

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 2. lipnja 2022.(1)

Predmet C-1/21

MC

protiv

**Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna prakтика” Veliko Tarnovo pri
Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite**

(Zahtjev za prethodnu odluku Administrativen sada u Velikom Tarnovu (Upravni sud u Velikom Tarnovu, Bugarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Nacionalna odredba kojom se predvi?a solidarna odgovornost direktora društva ako je nepošteno iz društva povukao imovinu tako da to društvo nije moglo podmiriti svoje porezne obveze (me?u njima i obvezu pla?anja poreza na dodanu vrijednost) – Odgovornost i za dospelje kamate društva – Podru?je primjene prava Unije – Na?elo proporcionalnosti”

I. Uvod

1. Ovim se zahtjevom za prethodnu odluku ponovno otvara poznato pitanje nadležnosti u novom ruhu. Predstavlja li op?im poreznim pravom predvi?ena solidarna odgovornost fizi?ke osobe (koja sama nije obveznik PDV-a) za porezne obveze i kamate druge osobe provedbu prava Unije za koju bi pravila mogla biti sadržana u Direktivi o PDV-u ili drugom pravu Unije? Ili je odredba o solidarnoj odgovornosti osobe koja je kauzalno pridonijela tomu da druga osoba nije pravodobno mogla ispuniti svoju obvezu pla?anja poreza isklju?ivo nacionalna postupovna odredba u svrhu zaštite poreznih prihoda na koje se pravo Unije ne odnosi?

2. To pomalo podsje?a na situaciju iz odluke(2) u predmetu Åkerberg Fransson(3) o kojoj se mnogo raspravljalo, a u kojoj je kaznena osuda obveznika PDV-a zbog utaje PDV-a ocijenjena provedbom prava Unije. Me?utim, pitanje o kojem je u ovom predmetu potrebno odlu?iti opsežnije je.

3. U ovom predmetu, naime, nije rije? o odgovornosti obveznika PDV-a, nego o odgovornosti osobe koja *nije* obveznik PDV-a. Isto tako, ta osoba nije utajila porez na dodanu vrijednost, nego si je u svojstvu direktora o?ito neprimjereno povisila svoju pla?u u društvu i time iz tog društva

povukla imovinu. Zbog toga društvo dosada nije moglo u cijelosti, odnosno pravodobno podmiriti svoje obveze (međ u njima i obveze s osnove poreza na dodanu vrijednosti kao i kamate na te obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost).

4. Je li opća solidarna odgovornost organa društva zbog ponašanja štetnog za društvo (vrsta zlorababe povjerenja) već samo zbog toga obuhvaćena područjem primjene Direktive o PDV-u, a time i područjem prava Unije, jer društvo zbog tog ponašanja, međ u ostalim, nije moglo pravodobno, odnosno u cijelosti podmiriti svoje obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednosti i kamate? Drugim riječima: gdje je granica područja primjene prava Unije ako je riječ samo o posrednoj povezanosti s naplatom poreza na dodanu vrijednost?

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Pravni okvir prava Unije čine Direktiva 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(4) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i Konvencija sastavljena na temelju članka K.3 Ugovora o Europskoj uniji o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica(5), potpisana u Bruxellesu 26. srpnja 1995., (u daljnjem tekstu: Konvencija PFI) i članak 325. UFEU-a.

1. Primarno pravo

6. Prema članku 325. stavku 1. UFEU-a „Unija i države članice suzbijaju prijevare i sva druga nezakonita djelovanja koja su usmjerena protiv financijskih interesa Unije pomoću mjera iz ovog članka koje djeluju kao sredstvo za odvraćanje i koje pružaju djelotvornu zaštitu u državama članicama, i u svim institucijama, tijelima, uredima i agencijama Unije.”

7. Prema članku 325. stavku 2. UFEU-a, države članice „[r]adi suzbijanja prijevara usmjerenih protiv financijskih interesa Unije, [...] poduzimaju iste mjere koje poduzimaju radi suzbijanja prijevara koje su usmjerene protiv njihovih vlastitih financijskih interesa.”

2. Konvencija PFI

8. Člankom 1. („Opće odredbe”) Konvencije PFI u stavku 1. određuje se:

„Za potrebe ove Konvencije, prijevare koje štetno utječu na financijske interese [Unije] čine:

[...]

b) u odnosu na prihode, svako namjerno djelovanje ili propust koji se odnosi na:

- uporabu ili predočenje lažnih, netočnih ili nepotpunih izjava ili dokumenata koje za svoj učinak ima nezakonito smanjivanje sredstava općeg proračuna Europskih zajednica ili proračuna kojima upravljaju Europske zajednice ili kojima se upravlja u ime Europskih zajednica,
- neotkrivanje informacija čime se krši određena obveza, s istim učinkom,
- zlorababa zakonito ostvarene koristi s istim učinkom.”

9. Člankom 2. („Kazne”) stavkom 1. te konvencije predviđa se:

„Svaka država članica poduzima potrebne mjere kako bi osigurala da je postupanje iz članka 1. te sudjelovanje u, poticanje na i pokušaj postupanja iz članka 1. stavka 1. kažnjivo djelotvornim, razmjernim i odvraćajućim kaznama te da je, barem u slučajevima ozbiljnih prijevara, propisana zatvorska kazna koja može dovesti do izručenja, pri čemu se podrazumijeva da se ozbiljnom

prijevarom smatra prijevvara koja uklju?uje minimalni iznos koji se odre?uje u svakoj državi ?lanici. Minimalan iznos ne smije biti odre?en na iznos koji prelazi 50 000 [eura].”

10. ?lankom 9. („Interne odredbe”) te konvencije odre?eno je:

„Niti jedna odredba ove Konvencije ne spre?ava države ?lanice da usvoje interne pravne odredbe koje prelaze obveze koje proizlaze iz ove Konvencije.”

3. **Direktiva o PDV-u**

11. ?lanak 205. Direktive o PDV-u sadržava sljede?u odredbu:

„U slu?ajevima iz ?lanaka 193. do 200. i ?lanaka 202., 203. i 204., države ?lanice mogu odrediti da je umjesto osobe koja je dužna pla?ati PDV, za pla?anje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.”

12. Spomenutim ?lancima iz Glave XI. (Poglavlje 1.) ure?uje se obveza pla?anja, odnosno porezna obveza „poreznih obveznika i odre?enih osoba koje nisu porezni obveznici”. Direktori društava, odnosno slu?aj neprimjerenog dodjeljivanja pla?e u tim se ?lancima ne spominju.

13. ?lankom 273. Direktive o PDV-u predvi?a se:

„Države ?lanice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi sprije?ile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici izme?u država ?lanica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini izme?u država ?lanica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predvi?ena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za odre?ivanje dodatnih obveza izdavanja ra?una, koje su ve?e od onih propisanih u poglavlju 3.”

B. **Bugarsko pravo**

14. Dana?no-osiguritelan procesualan kodeksom (Zakon o poreznim postupcima i postupcima u podru?ju socijalnog osiguranja, u daljnjem tekstu: DOPK) ure?eno je sljede?e.

15. ?lanak 14. DOPK-a odnosi se na obveznike:

„Obveznici su fizi?ke i pravne osobe koje su:

1. dužne pla?ati poreze ili obvezne doprinose za socijalno osiguranje; [...]”

16. ?lankom 19. stavkom 2. DOPK-a ure?uje se odgovornost ?lana uprave za smanjenje imovine društva te on glasi:

„Direktor ili ?lan uprave koji iz imovine pravne osobe, koja je obveznik u skladu s ?lankom 14. to?kama 1. ili 2., nepošteno izvršava pla?anja u naravi ili novcu koja predstavljaju skrivenu isplatu dobiti ili dividendi, ili prenese imovinu obveznika nenaplatno ili po cijenama znatno nižim od tržišnih cijena, uslijed ?ega se smanji imovina obveznika te se stoga ne plate porezi ili obvezni doprinosi za socijalno osiguranje, odgovara za obveze do visine izvršenih isplata, odnosno do visine smanjenja imovine.”

17. ?lanak 20. DOPK-a odnosi se na redosljed ovrhe i njime je predvi?eno:

„U slu?ajevima ure?enim ?lankom 19. najprije se osigurava i ovršuje imovina obveznika za ?ije se

obveze plaćanja poreza ili socijalnog osiguranja odgovara.”

18. Članak 21. stavak 3. DOPK-a sadržava navode o akcesornosti odgovornosti za glavnu obvezu i glasi:

„Odgovornost treće osobe prestaje ako je prestala obveza za koju je ona utvrđena pravomoćnim pravnim aktom. U tom se slučaju plaćeni iznosi nadoknađuju prema postupku u skladu s Glavom 16., Odjeljkom 1.”

19. Zakonom za danaka varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) u članku 3. stavku 1. definira se poreznog obveznika:

„Porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.”

20. Člankom 89. stavkom 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost uređuje se trenutak u kojem se porezna obveza mora podmiriti:

„Ako za razdoblje postoji rezultat u obliku poreza koji se treba platiti, registrirana osoba obvezna je platiti taj porez u roku za podnošenje prijave poreza na dodanu vrijednost za to porezno razdoblje na račun nadležne Teritorialne direkcije na Nacionalnata agencija za prihode (Teritorijalna direkcija Nacionalne agencije za javne prihode) u korist državnog proračuna.”

21. Zakonom za lihvite varhu danaci, taksi i drugi podobni državni vzemania (Zakon o kamatama na poreze, pristojbe i druga slična javnopravna potraživanja) predviđa se u članku 1. stavku 1. obveza plaćanja kamata:

„Porezi, pristojbe, odbici dobiti, iznosi u korist proračuna i druga slična javnopravna potraživanja koja u roku za dobrovoljno plaćanje nisu plaćena, nisu zadržana ili su zadržana, ali nisu pravodobno plaćena, naplaćuju se sa zakonskim kamatama.”

22. Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, tumačenje članka 19. stavka 2. DOPK-a u vezi s člankom 1. Zakona o kamatama na poreze, pristojbe i druga slična javnopravna potraživanja u bugarskoj sudskoj praksi nije ujednačeno. Djelomično se smatra da bi odgovornost nepoštenog organa društva trebala obuhvaćati i kamate, a dijelom samo glavno potraživanje.

III. Glavni postupak

23. Predmet glavnog postupka pred nacionalnim sudom koji je uputio zahtjev jest tužba osobe MC (u daljnjem tekstu: tužitelj) kojom ona osporava zakonitost rješenja o poreznoj obvezi. Tim je rješenjem prema tužitelju utvrđeno potraživanje za porezno razdoblje prosinac 2014. na temelju njegove osobne odgovornosti za tuđe obveze. Čini se kako se ta odgovornost za obveze temelji na još nepodmirenim obvezama plaćanja PDV-a (uvećano za kamate) drugog poreznog subjekta, točnije društva „ZZ” AD (u daljnjem tekstu: društvo), čiji je direktor u predmetnom razdoblju bio tužitelj.

24. U pogledu naplate dugovanih iznosa društva, protiv tog je društva pokrenut ovršni postupak. Društvu su u više navrata dostavljeni pozivi za dobrovoljno plaćanje, no do takvog plaćanja nije došlo. Stoga je tijelo nadležno za izvršenje navedene javne obveze društva, koje obuhvaćaju i prethodno spomenute kamate na nepravodobno plaćeni porez na dodanu vrijednost, klasificiralo kao teško naplative.

25. Isticanje zahtjeva prema tužitelju temelji se na činjenici da je on svoju naknadu više puta povećao, a da pritom nije mogao predložiti valjani dokaz za navedeno povećanje. Način na koji je

povezana naknada bila isplaćena nije bio ni u skladu sa zakonom propisanim uvjetima. Iznosi su se doznajivali odvjetniku koji je djelovao za to društvo, a on ih je pak doznajivao na račun tužiteljeve supruge, pri čemu je i tužitelj imao pristup tom računu.

26. Tužitelj osporava potraživanje. Njegov glavni argument je taj da ne postoji kauzalna povezanost između naknade koju je on dobivao kao direktor poreznog obveznika i nepostojanja novčanih sredstava za podmirenje javnopravnih potraživanja. Porezna uprava uglavnom navodi da je tužitelj u svojstvu uprave poreznog obveznika (i u odnosu na porez na dodanu vrijednost) nepošten jer je tijekom relevantnog poreznog razdoblja primao naknadu u iznosu za koji nije dokazano da je pravilno određen.

27. U svrhu podnošenja zahtjeva, sud koji je uputio zahtjev smatra da je tužitelj putem treće osobe naložio prienos iznosa iz imovine društva fizičkoj osobi koja je s njime povezana ili je barem znao za to te je pritom prema nacionalnom pravu nepošteno djelovao. Zbog smanjenja imovine društva za visinu tog iznosa nisu bile plaćene dospjele kamate na porez na dodanu vrijednost obračunate u prosincu 2014. Uzimajući u obzir prethodno pitanje smatram da nije bio plaćen ni dugovani porez na dodanu vrijednost.

28. Nadalje, sud koji je uputio zahtjev upućuje na činjenicu da je odgovornost za neplaćene poreze prema članku 19. stavku 2. DOPK-a po svojoj naravi solidarna jer iako nastaje nakon nastanka odgovornosti poreznog obveznika, ona i dalje postoji sve do gašenja porezne obveze. Pritom se ta odgovornost ni na koji način ne temelji na prijevarnom ili zlouporabnom postupanju u okviru samostalne gospodarske djelatnosti osobe koja je porezni obveznik (odnosno društva).

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

29. Administrativni sud Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom Tarnovu, Bugarska) koji razmatra tužbu protiv rješenja o poreznoj obvezi uputio je Sudu odlukom od 18. studenoga 2020. sljedeća prethodna pitanja:

1. Treba li članak 9. Konvencije sastavljene na temelju članka K.3 Ugovora o Europskoj uniji o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica u vezi s člankom 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalna odredba poput one iz članka 19. stavka 2. DOPK-a predviđenog u okviru usklađenog područja poreza na dodanu vrijednost, čija primjena vodi do nastanka naknadne solidarne odgovornosti fizičke osobe koja nije porezni obveznik i nije odgovorna za plaćanje poreza na dodanu vrijednost, ali čije je nepošteno ponašanje dovelo do toga da porez na dodanu vrijednost nije platila pravna osoba koja je porezni obveznik, odnosno osoba odgovorna za plaćanje poreza na dodanu vrijednost?

2. Dopušta li tumačenje tih odredbi i primjena načela proporcionalnosti da se nacionalna odredba predviđena u članku 19. stavku 2. DOPK-a primjenjuje i u odnosu na kamate koje se plaćaju na nepravodobno plaćeni porez na dodanu vrijednost od strane poreznog obveznika?

3. Je li nacionalna odredba predviđena u članku 19. stavku 2. DOPK-a uređeni u suprotnosti s načelom proporcionalnosti u slučaju u kojem nepravodobno plaćanje poreza na dodanu vrijednost, koje je dovelo do kamata na obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost, nije posljedica ponašanja fizičke osobe koja nije porezni obveznik, nego ponašanja druge osobe ili ostvarenja objektivnih okolnosti?

30. U postupku pred Sudom pisana o?itovanja podnijeli su tu?itelj, Bugarska, Kraljevina Španjolska i Europska komisija. Sud je u skladu s ?lankom 76. stavkom 2. Poslovnika odlu?io da rasprava nije potrebna.

V. Pravna ocjena

31. Cilj svih pitanja suda koji je uputio zahtjev jest saznati protivi li se pravu Unije nacionalna odredba kojom se predvi?a solidarna odgovornost fizi?ke osobe (osobe koja nije porezni obveznik) ako je njezino ponašanje u svojstvu organa pravne osobe dovelo do toga da ta pravna osoba svoje porezne obveze, me?u njima i obvezu pla?anja poreza na dodanu vrijednost, nije mogla platiti pravodobno ili u cijelosti. Tim se pitanjima pretpostavlja da je takva odgovornost osobe koja nije porezni obveznik obuhva?ena podru?jem primjene prava Unije.

A. Nadležnost Suda

32. Bugarska u svojem pisanom o?itavanju dvoji o nadležnosti Suda. U okviru prethodnog postupka na temelju ?lanka 267. UFEU-a Sud može tuma?iti pravo Unije samo u granicama dodijeljene nadležnosti(6). Stoga, kada pravna situacija ne ulazi u podru?je primjene prava Unije, Sud nije nadležan o njoj odlu?ivati(7).

33. Sud je stoga nadležan odgovoriti na prethodna pitanja samo ako se odgovornost tu?itelja za obveze utvr?ena u skladu s ?lankom 19. stavkom 2., koja je predmet glavnog postupka, temelji na provedbi prava Unije.

34. U ovom predmetu nije rije? o provedbi prava Unije u obliku prenošenja Direktive o PDV-u. Nacionalnim pravom predvi?ena je op?a akcesorna odgovornost ako organ društva iz tog društva povu?e imovinu tako da društvo više ne može na vrijeme podmiriti svoje porezne obveze. To je neovisno o vrsti poreza za koji se odgovara kao i o ?injenici je li osoba koja odgovara porezni obveznik ili ne pa je stoga neovisno o Direktivi o PDV-u.

35. Me?utim, kao što je Sud ve? odlu?io, o provedbi prava Unije rije? je i ako se primjenom nacionalnog prava sankcionira povreda odredaba te direktive i time ispunjava državama ?lanicama Ugovorom nametnuta obveza u?inkovitog sankcioniranja na?ina ponašanja kojima se šteti financijskim interesima Unije(8).

36. Stoga je potrebno ispitati je li tu?iteljeva odgovornost u skladu s ?lankom 19. stavkom 2. DOPK-a namijenjena ispunjavanju takve obveze prava Unije. Ta se obveza može izvesti iz ?lanka 325. UFEU-a (odjeljak 1.), iz Konvencije PFI (odjeljak 2.), iz ?lanka 205. (odjeljak 3.) ili iz ?lanka 273. (odjeljak 4.) Direktive o PDV-u.

1. ?lanak 325. UFEU-a

37. U skladu s ?lankom 325. UFEU-a, države ?lanice su u svrhu suzbijanja nezakonitih djelovanja usmjerenih protiv financijskih interesa Unije obvezne poduzeti odvra?aju?e i u?inkovite mjere. One u svrhu suzbijanja prijevare usmjerene protiv financijskih interesa Unije osobito moraju poduzeti iste mjere kao što su one koje poduzimaju za suzbijanje prijevare usmjerene protiv njihovih vlastitih financijskih interesa(9). Države ?lanice du?ne su jam?iti u?inkovitu naplatu vlastitih sredstava Unije. U tom smislu, spomenute države ?lanice du?ne su naplatiti iznose koji odgovaraju vlastitim sredstvima koja su zbog prijevara bila povu?ena iz prora?una Unije(10).

38. U carinskom je pravu Sud(11) proširio podru?je primjene ?lanka 325. UFEU-a na obvezu država ?lanica da „poduz[mu] potrebne mjere kako bi zajam?ile djelotvorno i potpuno ubiranje carina”. Me?utim, ta se odluka odnosila na propuštanje provo?enja djelotvornih carinskih provjera

unato? poznatom modelu carinske prijevare. No u ovom predmetu ne postoji model PDV prijevare. Isto tako nije razvidno ni to da je u predmetnom slu?aju propušteno provo?enje u?inkovitih nadzora PDV-a. Kao što ni ?lanak 9. stavak 2. DOPK-a ne predstavlja nadzor PDV-a.

39. U slu?aju odgovornosti u skladu s ?lankom 19. stavkom 2. DOPK-a nije rije? ni o mjeri namijenjenoj suzbijanju drugih nezakonitih radnji usmjerenih protiv financijskih interesa Unije. Naprotiv, rije? je o odgovornosti za neprimjereno smanjenje imovine društva koje potom odre?ene obveze (porezne obveze) više ne može u cijelosti podmiriti. Pritom sâmo društvo ne djeluje nezakonito, nego jedino više ne može platiti poreze.

40. Organ društva kao fizi?ka osoba djeluje nepošteno (i može li se ve? zbog toga govoriti o nezakonitom djelovanju prili?no je upitno), a i to „samo” u odnosu na financijske interese društva jer si je ta osoba dodijelila neprimjerenu naknadu na teret imovine društva. Taj organ u tom trenutku svakako ne djeluje nezakonito u odnosu na financijske interese Unije. To ponašanje tek posredno u daljnjim okolnostima, jer društvo kasnije više ne može pla?ati svoje poreze, može imati u?inke na porezni prihod (i time posredno i na porezni prihod od PDV-a) što pak za sobom povla?i posljedice odgovornosti. Takvom se odgovornoš?u u najboljem slu?aju može posredno prevenirati ugrožavanje ostvarivanja prihoda od PDV-a.

41. Po tome se predmetna situacija razlikuje od one na kojoj se temeljila presuda Åkerberg Fransson(12). U toj se situaciji pravna posljedica koju je Sud prihvatio, prema kojoj se porezne kazne i kaznene postupke zbog porezne utaje uslijed neto?nih podataka koji se odnose na PDV trebaju smatrati provedbom ?lanka 325. UFEU-a(13), odnosila na izravno suzbijanje prijevare u vezi s PDV-om. No u ovom se slu?aju ne sankcionira prijevara u vezi s PDV-om, nego nepošteno ponašanje na teret društva (mogu?e je rije? o vrsti zlouporabe povjerenja). Me?utim, obveza država ?lanica iz ?lanka 325. UFEU-a nema nikakve veze s odgovornoš?u za obveze nepoštenog organa društva u skladu s ?lankom 19. stavkom 2. DOPK-a.

2. Konvencija PFI

42. Zbog sli?nih razloga nije primjenjiva ni Konvencija PFI. Naime, ta je konvencija isto tako povezana s u?inkovitim suzbijanjem prijevarnog djelovanja. Tako se u ?lanku 1. te konvencije izri?ito spominje uporaba ili predo?enje lažnih, neto?nih ili nepotpunih izjava ili dokumenata koje za svoj u?inak ima protupravno prisvajanje ili nezakonito zadržavanje sredstava iz op?eg prora?una Unije ili prora?una kojima upravlja Unija ili kojima se upravlja u ime Unije. Pojam „prijevare koje štetno utje?u na financijske interese” u smislu ?lanka 1. stavka 1. Konvencije PFI s tim u skladu nužno se treba tuma?iti na na?in da uklju?uje namjernu uporabu lažnih ili neto?nih izjava predo?enih nakon provedbe projekta koji se financira(14).

43. U ovom predmetu toga nema. Kao što je ve? prethodno navedeno, tužitelj nije dao takve izjave pa da bi time nezakonito smanjio sredstva iz prora?una Unije. To što si je on u svojstvu organa društva dodijelio neprimjerenu pla?u i na taj na?in naštetio financijskim interesima društva, odnosno imovini društva, nije predmet Konvencije PFI.

3. ?lanak 205. Direktive o PDV-u

44. Na prvi bi pogled odgovornost za obveze predvi?ena ?lankom 19. stavkom 2 DOPK-a, me?utim, mogla po?ivati na ?lanku 205. Direktive o PDV-u. Naime, tim se ?lankom predvi?a da države ?lanice mogu u odre?enim slu?ajevima (to?nije u slu?ajevima iz ?lanaka 193. do 200. i ?lanaka 202., 203. i 204.) odrediti da je umjesto osobe koja je dužna pla?ati PDV, za pla?anje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.

45. Ta odredba ima za cilj osigurati poreznim tijelima u?inkovitu naplatu PDV?a od osobe koja

je najprikladnija s obzirom na predviđenu situaciju, osobito kada se ugovorne stranke ne nalaze u istoj državi članici ili kada se transakcija koja podliježe PDV-u odnosi na transakcije čija posebnost zahtijeva da se identificira osoba različita od one iz članka 193. te direktive(15).

46. U ovom predmetu nije riječ o takvoj situaciji. To s pravom naglašavaju i Komisija i Španjolska.

47. Članak 204. Direktive o PDV-u odnosi se na imenovanje (vanjskog) poreznog zastupnika ako porezni obveznik nema poslovni nastan u državi članici mjesta isporuke ili pružanja usluge u kojem je izvršio transakcije. Međutim, tužitelj nije imenovani porezni zastupnik. Člankom 203. Direktive o PDV-u utvrđuje se porezna obveza na temelju neopravdanog iskazivanja PDV-a u računu. Međutim, u ovom predmetu ni tužitelj ni društvo nisu izdali takav račun. Članak 202. Direktive o PDV-u odnosi se na robu koja se nalazi u carinskim skladištima, odnosno koja se otprema među carinskim skladištima. U ovom predmetu nije o tome riječ.

48. Suprotno tomu, člancima od 193. do 200. obuhvaćene su određene transakcije (isporuke i usluge) koje za posljedicu imaju poreznu obvezu poreznog obveznika ili određene osobe koje nisu porezni obveznici. U slučaju takve transakcije poreznim obveznikom može se odrediti i druga osoba od one koja je odgovorna za plaćanje poreza kao jamac platac. Međutim, dodjeljivanje neprimjerene plaće nije oporeziva isporuka ili usluga koja podliježe obvezi plaćanja poreza i za posljedicu ima poreznu obvezu neke osobe. Ako ne postoji takva porezna obveza, ne postoji ni osoba odgovorna za plaćanje poreza. Stoga se odgovornom ne može smatrati ni jedna druga osoba osim osobe odgovorne za plaćanje poreza.

49. Slijedom navedenog nisu ispunjeni ni uvjeti iz članka 205. Direktive o PDV-u koji se odnosi samo na situacije opisane u člancima 193. do 204. te direktive. Člankom 19. stavkom 2. DOPK-a predviđena odgovornost za obveze ne temelji se na članku 205. Direktive o PDV-u.

4. **Članak 273. Direktive o PDV-u**

50. Naposljetku preostaje još članak 273. Direktive o PDV-u. U skladu s tim člankom države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

51. Stoga je, s jedne strane, odlučujuće pitanje osigurava li člankom 19. stavkom 2. DOPK-a nametnuta odgovornost za obveze organa društva „pravilnu naplatu poreza” u smislu članka 273. Direktive o PDV-u kako bi se spriječile utaje poreza (odjeljak b)) i, s druge strane, mogu li se daljnje obveze o kojima je riječ u članku 273. Direktive o PDV-u odnositi i na poreznu osobu koja nije porezni obveznik, a koja do sada još nije morala ispunjavati nikakve obveze u skladu s Direktivom o PDV-u (odjeljak a)).

a) **Daljnje obveze osobe koja nije porezni obveznik**

52. Kao što proizlazi već iz samog teksta članka 273. Direktive o PDV-u, moguće proširenje obveza odnosi se na porezne obveznike u smislu Direktive o PDV-u. Naime, poštovanje „jednakog postupanja prema poreznim obveznicima” ima smisla samo ako se dodatne obveze odnose na (drugog) poreznog obveznika. Dodatne obveze osobe koja nije porezni obveznik, koja ne sudjeluje u transakciji, ne mogu *per se* predstavljati nejednako postupanje s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica.

53. Stoga se člankom 273. Direktive o PDV-u državama članicama ne dopušta utvrđivati dodatne obveze za bilo koje osobe (zaposlenici, članovi obitelji, susjedi, itd.) koje su bilo kako posredno povezane s dugovanim PDV-om treće osobe te na taj način proširiti područje primjene Direktive o PDV-u i na te osobe.

54. Čini mi se da izraz „daljnje obveze” (ili „druge obveze” u drugim jezičnim verzijama) već pretpostavlja postojeće obveze u smislu Direktive o PDV-u koje se temeljem članka 273. Direktive o PDV-u zbog određenih razloga još mogu nadopuniti. Stoga smatram da taj izraz ne omogućava da se po prvi put stvore nove obveze za osobe koje do sada nisu bile obuhvaćene Direktivom o PDV-u.

55. Taj zaključak odgovara sistematici i *telosu* Direktive o PDV-u. Njome se, naime, uređuje (materijalno) pravo poreza na dodanu vrijednost, odnosno nastanak obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost za obveznika PDV-a. Stoga osnovno činjenično obilježje pretpostavlja postojanje (članak 2. stavak 1. Direktive o PDV-u) isporuke ili usluge *poreznog obveznika*. Člankom 9. Direktive o PDV-u potom se definira tko je porezni obveznik. To su samo osobe koje samostalno provode gospodarsku aktivnost. Tim osobama u načelu nisu obuhvaćeni zaposleni organi društva(16).

56. Isto tako, članak 273. smješten je u poglavlje 7. (Razne odredbe) glave XI. pod naslovom „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici”. Dok se člankom 272. omogućuje određene porezne obveznike osloboditi određenih obveza iz poglavlja 2. do 6., člankom 273. proširuju se obveze za daljnje/druge obveze. Stoga je prema sistematici moguće da se to odnosi samo na obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici koje su obuhvaćene glavom XI.

57. Ako područjem primjene Direktive o PDV-u u načelu(17) nisu obuhvaćene osobe koje nisu obveznici PDV-a, onda teško da se člankom 273. Direktive o PDV-u državama članicama dopušta da utvrde posebne (daljnje/druge) obveze za osobe koje do tada nisu bile obuhvaćene Direktivom o PDV-u samo zato što to služi i osiguranju prihoda od PDV-a i sprječavanju utaja poreza. S tim u skladu su se zahtjevi za prethodnu odluku u vezi s člankom 273. Direktive o PDV-u na koje je Sud odgovorio odnosili uvijek na slučajeve u kojima su poreznom obvezniku bile nametnute dodatne obveze ili sankcije(18).

58. Proširenje obveza na temelju članka 273. Direktive o PDV-u u svakom je slučaju moguće na osobe koje su, premda nisu porezni obveznici, ipak već obuhvaćene Direktivom o PDV-u. Primjer za to su pravne osobe koje nisu porezni obveznici, a koje su identificirane u svrhe plaćanja PDV-a te stoga mogu postati i osobama odgovornim za plaćanje PDV-a (vidjeti članak 197. stavak 1. točku (b) Direktive o PDV-u).

59. To je pojašnjeno i člankom 273. stavkom 2. Direktive o PDV-u. Naime, mogućnost iz stavka 1. tog članka stoga se „ne može [...] upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su već od onih propisanih u poglavlju 3. [(„Izdavanje računa”) glave XI. („Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici”).” Obveze navedene u toj odredbi isto se tako odnose samo na porezne obveznike i već Direktivom o PDV-u obuhvaćene određene osobe koje nisu porezni obveznici.

60. To osobito vrijedi ako se u obzir uzme članak 205. Direktive o PDV-u. Budući da su tim člankom izričito obuhvaćene samo određene situacije, proširenje na druge situacije samo se teško može opravdati člankom 273. Direktive o PDV-u. Tako bi i paralelna odgovornost kupca za obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednosti poduzeća koje je izvršilo isporuku ili uslugu pridonijela osiguranju poreznih prihoda i sprječavanju utaje poreza. Isto vrijedi i za odgovornost kradljivca čija

kraća ima za posljedicu da pokradeni ne može podmiriti svoje obveze u vezi s porezom na dodanu vrijednost. Međutim, tekstom članka 273. Direktive o PDV-u nije omogućena navedena odgovornost takvih osoba koje nisu porezni obveznici.

b) *Odgovornost za obveze potrebna za pravilnu naplatu PDV-a i sprječavanje utaje poreza*

61. Osim toga, već je upitno i to je li odgovornost za obveze iz članka 19. stavka 2. DOPK-a uopće prikladna da se njome osigura pravilna naplata PDV-a i spriječi utaja poreza.

62. Ta odgovornost ostaje, naime, opća odgovornost, u ovom predmetu čak osobe koja nije porezni obveznik, za tuču poreznu obvezu. Stoga iznos koji tužitelj duguje nije porez na dodanu vrijednost. Taj porez na dodanu vrijednost i nadalje duguje porezni obveznik. To je razvidno iz članka 21. stavka 3. DOPK-a. Prema toj odredbi odgovornost prestaje čim prestane porezna obveza te se već plaćeni iznosi nadoknađuju odgovornoj osobi. Stoga plaćanje koje učini odgovorna osoba čak ni ne gasi poreznu obvezu.

63. Međutim, ako tužitelj ne duguje PDV, odgovornost za obveze iz članka 19. stavka 2. DOPK-a ne može osigurati ni pravilnu naplatu PDV-a. Ono što se tom odgovornošću za obveze želi sankcionirati, odnosno spriječiti, jest nepošteno smanjenje imovine na teret društva koje zbog toga ne može podmiriti svoje obveze (u ovom predmetu porezne obveze). Stoga se pravilnoj naplati PDV-a odgovornost iz članka 19. stavka 2. DOPK-a niti protivi niti joj pogoduje. Naime, PDV se i dalje mora u točno istom iznosu naplatiti od obveznika PDV-a.

64. Osim toga, tom se odgovornošću osobe koja nije porezni obveznik ne može spriječiti ni utaja poreza od strane poreznog obveznika. Odgovornost je povezana samo s neplaćanjem poreza zbog nepostojanja imovine poreznog obveznika. Puko neplaćanje pravilno prijavljenog poreza nije utaja poreza(19). U tom smislu nisu ispunjeni konstitutivni elementi iz članka 273. Direktive o PDV-u.

B. *Međuzaključak*

65. Slijedom navedenog, kao što je Bugarska naglasila, člankom 19. stavkom 2. DOPK-a ne provodi se pravo Unije. Tom se odredbom ne sankcionira povreda odredaba Direktive o PDV-u, nego povreda obveza lojalnosti prema društvu. Ta povreda ima u najboljem slučaju posredne učinke ako PDV plati treća osoba.

66. Kao što sam već navela u mnogim drugim predmetima, nisu sve neizravne poveznice s pravom kojim se uređuje porez na dodanu vrijednost dostatne da opravdaju područje primjene prava Unije(20). Taj pristup u skladu je sa sudskom praksom Suda u pogledu određivanja područja primjene Povelje(21). I za primjenjivost Povelje pretpostavlja se postojanje određenog stupnja povezanosti, između akta prava Unije i predmetne nacionalne mjere, koji nadilazi sličnost obuhvaćenih područja ili neizravne učinke jednog područja na drugo.

67. Slijedom navedenog Sud nije nadležan za odgovor na pitanja postavljena u ovom predmetu. Opća solidarna odgovornost organa društva (koji nije porezni obveznik u smislu Direktive o PDV-u) zbog ponašanja štetnog po društvo (u ovom predmetu: dodjeljivanje plaće u neprimjerenom iznosu), koje je kauzalno za neplaćanje dospjelih poreznih obveza društva nije predmet Direktive o PDV-u i nije obuhvaćeno područjem primjene prava Unije. To vrijedi i ako se među neplaćenim poreznim obvezama društva ili poreznim obvezama društva koje su plaćene sa zakašnjenjem djelomično nalaze i obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost ili kamata za zakašnjelo plaćanje poreza na dodanu vrijednost.

C. Podredno: Protivi li se pravu Unije solidarna odgovornost za dugovani PDV uklju?uju?i kamate?

68. U slu?aju da bi, suprotno tomu, Sud smatrao da je nadležan za odgovor na prethodna pitanja jer se odgovornost za obveze iz ?lanka 19. stavka 2. DOPK-a smatra provedbom Direktive o PDV-u, tada se na tri prethodna pitanja suda koji je uputio zahtjev može odgovoriti na na?in: pravom Unije se takva odgovornost za obveze ne zahtijeva, no takva mu se odgovornost za obveze ni ne protivi.

69. Prema mišljenju Suda, u kontekstu odgovornosti u skladu s ?lankom 205. Direktive o PDV-u nije sporno ako se odgovornost ne proširi samo na poreznu obvezu, nego i na zatezne kamate tre?e osobe(22). ?ak i ako se solidarna odgovornost u skladu s ?lankom 205. Direktive o PDV-u prema svojem tekstu odnosi samo na pla?anje PDV-a, tom odredbom države ?lanice nisu sprije?ene da solidarno odgovornoj osobi nametnu sve troškove povezane s tim porezom. Time su obuhva?ene i zatezne kamate koje osoba odgovorna za pla?anje porezauguje zbog nepla?anja tog poreza(23).

70. Prema mojem mišljenju, u skladu sa shva?anjem Komisije i Španjolske, to vrijedi i za ovaj slu?aj ako se dodatna odgovornost za obveze može temeljiti na ?lanku 273. Direktive o PDV-u. U slu?aju da je organ društva svojim vlastitim djelovanjem (dodjeljivanje neprimjerene pla?e) kauzalno prouzro?io da društvo nije moglo pravodobno podmiriti svoju obvezu pla?anja poreza na dodanu vrijednost, odgovornost za te nepla?ene poreze i time nastalo pove?anje imovine tre?e osobe (korist s osnove kamata) služi legitimnom cilju (osiguranje imovine društva putem odgovornosti za poreze koji se moraju platiti uklju?uju?i s time povezane štete prouzro?ene kašnjenjem).

71. Navedenom se odgovornoš?u ispunjavaju i ostali uvjeti na?ela proporcionalnosti(24). Ona je prikladna i potrebna za postizanje tog cilja. Jednako prikladno blaže sredstvo nije razvidno. Odnosi li se to na za to odgovornu osobu koja se sama obogatila osiromašivanjem društva te je to prouzro?ilo nepla?anje porezne obveze uklju?uju?i obveze za kamate, takva je odgovornost i prikladno sredstvo.

VI. Zaklju?ak

72. Stoga predlažem Sudu da Administrativen sadu Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom Tarnovu, Bugarska) odgovori kako slijedi:

Op?a solidarna odgovornost organa društva (koji nije porezni obveznik u smislu Direktive o PDV-u) zbog ponašanja šetnog po društvo (u ovom predmetu: dodjeljivanje pla?e u neprimjerenom iznosu) koje je kauzalno za nepla?anje dospjelih poreznih obveza društva nije predmet Direktive o PDV-u i nije obuhva?ena područjem primjene prava Unije. Stoga Sud nije nadležan za odgovor na upu?ena pitanja.

1 Izvorni jezik: njema?ki

2 Vidjeti primjerice navode BVerfG-a (Savezni ustavni sud, Njema?ka), presuda od 24. travnja 2013., Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, t. 91.). Jasna kritika razvidna i u Widmann, W., *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2014., str. 5. (str. 6. i 7.).

- 3 Presuda od 26. veljače 2013. (C-617/10, EU:C:2013:105)
- 4 Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u verziji koja je bila na snazi sporne godine (2014.)
- 5 SL 1995, C 316, str. 48. i sljedeće (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 19., svezak 14., str. 50.)
- 6 Presude od 19. studenoga 2019., A. K. i dr. (Neovisnost Disciplinskog vijeća Vrhovnog suda) (C-585/18, C-624/18 i C-625/18, EU:C:2019:982, t. 77.), od 15. studenoga 2016., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, t. 40.)
- 7 Presuda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 22.) kao i rješenje od 12. srpnja 2012., Currà i dr. (C-466/11, EU:C:2012:465, t. 26.)
- 8 Presuda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 28.)
- 9 Presude od 8. ožujka 2022., Komisija/Ujedinjena Kraljevina (Borba protiv prijevara umanjenjem vrijednosti) (C-213/19, EU:C:2022:167, t. 208. i sljedeće), od 14. listopada 2021., Ministerul Lucrurilor Publice, Dezvoltării i Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, t. 36.), od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 26.)
- 10 Presuda od 5. prosinca 2017., M.A.S. i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, t. 32.), vidjeti u tom smislu presudu od 7. travnja 2016., Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, t. 21.)
- 11 Presuda od 8. ožujka 2022., Komisija/Ujedinjena Kraljevina (Borba protiv prijevara umanjenjem vrijednosti) (C-213/19, EU:C:2022:167, t. 211.)
- 12 Presuda od 26. veljače 2013. (C-617/10, EU:C:2013:105)
- 13 Presuda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 27.) potvrđena presudama od 8. rujna 2015., Taricco i dr. (C-105/14, EU:C:2015:555, t. 39. i sljedeće) i od 5. prosinca 2017., M.A.S. i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, t. 32. i sljedeće)
- 14 Presuda od 14. listopada 2021., Ministerul Lucrurilor Publice, Dezvoltării i Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, t. 29.)
- 15 U tom smislu presuda od 20. svibnja 2021., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, t. 28.)
- 16 Vidjeti štoviše o pitanju odbora koji nije zaposlen: presuda od 13. lipnja 2019., IO (Porez na dodanu vrijednost – Djelatnost pitanja nadzornog odbora) (C-420/18, EU:C:2019:490)
- 17 Izuzeća postoje na primjer za pravne osobe koje nisu porezni obveznici jer primjerice ostvaruju i stjecanje robe unutar Zajednice (vidjeti pitanak 2. stavak 1. točku (b), pitanak 20. stavak 2. Direktive o PDV-u) ili one koje mogu biti osobe odgovorne za plaćanje PDV-a (vidjeti pitanak 197. stavak 1. točku (b) Direktive o PDV-u).
- 18 Vidjeti rješenje od 21. listopada 2021., EuroChem Agro Hungary (C-583/20, neobjavljeno, t. 25.), presude od 15. travnja 2021., Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, t. 24.), od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), od 26. listopada 2017., BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, t. 22. odnosila se na davanje jamstva novog poreznog obveznika), od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 55.), od 5. listopada 2016., Maya

Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, t. 42.) i od 21. lipnja 2012., Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 54. govori o gospodarskim subjektima, t. 61. o poreznim obveznicima).

19 Presuda od 2. svibnja 2018., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, t. 39. i 40.); vidjeti o tome iscrpno i moje mišljenje od 5. svibnja 2022. u predmetu HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, t. 35. i sljedeće)

20 Vidjeti moje mišljenje u spojenim predmetima IN i JM (C-469/18 i C-470/18, EU:C:2019:597, t. 65.). Vidjeti u tom pogledu i presudu od 24. listopada 2019., Belgische Staat (C-469/18 i C-470/18, EU:C:2019:895, t. 18.)

21 Presude od 6. listopada 2016., Paoletti i dr. (C-218/15, EU:C:2016:748, t. 14.), od 10. srpnja 2014., Julián Hernández i dr. (C-198/13, EU:C:2014:2055, t. 34.) i od 6. ožujka 2014., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, t. 24.)

22 Presuda od 20. svibnja 2021., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, t. 40. i sljedeće)

23 Presuda od 20. svibnja 2021., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, t. 42.), Sud nije prihvatio uže tumačenje članka 205. Direktive o PDV-u koje sam predložila, vidjeti moje mišljenje u predmetu ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, t. 31. i sljedeće).

24 Primjerice presude od 26. listopada 2010., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 57.) i od 27. siječnja 2009., Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, t. 52.)