

Zadeva C-613/23 [Herdijk]ⁱ**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

6. oktober 2023

Predložitveno sodišče:

Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska)

Datum predložitvene odločbe:

6. oktober 2023

Vlagatelj kasacijske pritožbe:

KL

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

Staatssecretaris van Financiën

Predmet postopka v glavni stvari

Postopek v glavni stvari se nanaša na spor med KL kot nekdanjim direktorjem družbe in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance, Nizozemska, v nadaljevanju: državni sekretar). Državni sekretar šteje, da je KL odgovoren za neplačilo po odločbah o odmeri davka na plače in prometnega davka, naloženih tej družbi za obdobja, ko je bil KL direktor družbe.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Ta predlog na podlagi člena 267 PDEU se nanaša na vprašanje, ali je nizozemska ureditev o ugotavljanju odgovornosti direktorjev pravnih oseb za davčne dolgove teh pravnih oseb (člen 36 Invorderingswet 1990 (zakon o pobiranju davkov iz leta 1990), v nadaljevanju: IW 1990) v skladu z načelom sorazmernosti iz prava Unije.

ⁱ Ime te zadeve je izmišljeno. Ne ustreza resničnemu imenu nobene od strank v postopku.

Vprašanji za predhodno odločanje

1. Ali načelo sorazmernosti iz prava Unije nasprotuje ureditvi, kakršna je ta iz člena 36(4) IW 1990, ki direktorju pravne osebe, ki ni izpolnil ali ni pravilno izpolnil svoje obveznosti, da pobiralca davka pri davčni upravi obvesti o plačilni nesposobnosti, temu direktorju v praksi prekomerno otežuje, da se izogne odgovornosti za davčne dolgove pravne osebe, vključno s prometnim davkom?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje pomembno to, ali je direktor ravnal v dobri veri s tem, da je ravnal s skrbnostjo preudarnega gospodarskega subjekta, da je sprejel vse razumne ukrepe, ki so bili v njegovi moči, in da je izključeno njegovo sodelovanje pri zlorabi ali utaji?

Navedene določbe nacionalnega prava

Člen 36 IW 1990

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 KL je bil do 29. marca 2019 direktor in edini družbenik družbe. Tej družbi so bile za določena obdobja izdane odločbe o odmeri davka na plače in prometnega davka. Plačilo na podlagi teh odločb o odmeri ni bilo opravljeno. S sklepom z dne 5. julija 2019 je Belastingdienst (davčna uprava) ugotovila, da je KL na podlagi člena 36 IW 1990 odgovoren za neplačilo po odmernih odločbah, zvišano za davčne obresti in stroške. Skupni znesek je znašal 142.852 EUR.
- 2 Na podlagi člena 36(1) IW 1990 je vsak direktor pravne osebe načeloma solidarno odgovoren za nekatere davke, ki jih dolguje pravna oseba. Če pravna oseba dolgovanih davkov ne more plačati, mora v skladu s členom 36(2) IW 1990 o tej plačilni nesposobnosti obvestiti davčno upravo. To obvestilo mora biti podano najpozneje v dveh tednih po tem, ko bi morali biti davki plačani. Če je bilo obvestilo podano pravilno, je direktor odgovoren le, če davčna uprava dokaže, da je bilo neplačilo davkov posledica očitno slabega upravljanja, ki ga je mogoče pripisati temu direktorju, v triletnem obdobju pred trenutkom obvestila. Za slabo upravljanje gre le, če noben razumen direktor ne bi ravnal tako, kot je ravnal direktor, ki se mu pripisuje odgovornost. Če obvestilo ni bilo podano ali ni bilo podano pravilno (npr. ni bilo pravočasno), se na podlagi člena 36(4), prvi stavek, IW 1990 domneva, da je neplačilo davkov posledica direktorjevega slabega upravljanja. Direktor lahko to domnevo ovrže le, če dokaže, da ni njegova krivda, da pravna oseba ni izpolnila ali ni pravilno izpolnila svoje obveznosti obveščanja. Nasprotno pa bo nekdanjemu direktorju, tj. osebi, ki ni bila več direktor v času, ko bi morala pravna oseba najpozneje izpolniti svojo obveznost obveščanja, vedno dovoljeno izpodbijati to domnevo.
- 3 Drugostopenjsko sodišče, Gerechtshof Den Haag (pritožbeno sodišče v Haagu, Nizozemska), je najprej ugotovilo, da zadevna družba v obravnavani zadevi ni

izpolnila zgoraj navedene obveznosti obveščanja. Ker je KL odstopil kot direktor že pred iztekom roka za plačilo dela davčnih dolgov, mu je bilo dovoljeno dokazati, da ni njegova krivda, da ti dolgovi niso bili plačani. Po mnenju Gerechtshof (pritožbeno sodišče) je to storil pravno zadostno, zato naj bi mu davčna uprava plačilo tega dela dolgov naložila neupravičeno. Za obdobje, v katerem je bil KL na položaju direktorja, pa je veljala domneva, da je neplačilo davčnih dolgov posledica njegovega očitno slabega upravljanja. Na podlagi nizozemske zakonske ureditve, kot je opisana v točki 2 zgoraj, te domneve ne more izpodbijati, razen če najprej dokaže, da mu ni mogoče očitati ničesar v zvezi z opustitvijo obvestila o plačilni nesposobnosti. Ker KL tega ni mogel storiti, je Gerechtshof (pritožbeno sodišče) razsodilo, da ga je davčna uprava upravičeno štela za odgovornega za znesek 92.394 EUR.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 4 KL je pri predložitvenem sodišču, Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske, v nadaljevanju: vrhovno sodišče), zlasti trdil, da je ta nizozemska ureditev v nasprotju z načelom sorazmernosti iz prava Unije, kar tožena stranka prereka.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 5 V zvezi s tem Hoge Raad (vrhovno sodišče) najprej ugotavlja, da bo direktor pravne osebe lahko utemeljeval, da ni njegova krivda, da pravna oseba ni pravilno izpolnila svoje obveznosti obveščanja, le v primeru višje sile ali če se je v dobri veri zanesel na nasvet tretje osebe. Gre za tako posebne okoliščine, da direktor v veliki večini primerov ne bo mogel predložiti zahtevanih dokazov. Zato bo direktorju zelo redko dovoljeno predložiti nasprotni dokaz, da bi ovrgel domnevo, da pravna oseba svojih davčnih dolgov ni plačala zaradi njegovega očitno slabega upravljanja. Hoge Raad (vrhovno sodišče) zato meni, da se direktor pravne osebe, ki ni pravilno izpolnil svoje obveznosti obveščanja, v praksi prekomerno težko izogne odgovornosti za davčne dolgove družbe.
- 6 V zvezi z načelom sorazmernosti iz prava Unije se Hoge Raad (vrhovno sodišče) sklicuje na sodbo Sodišča z dne 13. oktobra 2022, Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788 (v nadaljevanju: sodba Direktor na Direksia). V točki [73] te sodbe je Sodišče najprej menilo, da je zakonito, da se poskuša z ukrepi, ki jih sprejemajo države članice, kar se da učinkovito varovati pravice državne blagajne, vendar ti ukrepi ne smejo presegati tega, kar je za to nujno potrebno. Nato je v točki 74 ugotovilo, da je z nacionalnimi ukrepi, s katerimi je *de facto* uveden sistem objektivne odgovornosti direktorjev, prekoračeno tisto, kar je nujno potrebno za varovanje pravic državne blagajne. To, da se odgovornost za davčni dolg naloži osebi, ki ni oseba, ki ga je dolžna plačati, ne da bi ji bilo omogočeno, da se temu izogne z dokazom, da nima popolnoma nobene zveze z ravnanji tega dolžnika, je treba torej šteti za nezdržljivo z načelom sorazmernosti. V zvezi s tem Sodišče v točki

76 sodbe Direktor na Direktsia napotuje na točko 36 sodbe z dne 20. maja 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, v kateri je presodilo, da je dopustno, da država članica osebo šteje za solidarno odgovorno za neplačani davčni dolg in da se pri tem opre na domneve, če take domneve niso oblikovane tako, da postane praktično nemogoče ali prekomerno oteženo, da bi jih davčni zavezanec izpodbijal in bi bil tako vzpostavljen sistem objektivne odgovornosti. Sodišče je dalje presodilo, da so okoliščine, da (i) je oseba, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, ravnala v dobri veri in s skrbnostjo preudarnega gospodarskega subjekta, (ii) da je sprejela vse razumne ukrepe, ki so bili v njeni moči, in (iii) da je izključeno njeno sodelovanje pri zlorabi ali utaji, pomembni dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri ugotavljanju, ali je ta oseba solidarno odgovorna za plačilo dolgovanega davka.

- 7 Iz navedene sodne prakse Sodišča ni jasno razvidno, ali se pojem „objektivna odgovornost“ nanaša tudi na odgovornost, ki se (*de facto*) brez nadaljnega domneva le v določeni kategoriji primerov, kot je kategorija direktorjev pravne osebe, ki ni izpolnila svoje obveznosti obveščanja. Vprašanje je, ali uporaba meril za razmejitev take kategorije (v tem primeru merila, da pravna oseba ni izpolnila obveznosti obveščanja) pomeni, da je odgovornost vendarle pogojna. Izpolnitev teh meril je namreč mogoče šteti za izpolnitev pogoja.
- 8 Če pa je po drugi strani treba domnevati, da je mogoče šteti, da gre za objektivno odgovornost tudi tedaj, ko je odgovornost omejena na neko skupino oseb, je to načeloma v nasprotju z načelom sorazmernosti iz prava Unije. Iz sodbe Direktor na Direktsia izhaja, da do nasprotja s tem načelom pride vsekakor v primerih, v katerih odgovorna oseba „nima popolnoma nobene zveze z ravnanji osebe, ki je [...] dolžna plačati“ in v katerih so davčni dolgovi nastali kot posledica delovanja tretje osebe, na katero odgovorna oseba „nima nobenega vpliva“. Vendar ni mogoče reči, da direktor pravne osebe nima nobenega vpliva na njena ravnanja ali da nima popolnoma nobene zveze s temi ravnanji. Vprašljivo pa je, ali to zadostuje za sklep, da je v praksi skoraj objektivna odgovornost direktorja pravne osebe, ki ni podala ali ni pravilno podala obvestila o plačilni nesposobnosti, v skladu z načelom sorazmernosti iz prava Unije.
- 9 Po mnenju Hoge Raad (vrhovno sodišče) je v obravnavani zadevi pomembno tudi to, da je imel KL kot nekdanji direktor za neko obdobje pravico ugovarjati domnevi, da je odgovoren za zadevni davčni dolg, in da je to po mnenju Gerechtshof (pritožbeno sodišče) tudi uspešno storil. To je neločljivo povezano s presojo, da je KL ravnal v dobri veri in s skrbnostjo preudarnega gospodarskega subjekta, da je sprejel vse razumne ukrepe, ki so bili v njegovi moči, in da je izključeno njegovo sodelovanje pri zlorabi ali utaji. To so okoliščine, ki so, kot izhaja iz točke 6 zgoraj, pomembne za ugotavljanje, ali je ob upoštevanju načela sorazmernosti iz prava Unije mogoče domnevati, da je zadevna oseba solidarno odgovorna za davek, ki ga dolguje pravna oseba. Hoge Raad (vrhovno sodišče) se zato sprašuje, ali so te okoliščine pomembne za odgovor na prvo vprašanje, predloženo Sodišču.

- 10 Glede na zgornje ugotovitve ni jasno, ali je člen 36(4) IW 1990 v skladu z načelom sorazmernosti iz prava Unije. Hoge Raad (vrhovno sodišče) je iz tega razloga Sodišču predložilo zgoraj navedeni vprašanji.

DELOVNI DOKUMENT