

Дело C-613/23 [Herdijk]ⁱ**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

6 октомври 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

6 октомври 2023 г.

Жалбоподател в производството по касационно обжалване:

KL

Ответник в производството по касационно обжалване:

Staatssecretaris van Financiën

Предмет на главното производство

Главното производство се отнася до правен спор между KL в качеството му на бивш управител на дружество и Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите, Нидерландия, наричан по-нататък „Staatssecretaris“). Staatssecretaris твърди, че KL дължи доплащане на данъци върху трудови възнаграждения и данък върху добавената стойност (ДДС), което е определено на това дружество за периодите, през които KL е бил негов управител.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Настоящото преюдициално запитване по член 267 ДФЕС се отнася до въпроса дали нидерландската правна уредба относно отговорността на управителите на юридически лица за данъчните задължения на тези юридически лица (член 36 от Invorderingswet 1990 (Закон за събиране на

ⁱ Настоящото дело е означено с фиктивно име. То не съвпада с истинското име на никоя от страните в производството.

публичните задължения от 1990 г., наричан по-нататък „IW 1990“) е съвместима с установения в правото на Съюза принцип на пропорционалност.

Преюдициални въпроси

1. Допуска ли установеният в правото на Съюза принцип на пропорционалност правна уредба като предвидената в член 36, параграф 4 от IW 1990, която на практика прекомерно затруднява управител на юридическо лице, което не е изпълнило или е изпълнило неправилно задължението си да уведоми данъчната служба за своята невъзможност за плащане, да се освободи от отговорността за данъчни задължения, включително задължения за ДДС, на юридическото лице?

2. От значение ли са за отговора на първия въпрос обстоятелствата, че управителят е действал добросъвестно, полагайки грижата на добър търговец, че е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности и че неговото участие в злоупотреба или измама е изключено?

Цитирани разпоредби от националното право

Член 36 от IW 1990

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 До 29 март 2019 г. KL е управител и едноличен собственик на капитала на дружество. На това дружество е наложено задължение за доплащане за определени периоди на данъци върху трудови възнаграждения и ДДС. Сумите за доплащане на данъци остават неплатени. С данъчен акт от 5 юли 2019 г. Belastingdienst (данъчен орган) задължава KL съгласно член 36 от IW 1990 да плати неплатените суми за доплащане на данъци ведно с лихви върху данъци и изчислени разходи. Общият размер на това задължение е 142 852 евро.
- 2 Съгласно член 36, параграф 1 от IW 1990 управителят на юридическо лице по принцип е солидарно отговорен за определени, дължими от това юридическо лице данъци. Ако юридическото лице не е в състояние да плати дължимите от него данъци, съгласно член 36, параграф 2 от IW 1990 то трябва да уведоми Belastingdienst относно тази невъзможност за плащане. Уведомлението трябва да бъде направено в двуседмичен срок от датата, на която най-късно данъкът е трябвало да бъде платен. Ако уведомлението е подадено правилно, управителят се счита за отговорен само ако Belastingdienst докаже, че неплащането на данъка се дължи на очевидни грешки в управлението, допуснати от управителя през тригодишния период преди датата на уведомлението. Грешки в управлението са налице само ако

добър управител би действал по различен начин спрямо управителя, който се счита за отговорен. Ако уведомлението не е подадено или е подадено неправилно (например извън срока), съгласно член 36, параграф 4, първо изречение от IW 1990 г. се презумира, че неплащането на данъка се дължи на допуснати от управителя грешки в управлението. На управителя се предоставя възможност да обори тази презумпция само ако докаже, че вината юридическото лице да не изпълни или да изпълни неправилно задължението си за уведомяване не е негова. За разлика от това, възможност да обори тази презумпция се предоставя на всеки бивш управител, т.е. на всяко лице, което към датата, на която най-късно юридическото лице е трябвало да изпълни задължението си за уведомяване, вече не е управител.

- 3 Като втора инстанция *Gerechtshof den Haag* (Апелативен съд на Хага, Нидерландия, наричан по-нататък „*Gerechtshof*“) най-напред установява, че в настоящия случай въпросното дружество не е изпълнило посоченото по-горе задължение за уведомяване. Тъй като преди изтичането на срока за плащане на част от данъчните задължения KL вече не е бил управител, му се предоставя възможност да докаже, че неплащането на тези задължения не е по негова вина. Според *Gerechtshof* той доказва от правна гледна точка това в достатъчна степен и следователно *Belastingdienst* неправилно го е задължил да плати тази част от сумата. За периода обаче, през който KL е бил действащ управител, се прилага презумпцията, че неплащането на данъчни задължения се дължи на допуснати от него очевидни грешки в управлението. Съгласно нидерландската правна уредба KL — както е посочено в точка 2 — не може да обори тази презумпция, ако преди това не докаже, че няма никаква вина за неизпълнението на задължението за уведомяване. Тъй като KL не успява да направи това, *Gerechtshof* постановява, че *Belastingdienst* правилно го е задължил да плати сумата от 92 394 евро.

Основни доводи на страните в главното производство

- 4 Пред запитващата юрисдикция, *Hoge Raad der Nederlanden* (Върховен съд, Нидерландия, наричан по-нататък „*Hoge Raad*“), KL твърди по-специално, че тази нидерландска правна уредба противоречи на установения в правото на Съюза принцип на пропорционалност, което се оспорва от ответника в производството по касационно обжалване.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 5 Във връзка с това *Hoge Raad* най-напред посочва, че само в случай на непреодолима сила или добросъвестно спазване на съвета на трето лице управителят на юридическо лице може по правдоподобен начин да се аргументира, че не е негова вината юридическото лице да изпълни неправилно задължението си за уведомяване. Това са толкова особени обстоятелства, че в огромната си част те не позволяват на управителя да

представи необходимите доказателства. Следователно са изключително редки случаите, в които на управителя се предоставя възможност да обори чрез доказване на обратното презумпцията, че очевидните грешки в управлението, поради които юридическото лице не е платило данъчните си задължения, са допуснати от него. Поради това Hoge Raad приема, че на практика е изключително трудно управителят на юридическо лице, което е изпълнило неправилно задължението си за уведомяване, да се освободи от отговорността за данъчните задължения на дружеството.

- 6 По отношение на установения в правото на Съюза принцип на пропорционалност Hoge Raad се позовава на решение на Съда от 13 октомври 2022 г., Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, C-1/21, EU:C:2022:788 (наричано по-нататък „решение Директор на дирекция“). В точка [73] от това решение Съдът най-напред отбелязва, че макар да е оправдано приетите от държавите членки мерки да целят да защитят по възможно най-ефективния начин държавното съкровище, те не трябва да надхвърлят необходимото за тази цел. По-нататък, в точка 74 той отбелязва, че националните мерки, които на практика установяват режим на обективна солидарна отговорност, надхвърлят необходимото за защита на държавното съкровище. Следователно е в противоречие с принципа на пропорционалност отговорността за заплащането на данък да се възлага на лице, различно от платеща на този данък, щом като то няма право да се освободи от тази отговорност, като докаже, че не е имало никаква връзка с действията на платеща. В този контекст в точка 76 от решение Директор на дирекция Съдът се позовава на точка 36 от решение от 20 май 2021 г., АЛТИ, C-4/20, EU:C:2021:397, в което Съдът постановява, че на държавите членки е разрешено да считат дадено лице за солидарно отговорно за заплащането на неплатено данъчно задължение, както и да се позовават на презумпции в това отношение, стига подобни презумпции да не са формулирани по такъв начин, че да се окаже практически невъзможно или прекомерно трудно за данъчнозадълженото лице да ги обори и да се установи режим на обективна отговорност. Освен това Съдът постановява, че обстоятелствата, (i) че лице, различно от платеща, е действало добросъвестно, полагайки грижата на добър търговец, (ii) че е взело всички разумни мерки в рамките на своите възможности и (iii) че неговото участие в злоупотреба или измама е изключено, представляват критерии, които следва да се вземат предвид при преценката дали това лице да бъде солидарно задължено да заплати дължимия данък.
- 7 От посочената по-горе практика на Съда не става ясно дали понятието „безусловна отговорност“ се отнася и до отговорност, която (на практика) се поема без допълнителни условия само в определена категория случаи, както е това в категорията случаи на управители на юридическо лице, което не е изпълнило задължението си за уведомяване. Възниква въпросът дали прилагането на критерии за обособяването на такава категория (в случая на критерия, че юридическото лице не е изпълнило задължението си за уведомяване) все пак не придава на отговорността условен характер.

Всъщност изпълнението на тези критерии може да се счита за изпълнение на предварително условие.

- 8 Ако, напротив, трябва да се приеме, че дори и ако отговорността е ограничена до определена група лица, може да е налице безусловна отговорност, това в основата си противоречи на установения в правото на Съюза принцип на пропорционалност. От решение Директор на дирекция следва, че несъвместимост с този принцип е налице във всички случаи, в които лицето, което се счита за отговорно, „не е имало никаква връзка с действията на платеща“ и в които данъчните задължения са причинени от действията на трето данъчнозадължено лице, върху които лицето, което се счита за отговорно, „няма никакво влияние“. Въпреки това за управител на юридическо лице не може да се твърди, че няма никакво влияние върху действията на това юридическо лице или че няма нищо общо с тях. Възниква обаче въпросът дали това е достатъчно, за да се заключи, че практически почти безусловната отговорност на управителя на юридическо лице, което не е уведомило или е уведомило неправилно за своята невъзможност да плати, е съвместима с установения в правото на Съюза принцип на пропорционалност.
- 9 Според Hoge Raad в настоящия случай е от значение и обстоятелството, че в качеството му на бивш управител на KL е била дадена възможност да обори презумпцията, че по отношение на определен период е бил отговорен за въпросното данъчно задължение, както и че според Gerechtshof той успешно е направил това. Към това се добавя и че KL е действал добросъвестно, полагайки грижата на добър търговец, че е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности и че неговото участие в злоупотреба или измама е изключено. Това са обстоятелства, които, както е видно от точка 6, са от значение, за да се определи дали при спазване на установения в правото на Съюза принцип на пропорционалност съответното лице може да се счита за солидарно отговорно за дължимия от юридическото лице данък. Поради това Hoge Raad иска да установи дали тези обстоятелства са от значение за отговора на поставения на Съда първи преюдициален въпрос.
- 10 С оглед на посочените по-горе съображения съществуват съмнения дали член 36, параграф 4 от IW 1990 е съвместим с установения в правото на Съюза принцип на пропорционалност. По тази причина Hoge Raad отправя до Съда формулираните по-горе преюдициални въпроси.