Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 2. juni 2022 [1]

**Sag C-1/21**

**MC**
**mod**
**Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prichodite**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien)

»Præjudiciel forelæggelse – skatte- og afgiftslovgivning – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – national lovgivning, der fastsætter solidarisk hæftelse for en virksomheds ledelse, som på uredelig vis har trukket formueaktiver ud af virksomheden, således at virksomheden ikke har kunnet betale sine skatter og afgifter (herunder moms) – også hæftelse for virksomhedens skyldige renter – EU-rettens anvendelsesområde – proportionalitetsprincippet«

## I. Indledning

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse rejser et velkendt spørgsmål om kompetence, men i en ny form. Udgør en solidarisk hæftelse for moms og renter heraf, som en anden person skal betale, for en fysisk person (som ikke selv er afgiftspligtig), der følger af den almindelige skatte- og afgiftslovgivning, en gennemførelse af EU-ret, som momsdirektivet eller anden EU-ret kan indeholde krav til? Eller er den solidariske hæftelse for en person, som har været medvirkende årsag til, at en anden person ikke har kunnet opfylde sin pligt til at betale moms rettidigt, en rent national, processuel ordning, der skal sikre momsindtægterne, og som ikke berøres af EU-retten?

2. Dette minder i nogen grad om omstændighederne i den meget omdiskuterede [2] afgørelse i Åkerberg Fransson-sagen [3], hvor en momspligtig person blev idømt straf for momssvig, hvilket blev anset for en gennemførelse af EU-ret. Det spørgsmål, der skal besvares i den foreliggende sag, er dog mere omfattende.

[1] – Originalsprog: tysk.

[2] – Se f.eks. anbringenderne fra BVerfG (forbundsdomstol i forfatningsretlige sager) i dom af 24.4.2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, præmis 91). En tydelig kritik ses også i Widmann, W., *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, s. 5 (s. 6 og 7).

[3] – Dom af 26.2.2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. I den foreliggende sag drejer det sig nemlig ikke om en momspligtig persons hæftelse, men om en *ikke*-momspligtig persons hæftelse. Denne person har endvidere ikke unddraget sig betalingen af moms, men har som daglig leder åbenbart forhøjet sin løn i virksomheden uforholdsmæssigt meget og dermed forringet virksomhedens formue. Virksomheden har derfor endnu ikke kunnet betale hele sin gæld (herunder også momsgæld og renter for momsgælden) rettidigt.

4. Er et organs almindelige solidariske hæftelse på grund af virksomhedsskadelig adfærd (en slags underslæb) også allerede af den grund omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde og dermed af EU-retten, at virksomheden som følge af den pågældende adfærd bl.a. ikke har kunnet betale sin moms samt hertil hørende renter rettidigt og fuldstændigt? Med andre ord: Hvor går grænsen for anvendelsen af EU-retten ved en forbindelse til opkrævningen af moms, der alene er indirekte?

## II. Retsforskrifter

### *A. EU-retten*

5. De relevante EU-retlige forskrifter udgøres af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem [4] (herefter »momsdirektivet«), konventionen, der er undertegnet den 26. juli 1995 i Bruxelles, og som er udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser [5] (herefter »BFI-konventionen«), samt artikel 325 TEUF.

#### *1. Primær ret*

6. I henhold til artikel 325, stk. 1, TEUF bekæmper »Unionen og medlemsstaterne […] svig og enhver anden ulovlig aktivitet, der skader Unionens finansielle interesser, ved hjælp af foranstaltninger, der træffes i overensstemmelse med denne artikel, som virker afskrækkende og er af en sådan art, at de yder en effektiv beskyttelse i medlemsstaterne samt i Unionens institutioner, organer, kontorer og agenturer«.

7. I henhold til artikel 325, stk. 2, TEUF træffer medlemsstaterne »de samme foranstaltninger til bekæmpelse af svig, der skader Unionens finansielle interesser, som til bekæmpelse af svig, der skader deres egne finansielle interesser«.

#### *2. BFI-konventionen*

8. Artikel 1 (»Generelle bestemmelser«) i BFI-konventioner bestemmer i stk. 1 følgende:

»I denne konvention betragtes som svig, der skader Unionens finansielle interesser:

[…]

b) for så vidt angår indtægter, enhver forsætlig handling eller undladelse vedrørende:

[4] – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den version, der var gældende i det omstridte år (2014).

[5] – EFT 1995, C 316, s. 48 ff.

– anvendelse eller forelæggelse af falske, urigtige eller ufuldstændige erklæringer eller dokumenter, som medfører en uretmæssig formindskelse af indtægterne på De Europæiske Fællesskabers almindelige budget eller på budgetter, der forvaltes af eller for De Europæiske Fællesskaber

– manglende indberetning af en oplysning ved tilsidesættelse af en specifik oplysningspligt, med samme følge

– uretmæssig udnyttelse af en lovligt opnået fordel, med samme følge.«

9. Artikel 2 (»Sanktioner«) i denne konvention bestemmer følgende i stk. 1:

»Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at den i artikel 1 nævnte adfærd samt medvirken, anstiftelse eller forsøg i forbindelse med den i artikel 1, stk. 1, nævnte adfærd kan straffes med strafferetlige sanktioner, der er effektive, står i et rimeligt forhold til overtrædelsen og har en afskrækkende virkning, herunder, i hvert fald i grove tilfælde af svig, frihedsstraf, der kan medføre udlevering, idet der ved grove tilfælde af svig forstås svig, som vedrører et mindstebeløb, der fastsættes i hver medlemsstat. Dette mindstebeløb kan ikke fastsættes højere end 50 000 [EUR].«

10. Artikel 9 (»Bestemmelser i national ret«) i denne konvention bestemmer følgende:

»Intet i denne konvention er til hinder for, at medlemsstaterne i deres nationale ret vedtager bestemmelser, som går videre end de forpligtelser, der følger af denne konvention.«

*3. Momsdirektivet*

11. Momsdirektivets artikel 205 i indeholder følgende bestemmelse:

»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.«

12. I de omtalte artikler i afsnit XI (kapitel 1) reguleres betalingsforpligtelsen og afgiftspligten for »afgiftspligtige og særlige ikke-afgiftspligtige personer«. Virksomheders ledelse og uforholdsmæssige aflønning er ikke omtalt her.

13. Momsdirektivets artikel 273 i bestemmer følgende:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

### *B. Bulgarsk ret*

14. Danatjno-osiguritelen protsesualen kodeks (lov om skatteproces og socialforsikringsproceduren, herefter »DOPK«) regulerer følgende:

15. Artikel 14 i DOPK omhandler den betalingspligtige person:

»Betalingspligtige personer er fysiske eller juridiske personer, som:

1. Er forpligtet til at betale afgifter eller lovpligtige bidrag til sociale sikringsordninger; […]«

16. Artikel 19, stk. 2, i DOPK regulerer et ledelsesorgans hæftelse for en formueformindskelse i virksomheden og lyder som følger:

»En leder eller et medlem af et ledelsesorgan, som uredeligt udbetaler naturalydelser eller kontantydelser af en formue tilhørende en juridisk person, som er en betalingspligtig person i henhold til artikel 14, nr. 1 eller 2, som iværksætter en skjult udbetaling af udbytte eller fortjeneste eller overdrager den betalingspligtige persons ejendom vederlagsfrit eller til en pris, som er væsentligt lavere end markedsprisen, hvorved den betalingspligtige persons formue formindskes, og hvorfor der derfor ikke betales afgifter eller lovpligtige bidrag til sociale sikringsordninger, hæfter for betalingen af skyldige beløb op til et beløb svarende til de af vedkommende udbetalte ydelser, henholdsvis den skete formindskelse af formuen.«

17. Artikel 20 i DOPK omhandler fuldbyrdelsens rækkefølge og fastsætter følgende:

»I de i artikel 19 regulerede tilfælde sker anvendelse af sikrende retsmidler og tvangsfuldbyrdelse først i formuen tilhørende den betalingspligtige person, som hæfter for skatter og afgifter eller sociale sikringsbidrag.«

18. Artikel 21, stk. 3, i DOPK indeholder erklæringer om den accessoriske stilling, som den betaling, der hæftes for, har, og lyder som følger:

»Tredjemands hæftelse for betaling bortfalder, når en forpligtelse, som er fastsat i henhold til en endelig retsakt, ophører. I dette tilfælde tilbagebetales erlagte beløb i henhold til proceduren, jf. kapitel 16, første afsnit.«

19. Zakon za danaka varchu dobavenata stojnost (momslov) definerer i artikel 3, stk. 1, en afgiftspligtig person som følger:

»Ved en afgiftspligtig person forstås enhver person, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

20. Artikel 89, stk. 1, i momsloven fastsætter tidspunktet for betaling af moms som følger:

»Når der foreligger et resultat for perioden i form af afgifter, der skal betales, er den registrerede person inden for fristen for udfyldelse af momsangivelse for denne afgiftsperiode til statskassen forpligtet til at betale afgifterne på kontoen for den kompetente Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prichodite (territorialdirektoratet ved Det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter).«

21. Zakon za lichvite varchu danatsi, taksi i drugi podobni darzjavni vzemania (lov om renter på afgifter, gebyrer og andre lignende statslige fordringer) fastsætter i artikel 1, stk. 1, en renteberegningspligt som følger:

»De afgifter, gebyrer, fortjenester, budgetbidrag og andre statslige fordringer, der inden for fristerne for frivillig betaling ikke er betalt, ikke opkrævet eller opkrævet, men ikke rettidigt betalt, inddrives sammen med lovbestemte renter.«

22. Ifølge den forelæggende ret findes der ikke en ensartet fortolkning af artikel 19, stk. 2, i DOPK, sammenholdt med artikel 1 i lov om renter på afgifter, gebyrer og andre lignende statslige fordringer, i bulgarsk retspraksis. Dels omfatter det uredelige organs hæftelse også renter, dels alene hovedstolen.

## III. Tvisten i hovedsagen

23. Sagens genstand ved den forelæggende nationale ret er et søgsmål anlagt af MC (herefter: »sagsøgeren«), med hvilket sagsøgeren anfægter et hæftelsespålægs lovlighed. Med hæftelsespålægget blev der for afgiftsperioden december 2014 gjort krav om betaling af fremmed gæld gældende mod sagsøgeren på grund af dennes personlige hæftelse. Denne hæftelse for gæld er åbenbart baseret på en afgiftspligtig persons endnu ikke betalte moms (plus renter), nemlig virksomheden »ZZ« AD (herefter »virksomheden«), i hvilken sagsøgeren udgjorde ledelsen i den pågældende periode.

24. Med henblik på inddrivelse af de beløb, som virksomheden skulle betale, blev der indledt en tvangsfuldbyrdelsesprocedure mod virksomheden. Virksomheden blev flere gange opfordret til frivilligt at foretage indbetaling, uden at dette dog skete. Derfor blev virksomhedens gæld til det offentlige, som også omfatter de ovenfor nævnte renter på den ikke rettidigt indbetalte moms, af fuldbyrdelsesmyndigheden klassificeret som vanskelig at inddrive.

25. Retsforfølgningen af sagsøgeren er baseret på det forhold, at sagsøgeren havde forhøjet sin løn flere gange uden at kunne forelægge et gyldigt grundlag for denne forhøjelse. Den måde, hvorpå den forhøjede løn blev udbetalt, var desuden ikke i overensstemmelse med de lovfæstede krav. Beløbene blev overført til den advokat, der arbejdede for virksomheden, og advokaten overførte dem derefter til sagsøgerens ægtefælles konto, som sagsøgeren også benyttede.

26. Sagsøgeren har bestridt kravet. Sagsøgerens hovedargument går ud på, at der ikke er fastslået nogen årsagssammenhæng mellem den løn, som sagsøgeren har modtaget i sin egenskab af den afgiftspligtige persons ledelsesorgan, og de manglende finansielle midler til at betale de offentlige fordringer. Skatte- og afgiftsmyndighederne har i det væsentlige anført, at sagsøgeren som ledelsesorgan for den (også med hensyn til moms) afgiftspligtige person har handlet uredeligt, da sagsøgeren i den relevante afgiftsperiode modtog løn, om hvis størrelse det ikke har kunnet godtgøres, at den er fastsat korrekt.

27. I forbindelse med den præjudicielle forelæggelse har den forelæggende ret lagt til grund, at sagsøgeren via en tredjemand har iværksat eller i det mindste har haft kendskab til overførslen af et beløb fra virksomhedens formue til en fysisk person, som sagsøgeren har haft forbindelse til, og dermed har handlet uredeligt i henhold til national ret. Som følge af formindskelsen af

virksomhedens formue med det pågældende beløb blev de renter, som i december 2014 var påløbet momsen, ikke betalt. Jeg lægger i relation til det præjudicielle spørgsmål til grund, at dette også er grunden til, at heller ikke den skyldige moms blev betalt.

28. Den forelæggende ret har videre bemærket, at hæftelsen for den ubetalte moms i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK er af solidarisk karakter og ganske vist pådrages efter den afgiftspligtiges pådragelse af betalingspligten, men opretholdes, indtil betaling af afgiften er sket. Hæftelsen er dog ikke på nogen måde foranlediget af svigagtige eller uærlige handlinger som led i den afgiftspligtige persons selvstændige økonomiske aktivitet (dvs. virksomheden).

## IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

29. Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien), som behandler søgsmålet til prøvelse af hæftelsespålægget, forelagde ved kendelse af 18. november 2020 Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Skal artikel 9 i konvention udarbejdet på grundlag af artikel K.3 i traktaten om Den Europæiske Union om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser, sammenholdt med artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for et nationalt retsinstrument på det harmoniserede momsområde som det i artikel 19, stk. 2, i DOPK hjemlede, hvis anvendelse medfører efterfølgende solidarisk hæftelse for en ikke-afgiftspligtig fysisk person, som ikke selv skal betale momsen, men hvis uredelige adfærd dog har medført, at momsen ikke er blevet betalt af den afgiftspligtige juridiske person?

2) Er fortolkningen af disse bestemmelser og anvendelsen af proportionalitetsprincippet til hinder for det i artikel 19, stk. 2, i DOPK hjemlede nationale retsinstrument hvad angår de renter, der er påløbet den moms, som ikke er betalt rettidigt af den afgiftspligtige person?

3) Er det i artikel 19, stk. 2, i DOPK hjemlede nationale retsinstrument i et tilfælde, hvor den forsinkede betaling af momsen, som har medført, at der er påløbet renter på den ubetalte moms, ikke skyldes den ikke-afgiftspligtige fysiske persons adfærd, men en anden persons adfærd eller en indtræden af objektive omstændigheder, i strid med proportionalitetsprincippet?«

30. I sagen for Domstolen har sagsøgeren, Bulgarien, Kongeriget Spanien og Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement set bort fra afholdelse af mundtlig forhandling.

## V. Retlig bedømmelse

31. Alle den forelæggende rets spørgsmål handler om, hvorvidt EU-retten er til hinder for en national lovgivning, som pålægger en fysisk person (en ikke-afgiftspligtig person) solidarisk hæftelse i tilfælde af, at den pågældende persons adfærd i egenskab af organ for en juridisk person har medført, at denne juridiske person ikke har kunnet betale sine skatter og afgifter – herunder sin moms – rettidigt eller fuldstændigt. Disse spørgsmål forudsætter, at en sådan ikke-afgiftspligtig persons hæftelse er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde.

## *A. Domstolens kompetence*

32. Bulgarien har i sit indlæg givet udtryk for tvivl herom. Inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelse i henhold til artikel 267 TEUF kan Domstolen udelukkende fortolke EU-retten inden for grænserne af de kompetencer, som den er blevet tildelt [6]. Såfremt en retlig situation således ikke henhører under EU-rettens anvendelsesområde, har Domstolen ikke kompetence til at træffe afgørelse herom [7].

33. Domstolen har dermed alene kompetence til at besvare de præjudicielle spørgsmål, hvis den i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK pålagte hæftelse for betaling, som udgør hovedsagens genstand, beror på EU-ret.

34. Der er i den foreliggende sag ikke tale om en gennemførelse af EU-retten i form af en gennemførelse af momsdirektivet. Den nationale lovgivning anvender generel accessorisk hæftelse, hvor et organ for en virksomhed har trukket formue ud af denne virksomhed, således at virksomheden ikke længere er i stand til at betale sine skatter og afgifter til rette tid. Dette forhold er både uafhængigt af karakteren af skatter og afgifter, som der hæftes for, og af spørgsmålet om, hvorvidt den hæftende person er afgiftspligtig, og dermed ikke er omfattet af momsdirektivets bestemmelser.

35. Som Domstolen imidlertid allerede tidligere har truffet afgjort, er der også tale om gennemførelse af EU-ret, når anvendelsen af national lovgivning har til formål at sanktionere tilsidesættelsen af det nævnte direktivs bestemmelser og dermed har til formål at gennemføre den forpligtelse, som medlemsstaterne i medfør af traktaten har til effektivt at sanktionere adfærd, der skader Unionens finansielle interesser. [8]

36. Det skal derfor undersøges, om sagsøgerens hæftelse i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK har til formål at gennemføre en sådan EU-retlig forpligtelse. Denne forpligtelse kan følge af artikel 325 TEUF (se herom i afsnit 1), af BFI-konventionen (se herom i afsnit 2), af artikel 205 (se herom i afsnit 3) eller af artikel 273 (se herom i afsnit 4) i momsdirektivet.

### *1. Artikel 325 TEUF*

37. I henhold til artikel 325 TEUF er medlemsstaterne forpligtet til at bekæmpe ulovlige aktiviteter, der skader Unionens finansielle interesser, ved hjælp af foranstaltninger, som virker afskrækkende og effektivt. Navnlig skal de træffe de samme foranstaltninger til bekæmpelse af svig, der skader Unionens finansielle interesser, som til bekæmpelse af svig, der skader deres egne finansielle interesser. [9] Det påhviler medlemsstaterne at sikre en effektiv opkrævning af Unionens egne indtægter. Med henblik herpå er medlemsstaterne forpligtet til at tilbagesøge beløb svarende til egne indtægter, som på grund af svig er blevet unddraget Unionens budget [10].

6 – Dom af 19.11.2019, A.K. m.fl. (Øverste domstols disciplinærafdelings uafhængighed) (C-585/18, C-624/18 og C-625/18, EU:C:2019:982, præmis 77), og af 15.11.2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, præmis 40).

7 – Dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 22), således også kendelse af 12.7.2012, Currà m.fl. (C-466/11, EU:C:2012:465, præmis 26).

8 – Dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 28).

9 – Dom af 8.3.2022, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (Bekæmpelse af svig i form af undervurdering) (C-213/19, EU:C:2022:167, præmis 208 ff.), af 14.10.2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, præmis 36), og af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26).

10 – Dom af 5.12.2017, M.A.S. og M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 32); jf. i denne forbindelse dom af 7.4.2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, præmis 21).

38. På toldområdet har Domstolen [11] udvidet artikel 325 TEUF's anvendelsesområde til at omfatte medlemsstaternes forpligtelse til at »iværksætte de nødvendige foranstaltninger med henblik på at sikre en effektiv og fuldstændig opkrævning af told«. Den pågældende afgørelse vedrørte imidlertid undladelsen af at gennemføre effektiv toldkontrol til trods for kendskabet til en særlig metode til at begå svig på toldområdet. I den foreliggende sag er der dog ikke tale om en særlig metode til at begå svig på momsområdet. Der er i den foreliggende sag heller ikke konstateret undladelse af effektiv momskontrol. Endvidere handler artikel 19, stk. 2, i DOPK ikke om momskontrol.

39. Hæftelsen i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK handler heller ikke om en foranstaltning til bekæmpelse af en anden ulovlig aktivitet, der skader Unionens finansielle interesser. Der er derimod tale om hæftelse for en urimelig formindskelse af en virksomheds formue, som har medført, at den pågældende virksomhed ikke har kunnet betale hele en særlig gæld (skatter og afgifter). Den pågældende virksomhed har i denne sammenhæng ikke handlet ulovligt, men er bare ikke længere i stand til at betale skatter og afgifter.

40. Organet har som fysisk person handlet uredeligt (det er nok tvivlsomt, om der allerede af denne grund kan tales om ulovlige handlinger) og dette endvidere »alene« for så vidt angår virksomhedens finansielle interesser, idet det pågældende organ har givet sig selv en urimelig løn, hvilket har været til skade for virksomhedens formue. Organet har under alle omstændigheder ikke på dette tidspunkt handlet ulovligt i relation til Unionens finansielle interesser. Kun indirekte kan denne adfærd under yderligere omstændigheder – virksomheden har efterfølgende ikke længere været i stand til at betale skatter og afgifter – påvirke skatteindtægterne (og dermed indirekte også momsindtægterne), hvilket har udløst hæftelsen. Højst indirekte vil en sådan hæftelse også kunne modvirke en risiko for tab af momsindtægter.

41. Dette adskiller de foreliggende omstændigheder fra de omstændigheder, som lå til grund for dommen i Åkerberg Fransson-sagen [12]. Den retsvirkning, som Domstolen fastslog i denne sag, og hvorefter pålæggelse af skattetillæg og strafforfølgning på grund af urigtige oplysninger afgivet på momsområdet skulle anses for [13] en gennemførelse af artikel 325 TEUF, vedrørte den direkte bekæmpelse af momssvig. I den foreliggende sag er det imidlertid ikke momssvig, men uredelig adfærd til skade for den pågældende virksomhed (muligvis en slags underslæb), der sanktioneres. Et uredeligt virksomhedsorgans hæftelse for gæld i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK har derimod ikke noget at gøre med medlemsstaternes forpligtelse i henhold til artikel 325 TEUF.

### *2. BFI-konventionen*

42. BFI-konventionen er af lignende årsager ikke anvendelig. Denne konvention vedrører nemlig også effektiv bekæmpelse af svig. Således omtaler konventionens artikel 1 udtrykkeligt anvendelse eller forelæggelse af falske, urigtige eller ufuldstændige erklæringer eller dokumenter, som medfører uretmæssig formindskelse af midler hidhørende fra Unionens almindelige budget eller fra budgetter, der forvaltes af eller for Unionen. Begrebet »svig, der skader [Unionens] finansielle

[11] – Dom af 8.3.2022, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (Bekæmpelse af svig i form af undervurdering) (C-213/19, EU:C:2022:167, præmis 211).

[12] – Dom af 26.2.2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] – Dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 27), bekræftet ved dom af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 39 ff.), og af 5.12.2017, M.A.S. og M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 32 ff.).

interesser« som omhandlet i BFI-konventionens artikel 1, stk. 1, skal derfor nødvendigvis fortolkes således, at det omfatter forsætlig anvendelse af falske eller urigtige erklæringer, der er fremlagt efter gennemførelsen af det projekt, der modtager finansiering [14].

43. Dette er der ikke tale om i den foreliggende sag. Som allerede anført ovenfor har sagsøgeren ikke afgivet sådanne erklæringer og dermed på ulovlig vis formindsket midler hidhørende fra Unionens almindelige budget. Det forhold, at sagsøgeren i sin egenskab af organ for en virksomhed har tildelt sig selv en urimelig løn og dermed har udøvet en skadelig virkning på virksomhedens finansielle interesser og formindsket dens formue, er ikke omfattet af BFI-konventionen.

*3. Momsdirektivets artikel 205*

44. Ved første øjekast kunne det dog se ud som om, at den i artikel 19, stk. 2, i DOPK fastsatte hæftelse for betaling er baseret på momsdirektivets artikel 205. I henhold til denne bestemmelse kan medlemsstaterne således i særlige tilfælde (mere præcist i de tilfælde, der er omfattet af artikel 193-200 samt 202, 203 og 204) bestemme, at en anden person end den afgiftspligtige person skal betale skyldige afgifter.

45. Denne bestemmelse har til formål at sikre statskassen en effektiv opkrævning af moms hos den person, der er bedst egnet i den givne situation, navnlig når aftaleparterne ikke befinder sig i samme medlemsstat, eller når den momspligtige transaktion vedrører transaktioner, hvis særlige karakter gør det nødvendigt at identificere en anden person end den, der er omhandlet i dette direktivs artikel 193 [15].

46. Der foreligger ikke sådanne omstændigheder i den aktuelle sag. Dette er korrekt blevet fremhævet af Kommissionen og af Spanien.

47. Momsdirektivets artikel 204 vedrører udpegningen af en (ekstern) fiskal repræsentant, når den afgiftspligtige person ikke er etableret i den medlemsstat, som den pågældende ydelse er leveret til. Sagsøgeren er imidlertid ikke en udpeget fiskal repræsentant. Momsdirektivets artikel 203 omfatter betalingspligt på grundlag af uberettiget anførsel af moms på en faktura. Hverken sagsøgeren eller virksomheden har i den foreliggende sag udstedt en sådan faktura. Momsdirektivets artikel 202 omfatter genstande, som befinder sig på toldlagre, henholdsvis sendes fra et sådant toldlager til et andet. Den foreliggende sag drejer sig ikke om sådanne tilfælde.

48. Derimod omfatter momsdirektivets artikel 193-200 bestemte transaktioner (leveringer og andre tjenesteydelser), som medfører, at en afgiftspligtig person eller bestemte ikke-afgiftspligtige personer skal betale moms. I forbindelse med en sådan transaktion kan også en anden person end den person, der skal betale afgiften, identificeres som den person, der hæfter for betalingen. Tildelingen af en urimelig løn udgør dog ikke en levering eller anden ydelse, som er afgiftspligtig, og som medfører, at en person bliver betalingspligtig. Uden en sådan betalingspligt er der ikke nogen betalingspligtig person. Dermed kan heller ikke en anden end den afgiftspligtige person hæfte for betalingen.

[14] – Dom af 14.10.2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, præmis 29).

[15] – Se herom dom af 20.5.2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 28).

49. Betingelserne i momsdirektivets artikel 205, som alene vedrører de omstændigheder, der er beskrevet i samme direktivs artikel 193-204, er således ikke opfyldt. Den hæftelse for betaling, som følger af artikel 19, stk. 2, i DOPK, baserer sig således ikke på momsdirektivets artikel 205.

### *4. Momsdirektivets artikel 273*

50. Dermed resterer alene momsdirektivets artikel 273. I henhold til denne bestemmelse kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

51. Afgørende er derfor for det første, om den hæftelse for betaling, som i artikel 19, stk. 2, i DOPK er fastsat for et virksomhedsorgan, sikrer en »korrekt opkrævning af momsen« som omhandlet i momsdirektivets artikel 273 for at undgå svig [jf. herom nærmere nedenfor i afsnit b)], og for det andet, om de andre forpligtelser, som fremgår af momsdirektivets artikel 273, også kan gælde for en ikke-afgiftspligtig person – som hidtil slet ikke har haft nogen forpligtelser i henhold til momsdirektivet [jf. herom nærmere nedenfor i afsnit a)].

#### *a) Gælder der andre forpligtelser for en ikke-afgiftspligtig person?*

52. Som det allerede fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 273, vedrører den mulige udvidelse af forpligtelserne alene afgiftspligtige personers forpligtelser. Forbeholdet for »ligebehandling af afgiftspligtige personer« giver kun mening, såfremt de andre forpligtelser vedrører en (anden) afgiftspligtig person. Andre forpligtelser for en ikke-afgiftspligtig person, som ikke er involveret i en transaktion, kan ikke per se udgøre en forskelsbehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne.

53. Som følge heraf tillader momsdirektivets artikel 273 ikke medlemsstaterne at fastsætte andre forpligtelser for personer (arbejdstagere, familiemedlemmer, naboer mv.), som måtte have en indirekte relation til en tredjemands momsgæld, med henblik på at udvide momsdirektivets anvendelsesområde, således at det også omfatter disse personer.

54. Det forekommer mig, at også formuleringen »andre forpligtelser« (eller »videre forpligtelser« i andre sprogversioner) forudsætter allerede eksisterende forpligtelser som omhandlet i momsdirektivet, som der, ud over direktivets artikel 273, af visse grunde også kan være behov for at præcisere. Efter min opfattelse giver denne formulering derfor ikke grundlag for skabelsen af helt nye forpligtelser for personer, som hidtil ikke har været omfattet af momsdirektivet.

55. Dette resultat er i overensstemmelse med momsdirektivets systematik og formål. Dette direktiv regulerer således den (materielle) momsret, dvs. det tidspunkt, hvor en afgiftspligtig person skal betale moms. Derfor forudsætter den grundlæggende begivenhed (jf. momsdirektivets artikel 2, stk. 1) *en afgiftspligtig persons* leveringer eller tjenesteydelser. Momsdirektivets artikel 9 forklarer dernæst, hvad der skal forstås ved en afgiftspligtig person. Det er alene personer, som selvstændigt udøver økonomisk virksomhed. Dette omfatter i princippet ikke ansatte virksomhedsorganer [16].

[16] – Jf. om et bestyrelsesmedlem, som endda ikke var ansat: dom af 13.6.2019, IO (Moms – virksomhed som medlem af en bestyrelse) (C-420/18, EU:C:2019:490).

56. Dette svarer til artikel 273 i kapitel 7 (»diverse bestemmelser«) i afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«. Mens artikel 272 gør det muligt at fritage visse afgiftspligtige personer fra visse forpligtelser i henhold til kapitel 2-6, udvider artikel 273 forpligtelserne med supplerende/andre forpligtelser. Ud fra et systematisk synspunkt kan der alene være tale om, at der dermed hentydes de af afsnit XI omfattede forpligtelser for afgiftspligtige og visse ikke-afgiftspligtige personer.

57. Når momsdirektivets anvendelsesområde principielt [17] ikke omfatter personer, som ikke er momspligtige, kan momsdirektivets artikel 273 næppe tillade medlemsstaterne at fastsætte særlige (supplerende/andre) forpligtelser for personer, som hidtil ikke har været omfattet af momsdirektivet, alene af den grund, at dette også vil være hensigtsmæssigt med henblik på at sikre momsindtægterne og at undgå momssvig. I overensstemmelse hermed har præjudicielle forespørgsler i relation til momsdirektivets artikel 273, som Domstolen har besvaret, altid handlet om tilfælde, hvor en afgiftspligtig person er blevet pålagt andre forpligtelser eller sanktioner [18].

58. En udvidelse af forpligtelserne på grundlag af momsdirektivets artikel 273 kan højst fald omfatte personer, der – selv om de ikke er afgiftspligtige – alligevel allerede er omfattet af momsdirektivet. Et eksempel er ikke-afgiftspligtige juridiske personer, som er momsregistreret og dermed kan skulle betale moms [jf. momsdirektivets artikel 197, stk. 1, litra b)].

59. Dette gør momsdirektivets artikel 273, stk. 2, også klart. Muligheden i henhold til denne bestemmelses stk. 1 kan nemlig alligevel »ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3 ((»Fakturering«) i afsnit XI (»Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«)).« Også de der omtalte forpligtelser vedrører alene afgiftspligtige personer og visse ikke-afgiftspligtige personer, som allerede er omfattet af momsdirektivet.

60. Dette gælder navnlig under inddragelse af momsdirektivets artikel 205. Da denne bestemmelse udtrykkeligt kun omfatter visse situationer, kan en udvidelse til andre situationer kun med besvær begrundes med momsdirektivets artikel 273. Således ville en kundes sideordnede hæftelse for betaling af en leverende virksomheds momsgæld ganske vist også udgøre en hjælp til sikring af momsindtægterne og til at undgå momssvig. Det samme gælder for enhver tyvs hæftelse, hvis et tyveri har til følge, at den bestjålne ikke kan betale sine skatter og afgifter. Ordlyden i momsdirektivets artikel 273 åbner dog ikke mulighed for sådanne ikke-afgiftspligtiges hæftelse.

*b) Er hæftelse for betaling af moms nødvendig for en korrekt momsopkrævning og for at udgå momssvig?*

61. Herudover er det i øvrigt tvivlsomt, om hæftelsen for betaling af moms i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK overhovedet er egnet til at sikre en korrekt momsopkrævning *og* til at undgå momssvig.

[17] – Der gælder f.eks. undtagelser for ikke-afgiftspligtige juridiske personer, da disse f.eks. også foretager erhvervelser inden for Fællesskabet [jf. momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), og artikel 20, stk. 2] eller kan komme til at skulle betale moms [jf. momsdirektivets artikel 197, stk. 1, litra b)].

[18] – Jf. kendelse af 21.10.2021, EuroChem Agro Hungary (C-583/20, ikke trykt i Sml., præmis 25), samt dom af 15.4.2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, præmis 24), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), af 26.10.2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, præmis 22 vedrørte nye afgiftspligtiges sikkerhedsstillelse), af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 55), af 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, præmis 42), og af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 54 taler om erhvervsdrivende, præmis 61 om afgiftspligtige personer).

62. Hæftelsen for betaling er nemlig en almindelig hæftelse for betalingen – i det foreliggende tilfælde endda en ikke-afgiftspligtig persons hæftelse – af en anden persons momsgæld. Dermed er det beløb, som sagsøgeren skal betale, ikke moms. Den afgiftspligtige skal fortsat betale momsen. Dette følger af artikel 21, stk. 3, i DOPK. I henhold til denne bestemmelse bortfalder hæftelsen for betaling, så snart pligten til at betale er ophørt, og beløb, der allerede er erlagt, betales tilbage til den hæftende person. Således medfører den hæftende persons betaling ikke ophør af pligten til at betale moms.

63. Når sagsøgeren ikke skal betale moms, kan en hæftelse for betaling, der følger af artikel 19, stk. 2, i DOPK, dog heller ikke sikre en korrekt momsopkrævning. Det, som denne hæftelse skal sanktionere eller forhindre, er en uredelig formindskelse af virksomhedens formue, som har bevirket, at virksomheden ikke har kunnet betale sin gæld (i den foreliggende sag moms). Hæftelse i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK er således hverken til hinder for en korrekt momsopkrævning eller befordrende for en sådan. Der skal nemlig fortsat opkræves moms af præcis den samme størrelse hos den momspligtige person.

64. Endvidere er der ved en ikke-afgiftspligtig persons hæftelse heller ikke tale om, at en afgiftspligtig persons svig forhindres. Hæftelsen er alene en følge af den afgiftspligtige persons manglende momsbetaling på grund af manglende midler. Den blotte manglende betaling af en korrekt angivet moms er imidlertid ikke det samme som momssvig [19]. Heller ikke i dette tilfælde er de materielle kriterier i momsdirektivets artikel 273 således opfyldt.

### *B. Delkonklusion*

65. Således anvendes artikel 19, stk. 2, i DOPK – som fremhævet af Bulgarien – ikke til at gennemføre EU-ret. Bestemmelsen anvendes ikke til at straffe en tilsidesættelse af momsdirektivets bestemmelser, men en tilsidesættelse af almene samfundsmæssige forpligtelser. Denne tilsidesættelse har højst indirekte betydning for tredjemands betaling af moms.

66. Som jeg allerede har gjort opmærksom på andetsteds, er det dog ikke enhver indirekte forbindelse til momslovgivningen, der kan begrunde, at der er tale om EU-rettens anvendelsesområde [20]. Denne tilgang er i overensstemmelse med Domstolens praksis vedrørende fastlæggelsen af chartrets anvendelsesområde [21]. Også chartrets anvendelighed forudsætter, at der foreligger en grad af tilknytning mellem en EU-retsakt og den pågældende nationale foranstaltning, som går ud over den beslægtethed, der måtte findes mellem de omhandlede områder, eller den indirekte virkning, som et område kan have på et andet.

67. Domstolen har derfor ikke kompetence til at besvare de i den foreliggende sag forelagte spørgsmål. Et virksomhedsorgans (en ikke-afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivet) almindelige solidariske hæftelse på grund af virksomhedsskadelig adfærd (i den foreliggende sag: at sikre sig selv en urimeligt høj løn), som har været årsag til virksomhedens manglende betaling af forfalden moms, er ikke omfattet af momsdirektivet og henhører ikke under EU-rettens anvendelsesområde. Dette gælder også, hvor virksomhedens manglende eller for sent betalte afgifter består af dels moms, dels renter for forsinket betaling af moms.

[19] – Dom af 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 39 og 40); jf. hertil endvidere udførligt i mit forslag til afgørelse af 5.5.2022 i HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, punkt 35 ff.).

[20] – Jf. mit forslag til afgørelse IN og JM (C-469/18 og C-470/18, EU:C:2019:597, punkt 65). Jf. hertil endvidere dom af 24.10.2019, Belgische Staat (C-469/18 og C-470/18, EU:C:2019:895, præmis 18).

[21] – Dom af 6.10.2016, Paoletti m.fl. (C-218/15, EU:C:2016:748, præmis 14), af 10.7.2014, Julián Hernández m.fl. (C-198/13, EU:C:2014:2055, præmis 34), og af 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, præmis 24).

### *C. Subsidiært: Er EU-retten til hinder for solidarisk hæftelse for skyldig moms inklusive renter?*

68. Såfremt Domstolen derimod måtte være af den opfattelse, at den har kompetence til at besvare de præjudicielle spørgsmål, fordi den betragter hæftelsen for betaling i henhold til artikel 19, stk. 2, i DOPK som en gennemførelse af momsdirektivet, kan den forelæggende rets tre præjudicielle spørgsmål besvares således: En sådan hæftelse for betaling er ikke et krav, der følger af EU-retten, men EU-retten er på den anden side ikke til hinder herfor.

69. Ifølge Domstolen udgør det i forbindelse med en hæftelse i overensstemmelse med momsdirektivets artikel artikel 205 ikke noget problem, at hæftelsen ikke alene anses for at dække tredjemands betaling af moms, men også tredjemands betaling af morarenter [22]. Også selv om den solidariske hæftelse i henhold til momsdirektivets artikel 205 ifølge ordlyden af denne bestemmelse kun vedrører betaling af moms, udelukker denne ordlyd ikke, at medlemsstaterne kan pålægge den solidarisk hæftende person samtlige elementer af denne afgift. Dette omfatter også morarenter, der skyldes som følge af, at den betalingspligtige person ikke har betalt den nævnte afgift [23].

70. Dette gælder efter min opfattelse – og i overensstemmelse med Kommissionens og Spaniens opfattelse – også i det foreliggende tilfælde, når den supplerende hæftelse for betaling kan baseres på momsdirektivets artikel 273. Såfremt virksomhedsorganet på grund af sin egen adfærd (tildeling af en urimelig løn) har været årsag til, at den pågældende virksomhed ikke har kunnet betale sin moms i rette tid, har en hæftelse for den manglende betaling af moms og den som følge heraf opståede berigelse af tredjemand (rentefordel) et legitimt formål (sikring af virksomhedens formue ved hæftelse for den skyldige moms og det dermed forbundne tab som følge af den forsinkede betaling).

71. Denne hæftelse opfylder også proportionalitetsprincippets [24] øvrige betingelser. Den er både egnet til at nå det pågældende mål og nødvendig. Der foreligger ikke et andet og lige så egnet middel. Såfremt hæftelsen rammer den, der har ansvaret for at have beriget sig selv ved virksomhedens formueformindskelse, og denne formueformindskelse har været årsag til firmaets manglende betaling af moms og renteudgifter herfor, må hæftelsen også betegnes som et passende middel.

## VI. Forslag til afgørelse

72. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen at svare Administrativen sad Veliko Tarnovo (forvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien) således:

»Et virksomhedsorgans (en ikke-afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivet) almindelige solidariske hæftelse på grund af virksomhedsskadelig adfærd (i den foreliggende sag: en urimeligt høj løn), som har været årsag til virksomhedens manglende betaling af forfalden

22 – Dom af 20.5.2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 40 ff.).

23 – Dom af 20.5.2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 42). Domstolen fulgte ikke mit forslag til en mere indskrænkende fortolkning af momsdirektivets artikel 205 – jf. mit forslag til afgørelse ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, punkt 31 ff.).

24 – Jf. f.eks. dom af 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 57), og af 27.1.2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 52).

moms, er ikke omfattet af momsdirektivet og henhører ikke under EU-rettens anvendelsesområde. Dermed har Domstolen ikke kompetence til at besvare de stillede spørgsmål.«