



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
JEAN RICHARD DE LA TOUR  
föredraget den 11 januari 2024<sup>1</sup>

**Mål C-20/23**

**SF**

**mot**

**MV,**

**Instituto da Segurança Social IP,  
Autoridade Tributária e Aduaneira,  
Cofidis SA – Sucursal em Portugal,  
ytterligare deltagare i rättegången:**

**José da Costa Araújo, i egenskap av konkursförvaltare,**

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal da Relação do Porto (Portos appellationsdomstol, Portugal))

”Begäran om förhandsavgörande – Civilrättsligt samarbete – Direktiv (EU) 2019/1023 – Insolvensförfaranden – Ansökan om skuldavskrivning – Avskrivning av skulder till skatte- och socialförsäkringsmyndigheter – Behov av motivering”

## I. Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande avser tolkning dels av artikel 23.4 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/1023 av den 20 juni 2019 om ramverk för förebyggande rekonstruktion, om skuldavskrivning och näringsförbud och om åtgärder för att göra förfaranden rörande rekonstruktion, insolvens och skuldavskrivning effektivare samt om ändring av direktiv (EU) 2017/1132 (Rekonstruktions- och insolvensdirektiv),<sup>2</sup> dels av artikel 16 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.<sup>3</sup>

2. Begäran har framställts i ett mål mellan SF, en fysisk person som blivit insolvent (nedan kallad gäldenären), och bland annat Instituto da Segurança Social IP (socialförsäkringsorgan, Portugal) och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal) i fråga om en ansökan om skuldavskrivning som SF gett in i ett insolvensförfarande rörande honom.

<sup>1</sup> Originalspråk: franska.

<sup>2</sup> EUT L 172, 2019, s. 18.

<sup>3</sup> Nedan kallad stadgan.

3. På domstolens begäran riktar jag in mig på frågan huruvida medlemsstaterna kan utesluta skatte- och socialförsäkringsfordringar från fullständig skuldavskrivning, det vill säga den andra tolkningsfrågan.

4. Jag föreslår att domstolen slår fast att medlemsstaterna får utesluta skatte- och socialförsäkringsfordringar från fullständig skuldavskrivning enligt artikel 20 i direktiv 2019/1023 och därvid grunda sig på artikel 23.4 i direktivet, förutsatt att uteslutningen är vederbörligen motiverad, samt att motiveringen kan finnas i annan nationell rätt än den lagstiftning genom vilken direktivet har införlivats.

## II. Tillämpliga bestämmelser

### A. Unionsrätt

5. Artikel 23 i direktiv 2019/1023 har rubriken ”Avvikelser”. I artikel 23.4 anges följande:

”Medlemsstaterna får utesluta vissa skuldkategorier från skuldavskrivning eller begränsa tillgången till skuldavskrivning eller föreskriva en längre skuldavskrivningsperiod om sådan uteslutning, begränsning eller längre period är vederbörligen motiverad, till exempel avseende

- a) skulder med säkerhet,
- b) skulder som härrör från eller har anknytning till straffrättsliga påföljder,
- c) skulder som härrör från utomobligatoriskt ansvar,
- d) skulder rörande underhållsskyldighet som har sin grund i familje-, släktskaps-, äktenskaps- eller svågerlagsförhållande,
- e) skulder som uppkommit efter ansökan om eller inledande av det förfarande som leder till en skuldavskrivning, och
- f) skulder som härrör från skyldigheten att betala kostnaderna för det förfarande som leder till en skuldavskrivning.”

### B. Portugisisk rätt

#### 1. CIRE

6. Möjligheten att beviljas skuldavskrivning i insolvensförfaranden avseende fysiska personer infördes i den portugisiska rättsordningen år 2004 genom Decreto-Lei n° 53/2004 (lagdekret nr 53/2004)<sup>4</sup> av den 18 mars 2004, genom vilken fastställdes Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (lag om insolvens och rekonstruktion av företag) (nedan kallad CIRE).

<sup>4</sup> *Diário da República*, serie I-A, nr 66, 18 mars 2004.

7. Artikel 235 i CIRE, där den allmänna principen för skuldavskrivning fastställs, har följande lydelse:

”Om gäldenären är en fysisk person kan gäldenären vara berättigad till uteslutning av insolvensfordringar som inte har betalats under insolvensförfarandet eller senast tre år efter förfarandets avslutande, på de villkor som anges i detta kapitel.”

8. I artikel 245.2 d CIRE, i dess lydelse enligt Decreto-Lei n° 84/2019 (lagdekret nr 84/2019)<sup>5</sup> av den 28 juni 2019, i vilken fastställs reglerna för genomförandet av statsbudgeten för 2019, anges i fråga om just skuldavskrivning att skuldavskrivning inte ska omfatta ”skatte- och socialförsäkringsfordringar”.

9. År 2022 införlivades direktiv 2019/1023 genom Lei n° 9/2022 (lag nr 9/2022)<sup>6</sup> av den 11 januari 2022, vilken inte medförde några ändringar i förteckningen över skuld kategorier som skulle uteslutas från en skuldavskrivning, däribland skulder till skatte- och socialförsäkringsmyndigheter. Denna lag innehöll inte någon motivering till denna uteslutning.

## 2. LGT

10. Rättslig grund till den portugisiska skattelagstiftningen är Decreto-Lei n° 398/98 (lagdekret nr 398/98)<sup>7</sup> av den 17 december 1998. Genom detta lagdekret antogs Lei Geral Tributária (allmän skattelag) (nedan kallad LGT), i vilken anges och definieras de allmänna principerna för portugisisk skatterätt, skattemyndigheternas befogenheter och garantier för skattskyldiga.

11. Artikel 5.1 och 5.2 LGT har följande lydelse:

”1. Syftet med beskattning är att tillgodose statens och andra offentliga organs finansieringsbehov och att främja social rättvisa, lika möjligheter och en nödvändig korrigerande av förmögenhets- och inkomstklyftor.

2. Beskattningen ska vara förenlig med principerna om generell skattskyldighet, jämlikhet, legalitet och materiell rättvisa.”

12. I artikel 30.2 och 30.3 LGT anges följande:

”2. En skatteskuld är indisponibel och villkor för nedsättning eller avskrivning av sådan skuld får endast fastställas med iakttagande av den skatterättsliga principen om likställdhet och legalitet.

3. Bestämmelserna i föregående stycke äger företräde framför eventuell speciallagstiftning.”

## III. Bakgrunden till det nationella målet och tolkningsfrågorna

13. Gäldenären har förklarats insolvent genom en lagakraftvunnen dom som meddelades den 18 juni 2018.

<sup>5</sup> *Diário da República*, 1:a serien, nr 122, 28 juni 2019.

<sup>6</sup> *Diário da República*, 1:a serien, nr 7, av den 11 januari 2022.

<sup>7</sup> *Diário da República*, serie I-A, nr 290, den 17 december 1998.

14. Den 23 januari 2019 förklarade domstolen i första instans att gäldenärens ansökan om skuldavskrivning kunde tas upp till sakprövning.

15. Insolvensförvaltaren yttrade sig slutgiltigt den 29 juli 2022 och ansåg att gäldenären borde kunna beviljas skuldavskrivning.

16. Den 3 oktober 2022 befriades gäldenären från de återstående skulderna, med undantag för skatte- och socialförsäkringsfordringar, med stöd av artikel 245.2 CIRE.

17. Gäldenären överklagade detta beslut till Tribunal da Relação do Porto (Portos appellationsdomstol, Portugal). Till stöd för överklagandet gjorde han gällande att artikel 245.2 CIRE inte var förenlig med artikel 23.4 i direktiv 2019/1023, eftersom utslutningen av skatte- och socialförsäkringsfordringar från skuldavskrivningen inte var ”vederbörligen motiverad”, i strid med vad som föreskrivs i den sistnämnda bestämmelsen.

18. Den hänskjutande domstolen har konstaterat att lag nr 9/2022, genom vilken direktiv 2019/1023 införlivades med nationell rätt, inte innehåller någon motivering till utslutningen av skatte- och socialförsäkringsfordringar och att det inte heller fanns någon sådan motivering i lagförslaget. Den hänskjutande domstolen har framhållit att den, utöver tvivel i frågan huruvida artikel 245.2 CIRE är förenlig med direktivet, även ställer sig tvivlande i frågan huruvida den utslutning som föreskrivs i denna bestämmelse utgör hinder för de mål som eftersträvas med direktivet, EUF-fördraget och unionsrättens ändamålsenliga verkan.

19. Mot denna bakgrund beslutade Tribunal da Relação do Porto (Portos appellationsdomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- ”1) Ska artikel 23.4 i direktiv [2019/1023] tolkas så, att det är tillåtet att utsluta andra skulder (utöver dem som specifikt räknas upp i den punkten) endast om det är ’vederbörligen motiverat’?
- 2) Ska medlemsstaternas möjlighet att utsluta skuldkategorier från skuldavskrivning (förutsatt att ett sådant undantag är vederbörligen motiverat, enligt vad som föreskrivs i artikel 23.4 i direktiv 2019/1023) tolkas så, att medlemsstaterna får utsluta skattefordringar (som inte anges i den artikeln) och därmed försätta sig själva i en privilegierad ställning?
- 3) Om dessa tolkningsfrågor besvaras jakande, vilka kriterier måste då motiveringen uppfylla, enligt unionsrätten, för att den ska vara förenlig med de allmänna unionsrättsliga principer och grundläggande rättigheterna som unionslagstiftaren och de nationella lagstiftarna har att iaktta (förbud mot diskriminering på grund av nationalitet (artikel 18 FEUF) och näringsfrihet (artikel 16 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna) samt de grundläggande ekonomiska friheterna på den inre marknaden?
- 4) Om svaret på denna fråga är nekande, omfattar då definitionerna (i unionsrättslig mening och vad avser tolkningen av direktivet i fråga) av begreppen ’skulder som härrör från eller har samband med straffrättsliga påföljder’ och ’skulder som härrör från utomobligatoriskt ansvar’ även skatteskulder, såsom stadgas i den nationella lag som genomför [detta] direktiv (lag [nr 9/2022])?”

20. Skriftliga yttranden har inkommit från gäldenären, socialförsäkringsorganet, den portugisiska och den spanska regeringen samt från Europeiska kommissionen.

#### IV. Bedömning

21. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida medlemsstaterna får utesluta vissa skuldkategorier från skuldavskrivning, däribland skatte- och socialförsäkringsfordringar, och därmed ge sig själva en privilegierad ställning.

22. Såväl kommissionen som den portugisiska och den spanska regeringen har medgett i sina yttranden att förteckningen i artikel 23.4 i direktiv 2019/1023 inte är uttömmande, eftersom det anges i förteckningen att vissa kategorier av fordringar får uteslutas från skuldavskrivning, däribland sex kategorier av fordringar som anges i den återstående delen av denna punkt.

23. Artikelns ursprungliga lydelse, på spanska, kan ha gett utrymme för tvivel, eftersom det angavs att medlemsstaterna kunde ”utesluta vissa skuldkategorier från skuldavskrivning ... avseende<sup>8</sup>”. Denna formulering ersattes emellertid med ”till exempel avseende<sup>9</sup>” genom en rättelse av direktivet<sup>10</sup> som innebar att den spanska formuleringen anpassades till de andra språkversionerna.

24. Därmed finns det inte längre något utrymme för tvivel. Formuleringen ”Medlemsstaterna får utesluta vissa skuldkategorier från skuldavskrivning” tillsammans med adverbialet ”till exempel” betyder att förteckningen i artikel 23.4 i direktiv 2019/1023 verkligen utgör en icke uttömmande förteckning över kategorier av fordringar som får uteslutas från skuldavskrivning vilken kan kompletteras av medlemsstaterna. Denna bedömning har stöd i skäl 81 i direktivet, jämfört med vad som framkom vid överläggningarna i Europeiska unionens råd,<sup>11</sup> där det framgick att medlemsstaterna borde kunna utesluta andra kategorier av fordringar i vederbörligen motiverade fall.

25. Vad beträffar medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning vid utslutning av vissa kategorier av fordringar från möjligheten till skuldavskrivning, ska det mer allmänt göras åtskillnad mellan principen om utslutning av en kategori av fordringar och villkoren för denna utslutning.

26. När det gäller en principiell utslutning av skatte- och socialförsäkringsfordringar finns det skäl att framhålla att artikel 23.4 i direktiv 2019/1023 innehåller en förteckning över sex kategorier av fordringar som medlemsstaterna får utesluta från skuldavskrivning, eller för vilka tillgången till skuldavskrivning får begränsas eller en längre skuldavskrivningsperiod får föreskrivas. Dessa kategorier är följande: skulder med säkerhet, skulder som härrör från eller har anknytning till straffrättsliga påföljder, skulder som härrör från utomobligatoriskt ansvar, skulder rörande underhållsskyldighet, skulder som uppkommit efter ansökan om eller inledande av det förfarande som leder till en skuldavskrivning samt skulder som härrör från skyldigheten att betala kostnaderna för detta förfarande.

<sup>8</sup> ”en los siguientes casos”.

<sup>9</sup> ”como en los siguientes casos”.

<sup>10</sup> EUT L 43, 2022, s. 94.

<sup>11</sup> Se not av den 16 maj 2018 från ordförandeskapet till Ständiga representanternas kommitté om förslaget till Europaparlamentets och rådets direktiv om ramar för förebyggande omstrukturering, en andra chans och åtgärder för att göra förfaranden för omstrukturering, insolvens och skuldavskrivning effektivare och om ändring av direktiv 2012/30/EU – Partiell allmän riktlinje (dokument 8830/18 ADD 1), i synnerhet fotnot 14 där det anges att det i skälen ska förtydligas att artikel 22.1 och 22.3 (artikel 23.2 och 23.4 i det antagna direktivet) inte är uttömmande.

27. Kommissionen har i sitt yttrande argumenterat för att det finns en koppling mellan dessa olika kategorier av fordringar som motiverar att medlemsstater som vill avvika från principen om fullständig skuldavskrivning inte bör ges utrymme för en fullständigt skönsmässig bedömning, på grund av den berörda skuldens art.

28. Kopplingen ligger således i en strävan efter materiell rättvisa. Gälldenären bör inte kunna komma undan de ekonomiska följderna av handlingar som inte är knutna till normalt affärliv (familjeskulder, straffrättsliga skulder eller skulder som härrör från ett civilrättsligt ansvar). Skulder som uppkommit i skuldsaneringsförfarandet eller senare får vidare inte bli föremål för skuldavskrivning för att säkerställa att förfarandet blir ändamålsenligt. Även skulder med säkerhet får uteslutas, eftersom sådan säkerhet har ställts specifikt för att undvika följderna av insolvens.

29. Det finns emellertid flera omständigheter som talar mot denna argumentation.

30. Artikel 23 i direktiv 2019/1023 är först och främst formulerad så, att valmöjligheterna i fråga om möjliga avvikelser från principen om fullständig skuldavskrivning är olika utformade. I punkt 1 anges att alla medlemsstater måste föreskriva att en gälldenär som är ohederlig eller agerar i ond tro ska uteslutas. I punkterna 3 och 5 anges i stället att medlemsstaterna får föreskriva en längre skuldavskrivningsperiod respektive en längre näringsförbudsperiod i vissa strikt uppräknade fall. I punkt 4, som tillsammans med punkt 2 är den bestämmelse vars tolkning har begärts, anges att medlemsstaterna får välja att utesluta vissa skuldskategorier från principen om fullständig skuldavskrivning om sådan uteslutning är vederbörligen motiverad. Denna möjlighet illustreras med en icke uttömmande förteckning över olika exempel. Förfarandet för fullständig skuldavskrivning kan därmed fungera olika och ha mycket olika räckvidd beroende på vilka val som görs av varje medlemsstat. Följaktligen torde det svårligen kunna påstås att harmoniseringssyftet med detta förfarande för skuldavskrivning gör det berättigat att principiellt inte tillåta att vissa specifika kategorier av fordringar utesluts från en skuldavskrivning.

31. I diskussionerna inför antagandet av direktiv 2019/1023 framkom vidare ingenting som ger stöd för att skatte- och socialförsäkringsfordringar inte skulle kunna uteslutas från skuldavskrivning. I förslaget till direktiv angavs tydligt och klart, i fråga om artikel 22 (artikel 23 i det antagna direktivet), att medlemsstaterna skulle ha ett ”stort bedömningsutrymme när de fastställer begränsningar av bestämmelserna om tillgång till skuldavskrivning och om skuldavskrivningsperioder, under förutsättning att sådana begränsningar är tydligt angivna och är nödvändiga för att skydda ett allmänt intresse.”<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ramar för förebyggande omstrukturering, en andra chans och åtgärder för att göra förfaranden för omstrukturering, insolvens och skuldavskrivning effektivare och om ändring av direktiv 2012/30/EU (COM/2016/723 final), s. 26.

32. Denna vilja att ge medlemsstaterna ett tillräckligt handlingsutrymme bekräftades vid överläggningarna i rådet.<sup>13</sup> Under förhandlingarna i rådet lades uteslutning från skuldavskrivning till utan särskilda kommentarer.<sup>14</sup> Man angav att medlemsstaterna också kunde utesluta vissa typer av fordringar enligt sin nationella lagstiftning utan att arten av dessa fordringar angavs närmare.<sup>15</sup> I slutet av förhandlingarna i rådet lämnade Portugal en förklaring i vilken det i huvudsak angavs dels att texten var tillräckligt flexibel för att medlemsstaterna skulle kunna behålla eller införa bestämmelser som utesluter eller begränsar möjligheten att avskriva skatteskulder, eftersom sådana åtgärder måste anses vara vederbörligen motiverade med hänsyn till skatteskuldernas särskilda karaktär, dels att Portugal önskade förbehålla sig sin ståndpunkt vad gäller regleringen av möjligheten till avskrivning av skatteskulder vid införlivandet av direktivet.<sup>16</sup>

33. Europaparlamentets utskott för ekonomi och valutafrågor, som ombetts att yttra sig, föreslog för utskottet för rättsliga frågor, som hade att ta ställning till ärendet, en ändring av ett skäl och en punkt till förmån för en uttrycklig möjlighet att utesluta offentligrättsliga skulder för vilka medlemsstaterna måste ta hänsyn till den nödvändiga balansen mellan allmänintresset och främjandet av entreprenörskap.<sup>17</sup>

34. Slutligen är det uppenbart att direktiv 2019/1023 är ett minimiharmoniseringsdirektiv avseende fullständig skuldavskrivning, vars syfte är att skapa denna typ av förfarande i var och en av medlemsstaterna och inte att skapa ett harmoniserat förfarande för skuldavskrivning. Förhandlingarna gav medlemsstaterna tillfälle att erinra om att detta förfarande, oavsett om det – beroende på medlemsstat – var nytt eller inte, borde kunna anpassas tillräckligt för att inte störa väl fungerande nationella system, eftersom ett sådant förfarande har kopplingar till andra områden av nationell rätt och den ekonomiska situationen, och de rättsliga strukturerna skiljer sig åt mellan medlemsstaterna.<sup>18</sup>

<sup>13</sup> Se punkt 5 i not av den 19 maj 2017 från ordförandeskapet till Coreper/rådet om Förslaget till Europaparlamentets och rådets direktiv om ramar för förebyggande omstrukturering, en andra chans och åtgärder för att göra förfaranden för omstrukturering, insolvens och skuldavskrivning effektivare och om ändring av direktiv 2012/30/EU – Riktlinjedebatt (dokument 9316/17: ”Vid det informella mötet i rådet (rättsliga och inrikes frågor) den 27 januari 2017 gav ministrarna ett brett principiellt stöd för förslagens mål. Vid detta tillfälle framhävdes vikten av att säkerställa en rättvis balans mellan gäldenärers och borgenärers respektive intressen och att ge ett visst handlingsutrymme för att inte störa effektivt fungerande nationella system. Arbetet i arbetsgruppen för civilrättsliga frågor (insolvens) har visat att det finns ett allmänt stöd för förslagens mål. Delegationerna betonade dock också komplexiteten i det föreslagna direktivet på grund av dess kopplingar till andra områden av nationell rätt och det därav följande behovet av att ge medlemsstaterna tillräckligt utrymme för att anpassa [unionens] åtgärder till den ekonomiska situationen och de nationella rättsliga strukturerna.”

<sup>14</sup> Se not av den 16 mars 2018 från det bulgariska ordförandeskapet och det kommande österrikiska ordförandeskapet till arbetsgruppen för civilrättsliga frågor (Insolvens) förslaget till direktiv om ramar för förebyggande omstrukturering, en andra chans och åtgärder för att effektivisera förfaranden för omstrukturering, insolvens och skuldavskrivning och om ändring av direktiv 2012/30/EU – Reviderad text till artiklarna 19, 20 och 22 i avdelning III och tillhörande definitioner (dokument 7150/18), s. 6.

<sup>15</sup> Se not av den 24 maj 2018 från ordförandeskapet till om förslaget till direktiv om ramar för förebyggande omstrukturering, en andra chans och åtgärder för att effektivisera förfaranden för omstrukturering, insolvens och skuldavskrivning och om ändring av direktiv 2012/30/EU – Partiell allmän riktlinje (dok. 9236/18 ADD 1), s. 9.

<sup>16</sup> Se noten av den 21 maj 2019 från rådets generalsekretariat till Ständiga representanternas kommitté/rådet om förslaget till Europaparlamentets och rådets direktiv om ramverk för förebyggande rekonstruktion, om skuldavskrivning och näringsförbud och om åtgärder för att göra förfaranden rörande rekonstruktion, insolvens och skuldavskrivning effektivare samt om ändring av direktiv (EU) 2017/1132 (Rekonstruktions- och insolvensdirektiv) (första behandlingen) – Antagande av lagstiftningsakten – Förklaring (dok. 9170/2/19 REV 2 ADD 1), s. 1 och 2.

<sup>17</sup> Se yttrandet från utskottet för ekonomi och valutafrågor av den 7 december 2017 till utskottet för rättsliga frågor om förslaget till Europaparlamentets och rådets direktiv om ramar för förebyggande omstrukturering, en andra chans och åtgärder för att göra förfaranden för omstrukturering, insolvens och skuldavskrivning effektivare och om ändring av direktiv 2012/30/EU, föredragande för yttrandet: Enrique Calvet Chambon, ändringsförslag 22 och 94.

<sup>18</sup> Se fotnot 13 i detta förslag till avgörande.

35. När det däremot gäller villkoren för att utesluta en skuldkategori föreskrivs i artikel 23.4 i direktiv 2019/1023 att en sådan ”uteslutning, begränsning eller längre period [ska vara] vederbörligen motiverad”. Även om medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning inte är begränsat vad gäller arten av särskilda skuldkategorier som kan uteslutas är det följaktligen begränsat genom den motivering som de måste ge till stöd för uteslutningen.

36. Medlemsstaterna har dessutom använt sig av detta utrymme för skönsmässig bedömning för att utesluta vissa andra skuldkategorier än de som förtecknas i artikel 23.4 i direktiv 2019/1023. I Frankrike undantas bland annat arbetstagares fordringar och fordringar som härrör från åtgärder avseende tillgångar som har förvärvats inom ramen för ett dödsboärende som inlett under förfarandet.<sup>19</sup> Nederländerna har bland annat uteslutit skulder i samband med studielån.<sup>20</sup> I Spanien har bland annat arbetstagares fordringar uteslutits.<sup>21</sup>

37. Formuleringen ”och därmed försätta sig själva i en privilegierad ställning” tyder på att den hänskjutande domstolen anser att Republiken Portugal, genom att vägra att underkasta sig samma behandling som de övriga fordringsägarna vid handläggning av en fullständig skuldavskrivning – eftersom den har uteslutit skatte- och socialförsäkringsfordringar från denna skuldavskrivning – har åsidosatt likställdheten mellan fordringsägare. I fråga om kollektiva förfaranden, vilket ett förfarande för fullständig skuldavskrivning kan likställas med på grund av hur det påverkar fordringsägarna, är det inte likställdhet mellan alla fordringsägare som ska eftersträvas, utan likställdhet mellan fordringsägare som har en liknande ställning. I artikel 10.2 b i direktiv 2019/1023 föreskrivs således, i fråga om rekonstruktion, att borgenärer med tillräckligt enhetliga intressen inom samma klass ska behandlas lika, på ett sätt som står i proportion till respektive fordring. På samma sätt anges i skäl 52 i direktivet att medlemsstaterna till följd av testet om borgenärers bästa intresse, där borgenärer som är offentliga institutioner har en privilegierad status enligt nationell rätt, kan föreskriva att planen inte kan medföra en fullständig eller partiell annullering av dessa borgenärers fordringar. I skäl 44 erinras om att berörda parter, för att säkerställa att rättigheter som i allt väsentligt är likartade behandlas lika och att rekonstruktionsplaner antas utan att otilbörligen skada berörda parter rättigheter, bör behandlas i separata klasser som motsvarar kriterierna för klassbildning enligt nationell rätt. I samma skäl anges också att medlemsstaterna även bör kunna behandla andra typer av borgenärer som saknar tillräckligt enhetliga intressen, såsom skattemyndigheter eller socialförsäkringsmyndigheter, i separata klasser.

38. Dessa regler är förenliga med domstolens rättspraxis avseende den näringsfrihet som skyddas av artikel 16 i stadgan. Om skydd för äganderätten säkerställs genom alla medlemsstaters grundlagar och om liknande garantier ges för det fria utövandet av handel, arbete och annan förvärvsverksamhet, måste de sålunda garanterade rättigheterna långtifrån att betraktas som absoluta rättigheter ses i förhållande till den sociala funktionen hos den egendom och verksamhet som skyddas. Domstolen har även angett att detta slags rättigheter av denna anledning garanteras regelmässigt endast med förbehåll för de begränsningar som föreskrivs med hänsyn till allmänintresset.<sup>22</sup>

39. Genom att föreskriva att skatte- och socialförsäkringsfordringar ska uteslutas i ett förfarande för fullständig skuldavskrivning har Republiken Portugal alltså inte åsidosatt vare sig likställdheten mellan borgenärer, såsom den ska genomföras i frågan, eller näringsfriheten.

<sup>19</sup> Se artikel L. 645–11 i Code de commerce (handelslagen).

<sup>20</sup> Se 299a § i Faillissementswet (konkurslagen).

<sup>21</sup> Se artikel 489.1 led 4 och 5 i Ley 22/2003 Concursal (lag 22/2003 om insolvens).

<sup>22</sup> Se dom av den 14 maj 1974, Nold/kommissionen (4/73, EU:C:1974:51, punkt 14).



40. När det gäller formerna för en motivering av denna utslutning anser kommissionen att den inte kan motiveras genom en enkel proformaförklaring och att den portugisiska lagstiftaren inte ens rent formellt har motiverat denna utslutning av skatte- och socialförsäkringsfordringar.

41. Som jag emellertid anger ovan avgav Portugal en tydlig förklaring om utslutningen av skattefordringar vid förhandlingarna om direktiv 2019/1023.<sup>23</sup> Den portugisiska regeringen har också framhållit i sitt yttrande dels att det i artikel 103.1 i Constituição da República Portuguesa (Republiken Portugals konstitution) anges att skattesystemet är avsett att tillgodose statens och andra offentliga enheters finansieringsbehov och att rättvist fördela inkomster och förmögenheter, dels att det i artiklarna 5 och 30 LGT föreskrivs regler och principer som motiverar denna utslutning, till exempel att statens finansieringsbehov ska tillgodoses, att social rättvisa och lika möjligheter liksom nödvändiga korrigeringar av orättvisor i fördelningen av förmögenheter och inkomster ska främjas, med iakttagande av principerna om generell skattskyldighet, jämlikhet, legalitet och materiell rättvisa samt skatteskuldens indisponibilitet.

42. Artikel 23.4 i direktiv 2019/1023 innehåller inga anvisningar om vilken form av motivering som krävs, men i skäl 81 anges att det måste finnas ett vederbörligen motiverat skäl enligt nationell rätt. Det tycks inte finnas några krav på att motiveringen ska lämnas i själva rättsakten genom vilken direktivet införlivas om motiveringen redan står att finna i den nationella lagstiftningen (konstitution, lag, förordning) eller om den framkommit inom ramen för förhandlingen om nämnda direktiv, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera med beaktande av all tillämplig lagstiftning och dess inre samstämmighet.

43. Sammanfattningsvis anser jag att direktiv 2019/1023 är ett minimiharmoniseringsdirektiv, vars syfte är att i varje medlemsstat införa ett förfarande för skuldavskrivning och vars konturer i fråga om arten av de fordringar som får utslutas från sådan avskrivning i stor utsträckning har överlåtits åt medlemsstaterna att bedöma, förutsatt att utslutningarna är vederbörligen motiverade, även utanför införlivanderättsakten.

44. Mot bakgrund av allt det ovan anförda, föreslår jag att domstolen ska lämna följande svar: Artikel 23.4 i direktiv 2019/1023 ska tolkas så, att förteckningen i bestämmelsen inte är uttömmande och att andra specifika kategorier av fordringar än dem som anges i denna förteckning kan bli föremål för skuldavskrivning, en begränsad skuldavskrivning eller en längre skuldavskrivningsperiod förutsatt att detta är vederbörligen motiverat i nationell rätt, även utanför införlivandebestämmelsen till direktivet.

## V. Förslag till avgörande

45. Mot bakgrund av samtliga överväganden ovan föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Tribunal da Relação do Porto (Portos appellationsdomstol, Portugal) på följande sätt:

Artikel 23.4 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/1023 av den 20 juni 2019 om ramverk för förebyggande rekonstruktion, om skuldavskrivning och näringsförbud och om åtgärder för att göra förfaranden rörande rekonstruktion, insolvens och skuldavskrivning effektivare samt om ändring av direktiv (EU) 2017/1132 (Rekonstruktions- och insolvensdirektiv),

ska tolkas så,

<sup>23</sup> Se fotnot 16 i detta förslag till avgörande.

att förteckningen i bestämmelsen inte är uttömmande och att andra specifika kategorier av fordringar än dem som anges i denna förteckning kan bli föremål för skuldavskrivning, en begränsad skuldavskrivning eller en längre skuldavskrivningsperiod förutsatt att detta är vederbörligen motiverat i nationell rätt, även utanför införlivandebestämmelsen till direktivet.