

Mål C-613/23 [Herdijk]ⁱ**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

6 oktober 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

6 oktober 2023

Klagande:

KL

Motpart:

Staatssecretaris van Financiën

Saken i det nationella målet

Det nationella målet rör en tvist mellan KL, i hans egenskap av tidigare styrelseledamot i ett bolag, och Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare med ministerlika befogenheter vid finansministeriet, nedan kallad staatssecretaris). Staatssecretaris håller KL ansvarig för utebliven betalning av löneskatter och mervärdesskatt som i efterhand påförts för de perioder då KL var styrelseledamot i bolaget.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Förevarande begäran enligt artikel 267 FEUF avser frågan huruvida de nederländska bestämmelserna om det ansvar som styrelseledamöter i juridiska personer har för dessa juridiska personers skatteskulder (artikel 36 i Invorderingswet 1990 (1990 års uppbördslag, nedan kallad IW 1990)) är förenlig med den unionsrättsliga proportionalitetsprincipen.

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

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Utgör den unionsrättsliga proportionalitetsprincipen hinder för en sådan bestämmelse som artikel 36.4 IW 1990, som i praktiken gör det orimligt svårt för en styrelseledamot i en enhet som inte, eller inte på rätt sätt, har fullgjort sin skyldighet att anmäla sin betalningsoförmåga till skattemyndighetens indrivningsenhet att undgå ansvar för enhetens skatteskulder, inbegripet mervärdesskatteskulder?
2. Har det för svaret på fråga 1 betydelse huruvida styrelseledamoten har agerat i god tro genom att vidta alla försiktighetsåtgärder som kan krävas av en omdömesgill aktör, att personen har vidtagit varje rimlig åtgärd som står i hans eller hennes makt och att det är uteslutet att vederbörande har deltagit i missbruk eller bedrägeri?

Anförda nationella bestämmelser

Artikel 36 IW 1990

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

- 1 KL var fram till den 29 mars 2019 ensam styrelseledamot och tillika ensam aktieägare i ett aktieföretag. Bolaget påfördes för vissa perioder i efterhand löneskatter och mervärdesskatt. Dessa skatter förblev obetalda. Genom beslut av den 5 juli 2019 höll skattemyndigheten med stöd av artikel 36 IW 1990 KL ansvarig för den uteblivna betalningen av de i efterhand påförda skatterna, jämte skatteränta och avgifter. Totalt rörde det sig om ett belopp på 142 852 euro.
- 2 Enligt artikel 36.1 IW 1990 är varje styrelseledamot i en juridisk person i princip solidariskt betalningsansvarig för vissa av de skatter som den juridiska personen är skyldig att betala. Om den juridiska personen inte kan betala de skatter som vederbörande är skyldig att betala måste den juridiska personen enligt artikel 36.2 IW 1990 anmäla sin betalningsoförmåga till skattemyndigheten. Anmälan ska göras senast två veckor efter det att fristen för att betala skatten löpte ut. Vid en korrekt anmälan är styrelseledamoten endast betalningsansvarig om skattemyndigheten kan styrka att den uteblivna betalningen av skatten är en följd av en uppenbart bristfällig förvaltning under den treårsperiod som föregått anmälan och att ansvaret för detta kan tillskrivas styrelseledamoten. En sådan bristfällig förvaltning kan endast anses ha förelegat om ingen förnuftig styrelseledamot hade agerat så som den styrelseledamot som hölls ansvarig gjorde. Om ingen anmälan har gjorts, eller inte har gjorts på rätt sätt (exempelvis inte i tid), presumeras den uteblivna betalningen av skatten, med stöd av artikel 36.4 första meningen IW 1990, vara en följd av styrelseledamotens bristfälliga förvaltning. Styrelseledamoten har endast rätt att vederlägga denna presumtion om vederbörande kan styrka att han eller hon inte kan klandras för att

den juridiska personen inte har fullgjort sin anmälningsskyldighet, eller inte har fullgjort sin anmälningsskyldighet på rätt sätt. Däremot har en tidigare styrelseledamot, det vill säga en person som inte längre var styrelseledamot vid den tidpunkt då den juridiska personen senast skulle ha fullgjort sin anmälningsskyldighet, alltid rätt att vederlägga denna presumtion.

- 3 Domstolen i andra instans, Gerechtshof Den Haag (nedan kallad Gerechtshof), fann för det första att det i förevarande mål berörda bolaget inte har fullgjort ovan nämnda anmälningsskyldighet. Eftersom KL redan hade avgått som styrelseledamot innan betalningsfristen för en del av skatteskulderna löpte ut, hade KL rätt att visa att han inte kunde klandras för den uteblivna betalningen av dessa skulder. Enligt Gerechtshof hade han på ett tillförlitligt sätt gjort detta, och skattemyndigheten hade således felaktigt hållit honom ansvarig för denna del av skulderna. För den period då KL var styrelseledamot presumerades emellertid underlåtenheten att betala skatteskulderna ha berott på KL:s uppenbart bristfälliga förvaltning. Enligt de nederländska bestämmelser som anges i punkt 2 ovan kan KL inte vederlägga denna presumtion om han inte först visar att han inte kan klandras för att ha underlåtit att anmäla bolagets betalningsoförmåga. Eftersom KL var oförmögen att göra detta, fann Gerechtshof att skattemyndigheten hade fog för att hålla honom ansvarig för betalningen av ett belopp på 92 394 euro.

Parternas huvudargument

- 4 KL har vid den hänskjutande domstolen, Hoge Raad der Nederlanden (Högsta förvaltningsdomstolen i Nederländerna, nedan kallad Hoge Raad), bland annat gjort gällande att de nederländska bestämmelserna strider mot den unionsrättsliga proportionalitetsprincipen, vilket statssekreteraren har bestritt.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 5 Hoge Raad har i detta sammanhang för det första konstaterat att det endast är vid force majeure eller när en styrelseledamot i en juridisk person i god tro har följt en tredje parts råd som styrelseledamoten kan hålla det för troligt att han eller hon inte kan hållas ansvarig för att den juridiska personen inte har fullgjort sin anmälningsskyldighet på rätt sätt. Detta är så speciella omständigheter att en styrelseledamot i de allra flesta fall inte kommer att kunna lägga fram den bevisning som krävs. Styrelseledamoten har därför mycket sällan rätt att lägga fram motbevisning för att vederlägga presumtionen att det är på grund av styrelseledamotens uppenbart bristande förvaltning som den juridiska personen inte har betalat sina skatteskulder. Hoge Raad anser därför att det i praktiken är mycket svårt för en styrelseledamot i en juridisk person som inte på rätt sätt har fullgjort sin anmälningsskyldighet att undgå ansvar för bolagets skatteskulder.
- 6 Vad gäller den unionsrättsliga proportionalitetsprincipen har Hoge Raad hänvisat till EU-domstolens dom av den 13 oktober 2022, Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika", C-1/21, EU:C:2022:788 (nedan

kallad domen *Direktor na Direksia*). I punkt [73] i denna dom slog domstolen för det första fast att det är legitimt att de åtgärder som medlemsstaterna vidtar är ägnade att så effektivt som möjligt tillgodose statskassans intressen, men att de inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. I punkt 74 konstaterade domstolen vidare att nationella åtgärder som de facto skapar ett system med strikt solidariskt betalningsansvar går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk. Att ansvaret för att betala en skatteskuld åläggs en annan person än den som är skyldig att betala skatten, utan att denna andra person ges möjlighet att undgå betalningsskyldighet genom att styrka sin okunnighet om den betalningsskyldiges förehavanden, ska alltså anses oförenligt med proportionalitetsprincipen. I punkt 76 i samma dom hänvisar domstolen i samband med detta till punkt 36 i sin dom av den 20 maj 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, i vilken domstolen slog fast att en medlemsstat får ålägga en person solidariskt betalningsansvar för en obetald skatteskuld, och att vid bedömningar i detta hänseende grunda sig på presumtioner. Sådana presumtioner får emellertid inte vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt för den beskattningsbara personen att vederlägga dem genom motbevisning eller innebära att det skapas ett system med strikt betalningsansvar. EU-domstolen fastställde vidare att de omständigheterna att i) en annan person än den betalningsskyldige har agerat i god tro genom att vidta alla försiktighetsåtgärder som kan krävas av en omdömesgill aktör, ii) personen har vidtagit varje rimlig åtgärd som står i hans eller hennes makt och iii) det är uteslutet att vederbörande har deltagit i missbruk eller bedrägeri utgör omständigheter som ska beaktas för att avgöra om denna person kan åläggas solidariskt betalningsansvar för skatten.

- 7 Av EU-domstolens ovannämnda praxis framgår inte klart huruvida begreppet ”solidariskt betalningsansvar” även avser ansvar som (i praktiken) endast automatiskt anses föreligga i en viss kategori av fall, såsom kategorin styrelseledamöter i en juridisk person som inte har fullgjort sin anmälningsskyldighet. Frågan är om tillämpningen av kriterier för att avgränsa en sådan kategori (i förevarande fall kriteriet att den juridiska personen inte har fullgjort sin anmälningsskyldighet) medför att ansvaret ändå är av en villkorlig karaktär. Iakttagandet av dessa kriterier kan nämligen betraktas som uppfyllandet av ett villkor.
- 8 Om det däremot ska anses att det även när ansvaret begränsas till en viss grupp av personer kan talas om ett ovillkorligt ansvar strider detta i princip mot den unionsrättsliga proportionalitetsprincipen. Av domen *Direktor na Direksia* följer att denna princip under alla omständigheter är oförenlig med situationer där den som ålagts betalningsansvaret kan ”styrka sin okunnighet om den betalningsskyldiges förehavanden”, och där skatteskulderna orsakats genom tredje mans handlande vilket nämnda person ”inte kan påverka”. En styrelseledamot i en juridisk person kan emellertid inte anses sakna möjlighet att påverka den juridiska personens handlande eller vara helt okunnig om dess förehavanden. Frågan är emellertid huruvida detta räcker för att dra slutsatsen att den omständigheten att en styrelseledamot i en juridisk person som inte, eller inte på rätt sätt, har anmält sin

betalningsförmåga ges ett i praktiken ovillkorligt betalningsansvar är förenligt med den unionsrättsliga proportionalitetsprincipen.

- 9 Enligt Hoge Raad har det i förevarande fall även betydelse att KL, för en viss period, i egenskap av tidigare styrelseledamot, kan motsätta sig presumptionen att han var ansvarig för betalningen av den aktuella skatteskulden och att han enligt Gerechtshof med framgång har gjort detta. Frågan är huruvida KL har agerat i god tro genom att vidta alla försiktighetsåtgärder som kan krävas av en omdömesgill aktör, att han har vidtagit varje rimlig åtgärd som står i hans makt och att det är uteslutet att han har deltagit i missbruk eller bedrägeri. Detta är omständigheter som, såsom framgår av punkt 6 ovan, är relevanta för att avgöra huruvida den berörda personen, med iakttagande av den unionsrättsliga proportionalitetsprincipen, kan anses vara solidariskt betalningsansvarig för den juridiska personens skatteskuld. Hoge Raad frågar sig därför huruvida dessa omständigheter har betydelse för svaret på den första fråga som har hänskjutits till EU-domstolen.
- 10 Mot bakgrund av det ovan anförda är det oklart huruvida artikel 36.4 IW 1990 är förenlig med den unionsrättsliga proportionalitetsprincipen. Hoge Raad har därför beslutat att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen avseende de ovan formulerade frågorna.