



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKATEN
JULIANE KOKOTT
föredraget den 2 juni 2022¹

Mål C-1/21

MC

mot

**Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri
Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(begäran om förhandsavgörande från Administrativen sad Veliko Tarnovo
(Förvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien))

"Begäran om förhandsavgörande – Skattelagstiftning – Mervärdesskatt –
Direktiv 2006/112/EG – Nationell lagstiftning i vilken föreskrivs solidariskt ansvar för en
bolagsstyrelse som oredligt har undandragit tillgångar från bolaget, vilket medför att det inte kan
betala sina skatteskulder (däribland även mervärdesskatteskulder) – Ansvar även för bolagets
skyldighet att betala ränta – Unionsrättens tillämpningsområde – Proportionalitetsprincipen"

I. Inledning

1. Genom denna begäran om förhandsavgörande aktualiseras en välkänd behörighetsfråga i en ny form. Utgör ett solidariskt ansvar som åligger en fysisk person (som själv inte är en beskattningsbar person) för en annan persons skatteskulder och ränta som föreskrivs inom den allmänna skattelagstiftningen ett genomförande av unionsrätten, för vilket mervärdesskattedirektivet eller annan unionsrätt skulle kunna innehålla riktmärken? Eller ska ett solidariskt ansvar som åligger en person som har bidragit till att en annan person inte kunde uppfylla sin skyldighet att betala skatt inom föreskriven frist anses utgöra en rent nationell, processrättslig lagstiftning för att säkerställa skatteintäkterna som inte berör unionsrätten?

2. Det här aktuella målet påminner till viss del om situationen i det omdiskuterade² målet Åkerberg Fransson,³ där en brottmålsdom mot en beskattningsbar person för undandragande av mervärdesskatt ansågs utgöra ett genomförande av unionsrätten. Den fråga som ska avgöras i förevarande mål går emellertid ännu längre.

¹ Originalspråk: tyska.

² Se, exempelvis, uttalandena från den tyska författningsdomstolen (Bundesverfassungsgericht), dom av den 24 april 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punkt 91). Tydlig kritik framförs även av Widmann, W., *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, s. 5 (s. 6 och 7).

³ Dom av den 26 februari 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. I förevarande mål är det nämligen inte frågan om ett ansvar för en beskattningsbar person som är registrerad för mervärdesskatt, utan om ansvar för en *icke* beskattningsbar person. Nämda person har inte heller undandragit någon mervärdesskatt, utan i egenskap av ensam styrelseledamot höjt sin lön från bolaget på ett otillbörligt sätt och därmed undandragit dess tillgångar. På grund av detta agerande kunde bolaget inte betala sina skulder (däribland även mervärdesskatteskulder och ränta på mervärdesskatteskulder) fullt ut och inom föreskriven frist.

4. Omfattas ett allmänt solidariskt ansvar för ett bolagsorgan på grund av ett agerande som skadar bolaget (en slags trolöshet) av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde och således av unionsrätten redan av det skälet att bolaget på grund av detta agerande bland annat inte kunde betala sina mervärdesskatteskulder och ränta på dem inom föreskriven frist och fullt ut? Med andra ord: Var ska gränsen för unionsrättens tillämpningsområde dras när det endast föreligger ett indirekt samband med uppbörd av mervärdesskatt?

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätten

5. Målets unionsrättsliga ram utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁴ (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), konventionen som utarbetats på grundval av artikel K.3 i fördraget om Europeiska unionen, om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen, vilken undertecknades den 26 juli 1995 i Bryssel⁵ (nedan kallad PIF-konventionen) och artikel 325 FEUF.

1. Primärrätt

6. I artikel 325.1 FEUF föreskrivs att "[u]nionen och medlemsstaterna ska bekämpa bedrägerier och all annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens finansiella intressen genom åtgärder som ska vidtas i enlighet med denna artikel och som ska ha avskräckande effekt och ge ett effektivt skydd i medlemsstaterna liksom i unionens institutioner, organ och byråer".

7. Enligt artikel 325.2 FEUF ska medlemsstaterna "vidta samma åtgärder för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen, som de vidtar för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot deras egna ekonomiska intressen".

2. PIF-konventionen

8. I artikel 1 i PIF-konventionen, med rubriken "Allmänna bestämmelser", föreskrivs följande i punkt 1:

"I denna konvention förstås med bedrägeri som riktar sig mot [unionens] finansiella intressen

...

⁴ Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse under året som tvisten avser (år 2014).

⁵ EGT C 316, 1995, s. 48 och följande sidor.

b) i fråga om inkomster, varje uppsåtlig handling eller uppsåtlig underlåtenhet som är att hänföra till

- användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument, om detta leder till att medel från unionens budget eller från budgetar som förvaltas av unionen eller för dess räkning minskas på ett olagligt sätt,
- undanhållande av information som skall lämnas i enlighet med särskilda föreskrifter, om gärningen har samma effekt,
- missbruk av en förmån som lagligen erhållits, om gärningen har samma effekt."

9. I artikel 2 i konventionen med rubriken "Sanktioner", föreskrivs följande i punkt 1:

"Varje medlemsstat skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att sådana förfaranden som avses i artikel 1, liksom medhjälp, anstiftan eller försök till de gärningar som avses i artikel 1.1, beläggs med effektiva, proportionella och avskräckande straffrättsliga påföljder, däribland, åtminstone i allvarliga fall, frihetsberövande påföljder som kan medföra utlämning, varvid det står klart att med allvarliga fel menas de bedrägerier som rör minst det minimibelopp som varje medlemsstat fastställt. Detta minimibelopp får inte överstiga 50 000 [euro]."

10. I artikel 9 i konventionen, med rubriken "Nationella bestämmelser", föreskrivs följande:

"Bestämmelserna i denna konvention hindrar inte medlemsstaterna från att besluta om nationella föreskrifter som går utöver de skyldigheter som följer av denna konvention."

3. *Mervärdesskattedirektivet*

11. Artikel 205 i mervärdesskattedirektivet innehåller följande bestämmelse:

"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."

12. I de nämnda artiklarna i avdelning XI (kapitel 1) regleras skyldigheter avseende betalning, respektive skattskyldighet för "beskattningsbara personer och vissa icke beskattningsbara personer". Någon hänvisning till bolagsstyrelser, respektive ett otillbörligt beviljande av lön, återfinns inte där.

13. I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3."

B. Bulgarisk rätt

14. I Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lag om förfarandet vid uttag av skatter och sociala avgifter, nedan kallad DOPK) regleras följande:

15. I artikel 14 DOPK föreskrivs följande avseende gäldenären:

"Gäldenärer är fysiska och juridiska personer som

1. är skyldiga att betala skatt eller lagstadgade sociala avgifter. ..."

16. I artikel 19.2 DOPK regleras styrelsens ansvar för en minskning av bolagets tillgångar på följande sätt:

"En verkställande direktör eller styrelseledamot som på ett oredligt sätt tar ut förmåner i natura eller i kontanter från tillgångarna i en juridisk person som är en gäldenär enligt artikel 14 punkterna 1 eller 2 i form av en förtäckt utbetalning av vinst eller utdelning, eller överför tillgångar från gäldenären utan vederlag eller till priser som är betydligt lägre än marknadspriserna, vilket leder till att gäldenärens tillgångar minskar, och i sin tur till att skatter eller lagstadgade sociala avgifter inte betalas in, ansvarar för dessa skulder upp till ett belopp som motsvarar de erhållna förmånerna eller minskningen av tillgångarna."

17. Artikel 20 DOPK reglerar ordningen för verkställigheten på följande sätt:

"I de fall som anges i artikel 19 ska säkerhetsåtgärder och åtgärder för verkställighet i första hand avse tillgångarna hos den gäldenär för vars skulder avseende skatter eller sociala avgifter ansvar föreskrivs."

18. I artikel 21.3 DOPK fastställs att betalningsansvaret är underordnat huvudskulden på följande sätt:

"Tredje mans ansvar bortfaller om skulden för vilken tredje mans ansvar fastställts genom ett lagakraftvunnet avgörande upphör. I detta fall återbetalas betalade belopp i enlighet med förfarandet i kapitel 16, avsnitt 1."

19. I Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen) definieras den beskattningsbara personen i artikel 3.1 på följande sätt:

"Med 'beskattningsbar person' avses varje person som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat."

20. I artikel 89.1 i mervärdesskattelagen regleras den tidpunkt vid vilken skatten ska betalas enligt följande:

"Om det under beskattningsperioden föreligger ett resultat i form av ett skattebelopp som ska betalas, ska den registrerade personen inom tidsfristen för inlämning av mervärdesskattedeklarationen för den aktuella beskattningsperioden betala in detta belopp till kontot för den behöriga Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (nationella skattemyndighetens regionala kontor) till förmån för statsbudgeten."

21. I artikel 1.1 i Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (lag om ränta på skatt, avgifter och andra liknande offentligrättsliga fordringar) föreskrivs en skyldighet att erlägga ränta enligt följande:

"De skatter, avgifter, vinstavdrag, bidrag till statskassan och andra liknande offentligrättsliga fordringar som inte betalats, inte har innehållits eller innehållits men inte betalats i rätt tid inom fristerna för frivillig betalning ska inkrävas med tillägg för lagstadgad ränta."

22. Enligt den hänskjutande domstolen är tolkningen av artikel 19.2 DOPK jämförd med artikel 1 i lagen om ränta på skatt, avgifter och andra liknande offentligrättsliga fordringar inte enhetlig i bulgarisk rättspraxis. Till viss del anses ansvaret för det organ som handlat otillbörligt även omfatta ränta och till viss del endast huvudfordran.

III. Målet vid den nationella domstolen

23. Förfarandet vid den hänskjutande domstolen rör en talan väckt av MC, genom vilken han bestrider lagenligheten av ett beslut om betalningsskyldighet. Genom beslutet ålades han personligt ansvar för annans skuld för beskattningsperioden december 2014. Detta betalningsansvar förefaller grundas på obetalda mervärdesskatteskulder (jämte ränta) för ett annat skattesubjekt, nämligen bolaget "ZZ" AD (nedan kallat bolaget), för vilket MC var ensam styrelseledamot under den aktuella perioden.

24. Ett verkställighetsförfarande inleddes i syfte att driva in bolagets obetalda skulder. Bolaget erhöll flera uppmaningar att frivilligt betala utestående belopp, vilka emellertid inte efterkoms. Mot denna bakgrund konstaterade den exekutiva myndigheten att det var osannolikt att bolagets offentligrättsliga skulder skulle kunna drivas in, vilka även innefattade ovannämnda ränta på för sent betald mervärdesskatt.

25. Kraven gentemot MC grundas på att han flera gånger höjde sin lön utan att kunna uppvisa ett giltigt bevis på att denna höjning fastställts i vederbörlig ordning. Det sätt på vilket den högre ersättningen betalades ut var inte heller förenligt med lagstadgade krav. Beloppen överfördes till bolagets advokat, som i sin tur överförde dessa till ett konto tillhörande MC:s hustru, till vilket också MC hade tillgång.

26. MC bestrider fordran. Han anför huvudsakligen att det inte finns något orsakssamband mellan den ersättning han erhållit i egenskap av styrelseledamot i den beskattningsbara personen och den omständigheten att det saknades medel i bolaget för att betala de offentligrättsliga fordringarna. Skattemyndigheten har i huvudsak anfört att MC i egenskap av ensam styrelseledamot för den beskattningsbara personen (även avseende mervärdesskatt) agerat oredligt, eftersom det inte styrkts att beloppet av den ersättning han erhållit under den relevanta beskattningsperioden fastställts i vederbörlig ordning.

27. Vad gäller begäran om förhandsavgörande anser den hänskjutande domstolen att MC gav instruktioner om eller åtminstone kände till att en utomstående part skulle överföra belopp från bolagets tillgångar till en fysisk person som har en anknytning till honom, och att han i detta sammanhang agerade oredligt enligt nationell lagstiftning. Till följd av att bolagets tillgångar minskade med detta belopp betalades inte räntan på den mervärdesskatt som förfallit till betalning för december 2014. Med hänsyn till tolkningsfrågan utgår jag från att inte heller mervärdesskatteskulderna betalades av den anledningen.

28. Dessutom påpekar den hänskjutande domstolen att det ansvar för obetald skatt som föreskrivs enligt artikel 19.2 DOPK är ett solidariskt betalningsansvar, som visserligen uppstår efter det att den beskattningsbara personens skatteskuld uppkommit, men fortsätter att gälla fram till dess att skatteskulden upphör. Detta ansvar grundas emellertid inte på något sätt på att det förekommit bedrägligt agerande eller agerande som utgör missbruk inom ramen för den beskattningsbara juridiska personens (det vill säga bolagets) självständiga ekonomiska verksamhet.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

29. Administrativen sad Veliko Tarnovo (Förvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien), till vilken beslutet om betalningsskyldighet överklagats, har genom beslut av den 18 november 2020 hänskjutit följande frågor till domstolen med begäran om förhandsavgörande:

1. Ska artikel 9 i konventionen som utarbetats på grundval av artikel K.3 i fördraget om Europeiska unionen, om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen jämförd med artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för en nationell bestämmelse på området för de harmoniserade mervärdesskattereglerna såsom den i artikel 19.2 DOPK, vars tillämpning innebär att en icke beskattningsbar fysisk person som inte är betalningsskyldig för mervärdesskatten, men vars oredliga agerande medfört att den beskattningsbara juridiska personen som är betalningsskyldig för skatten inte betalade denna, i efterhand åläggs solidariskt betalningsansvar?
2. Ska tolkningen av nämnda bestämmelser och tillämpningen av proportionalitetsprincipen inte heller anses utgöra hinder för att den nationella bestämmelsen i artikel 19.2 DOPK även gäller ränta som upplupit på den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen inte betalat?
3. Strider den nationella bestämmelsen i artikel 19.2 DOPK mot proportionalitetsprincipen i ett fall där den försenade betalningen av mervärdesskatten, vilken medförde att ränta påfördes på mervärdesskatteskulden, inte beror på den icke beskattningsbara fysiska personens agerande, utan på en annan persons agerande eller på att vissa objektiva omständigheter inträffat?

30. I förfarandet inför EU-domstolen har MC, Bulgarien, Konungariket Spanien och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. I enlighet med artikel 76.2 i domstolens rättegångsregler har domstolen avstått från att hålla muntlig förhandling.

V. Rättslig bedömning

31. Samtliga frågor som den hänskjutande domstolen har ställt syftar till att klargöra huruvida unionsrätten utgör hinder mot en sådan nationell lagstiftning enligt vilken ett solidariskt ansvar föreskrivs för en fysisk person (en icke beskattningsbar person) om dennes agerande i egenskap av bolagsorgan för en juridisk person har medfört att denna juridiska person inte har betalat sina skatteskulder – däribland även mervärdesskatteskulder – inom föreskriven frist eller fullt ut. Det utgör en förutsättning för dessa frågor att ett sådant ansvar för en icke beskattningsbar person omfattas av unionsrättens tillämpningsområde.

A. Domstolens behörighet

32. Bulgarien har i sitt yttrande ifrågasatt att domstolen är behörig att pröva målet. Med anledning av en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF får domstolen enbart tolka unionsrätten inom gränserna för den behörighet den tilldelats.⁶ Om en rättslig situation däremot inte omfattas av unionsrättens tillämpningsområde är domstolen inte behörig att pröva situationen.⁷

33. Domstolen har således endast behörighet att besvara tolkningsfrågorna om det betalningsansvar som fastställts för MC enligt artikel 19.2 DOPK, vilket utgör saken i målet vid den nationella domstolen, grundas på ett genomförande av unionsrätten.

34. I det nu aktuella fallet är det inte frågan om något genomförande av unionsrätten i form av ett genomförande av mervärdesskattedirektivet. I nationell rätt föreskrivs ett allmänt accessoriskt ansvar om ett organ undandrar tillgångar från ett bolag så att bolaget inte längre kan betala sina skatteskulder i tid. Detta ansvar påverkas varken av vilken slags skatt ansvaret gäller eller av frågan huruvida den ansvarige är en beskattningsbar person och saknar således koppling till mervärdesskattedirektivet.

35. Såsom domstolen emellertid redan tidigare har slagit fast är det även frågan om en tillämpning av unionsrätten när den nationella lagstiftningen tillämpas i syfte att beivra ett åsidosättande av bestämmelserna i nämnda direktiv och således för att uppfylla medlemsstaternas skyldighet enligt fördraget att på ett verksamt sätt beivra handlanden som skadar unionens ekonomiska intressen.⁸

36. Det krävs således en prövning av huruvida MC:s ansvar enligt artikel 19.2 DOPK utgör en tillämpning av en sådan unionsrättslig skyldighet. En sådan skyldighet kan följa av artikel 325 FEUF (se nedan under 1), av PIF-konventionen (se nedan under 2), av artikel 205 (se nedan under 3) eller av artikel 273 (se nedan under 4) i mervärdesskattedirektivet.

1. Artikel 325 FEUF

37. Enligt artikel 325 FEUF är medlemsstaterna skyldiga att bekämpa olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen genom åtgärder som ska vara avskräckande och effektiva. I synnerhet har medlemsstaterna en skyldighet att vidta samma åtgärder för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen, som de vidtar för att bekämpa bedrägerier som riktar sig mot deras egna ekonomiska intressen.⁹ Det ankommer på

⁶ Dom av den 19 november 2019, A.K. m.fl. (Oavhängigheten hos avdelningen för disciplinära mål vid Högsta domstolen) (C-585/18, C-624/18 och C-625/18, EU:C:2019:982, punkt 77), och dom av den 15 november 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 40).

⁷ Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 22). Se även beslut av den 12 juli 2012, Currà m.fl. (C-466/11, EU:C:2012:465, punkt 26).

⁸ Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 28).

⁹ Dom av den 8 mars 2022, kommissionen/Förenade kungariket (Bekämpning av bedrägerier i form av undervärdering) (C-213/19, EU:C:2022:167, punkt 208 och följande punkter), dom av den 14 oktober 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, punkt 36), och dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26).

medlemsstaterna att säkerställa en effektiv uppbörd av unionens egna medel. Medlemsstaterna ska därför utkräva de belopp som motsvarar de egna medel vilka på grund av bedrägeri har undandragits unionens budget.¹⁰

38. När det gäller tullagstiftningen fann domstolen¹¹ att tillämpningsområdet för artikel 325 skulle utvidgas till medlemsstaternas skyldighet att "vidta nödvändiga åtgärder för att garantera en fullständig och effektiv uppbörd av tullar". Detta mål rörde emellertid en underlåtenhet att vidta effektiva tullkontroller, trots att det fanns en känd modell mot tullbedrägerier. Någon modell mot mervärdesskattebedrägerier finns emellertid inte i förevarande mål. Det framgår inte heller att det föreligger någon underlåtenhet att vidta effektiva mervärdesskattekontroller i förevarande fall. Inte heller kan artikel 19.2 DOPK anses utgöra en mervärdesskattekontroll.

39. Ett ansvar enligt artikel 19.2 DOPK utgör inte heller en åtgärd som har i syfte att bekämpa annan brottslig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen. Det är tvärtom frågan om ett ansvar för en otillbörlig minskning av ett bolags tillgångar som medför att det därefter inte längre fullt ut kan betala vissa skulder (skatteskulder). I detta hänseende handlar inte bolaget självt rättsstridigt, utan saknar endast förmåga att betala skatten.

40. Organet, såsom fysisk person, handlar otillbörligt (det är tveksamt huruvida redan detta kan anses utgöra brottslig verksamhet) och detta dessutom "enbart" i förhållande till bolagets finansiella intressen, eftersom det har beviljat en otillbörlig ersättning som medför att bolagets tillgångar minskar. Vid denna tidpunkt handlar det i vart fall inte lagstridigt i förhållande till unionens ekonomiska intressen. Först indirekt kan detta agerande under förutsättning att vissa omständigheter tillkommer – att bolaget senare inte längre kan betala sin skatt – påverka skatteintäkterna (och därmed indirekt även mervärdesskatteintäkterna), vilket i sin tur utlöser ett ansvar. Ett sådant ansvar kan på sin höjd indirekt även motverka en risk för bortfall av mervärdesskatt.

41. Detta gör att situationen i förevarande mål skiljer sig från den som låg till grund för domen i målet Åkerberg Fransson.¹² Den rättsföljd som domstolen fastställde i nämnda dom, nämligen att skattetillägg och åtal för skattebrott på grund av att oriktiga uppgifter avseende mervärdesskatt lämnats utgör en tillämpning av artikel 325 FEUF,¹³ hänförde sig till en direkt bekämpning av mervärdesskattebedrägeri. I förevarande mål beivras emellertid inte något mervärdesskattebedrägeri, utan oredligt agerande som skadar bolaget (eventuellt en slags trolöshet mot huvudman). Betalningsansvaret för ett bolagsorgan som agerat otillbörligt enligt artikel 19.2 DOPK har däremot inte någon koppling till medlemsstaternas skyldighet enligt artikel 325 FEUF.

¹⁰ Dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 32). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 21).

¹¹ Dom av den 8 mars 2022, kommissionen/Förenade kungariket (Bekämpning av bedrägerier i form av undervärdering) (C-213/19, EU:C:2022:167, punkt 211).

¹² Dom av den 26 februari 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

¹³ Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27), som bekräftats genom dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 39 och följande punkter), och dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 32 och följande punkter).

2. PIF-konventionen

42. Av liknande skäl är inte heller PIF-konventionen tillämplig. Även den är nämligen kopplad till en effektiv bekämpning av bedrägerier. I artikel 1 i konventionen hänvisas exempelvis uttryckligen till användning eller presentation av falska, felaktiga eller ofullständiga uppgifter eller dokument, om detta leder till att medel från unionens budget eller från budgetar som förvaltas av unionen eller för dess räkning minskas på ett olagligt sätt. Begreppet "bedrägeri som riktar sig mot [unionens] finansiella intressen", som avses i artikel 1.1 i PIF-konventionen, ska följaktligen med nödvändighet tolkas så, att det omfattar avsiktlig användning av falska eller felaktiga uppgifter som lämnats efter genomförandet av det projekt för vilket finansiering beviljats.¹⁴

43. Det är inte fallet här. Såsom redan angetts ovan har MC inte lämnat några sådana uppgifter och därigenom minskat medel från unionens budget på ett olagligt sätt. Det faller inte under PIF-konventionen att han i egenskap av bolagsorgan har beviljat sig själv en otillbörlig lön och därigenom har skadat bolagets finansiella intressen, respektive dess tillgångar.

3. Artikel 205 i mervärdesskattedirektivet

44. Vid första anblicken skulle det betalningsansvar som föreskrivs i artikel 19.2 DOPK emellertid kunna grundas på artikel 205 i mervärdesskattedirektivet. I denna bestämmelse föreskrivs nämligen att medlemsstaterna i vissa fall (nämligen i de fall som avses i artiklarna 193–200 och artiklarna 202, 203 och 204) kan föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig ska vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten.

45. Syftet med denna bestämmelse är att 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.¹⁵

46. En sådan situation föreligger inte i förevarande mål. Detta har kommissionen och Spanien med rätta framhållit.

47. Artikel 204 i mervärdesskattedirektivet avser utseendet av ett (externt) skatteombud för det fallet att den beskattningsbara personen inte är etablerad i den medlemsstat där platsen för tillhandahållande ligger, i vilken denne har genomfört transaktioner. MC utgör emellertid inte något utsett skatteombud. Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet omfattar en skatteskuld på grund av att mervärdesskatt angetts på en faktura utan att det föreligger någon sådan rätt. Varken MC eller bolaget har utfärdat någon sådan faktura i förevarande mål. Artikel 202 i mervärdesskattedirektivet omfattar varor som befinner sig i tullager, respektive skickas mellan sådana. Detta är inte aktuellt i förevarande mål.

48. Artiklarna 193–200 omfattar däremot vissa transaktioner (leveranser av varor och andra tjänster) som medför att det uppkommer en skatteskuld för en beskattningsbar person eller vissa icke-beskattningsbara personer. När det gäller en sådan transaktion kan även en annan person än den betalningsskyldige utses till betalningsansvarig. Beviljandet av en otillbörlig lön utgör emellertid inte någon skattepliktig leverans eller annan tjänst som medför att det uppkommer en

¹⁴ Dom av den 14 oktober 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, punkt 29).

¹⁵ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 maj 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 28).

skatteskuld för en person. Utan en sådan skatteskuld finns det inte någon som är betalningsskyldig för skatt. Följaktligen kan inte heller någon annan person än den betalningsskyldige åläggas ansvar i detta hänseende.

49. Mot denna bakgrund är villkoren i artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, vilka endast är tillämpliga på de situationer som beskrivs i artiklarna 193–204 i detta direktiv, således inte uppfyllda. Det betalningsansvar som föreskrivs i artikel 19.2 DOPK grundas inte på artikel 205 i mervärdesskattedirektivet.

4. Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet

50. Således återstår endast artikel 273 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse får medlemsstaterna införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

51. Således är det avgörande dels huruvida det betalningsansvar som föreskrivs för ett bolagsorgan i artikel 19.2 DOPK säkerställer "en riktig uppbörd av mervärdesskatten" i den mening som avses i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, för förebyggande av undandragande av skatt (se nedan under b), dels huruvida de andra skyldigheter till vilka hänvisas i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet även kan hänföra sig till en icke beskattningsbar person, vilken hittills inte hade några skyldigheter att fullgöra enligt mervärdesskattedirektivet (se nedan under a).

a) Andra skyldigheter för en icke beskattningsbar person

52. Såsom redan framgår av ordalydelsen i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet hänför sig den möjliga utvidgningen av skyldigheterna till sådana som åligger beskattningsbara personer i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Förbehållet för "likabehandling av beskattningsbara personer" är nämligen endast meningsfullt om de ytterligare skyldigheterna hänför sig till en (annan) beskattningsbar person. Ytterligare skyldigheter för en icke beskattningsbar person som inte deltar i en transaktion kan inte i sig anses medföra någon skillnad i behandlingen av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater.

53. Följaktligen medger artikel 273 i mervärdesskattedirektivet inte att medlemsstaterna fastställer ytterligare skyldigheter för personer (arbetstagare, familjemedlemmar, grannar m.fl.) som har någon typ av indirekt koppling till en mervärdesskatteskuld som åligger en tredje man och därigenom även utvidgar mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde till dessa.

54. Enligt min uppfattning förefaller även formuleringen "ytterligare skyldigheter" (eller även "andra skyldigheter" i andra språkversioner) förutsätta att det är frågan om redan befintliga skyldigheter enligt mervärdesskattedirektivet, vilka av bestämda skäl kan kompletteras via artikel 273 i mervärdesskattedirektivet. Jag anser därför inte att denna formulering möjliggör ett införande av nya skyldigheter för personer som hittills inte har omfattats av mervärdesskattedirektivet.

55. Detta resultat överensstämmer med mervärdesskattedirektivets systematik och syfte. I direktivet regleras nämligen den (materiella) mervärdesskatterätten, det vill säga uppkomsten av en mervärdesskatteskuld hos en beskattningsbar person. För att det grundläggande rekvisitet (artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet) ska vara uppfyllt krävs följaktligen leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster från en *beskattningsbar person*. I artikel 9 i mervärdesskattedirektivet återfinns sedan definitionen på beskattningsbar person. Den omfattar endast personer som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Detta omfattar i princip inte bolagsorgan.¹⁶

56. Dessutom är artikel 273 placerad i kapitel 7 (Övriga bestämmelser) i avdelning XI med rubriken "Skyldigheter för beskattningsbara personer och vissa icke beskattningsbara personer". Medan artikel 272 möjliggör att vissa beskattningsbara personer befrias från vissa skyldigheter enligt kapitlen 2–6, utökar artikel 273 skyldigheterna med ytterligare/andra skyldigheter. I systematiskt hänseende kan således endast de skyldigheter som omfattas av avdelning XI för beskattningsbara personer och vissa icke beskattningsbara personer avses.

57. Eftersom mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde i princip¹⁷ inte omfattar några personer som inte är beskattningsbara personer för mervärdesskatt kan artikel 273 i mervärdesskattedirektivet knappast medge att medlemsstaterna fastställer särskilda (ytterligare/andra) skyldigheter för personer på vilka mervärdesskattedirektivet hittills inte varit tillämpligt, enbart för att detta även tjänar till att säkerställa skatteintäkterna och förebygga skatteundandragande. Följaktligen har de begäranden om förhandsavgörande som domstolen har besvarat i samband med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet alltid avsett situationer i vilka en beskattningsbar person har ålagts ytterligare skyldigheter eller sanktioner.¹⁸

58. Det är på sin höjd möjligt att utvidga skyldigheterna på grundval av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet till sådana personer som – fast de inte utgör några beskattningsbara personer – trots detta redan omfattas av mervärdesskattedirektivet. Ett exempel är icke beskattningsbara juridiska personer som är registrerade för mervärdesskatt och således även kan vara betalningsskyldiga (se artikel 197.1 b i mervärdesskattedirektivet).

59. Detta förtydligas även i artikel 273 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Den möjlighet som föreskrivs i första stycket i denna artikel får nämligen "inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3 [(‘Fakturering’) i avdelning XI (‘Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer’)]". Även de skyldigheter som anges där hänför sig enbart till beskattningsbara personer och vissa icke beskattningsbara personer som redan omfattas av direktivet.

60. Detta gäller särskilt med beaktande av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet. Eftersom denna artikel uttryckligen endast omfattar vissa situationer kan en utvidgning till andra situationer knappast grundas på artikel 273 i mervärdesskattedirektivet. Exempelvis skulle ett parallellt

¹⁶ Jämför till och med angående en ledamot i ett kontrollorgan som inte var anställd: Dom av den 13 juni 2019, IO (Mervärdesskatt – Verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan) (C-420/18, EU:C:2019:490).

¹⁷ Undantag finns bland annat för icke beskattningsbara juridiska personer, eftersom dessa bland annat även genomför gemenskapsinterna förvärv (se artikel 2.1 b, artikel 20.2 i mervärdesskattedirektivet) eller kan bli betalningsskyldiga för mervärdesskatten (se artikel 197.1 b i mervärdesskattedirektivet).

¹⁸ Se beslut av den 21 oktober 2021, EuroChem Agro Hungary (C-583/20, ej publicerat, punkt 25), dom av den 15 april 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, punkt 24), dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), dom av den 26 oktober 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, punkt 22, vilken rörde ställande av säkerhet från nya beskattningsbara personer), dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 55), dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 42), och dom av den 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, där det i punkt 54 hänvisas till näringsidkare och i punkt 61 till beskattningsbara personer).

betalningsansvar för kunden för den mervärdesskatteskuld som åligger det företag som har tillhandahållit tjänsten förvisso även vara användbart vid säkerställandet av skatteintäkterna och för att förebygga skatteundandragande. Detsamma skulle gälla beträffande ansvar för en tjuv, vars stöld medför att den bestulne inte kan betala sina mervärdesskatteskulder. Ordalydelsen i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet möjliggör emellertid inte ett sådant ansvar för en icke beskattningsbar person.

b) Frågan huruvida ett betalningsansvar är nödvändigt för en riktig uppbörd av mervärdesskatt och för att förebygga skatteundandragande

61. Det är dessutom osäkert huruvida betalningsansvaret enligt artikel 19.2 DOPK över huvud taget är ägnat att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt *och* för att förebygga skatteundandragande.

62. Faktum kvarstår nämligen att det är frågan om ett allmänt betalningsansvar – i förevarande mål till och med för en icke beskattningsbar person – för en annan persons skatt. Således utgör det belopp som MC ska betala inte någon mervärdesskatt, eftersom det fortfarande är den beskattningsbara personen som är skyldig att betala den. Detta framgår av artikel 21.3 DOPK. Enligt denna artikel bortfaller betalningsansvaret så snart skatteskulden upphör och belopp som redan har betalats återbetalas till den ansvariga personen. Således medför en betalning från den ansvarige inte ens att skatteskulden upphör.

63. Om MC emellertid inte har någon skyldighet att betala mervärdesskatt kan betalningsansvaret enligt artikel 19.2 DOPK inte heller säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt. Detta betalningsansvar har till syfte att sanktionera, respektive förebygga, att bolagets tillgångar minskar på ett otillbörligt sätt så att det därför inte kan betala sina skulder (i det här aktuella fallet skatteskulder). Ansvaret enligt artikel 19.2 DOPK kan således varken anses utgöra hinder mot en riktig uppbörd av mervärdesskatt eller främja en sådan uppbörd. Mervärdesskatten ska nämligen fortsatt uppbäras i motsvarande omfattning från den beskattningsbara personen.

64. Dessutom medför en icke beskattningsbar persons ansvar inte heller att en beskattningsbar persons skatteundandragande förhindras. Ansvaret är enbart kopplat till att skatten inte betalas in till följd av att den beskattningsbara personen saknar tillgångar. En underlåtenhet att betala in skatt som deklarerats i vederbörlig ordning utgör emellertid inte i sig ett skatteundandragande.¹⁹ Inte heller i detta avseende är rekvisiten i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet uppfyllda.

B. Slutsats i denna del

65. Således medför artikel 19.2 DOPK – såsom Bulgarien har framhållit – inte något genomförande av unionsrätten. Således beivras inte något åsidosättande av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, utan ett åsidosättande av lojalitetskrav gentemot bolaget. Detta åsidosättande kan på sin höjd indirekt påverka tredje mans betalning av mervärdesskatt.

¹⁹ Dom av den 2 maj 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punkterna 39 och 40). Se närmare även mitt förslag till avgörande av den 5 maj 2022 i mål HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, punkt 35 och följande punkter).

66. Såsom jag redan har anført i ett annat förslag till avgörande är det inte tillräckligt för att unionsrätten ska bli tillämplig att det föreligger eventuella indirekta kopplingar till mervärdesskatterätten.²⁰ Detta synsätt överensstämmer med domstolens praxis avseende fastställandet av stadgans tillämpningsområde.²¹ För att stadgan ska vara tillämplig utgör det en förutsättning att det finns en tillräckligt stark anknytning mellan en unionsrättsakt och den aktuella nationella åtgärden, varvid det krävs mer än att de berörda sakområdena ligger nära varandra eller att ett sakområde indirekt påverkar ett annat.

67. Följaktligen är domstolen inte behörig att besvara de frågor som har hänskjutits i förevarande mål. Ett allmänt solidariskt ansvar för ett bolagsorgan (icke beskattningsbar person i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet) på grund av ett agerande som skadar bolaget (i det här aktuella fallet beviljande av en otillbörligt hög lön), vilket har föranlett att bolaget inte har betalat skatteskulder som förfallit till betalning, faller inte under mervärdesskattedirektivet och omfattas inte av unionsrättens tillämpningsområde. Detta är även fallet om de skatteskulder från bolaget som inte betalats eller betalats för sent delvis utgör mervärdesskatteskulder eller ränta för mervärdesskatt som har betalats för sent.

C. I andra hand: Utgör unionsrätten hinder mot ett solidariskt ansvar för mervärdesskatteskulder, inbegripet ränta?

68. Om domstolen däremot skulle finna att den är behörig att besvara tolkningsfrågorna för att betalningsansvaret enligt artikel 19.2 DOPK tolkas som ett genomförande av mervärdesskattedirektivet kan de tre tolkningsfrågor som den hänskjutande domstolen har ställt besvaras på följande sätt: Enligt unionsrätten krävs inte något sådant betalningsansvar, men den utgör emellertid inte heller hinder för ett sådant betalningsansvar.

69. Enligt domstolen får ett ansvar i enlighet med artikel 205 i mervärdesskattedirektivet utvidgas till att även omfatta tredje mans betalning av dröjsmålsränta och inte bara betalning av skatteskulden.²² Även om det solidariska ansvaret enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet enligt dess ordalydelse endast omfattar betalningen av mervärdesskatten hindrar bestämmelsen inte medlemsstaterna från att ålägga den person som är solidariskt ansvarig samtliga kostnader som är hänförliga till skatten. Detta omfattar även dröjsmålsränta som uppkommit till följd av den betalningsskyldiges underlåtenhet att betala nämnda skatt.²³

70. Jag anser, i likhet med kommissionen och Spanien, att detta även är tillämpligt i förevarande fall när det ytterligare betalningsansvaret kan grundas på artikel 273 i mervärdesskattedirektivet. Om bolagsorganet genom sitt eget handlande (beviljande av en otillbörlig lön) har föranlett att bolaget inte kunde betala sin mervärdesskatteskuld i tid har ansvaret för dessa obetalda skatter och den obehöriga vinst för en tredje man som därigenom uppkommer (räntefördel) i syfte att främja ett legitimt ändamål (säkerställande av bolagets förmögenhet genom ansvar för den skatt som ska betalas och den skada som dröjsmålet medför).

²⁰ Se mitt förslag till avgörande i de förenade målen IN och JM (C-469/18 och C-470/18, EU:C:2019:597, punkt 65). Se även dom av den 24 oktober 2019, Belgische Staat (C-469/18 och C-470/18, EU:C:2019:895, punkt 18).

²¹ Dom av den 6 oktober 2016, Paoletti m.fl. (C-218/15, EU:C:2016:748, punkt 14), dom av den 10 juli 2014, Julián Hernández m.fl. (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 34), och dom av den 6 mars 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 24).

²² Dom av den 20 maj 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 40 och följande punkter).

²³ Dom av den 20 maj 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 42). Domstolen godtog inte den snävare tolkning av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet som jag föreslagit, se mitt förslag till avgörande i målet ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, punkt 31 och följande punkter).

71. Detta ansvar uppfyller även de övriga krav som uppställs i enlighet med proportionalitetsprincipen.²⁴ Ansvaret är lämpligt och nödvändigt för att uppnå detta syfte. Det förefaller inte finnas någon mindre ingripande men lika lämplig åtgärd. Under förutsättning att ansvaret träffar den ansvarige som har berikat sig själv på bolagets bekostnad och detta har föranlett att skatteskulden samt räntan inte har betalats utgör ett sådant ansvar även en lämplig åtgärd.

VI. Förslag till avgörande

72. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Administrativen sad Veliko Tarnovo (Förvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien) på följande sätt:

Ett allmänt solidariskt betalningsansvar för ett bolagsorgan (icke beskattningsbar person i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet) på grund av ett agerande som skadar bolaget (i det här aktuella fallet beviljande av en otillbörlig lön), vilket föranleder att bolaget inte kan betala skatteskulder som förfallit till betalning, omfattas inte av mervärdesskattedirektivet och inte heller av unionsrättens tillämpningsområde. Således är domstolen inte behörig att besvara de hänskjutna frågorna.

²⁴ Se, till exempel, dom av den 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 57), och dom av den 27 januari 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 52).