



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

12. december 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 205 – solidarisk hæftelse for en tredjemands afgiftsgæld – hæftelsens betingelser og omfang – bekæmpelse af momssvig – solidarisk hæftelse for betaling af moms, som ikke giver mulighed for at foretage en vurdering på grundlag af hver enkelt afgiftspligtig persons bidrag til afgiftssvig – proportionalitetsprincippet – artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – princippet ne bis in idem – bedømmelseskriterier – faktiske omstændigheder vedrørende forskellige skatteår, der er genstand for administrativ eller strafferetlig forfølgning – vedvarende overtrædelse med samme forsæt – de faktiske omstændigheder er ikke identiske«

I sag C-331/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (retten i første instans i Oost-Vlaanderen, afdelingen i Gent, Belgien) ved afgørelse af 22. maj 2023, indgået til Domstolen den 25. maj 2023, i sagen

Dranken Van Eetvelde NV

mod

Belgische Staat,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, C. Lycourgos (refererende dommer), som fungerende formand for Niende Afdeling, samt dommerne S. Rodin og O. Spineanu-Matei,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: nederlandsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

- Dranken Van Eetvelde NV ved advocaat H. Vandebergh,
- den belgiske regering ved P. Cottin, A. De Brouwer og C. Pochet, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved N. Cambien og M. Herold, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. september 2024, 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, herefter »momsdirektivet«), proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet samt artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).
- 2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Dranken Van Eetvelde NV og Belgische Staat, Federale Overheidsdienst Financiën (den føderale finansmyndighed, Belgien) (herefter »de belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder«) vedrørende Dranken Van Eetveldes solidariske hæftelse for betaling af merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 193 lyder således:
»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 Artikel 205 har følgende ordlyd: »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.«

Belgisk ret

- 6 Artikel 51a, § 4, i wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (lov om indførelse af lov om merværdiafgift) af 3. juli 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 17.7.1969, s. 7046) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer:

»§ 4. Afgiftspligtige personer hæfter solidarisk med den person, som på grundlag af artikel 51, §§ 1 og 2, skylder afgiften, for betalingen af afgiften, hvis de på det tidspunkt, hvor de foretog en transaktion, vidste eller burde vide, at den manglende betaling af afgiften i transaktionskæden skete eller ville ske med henblik på unddragelse af afgiften.«

- 7 Momslovens artikel 70, §§ 1 og 2, bestemmer:

»§ 1. For enhver tilsidesættelse af forpligtelsen til at betale afgiften pålægges en bøde på to gange den unddragne eller for sent betalte afgift.

Denne bøde skyldes individuelt af enhver person, som på grundlag af artikel 51, §§ 1, 2 og 4, artikel 51a, 52, 53, 53b, 53h, 54, 55 og 58 eller bekendtgørelser udstedt i medfør af disse artikler er forpligtet til at betale afgiften.

[...]

§ 2. Såfremt fakturaen eller det tilsvarende dokument, som skal udstedes i henhold til artikel 53, 53i og 54 eller de i medfør af disse artikler udstedte bekendtgørelser, ikke er blevet udstedt, eller den indeholder fejlagtige oplysninger med hensyn til identifikationsnummer, navn eller adresse for de personer, der er involveret i transaktionen, med hensyn til arten og mængden af de leverede varer eller udførte tjenesteydelser eller med hensyn til pris eller biomkostninger, udstedes en bøde, som udgør det dobbelte af den skyldige afgift ved et minimumsbeløb på 50 EUR.

Denne bøde skyldes individuelt af leverandøren eller tjenesteyderen og dennes medkontrahent. Den anvendes dog ikke, hvis uregelmæssighederne må anses for rent lejlighedsvis, navnlig på grund af antallet og størrelsen af de transaktioner, for hvilke der ikke er udstedt et korrekt dokument, i forhold til antallet og størrelsen af de transaktioner, som har været genstand for korrekte dokumenter, eller hvis leverandøren eller tjenesteyderen ikke havde tungtvejende grunde til at tvivle på medkontrahentens egenskab af ikke-afgiftspligtig person.

Såfremt en person på grund af samme overtrædelse pålægges såvel den i § 1 fastsatte bøde som den i § 2 fastsatte bøde, finder kun sidstnævnte anvendelse.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 8 Den belgiske skatte- og afgiftsforvaltning foretog en afgiftskontrol hos Dranken Van Eetvelde, et belgisk selskab, der driver engros- og detailhandel med drikkevarer, vedrørende opkrævning af moms for perioden fra den 1. januar til den 31. december 2011. Den konstaterede en række overtrædelser af momslovgivningen og de administrative regler om moms, som blev meddelt selskabet den 3. december 2018.

- 9 Dranken Van Eetvelde blev efterfølgende genstand for et betalingspålæg, der blev udstedt den 10. december 2018 og erklæret eksigibelt den 11. december 2018, hvorved selskabet blev pålagt at betale en efteropkrævning af moms på 173 512,56 EUR (141 665,30 EUR for solidarisk hæftelse og 31 847,26 EUR for tilbagebetaling af moms på grundlag af kreditnotaer, der var udstedt med urette), en bøde på 347 000,00 EUR (173 512,56 EUR x 200%) for fejlagtige angivelser på de udstedte fakturaer og en bøde på 283 320,00 EUR (141 665,30 EUR x 200%) for manglende betaling af moms.
- 10 I den rapport, der blev udarbejdet af afgiftsinspektøren i forbindelse med denne undersøgelse, blev det nævnt, at Dranken Van Eetvelde allerede havde været genstand for tidligere kontroller, afgiftsansættelser og domme for de samme lovovertrædelser vedrørende perioden fra den 1. januar 2000 til den 31. december 2002 og fra den 1. januar 2003 til den 31. december 2004. I denne henseende blev det ved domme af 10. april og 17. november 2008 fastslået, at dette selskab havde indført et system med udstedelse af falske fakturaer, inden for rammerne af hvilket de varer, der var nævnt på disse fakturaer, ikke blev leveret til de kunder, der var anført på disse fakturaer, men til afgiftspligtige kunder, der drev caféer, hoteller eller restauranter. Disse procedurer førte til, at det nævnte selskab blev pålagt bøder, som er blevet endelige.
- 11 Den 21. december 2018 rejste Dranken Van Eetvelde ved rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (retten i første instans i Oost-Vlaanderen, afdelingen i Gent, Belgien), som er den forelæggende ret, indsigelse mod betalingspålægget af 10. december 2018.
- 12 Parallelt hermed var dette selskab genstand for en straffesag for lovovertrædelser begået i årene 2012-2014. Ved dom af 18. juni 2019 dømte rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (retten i første instans i Oost-Vlaanderen, afdelingen i Dendermonde, Belgien), straffesager, nævnte selskab til betaling af en bøde på 20 000 EUR for skatte- og afgiftssvig og dokumentfalsk begået i årene 2012-2014 for så vidt angår moms og indkomstskat samt for manglende angivelse af indkomst for selskabsskat og manglende angivelse af salg og moms af disse salg, alt med svigagtig hensigt eller hensigt om at skade. Dette forsæt blev lagt til grund med den begrundelse, at Dranken Van Eetvelde havde ydet et væsentligt og afgørende bidrag til et system af svig, hvilket gjorde det muligt for selskabets erhvervskunder at sælge »sorte« drikkevarer.
- 13 I den sag, der verserer for den forelæggende ret, har Dranken Van Eetvelde for det første gjort gældende, at det følger af Domstolens praksis, at ingen kan holdes ubetinget ansvarlige for andres svig. Et sådant objektivt ansvar ville overskride grænserne for, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder og bekæmpe skatte- og afgiftssvig. Dette ville medføre en tilsidesættelse af proportionalitetsprincippet.
- 14 Den forelæggende ret har anført, at momslovens artikel 51a, § 4, fastsætter et sådant objektivt ansvar af ubetinget karakter, og at bestemmelsen derfor kunne være i strid med proportionalitetsprincippet og/eller princippet om momsens neutralitet. Besvarelsen af spørgsmålet om, hvorvidt denne bestemmelse er i strid med momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med disse principper, er således vigtig for kunne vurdere, om Dranken Van Eetvelde er forpligtet til at betale den unddragne moms eller ej.
- 15 For det andet har den forelæggende ret fremhævet, at princippet ne bis in idem anvendes forskelligt, alt efter om dette princip anvendes på området for indkomstbeskatning eller på området for moms. Spørgsmålet om kumulation af administrative og strafferetlige sanktioner i forbindelse med samme forsæt kræver en undersøgelse i lyset af dette princip, som chartrets artikel 50 konkretiserer.

16 På denne baggrund har rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (retten i første instans i Oost-Vlaanderen, afdelingen i Gent) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er [momslovens] artikel 51a, § 4, i strid med [momsdirektivets] artikel 205 [...], sammenholdt med proportionalitetsprincippet, eftersom denne førstnævnte bestemmelse foreskriver ubetinget solidarisk hæftelse, og retten ikke kan bedømme dette på baggrund af den enkeltes deltagelse i momssvigen?
- 2) Er [momslovens] artikel 51a, § 4, i strid med [momsdirektivets] artikel 205 [...], sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet på momsområdet, såfremt denne førstnævnte bestemmelse skal fortolkes således, at en person i den efter loven betalingspligtige persons sted hæfter solidarisk for erlæggelse af momsen, uden at der skal tages hensyn til det fradrag for indgående moms, som den efter loven betalingspligtige kan foretage?
- 3) Skal artikel 50 i [chartret] fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, der tillader kumulation af (administrative og strafferetlige) sanktioner af strafferetlig art på grundlag af forskellige sager for de samme faktiske lovovertrædelser, der imidlertid er begået i løbet af flere på hinanden følgende år (men som strafferetligt skal kvalificeres som fortsat lovovertrædelse med samme forsæt), idet lovovertrædelsen for så vidt angår et år retsforfølges administrativt, og lovovertrædelsen for så vidt angår et andet år retsforfølges strafferetligt? Skal disse lovovertrædelser ikke anses for at være uløseligt forbundne med hinanden, fordi de er begået i løbet af flere på hinanden følgende år?
- 4) Skal artikel 50 i [chartret] fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der kan indledes en sag mod en person med henblik på pålæggelse af en administrativ bøde af strafferetlig karakter for en lovovertrædelse, for hvilken den pågældende allerede er blevet endeligt domfældt, når henses til, at begge sager gennemføres fuldstændigt uafhængigt af hinanden, og den eneste garanti for, at strengheden af alle pålagte sanktioner er i overensstemmelse med den pågældende lovovertrædelses grovhed, består i, at [den retsinstans, der træffer afgørelse i skatte- og afgiftsretlige sager,] kan foretage en vurdering af proportionalitetsprincippet i sagen, hvorimod den nationale lovgivning ikke indeholder regler herom, herunder heller ikke regler, som giver den administrative myndighed mulighed for at tage hensyn til den allerede pålagte strafferetlige sanktion?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 17 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national bestemmelse, der med henblik på at sikre momsopkrævningen foreskriver solidarisk hæftelse på objektivi grundlag for en afgiftspligtig person, som ikke er den person, der normalt er betalingspligtig for denne afgift, uden at den kompetente retsinstans kan udøve et skøn i forhold til de forskellige involverede personers deltagelse i momssvigen.

- 18 Det bemærkes i denne henseende, at det følger af momsdirektivets artikel 205, 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.
- 19 Momsdirektivets artikel 193-200 og 202-204 udgør en del af dette direktivs afdeling 1 i kapitel 1 under afsnit XI, som har overskriften »Personer, der er betalingspligtige over for statskassen«. Disse artikler fastlægger, hvilke personer der er betalingspligtige for momsen. Selv om direktivets artikel 193 som hovedregel fastsætter, at momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, præciserer denne bestemmelse imidlertid, at andre personer kan eller skal være betalingspligtige for denne afgift i de situationer, der er omhandlet i direktivets artikel 194-199b og 202.
- 20 Bestemmelserne i momsdirektivets afdeling 1 i kapitel 1 under afsnit XI, heriblandt dette direktivs artikel 205, tilsigter 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 (jf. i denne retning dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 28).
- 21 Momsdirektivets artikel 205 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 (dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 29).
- 22 Da denne artikel 205 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, under overholdelse af bl.a. retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 31 og 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 23 For så vidt angår dette sidstnævnte princip, i lyset af hvilket den forelæggende ret har anmodet Domstolen om at fortolke momsdirektivets artikel 205, gælder det, at mens det 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 (jf. i denne retning dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 24 I denne sammenhæng 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 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 (dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 34).
- 25 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 (dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

- 26 Domstolen har således fastslået, at medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 205 kan anse en person for solidarisk betalingspligtig for moms, når den pågældende på tidspunktet for den til vedkommende 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 at et system med ubetinget hæftelse, der går ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder, således bliver skabt. 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 (dom af 20.5.2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 27 I den foreliggende sag går den forelæggende ret for det første ud fra det udgangspunkt, at momslovens artikel 51a, § 4, der er omhandlet i tvisten i hovedsagen, fastsætter hæftelse »på objektivt grundlag«, som derfor kunne være i strid med proportionalitetsprincippet. Det er imidlertid alene denne retsinstans, der har kompetence til at fastlægge og vurdere de faktiske omstændigheder i denne tvist og til at fortolke og anvende national ret (dom af 29.7.2024, protectus, C-185/23, EU:C:2024:657, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 28 Domstolen, hvis opgave det som led i den samarbejdsprocedure, som er indført ved artikel 267 TEUF, er at give den forelæggende ret et fyldestgørende svar, har dog kompetence til på grundlag af det i hovedsagen oplyste samt de for Domstolen indgivne skriftlige indlæg at vejlede den nævnte ret på en sådan måde, at denne kan træffe sin afgørelse (jf. i denne retning dom af 5.12.2023, Nordic Info, C-128/22, EU:C:2023:951, præmis 81 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Det fremgår af sagsakterne for Domstolen, at enhver afgiftspligtig person i henhold til ordlyden af momslovens artikel 51a, § 4, hæfter solidarisk med den person, som skylder afgiften, for betalingen af afgiften, hvis vedkommende på det tidspunkt, hvor den pågældende foretog en transaktion, »vidste eller burde vide, at den manglende betaling af afgiften i transaktionskæden skete eller ville ske med henblik på af unddrage afgiften«.
- 30 Det bemærkes i denne henseende og med forbehold for den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, og således som den belgiske regering og Europa-Kommissionen har anført i deres skriftlige indlæg, at denne bestemmelse ikke pålægger solidarisk hæftelse »på objektivt grundlag«, hvilket ville være i strid med proportionalitetsprincippet som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 26, eftersom den pågældende afgiftspligtige person kun hæfter solidarisk med den person, der er betalingspligtig for momsen, hvis den pågældende vidste eller burde vide, at vedkommende medvirkede til momssvig.
- 31 Når dette er sagt, skal det bemærkes, at momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, kræver, at den formodning, som momslovens artikel 51a, § 4, støtter sig på med henblik på at anse en afgiftspligtig person for solidarisk ansvarlig for betaling af den

skyldige moms sammen med den person, der er betalingspligtig for denne, kan afkræftes, for så vidt som det ikke er praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for denne afgiftspligtige person at afkræfte denne formodning ved at føre modbevis.

- 32 Med henblik på at afkræfte nævnte formodning skal den pågældende afgiftspligtige person have mulighed for at godtgøre, at vedkommende har truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af den pågældende, for at sikre sig, at de transaktioner, som vedkommende gennemfører, ikke udgør en del af det svigagtige system med falske fakturaer.
- 33 Hvad for det andet angår den omstændighed, at momslovens artikel 51a, § 4, kræver betaling af hele det skyldige momsbeløb fra den afgiftspligtige person, som hæfter solidarisk, uden at retten har mulighed for at udøve et skøn under hensyn til de forskellige involverede personers deltagelse i afgiftssvigen, bemærkes det dels, at det følger af selve karakteren af en »solidarisk hæftelse« som den i momsdirektivets artikel 205 omhandlede, at hver solidarisk hæftende person hæfter for betalingen af hele det skyldige momsbeløb (jf. analogt dom af 18.5.2017, Latvijas Dzēlcelš, C-154/16, EU:C:2017:392, præmis 85).
- 34 Dels er denne fortolkning af begrebet »solidarisk hæftelse« i overensstemmelse med det formål, der forfølges med momsdirektivets artikel 205, der, således som det er anført i denne doms præmis 20 og 21, tilsigter at sikre statskassen en effektiv opkrævning af moms hos den person, der er bedst egnet med hensyn til den pågældende situation.
- 35 At kræve en tilpasning af den solidarisk hæftende persons forpligtelse til at betale den skyldige moms, som skulle afhænge af dennes del af ansvaret, ville nemlig navnlig i tilfælde af svig indebære, at statskassen og i givet fald den retsinstans, der har kompetence til at kontrollere sidstnævntes handlinger, på forhånd fastsætter den respektive grad af deltagelse fra alle de personer, der er involveret i denne svig. Ud over at denne tilgang ville være i strid med selve princippet om solidarisk hæftelse som foreskrevet i momsdirektivets artikel 205, ville en sådan fastlæggelse kunne vise sig at være særlig vanskelig i tilfælde af komplekse svigagtige afgiftsmæssige konstruktioner, der er kendetegnet ved en høj grad af uigennemsigthed.
- 36 Det følger heraf, at momsdirektivets artikel 205 kræver, at den afgiftspligtige person, der hæfter solidarisk for betaling af momsen, kan pålægges at betale hele beløbet for momsen alene, uanset i hvilken grad denne afgiftspligtige person har deltaget i momssvigen.
- 37 Som den belgiske regering nærmere bestemt har anført, berører denne fortolkning ikke en eventuel anvendelse af de nationale civilretlige regler, der regulerer forholdet mellem den afgiftspligtige person, der hæfter solidarisk for betaling af moms som omhandlet i momslovens artikel 51a, § 4, og den afgiftspligtige person, der normalt er betalingspligtig for denne afgift, som i givet fald kan gøre det muligt for denne første afgiftspligtige person at rejse krav mod denne anden afgiftspligtige person med henblik på at fordele den samlede økonomiske byrde i forhold til hver enkelt persons afgiftsskyld.
- 38 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national bestemmelse, der med henblik på at sikre momsopkrævningen foreskriver solidarisk hæftelse på objektivi grundlag for en afgiftspligtig person, som ikke er den person, der normalt er betalingspligtig for denne afgift, uden at den kompetente retsinstans kan udøve et skøn i forhold til de forskellige involverede personers deltagelse i momssvigen, for så vidt som denne afgiftspligtige person har mulighed for at

godtgøre, at vedkommende har truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af denne, for at sikre sig, at de transaktioner, som den pågældende gennemførte, ikke udgjorde en del af denne svig.

Det andet spørgsmål

- 39 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national bestemmelse, der foreskriver solidarisk hæftelse for en afgiftspligtig person, som ikke er den person, der normalt er betalingspligtig for denne afgift, uden at der tages hensyn til denne sidstnævntes ret til fradrag for skyldig eller betalt indgående moms.
- 40 Afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, og som anvendes i forbindelse med en afgiftspligtig aktivitet, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem. Den i momsdirektivets artikel 167 ff. fastsatte fradragsret udgør derfor en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses, for så vidt som de afgiftspligtige personer, der ønsker at udøve denne ret, overholder de krav og betingelser, både materielle og formelle, som retten er undergivet (dom af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag), C-596/21, EU:C:2022:921, præmis 21).
- 41 Særligt skal det bemærkes, at fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (dom af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag), C-596/21, EU:C:2022:921, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 Når dette er sagt, er bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, således at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (dom af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag), C-596/21, EU:C:2022:921, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 Retten til fradrag skal således ikke alene nægtes, når den afgiftspligtige person selv har begået svig, men også når det godtgøres, at den afgiftspligtige person, hvortil de varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, er blevet leveret, vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse af disse varer eller disse ydelser deltog i, eller i hvert fald fremmede, en transaktion, der var led i momssvig. En sådan afgiftspligtig person må nemlig med henblik på momsdirektivet anses for at have deltaget i denne svig, uanset om vedkommende har opnået fortjeneste ved videresalget af varerne eller ved anvendelsen af ydelserne i forbindelse med de af den pågældende gennemførte udgående afgiftspligtige transaktioner, idet denne afgiftspligtige person under sådanne omstændigheder er medvirkende til, at der bliver udført svigagtige transaktioner, og derfor er medskyldig (jf. i denne retning dom af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag), C-596/21, EU:C:2022:921, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

- 44 I det foreliggende tilfælde skal det fremhæves, at det andet præjudicielle spørgsmål vedrører spørgsmålet om, hvorvidt en afgiftspligtig person, der i medfør af en national bestemmelse, der gennemfører momsdirektivets artikel 205, hæfter solidarisk for momsens erlæggelse i stedet for den person, der er betalingspligtig for denne afgift, har ret til for den moms, vedkommende skal betale, at gøre brug af den ret til momsfradrag, som den betalingspligtige person ville have haft. Dette spørgsmål vedrører desuden kun de tilfælde, hvor den solidariske hæftelse for betaling af moms følger af momslovens artikel 51a, § 4, som må antages at vedrøre tilfælde af momssvig.
- 45 I sådanne tilfælde af svig skal retten til momsfradrag, i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 42 og 43, nægtes for den afgiftspligtige person, som er betalingspligtig for momsen. Følgelig og for så vidt som denne afgiftspligtige person ikke kan gøre nogen ret til fradrag i denne afgift gældende, kan en sådan fradragsret derfor a fortiori ikke overdrages til den afgiftspligtige person, der hæfter solidarisk for betalingen af nævnte afgift i henhold til den nationale bestemmelse, der gennemfører momsdirektivets artikel 205.
- 46 Dette gælder så meget desto mere, som det følger af ordlyden af momslovens artikel 51a, § 4, at den solidariske hæftelse for en anden afgiftspligtig person end den, der er betalingspligtig for momsen, kun gælder, når den solidarisk hæftende afgiftspligtige person også havde kendskab til eller burde have haft kendskab til, at den manglende betaling af afgiften i transaktionskæden skete eller ville ske med henblik på unddragelse af denne afgift.
- 47 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 205, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national bestemmelse, der foreskriver solidarisk hæftelse for en afgiftspligtig person, som ikke er den person, der normalt er betalingspligtig for denne afgift, uden at der tages hensyn til denne sidstnævntes ret til fradrag for skyldig eller betalt indgående moms.

Det tredje spørgsmål

- 48 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om chartrets artikel 50 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, som tillader kumulation af strafferetlige sanktioner og administrative sanktioner af strafferetlig karakter, som følger af forskellige procedurer, for faktiske omstændigheder af samme karakter, som imidlertid har fundet sted i løbet af successive skatteår, og som er blevet gjort til genstand for administrativ forfølgning af strafferetlig karakter for et skatteår og strafferetlig forfølgning for et andet skatteår.
- 49 Chartrets artikel 50 fastsætter, at »[i]ngen [...] i en straffesag på ny [skal] kunne stilles for en domstol eller dømmes for en lovovertrædelse, for hvilken den pågældende allerede er blevet endeligt frikendt eller domfældt i en af [Den Europæiske Unions] medlemsstater i overensstemmelse med lovgivningen«. Princippet ne bis in idem er således til hinder for en kumulation af såvel retsforfølgning som sanktioner af strafferetlig karakter som omhandlet i denne bestemmelse for de samme forhold og mod samme person (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 25, og af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 24).

- 50 Anvendelsen af princippet *ne bis in idem* er undergivet en dobbelt betingelse, nemlig dels, at der skal foreligge en endelig forudgående afgørelse (betingelsen »bis«), dels at de samme faktiske omstændigheder skal være omfattet af den forudgående afgørelse og af de efterfølgende retsforfølgninger eller afgørelser (betingelsen »idem«) (dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 28).
- 51 For så vidt angår betingelsen »idem« er det relevante kriterium ved fastlæggelsen af, om der er tale om samme lovovertrædelse, i henhold til Domstolens faste praksis kriteriet om, at de faktiske handlinger, når disse forstås som en helhed af konkrete omstændigheder, der er indbyrdes uadskilleligt forbundne, som har ført til endelig frifindelse eller endelig domfældelse af den pågældende person, er identiske. Chartrets artikel 50 forbyder således pålæggelse, for de samme forhold, af flere sanktioner af strafferetlig karakter efter forskellige procedurer, der er gennemført med henblik herpå (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 35, og af 2.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 33).
- 52 Endvidere er den retlige kvalificering i national ret af de faktiske omstændigheder og den retlige interesse, der beskyttes, ikke relevant for afgørelsen af, om der er tale om samme lovovertrædelse, for så vidt som rækkevidden af beskyttelsen i chartrets artikel 50 ikke kan variere fra den ene medlemsstat til den anden (dom af 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 36, og af 2.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 34).
- 53 Domstolen har fastslået, at betingelsen »idem« kræver, at de faktiske omstændigheder er de samme. Princippet *ne bis in idem* skal derimod ikke finde anvendelse, når de pågældende faktiske omstændigheder ikke er identiske, men blot ligner hinanden. Det forhold, at de faktiske handlinger er de samme, skal nemlig forstås som en helhed af konkrete omstændigheder, der følger af begivenheder, som i det væsentlige er de samme, for så vidt som de involverer samme ophavsmand og er indbyrdes uadskilleligt forbundne i tid og rum (dom af 22.3.2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, præmis 36 og 37).
- 54 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den strafferetlige sanktion, som Dranken Van Eetvelde blev pålagt efter domfældelsen i den straffesag, der blev afsluttet ved dom af 18. juni 2019 afsagt af rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde (retten i første instans i Oost-Vlaanderen, afdelingen i Dendermonde, Belgien), vedrørte momssvig begået i skatteårene 2012-2014. Den forelæggende ret har imidlertid anført, at den i hovedsagen omhandlede administrative procedure, selv om den måtte anses for at være af strafferetlig karakter, vedrører momssvig begået i skatteåret 2011. Selv om det måtte antages, at dette selskab i alle disse skatteår deltog i gennemførelsen af dette samme system for momssvig, forholder det sig ikke desto mindre således, at straffesagen og den administrative procedure vedrører forskellige afgiftsperioder.
- 55 Det af den forelæggende ret anførte om, at de faktiske forhold, der er konstateret i årene 2011-2014, i henhold til national strafferet kan anses for at udgøre en vedvarende lovovertrædelse med samme forsæt, er i øvrigt uden relevans for undersøgelsen af, om betingelsen »idem« som omhandlet i EU-retten er opfyldt.
- 56 Det følger heraf, at de faktiske omstændigheder i den i hovedsagen omhandlede administrative procedure og de faktiske omstændigheder, der har været genstand for straffesagen, ikke er identiske, således at betingelsen »idem« ikke er opfyldt. Følgelig finder princippet *ne bis in idem* ikke anvendelse i den foreliggende sag.

- 57 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at chartrets artikel 50 skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning, som tillader kumulation af strafferetlige sanktioner og administrative sanktioner af strafferetlig karakter, som følger af forskellige procedurer, for faktiske omstændigheder af samme karakter, som imidlertid har fundet sted i løbet af successive skatteår, og som er blevet gjort til genstand for administrativ forfølgning af strafferetlig karakter for et skatteår og strafferetlig forfølgning for et andet skatteår.

Det fjerde spørgsmål

- 58 Henset til besvarelsen af det tredje spørgsmål er det ufornuddent at besvare det fjerde spørgsmål.

Sagsomkostninger

- 59 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 nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

- 1) Artikel 205 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med proportionalitetsprincippet,

skal fortolkes således, at

denne bestemmelse ikke er til hinder for en national bestemmelse, der med henblik på at sikre opkrævningen af merværdiafgift foreskriver solidarisk hæftelse på objektivt grundlag for en afgiftspligtig person, som ikke er den person, der normalt er betalingspligtig for denne afgift, uden at den kompetente retsinstans kan udøve et skøn i forhold til de forskellige involverede personers deltagelse i momssvigen, for så vidt som denne afgiftspligtige person har mulighed for at godtgøre, at vedkommende har truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af denne, for at sikre sig, at de transaktioner, som den pågældende gennemførte, ikke udgjorde en del af denne svig.

- 2) Artikel 205 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet,

skal fortolkes således, at

denne bestemmelse ikke er til hinder for en national bestemmelse, der foreskriver solidarisk hæftelse for en afgiftspligtig person, som ikke er den person, der normalt er betalingspligtig for denne afgift, uden at der tages hensyn til denne sidstnævntes ret til fradrag for skyldig eller betalt indgående moms.

- 3) Artikel 50 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning, som tillader kumulation af strafferetlige sanktioner og administrative sanktioner af strafferetlig karakter, som følger af forskellige procedurer, for faktiske omstændigheder af samme

karakter, som imidlertid har fundet sted i løbet af successive skatteår, og som er blevet gjort til genstand for administrativ forfølgning af strafferetlig karakter for et skatteår og strafferetlig forfølgning for et andet skatteår.

Underskrifter