

**Mål C-4/20****Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

7 januari 2020

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

16 december 2019

**Klagande:**

”Alti” OOD

**Motpart:**

Direktor na Direktsia ”Obzhalyvane i danachno-osiguritelna praktika” – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören vid avdelningen ”överklaganden och skatte-/socialförsäkringspraxis” – Plovdiv vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning)

**Saken i det nationella målet**

Överklagande av ett omprövningsbeslut, genom vilket mottagaren av en leverans ålagts solidariskt ansvar för mervärdesskatt som leverantören inte har betalat in till skattemyndigheten samt för dröjsmålsränta som leverantören är skyldig att betala.

**Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Tolkning av unionsrätten; artikel 267 första stycket b FEUF

**Frågor som hänskjuts för förhandsavgörande**

1. Ska artikel 205 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt 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?

### **Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen**

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i synnerhet artiklarna 193 och 205.

Dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04 (EU:C:2006:309), i synnerhet punkterna 28–33.

Dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), i synnerhet punkterna 19–22.

Dom av den 18 maj 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16 (EU:C:2017:392), i synnerhet punkt 85.

Dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06 (EU:C:2008:105), i synnerhet punkterna 19–22.

### **Anförda nationella bestämmelser**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS), i synnerhet artikel 177.

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (skatte- och socialförsäkringsprocesslagen, nedan kallad DOPK), i synnerhet artiklarna 14 och 16.

Zakon za zadalzhniata i dogovorite (lagen om skyldigheter och avtal, nedan kallad ZZD), i synnerhet artiklarna 121, 122 och 126.

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

- 1 ”Alti” OOD är ett bulgariskt bolag med begränsat ansvar.
- 2 År 2014 förvärvade ”Alti” OOD (nedan kallat Alti) från ”Fotomag” EOOD (nedan kallat Fotomag) som är ett bulgariskt enmansbolag med begränsat ansvar en skördetröska av modellen CLAAS Lexion 570 T, en traktor av modellen John Deere 8420, och en kärra av modellen CLAAS 7190. För dessa leveranser utfärdade Fotomag följande fakturor till Alti: en faktura för skördetröskan den 11 april 2014, till beloppet 28 4000 BGN och mervärdesskatt till beloppet 56 800 BGN; en för traktorn, även denna den 11 april 2014, till beloppet 166 000 BGN och mervärdesskatt till beloppet 32 200 BGN; och en för kärran den 8 maj 2014 till beloppet 7 500 BGN och mervärdesskatt till beloppet 1 500 BGN. Alti överförde beloppen till ett bankkonto tillhörande Fotomag och utövade sin rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten. Alti förde in fakturorna i leverantörsreskontra och redovisade dem i skattedeklarationerna för beskattningsperioderna april 2014 och juni 2014.
- 3 Fotomag förvärvade i sin tur de aktuella jordbruksmaskinerna från SJB Traktors Ltd i Storbritannien vilket framgår av en faktura från den 10 april 2014. Fotomag blev föremål för en skattekontroll. Med anledning av kontrollen meddelades den 27 juni 2016 ett omprövningsbeslut i vilket det fastställdes att företaget hade redovisat de gemenskapsinterna förvärven under beskattningsperioden april 2014 och hade tagit ut mervärdesskatt i de två första fakturorna till Alti. För denna period skulle således mervärdesskatt till ett belopp på 86 680 BGN betalas in. Vid tidpunkten då omprövningsbeslutet meddelades hade Fotomag fortfarande inte betalat in 86 211,82 BGN av nämnda belopp. För maj 2014 redovisade Fotomag mervärdesskatt till ett belopp om 1 500 BGN som avsåg den tredje fakturan till Alti. Fotomag betalade dock inte heller in denna mervärdesskatt.
- 4 Även Alti blev föremål för en skattekontroll. Den 23 februari 2018 meddelade det lokala skattekontoret ett omprövningsbeslut avseende Alti, genom vilket myndigheten med stöd av artikel 177 ZDDS ålade bolaget solidariskt ansvar för mervärdesskatten som Fotomag hade angett i de tre fakturorna men inte betalat in. Det solidariska betalningsansvaret avsåg följande belopp: för beskattningsperioden april 2013 beloppet 86 211,82 BGN jämte dröjsmålsränta på 33 123,83 BGN för tidsperioden från den 15 maj 2014 till den 23 februari 2018; för beskattningsperioden maj 2014 till beloppet 1 500 BGN jämte dröjsmålsränta på 563,08 BGN för tidsperioden från den 15 juni 2014 till den 23 februari 2018.
- 5 Alti överklagade omprövningsbeslutet. Eftersom bolaget var otillfredsställt med utgången i förvaltningsförfarandet överklagade Alti beslutet till Administrativen sad Plovdiv (Förvaltningsdomstolen i Plovdiv). Förvaltningsdomstolen ogillade talan av följande skäl:

5.1. Fotomag och Alti var båda registrerade enligt ZDDS under de tidsperioder då de skattepliktiga leveranserna ägde rum. Alti utövade sin avdragsrätt avseende de fakturor som Fotomag hade utfärdat. Fotomag betalade inte in mervärdesskatten för de aktuella leveranserna till skattemyndigheten. Parterna tvistar om huruvida Alti kände till eller borde ha känt till att Fotomag inte kommer att betala in mervärdesskatten.

5.2. I artikel 177.2 ZDDS föreskrivs en motbevisbar presumtion om kännedom. Bevisningen som inhämtats i målet styrker att Alti kände till att Fotomag inte kommer att uppfylla sin skyldighet att betala in mervärdesskatten. Det beror på att de faktiska kopplingarna mellan Alti och Fotomag går utöver normal samverkan i en kommersiell relation mellan en leverantör och en kund i syfte att kringgå lagen. I förevarande mål var den avsedda rättsföljden, som är otillåten enligt lag, ett avdrag för ingående mervärdesskatt i stället för att redovisa ett gemenskapsinternt förvärv och en transaktion med resultatet ”noll” vad beträffar avdraget för mervärdesskatt. Företrädarna för de båda företagen kände till detta.

5.3. Alti ingick ett avtal om leverans av jordbruksmaskiner med ett företag som tidigare inte hade bedrivit verksamhet av detta slag och inte förfogade över någon sakkunskap på området. Fotomag hade inte tillräckliga medel för att förvärva maskinerna som skulle säljas vidare till Alti, utan lånade medel från ”Sunvision” AD, ett bolag vars verkställande direktör även är verkställande direktör för Alti. Dessutom är den verkställande direktören för Fotomag aktieägare i ”Sunvision” AD. Den verkställande direktören för Alti ingick även avtalet om transporten. Dessutom var det samma person som verkställde banköverföringarna i kedjan ”Sunvision” AD – Fotomag, ”Sunvision” AD – Alti – Fotomag – ”Sunvision” AD. Denna person hade även erhållit en fullmakt att överföra medel från vart och ett av de tre bolagens bankkonton. Denna person förde även räkenskaperna för Alti och Fotomag, samt för ”Bultrans 73” EOOD, vars e-postadress användes för att ingå avtalet om transporten.

5.4. Förvaltningsdomstolen fann att 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”. Fotomags dröjsmål medför att även Alti hamnar i dröjsmål.

- 6 Alti överklagade domen från Administrativen sad Plovdiv till Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen). Varhoven administrativen sad anser att det är nödvändigt att tolka artikel 205 i direktiv 2006/112 för att avgöra tvisten och har därför hänskjutit de två angivna frågorna till EU-domstolen för förhandsavgörande.

### **Parternas huvudargument**

- 7 Vid skattekontrollen av Alti konstaterade det lokala skattekontoret följande: För det första finansierades Fotomags förvärv av varorna av ett tredje bolag, nämligen "Sunvision" AD, där delägarna även är verkställande direktörer för Fotomag och Alti. För det andra organiserades transporten av skördeträskan från Storbritannien via "Bultrans 73" EOOD:s e-postadress. Sistnämnda bolags verkställande direktör och legala företrädare är även verkställande direktör för Alti. För det tredje är det samma person som för räkenskaperna i både Fotomag och Alti, och båda bolagen har gett denna person omfattande befogenheter, vilket bland annat omfattar befogenheten att disponera över bolagens konton och lämna in bolagens mervärdesskattedeclarationer enligt ZDDS.
- 8 På grundval av dessa konstateranden drog det lokala skattekontoret slutsatsen att Fotomags gemenskapsinterna förvärv av jordbruksmaskiner organiserades av Alti i syfte att undandra sig mervärdesskatt. Alti kände till att Fotomag inte skulle betala mervärdesskatten som bolaget är skyldigt att betala enligt fakturorna som sistnämnda bolag utfärdade. Det lokala skattekontoret anser att den aktuella transaktionen mellan Fotomag och Alti kringgår lagen. Följaktligen är den legala presumtionen om kännedom giltig, vilket är en förutsättning för att mottagaren av leveranserna ska åläggas solidariskt ansvar enligt artikel 177 ZDDS.
- 9 Alti har gjort gällande att det subjektiva rekvisitet i artikel 177 ZDDS, det vill säga kännedom om att leverantören inte kommer att betala in någon mervärdesskatt, inte är styrkt. För att rekvisitet ska vara uppfyllt måste det styrkas att bolagets verkställande direktör kände till denna omständighet.
- 10 Dessutom har Alti gjort gällande att bolaget, med analog tillämpning av ansvaret för tredje mans skulder, inte är skyldigt att betala dröjsmålsränta för tidsperioden från det att mervärdesskatteskulden förföll till betalning fram till dess att omprövningsbeslutet meddelades. Mottagaren av en skattepliktig leverans är inte skyldig att betala mervärdesskatt, vilket innebär att denne inte kan ha åsidosatt en skyldighet att betala mervärdesskatt inom den tidsfrist som följer av ZDDS. De skyldigheter som åligger mottagaren av en skattepliktig leverans enligt artikel 177 ZDDS omfattar inte dröjsmålsränta.

### **Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 11 Den hänskjutande domstolen ska pröva huvudfrågan i tvisten som är huruvida mottagaren är solidariskt ansvarig enligt artikel 177 ZDDS samt omfattningen av detta ansvar. Enligt nämnda bestämmelse är en registrerad person som är mottagare av en skattepliktig leverans eller tjänst betalningsansvarig för den mervärdesskatt som en annan registrerad person är skyldig att betala men inte har betalat, i den utsträckning som denne har utövat avdragsrätt som har ett direkt eller indirekt samband med mervärdesskatten som ska betalas men som inte har inbetalats. Ansvar inträder när den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att mervärdesskatten inte kommer att betalas in.

- 12 Varhoven administrativen sad anser att denna bestämmelse i bulgariska ZDDS med beaktande av EU-domstolens dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06), och dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04), är förenlig med unionsrätten och i synnerhet med artikel 205 i direktiv 2006/112. Det följer av själva beskaffenheten hos det solidariska ansvaret enligt artikel 205 i direktiv 2006/112 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.
- 13 Vid fastställandet av omfattningen av detta solidariska ansvar har den bulgariska lagstiftaren inte uttryckligen i artikel 177 ZDDS angett att mottagaren av leveransen utöver den obetalda skatten även ska betala den dröjsmålsränta som upplupit från tidpunkten då skatteskulden förföll till betalning. I stället följer det av artikel 177.1 ZDDS att mottagarens ansvar är begränsat till beloppet på den mervärdesskatt som ska betalas för leveransen och som den beskattningsbara personen har underlåtit att inbetala, såvitt mottagaren har utövat sin avdragsrätt i motsvarande omfattning. Det är dock möjligt att av andra nationella bestämmelser (i synnerhet artikel 16.3 DOPK och artikel 126.3 ZZD) härleda argument som talar för att det solidariska ansvaret är mer omfattande i förevarande mål.
- 14 Eftersom de bulgariska domstolarnas rättspraxis i denna fråga inte är enhetlig är den hänskjutande domstolen inte säker på hur frågan som uppkommit i förevarande fall ska besvaras.
- 15 Enligt den första inriktningen i nationell rättspraxis ansvarar gäldenärerna solidariskt för den beskattningsbara personens skulder enligt artikel 177 ZDDS. Enligt bulgarisk rätt är de skyldiga att betala den skatt som den beskattningsbara personen inte betalar in i tid enligt de villkor som fastställts i lag. Artikel 16.3 DOPK föreskriver uttryckligen att tredje mans (som inte är den beskattningsbara personen) ansvar omfattar skatt, lagstadgade socialförsäkringsavgifter, samt dröjsmålsränta och kostnader för deras uppbörd. Således är det solidariska ansvaret enligt artikel 177 ZDDS inte begränsat till beloppet på skatten som ska betalas men som den beskattningsbara personen underlåtit att inbetala. I obligationsrättsliga rättsförhållanden är den typiska relativa verkan av solidariskt ansvar inte giltig för offentligrättsliga skulder, vilket innebär att den ena solidariskt betalningsansvariga gäldenärens dröjsmål även försätter de andra gäldenärerna i dröjsmål. Följaktligen är mottagaren av leveransen solidariskt ansvarig inte bara för leverantörens huvudskuld (mervärdesskatteskulden) utan även för den accessoriska skyldigheten att betala lagstadgad dröjsmålsränta på kapitalbeloppet som ersättning för den skada som dröjsmålet orsakat från den tidpunkt då den beskattningsbara personen hamnade i dröjsmål fram till tidpunkten då betalning sker.
- 16 Enligt den andra linjen i nationell rättspraxis är ansvar enligt artikel 177 ZDDS en särskild typ av solidariskt ansvar som gäller personer som är registrerade enligt ZDDS och som inträder när de komplexa rekvisit som anges i nämnda bestämmelse är uppfyllda. Beskaffenheten hos det solidariska ansvaret är att det

uppkommer en skyldighet för en registrerad person att betala en annan registrerad persons mervärdesskatteskuld. Artikel 177 ZDDS utgör en specialbestämmelse i förhållande till artikel 16.3 DOPK. Artikel 177 ZDDS innebär ett undantag från huvudregeln, genom att bestämmelsen föreskriver solidariskt ansvar för en annan person än leverantören. Bestämmelsen inskränker uttryckligen ansvaret till att endast omfatta ”skatt som ska betalas men inte har betalats”. Då det är fråga om en undantagsbestämmelse ska den tillämpas i överensstämmelse med dess exakta betydelse.

- 17 De relevanta domarna från EU-domstolen ger inget svar på frågan huruvida en nationell bestämmelse såsom artikel 16.3 DOPK, som föreskriver att solidariskt ansvar även omfattar dröjsmålsränta, är tillåten mot bakgrund av beskaffenheten hos det solidariska ansvaret och med beaktande av proportionalitetsprincipen. Mot denna bakgrund har den hänskjutande domstolen funnit att det är nödvändigt att tolka bestämmelserna i direktiv 2006/112 och i synnerhet artikel 205 i direktivet för att avgöra tvisten och har därför hänskjutit de ovan angivna frågorna till EU-domstolen för förhandsavgörande enligt artikel 267 punkt 1 b FEUF.

ARBETS-DOKUMENT