



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

14. november 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 273 – moms, der skyldes af et afgiftspligtigt foretagende – national lovgivning, der fastsætter solidarisk ansvar for foretagendets direktør – formodning om direktørens ansvar i tilfælde af manglende meddelelse om foretagendets manglende evne til at betale den skyldige moms – proportionalitetsprincippet«

I sag C-613/23 [Herdijk]ⁱ,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) ved afgørelse af 6. oktober 2023, indgået til Domstolen den 6. oktober 2023, i sagen

KL

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af formanden for Tiende Afdeling, D. Gratsias (refererende dommer), og dommerne S. Rodin og Z. Csehi,

generaladvokat: T. Ćapeta,

justitssekretær: fuldmægtig A. Lamote,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. juli 2024,

efter at der er afgivet indlæg af:

- KL ved J.F. van Dijk,
- den nederlandske regering ved M.K. Bulterman og J.M. Hoogveld, som befuldmægtigede,

* Processprog: nederlandsk.

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

– Europa-Kommissionen ved M. Herold og P. Vanden Heede, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), sammenholdt med proportionalitetsprincippet.
- 2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem KL og Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle anliggender, Nederlandene) vedrørende visse efteropkrævninger af omsætningsafgift.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112 henhører under dette direktivs afsnit XI, som fastsætter afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser vedrørende bl.a. betaling af merværdiafgift (moms), identifikation af den afgiftspligtige person, fakturering, regnskaber, momsangivelser og oversigter. Denne bestemmelse 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.«

Nederlandsk ret

- 4 Artikel 36 i Invorderingswet 1990 (opkrævningsloven af 1990, herefter »opkrævningsloven«) fastsætter:

»1. [Følgende personer] hæfter solidarisk for skyldig skat og afgift af løn, omsætningsafgift, punktafgifter, forbrugsafgifter på ikke-alkoholholdige drikke, skrå og snus, afgifter omhandlet i artikel 1, i [Wet belastingen op milieugrondslag (lov om afgifter til beskyttelse af miljøet)] og afgift på spil og væddemål, som skyldes af et foretagende med status som juridisk person som omhandlet i [Algemene wet inzake rijksbelastingen (den almindelige lov om skatter og afgifter til staten)], og som har fuld retsevne, for så vidt som det er selskabsskattepligtigt: enhver direktør, som fastsat i de følgende stykker.

2. Når det viser sig, at det i stk. 1 nævnte foretagende ikke kan betale skat af løn, omsætningsafgift, punktafgifter, forbrugsafgifter på ikke-alkoholholdige drikke, forbrugsafgift på skrå og snus, en af de afgifter, der omhandles i artikel 1, i lov om afgifter til beskyttelse af miljøet

eller afgift på spil og væddemål, skal det give skriftlig meddelelse til skatte- og afgiftsopkræveren og, efter dennes anmodning, fremsende og forelægge supplerende oplysninger og dokumenter. Enhver direktør har beføjelse til at opfylde denne forpligtelse i foretagendets navn. De nærmere bestemmelser vedrørende denne meddelelses indhold, karakteren af og indholdet af de oplysninger, der skal fremsendes og de dokumenter, som skal fremlægges, og vedrørende de pålagte frister for meddelelsen, fremsendelsen af oplysninger og fremlæggelsen af dokumenter, fastsættes ved eller i henhold til en almindelig bekendtgørelse.

3. Hvis foretagendet har opfyldt sin forpligtelse i henhold til stk. 2, er en direktør ansvarlig, hvis det behørigt godtgøres, at den manglende betaling af skatte- og afgiftsgælden er en følge af åbenbart mangelfuld virksomhedsledelse, som direktøren er ansvarlig for, i løbet af de sidste tre år forud for datoen for meddelelsen.

4. I tilfælde af, at foretagendet ikke, eller ikke på rette vis, har opfyldt sin forpligtelse i henhold til stk. 2, er en direktør ansvarlig jf. bestemmelserne i stk. 3, idet den manglende betaling formodes at være forårsaget af vedkommende, og den treårige periode anses for at starte den dato, hvor foretagendets misligholdelse starter. Denne formodning kan kun afkræftes ved, at direktøren behørigt godtgør, at det ikke er vedkommende, der har forårsaget, at foretagendet ikke har opfyldt den forpligtelse, der påhviler det i henhold til stk. 2.

[...]

6. Andet punktum i stk. 4 finder ikke anvendelse på en tidligere direktør.

[...]«

- 5 Artikel 7 i Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (gennemførelsesbekendtgørelsen til opkrævningsloven af 1990) har følgende ordlyd:

»1. Den i artikel 36, stk. 2, i [opkrævningsloven] omhandlede meddelelse finder senest sted to uger efter den dato, hvor den skyldige skat skulle have været overført eller afregnet i henhold til skattelovens artikel 19.

2. I tilfælde af manglende betalingsevne vedrørende en afgørelse om efteropkrævning af skat eller afgift, der er udstedt som følge af, at den skyldige skat eller afgift er højere end den, der i henhold til skatte- og afgiftsangivelsen er blevet eller skulle have været overført eller afregnet, og dette ikke kan tilskrives foretagendets dolus eller grove uagtsomhed, kan meddelelsen uanset stk. 1 ske senest to uger efter udløbet af den frist, der er fastsat i denne efteropkrævning.

3. I meddelelsen angives de omstændigheder, der har ført til, at den skyldige skat eller afgift ikke er blevet overført eller afregnet i angivelsen, eller at den skyldige skat ikke er blevet betalt.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 6 KL var direktør og eneaktionær i et holdingselskab. Holdingselskabet var indtil den 29. marts 2019 ansvarlig for ledelsen af og eneaktionær i et driftsselskab. På denne dato afstod holdingselskabet en tredjedel af de kapitalandele, det ejede i driftsselskabet.

- 7 Driftsselskabet modtog efteropkrævninger for skat af løn for perioden fra december 2018 til februar 2019 og efteropkrævninger for omsætningsafgift for perioden fra november 2018 til februar 2019. Disse efteropkrævninger var baseret på de selvangivelser, driftsselskabet havde indgivet. Driftsselskabet betalte ikke disse efteropkrævninger.
- 8 Ved afgørelse truffet den 5. juli 2019 holdt Ontvanger van de Belastingdienst (skatte- og afgiftstjenestens opkrævningsenhed, Nederlandene) på grundlag af opkrævningslovens artikel 36 KL ansvarlig for efteropkrævningerne og den ikke afregnede afgift. Den holdt ligeledes KL ansvarlig for betaling af de i efteropkrævningerne for skat og afgifter fastsatte renter af skatte- og afgiftsgæld samt for forbundne omkostninger.
- 9 KL anfægtede afgørelsen af 5. juli 2019 ved rechtbank Den Haag (retten i første instans i Haag, Nederlandene), som forkastede KL's søgsmål. Ved dom af 1. juli 2021, afsagt i den appel, som KL havde iværksat til prøvelse af førstnævnte retsinstans' dom, fastslog Gerechtshof Den Haag (appeldomstolen i Haag, Nederlandene), at driftsselskabet ikke havde opfyldt sin meddelelsespligt som omhandlet i opkrævningslovens artikel 36, stk. 2, for den lønskat og omsætningsafgift, som foretagendet var skatte- og afgiftspligtig for, for de perioder, der omhandles i nærværende doms præmis 7.
- 10 Gerechtshof Den Haag (appeldomstolen i Haag) fastslog ikke desto mindre, at KL med urette var blevet holdt ansvarlig for den skyldige lønskat og omsætningsafgift for februar 2019, eftersom han havde fratrådt sin stilling som direktør for holdingselskabet med virkning fra den 29. marts 2019. På denne sidstnævnte dato var fristen for meddelelse af den manglende betalingsevne for den skyldige skat for februar 2019 nemlig endnu ikke udløbet. Den besluttede derfor for så vidt angår denne måned at kvalificere KL som tidligere direktør som omhandlet i opkrævningslovens artikel 36, stk. 6. Denne retsinstans gav således KL tilladelse til ved fremlæggelse af passende beviser at afkræfte den formodning, der er fastsat i denne lovs artikel 36, stk. 4, første punktum, hvorefter den manglende betaling af skatte- og afgiftsgæld kan tilregnes direktøren. Ifølge denne retsinstans var det lykkedes KL at afkræfte denne formodning.
- 11 Den nævnte retsinstans fastslog derimod, at KL skulle holdes ansvarlig for den skyldige lønskat og omsætningsafgift for perioden fra november 2018 til januar 2019, hvor KL for det første fungerede som direktør for holdingselskabet, og hvor driftsselskabet for det andet ikke behørigt havde givet meddelelse om dets manglende evne til at betale disse skatter og afgifter. Det fulgte heraf, at den manglende betaling af afgiftsskylden blev anset for at skyldes en åbenbar mangelfuld virksomhedsledelse fra KL's side, som ikke havde godtgjort, at denne undladelse ikke kunne tilregnes KL.
- 12 Dommen af 1. juli 2021 er blevet appelleret til Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol), som er den forelæggende ret. Denne retsinstans har anført, at ifølge opkrævningslovens artikel 36 skal den i denne artikels stk. 2 fastsatte meddelelsespligt opfyldes i overensstemmelse med de krav, der er fastsat i nævnte artikel. Hvis foretagendet har opfyldt denne forpligtelse, ifalder direktøren kun ansvar for betaling af foretagendets skatte- og afgiftsgæld, hvis skatte- og afgiftsmyndigheden godtgør, at foretagendets manglende betaling af denne gæld skyldes direktørens åbenbart mangelfulde virksomhedsledelse. Hvis foretagendet derimod ikke behørigt har opfyldt den nævnte forpligtelse, må den manglende betaling af skatte- og afgiftsgæld anses for at skyldes direktørens åbenbart mangelfulde virksomhedsledelse. Direktøren kan kun afkræfte denne formodning, hvis vedkommende for det første godtgør, at denne ikke er ansvarlig for den omstændighed, at foretagendet ikke behørigt har opfyldt meddelelsespligten. Ifølge de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, kan denne

omstændighed i henhold til national retspraksis anses for godtgjort i tilfælde af sygdom eller ulykke, eller når direktøren har henholdt sig til rådgivning fra en tredjemand, som han med rette kunne anse for at være tilstrækkelig sagkyndig på området.

- 13 Det er således kun i tilfælde af force majeure, eller hvis den pågældende i god tro har henholdt sig til rådgivning fra en tredjemand, som vedkommende med rette kunne anse for at være tilstrækkelig sagkyndig på området, at en direktør behørigt kan godtgøre, at han eller hun ikke kan holdes ansvarlig for foretagendets manglende opfyldelse af den meddelelsespligt, der påhviler dette. Der skal ifølge den forelæggende ret være tale om så ekstraordinære omstændigheder, at en direktør i langt de fleste tilfælde, hvor foretagendet ikke har opfyldt sin meddelelsespligt eller ikke har opfyldt den på en måde, der er i overensstemmelse med opkrævningsloven, i praksis ikke vil kunne fremlægge det krævede bevis.
- 14 Ifølge denne retsinstans er denne ordning med solidarisk hæftelse omfattet af anvendelsesområdet for artikel 273 i direktiv 2006/112. Den nævnte retsinstans har desuden anført, at et system med ansvar uden skyld principielt går ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder, og at et sådant system således tilsidesætter det EU-retlige proportionalitetsprincip. Ifølge den forelæggende ret tilsidesættes dette princip under alle omstændigheder, hvis den person, der holdes ansvarlig for betaling af afgifter, og som ikke har handlet culpøst, er helt uden forbindelse med den afgiftspligtiges handlinger, som vedkommende ikke har indflydelse på. Når en direktør imidlertid udøver i det mindste en vis indflydelse på det afgiftspligtige foretagendes handlinger eller undladelser, kan vedkommende ikke anses for at være en person, der ikke har nogen forbindelse med disse handlinger eller undladelser. Spørgsmålet er således, om disse forhold er tilstrækkelige til, at det kan konkluderes, at et i det væsentlige objektivt ansvar for direktøren for et foretagende, som ikke behørigt har givet meddelelse om dets manglende betalingsevne for omsætningsafgiften, er forenelig med proportionalitetsprincippet som fastsat i EU-retten.
- 15 Dette spørgsmål er ifølge den forelæggende ret så meget desto mere relevant, som det fremgår af dommen fra Gerechtshof Den Haag (appeldomstolen i Haag), at KL ikke havde gjort sig skyldig i åbenbart mangelfuld virksomhedsledelse i den periode, for hvilken foretagendet ikke opfyldte sin meddelelsespligt. Det følger heraf, at KL handlede i god tro ved at udvise almindelig agtpågivenhed for en erhvervsdrivende, at han havde truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, og at det er udelukket, at han havde medvirket til misbrug eller svig.
- 16 På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
 - »1) Er det EU-retlige proportionalitetsprincip til hinder for en bestemmelse såsom artikel 36, stk. 4, i [opkrævningsloven], som i praksis gør det uforholdsmæssigt vanskeligt for en leder af en juridisk person, som ikke har opfyldt sin forpligtelse til at anmelde sin insolvens til skatteopkræveren, eller ikke har opfyldt den korrekt, at undgå ansvar for den juridiske persons skatte- og afgiftsskyld, herunder momsskyld?
 - 2) Har det betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, om lederen har handlet i god tro ved at udvise den for en erhvervsdrivende almindelige agtpågivenhed, og idet han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, og det er udelukket, at han har medvirket til misbrug eller svig?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 17 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 273 i direktiv 2006/112, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en direktør for et foretagende, som ikke har overholdt forpligtelsen til at give meddelelse om foretagendets manglende evne til at betale en momsskyld, med henblik på at frigøre sig fra sin solidariske hæftelse for betalingen af denne gæld skal godtgøre, at den manglende overholdelse af denne meddelelsespligt ikke kan tilskrives vedkommende.
- 18 Det bemærkes, at en ordning med solidarisk hæftelse som den i hovedsagen omhandlede tilsigter at lette inddrivelse af momsbeløb, som ikke er blevet betalt af en afgiftspligtig juridisk person inden for de bindende frister, der er fastsat i bestemmelserne i direktiv 2006/112, således at den bidrager til at sikre en korrekt opkrævning af momsen. Følgelig henhører et sådant instrument principielt under den skønsmargen, som medlemsstaterne råder over i forbindelse med gennemførelsen af artikel 273 i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 13.11.2022, Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 61 og 69).
- 19 Denne konstatering kan ikke drages i tvivl af den omstændighed, at den person, der er blevet pålagt solidarisk hæftelse i henhold til den i hovedsagen omhandlede ordning, dvs. direktøren eller medlemmet af den juridiske persons ledelsesorgan, ikke i denne egenskab selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 13.11.2022, Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 62).
- 20 I denne henseende og indledningsvis fremgår det ikke af ordlyden af momsdirektivets artikel 273, at de forpligtelser, som medlemsstaterne har fastsat i medfør af denne bestemmelse, kun kan vedrøre momspligtige personer (dom af 13.11.2022, Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 63).
- 21 Dernæst indgår denne bestemmelse i momsdirektivets afsnit XI, hvis overskrift udtrykkeligt omhandler »afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser« (dom af 13.11.2022, Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 64).
- 22 Endelig kan der af den pligt, der påhviler medlemsstaterne til at vedtage alle de foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at momsen opkræves i sin helhed, under visse omstændigheder udledes et krav om, at en medlemsstat holder ikke-afgiftspligtige personer, der deltager i vedtagelsen af beslutninger i en afgiftspligtig juridisk person, ansvarlige, idet effektiviteten af sådanne foranstaltninger ellers bringes i fare (jf. i denne retning dom af 13.11.2022, Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 65).
- 23 Ud over de grænser, som bestemmelsen fastsætter med hensyn til overholdelse af ligebehandling og forbuddet mod at fastsætte formaliteter ved grænsepassagen, præciserer artikel 273 i direktiv 2006/112 ikke de forpligtelser, som medlemsstaterne kan foreskrive. Bestemmelsen tildeler således medlemsstaterne en skønsmargen med hensyn til de midler, der har til formål at sikre, at

momsen opkræves i sin helhed (jf. i denne retning dom af 13.11.2022, Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

- 24 Medlemsstaterne skal ikke desto mindre udøve deres beføjelser under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet. Dette princip indebærer, at medlemsstaterne skal anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – gør det mindst mulige indgreb i de af den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper. Mens det således er lovligt, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, går ud på så effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål (dom af 13.11.2022, Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 72 og 73 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 I denne henseende går nationale foranstaltninger, der reelt indebærer et system med solidarisk ansvar uden skyld, ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder. Den omstændighed, at ansvaret for betaling af moms placeres på en anden person end den, der har pligt til at betale momsen, uden at denne person gives mulighed for at undgå dette ansvar ved at bevise, at den pågældende er helt uden indflydelse på denne betalingspligtiges handlinger, skal derfor anses for uforenelig med proportionalitetsprincippet. Det er nemlig klart uforholdsmæssigt at lade den nævnte person være ubetinget ansvarlig for manglende afgiftsindtægter på grund af en afgiftspligtig tredjemands handlinger, som den nævnte person ikke har indflydelse på (dom af 13.11.2022, Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 74 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Under disse omstændigheder skal medlemsstaternes udøvelse af muligheden for at udpege en anden solidarisk skyldner end den person, der er betalingspligtig for afgiften, med henblik på at sikre en effektiv opkrævning heraf, være begrundet i det faktiske og/eller retlige forhold mellem de to pågældende personer under hensyn til retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (dom af 13.11.2022, Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 75).
- 27 Den omstændighed, at den anden person, der ikke er betalingspligtig, har handlet i god tro ved at udvise den for en erhvervsdrivende almindelige agtpågivenhed, at vedkommende har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i den pågældendes magt, og at det er udelukket, at vedkommende har medvirket til misbrug eller svig, er elementer, der skal tages i betragtning ved vurderingen af muligheden for at forpligte denne person solidarisk til at betale den skyldige moms (dom af 13.11.2022, Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika«, C-1/21, EU:C:2022:788, præmis 76).
- 28 I den foreliggende sag fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den i hovedsagen omhandlede ordning med solidarisk ansvar fremviser følgende kendetegn.
- 29 For det første skal den person, der er udpeget som solidarisk ansvarlig være direktør for det momspligtige foretagende, som er skyldner for den ubetalte moms. Denne person kan således anses for at deltage i beslutningstagningen i sidstnævnte, hvilket udelukker, at vedkommende kan anses for at være en person, der er uden forbindelse med dette foretagendes handlinger.

- 30 For det andet hæfter den pågældende direktør, hvis det nævnte foretagende behørigt har givet meddelelse om, at det ikke er i stand til at betale en skatte- og afgiftsgæld, ikke solidarisk for betaling af den pågældende gæld, medmindre skatte- og afgiftsmyndigheden fastslår, at den manglende betaling skyldes direktørens åbenbart mangelfulde virksomhedsledelse i løbet af de tre år, der går forud for datoen for meddelelsen.
- 31 For det tredje forfølger denne meddelelsespligt, således som den nederlandske regering har gjort gældende i sit indlæg, et konkret legitimt formål af en vis betydning, nemlig at skatte- og afgiftsmyndigheden underrettes rettidigt om enhver manglende betalingsevne, med henblik på at mulighederne for at træffe passende foranstaltninger for at undgå eller begrænse et tab af skatte- og afgiftsindtægter kan undersøges.
- 32 For det fjerde forekommer meddelelsen af manglende evne til at betale en skatte- og afgiftsgæld ikke at frembyde særlige vanskeligheder hverken med hensyn til dens form eller med hensyn til det påkrævede indhold, og den kan desuden suppleres senere efter skatte- og afgiftsmyndighedens anmodning.
- 33 For det femte kan formodningen om direktørens ansvar som følge af en åbenbart mangelfuld virksomhedsledelse, som kun finder anvendelse i tilfælde af manglende overholdelse af meddelelsespligten, afkræftes på betingelse af, at denne direktør på forhånd godtgør, at denne manglende overholdelse ikke kan tilregnes den pågældende. Denne sidstnævnte betingelse finder ikke anvendelse med hensyn til en tidligere direktør, som ikke længere varetog stillingen på tidspunktet for meddelelsesfristens udløb, idet denne kan afkræfte formodningen om åbenbar mangelfuld virksomhedsledelse for den periode, der er omfattet af momsangivelsen, uden først at skulle godtgøre, at den manglende overholdelse af meddelelsespligten ikke kan tilregnes vedkommende.
- 34 For så vidt som det ikke forekommer uforholdsmæssigt vanskeligt for et foretagende eller i givet fald dets direktør at overholde den meddelelsespligt, der er fastsat i nederlandsk ret, og således principielt undgå, at sidstnævnte ifalder ansvar for foretagendets momsgæld, kan den manglende overholdelse af denne forpligtelse anses for at udgøre en ansvarspådragende adfærd. Som den nederlandske regering har anført, vil konsekvenserne af denne adfærd desuden i vidt omfang være hypotetiske, hvis en direktør kunne undgå dem ved at begrunde den manglende overholdelse af meddelelsespligten på anden måde end ved omstændigheder, der godtgør, at den manglende overholdelse ikke kan tilregnes vedkommende.
- 35 Når dette er sagt, har den forelæggende ret navnlig anmodet Domstolen om vejledning med hensyn til den omstændighed, at det ifølge denne retsinstans er »yderst vanskeligt« for en direktør at godtgøre, at den manglende opfyldelse af forpligtelsen til at give meddelelse om manglende betalingsevne ikke kan tilregnes denne.
- 36 Henset til proportionalitetsprincippet, som medlemsstaterne skal iagttage, når de udpeger en anden solidarisk debitor end den afgiftspligtige person, skal fortabelse af en rettighed som følge af manglende overholdelse af en frist som minimum ikke kunne gøres gældende over for den berørte person, hvis denne godtgør, at den omhandlede manglende overholdelse ikke kan tilregnes vedkommende, og muligheden for at godtgøre dette må ikke være rent hypotetisk som følge af en ubegrundet vid fortolkning af begrebet tilregnelser fra de nationale myndigheder eller domstoles side.

- 37 Det fremgår imidlertid for det første af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at direktøren for et foretagende, der har undladt at opfylde forpligtelsen til at give meddelelse om dets manglende evne til at betale en momsskyld, har mulighed for at dokumentere de omstændigheder, der gør det muligt for vedkommende at godtgøre, at den pågældende ikke er ansvarlig for den omstændighed, at foretagendet ikke har opfyldt denne forpligtelse.
- 38 For det andet omfatter sådanne omstændigheder ifølge de samme oplysninger ikke blot tilfælde af force majeure, men også den omstændighed, at direktøren har henholdt sig til rådgivning fra en tredjemand, som vedkommende med rette kunne anse for at være tilstrækkelig sagkyndig på området.
- 39 For det tredje opstiller opkrævningslovens artikel 36, stk. 4, andet punktum, ikke en udtømmende liste over de omstændigheder, som en direktør kan påberåbe sig, hvilket lader formode, at direktøren kan støtte sig på enhver omstændighed, der i tilstrækkelig grad kan godtgøre, at foretagendets manglende opfyldelse af forpligtelsen til at give meddelelse om dets manglende betalingsevne ikke kan tilregnes vedkommende.
- 40 Det fremgår i øvrigt af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at hvis det lykkes direktøren at godtgøre, at den manglende overholdelse af denne forpligtelse ikke kan tilregnes denne, har vedkommende ligeledes adgang til godtgøre, at foretagendets manglende betalingsevne ikke skyldes en åbenbart mangelfuld virksomhedsledelse fra den pågældendes side i løbet af de tre år, der går forud for betalingsfristen. Eftersom direktøren i dette tilfælde kun skal påberåbe sig omstændigheder, der udelukker en åbenbart mangelfuld virksomhedsledelse fra dennes side, forekommer den omstændighed, at direktøren bærer bevisbyrden, ikke at udgøre en urimelig proceduremæssig forpligtelse eller at være i strid med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 25.
- 41 Følgelig skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 273 i direktiv 2006/112, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en direktør for et foretagende, som ikke har overholdt forpligtelsen til at give meddelelse om dets manglende evne til at betale en momsskyld, med henblik på at frigøre sig for sin solidariske hæftelse for betalingen af denne gæld skal godtgøre, at den manglende overholdelse af denne meddelelsespligt ikke kan tilregnes den pågældende, for så vidt som den omhandlede lovgivning ikke begrænser muligheden for at godtgøre denne omstændighed til force majeure alene, men giver direktøren mulighed for at påberåbe sig enhver omstændighed, der kan godtgøre, at vedkommende ikke er ansvarlig for den manglende overholdelse af den nævnte meddelelsespligt.

Det andet spørgsmål

- 42 Det bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer Domstolen at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra denne synsvinkel påhviler det i givet fald Domstolen at omformulere de spørgsmål, der forelægges den, ved af samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den forelæggende ret, og navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, at udlede de EU-retlige elementer, som det under hensyn til sagens genstand er nødvendigt at fortolke (dom af 29.7.2024, CU og ND (Social bistand – indirekte forskelsbehandling), C-112/22 og C-223/22, EU:C:2024:636, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

- 43 Det fremgår i den foreliggende sag af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at KL blev anset for at være en tidligere direktør i det foretagende, der var skyldner for efteropkrævninger af moms vedrørende februar 2019, med den begrundelse, at fristen for at give meddelelse om foretagendets manglende evne til at betale den skyldige moms for denne måned ikke var udløbet på den dato, hvor hans tilbagetræden fra stillingen som direktør havde fået virkning.
- 44 KL havde således i medfør af opkrævningslovens artikel 36, stk. 6, mulighed for at godtgøre, at den manglende betaling af momsgælden for den pågældende måned ikke var en følge af åbenbart mangelfuld virksomhedsledning, som kunne tilskrives ham, i de tre år forud for udløbet af betalingsfristen for denne samme måned. Som den forelæggende ret har anført, fastslog Gerechtshof Den Haag (appeldomstolen i Haag), at KL havde ført dette bevis, at han havde handlet i god tro ved at udvise almindelig agtpågivenhed for en erhvervsdrivende, at han havde truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, og at det er udelukket, at han havde medvirket til misbrug eller svig.
- 45 KL varetog imidlertid hvervet som foretagendets direktør i november og december 2018 samt i januar 2019, og han kunne ikke godtgøre, at den manglende overholdelse af forpligtelsen til at give meddelelse om dette foretagendes manglende betalingsevne ikke kunne tilregnes ham, således som det kræves i henhold til opkrævningslovens artikel 36, stk. 4. I henhold til denne bestemmelse havde KL således ikke adgang til at godtgøre, at den manglende betaling af momsskylden for disse måneder ikke var en følge af en åbenbart mangelfuld virksomhedsledning fra hans side i løbet af de tre år, der gik forud for udløbet af betalingsfristen for disse måneder. KL blev følgelig holdt solidarisk ansvarlig for gælden for det foretagende, som han var direktør for i november og december 2018 samt i januar 2019.
- 46 Henset til det ovenstående skal det fastslås, at den forelæggende ret med det andet spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 273 i direktiv 2006/112, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, som har til virkning, at direktøren for et foretagende, der har undladt at give meddelelse om dettes manglende betalingsevne, forbliver solidarisk ansvarlig for betalingen af en momsskyld, der vedrører en bestemt periode, selv om direktøren er blevet fritaget for en tilsvarende gæld for en umiddelbart efterfølgende periode efter at have godtgjort, at den pågældende handlede i god tro og i de tre foregående år havde udvist den agtpågivenhed, der kræves af en påpasselig erhvervsdrivende for at undgå, at foretagendet blev ude af stand til at opfylde sine forpligtelser, og at vedkommendes deltagelse i misbrug eller svig var udelukket.
- 47 I denne henseende bemærkes for det første, således som det er anført i denne doms præmis 31, 32 og 34, at en forpligtelse som den, der er fastsat i nederlandsk ret, til at give meddelelse om manglende betalingsevne forfølger et legitimt formål, der består i hurtigt at underrette skatte- og afgiftsmyndigheden om enhver manglende betalingsevne, og at overholdelsen heraf ikke frembyder særlige vanskeligheder, således at den manglende overholdelse af denne forpligtelse skal anses for at udgøre en culpøs adfærd.
- 48 For det andet skal meddelelsen om manglende betalingsevne, som det fremgår af artikel 7 i gennemførelsesbekendtgørelsen til opkrævningsloven af 1990, foretages senest to uger efter forfaldstidspunktet for betaling af den skyldige afgift. Denne regel indebærer, således som den nederlandske regering har anført i sit indlæg, at selv om skatte- og afgiftsmyndigheden kan antage, at en sådan anmeldelse gælder for flere efterfølgende afgiftsperioder, bevarer en tidligere afgiftsperiode, der ikke er omfattet af denne meddelelse, sin selvstændige karakter for så vidt angår et eventuelt solidarisk ansvar for det afgiftspligtige foretagendes direktør. Dette er ligeledes

tilfældet for så vidt angår den referenceperiode på tre år, i forhold til hvilken spørgsmålet om, hvorvidt den manglende betalingsevne er en følge af direktørens åbenbart mangelfulde virksomhedsledelse som omhandlet i opkrævningslovens artikel 36, stk. 3, skal undersøges.

- 49 Selv om en national lovgivning som den, der finder anvendelse i hovedsagen, og som indebærer, at afgiftsperioderne er indbyrdes uafhængige, kan medføre solidarisk hæftelse for et foretagendes direktør i tilfælde af en undladelse af at give meddelelse om manglende betalingsevne for foretagendets gæld, afbødes denne konsekvens således af den omstændighed, at afgiftsperiodernes indbyrdes uafhængighed under visse omstændigheder lige så vel kan begrænse denne direktørs ansvar. Denne direktørs solidariske ansvar, som i henhold til opkrævningslovens artikel 36, stk. 4, ifaldes, når denne ikke har sørget for, at foretagendet giver meddelelse om dets manglende betalingsevne, har nemlig kun virkning for den periode, der er omfattet af den manglende meddelelse, uden at det påvirker en efterfølgende periode, for hvilken dette foretagende behørigt har givet meddelelse om den manglende betalingsevne.
- 50 Det følger af det ovenstående, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der indebærer, at hver enkelt afgiftsperiode, for hvilken der består en meddelelsespligt, er indbyrdes uafhængig, ikke kan anses for at gå ud over, hvad der er nødvendigt for en korrekt opkrævning af moms, alene af den grund, at dens anvendelse kan have negative konsekvenser for en direktør for et foretagende, der har undladt at give meddelelse om sidstnævntes manglende betalingsevne for en vis periode, samtidig med at vedkommende i øvrigt har udøvet sine funktioner i god tro og uden at begå misbrug eller svig.
- 51 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 273 i direktiv 2006/112, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning, som har til virkning, at direktøren for et foretagende, der har undladt at give meddelelse om dette foretagendes manglende betalingsevne, forbliver solidarisk ansvarlig for betalingen af en momsskyld for en bestemt periode, selv om direktøren er blevet fritaget for en tilsvarende gæld for en umiddelbart efterfølgende periode efter at have godtgjort, at vedkommende handlede i god tro og i de tre foregående år havde udvist den agtpågivenhed, der kræves af en påpasselig erhvervsdrivende for at undgå, at foretagendet blev ude af stand til at opfylde sine forpligtelser, og at den pågældende direktørs deltagelse i misbrug eller svig var udelukket.

Sagsomkostninger

- 52 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

1) Artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med proportionalitetsprincippet,

skal fortolkes således, at

denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en direktør for et foretagende, som ikke har overholdt forpligtelsen til at give meddelelse om dette foretagendes manglende evne til at betale en merværdiafgiftsskyld, med henblik på at frigøre sig for sin solidariske hæftelse for betalingen af denne gæld skal godtgøre, at den manglende overholdelse af denne meddelelsespligt ikke kan tilregnes den pågældende, for så vidt som den omhandlede lovgivning ikke begrænser muligheden for at godtgøre denne omstændighed til force majeure alene, men giver direktøren mulighed for at påberåbe sig enhver omstændighed, der kan godtgøre, at vedkommende ikke er ansvarlig for den manglende overholdelse af den nævnte meddelelsespligt.

2) Artikel 273 i direktiv 2006/112, sammenholdt med proportionalitetsprincippet,

skal fortolkes således, at

denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning, som har til virkning, at direktøren for et foretagende, der har undladt at give meddelelse om dette foretagendes manglende betalingsevne, forbliver solidarisk ansvarlig for betalingen af en momsskyld for en bestemt periode, selv om direktøren er blevet fritaget for en tilsvarende gæld for en umiddelbart efterfølgende periode efter at have godtgjort, at vedkommende handlede i god tro og i de tre foregående år havde udvist den agtpågivenhed, der kræves af en påpasselig erhvervsdrivende for at undgå, at foretagendet blev ude af stand til at opfylde sine forpligtelser, og at den pågældende direktørs deltagelse i misbrug eller svig var udelukket.

Underskrifter