

**Sag C-121/24****Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

14. februar 2024

**Forelæggende ret:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarien)

**Afgørelse af:**

7. februar 2024

**Sagsøger:**

»Vaniz« EOOD

**Sagsøgt:**

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Veliko Tarnovo

---

**KENDELSE**

[...] [Udelades]

Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo),  
[...] [udelades]

[...] [Udelades]

[...] [Udelades] har ved afgørelsen [...] [udelades] i forvaltningssag nr. 139 i henhold til registret for Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo) for 2023 taget hensyn til følgende forhold:

Konkrete stridspunkter vedrørende fortolkningen af de nationale retsforskrifter, der er relevante i hovedsagen, nødvendiggør en prøvelse af disse retsforskrifters forenelighed med EU-retlige bestemmelser og principper.

Retten er af den opfattelse, at der med henblik på en korrekt afgørelse af den verserende sag er behov for fortolkning af EU-retlige bestemmelser, og anser det i denne forbindelse for nødvendigt at indgive en anmodning om præjudiciel

afgørelse til Den Europæiske Unions Domstol i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF.

## **I. Sagens parter:**

1. Sagsøger: EOOD (enkeltmandsselskab med begrænset ansvar) »Vaniz« [...] [udelades]

2. Sagsøgt: Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Veliko Tarnovo (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« – Veliko Tarnovo [...] [udelades])

## **II. Hovedsagens genstand:**

Søgsmål til prøvelse af afgiftskontrolafgørelse nr. R-04000422000256-091-001/18.12.2022 truffet af Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (områdedirektoratet for det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter, herefter »områdedirektoratet«) i Veliko Tarnovo, hvorved der blev fastsat skyldig moms på i alt 217 277,82 leva (BGN) med påløbne renter på 114 365,21 BGN over for »Vaniz« EOOD [med hjemsted] i Veliko Tarnovo for afgiftsperioderne juli, august og september 2017 i henhold til artikel 177 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«).

## **III. Faktiske omstændigheder i hovedsagen:**

»Vaniz« EOOD er et erhvervsdrivende selskab, der blev indført i handelsregistret den 2. december 2014 og registreret i henhold til momsloven den 8. januar 2015. Selskabets aktivitet består i vej- og godstransport. I sin egenskab af momsregistreret virksomhed er »Vaniz« EOOD modtager af afgiftspligtige leveringer – køb af lastbiler og køretøjer – og tjenesteydelser – leje af biler – som er angivet på i alt 35 fakturaer udstedt af »Stars International« EOOD for afgiftsperioderne juli, august og september 2017. »Vaniz« EOOD udøvede sin ret til fradrag for disse fakturaer, idet selskabet angav fakturaerne i de bogføringsregistre, der skal føres i henhold til momsloven, og i afgiftsangivelserne for de nævnte afgiftsperioder. Efter at have afsluttet sin kontrol fastslog indtægtsmyndighederne, at leverandøren, »Stars International« EOOD, i sin afgiftsangivelse havde angivet momsen af leveringerne og den afgift, der var anført på fakturaerne til »Vaniz« EOOD, som afgiftspligtigt resultat. Leverandøren »Stars International« EOOD's skyldige moms som angivet i afgiftsangivelsen blev ikke betalt.

Ved afgørelse nr. 348/19.7.2019 blev insolvensproceduren i henhold til artikel 625 i Targovski zakon (handelsloven) vedrørende »Stars International« EOOD indledt i handelssag nr. 287/2018 ved Okrazhen sad Veliko Tarnovo (den regionale

domstol i Veliko Tarnovo); ved afgørelse nr. R94 af 4. august 2020 i den nævnte handelssag afsluttede Okrazhen sad (regional domstol) insolvensproceduren vedrørende »Stars International« EOOD og påbød sletning af selskabet af handelsregistret.

Ved udstedelsen af afgiftskontrolanordning nr. R-04000422000256-020-001/17.1.2022 blev der indledt en afgiftskontrolprocedure over for »Vaniz« EOOD med henblik på at fastslå dette selskabs hæftelse i henhold til momslovens artikel 177 for den moms, som »Stars International« EOOD skyldte og ikke havde betalt vedrørende de 35 fakturaer, som »Stars International« EOOD havde udstedt til »Vaniz« EOOD for afgiftsperioderne juli, august og september 2017. Efter afgiftskontrollen traf områdedirektoratet afgiftskontrolafgørelse nr. R-04000422000256-091-001/18.12.2022, hvorved det blev fastslået, at »Vaniz« EOOD i henhold til momslovens artikel 177 hæftede for »Stars International« EOOD's afgiftsskyld for afgiftsperioderne juli, august og september 2017 på 217 277,82 BGN og påløbne renter på 114 365,21 BGN. Anvendelsen af de nævnte bestemmelser blev begrundet med, at de i momslovens artikel 177, stk. 2, anførte betingelser var opfyldt, idet det følger af denne bestemmelse, at kriteriet for anvendelse af artikel 177, stk. 1, kun er opfyldt, såfremt modtageren af en afgiftspligtig levering vidste eller burde have vidst, at den afgift, der var angivet på den til modtageren udstedte faktura, ikke ville blive betalt.

Selskabet klagede i henhold til artikel 152 i Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren) ved en administrativ procedure over afgiftskontrolafgørelsen til direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Veliko Tarnovo, som ved afgørelse nr. 19/17.2.2023 stadfæstede den anfægtede afgiftskontrolafgørelse i det hele. »Vaniz« EOOD har anlagt et søgsmål i henhold til artikel 155 i lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren til prøvelse af den stadfæstede afgiftskontrolafgørelse ved Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo), hvor den foreliggende forvaltningsretlige sag nr. 139/23 er blevet indledt.

#### **IV. Retsforskrifter, der finder anvendelse**

##### **A. National ret:**

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren):

**Artikel 21.** [...] [udelades]

2. Tredjemænd hæfter også, når de omstændigheder, der er nævnt i artikel 168, nr. 5-7, foreligger for så vidt angår skyldneren.

3. Tredjemænds hæftelse bortfalder, såfremt den skyld, som er blevet fastsat over for dem ved en retskraftig afgørelse, annulleres. [...] [udelades]

**Artikel 112.** 1. Afgiftskontrolproceduren indledes ved udstedelsen af en afgiftskontrolanordning.

**Artikel 168.** Den offentligretlige fordring annulleres:

[...] [udelades]

6. efter udlodningen af provenuet ved realisationen af aktiverne i en juridisk person, der er erklæret insolvent, medmindre tredjemænd hæfter for den offentligretlige fordring

7. ved sletningen af en juridisk person af handelsregistret efter likvidationsprocedurens afslutning, medmindre tredjemænd hæfter for den offentligretlige fordring

[...] [udelades]

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (momsloven):

**Artikel 177** 1. (ændret ved DV nr. 94 af 2012, i kraft siden den 1.1.2013) Den registrerede person, der er modtager af en afgiftspligtig levering eller tjenesteydelse, hæfter for en afgift, som en anden registreret person skylder og ikke har betalt, i det omfang vedkommende har udøvet den fradragsret, der er direkte eller indirekte forbundet med den skyldige og ikke-betalte afgift.

2. Hæftelsen i henhold til stk. 1 indtræder, såfremt den registrerede person vidste eller burde have vidst, at afgiften ikke ville blive betalt, og dette godtgøres af kontrolmyndigheden som omhandlet i artikel 117-120 i lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren.

3. Med henblik på stk. 2 antages det, at personen burde have vidst, at afgiften ikke ville blive betalt, hvis følgende betingelser er kumulativt opfyldt:

1) Den skyldige afgift i henhold til stk. 1 er ikke blevet reelt betalt som resultat for en afgiftsperiode af nogen af de tidligere leverandører eller tjenesteydere i leveringskæden, som har foretaget en afgiftspligtig transaktion med samme genstand eller samme tjenesteydelse, uanset om dette er sket i den samme, en ændret eller en bearbejdet form.

2) Den afgiftspligtige transaktion foretages kun tilsyneladende, omgår loven eller foretages til en pris, der adskiller sig væsentligt fra markedsprisen.

4. Hæftelsen i henhold til stk. 1 er ikke knyttet til opnåelse af en bestemt fordel som følge af den manglende betaling af den skyldige afgift.

5. Under de betingelser, der er fastsat i stk. 2 og 3, hæfter også en leverandør eller tjenesteyder, som i leveringskæden ligger før den afgiftspligtige person, som skylder den ikke-betalte afgift.

6. I de tilfælde, der er omhandlet i stk. 1 og 2, hæfter den afgiftspligtige person, der er den direkte modtager af den levering eller tjenesteydelse, for hvilken den skyldige afgift ikke er blevet betalt, og såfremt inddrivelsen mislykkes, kan alle de efterfølgende modtagere i leveringskæden pålægges at hæfte.

7. Stk. 6 gælder tilsvarende for de tidligere leverandører eller tjenesteydere i leveringskæden.

## **B. EU-retten:**

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem:

Betragtninger:

(44) Medlemsstaterne bør ligeledes kunne bestemme, at en anden end den betalingspligtige person hæfter solidarisk for momsens erlæggelse.

Artikel 193

Ændret ved M19

Berigtiget ved C11

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

Artikel 205

I de i artikel 193-200 samt artikel 202, 203 og 204 omhandlede tilfælde kan medlemsstaterne lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse.

Artikel 207

Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at personer, som i henhold til artikel 194-197 samt artikel 199 og 204 betragtes som betalingspligtige for momsen i stedet for en afgiftspligtig person, der ikke er etableret på medlemsstaternes respektive område, opfylder de i denne afdeling omhandlede betalingsforpligtelser.

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

## V. Parternes anbringender og retlige argumenter:

Sagsøgeren »Vaniz« EOOD har anfægtet afgiftskontrolafgørelsen. Selskabet har bestridt, at betingelserne for anvendelse af momslovens artikel 177 er opfyldt, og gjort gældende, at det i det konkrete tilfælde ikke er blevet forskriftsmæssigt fastslået og ikke støttes af de under sagen indsamlede beviser, at de er opfyldt. Ud over anbringendet om, at betingelserne for selskabets hæftelse ikke er opfyldt, eftersom det subjektive kriterium – formodningen om skyld eller kendskabet til deltagelse i afgiftssvig – ikke er opfyldt, har selskabets befuldmægtigede gjort gældende, at »Vaniz« EOOD ikke kan hæfte for »Stars International« EOOD's afgiftsskyld i henhold til momslovens artikel 177. Sagsøgerens befuldmægtigede har støttet sidstnævnte argument på, at »Stars International« EOOD er blevet slettet af handelsregistret og i henhold til en retsafgørelse, der er truffet som led i insolvensproceduren, fra den 4. august 2020 er ophørt med at eksistere og indgå i retsforhold som juridisk person. Afgiftskontrolproceduren om fastlæggelse af »Vaniz« EOOD's skyldige moms i henhold til momslovens artikel 177, stk. 2, blev indledt ved udstedelsen af en afgiftskontrolanordning den 17. januar 2022, dvs. efter at skyldneren »Stars International« EOOD var blevet slettet som virksomhed [af handelsregistret] og ophørt med at eksistere. Ifølge sagsøgeren anses en juridisk persons gæld for at være annulleret, når den pågældende person er blevet slettet; en tredjemand, i det foreliggende tilfælde »Vaniz« EOOD, kan ikke efterfølgende, lang tid senere pålægges hæftelse som solidarisk skyldner i henhold til bestemmelsen i momslovens artikel 177.

Det forhold, at en juridisk person, der er hovedskyldner af fordringer i henhold til momsloven, ophører med at eksistere, medfører således ifølge sagsøgeren ikke, at der kan indledes en procedure om fastlæggelse af en tredjemands solidariske hæftelse, hvorfor afgiftskontrolafgørelsen er retsstridig.

Ifølge sagsøgerens befuldmægtigede er bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 til hinder for en national ordning, som tillader, at der indledes en procedure, hvorved en solidarisk skyldner pålægges hæftelse, efter at hovedskyldneren allerede er ophørt med at eksistere. En sådan foranstaltning er ikke i overensstemmelse med de erklærede formål med direktivet og hviler på national lovgivning, som er vedtaget i strid med EU-retten.

Sagsøgte, direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Veliko Tarnovo har bestridt alle sagsøgerens argumenter og er af den opfattelse, at det i den foreliggende sag er blevet behørigt fastslået og støttes af de under sagen forelagte beviser, at betingelserne i momslovens artikel 177 er opfyldt. Ifølge sagsøgtes befuldmægtigede foreligger der hverken en tilsidesættelse af EU-retlige bestemmelser i Rådets direktiv 2006/112/EF, uklarheder eller modstrid med de relevante nationale bestemmelser. Bestemmelserne i artikel 205 og artikel 297, andet punktum, i direktiv 2006/112/EF er ikke til hinder for en national bestemmelse såsom momslovens artikel 177; dette er blevet tilstrækkeligt afklaret i Den Europæiske Unions Domstols praksis. Sagsøgte har gjort gældende, at offentligretlige fordringer i



henhold til artikel 168, nr. 5-7, i lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren ikke annulleres ved en fysisk persons død eller en juridisk persons opløsning, når tredjemænd hæfter for den offentlige fordring, hvorfor »Stars International« EOOD's moms skyld i det konkrete tilfælde på trods af selskabets afregistrering og sletning af handelsregistret ikke anses for at være annulleret, efter at en tredjepart, nærmere bestemt »Vaniz« EOOD ved den i momslovens artikel 177 fastsatte procedure er blevet pålagt at hæfte som solidarisk skyldner.

## **VI. Retspraksis:**

Ved dom af 20. maj 2021 i sag C-4/20 besvarede Den Europæiske Unions Domstol en anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Administrativen sad Plovdiv (forvaltningsdomstolen i Plovdiv) vedrørende den her omhandlede hæftelse i henhold til momslovens artikel 177 og foreneligheden mellem disse bestemmelser og direktiv 2006/112/EF. I den nævnte dom blev det fastslået, at artikel 205 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en person, som anses for solidarisk hæftende i denne bestemmelses forstand, er forpligtet til, ud over at erlægge den merværdiafgift (moms), som ikke er blevet betalt af den person, der er betalingspligtig for denne afgift, at betale de morarenter, som den betalingspligtige person er skyldig at betale af dette beløb, når det er godtgjort, at denne person, samtidig med at vedkommende selv udøver sin fradragsret, vidste eller burde have vidst, at den nævnte betalingspligtige person ikke ville betale denne afgift. I præmis 32 i Den Europæiske Unions Domstols dom blev det bemærket, at medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af en sådan beføjelse skal overholde de generelle retsprincipper, der er en del af EU's retsorden, som bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet. I dommens præmis 42 anførte Domstolen, at medlemsstaterne ikke desto mindre kun kan udvide ordningen med solidarisk hæftelse således, at den omfatter sådanne elementer, hvis en sådan udvidelse, henset til de formål, der forfølges med artikel 205 i direktiv 2006/112, er begrundet og er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet.

I national retspraksis foreligger der to fortolkningsafgørelser fra Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), nærmere bestemt fortolkningsafgørelse nr. 6/15.4.2021 i fortolknings sag nr. 6/2019 og fortolkningsafgørelse nr. 4/10.5.2022 i fortolknings sag nr. 2/20 truffet af Obshto sabranie na sadiite na VAS (præsidiat for Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager)), som omhandler rækkevidden af den solidariske hæftelse i henhold til momslovens artikel 177, der omfatter hæftelsen for renter, samt gyldigheden af en afgiftskontrolafgørelse truffet i medfør af momslovens artikel 177, når der allerede tidligere er truffet en afgiftskontrolafgørelse over for samme person.

I retspraksis fra Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) som kassationsinstans i tilsvarende sager er spørgsmålet om indledning af en afgiftskontrolprocedure med henblik på at fastslå den solidariske hæftelse for skyldig afgift i henhold til momslovens artikel 177, når hovedskyldneren ikke længere eksisterer, imidlertid ikke blevet udtrykkeligt drøftet.

Så vidt det fremgår, har Den Europæiske Unions Domstol heller ikke truffet afgørelse i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse i en lignende sag.

## VII. Begrundelsen for forelæggelsen:

Med henblik på at kunne træffe den korrekte afgørelse i sagen, som vedrører lovligheden af den anfægtede afgiftskontrolafgørelse, er det først nødvendigt at afklare spørgsmålet om anvendelsesområdet for bestemmelserne om indledning af proceduren med henblik på at fastslå »Vaniz« EOOD's hæftelse for »Stars International« EOOD's afgiftsskyld i henhold til momslovens artikel 177. Eftersom det henhører under de nationale domstoles eksklusive kompetence at afgøre, om bestemmelserne i artikel 21, stk. 2, sammenholdt med artikel 168, i lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren finder anvendelse på afgiftskontrolproceduren i henhold til momslovens artikel 177, og retten vil besvare disse spørgsmål i den afsluttende afgørelse i sagen, skal forholdet mellem denne bestemmelse og EU-retten, navnlig Rådets direktiv 2006/112/EF afklares ved Den Europæiske Unions Domstols fortolkning af den gældende EU-ret. I denne henseende er det åbenbart afgørende, om de EU-retlige bestemmelser er til hinder for en national ordning, hvorefter tredjemænd fortsat hæfter som solidariske skyldnere for hovedskyldnerens skyldige afgift, når denne person er ophørt med at eksistere og indgå i retsforhold som retssubjekt. Bestemmelserne i national lovgivning, artikel 21, stk. 2, og artikel 168 i lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren, tillader principielt, at tredjemænd kan hæfte solidarisk for andres gæld, selv hvis hovedskyldneren ikke længere eksisterer. Momslovens artikel 177 fastsætter ikke nogen materielle grænser for hæftelsen for andres gæld, idet det bemærkes i de ovenfor anførte fortolkningsafgørelser truffet af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) og Den Europæiske Unions Domstols dom, at tredjepartens solidariske hæftelse både omfatter skyldige afgifter og skyldige renter. Derimod er de tidsmæssige parametre for denne hæftelse fortsat uklare, dvs. hvornår det er muligt at indlede og gennemføre denne procedure. Det skal tages i betragtning, at hovedsagen ikke vedrører fastlæggelse af retssubjektets afgiftsskyld som en person, der er registreret i henhold til momsloven, men derimod om hæftelse for andres gæld. Denne person erfarer først efter indledningen af afgiftskontrollen af vedkommende, at den pågældende bærer en sådan hæftelse; på dette tidspunkt er personens medkontrahent – afgiftsskyldneren – allerede ophørt med at eksistere. Henset til de beskrevne omstændigheder er der grund til at rejse det spørgsmål, om en sådan fortolkning af de relevante bestemmelser er i overensstemmelse med de principper, der er anført i direktiv 2006/112/EF, som har til formål at sikre et



velfungerende moms-system i Unionen, og om [disse bestemmelser] åbenbart tilsidesætter rimelighedsprincippet og proportionalitetsprincippet. Det forhold, at der foreligger en forvaltningspraksis, hvorved der med henblik på at fastslå tredjemands solidariske hæftelse anordnes afgiftskontroller, når hovedskyldneren ikke længere indgår i retsforhold, er tydeligvis ikke et enkelttilfælde. Derfor vil en afklaring af de nævnte spørgsmål åbenbart være af væsentlig betydning for, hvorledes skatte- og afgiftsmyndighederne i praksis anvender bestemmelserne i momslovens artikel 177 i overensstemmelse med de i direktiv 2006/112/EF omhandlede parametre.

På baggrund af disse betragtninger er den foreliggende afdeling ved Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo) af den opfattelse, at der skal indgives en anmodning om præjudiciel afgørelse til Den Europæiske Unions Domstol vedrørende lovligheden af en forvaltningspraksis eller en national ordning, som fastsætter en mulighed for at indlede en procedure med henblik på at fastslå en tredjemands solidariske hæftelse for hovedskyldnerens moms-skyld, når sidstnævnte er ophørt med at eksistere og indgå i retsforhold.

Af disse grunde og i medfør af artikel 628 i Grazhdanski protsesualen kodeks (den civile retsplejelov), sammenholdt med § 2 i tillægsbestemmelserne til lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren, samt i medfør af den civile retsplejelovs artikel 631, sammenholdt med § 2 i tillægsbestemmelserne til lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren, afsiger Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo), [...] [udelades] følgende

#### KENDELSE:

Den Europæiske Unions Domstol **forelægges** i henhold til artikel 267, stk. 1, litra b), i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

Tillader bestemmelserne i 44. betragtning til og artikel 205 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, henset til gennemsigtighedsprincippet og princippet om hæftelsens forholdsmæssighed, at der indledes en procedure med henblik på at fastslå, at en person hæfter solidarisk for skyldig moms, og at fastslå omfanget af den solidariske hæftelse, efter at hovedskyldneren er ophørt med at eksistere og indgå i retsforhold?

Er disse bestemmelser til hinder for, at der efter sletningen af skyldneren [af handelsregistret], uden at en retlig efterfølger indtræder i skyldnerens rettigheder og pligter, fortsat foreligger en anmeldt fordring mod denne person, som en tredjemand efterfølgende skal hæfte for?

Er de nationale skatte- og afgiftsmyndigheders forvaltningspraksis, således som den er beskrevet, forenelig med overholdelse af retssikkerhedsprincippet?

Retsforhandlingerne i sagen [...] [udelades] **udsættes** på Den Europæiske Unions Domstols afgørelse.

[...] [Udelades]

ARBEJDSDOKUMENT