

Sag C-1/21**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

4. januar 2021

Forelæggende ret:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien)

Afgørelse af:

18. november 2020

Sagsøger:

MC

Sagsøgte:

Direktor na Direksia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktør for direktoratet for »klager og skatte- og socialforsikringspraksis« i Veliko Tarnovo ved Det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægters centraladministration)

Hovedsagens genstand

Sagen er anlagt af MC fra Veliko Tarnovo (Bulgarien), som anfægter lovligheden af en afgiftskontrolafgørelse, som er truffet af Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite (territoriedirektoratet ved Det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter, herefter: »NAP«) i Veliko Tarnovo [Bulgarien] og berigtiget ved en afgørelse om berigtigelse af afgiftskontrolafgørelsen. I den del af den berigtigede afgiftskontrolafgørelse, som anfægtes i sagen ved den forelæggende ret, blev afgiftskontrolafgørelsen bekræftet ved en afgørelse fra Direktor na Direksia »Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika« i Veliko Tarnovo. Ved den berigtigede afgiftskontrolafgørelse blev det fastslået, at sagsøgeren havde en gæld til det offentlige på i alt 45 008,25 Leva (BGN) for afgiftsperioden december 2014, hvoraf 12 837,50 BGN udgøres af

påløbne renter. Det nævnte beløb er en del af en anden afgiftspligtig persons udestående betaling af afgifter, nemlig selskabet »ZZ« AD, som sagsøger var daglig leder for i den periode, for hvilken det nævnte beløb skyldes. Efter indledning af hovedsagen finder den forelæggende ret, at en fortolkning af EU-regler er nødvendig for at kunne træffe en korrekt afgørelse. Retten forelægger derfor i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF Den Europæiske Unions Domstol en anmodning om præjudiciel afgørelse.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Fortolkning af EU-retten, jf. artikel 267 TEUF

Artikel 9 i konvention udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser

Artikel 273 i direktiv 2006/112/EF

Foreneligheden af artikel 19, stk. 2, i Danachno-osiguriteten protsesualen kodeks (lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren, herefter: »DOPK«) med EU-retten. Denne bestemmelse muliggør, at en virksomheds leder eller et medlem af virksomhedens ledelsesorgan, hvis uredelige handlinger har ført til en forringelse af virksomhedens formue, hvorfor virksomheden ikke har betalt skatter og afgifter og/eller lovpligtige sociale sikringsbidrag, hæfter for den finansielle skade. Der er tale om en personlig hæftelse, men for tredjemands betalingsforpligtelser. Den betalingspligtige person hæfter således for op til et beløb svarende til den af vedkommende forårsagede forringelse af formuen i den virksomhed, som vedkommende var leder af. Anvendelse af sikrende retsmidler og tvangsfuldbyrdelse sker først i den formue, der tilhører den afgiftspligtige person, som hæfter for betalingen af skatter og afgifter eller de sociale sikringsbidrag. Den uredelige leders [eller medlemmet af ledelsesorganets] hæftelse ophører, hvis den forpligtelse, som lå til grund for hæftelsen, bortfalder.

Foreneligheden af den nævnte nationale bestemmelse med navnlig proportionalitetsprincippet.

Foreneligheden [med EU-retten] af den uredelige leders [eller medlemmet af ledelsesorganets] hæftelse for renterne på de udestående offentlige institutionelle krav også i tilfælde, hvor den forsinkede betaling, som førte til forrentning af det skyldige beløb, ikke skyldes den uredelige leders [eller medlemmet af ledelsesorganets] adfærd, men derimod en anden persons adfærd eller en indtræden af objektive omstændigheder.

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Skal artikel 9 i konvention udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser sammenholdt med artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem 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 uredelige adfærd 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?

EU-retlige forskrifter og EU-retspraksis/Domstolens praksis

Artikel 9 i konvention udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser (herefter: »konventionen«).

44. betragtning til samt artikel 9, stk. 1, artikel 206 og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter: »momsdirektivet«).

Den forelæggende ret anfører, at den ikke har kunnet finde nogen praksis fra Domstolen, som indeholder det svar på de præjudicielle spørgsmål, som er nødvendigt for at kunne træffe en korrekt afgørelse i retsstriden. På det harmoniserede momsområde har Domstolen gentagne gange klarlagt anvendelsen af proportionalitetsprincippet uden dog at tage stilling til anvendelsen af princippet i forbindelse med omstændigheder, som er identiske med eller ligner omstændighederne i hovedsagen. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at fortolkningen af momsdirektivets artikel 205 i Domstolens praksis ikke er relevant, eftersom på den ene side den solidariske hæftelse, som er hjemlet i det nationale retsinstrument, ikke er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde, og eftersom på den anden side den solidariske hæftelse, som er hjemlet i den nævnte bestemmelse, vedrører en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivet.

Nationale forskrifter

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren, herefter: »DOPK«):

Artikel 14. Betalingspligtige personer er fysiske eller juridiske personer, som:

Nr. 1. Er forpligtet til at betale afgifter eller lovpligtige bidrag til sociale sikringsordninger;

Artikel 19, stk. 2. En leder eller et medlem af et ledelsesorgan, som uredeligt udbetaler naturalydelse 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 ejendom vederlagsfrit eller til en pris, som er væsentligt lavere end markedsprisen, hvorved den betalingspligtige persons formue forringes, 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 forringelse af formuen.

Artikel 20. 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.

Artikel 21, stk. 3. Tredjemands hæftelse ophører, hvis den forpligtelse, som er fastsat i henhold til en endelig retsakt, bortfalder. I dette tilfælde tilbagebetales erlagte beløb i henhold til proceduren, jf. kapitel 16, første afsnit.

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (momsloven)

Artikel 3, stk. 1. Ved en afgiftspligtig person forstås enhver person, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Artikel 89, stk. 1. Når der foreligger et resultat for perioden i form af afgifter, der skal betales, er den registrerede person inden for fristen for udfyldelse af momsangivelsen for denne afgiftsperiode til statskassen forpligtet til at betale afgifterne på kontoen for den kompetente Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (territoriedirektoratet ved Det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter).

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (lov om renter på afgifter, gebyrer og andre lignende statslige fordringer)

Artikel 1, stk. 1. De afgifter, gebyrer, fortjenester, budgetbidrag og andre statslige fordringer, der inden for fristerne for frivillig betaling ikke er betalt, ikke

opkrævet eller opkrævet, men ikke rettidigt betalt, inddrives sammen med lovbestemte renter.

Den forelæggende ret anfører, at ´retspraksis fra kassationsinstansen vedrørende eksistensen af en forpligtelse til at betale renter i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK er selvmodsigende. Der findes således domme, i hvilke der bliver gået ud fra, at den uredelige leders hæftelse også omfatter renterne. Men der findes også domme, i hvilke det er opfattelsen, at hæftelsen i henhold til artikel 19, stk. 2, alene omfatter hovedstolen.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren udgjorde ledelsen i virksomheden »ZZ« AD, som modtog en afgiftsansættelse lydende på et beløb på 3 799 590,92 BGN. Dette beløb omfatter også de renter, der er pålagt den ubetalte moms, svarende til 691 911,94 BGN. Der er ikke tvivl om, at netop det pågældende selskab i henhold til såvel den nationale afgiftsret som i henhold til EU-retten er afgiftspligtigt og skal betale både moms og renter heraf med til rådighed stående finansielle midler på tidspunktet, hvor afgifterne forfalder til betaling.
- 2 Med henblik på inddrivelse af de skyldige beløb blev der indledt en tvangsfuldbyrdsprocedure til inddrivelse af offentlige fordringer. Den betalingspligtige person blev flere gange opfordret til frivilligt at foretage indbetaling, uden at dette dog skete.
- 3 Det blev konstateret, at selskabet også har yderligere gæld, som er sikret ved håndpant i varer, pant i fast ejendom samt to særlige panterettigheder i hele virksomheden som en helhed af rettigheder og forpligtelser. Der blev foretaget udlæg i virksomhedens konti, men de udbetalte beløb er ikke tilstrækkelige til at dække de skyldige beløb. Derfor blev selskabets offentlige gæld, som også omfatter de ovenfor nævnte renter på den ikke rettidigt indbetalte moms, af fuldbyrdsmyndigheden klassificeret som vanskelig at inddrive.
- 4 Med henblik på en mulig retsforfølgning af sagsøgeren på grund af dennes personlige hæftelse for denne fremmede gæld henvendte den nævnte myndighed for skatte- og afgiftsindtægter sig til det kompetente territorialdirektorat ved NAP. Kravene mod sagsøgeren beror på det forhold, at vedkommende flere gange har forhøjet sin løn (fra 3 000 til 20 000 BGN), uden at kunne forelægge et gyldigt grundlag for denne forhøjelse. Den måde, hvorpå den forhøjede løn blev udbetalt, er ikke i overensstemmelse med de lovfæstede krav og den fastslåede praksis. Beløbene blev overført til den advokat, der arbejdede for selskabet, og advokaten overførte dem derefter til sagsøgerens ægtefælles konto, som sagsøgeren også benytter. Med henblik på at fastsætte størrelsen af det beløb, som sagsøgeren skal betale, bad den forelæggende ret om en revisorudtalelse.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 5 Sagsøgeren bestrider kravet og anfører, at det ikke er fastslået med sikkerhed, at alle betingelser for en retsforfølgning af ham på grund af hans hæftelse i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK er opfyldt. Hans hovedargument går ud på, at der ikke er fastslået nogen årsagssammenhæng mellem den løn, som han har modtaget i sin egenskab af den afgiftspligtige persons ledelsesorgan, og de manglende finansielle midler til at betale de offentlige fordringer, som også omfatter renterne på moms for december 2014.
- 6 Sagsøgte anfører i det væsentlige, at sagsøgeren som ledelsesorgan for den (også med hensyn til moms) afgiftspligtige person har handlet uredeligt, da han i den relevante afgiftsperiode modtog løn, om hvis størrelse det ikke har kunnet godtgøres, at den er fastsat korrekt. Lønnen er overført til en konto, som tilhører den advokat, som selskabet har indgået en aftale om juridisk bistand med, og advokaten har overført beløbene til sagsøgerens ægtefælles konto, som sagsøgeren også kan råde over. Efter sagsøgte opfattelse må sagsøgerens instrukser til den afgiftspligtige persons chefbogholder betragtes som uredelig adfærd. Sidstnævnte bogførte således transaktioner om betaling af den forhøjede løn til sagsøgeren, uden at der forelå noget grundlag for transaktionerne.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 7 Den forelæggende ret finder, at en korrekt afgørelse i retstvisten forudsætter et svar fra Domstolen på spørgsmålet om de i henhold til EU-retten relevante bestemmelser og i henhold til proportionalitetsprincippet gældende subjektive og objektive grænser for hæftelsen for den faktiske betaling af moms i de tilfælde, hvor Unionens finansielle interesser bliver påvirket, særligt hvor påvirkningen består i, at renter på den moms, som den afgiftspligtige person som følge af en ikke-afgiftspligtig fysisk persons adfærd ikke har betalt rettidigt, ikke har kunnet inddrives.
- 8 Med henblik på forelæggelsen og i betragtning af, at det er nødvendigt at indhente fortolkningskriterier, lægger den forelæggende ret med forbehold til grund, at sagsøgerens adfærd fører til, at det i den nationale ret hjemlede retsinstrument, dvs. artikel 19, stk. 2, i DOPK, kan bringes i anvendelse. Den forelæggende ret går i relation til forelæggelsen endvidere ud fra, at sagsøgeren i sagen via en tredjemand har iværksat eller i det mindste haft kendskab til overførslen af et beløb fra selskabets formue til en fysisk person, som han har forbindelse til, og dermed har handlet uredeligt i henhold til national ret. Som følge af forringelsen af selskabets formue med det pågældende beløb blev de renter, som i december 2014 var påløbet momsen, ikke betalt.
- 9 For den forelæggende ret er spørgsmålet imidlertid, om EU-retten tillader, at en tredjemand i sin egenskab af en ikke-afgiftspligtig fysisk person kan holdes ansvarlig for ubetalt moms og/eller ubetalte renter, der er påløbet denne moms, på

grundlag af det retsinstrument, der er indført med den nationale bestemmelse artikel 19, stk. 2, i DOPK.

- 10 Indledningsvist finder den forelæggende ret det relevant at bemærke, at hæftelsen for den ubetalte moms i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK – også selv om dette ikke fremgår udtrykkeligt af den nationale retspraksis – er af solidarisk karakter, eftersom hæftelsen ganske vist pådrages efter den afgiftspligtiges pådragelse af hæftelse, men opretholdes, indtil betaling af afgiften er sket. Den tvangsmæssige håndhævelse af hæftelsen er subsidiær, hvilket følger af artikel 20 i DOPK. Ikke desto mindre fritager pådragelsen af hæftelsen i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK ikke den oprindeligt betalingspligtige person, som i henhold til det nationale retsinstrument er en afgiftspligtig juridisk person. Tværtimod – betaling af afgiften fører med argumenter, som følger af den nationale bestemmelse i artikel 21, stk. 3, i DOPK, også til den solidariske hæftelses bortfald.
- 11 På den anden side er denne hæftelse ikke på nogen måde forbundet med eller foranlediget af den afgiftspligtige juridiske persons egne svigagtige eller uærlige handlinger med henblik på dennes egen økonomiske virksomhed.
- 12 I realiteten retter det nationale retsinstrument sig mod den uredelige adfærd, som udvises af en fysisk person, som hverken i henhold til national ret eller i henhold til momsdirektivet kan karakteriseres som en afgiftspligtig person. Den retlige karakter af forbindelsen mellem den fysiske person og den afgiftspligtige person består i, at den fysiske person udgør den afgiftspligtiges ledelsesorgan eller en del af dennes ledelsesorgan og varetager operative og ledende funktioner.
- 13 Faktisk bemyndiger artikel 9 i konventionen medlemsstaterne til med henblik på beskyttelse af Unionens finansielle interesser at vedtage bestemmelser i deres nationale ret, som går videre end de minimumsforpligtelser og -standarder, der følger af konventionens bestemmelser.
- 14 Når medlemsstaterne til beskyttelse af Unionens finansielle interesser vedtager retsinstrumenter i deres nationale ret, med hvilke der bliver skabt forpligtelser og hæftelsespådragende begivenheder for retssubjekterne, skal de pågældende begivenheder på den ene side være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.
- 15 Den forelæggende ret finder på den anden side, at den nationale lovgiver ved indførelsen af retsinstrumenter til beskyttelse af Unionens finansielle interesser på momsområdet ud over dette EU-retlige princip også skal respektere den harmoniserede lovgivning på momsområdet.
- 16 Det synspunkt kunne anlægges, at en fysisk person, som ikke er en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivet, ikke kan pådrage sig solidarisk hæftelse for en afgiftspligtig persons ubetalte moms, eftersom medlemsstaterne ikke har kompetence til at indføre sådanne retsinstrumenter i deres nationale ret. Det modsatte synspunkt kan imidlertid også anlægges, nemlig at den uredelige adfærd, som udvises af en fysisk person, som ikke er en afgiftspligtig person, men som er

forbundet med en afgiftspligtig juridisk person, giver medlemsstaterne bemyndigelse til at lade den førstnævnte person pådrage sig solidarisk hæftelse for betaling af den moms, som den sidstnævnte person har undladt at betale.

- 17 Men selv om det antages, at medlemsstaterne er beføjet til at lade en fysisk person, som ikke er afgiftspligtig med hensyn til den pågældende moms, pådrage sig hæftelse, ville dette efter den forelæggende rets opfattelse ikke føre til den kategoriske og klare konklusion, at denne person også hæfter for betalingen af renterne på den for sent betalte moms. Det synes umiddelbart at følge af artikel 273 i sammenholdt med 44. betragtning til momsdirektivet, at de foranstaltninger og retsinstrumenter, som medlemsstaternes kan indføre til beskyttelse af deres egne og dermed også Unionens finansielle interesser på momsområdet, er begrænset til muligheden for alene at lade en uredelig person pådrage sig hæftelsen for den ubetalte moms, men ikke også for betalingen af renterne på den forsinkede betaling af momsen. Denne konklusion er i overensstemmelse med en rent bogstavelig og snæver fortolkning af ordlyden af artikel 273 i sammenholdt med 44. betragtning til momsdirektivet. Det er også rimeligt at antage, at den ikke-afgiftspligtige tredjemands uredelighed udgør en tilstrækkelig begrundelse for, at vedkommende også/eller alene hæfter for renterne i forbindelse med den forsinkede betaling af momsen. I begge tilfælde skal den forelæggende ret vurdere, om der under sådanne omstændigheder skal tages hensyn til proportionalitetsprincippet, og hvilke virkninger dette i givet fald vil have.
- 18 Endelig skal den forelæggende ret vurdere, om anvendelsen af det nationale retsinstrument, som lader en ikke-afgiftspligtig tredjemand pådrage sig solidarisk hæftelse for renter i forbindelse med forsinket betaling af moms, indebærer en tilsidesættelse af det EU-retlige proportionalitetsprincip, når den forsinkede betaling af momsen og dermed årsagen til, at der påløber renter på denne gæld, ikke skyldes den pågældende tredjemand og ikke-afgiftspligtige fysiske persons uredelige adfærd, men en anden persons adfærd eller en indtræden af objektive omstændigheder.
- 19 Det ville derfor være formålstjenligt for den forelæggende ret at modtage et svar med fortolkningskriterier på spørgsmålet om, hvorvidt det i den nationale bestemmelse i artikel 19, stk. 2, i DOPK hjemlede retsinstrument på det harmoniserede momsområde er lovligt, når en fysisk person ved anvendelsen af retsinstrumentet pådrager sig solidarisk hæftelse post factum, selv om personen ikke er en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivet og ikke er den oprindeligt betalingspligtige person, men er forbundet med denne person, og forårsager momsens forsinkede eller manglende betaling ved sin uredelige adfærd.
- 20 Desuden ville det være nyttigt for den forelæggende ret at modtage et svar med fortolkningskriterier på spørgsmålet om, hvorvidt det i den nationale bestemmelse i artikel 19, stk. 2, i DOPK hjemlede retsinstrument er anvendeligt og lovligt sammenholdt med en fortolkning af artikel 9 i konventionen og af artikel 273 i momsdirektivet under overholdelse af proportionalitetsprincippet i relation til betaling af renterne på den for sent betalte moms.

- 21 Det ville endelig være formålstjenligt for den forelæggende ret at modtage Domstolens svar med fortolkningskriterier på spørgsmålet om, hvorvidt den nationale bestemmelse i artikel 19, stk. 2, i DOPK, såfremt den alene anvendes på renterne på momsen, er i strid med det EU-retlige proportionalitetsprincip, såfremt den forsinkede betaling af momsen, som førte til beregningen af de pågældende renter, ikke skyldes den ikke-afgiftspligtige fysiske persons adfærd, men en anden persons adfærd eller en indtræden af objektive omstændigheder.

ARBEJDSDOKUMENT