

Sag C-276/24**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

19. april 2024

Forelæggende ret:

Nejvyšší správní soud (Den Tjekkiske Republik)

Afgørelse af:

10. april 2024

Sagsøger og kassationsappellant:

KONREO, v. o. s., insolvenční správce úpadce FAU s.r.o.

Den anden part i sagen og kassationsindstævnte:

Odvolací finanční ředitelství

AFGØRELSE

Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) har [udelades] i sagen mellem sagsøgeren KONREO, v. o. s., [udelades] insolvenční správce úpadce (kurator i konkursboet) FAU s. r. o., [udelades] og den anden part i sagen: Odvolací finanční ředitelství (direktoratet for klager ved den nationale skatte- og afgiftsmyndighed, Den Tjekkiske Republik), [udelades] i forbindelse med behandling af kassationsappellen iværksat af sagsøgeren til prøvelse af dom af 10. februar 2023, sagsnummer 29 Af 48/2020–276 truffet af Krajský soud v Brně (den regionale ret i Brno, Den Tjekkiske Republik) vedrørende den anden part i sagens afgørelse af 26. maj 2020 [udelades],

truffet følgende afgørelse:

[Udelades] Den Europæiske Unions Domstol **forelægges** følgende præjudicielle spørgsmål:

Er artikel 205 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem sammenholdt med proportionalitetsprincippet til hinder for en national praksis, hvorefter modtageren af en afgiftspligtig

ydelse kan hæfte for betaling af merværdiafgift fra leverandøren af denne ydelse, selv om modtageren af denne afgiftspligtige ydelse allerede er blevet nægtet retten til fradrag henset til, at denne har begået momssvig?

[Udelades]

Begrundelse:

I. Hovedsagens genstand

- 1 Sagsøgeren er kurator for konkursboet efter det konkursramte tjekkiske selskab FAU s.r.o. (herefter »FAU«). Alle de omstændigheder, der er beskrevet nedenfor, og de afgørelser, der er truffet, vedrører afgiftsperioderne fra maj til oktober 2013. FAU købte brændstof fra det tjekkiske selskab VERAMI International Company s.r.o. (herefter »VERAMI«). De to selskaber var merværdiafgiftspligtige (herefter »moms«). Finanční správa České republiky (afgiftsmyndighed, Den Tjekkiske Republik) foretog en afgiftskontrol hos de to selskaber. Den fastslog, at der var begået momssvig i den handelskæde, som VERAMI og FAU var en del af. Tabet af afgiftsindtægter opstod hos de aktører, der var før VERAMI og FAU i kæden, og som ikke var direkte leverandører af brændstof til VERAMI. Ikke desto mindre kunne de to nævnte selskaber i lyset af de usædvanlige handelsmæssige omstændigheder have haft kendskab til, at der var blevet begået momssvig som led i deres handelstransaktioner. De traf imidlertid ikke foranstaltninger for at undgå at begå svig.
- 2 Afgiftsmyndigheden udstedte på baggrund af afgiftskontrollen den 5. januar 2015 og den 2. februar 2015 afgiftsansættelser, hvorved VERAMI blev pålagt at betale et yderligere afgiftsbeløb. I kraft af disse ansættelser opkrævede afgiftsmyndigheden yderligere moms hos VERAMI som følge af nægtelsen af retten til fradrag for køb af brændstof, som selskabet efterfølgende leverede til FAU. Krajský soud v Brně (den regionale ret i Brno, Den Tjekkiske Republik) erklærede VERAMI konkurs ved afgørelse af 27. februar 2015, og der blev indledt en insolvensbehandling af selskabets aktiver. Insolvensbehandlingen er fortsat verserende.
- 3 Den 14. december 2016 erklærede Krajský soud v Ostravě (den regionale ret i Ostrava, Den Tjekkiske Republik) FAU konkurs og indledte en insolvensbehandling af selskabets aktiver. Denne insolvensbehandling er ligeledes fortsat verserende. Efterfølgende, den 7. februar 2017, opkrævede afgiftsmyndigheden ligeledes yderligere moms hos FAU som følge af nægtelsen af retten til fradrag. FAU's klage over beslutningen om at fastsætte beløbet for den yderligere momspligt blev afvist af Odvolací finanční ředitelství (direktoratet for klager ved den nationale skatte- og afgiftsmyndighed, Den Tjekkiske Republik) ved afgørelse af 25. september 2017. Sagsanlægget til prøvelse af denne afgørelse blev forkastet ved dom af 1. juli 2022 af Krajský soud v Brně (den regionale ret i Brno). Sagsøgerens kassationsappel til prøvelse af denne dom er under behandling ved Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, herefter

»øverste domstol i forvaltningsretlige sager«) med sagsnummer 6 Afs 255/2022. FAU betalte ikke den yderligere indgående afgift, og afgiftsmyndigheden anmeldte sit krav under insolvensbehandlingen.

- 4 Allerede inden afgiftsmyndigheden pålagde FAU at betale den yderligere indgående afgift som følge af nægtelsen af retten til fradrag, opfordrede afgiftsmyndigheden selskabet, som hæftede solidarisk, til at betale den moms, som VERAMI ikke havde indbetalt til statskassen. Dette blev gjort gennem seks opfordringer til solidarisk hæftelse dateret 22. april 2015 og 7. august 2015. FAU anlagde sag til prøvelse af opfordringerne til solidarisk hæftelse, som i første omgang blev afvist ved afgørelser af 22. september 2016 truffet af den anden part i sagen. Disse afgørelser blev omstødt af Krajský soud v Brně (den regionale ret i Brno) ved dom af 9. maj 2019 med den begrundelse, at den anden part i sagen ikke havde fortolket betingelserne for at hæfte solidarisk for den afgift, som leverandøren ikke havde betalt, i overensstemmelse med retspraksis fra Den Europæiske Unions Domstol (herefter »Domstolen«) og den øverste domstol i forvaltningsretlige sager. Sagerne blev hjemvist til den anden part i sagen med henblik på videre behandling. Efterfølgende afviste den anden part i sagen ved afgørelser af 26. maj 2020 igen søgsmålene. Det er disse afgørelser, som den anden part i sagen har truffet, der er genstand for prøvelse i den foreliggende sag.
- 5 Ved domstolsprøvelse af en administrativ afgørelse er den faktiske og retlige situation på tidspunktet for den administrative afgørelse afgørende [artikel 75, stk. 1, i zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (lov nr. 150/2002 om forvaltningsretlige procedurer) (udelades)]. Dette tidspunkt er den 26. maj 2020. Det kan sammenfattes, at den yderligere moms allerede på nuværende tidspunkt er blevet endeligt opkrævet (som følge af nægtelsen af retten til fradrag) hos både VERAMI og FAU. Dette ændrer ikke noget ved den omstændighed, at sagsøgeren har iværksat appel og efterfølgende kassationsappel til prøvelse af opkrævningen af den yderligere afgift hos FAU. På det tidspunkt, der er relevant for sagen, forelå der en endelig efteropkrævning over for FAU. Da den anden part i sagen for anden gang behandlede de søgsmål, der var iværksat til prøvelse af de opfordringer til solidarisk hæftelse, hvorved FAU blev opfordret til at betale den afgift, som VERAMI ikke havde betalt, forelå der en endelig afgørelse fra afgiftsmyndigheden, hvorved FAU blev nægtet ret til at fradrage afgiften vedrørende de samme handelstransaktioner. FAU blev derfor opfordret til at betale den afgift til statskassen, VERAMI allerede havde betalt til sidstnævnte ved betaling af de fakturerede gebyrer. Den afgift, som FAU hæfter solidarisk for, blev angivet i beløb på de fakturaer, der blev udstedt af VERAMI som leverandør til FAU som modtager. FAU betalte beløb, der var anført i fakturaerne, til sin leverandør, VERAMI. FAU blev derfor nægtet retten til at fradrage afgiften for disse fakturaer med den begrundelse, at der var begået momssvig i handelskæden.
- 6 Krajský soud v Brně (den regionale ret i Brno) ophævede sagsøgtes afgørelser af 26. maj 2020 og hjemviste sagen til den anden part i sagen til videre behandling. Dette blev begrundet med afgiftsmyndighedens manglende anvendelse af proportionalitetsprincippet ved myndighedens beslutning om pålægge solidarisk

hæftelse. Der er nemlig i princippet tale om en dobbeltafgiftspåligning af den samme handelstransaktion. FAU's solidariske hæftelse rejser i realiteten tvivl om selskabets egen afgiftsmæssige forpligtelse som følge af nægtelsen af retten til fradrag. Formålet med den solidariske hæftelse er at sikre, at der ikke opstår tab hos statskassen, og ikke at straffe den afgiftspligtige person.

7 Sagsøgte har iværksat kassationsanke til prøvelse af den regionale domstols dom. Sagsøgte har gjort gældende, at momsfradragssystemet har til formål at opretholde princippet om afgiftsneutralitet. Dette princip kan imidlertid ikke påberåbes af den, der bevidst har medvirket til afgiftssvig. I sådanne tilfælde skal afgiftsmyndigheden nægte den ønskede ret til fradrag. Nægtelsen af retten til fradrag har ikke til formål at opkræve den manglende afgift, men beskytter formålet med og betydningen af Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem. Afgiftsmyndigheden har ret til at nægte alle erhvervsdrivende i handelskæden ret til fradrag, hvis de vidste eller burde have vidst, at der var begået afgiftssvig. Afgiftsmyndighedens beføjelser er ikke begrænset til opkrævning af den manglende afgift. Desuden opvejes medvirken til moms svig ikke af yderligere betaling af den manglende afgift. FAU's afgiftspligt skal adskilles fra selskabets solidariske hæftelse for at garantere leverandørens betaling af moms. Kernen i den solidariske hæftelse er at sikre, at en anden aktør opfylder sin momsforpligtelse. Virkningen af at solidarisk hæftelse er at opfylde statskassens krav i stedet for den skyldner, der ikke har betalt afgiften (leverandøren til den aktør, der hæfter solidarisk). Nægtelse af ret til fradrag har til formål at forhindre en ugrundet berigelse for den afgiftspligtige person, der har medvirket til afgiftssvig. Nægtelsen af retten til fradrag er ikke specifik for solidarisk hæftelse. Der er således intet til hinder for, at begge ordninger, dvs. nægtelse af ret til fradrag for en godkendt ydelse, der er omfattet af moms svig, og solidarisk hæftelse for leverandørens betaling af moms for den samme levering, der giver anledning til momspligt, anvendes samtidig over for den samme afgiftspligtige person. Anvendelsen af de to ordninger er baseret på lignende hypoteser (svigagtig adfærd i handelskæden og manglende god tro hos den afgiftspligtige person med hensyn til transaktionernes lovlighed). Deres forening er således en logisk konsekvens. Det ville være paradoksalt, hvis den solidariske hæftelse udelukkende omfattede erhvervsdrivende, der kræver fradrag i god tro for så vidt angår lovligheden af deres transaktioner.

8 Sagsøgeren har i sit svarskrift under kassationsappellen gjort gældende, at nægtelsen af retten til fradrag og den solidariske hæftelse skal forstås som alternative procedurer. Deres samtidige anvendelse tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet og princippet om ligebehandling af de afgiftspligtige personer. På grundlag af den anden part i sagens afgørelser er FAU forpligtet til at betale moms af den samme transaktion tre gange: først blev den betalt til leverandøren, derefter blev afgiften »betalt« som følge af at selskabet blev nægtet retten til fradrag, og nu forventes at selskabet at betale afgiften en tredje gang under solidarisk hæftelse for leverandørens betaling af afgiften. Både nægtelsen af retten til fradrag og den solidariske hæftelse har til formål at beskytte statskassen. Det er således tilstrækkeligt kun at anvende én af disse ordninger. Formålet med

afgiftsmyndighedens adfærd kan ikke være at afgiftspålægge transaktionen så meget som muligt, men at søge en tilnærmelse til den situation, som ud fra statskassens synspunkt ville opstå, hvis de afgiftspligtige personer havde handlet lovligt. Hvis de afgiftspligtige personer havde lovligt, ville afgiften kun være blevet betalt til statskassen én gang. Der er ingen grund til, at statskassen beriges af en dobbeltafgiftspåligning. Proportionalitetsprincippet er en integreret del af EU-rettens principper. Den regionale ret anvendte det med den begrundelse, at der er tale om et princip, der har forrang for ordlyden af lovens bestemmelser.

II. De påberåbte EU-retlige bestemmelser og national ret

- 9 Artikel 205 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »direktiv 2006/112/EF«) bestemmer:

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.

- 10 I national ret følger den generelle regulering af solidarisk hæftelse for skattegæld af artikel 171 og artikel 172 i zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (lov nr. 280/2009 om afgiftsprocedurer, »afgiftsprocedureloven«).

Afgiftsprocedurelovens artikel 171 bestemmer:

§ 171

(1) En aktør, der hæfter solidarisk, er også forpligtet til at betale restancerne, hvis aktøren ved lov pålægges solidarisk hæftelse, og hvis afgiftsmyndigheden i sin opfordring har angivet den indgående afgift, som aktøren hæfter for, og samtidig opfordrer aktøren til at betale restancerne inden for en bestemt periode; en kopi af afgørelsen om afgiftsansættelse vedlægges opfordringen.

(3) Den solidarisk hæftende part kan pålægges at betale, hvis restancerne ikke er blevet betalt af den afgiftspligtige person, selv om den afgiftspligtige person forgæves er blevet opfordret til at betale dem, og restancerne ikke er blevet indfriet, selv under en fuldbyrdelsesprocedure over for den afgiftspligtige person, medmindre det er klart, at fuldbyrdelse ville være åbenlyst uden virkning; den solidarisk hæftende part kan også pålægges at betale efter indledning af insolvensbehandling mod den afgiftspligtige person.

- 11 Skatteyderens solidariske hæftelse for moms er reguleret i § 109 i zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lov nr. 235/2004 om merværdiafgift, herefter »momsloven«):

§ 109

Solidarisk hæftelse for modtageren af en afgiftspligtig ydelse

(1) *En betaler, der modtager en afgiftspligtig ydelse med leveringssted her i landet fra en anden betaler eller betaler for en sådan ydelse (i det følgende benævnt »modtageren af den afgiftspligtige ydelse«), hæfter solidarisk for den ubetalte afgift på denne ydelse, hvis han eller hun på tidspunktet for modtagelsen vidste eller burde have vidst og kunne have vidst, at:*

- a) *den afgift, der er anført i afgiftsdokumentet, ikke vil blive betalt forsætligt*
- b) *betaleren, der leverer den afgiftspligtige ydelse eller modtager betaling for den pågældende ydelse (herefter »betaleren af den afgiftspligtige ydelse«), forsætligt befinder sig i en situation, der forhindrer ham eller hende i at betale afgiften, eller*
- c) *der er tale om underbetaling af afgift eller misbrug af en afgiftsfordel.*

(2) *Modtageren af en ydelse, der giver anledning til afgiftspligt, hæfter også solidarisk for den ubetalte afgift på denne ydelse, hvis betalingen for denne ydelse:*

- a) *uden nogen økonomisk begrundelse klart afviger fra den pris, der normalt anvendes,*
- b) *helt eller delvis foretages ved pengeoverførsel til en konto, der forvaltes af en udbyder af betalingstjenester uden for det nationale område, eller*
- c) *den foretages helt eller delvis ved kontant overførsel til en anden konto end den, der udfører den udløsende ydelse, og som offentliggøres af skattemyndighederne på en sådan måde, at der er mulighed for fjernadgang.*

12 I den foreliggende sag anvendte afgiftsmyndigheden solidariske hæftelse i henhold til momslovens artikel 109, stk. 2, litra b). Den øverste domstol i forvaltningsretlige sager behandlede fortolkningen af denne bestemmelse i dom af 15. februar 2018, sagsnummer 5 Afs 78/2017-33, KOVÁŘ plus, CZ:NSS:2018:5.Afs. 78.2017 33. Den øverste domstol i forvaltningsretlige sager fremhævede forpligtelsen til at fortolke den nævnte bestemmelse i overensstemmelse med EU-retten, dvs. i overensstemmelse med de krav, der er formuleret af EU-Domstolen med hensyn til betingelserne for anvendelse af solidarisk hæftelse i henhold til artikel 205 i direktiv 2006/112/EF. Den solidariske hæftelse i henhold til denne bestemmelse forudsætter således, at der ud over den blotte indbetaling på den konto, der forvaltes af udbyderen af betalingstjenester uden for det nationale område, foreligger yderligere

omstændigheder, hvoraf det klart fremgår, at den afgiftspligtige person, der har foretaget betalingen på en konto beliggende uden for det nationale område, vidste eller burde have vidst, at inddrivelsen af den således foretagne indbetaling uden for det nationale område netop vedrørte den manglende betaling af afgiften.

- 13 I sin anden afgørelse har den anden part i sagen allerede undersøgt, om der forelå yderligere omstændigheder, hvoraf det kunne udledes, at FAU vidste eller burde have vidst, at leverandøren, VERAMI, ikke ville betale den moms, der var angivet på fakturaerne.
- 14 Begrebet solidarisk hæftelse, således som det anvendes i den nationale afgiftsret, hviler på dette organs almindelige privatretlige grundlag. I denne henseende fremgår det af retspraksis fra den øverste domstol i forvaltningsretlige sager, at den solidariske hæftelse er en garantiordning, der supplerer hovedforpligtelsen. Den har accessorisk karakter, og er derfor forbundet med den primære garantiforpligtelse og deler dens skæbne. Omfanget af den solidariske hæftelse følger af hovedforpligtelsen. Den solidariske hæftelse ophører med hovedforpligtelsen, medmindre andet er fastsat ved lov. Et andet kendetegn ved solidarisk hæftelse er dets subsidiære karakter, som kommer til udtryk i den omstændighed, at en person først kan hæfte solidarisk på det tidspunkt, hvor skyldneren ikke har opfyldt sin hovedforpligtelse (eller en del heraf), som den garanterer (jf. f.eks. dommen truffet af øverste domstol i forvaltningsretlige sager, KOVÁ Plus). Hvis den solidarisk hæftende part i stedet for skyldneren faktisk har opfyldt sin hovedforpligtelse, har den pågældende et regressøgsmaal mod skyldneren (subrogation). Den solidarisk hæftende part får således et krav mod skyldneren og kan kræve, at skyldneren tilbagebetaler ham, hvad han har betalt til fordringshaveren i stedet for, at skyldneren betaler hovedforpligtelsen. Den solidarisk hæftende part opnår ligeledes denne privatretlige fordring i tilfælde af retlig solidaritet med hensyn til den ikke-betalte afgift [dom truffet af velký senát Nejvyšší soud České republiky (storkammeret ved den øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) af 8.9.2010, sagsnummer 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693 2008.1, vedrørende den civilret, der var gældende indtil 31. december 2013; for så vidt angår de bestemmelser, der finder anvendelse fra den 1. januar 2014, jf. artikel 1937 og 1938 i zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (lov nr. 89/2012 borgerlig lovbog)].
- 15 I betragtning af de betingelser, hvorunder solidarisk hæftelse kan gøres gældende i afgiftsretten (jf. momsloven artikel 171, stk. 3, der er nævnt ovenfor), kan den solidarisk hæftende parts regreskrav imidlertid anses for at være vanskeligt at håndhæve. Faktisk kan afgiftsmyndigheden kun kræve, at den solidarisk hæftende part betaler gælden, når den ikke har været i stand til at inddrive (dvs. tvangsfuldbyrde) gælden over for skyldneren. Tvangsfuldbyrdelse er ikke kun nødvendig, hvis den klart er uden virkning, eller når skyldneren er gået konkurs. I den foreliggende sag var VERAMI på tidspunktet for stævningen om solidarisk hæftelse under insolvensbehandling i form af likvidation. Afkastet af konkurser i Tjekkiet er generelt meget lavt. Det kan derfor ikke antages, at den solidarisk hæftende part (i det foreliggende tilfælde FAU), hvis den havde betalt VERAMI's

gæld til afgiftsmyndigheden, under disse omstændigheder gyldigt ville have anlagt sit regressøgsmaal mod dette selskab. Det må derfor antages, at den solidarisk hæftende part faktisk ikke vil inddrive fra hovedskyldneren (sin leverandør), hvad den har betalt til afgiftsmyndigheden for tilbagebetaling af hovedskyldnerens afgiftsrestancer.

III. Bedømmelse af det præjudicielle spørgsmål

- 16 Ifølge den øverste domstol i forvaltningsretlige sager skal det tilføjes, at det præjudicielle spørgsmål vedrører to aspekter af merværdiafgiftens anvendelse. For det første er det et spørgsmål om at nægte retten til at fradrage afgift, og for det andet er det et spørgsmål om at blive pålagt solidarisk hæftelse for betaling af afgift på godkendte afgiftspligtige leverancer af deres leverandør.

Nægtelse af retten til fradrag

- 17 Det første aspekt er fastlæggelsen af FAU's afgiftspligt, hvilket afspejles i udøvelsen af retten til at fradrage afgiften på de ydelser, der er modtaget af VERAMI. For så vidt angår den nationale afgiftsret er der tale om en undersøgelsesprocedure i henhold til momsloven. Som følge af denne procedure blev FAU pålagt en yderligere moms for hver af de pågældende afgiftsperioder. FAU blev nægtet retten til fradrag i henhold til artikel 168 i direktiv 2006/112/EF med den begrundelse, at de transaktioner, som FAU gjorde krav på fradrag for, indgik i en handelskæde, hvor der var begået momssvig. Dette aspekt er ikke genstand for domstolsprøvelse i den foreliggende sag. Det kan dog ikke ignoreres, da det udfylder konteksten for det forelagte præjudicielle spørgsmål.
- 18 FAU og dens leverandør VERAMI er blevet pålagt en yderligere momspligt, idet de blev pålagt at betale moms af transaktioner, der gav anledning til momspligt (udgående moms), samtidig med at de blev nægtet retten til at fradrage den indgående moms. Det skyldtes, at både VERAMI's erhvervelse af den afgiftspligtige fordel og FAU's erhvervelse af den samme afgiftspligtige fordel var en del af den samme handelskæde, hvor der var opstået svigagtige momstab i tidligere led. Afgiftsmyndigheden fastslog, at både VERAMI og FAU vidste eller burde have vidst, at de afgiftspligtige varer, de havde erhvervet, var udsat for momssvig. Herved har de ikke truffet sådanne forebyggende foranstaltninger, som gør det muligt for dem at undgå deres deltagelse i svigen.
- 19 Domstolen fandt i dom af 24. november 2022, Finanzamt M, C-596/21, EU:C:2022:921, at manglende kendskab til eksistensen af afgiftssvig udgør en underforstået materiel betingelse for retten til fradrag. En afgiftspligtig person, som ikke opfylder denne betingelse, skal nægtes fuld ret til fradrag. Afgiftsmyndighedernes og domstolens forpligtelse til at nægte ret til fradrag har bl.a. til formål at sikre, at afgiftspligtige personer udviser rettidig omhu. Pligten til at udvise rettidig omhu skal forstås således, at det for hver økonomisk transaktion kræves, at det sikres, at de transaktioner, som gennemføres, ikke fører til deltagelse i momssvig. Et sådant formål ville imidlertid ikke gyldigt kunne nås,

hvis nægtelsen af retten til fradrag kun blev begrænset forholdsmæssigt i forhold til den del af den skyldige moms, der svarer til det beløb, der er forbundet med svigen. De afgiftspligtige personer er således alene tilskyndet til at træffe passende foranstaltninger for at begrænse virkningerne af eventuel svig, men ikke nødvendigvis til at træffe foranstaltninger, der gør det muligt for dem at sikre sig, at deres transaktioner ikke er af en sådan art, at de deltager i eller fremmer afgiftssvig. Den omstændighed, at en afgiftspligtig person har erhvervet varer eller tjenesteydelser, selv om den pågældende vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved erhvervelsen af disse varer eller ydelser medvirkede til en transaktion, hvor der begået svig i et tidligere led, er tilstrækkelig til at fastslå, at denne afgiftspligtige person har medvirket til denne svig. Der er tale om en tilstrækkelig grund til at nægte den pågældende retten til fradrag, uden at det er nødvendigt at fastslå, om der forelå en risiko for tab af afgiftsindtægter.

- 20 Det fremgår af Domstolens praksis, at en afgiftspligtig person, der har medvirket til afgiftssvig, ikke kan påberåbe sig princippet om afgiftsneutralitet med henblik på momsfradrag (kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 Den øverste domstol i forvaltningsretlige sager drager derfor den konklusion af Domstolens nuværende retspraksis, at formålet med at nægte retten til fradrag på grund af momssvig i handelskæden ikke er at kompensere for den manglende afgift i statskassen, men for at beskytte momssystemet mod svig. Denne foranstaltning har først og fremmest til formål at forebygge momssvig, hvoraf følger, at foranstaltningen har en vis afskrækkende virkning. Forebyggelsen ville være uden virkning, hvis den manglende afgift desuden kun kunne pålægges et enkelt led i den kæde, hvor svigen blev begået. Det må derfor lægges til grund, at ingen af de personer, der bevidst har medvirket til afgiftssvig, har ret til fradrag. Hvis afgiftsmyndigheden skulle begrænse nægtelsen af retten til fradrag udelukkende ud fra opkrævningen af den manglende afgift, ville den handle diskriminerende, både over for den aktør, som den ville opkræve den yderligere afgift hos (denne aktør ville blive holdt ansvarlig for sin deltagelse i svindlen, selv om de andre led i kæden, som måske også havde kendskab til svindlen, ikke ville blive opkrævet) og over for aktører i god tro, som ville blive urimeligt dårligt stillet af denne handling i forhold til aktører, som ikke var i god tro. Det følger heraf, at afgiftsmyndigheden kan nægte ret til fradrag for alle led i den kæde, hvor svigen er begået (jf. praksis fra den øverste domstol i forvaltningsretlige sager: af 19.1.2023, sagsnummer 1 Afs 101/2021–42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs. 101.2021 42; af 26.1.2023, sagsnummer 1 Afs 164/2021–52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs. 164.2021 52; af 29.3.2023, sagsnummer 2 Afs 298/2021–69, LAKUM – AP, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021 69; af 27.4.2023, sagsnummer 7 Afs 160/2021–89, T R I O D O N, CZ:NSS:2023:7.Afs. 160.2021 89; af 25.10.2023, sagsnummer 1 Afs 1/2023–71, FEPO – europaller, CZ:NSS:2023:1.Afs. 1.2023 71; eller også af 7.9.2021, sagsnummer 6 Afs 158/2019–63, ANAFRA, CZ:NSS:2021:6.Afs. 158.2019 63).

- 22 I lyset af ovenstående er det i overensstemmelse med Domstolens retspraksis og den dertil knyttede retspraksis fra den øverste domstol i forvaltningsretlige sager klart, at afgiftsneutraliteten er blevet tilsidesat i den foreliggende sag, eftersom retten til at fradrage afgiften ikke kun blev nægtet FAU, men også dens leverandør VERAMI. Dette skete nemlig, fordi disse selskaber var involveret i momssvig. Dette aspekt af det komplekse forhold er derfor tilstrækkeligt afklaret i EU-Domstolens retspraksis og kræver ikke en præjudiciel forelæggelse. Dette ville i øvrigt ikke engang være muligt, da dette aspekt vedrørende efterforskningsfasen i afgiftssagen ikke er genstand for domstolsprøvelse i den foreliggende sag.

Solidarisk hæftelse for afgift, der ikke er betalt af den person, der foretager den afgiftspligtige levering

- 23 Det fremgår af artikel 205 i direktiv 2006/112/EF, at direktivet giver medlemsstaterne mulighed for at lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse. Med hensyn til disse betingelser har Domstolen i et vist omfang udtalt sig, og det var oprindeligt i forbindelse med den indholdslignende artikel 21, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF).
- 24 Af største betydning er dommen af 11. maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04, EU:C:2006:309, hvor Domstolen understregede, at medlemsstaterne, når de udøver de beføjelser, der er tillagt dem ved EU-direktiver, skal respektere de generelle retsprincipper, der indgår i EU's retsorden, herunder navnlig retssikkerheds- og proportionalitetsprincippet. For så vidt angår proportionalitetsprincippet bør de bestemmelser, som medlemsstaterne har fastsat på grundlag af artikel 21, stk. 3, i direktiv 77/388/EØF, selv om de har til formål at beskytte statskassens rettigheder så effektivt som muligt, ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål. I henhold til artikel 21, stk. 3, i direktiv 77/388/EØF kan en medlemsstat anse en person for at hæfte solidarisk for betaling af afgift, når denne person på tidspunktet for en transaktion, der gennemføres til fordel for den pågældende, vidste eller med rimelighed burde have vidst, at den afgift, der skulle betales i forbindelse med denne transaktion eller en tidligere eller senere transaktion, ikke var blevet betalt. Staten kan i denne forbindelse basere sig på formodninger, men det må ikke være praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den pågældende person at afkræfte disse formodninger. Anvendelsen af formodninger kan de facto ikke skabe et system med objektivt ansvar, der går ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder. Personer, som træffer enhver foranstaltning, der med rimelighed kan kræves af dem, for at sikre sig, at deres transaktioner ikke er en del af en kæde, der omfatter en transaktion, der er behæftet med momssvig, skal kunne påberåbe sig lovligheden af de foretagne transaktioner uden at risikere at skulle hæfte solidarisk for betalingen af den afgift, som en anden afgiftspligtig person skylder.
- 25 Disse konklusioner blev også bekræftet af Domstolen i dens dom af 21. december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10, EU:C:2011:871.

- 26 Domstolen behandlede fortolkningen af artikel 205 i direktiv 2006/112/EF i sin dom af 20. maj 2021, »ALTI« OOD, C-4/20, EU:C:2021:397. Domstolen har fastslået, at denne bestemmelse hverken præciserer de personer, som medlemsstaterne kan udpege som solidarisk hæftende skyldnere, eller de situationer, hvor en sådan udpegning kan foretages. Det tilkommer derfor medlemsstaterne at fastsætte betingelserne og de nærmere bestemmelser for gennemførelsen af den solidariske hæftelse. I lyset af retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, således som de følger af de nævnte domme, kan medlemsstaterne udpege en anden solidarisk skyldner end den person, der er betalingspligtig for afgiften, med henblik på at sikre en effektiv opkrævning. Denne udpegning skal være begrundet i det faktiske eller retlige forhold mellem de to pågældende personer. Det tilkommer medlemsstaterne angive de særlige omstændigheder, hvorunder en person såsom modtageren af den afgiftspligtige levering solidarisk skal hæfte for betaling af den afgift, som dennes medkontrahent skal betale, selv om vedkommende har betalt denne gennem transaktionsprisen. Domstolen gentog endvidere konklusionerne i den ovenfor nævnte dom i sagen Federation of Technological Industries et al. Domstolen tilføjede, at i tilfælde af momssvig skal afgiftsmyndigheden – for at sikre effektivitet – kunne inddrive den skyldige afgift og alle de elementer, der vedrører den, fra hver af de kontraherende parter, der deltog i svindlen.
- 27 Det fremgår således af Domstolens retspraksis, at det er op til medlemsstaterne at fastsætte betingelserne for solidarisk hæftelse for betaling af en afgift. De skal dog overholde retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet. Anvendelsen af en ordning med objektivt ansvar, hvor det ikke er muligt at unddrage sig sit ansvar i tilfælde af, at der foreligger god tro som følge af gennemførelsen af enhver foranstaltning, der lovligt kan kræves for at undgå, at den pågældende person deltager i svig, er udelukket.
- 28 Den øverste domstol i forvaltningsretlige sager er bekendt med, at Domstolen også skal behandle fortolkningen af artikel 205 i direktiv 2006/112/EF i sag C-331/23, Dranken Van Eetvelde NV. Det fremgår ikke af de offentligt tilgængelige oplysninger om denne sag, navnlig indholdet af de præjudicielle spørgsmål, at Domstolen skal tage stilling til et spørgsmål, der er relevant for udfaldet af den foreliggende sag ved den øverste domstol i forvaltningsretlige sager.
- 29 Domstolen har endnu ikke taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt det er foreneligt med proportionalitetsprincippet at pålægge solidarisk hæftelse for den afgift, der ikke er betalt af en leverandør, med en samtidig nægtelse af retten til fradrag som følge af den pågældendes deltagelse i afgiftssvig vedrørende de samme handelstransaktioner, som desuden finder sted i en situation, hvor den afgiftspligtige person, som samtidig har været omfattet af begge foranstaltninger, vidste eller i det mindste burde have vidst, at vedkommende med vedtagelsen af de forfaldne ydelser medvirkede til afgiftssvig, og at vedkommendes leverandør ikke betalte den afgift på de ydelser, som den afgiftspligtige person havde modtaget fra denne leverandør. Dette spørgsmål kan derfor hverken anses for en *acte éclairé* eller som følge af sin tvetydighed som en *acte clair*.

- 30 Den øverste domstol i forvaltningsretlige sager har i denne forbindelse anført, at den samtidige anvendelse af nægtelsen af retten til fradrag og den solidariske hæftelse for leverandørens betaling af afgiften ikke er udtrykkeligt reguleret i national ret. Den følger derimod af afgiftsmyndighedens administrative praksis, hvis lovlighed den øverste domstol i forvaltningsretlige sager endnu ikke har undersøgt. For så vidt angår en systematisk fortolkning af national ret fremgår det, at samtidig anvendelse af disse instrumenter ikke er udelukket. Nægtelse af retten til at fradrage afgiften er et middel, der anvendes til afgiftsansættelse i forbindelse med undersøgelsen af afgiftsproceduren. Desuden vedrører den i givet fald FAU's egen afgiftspligt. Solidarisk hæftelse for en afgift, der ikke er betalt af leverandøren, er på den anden side et instrument i afgiftsbetalingsfasen, som følger efter undersøgelsesfasen i afgiftsproceduren (jf. dom truffet af den øverste domstol i forvaltningsretlige sager: af 18.12.2018, sagsnummer 7 Afs 8/2018–56, ARMOSTAV MÍSTEK, CZ:NSS:2018:7.Afs. 8.2018 56; og af 24.1.2022, sagsnummer 10 Afs 57/2021–65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs. 57.2021 65). Den solidariske hæftelse omfatter ikke FAU's egen afgiftsgæld, men den skyldige afgift af de tilbageholdte afgiftspligtige leveringer, som VERAMI har faktureret VERAMI (dvs. FAU's leverandør), og som VERAMI skulle have betalt til statskassen. Selv om såvel den solidariske hæftelse som nægtelsen af retten til fradrag vedrører den samme handelstransaktion (den afgiftspligtige ydelse), vedrører de således forskellige afgiftspligtige personers afgiftsforpligtelser. Den solidariske hæftelse vedrører VERAMI's afgiftspligt (skyldig afgift), og nægtelsen af retten til fradrag vedrører FAU's afgiftspligt (indgående afgift).
- 31 Det eneste spørgsmål, der rejser tvivl om, hvorvidt de to foranstaltninger over for FAU er tilladt samtidig, er, om den solidariske hæftelse er forenelig med proportionalitetsprincippet i en situation, hvor FAU allerede ved en endelig afgørelse er blevet nægtet retten til at fradrage afgiften af de samme afgiftspligtige leverancer ydelser. Proportionalitetsprincippet skal i forbindelse med artikel 205 i direktiv 2006/112/EF fortolkes således, at de foranstaltninger, hvormed en medlemsstat søger at sikre, at betalinger til statskassen beskyttes så effektivt som muligt, må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål. I den foreliggende sag er det afgørende at besvare spørgsmålet om, hvorvidt nægtelsen af retten til fradrag for FAU med den begrundelse, at den transaktion, der ligger til grund for afgiften, er en del af en handelskæde, hvor der var begået momssvig, er et tilstrækkeligt middel til at sikre beskyttelsen af betalinger til statskassen og et tilstrækkeligt instrument til at bekæmpe momssvig. Hvis nægtelse af retten til fradrag for FAU ikke var tilstrækkelig til at beskytte disse offentlige interesser, og det for at nå disse legitime mål derfor ville være nødvendigt at anvende alle midler til opkrævning af den afgift, som VERAMI ikke havde betalt, skal det vurderes (i lyset af omstændighederne i den foreliggende sag), om FAU's solidariske hæftelse er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.
- 32 Den øverste domstol i forvaltningsretlige sager er ikke af den opfattelse, at FAU kan påberåbe sig reglen fra Domstolens retspraksis om, at fordelingen af risikoen mellem leverandøren og afgiftsmyndighederne efter svig begået af en tredjepart

skal være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet (dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). FAU kunne og burde nemlig i det mindste have vidst, at accepten af den afgiftspligtige ydelse hos VERAMI bevirkede deltagelse i afgiftssvig.

- 33 To faktuelle omstændigheder, som allerede er nævnt ovenfor, kunne være relevante for Domstolens vurdering af det forelagte spørgsmål, men det er ikke desto mindre værd at nævne dem udtrykkeligt igen. Selv om afgiftsmyndigheden for det første nægtede FAU retten til at fradrage afgiften på de ydelser, der var blevet modtaget fra VERAMI, var det først efter en afgiftskontrol inden for rammerne af proceduren for pålæggelse af tillægsafgiften. FAU blev derfor pålagt en yderligere afgift, men på grund af sin konkurs betalte selskabet ikke. FAU har således ikke opfyldt sine forpligtelser over for statskassen, som er direkte forbundet med nægtelsen af retten til fradrag. Den anden part i sagen har anført dette i sin kassationsappel. Det skal imidlertid præciseres, at den afgiftsskyld, som FAU således er blevet pålagt, nu i princippet kan opkræves hos dette selskab. Det skal tilføjes, at dette i dette tilfælde kun er muligt i overensstemmelse med reglerne for insolvensbehandling.
- 34 For det andet, hvis den solidarisk hæftende part, FAU, havde betalt sin leverandørs afgiftsskyld, er det i lyset af den nationale lovbestemmelse om solidarisk hæftelse for afgiftsrestancer usandsynligt, at det derefter med held ville kunne håndhæve tilbagebetalingen over for sin leverandør (se om detaljerne ovenfor).

[Udelades] [gentagelse af det præjudicielle spørgsmål]

[Udelades] [national procedure]

[Udelades]