



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 14. siječnja 2021.¹

fPredmet C-4/20

„ALTI” OOD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praksa” – Plovdiv pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 205. i članak 273. – Solidarna odgovornost treće osobe koja nije osoba odgovorna za plaćanje PDV-a – Opseg odgovornosti – Proširenje odgovornosti jamca platca na zatezne kamate osobe odgovorne za plaćanje PDV-a – Proširena odgovornost u svrhu učinkovitog suzbijanja prijevара u vezi s PDV-om – Postojanje prijevара u vezi s PDV-om u slučaju neplaćanja prijavljene obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost”

I. Uvod

1. Sud je ponovo pozvan protumačiti Direktivu o PDV-u, u konkretnom slučaju članke 205. i 273., u raskoraku između učinkovitije naplate poreza na dodanu vrijednosti od strane država članica i temeljnih prava dotičnih osoba u vezi s načelom proporcionalnosti.
2. Ovaj je put potrebno pojasniti dopušta li Direktiva o PDV-u državi članici da primatelja isključivo tuzemne isporuke uz osobu koja je obavila isporuku odredi kao drugu „osobu odgovornu za plaćanje poreza” (točnije: jamca platca) i da ga smatra odgovornim ne samo za tuđu obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost, nego i za tuđe zatezne kamate. Članak 205. Direktive o PDV-u u određenim slučajevima predviđa mogućnost da države članice mogu odrediti drugu osobu koja umjesto osobe odgovorne za plaćanje PDV-a mora platiti „PDV”, međutim, ne sadržava nikakve opširnije informacije o opsegu te odgovornosti.
3. S druge strane, potrebno je razmisliti o postupovnoj autonomiji država članica koja možda dopušta da se neovisno o članku 205. Direktive o PDV-u uvede i odgovornost za tuđe zatezne kamate kao neka vrsta sredstva za sankcioniranje. Uzimajući u obzir cilj učinkovitog suzbijanja prijevара, Bugarska smatra da je odgovornost za zatezne kamate potrebna. U predmetnom je slučaju, naime, riječ o tome da je primatelj znao ili morao znati, da je dobavljač kojemu je on platio uredno prijavio svoju obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost, ali je nije u roku podmirio.

¹ Izvorni jezik: njemački

II. Pravni okvir

A. *Pravo Unije*

4. Okvir prava Unije čini Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost² (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

5. U uvodnoj izjavi 44. te direktive navodi se:

„Države članice trebaju imati mogućnost definiranja osobe osim one odgovorne za plaćanje PDV-a kao osobe koja je solidarno i posebno odgovorna za njegovo plaćanje.”

6. Članak 193. Direktive o PDV-u definira osobu odgovornu za plaćanje PDV-a na sljedeći način:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.”

7. Članak 205. Direktive o PDV-u sadržava mogućnost da se uz osobe odgovorne za plaćanje PDV-a odredi druga osoba koja kao solidarno odgovorna mora platiti PDV:

„U slučajevima iz članka 193. do 200. i članka 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.”

8. Članak 207. stavak 2. Direktive o PDV-u uređuje nadalje:

„Države članice također donose potrebne mjere kako bi osigurale da osobe koje se sukladno članku 205. smatraju solidarno odgovorne za plaćanje PDV-a, poštuju svoje obveze u vezi s plaćanjem.”

9. Članak 273. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa mogućnosti za suzbijanje porezne utaje, itd.:

„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.”

B. *Bugarsko pravo*

10. Bugarsko pravo predviđa u članku 177. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS) odgovornost treće osobe u slučaju prijave u vezi s PDV-om. S tim u skladu, društvo koje je primilo oporezivu isporuku i koje je s tim u vezi ostvarilo odbitak pretporeza odgovara za neplaćeni PDV svojeg dobavljača ako je znao ili morao znati da dobavljač neće platiti porez koji odgovara odbitku pretporeza.

11. Člankom 14. točkom 3. i člankom 16. stavkom 3. Danačno-osiguritelni procesualni kodeksa (Zakon o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja, u daljnjem tekstu: DOPK) obuhvaćena je odgovornost treće osobe kao jamca platca u poreznom pravu, među ostalim za kamate i troškove naplate.

² 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 u spornom razdoblju.

12. U člancima 121., 122. i 126. Zakona za zadalženjata i dogovorite (Zakon o obveznim odnosima i ugovorima, u daljnjem tekstu: ZZD) nalaze se odredbe o pukom relativnom učinku solidarne odgovornosti. S tim u skladu vjerovnik može od solidarnog dužnika po svojem odabiru zahtijevati izvršenje ukupne obveze. Ako se neispunjenje može pripisati samo jednom od dužnika, vjerovnik može od njega zahtijevati naknadu štete u cijelosti. Preostali dužnici odgovaraju solidarno samo za vrijednost prvotno dugovanog iznosa. Dolazak u zakašnjenje jednog solidarnog dužnika nema nikakvog učinka u odnosu na druge dužnike.

III. Glavni postupak

13. Društvo „Alti” OOD (u daljnjem tekstu: tužitelj) bugarsko je društvo s ograničenom odgovornošću.

14. Dana 10. travnja 2014. tužitelj je kupio od jednočlanog bugarskog društva s ograničenom odgovornošću „Fotomag” EOOD (u daljnjem tekstu: dobavljač) kombajn, traktor, kao i u svibnju još jedan drugi poljoprivredni stroj. Dobavljač je tužitelju za isporuke ispostavio odgovarajuće račune s posebno iskazanim PDV-om. Tužitelj je doznačio te iznose na bankovni račun dobavljača i ostvario pravo na odbitak pretporeza.

15. Dobavljač je navedenu poljoprivrednu tehniku prema računu od 10. travnja 2014. kupio od društva u Velikoj Britaniji, zbog čega je dobavljač u Bugarskoj ostvario stjecanje robe unutar Zajednice. Međutim, u okviru poreznog nadzora provedenog kod dobavljača u lipnju 2016. utvrđeno je da je obveza plaćanja PDV-a koja je po toj osnovi nastala prijavljena, ali u većem dijelu nije plaćena. Za preostalu obvezu plaćanja PDV-a od dobavljača se poreznim rješenjem o razrezu poreza na temelju poreznog nadzora (u daljnjem tekstu: porezno rješenje) zahtijevalo podmirenje obveze uvećano za odgovarajuće zatezne kamate od travnja 2014.

16. Porezni nadzor bio je naložen i nad tužiteljem. Dana 23. veljače 2018. od tužitelja se podmirenje PDV-a zahtijevalo rješenjem o razrezu poreza na temelju poreznog nadzora u svojstvu solidarnog dužnika (u daljnjem tekstu: rješenje o obvezi jamca platca). Prema članku 177. ZDDS-a, tužitelj odgovara za PDV koji je dobavljač iskazao u računima, ali nije platio. To je rješenje o obvezi jamca platca osim dobavljačeve obveze plaćanja PDV-a obuhvaćalo i zatezne kamate koje dobavljač duguje od travnja 2014.

17. Tužitelj je protiv tog rješenja o obvezi jamca platca bez uspjeha podnio prigovor te potom tužbu pred Administrativen sadom Plovdiv (Upravni sud u Plovdivu, Bugarska).

18. Taj je upravni sud odbio tužbu kao neosnovanu. On je odlučio da se u okviru solidarne odgovornosti moraju platiti zatezne kamate. Takav zaključak, smatra sud, proizlazi iz činjenice da nije isključena primjena članka 16. stavka 3. DOPK-a te da je tom odredbom izričito određeno da onaj tko odgovara za obveze poreznog obveznika odgovara i za poreze i obvezne doprinose za socijalno osiguranje kao i za kamate te troškove njihove naplate. Solidarna odgovornost u skladu s člankom 177. stavkom 1. ZDDS-a nije ograničena na visinu „dugovanog i neplaćenog poreza”. Stoga taj sud smatra da je zakašnjenje dobavljača u zakašnjenje dovelo i primatelja isporuke.

19. Protiv te presude Administrativen sada Plovdiv (Upravni sud u Plovdivu) tužitelj je podnio žalbu u kasacijskom postupku pred Varhoven administrativen sadom (Vrhovni upravni sud, Bugarska). Među strankama ovog postupka očito je još uvijek sporno postoji li uopće subjektivni element iz članka 177. ZDDS-a, točnije je li tužitelj znao ili morao znati da dobavljač neće platiti porez na dodanu vrijednost.

20. Neovisno o tome, tužitelj ističe i to da ne može dugovati zatezne kamate za razdoblje od dospijea obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost do donošenja rješenja o obvezi jamca platca. Budući da ne duguje nikakav originarni porez na dodanu vrijednost na temelju isporuke, nije ni povrijedio obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost u roku propisanom ZDDS-om. Odgovornost primatelja oporezive isporuke u skladu s člankom 177. ZDDS-a, zaključuje, ne obuhvaća zatezne kamate koje dobavljač duguje od dana isporuke.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

21. Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) potom je rješenjem od 16. prosinca 2019. Sudu uputio zahtjev za prethodnu odluku sa sljedećim pitanjima:

1. Treba li članak 205. Direktive o PDV-u i načelo proporcionalnosti tumačiti na način da solidarna odgovornost osobe registrirane za potrebe PDV-a koja je primatelj oporezive isporuke u pogledu poreza na dodanu vrijednost koji njezin dobavljač nije platio osim glavnog duga dobavljača (obveza plaćanja poreza na dodanu vrijednost) obuhvaća i sporedne tražbine u svrhu naknade štete nastale zbog zakašnjenja u visini zakonskih kamata na glavni dug od početka zakašnjenja dužnika do trenutka donošenja rješenja o razrezu poreza na temelju poreznog nadzora kojim se utvrđuje solidarna odgovornost, odnosno do ispunjenja obveze?
2. Treba li članak 205. Direktive o PDV-u i načelo proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalna odredba poput one iz članka 16. stavka 3. Danačno-osiguritelen procesualen kodeksa (Zakon o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja) prema kojoj odgovornost treće osobe za neplaćene poreze poreznog obveznika obuhvaća poreze i kamate?

22. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su bugarska porezna uprava, Republika Bugarska i Europska komisija.

V. Pravna ocjena

23. Sud koji je uputio zahtjev svojim dvama pitanjima u biti pita, obuhvaća li odgovornost treće osobe omogućena člankom 205. Direktive o PDV-u (u daljnjem tekstu: jamac platca) samo odgovornost za porez ili i za zatezne kamate osobe odgovorne za plaćanje PDV-a. U slučaju da potonje navedeno nije tako, taj sud želi znati protivi li se članku 205. Direktive o PDV-u bugarska odredba poreznog postupka koja opseg odgovornosti treće osobe proširuje i na zatezne kamate osobe odgovorne za plaćanje PDV-a. U skladu sa shvaćanjem Bugarske i Komisije, oba se pitanja mogu ispitati zajedno.

24. Budući da se pitanje suda koji je uputio zahtjev osobito odnosi na proširenje opsega te odgovornosti, prvo ću razmotriti opseg mogućnosti predviđene u članku 205. Direktive o PDV-u. Stoga je potrebno pojasniti obuhvaća li članak 205. Direktive o PDV-u osim poreza na dodanu vrijednost i druge sporedne tražbine poput zateznih kamata koje duguje osoba odgovorna za plaćanje PDV-a, a ako ne, protivi li mu se u tom slučaju bugarska odredba (odjeljak A).

25. Bugarska je odredila odgovornost u pogledu zateznih kamata u slučaju da osoba odgovorna za plaćanje PDV-a nije platila porez te je dužnik to znao ili morao znati. Stoga u pogledu opsega odgovornosti u obzir treba uzeti i članak 273. Direktive o PDV-u, koji državama članicama dopušta propisati i druge obveze da bi spriječile utaju. Odgovornost za zatezne kamate možda se može temeljiti na članku 205. u vezi s člankom 273. Direktive o PDV-u (odjeljak B).

A. Opseg solidarne odgovornosti za obvezu plaćanja (odgovornost jamca platca) prema članku 205. Direktive o PDV-u

1. Općenito

26. Članak 205. Direktive o PDV-u državama članicama daje pravo da u slučajevima iz članka 193. do 200. i članka 202., 203. i 204. odrede da je umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.

27. Sud do sada nije bio puno puta u prilici³ očitovati se o opsegu tog mogućeg proširenja obveze plaćanja PDV-a na treću osobu prema članku 205. Direktive o PDV-u.

28. Odredba članka 205. Direktive o PDV-u ne prebacuje obvezu plaćanja poreza na drugu osobu kao što je to primjerice u slučaju članka 196. Ta odredba uz poreznog obveznika predviđa drugu osobu koja je obvezna platiti PDV. Međutim, navedena obveza plaćanja pritom je oblikovana kao solidarna odgovornost i derivativno se nadovezuje na postojeću obvezu plaćanja PDV-a neke druge osobe. Time ona u konačnici odgovara odgovornosti treće osobe za tuđi porez. Da bi se ta obveza pojmovno razgraničila od originalne obveze plaćanja PDV-a, u daljnjem će se tekstu stoga govoriti o odgovornosti jamca platca.

29. Članak 205. Direktive o PDV-u dopušta takvu odgovornost jamca platca samo u određenim slučajevima, među ostalim, u slučaju iz članka 193. Članak 193. Direktive o PDV-u odnosi se na poreznu obvezu osobe koja obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga u slučaju isključivo tuzemne isporuke kao što je u predmetnom slučaju. Stoga je i taj „uobičajeni slučaj u smislu poreza na dodanu vrijednost” obuhvaćen člankom 205. Direktive o PDV-u. Kao što je Sud to već ocijenio, iz jasnog i nedvojbenog teksta proizlazi da se ta odredba primjenjuje u svim tamo navedenim slučajevima, stoga i u uobičajenom slučaju isporuke u tuzemstvu⁴.

30. Međutim, države članice prilikom korištenja ovlasti koje su im dodijeljene direktivama Unije moraju poštovati temeljna načela prava koja su sastavni dio pravnog poretka Unije u koja se osobito ubrajaju načelo pravne sigurnosti i načelo proporcionalnosti⁵. Sud je posebno u pogledu načela proporcionalnosti već presudio da sukladno tom načelu države članice moraju imati mogućnost poslužiti se sredstvima koja, dopuštajući učinkovito ostvarivanje cilja unutarnjeg prava, istodobno što je manje moguće štete ciljevima i načelima koja uspostavlja predmetno zakonodavstvo Unije⁶. Dakle, iako je legitimno da mjere koje usvoje države članice idu za što učinkovitijim očuvanjem prava državne razine, te mjere ne smiju prelaziti ono što je nužno u tu svrhu⁷.

3 U tom pogledu treba navesti samo presude od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 19. i sljedeće točke) i od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 25. i sljedeće točke), obje se odnose još na prethodnu odredbu istovjetnog sadržaja. Zapravo je potrebno još spomenuti i presudu od 26. ožujka 2015., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201) koja, međutim, problematiku odgovornosti u tom predmetu rješava, a da ne tumači članak 205. Direktive o PDV-u (vidjeti ipak u tom smislu moje mišljenje u tom predmetu, C-499/13, EU:C:2014:2351, točku 58. i sljedeće točke).

4 Tako još u pogledu prethodne odredbe članka 21. stavka 3. Šeste direktive presuda od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 26.)

5 Presude od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 20.), od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 18.), i od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 29.)

6 Presude od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 21.), od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 19.), i od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 52.)

7 Presude od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 22.), od 7. prosinca 2010., R (C-285/09, EU:C:2010:742, t. 45.), od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 20.), i od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 53.), slično i u presudi od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 30.)

2. Opseg odgovornosti jamca platca prema članku 205. Direktive o PDV-u

31. U tom je kontekstu potrebno razjasniti konkretan opseg moguće odgovornosti jamca platca prema članku 205. Direktive o PDV-u. Već sam tekst članka 205. Direktive o PDV-u sugerira ograničenje odgovornosti treće osobe na „plaćanje PDV-a”⁸. I uvodna izjava 44. Direktive o PDV-u govori o odgovornosti za „plaćanje PDV-a”. Naime, državama članicama samo se daje pravo da odrede treću osobu koja je „za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna”. No iz toga ne proizlazi da treća osoba solidarno odgovara i za druge sporedne tražbine koje još mogu nastati (poput primjerice kamata, zateznih kamata, penala, itd.).

32. Isto tako, članak 205. Direktive o PDV-u govori o „solidarnom” podmirenju. Kako je Sud, premda u drugom kontekstu, već pojasnio, iz prirode same solidarne odgovornosti proizlazi da je svaki dužnik odgovoran za ukupan iznos duga i da vjerovnik u načelu može zahtijevati plaćanje tog *duga* od jednog ili više dužnika po svojem izboru⁹. Međutim, dug naveden u članku 205. Direktive o PDV-u je obveza plaćanja PDV-a.

33. Sustavni položaj odredbe također ide u prilog odgovornosti koja se odnosi samo na visinu obveze plaćanja PDV-a. Članak 205. sustavno je smješten u Poglavlje 1. „Obveza plaćanja” i u tom poglavlju u Odjeljak 1. „Osobe koje su odgovorne za plaćanje PDV-a poreznim tijelima”. Stoga je u ovom poglavlju riječ samo o obvezi plaćanja PDV-a poreznim vjerovnicima, a ne o drugim sporednim tražbinama i sankcijama koje se poreznom vjerovniku još mogu dugovati iz drugih razloga.

34. Isto tako, smisao i svrha te odredbe prema mojem je mišljenju jedino sama obveza plaćanja PDV-a. Člankom 205. Direktive o PDV-u predviđena mogućnost država članica da odrede treću osobu koja solidarno odgovara za plaćanje PDV-a služi, kao što to i Bugarska pravilno naglašava, zaštitu poreznih prihoda. Pravo na porezne prihode koje pripada poreznom vjerovniku, međutim, obveza je plaćanja PDV-a koja rezultira iz transakcije. Sporedne tražbine, suprotno tomu, ne ubrajaju se u porezne prihode.

35. U pogledu posebne „odredbe o odgovornosti” u okviru trošarinskog prava Sud je u tom smislu već presudio da pravom Unije predviđeno jamstvo držatelja trošarinskog skladišta za osiguranje rizika koji proizlaze iz kretanja unutar Zajednice ne uključuje odgovornost za sankcije izrečene trećoj osobi¹⁰.

36. Navedeno tim više vrijedi u predmetnom slučaju. Zatezne kamate koje duguje treća osoba ne predstavljaju porezni prihod, nego su u poreznom pravu, naposljetku, samo sredstvo osobnog pritiska (odnosno sredstvo za sankcioniranje) da bi se osobu odgovornu za plaćanje PDV-a koja nije podmirila svoju obvezu osobno potaklo na pravodobno plaćanje. Zatezne kamate nisu porezni prihod na koji država ima pravo. Naprotiv, takvim se kamatama obično smanjuje prednost koju osoba odgovorna za plaćanje PDV-a ima od zakašnjelog plaćanja u usporedbi s poreznim obveznikom koji plaćanja izvršava pravodobno. S tim u skladu solidarna odgovornost za takve zatezne kamate s obzirom na zaštitu poreznih prihoda ne bi imala nikakvog smisla jer se ne može postići ni učinak pritiska ni učinak smanjenja prednosti. Ali ako jamac platac svoju obvezu kao jamac platac plati sa zakašnjenjem, u odnosu na njega može se primijeniti isto sredstvo pritiska, odnosno mogu mu se nametnuti zatezne kamate.

⁸ U engleskoj jezičnoj verziji članka 205. Direktive o PDV-u govori se o „payment of VAT”, a u francuskoj jezičnoj verziji o „acquitter la TVA”.

⁹ Presude od 22. studenoga 2017., Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880, t. 80.), i od 18. svibnja 2017., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, t. 85.)

¹⁰ Presuda od 2. lipnja 2016., Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, točka 38. i sljedeće točke); isto tako i mišljenje nezavisnog odvjetnika Bota u predmetu Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66, t. 37.)

37. Tako je već i Sud presudio da članak 205. Direktive o PDV-u dopušta solidarnu obvezu za „plaćanje poreza na dodanu vrijednost”. Međutim, druge se obveze, poput davanja jamstva, u svojstvu svojevrsne sporedne tražbine mogu temeljiti samo na članku 207. Direktive o PDV-u¹¹. Ako se tek člankom 207. stavkom 2. Direktive o PDV-u omogućavaju druge (sporedne) mjere, onda nije uvjerljivo stajalište Bugarske prema kojem su te sporedne mjere obuhvaćene već (i) člankom 205. Direktive.

38. Upravo suprotno, mogućnost određivanja zateznih kamata za zakašnjelo plaćanje vlastite obveze jamca platca iz članka 207. stavka 2. Direktive o PDV-u isključuje odgovornost za tuđe zatezne kamate (osobe odgovorne za plaćanje PDV-a). Inače bi došlo do zateznih kamata na zatezne kamate, što se pak protivi ideji zateznih kamata kao sredstvu (osobnog) pritiska i smanjenja financijske prednosti. Navedeno se isto tako vrlo teško može uskladiti s načelom proporcionalnosti.

39. Takav rezultat tumačenja potvrđuje se sudskom praksom Suda koja se odnosi na članak 205. Direktive o PDV-u. Dakle, iako je legitimno da mjere koje usvoje države članice idu za što učinkovitijim očuvanjem prava državne riznice, te mjere ne smiju prelaziti ono što je nužno u tu svrhu¹². Naime, očuvanje državne riznice uslijed neplaćanja dugovanog poreza na dodanu vrijednost od strane osobe odgovorne za plaćanje PDV-a već se u potpunosti postiže odgovornošću treće osobe za taj porez na dodanu vrijednost. Odgovornost za sankcije koje su trećoj osobi nametnute u vezi s tim pravima time prelazi ono što je nužno za očuvanje državne riznice.

40. Iz toga slijedi da članak 205. Direktive o PDV-u državama članicama omogućava samo odrediti odgovornost treće osobe za obvezu plaćanja PDV-a poreznog obveznika, ali ne i odgovornost za zatezne kamate osobe odgovorne za plaćanje PDV-a koja kasni s plaćanjem. No, jamcu platcu koji kasni s plaćanjem mogu se u skladu s člankom 207. stavkom 2. Direktive o PDV-u nametnuti vlastite zatezne kamate. Potonje se, međutim, u predmetnom slučaju nije dogodilo.

3. Protivi li se članku 205. Direktive o PDV-u proširenje odgovornosti jamca platca na tuđe zatezne kamate?

41. Čak i ako članak 205. Direktive o PDV-u ograničava mogućnost država članica da odrede drugu osobu koja je dužna plaćati PDV na porez na dodanu vrijednost, iz toga se ne može nužno izvući zaključak da mu se protive dalekosežnije mjere država članica u njihovu nacionalnom poreznom postupovnom pravu.

42. Naime, za razliku od nastanka obveze plaćanja PDV-a, iz Direktive o PDV-u ne proizlazi kada i kako nastaje odgovornost jamca platca za tuđu obvezu plaćanja PDV-a. Nastanak odgovornosti jamca platca za tuđu poreznu obvezu plaćanja PDV-a određuje se stoga prema nacionalnim postupovnim odredbama. Isto vrijedi za odgovarajuća sredstva pritiska (primjerice zatezne kamate) pa sve do sankcioniranja zakašnjelog plaćanja. Članak 207. stavak 2. Direktive o PDV-u, u kontekstu jamca platca prema članku 205. te direktive, izričito predviđa da države članice donose potrebne mjere kako bi osigurale da te osobe poštuju svoje obveze u vezi s plaćanjem.

43. Kao što Sud u ustaljenoj sudskoj praksi naglašava, u slučaju nepostojanja usklađenosti odredbi prava Unije u području sankcija, države članice ovlaštene su odabrati sankcije koje im se čine primjerenima u slučaju nepoštovanja uvjeta propisanih zakonodavstvom Unije¹³.

11 Presuda od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 43. i sljedeće točke), još u odnosu na prethodnu odredbu

12 Presude od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 22.), od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 20.), slično i presuda od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 30.)

13 Presuda od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 38.), od 26. travnja 2017., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, t. 59.), vidjeti u tom smislu, među ostalim, presude od 6. veljače 2014., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, t. 50.), i od 7. prosinca 2000., de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, t. 20.).

44. Proširenje odgovornosti treće osobe kao jamca platca uređene Direktivom o PDV-u prema članku 205. Direktive o PDV-u, međutim, nije obuhvaćeno spomenutom postupovnom autonomijom država članica u pogledu sankcija. Naime, ta odgovornost ne predstavlja sankciju za prijestup jamca platca. Naprotiv, ona se izravno odnosi na odgovornosti jamca platca za prijestup druge osobe. Opseg odgovornosti jamca platca prema pravu Unije, međutim, uređen je pravom Unije u članku 205. Direktive o PDV-u te je ograničen na obvezu plaćanja PDV-a.

45. To se ne protivi ni presudi Suda¹⁴ koja se odnosi na pokrivanje rizika koji proizlaze iz kretanja unutar Zajednice koja podliježu trošarinama jamstvom propisanim pravom Unije koje osigurava ovlaštenu držatelja trošarinskog skladišta. U tom je predmetu Sud došao do zaključka da države članice pokrivanje rizika jamstvom mogu proširiti izvan prava Unije i na tuđe sankcije. Međutim, ta se odluka duguje posebnostima trošarinskog prava.

46. Tako Sud izričito naglašava da je tržište cigareta osobito pogodno za nezakonitu trgovinu¹⁵. Isto tako, odredba koju je trebalo protumačiti u tom predmetu (članak 13. i sljedeći Direktive 92/12/EZ) znatno je jače prilagođena potrebi pokrivanja posebnih rizika za kretanja robe i tamošnja kažnjiva djela ili nepravilnosti nego li je to članak 205. Direktive o PDV-u¹⁶. Osim toga, u trošarinskom pravu postoji i posebna odgovornost držatelja trošarinskog skladišta za robu koja se nalazi u njegovu skladištu koja na području zakonodavstva o PDV-u za primatelja isporuke ne postoji u takvom obliku.

47. Budući da pravo Unije opseg odgovornosti jamca platca u području zakonodavstva o PDV-u (vidjeti točku 26. i sljedeće točke ovog mišljenja) ograničava na obvezu plaćanja PDV-a, članku 205. Direktive o PDV-u protivi se proširenje te odgovornosti jamca platca (u ovom predmetu na zatezne kamate koje duguje dobavljač) nacionalnim postupovnim pravom. Unatoč tomu, Bugarska, međutim, može u skladu s člankom 207. stavkom 2. Direktive o PDV-u zakašnjelo plaćanje jamca platca sankcionirati zateznim kamatama odgovarajućim za jamca platca.

B. Proširena odgovornost prema članku 205. u vezi s člankom 273. stavkom 1. Direktive o PDV-u u svrhu sprječavanja utaje?

48. U predmetnom je slučaju, međutim, tužitelj pozvan na odgovornost u svrhu učinkovitog suzbijanja porezne utaje. Moguće je da se zbog toga razmatra proširena odgovornost koja uključuje i zatezne kamate osobe odgovorne za plaćanje PDV-a.

1. Pitanje, kada je uopće moguća odgovornost treće osobe

49. U predmetnim okolnostima članka 193. Direktive o PDV-u potrebno je uzeti u obzir činjenicu da isključiva obveza plaćanja PDV-a poduzetnika koji obavlja isporuke odgovara konstruiranju poreza na dodanu vrijednost kao neizravnog poreza. Načelno određena odgovornost primatelja isporuke za dobavljačevu obvezu plaćanja PDV-a bila bi u suprotnosti s tom naravi poreza na dodanu vrijednost. Kao što Sud, naime, u ustaljenoj sudskoj praksi naglašava, osoba koja obavlja isporuke (u ovom predmetu dobavljač) djeluje „kao osoba koja ubire porez za račun države i u interesu javnog proračuna”¹⁷.

¹⁴ Presuda od 2. lipnja 2016., Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398)

¹⁵ Presuda od 2. lipnja 2016., Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, t. 37.)

¹⁶ Vidjeti presudu od 2. lipnja 2016., Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, t. 9.).

¹⁷ Presude od 15. listopada 2020., E. (Porez na dodanu vrijednost – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 31.), od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, t. 22.), presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 23.), od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.), i od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.)

50. Ako je stoga primatelj isporuke, poput tužitelja u ovom predmetu, sukladno sustavu plaćanjem isporuke već platio porez na dodanu vrijednost koji pritom nastaje jer je taj porez (vidjeti članke 73. i 78. Direktive o PDV-u) već bio uključen u cijenu, onda ta daljnja, dodatna odgovornost primatelja isporuke za taj porez s obzirom na načelo proporcionalnosti zahtijeva posebno obrazloženje i opravdanost.

51. Stoga moraju postojati *posebne okolnosti* na temelju kojih bi primatelj isporuke unatoč plaćanju poreza putem cijene ipak trebao odgovarati za taj porez treće osobe. U pogledu temeljnih prava primatelja isporuke (u predmetnom bi se slučaju svakako primjenjivao članak 16. Povelje), članak 205. u vezi s člankom 193. Direktive o PDV-u stoga u načelu ne dopušta nikakvu opću, odnosno bezuvjetnu odgovornost primatelja isporuke za porez na dodanu vrijednost ako ga je on sukladno sustavu platio osobi odgovornoj za plaćanje PDV-a (osobi koja obavlja isporuku).

52. Stoga je Sud prethodno već pravilno utvrdio da nacionalne mjere na temelju kojih *de facto* nastaje sustav solidarne objektivne odgovornosti prelaze ono što je nužno za očuvanje prava državne riznice¹⁸. Stoga treba smatrati da se pripisivanje odgovornosti za plaćanje poreza na dodanu vrijednost osobi koja nije njegov obveznik, te nedopuštanje da to plaćanje izbjegne uz podnošenje dokaza da ona nema nikakve veze s ponašanjem tog obveznika mora smatrati neusklađenim s načelom proporcionalnosti¹⁹. Bilo bi očito neproporcionalno da se takvoj osobi bezuvjetno stavi na teret gubitak poreznih prihoda koji je prouzrokovalo postupanje trećeg poreznog obveznika na koje ona nema nikakva utjecaja²⁰.

53. Čini se kako bugarska odredba iz članka 177. ZDDS-a ide u smjeru takve bezuvjetne odgovornosti. Prema toj odredbi, odgovornost nastaje već ako je primatelj isporuke znao ili je morao znati da osoba koja obavlja isporuku ili uslugu neće platiti porez na dodanu vrijednost. Ako ipak, kao u predmetnom slučaju, primatelj isporuke osobi koja obavlja isporuku plati porez na dodanu vrijednost putem cijene i ta osoba koja obavlja isporuku uredno prijavi obvezu plaćanja PDV-a, onda bi odgovornost ovisila isključivo o činjenju osobe koja obavlja isporuku, hoće li i u kojem iznosu platiti prijavljeni porez. Na to pak primatelj isporuke u pravilu nema nikakav utjecaj.

54. S druge pak strane, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda²¹ pravu Unije nije protivno zahtijevati da druga osoba koja nije porezni obveznik poduzme sve mjere koje se od nje razumno mogu zahtijevati kako bi bila sigurna da njezina djelatnost ne podrazumijeva njezino sudjelovanje u poreznoj utaji. Okolnosti, da je druga osoba koja nije osoba odgovorna za plaćanje PDV-a postupala u dobroj vjeri tako što je postupala s dužnom pažnjom urednog i savjesnog gospodarstvenika, da je poduzela sve razumne mjere koje su joj bile na raspolaganju i da je njezino sudjelovanje u prijeviri isključeno, stoga su bitni čimbenici koji se moraju uzeti u obzir u okviru utvrđivanja mogućnosti da se toj osobi kao solidarnom dužniku naloži plaćanje dugovanog poreza na dodanu vrijednost²².

55. Navedena sudska praksa u tom se smislu podudara s ocjenom članka 273. stavka 1. Direktive o PDV-u. Tim se člankom državama članicama omogućava propisivanje i drugih obveza da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a te da bi spriječile utaju. Stoga se proširena odgovornost primatelja isporuke za tuđe zatezne kamate može uzeti u obzir eventualno u svrhu sprječavanja porezne utaje u skladu s člankom 205. u vezi s člankom 273. stavkom 1. Direktive o PDV-u.

18 Presude od 21. lipnja 2012., Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 48.), od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 24.), i od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 32.), kao i mišljenje nezavisnog odvjetnika Poiaresa Madura u predmetu Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2005:745, t. 27.)

19 Tako je izričito navedeno u presudi od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 24.).

20 Presude od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 24.), i od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 23.)

21 Presude od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 25.), od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 24.), od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 65.) i od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 33.)

22 Vidjeti presudu od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 26.), u sličnom smislu: presude od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 25.), i od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 66.)

2. *Proširena odgovornost u svrhu sprječavanja porezne utaje prema članku 205. u vezi s člankom 273. stavkom 1. Direktive o PDV-u*

56. Kao što je već prethodno (t. 54. ovog mišljenja) navedeno, prema sudskoj praksi Suda pravu Unije nije protivno zahtijevati da druga osoba koja nije porezni obveznik (odnosno jamac plata) poduzme sve mjere koje se od nje razumno mogu zahtijevati kako bi bila sigurna da njezina djelatnost ne podrazumijeva njezino sudjelovanje u poreznoj utaji²³.

57. Međutim, te se izjave o odgovornosti treće osobe nalaze u određenom raskoraku sa sudskom praksom Suda koja se odnosi na pravo na odbitak pretporeza društva u okviru prijave u vezi s PDV-om. U skladu s time, porezni obveznik koji je znao ili morao znati²⁴, da sudjeluje u transakciji koja je dio utaje poreza na dodanu vrijednost za potrebe Direktive o PDV-u smatra se sudionikom te utaje²⁵. To *obvezuje* države članice da poreznom obvezniku odbiju odbitak pretporeza (ako je on, kao u predmetnom slučaju, primatelj isporuke)²⁶.

58. Međutim, da se tužitelju postupajući u skladu s tom sudskom praksom uskratilo odbitak pretporeza, odnosno da mu se odbitak još uskrati, uopće ne bi ni bilo nikakve štete po državnu riznicu koja bi se još morala pokriti odgovornošću u skladu s člankom 205. Direktive o PDV-u. Istodobna odgovornost za tuđi PDV u visini odbitka pretporeza i uskraćivanje istog odbitka pretporeza zbog jednog te istog slučaja prijave ne može biti u skladu s načelom proporcionalnosti, osobito što će u pravilu uslijediti još i kaznenopravno sankcioniranje nacionalnim zakonodavstvom država članica (a ne Direktivom o PDV-u).

59. Imaju li države članice stoga pravo odabira, hoće li uskratiti odbitak pretporeza primatelju isporuke ili on solidarno odgovara za PDV, čini se s obzirom na tekst Direktive o PDV-u i cilj usklađivanja relativno upitnim. U svakom slučaju, takvo pravo odabira ne proizlazi izričito iz Direktive o PDV-u. S aspekta proporcionalnosti, eventualno bi solidarna odgovornost kao jednako prikladno blaže sredstvo za osiguranje poreznih prihoda čak morala imati prednost pred (eventualno višekratnim) uskraćivanjem odbitka pretporeza.

60. Sud, međutim, ovdje ne mora riješiti to prijeporno pitanje. U predmetnom slučaju zbog nepostojanja prijave u vezi s PDV-om u obzir se ne može uzeti ni odbijanje pretporeza (u skladu sa sudskom praksom Suda) ni odgovornost za tuđe zatezne kamate prema članku 205. u vezi s člankom 273. stavkom 1. Direktive o PDV-u.

23 Presude od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 25.), od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 24.), od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 65.) i od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 33.)

24 U nekim starijim presudama Sud još govori o „mogao znati”, vidjeti primjerice presudu od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 60.). Čini se kako je ta preširoka formulacija koja se temeljila samo na prethodnom pitanju u međuvremenu s pravom napuštena.

25 Presude od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, t. 94.), od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 48.), od 13. veljače 2014., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, t. 27.), od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54.), od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 39.), i od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 56.)

26 Vidjeti presude od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 47.), od 18. prosinca 2014., Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 62.), od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, t. 40.), od 13. veljače 2014., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, t. 26.), od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 37.), od 21. lipnja 2012., Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 42.), i od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 59. i 61.).

3. Neplaćanje uredno prijavljenog PDV-a kao porezna utaja?

61. Iz spisa²⁷ proizlazi, da se prigovor bugarske porezne uprave tužiteljevu dobavljaču sastoji u tome da on nije pravodobno platio porez na dodanu vrijednost koji je nastao po osnovi transakcija s tužiteljem te je kao takav prijavljen. Međutim, zakašnjelo ili izostalo plaćanje prijavljenog poreza na dodanu vrijednost ne može se smatrati utajom poreza, odnosno prijevare u vezi s PDV-om u smislu prethodno navedene sudske prakse.

62. Kao što je, naime, veliko vijeće Suda u predmetu Scialdone već presudilo, mora se razlikovati puko neplaćanje od neprijavlivanja poreza na dodanu vrijednost od strane osobe odgovorne za plaćanje PDV-a²⁸. U tom smislu činjenica da prijavljeni PDV nije plaćen u zakonom propisanim rokovima ne daje poreznom obvezniku takvu prednost jer se porez i dalje duguje. Iz toga proizlazi da tumačenje Suda koje se odnosi na članak 325. stavak 1. UFEU-a u pogledu prijevare u vezi s PDV-om nije primjenjivo na neplaćanje poreza na dodanu vrijednost za koji je već predana prijava.

63. Isti zaključak vrijedi i za ostalu sudsku praksu Suda koja se odnosi na prijevare jer, kao što Sud²⁹ dalje pojašnjava, takvi propusti plaćanja prijavljenog PDV-a nisu jednako teški kao prijevare u vezi s tim porezom. Ako je porezni obveznik pravilno ispunio svoje obveze prijavljivanja, uprava već raspoložuje podacima potrebnima za utvrđivanje iznosa PDV-a za koji je nastala obveza obračuna i njegova eventualnog neplaćanja.

64. Za razliku od onog što Komisija očito misli, činjenica da treća osoba zna za to da osoba odgovorna za plaćanje PDV-a nije podmirila svoju obvezu, što je veliko vijeće pojasnilo najkasnije u predmetu Scialdone³⁰, nije dovoljna da bi se moglo smatrati da je ta treća osoba znala ili morala znati da je sa svojom isporukom sudjelovala u prijevari u vezi s PDV-om ili utaji PDV-a. Upravo suprotno, ta treća osoba mora znati ili je morala znati da transakcije nisu uredno prijavljene kako bi se na taj način prevarilo poreznu upravu. U neplaćanju *uredno prijavljenog poreza* ne može se uočiti (prijevarna) obmana porezne uprave.

65. Možda bi moglo vrijediti i nešto drugo ako bi tužitelj dobavljača ciljano angažirao kao posredničko društvo bez imovine koje *per se* ne bi moglo platiti prijavljeni porez na dodanu vrijednost. To, međutim, ne proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku. Činjenica da je tužitelj platio dobavljača, tako da je on u načelu mogao platiti svoju prijavljenu obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost, ne ide baš u prilog takvom zaključku. Naposljetku je na sudu koji je uputio zahtjev da razjasni, odnosno utvrdi tu okolnost.

66. U opisu činjeničnog stanja, na način kao što je to učinio sud koji je uputio zahtjev u predmetnom slučaju, ne postoji prijevara u vezi s PDV-om. Stoga je sasvim nebitno je li tužitelj znao ili morao znati da pravilno prijavljen porez na dodanu vrijednost nije pravodobno i u cijelosti plaćen. Odgovornost za zatezne kamate treće osobe prema članku 205. u vezi s člankom 273. stavkom 1. Direktive o PDV-u stoga se isto tako isključuje.

27 Vidjeti točku 5. zahtjeva za prethodnu odluku u francuskoj jezičnoj verziji (na stranici 4. izvornika) i t. 3. njemačkog sažetka zahtjeva za prethodnu odluku.

28 Presuda od 2. svibnja 2018., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, t. 39. i 40.)

29 Presuda od 2. svibnja 2018., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, t. 41. i 42.)

30 Presuda od 2. svibnja 2018., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295)

VI. Zaključak

67. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je postavio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska) odgovori kako slijedi:

Članak 205. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se protivi uključivanje zateznih kamata, koje duguje osoba odgovorna za plaćanje PDV-a zbog zakašnjelog plaćanja poreza na dodanu vrijednost, u odgovornost treće osobe kao jamca platca.