



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 2. lipnja 2022.¹

Predmet C-1/21

MC

protiv

**Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praksa” Veliko Tarnovo pri
Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite**

(zahtjev za prethodnu odluku Administrativen sada Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom
Tarnovu, Bugarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Nacionalna odredba kojom se predviđa solidarna odgovornost direktora društva ako je iz njega nepošteno povukao imovinu tako da to društvo nije moglo podmiriti svoje porezne obveze (među njima i obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost) – Odgovornost i za dospjele kamate društva – Područje primjene prava Unije – Načelo proporcionalnosti”

I. Uvod

1. Ovim se zahtjevom za prethodnu odluku ponovno otvara poznato pitanje nadležnosti u novom ruhu. Predstavlja li općim poreznim pravom predviđena solidarna odgovornost fizičke 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 drugim odredbama prava Unije? Ili je odredba o solidarnoj odgovornosti osobe čije je djelovanje pridonijelo tomu da druga osoba nije pravodobno mogla ispuniti svoju obvezu plaćanja poreza isključivo nacionalna postupovna odredba u svrhu zaštite poreznih prihoda na koju se pravo Unije ne odnosi?

2. To pomalo podsjeća na situaciju iz odluke² u predmetu Åkerberg Fransson³ o kojoj se mnogo raspravljalo, a u kojoj je ocijenjeno da je kaznena osuda obveznika PDV-a zbog utaje PDV-a provedba prava Unije. Međutim, pitanje o kojem je u ovom predmetu potrebno odlučiti opsežnije je.

¹ Izvorni jezik: njemački

² Vidjeti primjerice navode BVerfG-a (Savezni ustavni sud, Njemačka), 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)

3. U ovom predmetu, naime, nije riječ 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 očito neprimjereno povisila plaću u društvu i time iz tog društva povukla imovinu. Zbog toga društvo dosad nije moglo u cijelosti odnosno pravodobno podmiriti svoje obveze (među 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 zlouporabe povjerenja) već samo zbog toga obuhvaćena područjem primjene Direktive o PDV-u, a time i područjem prava Unije jer društvo zbog tog ponašanja, među 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 vrijednost⁴ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i Konvencija sastavljena na temelju članka K.3 Ugovora o Europskoj uniji o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica⁵, 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:

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 slj. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 19., svezak 14., str. 50.)

- 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,
- zlouporabu 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 prijevара, propisana zatvorska kazna koja može dovesti do izručenja, pri čemu se podrazumijeva da se ozbiljnom prijevarom smatra prijevara koja uključuje minimalni iznos koji se određuje u svakoj državi članici. Minimalan iznos ne smije biti određen na iznos koji prelazi 50 000 [eura].”

10. Člankom 9. („Interne odredbe”) te konvencije određeno je:

„Niti jedna odredba ove Konvencije ne sprečava države članice da usvoje interne pravne odredbe koje prelaze obveze koje proizlaze iz ove Konvencije.”

3. Direktiva o PDV-u

11. Članak 205. Direktive o PDV-u sadržava sljedeću odredbu:

„U slučajevima iz članaka 193. do 200. i članaka 202., 203. i 204., države članice mogu odrediti da je umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.”

12. Spomenutim člancima iz glave XI. (poglavlje 1.) uređuje se obveza plaćanja, odnosno porezna obveza „poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici”. Direktori društava odnosno slučaj neprimjerenog dodjeljivanja plaće u tim se člancima ne spominju.

13. Člankom 273. Direktive o PDV-u predviđa se:

„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.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

B. Bugarsko pravo

14. Danačno-osiguritelan procesualen kodeksom (Zakon o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja, u daljnjem tekstu: DOPK) uređeno je sljedeće.

15. Članak 14. DOPK-a odnosi se na obveznike:

„Obveznici su fizičke i pravne osobe koje su:

1. dužne plaćati poreze ili obvezne doprinose za socijalno osiguranje; [...]”

16. Člankom 19. stavkom 2. DOPK-a uređuje se odgovornost člana uprave za smanjenje imovine društva te on glasi:

„Direktor ili član uprave koji iz imovine pravne osobe, koja je obveznik u skladu s člankom 14. točkama 1. ili 2., nepošteno izvršava plaćanja 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 čega 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. Članak 20. DOPK-a odnosi se na redosljed ovrhe i njime je predviđeno:

„U slučajevima uređenima člankom 19. najprije se osigurava i ovršuje imovina obveznika za čije 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. porezni se obveznik definira kako slijedi:

„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 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 (Teritorialna direkcija Nacionalne agencije za javne prihode) u korist državnog proračuna.”

21. Zakonom za lihvite varhu danaci, taksi i drugi podobni daržavni vzemania (Zakon o kamatama na poreze, pristojbe i druga slična javnopravna potraživanja) u članku 1. stavku 1. predviđa se 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 kamata 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 djelomično 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 povećana naknada bila isplaćena nije bio ni u skladu sa zakonom propisanim uvjetima. Iznosi su se doznačivali odvjetniku koji je djelovao za to društvo, a on ih je pak doznačivao 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 prijenos 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 obračunane 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 zloporabnom 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 poreznog obveznika?
3. Je li nacionalna odredba predviđena u članku 19. stavku 2. DOPK-a uređena protivno načelu 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 očitovanja podnijeli su tužitelj, Bugarska, Kraljevina Španjolska i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odlučio da rasprava nije potrebna.

V. Pravna ocjena

31. Cilj svih pitanja suda koji je uputio zahtjev jest doznati protivi li se pravu Unije nacionalna odredba kojom se predviđa solidarna odgovornost fizičke 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, među njima i obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost, nije mogla platiti pravodobno ili u cijelosti. Tim se pitanjima pretpostavlja da je takva odgovornost osobe koja nije porezni obveznik obuhvaćena područjem primjene prava Unije.

A. Nadležnost Suda

32. Bugarska u svojem pisanom očitavanju dvoji o nadležnosti Suda. U okviru prethodnog postupka na temelju članka 267. UFEU-a Sud može tumačiti pravo Unije samo u granicama dodijeljene nadležnosti⁶. Stoga, kada pravna situacija ne ulazi u područje primjene prava Unije, Sud nije nadležan o njoj odlučivati⁷.

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.)

33. Sud je stoga nadležan odgovoriti na prethodna pitanja samo ako se odgovornost tužitelja za obveze utvrđena u skladu s člankom 19. stavkom 2. DOPK-a, koja je predmet glavnog postupka, temelji na provedbi prava Unije.

34. U ovom predmetu nije riječ o provedbi prava Unije u obliku prenošenja Direktive o PDV-u. Nacionalnim pravom predviđena je opća akcesorna odgovornost ako organ društva iz tog društva povuče imovinu tako da ono više ne može na vrijeme podmiriti svoje porezne obveze. To je neovisno o vrsti poreza za koji se odgovara kao i o činjenici je li osoba koja odgovara porezni obveznik ili ne pa je stoga neovisno o Direktivi o PDV-u.

35. Međutim, kao što je Sud već odlučio, o provedbi prava Unije riječ je i ako se primjenom nacionalnog prava sankcionira povreda odredaba te direktive i time ispunjava obveza učinkovitog sankcioniranja načina ponašanja kojima se šteti financijskim interesima Unije⁸, koja je državama članicama nametnuta Ugovorom.

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

1. Članak 325. UFEU-a

37. U skladu s člankom 325. UFEU-a, države članice su u svrhu suzbijanja nezakonitih djelovanja usmjerenih protiv financijskih interesa Unije obvezne poduzeti odvratajuće i učinkovite 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 interesa⁹. Države članice dužne su jamčiti učinkovitu naplatu vlastitih sredstava Unije. U tom smislu, spomenute države članice dužne su naplatiti iznose koji odgovaraju vlastitim sredstvima koja su zbog prijevара bila povučena iz proračuna Unije¹⁰.

38. U carinskom je pravu Sud¹¹ proširio područje primjene članka 325. UFEU-a na obvezu država članica da „poduz[mu] potrebne mjere kako bi zajamčile djelotvorno i potpuno ubiranje carina”. Međutim, ta se odluka odnosila na propuštanje provođenja djelotvornih carinskih provjera unatoč poznatom modelu carinske prijevare. Međutim u ovom predmetu nije riječ o modelu prijevare vezane uz PDV. Isto tako nije razvidno ni to da je u predmetnom slučaju propušteno provođenje učinkovitih nadzora PDV-a. Tako ni članak 19. stavak 2. DOPK-a ne predstavlja nadzor PDV-a.

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 prijevара umanjnjem vrijednosti) (C-213/19, EU:C:2022:167, t. 208. i slj.), od 14. listopada 2021., Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și 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 prijevара umanjnjem vrijednosti) (C-213/19, EU:C:2022:167, t. 211.)

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

40. Organ društva kao fizička osoba djeluje nepošteno (i prilično je upitno može li se već zbog toga govoriti o nezakonitom djelovanju), 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, s obzirom na to da društvo poslije više ne može plaćati svoje poreze, može imati učinke na porezni prihod (i time posredno i na porezni prihod od PDV-a), što pak za sobom povlači posljedice odgovornosti. Takvom se odgovornošću u najboljem slučaju može posredno spriječiti ugrožavanje ostvarivanja prihoda od PDV-a.

41. Predmetna se situacija prema tome razlikuje od one na kojoj se temeljila presuda Åkerberg Fransson¹². U toj se situaciji pravna posljedica koju je Sud prihvatio, prema kojoj se porezne kazne i kazneni postupci zbog porezne utaje uslijed netočnih podataka koji se odnose na PDV trebaju smatrati provedbom članka 325. UFEU-a¹³, odnosila na izravno suzbijanje prijevare vezane uz PDV. Međutim u ovom se slučaju ne sankcionira prijevarena vezana uz PDV, nego nepošteno ponašanje na teret društva (moguće da je riječ o vrsti zlouporabe povjerenja). Međutim, obveza država članica iz članka 325. UFEU-a nema nikakve veze s odgovornošću za obveze nepoštenog organa društva u skladu s člankom 19. stavkom 2. DOPK-a.

2. Konvencija PFI

42. Zbog sličnih razloga nije primjenjiva ni Konvencija PFI. Naime, ta je konvencija isto tako povezana s učinkovitim suzbijanjem prijevarnog djelovanja. Tako se u članku 1. te konvencije izričito spominje uporaba ili predočenje lažnih, netočnih ili nepotpunih izjava ili dokumenata koje za svoj učinak ima protupravno prisvajanje ili nezakonito zadržavanje sredstava iz općeg proračuna Unije ili proračuna kojima upravlja Unija ili kojima se upravlja u ime Unije. Pojam „prijevare koje štetno utječu na financijske interese” u smislu članka 1. stavka 1. Konvencije PFI s tim u skladu nužno treba tumačiti na način da uključuje namjernu uporabu lažnih ili netočnih izjava predočenih nakon provedbe projekta koji se financira¹⁴.

43. U ovom predmetu to se nije dogodilo. Kao što je već prethodno navedeno, tužitelj nije dao takve izjave da bi time nezakonito smanjio sredstva iz proračuna Unije. To što si je on u svojstvu organa društva dodijelio neprimjerenu plaću i na taj način naštetio financijskim interesima društva, odnosno imovini društva, nije predmet Konvencije PFI.

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 slj.) i od 5. prosinca 2017., M. A. S. i M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, t. 32. i slj.)

¹⁴ Presuda od 14. listopada 2021., Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării și Administrației (C-360/20, EU:C:2021:856, t. 29.)

3. Članak 205. Direktive o PDV-u

44. Na prvi bi pogled odgovornost za obveze predviđena člankom 19. stavkom 2. DOPK-a, međutim, mogla počivati na članku 205. Direktive o PDV-u. Naime, tim se člankom predviđa da države članice mogu u određenim slučajevima (točnije u slučajevima iz članaka 193. do 200. i članaka 202., 203. i 204.) odrediti da je umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.

45. Ta odredba ima za cilj poreznim tijelima osigurati učinkovitu 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 direktive¹⁵.

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. Nasuprot tomu, člancima 193. do 200. obuhvaćene su određene transakcije (isporuke i usluge) koje za posljedicu imaju poreznu obvezu poreznog obveznika ili određenih osoba 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 nijedna 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 poštovanje 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

¹⁵ U tom smislu presuda od 20. svibnja 2021., ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, t. 28.)

daljnje obveze o kojima je riječ u članku 273. Direktive o PDV-u odnositi i na osobu koja nije porezni obveznik, a koja do tada 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 utvrđivanje dodatnih obveza 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 proširenje područja 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 prvi put stvore nove obveze za osobe koje do tada 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 isporuke ili usluge *poreznog obveznika* (članak 2. stavak 1. Direktive o PDV-u). 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 društva¹⁶.

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 načelu¹⁷ 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

¹⁶ Vidjeti također o članu odbora koji nije zaposlen: presuda od 13. lipnja 2019., IO (Porez na dodanu vrijednost – Djelatnost člana 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 članak 2. stavak 1. točku (b), članak 20. stavak 2. Direktive o PDV-u) ili one koje mogu biti osobe odgovorne za plaćanje PDV-a (vidjeti članak 197. stavak 1. točku (b) Direktive o PDV-u).

skladu su se zahtjevi za prethodnu odluku u vezi s člankom 273. Direktive o PDV-u na koje je Sud odgovorio uvijek odnosili na slučajeve u kojima su poreznom obvezniku bile nametnute dodatne obveze ili sankcije¹⁸.

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. drugim stavkom Direktive o PDV-u. Naime, mogućnost iz prvog stavka tog članka stoga se „ne može [...] upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće 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 određene osobe koje nisu porezni obveznici već obuhvaćene Direktivom o PDV-u.

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 teško se može opravdati člankom 273. Direktive o PDV-u. Tako bi i usporedna 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 krađa ima za posljedicu to da pokradeni ne može podmiriti svoje obveze u vezi s porezom na dodanu vrijednost. Međutim, tekstom članka 273. Direktive o PDV-u ne omogućuje se 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 tuđu 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 odgovornost iz članka 19. stavka 2. DOPK-a pravilnoj naplati PDV-a niti protivi niti joj pogoduje. Naime, PDV se i dalje mora naplatiti od obveznika PDV-a u potpuno istom iznosu.

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).

64. Osim toga, tom se odgovornošću osobe koja nije porezni obveznik ne može spriječiti ni utaja poreza poreznog obveznika. Odgovornost je povezana samo s neplaćanjem poreza zbog nepostojanja imovine poreznog obveznika. Puko neplaćanje pravilno prijavljenog poreza nije utaja poreza¹⁹. U tom smislu nisu ispunjeni konstitutivni elementi iz članka 273. Direktive o PDV-u.

B. Međuzaključak

65. Slijedom navedenog, kao što je naglasila Bugarska, 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 Unije²⁰. Taj pristup u skladu je sa sudskom praksom Suda u pogledu određivanja područja primjene Povelje²¹. Za primjenjivost Povelje također se pretpostavlja 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 za društvo (u ovom predmetu dodjeljivanje plaće u neprimjerenom iznosu), čija je posljedica neplaćanje dospjelih poreznih obveza društva, nije predmet Direktive o PDV-u i nije obuhvaćena 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 zakašnjenje plaćanja poreza na dodanu vrijednost.

C. Podredno: protivi li se pravu Unije solidarna odgovornost za dugovani PDV uključujući kamate?

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

69. Prema mišljenju Suda, u kontekstu odgovornosti u skladu s člankom 205. Direktive o PDV-u nije sporno ako se odgovornost ne proširi samo na poreznu obvezu nego i na zatezne kamate treće osobe²². Čak i ako se solidarna odgovornost u skladu s člankom 205. Direktive o PDV-u prema svojem tekstu odnosi samo na plaćanje PDV-a, tom odredbom države članice nisu spriječene da

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 slj.)

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 slj.)

solidarno odgovornoj osobi nametnu sve troškove povezane s tim porezom. Time su obuhvaćene i zatezne kamate koje osoba odgovorna za plaćanje poreza duguje zbog neplaćanja tog poreza²³.

70. Prema mojem mišljenju, u skladu sa shvaćanjem Komisije i Španjolske, to vrijedi i za ovaj slučaj ako se dodatna odgovornost za obveze može temeljiti na članku 273. Direktive o PDV-u. U slučaju da je organ društva svojim vlastitim djelovanjem (dodjeljivanje neprimjerene plaće) prouzročio to da društvo nije moglo pravodobno podmiriti svoju obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost, odgovornost za te neplaćene poreze i time nastalo povećanje imovine treće osobe (korist s osnove kamata) služi legitimnom cilju (osiguranje imovine društva putem odgovornosti za poreze koji se moraju platiti uključujući s time povezane štete prouzročene kašnjenjem).

71. Navedenom se odgovornošću ispunjavaju i ostali uvjeti načela proporcionalnosti²⁴. 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 prouzročilo neplaćanje porezne obveze uključujući obveze za kamate, takva je odgovornost i prikladno sredstvo.

VI. Zaključak

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

Opća solidarna odgovornost organa društva (koji nije porezni obveznik u smislu Direktive o PDV-u) zbog ponašanja štetnog za društvo (u ovom predmetu dodjeljivanje plaće u neprimjerenom iznosu) čija je posljedica neplaćanje dospjelih poreznih obveza društva nije predmet Direktive o PDV-u i nije obuhvaćena područjem primjene prava Unije. Stoga Sud nije nadležan za odgovor na upućena pitanja.

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 slj.).

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.)