



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

L. MEDINA

fremsat den 5. marts 2026¹

Sag C-158/25

QJ

mod

**Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA,
Storhertugdømmet Luxembourg**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Cour de cassation (kassationsdomstol,
Luxembourg))

»Præjudiciel forelæggelse – Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – adgang til effektive retsmidler – ordning for et selskabs direktørs solidariske hæftelse for betalingen af selskabets skyldige merværdiafgift (moms) – direktørens ret til at anfægte momsopgørelse, der er udstedt ex officio«

I. Indledning

1. I den foreliggende sag er Domstolen blevet forelagt spørgsmål om de krav, der knytter sig til adgangen til effektive retsmidler, som er sikret ved artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«), i forbindelse med nationale bestemmelser, der fastsætter direktørens solidariske hæftelse for selskabets skyldige merværdiafgifter (moms). Domstolen har allerede behandlet foreneligheden med EU-retten af forskellige aspekter af de nationale ordninger for en tredjemands solidariske hæftelse for en juridisk persons skyldige afgifter, navnlig for så vidt angår retten til et forsvar og proportionalitetsprincippet².

2. I den foreliggende sag ønsker den forelæggende ret oplyst, om den nationale ordning for direktørens solidariske hæftelse for selskabets skyldige afgifter er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde, også når ordningen ikke har karakter af sanktion. I bekræftende fald bør kravet til effektiv domstolsbeskyttelse, som er sikret ved chartrets artikel 47, i forbindelse med tvisten om direktørens solidariske hæftelse, undersøges nærmere. Det konkrete spørgsmål er, om en direktør, der retsforfølges i egenskab af solidarisk skyldner, skal tillægges retten til indirekte at anfægte en afgørelse om afgiftsansættelse, der er vedtaget over for det afgiftspligtige selskab, og som er blevet endelig. Med den foreliggende sag vil der således kunne føjes præciseringer til

¹ – Originalsprog: fransk.

² – Jf. dom af 30.4.2025, Genzyński (C-278/24, EU:C:2025:299), af 27.2.2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130), af 14.11.2024, Herdijk (C-613/23, EU:C:2024:961), og af 13.10.2022, Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« (C-1/21, EU:C:2022:788).

afvejningen mellem effektiviteten af statskassens momsopkrævning og formålet med de administrative afgørelser på den ene side og adgangen til effektive retsmidler for en person, der hæfter solidarisk for skyldig moms, på den anden side.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

3. Artikel 273, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112 af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

B. Luxembourgsk ret

4. Ifølge artikel 2a, litra a), i loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (lov af 12.2.1979 om merværdiafgift med senere ændringer, herefter »momsloven«) (*Mémorial A*, 1979, s. 185), forstås ved »administration« (myndigheden) i denne lov »Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA« (skatte- og afgiftsmyndigheden, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«).

5. Momslovens artikel 67-1, som blev tilføjet ved loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 et portant modification, entre autres, de la [LTVA] (lov af 23.12.2016 om gennemførelse af skattereform 2017 og om ændring af bl.a. [momsloven]) (*Mémorial A*, 2016, s. 5137), har følgende ordlyd:

»De administrerende direktører, direktører og enhver retlig eller faktisk leder, der varetager den daglige ledelse af momspligtige personer, skal sikre overholdelsen af de retlige forpligtelser, der er fastsat i nærværende lov, og navnlig betaling af den skyldige merværdiafgift ved hjælp af de økonomiske midler, som de forvalter.«

6. Momslovens artikel 67-2 bestemmer:

»De administrerende direktører, direktører og enhver retlig eller faktisk leder, der varetager den daglige ledelse, hæfter personligt og solidarisk for betaling af den skyldige merværdiafgift, når de retlige forpligtelser, der ved nærværende lov er pålagt de momspligtige personer, hvis daglige ledelse de varetager, som følge af en misligholdelse af de retlige forpligtelser, der påhviler dem selv, ikke er blevet overholdt, eller når den skyldige moms ikke er blevet betalt ved hjælp af de økonomiske midler, som de forvalter.«

7. Momslovens artikel 67-3 fastsætter:

»I tilfælde af misligholdelse af de retlige forpligtelser, der påhviler de administrerende direktører, direktører og enhver retlig eller faktisk leder, der varetager den daglige ledelse, kan direktøren for

myndigheden eller dennes delegerede træffe afgørelse om indfrielse af de pågældendes garantiforpligtelse. Denne afgørelse giver myndigheden ret til hos de nævnte personer at opkræve den moms, som de momspligtige personer skylder. [...]

Afgørelser om indfrielse af garantiforpligtelser truffet af direktøren for myndigheden eller dennes delegerede kan anfægtes ved indgivelse af en klage.

[...]

Direktørens afgørelse kan appelleres. [...]«

8. Momslovens artikel 74 foreskriver i stk. 1 og 2:

»1. Når myndigheden med hensyn til en afgiftspligtig persons transaktioner på grundlag af bestyrkede, præcise og samstemmende formodninger nærer tvivl om, hvorvidt de indberettede angivelser er korrekte, kan den foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis den afgiftspligtige persons forklaringer, oplysninger eller fremlagte beviser ikke kan fjerne tvivlen.

2. Når en afgiftspligtig person uanset grunden hertil ikke har indberettet de i artikel 64 nævnte momsangivelser inden de pålagte frister og ved angivelse af de påkrævede oplysninger eller ikke har efterlevet alle eller visse af de forpligtelser, som det i henhold til nærværende lov er pålagt vedkommende til at føre, udlevere, opbevare eller fremsende bøger eller dokumenter, kan myndigheden ligeledes ansætte det momsbeløb, som den afgiftspligtige person skylder, på basis af den formodede beløbsmæssige værdi af de transaktioner, som vedkommende har gennemført i den eller de måneder, som uregelmæssigheden vedrører.«

9. Momslovens artikel 76 fastsætter i stk. 2 og 3:

»[...]

2. Afgørelsen om korrektion eller skønsmæssig ansættelse i overensstemmelse med artikel 73, 74 og 75 meddeles den afgiftspligtige person, som dermed formodes at have modtaget meddelelse herom på den deri angivne dato. [...]

3. De i stk. 2 nævnte afgørelser om korrektion eller skønsmæssig ansættelse kan anfægtes ved indgivelse af en klage. [...]

Direktørens afgørelse kan appelleres. Appel iværksættes ved stævning indleveret til den civilretlige afdeling af Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (kredsdomstolen i Luxembourg). [...]«

III. De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten, retsforhandlingerne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10. Den 17. marts 2018 vedtog skatte- og afgiftsmyndigheden to afgørelser om afgiftsansættelse over for det luxembourgske selskab VN (herefter »det afgiftspligtige selskab«) for henholdsvis 2014 og de to år 2015 og 2016 (herefter »momsopgørelserne«). QJ var direktør for dette selskab fra den 22. april 2013 til den 15. februar 2019, hvor han fratrådte. Den klage, som det afgiftspligtige selskab indgav over af disse afgiftsansættelser, blev afvist på grund af for sen indgivelse.

11. Da det afgiftspligtige selskab den 16. maj 2019 ikke havde betalt de skyldige beløb, fremsendte skatte- og afgiftsmyndigheden i henhold til momslovens artikel 67-1 QJ en anmodning om indfrielse af garantiforpligtelsen, hvorefter denne i sin egenskab af direktør med ansvar for den daglige ledelse af selskabet VN fra 2013 til 2019 skulle betale de udestående beløb for årene 2014-2016 (herefter »anmodningen om indfrielse af garantiforpligtelsen«).

12. Efter at direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden havde afvist den klage, som QJ havde indgivet over anmodningen om indfrielse af garantiforpligtelsen, anlagde QJ sag ved Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (kredsdomstolen i Luxembourg) med påstand om hel eller delvis annulation. Denne retsinstans frifandt skatte- og afgiftsmyndigheden og stadfæstede afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndighedens direktør.

13. QJ iværksatte appel til prøvelse af den nævnte dom ved Cour d'appel (appeldomstol, Luxembourg). Han gjorde for denne retsinstans gældende, at han i sin egenskab af den person, der var blevet anmodet om at indfri garantiforpligtelsen i henhold til de afgiftsansættelser, der var blevet vedtaget over for det selskab, som han havde været direktør for, havde ret til at rejse en tredjepartsindsigelse, der fortsat kunne antages til realitetsbehandling, eftersom han ikke personligt var blevet meddelt disse afgiftsansættelser. Endvidere gjorde han gældende, at det ikke var foreneligt med chartrets artikel 47 at nægte ham muligheden for at indgive klage i eget navn.

14. Cour d'appel (appeldomstol) forkastede QJ's argumentation, som var støttet på chartrets artikel 47. Den fandt, at bestemmelserne i momslovens artikel 67-1 ff. om proceduren for indfrielse af garantiforpligtelsen ikke udsprang af EU-retten. Desuden kunne QJ som tredjepart i proceduren for afgiftsansættelse ikke påberåbe sig eventuelle tilsidesættelser af grundlæggende rettigheder, der måtte være sket i forbindelse med denne sag mod selskabet VN.

15. Med hensyn til den kritik, som QJ fremførte i henseende til afgiftsansættelserne, lagde Cour d'appel (appeldomstol) til grund, at QJ ikke havde personlig adgang til at påklage disse afgørelser. Den fastslog nærmere bestemt, at hverken momslovens artikel 76-3, som regulerer klageproceduren vedrørende afgiftsansættelser, eller momslovens artikel 67-1 til 67-4 eller nogen anden retlig bestemmelse giver en person, som er genstand for en anmodning om indfrielse af garantiforpligtelsen, en personlig adgang til at påklage de afgiftsansættelser, der er vedtaget over for den afgiftspligtige person. I mangel af en klage, der kunne være antaget til realitetsbehandling og være begrundet, blev afgørelserne om afgiftsansættelse endelige, hvorfor hverken det afgiftspligtige selskab eller den direktør, der blev anmodet om at indfri garantiforpligtelsen, kunne anfægte dem.

16. I den foreliggende sag fastslog Cour d'appel (appeldomstol), at eftersom den person, der blev anmodet om at indfri garantiforpligtelsen, var den samme som den, der repræsenterede den juridiske enhed i proceduren for fastsættelse af omsætningen, havde den pågældende i denne egenskab mulighed for at deltage i proceduren for fastsættelse af den momspligtige omsætning og i en klage over afgiftsansættelsen. Da QJ endvidere ikke var den momspligtige person, havde skatte- og afgiftsmyndigheden hverken pligt til at meddele ham afgiftsansættelserne personligt eller til at knytte ham som person til proceduren for afgiftsansættelse.

17. QJ har iværksat kassationsappel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret. Med det første kassationsanbringendes første led har appellanten fremsat et klagepunkt vedrørende den appellerede dom, idet hans ret til effektive retsmidler, som er sikret ved chartrets artikel 47, herved blev krænket. Han har gjort gældende, at det var med urette, at Cour d'appel (appeldomstol) forkastede hans anbringende vedrørende denne bestemmelse, idet Unionens

retsinstanser har lagt til grund, at de nationale bestemmelser, der regulerer anvendelsen af de fælles regler, herunder det fælles momssystem, udgør en del af gennemførelsen af EU-retten. Ifølge appellantens krænkede Cour d'appel (appeldomstol) med den appellerede dom, hvorved den forkastede dette anbringende, chartrets artikel 47, således som denne bestemmelse er blevet fortolket i bl.a. dom af 9. september 2021, Adler Real Estate m.fl. (C-546/18, herefter »dommen i sagen Adler Real Estate«, EU:C:2021:711). Det fremgår af den nævnte dom, at appellantens i forbindelse med et søgsmål til prøvelse af en anmodning om indfrielse af garantiforpligtelsen skal have ret til at anfægte lovligheden af de afgørelser, der er truffet over for den juridiske person, i hvis direction den pågældende har siddet, herunder de omtvistede afgiftsansættelser.

18. Den forelæggende ret har påpeget, at Domstolen i dom af 26. februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, herefter »Åkerberg Fransson-dommen«, EU:C:2013:105) og i en række senere domme har fastslået, at forskellige aspekter af den nationale procesret, der finder anvendelse på momsområdet, er omfattet af gennemførelsen af EU-retten, hvilket medfører, at chartret og navnlig artikel 47 finder anvendelse.

19. Ifølge den forelæggende ret kan denne retspraksis finde anvendelse på en ordning for solidarisk hæftelse, hvorved et selskabs direktører, fordi de har misligholdt de forpligtelser, der påhviler dem, gøres ansvarlige for betaling af den moms, som det selskab, de leder, skylder.

20. Såfremt spørgsmålet om, hvorvidt chartrets artikel 47 finder anvendelse, besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret oplyst, om det er muligt for disse direktører i forbindelse med en klage, som de kan indgive i overensstemmelse med national ret til prøvelse af den administrative retsakt, der fastslår deres solidariske hæftelse, indirekte at anfægte momsopgørelsen, der forinden er blevet meddelt selskabet, og som dette ikke har påklaget rettidigt.

21. I denne henseende ønsker den forelæggende ret oplyst, om – og i givet fald på hvilke betingelser – den i dommen i sagen Adler Real Estate m.fl. valgte løsning kan overføres på tvisterne om de anmodninger om indfrielse af garantiforpligtelsen, der er rettet til direktørerne for et selskab på grundlag af beslutninger, som til forskel fra den beslutning, som denne dom omhandlede, ikke har strafferetlig karakter.

22. Spørgsmålet er nærmere bestemt, om chartrets artikel 47 er til hinder for, at en direktør, som er genstand for en administrativ retsakt, hvorved vedkommendes solidariske hæftelse for betaling af moms fastslås, hverken indirekte kan anfægte den momsopgørelse, der er meddelt selskabet, eller påberåbe sig eventuelle tilsidesættelser af de grundlæggende rettigheder i forbindelse med proceduren for afgiftsansættelse over for selskabet eller kræve, at momsopgørelsen meddeles vedkommende, eller kræve at blive knyttet som person til proceduren for afgiftsansættelse.

23. På denne baggrund har Cour de cassation (kassationsdomstol, Luxembourg) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Finder [chartret], navnlig artikel 47, i lyset af de kriterier, der er fastsat i chartrets artikel 51, stk. 1, anvendelse på bestemmelser i national ret, der pålægger selskabsdirektører solidarisk ansvar som følge af misligholdelse af deres forpligtelser, for betaling af den moms, som det selskab, de leder, skylder?

- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal chartrets artikel 47 da fortolkes således, at den giver direktører, der er [genstand for en anmodning om indfrielse af garantiforpligtelsen], mulighed for [indirekte] inden for rammerne af en klage, som de i henhold til national ret kan indgive over den [forvaltningsakt], der fastslår deres solidariske hæftelse, at anfægte den [momsopgørelse], der forinden er blevet [meddelt] selskabet, og som selskabet ikke rettidigt har indgivet klage over?
- 3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende, skal chartrets artikel 47 da fortolkes således, at denne bestemmelse begrænser de anbringender, som direktører kan fremføre inden for rammerne af [den indirekte anfægtelse] af den momsopgørelse, der er [meddelt] det afgiftspligtige selskab [...], eller således, at [den omfatter] alle anbringender, herunder dem, der vedrører fastsættelsen af moms gælden, såsom [de faktiske konstateringer], der førte til den administrative afgørelse om [...] afgiftsansættelse[, der blev truffet over for og meddelt det afgiftspligtige selskab], og anbringender vedrørende rent personlige forhold, såsom eventuelle krænkelse af [disse direktørers] grundlæggende rettigheder [i forbindelse med] afgiftsansættelsesproceduren [...]?»

24. QJ, den luxembourgske, den spanske og den polske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Disse parter har i retsmødet den 4. december 2025 afgivet mundtlige indlæg og besvaret de spørgsmål, som Domstolen havde stillet til skriftlig og mundtlig besvarelse.

IV. Bedømmelse

A. Om det første præjudicielle spørgsmål

25. Ifølge forelæggelsesafgørelsen vedrører tvisten den klage, som sagsøgeren i hovedsagen, QJ, direktør for det afgiftspligtige selskab, indgav over anmodningen om indfrielse af garantiforpligtelsen. QJ retsforfølges i sin egenskab af skyldner, som hæfter personligt og solidarisk for den skyldige moms, som det afgiftspligtige selskab ikke har betalt. Selskabsdirektørernes solidariske hæftelse er fastsat ved momslovens artikel 67-2³. Den er baseret på disse direktørers »misligholdelse« af de retlige forpligtelser, der påhviler dem, når de retlige forpligtelser, der påhviler de momspligtige personer, som følge af den nævnte misligholdelse ikke er blevet overholdt, eller den skyldige moms ikke er blevet betalt ved hjælp af de økonomiske midler, som de forvalter⁴.

³ – Med hensyn til en oversigt over ordningen for indfrielse af garantiforpligtelsen på momsområdet jf. G. Barbabianca, B. Gasparotto og P. Ronny, *Législation TVA Annotée*, 2. udg., Legitech, Luxembourg, 2023, s. 536 ff., M. Bena og E. Trevisan, »Guide pratique pour dirigeants de société: les actions essentielles en cas d'appel en garantie par l'administration fiscale«, 2024 (3) *Revue générale de fiscalité luxembourgeoise*, s. 72, og E. Loquet, »Responsabilité des dirigeants de société en matière de fiscalité directe et indirecte«, *Droit fiscal luxembourgeois*, livre jubilaire de l'*International Fiscal Association*, Luxembourg, Legitech, s. 181-208. Med hensyn til en oversigt over ordningen for indfrielse af garantiforpligtelsen vedrørende direkte skatter jf. S.N. Schroeder, *L'appel en garantie: des dirigeants de société en matière d'impôts directs*, Legitech, Bertrange, 2020, s. 153-167, A. Steichen, »La procédure fiscale – §330. Recours contre le bulletin d'appel«, i *Manuel de droit fiscal*, Legitech, Bertrange, 2023, s. 327 og 328, og F. Chaouche og J. Lyaudet, »Chapitre 3 – Le bulletin de l'impôt sur le revenu«, i *Fiscalité des personnes physiques*, 3. udg., Larcier Luxembourg, Windhof, 2024, s. 805 og 806.

⁴ – Det skal påpeges, at direktørernes solidariske hæftelse ligeledes er fastsat på området for direkte skatter i medfør af artikel 119 i loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (»Abgabeordnung«) (den generelle skattelov af 22.5.1931 med senere ændringer, herefter »skatteloven«). Sagsøgeren i hovedsagen har for de retsinstanser, der har påkendt sagens realitet, gjort gældende, at principperne i skatteloven kan finde anvendelse i forbindelse med hans klage, og at skattelovens artikel 119, stk. 2, giver ham mulighed for at rejse en tredjepartsindsigelse over for afgiftsansættelserne. Cour d'appel (appeldomstol) fastslog imidlertid, at skattelovens bestemmelser ikke finder anvendelse på området for indirekte skatter. Spørgsmålet om, hvorvidt skattelovens artikel 119, stk. 2, kan finde anvendelse i hovedsagen, er genstand for det af QJ fremførte første kassationsanbringendes tredje led. De præjudicielle spørgsmål omhandler ikke denne bestemmelse.

26. I den foreliggende sag fastslog den ret, der påkendte sagens realitet, QJ's culpøse handling, idet han nærmere bestemt tilsidesatte angivelsespligten på momsområdet og forpligtelsen til at betale den skyldige moms til statskassen⁵. Det beløb, som QJ er blevet anmodet om at indfri i henhold til garantiforpligtelsen, svarer til det beløb, som hovedskyldneren, dvs. det afgiftspligtige selskab, skylder. Hovedstolens beløb er fastsat i den afgiftsansættelse, der vedtages over for og meddeles det afgiftspligtige selskab i overensstemmelse med momslovens artikel 74.

27. I forbindelse med QJ's klage over anmodningen om indfrielse af garantiforpligtelsen anlog Cour d'appel (appeldomstol), at de beløb, der optræder i afgiftsansættelserne, ikke længere kunne anfægtes, eftersom disse ansættelser var blevet endelige.

28. Cour d'appel (appeldomstol) forkastede det anbringende, som QJ støttede på en tilsidesættelse af chartrets artikel 47, idet den fastslog, at denne bestemmelse ikke kunne finde anvendelse på den nationale proceduremæssige ordning for indfrielse af garantiforpligtelsen.

29. På denne proceduremæssige baggrund bør det lægges til grund, at den forelæggende ret med det første præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at denne bestemmelse finder anvendelse i forbindelse med en persons søgsmål til prøvelse af lovligheden af forvaltningsakt, hvorved det i medfør af en national lovgivning, der fastsætter, at direktørerne for et selskab hæfter solidarisk for betaling af udestående moms som følge af misligholdelse af de forpligtelser, der påhviler dem, fastslås, at den nævnte person hæfter solidarisk for betalingen af det momsbeløb, som det afgiftspligtige selskab, som vedkommende har været direktør for, ikke har erlagt.

1. Spørgsmålet om, hvorvidt chartret finder anvendelse

30. Det bør fremhæves, at det af chartrets artikel 51, stk. 1, følger, at chartrets bestemmelser kun finder anvendelse på medlemsstaterne, når de gennemfører EU-retten.

31. De grundlæggende rettigheder, der er sikret ved Unionens retsorden, kan således anvendes i alle situationer, der reguleres af EU-retten, men ikke uden for sådanne situationer⁶.

32. I henhold til momsdirektivets artikel 273, stk. 1, kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser end de i dette direktiv fastsatte, hvis disse forpligtelser skønnes nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af moms og for at undgå svig⁷.

33. Domstolen har allerede haft lejlighed til at præcisere, at bestemmelserne i momsdirektivets artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, og således indrømmer medlemsstaterne et skøn med hensyn til midlerne til at sikre, at den moms, som skyldes på deres område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig⁸.

⁵ – Det fremgår af sagen for Domstolen, at den årlige momsangivelse, som var indgivet for 2014 indeholdt fejl, og at de årlige momsangivelser for 2015 og 2016 ikke var blevet indgivet inden for de fastsatte frister.

⁶ – Dom af 1.8.2025, BAJI Trans (C-544/23, EU:C:2025:614, præmis 49), og Åkerberg Fransson-dommen (præmis 19).

⁷ – Dom af 30.4.2025, Genzyński (C-278/24, EU:C:2025:299, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

⁸ – Dom af 13.10.2022, Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« (C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

34. I denne henseende pålægger artikel 325, stk. 1, TEUF medlemsstaterne at bekæmpe svig og enhver anden ulovlig aktivitet, der skader Unionens finansielle interesser, ved hjælp af afskrækkende og effektive foranstaltninger⁹.

35. I henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), i Rådets afgørelse 2014/335/EU, Euratom af 26. maj 2014 om ordningen for Den Europæiske Unions egne indtægter (EUT 2014, L 168, s. 105) omfatter Unionens egne indtægter bl.a. provenuet af anvendelsen af en ensartet sats på de harmoniserede momsberegningsgrundlag, der er fastlagt i henhold til EU-reglerne. Der består følgelig en direkte forbindelse mellem opkrævning af momsindtægter under overholdelse af den gældende EU-ret og tilrådighedsstillelse for Unionens budget af tilsvarende momsindtægter, idet enhver lakune i opkrævningen af momsindtægter potentielt kan føre til reduktion af de momsindtægter, der skal stilles til rådighed¹⁰.

36. I denne henseende nævnes, at det for at sikre beskyttelsen af Unionens finansielle interesser navnlig påhviler medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger med henblik på at sikre en effektiv og fuldstændig opkrævning af de egne indtægter, som består i de indtægter, der hidrører fra anvendelsen af en ensartet sats på de harmoniserede momsberegningsgrundlag¹¹.

37. I overensstemmelse med Domstolens faste praksis følger det for det andet af momsdirektivets artikel 2 og 273, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU og artikel 325, stk. 1, TEUF, at medlemsstaterne har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på deres respektive områder, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig¹².

38. Den omstændighed, at medlemsstaterne råder over en skønsbeføjelse med hensyn til fastlæggelsen af foranstaltninger, der skal sikre korrekt opkrævning af momsen, kan ikke begrunde en anden konklusion. Det fremgår nemlig af Domstolens praksis, at en medlemsstat, som udøver et frit valg mellem flere foranstaltninger til gennemførelse af en EU-retsakt eller en skønsbeføjelse, som er en integrerende del af den ordning, der er fastsat ved denne retsakt, skal anses for at gennemføre EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1¹³.

39. Således som Kommissionen har anført i sine skriftlige indlæg, har Domstolen ved flere lejligheder fastslået, at ordninger for solidarisk hæftelse, der vedrører skyldig moms, som ikke er blevet betalt af en afgiftspligtig juridisk person inden for de bindende frister, der er fastsat i momsdirektivets bestemmelser, og som muliggør inddrivelse heraf hos en direktør eller et medlem af direktionen for et selskab, bidrager til at sikre en korrekt opkrævning af momsen som omhandlet i momsdirektivets artikel 273 og udgør således en gennemførelse af EU-retten¹⁴.

⁹ – Dom af 27.2.2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, præmis 47).

¹⁰ – Dom af 13.10.2022, Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« (C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

¹¹ – Dom af 13.10.2022, Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« (C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

¹² – Dom af 3.4.2025, Cityland (C-164/24, EU:C:2025:241, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

¹³ – Dom af 29.7.2024, protectus (C-185/23, EU:C:2024:657, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁴ – Dom af 27.2.2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, præmis 49), af 14.11.2024, Herdijk (C-613/23, EU:C:2024:961, præmis 18), og af 13.10.2022, Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« (C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 70).

40. I den foreliggende sag bidrager en ordning for solidarisk hæftelse som den i hovedsagen omhandlede til inddrivelse af momsbeløb, som ikke er blevet betalt af en afgiftspligtig juridisk person¹⁵, hvorfor den bidrager til overholdelsen af den pligt, jf. punkt 37 i dette forslag til afgørelse, som påhviler hver medlemsstat til at vedtage de retlige og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, der skyldes på dens område, opkræves i sin helhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 273, stk. 1¹⁶.

41. En sådan ordning udgør således en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1.

42. Den luxembourgiske regering har ikke desto mindre bestridt, at chartret kan finde anvendelse. Denne regering har anført, at det i Åkerberg Fransson-dommen var de nationale skattemæssige sanktioner over for adfærd, som skader Unionens finansielle interesser, der blev kvalificeret som en gennemførelse af EU-retten¹⁷.

43. Den nævnte regering har imidlertid fremhævet, at i luxembourgsk ret er de skattemæssige sanktioner fastlagt i momslovens artikel 77-80, mens denne lovs artikel 67-1 ff., som vedrører den solidariske hæftelse, som den direktør, der har udvist culpøs adfærd, ifalder, ikke fastsætter en skattemæssig sanktion i den nævnte lovs betydning, men en specifik form for civilretligt ansvar. Efter luxembourgsk ret er det selskabsdirektørens forseelse, der danner grundlag for ordningen for solidarisk hæftelse, og ikke tilsidesættelsen af de materielle forpligtelser, der følger af lovgivningen om moms. For så vidt som omfanget af direktørens solidariske hæftelse afhænger af vedkommendes forseelser, kan det ikke lægges til grund, at ordningen for solidarisk hæftelse kan sikre medlemsstaten, at »den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed«, som omhandlet i Åkerberg Fransson-dommen.

44. Af følgende grunde kan jeg ikke erklære mig enig i den luxembourgiske regerings synspunkt.

45. Det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i punkt 37 i dette forslag til afgørelse, at medlemsstaterne har pligt til at vedtage de retlige og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, der skyldes på deres område, opkræves i sin helhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 273, stk. 1. Pålæggelse af skattemæssige sanktioner er ikke det eneste middel, som medlemsstaterne råder over med henblik på at opfylde deres pligt i henhold til denne bestemmelse. Enhver foranstaltning, der skal sikre inddrivelse af udestående moms, gør det muligt at sikre den fulde inddrivelse af momsen og dermed medlemsstaternes overholdelse af den førnævnte pligt.

46. Som jeg tidligere har nævnt¹⁸, har Domstolen endvidere allerede fastslået, at visse ordninger for solidarisk hæftelse udgør en gennemførelse af EU-retten, idet de bidrager til at sikre opkrævning af momsen i sin helhed, uden at disse ordninger nødvendigvis betegnes som sanktioner i den pågældende nationale lov. Som den spanske regering har præciseret i sine mundtlige indlæg, er det forhold, at den i hovedsagen omhandlede ordning for solidarisk hæftelse ikke er omfattet af et sanktionssystem, ikke til hinder for, at den kan kvalificeres som en gennemførelse af EU-retten.

¹⁵ – Ifølge begrundelsen for lovforslag nr. 7020 af 11.10.2016 om gennemførelse af skattereform 2017 »er det vigtigt at sikre, at [momsen] faktisk betales af de [momspligtige erhvervsdrivende] til staten og ikke drejes i retning af andre anvendelser«. Af samme begrundelse fremgår, at de bestemmelser, der giver mulighed for at retsforfølge selskabsdirektørerne, er vedtaget »med henblik på at øge statens inddrivelsessikkerhed og ansvarliggøre de personer, der leder henholdsvis forvalter enhver momspligtig enhed« (min fremhævelse).

¹⁶ – Dom af 13.10.2022, Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna Praktika« (C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 71).

¹⁷ – Jf. præmis 27 og 28 i Åkerberg Fransson-dommen.

¹⁸ – Punkt 39 i dette forslag til afgørelse.

47. Den luxembourgske regering har ligeledes gjort gældende, at ordningen for indfrielse af garantiforpligtelsen er en særlig ordning for civilretligt ansvar, som ikke er forbundet med opkrævningen af momsen i sin helhed.

48. Dette udsagns indflydelse på spørgsmålet om, hvorvidt ordningen for solidarisk hæftelse udgør en gennemførelse af EU-retten, afhænger af svaret på spørgsmålet om, hvorvidt statens tab er adskilt fra det udestående momsbeløb eller ej. I retsmødet erklærede den luxembourgske regering som svar på Domstolens spørgsmål herom imidlertid, at det udestående momsbeløb helt eller delvist udgør det tab, som staten har lidt, og at der ikke skal betales yderligere erstatning som følge af direktørens culpøse adfærd. Denne regering har i øvrigt anført, at det beløb, som direktøren i den foreliggende sag skulle betale i henhold til anmodningen om indfrielse af garantiforpligtelsen, svarer til det, der fremgår af den momsopgørelse, der blev udstedt til selskabet, og som ikke er blevet betalt.

49. Som Kommissionen nærmere bestemt har forklaret i sine mundtlige indlæg, kan det ikke hævdes, at den omtvistede ordning for solidarisk hæftelse er adskilt fra det skyldige momsbeløb, for så vidt som denne ordning ikke fastsætter erstatningen for et bestemt tab som følge af den manglende betaling af momsen.

50. Det er derfor min opfattelse, at den omtvistede ordning for solidarisk hæftelse udgør en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1.

2. Muligheden for at påberåbe sig chartrets artikel 47

51. Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret navnlig oplyst, om man i forbindelse med et søgsmål til prøvelse af den anmodning om indfrielse af garantiforpligtelsen, som man har modtaget, kan påberåbe sig chartrets artikel 47.

52. I medfør af chartrets artikel 47 skal enhver, hvis rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænket, have adgang til effektive retsmidler for en domstol under overholdelse af de betingelser, der er fastsat i denne artikel. Enhver har navnlig ret til en retfærdig rettergang.

53. Som det følger af Domstolens faste praksis, kan retten til effektive retsmidler påberåbes alene på grundlag af chartrets artikel 47, uden at indholdet heri skal præciseres ved andre bestemmelser i EU-retten eller i medlemsstaternes nationale ret¹⁹.

54. For at denne rettighed kan anerkendes i en given sag, forudsætter det imidlertid, således som det fremgår af chartrets artikel 47, stk. 1, at den person, som påberåber sig den, gør rettigheder eller friheder, som er sikret ved EU-retten, gældende²⁰.

¹⁹ – Dom af 6.10.2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet) (C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

²⁰ – Dom af 6.10.2020, État luxembourgeois (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet) (C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

55. Det bør i denne henseende indledningsvis påpeges, at det af Domstolens faste praksis følger, at beskyttelse mod offentlige myndigheders vilkårlige eller uforholdsmæssige indgreb i forhold af privat karakter, hvad enten der er tale om fysiske eller juridiske personer, er et generelt EU-retligt princip²¹.

56. Denne beskyttelse kan påberåbes af en fysisk person – som f.eks. sagsøgeren i hovedsagen – som en ret, der er sikret ved EU-retten, som omhandlet i chartrets artikel 47, stk. 1, med henblik på at anfægte en bebyrdende retsakt – nemlig anmodningen om indfrielse af garantiforpligtelsen – på grundlag af en national bestemmelse, der jf. punkt 50 i dette forslag til afgørelse gennemfører EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1²².

57. Det følger heraf, at chartrets artikel 47 finder anvendelse under de i tvisten i hovedsagen foreliggende omstændigheder.

58. Den luxembourgske regering har i sine skriftlige indlæg gjort gældende, at det af Adjak-dommens præmis 42²³ følger, at chartrets artikel 47 ikke er relevant for bedømmelsen af retten til et forsvar i forbindelse med en sag om solidarisk hæftelse.

59. I denne henseende bør det påpeges, at i den sag, der gav anledning til Adjak-dommen, omhandlede det spørgsmål, som blev forelagt Domstolen, retten til et forsvar for en tredjemand, som blev holdt ansvarlig for en momspligtig juridisk persons skyldige afgifter, i forbindelse med den sag om afgiftsansættelse, der blev ført mod denne afgiftspligtige person, og den sag om solidarisk hæftelse, der var indledt over for denne tredjemand. I den nævnte doms præmis 42 bemærkede Domstolen, at chartrets artikel 47 ikke var relevant på grund af disse sagers administrative karakter.

60. Den foreliggende sag drejer sig imidlertid om en borgers ret til at forsvare sin sag for en ret i forbindelse med sin klage over afgørelsen om indfrielse af garantiforpligtelsen. Adjak-dommens præmis 42 kan derfor ikke finde anvendelse på situationen i den foreliggende sag.

61. På baggrund af det ovenstående bør det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at denne bestemmelse finder anvendelse i forbindelse med en persons søgsmål til prøvelse af lovligheden af en administrativ retsakt, hvorved det i medfør af en national lovgivning, der fastsætter, at direktørerne for et selskab hæfter solidarisk for betaling af udestående moms som følge af misligholdelse af de forpligtelser, der påhviler dem, fastslås, at den nævnte person hæfter solidarisk for betalingen af det momsbeløb, som det afgiftspligtige selskab, som vedkommende har været direktør for, ikke har erlagt.

B. Om det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål

62. Såfremt det første præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret med det andet præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning eller praksis, som ikke giver den direktør, der modtager en anmodning om indfrielse af garantiforpligtelsen,

²¹ – Dom af 6.10.2020, *État luxembourgeois* (Ret til at anlægge søgsmål til prøvelse af en anmodning om oplysninger på skatteområdet) (C-245/19 og C-246/19, EU:C:2020:795, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

²² – Jf. i denne retning dom af 16.5.2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 50). Jf. J. Kaprielian, »La protection effective de l'assujetti et le contrôle TVA«, 2024(2), *Cahiers de fiscalité luxembourgeoise et européenne*, s. 161-194, navnlig s. 163.

²³ – Dom af 27.2.2025, *Adjak* (C-277/24, EU:C:2025:130).

mulighed for i forbindelse med sin klage over den forvaltningsakt, der fastslår vedkommendes solidariske hæftelse for det afgiftspligtige selskabs skyldige moms, indirekte at anfægte den momsopgørelse, der tidligere er meddelt dette selskab, og som er blevet endelig. Såfremt dette er tilfældet, ønsker den forelæggende ret med det tredje præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt oplyst, hvilke anbringender en sådan direktør kan fremsætte i forbindelse med den indirekte anfægtelse af den nævnte momsopgørelse.

63. Det bør erindres, at det væsentligste indhold af retten til effektive retsmidler, som er fastsat i chartrets artikel 47, bl.a. retten til et forsvar, er, at den person, som er tillagt denne ret, skal have adgang til en retsinstans, der har kompetence til at sikre overholdelsen af de rettigheder, som EU-retten sikrer vedkommende, og som med henblik herpå kan undersøge alle retlige og faktiske spørgsmål, der er relevante for at afgøre den tvist, der er indbragt for den²⁴.

64. Det følger af Domstolens praksis, at kravet om overholdelse af det væsentligste indhold af retten til effektive retsmidler imidlertid alene indebærer, at enhver har ret til at anfægte en bebyrdende retsakt, der kan krænke disse rettigheder og friheder. Mere præcist indebærer det nævnte krav ikke som sådan, at indehaveren af denne ret skal have adgang til direkte at anlægge søgsmål med en principal påstand, hvorved en given foranstaltning anfægtes, for så vidt som der i øvrigt for de forskellige kompetente nationale retsinstanser findes et eller flere retsmidler, der gør det muligt for vedkommende indirekte at opnå domstolskontrol af denne foranstaltning, og som sikrer overholdelsen af de rettigheder og friheder, som EU-retten har tillagt vedkommende, uden at den pågældende skal udsætte sig for risikoen for at blive pålagt en sanktion i tilfælde af manglende efterkommelse af den omhandlede foranstaltning²⁵.

65. På baggrund af disse påmindelser bør det nævnes, at den nationale lovgivning eller praksis i den foreliggende sag begrænser de anbringender, som kan fremsættes til forsvar for den person, der er blevet anmodet om indfrielse af garantiforpligtelsen, til de betingelser, som ifølge momslovens artikel 67-3 gælder for, at den pågældende ifalder afgiftsansvar, nemlig at der foreligger en forseelse begået af selskabsdirektøren, et tab for en skadelidt og en årsagsforbindelse mellem tabet og forseelsen. Direktøren kan ikke i forbindelse med den procedure for indfrielse af garantiforpligtelsen, som vedkommende er genstand for, indirekte anfægte de i afgiftsansættelsen angivne beløb, som svarer de beløb, som vedkommende opkræves. Den person, der i sin egenskab af solidarisk skyldner er blevet anmodet om at indfri garantiforpligtelsen, fratages således muligheden for at bestride, at gælden eksisterer og størrelsen af den gæld, som vedkommende solidarisk hæfter for.

66. Begrundelsen for denne begrænsning af de anbringender, som modtageren af anmodningen om indfrielse af garantiforpligtelsen kan fremføre til sit forsvar, beror på den endelige karakter af den momsopgørelse, der er vedtaget over for det afgiftspligtige selskab.

67. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at princippet om iagttagelse af retten til forsvar ikke udgør en absolut rettighed, men kan underlægges begrænsninger, forudsat at disse faktisk er nødvendige for at tilgodese de almene hensyn, som den omhandlede foranstaltning forfølger, og forudsat at begrænsningerne ikke, når henses til det forfulgte formål, indebærer et uforholdsmæssigt og uantageligt indgreb over for det centrale indhold af de således beskyttede rettigheder²⁶.

²⁴ – Dom af 18.12.2025, SACD m.fl. (C-182/24, EU:C:2025:979, præmis 73 og den deri nævnte retspraksis).

²⁵ – Jf. i denne retning dom af 8.4.2025, Den Europæiske Anklagemyndighed (Domstolskontrol med proceduremæssige retsakter) (C-292/23, EU:C:2025:255, præmis 79 og den deri nævnte retspraksis).

²⁶ – Dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

68. Anerkendelsen af den ved udløbet af en rimelig søgsmålsfrist eller ved udtømming af retsmidlerne opnåede endelige karakter af en forvaltningsafgørelse bidrager til retssikkerheden, som også er et grundlæggende princip i EU-retten²⁷. Eftersom det bidrager til retssikkerheden, at en forvaltningsafgørelse er endelig, kræver EU-retten principielt ikke, at et organ er forpligtet til at genoptage en forvaltningsafgørelse, som er blevet endelig²⁸.

69. Når dette er sagt, kan det forhold, at en forvaltningsafgørelse er endelig, ikke begrunde et indgreb i selve kernen i retten til forsvar²⁹.

70. I den foreliggende sag får forvaltningsafgørelsen, som er blevet endelig, dvs. momsopgørelsen, en bindende virkning for det afgiftspligtige selskabs direktør, som er tredjemand, idet vedkommende ikke var modtager af den omtvistede afgørelse og ikke personligt har kunnet gøre sine rettigheder gældende.

71. Under disse omstændigheder kan det forhold, at en direktør, der retsforfølges i egenskab af solidarisk skyldner, udelukkes fra retten til at anfægte de faktiske og retlige vurderinger i denne afgørelse, krænke det væsentlige indhold af vedkommendes ret til effektive retsmidler³⁰.

72. Som den polske regering har forklaret i sine skriftlige indlæg, udgør den skatteansættelse, der er rettet til selskabet i sagen om selskabsdirektørens ansvar, blot et bevis for de faktiske konstateringer og de retlige kvalificeringer, som skatte- og afgiftsmyndigheden har foretaget i forbindelse med den sag, der føres mod det nævnte selskab.

73. For at opfylde de krav, der er forbundet med retten til en retfærdig rettergang, er det væsentligt, at parterne har kendskab til og kontradiktorisk kan drøfte de faktiske forhold, der fremgår af denne skatteansættelse³¹. Den forelæggende ret skal kunne efterprøve de konstateringer, hvorpå den retsakt, hvis lovlighed anfægtes, er støttet, og som er afgørende for udfaldet af den tvist, som er blevet indbragt for den.

74. Dommen i sagen *Adler Real Estate m.fl.* underbygger denne konklusion. I denne dom fastslog Domstolen, at retten til forsvar er af *subjektiv* karakter, således at det er de berørte parter selv, der skal være i stand til effektivt at udøve den, uanset karakteren af den procedure, som de er omfattet af³². Ifølge Domstolen kræver overholdelsen af retten til effektiv retsmidler, at den administrative myndighed i forbindelse med en administrativ straffesag vedrørende en fysisk person skal se bort fra den bindende virkning, som er knyttet til vurderinger i en afgørelse, hvorved den overtrædelse, som denne person er foreholdt, fastslås, og som er blevet endelig, uden at den pågældende personligt har kunnet anfægte disse vurderinger ved udøvelse af sin egen ret til forsvar³³.

²⁷ – Jf. i denne retning dom af 13.1.2004, *Kühne & Heitz*, C-453/00, EU:C:2004:17, præmis 24, og dommen i sagen *Adler Real Estate m.fl.* (præmis 38).

²⁸ – Dom af 27.2.2025, *Adjak* (C-277/24, EU:C:2025:130, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

²⁹ – Jf. i denne retning dom af 27.2.2025, *Adjak* (C-277/24, EU:C:2025:130, præmis 55).

³⁰ – Jf. A. Papagiannoulas, »Responsabilité fiscale du dirigeant social – Les vicissitudes du débat contradictoire dans le contentieux de la responsabilité fiscale du dirigeant social (LPE, art. L. 267)«, *Revue de droit fiscal*, nr. 20, 19.5.2023, s. 1-7, navnlig s. 6. Denne forfatter har under henvisning til retspraksis fra Cour de cassation (kassationsdomstol, Frankrig) (Cour de cassation, civile, chambre commerciale, 9.11.2017, 17-16.464) (kassationsdomstol, afdelingen for civile sager, afdelingen for kommercielle sager, 9.11.2017, 17-16.464) fremhævet, at den franske kassationsdomstol indirekte lagde til grund, at den mulighed, som en selskabsdirektør, der skattemæssigt holdes solidarisk ansvarlig, har for bl.a. at fremsætte anbringender vedrørende beløbet for den skat, der skal betales, og beregningsgrundlaget herfor, har »et forfatningsmæssigt grundlag«.

³¹ – Jf. dom af 1.12.2022, *Aquila Part Prod Com* (C-512/21, EU:C:2022:950, præmis 60), og af 16.10.2019, *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 67).

³² – Dommen i sagen *Adler Real Estate m.fl.* (præmis 59).

³³ – Dommen i sagen *Adler Real Estate m.fl.* (præmis 59 og 60).

75. Dommen i sagen Adler Real Estate m.fl. vedrørte retten til et forsvar for et antal direktører i forbindelse med en sag mod dem om pålæggelse af administrative sanktioner, der havde karakter af straf. Den lære, der kan udledes af den pågældende dom, er imidlertid ligeledes relevant i forbindelse med en civil sag om solidarisk hæftelse.

76. Retten til et forsvar er nemlig af subjektiv karakter, uanset om sagen har strafferetlig eller civilretlig karakter. Når dette er sagt, kan det forhold, at en forvaltningsafgørelse er endelig, ikke begrunde et indgreb i selve kernen i retten til forsvar, heller ikke i forbindelse med en civil retssag³⁴. Det væsentligste indhold i retten til et forsvar for selskabsdirektøren mod den retsakt, hvorved det fastslås, at vedkommende hæfter personligt, kræver, at denne direktør indirekte og personligt kan anfægte konstateringerne i den skatteansættelse, der er vedtaget over for det afgiftspligtige selskab i forbindelse med en sag, som den pågældende ikke var part i³⁵.

77. Den omstændighed, at den pågældende fysiske person *i egenskab af direktør* kan få mulighed for at anlægge et søgsmål på selskabets vegne til prøvelse af skatteansættelsen, bør ikke fratage vedkommende retten til *i egenskab af modtager af anmodningen om at indfri garantiforpligtelsen* at rejse indsigelse mod skatteansættelsen og til personligt at anfægte de heri foretagne faktiske og retlige vurderinger. Selv om der er tale om den samme fysiske person i begge sager, optræder vedkommende alligevel ikke i samme egenskab.

78. Den luxembourgske regering har gjort gældende, at det forhold, at direktøren udelukkes fra retten til at rejse indsigelse mod momsopgørelsen, er begrundet i den omstændighed, at en sædvanligvis omhyggelig direktør med ansvar for den daglige ledelse formodes at træffe alle nødvendige foranstaltninger til anfægtelse af den momsopgørelse, der er udstedt til det selskab, som vedkommende leder. Denne direktør har kendskab til loven og bør således vide, at selskabets skyldige moms kan føre til, at vedkommende hæfter solidarisk.

79. Jeg er ikke enig i dette argument. Som nævnt ovenfor³⁶, og som Kommissionen nærmere bestemt har anført i sit skriftlige indlæg, skal en person, der er genstand for en bebyrdende afgørelse, sættes i stand til personligt at gøre sine synspunkter gældende med hensyn til de forhold, hvorpå myndighederne har støttet deres afgørelse om, at vedkommende ifalder ansvar. Direktøren må som modtager af en anmodning om indfrielse af garantiforpligtelsen ikke forveksles med det afgiftspligtige selskab, som er en adskilt enhed i forhold til de personer, der repræsenterer det.

80. Det skal ligeledes tages i betragtning, hvordan selskabet repræsenteres i henhold til sine vedtægter. Såfremt der findes en direktion, kan det ikke antages, at en direktør alene kan repræsentere selskabet i retssager. Som Kommissionen har præciseret i sine mundtlige indlæg, er en selskabsdirektør ikke altid beføjet til selv at beslutte, at det er hensigtsmæssigt at anfægte en skatteansættelse.

81. I den foreliggende sag fremgår det af de nationale sagsakter, at det afgiftspligtige selskabs vedtægter fastsætter, at det ledes af en direktion bestående af mindst tre direktører i henholdsvis kategori A og B. Over for tredjemand kan selskabet gyldigt tegnes af en direktør i kategori A og en direktør i kategori B i forening. Således som Kommissionen i det væsentlige har påpeget i retsmødet, vil det i det tilfælde, hvor afgørelsen om at anlægge sag kræver tegning i forening,

³⁴ – Jf. analogt dom af 27.2.2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, præmis 56).

³⁵ – Den ret, der har kompetence til at undersøge undtagelserne vedrørende beskatningsgrundlaget er omfattet af medlemsstaternes procesautonomi.

³⁶ – Punkt 75 i dette forslag til afgørelse.

kunne være vanskeligere for en direktør at forsvare sine egne interesser gennem selskabet. . Under alle omstændigheder, og uafhængigt af omfanget af dennes repræsentationsbeføjelse, kan det ikke lægges til grund, at en fysisk person udøver sin ret til et forsvar på samme måde, når vedkommende optræder på selskabets vegne i en sag, der føres mod selskabet, som når den pågældende i eget navn anfægter en bebyrdende retsakt i forbindelse med en retssag, der føres mod vedkommende selv.

82. Endvidere kan det på ingen måde udelukkes, at den juridiske person og den fysiske person, som har beføjelse til at forpligte eller repræsentere denne, har forskellige interesser³⁷.

83. Jeg bliver heller ikke overbevist af den luxembourgske regerings argument om, at den omstændighed, at en direktør, der er genstand for en anmodning om indfrielse af garantiforpligtelsen, får lov til at anfægte momsopgørelsen, kompromitterer denne momsopgørelses endelige karakter, fordi vedkommende får en ekstra chance for anfægtelse.

84. I denne henseende bør det påpeges, at anerkendelsen af, at modtageren af anmodningen om indfrielse af garantiforpligtelsen indirekte kan anfægte eksistensen af og størrelsen af den i momsopgørelsen konstaterede gæld, ikke berører den bindende virkning af denne opgørelse for det afgiftspligtige selskab. Søgsmålsretten for det afgiftspligtige selskab, som var modtager af denne retsakt, bortfalder ved udløbet af klagefristen.

85. Den omstændighed, at momsopgørelsen får en bindende virkning for direktøren, gør ganske vist inddrivelsen mere effektiv og forenkler proceduren. Hensynet til effektiviteten af ordningen for solidarisk hæftelse må imidlertid ikke gå forud for kravene til det væsentligste indhold i direktørens ret til et forsvar.

86. Det kan i øvrigt ikke lægges til grund, at anerkendelsen af, at direktøren har ret til at rejse indsigelse mod den skyldige afgift i forbindelse med sin klage over afgørelsen om indfrielse af garantiforpligtelsen, giver vedkommende en ekstra chance for at anfægte momsopgørelsen.

87. Overholdelsen af det væsentligste indhold i retten til effektive retsmidler kræver ikke, som det fremgår af den nævnte retspraksis³⁸, at det er muligt at anfægte den pågældende foranstaltning, her momsopgørelsen, direkte. Dette kræver alene, at direktøren accessorisk kan anfægte de faktiske og retlige omstændigheder, der er fastslået i denne opgørelse, for så vidt som dette er afgørende for udfaldet af proceduren mod vedkommende. Som den polske regering har anført i sine skriftlige indlæg, skal direktøren have ret til at føre modbevis mod de faktiske konstateringer eller de retlige kvalifikationer, der er foretaget i den omhandlede opgørelse. Muligheden for indirekte anfægtelse af denne opgørelse er begrænset til de anbringender, der er nødvendige for, at den berørte direktør kan bestride sin solidariske hæftelse, herunder størrelsen af den gæld, som vedkommende anmodes om at betale.

88. Henset til den subjektive karakter af retten til et forsvar kræver overholdelsen af det væsentligste indhold i retten til effektive retsmidler derimod ikke, at direktøren i eget navn kan påberåbe sig en tilsidesættelse af selskabets ret til et forsvar. Direktøren er nemlig tredjemand på dette trin af afgiftsproceduren over for det afgiftspligtige selskab. Det tilkommer selskabet at forsvare sine rettigheder ved et søgsmål, som anlægges af direktøren *på vegne af selskabet* og i overensstemmelse med dets vedtægter.

³⁷ – Dom af 10.11.2022, DELTA STROY 2003 (C-203/21, EU:C:2022:865, præmis 63).

³⁸ – Jf. punkt 64 i dette forslag til afgørelse.

89. Det samme gør sig gældende med hensyn til den omstændighed, at direktøren ikke personligt kan være part i afgiftsproceduren. Under afgiftsproceduren mod et selskab er direktørens ansvar hypotetisk. Der foreligger kun en mulighed for, at der efterfølgende indledes en sag om solidarisk hæftelse over for tredjemand, og at der ved afslutningen af sidstnævnte procedure vedtages en afgørelse, der er bebyrdende for denne tredjemand, eller som i væsentlig grad påvirker dennes interesser³⁹. Respekten for retten til et forsvar kræver ikke, at direktøren som person knyttes til en sag vedrørende en retsakt, som ikke er bebyrdende for vedkommende. Dette berører ikke direktørens ret til efterfølgende at gøre anbringender gældende over for den skyldige afgift, hvis vedkommende retsforfølges personligt for denne.

90. Endelig har den luxembourgske regering for at begrunde, at direktøren udelukkes fra retten til at anfægte momsgælden, påberåbt sig tavshedspligt og fortrolighed. Videregivelsen af følsomme oplysninger såsom de nærmere bestemmelser om beregningen af omsætningen eller andre fortrolige forretningsoplysninger til enhver fysisk person, uafhængigt af dennes aktuelle eller tidligere stilling i det afgiftspligtige selskab, risikerer ifølge denne regering at kompromittere selskabets økonomiske interesser.

91. I denne forbindelse bør det påpeges, at retten til aktindsigt er et logisk supplement til princippet om iagttagelse af retten til forsvar⁴⁰. I forbindelse med en retssag forudsætter overholdelsen af en persons ret til forsvar, at denne person ikke alene har adgang til begrundelsen for den afgørelse, der er truffet vedrørende denne, men også til samtlige de oplysninger i sagsakterne, som administrationen har lagt til grund, for at sagsøgeren effektivt kan tage stilling hertil⁴¹.

92. Endvidere indebærer kontradiktionsprincippet, som er en del af retten til forsvar, der er omhandlet i chartrets artikel 47, at parterne i en retssag skal have ret til at gøre sig bekendt med alle de beviser og indlæg, der indgives til retten, for at kunne kommentere disse og påvirke rettens afgørelse⁴².

93. Når dette er sagt, og som jeg har nævnt i punkt 67 i dette forslag til afgørelse, udgør princippet om iagttagelse af retten til forsvar ikke en absolut rettighed, men kan underlægges begrænsninger. Sådanne begrænsninger i national lovgivning kan bl.a. have til formål at beskytte kravene om fortrolighed og tavshedspligt, som adgangen til visse oplysninger og visse dokumenter kan udgøre et indgreb i⁴³.

94. Myndighederne kan imidlertid ikke i abstrakt forstand påberåbe sig disse krav og fratage den berørte person dennes ret til forsvar, navnlig ved at nægte den pålæggende enhver ret til indirekte at anfægte afgiftsgælden og udelukke vedkommende fra enhver oplysning, der omhandler denne gæld⁴⁴.

95. Som QJ, den spanske og den polske regering samt Kommissionen nærmere bestemt har gjort gældende i deres mundtlige indlæg, vedrører de oplysninger, der er indeholdt i den momsopgørelse, som modtageren af anmodningen om indfrielse af garantiforpligtelsen agter at

³⁹ – Dom af 27.2.2025, Adjak (C-277/24, EU:C:2025:130, præmis 61).

⁴⁰ – Dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 51).

⁴¹ – Jf. i denne retning dom af 25.4.2024, NW og PQ (Klassificerede informationer) (C-420/22 og C-528/22, EU:C:2024:344, præmis 92).

⁴² – Dom af 25.4.2024, NW og PQ (Klassificerede informationer) (C-420/22 og C-528/22, EU:C:2024:344, præmis 93).

⁴³ – Jf. i denne retning dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 55).

⁴⁴ – Jf. i denne retning dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 58). Jf. A. Papagiannoulas, nævnt i fodnote 30, s. 6.

anfægte, i øvrigt begivenheder, som denne i kraft af sin ledende stilling havde mulighed for at kende til. Denne opgørelse blev foretaget i en periode, hvor den pågældende modtager af anmodningen var direktør for det afgiftspligtige selskab. Tavshedspligten kan pr. definition ikke omfatte begivenheder, som den pågældende modtager kendte til i kraft af sin stilling.

96. Såfremt visse oplysninger i sagens akter er omfattet af tavshedspligt, skal beskyttelsen af disse oplysningers fortrolighed under alle omstændigheder sikres og gennemføres på en sådan måde, at den kan forliges med overholdelsen af retten til forsvar⁴⁵.

97. I tilfælde af en konflikt mellem på den ene side interessen hos den person, der er genstand for en bebyrdende retsakt, i at råde over oplysninger, der er nødvendige for at være i stand til at udøve sin ret til forsvar fuldt ud, og på den anden side de interesser, der er knyttet til opretholdelsen af fortroligheden af oplysninger, der er omfattet af tavshedspligten, påhviler det således de kompetente myndigheder eller retter under hensyntagen til omstændighederne i hvert tilfælde, at finde frem til en balance mellem disse modstridende interesser⁴⁶.

98. På denne baggrund forekommer det ikke begrundet at udelukke ethvert anbringende til direktørens forsvar i henseende til moms gælden på grundlag af tavshedspligten.

99. Henset til de foranstående betragtninger bør det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål besvares med, at chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning og praksis, som ikke giver den direktør, der modtager en anmodning om indfrielse af garantiforpligtelsen, mulighed for i forbindelse med sin klage over den forvaltningsakt, der fastslår vedkommendes solidariske hæftelse for det afgiftspligtige selskabs skyldige moms, indirekte at anfægte den momsopgørelse, der tidligere er meddelt dette selskab, og som er blevet endelig. Kravet om overholdelse af det væsentligste indhold i retten til effektive retsmidler indebærer, at direktøren indirekte kan anfægte de faktiske og retlige omstændigheder, der er fastslået i denne opgørelse, for så vidt som dette er afgørende for udfaldet af proceduren mod vedkommende.

V. Forslag til afgørelse

100. På grundlag af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Cour de cassation (kassationsdomstol, Luxembourg) forelagte spørgsmål på følgende måde:

- »1) Artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at denne bestemmelse finder anvendelse i forbindelse med en persons søgsmål til prøvelse af lovligheden af den forvaltningsakt, hvorved det i medfør af en national lovgivning, der fastsætter, at direktørerne for et selskab hæfter solidarisk for betaling af udestående moms som følge af misligholdelse af de forpligtelser, der påhviler dem, fastslås, at den nævnte person hæfter solidarisk for betaling af det momsbeløb, som det afgiftspligtige selskab, som vedkommende har været direktør for, ikke har erlagt.
- 2) Artikel 47 i chartret om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning og praksis, som ikke giver den direktør, der modtager en anmodning om indfrielse af garantiforpligtelsen, mulighed for i forbindelse med sin klage over den forvaltningsakt, der fastslår vedkommendes solidariske hæftelse for

⁴⁵ – Jf. i denne retning dom af 13.9.2018, UBS Europe m.fl., C-358/16, (EU:C:2018:715, præmis 68).

⁴⁶ – Dom af 13.9.2018, UBS Europe m.fl. (C-358/16, EU:C:2018:715, præmis 69).

det afgiftspligtige selskabs skyldige moms, indirekte at anfægte den momsopgørelse, der tidligere er meddelt dette selskab, og som er blevet endelig. Kravet om overholdelse af det væsentligste indhold i retten til effektive retsmidler indebærer, at direktøren indirekte kan anfægte de faktiske og retlige omstændigheder, der er fastslået i denne opgørelse, for så vidt som dette er afgørende for udfaldet af proceduren mod vedkommende.«