

Mål C-278/24 [Genzyński]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:

31 januari 2024

Klagande:

P.K.

Motpart:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Saken i det nationella målet

Förutsättningar för solidariskt ansvar för en styrelseledamot i en juridisk person för den juridiska personens mervärdesskatteskulder.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Nationell lagstiftning om solidariskt ansvar för en styrelseledamot i en juridisk person för mervärdesskatteskulder och nationell praxis på området, bedömd mot bakgrund av direktiv 2006/112/EG, FEUF, stadgan om de grundläggande rättigheterna, rättssäkerhetsprincipen, principen om skydd för berättigade förväntningar, principen om likhet inför lagen, principen om icke-diskriminering och rätten till god förvaltning.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

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

”1. Ska bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ... (... nedan kallat mervärdesskattedirektivet), däribland artiklarna 193, 205 och 273, jämförda med artikel 325 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (... nedan kallat FEUF), och artikel 17 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (... nedan kallad stadgan) samt proportionalitetsprincipen, tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs ett system med solidariskt ansvar för en styrelseledamot i en juridisk person för den juridiska personens mervärdesskatteskulder, utan att det först har fastställts huruvida en sådan styrelseledamot har handlat i ond tro eller huruvida fel eller oaktsamhet kan läggas vederbörande till last?

2. Ska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, däribland artiklarna 193, 205 och 273, jämförda med artikel 325 FEUF, rättssäkerhetsprincipen, principen om skydd för berättigade förväntningar, principen om rätt till god förvaltning enligt artikel 41 i stadgan jämförd med artikel 2 i fördraget om Europeiska unionen (... rättsstaten, respekten för de mänskliga rättigheterna) och artikel 47 i stadgan (effektivt rättsmedel, rätten till domstol) tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis, enligt vilken det, för att en styrelseledamot ska befrias från solidariskt ansvar för de mervärdesskatteskulder som en juridisk person med en enda borgenär har, krävs att styrelseledamoten lämnar in en konkursansökan som enligt nationell lagstiftning och praxis på området för insolvensrätt saknar syfte och därmed kränker det väsentliga innehållet i rätten till egendom (artikel 17 i stadgan)?

3. Ska bestämmelserna i artiklarna 193, 205 och 273 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med artikel 325 FEUF, samt principen om likhet inför lagen och principen om icke-diskriminering (artiklarna 20 och 21 i stadgan) tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning (som anges i punkt 1) enligt vilken särbehandling av styrelseledamöter i juridiska personer är tillåten, på så sätt att en styrelseledamot i en juridisk person med mer än en borgenär kan befrias från ansvar för bolagets skulder genom att ansöka om konkurs, medan en styrelseledamot i en juridisk person med endast en borgenär inte har möjlighet att med giltig verkan inge en sådan ansökan, med följden att denne sistnämnda styrelseledamot inte kan befrias från solidariskt ansvar för den juridiska personens mervärdesskatteskulder och rätten till ett effektivt rättsmedel (artikel 47 i stadgan)?”

Anförda unionsbestämmelser

Artiklarna 2 och 4.3 FEU,

Artikel 352.1 FEUF,

Artiklarna 17.1, 20 och 21.1, och 47 i stadgan om de grundläggande rättigheterna,

Artiklarna 193, 205 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Anförda nationella bestämmelser

Artikel 103.1 i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lag om mervärdesskatt av den 11 mars 2004) (nedan kallad mervärdesskattelagen),

Artiklarna 26, 91, 107, 108, 116 i ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (lag om skatter av den 29 augusti 1997) (nedan kallad skattelagen),

Artiklarna 1, 2, 10, 11, 20, 21, 22, och 29 i ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (konkurslagen av den 28 februari 2003) (nedan kallad konkurslagen),

Artikel 130 i ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (lag om civilprocess av den 17 november 1964) (nedan kallad civilprocesslagen),

Artikel 299 i ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych lagen (lagen om handelsbolag av den 15 september 2000). (nedan kallad handelsbolagslagen).

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

- 1 Genom beslut av den 15 juni 2022 slog skattemyndigheten i första instans fast att P.K. (nedan kallad klaganden) var solidariskt ansvarig för E. Sp. z o.o.:s (nedan kallat bolaget) skatteskuld avseende mervärdesskatt för maj, juni, juli och augusti 2017 samt dröjsmålsränta på totalt 1 306 639, 70 zł, enligt bland annat artiklarna 107 § 1, 107 § 2 punkt och 108 § 1 jämförda med artikel 116 i skattelagen. Det framgår av skälen till det beslut som skattemyndigheten i första instans antog att klaganden i januari 2014 hade utsetts till styrelseordförande för bolaget. I september 2017 avgick klaganden som styrelseordförande. Det har angetts att bolaget för de ovan nämnda månadsperioderna hade lämnat in mervärdesskattedeklarationer i vilka den mervärdesskatt som skulle betalas angavs. Därefter lämnade bolaget in rättade mervärdesskattedeklarationer för juni, juli och augusti 2017. Eftersom skulderna inte betalades inom den lagstadgade betalningstiden omvandlades de aktuella fordringarna till skatteskulder. Efter att ha skickat påminnelser utfärdade skattemyndigheten i första instans exekutionstitlar. Flera verkställighetsåtgärder vidtogs även, men bolagets tillgångar gjorde det inte möjligt att verkställa skatteskulden i dess helhet. Mot bakgrund av ovanstående avbröt skattemyndigheten i första instans, som agerar i egenskap av verkställande myndighet, verkställighetsförfarandet mot bolaget på grund av att det inte var effektivt. På grundval av hela den bevisning som förebringats i målet konstaterades att förutsättningarna för att fastställa att styrelseledamoten var ansvarig för bolagets skatteskulder var uppfyllda, eftersom klaganden var styrelseledamot när skulderna uppstod och verkställigheten i

bolagets tillgångar var verkningslös (positiva förutsättningar). Det konstaterades också att bolaget från och med den 25 juni 2017 (den lagstadgade betalningstiden av mervärdesskatteskulden för maj 2017) permanent upphörde att betala sina skulder till skattemyndigheten. Klaganden har inte visat vare sig att han hade ansökt om konkurs i tid, att ett omstruktureringsförfarande hade inletts under den tiden, att en ackordsuppgörelse hade godkänts i ett förfarande för godkännande av ackordsuppgörelser, eller att han inte bar någon skuld till att konkursansökan inte hade inletts. Klaganden har inte heller uppgett de tillgångar i bolaget som vid verkställighet i dessa skulle göra det möjligt att täcka en betydande del av bolagets skatteskulder. Av skälen till det ovannämnda beslutet framgår att klaganden genom en skrivelse av den 11 april 2022 bland annat begärde att bevisningen skulle kompletteras genom bevisupptagning i syfte att akten i målet från alla förfaranden som skattemyndigheten i första instans hade inletts mot bolaget mellan 2016 och slutet av 2017 skulle inges, för att fastställa i vilka förfaranden, vid vilken tidpunkt och i vilken utsträckning beslut om säkerhet i bolagets tillgångar hade fattats eller andra processuella åtgärder hade vidtagits som ledde till beslagtagande eller innehållande av bolagets tillgångar (inklusive medel på bankkonton och fordringar för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt); förhör med klaganden om ovannämnda omständigheter; begäran att de banker som förde bolagets bankkonton ska lägga fram intyg om datum och omfattning av de beslagtaganden som hade gjorts på bolagets bankkonton under åren 2016–2017. Enligt klaganden syftade den ovannämnda bevisningen till att visa att skattemyndigheternas agerande hade hindrat styrelsen från att agera, eftersom den under de omständigheter som anges ovan inte hade någon möjlighet att ansöka om konkurs. Genom beslutet av den 13 maj 2022 avslogs begäran om bevisupptagning, eftersom den enligt skattemyndigheten i första instans inte hade något samband med det aktuella skatteförfarandet.

- 2 Efter överklagade av klaganden fastställde Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktören för skattemyndigheten i Wrocław, Polen) (nedan kallad direktören för skattemyndigheten), genom beslut av den 18 oktober 2022, det beslut som fattats av skattemyndigheten i första instans.
- 3 Mot bakgrund av vad som anförts ovan väckte klaganden talan vid den hänskjutande domstolen.

Parternas huvudargument

- 4 Klaganden har gjort gällande att det angripna beslutet bland annat strider mot artikel 11 i konkurslagen jämförd med artikel 20.1 och artikel 21.1 i samma lag. Dessa bestämmelser har tolkats felaktigt och det har antagits att en gäldenär - en näringsidkare – med enbart en borgenär kan försättas i konkurs, trots att det av ovannämnda bestämmelser, av den fasta ståndpunkt som intagits i rättspraxis och doktrin och av enhetlig praxis från konkursdomstolar framgår att en förutsättning för att en gäldenär ska kunna anses vara insolvent och för att ett konkursförfarande ska kunna inledas mot honom, är att han inte fullgör sina

betalningsförpliktelser gentemot minst två borgenärer, eftersom syftet med konkursförfarandet är att samtliga borgenärernas fordringar tillgodoses på ett likvärdigt sätt från gäldenärens samtliga tillgångar. Klaganden har vidare gjort gällande att det angripna beslutet strider mot artikel 116 § 1 b i skattelagen genom att den inte har tillämpats, eftersom klaganden, under den period då han var styrelseledamot i bolaget, varken på rättslig eller på faktisk grund kunde ansöka om konkurs, med följderna att skattemyndigheten i första instans felaktigt fastställde att klaganden var ansvarig för bolagets skatteskulder.

- 5 Motparten har gjort gällande att klaganden kunde ansöka om konkurs i en situation där en enda borgenär förekom, eftersom den förutsättning för ansvarsbefrielse som anges i artikel 116 §1 punkt 1 i skattelagen avser det faktum att ansökan lämnas in, och inte verkan av denna ansökan, det vill säga konkursförklaring. Härvid hänvisar motparten till förvaltningsdomstolarnas praxis, av vilken det framgår att om klagandens uppfattning skulle antas skulle detta gynna de styrelseledamöter vars bolag endast har en enda borgenär – staten, i förhållande till de styrelseledamöter vars bolag har minst två borgenärer. Detta skulle således leda till en uppenbar särbehandling av styrelseledamöter (tredje man), beroende på antalet borgenärer som de bolag som de förvaltar hade, och till en försvagning av den garantifunktion som tredje mans ansvar har.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Redogörelse för skälen till den första tolkningsfrågan

- 6 Utöver de begränsningar som fastställs i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet anges varken de villkor eller de skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva. Bestämmelsen ger därför medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller antagandet av åtgärder för att säkerställa uppbörden av hela den mervärdesskatt som ska betalas på deras territorium och förebyggande av skatteundandragande. Medlemsstaterna är skyldiga att utöva denna behörighet med iakttagande av unionsrätten och dess allmänna principer och, följaktligen, med iakttagande av proportionalitetsprincipen. 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 förhållanden, ska anses oförenligt med proportionalitetsprincipen. Det vore 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. Följaktligen måste medlemsstaternas utövande av befogenheten att utse en annan solidariskt betalningsansvarig medgäldenär än den skattskyldige för att säkerställa en effektiv uppbörd av skatten, mot bakgrund

av rättssäkerhets- och proportionalitetsprinciperna, vara motiverat av det faktiska eller rättsliga förhållandet mellan de berörda personerna. Att en annan person än den skattskyldige har agerat i god tro genom att vidta alla försiktighetsåtgärder som kan krävas av en upplyst 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 skattemissbruk eller skattebedrägeri utgör alltså omständigheter som ska beaktas för att avgöra om denna person kan åläggas solidariskt betalningsansvar för mervärdesskatten (EU-domstolens dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 26, dom av den 20 maj 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punkterna 37 och 76).

- 7 I de polska allmänna domstolarnas praxis tenderar solidariskt ansvar för en styrelseledamot i ett handelsbolag enligt artikel 116 i skattelagen att betraktas som ett strikt solidariskt garantiansvar. Detta leder till en obalans mellan fiskala intressen och den enskildes intressen.
- 8 I denna praxis betonas att en styrelseledamots ansvar är subsidiärt (indrivning av skattefordringar från berörd tredje man är beroende av att de förfaranden som syftar till att få skatteskulden betald av den mervärdesskattskyldige själv – ansvaret för en annan persons skuld – är verkningslösa), solidariskt (skatteborgenären kan vid en tidpunkt driva in fordran såväl från den skattskyldige som från en tredje part), inte uppkommer enligt lag utan kräver ett beslut av konstitutiv karaktär (skattemyndigheten är skyldig att fatta ett sådant beslut), och utgör en garanti (säkerställer offentligrättsliga fordringar mot att skattskyldiga, betalare och uppbördsmän undandrar sig ansvar). Det anges dessutom att tredje mans ansvar inte har något samband med den skattskyldiga personens skattskyldighet eller betalarens och uppbördsmannens instrumentella skyldighet.
- 9 En styrelseledamot är solidariskt ansvarig, utan någon individuell begränsning, när skattemyndigheten bevisar att de positiva förutsättningarna är uppfyllda och styrelseledamoten själv inte med framgång gör gällande att förutsättningarna för ansvarsbefrielse är uppfyllda. Förteckningen över förutsättningarna är uttömmande.

De positiva förutsättningarna omfattar följande:

- 1) Uppkomst av skatteskulder för ett handelsbolag – den mervärdesskattskyldige (det vill säga utebliven betalning av en skatteskuld).
- 2) För den period under vilken styrelseledamoten i fråga hade förvaltningsfunktioner är det viktigt att en styrelseledamots formella befogenheter innehas under den aktuella perioden, oavsett om den styrelseledamot som hålls ansvarig faktiskt förvaltade enheten).
- 3) Indrivningen mot den mervärdesskattskyldige är verkningslös.

Förutsättningarna för ansvarsbefrielse omfattar (uttömmande) följande:

- 1) Styrelseledamoten visar att han eller hon har ansökt om konkurs i tid, att ett omstruktureringsförfarande har inletts under den tiden eller att en ackordsuppgörelse hade godkänts i ett förfarande för godkännande av ackordsuppgörelser. Förutsättningen avser enbart ingivande av konkursansökan, och inte verkan av denna ansökan, det vill säga konkursförklaring.
 - 2) Styrelseledamoten visar att han eller hon inte bär någon skuld till att konkursansökan inte ingavs – det rör sig om medveten eller omedveten skuld – eftersom styrelseledamoten i bolaget, under iakttagande av all erforderlig omsorg vid förvaltningen av bolaget, inte ingav en sådan ansökan av skäl som han eller hon inte råder över.
 - 3) Styrelseledamoten har uppgett de tillgångar i bolaget som vid verkställighet i dessa skulle göra det möjligt att täcka bolagets skatteskulder – till en betydande del – verkställigheten måste verkligen vara möjlig att genomföra och leda till att borgenärens fordran tillgodoses.
- 10 Av det ovan anförda följer att den bestämmelse som reglerar det solidariska ansvaret inte på något sätt avser bedömningen av en styrelseledamots beteende såsom ond tro eller brist på erforderlig omsorg (fel eller oaktsamhet) vid hans eller hennes förvaltning av bolaget. Den hänvisar inte heller till tidpunkten för utövandet av hans eller hennes funktioner vid tidpunkten för uppkomsten av någon förutsättning som rör utebliven betalning av mervärdesskatt. Skuldfrågan ska endast beaktas med avseende på underlåtenheten att lämna in en konkursansökan. En styrelseledamot som ska ådömas solidariskt betalningsansvar kan således inte med framgång åberopa bevisning för de omständigheter som anges i EU-domstolens praxis som avser en bredare aspekt av skuldfrågan. Detta leder till en situation där styrelseledamoten visserligen kunde visa att han eller hon agerat med erforderlig omsorg, men att han eller hon, trots att sådana omständigheter har åberopats eller till och med har bevisats, i avsaknad av en sådan förutsättning för ansvarsbefrielse, inte kan befrias från ansvar. Detta visar att styrelseledamotens solidariska ansvar i det polska skattesystemet grundar sig på strikt och ovillkorligt solidariskt betalningsansvar. Kan ett sådant ansvar således, mot bakgrund av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, gå utöver de ramar som uppställs genom kravet på erforderlig omsorg och skuldprincipen?
- 11 I förevarande fall har klaganden gjort gällande att den uteblivna betalningen av den mervärdesskatt som skulle betalas enligt skattedeklarationerna var resultatet av en rad åtgärder som vidtagits av skattemyndigheten, särskilt de säkerhetsåtgärder som vidtagits, vilka *de facto* hindrade honom från att förfoga över bolagets tillgångar när han var styrelseledamot. De hindrade honom således från att betala den mervärdesskatt som framgick av skattedeklarationerna för efterföljande redovisningsperioder och ledde följaktligen till att ett förfarande inleddes avseende hans ansvar. Skattemyndigheterna vägrade att efterkomma den begäran om bevisupptagning som klaganden hade framställt, trots att de förfogade över den bevisning som begäran avsåg (de vidtog själva dessa åtgärder), eftersom de ansåg att sådan bevisning saknade relevans i förevarande fall.

- 12 Sammanfattningsvis hyser domstolen rimliga tvivel om styrelseledamöternas solidariska ansvar som följer av den nationella lagstiftningen är förenligt med det mål som eftersträvas med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 325 FEUF, och om det inte strider mot proportionalitetsprincipen, eftersom det rör sig om en mekanism som bygger på strikt solidariskt betalningsansvar. Detta gäller i än högre grad eftersom nämnda strikta solidariska betalningsansvar kan utsträckas till att omfatta följderna av skattemyndighetens eget handlande, såsom är fallet i förevarande fall.
- 13 Eftersom huvudregeln är att mervärdesskatt enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet ska betalas av varje beskattningsbar person, ska de situationer där andra personer är skyldiga att betala mervärdesskatt i de fall som anges i artiklarna 194–199b och artikel 202 i mervärdesskattedirektivet anses utgöra undantag. Enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet kommer dessutom en annan person att vara skyldig att betala mervärdesskatt, dock solidariskt, i de fall som anges där, om medlemsstaten så beslutar. Samtidigt som det medges att artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 325 FEUF, ger möjlighet att införa ett förfarande för solidariskt ansvar för styrelseledamöter med den mervärdesskatteskyldige, måste det vid detta förfarande tas hänsyn till skuldfrågan i ett bredare perspektiv än vad som anges i den polska nationella lagstiftningen, vilket leder till en utvidgning av det förfarande som tillämpas på området och ger upphov till tvivel om huruvida det nuvarande solidariska ansvaret för styrelseledamöter inte strider mot proportionalitetsprincipen.
- 14 Detta ansvar kan inte jämföras med det ansvar som en skattskyldig för mervärdesskatt har för betalning av skatt, eftersom det rör sig om ett undantag. En styrelseledamot måste, inom ramen för ett förfarande där hans personliga ansvar prövas, ha möjlighet att bevisa att han eller hon, när han eller hon företrädde en mervärdesskattebetalare, inte handlade i ond tro och att något fel eller någon oaktsamhet inte kan läggas honom eller henne till last. Att en sådan styrelseledamot i ett sådant fall inte kan befrias från ett sådant ansvar kränker vederbörandes rätt till egendom (artikel 17 i stadgan), eftersom han eller hon till följd av ett beslut om solidariskt ansvar helt eller delvis berövas sina tillgångar.
- 15 En sådan utformning av en styrelseledamots solidariska ansvar, som anges ovan, bär alla tecken på godtycke från skattemyndigheternas sida och ger upphov till rimliga tvivel hos domstolen om huruvida bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, proportionalitetsprincipen och artikel 17 i stadgan har åsidosatts.

Redogörelse för skälen till den andra tolkningsfrågan

- 16 Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet är inte en bestämmelse som gör det möjligt för medlemsstaterna att godtyckligt avvika från bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, och tillåter ytterligare skyldigheter endast för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för att förebygga

bedrägerier. Enligt EU-domstolens praxis ska en medlemsstat iaktta de allmänna principerna i unionsrätten, till vilka bland annat rättssäkerhetsprincipen och Unionens grundläggande rättigheter hör.

- 17 De tvivel som domstolen hyser mot bakgrund av omständigheterna i det aktuella fallet avser den nationella praxis som är tillämplig på förutsättningen för ansvarsbefrielse för en styrelseledamot. Det rör sig härvid om att en styrelseledamot kan befrias från sitt solidariska ansvar under förutsättning att han eller hon antingen har visat att han eller hon har ansökt om konkurs i tid eller att han eller hon inte bär någon skuld till att konkursansökan inte ingavs. Utformningen av denna bestämmelse är tydlig såtillvida att när ett insolvensförfarande inleds mot en juridisk person kommer en skatteborgenärs fordringar tillgodoses på samma villkor som andra borgenärs fordringar.
- 18 Enligt bestämmelserna i konkurslagen och doktrinen om konkursrätt verkar det inte vara möjligt att genomföra ett konkursförfarande mot endast en borgenär. En konkursförklaring kan endast ske om den näringsidkare som konkursansökan avser har minst två borgenärer, och detta med hänsyn till det huvudsakliga syftet med en konkurs, nämligen att borgenärernas samtliga fordringar gentemot gäldenären ska tillgodoses på ett likvärdigt sätt.
- 19 Skattemyndigheten anser däremot (vilket finner stöd i förvaltningsdomstolarnas praxis) att styrelseledamoten, för att undgå ovannämnda ansvar, måste ansöka om konkurs, även när det endast finns en borgenär, vilket strider mot 1) innehållet och bestämmelserna i konkurslagstiftningen 2) bestämmelserna i konkurslagen 3) de allmänna domstolarnas rättspraxis, och 4) doktrinen på området. Ansökan ska inges när förutsättningarna för gäldenärens insolvens, vilket anges i artiklarna 10 och 11 i konkurslagen, är uppfyllda, om än med undantag för artikel 1.1 punkt 1 i konkurslagen. Om gäldenären således inte betalar sina skulder som förfallit till betalning måste han eller hon alltid inge en sådan ansökan. Skyldigheten att ansöka om konkurs innebär inte att ansökan är effektiv och att konkursdomstolen försätter gäldenären i konkurs. Gäldenären är endast skyldig att bedöma huruvida den betalar sina förfallna skulder, medan det endast ankommer på den domstol som är behörig i insolvensfrågor att bedöma huruvida förutsättningarna för att försätta gäldenären i konkurs faktiskt är uppfyllda. Underlåtenhet att betala skulder som förfallit till betalning till en borgenär befriar således inte en styrelseledamot från skyldigheten att inge en konkursansökan. Detta beror på att tredje mans ansvar har karaktären av en garanti och är subsidiärt.
- 20 Redogörelsen för ovannämnda ståndpunkt syftar till att illustrera den situationen i vilken styrelseledamoten befinner sig. En styrelseledamot är, som företrädare för ett handelsbolag, skyldig att iaktta erforderlig omsorg vid förvaltningen av bolaget, och ha allmän kunskap om tillämplig lag, och ska avstå från handlingar som till exempel leder till onödiga utgifter. Detta framgår uttryckligen av artikel 209.1 § 1 i handelsbolagslagen, enligt vilken en styrelseledamot vid fullgörandet av sina uppgifter ska iaktta den omsorg som följer av den yrkesmässiga karaktären av hans eller hennes verksamhet, och vara lojal mot

bolaget. I fråga om mervärdesskatt gäller principen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt att en mervärdesskatteskyldig person ska agera i god tro, det vill säga styrelseledamoten som företräder den mervärdesskatteskyldige är (eller måste åtminstone ska vara) medveten om dessa uppföranderegler.

- 21 Att inge en konkursansökan när det endast finns en borgenär – staten – är på grund av förfarandets karaktär en verkninglös åtgärd (en borgenär är inte flera borgenärer och konkursförfarandet är universellt och inte specifikt som vid administrativ verkställighet). Det är allmänt känt att konkursdomstolar skulle avvisa en sådan ansökan, vilket leder till att handlingen blir verkninglös med retroaktiv verkan (artikel 130 § 2 i civilprocesslagen). Detta leder till slutsatsen att ett ingivande av en sådan ansökan, *ex lege*, är verkningslöst enligt lag ("det har inte någon av de verkningar som lagen tillskriver det"). Det ska för övrigt påpekas att utarbetandet av en sådan ansökan kräver en ekonomisk analys, upprättande av ett årsbokslut, ofta anlitan av en advokat, och innebär betydande kostnader i form av en registrering i domstol och förskottsbetalningar för rättegångskostnader.
- 22 En styrelseledamot har rätt att förvänta sig att myndigheterna vid prövningen av förutsättningen för ansvarsbefrielse beaktar bestämmelserna i konkurslagen och konkursdomstolarnas praxis i sin helhet, eftersom denna direkt hänför sig till ordningen i den nationella insolvensrätten.
- 23 Kravet på att en ansökan ska inges enbart på grundval av artikel 116 i skattelagen strider mot den i mervärdesskattelhänseende välkända principen att innehåll går före form (engelska *substance over form*). Det väsentliga när det gäller ansökan är inte dess ingivande i sig, utan att ett lämpligt förfarande inleds (i förevarande fall ett insolvensförfarande). Det ska återigen noteras att en sådan ansökan, i enlighet med artikel 130 § 2 i civilprocesslagen, ska avvisas, vilket innebär att ingivandet inte har den verkan som tillskrivs ingivandet i sig. En styrelseledamot ska ansöka om konkurs när de faktiska förutsättningarna för att göra det är uppfyllda. I annat fall rör det sig om en verkninglös och meningslös handling som medför onödiga kostnader. Det ska tilläggas att dessa kostnader kommer att belasta bolaget och minska tillgångarna för att tillgodose en eventuell borgenärs fordringar. De utgör dessutom en grund för att klandra styrelseledamoten för att ha agerat till nackdel för bolaget. Det ska för övrigt tilläggas att inledandet av ett insolvensförfarande begränsar borgenärernas rättigheter och försvårar verkställighet i gäldenärens tillgångar.
- 24 Eftersom den nationella lagstiftaren har infört ett sådant solidariskt ansvar som till sin natur inte är parallellt utan subsidiärt i förhållande till den mervärdesskatteskyldiges ansvar, och har skapat de förutsättningar under vilka en styrelseledamot kan befrias från ansvar, måste det vara möjligt att uppfylla en sådan förutsättning. Detta krävs inte bara enligt rättssäkerhetsprincipen, utan även enligt principen om skydd för berättigade förväntningar och de värderingar som ligger till grund för rättsstaten och respekten för de mänskliga rättigheterna.

- 25 Sammanfattningsvis hyser domstolen rimliga tvivel huruvida en sådan nationell praxis som den som nämns ovan inte går utöver utrymmet för skönsmässig bedömning genom att gå utöver syftet med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 325 FEUF och artiklarna 193 och 205 i mervärdesskattedirektivet, och undergräver rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar samt principen om god förvaltningssed och, följaktligen, artikel 47 och artikel 17 i stadgan, jämförda med artikel 2 FEU.

Redogörelse för skälen till den tredje tolkningsfrågan

- 26 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida utrymmet för skönsmässig bedömning och den angivna utformningen av en av förutsättningarna för ansvarsbefrielse för styrelseledamöterna, är förenliga med principen om likhet inför lagen (inbegripet principen om icke-diskriminering – artiklarna 20 och 21 i stadgan) och följaktligen med rätten till ett effektivt rättsmedel – artikel 47 i stadgan).
- 27 Med utgångspunkt i den vägledning som kan utläsas ut Europadomstolens och EU-domstolens praxis är det först och främst nödvändigt att bedöma huruvida situationerna är jämförbara. Syftet med den aktuella nationella åtgärden är att införa solidariskt ansvar för betalning av skatt för en annan enhet än den mervärdesskatteskyldige (artikel 193 i mervärdesskattedirektivet) eller en annan person än den mervärdesskatteskyldige (artikel 205 i mervärdesskattedirektivet), det vill säga en styrelseledamot. Att vara styrelseledamot i en juridisk person är den gemensamma egenskap som motiverar likabehandling av dessa enheter.
- 28 En av förutsättningarna för ansvarsbefrielse innehåller ett åtskillnadskriterium – antalet borgenärer. En styrelseledamot i en juridisk person med mer än en borgenär kan befrias från ansvar för bolagets skulder genom att inge en konkursansökan, medan en styrelseledamot i en juridisk person med endast en borgenär inte har möjlighet att med giltig verkan inge en sådan ansökan. Med andra ord kan den första gruppen av styrelseledamöter söka skydd mot borgenärer i ett insolvensärende, medan den andra gruppen inte kan komma i åtnjutande av ett sådant skydd på grund av insolvensförfarandets karaktär. Det rör sig således om en situation där den nationella lagstiftaren har gjort åtskillnad mellan styrelseledamöterna, det vill säga det rör sig om en avvikelse från principen om likhet inför lagen.
- 29 Detta bekräftas av rättspraxis enligt vilken det föreligger en uppenbar skillnad i behandling mellan styrelseledamöter (tredje man) beroende på det antal borgenärer som de bolag som de förvaltar har. Denna skillnad leder även till att den garantifunktionen som tredje mans ansvar har försvagas. Detta resonemang innebär att ett sådant ansvar anses som ett strikt solidariskt betalningsansvar.
- 30 Dessutom har det i rättspraxis gjorts försök att åtgärda denna skillnad genom att skapa en ny förutsättning enligt artikel 116 i skattelagen (eftersom denna inte följer av denna bestämmelse) enligt vilken en styrelseledamot i ett bolag med en

borgenär ska lämna in en konkursansökan, trots att en sådan ansökan är uppenbart ogrundad och en sådan åtgärd tycks utgöra en tolkning *contra legem*.

- 31 En styrelseledamot i en juridisk person med flera borgenärer kan skydda sig mot solidariskt ansvar genom att lämna in en konkursansökan vid tidpunkten för insolvensen. Genom att visa omsorg, genom att inleda ett förfarande som skyddar honom eller henne mot borgenärerna, kan han eller hon således befrias från ett sådant solidariskt ansvar, eftersom borgenären – staten inte är en prioriterad borgenär. En styrelseledamot i en juridisk person med en enda borgenär, som trots att han eller hon har visat omsorg inte kan befria sig från ett sådant ansvar – rättslig grund saknas enligt insolvensrätten, befinner sig i en betydligt värre situation. Styrelseledamotens rättsliga ställning kommer inte att ändras av rättspraxis enligt vilken det, i enlighet med artikel 116 i skattelagen, införs en skyldighet för honom eller henne att ansöka om sådan konkurs. Detta förtydligar snarare den skillnad som lagstiftaren har åstadkommit, och åskådliggör hur tankarna går kring denna förutsättning för ansvarsbefrielse, likt en fasad, trots att den i sig är starkt kopplad till det insolvensrättsliga systemet.
- 32 Sammanfattningsvis hyser domstolen rimliga tvivel om huruvida utformningen av den nationella bestämmelsen om en styrelseledamots ansvar för en mervärdesskattskyldig persons skulder som det redogjorts för ovan, genom införandet av ovannämnda förutsättningar för ansvarsbefrielse, inte överskrider gränserna för utrymme för skönsmässig bedömning genom att överskrida syftet med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 325 FEUF samt artiklarna 193 och 205 i mervärdesskattedirektivet, och undergräver principen om likhet inför lagen (artiklarna 20 och 21 i stadgan), och även rätten till ett effektivt rättsmedel (artikel 47 i stadgan) i en situation där klaganden saknar effektiva medel för att skydda sin rätt till egendom.