

Sag C-277/24 [Adjak]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:

25. januar 2024

Sagsøger:

M.B.

Sagsøgt:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Hovedsagens genstand

Anmodning om, at et tidligere medlem af bestyrelsen i et selskab med begrænset ansvar får tilladelse til at deltage i en sag vedrørende fastsættelse af selskabets momsforpligtelse

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, momsdirektivet; artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

Skal artikel 205 og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 af 11.12.2006, s. 1 som ændret), sammenholdt med artikel 2 i traktaten om Den Europæiske Union

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

(EUT C 202 af 7.6.2016, s.13; retsstatsprincippet, respekt for menneskerettigheder), samt artikel 17 (retten til ejendom), artikel 41 (retten til god forvaltningsskik) og artikel 47 (retten til effektive retsmidler og retten til domstolsprøvelse) i chartret om grundlæggende rettigheder for Den Europæiske Union (EUT C 202 af 7.6.2016, s. 389), samt princippet om proportionalitet, om retten til en retfærdig rettergang og om til et forsvar, som er garanteret i EU-retten, fortolkes således, at de er i strid med national lovgivning og praksis, hvorefter en fysisk person (medlem af en juridisk persons bestyrelse), der kan være personligt ansvarlig med hele sin private ejendom for den juridiske persons momsforpligtelser, nægtes retten til aktiv deltagelse i en sag med henblik på fastlæggelse af den nævnte juridiske persons momsforpligtelse i form af en endelig afgørelse fra afgiftsmyndigheden, og samtidig i en særskilt procedure, der sigter mod at fastslå den nævnte fysiske persons solidariske hæftelse for den juridiske persons momsforpligtelser, og at denne person fratages et passende effektivt retsmiddel til effektivt at anfægte tidligere truffne afgørelser og vurderinger vedrørende eksistensen eller størrelsen af den juridiske persons momsforpligtelse, der er indeholdt i den endelige afgørelse fra afgiftsmyndigheden, som er udstedt uden den pågældende fysiske persons deltagelse, hvilket som konsekvens heraf udgør en præjudiciel afgørelse i denne sag i henhold til en national bestemmelse, som er bekræftet af national praksis?

Anførte EU-retlige bestemmelser

TEU: artikel 2

Den Europæiske Unions Charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«): artikel 17, stk. 1, artikel 41, stk. 1, artikel 47

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«): artikel 205, artikel 273

Relevante nationale retsfor skrifter

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Republikken Polens forfatning af 2.4.1997)

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (den polske lov om skatter og afgifter af 29.8.1997):

Artikel 107 fastlægger betingelserne for en tredjepersons solidariske hæftelse med alle sine aktiver for den afgiftspligtiges skyldige afgift

Artikel 116 fastlægger betingelserne for solidarisk hæftelse, herunder bestyrelsens medlemmers ansvar for den afgift selskabet skylder

Artikel 133 fastlægger, hvem der kan være part i en afgiftssag

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

Sagsøgeren, M.B., indgav den 22. august 2022 en anmodning til direktøren i skatte- og afgiftsmyndigheden (herefter »myndigheden i første instans«) om at blive optaget som part til at deltage i en verserende afgiftssag mod B. sp z o.o. (herefter »selskabet«) som omhandler kontrol af virksomhedens afregning af afgiften på varer og tjenesteydelser (moms) for perioden fra juni til oktober 2016 og om at få aktindsigt i sagens akter, eftersom hun var formand for selskabets bestyrelse i årene 2014-2018 og har det største kendskab til selskabets drift i den pågældende periode.

Førsteinstansmyndigheden afviste sagsøgerens anmodning og henviste til, at ifølge bestemmelserne i skatte- og afgiftsloven kan kun en kurator erstatte en part i at »føre sine sager«, i tilfælde, hvor parten er ude af stand til at udføre retshandlinger på grund af manglende organer (som var tilfældet i den foreliggende sag), og at retten til aktindsigt kun tilkommer parten.

Sagsøgeren påklagede denne afgørelse, hvorved direktøren i skatte- og afgiftsmyndigheden (herefter »myndigheden i anden instans«) omstødte sagen i sin helhed og indstillede sagens behandling. Myndigheden i anden instans gjorde opmærksom på, at det er en afgiftsmyndighed, der er berettiget til at foretage sin egen objektive vurdering af, om den, der fremsætter anmodningen, faktisk har locus standi. Ifølge myndigheden i anden instans falder sagsøgeren ikke ind under nogen af kategorierne af enheder nævnt i artikel 133 i skatte- og afgiftsloven. Myndigheden i anden instans konkluderede derfor, at der ikke var noget retsgrundlag, hvorpå myndigheden i første instans kunne have truffet den anfægtede afgørelse.

Sagsøgeren indgav en klage til den regionale forvaltningsdomsstol (den forelæggende ret) med den begrundelse, at hun var det eneste medlem af selskabets bestyrelse i den periode, som sagen omhandler. Derfor har hun den største viden om genstanden for selskabets aktiviteter, hvilket er afgørende i den verserende sag. Myndigheden i første instans fastslog, at det var tilstrækkeligt, at den havde afhørt sagsøgeren som vidne. Imidlertid havde denne høring karakter af en engangsforetagelse og fandt sted 2-3 år tidligere, og da sagen stadig er under behandling, og der stadig indsamles beviser, er en enkelt afhøring utilstrækkelig. I overensstemmelse med skatte- og afgiftsloven vil eventuelle ubetalte tilgodehavender desuden påvirke sagsøgeren som en fysisk person, hvilket netop begrundede hendes anmodning.

Kort fremstilling for begrundelsen for forelæggelsen

- 1 Den hidtidige nationale praksis med hjemmel i skatte- og afgiftsloven medfører, at i momsager, hvor den juridiske person er et selskab (momspligtig person), vil selskabet være den eneste part i sagen. Personer som sagsøgeren (tidligere medlem af selskabets bestyrelse), også selv om de hæfter solidarisk for selskabets afgiftsforpligtelser (skatte- og afgiftslovens artikel 116), herunder moms, har ikke status som part i en sådan sag, hvilket er forbundet med en række processuelle garantier for aktiv deltagelse i sagsbehandlingen, herunder adgangen til retsmidler i form af klage over afgiftsmyndigheders afgørelser.
- 2 Den nationale praksis fastslår, at der findes to forskellige procedurer til fastsættelse af et bestyrelsesmedlems solidariske hæftelse: 1) en beregningsprocedure til fastsættelse af størrelsen af selskabets afgiftsforpligtelser, hvor kun virksomheden (den momspligtige) er part; 2) en procedure vedrørende afgiftspligt for tredjemand (herunder et tidligere medlem af bestyrelsen), når selskabet (som er afgiftspligtigt) misligholder sine afgiftsmæssige forpligtelser. I den anden procedure er et tidligere bestyrelsesmedlem af selskabet part i sagen. Imidlertid vedrører den anden procedure ikke selve momsfastsættelsen. Sagen om solidarisk hæftelse for et tidligere bestyrelsesmedlem for selskabets momsforpligtelser føres derfor på grundlag af en tidligere truffet skatteafgørelse, der er truffet i vurderingsproceduren, hvor selskabet var den eneste part. En sådan afgørelse kan derfor anses som et præjudikat i sager vedrørende et tidligere bestyrelsesmedlems ansvar. Bestemmelserne i skatte- og afgiftsloven og den nationale praksis giver ikke mulighed for, at et tidligere bestyrelsesmedlem kan anfægte størrelsen af det afgiftspligtiges selskabs afgiftsforpligtelse i en særskilt (efterfølgende) sag vedrørende tredjemands ansvar. Under sagsbehandlingen vedrørende et bestyrelsesmedlems solidariske hæftelse fastlægges kun, om betingelserne for en sådan hæftelse er opfyldt, hvilket begrunder overførsel af skyldig afgift, der tidligere er konstateret ved afgiftsmyndighedens afgørelse. Ved at fastholde synspunktet om, at et tidligere bestyrelsesmedlem ikke har status som part i beregningsproceduren, der føres mod selskabet, fratages denne person også retten til effektivt at indlede en ekstraordinær sag (genoptagelse af sagen, annullation af afgørelsen).
- 3 En dom fra Trybunał Konstytucyjny (forfatningsdomstolen) havde væsentlig betydning for udformning af den omtalte nationale praksis vedrørende anvendelsen af artikel 133, stk. 1, i skatte- og afgiftsloven, da den fastslog, at denne bestemmelse ikke var i strid med forfatningen og forvaltningsdomstolens praksis, som i øvrigt allerede eksisterede før dommens afsigelse (f.eks. afgørelser, der fastslår, at et medlem af bestyrelsen i et selskab med begrænset ansvar ikke er part i en sag om selskabets afgiftsforpligtelser, herunder momspligt).
- 4 I henhold til artikel 273 i momsdirektivet kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen. En sådan regulering findes i polsk ret i form af tredjemandsansvar for selskabets afgiftspligt, hvilket gælder for moms.

- 5 Et tidligere medlem af bestyrelsen i et selskabs solidariske hæftelse for det pågældende selskabs afgiftsforpligtelser bidrager til at sikre korrekt opkrævning af moms eller forhindre skattesvig i henhold til artikel 273 i momsdirektivet, som er i overensstemmelse med forpligtelsen i artikel 325, stk. 1, TEUF. Dette kan ikke betvivles af den omstændighed, at de personer, der anses for at være solidarisk ansvarlige i henhold til denne mekanisme, ikke selv er momspligtige. Tvisten vedrører imidlertid de processuelle garantier, der bør gives disse personer i forbindelse med deres potentielle forpligtelse til at dække selskabets momsforpligtelser med deres personlige formue. Samtidig giver artikel 273 i momsdirektivet medlemsstaterne frihed til at vælge de foranstaltninger, de kan træffe for at sikre korrekt opkrævning af moms og forhindre skattesvig.
- 6 I henhold til artikel 205 i momsdirektivet kan medlemsstaterne i de tilfælde, som er omtalt i artikel 193-200 samt artikel 202, 203 og 204 beslutte, at en anden end den momspligtige skal hæfte solidarisk for momsens erlæggelse. Selv om momsdirektivets artikel 193 indfører det grundlæggende princip om, at momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, præciserer den, at andre personer kan eller skal være forpligtede til at betale denne afgift i situationer som omhandlet i artikel 194-199b og 202 i dette direktiv. Det kan af artikel 193-205 i momsdirektivet udledes, at artikel 205 i dette direktiv er en del af en række bestemmelser, der har til formål at identificere den momspligtige person afhængigt af forskellige situationer. Disse bestemmelser har således til formål at sikre, at statskassen reelt opkræver moms fra den person, der er mest egnet i den konkrete situation.
- 7 I dom af 13. oktober 2022, Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« (C-1/21, EU:C:2022:788), fastslog Domstolen, at momsdirektivets artikel 273 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter et instrument med solidarisk hæftelse for en juridisk persons momsgæld under følgende omstændigheder:
 - den person, der pålægges solidarisk hæftelse, er leder for den juridiske person eller medlem af dennes ledelsesorgan.
 - denne solidariske hæftelse gøres kun gældende subsidiært, når det viser sig at være umuligt at inddrive de skyldige momsbeløb hos den juridiske person.
- 8 I samme dom fastslog Domstolen, at momsdirektivets artikel 273 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter et instrument med solidarisk hæftelse, der omfatter morarenter, som skal betales af den juridiske person på grund af manglende betaling af merværdiafgift inden for de bindende frister, der er fastsat i dette direktivs bestemmelser, som følge af handlinger, der er foretaget i ond tro af den person, der er udpeget til at hæfte solidarisk.

- 9 Ved at anvende ovenstående fortolkning af momsdirektivet til situationen i den foreliggende sag, bør det fastslås, at i en situation, hvor en afgiftsmyndighed i en momsansættelsessag, der føres mod en virksomhed, søger at fastslå omstændigheder såsom eksistensen og størrelsen af denne afgiftspligt, er det allerede på tidspunktet for disse fastsættelser, at et bestyrelsesmedlem (eller et tidligere bestyrelsesmedlem) bør have partsstatus i sagen. Ellers kan det resultere i, at afgiftsmyndigheden træffer vilkårlige vurderinger, som vil være umulige at udbedre senere i sagens forløb.
- 10 I EU-retten er ejendomsretten særligt beskyttet, især i chartrets artikel 17. Nedsættelse af ejendomsretten (formindskelse af »ejendom«) på grund af offentlige skatter og afgifter må kun ske på de i loven angivne betingelser. Under hensyntagen til omfanget af den retlige beskyttelse af ejendomsretten (ejendom) angivet ovenfor i henhold til EU-retten og international lovgivning, bør dette spørgsmål ses gennem prismen af beskyttelsesforanstaltninger, der følger af artikel 13 i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder (herefter »EMRK«), hvoraf det fremgår, at enhver, hvis rettigheder og friheder, der er anerkendt i konventionen, er blevet krænket, har ret til et effektivt retsmiddel over for en kompetent national myndighed, uanset om krænkelsen er begået af personer, der handler på embedets vegne.
- 11 Til gengæld fastsætter chartrets artikel 41 retten til god forvaltning, som udgør et almindeligt EU-retligt princip (dom af 8.5.2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, præmis 49). Håndhævelsen af denne ret omfatter især retten til at blive hørt, som ikke kun skal behandles formelt, men skal garantere, at afgiftsmyndighederne vil behandle den hørte enhed med respekt for dens interesser.
- 12 Det skal nævnes, at princippet om effektiv retsbeskyttelse er et almindeligt fællesskabsretligt princip, der udspringer af medlemsstaternes fælles forfatningstraditioner, som er fastslået i artikel 6 og 13 i EMRK, og som endvidere er blevet bekræftet i artikel 47 i chartret [dom af 13.3.2007, Unibet (London) Ltd og Unibet (International) Ltd/Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163]. Begrebet effektiv retsbeskyttelse er bredere end effektiv domstolsbeskyttelse, fordi førstnævnte begreb også omfatter beskyttelse i sager for administrative organer, mens sidstnævnte dækker beskyttelse ydet af domstole. I henhold til chartrets artikel 47 er der bl.a. adgang til effektive retsmidler, herunder retten til en retfærdig og offentlig rettergang inden for en rimelig frist for en uafhængig og upartisk domstol, der forudgående er oprettet ved lov. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol har gentagne gange fastslået, at artikel 13 i EMRK kræver, at nationale retssystemer sikrer effektive retsmidler (appellmuligheder). Et nationalt retsmiddel, der falder inden for rammerne af medlemsstaternes processuelle autonomi, kan i praksis ikke gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (domme af 15.4.2010, Barth, C-542 /08, EU:C:2010:193, præmis 17; af 17.11.1998, Aprile, C-228/96, EU:C:1998:544, præmis 18).

- 13 Retten til et forsvar anerkendes som et almindeligt EU-retligt princip, der garanterer muligheden for effektivt at fremlægge sine synspunkter, før der træffes en afgørelse, der kunne påvirke de berørte parter interesser negativt. I medfør af princippet om loyalt samarbejde, der er indeholdt i artikel 4, stk. 3, TEU, er nationale domstole forpligtede til at sikre retlig beskyttelse af borgernes rettigheder i henhold til EU-retten, og i henhold til artikel 19, stk. 1, TEU skal medlemsstaterne i øvrigt tilvejebringe den nødvendige adgang til domstolsprøvelse for at sikre en effektiv retsbeskyttelse på de områder, der er omfattet af EU-retten (jf. domme af 8.11.2016, Lesoochranárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, præmis 50 og af 9.2.2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis). Princippet om effektiv retsbeskyttelse består af flere elementer, herunder bl.a. retten til forsvar, princippet om processuel ligestilling, adgang til domstolsprøvelse og retten til at blive rådgivet, forsvaret og repræsenteret (dom af 6.11.2012, Otis m.fl., C-[1]99/11, EU:C:2012:684, præmis 48). Retten til at blive hørt garanterer enhver muligheden for på en hensigtsmæssig og effektiv måde at tilkendegive sit synspunkt under den administrative procedure, og inden der træffes nogen afgørelse, som kan påvirke vedkommendes interesser negativt (domme af 11.12.2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, præmis 34 og 36; af 9.2.2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, præmis 25 og 31). Grundlæggende rettigheder, såsom retten til forsvar, herunder retten til at blive hørt, skal ikke betragtes som absolutte rettigheder, men de kan underlægges begrænsninger, forudsat at disse er nødvendige for at tilgodese de almene hensyn, som den omhandlede foranstaltning forfølger, og forudsat at begrænsningerne ikke, henset til deres formål, indebærer et uforholdsmæssigt og uantageligt indgreb over for det centrale indhold af de beskyttede rettigheder (jf. i denne retning domme af 10.9.2013, G. og R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, præmis 33; af 11.12.2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, præmis 43 og af 7.7.2016, Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, præmis 37). En tilsidesættelse af retten til forsvar og retten til en effektiv domstolsbeskyttelse skal undersøges ud fra de specielle omstændigheder i hvert enkelt tilfælde, navnlig arten af den pågældende retsakt og den sammenhæng, hvori den er vedtaget, samt de retsregler, som gælder på det pågældende område (jf. domme af 18.7.2013, Kommissionen og andre/Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P og C-595/10 P, EU:C:2013:518, præmis 102; af 9.2. 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, præmis 33).
- 14 Retten til at gøre sig bekendt med bevismaterialet omfatter det bevismateriale, som en administrativ myndighed har indsamlet i løbet af sagen, samt det bevismateriale, der er blevet brugt i forbundne sager, f.eks. strafferetlige eller administrative sager, hvis myndigheden agter at støtte sin afgørelse på beviser, der er indsamlet i disse sager. Afgørelsens adressat skal have lejlighed til at fremkomme med sine bemærkninger til disse beviser, før afgørelsen træffes. At give parten adgang til bevismaterialet efter afgørelsen er truffet, i forbindelse med retssagen, berettiger ikke til at konstatere en tilsidesættelse af retten til forsvar (jf. dom af 16.10. 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 52 og 57). Retten til fuldt kendskab til beviserne er forbundet med princippet om

»processuel ligestilling« i Domstolens praksis. Som en integreret del af princippet om effektiv domstolsbeskyttelse, udspringer dette princip af retten til en retfærdig rettergang og sikrer parterne ligebehandling for en domstol. En begrænsning af en parts ret til at kende det fulde bevismateriale kan dog være begrundet i behovet for at beskytte retlige interesser af sagens andre deltagere eller deltageres retlige interesser i sagen eller for at beskytte fortrolige oplysninger. I så fald skal retten, for at sikre retsmidlets effektivitet, råde over de nødvendige oplysninger, herunder fortrolige oplysninger og forretningshemmeligheder, for med fuldt kendskab at tage stilling til, om de nævnte oplysninger kan videregives, foretage en analyse af alle relevante faktiske og retlige omstændigheder (dom af 7.9.2021, UAB »Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centrum«/UAB »Ecoservice Klaipėda« og andre, C-927/19, EU:C: 2021:700, præmis 129 og 135).

- 15 En fysisk persons processuelle situation bør også udformes under hensyn til proportionalitetsprincippet, som kræver, at de foranstaltninger, som iværksættes med en fællesskabsbestemmelse, skal være egnede til at nå det tilsigtede mål og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (dom af 8.6.2010, Vodafone m.fl., C-58/08, EU:C:2010:321, præmis 51). Proportionalitetsprincippet kræver en afvejning af konkurrerende interesser og en passende balance mellem på den ene side kravene om almenvellets interesse og på den anden side beskyttelse af individets grundlæggende rettigheder (se EMD dom af 26. april 1991, Ezelin mod Frankrig, 11800/85, § 52). I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet skal medlemsstaterne anvende midler, som, idet de gør det muligt effektivt at nå det forfulgte mål, gør det mindste indgreb i de af den relevante fællesskabslovgivning opstillede formål og principper (jf. domme af 18.12.1997, Molenheide m.fl., C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 46; dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 52). Derfor, selv om det er lovligt, at medlemsstaterne træffer foranstaltninger, der sigter mod at beskytte statskassens rettigheder så effektivt som muligt, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette mål (jf. den førnævnte dom Molenheide m.fl., præmis 47 og dom af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 30; samt dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG/Finanzamt Malchin, C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 18 og 19). Proportionalitetsprincippet indebærer, hvor der er mulighed for at vælge mellem flere passende løsninger, at anvende de mindst bebyrdende foranstaltninger, og byrderne må herved ikke være uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål, såsom en korrekt momsopkrævning (jf. dom af 12.7.2001, Jippes m.fl. C-189/01, EU:C:2001:420, præmis 81).
- 16 Det var derfor nødvendigt at konkludere, at fratagelse af sagsøgerens ret til aktiv deltagelse i afgiftssagen, som fører til fastlæggelse af selskabets (den momspligtiges) momspligt, som følge af nationale regler og praksis, for hvilken klageren evt. hæfter solidarisk for med sin egen formue, rejser rimelig tvivl. Denne tvivl opstår først og fremmest på grund af den manglende overholdelse af standarder fastsat i artikel 2 TEU, især i forhold til retsstatsprincippet, samt respekten for menneskerettighederne (chartrets artikel 17). En person, der er

frataget retten til at deltage i sager, der i sidste ende vedrører denne persons ejendom, fratages de facto retten til selvbestemmelse i denne henseende, og afgiftsmyndigheden bestemmer over denne persons ejendom. Der opstår yderligere tvivl med hensyn til den manglende mulighed for at give et tidligere bestyrelsesmedlem (en momspligtig person) et effektivt og tilstrækkeligt retsmiddel til at anfægte væsentligheden og størrelsen af momsforpligtelsen (på grund af den manglende status som part i sagen vedrørende væsentligheden og størrelsen af forpligtelsen). Parten fratages således retten til en retfærdig rettergang i sin egen sag, fordi det fastsatte beløb og grundlag for selskabets afgiftsforpligtelse fremgår af den endelige afgørelse, der er truffet uden deltagelse af en tredjemand, som imidlertid ikke har et tilstrækkeligt og effektivt retsmiddel til at anfægte afgiftsmyndighedens afgørelse, hvor der blev taget stilling til eksistensen og størrelsen af momspligten i forhold til selskabet, som er denne tredjemands forpligtelse. Ansvarsfritagelsesgrundene i artikel 116 i skatte- og afgiftsloven giver visse muligheder for at undgå solidarisk hæftelse for selskabets forpligtelser, men de tillader ikke at anfægte eksistensen eller størrelsen af selskabets afgiftspligt. De giver således ikke personen ret til et reelt forsvar af sine rettigheder. Dernæst er der tvivl om manglende sikring af et tidligere medlem af selskabets bestyrelse (momspligtig) ret til at beskytte sin ejendom. Afgiftsberegningsproceduren, der gennemføres uden deltagelse af denne person, påvirker direkte og umiddelbart denne persons rettigheder, herunder ejendom. Det bemærkes, at der er tvivl om manglende sikring af et tidligere bestyrelsesmedlem i selskabets (en momspligtig) ret til god forvaltningsskik, hvilket indebærer sagsøgerens ret til at anlægge retssag vedrørende realitetsbehandling af afgiftssagen. Den manglende status som part i afgiftssager udelukker muligheden for efterfølgende at påklage afgørelsen om fastsættelse af momsforpligtelsen for selskabet til en forvaltningsdomstol. Dette giver anledning til tvivl med hensyn til manglende sikring af sagsøgerens ret til forsvar. Med forsvar menes her retten til at anfægte væsentligheden og størrelsen af sagsøgerens forpligtelse. Herudover har sagsøgeren ikke mulighed for løbende at få adgang til de beviser, som afgiftsmyndigheden har indsamlet. På dette tidspunkt fratages sagsøgeren også initiativet til at føre bevis og retten til at deltage for eksempel i afhøring af vidner. Det er derfor tvivlsomt, om en sådan situation tillader, at der opretholdes »processuel ligestilling« mellem sagsøgeren og afgiftsmyndighederne. Her opstår der imidlertid tvivl i forhold til overholdelse af proportionalitetsprincippet, fordi det i den foreliggende sag er påkrævet at afveje samfundsinteressen, som utvivlsomt er til stede i en procedure, der sigter mod at fastsætte selskabets momspligt, med den enkeltes interesse, som i sidste ende kan hæfte for selskabets momsforpligtelse med sin egen personlige ejendom. Tvivlen hos den forelæggende ret angår derfor, om det er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet at skabe en processuel stilling for en tredjemand, der kan hæfte for selskabets momspligt, på en måde, der gør det umuligt for denne person effektivt at anfægte størrelsen af den afgiftspligt, som denne person skal hæfte solidarisk for med selskabet. Derfor er der også væsentlig tvivl med hensyn til, om et tidligere bestyrelsesmedlem i selskabet (den momspligtige person)

fratages retten til at blive hørt, fordi denne persons argumenter forbliver ubehandlede.

- 17 Det er også vigtigt i denne sammenhæng at pege på det synspunkt, som Domstolen har givet udtryk for i ovennævnte dom af 16. oktober 2019, sag C-189/18, hvorefter momsdirektivet, princippet om iagttagelse af retten til forsvar og artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at de principielt ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning eller praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden i forbindelse med en kontrol af den af en afgiftspligtig person udøvede ret til fradrag af moms er bundet af de faktiske konstateringer og de juridiske kvalifikationer, som myndigheden allerede har foretaget inden for rammerne af relaterede administrative procedurer, der er iværksat mod denne afgiftspligtige persons leverandører, og hvorpå afgørelser, der er blevet endelige, og som fastslår, at der foreligger momssvig begået af disse leverandører, er støttet, forudsat for det første, at den ikke fritager afgiftsmyndigheden fra at give den afgiftspligtige person kendskab til de beviser – herunder dem, der hidrører fra de nævnte relaterede administrative procedurer – på grundlag af hvilke den tiltænker at træffe en afgørelse, og at denne afgiftspligtige person dermed ikke berøves retten til under den procedure, som den pågældende er genstand for, effektivt at anfægte disse faktiske konstateringer og disse juridiske kvalifikationer, for det andet, at den nævnte afgiftspligtige person under denne procedure kan få adgang til samtlige de oplysninger, der er tilvejebragt i løbet af disse relaterede administrative procedurer eller enhver anden procedure, som afgiftsmyndigheden agter at støtte sin afgørelse på, og som kan være nyttige for udøvelsen af retten til forsvar, medmindre almene hensyn begrunder en begrænsning af denne adgang, og for det tredje, at den retsinstans, ved hvilken der er anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse, kan efterprøve lovligheden af tilvejebringelsen og anvendelsen af disse oplysninger og de for udfaldet af søgsmålet afgørende konstateringer, der er foretaget i de administrative afgørelser truffet over for de nævnte leverandører.
- 18 Hvis der er behov for at gøre den enkelte bekendt med det materiale, der er indsamlet i andre sager – under de omstændigheder, der er beskrevet i ovennævnte dom fra Domstolen – må det derfor lægges til grund, at bestemmelserne i momsdirektivet, princippet om respekt for retten til forsvar og chartrets artikel 47 ikke er til hinder for, at en tredjemand, der kan komme til at hæfte solidarisk for selskabets forpligtelser, har partsstatus i den afgiftssag, der føres mod selskabet (for den periode, hvor den pågældende var medlem af bestyrelsen, der repræsenterer det pågældende selskab), hvilket indebærer retten til at få adgang til at gøre sig bekendt med de beviser, som afgiftsmyndigheden skal anvende til at fastsætte størrelsen af den afgiftsforpligtelse, der i sidste ende kan pålægges denne tredjemand.
- 19 Den forelæggende ret har endvidere henvist til de præjudicielle spørgsmål, som den har stillet i sag C-278/24, som ikke vedrører sagsøgeren i den foreliggende sag, men de rejste spørgsmål er forbundet hermed.