

Zadeva C-277/24 [Adjak]ⁱ

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

22. april 2024

Predložitveno sodišče:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poljska)

Datum predložitvene odločbe:

25. januar 2024

Tožeča stranka:

M. B.

Druga stranka v postopku:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Predmet postopka v glavni stvari

Zahteva za sodelovanje nekdanjega člana uprave družbe z omejeno odgovornostjo v postopku ugotavljanja obveznosti iz naslova DDV do te družbe.

Predmet in pravna podlaga vprašanja za predhodno odločanje

Razlaga prava Unije, Direktiva o DDV; člen 267 PDEU

Vprašanje za predhodno odločanje

Ali je treba člena 205 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL z dne 11. decembra 2006, L 347, str. 1, kakor je bila spremenjena) v povezavi s členom 2 Pogodbe o Evropski uniji (UL 2016, C 202, str. 13; pravna država, spoštovanje

ⁱⁿ Ta zadeva je dobila fiktivno ime, ki ne ustreza pravemu imenu nobene od strank v postopku.

človekovih pravic) ter člen 17 (lastninska pravica), člen 41 (pravica do dobrega upravljanja) in člen 47 (pravica do učinkovitega pravnega sredstva in pravica do sodišča) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (UL z dne 7. junija 2016, C 202, str. 389), pa tudi načela sorazmernosti, pravice do poštenega sojenja in pravice do obrambe, ki jih zagotavlja pravo Unije, razlagati tako, da ji nasprotuje nacionalna zakonodaja in na njej temelječa nacionalna praksa, v skladu s katero je fizični osebi, [članu uprave pravne osebe], ki je lahko solidarno odgovorna za davčne obveznosti pravne osebe iz naslova DDV z vsem svojim zasebnim premoženjem, odvzeta pravica do aktivnega sodelovanja v postopku za določitev zgoraj navedene davčne obveznosti pravne osebe v obliki pravnomočne odločbe davčnega organa, hkrati pa je ta fizična oseba v ločenem postopku, v katerem se zahteva ugotovitev, da je ta fizična oseba solidarno odgovorna za davčno obveznost pravne osebe, prikrajšana za ustrezno sredstvo za učinkovito izpodbijanje prejšnjih ugotovitev in presoj, ki so bile predhodno opravljene v zvezi z obstojem in/ali višino davčne obveznosti pravne osebe in so navedene v pravnomočni odločbi davčnega organa, ki je bila predhodno sprejeta brez sodelovanja te fizične osebe, kar posledično pomeni škodljivo odločitev v tem postopku na podlagi nacionalne določbe, ki je potrjena z nacionalno prakso?

Navedene določbe prava Unije

PEU: člen 2

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina): člen 17(1), člen 41(1) in člen 47

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV): člena 205 in 273

Navedeni nacionalni predpisi

Ustava Republike Poljske z dne 2. aprila 1997.

Zakon z dne 29. avgusta 1997 – Odlok o davkih:

Člen 107 – določa pogoje za solidarno odgovornost tretjih oseb z vsem njihovim premoženjem za davčne zaostanke davčnega zavezanca

Člen 116 – določa predpostavke za solidarno odgovornost med drugim članov uprave za davčne dolgove družbe

Člen 133 – določa, kdo je lahko stranka v davčnem postopku

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

Tožeča stranka M. B. je z vlogo z dne 22. avgusta 2022 predstojnika davčnega urada (v nadaljevanju: prvostopenjski organ) zaprosila, da se ji omogoči sodelovanje kot stranki v davčnem postopku, ki teče proti družbi B. sp. z o.o., (v nadaljevanju: družba) v zvezi s preverjanjem obračuna davka na dodano vrednost (DDV) družbe za obdobje od junija do oktobra 2016 in da se ji omogoči vpogled v spis zadevnega postopka, ker je bila od leta 2014 do leta 2018 predsednica uprave družbe in najboljše pozna poslovanje družbe v obravnavanem obdobju.

Prvostopenjski organ je s sklepom zavrnil zahtevo tožeče stranke in navedel, da iz določb odloka o davkih izhaja, da lahko stranko pri „upravljanju njenih zadev“ v primerih, ko stranka zaradi pomanjkanja organov ni sposobna opravljati pravnih dejanj (kar je bilo v tem primeru), nadomesti le skrbnik in da ima pravico do vpogleda v spis le stranka.

Tožeča stranka je zoper ta sklep vložila pritožbo, na podlagi katere ga je direktor zbornice davčne uprave (v nadaljevanju: drugostopenjski organ) v celoti zavrnil in postopek v zadevi ustavil. Drugostopenjski organ je poudaril, da o tem, ali je določen subjekt lahko stranka v davčnem postopku, odloča davčni organ, ki je upravičen do lastne objektivne presoje, ali ima vlagatelj zahteve dejansko procesno legitimacijo. Po mnenju organa druge stopnje tožeča stranka ne spada v nobeno od kategorij subjektov iz člena 133 odloka o davkih. Zato je drugostopenjski organ menil, da ni bilo pravne podlage za to, da bi lahko prvostopenjski organ izdal izpodbijan sklep.

Tožeča stranka je vložila tožbo pri deželnem upravnem sodišču (predložitveno sodišče) z obrazložitvijo, da je bila edina članica uprave družbe v obdobju, za katero teče postopek. Zato je najboljše seznanjena s predmetom njenega delovanja, kar je v postopku ključnega pomena. Prvostopenjski organ je navedel, da zadostuje, da je tožečo stranko zaslišal kot pričo. To zaslišanje pa je bilo opravljeno samo enkrat in je potekalo pred dvema ali tremi leti, postopek pa še vedno poteka in se zbirajo dokazi, tako da enkratno zaslišanje ne zadostuje. Poleg tega bodo v skladu z odlokom o davkih morebitni neporavnani zahtevki vplivali na tožečo stranko kot fizično osebo, zaradi česar je njena vloga utemeljena.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 1 Na podlagi dosedanje nacionalne sodne prakse, ki temelji na davčnem zakoniku, je v davčnem postopku v zvezi z DDV, katerega stranka je pravna oseba, kot je podjetje (davčni zavezanec za DDV), to podjetje edina stranka postopka. Čeprav so osebe, kot je tožeča stranka (nekdanji član uprave družbe), solidarno odgovorne za davčne obveznosti družbe (člen 116 odloka o davkih), vključno iz naslova DDV, nimajo statusa stranke v tem postopku, kar vključuje številna procesna jamstva aktivnega sodelovanja v postopku, vključno s pravico do vložitve pritožbe zoper odločbe davčnih organov.

- 2 V skladu z nacionalno sodno prakso za odločanje o solidarni odgovornosti člana uprave obstajata dve vrsti postopkov: (1) odmerni postopek - ugotavljanje višine davčne obveznosti družbe, v katerem je stranka samo družba (davčni zavezanec za DDV); (2) postopek ugotavljanja davčne obveznosti zoper tretje osebe (vključno z nekdanjim članom uprave), kadar družba (ki je davčni zavezanec) ne izpolni svojih davčnih obveznosti. V drugem postopku je stranka nekdanji član uprave družbe. Vendar predmet tega drugega postopka ni več DDV. Postopek v zvezi s solidarno odgovornostjo nekdanjega člana uprave družbe za obveznosti družbe za DDV se torej vodi na podlagi davčne odločbe, ki je bila predhodno izdana v postopku odmere davka, v katerem je bila stranka samo družba. Takšno odločbo je zato mogoče obravnavati kot predhodno odločanje v postopku v zvezi z nekdanjim članom uprave družbe. Določbe odloka o davkih in nacionalna sodna praksa namreč ne predvidevajo možnosti, da bi nekdanji član uprave v ločenem (naknadnem) postopku o odgovornosti tretje osebe izpodbijal višino davčne obveznosti družbe, ki je davčni zavezanec. V postopku o solidarni odgovornosti člana uprave se ugotavlja le, ali so izpolnjeni pogoji za takšno odgovornost, ki upravičujejo prenos davčne obveznosti, predhodno ugotovljene z odločbo davčnega organa. Sprejetje stališča, da nekdanji član uprave družbe nima statusa stranke v postopku odmere davka, ki se vodi proti družbi, ima za posledico tudi odvzem pravice tej osebi, da učinkovito sproži postopek na izredne načine (obnova postopka, ugotovitev ničnosti odločbe).
- 3 Sodba Trybunału Konstytucyjnego (ustavno sodišče), da ta določba ni v neskladju z Konstytucją (ustava), in sodna praksa upravnih sodišč, ki se ujema s to sodbo in ki je, mimogrede, obstajala že pred njo (npr. sodbe, v katerih je bilo navedeno stališče, da član uprave družbe z omejeno odgovornostjo ni stranka v postopku v zadevi v zvezi z davčnimi obveznostmi družbe, vključno z obveznostmi za DDV), sta bili zelo pomembni za oblikovanje obravnavane nacionalne sodne prakse v okviru uporabe člena 133(1) odloka o davkih.
- 4 Člen 273 Direktive o DDV določa, da lahko države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV. V takšni ureditvi je v poljskem pravu zajeta odgovornost tretjih oseb za davčne obveznosti podjetja, ki se uporablja za DDV.
- 5 Mehanizem solidarne odgovornosti nekdanjega člana uprave družbe za davčne obveznosti te družbe prispeva k zagotavljanju pravilnega pobiranja DDV ali preprečevanju davčnih utaj v smislu člena 273 Direktive o DDV v skladu z obveznostjo iz člena 325(1) PDEU. Te trditve ne more izpodbijati dejstvo, da osebe, ki se v okviru tega mehanizma štejejo za solidarno odgovorne, niso zavezanci za DDV. Bistvo spora pa se nanaša na procesna jamstva, ki jih je treba zagotoviti tem osebam v zvezi z njihovo morebitno obveznostjo, da iz svojega osebnega premoženja poravnajo obveznost plačila DDV družbe. Pri tem člen 273 Direktive o DDV državam članicam daje diskrecijsko pravico, da izberejo ukrepe, ki jih lahko sprejmejo za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje davčnih utaj.

- 6 V skladu s členom 205 Direktive o DDV pa lahko v primerih iz členov od 193 do 200 in členov 202, 203 in 204 države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV. Medtem ko člen 193 Direktive o DDV določa, da je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, je v tem členu pojasnjeno, da so v primerih iz členov od 194 do 199(b) in 202 Direktive ta davek obvezane plačati tudi druge osebe. Iz sobesedila členov od 193 do 205 Direktive o DDV, je tako razvidno, da člen 205 te direktive spada v sklop določb, katerih namen je določiti osebo, ki je obvezana plačati DDV, ob upoštevanju različnih položajev. Namen teh določb je torej zagotoviti, da lahko državna blagajna učinkovito pobere DDV od osebe, ki je v danem položaju za to najbolj primerna.
- 7 V sodbi z dne 13. oktobra 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (C-1/21, EU:C:2022:788), je Sodišče sprejelo, da je treba člen 273 direktive o DDV in načelo sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki določa mehanizem solidarne odgovornosti za obveznosti pravne osebe v zvezi z DDV med drugim v naslednjih okoliščinah:
 - oseba, ki je solidarno odgovorna, je poslovodja pravne osebe oziroma članica njene uprave,
 - ta solidarna odgovornost je samo subsidiarne narave in nastane, če se izkaže, da od pravne osebe ni mogoče izterjati dolgovanega DDV.
- 8 V isti sodbi je Sodišče odločilo, da je treba člen 273 Direktive o DDV in načelo sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, v kateri je določen mehanizem solidarne odgovornosti, pri čemer ta zajema zamudne obresti, ki jih mora plačati pravna oseba zaradi neplačila DDV v zavezujočih rokih, navedenih v določbah te direktive, ki je posledica nevestnega ravnanja osebe, katere solidarna odgovornost je bila ugotovljena.
- 9 Ob uporabi zgornje razlage direktive o DDV v dejanskih okoliščinah obravnavane zadeve bi bilo treba ugotoviti, da mora imeti ta član uprave (ali nekdanji član uprave), kadar želi davčni organ v postopku odmere DDV zoper družbo ugotoviti dejstva, kot sta obstoj in znesek te davčne obveznosti, položaj stranke v tem postopku že v fazi teh ugotovitev. V nasprotnem primeru se lahko zgodi, da bo davčni organ samovoljno sprejel ugotovitve, ki jih v naslednji fazi postopka ne bo mogoče izpodbijati.
- 10 V pravu Unije je lastninska pravica zaščitena zlasti s členom 17 Listine. Izčrpavanje lastninske pravice (izčrpavanje „lastnine“) iz javnih dajatev in davkov se lahko izvede le pod pogoji, ki izhajajo iz zakona. Glede na zgoraj navedeni obseg pravnega varstva lastninske pravice (premoženja) po pravu Unije in mednarodnem pravu je treba to vprašanje obravnavati skozi prizmo zaščitnih ukrepov iz člena 13 Evropske konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin (v nadaljevanju: EKČP), ki določa, da ima vsakdo, čigar pravice in svoboščine, ki jih priznava ta Konvencija, so kršene, pravico do učinkovitih

pravnih sredstev pred domačimi oblastmi, in to tudi če je kršitev storila uradna oseba pri opravljanju uradne dolžnosti.

- 11 Po drugi strani pa je v členu 41 Listine zapisana pravica do dobrega upravljanja, ki odraža splošno načelo prava Unije (sodba z dne 8. maja 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, točka 49). Uveljavljanje te pravice vključuje zlasti pravico do zaslišanja, ki je ni mogoče obravnavati zgolj formalno, temveč mora zagotoviti, da davčni organ zaslišanega posameznika obravnava ob spoštovanju njegovih interesov.
- 12 Nadalje je treba poudariti, da je načelo učinkovitega sodnega varstva splošno načelo prava Unije, ki izhaja iz skupnih ustavnih tradicij držav članic in je zaščiten s členoma 6 in 13 EKČP ter potrjeno tudi s členom 47 Listine (sodba z dne 13. marca 2007, Unibet (London) Ltd in Unibet (International) Ltd/Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163). Pojem učinkovitega pravnega varstva je širši od učinkovitega sodnega varstva, saj prvo vključuje varstvo v postopkih pred upravnimi organi, medtem ko drugo vključuje varstvo, ki ga zagotavljajo sodišča. Člen 47 Listine med drugim pomeni pravico do učinkovitega pravnega sredstva, ki vključuje pravico do začetka postopka pred neodvisnim in nepristranskim sodiščem, predhodno ustanovljenim z zakonom. Evropsko sodišče za človekove pravice je večkrat poudarilo, da člen 13 EKČP od nacionalnih pravnih sistemov zahteva, da zagotovijo učinkovita pravna sredstva. Nacionalni ukrep, ki spada v procesno avtonomijo držav članic, ne sme v praksi onemogočati ali pretirano oteževati uveljavljanja pravic iz pravnega reda Unije (sodbi z dne 15. aprila, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, točka 17, in z dne 17. novembra, Aprile, C-228/96 in C-228/96, EU:C:1998:544, točka 18).
- 13 Pravica do obrambe je priznana kot splošno načelo prava Unije, ki zagotavlja možnost učinkovitega izražanja stališča pred izdajo odločbe, ki bi lahko negativno vplivala na interese zadevnega subjekta. Hkrati morajo nacionalna sodišča v skladu z načelom lojalnega sodelovanja, izraženim v členu 4(3) PEU, zagotoviti sodno varstvo pravic pravnih oseb v okviru prava Unije, člen 19(1) PEU pa poleg tega državam članicam nalaga, da določijo ukrepe, potrebne za zagotovitev učinkovitega pravnega varstva na področjih, ki jih ureja pravo Unije (glej sodbi z dne 8. novembra 2016, Lesoochranárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, točka 50, in z dne 9. februarja 2017, M, C-560/14, EU:C:2017:101, točka 30 in navedena sodna praksa). Načelo učinkovitega sodnega varstva pravic pravnih oseb v skladu s pravom Unije sestavljajo različni elementi, med katerimi so zlasti pravica do obrambe, načelo enakosti orožij, pravica dostopa do sodišča ter pravica do pravnega nasveta, pomoči zagovornika, svetovanja in zastopanja (sodba z dne 6. novembra 2012, Otis in drugi, C-99/11, EU:C:2012:684, točka 48). Pravica do zaslišanja v vsakem postopku je sestavni del spoštovanja pravice do obrambe, ki vsakomur zagotavlja možnost, da koristno in učinkovito predstavi svoja stališča med upravnim postopkom in pred sprejetjem kakršne koli odločitve, ki bi lahko negativno vplivala na njegove interese (sodbi z dne 11. decembra 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, točki 34 in 36, in z dne 9. februarja 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, točki 25 in 31). Temeljne

pravice, kot je spoštovanje pravice do obrambe, ne pomenijo absolutnih pravic, ampak so lahko omejene, pod pogojem, da te omejitve dejansko ustrezajo ciljem splošnega interesa, ki jih zasleduje zadevni ukrep, in da glede na zasledovani cilj ne pomenijo pretiranega in nesprejemljivega posega, ki bi zadeval samo bistvo tako zagotovljenih pravic (glej podobne sodbe z dne 10. septembra 2013, G. in R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, točka 33; z dne 11. decembra 2014, Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, točka 43, in z dne 7. julija 2016, Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, točka 37). Po drugi strani je treba obstoj kršitve pravice do obrambe in pravice do učinkovitega sodnega varstva presojati ob upoštevanju posebnih okoliščin zadeve, zlasti narave obravnavanega akta, okoliščin njegovega sprejetja in pravnih predpisov, ki urejajo zadevno področje (glej sodbi z dne 18. julija 2013, Komisija in drugi/Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P in C-595/10 P, EU:C:2013:518, točka 102, in z dne 9. februarja 2017, M., C-560/14, EU:C:2017:101, točka 33).

- 14 Pravica do vpogleda v dokazno gradivo vključuje dokazno gradivo, ki ga upravni organ zbere med postopkom, in dokazno gradivo, uporabljeno v povezanih postopkih, npr. kazenskih ali upravnih, če namerava organ svojo odločitev utemeljiti na dokazih, pridobljenih v teh postopkih. Naslovnik odločbe mora imeti možnost, da se sklicuje na te dokaze, preden se izda odločba. To, da je dokazno gradivo stranki dostopno po izdaji odločbe, v fazi sodnega postopka, ne utemeljuje kršitve pravice do obrambe (glej sodbo z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, točki 52 in 57). Pravica do popolnega vpogleda v dokazno gradivo je v sodni praksi Sodišča povezana z načelom „enakosti orožij“. To načelo, ki je sestavni del načela učinkovitega sodnega varstva, izhaja iz pravice do poštenega sojenja in strankam zagotavlja enako obravnavo pred sodiščem. Nasprotno pa je lahko omejitev pravice stranke, da se seznanj s celotnim dokaznim gradivom, utemeljena s potrebo po zaščiti pravnih interesov drugih udeležencev v postopku ali po zaščiti tajnih informacij. Vendar mora sodišče v takem primeru za zagotovitev učinkovitosti pravnega sredstva razpolagati z zahtevanimi informacijami, vključno z zaupnimi informacijami in poslovnimi skrivnostmi podjetja, da bi lahko s popolnim poznavanjem zadeve odločilo, ali je mogoče navedene informacije zagotoviti, pa mora analizirati vse zadevne dejanske in pravne okoliščine (sodba z dne 7. septembra 2021, UAB Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras/UAB Ecoservice Klaipėda in drugi, C-927/19, EU:C:2021:700, točki 129 in 135).
- 15 Prav tako je treba procesni položaj posameznika oblikovati ob upoštevanju načela sorazmernosti, ki zahteva, da morajo biti ukrepi, sprejeti v skladu s pravom Skupnosti, primerni za uresničenje legitimnih ciljev, ki jim sledi zadevna ureditev, in ne smejo prekoračiti okvirov, ki so potrebni za njihovo doseganje (sodba z dne 8. junija 2010, Vodafone in drugi, C-58/08, EU:C:2010:321, točka 51). Načelo sorazmernosti zahteva, da se vzpostavi ravnotežje med konkurenčnimi interesi in ustrezno ravnovesje med zahtevami splošnega družbenega interesa na eni strani in zahtevami varstva temeljnih pravic posameznika na drugi strani (glej sodbo z dne 26. aprila 1991, Ezelin proti Franciji, 11800/85, točka 52). V skladu z načelom

sorazmernosti morajo imeti države članice v skladu s tem načelom možnost zateči se k ukrepom, ki ob tem, da omogočajo učinkovito doseči cilj, ki ga zasleduje nacionalno pravo, čim manj škodujejo ciljem in načelom, ki jih določa zadevna zakonodaja Skupnosti (glej sodbi z dne 18. decembra 1997, Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točka 46, in z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 52). Čeprav je zakonito, da skušajo ukrepi, ki jih sprejmejo države članice varovati pravice ministrstva za finance kar se da učinkovito, ne smejo presegati tega, kar je nujno potrebno za ta namen (glej zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, točka 47, in sodbo z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi, C-384/04, EU:C:2006:309, točka 30, ter sodbo z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG/Finanzamt Malchin, C-271/06, EU:C:2008:105, točki 18 in 19). Načelo sorazmernosti narekuje, da je treba v primeru izbire med več ustreznimi rešitvami uporabiti najmanj obremenjujočo in da posledične nevšečnosti ne smejo biti pretirane glede na zastavljene cilje, kot je zagotavljanje pravilnega pobiranja DDV (glej sodbo z dne 12. julija 2001, Jippes in drugi, C-189/01, EU:C:2001:420, točka 81).

- 16 Zato je bilo treba ugotoviti, da odvzem pravice tožeči stranki, ki izhaja iz nacionalne zakonodaje in prakse, da aktivno sodeluje v davčnem postopku, ki bo privedel do določitve obveznosti družbe (zavezanca za DDV), za katero lahko tožeča stranka solidarno odgovarja s svojim osebnim premoženjem, vzbuja upravičene dvome. Ti dvomi izhajajo predvsem iz nespoštovanja standardov iz člena 2 PEU, zlasti z vidika pravne države in spoštovanja človekovih pravic (člen 17 Listine). Posamezniku, ki mu je odvzeta pravica do sodelovanja v postopkih, ki se v končni fazi nanašajo na njegovo premoženje, je dejansko odvzeta pravica do samoodločanja v zvezi s tem, za odločanje o področju, na katerem ima premoženje, pa je pristojen davčni organ. Nadaljnji dvomi izhajajo iz vidika, da nekdanjemu članu uprave družbe (zavezancu za DDV) ni bilo zagotovljeno učinkovito in ustrezno pravno sredstvo za izpodbijanje vsebine in višine obveznosti za DDV (zaradi pomanjkanja statusa stranke v postopku glede vsebine in višine obveznosti). Stranka je tako prikrajšana za pravico do poštenega sojenja v svoji individualni zadevi, saj postaneta razsojeni znesek in osnova davčne obveznosti družbe – na podlagi pravnomočne odločbe, izdane brez sodelovanja tretje osebe – naknadna obveznost te tretje osebe, ki pa nima ustreznega in učinkovitega pravnega sredstva za izpodbijanje ugotovitev davčnih organov, ki so razsodili o obstoju in višini obveznosti DDV v zvezi z družbo. Razbremenilne okoliščine iz člena 116 uredbe o davkih zagotavljajo določene možnosti za izogibanje solidarni odgovornosti za obveznosti podjetja, vendar ne omogočajo izpodbijanja obstoja ali višine davčne obveznosti podjetja. Posledično posamezniku ne dajejo dejanske pravice do obrambe njegovih pravic. Nadalje je treba dvomiti, da nekdanjemu članu uprave družbe (zavezancu za DDV) ni bila zagotovljena pravica do varstva njegovega premoženja. Postopki odmere, ki se vodijo brez udeležbe te osebe, neposredno in direktno posegajo v sfero njenih pravic, vključno z njenim premoženjem. Mogoče je podvomiti, da nekdanjemu članu uprave družbe (davčnemu zavezancu za DDV) ni bila zagotovljena pravica do dobrega upravljanja, ki vključuje pravico tožeče stranke, da pred sodiščem

sproži postopek o utemeljenosti davčne zadeve. Neobstoj statusa stranke v davčnem postopku izključuje možnost naknadne tožbe pri upravnem sodišču zoper odločbo, s katero je bila odmerjena obveznost družbe za DDV. To vzbujajo dvom z vidika, da tožeči stranki ni bila zagotovljena pravica do obrambe. Pri tem je treba obrambo razumeti kot pravico do izpodbijanja vsebine in zneska obveznosti, ki je bila tožeči stranki naložena. Poleg tega tožeča stranka nima možnosti, da bi se sprti seznanjala z dokazi, ki jih je zbral davčni organ. V tej fazi je tudi prikrajšana za dokazno pobudo in pravico do sodelovanja, na primer pri zaslišanju prič. Zato je vprašljivo, ali je na podlagi tega stanja mogoče trditi, da je med tožečo stranko in davčnim organom ohranjena „enakost orožij“. Pri tem pa se pojavljajo dvomi o spoštovanju načela sorazmernosti, saj je v obravnavanem primeru potrebno ravnatežje med javnim interesom – ki nedvomno obstaja v postopkih za določitev obveznosti družbe za DDV – in interesom posameznika, ki bo morda na koncu odgovarjal za obveznost družbe s svojim osebnim premoženjem. Predložitveno sodišče se zato sprašuje, ali je v skladu z načelom sorazmernosti, da se procesni položaj tretje osebe, ki bi lahko bila odgovorna za obveznosti družbe v zvezi z DDV, oblikuje tako, da ta oseba nima možnosti učinkovito izpodbijati višine davčne obveznosti, za katero naj bi bila solidarno odgovorna skupaj z družbo. Iz istega razloga so upoštevni tudi dvomi o tem, da je nekdanjemu članu uprave družbe (zavezancu za DDV) odvzeta pravica do zaslišanja, saj njegovi argumenti ne bodo upoštevani.

- 17 V zvezi s tem je treba opozoriti tudi na stališče, ki ga je Sodišče izrazilo v zgoraj navedeni sodbi z dne 16. oktobra 2019, C-189/18, da je treba direktivo o DDV, načelo spoštovanja pravice do obrambe in člen 47 Listine razlagati tako, da načeloma ne nasprotujejo prepisu ali sodni praksi zadevne države članice, v skladu s katerima je davčni organ pri preverjanju, ali davčni zavezanec ima pravico do uveljavljanja odbitka DDV, vezan na ugotovljena dejstva in pravne kvalifikacije, ki jih je že podal v okviru povezanih upravnih postopkov, ki so bili sproženi proti dobaviteljem tega davčnega zavezanca in na katerih so temeljile pravnomočne odločbe, s katerimi je bil ugotovljen obstoj goljufije na področju DDV, ki so jo storili dobavitelji s pridržkom, da, prvič, davčnega organa ne odvezujejo dolžnosti, da davčnega zavezanca seznanijo z dokazi, vključno z dokazi iz povezanih upravnih postopkov, na podlagi katerih namerava izdati svojo odločbo, in da davčnemu zavezancu s tem ni odvzeta pravica, da v postopku, ki teče zoper njega, učinkovito izpodbija te dejanske ugotovitve in pravne kvalifikacije, drugič, da ima davčni zavezanec v tem postopku dostop do vseh dokazov, zbranih med temi povezanimi upravnimi postopki ali v katerem koli drugem postopku, na katere namerava organ opreti svojo odločbo ali ki se lahko uporabijo pri uveljavljanju pravice do obrambe, razen če cilji splošnega interesa upravičujejo omejitev takega dostopa, in tretjič, da lahko sodišče, ki odloča o tožbi zoper to odločbo, preveri zakonitost pridobitve in uporabe teh dokazov ter ugotovitev, ki so odločilnega pomena za odločitev o tožbi v upravnih odločbah, izdanih v zvezi z zadevnimi dobavitelji.
- 18 Ker se mora posameznik seznaniti z gradivom, zbranim v drugih postopkih – v okoliščinah, opisanih v zgoraj navedeni sodbi Sodišča – je torej treba domnevati,

da določbe Direktive o DDV, načelo spoštovanja pravice do obrambe in člen 47 Listine ne nasprotujejo temu, da ima tretja oseba, ki je lahko solidarno odgovorna za obveznosti družbe, status stranke v postopku odmere davka zoper družbo (za obdobje, v katerem je bila član uprave, ki zastopa to družbo), kar pomeni, da ima pravico seznaniti se z dokaznim gradivom, na podlagi katerega mora davčni organ določiti znesek davčne obveznosti, ki se lahko na koncu naloži tej tretji osebi.

- 19 Predložitveno sodišče se dodatno sklicuje na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je zastavilo v zadevi C-278/24 in ki se ne nanašajo na tožečo stranko v tej zadevi, vprašanja, ki so v njej obravnavana, pa so z njo povezana.

DELOVNI DOKUMENT