205 i mervärdesskattedirektivet är emellertid skatteskulden.

33. Även det sammanhang i vilket bestämmelsen ingår talar för att ansvaret endast avser skatteskuldens belopp. Artikel 205 ingår i kapitel 1 "Skyldigheter avseende betalning" och i avsnitt 1 "Personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten". I dessa kapitel är det således endast fråga om skatteskulden till skatteborgenären och inte om andra accessoriska förpliktelser och påföljder som eventuellt ska betalas till skatteborgenären på andra grunder.

34. Dessutom anser jag att det följer av syftet med denna bestämmelse att denna endast omfattar den egentliga skatteskulden. Den möjlighet för medlemsstaterna att föreskriva att tredje man är solidariskt ansvarig för betalning av skatteskulden enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet syftar – vilket Bulgarien med rätta påpekat – till att säkerställa det allmännas skatteintäkter. De skatteintäkter som skatteborgenären har rätt till är emellertid just den skatteskuld som följer av en transaktion. Accessoriska förpliktelser räknas däremot inte till skatteintäkterna.

35. Vad gäller en särskild bestämmelse om ansvar på punktskatterättens område, har domstolen redan tidigare konstaterat att den säkerhet som en lagerhavare enligt unionsrätten ska ställa för att täcka de risker som är förknippade med transporter inom gemenskapen inte omfattar något ansvar för påföljder mot tredje man.(10)

36. Detta gäller i än högre grad i den aktuella situationen. Dröjsmålsränta som tredje man är skyldig att betala utgör inte skatteintäkter, utan är i slutändan endast ett personligt påtryckningsmedel (eller en påföljd) i syfte att förmå just skattegäldenären som inte fullgjort sina förpliktelser att betala i tid. Dröjsmålsräntan utgör däremot inte skatteintäkter som staten har rätt till. Syftet med dröjsmålsränta är i stället i normalfallet att undanröja fördelen som en skattegäldenär erhåller genom en försenad betalning i jämförelse med en beskattningsbar person som betalar i tid. Det vore följaktligen föga logiskt att föreskriva solidariskt betalningsansvar för dröjsmålsränta med avseende på säkerställande av skatteintäkterna, eftersom varken den avsedda förebyggande effekten eller undanröjande effekten kan uppnås. Om den tredje man som är betalningsansvarig däremot inte fullgör sin skyldighet att betala en annan persons skatteskuld i

tid kan detta påtryckningsmedel – påförande av dröjsmålsränta – däremot tillämpas mot denne.

37. I enlighet med detta har domstolen redan slagit fast att artikel 205 i mervärdesskattedirektivet visserligen tillåter införandet av ett solidariskt betalningsansvar för "betalning av mervärdesskatt". Däremot får andra skyldigheter – som ställande av säkerhet – som ett slags accessorisk förpliktelse endast grundas på artikel 207 i mervärdesskattedirektivet.⁽¹¹⁾ Om det emellertid är först med stöd av artikel 207.2 i direktivet som ytterligare (accessoriska) åtgärder får införas, kan Bulgariens uppfattning att dessa accessoriska åtgärder (även) omfattas av artikel 205 i direktivet inte godtas.

38. Möjligheten att föreskriva att tredje man som anses som solidariskt ansvarig för betalning av skatten ska påföras dröjsmålsränta när denne betalar sin egen skuld för sent i enlighet med artikel 207.2 i mervärdesskattedirektivet innebär tvärtom att det är uteslutet att denne även ansvar för en annan persons (den ursprungliga skattegäldenärens) dröjsmålsränta. I annat fall skulle det resultera i dröjsmålsränta på dröjsmålsränta, vilket strider mot tanken att dröjsmålsränta är ett (personligt) påtryckningsmedel vars syfte är att undanröja likviditetsfördelen. Det vore även svårt att förena med proportionalitetsprincipen.

39. Denna tolkning bekräftas av domstolens praxis rörande artikel 205 i mervärdesskattedirektivet. Även om de bestämmelser som har antagits av medlemsstaterna tjänar ett legitimt syfte, nämligen att så effektivt som möjligt säkerställa det allmännas anspråk, får de följaktligen inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.⁽¹²⁾ Skyddet av statens intäkter i ett fall då personen som är betalningsansvarig för skatten inte betalar in den uppnås redan fullständigt genom att tredje man ansvarar för betalning av denna mervärdesskatt. Ansvaret för påföljder som tredje man påförs i samband med dessa anspråk går därmed utöver vad som är nödvändigt för skyddet av statens intäkter.

40. Följaktligen tillåter artikel 205 i mervärdesskattedirektivet endast att medlemsstaterna föreskriver att en annan person än den beskattningsbara personen ansvarar för dennes skatteskuld, men däremot inte att denna andra person ansvarar för dröjsmålsränta till följd av att den som är betalningsskyldig för skatten har hamnat i betalningsdröjsmål. Det är däremot möjligt att påföra egen dröjsmålsränta på tredje man som är solidariskt betalningsansvarig för skatteskulden enligt artikel 207.2 i mervärdesskattedirektivet om denne hamnar i betalningsdröjsmål. Det har emellertid inte skett i förevarande mål.

3. *Utgör artikel 205 i mervärdesskattedirektivet hinder för att utvidga tredje mans betalningsansvar till att även omfatta annans dröjsmålsränta?*

41. Även om artikel 205 i mervärdesskattedirektivet begränsar medlemsstaternas möjlighet att föreskriva att en annan person är ansvarig för betalning av mervärdesskatten till att endast avse själva mervärdesskatten, innebär det inte nödvändigtvis att bestämmelsen utgör hinder för medlemsstaterna att införa mer långtgående åtgärder i sin nationella skatteförfarandelagstiftning.

42. När och hur tredje mans betalningsansvar för en annans skatteskuld inträder framgår – till skillnad från skatteskuldens uppkomst – nämligen inte av mervärdesskattedirektivet. Frågan när tredje mans betalningsansvar för en annans skatteskuld uppkommer ska således fastställas enligt de nationella reglerna om skatteförfarandet. Detsamma gäller motsvarande påtryckningsmedel (till exempel dröjsmålsränta) och påföljder vid försenad betalning. Artikel 207.2 i mervärdesskattedirektivet föreskriver med avseende på de personer som i enlighet med artikel 205 anses som solidariskt ansvariga för betalning av skatten uttryckligen att medlemsstaterna ska vidta nödvändiga åtgärder för att dessa ska fullgöra sina betalningsskyldigheter.

43. Det framgår av domstolens fasta praxis att medlemsstaterna är behöriga att välja de

påföljder som de finner lämpliga så länge lagstiftningen om vilka sanktioner som ska tillämpas vid underlåtenhet att uppfylla krav som införts genom unionslagstiftning inte har harmoniserats inom unionen.(13)

44. En utvidgning av det betalningsansvar för tredje man som regleras i mervärdesskattedirektivet enligt dess artikel 205 omfattas dock inte av medlemsstaternas processuella autonomi vad gäller valet av påföljder. Detta ansvar utgör nämligen inte en påföljd för att den som är solidariskt betalningsansvarig har agerat felaktigt. Tvärtom berör det direkt omfattningen av det solidariska betalningsansvaret för en annan persons felaktiga agerande. Omfattningen av det tredjemansansvar som införts genom unionslagstiftning regleras emellertid i unionsrätten i artikel 205 i mervärdesskattedirektivet och är begränsat till skatteskulden.

45. Denna slutsats är även förenlig med domstolens avgörande(14) avseende de risker som är förknippade med transporter inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor och som ska täckas av den säkerhet som lagerhavaren av ett skatteupplag är skyldig att ställa enligt unionsrätten. I nämnda dom fann domstolen att medlemsstaterna får införa åtgärder som avser ställande av en säkerhet för att täcka risker som går utöver vad som krävs enligt unionsrätten, vilket även gäller för påföljder som påförts en annan person. Denna dom måste dock ses i ljuset av punktskattelagstiftningens särskilda karaktär.

46. Domstolen betonade också uttryckligen att risken för olaglig handel är särskilt stor på marknaden för cigaretter.(15) Det var även tydligt att bestämmelsen som skulle tolkas (artikel 13 och följande artiklar i direktiv 92/12/EG) i nämnda mål var betydligt mer inriktad på att täcka specifika risker vid varutransporter och de oegentligheter och överträdelser som begås i samband med detta än vad som är fallet med artikel 205 i mervärdesskattedirektivet.(16) Dessutom tillkommer det särskilda ansvar som en lagerhavare har på punktskattelagstiftningens område för de varor som finns i dennes lager. Ett motsvarande ansvar för mottagaren av en leverans finns inte på mervärdesskatterättens område.

47. Eftersom unionslagstiftningen på mervärdesskatterättens område begränsar ansvaret för den som är solidariskt betalningsansvarig (se ovan punkt 26 och följande punkter) till att endast omfatta skatteskulden utgör artikel 205 i mervärdesskattedirektivet hinder för en utvidgning av detta tredjemansansvar (i förevarande mål leverantörens ansvar för upplupen dröjsmålsränta) genom den nationella förfarandelagstiftningen. Det står dock Bulgarien fritt att enligt artikel 207.2 i mervärdesskattedirektivet införa dröjsmålsränta som en påföljd för det fall att den som är solidariskt betalningsansvarig betalar för sent.

B. Utökat ansvar enligt artikel 205 jämförd med artikel 273.1 i mervärdesskattedirektivet för förebyggande av skattebedrägerier?

48. I det aktuella målet har Alti emellertid ålagts ansvar i syfte att förebygga ett skattebedrägeri. Ett utökat ansvar som även omfattar den ursprungliga skattegäldenärens dröjsmålsränta kan därför eventuellt komma i fråga.

1. När kan tredje mans ansvar över huvud taget komma i fråga?

49. I en sådan situation som i det aktuella målet ska det vad gäller artikel 193 i mervärdesskattedirektivet beaktas att det överensstämmer med mervärdesskattens utformning som en indirekt skatt att det endast är den levererande näringsidkaren som ensam är ansvarig för betalning av skatten. Att mottagaren principiellt åläggs betalningsansvar för leverantörens skatteskuld skulle strida mot denna karaktär hos mervärdesskatten. Enligt domstolens fasta praxis agerar leverantören (i det aktuella målet Fotomag) ”i egenskap av skatteindrivare på statens vägnar”.(17)
50. Om mottagaren – som Alti i förevarande mål – i enlighet med systemets utformning redan har betalat mervärdesskatten då denna (se artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet) ingick i priset, behöver det mot bakgrund av proportionalitetsprincipen särskilt motiveras varför mottagaren ska åläggas ett ytterligare ansvar för denna skatt.
51. Det måste således föreligga *särskilda omständigheter* för att mottagaren, trots att denne har betalat skatten som en del av priset, ändå ska ansvara för denna skatt som det åligger en annan person att betala. I förhållande till mottagarens grundläggande rättigheter (artikel 16 i stadgan aktualiseras under alla omständigheter i förevarande mål) tillåter artikel 205 jämförd med artikel 193 i mervärdesskattedirektivet således principiellt inte att mottagaren åläggs ett allmänt eller ovillkorligt ansvar för mervärdesskatten när mottagaren har betalat denna till den som är betalningsskyldig för skatten (leverantören) i överensstämmelse med mervärdesskattesystemets utformning.
52. Domstolen har således med rätta redan slagit fast att nationella åtgärder som de facto skapar ett system med strikt solidariskt betalningsansvar går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk.(18) Om den mervärdesskattskyldiga personens ansvar för betalningen av mervärdesskatten åläggs en annan person, utan att vederbörande ges möjlighet att undgå betalningsskyldighet genom att styrka sin okunnighet om den skattskyldiges förehavanden, ska detta alltså anses oförenligt med proportionalitetsprincipen.(19) Det vore nämligen uppenbart oproportionerligt att ålägga nämnda person ett ovillkorligt ansvar för ett bortfall av skatteintäkter som orsakats genom tredje mans handlande vilket nämnda person inte kan påverka.(20)
53. Den bulgariska bestämmelsen i artikel 177 ZDDS verkar tangeras ett sådant ovillkorligt ansvar. Enligt nämnda bestämmelse aktualiseras betalningsansvar redan om mottagaren kände till eller borde ha känt till att leverantören inte kommer att betala skatten. Om däremot – såsom i förevarande mål – mottagaren av leveransen betalar mervärdesskatten som en del av priset till leverantören och leverantören deklarerar denna skatt i vederbörlig ordning, så skulle mottagarens ansvar för betalning av mervärdesskatten endast vara beroende av huruvida och till vilket belopp den deklarerade skatten blir betald. Mottagaren av en leverans kan i normalfallet inte påverka detta.
54. Det framgår av domstolens praxis(21) att det däremot inte strider mot unionsrätten att kräva att en annan person än den skattskyldige vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av honom för att han ska försäkra sig om att den transaktion som han företar inte leder till att han blir inblandad i skattebedrägeri. Att en annan person än den skattskyldige har agerat i god tro genom att vidta alla försiktighetsåtgärder som kan krävas av en omdömesgill aktör, att personen har vidtagit varje rimlig åtgärd som står i hans eller hennes makt och att det är uteslutet att vederbörande har deltagit i skattebedrägeri utgör alltså omständigheter som ska beaktas för att avgöra om denna person kan åläggas solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatten.(22)
55. Denna rättspraxis överensstämmer i detta hänseende med bedömningen i artikel 273.1 i mervärdesskattedirektivet. Denna bestämmelse föreskriver att medlemsstaterna får införa andra skyldigheter för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av

bedrägeri. Följaktligen kan ett utökat ansvar för mottagaren av en leverans för en annan persons dröjsmålsränta eventuellt komma i fråga i syfte att förebygga skattebedrägeri i enlighet med artikel 205 jämförd med artikel 273.1 i mervärdesskattedirektivet.

2. Utökat ansvar för förebyggande av skattebedrägerier enligt artikel 205 jämförd med artikel 273.1 i mervärdesskattedirektivet

56. Som jag påpekat ovan (punkt 54) framgår det av domstolens praxis att det inte strider mot unionsrätten att kräva att en annan person än den ursprungliga skattegäldenären (det vill säga den som är solidariskt betalningsansvarig för skatten) vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av honom för att han ska försäkra sig om att den transaktion som han företar inte leder till att han blir inblandad i skattebedrägeri.(23)

57. Dessa uttalanden om tredje mans ansvar står emellertid i ett visst spänningsförhållande till domstolens praxis rörande ett företags avdragsrätt inom ramen för ett mervärdesskattebedrägeri. Enligt denna praxis(24) ska en beskattningsbar person som kände till eller borde ha känt till att transaktionen som denne utförde ingick i ett mervärdesskattebedrägeri anses vara delaktig i detta bedrägeri i förhållande till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.(25) Det medför att medlemsstaterna är *skyldiga* att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt (om denne – såsom i förevarande mål – är mottagaren av transaktionen).(26)

58. Om Alti skulle ha nekats eller kommer att nekas avdragsrätt i enlighet med ovannämnda rättspraxis, medför det emellertid inte någon skada för statskassan som ska täckas genom att tillämpa ansvar enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet. Att samtidigt ålägga ansvar för betalning av en annan persons skatt till ett belopp som motsvarar avdraget och att neka samma avdrag på grund av ett och samma bedrägeri torde inte vara förenligt med proportionalitetsprincipen, i synnerhet eftersom detta i normalfallet även är förenat med straffrättsliga påföljder enligt medlemsstaternas nationella lagstiftning (och inte enligt mervärdesskattedirektivet).

59. Med hänsyn till lydelsen av mervärdesskattedirektivet och målet med harmoniseringen framstår det som tveksamt huruvida medlemsstaterna har en möjlighet att välja huruvida de ska neka avdragsrätt för mottagaren av en leverans eller ålägga denne solidariskt betalningsansvar för skatten. En sådan valmöjlighet föreskrivs i vart fall inte uttryckligen i mervärdesskattedirektivet. Eventuellt är det till med nödvändigt att – med hänsyn till proportionalitetsprincipen – tillämpa solidariskt betalningsansvar som den mindre ingripande men lika lämpliga åtgärden för att säkerställa skatteintäkterna jämfört med att (i förekommande fall flera gånger) neka avdragsrätt.

60. Domstolen behöver emellertid inte lösa detta spänningsförhållande i den aktuella situationen. I förevarande mål kan det nämligen i avsaknad av ett mervärdesskattebedrägeri varken komma i fråga att vägra avdragsrätt (vilket följer av domstolens praxis) eller att ålägga betalningsansvar för en annan persons dröjsmålsränta enligt artikel 205 jämförd med artikel 273.1 i mervärdesskattedirektivet.

3. Utgör utebliven betalning av skatt som deklarerats i vederbörlig ordning skattebedrägeri?

61. Det framgår av handlingarna i målet(27) att kritiken som den bulgariska skattemyndigheten riktat mot Altis leverantör avser att leverantören inte i rätt tid har betalat in mervärdesskatt som deklarerats och blivit utkrävbar. Försenad eller utebliven inbetalning av redovisad mervärdesskatt kan emellertid inte anses utgöra skatteundandragande eller mervärdesskattebedrägeri i den mening som avses i ovan nämnda rättspraxis.

62. Domstolens stora avdelning fastslog nämligen i målet Scialdone att det är nödvändigt att göra en åtskillnad mellan att den mervärdesskatteskyldiga personen endast underlåter att betala in deklarerad mervärdesskatt och att denne inte uppfyller sin deklarationsskyldighet.(28) I detta avseende uppnår den beskattningsbara personen inte någon fördel genom det faktum att mervärdesskatten som redan deklarerats inte betalas in vid den rättsligt föreskrivna tidsfristen, eftersom denne fortfarande är skyldig att betala in skatten. Följaktligen är domstolens tolkning av artikel 325.1 FEUF med avseende på mervärdesskattebedrägeri inte tillämplig i ett fall som avser att mervärdesskatt som redan deklarerats inte betalas in.

63. Detsamma gäller även för domstolens övriga praxis rörande bedrägerier, eftersom – som domstolen(29) vidare framhållit – sådan underlåtenhet att betala in deklarerad mervärdesskatt inte är av lika allvarlig art som ett mervärdesskattebedrägeri. När en beskattningsbar person vederbörligen har uppfyllt sin deklarationsskyldighet förfogar skattemyndigheten nämligen redan över de uppgifter den behöver för att kunna fastställa det mervärdesskattebelopp som ska erläggas och för att eventuellt kunna konstatera att inbetalning av beloppet inte har skett.

64. I motsats till vad kommissionen verkar anse räcker inte den omständigheten att tredje man känner till att den som är betalningsskyldig med avseende på mervärdesskatten inte har betalat denna – vilket klargjordes av domstolens stora avdelning senast i målet Scialdone(30) – för att kunna anse att denna tredje man kände till eller borde ha känt till att den transaktion som han företar leder till att han blir inblandad i skatteundandragande eller mervärdesskattebedrägeri. Tvärtom måste denna tredje man ha känt till eller borde ha känt till att transaktionerna inte kommer att deklarerars i vederbörlig ordning i syfte att undanhålla information från skattemyndigheten. Underlåtenhet att betala in *skatt som deklarerats i vederbörlig ordning* ska inte anses utgöra ett (bedrägligt) vilseledande av skattemyndigheten.

65. Det vore möjligt att nå en annan slutsats om Alti uppsåtligen skulle ha använt leverantören som ett mellanliggande bolag utan tillgångar, som i sig inte är i stånd att betala mervärdesskatten som deklarerats. Det framgår dock inte av begäran om förhandsavgörande att detta är fallet. Omständigheten att Alti har betalat leverantören, vilket innebär att denne i princip var i stånd att betala den deklarerade mervärdesskatteskulden, talar snarare mot detta. I slutändan ankommer det emellertid på den hänskjutande domstolen att utreda och fastställa denna omständighet.

66. På grundval av de faktiska omständigheterna så som de redovisats av den hänskjutande domstolen föreligger inget mervärdesskattebedrägeri i förevarande fall. Det saknar således betydelse huruvida Alti kände till eller borde ha känt till att leverantören inte skulle komma att betala den i vederbörlig ordning deklarerade mervärdesskatten i tid eller endast betala en del av beloppet. Följaktligen kan ansvar för tredje mans dröjsmålsränta enligt artikel 205 jämförd med artikel 273.1 i mervärdesskattedirektivet inte komma ifråga.

VI. Förslag till avgörande

67. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen ska besvara Varhoven administrativen sads (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) fråga på följande sätt:

Artikel 205 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den utgör hinder för att i tredje mans betalningsansvar för en annan persons skatt innefatta dröjsmålsränta som uppkommit för den sistnämnde personen, som är betalningsskyldig för mervärdesskatten, på grund av dennes dröjsmål med betalning av detta belopp.

2 EUT L 347, 2006, s. 1, i den lydelse som var tillämplig under den period som tvisten avser.

3 Det är endast följande domar som är relevanta i detta sammanhang: Dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 19 och följande punkter), och dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 25 och följande punkter), båda rörande den tidigare bestämmelsen som är identisk med den nuvarande. Egentligen bör även dom av den 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201) omnämnas, men i det målet blir ansvarsproblematiken löst utan någon tolkning av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet (se dock, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i målet Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, punkt 58 och följande punkter)).

4 Detta slogs fast redan avseende den tidigare bestämmelsen i artikel 21.3 i sjätte direktivet, dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 26).

5 Dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 20), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 18), och dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 29).

6 Dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 21), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 19), och dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 52).

7 Dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 22), dom av den 7 december 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 45), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 20), och dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 53), se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 30).

8 I den engelska språkversionen av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet är det fråga om "payment of VAT" och i den franska språkversionen om "acquitter la TVA".

9 Dom av den 22 november 2017, Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880, punkt 80), och dom av den 18 maj 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 85).

10 Dom av den 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punkt 38 och följande punkter); se även förslag till avgörande av generaladvokaten Bot i målet Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66, punkt 37).

11 Dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 43 och följande punkter) avseende den tidigare bestämmelsen.

12 Dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 22), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 20), se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 30).

13 Dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 38), dom av den 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59), se, för ett liknande resonemang, bland andra dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 50), och dom av den 7 december 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, punkt 20).

14 Dom av den 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398).

15 Dom av den 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punkt 37).

16 Se dom av den 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punkt 9).

17 Dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 31), dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 22), dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), och dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

18 Dom av den 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 48), dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 24), och dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 32), samt förslag till avgörande av generaladvokaten Poiares Maduro i målet Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2005:745, punkt 27).

19 Detta anges uttryckligen i dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 24).

20 Dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 24), och dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 23).

21 Dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 25), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 24), dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 65) och dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 33).

22 Se dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 26), se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 25), och dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 66).

23 Dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 25), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 24), dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 65) och dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 33).

24 I vissa äldre domar använder domstolen fortfarande formuleringen "kunde känna till" – se exempelvis dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 60). Denna alltför långtgående formulering som endast grundades på tolkningsfrågan verkar emellertid – med rätta – ha övergetts sedan dess.

25 Dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 94), dom av den

22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48), dom av den 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27), dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54), dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 39), och dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 56).

26 Se dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 47), dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62), dom av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 40), dom av den 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 26), dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 37), dom av den 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 42), och dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkterna 59 och 61).

27 Se punkt 5 i den franska språkversionen av begäran om förhandsavgörande (på sidan 4 i originalet) och punkt 3 i den tyska sammanfattningen av begäran om förhandsavgörande.

28 Dom av den 2 maj 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punkterna 39 och 40).

29 Dom av den 2 maj 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punkterna 41 och 42).

30 Dom av den 2 maj 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).