

Mål C-1/21**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

4 januari 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

18 november 2020

Klagande:

MC

Motpart:

Direktor na Direksia "Obzhalyvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för enheten "Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden" i Veliko Tarnovo vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning)

Saken i det nationella målet

Talan som väckts av MC, bosatt i Veliko Tarnovo, avser bestridande av lagenligheten av ett beskattningsbeslut som meddelades av Teritorialna direksia na Natsionalna agentsia za prihodite (den nationella skattemyndighetens regionala avdelning, nedan kallad NAP) i Veliko Tarnovo och rättades genom ett beslut om ändrad beskattning. Detta ändrade beskattningsbeslut fastställdes genom beslut av Direktor na Direksia "Obzhalyvane i danachno osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo (direktören för enheten "Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden" i Veliko Tarnovo, nedan kallad överklagandeenheten). I sitt överklagande till den hänskjutande domstolen har MC bestridit denna fastställelse. I det rättade beskattningsbeslutet fastställdes en skatteskuld för MC till ett belopp på sammanlagt 45 008,25 leva (BGN) för beskattningsperioden december 2014, varav 12 837,50 leva (BGN) avser upplupen ränta. Detta belopp

avser obetalda skatteskulder som ursprungligen skulle erläggas av ett annat skattesubjekt, nämligen bolaget ”ZZ” AD. MC var ensam styrelseledamot i bolaget under den beskattningsperiod som det aktuella beloppet är hänförligt till. I anslutning till att den hänskjutande domstolen inledde förfarandet i huvudsaken konstaterade den att den behöver en tolkning av unionsrätten för att kunna avgöra målet. Mot denna bakgrund har den hänskjutit en begäran om förhandsavgörande till Europeiska unionens domstol enligt artikel 267 tredje stycket FEUF.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Artikel 9 i konventionen som utarbetats på grundval av artikel K 3 i fördraget om Europeiska unionen, om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen

Artikel 273 i direktiv 2006/112/EG

Fråga huruvida artikel 19.2 i Danachno osiguritelens protsesualen kodeks (lag om förfarandet vid uttag av skatter och sociala avgifter, nedan kallad DOPK) är förenlig med unionsrätten. Enligt nämnda bestämmelse är det möjligt att hålla en verkställande direktör eller en styrelseledamot i ett företag vars oredlighet har medfört en minskning av företagets tillgångar, vilket i sin tur har fått till följd att företaget har skulder som avser skatter och/eller lagstadgade sociala avgifter ansvarig för ekonomisk skada. Det är fråga om ett personligt ansvar för annans skuld. Gälldenären ansvarar upp till ett belopp som motsvarar den minskning av tillgångarna som han orsakat i företaget som han förvaltat. Säkerhetsåtgärder och åtgärder för verkställighet vidtas i första hand i den ursprungliga gälldenärens tillgångar, det vill säga i tillgångarna hos det skattesubjekt för vars skulder avseende skatter eller lagstadgade socialförsäkringsavgifter tredje man hålls ansvarig. Ansvar för den verkställande direktören [eller styrelseledamoten] som agerat oredligt aktualiseras inte om skulden med avseende på vilken ansvaret fastställdes upphört.

Fråga huruvida nämnda nationella bestämmelse är förenlig särskilt med proportionalitetsprincipen.

Fråga huruvida det är förenligt [med unionsrätten] att den verkställande direktören [eller styrelseledamoten] som agerat oredligt ansvarar för ränta på de offentligrättsliga fordringarna även i fall där den försenade betalningen som medförde att ränta ska betalas inte orsakades av den verkställande direktören [eller styrelseledamoten] som agerat oredligt, utan av en annan persons agerande eller på grund av att vissa objektiva omständigheter inträffat.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Ska artikel 9 i konventionen som utarbetats på grundval av artikel K.3 i fördraget om Europeiska unionen, om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen jämförd med artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för en nationell bestämmelse på området för de harmoniserade mervärdesskattereglerna såsom den i artikel 19.2 DOPK, vars tillämpning innebär att en icke beskattningsbar fysisk person som inte är betalningsskyldig för mervärdesskatten, men vars oredliga agerande medfört att den beskattningsbara juridiska personen som är betalningsskyldig för skatten inte betalade denna, i efterhand åläggs solidariskt betalningsansvar?
- 2) Ska tolkningen av nämnda bestämmelser och tillämpningen av proportionalitetsprincipen inte heller anses utgöra hinder för att den nationella bestämmelsen i artikel 19.2 DOPK även gäller ränta som upplupit på den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen inte betalat?
- 3) Strider den nationella bestämmelsen i artikel 19.2 DOPK mot proportionalitetsprincipen i ett fall där den försenade betalningen av mervärdesskatten, vilken medförde att ränta påfördes på mervärdesskatteskulden, inte beror på den icke beskattningsbara fysiska personens agerande, utan på en annan persons agerande eller på att vissa objektiva omständigheter inträffat?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Artikel 9 i konventionen som utarbetats på grundval av artikel K.3 i fördraget om Europeiska unionen, om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen (nedan kallad konventionen).

Skäl 44, artikel 9.1, artikel 206 och artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

Den hänskjutande domstolen anser att det inte föreligger någon praxis från EU-domstolen som innehåller de svar på de hänskjutna frågorna som krävs för att meddela ett avgörande i tvisten. På området för de harmoniserade mervärdesskattereglerna har domstolen upprepade gånger klargjort tillämpningen av proportionalitetsprincipen, dock inte dess tillämpning i samband med omständigheter som är identiska med eller liknar omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Den hänskjutande domstolen anser att den tolkning av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet som framgår av EU-domstolens praxis inte är relevant, dels eftersom det solidariska betalningsansvar som föreskrivs enligt den i målet aktuella nationella bestämmelsen inte omfattas av tillämpningsområdet för nämnda bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, dels

det solidariska betalningsansvar som regleras i den aktuella nationella bestämmelsen avser en beskattningsbar person i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

Anförda nationella bestämmelser

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (DOPK) (lag om förfarandet vid uttag av skatter och sociala avgifter):

Artikel 14. Gälldenärer är fysiska och juridiska personer som

1. är skyldiga att betala skatt eller lagstadgade sociala avgifter.

Artikel 19.2. En verkställande direktör eller styrelseledamot som tar ut förmåner i natura eller i kontanter från tillgångarna i en juridisk person som är en gälldenär enligt artikel 14 punkterna 1 eller 2 på ett oredligt sätt som utgör en förtäckt utdelning, eller överför tillgångar från gälldenären utan vederlag eller till priser som är betydligt lägre än marknadspriserna, vilket leder till att gälldenärens tillgångar minskar, som i sin tur får till följd att skatter eller lagstadgade sociala avgifter inte betalas in, ansvarar för dessa skulder upp till ett belopp som motsvarar de erhållna förmånerna eller minskningen av tillgångarna.

Artikel 20. I de fall som anges i artikel 19 ska säkerhetsåtgärder och åtgärder för verkställighet i första hand avser tillgångarna hos den gälldenär för vars skulder avseende skatter eller sociala avgifter ansvar föreskrivs.

Artikel 21.3. Tredje mans ansvar bortfaller om skulden för vilken tredje mans ansvar fastställts genom ett lagakraftvunnet avgörande upphör. I detta fall återbetalas betalade belopp i enlighet med förfarandet i kapitel 16, avsnitt 1.

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen)

Artikel 3.1. Med beskattningsbar person avses den som bedriver självständig ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Artikel 89.1. Om det under beskattningsperioden föreligger ett resultat i form av ett skattebelopp som ska betalas, ska den registrerade personen inom tidsfristen för inlämning av mervärdesskattedeklarationen för den aktuella beskattningsperioden betala in detta belopp till kontot för den behöriga Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite (nationella skattemyndighetens regionala kontor) till förmån för statsbudgeten.

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (lag om ränta på skatt, avgifter och andra liknande offentlighetsrättsliga fordringar)

Artikel 1.1. De skatter, avgifter, vinstavdrag, bidrag till statskassan och andra liknande offentlighetsrättsliga fordringar som inte betalats, inte har innehållits eller

innehållits men inte betalats i rätt tid inom fristerna för frivillig betalning ska inkrävas med tillägg för lagstadgad ränta.

Den hänskjutande domstolen har angett att kassationsinstansens rättspraxis är motstridig i frågan huruvida det föreligger en skyldighet att betala ränta enligt artikel 19.2 DOPK. Det finns domar i vilka det fastställts att en oredligt agerande företagsledares betalningsansvar även omfattar dröjsmålsränta. Det finns dock andra domar i vilka det fastställts att ansvaret enligt artikel 19.2 endast omfattar huvudfordran.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 MC var styrelseledamot för bolaget "ZZ" AD beträffande vilket ett beskattningsbeslut avseende ett belopp på 3 799 590,92 leva (BGN) meddelades. Detta belopp innefattade även ränta på obetald mervärdesskatt till ett belopp på 691 911,94 leva (BGN). Det råder inget tvivel om att detta bolag både enligt nationell skattelagstiftning och unionsrätten är en beskattningsbar person och att bolaget är skyldigt att betala mervärdesskatt samt den ränta som upplupit på denna skatt vid tidpunkten då dessa fordringar förfaller till betalning, under förutsättning att det finns tillgängliga medel.
- 2 Ett verkställighetsförfarande för indrivning av offentligrättsliga fordringar inleddes i syfte att driva in de obetalda skulderna. Flera uppmaningar att frivilligt betala utestående belopp skickades till gäldenären, vilka gäldenären emellertid inte efterkom.
- 3 Det konstaterades att bolaget även hade ytterligare skulder med säkerhet i form av panträtt i lös egendom, kvarstad avseende fast egendom samt två särskilda panträtter i samtliga rättigheter och skyldigheter i bolaget. Bankkonton tillhörande bolaget belades med kvarstad, men de mottagna beloppen räckte inte för att täcka skulderna. Mot denna bakgrund konstaterade den exekutiva myndigheten att det var osannolikt att det skulle bli möjligt att driva in bolagets offentligrättsliga skulder, vilka även innefattar ovannämnd ränta på för sent betald mervärdesskatt.
- 4 Den verkställande myndigheten vände sig till den behöriga regionala enheten vid NAP i syfte att utreda möjligheterna att väcka talan mot MC på grund av hans personliga ansvar för en utomståendes skuld. Fordringarna mot MC grundas på omständigheten att han flera gånger höjde sin lön (från 3 000 till 20 000 leva (BGN)) utan att kunna uppvisa ett giltigt bevis på att denna höjning fastställts i vederbörlig ordning. Det sätt på vilket den högre ersättningen betalades ut är inte förenligt med lagstadgade krav och fast praxis. Beloppen överfördes till bolagets advokat, som i sin tur överförde dessa till ett konto tillhörande MC:s hustru. MC hade också tillgång till detta konto. I syfte att fastställa beloppet som MC är skyldig att betala inhämtade domstolen ett revisionsutlåtande.

Parternas huvudargument

- 5 MC har bestridit fordran och gjort gällande att förutsättningarna för hans ansvar enligt artikel 19.2 DOPK inte har fastställs i vederbörlig ordning. Hans huvudargument är att det inte finns ett orsakssamband mellan den ersättning han erhållit i egenskap av styrelseledamot i den beskattningsbara personen och den omständigheten att det saknades medel i bolaget för att betala de offentligrättsliga fordringarna, vilka även innefattade ränta på mervärdesskatten för december 2014.
- 6 Överklagandeenheten har i huvudsak anfört att MC i egenskap av ensam styrelseledamot för den beskattningsbara personen (även avseende mervärdesskatt) agerat oredligt, eftersom han under den relevanta beskattningsperioden erhållit ersättning till ett belopp avseende vilket det inte kan visas att det fastställts i vederbörlig ordning. Beloppen överfördes till ett konto tillhörande en advokat som ingått ett avtal om juridisk rådgivning med bolaget, varpå advokaten överförde beloppen till ett konto tillhörande MC:s hustru. MC hade också tillgång till detta konto. Överklagandeenheten anser att MC:s instruktioner till ekonomichefen för den beskattningsbara personen ger uttryck för hans oredliga agerande. Ekonomichefen har utfört bokföringstransaktionerna i samband med utbetalningen av den högre ersättningen till MC, trots att det saknades juridiskt underlag för detta.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 7 För att avgöra det nationella målet anser den hänskjutande domstolen att den behöver EU-domstolens svar på frågan om de tillåtna subjektiva och objektiva gränserna för ansvaret för den faktiska betalningen av mervärdesskatt i de fall där unionens ekonomiska intressen skadas i ljuset av de tillämpliga unionsrättsliga bestämmelserna och proportionalitetsprincipen. Denna frågeställning avser i synnerhet ett fall där skadan består i att det inte varit möjligt att driva in räntan som upplupit på grund av att den beskattningsbara personen inte har betalat in mervärdesskatt i rätt tid till följd av en icke beskattningsbar fysisk persons agerande.
- 8 Vad gäller begäran om förhandsavgörande och behovet av att inhämta uppgifter om unionsrättens tolkning anser den hänskjutande domstolen – med visst förbehåll – att MC:s agerande är sådant att den nationella bestämmelsen i artikel 19.2 DOPK är tillämplig. Den hänskjutande domstolen anser vidare vad gäller begäran om förhandsavgörande att MC har gett instruktioner om eller åtminstone kände till att en utomstående part skulle överföra belopp från bolagets tillgångar till en fysisk person som har en anknytning till honom, och att han i detta sammanhang agerade oredligt enligt nationell lagstiftning. Till följd av minskningen av bolagets tillgångar med detta belopp betalades inte den ränta på mervärdesskatt för december 2014 som förfallit till betalning.
- 9 Det framstår emellertid som oklart för den hänskjutande domstolen huruvida det är förenligt med unionsrätten att på grundval av den nationella bestämmelsen i

artikel 19.2 DOPK föreskriva ansvar för tredje man som är en icke beskattningsbar fysisk person på grund av obetald mervärdesskatt och/eller obetald ränta på denna skatt.

- 10 Inledningsvis erinrar den hänskjutande domstolen om att det ansvar för obetald skatt som föreskrivs enligt artikel 19.2 DOPK – även om detta inte uttryckligen framgår av nationell rättspraxis – är ett solidariskt betalningsansvar, eftersom ansvaret visserligen uppstår efter den beskattningsbara personens ansvar, men fortsätter att gälla fram till dess att skatteskulden upphör. Tvångsåtgärder för att verkställa detta ansvar tillämpas subsidiärt, vilket framgår av artikel 20 DOPK. Trots detta innebär den omständigheten att ansvar enligt artikel 19.2 DOPK aktualiseras inte att den ursprungliga gäldenären – som enligt nationell lagstiftning ska vara en beskattningsbar juridisk person – befrias från ansvar. I stället gäller det omvända förhållandet: om skatteskulden upphör finns argument som har stöd i den nationella bestämmelsen i artikel 21.3 DOPK för att ansvaret upphör även för den person som ålagts solidariskt betalningsansvar för skatten.
- 11 Å andra sidan grundas detta ansvar inte på något sätt på att den beskattningsbara juridiska personen själv gjort sig skyldig till bedrägligt agerande eller agerande som utgör missbruk inom ramen för dess självständiga ekonomiska verksamhet, eller att sådant agerande kan hänföras till denna verksamhet.
- 12 Egentligen riktas den nationella bestämmelsen mot oredligt agerande av en fysisk person som varken enligt nationell rätt eller enligt mervärdesskattedirektivet är en beskattningsbar person. Denna fysiska persons rättsliga förhållande till den beskattningsbara personen består i att den fysiska personen är företagsledare eller ledamot av ett styrande organ hos den beskattningsbara personen och utför operativa eller ledande funktioner.
- 13 Artikel 9 i konventionen hindrar inte medlemsstaterna från att i syfte att skydda unionens finansiella intressen besluta om nationella föreskrifter som går utöver de minimiskyldigheter och -normer som följer av konventionen.
- 14 Om medlemsstaterna antar nationella rättsakter på området för skyddet av unionens finansiella intressen, genom vilka skyldigheter och ansvarsrekvisit införs för enskilda, måste dessa vara förenliga med proportionalitetsprincipen.
- 15 Å andra sidan anser den hänskjutande domstolen att den nationella lagstiftaren, när den antar rättsakter i syfte att skydda unionens finansiella intressen vad gäller mervärdesskatt, utöver ovannämnda unionsrättsliga princip även måste ta hänsyn till den harmoniserade lagstiftningen på området för mervärdesskatt.
- 16 Det skulle kunna göras gällande att en fysisk person som inte är en beskattningsbar person i den mening som avses i direktivet inte kan göras solidariskt betalningsansvarig för mervärdesskatt som inte betalats av en beskattningsbar person, eftersom medlemsstaterna inte är behöriga att anta nationella rättsakter med motsvarande innehåll. Det är emellertid även möjligt att företräda motsatt uppfattning, nämligen att medlemsstaterna har behörighet att, i

ett fall där en fysisk person som inte är en beskattningsbar person men är kopplad till en beskattningsbar juridisk person, agerar oredligt, föreskriva att den förstnämnda personen är solidariskt betalningsansvarig för betalning av mervärdesskatt som inte betalats in av den sistnämnda personen.

- 17 Även om man skulle förutsätta att medlemsstaterna har rätt att föreskriva ansvar för en fysisk person som inte är en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt anser den hänskjutande domstolen inte att det skulle leda till den kategoriska och entydiga slutsatsen att denna person även ansvarar för ränta på mervärdesskatt som inte betalats in i tid. Vid en första anblick tycks det följa av artikel 273 jämförd med skäl 44 i mervärdesskattedirektivet att de åtgärder och rättsakter som medlemsstaterna kan införa i syfte att skydda sin egna och således även unionens finansiella intressen i fråga om mervärdesskatt är begränsade till möjligheten att föreskriva att en person som agerar oredligt endast är ansvarig för den obetalda mervärdesskatten, men däremot inte för ränta på grund av att denna skatt inte betalats in i rätt tid. Denna slutsats överensstämmer även med en ren bokstavstolkning och en snäv tolkning av ordalydelsen av artikel 273 jämförd med skäl 44 i mervärdesskattedirektivet. Man kan i detta sammanhang även hävda att oredligt agerande av en tredje man som inte är en beskattningsbar person är en tillräcklig grund för att han också/eller endast ansvarar för räntan som uppkommit i samband med mervärdesskatten som betalats in för sent. I båda fallen ska den hänskjutande domstolen under dessa omständigheter pröva huruvida proportionalitetsprincipen ska beaktas, och om det är fallet, vilka följder dess tillämpning får.
- 18 Slutligen ska den hänskjutande domstolen bedöma huruvida tillämpningen av den nationella bestämmelsen som föreskriver solidariskt betalningsansvar för en tredje man som inte är en beskattningsbar person avseende ränta på mervärdesskatt som inte betalats in i tid innebär ett åsidosättande av den unionsrättsliga proportionalitetsprincipen, i ett fall där den för sena betalningen av mervärdesskatteskulden och således grunden för påförande av ränta på denna skuld inte är hänförlig till oredligt agerande hos den berörda tredje parten som är en icke beskattningsbar fysisk person, utan till en annan persons agerande eller till att vissa objektiva omständigheter inträffat.
- 19 Följaktligen behöver den hänskjutande domstolen få uppgifter om unionsrättens tolkning avseende frågan huruvida den nationella bestämmelsen i artikel 19.2 DOPK är tillåten på området för de harmoniserade mervärdesskattereglerna, i ett fall där tillämpningen av denna bestämmelse innebär att en fysisk person som inte är en beskattningsbar person i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet och inte är den som ursprungligen är betalningsskyldig för mervärdesskatten, men har en koppling till den beskattningsbara person som är det, i efterhand påförs solidariskt betalningsansvar, och den för sena eller uteblivna betalningen av mervärdesskatt beror på denna tredje mans oredliga agerande.
- 20 Dessutom vore det användbart för den hänskjutande domstolen att få EU-domstolens tolkning av huruvida den nationella bestämmelsen i artikel 19.2

DOPK vad gäller ränta på mervärdesskatten som inte betalats i tid är tillämplig och tillåten enligt artikel 9 i konventionen jämförd med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet tolkade i ljuset av proportionalitetsprincipen.

- 21 Slutligen vore det även användbart för den hänskjutande domstolen att få ett tolkningssvar från EU-domstolen angående frågan huruvida det strider mot den unionsrättsliga proportionalitetsprincipen om den nationella bestämmelsen i artikel 19.2 DOPK endast tillämpas på ränta avseende mervärdesskatt i fall där den försenade betalningen av mervärdesskatten som medförde att dröjsmålsränta påfördes inte är hänförlig till den icke beskattningsbara fysiska personens agerande, utan till en annan persons agerande eller till att vissa objektiva omständigheter inträffat.

ARBETSDOKUMENT