Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

20. maj 2021*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 205 – personer, der er betalingspligtige for moms over for statskassen – solidarisk hæftelse for modtageren af en afgiftspligtig levering, der har udøvet sin ret til fradrag af moms, med viden om, at den person, der er betalingspligtig for denne afgift, ikke ville betale den – en sådan modtagers forpligtelse til at betale den moms, som den betalingspligtige herfor ikke har betalt, samt de morarenter, der skyldes som følge af sidstnævntes manglende betaling af momsen«

I sag C-4/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien) ved afgørelse af 16. december 2019, indgået til Domstolen den 7. januar 2020, i sagen

»ALTI« OOD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot, og dommerne L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (refererende dommer) og N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ved G. Arnaudov,

– den bulgarske regering ved L. Zaharieva og E. Petranova, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og Y. Marinova, som befuldmægtigede,

* Processprog: bulgarsk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. januar 2021,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 205 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2018, L 329, s. 53).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem »ALTI« OOD og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »klager og skatte- og socialforsikringspraksis« med ansvar for Plovdiv, under centraladministrationen for det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien) (herefter »Direktor«) vedrørende pålæggelse af solidarisk hæftelse over for ALTI med henblik på betaling af merværdiafgift (moms) med tillæg af morarenter.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 193 i direktiv 2006/112 bestemmer:

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

4 Direktivets artikel 194-200 og 202-204 bestemmer i det væsentlige, at andre personer end den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, kan eller skal anses for at være momspligtige.

5 Direktivets artikel 205 fastsætter:

»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.«

Bulgarsk ret

6 Med overskriften »Personens ansvar ved misbrug« bestemmer artikel 177 i Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift) (DV nr. 63 af 4.8.2006) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), følgende:

»(1) En registreret person, som modtager en momspligtig leverance, hæfter for den af en anden registreret person skyldige, men ikke betalte afgift, såfremt der er blevet gjort brug af retten til fradrag af indgående afgift i direkte eller indirekte forbindelse med den skyldige og ikke betalte afgift.

(2) Hæftelsen efter stk. 1 indtræder, såfremt den registrerede person vidste eller burde have vidst, at afgiften ikke ville blive betalt, og dette er blevet bevist af kontrolorganerne på den måde, der er fastsat i artikel 117-120 i Danachno-osiguritelnia protsesualen kodex (skatte-, afgifts- og socialforsikringsprocesloven).

(3) Det antages i forbindelse med stk. 2, at den pågældende person burde have haft kendskab til, at nævnte afgift ikke ville blive betalt, såfremt følgende kumulative betingelser er opfyldt:

1. Den skyldige afgift, jf. stk. 1, for en afgiftsperiode er reelt ikke blevet betalt af nogen af de forudgående leverandører for så vidt angår en afgiftspligtig levering af en vare eller en afgiftspligtig tjenesteydelse, uanset om denne foreligger i samme, en ændret eller forarbejdet form.

2. Den afgiftspligtige levering er alene proforma, udgør en omgåelse af loven eller sker til en pris, der adskiller sig væsentligt fra markedsprisen.

(4) Hæftelsen efter stk. 1 er ikke afhængig af opnåelsen af en præcis fordel som følge af den manglende indbetaling af den skyldige moms.

(5) Under de i stk. 2 og 3 omhandlede omstændigheder hæfter ligeledes leverandøren i et tidligere led end den afgiftspligtige person, som skylder den ikke-erlagte afgift.

(6) I de i stk. 1 og 2 omhandlede tilfælde indtræder hæftelsen mod den afgiftspligtige person, som er direkte modtager af den levering, for hvilken den skyldige afgift ikke er blevet indbetalt, og hvis inddrivelsen slår fejl, kan hæftelsen gøres gældende mod enhver efterfølgende modtager i leveringskæden.

(7) Stk. 6 finder anvendelse mutatis mutandis for efterfølgende leverandører.«

7 Artikel 14 i skatte-, afgifts- og socialforsikringsprocesloven (DV nr. 105 af 29.12.2005) fastsætter:

»Betalingspligtige personer er fysiske og juridiske personer, som

1. er afgiftsskyldnere eller skyldnere for obligatoriske sociale sikringsbidrag

2. har pligt til at opkræve og betale afgifter eller obligatoriske sociale sikringsbidrag

3. hæfter for de personer, der er omhandlet i nr. 1 og 2.«

8 Denne lovs artikel 16 bestemmer:

»(1) Den betalingspligtige person, jf. artikel 14, nr. 3, er en person, som i de i loven fastsatte tilfælde har pligt til at betale [moms] eller det obligatoriske sociale sikringsbidrag for den person, der er betalingspligtig for denne afgift eller dette bidrag, eller en person, som har pligt til at opkræve eller betale afgifter eller obligatoriske sociale sikringsbidrag, som ikke er blevet betalt inden for den fastsatte frist.

(2) Betalingspligtige personer, jf. artikel 14, nr. 3, er underlagt de regler, der er bestemmende for et retssubjekts rettigheder og forpligtelser i sager som omhandlet i denne lov.

(3) Den betalingspligtige persons hæftelse, jf. artikel 14, nr. 3, dækker afgifter og obligatoriske sociale sikringsbidrag samt renter og omkostninger ved opkrævningen.«

9 Artikel 121 i Zakon za zadalzheniata i dogovorite (lov om forpligtelser og kontrakter) (DV nr. 275 af 22.11.1950) har følgende ordlyd:

»Medmindre andet er fastsat ved lov, indtræder den solidariske hæftelse mellem to eller flere skyldnere først, når dette er aftalt.«

10 Lovens artikel 122 bestemmer:

»Kreditor kan forlange, at den solidarisk hæftende skyldner, som han udpeger, skal betale den fulde fordring.

Retsforfølgning mod en af de solidarisk hæftende skyldnere berører ikke kreditors krav mod de øvrige skyldnere.«

11 Denne lovs artikel 126 fastsætter:

»Hvis den manglende opfyldelse kun kan tilskrives én af skyldnerne, kan kreditor af denne forlange fuld erstatning for tabet.

De øvrige skyldnere hæfter kun solidarisk for værdien af det oprindeligt skyldige beløb.

En solidarisk hæftende skyldners mora har ingen virkning i forhold til de øvrige skyldnere.«

12 Artikel 1 i Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (lov om renter af skatter, afgifter og andre lignende fordringer til staten) (DV nr. 91 af 12.11.1957) bestemmer:

»Med tillæg af renter, der beregnes efter den lovbestemte sats, inddrives skatter, afgifter, fradrag af overskud, bidrag til staten og andre fordringer til staten af lignende art, uanset om de er genstand for indeholdelse, som ikke er blevet betalt inden for de fastsatte frister for frivillig indbetaling.

Med tillæg af de samme renter opkræves bidrag til den obligatoriske forsikring af goder[, som ikke er betalt] inden for den frist, der er fastsat for frivillig betaling.

Der beregnes ikke renters rente og renter af bøder.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 ALTI er et bulgarsk selskab med begrænset ansvar. I 2014 købte ALTI af »FOTOMAG« EOOD, som er et bulgarsk enkeltmandsselskab med begrænset ansvar, en mejetærsker, en traktor og en påhængsvogn (herefter »landbrugsmateriellet«), som havde været genstand for erhvervelse inden for Fællesskabet foretaget af FOTOMAG hos et selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige. På grundlag af leveringerne af landbrugsmateriellet til ALTI udfærdigede FOTOMAG tre fakturaer, der hver angav moms. Efter at have betalt disse fakturaer udøvede ALTI sin fradragsret for moms med angivelse af de pågældende fradrag i momsangivelserne for afgiftsperioderne april og juni 2014.

14 Da FOTOMAG havde været genstand for en skatte- og afgiftsansættelse, fastslog de bulgarske skatte- og afgiftsmyndigheder ved en ændret skatte- og afgiftsansættelse af 27. juni 2016, at dette selskab ikke havde betalt hovedparten af den angivne moms for erhvervelser inden for Fællesskabet og beregnet på fakturaerne udstedt til ALTI.

15 I forbindelse med ALTI's ændrede skatte- og afgiftsansættelse konstaterede skatte- og afgiftsmyndighederne, at ALTI og FOTOMAG havde overdraget én og samme person ansvaret for deres bogføring, administration af bankkonti og indgivelse af momsangivelser, at FOTOMAG's køb af landbrugsmateriellet var blevet finansieret af et tredje selskab, hvis selskabsdeltagere var direktører i FOTOMAG og ALTI, og at transporten af mejetærskeren fra Det Forenede Kongerige var blevet organiseret af en direktør og repræsentant for ALTI gennem et andet selskab. På grundlag af disse konstateringer konkluderede skatte- og afgiftsmyndighederne, at ALTI selv havde organiseret FOTOMAG's erhvervelse af landbrugsmateriellet i form af en erhvervelse inden for Fællesskabet med henblik på en uretmæssig anvendelse af momsen, og at ALTI vidste, at FOTOMAG ikke ville betale

moms af de tre pågældende fakturaer. Skatte- og afgiftsmyndighederne fandt endvidere, at eftersom transaktionen mellem FOTOMAG og ALTI havde til formål at omgå loven som omhandlet i momslovens artikel 177, stk. 3, nr. 2, burde ALTI have vidst, at momsen ikke ville blive betalt af FOTOMAG i denne bestemmelses forstand.

16 Under disse omstændigheder pålagde de bulgarske skatte- og afgiftsmyndigheder i en ændret afgiftsansættelse af 23. februar 2018, der var rettet til ALTI, og korrigeret ved en ændret afgiftsansættelse af 6. marts 2018, dette selskab solidarisk hæftelse i henhold til momslovens artikel 177, stk. 3, nr. 2, for den moms, som FOTOMAG ikke havde betalt.

17 ALTI indgav en administrativ klage til Direktor, idet selskabet bl.a. gjorde gældende, at det subjektive element, der kræves i momslovens artikel 177, stk. 3, nr. 2, nemlig den omstændighed, at ALTI burde have vidst, at FOTOMAG ikke ville betale momsen, ikke var opfyldt.

18 Da Direktor ikke gav ALTI medhold i klagen, indbragte selskabet sagen for Administrativen sad – Plovdiv (forvaltningsdomstolen i Plovdiv, Bulgarien). Ved dom af 22. marts 2019 frifandt denne ret sagsøgte i ALTI's søgsmål rettet mod den ændrede afgiftsansættelse.

19 Administrativen sad – Plovdiv (forvaltningsdomstolen i Plovdiv) fandt, at det fremgik af de oplysninger, der var fremkommet under sagen, at ALTI burde have vidst, at FOTOMAG ikke ville opfylde sin forpligtelse til at betale moms. I denne henseende fastslog denne ret bl.a., at forholdet mellem ALTI og FOTOMAG reelt gik ud over rammerne for sædvanlige forretningsforbindelser, at FOTOMAG aldrig havde udøvet virksomhed, der havde forbindelse med salg af landbrugsmateriel, og at FOTOMAG ikke havde nogen erfaring på dette område, at den administrerende direktør og hovedaktionær i det tredje selskab, der havde lånt midlerne til FOTOMAG med henblik på køb af landbrugsmateriel, var direktør for henholdsvis ALTI og FOTOMAG, og at én og samme person havde foretaget bankoverførslerne mellem ALTI, FOTOMAG og dette tredje selskab, havde stået for bogføringen for ALTI, FOTOMAG og det selskab, der havde forhandlet transporten af landbrugsmateriellet fra Det Forenede Kongerige, og havde indgivet ALTI's og FOTOMAG's afgiftsangivelser. Den nævnte ret konkluderede på denne baggrund, at forholdet mellem ALTI og FOTOMAG havde til formål at omgå loven, og at ALTI i henhold til momslovens artikel 177, stk. 3, nr. 2, sammenholdt med skatte-, afgifts- og socialforsikringsproceslovens artikel 16, stk. 3, ikke blot var forpligtet til at betale selve afgiften, men også morarenter, der skyldtes som følge af den betalingspligtige persons manglende betaling af denne afgift.

20 ALTI har iværksat appel af dommen fra Administrativen sad – Plovdiv (forvaltningsdomstolen i Plovdiv) for Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien).

21 ALTI har i forbindelse med appellen bl.a. gjort gældende, at selv om modtageren af en afgiftspligtig levering i henhold til de bulgarske retters praksis kan pålægges hæftelse på grundlag af momslovens artikel 177, stk. 3, nr. 2, når denne modtager har udøvet sin fradragsret med hensyn til den afgift, som skal betales, og som leverandøren ikke har betalt, dækker denne hæftelse ikke de morarenter, der skyldes som følge af, at den betalingspligtige person ikke har betalt denne afgift.

22 Den forelæggende ret har anført, at modtageren af en afgiftspligtig levering i henhold til momslovens artikel 177, stk. 3, nr. 2, skal hæfte for den afgift, som skal betales og ikke er betalt af en anden person, når denne har gjort brug af retten til fradrag af indgående moms i direkte eller indirekte forbindelse med den skyldige og ikke betalte moms, idet en sådan solidarisk hæftelse finder anvendelse, når modtageren vidste eller burde have vidst, at den nævnte afgift ikke ville blive betalt. Denne bestemmelse er i overensstemmelse med artikel 205 i direktiv 2006/112, således som det fremgår af bl.a. dom af 11. maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Ved fastlæggelsen af omfanget af denne solidariske hæftelse angav den bulgarske lovgiver imidlertid ikke udtrykkeligt i momslovens artikel 177, at modtageren af leveringen ikke alene var betalingspligtig for den ikke-betalte afgift, men også for de morarenter, der skulle betales fra afgiftens forfald. Den forelæggende ret har anført, at en sådan forpligtelse dog kan udledes af skatte-, afgifts- og socialforsikringsproceslovens artikel 16, stk. 3, selv om der er afsagt modstridende domme herom af den øverste domstol i forvaltningsretlige sager i Bulgarien. Den forelæggende ret har i denne henseende anført, at den ønsker oplyst, om artikel 205 i direktiv 2006/112 og proportionalitetsprincippet er til hinder for, at morarenter, der skyldes som følge af, at den betalingspligtige person ikke har betalt den nævnte afgift, indgår i den pågældende ordning med solidarisk hæftelse, og dermed for en national lovgivning som den, der er omhandlet i denne lovs artikel 16, stk. 3.

24 På denne baggrund har Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 205 i [direktiv 2006/112] og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at den solidariske hæftelse for den af leverandøren ikke betalte moms, der påhviler en registreret person som modtager af en momspligtig leverance, foruden leverandørens hovedstol (den skyldige moms) også omfatter en accessorisk forpligtelse til at betale morarenter svarende til de lovpligtige renter af hovedstolen fra begyndelsen af skyldnerens forsinkelse med betalingen til tidspunktet for vedtagelsen af den afgiftskontrolafgørelse, med hvilken der blev truffet afgørelse om den solidariske hæftelse, henholdsvis til opfyldelsen af forpligtelsen?

2) Skal artikel 205 i [direktiv 2006/112] og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som [skatte-, afgifts- og socialforsikringsproceslovens] artikel 16, stk. 3, […] hvorefter en tredjemands hæftelse for en afgiftspligtig persons ikke betalte afgifter omfatter afgifterne og renterne?«

Om de præjudicielle spørgsmål

25 Med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 205 i direktiv 2006/112, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en person, som er udpeget som solidarisk hæftende i denne bestemmelses forstand, er forpligtet til, ud over at erlægge den moms, som ikke er blevet betalt af den person, der er betalingspligtig for denne afgift, at betale de morarenter, som den betalingspligtige person er skyldig at betale af dette beløb.

26 Det bemærkes i denne henseende, at det følger af artikel 205 i direktiv 2006/112, at i de i dette direktivs artikel 193-200 samt artikel 202-204 omhandlede tilfælde kan medlemsstaterne lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse.

27 Artikel 193-200 og 202-204 i direktiv 2006/112 fastlægger, hvilke personer der er betalingspligtige for momsen i overensstemmelse med formålet med dette direktivs afdeling 1 i kapitel 1 under afsnit XI, som har overskriften »Personer, der er betalingspligtige over for statskassen«. Selv om direktivets artikel 193 som hovedregel fastsætter, at momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, fremgår det af ordlyden af denne bestemmelse, at andre personer kan eller skal være betalingspligtige for denne afgift i de situationer, der er omhandlet i direktivets artikel 194-199b og 202.

28 Det fremgår af den kontekst, som artikel 193-205 i direktiv 2006/112 udgør, at dette direktivs artikel 205 indgår i en række bestemmelser, der tager sigte på at identificere, hvem der er betalingspligtig for momsen ud fra forskellige situationer. Herved har disse bestemmelser til formål at sikre statskassen en effektiv opkrævning af moms hos den person, der er bedst egnet med hensyn til

den pågældende 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.

29 Artikel 205 i direktiv 2006/112 gør det derfor principielt muligt for medlemsstaterne med henblik på en effektiv opkrævning af momsen at træffe foranstaltninger, i medfør af hvilke en anden person end den, der normalt er betalingspligtig for denne afgift, i medfør af dette direktivs artikel 193-200 og 202-204 hæfter solidarisk for betalingen af nævnte afgift.

30 Denne fortolkning understøttes i øvrigt af dom af 21. december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis), vedrørende fortolkningen af artikel 21, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2001/115/EF af 20. december 2001 (EFT 2002, L 15, s. 24), hvilken bestemmelse svarede til artikel 205 i direktiv 2006/112.

31 Da artikel 205 i direktiv 2006/112 imidlertid hverken præciserer de personer, som medlemsstaterne kan udpege som solidarisk hæftende skyldnere, eller de situationer, hvor en sådan udpegning kan foretages, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte betingelserne og de nærmere bestemmelser for gennemførelsen af den solidariske hæftelse, der er fastsat i denne artikel.

32 Det bemærkes i denne henseende, at medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af en sådan beføjelse skal overholde de generelle retsprincipper, der er en del af EU's retsorden, som bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

33 Hvad nærmere bestemt angår proportionalitetsprincippet har Domstolen fastslået, at medlemsstaterne i overensstemmelse med dette princip skal anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – gør det mindst mulige indgreb i de af den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper. Mens det således er lovligt, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, går ud på så effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål (dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 21 og 22 og den deri nævnte retspraksis).

34 Under disse omstændigheder skal medlemsstaternes udøvelse af muligheden for at udpege en anden solidarisk skyldner end den person, der er betalingspligtig for afgiften, med henblik på at sikre en effektiv opkrævning heraf, være begrundet i det faktiske og/eller retlige forhold mellem de to pågældende personer under hensyn til retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet. Det tilkommer navnlig medlemsstaterne nærmere at angive de særlige omstændigheder, hvorunder en person såsom modtageren af den afgiftspligtige levering solidarisk skal hæfte for betaling af den afgift, som dennes medkontrahent skal betale, selv om vedkommende har betalt denne gennem transaktionsprisen.

35 I denne sammenhæng bemærkes, at bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i EU-lovgivningen om det fælles momssystem, og at princippet om forbud mod rettighedsmisbrug således medfører et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel (jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 46).

36 Domstolen har således fastslået, at medlemsstaterne i henhold til artikel 205 i direktiv 2006/112 kan anse en person for solidarisk betalingspligtig for moms, når han på tidspunktet for den til ham foretagne transaktion vidste eller burde have vidst, at afgiften af denne transaktion eller af en tidligere

eller senere transaktion ikke ville blive betalt, og at medlemsstaten kan basere sig på formodninger herom, forudsat at sådanne formodninger ikke er formuleret således, at det bliver praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige person at afkræfte formodningerne, og således skabe et system med ubetinget hæftelse, der går ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder. Erhvervsdrivende, som træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af dem, for at sikre sig, at deres transaktioner ikke er et led i en kæde, hvori der indgår svig eller misbrug, skal kunne stole på lovligheden af disse transaktioner uden at risikere at hæfte solidarisk for erlæggelsen af moms, som skyldes af en anden afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 32 og 33 og den deri nævnte retspraksis).

37 Domstolen har ligeledes fastslået, at omstændigheder, som at den anden person, der ikke er betalingspligtig, har handlet i god tro ved at udvise almindelig agtpågivenhed for en erhvervsdrivende, at han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, og at det er udelukket, at han har medvirket til svigen, således er elementer, der skal tages i betragtning ved vurderingen af muligheden for at forpligte denne person solidarisk til at betale moms (jf. i denne retning dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

38 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at momslovens artikel 177 med overskriften »Personens ansvar ved misbrug« bestemmer i stk. 2, at en person hæfter solidarisk for betalingen af den skyldige afgift, når denne person har udøvet sin fradragsret, selv om vedkommende vidste eller burde have vidst, at den afgiftspligtige person ikke havde til hensigt at betale afgiften, idet kontrolmyndigheden skal føre bevis for, at der foreligger sådanne oplysninger. Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at denne lovs artikel 177, stk. 3, nr. 2, bestemmer, at for at kunne antage, at den pågældende person burde have vidst, at den betalingspligtige person ikke havde til hensigt at betale den skyldige afgift, kræves det ikke alene, at denne afgift faktisk ikke er blevet betalt af nogen af leverandørerne i et tidligere led, men ligeledes, at den afgiftspligtige transaktion er proforma, at den udgør en omgåelse af loven eller sker til en pris, der adskiller sig væsentligt fra markedsprisen.

39 Det fremgår både af forelæggelsesafgørelsen og af den bulgarske regerings skriftlige indlæg, at en sådan formodning er afkræftelig. Desuden fremgår det ikke af de sagsakter, som Domstolen råder over, at det i praksis ville være umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at afkræfte en sådan formodning. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om den pågældende person med henblik herpå har mulighed for at godtgøre sin gode tro.

40 Under disse omstændigheder må det fastslås, således som den forelæggende ret har anført, at en bestemmelse som momslovens artikel 177 opfylder anvendelsesbetingelserne for artikel 205 i direktiv 2006/112, således som de er gengivet i nærværende doms præmis 36 og 37.

41 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at selv om momslovens artikel 177 kun giver mulighed for at pålægge de personer, der er omhandlet i denne artikel, solidarisk hæftelse for betalingen af moms, kan disse personer ligeledes i medfør af skatte-, afgifts- og socialforsikringsproceslovens artikel 16, stk. 3, pålægges at betale morarenter som følge af den betalingspligtige persons manglende betaling af denne afgift.

42 I denne henseende bemærkes, at selv om den solidariske hæftelse i artikel 205 i direktiv 2006/112 ifølge ordlyden af denne bestemmelse kun vedrører betaling af moms, udelukker denne ordlyd ikke, at medlemsstaterne kan pålægge den solidarisk hæftende skyldner at betale samtlige elementer af denne afgift, såsom morarenter, der skyldes som følge af, at den betalingspligtige person ikke har betalt den nævnte afgift. Det skal ikke desto mindre præciseres, at medlemsstaterne kun kan udvide ordningen med solidarisk hæftelse således, at den omfatter sådanne elementer, hvis en sådan udvidelse, henset til

de formål, der forfølges med artikel 205 i direktiv 2006/112, er begrundet og er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, således som det fremgår af nærværende doms præmis 32.

43 Det bemærkes i denne henseende, at når en national regel, der pålægger den solidarisk hæftende skyldner at betale morarenter af hovedgælden, gør det muligt at bekæmpe misbrug på momsområdet, bidrager den til at opfylde formålet om at sikre statskassen en effektiv opkrævning af momsen, som forfølges med artikel 205 i direktiv 2006/112. Eftersom anvendelsen af en sådan regel forudsætter, at det godtgøres, at medkontrahenten til den person, der er betalingspligtig for momsen, vidste eller burde have vidst, at denne sidstnævnte ikke ville betale denne afgift, samtidig med at vedkommende selv udøver sin fradragsret, synes det både at være forholdsmæssigt og i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet, at der foreligger en forpligtelse for en sådan medkontrahent, som i kraft af sin frivillige deltagelse i et momsmisbrug anses for fra begyndelsen at have samtykket til den betalingspligtige persons ulovlige hensigt om ikke at betale den nævnte afgift, til at afhjælpe virkningerne af den forsinkede betaling heraf, for hvilket også medkontrahenten har et ansvar.

44 En sådan tilgang er endvidere i overensstemmelse med det formål, der ligger til grund for artikel 205 i direktiv 2006/112, således som det er beskrevet i nærværende doms præmis 28 og 29, som består i at gøre det muligt for medlemsstaterne at sikre statskassen en effektiv opkrævning af moms hos de personer, der er bedst egnede med hensyn til den pågældende situation. I et tilfælde af momsmisbrug som det, der er omhandlet i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, skal statskassen imidlertid have mulighed for af effektivitetshensyn at få tilbagebetalt den afgift, som skal betales, og samtlige de hermed forbundne elementer fra hver af de medkontrahenter, der har deltaget i dette misbrug.

45 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 205 i direktiv 2006/112, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en person, som anses for solidarisk hæftende i denne bestemmelses forstand, er forpligtet til, ud over at erlægge den moms, som ikke er blevet betalt af den person, der er betalingspligtig for denne afgift, at betale de morarenter, som den betalingspligtige person er skyldig at betale af dette beløb, når det er godtgjort, at denne person, samtidig med at vedkommende selv udøver sin fradragsret, vidste eller burde have vidst, at den nævnte betalingspligtige person ikke ville betale denne afgift.

Sagsomkostninger

46 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 205 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en person, som anses for solidarisk hæftende i denne bestemmelses forstand, er forpligtet til, ud over at erlægge den merværdiafgift (moms), som ikke er blevet betalt af den person, der er betalingspligtig for denne afgift, at betale de morarenter, som den betalingspligtige person er skyldig at betale af dette beløb, når det er godtgjort, at denne person, samtidig med at vedkommende selv udøver sin fradragsret, vidste eller burde have vidst, at den nævnte betalingspligtige person ikke ville betale denne afgift.

Underskrifter