



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

LAILA MEDINA

föredraget den 5 mars 2026¹

Mål C-158/25

QJ

mot

**Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA,
État du Grand-duché de Luxembourg**

(begäran om förhandsavgörande från Cour de cassation (Luxemburg))

”Begäran om förhandsavgörande – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Rätt till ett effektivt rättsmedel – Mekanism för solidariskt ansvar för företagsledare i fråga om betalningen av mervärdesskatt som ska betalas av deras bolag – En företagsledares rätt att bestrida ett beslut om skönsbeskattning med avseende på mervärdesskatt”

I. Inledning

1. I förevarande mål har domstolen tillfrågats om hur de krav inom en nationell lagstiftning, enligt vilka det föreskrivs ett solidariskt ansvar för en bolagsledare med avseende på mervärdesskatteskuld, förhåller sig till rätten till ett effektivt rättsmedel, vilken garanteras genom artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (medan kallad stadgan). Domstolen har redan prövat huruvida olika aspekter av nationella mekanismer för tredje parts solidariska ansvar för en juridisk persons skatteskuld är förenliga med unionsrätten, bland annat vad gäller rätten till försvar samt proportionalitetsprincipen.²

2. I förevarande fall söker den hänskjutande domstolen svar på huruvida den nationella mekanismen för en bolagschefs solidariska ansvar för bolagets mervärdesskatteskuld faller under unionsrätten, och detta även om den inte kvalificeras som påföljd. Om så är fallet måste man inom ramen för ett tvistemål avseende en företagsledares solidariska ansvar pröva det krav på effektivt domstolsskydd som föreskrivs i artikel 47 i stadgan. Konkret uppkommer frågan huruvida en företagsledare, om denne är lagförd i sin egenskap av solidariskt betalningsansvarig, ska ha rätt att indirekt bestrida ett beskattningsbeslut som har fattats mot det beskattningsbara bolaget och vunnit laga kraft. Förevarande mål kommer därmed att kunna tillföra preciseringsfrågor i fråga om

¹ Originalspråk: franska.

² Se dom av den 30 april 2025, Genzyński (C-278/24, EU:C:2025:299), dom av den 27 februari 2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130), dom av den 14 november 2024, Herdijk (C-613/23, EU:C:2024:961), och dom av den 13 oktober 2022, Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" (C-1/21, EU:C:2022:788).

avvägningen mellan, å ena sidan, effektiv uppbörd för statskassan av mervärdesskatt och ändamålet med förvaltningsbeslut samt, å andra sidan, rätten till ett effektivt rättsmedel för den som är solidariskt betalningsansvarig för en mervärdesskatteskuld.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

3. Artikel 273 första stycket i rådets direktiv 2006/112 av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

B. Luxemburgsk rätt

4. I artikel 2 bis a i lagen av den 12 februari 1979 om mervärdesskatt i dess ändrade lydelse (*Mémorial A*, 1979, s. 185) (nedan kallad LTVA) definieras för tillämpningen av denna lag ”myndigheten” som ”Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (Myndigheten för registrering, offentlig egendom och mervärdesskatt)” (nedan kallad AEDT).

5. I artikel 67-1 LTVA, som infördes genom lag av den 23 december 2016 om genomförande av 2017 års skattereform och om ändring av bland annat LTVA (*Mémorial A*, 2016, s. 5137), föreskrivs följande:

”Verkställande styrelseledamöter, direktörer och alla lagligt utsedda eller faktiska företagsledare som handhar den löpande verksamheten för personer som är beskattningsbara för mervärdesskatt, ska försäkra sig om att de rättsliga skyldigheter som föreskrivs i denna lag uppfylls och i synnerhet att utestående mervärdesskatt betalas in ur de finansiella medel som dessa förvaltar”.

6. I artikel 67-2 LTVA föreskrivs följande:

”Verkställande styrelseledamöter, direktörer och alla lagligt utsedda eller faktiska företagsledare som handhar den löpande verksamheten ska vara personligen och solidariskt ansvariga för inbetalning av mervärdesskatt som ska betalas, om de rättsliga skyldigheter inte har fullgjorts vilka genom denna lag åvilar personer som står under deras ledning och är beskattningsbara för mervärdesskatt, till följd av att de förstnämnda på ett klandervärt sätt har underlåtit att fullgöra sina rättsliga skyldigheter, eller om utestående mervärdesskatt inte har inbetalats ur de finansiella medel som de förvaltar”.

7. I artikel 67-3 LTVA föreskrivs följande:

”I händelse av klandervärd underlåtenhet att fullgöra de rättsliga skyldigheter som åvilar verkställande styrelseledamöter, direktörer och alla lagligt utsedda eller faktiska företagsledare som handhar den löpande verksamheten kan direktören för myndigheten eller dennes företrädare utfärda ett beslut om garantiåtaganden för dessa personer. Detta beslut ger myndigheten rätt att av de personer som är beskattningsbara för mervärdesskatt driva in utestående mervärdesskatt. ...

Beslut om garantiåtaganden som utfärdats av direktören för myndigheten eller av dennes företrädare kan angripas genom begäran om omprövning.

...

Direktörens beslut kan överklagas. ...”

8. I artikel 74 LTVA föreskrivs i punkterna 1 och 2 följande:

”1. Om myndigheten i fråga om transaktioner som utförts av en beskattningsbar person hyser betänkligheter angående korrektheten i ingivna deklarationer på grundval av allvarliga, exakta och samstämmiga förmodanden får denna företa en skönsbeskattning i fall där betänkligheterna inte kan skingras genom förklaringar, upplysningar eller bevis som lämnas av den beskattningsbara personen.

2. Om en beskattningsbar person av någon anledning inte inom föreskriven frist och med de angivelser som krävs har lämnat in de skattedeklarationer som avses i artikel 64, eller helt eller delvis inte har uppfyllt de skyldigheter som åläggs genom denna lag, eller genom tillämpningen av denna, vad avser hållande, tillhandahållande, förvar eller delgivning av räkenskapsböcker eller handlingar, får myndigheten också ex officio fastställa de skatter som ska betalas av den beskattningsbara personen med utgångspunkt i det förmodade beloppet av de transaktioner som vederbörande utfört under den eller de månader till vilka oegentligheterna hänför sig.”

9. I artikel 76 LTVA föreskrivs följande i punkterna 2 och 3:

”...

2. Beslut om rättelse eller skönsbeskattning enligt artiklarna 73, 74 och 75 ska delges den beskattningsbara personen, vilken ska anses ha mottagit beslutet den dag som anges i meddelandet. ...

3. De beslut om rättelse eller skönsbeskattning som avses i punkt 2 kan angripas genom begäran om omprövning. ...

Beslut av direktören kan överklagas. Överklagandet ska inges genom stämning vid tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Distriktsdomstolen i Luxemburg), i dess sammansättning för handläggning av tvistemål. ...”

III. Bakgrunden till tvisten, förfarandet i det nationella målet och de frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

10. Den 17 mars 2018 utfärdade AEDT två beslut om skönsbeskattning för det luxemburgska bolaget VN (nedan kallat det beskattningsbara bolaget), ett för kalenderåret 2014 och ett för kalenderåren 2015 och 2016 (nedan kallade besluten om skönsbeskattning). QJ var direktör för bolaget från den 22 april 2013 till den 15 februari 2019, den dag han avgick. Det beskattningsbara bolagets överklagande av dessa beslut avvisades som omöjliga att ta upp till prövning på grund av att de ingetts för sent.

11. I enlighet med artikel 67–1 LTVA tillställde AEDT den 16 maj 2019 QJ ett beslut om garantiåtaganden, eftersom det beskattningsbara bolaget inte hade inbetalat de belopp som skulle betalas in och uppmanade QJ att i sin egenskap av direktör med ansvar för den löpande verksamheten i bolaget VN mellan 2013 och 2019 reglera återstående obetalda belopp för åren 2014–2016 (nedan kallat beslutet om garantiåtaganden).

12. Direktören för AEDT avslag hans begäran om omprövning av beslutet om garantiåtaganden, varpå QJ förde frågan inför tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Distriktsdomstolen i Luxemburg, Luxemburg) för att få beslutet ändrat eller ogiltigförklarat. Nämnda domstol avslag ansökan och fastställde därmed det beslut som fattats av direktören för AEDT.

13. QJ överklagade beslutet till Cour d'appel (Appellationsdomstolen, Luxemburg). Han hävdade vid denna domstol att han i sin egenskap av garant för betalningen vad gäller de beslut om skönsbeskattning som utfärdats för det bolag vars chef han varit kunde överklaga i form av en tredjemanstalan som kunde tas upp till prövning, eftersom besluten inte hade delgetts honom personligen. Vidare har han gjort gällande att det var oförenligt med artikel 47 i stadgan att han nekades möjligheten att överklaga i eget namn.

14. Appellationsdomstolen underkände QJ:s argumentation, som var grundad på artikel 47 i stadgan. Appellationsdomstolen fann att artikel 67–1 och följande artiklar i LTVA, där det föreskrivs ett förfarande för garantiåtaganden, inte är bestämmelser som stammar från unionsrätten. QJ kunde i sin egenskap av tredje part i förfarandet avseende skönsbeskattning av bolaget VN heller inte åberopa eventuella kränkningar av grundläggande rättigheter som förekommit inom ramen för förfarandet mot bolaget VN.

15. Vad avser den kritik som QJ anfört mot besluten om skönsbeskattning fann appellationsdomstolen att denne inte hade rätt att personligen överklaga dessa beslut. Den slog i huvudsak fast att det varken i artikel 76-3 LTVA, som reglerar förfarandet för begäran om omprövning av beslut om skönsbeskattning, eller i artiklarna 67-1–67-4 LTVA, eller i någon annan rättsakt, föreskrivs att en person som är föremål för ett beslut om garantiåtaganden i eget namn kan överklaga beslut om skönsbeskattning som utfärdats för den beskattningsbara personen. I avsaknad av ett välgrundat överklagande som kan tas upp till prövning har besluten om skönsbeskattning vunnit laga kraft, varför varken det beskattningsbara bolaget eller, än mindre, den direktör som gjorts till garant kan bestrida dessa.

16. Eftersom garanten i förvarande fall är samma person som den som företrädde den juridiska enheten vid fastställelsen av omsättningen, fann appellationsdomstolen att denna person i denna egenskap hade möjlighet att delta i förfarandet för fastställelse av den mervärdesskattepliktiga omsättningen och kunde väcka talan mot beslutet om skönsbeskattning. Eftersom QJ heller inte

var beskattningsbar för mervärdesskatt, behövde AEDT inte underrätta honom personligen om besluten om skönsbeskattning och inte inbegripa honom personligen i förfarandet för skönsbeskattning.

17. QJ har överklagat i högsta instans vid den hänskjutande domstolen. Genom den första delen av den första grunden till stöd för sitt kassationsöverklagande har QJ kritiserat den överklagade domen för att ha kränkt hans rätt till ett effektivt rättsmedel, vilken garanteras genom artikel 47 i stadgan. Han har gjort gällande att appellationsdomstolen handlade fel när den underkände den anförda grund som avsåg denna bestämmelse, eftersom unionsdomstolen fann att nationella bestämmelser som reglerar tillämpningen av gemensamma bestämmelser, däribland den gemensamma ordningen för mervärdesskatt, ingår i genomförandet av unionsrätten. QJ har anfört att appellationsdomstolen, genom att i den överklagade domen underkänna nämnda grund, har åsidosatt artikel 47 i stadgan, såsom denna har tolkats bland annat i domen av den 9 september 2021, *Adler Real Estate m.fl.* (C-546/18, EU:C:2021:711) (nedan kallad domen i målet *Adler Real Estate*). Det framgår av den domen att sökanden vid en talan mot ett garantiåtagande ska tillerkännas rätt att bestrida lagenligheten av beslut som fattats mot den juridiska person i vars ledningsgrupp denne har ingått, vilket innefattar omstridd skönsbeskattning.

18. Den hänskjutande domstolen erinrar om att EU-domstolen i sin dom av den 26 februari 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105) (nedan kallad domen i målet *Åkerberg Fransson*), samt i en rad därpå följande domar, har slagit fast att olika aspekter av den nationella processrätt som är tillämplig på mervärdesskatt omfattas av genomförandet av unionsrätten, vilket innebär att stadgan, och särskilt artikel 47 i denna, är tillämplig.

19. Den hänskjutande domstolen anser att denna rättspraxis kan tillämpas på en mekanism för solidariskt ansvar genom vilken bolagschefer görs ansvariga för betalningen av den mervärdesskatt som ska betalas av de bolag som de är ledare för, vilket grundas på en klandervärd underlåtenhet att fullgöra de skyldigheter som åligger dem.

20. Den hänskjutande domstolen har angett att om frågan om tillämplighet av artikel 47 i stadgan ska besvaras jakande uppkommer också frågan huruvida det är möjligt för dessa företagsledare att indirekt bestrida ett beslut om skönsbeskattning som redan har delgetts bolaget och som detta inte har överklagat i tid, inom ramen för den rätt att föra talan som de i enlighet med nationell rätt har mot det förvaltningsbeslut genom vilket det förklaras att de har ett solidariskt ansvar.

21. Den hänskjutande domstolen frågar om, och i så fall på vilka villkor, den lösning som slogs fast i domen i målet *Adler Real Estate* kan överföras på tvister rörande garantiåtaganden för bolagschefer angående beslut som, till skillnad från lösningen i den domen, inte är av straffrättslig karaktär.

22. Mer exakt gäller frågan huruvida artikel 47 i stadgan utgör hinder för att en företagsledare, vilken är föremål för ett förvaltningsbeslut enligt vilket denne ska vara solidariskt ansvarig för betalningen av mervärdesskatten, varken på indirekt sätt kan bestrida det beslut om skönsbeskattning som delgetts bolaget eller åberopa eventuella kränkningar av de grundläggande rättigheterna inom ramen för skönsbeskattningsförfarandet mot bolaget, och heller inte kan kräva att beslutet om skönsbeskattning tillställs denne eller att denne personligen ska medverka i förfarandet för skönsbeskattning.

23. Mot bakgrund av ovanstående har Cour de cassation (Högsta domstolen i Luxemburg) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

- ”1. Ska [stadgan,] och särskilt artikel 47 i denna, mot bakgrund av kriterierna i artikel 51[.1] i [densamma], tillämpas på den reglering som görs i nationell rätt av företagsledares solidariska ansvar att, på grund av att dessa på ett klandervärt sätt har underlåtit att fullgöra sina skyldigheter att betala den mervärdesskatt som det bolag de leder ska betala?
2. För det fall den första frågan ska besvaras jakande, ska artikel 47 i stadgan tolkas så, att den ger företagsledare som har gjorts till garantier möjlighet att, inom ramen för ett överklagande som de enligt nationell rätt kan inge mot ett förvaltningsbeslut genom vilket deras solidariska ansvar fastställs, indirekt bestrida det beslut om skönsbeskattning med avseende på mervärdesskatt som bolaget tidigare har delgetts och som bolaget inte har överklagat i tid?
3. För det fall den andra frågan ska besvaras jakande, ska artikel 47 i stadgan tolkas så, att den innebär en begränsning av de skäl som företagsledarna kan åberopa inom ramen för ett indirekt bestridande av det beslut om skönsbeskattning som det beskattningsbara bolaget har delgetts eller innefattar den samtliga skäl, inbegripet sådana som avser fastställande av mervärdesskatteskulden, till exempel faktiska omständigheter som ligger till grund för förvaltningsbeslutet om skönsbeskattning som har utfärdats mot det beskattningsbara bolaget, och rent personliga skäl, till exempel eventuella kränkningar av de grundläggande rättigheterna som har begåtts inom ramen för förfarandet för skönsbeskattning med avseende på de företagsledarna?”

24. QJ, den luxemburgska, den polska och den spanska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Samma parter har yttrat sig muntligen och utvecklat sina svar på de skriftliga och muntliga frågor som ställdes av Cour de cassation (Högsta domstolen i Luxemburg) vid förhandlingen den 4 december 2025.

IV. Bedömning

A. Den första tolkningsfrågan

25. Såsom framgår av beslutet om hänskjutande gäller tvisten ett överklagande ingett av QJ, som är klagande i det nationella målet och direktör för det beskattningsbara bolag mot vilket beslutet om garantiåtaganden är riktat. QJ är lagförd i sin egenskap av gäldenär som är personligt och solidariskt ansvarig för den mervärdesskatteskuld som inte har betalats av det beskattningsbara bolaget. Ett solidariskt ansvar för företagsledarnas föreskrivs i artikel 67-2 LTVA.³ Detta grundar sig på ”klandervärd underlåtenhet” att fullgöra de rättsliga skyldigheter som åligger vederbörande, för den händelse de rättsliga skyldigheter som åvilar dem som är beskattningsbara för

³ Se, för en översikt över mekanismen för garantiåtagande i fråga om mervärdesskatt, Barbabianca, G., Gasparotto, B. och Ronny, P., *Législation TVA Annotée*, 2a utgåvan, Legitech, Luxemburg, 2023, s. 536 och följande sidor; Bena, M. och Trevisan, E., ”Guide pratique pour dirigeants de bolag: les actions essentielles en cas d’appel en garantie par l’administration fiscale”, 2024 (3) *Revue générale de fiscalité luxembourgeoise*, s. 72; samt Loquet, E., ”Responsabilité des dirigeants de société en matière de fiscalité directe et indirecte”, *Droit fiscal luxembourgeois, livre jubilaire de l’International Fiscal Association*, Luxemburg, Legitech, ss. 181–208. Se, för en översikt över mekanismen för garantiåtagande med avseende på direkta skatter, Schroeder, S. N., *L’appel en garantie: des dirigeants de société en matière d’impôts directs*, Legitech, Bertrange, 2020, ss. 153–167; Steichen, A., ”La procédure fiscale – §330. Recours contre le bulletin d’appel”, dans *Manuel de droit fiscal*, Legitech, Bertrange, 2023, ss. 327 och 328; samt Chaouche, F. och Lyaudet, J., ”Chapitre 3 – Le bulletin de l’impôt sur le revenu” i *Fiscalité des personnes physiques*, 3e utgåvan, Larcier Luxembourg, Windhof, 2024, ss. 805 och 806.

mervärdesskatt till följd av denna klandervärda underlåtenhet inte har iakttagits eller om utestående mervärdesskatt inte har betalats in ur de finansiella medel som företagsledarna förvaltar.⁴

26. I förevarande fall har de domstolar som prövar målet i sak slagit fast att QJ gjort sig skyldig till en felaktighet genom i huvudsak sin underlåtenhet att fullgöra skyldigheten att deklarerar och betala den mervärdesskatt som ska betalas in till statskassan.⁵ Det belopp som krävs genom garantiåtagandet är detsamma som det som huvudgäldenären, det vill säga det beskattningsbara bolaget, är skyldig. Beloppet på huvudfordran fastställs i de beslut om skönsbeskattning som i enlighet med artikel 74 LTVA utfärdats för det beskattningsbara bolaget.

27. Inom ramen för QJ:s överklagande av beslutet om garantiåtaganden har appellationsdomstolen funnit att de belopp som där anges inte längre kan bestridas, eftersom besluten om skönsbeskattning har vunnit laga kraft.

28. Appellationsdomstolen har underkänt QJ:s grund avseende kränkning av artikel 47 i stadgan och slagit fast att stadgan inte är tillämplig på den nationella processuella mekanismen för garantiåtagande.

29. I fråga om detta processuella sammanhang finns det anledning att tro att den hänskjutande domstolen genom sin första tolkningsfråga i sak vill få veta om artikel 47 i stadgan av ovan anförda skäl ska besvaras så, att artikel 47 i stadgan ska tolkas på så sätt att den är tillämplig inom ramen för en talan som väcks av en person i syfte att bestrida lagligheten av ett förvaltningsbeslut, genom vilket denne, i enlighet med en nationell bestämmelse i vilken det föreskrivs att företagsledare ska ha ett solidariskt ansvar för inbetalningen av obetald mervärdesskatt, hålls solidariskt ansvarig för inbetalningen av den mervärdesskatt som inte har betalats av det beskattningsbara bolag för vilket vederbörande varit direktör, med motiveringen att denne på ett klandervärt sätt har underlåtit att fullgöra de skyldigheter som åligger företagsledare.

1. Huruvida stadgan är tillämplig

30. Det bör erinras om att det av artikel 51.1 i stadgan framgår att bestämmelserna i denna riktar sig till medlemsstaterna endast när dessa tillämpar unionsrätten.

31. De grundläggande rättigheter som garanteras i unionens rättsordning är således tillämpliga i samtliga fall som regleras av unionsrätten, men inte i andra fall.⁶

32. Enligt artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna införa andra skyldigheter, utöver dem som föreskrivs i direktivet, som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri.⁷

⁴ Det bör noteras att ett solidariskt ansvar för företagsledare föreskrivs även i fråga om direkt beskattning i 119 § i Reichsabgabenordnung (Allmän skattelag) av den 22 maj 1931 i dess ändrade lydelse ("Abgabeordnung", nedan kallad AO). Klaganden i det nationella målet har vid de domstolar som prövat målet i sak gjort gällande att de principer som anges i AO skulle vara tillämpliga inom ramen för hans talan och att det enligt 119 § punkt 2 AO föreligger en möjlighet för en tredjemanstalan mot besluten om skönsbeskattning. Emellertid har appellationsdomstolen slagit fast att bestämmelserna i AO inte är tillämpliga på indirekt beskattning. Frågan huruvida 119 punkt 2 AO är tillämplig i det nationella målet är föremål för den tredje delen av den första grund som åberopas av QJ till stöd för sitt kassationsöverklagande. Tolkningsfrågorna avser inte denna bestämmelse.

⁵ Det framgår av de handlingar i målet som EU-domstolen har tillgång till att mervärdesskattedeklarationen för år 2014 innehöll felaktigheter och att de årliga mervärdesskattedeklarationerna för åren 2015 och 2016 inte hade inlämnats inom föreskriven tid.

⁶ Dom av den 1 augusti 2025, BAJI Trans (C-544/23, EU:C:2025:614, punkt 49), och domen i målet Åkerberg Fransson (punkt 19).

⁷ Dom av den 30 april 2025, Genzyński (C-278/24, EU:C:2025:299, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

33. Domstolen har redan haft tillfälle att precisera att artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, med undantag för de begränsningar som där föreskrivs, inte anger vilka villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva, och den ger således medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller tillvägagångssättet för att säkerställa att mervärdesskatt inom deras territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa bedrägeri.⁸

34. Artikel 325.1 FEUF ålägger medlemsstaterna att bekämpa bedrägerier och all annan olaglig verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen genom avskräckande och effektiva åtgärder.⁹

35. Enligt 2.1 b i rådets beslut 2014/335 (EU, Euratom) av den 26 maj 2014 om systemet för Europeiska unionens egna medel (EUT L 168, 2014, s. 105) omfattar unionens egna medel bland annat inkomster från en enhetlig procentsats som tillämpas på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, fastställda i enlighet med unionens bestämmelser. Det föreligger således ett direkt samband mellan uppbörd av inkomster från mervärdesskatt enligt tillämplig unionsrätt och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande. Eventuella luckor i uppbörden av förstnämnda inkomster kan ge upphov till en minskning av sistnämnda medel.¹⁰

36. För att säkerställa skyddet av unionens ekonomiska intressen ankommer det på medlemsstaterna att vidta nödvändiga åtgärder för att garantera en fullständig och effektiv uppbörd av unionens egna medel i form av inkomster från tillämpningen av en enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt.¹¹

37. Enligt domstolens fasta praxis följer det att av artiklarna 2 och 273 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med artikel 4.3 FEU och artikel 325.1 FEUF, att medlemsstaterna är skyldiga att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras respektive territorium, samt för att bekämpa bedrägeri.¹²

38. Den omständigheten att medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning vad avser fastställelsen av åtgärder för korrekt uppbörd av mervärdesskatt kan inte motivera någon annan slutsats. Det framgår nämligen av EU-domstolens praxis att en medlemsstat som använder sig av en valfrihet mellan flera olika sätt att tillämpa en unionsrättsakt eller av en skönsmässig befogenhet eller ett utrymme för fritt skön som helt och hållet ingår i den reglering som föreskrivs genom denna rättsakt, ska anses utgöra en tillämpning av unionsrätten, i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan.¹³

39. Som kommissionen har angett i sitt skriftliga yttrande har domstolen upprepade gånger slagit fast att system med solidariskt ansvar för indrivning av mervärdesskattebelopp som en beskattningsbar juridisk person inte har betalat inom de tvingande tidsfrister som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet vilka möjliggör att dessa belopp kan indrivnas från en företagsledare

⁸ Dom av den 13 oktober 2022, Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" (C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

⁹ Dom av den 27 februari 2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, punkt 47).

¹⁰ Dom av den 13 oktober 2022, Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" (C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

¹¹ Dom av den 13 oktober 2022, Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" (C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

¹² Dom av den 3 april 2025, Cityland (C-164/24, EU:C:2025:241, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

¹³ Dom av den 29 juli 2024, protectus (C-185/23, EU:C:2024:657, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

eller en ledamot av ett ledningsorgan inom ett bolag bidrar till att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten, i den mening som avses i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet och därmed utgör en tillämpning av unionsrätten.¹⁴

40. I förevarande fall medverkar en mekanism för solidariskt ansvar, sådan som den som berörs i det nationella målet, i indrivningen av mervärdesskattebelopp som inte har betalats in av en beskattningsbar juridisk person,¹⁵ varför den bidrar till iakttagandet av den skyldighet som det erinrats om i punkt 37 i förevarande förslag till avgörande, som innebär att varje medlemsstat ska vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet och för att bekämpa bedrägeri,, såsom anges i artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet.¹⁶

41. En sådan mekanism är därmed en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan.

42. Den luxemburgska regeringen har emellertid bestritt att stadgan skulle vara tillämplig. Den har påpekat att det i domen i målet Åkerberg Fransson gällde nationella skattetillägg avsedda att beivra beteenden som skadar unionens finansiella intressen som hade kvalificerats som tillämpning av unionsrätten.¹⁷

43. Den luxemburgska regeringen framhåller dock att skattetillägg i luxemburgsk rätt föreskrivs i artiklarna 77–80 LTVA samt att det i artikel 67–1 och följande artiklar i samma lag, vilka tar upp det solidariska ansvaret för en företagsledare som gjort sig skyldig till en felaktighet, inte föreskrivs ett skattetillägg i den lagens mening utan ett specifikt fall av skadeståndsansvar. Enligt luxemburgsk rätt är det felaktigheter från företagsledarens sida som ligger till grund för mekanismen för solidariskt ansvar och inte åsidosättande av materiella skyldigheter som följer av lagstiftningen om mervärdesskatt. Om företagsledarens solidariska ansvar huvudsakligen hänför sig till felaktigheter som denne begått kan det inte anses att det för berörd medlemsstat genom mekanismen för solidariskt ansvar kan säkerställas ”att mervärdesskatt inom dess territorium kan uppbäras i sin helhet” i den mening som avses i domen i målet Åkerberg Fransson.

44. Jag kan av följande skäl inte dela den luxemburgska regeringens ståndpunkt.

45. Det framgår av den rättspraxis som avses i punkt 37 i förevarande förslag till avgörande att medlemsstaterna i enlighet med artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet är skyldiga att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras respektive territorium. Ett påförande av skattetillägg är inte det enda medel med vilket medlemsstaterna uppfyller sin skyldighet i enlighet med denna bestämmelse. Varje åtgärd som avser indrivning av mervärdesskatt som inte har betalats in gör det möjligt att säkerställa att mervärdesskatten uppbärs i sin helhet och därmed är en tillämpning av medlemsstaternas ovannämnda skyldighet.

¹⁴ Dom av den 27 februari 2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, punkt 49), dom av den 14 november 2024, Herdijk (C-613/23, EU:C:2024:961, punkt 18), och dom av den 13 oktober 2022, Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 70).

¹⁵ Enligt motiveringen i lagförslag av den 11 oktober 2016, nr 7020, om genomförande av 2017 års skattereform, ”[måste] det ... säkerställas att mervärdesskatten verkligen inbetalas till staten av de aktörer som omfattas av mervärdesskatt och inte undandras för andra ändamål”. Av samma motivering framgår att de bestämmelser som kan möjliggöra åtal mot företagsledare har antagits ”i syfte att förstärka garantierna för statens indrivning och att göra de personer som leder eller förvaltar de enheter som omfattas av mervärdesskatt ansvariga ” (min kursivering).

¹⁶ Dom av den 13 oktober 2022, Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (C-1/21, EU:C:2022:788, punkt 71).

¹⁷ Se punkterna 27 och 28 i domen i målet Åkerberg Fransson.

46. Som jag redan har angett¹⁸ har domstolen dessutom redan slagit fast att vissa mekanismer för solidariskt ansvar utgör en tillämpning av unionsrätten genom att de bidrar till att garantera att mervärdesskatt uppbärs i sin helhet utan att dessa mekanismer med nödvändighet kvalificeras som påföljder inom respektive nationell rätt. Den spanska regeringen angav vid den muntliga förhandlingen mycket riktigt att den omständigheten, att den berörda mekanismen för solidariskt ansvar i det nationella målet inte ingår i en påföljdsordning, inte hindrar att den kan kvalificeras som tillämpning av unionsrätten.

47. Den luxemburgska regeringen har också gjort gällande att mekanismen för garantiåtagande är en specifik ordning i fråga om skadeståndsansvar som inte har samband med uppbörden av mervärdesskatt i dess helhet.

48. Inverkan av detta påstående på frågan huruvida mekanismen för solidariskt ansvar är en tillämpning av unionsrätten är avhängig av svaret på frågan huruvida den skada som staten lidit är oberoende av beloppet av den mervärdesskatt som inte har betalats. Vid förhandlingen förklarade den luxemburgska regeringen som svar på en fråga ställd av Cour de cassation (Högsta domstolen) att hela eller den del av den mervärdesskatt som inte uppburits utgör den skada som staten lidit och att det inte finns något kompletterande skadestånd på grund av direktörens handlande. Den luxemburgska regeringen angav dessutom att det belopp som i förevarande fall är föremål för garantiåtagandet för direktören är detsamma som det som återfinns på det beslut om skönsbeskattning som utfärdats för bolaget och som ännu inte har betalats in.

49. Som kommissionen i sak har utvecklat vid förhandlingen kan det inte göras gällande att den berörda mekanismen är oberoende av beloppet på den icke inbetalda mervärdesskatten, eftersom det genom mekanismen för solidariskt ansvar inte föreskrivs något skadestånd för en fristående skada i form av utebliven inbetalning av mervärdesskatt.

50. Jag anser därför att unionsrätten tillämpas genom den berörda mekanismen för solidariskt ansvar för inbetalning av mervärdesskatt i enlighet med vad som avses i artikel 51.1 i stadgan.

2. Omöjlighet att utsträcka tillämpligheten av artikel 47 i stadgan

51. Den första tolkningsfrågan gäller närmare bestämt huruvida den som gjorts till garant kan åberopa artikel 47 i stadgan inom ramen för sitt överklagande av beslutet om garantiåtaganden.

52. Enligt artikel 47 i stadgan har var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol, med beaktande av de villkor som föreskrivs i denna artikel. Var och en har särskilt rätt att få sin sak prövad i en rättvis rättegång.

53. Såsom framgår av domstolens fasta praxis kan rätten till ett effektivt rättsmedel åberopas redan med stöd av enbart artikel 47 i stadgan, utan att dess innehåll behöver preciseras genom andra bestämmelser i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt.¹⁹

¹⁸ Punkt 39 i förevarande förslag till avgörande.

¹⁹ Dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor) (C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

54. Erkännandet av denna rättighet förutsätter emellertid i ett enskilt fall, såsom framgår av artikel 47 första stycket i stadgan, att den person som åberopar rättigheten gör gällande rättigheter eller friheter som garanteras i unionsrätten.²⁰

55. Det ska inledningsvis påpekas att det följer av domstolens fasta praxis att skyddet för såväl fysiska som juridiska personer mot godtyckliga och oproportionerliga ingripanden av det allmänna i deras privata sfär är en allmän unionsrättslig princip.²¹

56. Detta skydd kan av en fysisk person – såsom klaganden i det nationella målet – åberopas som unionsrättsligt garanterad rättighet i enlighet med artikel 47 första stycket i stadgan för att i domstol bestrida en rättsakt som går denne emot, – nämligen beslutet om garantiåtaganden – vilken grundar sig på en nationell bestämmelse som är en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan, såsom framgår av punkt 50 i förevarande förslag till avgörande.²²

57. Härav följer att artikel 47 i stadgan är tillämplig under de omständigheter som föreligger i det nationella målet.

58. I sitt skriftliga yttrande har den luxemburgska regeringen gjort gällande att det av punkt 42 i domen i målet Adjak²³ framgår att artikel 47 i stadgan inte heller är relevant för att bedöma rätten till försvar inom ramen för ett förfarande för solidariskt ansvar.

59. Det ska härvid erinras om att den fråga som ställdes till EU-domstolen i målet Adjak gällde tredje parts rätt till försvar där denne hölls ansvarig för en beskattningsbar juridisk persons mervärdesskatteskuld, och detta inom ramen för beskattningsförfarandet mot denna beskattningsbara person, samt inom ramen för ett förfarande för solidariskt ansvar för denne tredje part. I punkt 42 i den domen slog EU-domstolen fast att artikel 47 i stadgan inte var relevant med tanke på att nämnda förfaranden var av administrativ karaktär.

60. Förevarande mål gäller emellertid en enskilds rätt att försvara sin sak vid domstol inom ramen för sin talan mot ett beslut om garantiåtaganden. Punkt 42 i domen i målet Adjak är således inte tillämplig på situationen i förevarande mål.

61. Av ovan anförda skäl ska den första tolkningsfråga besvaras enligt följande: Artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att den är tillämplig inom ramen för en talan som väcks av en person i syfte att bestrida lagligheten av ett förvaltningsbeslut, genom vilket denne, i enlighet med en nationell bestämmelse i vilken det föreskrivs att företagsledare ska ha ett solidariskt ansvar för inbetalningen av obetald mervärdesskatt, hålls solidariskt ansvarig för inbetalningen av den mervärdesskatt som inte har betalats av det beskattningsbara bolag för vilket vederbörande varit direktör, med motiveringen att denne på ett klandervärt sätt har underlåtit att fullgöra de skyldigheter som åligger företagsledare.

²⁰ Dom av den 6 oktober 2020, État luxembourgeois (Rätt att överklaga en begäran om upplysningar i skattefrågor) (C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

²¹ Dom av den 6 oktober 2020, (C-245/19 och C-246/19, EU:C:2020:795, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

²² Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 50). Se även Kaprielian, J., "La protection effective de l'assujetti et le contrôle TVA", 2024(2), och Cahiers de fiscalité luxembourgeoise et européenne, ss. 161–194, särskilt s. 163.

²³ Dom av den 27 februari 2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130).

B. Den andra och den tredje tolkningsfrågan

62. För den händelse att den första tolkningsfrågan ska besvaras jakande söker den hänskjutande domstolen genom sin andra tolkningsfråga i sak svar på om artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning eller praxis enligt vilken en företagsledare som är föremål för ett garantiåtagande inte indirekt i sitt överklagande av det förvaltningsbeslut i vilket det angavs att han var solidariskt ansvarig för det beskattningsbara bolagets obetalda mervärdesskatteskuld, får bestrida det beslut om skönsbeskattning som tidigare delgetts bolaget och vunnit laga kraft. Om så är fallet vill den hänskjutande domstolen genom sin tredje tolkningsfråga i sak få svar på vilka grunder en sådan företagsledare kan åberopa inom ramen för ett indirekt bestridande av beslutet om skönsbeskattning.

63. Det bör erinras om att det väsentliga innehållet i rätten till ett effektivt rättsmedel i artikel 47 i stadgan innefattar, bland annat, en rätt för en person som har denna rättighet att väcka talan vid en domstol som är behörig att säkerställa iakttagandet av de rättigheter som unionsrätten garanterar vederbörande och, i detta syfte, att pröva alla rätts- och sakfrågor som är relevanta för att avgöra det mål som är anhängigt vid den.²⁴

64. Det framgår av domstolens praxis att kravet i fråga om tillvaratagande av det väsentliga innehållet i rätten till ett effektivt rättsmedel endast innebär att var och en har rätt att väcka talan vid domstol mot en rättsakt som går honom eller henne emot och som kan kränka vederbörandes fri- och rättigheter. Särskilt innebär detta krav inte i sig att innehavaren av denna rätt till ett effektivt rättsmedel har tillgång till ett direkt rättsmedel som i första hand syftar till att bestrida en viss åtgärd, under förutsättning att det vid de olika behöriga nationella domstolarna i övrigt finns ett eller flera rättsmedel som gör det möjligt för vederbörande att indirekt få till stånd en sådan domstolsprövning av denna åtgärd som säkerställer iakttagandet av de fri- och rättigheter som unionsrätten garanterar vederbörande, utan att behöva utsätta sig för risken att åläggas en sanktion om den aktuella åtgärden inte efterlevs.²⁵

65. Mot bakgrund av det ovan anförda bör det i förevarande mål framhållas att nationell lagstiftning eller praxis begränsar möjligheterna till försvar för den som gjorts till garant till villkoren för utkrävande av skattemässigt ansvar, såsom framgår av artikel 67–3 LTVA, nämligen att företagsledaren ska ha gjort sig skyldig till en felaktighet, att det föreligger en skada, och att det finns ett orsakssamband mellan skadan och felaktigheten. Företagsledaren kan inte under det förfarande för garantiåtagande för vilket han är föremål indirekt bestrida de belopp som anges i beslutet om skönsbeskattning vilka är desamma som de belopp som avkrävs denne. Den som gjorts till garant i sin egenskap av solidariskt betalningsansvarig berövas därmed möjligheten att bestrida förekomsten och beloppet av den skuld för vilket denne hålls solidariskt ansvarig.

66. Skälet för denna begränsning av vilka medel till försvar som den som gjorts till garant kan åberopa är den definitiva karaktär som det beslut om skönsbeskattning som utfärdats för det beskattningsbara bolaget har.

²⁴ Dom av den 18 december 2025, SACD m.fl. (C-182/24, EU:C:2025:979, punkt 73 och där angiven rättspraxis).

²⁵ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 april 2025, Europeiska åklagarmyndigheten (Rättslig prövning av processuella beslut) (C-292/23, EU:C:2025:255, punkt 79 och där angiven rättspraxis).

67. Av domstolens fasta praxis framgår att den allmänna unionsrättsliga principen om rätten till försvar inte utgör en absolut rättighet, utan den kan begränsas, under förutsättning att begränsningarna faktiskt svarar mot de mål av allmänintresse som eftersträvas med den aktuella åtgärden och att de inte, i förhållande till det eftersträvide målet, utgör ett oproportionerligt och icke godtagbart ingrepp som påverkar själva kärnan i de garanterade rättigheterna.²⁶

68. Det bidrar till rättssäkerheten, som är en grundläggande princip i unionsrätten, att ett förvaltningsbeslut vinner laga kraft efter utgången av en rimlig frist för att överklaga eller på grund av att rättsmedlen har uttömts.²⁷ Eftersom ett förvaltningsbesluts definitiva karaktär i princip bidrar till denna rättssäkerhet, innehåller unionsrätten inte någon skyldighet för ett förvaltningsorgan att ändra ett förvaltningsbeslut som erhållit en sådan definitiv karaktär.²⁸

69. Med detta klargörande får ett förvaltningsbesluts definitiva karaktär inte berättiga ett inkräktande på själva substansen i rätten till försvar.²⁹

70. I förevarande mål har emellertid det lagakraftvunna förvaltningsbeslutet, det vill säga beslutet om skönsbeskattning, tvingande verkan för ledaren för det beskattningsbara bolaget, vilken är en tredje part, eftersom denne inte var mottagare av det berörda beslutet och inte kunde hävda sina personliga rättigheter.

71. Ett uteslutande av rätten för företagsledaren att i solidarisk anda bestrida de faktiska och rättsliga bedömningarna i beslutet kan därmed skada det väsentliga innehållet i dennes rätt till ett effektivt rättsmedel.³⁰

72. Som den polska regeringen framfört i sitt skriftliga yttrande utgör i förfarandet angående företagsledarens ansvar det beskattningsbeslut som ställts till bolaget endast ett bevis för de faktiska omständigheter och juridiska bedömningar som fastställts av skattemyndigheterna inom ramen för förfarandet mot bolaget.

73. För att uppfylla kraven på rätten till en rättvis rättegång är det viktigt att parterna känner till och har möjlighet att i en kontradiktorisk process diskutera de konstateranden som återfinns i beskattningsbeskedet.³¹ Den hänskjutande domstolen måste kunna kontrollera de konstateranden på vilka den akt grundar sig vars lagenlighet har bestritts och som är avgörande för utgången av den tvist som anhängiggjorts vid denna.

74. Domen i målet Adler Real Estate bekräftar denna slutsats. I denna slog domstolen fast att rätten till försvar är *subjektiv*, vilket innebär att det är de berörda parterna själva som måste kunna utöva denna rätt på ett effektivt sätt, oberoende av vilken typ av förfarande som inletts mot

²⁶ Dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

²⁷ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 januari 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, punkt 24, och domen i målet Adler Real Estate m.fl. (punkt 38).

²⁸ Dom av den 27 februari 2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

²⁹ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 februari 2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, punkt 55).

³⁰ Se Papagiannoulas, A., "Responsabilité fiscale du dirigeant social – Les vicissitudes du débat contradictoire dans le contentieux de la responsabilité fiscale du dirigeant social (LPF, artikel L. 267)", *Revue de droit fiscal*, nr 20, 19 maj 2023, ss. 1–7, särskilt s. 6. Med hänvisning till avgörande från Högsta domstolen, avdelningen för privaträtt (Cour de cassation, civile, chambre commerciale, Frankrike) av den 9 november 2017 (17–16.464) understryker författaren att den högsta dömande instansen i det franska rättssystemet indirekt har konstaterat att möjligheten för en bolagschef som gjorts solidariskt ansvarig på det beskattningsmässiga området, att bland annat åberopa grunder som avser beloppet av den skatt som ska betalas samt underlaget för denna, vilar på "en konstitutionell grund".

³¹ Se dom av den 1 december 2022, Aquila Part Prod Com (C-512/21, EU:C:2022:950, punkt 60), och dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 67).

dem.³² Domstolen fann att iakttagandet av rätten till ett effektivt rättsmedel kräver att en förvaltningsmyndighet som har att pröva ett ärende om påförande av sanktionsavgift mot en fysisk person ska bortse från den bindande verkan av bedömningar som gjorts i ett lagakraftvunnet beslut, i vilket den överträdelse som lagts personen till last fastställs, utan att han eller hon personligen kunde bestrida dessa bedömningar med stöd av sin egen rätt till försvar.³³

75. Domen i målet Adler Real Estate gällde företagsledares rätt till försvar i ett förfarande som leder till att de berörda personerna påförs administrativa påföljder av straffrättslig karaktär. Dock är de lärdomar som kan dras av den domen relevanta även inom ramen för ett förvaltningsmål rörande solidariskt ansvar.

76. Rätten till försvar är subjektiv oberoende av om förfarandet kan betecknas som brottmål eller tvistemål. Vidare kan ett förvaltningsbesluts definitiva karaktär inte rättfärdiga ett ingrepp som påverkar själva kärnan i rätten till försvar, och detta även inom ramen för ett tvistemål.³⁴ Det väsentliga innehållet i företagsledares rätt till försvar mot en akt som utkräver deras personliga ansvar kräver att en företagsledare indirekt och personligen kan bestrida vad som anges i det skattebesked som utfärdats för det beskattningsbara bolaget inom ramen för ett förfarande i vilket denne inte var part.³⁵

77. Den omständigheten att berörd fysisk person *i sin egenskap av företagsledare* kan ha möjlighet att i bolagets namn överklaga skattebeskedet får inte fränta denne rätten att *i sin egenskap av garant* bestrida skattebeskedet och personligen bestrida de faktiska och rättsliga bedömningar som gjorts i detta. Om det rör sig om samma fysiska person i båda förfarandena agerar denne dock inte i samma rättskapacitet.

78. Den luxemburgska regeringen har gjort gällande att utesluten rätt för en direktör att motsätta sig beslutet om skönsbeskattning motiveras av den omständigheten att en normalt omdömesgill företagsledare som sköter den löpande driften förmodas vidta alla åtgärder som krävs för att bestrida ett beslut om skönsbeskattning som ställs till det bolag som denne leder. Han är inte okunnig om vad lagen säger och bör därför veta att bolagets mervärdesskatteskuld kan medföra ett solidariskt ansvar för denne själv.

79. Jag kan inte hålla med om detta argument. Såsom ovan angetts³⁶ och som kommissionen i sitt skriftliga yttrande i sak har angett ska en person som är föremål för ett beslut som går denne emot ges möjlighet att personligen på ändamålsenligt sätt framföra sin åsikt om de faktorer på vilka myndigheten har grundat sig för utkrävandet av dennes ansvarighet. Den företagsledare som gjorts till garant får inte förväxlas med det beskattningsbara bolaget som är en separat enhet i förhållande till de personer som företräder detta.

80. Det måste även beaktas hur bolaget ska företräddas i enlighet med vad som anges i dess stadgar. Om det finns en ledningsgrupp kan det inte presumeras att en företagsledare ensam kan företräda bolaget i rättsligt hänseende. Som kommissionen angav vid förhandlingen har en företagsledare inte alltid behörighet att ensam besluta om lämpligheten av att bestrida ett beslut om mervärdesskatt.

³² Domen i målet Adler Real Estate m.fl. (punkt 59).

³³ Domen i målet Adler Real Estate m.fl. (punkterna 59 och 60).

³⁴ Se, analogt, dom av den 27 februari 2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, punkt 56).

³⁵ Den myndighet (rättslig eller administrativ) som är behörig att granska undantagen gällande skattebas omfattas av medlemsstaternas processuella autonomi.

³⁶ Punkt 76 i förevarande förslag till avgörande.

81. I förevarande mål framgår det av de nationella handlingarna att det i det beskattningsbara bolagets stadgar föreskrivs att detta ska ledas av en ledningsgrupp bestående av minst tre direktörer, fördelade på kategorierna A och B. Gentemot tredje part blir bolaget bundet genom underskrift av en direktör i kategori A och en i kategori B. Såsom kommissionen konstaterat i förhandlingen kan det, om beslutet att väcka talan kräver gemensam underskrift, vara svårare för en förvaltare att försvara sina egna intressen genom bolaget. I alla händelser och oavsett omfattningen av sin representationsbefogenhet kan det inte anses att en fysisk person inom ramen för ett förfarande mot denne ska utöva sin rätt till försvar på likvärdigt sätt när denne agerar på ett bolags vägnar i ett förfarande mot detta och när denne agerar i eget namn mot en akt som går denne emot.

82. För övrigt kan det inte på något sätt uteslutas att det föreligger en intressekonflikt mellan den juridiska personen och den fysiska person som har behörighet att företräda den juridiska personen eller vidta rättshandlingar för dennas räkning.³⁷

83. Jag är heller inte övertygad om det argument som anförts av den luxemburgska regeringen, enligt vilket det skulle förvanska den definitiva karaktären i beslutet om skönsbeskattning om en företagsledare som är föremål för ett beslut om garantiåtaganden tillåts bestrida detta genom att han eller hon erbjuds en andra möjlighet till bestridande.

84. Det ska härvid framhållas att om den som gjorts till garant ges rätt att indirekt bestrida förekomsten och beloppet på den skuld som fastställs i beslutet om skönsbeskattning påverkar detta inte den tvingande verkan som detta beslut har för det beskattningsbara bolaget. Rätten för det beskattningsbara bolag till vilket denna akt är ställd att bestrida den är prekluderad, eftersom fristen för överklagande har löpt ut.

85. Visserligen effektiviseras indrivningen av mervärdesskatt genom den tvingande verkan hos beslutet om skönsbeskattning gentemot företagsledaren, och förfarandet förenklas. Dock måste effektiviteten i mekanismen för solidariskt ansvar uppfylla kraven på väsentligt innehåll i företagsledarens rätt till försvar.

86. Det kan vidare inte hävdas att fastställelsen av en rättighet för företagsledaren att inom ramen för sin talan mot beslutet om garantiåtaganden motsätta sig skatteskulden ger denne en andra möjlighet att bestrida beslutet om skönsbeskattning.

87. Hänsyn till det väsentliga innehållet i rätten till ett effektivt rättsmedel kräver inte, såsom framgår av ovan angiven rättspraxis,³⁸ att det ska vara möjligt att direkt bestrida den aktuella åtgärden, i förevarande fall beslutet om skönsbeskattning. Det krävs endast att företagsledaren, även indirekt, kan bestrida de faktiska och rättsliga omständigheter som fastställs i beslutet om skönsbeskattning, eftersom detta är avgörande för utgången av förfarandet mot denne. Som den polska regeringen har påpekat i sitt skriftliga yttrande ska företagsledaren ha rätt att lägga fram motbevis vad gäller de faktiska omständigheter eller juridiska bedömningar som fastställts i beslutet om skönsbeskattning. Möjligheten att indirekt bestrida detta beslut är begränsad till de medel som krävs för att berörd företagsledare ska kunna bestrida sitt solidariska ansvar, inbegripet beloppet av den skuld som han anmodas att betala.

³⁷ Dom av den 10 november 2022, DELTA STROY 2003 (C-203/21, EU:C:2022:865, punkt 63).

³⁸ Se punkt 64 i förevarande förslag till avgörande.

88. Med tanke på den subjektiva karaktären i rätten till försvar kräver tillvaratagandet av det väsentliga innehållet i rätten till ett effektivt rättsmedel däremot inte att företagsledaren i eget namn kan hävda att rätten till försvar har åsidosatts gentemot bolaget. Företagsledaren är nämligen tredje part under beskattningsförfarandet mot det beskattningsbara bolaget. Det ankommer på bolaget att försvara sina rättigheter genom en talan väckt av företagsledaren *i bolagets namn* och i enlighet med dess stadgar.

89. Samma sak gäller med avseende på att företagsledaren inte i egen person kan delta i beskattningsförfarandet. Under ett beskattningsförfarande mot ett bolag är företagsledarens ansvar hypotetiskt. Det finns endast en möjlighet för att ett förfarande för att göra gällande solidariskt ansvar senare inleds mot tredje part och att det efter detta förfarande fattas ett beslut som går denna tredje part emot eller märkbart påverkar dennes intressen.³⁹ Iakttagandet av rätten till försvar kräver inte att företagsledaren i egen person medverkar i ett förfarande avseende en akt som inte går denne emot. Detta inverkar inte på företagsledarens rätt att senare bestrida grunderna som åberopas gentemot skatteskulden om denne anmodas att själv betala denna.

90. För att motivera undantag i fråga om en rättighet för företagsledaren att bestrida skatteskulden har den luxemburgska regeringen slutligen åberopat tystnadsplikt och affärshemlighet. Den anser att utlämning av känsliga uppgifter såsom de närmare arrangemangen för fastställelse av omsättningen eller andra konfidentiella uppgifter av affärskaraktär till en fysisk person, oberoende av dennes nuvarande eller tidigare ställning inom det beskattningsbara bolaget, skulle riskera att äventyra bolagets ekonomiska intressen.

91. Det bör härvid erinras om att principen om iakttagande av rätten till försvar således medför en rätt till tillgång till akten.⁴⁰ Inom ramen för ett domstolsförfarande innebär iakttagandet av rätten till försvar att en person som är berörd bara ska kunna få tillgång till de skäl som ligger till grund för det beslut som fattats avseende vederbörande, utan även till samtliga uppgifter i akten som administrationen har grundat sig på, för att faktiskt kunna ta ställning till dessa omständigheter.⁴¹

92. Vidare innebär principen om kontradiktoriskt förfarande, som ingår i den rätt till försvar som avses i artikel 47 i stadgan, att parterna i målet ska ha rätt att ta del av alla handlingar eller yttranden som inges till domstolen i syfte att påverka dess beslut och att diskutera dem.⁴²

93. Som jag framhållit i punkt 67 i förevarande förslag till avgörande utgör därmed inte principen om iakttagande av rätten till försvar någon absolut rättighet, utan kan begränsas. Sådana begränsningar, vilka fastställts i nationell lagstiftning kan inom ramen för ett skattekontrollförfarande bland annat ha till syfte att skydda sekretess eller tystnadsplikt som kan komma att äventyras om vissa uppgifter och handlingar lämnas ut.⁴³

³⁹ Dom av den 27 februari 2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, punkt 61).

⁴⁰ Dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 51).

⁴¹ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 april 2024, NW och PQ (Sekretessbelagda uppgifter) (C-420/22 och C-528/22, EU:C:2024:344, punkt 92).

⁴² Dom av den 25 april 2024, NW och PQ (Sekretessbelagda uppgifter) (C-420/22 och C-528/22, EU:C:2024:344, punkt 93).

⁴³ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 55).

94. Myndigheterna får dock inte hävda dessa krav på ett konstruerat sätt och undanröja all verkan av den berörda personens rätt till försvar, bland annat genom att neka denne all rätt till att indirekt bestrida skatteskulden eller tillgång till allt material som gäller denna skuld.⁴⁴

95. Som det för övrigt vid den muntliga förhandlingen i sak gjorts gällande av QJ, den spanska och den polska regeringen samt av kommissionen hänför sig det innehåll i beslutet om skönsbeskattning som den som gjorts till garant vill bestrida till förhållanden som denne i kraft av sin funktion som direktör kunde känna till. Beslutet om skönsbeskattning vid en tidpunkt då den som gjorts till garant var direktör för det beskattningsbara bolaget. Tystnadsplikten kan av naturliga skäl inte omfatta förhållanden som den som gjorts till garant kände till genom sin ställning.

96. För det fall att vissa uppgifter i akten omfattas av tystnadsplikt måste i vart fall skyddet för dessa uppgifters konfidentiella karaktär garanteras och genomföras på ett sätt som är förenligt med rätten till försvar.⁴⁵

97. När en rättsakt går någon emot och det uppstår en konflikt mellan å ena sidan det intresse som den person som rättsakten riktar sig till har av att få tillgång till de uppgifter som han eller hon behöver för att fullt ut kunna utöva sin rätt till försvar, och å andra sidan de intressen som hänger samman med att de uppgifter som omfattas av tystnadsplikt förblir konfidentiella, ankommer det sålunda på de behöriga myndigheterna eller domstolarna att, med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet, eftersträva en balans mellan dessa motstående intressen.⁴⁶

98. Den omständigheten att alla medel till försvar med avseende på skatteskulden är uteslutna för direktören på grundval av tystnadsplikt tycks därmed inte kunna motiveras.

99. Mot bakgrund av det ovan anförda bör den andra och den tredje tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning och praxis enligt vilket den företagsledare som är föremål för ett garantiåtagande inte indirekt, och inom ramen för sitt överklagande av det förvaltningsbeslut i vilket dennes solidariska ansvar för det beskattningsbara bolagets obetalda mervärdesskatteskuld fastställs, kan bestrida det beslut om skönsbeskattning som tidigare delgetts detta bolag och nu vunnit laga kraft. Kravet att det väsentliga innehållet i rätten till ett effektivt rättsmedel ska respekteras innebär att företagsledaren ska tillerkännas rätt att indirekt bestrida de faktiska och rättsliga omständigheter som fastställs i detta beslut, och detta på grund av att det är avgörande för utgången av förfarandet mot denne.

⁴⁴ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 58). Se även Papagiannoulas, A., som det hänvisas till i fotnot 30, s. 6.

⁴⁵ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 september 2018, UBS Europe m.fl., (C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 68).

⁴⁶ Dom av den 13 september 2018, UBS Europe m.fl. (C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 69).

V. Förslag till avgörande

100. Av ovan anförda skäl föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som ställts av Högsta domstolen (Cour de cassation) (Luxemburg) på följande sätt:

- 1) Artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna ska tolkas så, att den är tillämplig inom ramen för en talan som väcks av en person i syfte att bestrida lagligheten av ett förvaltningsbeslut, genom vilket denne, i enlighet med en nationell bestämmelse i vilken det föreskrivs att företagsledare ska ha ett solidariskt ansvar för inbetalningen av obetald mervärdesskatt, hålls solidariskt ansvarig för inbetalningen av den mervärdesskatt som inte har betalats av det beskattningsbara bolag för vilket vederbörande varit direktör, med motiveringen att denne på ett klandervärt sätt har underlåtit att fullgöra de skyldigheter som åligger företagsledare.
- 2) Artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning och praxis enligt vilket den företagsledare som är föremål för ett garantiåtagande inte indirekt, och inom ramen för sitt överklagande av det förvaltningsbeslut i vilket dennes solidariska ansvar för det beskattningsbara bolagets obetalda mervärdesskatteskuld fastställs, kan bestrida det beslut om skönsbeskattning som tidigare delgetts detta bolag och nu vunnit laga kraft. Kravet att det väsentliga innehållet i rätten till ett effektivt rättsmedel ska respekteras innebär att företagsledaren ska tillerkännas rätt att indirekt bestrida de faktiska och rättsliga omständigheter som fastställs i detta beslut, och detta på grund av att det är avgörande för utgången av förfarandet mot denne.