Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 20 maj 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 205 – Personer som är skyldiga att betala mervärdesskatt till staten – Solidarisk ansvar för mottagaren av en beskattningsbar leverans när mottagaren har utövat sin rätt att dra av mervärdesskatt med vetskap om att den betalningsskyldige inte skulle komma att betala nämnda skatt – Skyldighet för en sådan mottagare att betala den mervärdesskatt som inte betalats av att den betalningsskyldige jämte den dröjsmålsränta som uppkommit till följd av att den betalningsskyldiges underlåtenhet att betala nämnda skatt”

I mål C-4/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 16 december 2019, som inkom till domstolen den 7 januari 2020, i målet

”ALTI” OOD

mot

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsjonalnata agentsia za prihodite,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (referent) och N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsjonalnata agentsia za prihodite, genom G. Arnaudov,

– Bulgariens regering, genom L. Zaharieva och E. Petranova, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: bulgariska.

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och Y. Marinova, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 januari 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 205 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, och rättelse i EUT L 329, 2018, s. 53).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”ALTI” OOD och Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (den för Plovdiv behöriga direktören för avdelningen ”Överklaganden och praxis i skatte- och socialförsäkringsärenden” vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, Bulgarien) (nedan kallad Direktor), rörande ALTI:s solidariska ansvar för betalning av mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 193 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”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 194–199b och artikel 202.”

4 I artiklarna 194–200 och 202–204 i detta direktiv föreskrivs i huvudsak att andra personer än den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster kan eller ska anses vara skyldiga att betala mervärdesskatt.

5 I artikel 205 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”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.”

Bulgarisk rätt

6 I artikel 177, som har rubriken ”Personens ansvar vid missbruk”, i Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen) (DV nr 63 av den 4 augusti 2006), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”1) Den registrerade person som mottar en beskattningsbar leverans ska ansvara för den skatt som ska betalas och som inte har betalats av en annan registrerad person när denne har utnyttjat rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som är direkt eller indirekt kopplad till den mervärdesskatt som ska betalas och som inte har betalats.

2) Ansvaret enligt punkt 1 inträder när den registrerade personen kände till eller borde ha känt till att skatten inte skulle komma att betalas och detta har bevisats av tillsynsmyndigheten med stöd av artiklarna 117–120 i Danachno – osiguritelen protsesualen kodeks (skatte- och socialförsäkringsprocesslagen).

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 i ett tidigare led för en skattepliktig transaktion avseende samma vara eller tjänst, i identisk form, ändrad eller bearbetad.

2. Den skattepliktiga transaktionen är fiktiv, kringgår lagen eller priset på transaktionen avviker märkbart 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 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 leverans 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 i föregående led.”

7 I artikel 14 i skatte- och socialförsäkringsprocesslagen (DV nr 105 av den 29 december 2005) föreskrivs följande:

”Betalningsskyldiga personer är fysiska och juridiska personer som

1. är skyldiga att betala skatter eller obligatoriska socialförsäkringsavgifter,

2. är skyldiga att ta ut och betala skatter eller obligatoriska socialförsäkringsavgifter,

3. ansvarar för skulden för de personer som avses i punkterna 1 och 2.”

8 I artikel 16 i nämnda lag föreskrivs följande:

”1) Den person som är betalningsskyldig enligt artikel 14.3 är en person som i de fall som föreskrivs i lag är skyldig att erlägga mervärdesskatt eller obligatoriska socialförsäkringsavgifter för den som är betalningsskyldig för denna skatt eller dessa avgifter, eller en person som är skyldig att ta ut och betala skatter eller obligatoriska socialförsäkringsavgifter som inte har betalats inom den föreskrivna fristen.

2) De personer som är betalningsskyldiga enligt artikel 14.3 omfattas av reglerna om ett rättssubjekts rättigheter och skyldigheter i förfaranden enligt denna lag.

3) Den betalningsskyldiges ansvar enligt artikel 14.3 ska omfatta skatter och obligatoriska socialförsäkringsavgifter, ränta och indrivningskostnader.”

9 Artikel 121 i Zakon za zadalzheniata i dogovorite (lagen om skyldigheter och avtal) (DV nr 275 av den 22 november 1950) har följande lydelse:

”Förutom i de fall som föreskrivs i lag inträder solidariskt ansvar mellan två eller flera gäldenärer först när detta har avtalats.”

10 I artikel 122 i denna lag anges följande:

”Borgenären kan kräva verkställighet av hela skulden från var och en av gäldenärerna som ansvarar solidariskt.

Rättsliga åtgärder som vidtas mot en av de solidariskt ansvariga gäldenärerna påverkar inte borgenärens rättigheter gentemot de andra gäldenärerna.”

11 I artikel 126 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Om underlåtelsen att betala kan tillskrivas en av gäldenärerna ensam kan borgenären kräva full ersättning för skadan av denna gäldenär. Övriga gäldenärer ansvarar endast solidariskt för det belopp som ursprungligen skulle betalas.

En anfordran vilken framställts mot en solidariskt ansvarig gäldenär saknar verkan gentemot de andra gäldenärerna.”

12 I artikel 1 i Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (lagen om ränta på skatter och andra statliga fordringar av liknande slag) (DV nr 91 av den 12 november 1957) föreskrivs följande:

”Ränta ska beräknas enligt den lagstadgade räntesatsen vid uppbörd av skatter, vinstavdrag, bidrag till budgeten och andra statliga fordringar av liknande slag, oavsett om en del av dem har innehållits eller inte, vilka inte har betalats inom den föreskrivna fristen för frivillig inbetalning.

Uttag av avgifter för obligatorisk försäkring av tillgångar [vilka inte har betalats] inom den föreskrivna fristen för frivillig betalning ska vara förenat med samma ränta.

Ränta på ränta och ränta på böterna ska inte betalas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 ALTI är ett bolag med begränsat ansvar bildat enligt bulgarisk rätt. Under år 2014 förvärvade ALTI en skördetröska, en traktor och en vagn (nedan kallade jordbruksredskapen) från ”FOTOMAG” EOOD, som är ett enmansbolag med begränsat ansvar bildat enligt bulgarisk rätt. Nämnda jordbruksredskap hade i ett tidigare led förvärvats genom gemenskapsinterna förvärv av FOTOMAG från ett bolag med säte i Förenade kungariket. Med anledning av nämnda leveranser till ALTI upprättade FOTOMAG tre fakturor, i vilka mervärdesskatten angavs i var och en. Efter att ha betalat dessa fakturor utnyttjade ALTI sin avdragsrätt för mervärdesskatt och tog upp de berörda avdragen i skattedeklarationerna för beskattningsperioderna april–juni 2014.

14 Efter det att ett förfarande hade inletts för omprövning av FOTOMAG:s mervärdesskatt fastställde den bulgariska skattemyndigheten, genom omprövningsbeslut av den 27 juni 2016, att FOTOMAG hade underlåtit att betala nästan hela den mervärdesskatt som hade deklarerats för de gemenskapsinterna förvärven och som hade beräknats på fakturorna till ALTI.

15 Inom ramen för ett förfarande för omprövning av ALTI:s mervärdesskatt konstaterade skattemyndigheten att ALTI och FOTOMAG hade gett en och samma person i uppdrag att sköta bolagens bokföring och bankkonton samt att inge mervärdesskattedeklarationer, att FOTOMAG:s förvärv av jordbruksredskapen hade finansierats genom ett utomstående bolag vars bolagsmän var företagsledare i FOTOMAG och ALTI, samt att transporten av skördetröskan från Förenade kungariket hade organiserats av en ledande person i och en representant för FOTOMAG och ALTI genom ett annat bolag. Dessa konstateranden föranledde skattemyndigheten att dra slutsatsen att ALTI självt hade organiserat FOTOMAG:s förvärv av jordbruksredskapen genom ett gemenskapsinternt förvärv för att otillbörligen dra av mervärdesskatten och att ALTI visste att FOTOMAG inte skulle komma att betala mervärdesskatt på de tre fakturor som var i fråga. Skattemyndigheten fann dessutom att eftersom transaktionen mellan FOTOMAG och ALTI syftade till att kringgå lagen, i den mening som avses i artikel 177.3 led 2 i mervärdesskattelagen, borde ALTI ha känt till att mervärdesskatten inte skulle komma att betalas av FOTOMAG, i den mening som avses i denna bestämmelse.

16 Under dessa omständigheter fastställde den bulgariska skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut av den 23 februari 2018 som var riktat till ALTI, vilket rättades genom ett omprövningsbeslut av den 6 mars 2018, att bolaget var solidariskt ansvarigt, i enlighet med artikel 177.3 led 2 i mervärdesskattelagen, för den mervärdesskatt som FOTOMAG inte hade betalat.

17 ALTI begärde omprövning hos Direktor och gjorde bland annat gällande att det subjektiva rekvisitet i artikel 177.3 led 2 i mervärdesskattelagen, det vill säga att ALTI borde ha känt till att FOTOMAG inte skulle betala mervärdesskatten, inte var uppfyllt.

18 Direktor fann vid omprövning inte skäl att ändra det tidigare beslutet, varpå ALTI vände sig till Administrativen sad – Plovdiv (Förvaltningsdomstolen i Plodiv, Bulgarien). Genom dom av den 22 mars 2019 ogillade nämnda domstol ALTI:s överklagande av omprövningsbeslutet.

19 Administrativen sad – Plovdiv (Förvaltningsdomstolen i Plovdiv) ansåg att det framgick av de uppgifter som hade framkommit under förfarandet att ALTI borde ha känt till att FOTOMAG inte skulle fullgöra sin skyldighet att betala mervärdesskatten. I detta avseende konstaterade nämnda domstol bland annat att förbindelserna mellan ALTI och FOTOMAG i själva verket gick utöver sedvanliga affärsförbindelser, att FOTOMAG aldrig hade bedrivit någon verksamhet som hade samband med försäljningen av jordbruksredskapen och att FOTOMAG helt saknade erfarenhet på området, att den verkställande direktören och aktieägaren i det utomstående bolag som hade lånat ut medel till FOTOMAG för inköp av jordbruksredskapen var företagsledare i ALTI respektive i FOTOMAG samt att en och samma person hade genomfört banköverföringarna mellan ALTI, FOTOMAG och det utomstående bolaget, hade skött bokföringen för ALTI, FOTOMAG och det bolag som hade förhandlat transporten av jordbruksredskapen från Förenade kungariket samt hade ingett ALTI:s och FOTOMAG:s skattedeklarationer. Nämnda domstol drog härav slutsatsen att syftet med förbindelsen mellan ALTI och FOTOMAG var att kringgå lagen och att ALTI, enligt artikel 177.3 led 2 i mervärdesskattelagen jämförd med artikel 16.3 i skatte- och socialförsäkringsprocesslagen, var skyldig att betala inte bara själva skatten, utan även den dröjsmålsränta som skulle betalas på grund av att den betalningsskyldige inte hade betalat in skatten.

20 ALTI överklagade domen från Administrativen sad – Plovdiv (Förvaltningsdomstolen i Plovdiv) till Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien).

21 ALTI har i sitt överklagande bland annat gjort gällande att även om det följer av bulgariska domstolars rättspraxis att mottagaren av en beskattningsbar leverans kan hållas ansvarig med stöd av artikel 177.3 led 2 i mervärdesskattelagen när mottagaren har utövat sin avdragsrätt med avseende på den skatt som ska betalas och som inte har betalats av leverantören, så omfattar detta ansvar inte den dröjsmålsränta som ska betalas på grund av att den betalningsskyldige inte har betalat in skatten.

22 Den hänskjutande domstolen har påpekat att enligt artikel 177.3 led 2 i mervärdesskattelagen ska mottagaren av en beskattningsbar leverans ansvara för den skatt som ska betalas och som inte har betalats av en annan person när mottagaren har utnyttjat den rätt till avdrag av mervärdesskatten som är direkt eller indirekt förbunden med den mervärdesskatt som skulle ha betalats men inte har betalats. Ett sådant solidariskt betalningsansvar inträder när mottagaren kände till eller borde ha känt till att skatten inte skulle komma att betalas. Denna bestämmelse är förenlig med artikel 205 i direktiv 2006/112, vilket bland annat framgår av domen av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Vid fastställandet av omfattningen av detta solidariska ansvar angav den bulgariska lagstiftaren emellertid inte uttryckligen i artikel 177 i mervärdesskattelagen att mottagaren av leveransen var betalningsskyldig inte bara för den skatt som inte hade betalats, utan även för den dröjsmålsränta som skulle betalas från och med det att skatten förföll till betalning. Den hänskjutande domstolen har angett att en sådan skyldighet emellertid skulle kunna härledas ur artikel 16.3 i skatte- och socialförsäkringsprocesslagen, även om Högsta förvaltningsdomstolen i Bulgarien har meddelat motstridiga domar i detta avseende. Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang förklarat att den vill få klarhet i huruvida artikel 205 i direktiv 2006/112 och proportionalitetsprincipen utgör hinder för att den dröjsmålsränta som ska betalas på grund av att den betalningsskyldige inte har betalat skatten inkluderas i det aktuella systemet med solidariskt betalningsansvar, och följaktligen utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som den i artikel 16.3 i denna lag.

24 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 205 i direktiv [2006/112] och proportionalitetsprincipen tolkas så, att det solidariska ansvaret för en registrerad person, som är mottagare av en beskattningsbar leverans, för den mervärdesskatt som leverantören inte har betalat in till skattemyndigheten inte bara omfattar leverantörens huvudskuld (mervärdesskatteskulden), utan även den accessoriska skulden i form av dröjsmålsränta på kapitalbeloppet som ersättning för den skada som dröjsmålet orsakat från den tidpunkt då gäldenären hamnade i dröjsmål fram till tidpunkten då omprövningsbeslutet genom vilket det solidariska betalningsansvaret fastställdes meddelades eller tidpunkten då betalning sker?

2) Ska artikel 205 i direktiv [2006/112] och proportionalitetsprincipen tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse som den i artikel 16.3 i [skatte- och socialförsäkringsprocesslagen], enligt vilken tredje mans ansvar för en beskattningsbar persons obetalda skatteskulder omfattar både skatten och dröjsmålsräntan?”

Prövning av tolkningsfrågorna

25 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 205 i direktiv 2006/112, jämförd med proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att den 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.

26 Enligt artikel 205 i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna, i de fall som avses i artiklarna 193–200 och 202–204 i direktivet, föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig ska vara solidariskt ansvarig för betalningen av mervärdesskatten.

27 I artiklarna 193–200 och 202–204 i direktiv 2006/112 anges vilka personer som är skyldiga att betala mervärdesskatt, i enlighet med syftet med avsnitt 1 i kapitel 1 i avdelning XI i direktivet, med rubriken ”Personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten”. Även om det i artikel 193 i nämnda

direktiv, som grundbestämmelse, föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, preciseras det i denna artikel att andra personer kan eller ska vara skyldiga att betala denna skatt i de situationer som avses i artiklarna 194–199b och 202 i samma direktiv.

28 Det framgår av det sammanhang som artiklarna 193–205 i direktiv 2006/112 utgör att artikel 205 i direktivet ingår i en samling bestämmelser som syftar till att identifiera vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatten utifrån olika situationer. Syftet med dessa bestämmelser är att därigenom säkerställa en effektiv uppbörd av mervärdesskatten hos den person som är mest lämpad med hänsyn till den situation som avses, särskilt när avtalsparterna inte är belägna i samma medlemsstat eller när den transaktion som är föremål för mervärdesskatt avser tillhandahållanden vilkas specifika karaktär kräver att en annan person än den som avses i artikel 193 i direktivet identifieras.

29 Artikel 205 i direktiv 2006/112 gör det således i princip möjligt för medlemsstaterna att, i syfte att möjliggöra ett effektivt uttag av mervärdesskatt, anta bestämmelser enligt vilka en annan person än den som normalt sett är betalningsskyldig för denna skatt enligt artiklarna 193–200 och 202–204 i direktivet är solidariskt ansvarig för betalningen av nämnda skatt.

30 Denna tolkning stöds dessutom av domen av den 21 december 2011 i mål Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 19 och där angiven rättspraxis), vilken avser tolkningen av artikel 21.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 (EGT L 15, 2002, s. 24). Denna bestämmelse motsvarade artikel 205 i direktiv 2006/112.

31 I artikel 205 i direktiv 2006/112 anges emellertid varken vilka personer som medlemsstaterna kan utse som solidariskt ansvariga gäldenärer eller i vilka situationer detta kan ske. Det ankommer därför på medlemsstaterna att fastställa villkoren och formerna för genomförandet av det solidariska ansvar som föreskrivs i denna artikel.

32 Domstolen erinrar om att medlemsstaterna vid utövandet av dessa befogenheter ska iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, bland annat principerna om rättssäkerhet och proportionalitet (dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

33 Vad särskilt gäller proportionalitetsprincipen har domstolen redan slagit fast att medlemsstaterna i överensstämmelse med denna princip ska använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de ändamål och principer som uppställs genom unionslagstiftningen i fråga. Även om det således är legitimt att de åtgärder som medlemsstaterna vidtar är ägnade att så effektivt som möjligt tillgodose statskassans intressen, får de inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punkterna 21 och 22 och där angiven rättspraxis).

34 Under dessa omständigheter måste medlemsstaternas utnyttjande av befogenheten att utse en annan solidariskt betalningsansvarig än den som ska betala skatten i syfte att säkerställa en effektiv uppbörd av skatten motiveras av det faktiska och/eller rättsliga förhållandet mellan de två berörda personerna med hänsyn till rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen. Det ankommer särskilt på medlemsstaterna att precisera de särskilda omständigheter under vilka en sådan person som mottagaren av en beskattningsbar transaktion ska hållas solidariskt ansvarig för betalningen av den skatt som dess medkontrahent är skyldig, när personen har betalat skatten genom att betala priset för transaktionen.

35 Det ska i detta sammanhang erinras om att bekämpning av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i unionslagstiftningen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt och att principen om förbud mot rättsmissbruk innebär att det är förbjudet att vidta rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med enda syfte att uppnå en skattefördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 46).

36 Domstolen har således slagit fast att artikel 205 i direktiv 2006/112 gör det möjligt för en medlemsstat att ålägga en person solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatt när denne, vid tidpunkten för transaktionen för personens räkning, visste eller borde ha vetat att den ingående mervärdesskatten för transaktionen, eller för en tidigare eller senare transaktion, inte skulle komma att betalas, och att vid bedömningar i detta hänseende grunda sig på presumtioner. Sådana presumtioner får emellertid inte vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt för den beskattningsbara personen att vederlägga dem genom motbevisning eller innebära att det skapas ett system med strikt betalningsansvar, vilket går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk. Näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i en kedja som utgör missbruk eller bedrägeri ska nämligen kunna förlita sig på att deras transaktioner är rättsenliga, utan att därvid behöva riskera att bli solidariskt betalningsansvariga för mervärdesskatt för vilken en annan beskattningsbar person är betalningsskyldig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04, EU:C:2006:309, punkterna 32 och 33 samt där angiven rättspraxis).

37 Domstolen har även fastställt att de omständigheterna att en annan person än den betalningsskyldige har agerat i god tro genom att vidta alla försiktighetsåtgärder som kan krävas av en omdömesgill aktör, att personen har vidtagit varje rimlig åtgärd som står i hans eller hennes makt och att det är uteslutet att vederbörande har deltagit i missbruk eller bedrägeri utgör omständigheter som ska beaktas för att avgöra om denna person kan åläggas solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

38 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att det i artikel 177 i mervärdesskattelagen, med rubriken ”Personens ansvar vid missbruk”, i punkt 2 föreskrivs att en person ska hållas solidariskt ansvarig för betalningen av den skatt som ska erläggas när denna person har utnyttjat sin avdragsrätt trots att vederbörande kände till eller borde ha känt till att den betalningsskyldige inte hade för avsikt att betala skatten, och dessa omständigheter har bevisats av tillsynsmyndigheten. Det framgår även av beslutet om hänskjutande att det i artikel 177.3 led 2 i denna lag föreskrivs att det, för att det ska kunna presumeras att den berörda personen borde ha känt till att den betalningsskyldige inte hade för avsikt att betala den skatt som ska betalas, inte bara krävs att denna skatt faktiskt inte har betalats av någon av leverantörerna i ett tidigare led, utan även att den skattepliktiga transaktionen är fiktiv, kringgår lagen eller att priset på transaktionen avviker märkbart från marknadspriset.

39 Det framgår emellertid såväl av beslutet om hänskjutande som av den bulgariska regeringens skriftliga yttrande att en sådan presumtion kan motbevisas. Det framgår inte heller av handlingarna i målet att det i praktiken skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att bryta en sådan presumtion. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera att den berörda personen har möjlighet att, i detta syfte, styrka sin goda tro.

40 Under dessa omständigheter finner domstolen, i likhet med vad den hänskjutande domstolen har angett, att en sådan bestämmelse som artikel 177 i mervärdesskattelagen uppfyller kraven avseende tillämpningen av artikel 205 i direktiv 2006/112, vilka det erinras om i punkterna 36 och 37 ovan.

41 Den hänskjutande domstolen har emellertid angett att även om de personer som avses i artikel 177 i mervärdesskattelagen endast kan hållas solidariskt ansvariga för betalningen av mervärdesskatten enligt denna artikel, kan dessa personer enligt artikel 16.3 i skatte- och socialförsäkringsprocesslagen också åläggas att betala dröjsmålsränta på grund av att den betalningsskyldige inte har betalat skatten.

42 Det ska här noteras att även om det solidariska ansvar som föreskrivs i artikel 205 i direktiv 2006/112 enligt ordalydelsen i denna artikel endast avser betalning av mervärdesskatt, utesluter inte denna lydelse att medlemsstaterna kan ålägga den solidariskt betalningsskyldige att betala samtliga belopp som är hänförliga till skatten, såsom den dröjsmålsränta som ska betalas på grund av att den betalningsskyldige inte har betalat skatten. Det ska emellertid preciseras att medlemsstaterna endast får utvidga systemet med solidariskt ansvar till att omfatta sådana delar om en sådan utvidgning är motiverad med hänsyn till de mål som eftersträvas med artikel 205 i direktiv 2006/112 och, såsom påpekats i punkt 32 ovan, är förenlig med rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen.

43 När en nationell bestämmelse, enligt vilken den solidariskt betalningsskyldige är skyldig att betala dröjsmålsränta på huvudskulden, gör det möjligt att bekämpa missbruk på mervärdesskatteområdet, bidrar den till att uppnå målet att säkerställa en effektiv uppbörd av mervärdesskatten för staten, vilket eftersträvas med artikel 205 i direktiv 2006/112. Eftersom tillämpningen av en sådan bestämmelse förutsätter att det visas att den betalningsskyldiges medkontrahent kände till eller borde ha känt till att den betalningsskyldige inte skulle komma att betala denna skatt samtidigt som medkontrahenten själv utövade sin avdragsrätt, är skyldigheten för en sådan avtalspart – som till följd av sitt frivilliga deltagande i ett mervärdesskattemissbruk anses ha samtyckt redan från början till den betalningsskyldiges olagliga avsikt att inte betala skatten – att ansvara för verkningarna av att mervärdesskatten inte har betalats i tid, för vilka även medkontrahenten har ett ansvar, både proportionerlig och förenlig med rättssäkerhetsprincipen.

44 Ett sådant synsätt är dessutom förenligt med det syfte som ligger till grund för artikel 205 i direktiv 2006/112, såsom det beskrivs i punkterna 28 och 29 ovan, vilket är att göra det möjligt för medlemsstaterna att säkerställa en effektiv uppbörd av mervärdesskatten hos de personer som är mest lämpade med hänsyn till den situation som avses. När det är fråga om ett sådant rättsmissbruk på mervärdesskatteområdet som avses i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, ska statskassan ha möjlighet att i effektivitetssyfte uppbära den skatt som ska betalas och samtliga belopp som är hänförliga till den från var och en av de avtalsparter som deltagit i missbruket.

45 Artikel 205 i direktiv 2006/112, jämförd med proportionalitetsprincipen, 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.

Rättegångskostnader

46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 205 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med proportionalitetsprincipen, 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.

Underskrifter