

**Zadeva C-278/24 [Genzyński]<sup>i</sup>**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

22. april 2024

**Predložitveno sodišče:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poljska)

**Datum predložitvene odločbe:**

31. januar 2024

**Tožeča stranka:**

P.K.

**Tožena stranka:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

---

**Predmet postopka v glavni stvari**

Pogoji za obstoj solidarne odgovornosti člana posloводства pravne osebe za obveznosti, ki jih ima ta pravna oseba iz naslova DDV.

**Predmet in pravna podlaga vprašanj za predhodno odločanje**

Nacionalne določbe, s katerimi je vzpostavljena solidarna odgovornost člana posloводства pravne osebe za obveznosti iz naslova DDV, in s tem povezane nacionalne prakse, presoјane glede na Direktivo 2006/112/ES, PDEU, Listino o temeljnih pravicah, načela pravne varnosti, varstva zaupanja v pravo, enakosti pred zakonom in prepovedi diskriminacije ter pravico do dobrega upravljanja.

**Vprašanja za predhodno odločanje**

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

„1. Ali je treba določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ([...] (ni prevedeno) v nadaljevanju: Direktiva o DDV), zlasti pa člene 193, 205 in 273 te direktive, v povezavi s členom 325 Pogodbe o delovanju Evropske unije ([...] (ni prevedeno) v nadaljevanju: PDEU) in členom 17 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah ([...] (ni prevedeno) v nadaljevanju: Listina) ter načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, s katero je določen mehanizem, na podlagi katerega je član posloводства pravne osebe solidarno odgovoren za obveznosti te pravne osebe iz naslova DDV, ne da bi bilo treba prej preveriti, ali je ta član posloводства ravnal v slabi veri oziroma ali je njegovemu obnašanju mogoče očitati krivdno ravnanje ali malomarnost?

2. Ali je treba določbe Direktive o DDV, zlasti pa člene 193, 205 in 273 te direktive, v povezavi s členom 325 PDEU ter načelo pravne varnosti, načelo varstva zaupanja v pravo, načelo pravice do dobrega upravljanja, ki izhaja iz člena 41 Listine, v povezavi s členom 2 Pogodbe o Evropski uniji ([...] (ni prevedeno) pravna država, spoštovanje človekovih pravic) in členom 47 Listine (učinkovito pravno sredstvo, pravica do sodišča) razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero se za razbremenitev od solidarne odgovornosti za obveznosti iz naslova DDV pravne osebe, ki ima enega samega upnika, od člana posloводства zahteva, da vloži predlog za začetek stečajnega postopka, ki je z vidika določb in prakse nacionalnega insolvenčnega prava brezpredmeten, zaradi česar pride do kršitve bistva lastninske pravice (člen 17 Listine)?

3. Ali je treba določbe členov 193, 205 in 273 Direktive o DDV v povezavi s členom 325 PDEU ter načelo enakosti pred zakonom in načelo prepovedi diskriminacije (člena 20 in 21 Listine) razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim določbam [navedenim v točki 1], v skladu s katerimi je dopustno neenako obravnavanje članov posloводства pravnih oseb, pri katerem gre za to, da se član posloводства pravne osebe, ki ima več kot enega upnika, odgovornosti za obveznosti družbe lahko razbremeni z vložitvijo predloga za začetek stečajnega postopka, član posloводства pravne osebe, ki ima le enega upnika, pa nima možnosti veljavne vložitve takega predloga, zaradi česar je prikrajšan za možnost, da se razbremeni solidarne odgovornosti za obveznosti pravne osebe iz naslova DDV, in za pravico do učinkovitega pravnega sredstva (člen 47 Listine)?“

### **Navedene določbe prava Unije**

Člena 2 in 4(3) TUE;

Člen 352(1) PDEU;

Členi 17(1), 20, 21(1) in 47 Listine o temeljnih pravicah;

Členi 193, 205 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

## **Navedene določbe nacionalnega prava**

Člen 103(1) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve; v nadaljevanju: zakon o DDV);

Členi 26, 91, 107, 108 in 116 ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (zakon z dne 29. avgusta 1997 o davčni ureditvi; v nadaljevanju: OP);

Členi 1, 2, 10, 11, 20, 21, 22, 29 ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (zakon z dne 28. februarja 2003 o postopkih zaradi insolventnosti; v nadaljevanju: uPU);

Člen 130 ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (zakon z dne 17. novembra 1964 – zakonik o civilnem postopku; v nadaljevanju: KPC);

Člen 299 ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (zakon z dne 15. septembra 2000 – zakonik o gospodarskih družbah; v nadaljevanju: KSH)

## **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka**

- 1 Prvostopenjski davčni organ je z odločbo z dne 15. junija 2022 na podlagi – med drugim – členov 107(1) in (2), točka 2, in 108 v povezavi s členom 116 OP ugotovil obstoj solidarne davčne odgovornosti osebe P.K. (v nadaljevanju: tožeča stranka) za neplačane davčne obveznosti družbe E. Sp. z o.o. (v nadaljevanju: družba) iz naslova davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za mesece maj, junij, julij in avgust leta 2017 in za zamudne obresti v skupnem znesku 1.306.639,70 PLN. Iz obrazložitve odločbe prvostopenjskega davčnega organa izhaja, da je bila tožeča stranka januarja 2014 imenovana za direktorja družbe. Tožeča stranka je s tega položaja odstopila septembra 2017. Navedeno je bilo, da je družba za zgoraj navedena mesečna obdobja predložila obračune DDV, v katerih je izkazala zneske DDV, ki jih je treba plačati. Pozneje je vložila popravke obračunov za junij, julij in avgust 2017. Ker obveznosti niso bile plačane v zakonsko določenem plačilnem roku, so se zadevne obveznosti spremenile v davčni dolg. Prvostopenjski davčni organ je po izreku opominov izdal izvršilne naslove. Sprejeta je bila tudi vrsta ukrepov izvršbe, vendar premoženje družbe ni zadoščalo za izterjavo celotnega davčnega dolga. Prvostopenjski davčni organ, ki je deloval kot izvršilni organ, je zato postopek izvršbe nad družbo zaradi njegove neuspešnosti ustavil. Na podlagi dokaznega gradiva, zbranega v zadevi, je bilo ugotovljeno, da so izpolnjeni pogoji za ugotovitev odgovornosti člana posloводства za davčne dolgove družbe, saj je bila tožeča stranka ob nastanku dolga član posloводства, izvršba na premoženje družbe pa je bila neuspešna (pozitivni pogoji). Ugotovljeno je bilo tudi, da družba od 25. junija 2017 (zakonski rok za plačilo obveznosti iz naslova DDV za maj 2017) ni več plačevala svojih obveznosti do davčnega organa. Tožeča stranka ni dokazala ne tega, da je v ustreznem roku vložila predlog za začetek stečajnega postopka ali da je bil v tem roku uveden postopek prestrukturiranja ali da je bila v postopku o potrditvi

poravnave ta potrjena, ne tega, da do nevložitve predloga za začetek stečajnega postopka ni prišlo po njeni krivdi. Prav tako ni navedla premoženja družbe, iz katerega bi bilo na podlagi izvršbe mogoče poplačati znaten del davčnih dolgov družbe. Iz obrazložitve navedene odločbe je razvidno, da je tožeča stranka z dopisom z dne 11. aprila 2022 med drugim predlagala: dopolnitev dokaznega gradiva z izvedbo dokaza iz spisov vseh postopkov, ki jih je prvostopenjski davčni organ vodil zoper družbo od leta 2016 do konca leta 2017, da bi se ugotovilo, v katerih postopkih, kdaj in v kakšnem obsegu so bili izdani sklepi o zavarovanju na premoženju družbe ali izvedena vsakršna druga procesna dejanja na premoženju družbe, katerih posledica je bil rubež ali ustavitev izplačil (vključno rubežem denarnih sredstev na bančnih računih in ustavitvijo plačil iz naslova vračila preplačil DDV); zaslišanje tožeče stranke o zgoraj navedenih okoliščinah; poziv bankam, ki vodijo bančne račune družbe, naj predložijo potrdila o datumih in obsegu rubežev, ki so bili na bančnih računih družbe opravljeni v letih 2016 in 2017. Po mnenju tožeče stranke naj bi bilo na podlagi zgoraj navedenih dokazov razvidno, da je bilo zaradi ravnanj davčnih organov onemogočeno delovanje posloводства, ki v zgoraj opisanih okoliščinah ni imelo možnosti vložiti predloga za začetek stečajnega postopka. Prvostopenjski davčni organ je s sklepom z dne 13. maja 2022 zavrnil izvedbo dokazov, ker po njegovem mnenju niso bili povezani z zadevnim davčnim postopkom.

- 2 Tožeča stranka je zoper navedeno odločbo vložila pritožbo pri Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktor urada davčne uprave v Wrocławu (v nadaljevanju: pritožbeni organ)), ki je z odločbo z dne 18. oktobra 2022 potrdil odločbo prvostopenjskega davčnega organa.
- 3 Tožeča stranka je zato pri predložitvenem sodišču vložila tožbo.

#### **Bistvene trditve strank v postopku pred nacionalnim sodiščem**

- 4 Tožeča stranka je očitala, da sta bila z izpodbijano odločbo med drugim kršena člen 11 uPU v povezavi s členom 20(1) uPU ter členom 21(1) uPU, in sicer s tem, da je organ v njej opravil napačno razlago in izhajal iz tega, da se stečaj lahko razglasi nad dolžnikom – podjetnikom, ki ima samo enega upnika, čeprav iz zgoraj navedenih določb, ustaljenega stališča sodne prakse ter doktrine pa tudi enotne prakse sodišč, pristojnih za postopke zaradi insolventnosti, izhaja, da je pogoj za to, da se dolžnik šteje za insolventnega in da se zoper njega začne stečajni postopek, neizpolnjevanje denarnih obveznosti do vsaj dveh upnikov, saj je cilj stečajnega postopka enakomerno poplačilo vseh upnikov iz celotnega dolžnikovega premoženja, ter člen 116(1), točka 1(b), OP, in sicer s tem, da ni bil uporabljen, saj tožeča stranka v obdobju, v katerem je opravljala funkcijo člana posloводства družbe, ni imela niti pravne niti dejanske podlage za vložitev predloga za začetek stečajnega postopka, zaradi česar je prvostopenjski davčni organ nepravilno ugotovil obstoj njene odgovornosti za davčne obveznosti družbe.

- 5 Nasprotna stranka je navedla, da bi tožeča stranka v položaju, v katerem je upnik le en, lahko vložila predlog za začetek stečajnega postopka, saj se ekskulpacijski razlog iz člena 116(1), točka 1, OP nanaša na samo vložitev predloga, in ne na njegov učinek, ki je razglasitev stečaja. Sklicevala se je na sodno prakso upravnih sodišč, iz katere izhaja, da bi bila posledica privzetja stališča tožeče stranke ta, da bi bili člani poslovdstev, katerih družbe imajo samo enega upnika, in sicer Skarb Państwa (državna blagajna), v primerjavi s temi, katerih družbe bi imele vsaj dva upnika, postavljeni v ugodnejši položaj. Zato bi prišlo do očitno neenake obravnave članov poslovdstev (tretjih oseb) glede na to, koliko upnikov so imele družbe, ki so jih vodili, in do oslabitve jamstvene funkcije odgovornosti tretjih oseb.

### **Kratka obrazložitev predloga**

#### **Obrazložitev prvega vprašanja za predhodno odločanje**

- 6 V členu 273 Direktive o DDV zunaj meja, ki jih določa, niso pojasnjeni niti pogoji niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice. Zato je s to določbo državam članicam priznana polje proste presoje glede sredstev, katerih namen je zagotovitev pobiranja celotnega DDV, dolgovanega na njihovem ozemlju, in boj proti goljufijam. Vendar morajo države članice to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli, torej v skladu z načelom sorazmernosti. Z nacionalnimi ukrepi, s katerimi je *de facto* uveden sistem objektivne solidarne odgovornosti, je prekoračeno tisto, kar je nujno potrebno za varovanje pravic državne blagajne. To, da se odgovornost za plačilo DDV 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 osebe, ki je DDV dolžna plačati, je treba šteti za nezdržljivo z načelom sorazmernosti. Bilo bi očitno nesorazmerno, če bi se tej osebi brezpogojno naložilo breme izgube davčnih prihodkov, povzročene z ravnanji tretje osebe, na katera davčni zavezanec nima nobenega vpliva. V teh okoliščinah mora biti izvajanje možnosti držav članic, da določijo solidarnega dolžnika, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, da zagotovijo njegovo učinkovito pobiranje, utemeljeno z dejanskim in/ali pravnim razmerjem med zadevnima osebama glede na načeli pravne varnosti in sorazmernosti. Okoliščine, da je oseba, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, ravnala v dobri veri in s skrbnostjo preudarnega gospodarskega subjekta, da je sprejela vse razumne ukrepe, ki so bili v njeni moči, in da je njeno sodelovanje pri zlorabi ali utaji izključeno, so elementi, ki jih je treba upoštevati za določitev možnosti, da se tej osebi naloži solidarna odgovornost za plačilo dolgovanega DDV (sodbi Sodišča z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 26) in z dne 20. maja 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, točka 37)).
- 7 V sodni praksi poljskih splošnih sodišč se je uveljavila težnja, da se solidarna odgovornost člana poslovdstva družbe gospodarskega prava na podlagi člena 116 OP obravnava kot jamstvena objektivna odgovornost za povečano

nevarnost. Zaradi tega pride do omajanja ravnovesja med fiskalnim interesom in interesom posameznika.

- 8 V sodni praksi se poudarja, da je odgovornost člana posloводства: subsidiarna (izterjava davčnega dolga od določene tretje osebe je odvisna od neuspešnosti ukrepov, s katerimi se skuša doseči, da bi davčni dolg plačal sam zavezanec za DDV – odgovornost za tuj dolg); solidarna (davčni upnik lahko terjatev obenem uveljavlja tako od davčnega zavezanca kot od tretje osebe); ne nastane po samem zakonu, temveč je za to potrebna izdaja ugotovitvene odločbe (davčni organ je dolžan izdati tako odločbo); jamstvena (zavarovanje javnopravnih terjatev za primer, če se davčni zavezanci, plačniki ali pobiralci izogibajo odgovornosti). Poleg tega se navaja, da odgovornost tretjih oseb ni nikakor povezana z davčno obveznostjo davčnega zavezanca ali obveznostjo plačnika in pobiralca, da opravita določena dejanja.
- 9 Član posloводства je solidarno odgovoren brez kakršne koli individualizirane omejitve, če davčni organ dokaže, da so izpolnjeni pozitivni pogoji, član posloводства pa veljavno ne zatrjuje obstoja ekskulpacijskih razlogov. Seznam pogojev in razlogov je taksativen.

Za pozitivne pogoje se štejejo:

- 1/ nastanek davčnega dolga družbe gospodarskega prava – zavezanca za DDV (torej neplačilo davčne obveznosti);
- 2/ za obdobje, v katerem je zadevni član posloводства opravljал poslovodske funkcije – pomembno je, da ima v zadevnem obdobju formalna pooblastila člana posloводства, ne glede na to, ali se je član posloводства, ki nosi odgovornost, dejansko ukvarjal z interesi subjekta);
- 3/ neuspešnost postopka izvršbe, ki se vodi nad zavezancem za DDV.

Za ekskulpacijske razloge se štejejo (izključno) ti:

- 1/ to, da člana posloводства dokaže, da je bil v ustreznem roku vložen predlog za začetek stečajnega postopka ali da je bil v tem roku uveden postopek prestrukturiranja ali da je bila v postopku o potrditvi poravnave ta potrjena. Razlog se nanaša izključno na vložitev predloga, in ne na njegov učinek, ki je razglasitev stečaja;
- 2/ to, da člana posloводства dokaže, da do nevlžitve predloga za začetek stečajnega postopka ni prišlo po njegovi krivdi – pri čemer gre lahko tako za naklep kot za nezavestno malomarnost –, kadar član posloводства družbe pri vodenju svojih poslov sicer ravna z vso skrbnostjo, vendar takega predloga ne vloži iz razlogov, na katere ni mogel vplivati;

3/ to, da član posloводства navede premoženje družbe, iz katerega bi bilo na podlagi izvršbe mogoče poplačati davčne dolge družbe oziroma njihov znaten del, pri čemer mora biti ta izvršba dejansko izvedljiva in omogočiti poplačilo upnika.

- 10 Kot je razvidno iz zgornjih navedb, se določba, s katero je urejena solidarna odgovornost, nikakor ne nanaša na presojo ravnanja člana posloводства, torej na presojo, ali je pri vodenju posloводства ravnal v slabi veri ali brez dolžne skrbnosti (storjena napaka ali malomarnost). Prav tako se ne nanaša na to, kako je svojo funkcijo opravljal ob nastanku katerega koli razloga, povezanega z neplačilom DDV. Element krivde se obravnava le z vidika nevlóžitve predloga za začetek stečajnega postopka. Tako se član posloводства, o katerega solidarni odgovornosti se odloča, ne more veljavno sklicevati na dokaze za okoliščine, ki so navedene v sodni praksi Sodišča v zvezi s širšim vidikom krivde. Posledica tega je položaj, v katerem bi član posloводства sicer lahko dokazal, da je ravnal z dolžno skrbnostjo, vendar ga tudi zatrjevanje – ali celo dokaz obstoja – tovrstnih okoliščin ne razbremeni odgovornosti, ker ni podan tak ekskulpacijski razlog. Iz navedenega je razvidno, da je v poljskem pravnem sistemu solidarna odgovornost člana posloводства za plačilo davkov objektivna odgovornost za povečano nevarnost in da je brezpogojna. Ali glede na določbe Direktive o DDV taka odgovornost torej presega okvir, ki je opredeljen z zahtevo ravnanja z dolžno skrbnostjo in načelom krivde?
- 11 V obravnavani zadevi tožeča stranka trdi, da je bilo neplačilo DDV, izkazanega v obračunih, posledica vrste ukrepov davčne uprave, zlasti sprejetih ukrepov zavarovanja, zaradi katerih ji je bilo *de facto* onemogočeno razpolaganje s premoženjem družbe, ko je bila član njenega posloводства. S tem so ji onemogočili plačilo DDV, ki je bil izkazan v obračunih za zaporedna obračunska obdobja, kar je posledično privedlo do začetka postopka za ugotavljanje njene odgovornosti. Davčni organi so zavrnili izvedbo dokazov, ki jih je predlagala tožeča stranka, čeprav so z njimi razpolagali (ker so ta dejanja sami izvedli), saj po njihovem mnenju taki dokazi za obravnavano zadevo niso bili upoštevni.
- 12 Skratka, sodišče utemeljeno dvomi, ali je solidarna odgovornost članov posloводства, ki izhaja iz nacionalne ureditve, v skladu z namenom člena 273 Direktive o DDV v povezavi s členom 325 PDEU in ali ne pomeni kršitve načela sorazmernosti, saj gre za mehanizem, ki temelji na odgovornosti za povečano nevarnost. To velja toliko bolj, ker lahko ta nevarnost zajema tudi posledice dejanj samih davčnih organov, kot je podano v obravnavanem primeru.
- 13 Če je pravilo, da je v skladu s členom 193 Direktive o DDV vsak davčni zavezanec dolžan plačati DDV, pomenijo položaji, v katerih so DDV – v primerih iz členov od 194 do 199b in člena 202 Direktive o DDV – dolžne plačati druge osebe, izjemo. Poleg tega v skladu s členom 205 Direktive o DDV v primerih, ki so v njem navedeni, za plačilo DDV – vendar že solidarno – odgovarja druga oseba, če tako določi država članica. Če se izhaja iz tega, da je na podlagi člena 273 Direktive o DDV v povezavi s členom 325 PDEU mogoče določiti postopek, v skladu s katerim so skupaj z zavezancem za DDV za plačilo davka

solidarno odgovorni člani posloводства, bi se moral v tem postopku element krivde upoštevati v širšem vidiku kot v poljski nacionalni določbi, zaradi česar bi se okvir postopka, ki se vodi v zvezi s tem, razširil, tako da se poraja dvom, ali trenutno obvezujoča ureditev solidarne odgovornosti članov posloводства ne pomeni kršitve načela sorazmernosti.

- 14 Ni mogoče šteti, da je ta odgovornost enaka odgovornosti zavezanca za DDV, da plača davek, saj pomeni izjemo. Član posloводства bi moral imeti v postopku, v katerem se odloča o njegovi osebni odgovornosti, možnost dokazati, da pri zastopanju plačnika DDV ni ravnal v slabi veri in da storjena napaka ni posledica njegovega ravnanja oziroma da to ni bilo malomarno. To, da član posloводства nima možnosti, da se razbremeni take odgovornosti, pomeni kršitev njegove lastninske pravice (člen 17 Listine), saj mu je zaradi izdaje odločbe o obstoju solidarne odgovornosti odvzeto celotno premoženje ali njegov del.
- 15 Iz oblikovanja pravil o solidarni odgovornosti člana posloводства, kakršno je opisano zgoraj, je mogoče razbrati znake samovolje davčnih organov, zaradi česar predložitveno sodišče utemeljeno dvomi, ali zaradi tega niso kršene določbe Direktive o DDV, načelo sorazmernosti in člen 17 Listine.

#### **Obrazložitev drugega vprašanja za predhodno odločanje**

- 16 Člen 273 Direktive o DDV ni določba, na podlagi katere lahko država članica poljubno odstopa od določb Direktive o DDV; v skladu z njo je določitev drugih obveznosti dopuščena zgolj zaradi zagotavljanja pravilnega pobiranja DDV in preprečevanja davčnih goljufij. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da mora država članica spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije in med katerimi so zlasti načelo pravne varnosti in temeljne pravice Unije.
- 17 Dvomi, ki jih ima predložitveno sodišče v kontekstu okoliščin obravnavane zadeve, se nanašajo na nacionalno prakso, ki se uporablja za ekskulpacijski razlog, na podlagi katerega se člana posloводства razbremeni odgovornosti. Gre za razlog, v skladu s katerim se član posloводства lahko razbremeni solidarne odgovornosti, če dokaže, da je v ustreznem roku vložil predlog za začetek stečajnega postopka ali da do nevrožitve predloga za začetek stečajnega postopka ni prišlo po njegovi krivdi. Konstrukcija te določbe pa jasna glede tega, da se v položaju, v katerem se zoper pravno osebo začne stečajni postopek, davčni upnik poplača po enakih pravilih kot drugi upniki.
- 18 Iz analize določb uPU in doktrine na področju insolvenčnega prava izhaja, da stečajnega postopka ni mogoče izvesti, če je upnik en sam. Do razglasitve stečaja lahko pride le, če ima podjetnik vsaj dva upnika, in sicer zaradi temeljnega namena instituta stečaja, ki je v enakomernem poplačilu vseh dolžnikovih upnikov.
- 19 Davčni organi pa zagovarjajo stališče (ki je podprto s sodno prakso upravnih sodišč), da mora član posloводства za to, da bi se razbremenil zadevne



odgovornosti, predlog za začetek stečajnega postopka vložiti tudi v položaju, v katerem obstaja en sam upnik, kar je v nasprotju z 1) bistvom in načeli stečajnega prava; 2) določbami uPU; 3) sodno prakso splošnih sodišč in 4) doktrino s tega pravnega področja. Navaja se, da je treba predlog vložiti, ko so podane predpostavke za insolventnost dolžnika iz členov 10 in 11 uPU, s čimer se spregleda vsaj člen 1(1), točka 1, uPU. Če torej dolžnik ne izpolnjuje svojih zapadlih obveznosti, mora vselej vložiti tak predlog. Obveznost vložitve predloga za začetek stečajnega postopka še ne pomeni, da je ta predlog veljaven in da bo pristojno sodišče ta stečaj tudi razglasilo. Dolžnik mora oceniti le, ali izpolnjuje svoje zapadle obveznosti, medtem ko lahko presojo, ali so dejansko podani pogoji za razglasitev stečaja, opravi izključno sodišče, pristojno za postopke zaradi insolventnosti. Neizpolnjevanje zapadlih obveznosti zgolj do enega upnika torej ni razlog, zaradi katerega bi bil člana posloводства oproščen dolžnosti vložitve predloga za začetek stečajnega postopka. Navaja se, da to izhaja iz jamstvene in subsidiarne narave odgovornosti tretje osebe.

- 20 Zgornje stališče je bilo opisano, da bi se ponazoril položaj, v katerem je član posloводства. Član posloводства kot oseba, ki zastopa družbo gospodarskega prava, mora pri vodenju poslov ravnati z dolžno skrbnostjo, kar vključuje poznavanje splošno veljavnega prava, in se vzdržati nekaterih dejanj, na primer takih, zaradi katerih nastanejo nepotrebni stroški. To izhaja neposredno iz člena 209<sup>1</sup>(1) KSH, v skladu s katerim mora član posloводства pri opravljanju svojih dolžnosti ravnati s skrbnostjo, ki izhaja iz poklicne narave njegove dejavnosti, in biti lojalen v razmerju do družbe. Na področju DDV je delovanje zavezanca za DDV v dobri veri načelo skupnega sistema DDV, kar pomeni, da se član posloводства, ki zastopa zavezanca za DDV, zaveda (ali bi se vsaj moral zavedati) takih standardov ravnanja.
- 21 Vložitev predloga za začetek stečajnega postopka v položaju, v katerem je upnik en sam – Skarb Państwa (državna blagajna) –, je po sami naravi tega postopka dejanje brez učinka (en upnik ni več upnikov, stečajni postopek pa je univerzalen in ne posamičen, kot je podano v primeru upravne izvršbe). Splošno znano je, da sodišča, pristojna za postopke zaradi insolventnosti, takšen predlog vrnejo stranki tako, da je *ab initio* neučinkovit (člen 130(2) KPC). Na podlagi tega je mogoče sklepati, da je vložitev tega predloga – *ex lege* – neučinkovita po samem zakonu („nima nobenih učinkov, ki jih v zvezi z njim določa zakon“). Obrobno velja opozoriti, da so za pripravo takega predloga potrebni izvedba finančne analize, izdelava poročila o stanju premoženja, pogosto najem poklicnega zastopnika in nezanemarljivi stroški v obliki takse za vpis v register in predujma za kritje stroškov sodnega postopka.
- 22 Član posloводства lahko od državnih organov pričakuje, da bodo pri analizi ekskulpacijskega razloga v celoti upoštevane določbe uPU in sodna praksa sodišč, pristojnih za postopke zaradi insolventnosti, saj se nanaša neposredno na sistem nacionalnega insolvenčnega prava.

- 23 Zahteva, da mora biti predlog vložen izključno na podlagi člena 116 OP, je v nasprotju z – na področju DDV dobro znanim – načelom prednosti vsebine pred obliko (ang. *substance over form*). Bistvo predloga ni njegova vložitev sama po sebi, temveč veljaven začetek ustreznega postopka (v tem primeru postopka zaradi insolventnosti). Ponovno je treba opozoriti, da se v skladu s členom 130(2) KPC takšen predlog vrne stranki, posledica tega pa je neobstoj učinka, ki je povezan z njegovo vložitvijo. Član posloводства bi moral predlog za začetek stečajnega postopka vložiti tedaj, ko so izpolnjeni dejanski pogoji za to. V nasprotnem primeru gre za dejanje, ki je neučinkovito in nesmiselno ter zaradi katerega nastanejo nepotrebni stroški. Poleg tega gre do ti stroški v breme premoženja podjetja, s čimer se zmanjša poplačilo morebitnega upnika. Ti stroški so poleg tega lahko podlaga za to, da se članu posloводства očita, da je deloval v škodo družbe. Dodati je treba tudi, da je posledica začetka vsakega postopa zaradi insolventnosti omejitev pravic upnikov in otežitev izvršbe na premoženje dolžnika.
- 24 Ker je nacionalni zakonodajalec uvedel takšno solidarno odgovornost, ki je po njenem bistvu ni mogoče uveljavljati vzporedno z odgovornostjo zavezanca za DDV, temveč subsidiarno, in določil razloge, na podlagi katerih se član posloводства te odgovornosti lahko razbremeni, mora biti tak razlog tudi mogoče izpolniti. To se zahteva ne le z načelom pravne varnosti, temveč tudi načelom zaupanja v pravo ter vrednotami, kakršni sta pravna država in spoštovanje človekovih pravic.
- 25 Skratka, predložitveno sodišče ima utemeljene dvome glede tega, ali z nacionalno prakso, kakršna je opisana zgoraj, niso prekoračen okvir polja proste presoje in presežen namen člena 273 Direktive o DDV v povezavi s členom 325 PDEU in tudi v povezavi s členoma 193 in 205 Direktive o DDV, ter kršena načela pravne varnosti, zaupanja v pravo ter dobrega upravljanja, posledično pa tudi člena 47 in 17 Listine v povezavi s členom 2 PEU.

### **Obrazložitev tretjega vprašanja za predhodno odločanje**

- 26 Zaradi obsega polja proste presoje in opisanega načina oblikovanja enega od ekskulpacijskih razlogov za razbremenitev od solidarne odgovornosti članov posloводства se predložitvenemu sodišču poraja dvom o skladnosti z načelom enakosti pred zakonom (vključno z načelom prepovedi diskriminacije – člena 20 in 21 Listine) in posledično s pravico do učinkovitega pravnega sredstva – člen 47 Listine.
- 27 Ob upoštevanju smernic iz sodne prakse ESČP in Sodišča je treba najprej presoditi primerljivost položajev. Namen obravnavanega nacionalnega ukrepa je uvedba solidarne odgovornosti drugega subjekta kot zavezanec za DDV (člen 193 Direktive o DDV) ali oseba, ki ni zavezanec za DDV (člen 205 Direktive o DDV), torej člana posloводства. Biti član posloводства pravne osebe je ta skupna značilnost, na podlagi katere je utemeljeno, da se ti subjekti obravnavajo enako.

- 28 Eden od ekskulpacijskih razlogov vsebuje razlikovalno merilo – število upnikov. Član posloводства pravne osebe z več kot enim upnikom se lahko razbremeni odgovornosti za obveznosti družbe z vložitvijo predloga za začetek stečajnega postopka, medtem ko član posloводства pravne osebe z enim samim upnikom takega predloga ne more veljavno vložiti. Z drugimi besedami, prva skupina članov posloводства lahko v postopku zaradi insolventnosti uveljavlja varstvo pred upniki, druga skupina pa tega varstva zaradi bistva postopka zaradi insolventnosti ne more pridobiti. Gre torej za položaj, v katerem je nacionalni zakonodajalec člane poslovodstev obravnaval različno, tako da gre za odstopanje od enakosti pred zakonom.
- 29 To je potrjeno tudi s sodno prakso, iz katere izhaja, da je podano očitno neenako obravnavanje članov posloводства (tretjih oseb) glede na to, koliko upnikov so imele družbe, ki so jih vodili. Navaja se tudi, da je zaradi neenakosti oslABLJENA jamstvena funkcija odgovornosti tretjih oseb. Tak način razmišljanja je povezan s tem, da se ta odgovornost obravnava kot objektivna odgovornost za povečano nevarnost.
- 30 Poleg tega se skuša v sodni praksi ugotovljeno neenakost izravnati z določitvijo novega pogoja v okviru člena 116 OP (saj ta iz te določbe ne izhaja), v skladu s katerim mora član posloводства družbe, ki ima enega samega upnika, predlog za začetek stečajnega postopka vložiti kljub temu, da je tak predlog očitno neutemeljen in ima tako ravnanje znake razlage *contra legem*.
- 31 Član posloводства pravne osebe z več upniki se solidarne odgovornosti lahko razbremeni s tem, da v trenutku, ko družba postane insolventna, vložijo predlog za začetek stečajnega postopka. Zato se s tem, da ravna skrbno in sproži postopek, ki ga varuje pred upniki, lahko razbremeni take solidarne odgovornosti, saj upnik – Skarb Państwa (državna blagajna) – ni privilegiran upnik. V veliko slabšem položaju je član posloводства pravne osebe z enim samim upnikom, ki se kljub skrbnemu ravnanju ne more razbremeniti te odgovornosti, ker za to v okviru insolvenčnega prava ni pravne podlage. Njegov pravni položaj se ne spremeni zaradi sodne prakse, s katero je bila na podlagi člena 116 OP uvedena obveznost, da vložijo predlog za začetek takega stečajnega postopka. S tem sta prej izpostavljena neenakost, ki je nastala zaradi zakonodajalca, in ponazorjen način mišljenja o tem ekskulpacijskem razlogu, ki je pojmovan čisto formalistično, čeprav je njegovo bistvo tesno povezano s sistemom insolvenčnega prava.
- 32 Skratka, predložitveno sodišče ima utemeljene dvome glede tega, ali z zgoraj opisano konstrukcijo nacionalnega ukrepa, ki določa odgovornost člana posloводства za obveznosti zavezanca za DDV, v okviru katere so bili opredeljeni zgoraj navedeni ekskulpacijski razlogi, ni presežen okvir polja proste presoje in prekoračen namen člena 273 Direktive o DDV v povezavi s členom 325 PDEU ter členoma 193 in 205 Direktive o DDV, tako da sta kršena načelo enakosti pred zakonom (člena 20 in 21 Listine) in pa pravica do učinkovitega pravnega sredstva (člen 47 Listine), če tožeča stranka nima na voljo učinkovitega sredstva za zaščito svoje lastninske pravice.