

Vec C-613/23 [Herdijk]ⁱ

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

6. október 2023

Vnútroštátny súd:

Hoge Raad der Nederlanden

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

6. október 2023

Navrhovateľ v konaní o kasačnej sťažnosti:

KL

Odporca v konaní o kasačnej sťažnosti:

Staatssecretaris van Financiën

ⁱ Názov tejto veci je fiktívny. Nezodpovedá skutočnému menu ani názvu žiadneho z účastníkov konania.

Predmet konania vo veci samej

Konanie vo veci samej sa týka sporu medzi KL v jeho postavení ako bývalý konateľ spoločnosti a Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie, Holandsko) (ďalej len „štátny tajomník“). Štátny tajomník od KL požaduje nezaplatenú dodatočne uloženú daň z príjmu a DPH, ktorá bola tejto spoločnosti vymeraná za obdobia, počas ktorých bol KL konateľom spoločnosti.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania:

Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ sa týka otázky, či holandská úprava o zodpovednosti konateľov právnických osôb za dlhy na dani týchto právnických osôb [článok 36 Invorderingswet 1990 (zákon o výbere dane z roku 1990), ďalej len „IW 1990“] je v súlade so zásadou proporcionality podľa práva Únie.

Prejudiciálne otázky

1. Bráni zásada proporcionality podľa práva Únie ustanoveniu, akým je článok 36 ods. 4 IW 1990, ktoré konateľovi právnickej osoby, ktorá si nespĺnila alebo riadne nespĺnila povinnosť oznámenia platobnej povinnosti na daňovom úrade, z praktického hľadiska neprímerane sťažuje, aby sa zbavil zodpovednosti za dlhy právnickej osoby na dani, vrátane dlhov na DPH?
2. Je pre odpoveď na prvú otázku relevantné, či konateľ konal v dobrej viere tým, že vykazoval povinnú starostlivosť obozretného obchodníka, prijal všetky prijateľné opatrenia, ktoré mal k dispozícii a jeho účasť na zneužití alebo podvode je vylúčená?

Uvedené vnútroštátne predpisy

Článok 36 IW 1990

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 KL bol do 29. marca 2019 konateľom a jediným spoločníkom spoločnosti. Tejto spoločnosti bola za určité obdobia dodatočne uložená daň z príjmu a DPH. Dodatočne uložené sumy zostali nezaplatené. Rozhodnutím z 5. júla 2019 Belastingdienst (daňový úrad, Holandsko) od KL podľa článku 36 IW 1990 vyžadoval zaplatenie nezaplatených dodatočných súm plus daňových úrokov a vyčíslených nákladov. Spolu šlo o sumu vo výške 142 852 eur.

- 2 Podľa článku 36 ods. 1 IW 1990 zodpovedá konateľ právnickej osoby za určité dane, ktoré je dlžná právnická osoba, v zásade spoločne a nerozdielne. Ak právnická osoba nedokáže zaplatiť dane, ktoré je dlžná, musí daňovému úradu podľa článku 36 ods. 2 IW 1990 oznámiť platobnú neschopnosť. Toto oznámenie sa musí podať v lehote dvoch týždňov od času, kedy sa dane museli najneskôr zaplatiť. Ak bolo oznámenie riadne podané, konateľ zodpovedá len vtedy, ak daňový úrad preukáže, že nezaplatenie dane je následkom zrejmého pochybenia vo vedení spoločnosti, za ktoré je zodpovedný a ku ktorému došlo v posledných troch rokoch pred podaním oznámenia. O pochybenie vo vedení spoločnosti ide len vtedy, ak by obozretný konateľ nekonal ako konateľ, ktorý je zodpovedný za dlh. Ak oznámenie nebolo podané alebo nebolo podané správne (napríklad včas), podľa článku 36 ods. 4 prvej vety IW 1990 sa predpokladá, že nezaplatenie dane je následkom pochybenia konateľa pri vedení spoločnosti. Konateľ môže túto domnienku vyvrátiť len vtedy, ak preukáže, že nie je zodpovedný za to, že právnická osoba nesplnila svoju oznamovaciu povinnosť alebo ju nesplnila riadne. Bývalému konateľovi, to znamená tomu, kto v čase, v ktorom právnická osoba musela svoju oznamovaciu povinnosť najneskôr splniť, viac nebol konateľom, je vyvrátenie tejto domnienky vždy umožnené.
- 3 Súd druhého stupňa, Gerechtshof den Haag (Odvolací súd v Haagu, Holandsko) najprv skonštatoval, že v predmetnom prípade dotknutá spoločnosť nesplnila vyššie uvedenú oznamovaciu povinnosť. Keďže KL už pred uplynutím lehoty na zaplatenie pre časť dlhu na dani ako konateľ neprichádzal do úvahy, bolo mu umožnené, aby preukázal, že nezaplatenie týchto dlhov mu nemožno pripísať. Podľa názoru Gerechtshof (odvolací súd) to z právneho hľadiska dostatočne preukázal a daňový úrad ho na zaplatenie tejto časti dlhu vyzval neoprávnene. Pre obdobie, počas ktorého bol KL aktívnym konateľom, však platí domnienka, že nezaplatenie dlhu na dani vychádzalo z jeho zrejmého pochybenia vo vedení spoločnosti. Na základe holandskej právnej úpravy KL túto domnienku, ako je popísaná v bode 2, nemôže vyvrátiť, ak najprv nepreukáže, že v súvislosti s opomenutím oznámenia platobnej neschopnosti mu nie je možné nič vyčítať. Keďže KL nebol schopný [sa k tomu vyjadriť], Gerechtshof (odvolací súd) rozhodol, že daňový úrad ho na zaplatenie 92 394 eur vyzval oprávnene.

Základné argumenty účastníkov konania vo veci samej

- 4 KL na vnútroštátnom súde Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko) (ďalej len „Hoge Raad“) uvádzal najmä, že holandská zákonná úprava je v rozpore so zásadou proporcionality podľa práva Únie, čo odporca v konaní o kasačnej sťažnosti popiera.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 5 V tejto súvislosti Hoge Raad (Najvyšší súd) najprv skonštatoval, že konateľ právnickej osoby môže [okolnosti], aby sa mu nepripísalo, že právnická osoba nesplnila svoju oznamovaciu povinnosť riadne, objasniť len v prípade vyššej moci

alebo ak sa v dobrej viere riadil radou tretej osoby. Ide pritom o také osobitné okolnosti, že konateľ v prevažnej väčšine prípadov nedokáže poskytnúť nevyhnutný dôkaz. Stáva sa teda zriedkavo, že sa konateľovi umožní, aby poskytol dôkaz pre vyvrátenie domnienky pripísania jeho zrejmeho pochybenia vo vedení spoločnosti týkajúceho sa toho, že právnická osoba nezaplatila svoje dlhy na dani. Hoge Raad (Najvyšší súd) preto zastáva názor, že pre konateľa právnickej osoby, ktorý svoju oznamovaciu povinnosť riadne nesplnil, je v praxi mimoriadne ťažké, aby sa vyhol zodpovednosti za dlhy spoločnosti na dani.

- 6 Hoge Raad (Najvyšší súd) v súvislosti so zásadou proporcionality podľa práva Únie odkazuje na rozsudok Súdneho dvora z 13. októbra 2022 *Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno osiguritelna praktika“*, C-1/21, EU:C:2022:788 (ďalej len „rozsudok Direktor na Direkcija“). V bode 73 tohto rozsudku Súdny dvor najprv uviedol, že je síce legitímne, že cieľom členského štátu je čo najúčinnjšie chrániť práva týkajúce sa verejných financií, takéto opatrenia nesmú prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa. V bode 74 navyše uviedol, že vnútroštátne opatrenia, ktoré *de facto* vedú ku vzniku systému spoločnej a nerozdielnej zodpovednosti bez zavinenia, prekračujú rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu práv verejných financií. Prenesenie zodpovednosti za zaplatenie DPH na inú osobu než osobu povinnú platiť DPH bez toho, aby [sa] jej umožnilo vyhnúť sa tejto zodpovednosti predložením dôkazu o tom, že sa vôbec nepodieľala na konaní tejto osoby, sa preto musí považovať za nezlučiteľné so zásadou proporcionality. Súdny dvor v tejto súvislosti v bode 76 rozsudku *Direktor na Direkcija* poukazuje na bod 36 rozsudku z 20. mája 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, v ktorom Súdny dvor rozhodol, že členskému štátu sa umožnilo stanoviť, že určitá osoba môže byť spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie DPH, ako aj, že je možné vychádzať v tejto súvislosti z domnienok, ale pod podmienkou, že tieto domnienky nie sú formulované takým spôsobom, ktorý by prakticky znemožňoval alebo nadmerne sťažoval zdaniteľnej osobe ich vyvrátenie dôkazmi o opaku, a pod podmienkou, že sa tým nevytvára systém zodpovednosti bez zavinenia. Súdny dvor okrem toho rozhodol, že okolnosti, (i) že iná osoba než osoba povinná platiť daň konala dobromyseľne tým, že vykazuje všetku povinnú starostlivosť obozretného obchodníka, (ii) že prijala všetky rozumné opatrenia a (iii) že jej účasť na zneužití alebo podvode je vylúčená, predstavujú faktory, ktoré treba zohľadniť pri určení možnosti uložiť jej povinnosť zaplatiť dlhovanú DPH spoločne a nerozdielne.
- 7 Z vyššie uvedenej judikatúry Súdneho dvora nevyplýva jasne, či pojem „zodpovednosť bez zavinenia“ sa týka aj zodpovednosti, ktorá sa (*de facto*) predpokladá bez ďalšieho, ako v prípade kategórie konateľov právnickej osoby, ktorí si nesplnili oznamovaciu povinnosť. Vzniká otázka, či uplatnenie kritérií pre vymedzenie takejto kategórie (v tomto prípade kritéria, že právnická osoba nesplnila svoju oznamovaciu povinnosť) vedie k tomu, že zodpovednosť má predsa len charakter so zavinením. Splnenie týchto kritérií sa totiž môže považovať za splnenie podmienky.

- 8 Ak sa naopak vychádza z toho, že aj vtedy, ak sa obmedzí zodpovednosť pre určitú skupinu osôb, je možné hovoriť o zodpovednosti bez zavinenia, tak to v zásade odporuje zásade proporcionality podľa práva Únie. Z rozsudku Direktor na Direkcija vyplýva, že nezlučiteľnosť s touto zásadou existuje aspoň v situáciách, v ktorých sa osoba, ktorá zodpovedá za dlhy, „vôbec nepodieľa na konaní tejto osoby [povinnej platiť daň]“ a v ktorých dlhy na dani sú spôsobené správaním tretích zdaniteľných osôb, na ktoré osoba, ktorá zodpovedá za dlhy, „nemá žiadny vplyv“. O konateľovi právnickej osoby však nie je možné povedať, že nemá žiadny vplyv na správanie tejto právnickej osoby alebo sa nepodieľa na jej konaní. Vzniká však otázka, či to postačuje na to, aby bolo možné usúdiť, že zodpovednosť bez zavinenia z praktického hľadiska, ktorú má konateľ právnickej osoby, ktorá svoju platobnú neschopnosť neoznámila alebo oznámila nesprávne, je v súlade so zásadou proporcionality podľa práva Únie.
- 9 Podľa názoru Hoge Raad (Najvyšší súd) je v predmetnej veci dôležité ešte to, že KL v súvislosti s určitým obdobím, ako bývalý konateľ, mohol domnievať, že je zodpovedný za určitý dlh na dani, vyvrátiť a podľa názoru Gerechthof (odvolací súd) tak mohol spraviť úspešne. To zahŕňa, že KL konal v dobrej viere tak, že vykazoval povinnú starostlivosť obozretného obchodníka, že prijal všetky prijateľné opatrenia, ktoré mal k dispozícii a že jeho účasť na zneužití alebo podvode je vylúčená. To sú okolnosti, ktoré, ako to vyplýva z bodu 6, sú relevantné pre to, aby sa zistilo, či pri zachovaní zásady proporcionality podľa práva Únie je možné vychádzať z toho, že dotknutá osoba zodpovedá za daň, ktorú je dlžná právnická osoba. Hoge Raad (Najvyšší súd) sa preto pýta, či tieto okolnosti sú relevantné pre odpoveď na prvú otázku, ktorá bola Súdnemu dvoru predložená.
- 10 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy nie je isté, či článok 36 ods. 4 IW 1990 je v súlade so zásadou proporcionality podľa práva Únie. Z tohto dôvodu Hoge Raad (Najvyšší súd) Súdnemu dvoru na prejudiciálne rozhodnutie predkladá vyššie formulované otázky.