

Mål C-121/24**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

14 februari 2024

Domstol som begär förhandsavgörande:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

7 februari 2024

Sökande:

”Vaniz” EOOD

Motpart:

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

BESLUT

[utelämnas]

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Förvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien), [utelämnas]

[utelämnas]

[utelämnas] har beaktat följande i samband med avgörandet [utelämnas] av förvaltningsmål nr 139 i Administrativen sad Veliko Tarnovos register för år 2023:

Målet rör frågor om tolkningen av de nationella bestämmelser som är tillämpliga i det nationella målet med avseende på deras förenlighet med unionsrättsliga bestämmelser och principer.

Den hänskjutande domstolen anser att det krävs en tolkning av unionsrättsliga bestämmelser för att avgöra målet som anhängiggjorts vid den och anser således att det är nödvändigt att, efter begäran av en part och på eget initiativ, inhämta

förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol i enlighet med artikel 267 tredje stycket FEUF.

I. Parter i målet:

1. Sökande: EOOD (enmansbolag) ”Vaniz” [utelämnas]
2. Motpart: Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo (direktören för enheten ”Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden” i Veliko Tarnovo) [utelämnas]

II. Saken i det nationella målet:

Överklagande av beskattningsbeslut nr R-04000422000256-091-001/18.12.2022 som meddelades av Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (den nationella skattemyndighetens regionala avdelning, nedan kallad TD na NAP) i Veliko Tarnovo, genom vilket det, med stöd av artikel 177 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS), fastställdes en mervärdesskatteskuld fastställdes för ”Vaniz” EOOD, [med säte] i Veliko Tarnovo, rörande beskattningsperioderna juli, augusti, och september 2017, till ett sammanlagt belopp på 217 277,82 leva (BGN) jämte ränta till ett belopp på 114 365,21 BGN, .

III. Bakgrund till det nationella målet:

”Vaniz” EOOD (nedan kallat Vaniz) är ett rörelseidkande bolag som registrerades i handelsregistret den 2 december 2014 och i enlighet med ZDDS den 8 januari 2015. Bolagets bedriver vägtransportverksamhet. När bolaget agerar i sin egenskap av ett företag som registrerats för mervärdesskatt, är Vaniz mottagare av beskattningsbara leveranser av varor – köp av lastbilar och fordon – och beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster – hyra av motorfordon – vilka redovisats genom sammanlagt 35 fakturor utfärdade av ”Stars International” EOOD (nedan kallat Stars International) för beskattningsperioderna juli, augusti och september 2017. Vaniz utövade sin avdragsrätt avseende dessa fakturor genom att föra in fakturorna i de fakturaregister som föreskrivs enligt ZDDS och ta upp dem i mervärdesskattedeklarationerna för de ovannämnda beskattningsperioderna. Efter genomförd skattekontroll konstaterade skattemyndigheten att leverantören Stars International i sina deklarerationer för de aktuella beskattningsperioderna vid beräkningen av det skattemässiga resultatet hade inkluderat den mervärdesskatt som skulle betalas för de utförda leveranserna och den skatt som angetts på fakturorna till Vaniz. Leverantörens – det vill säga Stars Internationals – skatteskuld enligt mervärdesskattedeklarationerna betalades inte.

Genom beslut nr 348/19.07.2019 i det handelsrättsliga målet nr 287/2018 vid Okrazhen sad Veliko Tarnovo (Regionala domstolen i Veliko Tarnovo) inleddes ett insolvensförfarande enligt artikel 625 i Targovski zakon (handelslagen) avseende Stars International. Genom beslut nr R94 av den 4 augusti 2020 i ovannämnda handelsrättsliga mål avslutade Okrazhen sad insolvensförfarandet avseende Stars International och förordnade att bolaget ska avföras från handelsregistret.

Genom antagandet av beslut om skattekontroll nr R-04000422000256-020-001/17.01.2022 inleddes en skattekontroll av Vaniz för att fastställa att detta bolag enligt artikel 177 ZDDS är betalningsansvarigt för den mervärdesskatt som Stars International var skyldigt att betala men inte betalade på grundval av de 35 fakturor som Stars International utfärdat till Vaniz under beskattningsperioderna juli, augusti och september 2017. Efter att skattekontrollen hade genomförts antog TD na NAP Veliko Tarnovo beskattningsbeslut nr R-04000422000256-091-001/18.12.2022, genom vilket betalningsansvar för Vaniz fastställdes med stöd av artikel 177 ZDDS beträffande Stars Internationals skulder för beskattningsperioderna juli, augusti och september 2017, till ett belopp på 217 277,82 BGN jämte ränta till ett belopp på 114 365,21 BGN. Tillämpningen av nämnda bestämmelse motiverades av att det förelåg sådana omständigheter som avses i artikel 177.2 ZDDS, vilken föreskriver att villkoren för att tillämpa artikel 177.1 ZDDS endast är uppfyllda om mottagaren av en beskattningsbar leverans kände till eller borde ha känt till att den skatt som angavs i de fakturor som utfärdats till denne inte skulle betalas.

Bolaget begärde omprövning av beskattningsbeslutet enligt artikel 152 i Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (skatte- och socialförsäkringsprocesslagen, nedan kallad DOPK) under det administrativa förfarandet inför direktören för enheten ”Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden” i Veliko Tarnovo, som genom omprövningsbeslut nr 19/17.02.2023 fastställde det angripna beskattningsbeslutet i dess helhet. Med stöd av artikel 155 DOPK överklagade Vaniz det fastställda beskattningsbeslutet till Administrativen sad Veliko Tarnovo, som har att pröva överklagandet inom ramen för förevarande förvaltningsmål nr 139/23.

IV. Tillämpliga bestämmelser

A. Nationell rätt:

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (skatte- och socialförsäkringsprocesslagen, DOPK):

Artikel 21. [utelämnas]

(2) Tredje mans ansvar inträder även om de omständigheter som avses i artikel 168.5–7 föreligger i fråga om gäldenären.

(3) Tredje mans ansvar bortfaller om skulden för vilken tredje mans ansvar fastställts genom ett lagakraftvunnet avgörande upphör.

Artikel 112. (1) Förfarandet för skattekontroll inleds genom att ett beslut om skattekontroll antas.

Artikel 168. En offentligrättslig fordran upphör

[utelämnas]

6. efter att intäkterna från avyttringen av tillgångar tillhörande en juridisk person som försatts i konkurs har fördelats, såvida inte tredje man är ansvarig för den offentligrättsliga fordran,

7. när en juridisk person avregistreras efter att likvidationsförfarandet har avslutats, såvida inte tredje man är ansvarig för den offentligrättsliga fordran,

[utelämnas]

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, ZDDS):

Artikel 177 (1) (ändrad DV, nr 94 från 2012, i kraft sedan den 1 januari 2013) En registrerad person som är mottagare av en beskattningsbar leverans av varor eller beskattningsbart tillhandahållande av tjänster är betalningsansvarig för den mervärdesskatt som en annan registrerad person är skyldig att betala men inte har betalat, i den mån som denne har utövat avdragsrätt som har ett direkt eller indirekt samband med mervärdesskatten som ska betalas men inte har betalats.

(2) Det ansvar som avses i punkt 1 ska endast gälla när den registrerade personen kände till eller borde ha känt till att skatten inte skulle komma att betalas, och tillsynsmyndigheten styrker detta i enlighet med artiklarna 117–120 i Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks.

(3) Vid tillämpningen av punkt 2 ska det anses att personen borde ha känt till att skatten inte skulle komma att betalas när följande kumulativa villkor är uppfyllda:

1. Den skatt som ska betalas, i den mening som avses i punkt 1, har faktiskt inte definitivt betalats för en beskattningsperiod av någon av leverantörerna eller tillhandahållarna i ett tidigare led för en skattepliktig transaktion avseende samma vara eller tjänst, oavsett om den är i identisk, ändrad eller bearbetad form.

2. Den beskattningsbara transaktionen är en skentransaktion, kringgår lagen eller priset på transaktionen avviker väsentligt från marknadspriset.

(4) Ansvar enligt punkt 1 är inte kopplat till att en viss förmån har erhållits på grund av att den skatt som ska betalas inte har betalats.

(5) På de villkor som anges i punkterna 2 och 3 är även leverantören eller tillhandahållaren i det led som föregår den beskattningsbara personen som ska betala den obetalda skatten ansvarig.

(6) I de fall som avses i punkterna 1 och 2 ska ansvaret inträda i förhållande till den beskattningsbara person som är direkt mottagare av den vara eller tjänst för vilken skatten inte har betalats. Om det inte är möjligt att uppbära skatten kan ansvaret göras gällande gentemot alla mottagare i senare led i leveranskedjan.

(7) Punkt 6 ska också i tillämpliga delar gälla leverantörer och tillhandahållare i föregående led.

B. Unionsrätt:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt:

Skäl:

(44) Medlemsstaterna bör få föreskriva att någon annan än den som är betalningsskyldig skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

Artikel 193

Ändrat genom M19

Rättat genom C11

Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202.

Artikel 205

I de fall som avses i artiklarna 193–200 och artiklarna 202, 203 och 204 får medlemsstaterna föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig skall vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten.

Artikel 207

Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att de personer som i enlighet med artiklarna 194–197 och artiklarna 199 och 204 anses som betalningsskyldiga i stället för en beskattningsbar person som inte är etablerad inom deras respektive territorium skall fullgöra de betalningsskyldigheter som avses i detta avsnitt.

Medlemsstaterna skall därutöver vidta nödvändiga åtgärder för att de personer som i enlighet med artikel 205 anses som solidariskt ansvariga för betalning av skatten skall fullgöra dessa betalningsskyldigheter.

V. Parternas rättsliga argument:

Sökanden, ”Vaniz” EOOD, har överklagat beskattningsbeslutet. Bolaget har bestritt att villkoren för tillämpning av artikel 177 ZDDS är uppfyllda och gjort gällande att det inte i vederbörlig ordning har fastställts att de är uppfyllda i det aktuella målet, samt att den bevisning som lagts fram i målet inte ger stöd för att så skulle vara fallet. Utöver argumentet att villkoren för att bolaget ska ådra sig ansvar inte är uppfyllda till följd av att det subjektiva rekvisitet – presumtionen om skuld eller kännedom om delaktighet i skatteundandragande – inte är uppfyllt, har bolagets ombud även gjort gällande att betalningsansvar för Vaniz beträffande Stars Internationals skatteskulder inte kan uppkomma med stöd av artikel 177 ZDDS. Till stöd för det sistnämnda argumentet har Vaniz ombud åberopat den omständigheten att Stars International avförts från handelsregistret och att nämnda bolag inte längre existerar som en juridisk person med rättskapacitet till följd av domstolsbeslutet som antogs den 4 augusti 2020 inom ramen för insolvensförfarandet. Förfarandet för skattekontroll i syfte att fastställa Vaniz skatteskuld enligt artikel 177.2 ZDDS inleddes genom att ett beslut om skattekontroll antogs den 17 januari 2022, det vill säga efter att gäldenären Stars International hade avförts [från handelsregistret] och upphört att existera. Vaniz har gjort gällande att en juridisk persons skulder anses upphöra efter att den likviderats. Tredje man – i förevarande mål Vaniz – kan inte hållas solidariskt ansvarig [för en sådan skuld] i efterhand, långt senare, med stöd av artikel 177 ZDDS.

Den omständigheten, att en juridisk person som enligt ZDDS är huvudgäldenär för en fordran har upphört att existera, innebär följaktligen att det inte är möjligt att inleda ett förfarande för att fastställa tredje mans solidariska betalningsansvar, vilket medför att beskattningsbeslutet är rättsstridigt.

Vaniz ombud anser att bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det är tillåtet att inleda ett förfarande för att fastställa tredje mans solidariska ansvar efter att huvudgäldenären har upphört att existera. En sådan åtgärd är inte förenlig med de mål som uttryckligen anges i direktivet och grundar sig på nationell lagstiftning som antagits i strid med unionsrätten.

Motparten, direktören för enheten ”Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden” i Veliko Tarnovo, har tillbakavisat samtliga sökandens argument och anser att det i vederbörlig ordning fastställts att villkoren i artikel 177 ZDDS är uppfyllda i förevarande mål, samt att detta stöds av den bevisning som insamlats under förfarandet för skattekontroll och lagts fram i målet. Motpartsombudet anser att det varken föreligger någon överträdelse av de

unionsrättsliga bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG eller någon otydlighet eller motsägelse i förhållande till de i målet relevanta nationella bestämmelserna. Bestämmelserna i artikel 205 och artikel [207] andra stycket i direktiv 2006/112/EG utgör inte hinder för en nationell bestämmelse såsom artikel 177 ZDDS, vilket klargjorts med tillräcklig tydlighet i EU-domstolens praxis. Motparten har gjort gällande att artikel 168.5–7 föreskriver att offentligrättsliga fordringar inte upphör om en fysisk person avlider eller en juridisk person upphör att existera för det fall att tredje man är betalningsansvarig för den offentligrättsliga fordringen. I förevarande mål ska Stars Internationals mervärdesskatteskulder således inte anses ha upphört trots att bolaget avregistreras och likviderats, till följd av att solidariskt betalningsansvar fastställs för tredje man – i förevarande mål Vaniz – genom det förfarande som föreskrivs i artikel 177 ZDDS.

VI. Rättspraxis:

Genom dom av den 20 maj 2021 i mål C-4/20 besvarade Europeiska unionens domstol en begäran om förhandsavgörande från Administrativen sad Plovdiv (Förvaltningsdomstolen i Plovdiv) som avsåg omfattningen av det omtvistade ansvaret enligt artikel 177 ZDDS och huruvida nämnda bestämmelse är förenlig med artikel 205 i direktiv 2006/112/EG. I nämnda dom slog domstolen fast att artikel 205 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken den person som har fastställts vara solidariskt ansvarig, i den mening som avses i denna artikel, är skyldig att, utöver det mervärdesskattebelopp som den betalningsskyldige inte har betalat, betala den dröjsmålsränta som den betalningsskyldige är skyldig att betala på detta belopp, när det har fastställts att denna person utnyttjade sin avdragsrätt fastän vederbörande kände eller borde ha känt till att den betalningsskyldige inte skulle komma att betala nämnda skatt. I punkt 32 i EU-domstolens dom anges att medlemsstaterna vid utövandet av den befogenhet som föreskrivs i artikel 205 i direktiv 2006/112/EG ska iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, bland annat principerna om rättssäkerhet och proportionalitet. I de skäl som anges i punkt 42 i domen preciserade EU-domstolen emellertid att medlemsstaterna endast får utvidga systemet med solidariskt ansvar på detta sätt om en sådan utvidgning är motiverad med hänsyn till de mål som eftersträvas med artikel 205 i direktiv 2006/112 och är förenlig med rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen.

På nationell nivå har Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, nedan kallad VAS) antagit två tolkningsbeslut, nämligen tolkningsbeslut nr 6/15.04.2021 i tolkningsmål nr 6/2019 och tolkningsbeslut nr 4/10.05.2022 i tolkningsmål nr 2/20 vid Obshto sabranie na sadiite na VAS (generalförsamlingen av domare vid VAS). I dessa fastställs omfattningen av det solidariska ansvaret enligt artikel 177 ZDDS, vilket även omfattar ansvar för räntefordringar, samt giltigheten av ett beskattningsbeslut som antagits enligt

artikel 177 ZDDS, vilket avser samma person som redan berörts av ett tidigare antaget beskattningsbeslut.

I den rättspraxis som VAS antagit i egenskap av kassationsdomstol i ovannämnda mål har emellertid frågan om inledande av ett förfarande för skattekontroll i syfte att fastställa solidariskt ansvar för betalning av skulder enligt artikel 177 ZDDS i en situation där huvudgäldenären inte längre existerar inte prövats uttryckligen.

Den hänskjutande domstolen känner inte heller till något förhandsavgörande från EU-domstolen i ett liknande fall.

VII. Skälen till att förhandsavgörande begärs:

För att nå ett riktigt avgörande av den aktuella tvisten som avser frågan huruvida det angripna beskattningsbeslutet är lagenligt är det först nödvändigt att klargöra räckvidden av bestämmelserna om inledande av ett förfarande för att fastställa att Vaniz ansvarar för betalning av Stars Internationals skatteskulder enligt artikel 177 ZDDS. Eftersom frågan huruvida artikel 21.2 jämförd med artikel 168 DOPK är tillämpliga i det nationella målet som rör förfarandet för skattekontroll enligt artikel 177 ZDDS omfattas av den nationella domstolens exklusiva behörighet och den nationella domstolen ska besvara dessa frågor i det slutgiltiga avgörandet i målet, är det nödvändigt att klargöra hur denna lagstiftning förhåller sig till unionsrätten, i synnerhet rådets direktiv 2006/112/EG, genom att inhämta en tolkning av unionsrätten från EU-domstolen. En avgörande fråga i detta sammanhang förefaller vara huruvida unionsbestämmelserna utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken tredje man fortsätter att vara solidariskt ansvarig för huvudgäldenärens skulder även när sistnämnda person har upphört att existera som ett rättssubjekt och saknar rättshandlingsförmåga. Enligt bestämmelserna i nationell rätt – artikel 21.2 och artikel 168 DOPK – är det i princip tillåtet att hålla tredje man solidariskt ansvarig för någon annans skulder, även om huvudgäldenären inte längre existerar. Artikel 177 ZDDS innehåller inte några materiella begränsningar av ansvaret för tredje mans skulder. I de ovannämnda tolkningsbesluten från VAS och i den ovan anförda domen från EU-domstolen fastslås till och med att tredje mans solidariska ansvar omfattar både skatteskulder och ränteskulder. Däremot är det fortfarande oklart när sådant ansvar kan komma i fråga i tidsmässigt hänseende, det vill säga när det är tillåtet att inleda och genomföra ett motsvarande förfarande. Det ska erinras om att det nationella målet inte rör fastställande av en skatteskuld för ett skattesubjekt i dennes egenskap av en person som är registrerad enligt mervärdesskattelagen, utan om ansvar för tredje mans skulder. Denne tredje man får för första gången kännedom om sin skyldighet att betala en sådan skatt när förfarandet för skattekontroll inleds. Vid denna tidpunkt existerar inte längre dennes avtalspartner, det vill säga den beskattningsbara personen. Mot bakgrund av de omständigheter som angetts ovan är det lämpligt att ställa frågan huruvida en sådan tolkning av den tillämpliga lagstiftningen är förenlig med de principer som fastslås i direktiv 2006/112/EG, vilka syftar till att säkerställa att unionens

mervärdesskattesystem fungerar väl, och huruvida [dessa bestämmelser] inte uppenbart strider mot principerna om skälighet och proportionalitet. Det är uppenbart att det aktuella målet inte är ett isolerat fall, utan att det finns en administrativ praxis som innebär att skattekontroller genomförs i syfte att fastställa tredje mans solidariska ansvar när huvudgäldenären upphört att existera som rättssubjekt. Mot denna bakgrund framstår svaret på de ovanstående frågorna som avgörande för hur skattemyndigheten i praktiken kommer att tillämpa bestämmelserna i artikel 177 ZDDS i enlighet med de villkor som uppställts i direktiv 2006/112/EG.

Mot bakgrund av dessa överväganden anser den hänskjutande domstolen att det är lämpligt att hänskjuta en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida det är tillåtet med en administrativ praxis eller en nationell lagstiftning, enligt vilken det är möjligt att inleda ett förfarande för att fastställa tredje mans solidariska ansvar för huvudgäldenärens mervärdesskatteskulder, när sistnämnda person har upphört att existera som rättssubjekt.

Av dessa skäl och på grundval av artikel 628 GPK jämförd med 2 § i tilläggsbestämmelserna till DOPK, samt artikel 631 GPK jämförd med 2 § i tilläggsbestämmelserna till DOPK, har Administrativen sad Veliko Tarnovo [utelämnas] fattat följande

BESLUT:

RÄTTEN beslutar att följande frågor ska hänskjutas till Europeiska unionens domstol enligt artikel 267 första stycket b i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt:

Utgör skäl 44 och artikel 205 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mot bakgrund av principerna om öppenhet och proportionalitet avseende betalningsansvar, hinder för att ett förfarande inleds i syfte att fastställa att en person är solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatteskulder, samt omfattningen av det solidariska betalningsansvaret, efter att huvudgäldenären har upphört att existera som ett rättssubjekt?

Utgör nämnda bestämmelser hinder för att en fordran består även efter att gäldenären har avförts [från handelsregistret], utan att någon har förvärvat gäldenärens rättigheter och skyldigheter, och för att tredje man i efterhand hålls ansvarig för denna fordran?

Är de nationella skattemyndigheternas administrativa praxis, såsom denna har redovisats ovan, förenlig med rättssäkerhetsprincipen?

Målet **VILANDEFÖRKLARAS** i avvaktan på avgörande från Europeiska unionens domstol.

[utelämnas]