

Věc C-613/23 [Herdijk] ⁱ**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

6. října 2023

Předkládající soud:

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

6. října 2023

Navrhovatel v řízení o kasačním opravném prostředku:

KL

Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:

Staatssecretaris van Financiën

Předmět původního řízení

Původní řízení se týká sporu mezi KL jako bývalého jednatele jedné společnosti a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance, Nizozemsko, dále jen „státní tajemník“). Státní tajemník uplatňuje vůči KL nároky vyplývající z nezaplacení dodatečně vyměřené daně ze mzdy a daně z přidané hodnoty, které byly této společnosti vyměřeny za období, kdy byl KL jejím jednatelem.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU se týká otázky, zda je nizozemská právní úprava odpovědnosti jednatelů právnických osob za daňové dluhy této právnické osoby (článek 36 Invorderingswet 1990 [zákon o vymáhání z roku 1990], dále jen: „IW 1990“) slučitelná s unijní zásadou proporcionality.

ⁱ Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádného z účastníků řízení.

Předběžné otázky

1. Brání unijní zásada proporcionality ustanovení, jako je čl. 36 odst. 4 IW 1990, které jednateli právnické osoby, jež nesplnila svoji povinnost oznámit platební neschopnost daňovému orgánu nebo ji nesplnila správně, prakticky nadměrně ztěžuje zbavit se odpovědnosti za daňové dluhy této právnické osoby, včetně dluhu na DPH?
2. Je pro odpověď na první otázku relevantní, zda jednatel jednal v dobré víře tím, že vynaložil veškerou odbornou péči, přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a vyloučil svou účast na zneužití nebo podvodu?

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Článek 36 IW 1990

Stručné shrnutí skutkového stavu a původního řízení

- 1 KL byl do 29. března 2019 jednatelem a jediným společníkem jedné společnosti. Této společnosti byla dodatečně pro určitá období vyměřena daň ze mzdy a daň z přidané hodnoty. Dodatečně vyměřené částky nebyly zaplacený. Rozhodnutím ze dne 5. července 2019 uplatnil Belastingdienst (daňový orgán) nárok vůči KL podle článku 36 IW 1990 z důvodu nezaplacení dodatečně vyměřených částek s připočtením úroků z daně a vypočtených nákladů. Celkem se jednalo o částku 142 852 eur.
- 2 Podle čl. 36 odst. 1 IW 1990 jednatel právnické osoby zásadně solidárně ručí za některé daně dlužené právnickou osobou. Není-li právnická osoba schopna zaplatit daně, které dluží, musí tuto platební neschopnost podle čl. 36 odst. 2 IW 1990 oznámit Belastingdienst. Musí tak učinit do dvou týdnů po datu, kdy měla nejpozději daň zaplatit. Neoznámí-li tuto skutečnost, je jednatel odpovědný pouze tehdy, pokud Belastingdienst prokáže, že nezaplacení daně je důsledkem zjevného pochybení ve vedení společnosti, které lze přičíst jednatelem a k němuž došlo v posledních třech letech před datem oznámení. O pochybení vedení společnosti se jedná pouze tehdy, pokud by žádný rozumný jednatel nejednal tak, jako odpovědný jednatel. Není-li oznámení učiněno nebo je nesprávné (například opožděné), platí podle čl. 36 odst. 4 první věty IW 1990 domněnka, že nezaplacení daně je důsledkem pochybení jednatele při vedení společnosti. Jednatel může tuto domněnku vyvrátit pouze tehdy, prokáže-li, že mu nelze přičítat, že právnická osoba svou oznamovací povinnost nesplnila nebo že ji nesplnila správně. Naproti tomu bývalému jednatelem, tedy jednatelem, který v okamžiku, kdy právnická osoba měla svou oznamovací povinnost nejpozději splnit, již jednatelem nebyl, je vyvrácení této domněnky umožněno vždy.
- 3 Soud druhého stupně, Gerechtshof den Haag (Odvolací soud v Haagu, Nizozemsko), nejprve konstatoval, že dotčená společnost v projednávané věci

nesplnila výše uvedenou oznamovací povinnost. Vzhledem k tomu, že ohledně části daňových dluhů nebyl KL před uplynutím lhůty k zaplacení již jednatelem, bylo mu umožněno prokázat, že nezaplacení těchto daní není možné přičíst jemu. Podle názoru Gerechthof (odvolací soud) to v právním ohledu prokázal dostatečně a Belastingdienst se tedy vůči němu domáhal nároků ohledně této části dluhů neprávem. Pro období, kdy byl KL aktivním jednatelem, ovšem platila domněnka, že se nezaplacení daňových dluhů zakládá na jeho zjevném pochybení při řízení společnosti. Na základě nizozemské zákonné úpravy nemůže KL tuto domněnku, jak je uvedeno v bodě 2, vyvrátit, pokud nejprve neprokáže, že mu v souvislosti s opomenutím oznámení o platební neschopnosti nelze nic vytýkat. Vzhledem k tomu že KL toho nebyl schopen, rozhodl Gerechthof, že Belastingdienst vůči němu správně uplatnil nárok ve výši 92 394 eur.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 4 KL u předkládajícího soudu, Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska, dále jen „Hoge Raad“), zejména tvrdil, že nizozemská zákonná úprava je v rozporu s unijní zásadou proporcionality, což odpůrce v řízení o kasační stížnosti popírá.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 5 Hoge Raad (nejvyšší soud) v této souvislosti zaprvé konstatuje, že jednatel právnické osoby je pouze v případě vyšší moci nebo jednání na radu třetí osoby v dobré víře schopen věrohodně prokázat, že mu není možné přičíst, že právnická osoba správně nesplnila svou oznamovací povinnost. Jedná se přitom o tak mimořádné okolnosti, že jednatel v naprosto převažujícím počtu případů nebude schopen nezbytný důkaz předložit. Jen zřídka kdy je proto jednateli dovoleno, aby předložil protidůkaz k vyvrácení domněnky, že skutečnost, že právnická osoba nezaplatila své daňové dluhy, je nezbytné přičíst jeho zjevnému pochybení ve vedení společnosti. Hoge Raad (nejvyšší soud) má tedy za to, že pro jednatele právnické osoby, která správně nesplnila svou oznamovací povinnost, je v praxi mimořádně obtížné vyhnout se ručení za daňové dluhy společnosti.
- 6 Hoge Raad (nejvyšší soud) odkazuje ohledně unijní zásady proporcionality na rozsudek Soudního dvora ze dne 13. října 2022, Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788 (dále jen „rozsudek Direktor na Direkcija“). Soudní dvůr v bodě [73] tohoto rozsudku nejprve uvádí, že je sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné. Následně v bodě 74 uvádí, že vnitrostátní opatření, která de facto zavádí systém společné a nerozdílné odpovědnosti jednatelů bez zavinění, jdou nad rámec toho, co je k ochraně plateb do veřejného rozpočtu nezbytné. Přenesení odpovědnosti za zaplacení daňového dluhu na jinou osobu než daňového dlužníka, ač jí nebylo umožněno zbavit se této odpovědnosti předložením důkazu o tom, že do jednání uvedeného daňového

dlužníka nebyla zapojena, je tedy třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality. Soudní dvůr v této souvislosti v bodě 76 rozsudku Direktor na Direkcija odkazuje na bod 36 rozsudku ze dne 20. května 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, v němž Soudní dvůr rozhodl, že členskému státu je umožněno, považovat osobu za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod nezaplacených daňových dluhů a opřít se v tomto o domněnky, je-li splněna podmínka, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné, a za podmínky, že se tím nevytváří systém odpovědnosti bez zavinění. Soudní dvůr mimoto rozhodl, že okolnosti, (i) že jiná osoba než daňový dlužník jednala s vynaložením veškeré odborné péče v dobré víře, (ii) že přijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, a (iii) že její účast na podvodu je vyloučena, jsou proto skutečnostmi, které musí být zohledněny pro účely rozhodnutí, zda je možné této osobě uložit povinnost zaplatit společně a nerozdílně dlužnou daň.

- 7 Z výše uvedené judikatury Soudního dvora jasně nevyplývá, zda se výraz „odpovědnost bez zavinění“ týká rovněž odpovědnosti, která se (de facto) bez dalšího předpokládá pouze u určité kategorie případů, jako je kategorie jednatelů právnické osoby, která nesplnila svou oznamovací povinnost. Vystává otázka, zda použití kritérií pro vymezení takové kategorie (v tomto případě kritéria, že právnická osoba nesplnila svou oznamovací povinnost) vede k tomu, že tato odpovědnost je přesto podmíněna zaviněním. Splnění těchto kritérií lze totiž považovat za splnění podmínky.
- 8 Je-li naproti tomu nezbytné vycházet z toho, že i tehdy, je-li odpovědnost omezena na určitou skupinu osob, je možné hovořit o odpovědnosti bez zavinění, pak je to zásadně v rozporu s unijní zásadou proporcionality. Z rozsudku Direktor na Direkcija vyplývá, že s touto zásadou jsou každopádně neslučitelné situace, kdy osoba, vůči které byla uplatněna odpovědnost, „nebyla do jednání uvedeného daňového dlužníka zapojena“ a kdy daňové dluhy byly způsobeny jednáním třetí osoby, na které osoba, vůči které byla uplatněna odpovědnost, „nemá žádný vliv“. O jednání právnické osoby ovšem nelze říci, že nemá vliv na jednání této právnické osoby nebo že do jejího jednání není zapojen. Vystává nicméně otázka, zda to postačuje k závěru, že prakticky téměř bezpodmínečná odpovědnost jednatele právnické osoby, která neoznámila svou platební neschopnost nebo ji oznámila nesprávně, je slučitelná s unijní zásadou proporcionality.
- 9 Podle názoru Hoge Raad je v projednávané věci rovněž relevantní, že KL ve vztahu k určitému období, jako bývalý jednatel, mohl vyvrátit domněnku, že je za dotčený daňový dluh odpovědný a to podle názoru Gerechthof také s úspěchem udělal. To zahrnuje, že KL jednal s vynaložením veškeré odborné péče v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována a že jeho účast na zneužití nebo podvodu je vyloučena. To jsou okolnosti, které, jak vyplývá z bodu 6, jsou relevantní pro zjištění, zda lze při dodržení unijní zásady proporcionality vycházet z toho, že dotčená osoba solidárně ručí za daň dlužnou

právní osobou. Hoge Raad se proto táže, zda tyto okolnosti jsou pro odpověď na první otázku předloženou Soudnímu dvoru relevantní.

- 10 S ohledem na výše uvedené není jisté, zda je čl. 36 odst. 4 IW 1990 slučitelný s unijní zásadou proporcionality. Hoge Raad z tohoto důvodu předkládá Soudnímu dvoru výše formulované předběžné otázky.

PRACOVNÍ DOKUMENT