

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 13 oktober 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 273 – Åtgärder för att säkerställa en riktig uppörd av mervärdesskatt – Artikel 325.1 FEUF – Skyldighet att bekämpa olaglig verksamhet som riktar sig mot Europeiska unionens ekonomiska intressen – En beskattningsbar juridisk persons mervärdesskatteskulder – Nationell lagstiftning som föreskriver att den icke beskattningsbara verkställande direktören för den juridiska personen är solidariskt ansvarig – Den verkställande direktören har i ond tro förfogat över egendom – Minskning av den juridiska personens tillgångar, vilken lett till insolvens – Den juridiska personens utestående mervärdesskattebelopp har inte betalats inom föreskriven frist – Dröjsmålsränta – Proportionalitet”

I mål C-1/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Veliko Tarnovo (Förvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien) genom beslut av den 18 november 2020, som inkom till domstolen den 4 januari 2021, i målet

MC

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen),

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen A. Prechal (referent), tillika tillförordnad ordförande på sjunde avdelningen, samt domarna J. Passer och N. Wahl,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- MC, som för sin egen talan,
- Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom B. Nikolov,
- Spaniens regering, genom M.J. Ruiz Sánchez, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom N. Nikolova och V. Uher, båda i egenskap av ombud, och efter att den 2 juni 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 9 i den konvention som utarbetats på grundval av artikel K.3 i Fördraget om Europeiska unionen om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen, som undertecknades i Bryssel den 26 juli 1995 (EGT C 316, 1995, s. 48) (nedan kallad PIF-konventionen), artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och proportionalitetsprincipen.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan MC och Direktor na Direksia "Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (den för Veliko Tarnovo behöriga direktören för avdelningen "Omprövning, överklaganden och praxis i skatte- och socialförsäkringsärenden" vid den nationella skattemyndigheten) (nedan kallad omprövningsenheten). Målet rör ett beskattningsbeslut genom vilket MC har förklarats vara solidariskt ansvarig för vissa skatteskulder, inklusive mervärdesskatteskulder, som belastar ett bolag i vilket MC varit verkställande direktör.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

PIF-konventionen

3 Enligt ingressen till PIF-konventionen är de fördragsslutande parterna till denna konvention, som "önskar säkerställa att deras straffrättsliga bestämmelser på effektivt sätt bidrar till att skydda Europeiska gemenskapernas finansiella intressen", övertygade dels "om att skyddet för Europeiska gemenskapernas finansiella intressen skall vara sådant att alla bedrägliga förfaranden som riktar sig mot dessa intressen blir föremål för straffrättslig lagföring", dels "om behovet av att belägga sådana förfaranden med effektiva, proportionella och avskräckande straffrättsliga påföljder, utan att detta påverkar möjligheten att använda andra påföljder när så är lämpligt liksom om behovet av att, åtminstone när det är fråga om allvarliga fall, införa frihetsberövande påföljder".

4 I artikel 1.1 i PIF-konventionen definieras begreppet "bedrägeri som riktar sig mot Europeiska gemenskapernas finansiella intressen". Enligt artikel 1.2 i denna konvention ska varje medlemsstat vidta nödvändiga och lämpliga åtgärder för att överföra bestämmelserna i artikel 1.1 i konventionen till den nationella straffrätten så att de förfaranden som avses där beläggs med straff.

5 I artikel 2.1 i PIF-konventionen föreskrivs att varje medlemsstat ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att sådana förfaranden som avses i artikel 1 i konventionen, liksom medhjälp, anstiftan eller försök till de gärningar som avses i artikel 1.1, beläggs med effektiva, proportionella och avskräckande straffrättsliga påföljder.

Mervärdesskattedirektivet

6 Artikel 205 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"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.”

7 Artikel 273 första stycket i direktivet har följande lydelse:

”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.”

Bulgarisk rätt

8 I artikel 19.2 i Danachno – osiguritelen protsetsualen kodeks (lag om förfarandet vid uttag av skatter och sociala avgifter) (nedan kallad DOPK) föreskrivs följande:

”En verkställande direktör eller styrelseledamot som i ond tro 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.”

9 I artikel 20 DOPK föreskrivs följande:

”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.”

10 I artikel 21.3 DOPK anges att tredje mans ansvar bortfaller om den skuld för vilken tredje mans ansvar fastställts upphör genom ett lagakraftvunnet avgörande.

11 I artikel 1 i Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (lagen om ränta på skatter, avgifter och andra liknande statliga fordringar) (DV nr 91 av den 12 november 1957), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Skatter, vinstavdrag, bidrag till budgeten och andra statliga fordringar av liknande slag, oavsett om en del av dem har innehållits eller inte, vilka inte har betalats inom den föreskrivna fristen för frivillig inbetalning ska uppbäras jämte ränta beräknad enligt den lagstadgade räntesatsen.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Mellan den 14 april 2011 och den 30 april 2015 var MC verkställande direktör i ett bolag.

13 Under år 2015 inleddes ett förfarande för indrivning av offentligrättsliga fordringar mot bolaget. Förfarandet avsåg bland annat obetalda mervärdesskattebelopp och dröjsmålsränta på dessa belopp.

14 Den 28 augusti 2018 hade man genom detta förfarande endast kunnat driva in ett belopp på 287 935,35 bulgariska leva (BGN) (cirka 148 115 euro). Det totala beloppet för de offentligrättsliga fordringar som bolaget fortfarande var skyldigt att betala uppgick till 3 799 590,92 BGN (cirka 1 954 522 euro).

15 Den tjänsteman som ansvarade för indrivningen konstaterade att det var svårt att driva in dessa fordringar från detta bolag och vände sig därför till den regionala behöriga myndigheten vid Natsionalnata agentsia za prihodite (den nationella skattemyndigheten) (nedan kallad skattemyndighet) för att med tillämpning av artikel 19.2 i DOPK åberopa MC:s solidariska ansvar.

16 I samband med detta sistnämnda förfarande var MC föremål för en kontroll som gjorde det möjligt att fastställa följande omständigheter.

17 MC utövade verkställande ledningsfunktioner i det bolag som nämnts ovan mellan den 14 april 2011 och den 30 april 2015. Enligt MC fastställdes den ersättning som han uppbar i detta avseende genom ett förvaltningsavtal som ingåtts med detta bolag. Detta avtal har emellertid inte kunnat läggas fram av vare sig MC eller nämnda bolag.

18 MC hävdade att hans månatliga bruttolön från och med den 1 mars 2014 hade höjts från 3 000 BGN (cirka 1 543 euro) till 20 000 BGN (cirka 10 288 euro). Denna ökning motiverades enligt MC av att bolagets nettointäkter och omsättning hade ökat till följd av att nya avtal ingåtts.

19 Skattemyndigheten ansåg att det belopp som motsvarade höjningen av MC:s nettolön, det vill säga 15 300 BGN (cirka 7 800 euro) per månad, utgjorde en förtäckt utbetalning av vinst eller utdelning i den mening som avses i artikel 19.2 DOPK för september, oktober, november och december 2014 och för januari 2015, vilket motsvarade ett totalt belopp på 76 500 BGN (cirka 39 352 euro). Skattemyndigheten ansåg även att MC hade handlat i ond tro.

20 Skattemyndigheten konstaterade särskilt att tre betalningar hade gjorts, den 18 och den 23 december 2014, till MC:s makas bankkonto, till ett sammanlagt belopp av 53 164,08 BGN (cirka 27 348 euro). Dessutom visade förundersökningen, under vilken banksekretessen hävdades, att dessa betalningar hade gjorts online från "kundkontot" för den advokat som hade till uppgift att företräda det bolag i vilket MC var verkställande direktör.

21 Skattemyndigheten ansåg att det sammanlagda belopp på 53 164,08 BGN som hade överförts till MC:s makas konto med 45 900 BGN (cirka 23 611 euro) översteg den normala nettolönen för MC beräknad för en tremånadersperiod.

22 Skattemyndigheten utfärdade med tillämpning av artikel 19.2 i DOPK ett beskattningsbeslut i vilket den fastställde att MC var solidariskt ansvarig för bolagets offentligrättsliga skulder med ett belopp på 45 008,25 BGN (cirka 23 152 euro). De offentligrättsliga skulder som är aktuella i det nationella målet omfattade skatt för fysiska personer, sociala avgifter och mervärdesskatt, bland annat ett belopp på 12 837,50 BGN (cirka 6 604 euro), vilket motsvarande ränta på mervärdesskatten för december 2014.

23 MC begärde omprövning av detta beskattningsbeslut hos omprövningsenheten, som inte ändrade beslutet.

24 MC överklagade då till den hänskjutande domstolen och gjorde gällande att villkoren för att tillämpa artikel 19.2 DOPK inte var uppfyllda.

25 Vid den hänskjutande domstolen gjorde omprövningsenheten gällande dels att MC hade fullmakt till sin hustrus konto, dels att han hade uppdragit åt chefen för bokföringsavdelningen i det bolag som är aktuellt i det nationella målet att göra dessa överföringar.

26 Den hänskjutande domstolen anser att dessa villkor är uppfyllda och att MC:s agerande följaktligen omfattas av det solidariska ansvar som föreskrivs i denna bestämmelse. Enligt den hänskjutande domstolen är det utrett att MC har instruerat en tredje man att överföra ett belopp

tillhörigt det bolag i vilket han var verkställande direktör till en fysisk person som hade anknytning till honom, eller att han åtminstone kände till överlåtelsen, och att han följaktligen har handlat i ond tro i den mening som avses i artikel 19.2 DOPK. Den hänskjutande domstolen har dessutom preciserat att det var på grund av att bolagets tillgångar minskades med det belopp som angavs i beskattningsbeslutet som de räntor på mervärdesskatten som fastställdes i december 2014 inte har betalats.

27 När det gäller det system med solidariskt ansvar som föreskrivs i artikel 19.2 DOPK har den hänskjutande domstolen lämnat följande förtydliganden.

28 För det första avser det solidariska betalningsansvar som föreskrivs i denna bestämmelse uteslutande en person som är verkställande direktör eller styrelseledamot i en beskattningsbar person som är en juridisk person.

29 För det andra har den hänskjutande domstolen angett att denna person i ond tro ska ha använt den juridiska personens tillgångar för att utföra betalningar som kan betecknas som förtäckta utbetalningar av vinst eller utdelning, eller ha överlåtit dessa tillgångar gratis eller till ett pris som är klart lägre än marknadspriset. Detta system är däremot inte knutet till att den juridiska personen själv har begått något bedrägeri eller missbruk.

30 För det tredje har den hänskjutande domstolen angett att de handlingar som utförts i ond tro ska leda till att den juridiska personen inte kan betala skatter (inklusive mervärdesskatt) eller obligatoriska sociala avgifter. Med andra ord kräver användningen av detta system ett orsakssamband mellan, å ena sidan, de handlingar som har utförts i ond tro och, å andra sidan, den omständigheten att det är omöjligt att driva in offentligrättsliga skulder hos denna juridiska person.

31 För det fjärde omfattar det system med ansvar för annans skuld som föreskrivs i artikel 19.2 DOPK inte samtliga den juridiska personens offentligrättsliga skulder, utan det solidariska ansvaret är begränsat till det belopp som motsvarar den förmögenhetsförlust som denna juridiska person har lidit till följd av de handlingar som utförts i ond tro.

32 För det femte är det solidariska ansvaret subsidiärt, eftersom verkställighetsåtgärderna i första hand ska riktas mot den juridiska personens tillgångar i enlighet med artikel 20 i DOPK. Detta ansvar upphör dessutom att gälla när de berörda offentligrättsliga skulderna inte längre föreligger, i enlighet med artikel 21.3 i DOPK.

33 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida ett sådant system med solidariskt ansvar är förenligt med unionsrätten.

34 För det första undrar den hänskjutande domstolen om det enligt mervärdesskattedirektivet, och särskilt artikel 273 i direktivet, är tillåtet för en medlemsstat att fastställa ett solidariskt betalningsansvar för en mervärdesskatteskuld för en person som inte är en beskattningsbar person i mervärdesskattehanseende, varvid det bör beaktas att ett sådant system bidrar till skyddet av unionens finansiella intressen.

35 För det andra, för det fall EU-domstolen besvarar frågan jakande, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det är möjligt att i ett sådant solidariskt ansvar inkludera ränta som ska betalas vid försenad betalning av mervärdesskatt, bland annat mot bakgrund av proportionalitetsprincipen. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende hänvisat till nationell rättspraxis, vilken är motstridig vad gäller artikel 19.2 DOPK.

36 För det tredje vill den hänskjutande domstolen, för det fall domstolen även besvarar den

frågan jakande, få klarhet i huruvida det även är motiverat att inkludera ränta som ska betalas vid försenad betalning av skatten, bland annat med hänsyn till proportionalitetsprincipen, när den omständigheten att betalning inte skett inom den föreskrivna fristen inte beror på att den person som blivit solidariskt ansvarig har handlat i ond tro, utan på tredje mans agerande eller på objektiva omständigheter.

37 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad Veliko Tarnovo (Förvaltningsdomstolen i Veliko Tarnovo, Bulgarien) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artikel 9 i PIF-konventionen, jämförd med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, 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 agerande i ond tro har 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 inom föreskriven frist?

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 mervärdesskatteskulden, inte beror på den icke beskattningsbara fysiska personens agerande, utan på en annan persons agerande eller på att vissa objektiva omständigheter inträffat?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

38 Omprövningsenheten har bestritt att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning i sin helhet och har ifrågasatt huruvida de unionsrättsliga bestämmelser som avses i tolkningsfrågorna är tillämpliga på omständigheterna i det nationella målet.

39 Omprövningsenheten har bland annat gjort gällande att mervärdesskattedirektivet inte är tillämpligt på ett system med solidariskt ansvar som avser alla kategorier av skatter och sociala avgifter, såsom det som föreskrivs i artikel 19.2 DOPK.

40 Domstolen påpekar i detta hänseende att den omständigheten att den berörda nationella lagstiftningen inte införts i syfte att införliva mervärdesskattedirektivet inte påverkar direktivets tillämplighet, eftersom tillämpningen av denna lagstiftning syftar till att säkerställa att direktivets bestämmelser iakttas och bland annat syftar till att genomföra medlemsstaternas skyldighet enligt artikel 325.1 FEUF att effektivt bekämpa beteenden som skadar unionens finansiella intressen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 28).

41 Efter detta klagande ska det fastställas vilka bestämmelser i unionsrätten som är tillämpliga i sådana situationer som den i det nationella målet.

42 Vad för det första gäller artikel 9 i PIF-konventionen ska det erinras om att denna konvention har ersatts av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1371 av den 5 juli 2017 om bekämpande genom straffrättsliga bestämmelser av bedrägeri som riktar sig mot unionens finansiella intressen (EUT L 198, 2017, s. 29). Direktivet trädde emellertid inte i kraft förrän den 17

augusti 2017 och omständigheterna i det nationella målet ägde rum under åren 2014 och 2015. Det är därför endast PIF-konventionen som är tillämplig i det nationella målet.

43 I PIF-konventionen föreskrivs skyldigheter för medlemsstaterna på det straffrättsliga området. Det framgår nämligen bland annat av ingressen till konventionen samt av artiklarna 1 och 2 i denna konvention att denna ålägger medlemsstaterna dels att straffbelägga förfaranden som utgör "bedrägeri som riktar sig mot Europeiska gemenskapernas finansiella intressen", dels att säkerställa att dessa förfaranden beläggs med effektiva, proportionella och avskräckande straffrättsliga påföljder.

44 I förevarande fall är det utrett att ett sådant system som det som föreskrivs i artikel 19.2 DOPK inte kriminaliserar det beteende som kan medföra solidariskt ansvar för den juridiska personens mervärdesskatteskulder och inte föreskriver någon straffrättslig påföljd i detta hänseende.

45 Som omprövningsenheten och Europeiska kommissionen med rätta har hävdade är PIF-konventionen följaktligen inte tillämplig med avseende på ett sådant system för solidariskt ansvar som föreskrivs i artikel 19.2 DOPK.

46 För det andra har omprövningsenheten i andra hand gjort gällande att det ansvarssystem som föreskrivs i artikel 19.2 DOPK omfattas av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken medlemsstaterna i vissa situationer får föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig ska vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten.

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

48 I artiklarna 193–200 och 202–204 i mervärdesskattedirektivet anges vilka personer som är skyldiga att betala mervärdesskatt, i enlighet med syftet med avsnitt 1 i kapitel 1 i avdelning XI i direktivet, med rubriken "Personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten". Även om det i artikel 193 i nämnda direktiv, som grundbestämmelse, föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, preciseras det i denna artikel att andra personer kan eller ska vara skyldiga att betala denna skatt i de situationer som avses i artiklarna 194–199b och 202 i samma direktiv (dom av den 20 maj 2021, ALTI, C-74/20, EU:C:2021:397, punkt 27).

49 Det framgår således av det sammanhang som artiklarna 193–205 i mervärdesskattedirektivet utgör att artikel 205 i direktivet ingår i en samling bestämmelser som syftar till att identifiera vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatten utifrån olika situationer. Syftet med dessa bestämmelser är att därigenom säkerställa en effektiv uppbörd av mervärdesskatten hos den person som är mest lämpad med hänsyn till den situation som avses, särskilt när avtalsparterna inte är belägna i samma medlemsstat eller när den transaktion som är föremål för mervärdesskatt avser tillhandahållanden vilkas specifika karaktär kräver att en annan person än den som avses i artikel 193 i direktivet identifieras (dom av den 20 maj 2021, ALTI, C-74/20, EU:C:2021:397, punkt 28).

50 Artikel 205 i mervärdesskattedirektivet gör det således i princip möjligt för medlemsstaterna att, i syfte att möjliggöra ett effektivt uttag av mervärdesskatt, anta bestämmelser enligt vilka en annan person än den som normalt sett är betalningsskyldig för denna skatt enligt artiklarna 193–200 och 202–204 i direktivet är solidariskt ansvarig för betalningen av nämnda skatt (dom av den 20 maj 2021, ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, punkt 29).

51 I förevarande fall ska det emellertid, såsom den spanska regeringen och kommissionen med rätta har gjort gällande, konstateras att ett sådant system med solidariskt betalningsansvar som det som är aktuellt i det nationella målet inte syftar till att utse en person som är betalningsskyldig för skatten på en viss beskattningsbar transaktion, i den mening som avses i artikel 205 i mervärdesskattedirektivet.

52 Den person som utsetts med tillämpning av detta system blir nämligen inte skyldig att betala mervärdesskatt för en viss beskattningsbar transaktion, utan blir solidariskt ansvarig för en juridisk persons mervärdesskatteskulder, helt eller delvis, oberoende av de berörda beskattningsbara transaktionerna.

53 Vidare omfattar systemets räckvidd inte hela den mervärdesskatt som inte har betalats för en viss beskattningsbar transaktion, utan begränsas till den förmögenhetsförlust som den juridiska personen har lidit till följd av att den person som fastställts vara solidariskt ansvarig har agerat i ond tro.

54 Ett sådant system ska skiljas från bland annat de system som avsågs i de mål om förhandsavgörande om avgjordes genom dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C?384/04, EU:C:2006:309), dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871), och dom av den 20 maj 2021, ALTI (C?4/20, EU:C:2021:397). Till skillnad från det system som är aktuellt i det nationella målet, utsågs i dessa system en person som var solidariskt ansvarig för hela den mervärdesskatt som skulle betalas för en viss beskattningsbar transaktion, i enlighet med artikel 205 i mervärdesskattedirektivet.

55 Av detta följer att artikel 205 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet.

56 Vad gäller artikel 273 i mervärdesskattedirektivet erinrar domstolen, för det tredje, om att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri.

57 I detta hänseende ålägger artikel 325.1 FEUF medlemsstaterna att bekämpa bedrägerier och all annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen genom avskräckande och effektiva åtgärder (dom av den 5 juni 2018, Kolev m.fl., C?612/15, EU:C:2018:392, punkt 50, och dom av den 8 mars 2022, kommissionen/Förenade kungariket (Bekämpning av bedrägerier i form av undervärdering), C?213/19, EU:C:2022:167, punkt 209).

58 Enligt rådets beslut 2014/335 (EU, Euratom) av den 26 maj 2014 om systemet för Europeiska unionens egna medel (EUT L 168, 2014, s. 105) omfattar unionens egna medel bland annat inkomster från en enhetlig procentsats som tillämpas på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, fastställda i enlighet med unionens bestämmelser. Det föreligger således ett direkt samband mellan uppbörd av inkomster från mervärdesskatt enligt tillämplig unionsrätt och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande. Eventuella luckor i uppbörden av förstnämnda inkomster kan ge upphov till en minskning av sistnämnda medel (dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, punkt 31, och dom av den 17 januari 2019, Dzivev m.fl., C?310/16,

EU:C:2019:30, punkt 26).

59 För att säkerställa skyddet av unionens ekonomiska intressen ankommer det på medlemsstaterna att vidta nödvändiga åtgärder för att garantera en fullständig och effektiv uppbörd av unionens egna medel i form av inkomster från tillämpningen av en enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt (dom av den 21 december 2021, Euro Box Promotion m.fl., C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 och C-840/19, EU:C:2021:1034, punkt 182).

60 Det följer bland annat av artiklarna 2 och 273 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med artikel 4.3 FEU och artikel 325.1 FEUF, att medlemsstaterna är skyldiga att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom deras respektive territorier ska kunna uppbäras i sin helhet och för att bekämpa bedrägeri (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 47, dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 18, och dom av den 17 maj 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 37).

61 I förevarande fall bidrar ett system med solidariskt betalningsansvar, såsom det som införts genom artikel 19.2 DOPK, till att indrivning kan ske av de mervärdesskattebelopp som en beskattningsbar juridisk person inte har betalat inom de tvingande tidsfrister som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet. Ett sådant system bidrar till en riktig uppbörd av mervärdesskatten och/eller till att förebygga bedrägeri, i den mening som avses i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, i enlighet med den skyldighet som föreskrivs i artikel 325.1 FEUF.

62 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten att de personer som blir solidariskt ansvariga enligt det system som är aktuellt i det nationella målet, det vill säga den verkställande direktören eller en styrelseledamot i den juridiska personen, inte själva – i denna egenskap – är beskattningsbara personer.

63 För det första framgår det inte av någon del av ordalydelsen i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet att de skyldigheter som medlemsstaterna har fastställt med stöd av denna bestämmelse endast kan avse beskattningsbara personer.

64 Vad vidare gäller det sammanhang i vilket denna bestämmelse ingår, ska det påpekas att den ingår i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet, vars rubrik uttryckligen avser "Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer".

65 Vad slutligen gäller de syften som eftersträvas med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, kan medlemsstaternas skyldighet att vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa uppbörden av mervärdesskatten i dess helhet och för att förebygga bedrägeri, vilken det erinrats om i punkt 60 i förevarande dom, under vissa omständigheter kräva att en medlemsstat bestraffar icke beskattningsbara personer som deltar i beslutsfattandet inom en beskattningsbar juridisk person, för att inte äventyra effektiviteten av sådana åtgärder.

66 Av detta följer att ett system med solidariskt ansvar, såsom det som är aktuellt i det nationella målet, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, tolkad mot bakgrund av artikel 325.1 FEUF.

67 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den hänskjutande domstolens frågor förstås så, att de avser tolkningen av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och proportionalitetsprincipen.

Den första frågan

68 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver solidariskt ansvar för en juridisk persons mervärdesskatteskulder under följande omständigheter:

- Den person som hålls solidariskt ansvarig är verkställande direktör eller styrelseledamot i den juridiska personen.
- Den person som hålls solidariskt ansvarig har i ond tro använt den juridiska personens tillgångar för att utföra betalningar som kan anses utgöra en förtäckt betalning av vinst eller utdelning, eller överlåtit dessa tillgångar gratis eller till ett pris som är klart lägre än marknadspriset.
- De handlingar som har utförts i ond tro har medfört att den juridiska personen inte kan betala hela eller en del av den mervärdesskatt som den är skyldig att betala.
- Det solidariska ansvaret begränsas till det belopp som motsvarar den förmögenhetsförlust som den juridiska personen har lidit till följd av de handlingar som utförts i ond tro.
- Detta solidariska ansvar aktualiseras endast i andra hand, när det har visat sig omöjligt att driva in de mervärdesskattebelopp som ska betalas från den juridiska personen.

69 Domstolen har redan haft tillfälle att precisera att artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, med undantag för de begränsningar som där föreskrivs, inte anger vilka villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva, och den ger således medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller tillvägagångssättet för att säkerställa att mervärdesskatt inom deras territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa bedrägeri (se, bland annat, dom av den 17 maj 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 38, och dom av den 21 november 2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 35).

70 I förevarande fall ska det påpekas att ett sådant system med solidariskt ansvar som det som är aktuellt i det nationella målet gör det möjligt att driva in mervärdesskattebelopp som inte har betalats av en beskattningsbar juridisk person inom de tvingande tidsfrister som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet, vilket gör att systemet bidrar till en riktig uppbörd av mervärdesskatten och/eller till att förebygga bedrägeri i den mening som avses i artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Ett sådant system omfattas således i princip av det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har vid genomförandet av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet.

71 Det ska tilläggas att ett sådant system bidrar till iakttagandet av den skyldighet som det erinrats om i punkt 60 ovan, som innebär att varje medlemsstat ska vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet och för att bekämpa bedrägeri, i enlighet med bland annat artikel 325.1 FEUF.

72 Medlemsstaterna är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iaktta unionsrätten och dess allmänna principer, följaktligen också proportionalitetsprincipen (se, bland annat, dom av den 21 november 2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 35, och dom av den 15 april 2021, *Grupa Warzywna*, C-935/19, EU:C:2021:287, punkt 26).

73 Vad gäller proportionalitetsprincipen har domstolen redan slagit fast att medlemsstaterna ska använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de ändamål och principer

som uppställs genom unionslagstiftningen i fråga. Även om det således är legitimt att de åtgärder som medlemsstaterna vidtar är ägnade att så effektivt som möjligt tillgodose statskassans intressen, får de inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C?499/10, EU:C:2011:871, punkterna 21 och 22, och dom av den 20 maj 2021, ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, punkt 33).

74 Domstolen har i detta hänseende redan slagit fast att nationella åtgärder som de facto skapar ett system med strikt solidariskt betalningsansvar går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk. Att ansvaret för att betala mervärdesskatten åläggs en annan person än den som är skyldig att betala mervärdesskatten, utan att denna andra person ges möjlighet att undgå betalningsskyldighet genom att styrka sin okunnighet om den betalningsskyldiges förehavanden, ska alltså anses oförenligt med proportionalitetsprincipen. Det vore nämligen uppenbart oproportionerligt att ålägga nämnda person ett ovillkorligt ansvar för ett bortfall av skatteintäkter som orsakats genom tredje mans handlande vilket nämnda person inte kan påverka (dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 24).

75 Under dessa omständigheter måste medlemsstaternas utnyttjande av befogenheten att utse en annan person som solidariskt betalningsansvarig än den som är betalningsskyldig i syfte att säkerställa en effektiv uppbörd av skatten motiveras av det faktiska och/eller rättsliga förhållandet mellan de två berörda personerna, med hänsyn till rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen. Det ankommer särskilt på medlemsstaterna att precisera de särskilda omständigheter under vilka en sådan person som mottagaren av en beskattningsbar transaktion ska hållas solidariskt ansvarig för betalningen av den skatt som dess medkontrahent är skyldig, när personen har betalat skatten genom att betala priset för transaktionen (dom av den 20 maj 2021, ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, punkt 34).

76 Domstolen har även fastställt att de omständigheter att en annan person än den betalningsskyldige har agerat i god tro genom att vidta alla försiktighetsåtgärder som kan krävas av en omdömesgill aktör, att personen har vidtagit varje rimlig åtgärd som står i hans eller hennes makt och att det är uteslutet att vederbörande har deltagit i missbruk eller bedrägeri utgör omständigheter som ska beaktas för att avgöra om denna person kan åläggas solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatten (dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C?499/10, EU:C:2011:871, punkt 26, och dom av den 20 maj 2021, ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, punkt 37).

77 I förevarande fall kan det konstateras att ett sådant system med solidariskt ansvar som det som är aktuellt i det nationella målet inte går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för att förebygga bedrägeri.

78 Närmare bestämt kan ett sådant system, med hänsyn till dess egenskaper, inte likställas med ett system med strikt solidariskt ansvar, i den mening som avses i den rättspraxis som anges ovan i punkterna 74–76, vilket skulle vara oförenligt med proportionalitetsprincipen.

79 För det första ska den person som har fastställts vara solidariskt ansvarig vara verkställande direktör eller styrelseledamot i den juridiska person som är betalningsskyldig för obetalda mervärdesskatteskulder och kan således anses delta i beslutsfattandet inom den juridiska personen.

80 För det andra ska den person som har fastställts vara solidariskt ansvarig i ond tro ha använt sig av den juridiska personens tillgångar för att utföra betalningar som kan anses utgöra en förtäckt utbetalning av vinst eller utdelning, eller ha överlåtit hela eller delar av tillgångarna gratis eller till ett pris som är klart lägre än marknadspriset.

81 För det tredje ska det föreligga ett orsakssamband mellan de handlingar som utförts i ond tro av den person som fastställts vara solidariskt ansvarig och den juridiska personens oförmåga att betala den mervärdesskatt som den är skyldig att betala.

82 För det fjärde är omfattningen av det solidariska ansvaret begränsad till den förmögenhetsförlust som den juridiska personen har lidit till följd av de handlingar som utförts i ond tro.

83 För det femte aktualiseras detta ansvar först i andra hand, när det har visat sig omöjligt att driva in de mervärdesskattebelopp som ska betalas från den juridiska personen.

84 Mot bakgrund av den rättspraxis det erinrats om i punkterna 72–76 kan det konstateras att införandet av ett sådant system inte går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga bedrägeri.

85 Av detta följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver ett system med solidariskt ansvar för en juridisk persons mervärdesskatteskulder under följande omständigheter:

- Den person som hålls solidariskt ansvarig är verkställande direktör eller styrelseledamot i den juridiska personen.
- Den person som hålls solidariskt ansvarig har i ond tro använt den juridiska personens tillgångar för att utföra betalningar som kan anses utgöra en förtäckt betalning av vinst eller utdelning, eller överlåtit dessa tillgångar gratis eller till ett pris som är klart lägre än marknadspriset.
- De handlingar som har utförts i ond tro har medfört att den juridiska personen inte kan betala hela eller en del av den mervärdesskatt som den är skyldig att betala.
- Det solidariska ansvaret begränsas till det belopp som motsvarar den förmögenhetsförlust som den juridiska personen har lidit till följd av de handlingar som utförts i ond tro.
- Detta solidariska ansvar aktualiseras endast i andra hand, när det har visat sig omöjligt att driva in de mervärdesskattebelopp som ska betalas från den juridiska personen.

Den andra frågan

86 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver ett system med solidariskt ansvar, såsom det som beskrivs i den första frågan, som omfattar den dröjsmålsränta som den juridiska personen är skyldig att betala till följd av att mervärdesskatten inte betalats inom de tvingande frister som föreskrivs i detta direktiv.

87 Det framgår av uppgifterna i beslutet om hänskjutande att det solidariska ansvar som avses i den första frågan som sådant är begränsat till det belopp som motsvarar den förmögenhetsförlust som den juridiska personen har lidit till följd av de handlingar som utförts i ond tro. Såsom anges i

punkt 11 ovan föreskrivs det emellertid också i den nationella lagstiftningen att skatter som inte har betalats inom föreskriven frist ska drivas in "jämte ränta", och den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida denna åtgärd kan vidtas som komplement till det aktuella systemet med solidariskt ansvar.

88 Det ska inledningsvis understrykas att uttag av dröjsmålsränta vid utebliven betalning av mervärdesskatt inom de tvingande tidsfrister som fastställs i mervärdesskattedirektivet bidrar till att säkerställa en riktig uppbörd av skatten i enlighet med artikel 273 i direktivet.

89 Uttag av dröjsmålsränta gör det nämligen möjligt att kompensera för den skada som uppkommit för staten genom att det mervärdesskattebelopp som har betalats för sent inte varit tillgängligt under perioden från den dag då dessa belopp skulle ha betalats till och med den dag då de faktiskt betalas (se, analogt, dom av den 19 juli 2012, Littlewoods Retail m.fl., C?591/10, EU:C:2012:478, punkterna 25 och 26, och dom av den 28 februari 2018, Nidera, C?387/16, EU:C:2018:121, punkt 25).

90 Vidare utgör uppbörden av dröjsmålsränta ett incitament för de berörda personerna att betala mervärdesskatten inom de tvingande tidsfrister som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet eller så snart som möjligt efter det att dessa frister har löpt ut.

91 Domstolen har således slagit fast att betalning av dröjsmålsränta kan utgöra en lämplig sanktionsåtgärd vid utebliven betalning av mervärdesskatt inom föreskriven frist, förutsatt att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga bedrägeri (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 75, och dom av den 17 juli 2014, Equoland, C?272/13, EU:C:2014:2091, punkt 46).

92 Uttag av dröjsmålsränta bidrar således till att förhindra att deklarerade mervärdesskattebelopp inte betalas inom den föreskrivna fristen, i enlighet med medlemsstaternas skyldighet enligt bland annat artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och artikel 325.1 FEUF att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom deras respektive territorier ska kunna uppbäras i sin helhet och för att förebygga bedrägeri.

93 Slutligen, och av de skäl som anges i punkterna 77–84 ovan, är det förenligt med proportionalitetsprincipen att inkludera dröjsmålsräntan i ett sådant solidariskt ansvar som det som är aktuellt i det nationella målet, i den mån dröjsmålsräntan tas ut när den juridiska person som är primärt betalningsskyldig för mervärdesskatten inte har betalat denna skatt inom de tvingande frister som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet på grund av de handlingar som den person som fastställts vara solidariskt ansvarig har utfört i ond tro (se, analogt, dom av den 20 maj 2021, ALTI, C?4/20, EU:C:2021:397, punkterna 43 och 44).

94 Såsom det har erinrats om i punkt 74 ovan ska proportionalitetsprincipen nämligen tolkas så, att den utgör hinder för att en annan person än den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten hålls ansvarig för den förlust av skatteintäkter som orsakats av tredje mans handlingar som personen inte kan påverka.

95 Att inbegripa dröjsmålsränta i ett sådant system med solidariskt ansvar som föreskrivs i artikel 19.2 DOPK kan följaktligen endast anses vara förenligt med proportionalitetsprincipen om denna ränta tas ut när mervärdesskatten inte betalats inom de tvingande tidsfrister som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet på grund av att den person som fastställts vara solidariskt ansvarig har agerat i ond tro.

96 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 273 i

mervärdesskattedirektivet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver ett sådant system med solidariskt ansvar som det som beskrivs i den första frågan, som även omfattar den dröjsmålsränta som den juridiska personen är skyldig att betala när mervärdesskatten inte har betalats inom de tvingande tidsfrister som fastställs i detta direktiv på grund av att den person som fastställts vara solidariskt ansvarig har agerat i ond tro.

Den tredje frågan

97 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver ett system med solidariskt ansvar, såsom det som beskrivs i den första frågan, vilket omfattar dröjsmålsränta som den juridiska personen är skyldig att betala på grund av att mervärdesskatten inte har betalats inom de tvingande frister som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet, när den försenade betalningen inte beror på den juridiska personens agerande, utan på en annan persons agerande eller på objektiva omständigheter.

98 Enligt domstolens fasta praxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågeställningen är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, bland annat, dom av den 6 november 2008, *Trespa International*, C-248/07, EU:C:2008:607, punkt 33, och dom av den 22 februari 2022, *Stichting Rookpreventie Jeugd m.fl.*, C-160/20, EU:C:2022:101, punkt 82).

99 I förevarande fall krävs det, för att det system med solidariskt ansvar som föreskrivs i artikel 19.2 DOPK – såsom det beskrivits av den hänskjutande domstolen – ska tillämpas, att den juridiska personens oförmåga att betala hela eller delar av sina offentligrättsliga skulder beror på handlingar som utförts i ond tro av den person som hålls solidariskt ansvarig. Detta system är således, förmodligen, inte tillämpligt om det förhållandet att mervärdesskatten inte betalades inom de tvingande tidsfrister som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet beror på en annan persons agerande eller objektiva omständigheter.

100 Vad gäller det nationella målet har den hänskjutande domstolen inte heller hänvisat till någon annan persons agerande eller till att det föreligger objektiva omständigheter som skulle ha medfört att mervärdesskatten inte betalades inom den föreskrivna fristen.

101 Domstolen konstaterar följaktligen att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet, i den mening som avses i den rättspraxis som det erinrats om i punkt 98 ovan, och att den tredje frågan följaktligen inte kan tas upp till sakprövning.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

1) Artikel 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och proportionalitetsprincipen

ska tolkas så,

att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver ett system med solidariskt ansvar för en juridisk persons mervärdesskatteskulder under följande omständigheter:

- Den person som hålls solidariskt ansvarig är verkställande direktör eller styrelseledamot i den juridiska personen.**
- Den person som hålls solidariskt ansvarig har i ond tro använt den juridiska personens tillgångar för att utföra betalningar som kan anses utgöra en förtäckt betalning av vinst eller utdelning, eller överlåtit dessa tillgångar gratis eller till ett pris som är klart lägre än marknadspriset.**
- De handlingar som har utförts i ond tro har medfört att den juridiska personen inte kan betala hela eller en del av den mervärdesskatt som den är skyldig att betala.**
- Det solidariska ansvaret begränsas till det belopp som motsvarar den förmögenhetsförlust som den juridiska personen har lidit till följd av de handlingar som utförts i ond tro.**
- Detta solidariska ansvar aktualiseras endast i andra hand, när det har visat sig omöjligt att driva in de mervärdesskattebelopp som ska betalas av den juridiska personen.**

2) Artikel 273 i direktiv 2006/112 och proportionalitetsprincipen

ska tolkas så,

att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver ett sådant system med solidariskt ansvar som det som beskrivs ovan i punkt 1 i domslutet, som även omfattar den dröjsmålsränta som den juridiska personen är skyldig att betala när mervärdesskatten inte har betalats inom de tvingande tidsfrister som fastställs i detta direktiv på grund av att den person som fastställts vara solidariskt ansvarig har agerat i ond tro.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.