

**Predmet C-613/23 [Herdijk]<sup>i</sup>****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

6. listopada 2023.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

6. listopada 2023.

**Žalitelj u kasacijskom postupku:**

KL

**Druga stranka u kasacijskom postupku:**

Staatssecretaris van Financiën

**Predmet glavnog postupka**

Glavni postupak odnosi se na spor između osobe KL u svojstvu nekadašnjeg direktora jednog društva i Staatssecretarisa van Financiën (državni tajnik za financije, Nizozemska, u daljnjem tekstu: državni tajnik). Državni tajnik zahtijeva od osobe KL da plati neplaćeni porez na dohodak od plaće i PDV koji su naknadno naplaćeni i utvrđeni tom društvu za razdoblja u kojima je osoba KL bila direktor društva.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Ovaj zahtjev za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. UFEU-a odnosi se na pitanje je li nizozemska odredba o odgovornosti direktora pravnih osoba za porezne obveze tih pravnih osoba (članak 36. Invorderingsweta 1990 (Zakon o naplati poreza iz 1990., daljnjem tekstu: IW iz 1990.)) u skladu s načelom proporcionalnosti koje proizlazi iz prava Unije.

<sup>i</sup> Naziv ovog predmeta je izmišljen i ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

## Prethodna pitanja

1. Protivi li se načelu proporcionalnosti koje proizlazi iz prava Unije odredba poput članka 36. stavka 4. IW-a iz 1990., kojom se direktoru pravne osobe koja nije ispunila ili nije pravilno ispunila svoju obvezu prijave insolventnosti tijelu nadležnom za ubiranje poreza u praksi pretjerano otežava da izbjegne odgovornost za porezne obveze pravne osobe, uključujući obveze u pogledu PDV-a?

2. Je li za odgovor na prvo pitanje važno to da je direktor postupao u dobroj vjeri uz dužnu pažnju razumnog gospodarstvenika, da je poduzeo sve razumne mjere koje su mu bile na raspolaganju i da je njegovo sudjelovanje u utaji ili prijevari isključeno?

## Navedene odredbe nacionalnog prava

Članak 36. IW-a iz 1990.

## Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Osoba KL bila je direktor i jedini član jednog društva do 29. ožujka 2019. Tom društvu naknadno su za određena razdoblja naplaćeni porez na dohodak od plaće i PDV. Naknadno naplaćeni iznosi nisu plaćeni. Odlukom od 5. srpnja 2019. Belastingdienst (Porezna uprava, Nizozemska) zahtijevao je od osobe KL na temelju članka 36. IW-a iz 1990. da plati neplaćene naknadno naplaćene iznose uvećane za kamate na porez i obračunate troškove. Ukupan iznos bio je 142 852 eura.
- 2 U skladu s člankom 36. stavkom 1. IW-a iz 1990. direktor pravne osobe načelno solidarno odgovara za određene poreze koje treba platiti pravna osoba. Ako pravna osoba ne može platiti dugovane poreze, tu insolventnost treba prijaviti Poreznoj upravi u skladu s člankom 36. stavkom 2. IW-a iz 1990. Tu prijavu treba izvršiti u roku od dva tjedna od trenutka kada je najkasnije trebao biti plaćen porez. Ako je prijava uredno izvršena, direktor je odgovoran samo ako Porezna uprava dokaže da je neplaćanje poreza posljedica očitog propusta u upravljanju koji se može pripisati direktoru i koji se dogodio u posljednje tri godine prije trenutka prijave. Propust u upravljanju postoji samo ako nijedan razumni direktor ne bi postupio na isti način kao direktor koji se smatra odgovornim. Ako prijava nije izvršena ili nije uredno izvršena (primjerice nije podnesena pravodobno), u skladu s člankom 36. stavkom 4. prvom rečenicom IW-a iz 1990. predmnijeva se da je neplaćanje poreza posljedica direktorova propusta u upravljanju. Direktoru je dopušteno obaranje te predmnjeve samo ako dokaže da mu se ne može pripisati odgovornost za to što pravna osoba nije ispunila ili nije pravilno ispunila svoju obvezu prijave. Suprotno tomu, obaranje te predmnjeve uvijek je dopušteno nekadašnjem direktoru, odnosno osobi koja više nije bila direktor u trenutku kada je pravna osoba najkasnije trebala ispuniti svoju obvezu prijave.

- 3 Drugostupanjski sud, Gerechtshof Den Haag (Žalbeni sud u Haagu, Nizozemska), najprije je utvrdio da predmetno društvo u ovom slučaju nije ispunilo navedenu obvezu prijave. Budući da je osoba KL prestala biti direktor već prije isteka roka za plaćanje dijela poreznih obveza, dopušteno joj je dokazati da joj se ne može pripisati neplaćanje tih obveza. Gerechtshof Den Haag (Žalbeni sud u Haagu) smatra da je ona to dovoljno dokazala u pravnom pogledu i da je Porezna uprava stoga od nje pogrešno zahtijevala plaćanje tog dijela obveza. Međutim, za razdoblje u kojem je osoba KL bila aktivni direktor vrijedila je predmnjeva da je neplaćanje poreznih obveza posljedica njezina očitog propusta u upravljanju. Osoba KL ne može na temelju nizozemske zakonske odredbe oboriti tu predmnjevu, kako je opisana u točki 2., ako najprije ne dokaže da joj se ne može ništa prigovoriti u pogledu propusta u prijavi insolventnosti. Budući da osoba KL to nije mogla učiniti, Gerechtshof Den Haag (Žalbeni sud u Haagu) odlučio je da joj je Porezna uprava pravilno naložila plaćanje iznosa od 92 394 eura.

### **Ključni argumenti stranaka glavnog postupka**

- 4 Osoba KL osobito je istaknula pred sudom koji je uputio zahtjev, Hoge Raadom der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske, u daljnjem tekstu: Hoge Raad), da ta nizozemska zakonska odredba nije u skladu s načelom proporcionalnosti koje proizlazi iz prava Unije, što osporava druga stranka u kasacijskom postupku.

### **Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 5 U tom kontekstu Hoge Raad utvrđuje, kao prvo, da direktor pravne osobe može uvjerljivo dokazati da mu se ne može pripisati odgovornost za to što pravna osoba nije pravilno ispunila svoju obvezu prijave samo u slučaju više sile ili ako je u dobroj vjeri slijedio savjet treće osobe. Pritom je riječ o toliko posebnim okolnostima da direktor u većini slučajeva ne može podnijeti potreban dokaz. Slijedom toga, vrlo se rijetko direktoru dopušta da podnese dokaz o suprotnom kako bi oborio predmnjevu da je to što pravna osoba nije platila porezne obveze posljedica njegova očitog propusta u upravljanju. Stoga Hoge Raad smatra da je direktoru pravne osobe koja nije pravilno ispunila svoju obvezu prijave u praksi iznimno teško izbjeći odgovornost za porezne obveze društva.
- 6 U pogledu načela proporcionalnosti koje proizlazi iz prava Unije Hoge Raad upućuje na presudu Suda od 13. listopada 2022., Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno- osiguritelna prakтика”, C-1/21, EU:C:2022:788 (u daljnjem tekstu: presuda Direktor na Direkcija). U točki [73.] te presude Sud najprije navodi da, iako je legitimno da mjere koje usvoje države članice idu za što učinkovitijim očuvanjem prava poreznih tijela, te mjere ne smiju prelaziti ono što je nužno u tu svrhu. Nadalje, u točki 74. navodi da nacionalne mjere na temelju kojih *de facto* nastaje sustav solidarne objektivne odgovornosti direktorâ nadilaze ono što je potrebno za očuvanje prava državne riznice. Stoga treba smatrati da je pripisivanje odgovornosti za poreznu obvezu osobi koja nije porezni obveznik te nedopuštanje da to plaćanje izbjegne uz podnošenje dokaza da ona

nema nikakve veze s postupanjem tog obveznika neusklađeno s načelom proporcionalnosti. Sud u tom kontekstu u točki 76. presude Direktor na Direkcija upućuje na točku 36. presude od 20. svibnja 2021., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, u kojoj je Sud odlučio da je državi članici dopušteno da osobu smatra solidarno odgovornom za plaćanje neplaćene porezne obveze i da se oslanja na predmnjeve u tom pogledu, pod uvjetom da one nisu formulirane na način da ih je poreznom obvezniku gotovo nemoguće ili pretjerano teško oboriti te da se time ne uvodi sustav objektivne odgovornosti. Osim toga, Sud je odlučio da su okolnosti i. da je osoba različita od osobe odgovorne za plaćanje poreza postupala u dobroj vjeri tako što je postupala s dužnom pažnjom razumnog gospodarstvenika, ii. da je poduzela sve razumne mjere koje su joj bile na raspolaganju i iii. da je njezino sudjelovanje u utaji ili prijeviri isključeno bitni čimbenici koji se moraju uzeti u obzir radi utvrđivanja mogućnosti da se toj osobi kao solidarnom dužniku naloži plaćanje dugovanog poreza.

- 7 Iz navedene sudske prakse Suda ne proizlazi jasno odnosi li se pojam „objektivna odgovornost” i na odgovornost koja se bez daljnjega (*de facto*) predmnijeva samo u određenoj kategoriji slučajeva, kao što je kategorija direktora pravne osobe koja nije ispunila svoju obvezu prijave. Postavlja se pitanje dovodi li primjena kriterija za definiranje takve kategorije (u ovom slučaju kriterija da pravna osoba nije ispunila svoju obvezu prijave) do toga da je odgovornost unatoč tomu uvjetne prirode. Naime, ispunjenje tih kriterija može se smatrati ispunjenjem uvjeta.
- 8 Suprotno tomu, ako treba polaziti od toga da se odgovornost može smatrati objektivnom čak i kada je odgovornost ograničena na određenu skupinu osoba, to se načelno protivi načelu proporcionalnosti koje proizlazi iz prava Unije. Iz presude Direktor na Direkcija proizlazi da neusklađenost s tim načelom u svakom slučaju postoji u situacijama u kojima osoba koja se smatra odgovornom „nema nikakve veze s postupanjem [poreznog] obveznika” i u kojima je porezne obveze prouzrokovalo postupanje trećeg poreznog obveznika na koje osoba koja se smatra odgovornom „nema nikakav utjecaj”. Međutim, ne može se reći da direktor pravne osobe nema nikakav utjecaj na postupanje te pravne osobe ili da nema nikakve veze s njezinim postupanjem. Postavlja se pitanje je li to ipak dovoljno kako bi se moglo zaključiti da je praktički gotovo objektivna odgovornost direktora pravne osobe koja nije izvršila ili nije uredno izvršila prijavu insolventnosti u skladu s načelom proporcionalnosti koje proizlazi iz prava Unije.
- 9 Hoge Raad smatra da je u ovom slučaju još važno i to što je osoba KL kao nekadašnji direktor u pogledu određenog razdoblja mogla oboriti predmnjevu da je odgovorna za predmetnu poreznu obvezu te da je prema mišljenju Gerechthofa Den Haag (Žalbeni sud u Haagu) to uspješno učinila. To uključuje i okolnost da je osoba KL postupala u dobroj vjeri tako što je postupala s dužnom pažnjom razumnog gospodarstvenika, da je poduzela sve razumne mjere koje su joj bile na raspolaganju i da je njezino sudjelovanje u utaji ili prijeviri isključeno. To su okolnosti koje su, kao što to proizlazi iz točke 6., važne za utvrđenje može li se s obzirom na načelo proporcionalnosti koje proizlazi iz prava Unije smatrati da je

dotična osoba solidarno odgovorna za porez koji treba platiti pravna osoba. Hoge Raad stoga pita jesu li te okolnosti važne za odgovor na prvo pitanje upućeno Sudu.

- 10 S obzirom na prethodna razmatranja nije sigurno je li članak 36. stavak 4. IW-a iz 1990. u skladu s načelom proporcionalnosti koje proizlazi iz prava Unije. Zbog toga Hoge Raad upućuje Sudu navedena pitanja radi prethodne odluke.

RADNI DOKUMENT