

Sag C-278/24 [Genzyński]ⁱ

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

22. april 2024

Forelæggende ret:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Afgørelse af:

31. januar 2024

Sagsøger:

P.K.

Sagsøgt:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Hovedsagens genstand

Betingelserne for, at et medlem af bestyrelsen i en juridisk person hæfter solidarisk for denne juridiske persons momsforpligtelse.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Nationale bestemmelser, der fastsætter, at et bestyrelsesmedlem i en juridisk persons hæfter solidarisk for momsforpligtelser, og national praksis på dette område vurderet i lyset af direktiv 2006/112/EF, EUF-traktaten, chartret om grundlæggende rettigheder og princippet om retssikkerhed, om berettigede forventninger, om lighed for loven, om ikke-forskelsbehandling og om retten til god forvaltning.

ⁱ Den foreliggende sags navn er et vedtaget navn. Det svarer ikke til et navn på en part i sagen.

Præjudicielle spørgsmål

»1. Skal bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem ([...] herefter »momsdirektivet«), herunder artikel 193, artikel 205, artikel 273, sammenholdt med artikel 325 i Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde ([...] herefter »TEUF«), og artikel 17 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder ([...] herefter »chartret«), samt proportionalitetsprincippet fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser, der fastsætter en mekanisme for solidarisk hæftelse for et bestyrelsesmedlem i en juridisk person for dennes momsforpligtelser, uden forudgående fastlæggelse af, om dette bestyrelsesmedlem har handlet i ond tro, eller om den pågældende kan bebrejdes for at have udvist forsætlig skyld eller forsømmelighed?

2. Skal bestemmelserne i momsdirektivet, herunder dets artikel 193, artikel 205 og artikel 273, sammenholdt med artikel 325 TEUF, retssikkerhedsprincippet, princippet om berettigede forventninger, princippet om god forvaltningsskik afledt af chartrets artikel 41, sammenholdt med artikel 2 i traktaten om Den Europæiske Union ([...] retsstatsprincippet, princippet om respekt for menneskerettighederne), chartrets artikel 47 (effektivt retsmiddel, retten til domstolsprøvelse) fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, der, for at blive fritaget for solidarisk hæftelse for en juridisk persons momsforpligtelser over for en enkelt kreditor, kræver, at et bestyrelsesmedlem indgiver en konkursbegæring, som ingen retsvirkning har i henhold til bestemmelserne og praksis i national insolvenslovgivning, og som følgelig fører til en krænkelse af formålet med ejendomsretten (chartrets artikel 17)?

3. Skal artikel 193, artikel 205 og artikel 273 i momsdirektivet, sammenholdt med artikel 325 TEUF samt princippet om ligestilling for loven og princippet om ikke-forskelsbehandling (chartrets artikel 20 og artikel 21) fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser [jf. nedenfor under punkt 1], som tillader forskelsbehandling af medlemmer af bestyrelsen i en juridisk person, således at et medlem af bestyrelsen i en juridisk person, som har flere end én kreditor, kan fritages for ansvar for selskabets momsforpligtelser ved at indgive en konkursbegæring, mens et medlem af bestyrelsen i en juridisk person, som kun har én kreditor, ikke har mulighed for effektivt at indgive en sådan begæring, hvilket i sidste ende berøver den pågældende muligheden for at blive fritaget for solidarisk hæftelse for denne juridiske persons momsforpligtelser samt retten til et effektivt retsmiddel (chartrets artikel 47)?«

Anførte EU-retlige bestemmelser

Artikel 2, artikel 4, stk. 3, TEU;

Artikel 352, stk. 1, TEUF;

Artikel 17, stk. 1, artikel 20, artikel 21, stk. 1, artikel 47 i Den Europæiske Unions Charter om Grundlæggende Rettigheder;

Artikel 193, artikel 205, artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

Relevante nationale retsfor skrifter

Artikel 103, stk. 1, i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om afgift på varer og tjenesteydelser, herefter »momsloven«);

Artikel 26, artikel 91, artikel 107, artikel 108, artikel 116 i ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (den polske lov om skatter og afgifter af 29.8.1997, herefter »skatte- og afgiftsloven«);

Artikel 1, artikel 2, artikel 10, artikel 11, artikel 20, artikel 21, artikel 22, artikel 29 i ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe (lov af 28.2.2003 – lov om konkurs, herefter: »konkursloven«);

Artikel 130 i ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (lov af 17.11.1964 – den civile lovbog, herefter: »den civile retsplejelov«);

Artikel 299 i ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (lov om selskaber af 15.9.2000, herefter: »selskabsloven«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsfor handlingerne i hovedsagen

- 1 Ved afgørelse af 15. juni 2022 fastslog skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans, at P.K. (herefter sagsøgeren) skulle hæfte solidarisk for E. Sp. Zoo.s (herefter »selskabet«) skyldige merværdiafgift for varer og tjenesteydelser (herefter »moms«) for maj, juni, juli og august 2017 og morarenter af det samlede beløb på 1 306 639,70 PLN i henhold til bl.a. artikel 107, stk. 1 og stk. 2, nr. 2, artikel 108, stk. 1, sammenholdt med artikel 116 i skatte- og afgiftsloven. Ifølge begrundelsen i afgiftsmyndigheden i første instans' afgørelse blev sagsøgeren i januar 2014 udnævnt til bestyrelsesformand for selskabet. I september 2017 trådte sagsøgeren tilbage fra ovennævnte stilling. Det blev oplyst, at selskabet indgav momsangivelser for ovennævnte perioder, hvori det angav de betalingspligtige momsbeløb. Derefter indgav selskabet rettelser til momsangivelserne for juni, juli og august 2017. På grund af manglende betaling af forpligtelserne inden for den lovbestemte betalingsfrist, blev de pågældende tilgodehavender omdannet til afgiftsgæld. Skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans udstedte tvangsfuldbyrdsdokumenter efter, at der var sendt rykkere. Der blev også truffet flere tvangsfuldbyrdsforanstaltninger, men selskabets aktiver tillod ikke inddrivelse af alle afgiftsrestancer. På grund af ovenstående indstillede skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans, der fungerede som fuldbyrdsmyndighed,

tvangsfuldbyrdelsessagen mod selskabet på grund af dens ineffektivitet. På baggrund af alle de i sagen indsamlede beviser, blev det konstateret, at der var grundlag for at fastslå, at et bestyrelsesmedlem skulle hæfte for selskabets afgiftsskyld, fordi sagsøgeren var bestyrelsesmedlem på det tidspunkt, hvor restancen begyndte, og tvangsfuldbyrdelsen af selskabets aktiver ikke kunne lade sig gennemføre (positive betingelser). Det blev endvidere konstateret, at selskabet var stoppet med at indfri sine forpligtelser over for skatte- og afgiftsmyndigheden fra den 25. juni 2017 (den lovbestemte frist for betaling af momstilsvar for maj 2017). Sagsøgeren kunne ikke påvise, at han rettidigt havde indgivet en konkursbegæring, at rekonstruktionsbehandlingen blev indledt på det tidspunkt, at en aftale var under en godkendelsesprocedure eller at en aftale allerede var godkendt, eller at den manglende indgivelse af konkursbegæringen ikke var hans skyld. Sagsøgeren angav heller ikke selskabets ejendom som et aktiv selv om dette ville have gjort det muligt ved fuldbyrdelse at dække en væsentlig del af selskabets afgiftsrestancer. Af begrundelsen for ovennævnte afgørelse fremgår, at sagsøgeren i brev af 11. april 2022 bl.a. anmodede om at indgive mere bevismateriale ved at indhente dette i sagsakterne i alle sager, som skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans har ført mod selskabet i perioden fra 2016 til udgangen af 2017, med henblik på at fastslå, i hvilken sag, på hvilket tidspunkt og i hvilket omfang, der blev truffet afgørelser, der sikrer virksomhedens aktiver eller om der tages andre proceduremæssige skridt, der resulterer i beslaglæggelse eller tilbageholdelse af virksomhedens aktiver (herunder midler på bankkonti og tilgodehavender vedrørende tilbagebetaling af den overskydende moms); høring af sagsøgeren vedrørende ovennævnte omstændigheder; anmodning om, at de banker, der fører selskabets bankkonti, fremlægger beviser for datoer og omfanget af beslaglæggelser på selskabets bankkonti i 2016-2017. Ifølge sagsøgeren skulle ovennævnte beviser dokumentere, at afgiftsmyndighedernes handlinger på grund af ovennævnte omstændigheder forhindrede bestyrelsen i at indgive konkursbegæring. Ved kendelse af 13. maj 2022 afviste skatte- og afgiftsmyndigheden, at der skulle ske bevisoptagelse, da det efter myndighedens opfattelse ikke havde nogen relevans for afgiftssagen.

- 2 Efter at sagsøgeren havde indgivet en klage, stadfæstede Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktør for skatte- og afgiftsmyndigheden i Wrocław, Polen) (herefter »klageinstansen«) ved afgørelse af 18. oktober 2022 skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans' afgørelse.
- 3 Sagsøgeren har derfor anlagt denne sag ved den forelæggende ret.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 4 Sagsøgeren har gjort gældende, at den anfægtede afgørelse tilsidesætter bl.a. artikel 11 sammenholdt med artikel 20, stk. 1, og artikel 21, stk. 1, i konkursloven på grund af forkert fortolkning og en antagelse af, at konkurs kan erklæres mod en debitor – en erhvervsdrivende, der kun har én kreditor, også selv om det af ovennævnte regler, retspraksis og litteraturen samt skifteretternes ensartede

praksis, følger, at betingelsen for at anerkende debitor som insolvent og indlede konkursbehandling mod denne, er manglende opfyldelse af pengemæssige forpligtelser over for mindst to kreditorer, fordi formålet med konkursbehandlingen er at tilfredsstille alle kreditorer fra hele debtors ejendom ligeligt; ved ikke at anvende artikel 116, stk. 1, pkt. 1, litra b), i skatte- og afgiftsloven, havde sagsøgeren, i den periode, hvor han var medlem af selskabets bestyrelse, ikke retligt eller faktisk grundlag for at indgive en konkursbegæring, hvilket har medført, at skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans fejlagtigt har fastsat sagsøgerens hæftelse for selskabets afgiftsforpligtelser.

- 5 Sagsøgte har gjort gældende, at sagsøgeren kunne have indgivet en konkursbegæring, hvis der kun var en enkelt kreditor, fordi ansvarsfritagelsesgrundene i artikel 116, stk. 1, pkt. 1, i skatte- og afgiftsloven finder anvendelse på indgivelse af begæringen, og ikke til dens virkning som er en erklæring om konkurs. Sagsøgte har henvist til forvaltningsdomstolens praksis, hvoraf fremgår, at en vedtagelse af sagsøgerens synspunkt ville give et privilegie for de bestyrelsesmedlemmer, hvis selskaber kun havde én kreditor – i forhold til de selskaber, der havde mindst to kreditorer. Derfor ville dette føre til åbenbar forskelsbehandling af bestyrelsesmedlemmer (tredjemand) afhængigt af, hvor mange kreditorer de selskaber, de forvaltede, havde, og garantifunktionen for tredjemands ansvar ville blive svækket.

Kort fremstilling for begrundelsen for forelæggelsen

Begrundelse for det første præjudicielle spørgsmål

- 6 Ud over de deri fastsatte begrænsninger, præciserer momsdirektivets artikel 273 hverken de betingelser eller forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte. Denne bestemmelse giver derfor medlemsstaterne en vis skønsbeføjelse med hensyn til foranstaltninger til at sikre fuld opkrævning af moms, der skal betales på deres område og for at bekæmpe momssvig. Medlemsstaterne er forpligtede til at udøve denne kompetence i overensstemmelse med EU-retten og dens generelle principper og dermed i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Nationale bestemmelser, der de facto resulterer i objektivi ansvar, går ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens interesser. Overdragelse af ansvaret for betaling af moms til en anden person end den, der er betalingspligtig, uden at give denne person mulighed for at frigøre sig fra ansvaret ved at fremlægge bevis for, at han ikke kan forbindes med den afgiftspligtiges handlinger, bør anses for at være i strid med proportionalitetsprincippet. Det ville naturligvis være uforholdsmæssigt at tillægge denne person tab af afgiftsindtægter forårsaget af tredjemands handlinger, som den afgiftspligtige ikke har nogen indflydelse på. Medlemsstaternes udøvelse af beføjelsen til at udpege en anden debitor, der hæfter solidarisk, end den afgiftspligtige person for at sikre afgiftens effektive inddrivelse, skal derfor, i lyset af retssikkerheds- og proportionalitetsprincippet, begrundes med de faktiske omstændigheder eller det retlige forhold mellem disse personer. Omstændigheder som, at den anden person,

der ikke er betalingspligtig, har handlet i god tro ved at udvise almindelig agtpågivenhed for en erhvervsdrivende, at han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, og at det er udelukket, at han har medvirket til svigen, er således elementer, der skal tages i betragtning ved vurderingen af muligheden for at forpligte denne person solidarisk til at betale moms (domme fra Domstolen af: 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 26; 20.5.2021., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 37;

- 7 I de ordinære polske domstoles praksis er der udviklet en tendens til at behandle et medlem af bestyrelsen i et handelsselskabs solidariske hæftelse i henhold til artikel 116 i skatte- og afgiftsloven som et garantiansvar på risikobasis. Dette fører til en ubalance mellem den afgiftsmæssige interesse og den enkeltes interesse.
- 8 I retspraksis understreges det, at bestyrelsesmedlemmets ansvar har følgende karakteristika: subsidiært (tvangsfuldbyrdelse af afgiftsforpligtelser mod en tredje person afhænger af, om der er mulighed for at træffe foranstaltninger til at inddrive afgiftsgælden fra den momspligtige selv - ansvar for en andens gæld); solidarisk (samtidig kan en afgiftskreditor gøre et krav gældende over for både den afgiftspligtige og tredjemand); dette ansvar opstår ikke ved lov, men kræver udstedelse af en konstituerende afgørelse (afgiftsmyndigheden er forpligtet til at udstede en sådan afgørelse); garanterende (beskyttelse af offentlige fordringer mod undgåelse af ansvar for afgiftspligtige personer, betalere og de inddrivende). Det er endvidere angivet, at tredjemands ansvar ikke har nogen sammenhæng med den afgiftspligtiges pligt til at betale afgift eller betalere og den inddrivendes instrumentelle forpligtelse.
- 9 Et bestyrelsesmedlem hæfter solidarisk uden nogen individuel begrænsning, hvis skatte- og afgiftsmyndigheden godtgør, at de positive betingelser er opfyldt, og bestyrelsesmedlemmet ikke effektivt gør ansvarsfritagelsesgrundene gældende. Betingelserne er udtømmende.

De positive betingelser er følgende:

- 1/ opståen af afgiftsrestancer i et handelsselskab - en momspligtig person (dvs. manglende betaling af en afgiftsforpligtelse);
- 2/ for den periode, hvor et bestyrelsesmedlem varetog ledelsesfunktioner - er det vigtigt for et bestyrelsesmedlem i en given periode at have formelle beføjelser, uanset om det ansvarlige bestyrelsesmedlem faktisk har beskæftiget sig med virksomhedens anliggender);
- 3/ ineffektivitet af en verserende tvangsfuldbyrdelsessag mod den momspligtige.

Ansvarsfritagelsesgrundene omfatter (kun):

- 1/ påvisning fra et bestyrelsesmedlem af, at han rettidigt har indgivet konkursbegæring, eller at rekonstruktionsbehandlingen på dette tidspunkt var indledt på det tidspunkt, at en aftale var under en godkendelsesprocedure eller at en aftale allerede var godkendt. Betingelsen vedrører udelukkende indgivelse af en begæring og ikke den følgerkning, som kan være en konkurserklæring
 - 2/ påvisning af et bestyrelsesmedlem af, at den manglende indgivelse af en konkursbegæring er uden skyld fra bestyrelsesmedlemmet - dette gælder både forsætlig og uagtsom skyld, når bestyrelsesmedlemmet, selv om han udviste al rettidig omhu i forvaltningen af virksomhedens anliggender, undlod at indgive en sådan begæring af årsager, som han ikke har kontrol over;
 - 3/ bestyrelsesmedlemmet har i tilstrækkeligt omfang angivet virksomhedens aktiver, som kan anvendes til at dække virksomhedens afgiftsrestance — denne tvangsfuldbyrdelse skal kunne lade sig gøre og skal medføre, at kreditoren bliver kompenseret.
- 10 Ud fra ovenstående henviser bestemmelsen, der regulerer spørgsmålet om solidarisk hæftelse, på ingen måde til vurderingen af bestyrelsesmedlemmets adfærd, såsom ond tro eller manglende rettidig omhu (skyld eller uagtsomhed) i forbindelse med varetagelse af virksomhedens anliggender. Denne bestemmelse henviser heller ikke til tidspunktet for udførelse af hans funktioner på det tidspunkt, hvor indikationer af manglende momsbetaling begynder at vise sig. Skyldelementet overvejes kun ved manglende indgivelse af en konkursbegæring. Et medlem af bestyrelsen, som skal pålægges solidarisk ansvar, kan derfor ikke effektivt fremlægge bevis for de omstændigheder, der er fastsat i Domstolens praksis vedrørende et bredere aspekt af skyld. Dette fører til en situation, hvor et bestyrelsesmedlem kunne påvise, at han handlede med rettidig omhu, men det fritager ham ikke for ansvar, hvis han selv påpeger sådanne omstændigheder, eller endda beviser dem, da en sådan ansvarsfritagelsesgrund mangler. Ovenstående indikerer, at et bestyrelsesmedlems solidariske afgiftsansvar er baseret på risikoprincippet og er ubetinget i det polske retssystem. Kan et sådant ansvar derfor i lyset af bestemmelserne i momsdirektivet gå ud over de rammer, der er fastsat i kravet om rettidig omhu og forpligtelsen til due diligence og skyldprincippet?
- 11 I den foreliggende sag har sagsøgeren gjort gældende, at situationen med manglende betaling af moms ud fra selvangivelserne var et resultat af en række handlinger fra skatte- og afgiftsforvaltningen, især de trufne sikkerhedsforanstaltninger, som *de facto* forhindrede ham i at råde over selskabets aktiver, mens han var medlem af bestyrelsen. Disse foranstaltninger forhindrede ham således i at betale moms ud fra selvangivelserne i efterfølgende afregningsperioder og førte som konsekvens til, at der blev indledt en sag om, hvorvidt han er ansvarlig. Afgiftsmyndighederne nægtede at fremlægge de beviser, som sagsøgeren havde anmodet om, selv om de havde beviserne i deres besiddelse (da de selv udførte disse handlinger), fordi sådanne beviser efter deres opfattelse var irrelevante for den foreliggende sag.

- 12 Som konklusion har den forelæggende ret begrundet tvivl om, hvorvidt bestyrelsesmedlemmernes solidariske hæftelse i henhold til de nationale bestemmelser er i overensstemmelse med formålet med artikel 273 sammenholdt med artikel 325 TEUF, og om det er i strid med proportionalitetsprincippet, da denne mekanisme baserer sig på risikoprincippet. Dette fordi den nævnte risiko kan omfatte konsekvenserne af skatte- og afgiftsmyndighedernes egne handlinger, hvilket er tilfældet i den foreliggende sag.
- 13 Princippet er, at i henhold til artikel 193 i momsdirektivet er enhver afgiftspligtig person forpligtet til at betale moms, bortset fra de tilfælde, hvor betaling af moms påhviler en anden person, herunder i tilfælde omhandlet i artikel 194–199b og artikel 202 i momsdirektivet. I henhold til artikel 205 i momsdirektivet vil en anden person derudover være ansvarlig for betalingen af moms, dog solidarisk, i de dér angivne tilfælde, hvis medlemsstaten træffer en sådan afgørelse. Idet det anerkendes, at artikel 273 i momsdirektivet, sammenholdt med artikel 325 TEUF, giver mulighed for solidarisk hæftelse for medlemmer af bestyrelsen sammen med den momspligtige, bør der tages hensyn til skyldelementet i et bredere aspekt end det, der er indeholdt i den polske nationale bestemmelse, hvilket vil medføre en udvidelse af sagsbehandlingsområdet i denne sag, hvilket rejser tvivl om, hvorvidt den på nuværende tidspunkt gældende solidariske hæftelse for bestyrelsesmedlemmer er i strid med proportionalitetsprincippet.
- 14 Denne hæftelse kan ikke betragtes som værende tilsvarende en momspligtig persons ansvar for betaling af afgift, da den udgør en undtagelse. Et bestyrelsesmedlem bør under sagen om fastlæggelse af hans personlige ansvar kunne have mulighed for at bevise, at han ved at repræsentere den momspligtige ikke har handlet i ond tro, og at hans handlinger ikke kan tilskrives forsætlig fejl eller uagtsomhed. Manglende mulighed for at frigøre sig fra et sådant ansvar krænker et sådant bestyrelsesmedlems ejendomsrettigheder (chartrets artikel 17), fordi han eller hun som konsekvens af en afgørelse om solidarisk hæftelse fratages hele eller dele af hans eller hendes ejendom.
- 15 Udformning af principperne om solidarisk hæftelse for et bestyrelsesmedlem som beskrevet ovenfor, bærer præg af vilkårlighed fra afgiftsmyndighedernes side og vækker berettiget tvivl hos den forelæggende ret i forhold til, om der er sket en overtrædelse af bestemmelserne i momsdirektivet, proportionalitetsprincippet og chartrets artikel 17.

Begrundelse for det andet præjudicielle spørgsmål

- 16 Momsdirektivets artikel 273 er ikke en bestemmelse, der tillader en medlemsstat vilkårligt at fravige bestemmelserne i momsdirektivet, og direktivet tillader kun etablering af andre forpligtelser med det formål at sikre korrekt opkrævning af moms og forhindre skattesvig. Det fremgår af Domstolens praksis, at en medlemsstat skal overholde de almindelige retsprincipper, der indgår i Unionens

retsorden, som bl.a. omfatter princippet om retssikkerhed og Unionens grundlæggende rettigheder.

- 17 Den tvivl, som den forelæggende ret nærer i forhold til sagens omstændigheder, vedrører den nationale praksis vedrørende ansvarsfritagelsesgrundene. Ifølge denne betingelse kan et bestyrelsesmedlem fritages for solidarisk hæftelse, hvis vedkommende har godtgjort, at han eller hun har indgivet konkursbegæring rettidigt, eller at undladelsen af at indgive en konkursbegæring ikke er vedkommendes skyld. Denne bestemmelse er klar, eftersom kravene for betaling af afgift i tilfælde af, at der indledes en insolvensprocedure mod en juridisk person, vil opfyldes på samme måde som for andre kreditorer.
- 18 Ved at analysere konkurslovens bestemmelser og læren om konkursret er det ikke muligt at føre insolvensbehandling udelukkende mod én kreditor. Der kan kun erklæres konkurs, hvis den erhvervsdrivende har mindst to kreditorer, som begærer konkurs, og dette skyldes konkursinstitutionens grundlæggende formål, nemlig ligelig kompensation af alle debtors kreditorer.
- 19 Afgiftsmyndighederne fastholder imidlertid den holdning (støttet af forvaltningsdomstolenes retspraksis), at for at frigøre sig fra det ovennævnte ansvar, skal et medlem af bestyrelsen indgive en konkursbegæring, også i en situation, hvor der er én kreditor, hvilket strider mod 1) essensen og principperne i konkurslovgivningen; 2) bestemmelserne i konkursloven; 3) de almindelige domstoles retspraksis og 4) doktrinen inden for dette retsområde. Det påpeges, at en begæring skal indgives, når der foreligger dokumentation for debtors insolvens, som angivet i artikel 10 og artikel 11 i konkursloven, selv hvis artikel 1, stk. 1, nr. 1, i konkursloven ikke finder anvendelse. Hvis debitor ikke opfylder sine forfaldende forpligtelser, bør han derfor altid indgive en sådan begæring. Forpligtelsen til at indgive en konkursbegæring betyder ikke, at begæringen får virkning, og skifteretten vil afsige konkursdekret. Debitor er alene forpligtet til at vurdere, om han opfylder sine forfaldne forpligtelser, og kun den i konkurssager kompetente ret kan vurdere, om betingelserne for at afsige konkursdekret reelt er opfyldt. Manglende opfyldelse af skyldige forpligtelser over for én kreditor fritager derfor ikke et bestyrelsesmedlem for at indgive en konkursbegæring. Det påpeges, at dette skyldes den subsidiære karakter af tredjepartens ansvar, og garantien som dette ansvar giver.
- 20 Ovenstående synspunkt har til formål at illustrere bestyrelsesmedlemmets situation. Et bestyrelsesmedlem er en person, der repræsenterer et handelselskab, og vedkommende er forpligtet til at udvise rettidig omhu i forhold til at føre sager, herunder at have kendskab til almindelig gældende ret, samt at afholde sig fra handlinger, der f.eks. resulterer i unødvendige udgifter. Dette fremgår direkte af artikel 209(1), stk. 1, i selskabsloven, hvorefter et bestyrelsesmedlem ved udførelsen af sit hverv skal udvise den rettidige omhu, der følger af den faglige karakter af virksomheden, samt udvise loyalitet over for selskabet. I momssammenhæng er det et princip i det fælles moms-system, at en momspligtig skal handle i god tro, hvilket betyder, at et bestyrelsesmedlem, der repræsenterer

en momspligtig person, skal være (eller i det mindste bør være) bekendt med sådanne adfærdsnormer.

- 21 At indgive en konkursbegæring, når der kun er en enkelt kreditor – statskassen – er i sagens natur en handling uden retsvirkninger (én kreditor betyder ikke mange kreditorer og konkursbehandling er universel og ikke enkeltstående, som ved administrativ fuldbyrdelse). Det er velkendt, at skifteretterne vil afvise en sådan begæring som virkningsløs med tilbagevirkende kraft (artikel 130, stk. 2, i den civile retsplejelov). Dette fører til den konklusion, at indgivelse af en sådan begæring, *ex lege*, ikke har retsvirkninger i henhold til loven («har ingen virkninger ifølge loven»). Det skal bemærkes, at udarbejdelse af en sådan begæring kræver en finansiel analyse, udarbejdelse af en finansiel rapport, ofte ansættelse af en professionel befuldmægtiget og afholdelse af betydelige omkostninger i form af et retsgebyr og forskud på sagsomkostninger.
- 22 Et bestyrelsesmedlem har ret til at forvente af statsmyndighederne, at konkurslovens bestemmelser og retspraksis fra skifteretterne i deres helhed vil blive taget i betragtning ved analyse af en ansvarsfritagelsesgrund, fordi analysen på en direkte måde relaterer sig til den nationale insolvenslovgivning.
- 23 Kravet om at indgive en begæring udelukkende i henhold til artikel 116 i skatte- og afgiftsloven er i strid med det velkendte princip inden for momslovgivningen om, at indholdet har forrang for formen (eng. *substance over form*). Begæringens kerne er ikke selve indgivelsen i sig selv, men indledningen af en effektivt passende procedure (i dette tilfælde insolvensprocedure). Det skal igen bemærkes, at i henhold til artikel 130, stk. 2, i den civile retsplejelov, skal en sådan begæring afvises, og som følge heraf har den indgivne begæring ingen virkning. Et bestyrelsesmedlem bør indgive en konkursbegæring, når de faktiske betingelser herfor er opfyldt. Ellers vil der blive foretaget ligegyldige og meningsløse aktiviteter, der genererer unødvendige omkostninger. Disse omkostninger vil belaste selskabets aktiver, hvilket reducerer muligheden for at tilfredsstille eventuelle kreditorer. De udgør desuden et grundlag for at anklage bestyrelsesmedlemmet for at handle til skade for selskabet. Som en sidebemærkning skal det tilføjes, at indledningen af enhver insolvensprocedure begrænser kreditorernes rettigheder og vanskeliggør tvangsfuldbyrdelsen af debtors ejendom.
- 24 Da den nationale lovgiver har indført solidarisk hæftelse, som i sagens natur ikke er parallel, men subsidiær i forhold til den momspligtiges hæftelse, og da lovgiver har skabt betingelser for, at et bestyrelsesmedlem kan fritages for dette ansvar, skal en sådan betingelse være mulig at opfylde. Dette kræves ikke kun efter princippet om retssikkerhed, men også efter princippet om berettigede forventninger samt værdier som retsstatsprincippet og respekt for menneskerettighederne.
- 25 Konklusionen er, at den forelæggende ret har begrundet tvivl om, hvorvidt en national praksis, som den ovenfor anførte, går ud over skønsmargenen og

overskrider formålet med artikel 273 i momsdirektivet, sammenholdt med artikel 325 TEUF, samt artikel 193 og artikel 205 i momsdirektivet, og dermed tilsidesætter retssikkerhedsprincippet og princippet om berettigede forventninger samt princippet om god forvaltningsskik, og som følge heraf chartrets artikel 47 og artikel 17, sammenholdt med artikel 2 TEU.

Begrundelse for det tredje præjudicielle spørgsmål

- 26 Omfanget af skønnet og den angivne metode til at konstruere en af ansvarsfritagelsesgrundene for solidarisk hæftelse for bestyrelsesmedlemmer rejser tvivl hos den forelæggende ret på grund af overholdelse af princippet om lighed for loven (herunder princippet om ikke-forskelsbehandling i chartrets artikel 20 og artikel 21) og følgelig med retten til et effektivt retsmiddel i chartrets artikel 47).
- 27 I henhold til retningslinjerne i EMD- og Domstolens praksis bør det først vurderes, om situationerne er sammenlignelige. Formålet med den pågældende nationale foranstaltning er at indføre solidarisk hæftelse for en afgiftspligtig person, som ikke er den samme som den momspligtige (momsdirektivets artikel 193) eller en anden person end den momspligtige (momsdirektivets artikel 205), dvs. et medlem af bestyrelsen. At være medlem af bestyrelsen i en juridisk person er et fællestrek, der berettiger, at disse enheder behandles ens.
- 28 En af ansvarsfrihedsgrundene indeholder et differentieringskriterium nemlig antallet af kreditorer. Et bestyrelsesmedlem i en juridisk person, som har mere end én kreditor, kan frigøre sig fra ansvar for selskabets forpligtelser ved at indgive en konkursbegæring, mens et bestyrelsesmedlem i en juridisk person, der kun har én kreditor, ikke har mulighed for effektivt at indgive en sådan begæring. Den første gruppe af bestyrelsesmedlemmer kan med andre ord søge beskyttelse fra kreditorer i insolvensbehandlinger, mens den anden gruppe ikke har en sådan beskyttelse på grund af insolvensbehandlingens karakter. Derfor er dette en situation, hvor den nationale lovgiver har differentieret medlemmerne af bestyrelsen, hvilket er en afvigelse fra princippet om lighed for loven.
- 29 Dette bekræftes af retspraksis, der indikerer, at der åbenlyst er en ulig behandling af bestyrelsesmedlemmer (tredjemand) afhængigt af, hvor mange kreditorer de virksomheder, de administrerer, havde. Der peges også på, at uligheden medfører en svækkelse af tredjemandsansvarets garantifunktion. Denne tankegang viser, at der er en accept af, at dette ansvar skal forstås som et objektivi ansvar.
- 30 Derudover forsøger retspraksis at reducere denne ulighed ved at skabe en ny betingelse i artikel 116 i skatte- og afgiftsloven (da denne ulighed ikke følger af bestemmelsen), der pålægger et medlem af bestyrelsen i et selskab, som kun har én kreditor, at indgive en konkursbegæring, selv om en sådan begæring er åbenbart grundløs, og da en sådan handling udgør en contra legem fortolkning.

- 31 Et bestyrelsesmedlem i en juridisk person med flere kreditorer kan sikre sig mod solidarisk hæftelse ved at indgive en konkursbegæring på insolvenstidspunktet. Derfor kan han ved at udvise omhu og indlede en procedure for at beskytte ham mod kreditorer, frigøre sig fra et sådant solidarisk ansvar, fordi kreditor – statskassen – ikke er en privilegeret kreditor. Et bestyrelsesmedlem i en juridisk person med én kreditor, som trods udøvelse af omhu, ikke kan frigøre sig fra et sådant ansvar, er i en meget værre situation – der er intet retsgrundlag i insolvensloven. Dennes retsstilling ændres ikke af retspraksis, som i henhold til artikel 116 i skatte- og afgiftsloven, indfører en forpligtelse til at indgive en sådan konkursbegæring. Dette fremhæver snarere den ulighed, som lovgiveren har skabt, samt måden at opfatte denne ansvarsfritagelsesgrund som illusorisk, selv om dens essens er tæt forbundet med det insolvensretlige system.
- 32 Som konklusion har den forelæggende ret begrundet tvivl om, hvorvidt den fremlagte struktur af den nationale foranstaltning, der sikrer et bestyrelsesmedlems ansvar for en momspligtig person, gennem oprettelse af ovennævnte ansvarsfritagelsesgrunde, overskrider skønsmargenen ud over formålet med artikel 273 i momsdirektivet sammenholdt med artikel 325 TEUF samt artikel 193 og artikel 205 i momsdirektivet, hvilket ville være i strid med princippet om lighed for loven (chartrets artikel 20 og 21), men også retten til et effektivt retsmiddel (chartrets artikel 47) i en situation, hvor sagsøgeren ikke har et effektivt retsmiddel til at beskytte sin ejendomsret.