

Mål C-277/24 [Adjak]ⁱ

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

22 april 2024

Domstol som begär förhandsavgörande:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

25 januari 2024

Klagande:

M. B.

Motpart:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Saken i det nationella målet

Begäran från en tidigare styrelseledamot i ett aktieföretag om att få delta i ett förfarande för att fastställa företagets skattskyldighet till mervärdesskatt.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, mervärdesskattedirektivet och artikel 267 FEUF

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Ska artiklarna 205 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, i dess ändrade lydelse), jämförda med artikel 2 i fördraget om Europeiska unionen (EUT C 202, 2016, s. 13; rättsstatsprincipen, respekt för

ⁱ Förevarande mål har getts ett fiktivt namn. Detta namn är inte någon av rättegångsdeltagarnas verkliga namn.

de mänskliga rättigheterna) samt med artikel 17 (rätten till egendom), artikel 41 (rätten till god förvaltning) och artikel 47 (rätten till ett effektivt rättsmedel och rätten till domstolsprövning) i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (EUT C 202, 2016, s. 389), och som även följer av unionsrätten, nämligen proportionalitetsprincipen, rätten till en rättvis rättegång och rätten till försvar, tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning och nationell praxis som grundar sig på denna lagstiftning, enligt vilka en fysisk person [en styrelseledamot i en juridisk person], som kan vara solidariskt ansvarig för den juridiska personens mervärdesskatteskulder med alla sina privata tillgångar, nekas rätten att aktivt delta i förfarandet för fastställande av den juridiska personens skatteskuld genom ett slutligt beslut av skattemyndigheten, samtidigt som denna fysiska person, i ett separat förfarande som syftar till att fastställa hans eller hennes solidariska ansvar för den juridiska personens mervärdesskatteskuld, berövas ett lämpligt medel för att på ett effektivt sätt angripa de slutsatser och bedömningar som tidigare har gjorts avseende förekomsten av eller storleken på den juridiska personens skatteskuld, vilka följer av det slutliga beslut som skattemyndigheten tidigare har meddelat utan den fysiska personens deltagande, det vill säga ett beslut som således har prejudicerande verkan i detta förfarande enligt en nationell bestämmelse som fastställts i nationell praxis?

Anförda unionsbestämmelser

FEU: Artikel 2

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan): Artiklarna 17.1, 41.1 och 47

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet): Artiklarna 205 och 273

Anförda nationella bestämmelser

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Republiken Polens konstitution) av den 2 april 1997

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (lag av den 29 augusti 1997 - lag om införande av skattelagen)(nedan kallad skattelagen):

Artikel 107 - Anger villkoren för att tredje man ska vara solidariskt ansvarig med alla sina tillgångar för den beskattningsbara personens skatteskulder.

Artikel 116 - Anger förutsättningarna för solidariskt ansvar för bland annat styrelseledamöter för bolagets skatteskulder.

Artikel 133 - Föreskrifter om vem som får vara part i ett skatteförfarande

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

Sökanden M.B. har genom ansökan av den 22 augusti 2022 hos chefen för skattekontoret (nedan kallad myndigheten i första instans) begärt att få vara part i det skatteförfarande som pågår mot B. sp. z o.o. (nedan kallat bolaget) avseende kontroll av bolagets mervärdesskattedeklaration för perioden juni–oktober 2016 och att få tillgång till akten i det aktuella förfarandet, med motiveringen att sökanden var ordförande i bolagets styrelse under åren 2014 till 2018 och har den största kunskapen om bolagets verksamhet under den period som är föremål för undersökning.

Myndigheten i första instans avslag sökandens begäran med hänvisning till att det följer av bestämmelserna i skattelagen att endast en konkursförvaltare kan ersätta en part i "handläggningen av dennes angelägenheter" i fall där parten är oförmögen att vidta rättsliga åtgärder på grund av bristande behörighet (vilket var situationen i förevarande fall), och att endast en part har rätt att ta del av handlingarna i ärendet.

Sökanden överklagade detta beslut, vilket ledde till att direktören för skatteförvaltningens överklagandenämnd (nedan kallad överklagandenämnden) upphävde beslutet i dess helhet och avslutade förfarandet i ärendet. Överklagandenämnden påpekade att det är skattemyndigheten som avgör om en person eller enhet har ställning som part i ett skatteförfarande och att denna myndighet har rätt att göra sin egen objektiva bedömning av huruvida den person som framställer begäran faktiskt har talerätt. Enligt överklagandenämnden tillhör sökanden inte någon av de kategorier av personer eller enheter som anges i artikel 133 i skattelagen. Överklagandenämnden ansåg således att det inte fanns någon rättslig grund på vilken myndigheten i första instans skulle ha kunnat fattat det överklagade beslutet.

Sökanden överklagade detta beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny (Regionala administrativa domstolen) (den hänskjutande domstolen) och gjorde gällande att sökanden var den enda ledamoten i bolagets styrelse under den period som förfarandet pågick. Det är just av detta skäl som sökanden har den största kunskapen om föremålet för bolagets verksamhet, vilket är avgörande i det förfarande som har inletts. Myndigheten i första instans hade fastslagit att det var tillräckligt att den hörde sökanden som vittne. Detta hörande ägde emellertid rum vid ett enda tillfälle två till tre år tidigare. Samtidigt pågår förfarandet fortfarande och bevis samlas in, vilket innebär att ett enda tillfälle att höra sökanden är otillräckligt. Enligt skattelagen kommer dessutom eventuella obetalda fordringar att drabba sökanden som fysisk person, vilket i sig gör att ansökan är motiverad.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 1 Den nationella praxis som hittills tillämpats på grundval av skattelagen innebär att en juridisk person, såsom ett bolag (en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende), är den enda parten i ett förfarande avseende mervärdesskatt. Personer som sökanden (en före detta styrelseledamot i bolaget) har, trots att de är solidariskt ansvariga för bolagets skatteskulder (artikel 116 i skattelagen), inklusive beträffande mervärdesskatt, inte ställning som part i detta förfarande. Ställning som part medför ett antal processuella garantier för ett aktivt deltagande i förfarandet, inklusive rätten att överklaga skattemyndigheternas beslut.
- 2 I nationell praxis godtas att det finns två typer av förfaranden för att fastställa en styrelseledamots solidariska ansvar, nämligen genom 1) beskattningsförfarande – fastställande av beloppet för ett bolags skatteskuld, där endast bolaget (den beskattningsbara personen i mervärdesskattehänseende) är part, och 2) genom ett förfarande för fastställande av tredje parts skattskyldighet (inklusive en tidigare styrelseledamot), när bolaget (som är den beskattningsbara personen) inte fullgör sina skatteförpliktelser. I det andra förfarandet är den tidigare styrelseledamoten i bolaget part. Föremålet för detta andra förfarande är emellertid inte längre själva mervärdesskattebedömningen. Ett förfarande avseende solidariskt ansvar för en tidigare styrelseledamot i ett bolag för bolagets mervärdesskatteskulder genomförs således på grundval av ett skattebeslut som tidigare meddelats i ett beskattningsförfarande i vilket endast bolaget var part. Ett sådant beslut kan därför betraktas som ett prejudicerande beslut i ett förfarande som rör en tidigare ledamot i bolagets styrelse. Detta beror på att bestämmelserna i skattelagen och nationell praxis inte ger en före detta styrelseledamot möjlighet att bestrida storleken på ett skattepliktigt bolags skatteskuld inom ramen för ett separat (efterföljande) förfarande avseende tredjemans ansvar. I ett förfarande om solidariskt skatteansvar för en styrelseledamot prövas endast om förutsättningarna för ett sådant ansvar är uppfyllda, vilket motiverar en överföring av den skatteskuld som tidigare fastställts genom beslut av skattemyndigheten. Om man anser att en före detta styrelseledamot i ett bolag inte har ställning som part i ett beskattningsförfarande mot bolaget, fråntar man också denna person rätten att effektivt inleda extraordinära förfaranden (återupptagande av förfarande, ogiltigförklaring av ett beslut).
- 3 En dom från Trybunał Konstytucyjny (Konstitutionsdomstolen) om att artikel 133 § 1 i skattelagen inte är oförenlig med konstitutionen, liksom förvaltningsdomstolarnas rättspraxis som överensstämmer med denna dom, vilken för övrigt fanns redan innan nämnda dom meddelades (exempelvis domar i vilka det fastställdes att en styrelseledamot i ett aktiebolag inte är part i förfarandet i ett mål som rör bolagets skatteskulder, inklusive mervärdesskatteskulder), var av stor betydelse för uppkomsten av den diskuterade inhemska praxisen på tillämpningsområdet för nämnda bestämmelse.

- 4 Av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet följer att medlemsstaterna får införa sådana andra skyldigheter som de anser nödvändiga för att säkerställa en korrekt uppbörd av mervärdesskatt. Tredjemans ansvar för ett bolags skatteskulder, som finns i polsk rätt och som är tillämplig på mervärdesskatt, är en sådan bestämmelse.
- 5 Mekanismen för solidariskt ansvar för en före detta styrelseledamot i ett bolag för detta bolags skatteskulder bidrar till att säkerställa en korrekt uppbörd av mervärdesskatt eller till att förhindra skatteundandragande i den mening som avses i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, i enlighet med den skyldighet som föreskrivs i artikel 325.1 FEUF. Detta påstående kan inte undergrävas av den omständigheten att de personer som anses vara solidariskt ansvariga enligt den angivna mekanismen inte själva är beskattningsbara personer i mervärdesskattelhänseende. Föremålet för tvisten rör emellertid de processuella garantier som ska tillerkännas dessa personer med avseende på deras eventuella skyldighet att med sina personliga tillgångar ersätta bolagets mervärdesskatteskuld. I detta avseende ger artikel 273 i mervärdesskattedirektivet medlemsstaterna utrymme att välja vilka åtgärder de ska vidta för att säkerställa en korrekt uppbörd av mervärdesskatt och för att förhindra skattebedrägeri.
- 6 Enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna däremot, i de situationer som avses i artiklarna 193–200 och 202–204 i direktivet, föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten ska vara solidariskt ansvarig för betalningen av mervärdesskatten. 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. 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. Dessa bestämmelser är således utformade för att säkerställa att skattemyndigheten effektivt kan uppbära mervärdesskatt från den person som bäst lämpad i den specifika situationen.
- 7 I dom av den 13 oktober 2022, Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachnosiguritelna praktika" (C-1/21, EU:C:2022:788), godtog EU-domstolen att artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver ett system för solidariskt ansvar för en juridisk persons mervärdesskatteskulder, bland annat under följande omständigheter:
 - Den person som hålls solidariskt ansvarig är verkställande direktör eller styrelseledamot i den juridiska personen.

- 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.
- 8 I samma dom slog domstolen fast att 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, 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.
- 9 Om man tillämpar ovanstående tolkning av mervärdesskattedirektivet på de verkliga omständigheterna i det aktuella fallet, bör det understrykas att i en situation där skattemyndigheten i ett förfarande för fastställande av mervärdesskatt som inletts mot ett företag försöker fastställa sådana omständigheter som förekomsten av och storleken på denna skatteskuld, bör denna styrelseledamot (eller före detta styrelseledamot) redan i detta skede ges ställning som part i förfarandet. I annat fall kan detta leda till att skattemyndigheten gör bedömningar som präglas av godtycke och som inte är möjliga att angripa i nästa skede av förfarandet.
- 10 Enligt unionsrätten skyddas rätten till egendom bland annat genom artikel 17 i stadgan. Inskränkningar av rätten till egendom (inskränkning av "äganderätten") till följd av offentliga avgifter och skatter kan endast ske i enlighet med bestämmelser i lag. Med hänsyn till omfattningen av det rättsliga skyddet för rätten till egendom (äganderätten) som anges ovan enligt unionsrätten och internationell rätt, är det nödvändigt att se på denna frågeställning utifrån de skyddsåtgärder som följer av artikel 13 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (nedan kallad Europakonventionen). Där anges att var och en vars rättigheter och friheter enligt konventionen kränks ska ha tillgång till ett effektivt rättsmedel inför en nationell myndighet och detta även om kränkningen förövats av någon under utövning av offentlig myndighet.
- 11 I artikel 41 i stadgan föreskrivs däremot rätten till god förvaltning, vilken återspeglar en allmän unionsrättslig princip (dom av den 8 maj 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, punkt 49). Genomförandet av denna rätt innefattar särskilt rätten att bli hörd, vilken inte kan behandlas enbart formellt, utan måste säkerställa att skattemyndigheterna behandlar den som hörs med iakttagande av dennes intressen.
- 12 Det bör vidare påpekas att principen om ett effektivt domstolsskydd är en allmän unionsrättslig princip som härrör från medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner, vilka skyddas enligt artiklarna 6 och 13 i Europakonventionen och som även bekräftas av artikel 47 i stadgan (dom av den 13 mars 2007, Unibet (London) Ltd och Unibet (International)

Ltd/Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163). Begreppet effektivt rättsligt skydd är vidare än begreppet effektivt domstolsskydd, eftersom det förra omfattar skydd i förfaranden inför administrativa myndigheter, medan det senare omfattar skydd som ges av domstolar. Artikel 47 i stadgan säkerställer bland annat rätten till ett effektivt rättsmedel, vilken innefattar rätten att få sin sak prövad vid en oavhängig och opartisk domstol som har inrättats enligt lag. Europadomstolen har upprepade gånger påpekat att artikel 13 i Europakonventionen kräver att nationella rättssystem tillhandahåller effektiva rättsmedel (möjlighet att överklaga). En nationell åtgärd som omfattas av medlemsstaternas processuella autonomi får inte i praktiken göra det omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (dom av den 15 april 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punkt 17, och dom av den 17 november 1998, Aprile, C-228/96 och C-228/96, EU:C:1998:544, punkt 18).

- 13 Rätten till försvar erkänns som en allmän princip i unionsrätten, som garanterar möjligheten att på ett effektivt sätt lägga fram sin ståndpunkt innan ett beslut fattas som kan påverka den berörda personens intressen negativt. Enligt principen om lojalt samarbete, som kommer till uttryck i artikel 4.3 FEU, ankommer det på de nationella domstolarna säkerställa domstolsskyddet för de rättigheter som enskilda har enligt unionsrätten. Enligt artikel 19.1 FEU ska medlemsstaterna dessutom tillhandahålla de möjligheter till överklagande som behövs för att säkerställa ett effektivt domstolsskydd inom de områden som omfattas av unionsrätten (se dom av den 8 november 2016, Lesoochranárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, punkt 50, och dom av den 9 februari 2017, M, C-560/14, EU:C:2017:101, punkt 30 och där angiven rättspraxis). Den nämnda principen om ett effektivt domstolsskydd för de rättigheter som enskilda har enligt unionsrätten består av flera delar, såsom rätten till försvar, principen om parternas likställdhet i processen, rätten till domstolsprövning samt rätten att erhålla rådgivning, låta sig försvaras och företrädas (dom av den 6 november 2012, Otis m.fl., C-199/11, EU:C:2012:684, punkt 48). Rätten att yttra sig innebär att var och en garanteras en möjlighet att på ett meningsfullt och effektivt sätt framföra sin ståndpunkt under det administrativa förfarandet och innan ett beslut fattas som kan påverka hans eller hennes intressen på ett ogynnsamt sätt (dom av den 11 december 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, punkterna 34 och 36, och dom av den 9 februari 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, punkterna 25 och 31). De grundläggande rättigheterna, såsom iakttagandet av rätten till försvar, är inte absoluta rättigheter, utan får inskränkas under förutsättning att de faktiskt tillgodoser de allmänna intressen som eftersträvas och att de, mot bakgrund av det eftersträvade målet, inte utgör ett oproportionerligt och icke-godtagbart ingrepp som påverkar själva kärnan i de på detta sätt garanterade rättigheterna (dom av den 10 september 2013, G. och R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punkt 33, dom av den 11 december 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, punkt 43, och dom av den 7 juli 2016, Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, punkt 37). Frågan huruvida rätten till försvar och rätten till ett effektivt domstolsskydd har åsidosatts ska däremot bedömas mot bakgrund av de specifika omständigheterna i varje enskilt fall, särskilt den aktuella rättsaktens beskaffenhet, det sammanhang i vilket den antagits och rättsreglerna på det ifrågakvarande området (se dom av den 18 juli

2013, kommissionen m.fl./Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P och C-595/10 P, EU:C:2013:518, punkt 102, och dom av den 9 februari 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, punkt 33).

- 14 Rätten att få ta del av bevisning ska även omfatta bevis som samlats in av myndigheten under förfarandet och bevis som används i konnexa förfaranden, exempelvis straffrättsliga eller administrativa förfaranden, när myndigheten avser att grunda sitt beslut på bevis som erhållits i samband med sådana förfaranden. Den som beslutet riktar sig till måste ha möjlighet att yttra sig angående denna bevisning innan beslutet meddelas. Att göra bevisning tillgänglig för en part efter det att ett beslut har fattats, när domstolsförfarandet har inletts, avhjälp inte ett åsidosättande av rätten till försvar (se dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, punkterna 52 och 57). Rätten att få full kännedom om bevisningen hänger i domstolens praxis samman med principen om parternas likställdhet i processen. Denna princip, som utgör en integrerad del av principen om ett effektivt domstolsskydd, härrör från rätten till en rättvis rättegång och garanterar att parterna behandlas lika inför domstol. En begränsning av en parts rätt att ta del av hela bevisningen kan motiveras av behovet av att skydda andra parters rättsliga intressen eller av att skydda konfidentiell information. I ett sådant fall måste emellertid en domstol, för att säkerställa att rättsmedlet är effektivt, nödvändigtvis ha tillgång till de uppgifter som krävs, inklusive konfidentiella uppgifter och företagshemligheter, för att med full kännedom om saken kunna uttala sig om huruvida uppgifterna kan lämnas ut, och den ska i detta syfte pröva samtliga relevanta faktiska och rättsliga omständigheter (dom av den 7 september 2021, UAB "Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras"/UAB "Ecoservice Klaipėda" m.fl., C-927/19, EU:C:2021:700, punkterna 129 och 135).
- 15 Den enskildes processuella situation ska också bedömas med beaktande av proportionalitetsprincipen, enligt vilken de åtgärder som följer av en unionsrättslig bestämmelse ska vara ägnade att säkerställa att de legitima mål som eftersträvas i den berörda rättsakten uppnås och att de inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål (dom av den 8 juni 2010, Vodafone m.fl., C-58/08, EU:C:2010:321, punkt 51). Proportionalitetsprincipen innebär att det ska göras en avvägning mellan motstående intressen och att det ska göras en lämplig avvägning mellan å ena sidan de krav som följer av samhällets allmänna intressen och å andra sidan kraven på skydd för den enskildes grundläggande rättigheter (se Europadomstolens dom av den 26 april 1991 i målet Ezelin mot Frankrike, 11800/85, § 52). I enlighet med proportionalitetsprincipen ska medlemsstaterna använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas, i minsta möjliga mån åsidosätter de ändamål och principer som uppställs genom unionslagstiftningen i fråga (se dom av den 18 december 1997, Molenheide m.fl., C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 46, och dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 52). 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 (se den ovannämnda domen Molenheide m.fl, punkt 47, dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 30, och dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG/Finanzamt Malchin, C-271/06, EU:C:2008:105, punkterna 18 och 19). Proportionalitetsprincipen kräver att när det finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan ska den åtgärd väljas som är minst ingripande och de vållade olägenheterna får inte vara orimliga i förhållande till de eftersträlvade målen, såsom att säkerställa en korrekt uppbörd av mervärdesskatt (se dom av den 12 juli 2001, Jippes m.fl. C-189/01, EU:C:2001:420, punkt 81).

- 16 Det kan därför konstateras att det förhållandet att sökanden, till följd av nationell lagstiftning och praxis, har fråntagits rätten att aktivt delta i skatteförfarandet för att fastställa bolagets (den beskattningsbara personens) mervärdesskatteskuld, för vilken sökanden kan hållas solidariskt ansvarig med sina personliga tillgångar, ger upphov till berättigade tvivel. Dessa tvivel gäller framför allt åsidosättandet av de normer som följer av artikel 2 FEU, särskilt rättsstatsprincipen och respekten för de mänskliga rättigheterna (artikel 17 i stadgan). En person som berövas rätten att delta i ett förfarande som i slutändan påverkar hans eller hennes tillgångar berövas i praktiken rätten till självbestämmande i detta avseende, och skattemyndigheten avgör sfären för hans eller hennes tillgångar med utövande av offentlig makt. Det råder vidare tvivel om huruvida den tidigare styrelseledamoten i bolaget (en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende) saknar tillgång till ett effektivt och lämpligt rättsmedel för att ifrågasätta mervärdesskatteskulden i materiellt hänseende och dess storlek (på grund av att den tidigare styrelseledamoten inte har ställning som part i förfarandet avseende det materiella fastställandet av skatteskulden och dess storlek). Den tidigare styrelseledamoten berövas därigenom rätten till en rättvis rättegång i det enskilda fallet, eftersom beloppet och grunden för bolagets skatteskuld – fastställt genom ett slutligt beslut som har fattats utan medverkan av den tredje parten – därefter åläggs denna tredje part, som emellertid inte har något lämpligt och effektivt rättsmedel för att bestrida de slutsatser som skattemyndigheterna dragit när de har fastställt förekomsten av och storleken på bolagets mervärdesskatteskuld. Undantagsbestämmelser i artikel 116 i skattelagen ger vissa möjligheter att undgå solidariskt ansvar för bolagets skulder, men de gör det inte möjligt att ifrågasätta förekomsten av eller storleken på bolagets skatteskuld. Följaktligen ger de inte den enskilde någon verklig rätt att försvara sina rättigheter. Ytterligare en punkt bör påpekas beträffande de tvivel som avser underlåtenheten att ge en tidigare styrelseledamot i ett bolag (en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende) rätt till skydd av sin egendom. De beskattningsförfaranden som genomförs utan denna persons medverkan påverkar direkt och omedelbart hans eller hennes rättigheter, inbegripet hans eller hennes egendom. Det råder tvivel om huruvida rätten till god förvaltning har iakttagits beträffande en tidigare styrelseledamot i ett bolag (en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende), något som har samband med sökandens rätt att väcka talan vid domstol för prövning av skatteärendet i sak. Avsaknad av ställning som part i skatteförfarandet utesluter möjligheten att senare till förvaltningsdomstolen överklaga beslutet om fastställande av bolagets skyldighet att erlägga

mervärdesskatt. Detta väcker frågor angående säkerställandet av sökandens rätt till försvar. Med försvar avses här rätten att bestrida den materiella grunden för och storleken på den skyldighet som sökanden har ålagts att fullgöra. Dessutom har sökanden inte någon möjlighet att fortlöpande ta del av den bevisning som skattemyndigheten har samlat in. I detta skede fräntas den enskilde också möjligheten att åberopa bevisning och rätten att delta i exempelvis vittnesförhör. Det är därför tveksamt om det under sådana förhållanden kan anses föreligga en likställdhet i processen mellan sökanden och skattemyndigheten. Detta ger upphov till tvivel om huruvida proportionalitetsprincipen har iakttagits, eftersom det i förevarande fall krävs en avvägning mellan det allmänna intresset – som otvivelaktigt föreligger i ett förfarande som syftar till att fastställa ett bolags mervärdesskatteskuld – och intresset hos den person som i slutändan kan komma att hållas ansvarig för bolagets skuld med sina egna personliga tillgångar. Den hänskjutande domstolen betvivlar därför att det är förenligt med proportionalitetsprincipen att utforma den processuella ställningen för en tredje part som bli ansvarig för bolagets skatteskulder avseende mervärdesskatt på ett sådant sätt att den tredje parten inte har möjlighet att på ett effektivt sätt bestrida storleken på den skatteskuld för vars betalning den tredje parten hålls solidariskt ansvarig jämte bolaget. Det är således även relevant att en tidigare styrelseledamot i ett bolag (en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende) berövas sin rätt att yttra sig, eftersom hans eller hennes argument inte kommer att prövas.

- 17 Det är också viktigt att i detta sammanhang erinra om den uppfattning som EU-domstolen gav uttryck för i ovan nämnda dom av den 16 oktober 2019 i mål C-189/18, nämligen att mervärdesskattedirektivet, principen om iakttagande av rätten till försvar och artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att de i princip inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning eller praxis enligt vilken skattemyndigheten, vid en kontroll av den rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som utövats av en beskattningsbar person, är bunden av sina egna slutsatser om faktiska omständigheter och rättsliga kvalificeringar från tidigare konnexa förvaltningsförfaranden som inletts mot den beskattningsbara personens leverantörer, när dessa slutsatser om faktiska omständigheter och rättsliga kvalificeringar legat till grund för lagkraftvunna beslut i vilka det slås fast att dessa leverantörer har gjort sig skyldiga till undandragande av mervärdesskatt, under förutsättning, för det första, att det inte innebär att skattemyndigheten befrias från skyldigheten att informera den beskattningsbara personen om den bevisning, inbegripet bevisning som härrör från dessa konnexa förvaltningsförfaranden, som den avser att lägga till grund för sitt beslut, och att den beskattningsbara personen således berövas rätten att, under det förfarande som vederbörande är föremål för, på ett meningsfullt sätt ifrågasätta de slutsatser om de faktiska omständigheterna och de rättsliga kvalificeringar som myndigheten dragit respektive gjort, för det andra, att den beskattningsbara personen inom ramen för detta förfarande kan få tillgång till all bevisning som samlats in inom ramen för dessa konnexa förvaltningsförfaranden eller inom ramen för något annat förfarande som myndigheten avser att grunda sitt beslut på eller som kan komma att användas för utövandet av rätten till försvar, såvida inte allmänintresset motiverar att denna tillgång begränsas, samt, för det tredje, att den

domstol vid vilken talan väckts mot detta beslut får pröva lagenligheten av inhämtandet och användningen av dessa bevis och de konstateranden som gjorts i de administrativa beslut som meddelats avseende dessa leverantörer, vilka är av avgörande betydelse för talan.

- 18 Eftersom det är nödvändigt för en enskild person att ta del av det material som samlats in i andra förfaranden – under de omständigheter som beskrivs i domstolens ovannämnda dom – måste det därför antas att bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, principen om iakttagandet av rätten till försvar och artikel 47 i stadgan inte utgör hinder för att en tredjeman, som kan vara solidariskt ansvarig för bolagets förpliktelser, har ställning som part i ett beskattningsförfarande mot bolaget (för den period under vilken han eller hon var styrelseledamot och företrädde bolaget), vilket innebär att denna tredjeman har rätt att ta del av den bevisning på grundval av vilken skattemyndigheten ska fastställa den skatteskuld för vilken denne slutligen kan bli betalningsskyldig.
- 19 Den hänskjutande domstolen hänvisar dessutom till de frågor som den har ställt i mål C-278/24, vilka inte rör sökanden i förevarande mål, men där det uppkommer liknande frågeställningar.

ARBETS-DOKUMENT