

**Sprawa C-613/23 [Herdijk]<sup>i</sup>**

**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości**

**Data wpływu:**

6 października 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

6 października 2023 r.

**Strona skarżąca:**

KL

**Strona przeciwna:**

Staatssecretaris van Financiën

---

**Przedmiot postępowania głównego**

Przedmiotem postępowania głównego jest spór pomiędzy KL – w charakterze byłego zarządzającego spółką – a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów, zwanym dalej „staatssecretaris”). Staatssecretaris obarcza KL odpowiedzialnością za nieuiszczenie kwot wynikających z decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne i zaliczek na podatek dochodowy oraz podatku obrotowego, jakie wydano względem spółki za okresy, w których KL pełnił w niej funkcję zarządzającego.

<sup>i</sup> Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa, która nie odpowiada rzeczywistej nazwie żadnej ze stron postępowania.

## **Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Niniejszy wniosek na podstawie art. 267 TFUE dotyczy tego, czy przepisy prawa niderlandzkiego stanowiące o obciążeniu zarządzających osobami prawnymi odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe tych osób prawnych [art. 36 Invorderingswet 1990 (ustawy o pobieraniu podatków z 1990 r., zwanej dalej „IW 1990”)] są zgodne z obowiązującą w prawie Unii zasadą proporcjonalności.

## **Pytania prejudycjalne**

1. Czy obowiązująca w prawie Unii zasada proporcjonalności stoi na przeszkodzie uregulowaniu takiemu jak art. 36 ust. 4 IW 1990, które w praktyce nadmiernie utrudnia zarządzającemu podmiotem, który to podmiot nie wywiązał się albo w niewłaściwy sposób wywiązał się ze spoczywającego na nim obowiązku zgłoszenia Ontvanger van de Belastingdienst (poborcy podatkowemu) niemożności zapłaty, uwolnienie się od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe tego podmiotu, w tym również zobowiązania z tytułu podatku obrotowego?

2. Czy dla odpowiedzi na pytanie 1 znaczenie ma to, czy zarządzający działał w dobrej wierze, dochowując wszelkiej staranności przezornego podmiotu gospodarczego, przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy oraz czy jego udział w nadużyciu lub oszustwie jest wykluczony?

## **Powołane przepisy prawa krajowego**

Artykuł 36 Invorderingswet 1990 (ustawy o pobieraniu podatków z 1990 r., zwanej dalej „IW 1990”)

## **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego**

- 1 Do dnia 29 marca 2019 r. KL był zarządzającym oraz jedynym udziałowcem spółki. W odniesieniu do konkretnych okresów wobec spółki wydano decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne i zaliczek na podatek dochodowy oraz podatku obrotowego. Nałożone tymi decyzjami zobowiązania podatkowe nie zostały uregulowane. Decyzją z dnia 5 lipca 2019 r. Belastingdienst (urząd podatkowy) na podstawie art. 36 IW 1990 obarczył KL odpowiedzialnością za niezapłacone zobowiązania podatkowe wraz z odsetkami podatkowymi oraz naliczonymi kosztami. Łączna kwota wynosiła 142 852 EUR.
- 2 Zgodnie z art. 36 ust. 1 IW 1990 każdy zarządzający osobą prawną jest co do zasady solidarnie odpowiedzialny za określone rodzaje podatku, jaki należy jest od osoby prawnej. Jeżeli osoba prawna nie jest w stanie uiścić należnego podatku,

wówczas zgodnie z art. 36 ust. 2 IW 1990 musi taką niemożność zapłaty zgłosić do Belastingdienst. Zgłoszenia należy dokonać w przeciągu dwóch tygodni od upływu ostatecznego terminu na wniesienie zapłaty. Jeżeli dokonano go prawidłowo, wówczas zarządzający ponosi odpowiedzialność tylko wówczas, gdy Belastingdienst udowodni, iż brak zapłaty podatku jest konsekwencją ewidentnie niewłaściwego zarządzania, które można zarzucić zarządzającemu, w okresie trzech lat poprzedzających datę zgłoszenia. O niewłaściwym zarządzaniu można mówić dopiero wtedy, gdy żaden racjonalnie myślący zarządzający nie postępowalby tak, jak robił to zarządzający, który ponosi odpowiedzialność. Jeżeli zgłoszenia nie dokonano albo dokonano go w niewłaściwy sposób (np. nieterminowo), wówczas na podstawie art. 36 ust. 4 zdanie pierwsze IW 1990 zakłada się, że brak zapłaty podatku jest konsekwencją niewłaściwego zarządzania ze strony zarządzającego. Zarządzającemu zezwala się domniemanie to obalić jedynie, jeżeli udowodni, że to nie jemu należy czynić zarzuty za to, że osoba prawna nie wywiązała się albo w niewłaściwy sposób wywiązała się z obowiązku dokonania zgłoszenia. Natomiast byłemu zarządzającemu – tj. takiemu, który nie pełnił już swojej funkcji w chwili, kiedy osoba prawna powinna była w ostatecznym terminie wywiązać się z obowiązku dokonania zgłoszenia – na obalenie tego domniemania zezwala się natomiast zawsze.

3. **Gerechtshof Den Haag** (sąd apelacyjny w Hadze, zwany dalej „Gerechtshof”), który rozpatrywał sprawę w drugiej instancji, stwierdził przede wszystkim, że w niniejszej sprawie przedmiotowa spółka nie wywiązała się z wyżej wspomnianego obowiązku dokonania zgłoszenia. Z racji tego, że KL ustąpił z funkcji zarządzającego, zanim upłynął termin płatności części zobowiązań podatkowych, pozwolono mu wykazać, że to nie jemu należy czynić zarzuty za brak zapłaty tych zobowiązań. Zdaniem Gerechtshof uczynił to w sposób wystarczający pod względem prawnym, co oznacza, że Belastingdienst niesłusznie uznał go odpowiedzialnym za część zobowiązań. W odniesieniu do okresu, w którym KL pełnił funkcję zarządzającego, domniemywa się jednak, że brak zapłaty zobowiązania podatkowego zarzucić można ewidentnie niewłaściwemu zarządzaniu z jego strony. Zgodnie z przepisami prawa niderlandzkiego – takimi jak te opisane w pkt 2 powyżej – nie może on tego domniemania obalić, dopóki nie wykaże, że nie można mu czynić żadnych zarzutów w zakresie braku dokonania zgłoszenia dotyczącego niemożności zapłaty. Jako że KL nie był w stanie tego zrobić, Gerechtshof orzekł, że Belastingdienst słusznie uznał jego odpowiedzialność w odniesieniu do kwoty 92 394 EUR.

### **Istotne argumenty stron w postępowaniu głównym**

4. KL podnosi przed Hoge Raad der Nederlanden (sądem najwyższym Niderlandów, zwanym dalej „Hoge Raad”), będącym sądem odsyłającym w niniejszej sprawie, że przepisy prawa niderlandzkiego są sprzeczne z obowiązującą w prawie Unii zasadą proporcjonalności, co z kolei kwestionuje strona przeciwna.

## Związłe uzasadnienie odesłania

- 5 W kontekście powyższego Hoge Raad stwierdza przede wszystkim, że jedynie w przypadku zaistnienia siły wyższej lub w razie działania w dobrej wierze za radą osoby trzeciej zarządzający osobą prawną może w sposób wiarygodny wykazać, że to nie jemu należy czynić zarzuty za niewłaściwe wywiązanie się z obowiązku dokonania zgłoszenia przez osobę prawną. Są to okoliczności na tyle szczególne, że w przeważającej większości przypadków zarządzający nie będzie w stanie przedstawić wymaganych dowodów. W konsekwencji bardzo rzadko zezwoli się zarządzającemu na przedstawienie dowodów przeciwnych na obalenie domniemania, że brak zapłaty zobowiązania podatkowego przez osobę prawną przypisać można ewidentnie niewłaściwemu zarządzaniu z jego strony. Hoge Raad jest zatem zdania, że zarządzającemu osobą prawną, która niewłaściwie wywiązała się z obowiązku dokonania zgłoszenia, w praktyce niezwykle trudno jest uwolnić się od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki.
- 6 Jeżeli chodzi o obowiązującą w prawie Unii zasadę proporcjonalności, Hoge Raad odsyła do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 października 2022 r. w sprawie Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788 (zwanego dalej „wyrokiem Direktor na Direksia”). W pkt [73] tego wyroku Trybunał w pierwszej kolejności orzekł, że uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, ale że nie mogą one wykroczyć poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu. W dalszej kolejności w pkt 74 Trybunał stwierdził, że przepisy krajowe skutkujące *de facto* powstaniem systemu bezwzględnej odpowiedzialności solidarnej zarządzających wykraczają poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa. Przerzucenie odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, bez umożliwienia tej osobie uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. W tym względzie w pkt 76 wyroku Direktor na Direksia Trybunał odsyła do pkt 36 swojego wyroku z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, w którym orzekł, że zezwala się na to, by państwo członkowskie uznało osobę za solidarnie odpowiedzialną za niezapłacone zobowiązanie podatkowe oraz na to, by opierać się przy tym na domniemaniach, pod warunkiem że takie domniemania nie są sformułowane w sposób, który praktycznie uniemożliwia lub nadmiernie utrudnia obalenie ich przez podatnika i tym samym skutkuje ustanowieniem systemu opierającego się na bezwzględnej odpowiedzialności. Trybunał orzekł ponadto, iż okoliczności, (i) że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku działała w dobrej wierze, dochowując wszelkiej staranności przezornego podmiotu gospodarczego, (ii) że przedsięwzięła wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jej mocy oraz (iii) że jej udział w nadużyciu lub oszustwie jest wykluczony, stanowią czynniki, które należy uwzględnić w celu ustalenia możliwości zobowiązania jej do solidarnego rozliczenia należnego podatku.

- 7 Z przytoczonego orzecznictwa Trybunału nie wynika jasno, czy pojęcie „bezwzględnej odpowiedzialności” odnosi się również do odpowiedzialności, którą (*de facto*) przyjmuje się bez zastrzeżeń jedynie w konkretnej kategorii przypadków, takich jak kategoria zarządzających osobą prawną, która nie wywiązała się z obowiązku dokonania zgłoszenia. Pytanie brzmi, czy zastosowanie kryteriów na potrzeby wyznaczenia takiej kategorii (w niniejszym przypadku kryterium takim jest niewywiązanie się przez osobę prawną ze spoczywającego na niej obowiązku dokonania zgłoszenia) niesie za sobą to, że odpowiedzialność ma jednak charakter warunkowy. Spełnienie tego kryterium można bowiem postrzegać jak spełnienie warunku.
- 8 Jeżeli natomiast należy przyjąć, że o bezwzględnej odpowiedzialności można mówić także i wtedy, gdy odpowiedzialność zostaje ograniczona do określonej grupy osób, to jest to co do zasady sprzeczne z obowiązującą w prawie Unii zasadą proporcjonalności. Z wyroku *Direktor na Direktsia* wynika, że sprzeczność z tą zasadą w każdym razie pojawia się w sytuacjach, w których osoby ponoszącej odpowiedzialność „nie można powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku” oraz w których zobowiązania podatkowe powstały w wyniku działań osoby trzeciej, na które osoba ponosząca odpowiedzialność „nie ma żadnego wpływu”. O zarządzającym osobą prawną nie można jednak powiedzieć, że nie ma on żadnego wpływu na działania zarządzanej osoby prawnej lub że nie można go z tymi działaniami powiązać. Pytanie jednak, czy to wystarczy, by stwierdzić, że niemal bezwzględna w praktyce odpowiedzialność zarządzającego osobą prawną, która nie dokonała albo w niewłaściwy sposób dokonała zgłoszenia dotyczącego niemożności zapłaty, jest zgodna z obowiązującą w prawie Unii zasadą proporcjonalności.
- 9 Zdaniem Hoge Raad w niniejszej sprawie istotne jest jeszcze to, że KL – jako były zarządzający – mógł przez pewien czas wyrazić sprzeciw przeciwko domniemaniu, jakoby był odpowiedzialny za przedmiotowe zobowiązanie podatkowe oraz to, że zdaniem *Gerechtshof* dokonał tego z powodzeniem. Niniejszym dorozumiane jest to, że KL działał w dobrej wierze, dochowując wszelkiej staranności przornego podmiotu gospodarczego, że przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy, oraz że jego udział w nadużyciu lub oszustwie jest wykluczony. Są to okoliczności, które – jak wynika z punktu 6 powyżej – są istotne dla ustalenia, czy przy poszanowaniu obowiązującej w prawie Unii zasady proporcjonalności można przyjąć, że osoba, której dotyczy postępowanie, jest solidarnie odpowiedzialna za podatek należny od osoby prawnej. Hoge Raad zastanawia się zatem, czy te okoliczności są istotne z punktu widzenia odpowiedzi na pierwsze przedstawione Trybunałowi pytanie.
- 10 Mając na uwadze powyższe rozważania, brak jest pewności co do tego, czy art. 36 ust. 4 IW 1990 jest zgodny z obowiązującą w prawie Unii zasadą proporcjonalności. Z tego względu Hoge Raad kieruje do Trybunału wyżej sformułowane pytania.