

Predmet C-1/21**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

4. siječnja 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:Administrativen sad Veliko Tarnovo (Upravni sud Veliko Tarnovo,
Bugarska)**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

18. studenoga 2020.

Tužitelj:

MC

Tuženik:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика”
Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija
za prihodite (Direktor Direkcije „Žalbe i praksa na području poreza
i socijalnog osiguranja” Veliko Tarnovo pri Središnjoj upravi
Nacionalne agencije za javne prihode)

Predmet glavnog postupka

Predmet postupka je tužba osobe MC iz Velikog Tarnova kojom ona osporava zakonitost poreznog rješenja koje je donijela i ispravkom poreznog rješenja ispravila Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prihodite (Teritorialna direkcija Nacionalne agencije za javne prihode, u daljnjem tekstu: NAP) u Velikom Tarnovu. U dijelu koji se pred sudom koji je uputio zahtjev osporava tužbom, ispravljeno porezno rješenje potvrđeno je rješenjem Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Veliko Tarnovo. Ispravljenim poreznim rješenjem utvrđena je tužiteljeva obveza za javna davanja u iznosu od ukupno 45 008,25 bugarskih leva (BGN) za porezno razdoblje prosinac 2014., od čega 12 837,50 bugarskih leva (BGN) otpada na obračunate kamate. Navedeni iznos dio je nepodmirene obveze za javna davanja drugog poreznog subjekta, i to društva „ZZ” AD, čiji je direktor u razdoblju za koje se duguje

navedeni iznos bio tužitelj. Nakon rasprave o meritumu, sud koji je uputio zahtjev smatra da je za donošenje pravilne odluke potrebno tumačenje prava Unije. Stoga taj sud upućuje Sudu Europske unije zahtjev za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. stavkom 3. UFEU-a.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Članak 9. Konvencije sastavljene na temelju članka K.3 Ugovora o Europskoj uniji o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica

Članak 273. Direktive 2006/112/EZ

Usklađenost članka 19. stavka 2. Danačno-osiguritelni procesualni kodeksa (Zakon o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja, u daljnjem tekstu: DOPK) s pravom Unije. Ta odredba omogućava da se direktora ili člana uprave društva, čije su nepoštene radnje dovele do smanjenja imovine društva, zbog čega to društvo duguje poreze i/ili obvezne doprinose za socijalno osiguranje, smatra odgovornim za imovinsku štetu. Riječ je o osobnoj odgovornosti, ali za tuđe obveze. Tako osoba odgovorna za plaćanje odgovara do visine smanjenja imovine društva kojim je upravljao, a koje je on prouzročio. Osiguranje i ovrha prvo se izvršava na imovini osobe odgovorne za plaćanje za čiji se porezni dug, ili dug za obvezne doprinose za socijalno osiguranje, odgovara. Odgovornost nepoštenog direktora [ili člana uprave] prestaje ako je prestao dug u odnosu na koji je utvrđena odgovornost.

Usklađenost navedene nacionalne odredbe osobito s načelom proporcionalnosti.

Usklađenost [s pravom Unije] odgovornosti nepoštenog direktora [ili člana uprave] za kamate na nepodmirena javnopravna potraživanja i u slučajevima u kojima nepravodobno plaćanje, koje je dovelo do obračunavanja kamata na obveze, nije posljedica ponašanja nepoštenog direktora [ili člana uprave], nego ponašanja druge osobe ili ostvarenja objektivnih okolnosti.

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 nacionalni pravni instrument poput onog 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 nacionalni pravni instrument koji je uređen u članku 19. stavku 2. DOPK-a i u odnosu na kamate na nepravodobno plaćeni porez na dodanu vrijednost od strane poreznog obveznika?
 3. Je li člankom 19. stavkom 2. DOPK-a uređeni nacionalni pravni instrument 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?

Navedene odredbe prava Unije i sudska praksa

Članak 9. Konvencije sastavljene na temelju članka K.3 Ugovora o Europskoj uniji o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica (u daljnjem tekstu: Konvencija)

Uvodna izjava 44., članak 9. stavak 1. kao o članci 206. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

Sud koji je uputio zahtjev navodi da nije mogao ustanoviti postojanje sudske prakse Suda koja sadržava odgovor na prethodna pitanja potreban za donošenje pravilne odluke o sporu. U okviru područja usklađenog sustava poreza na dodanu vrijednost Sud je u više navrata objasnio primjenu načela proporcionalnosti, a da pritom, međutim, nije odlučio o njegovoj primjeni u kontekstu okolnosti koje su istovjetne ili slične okolnostima predmetnog glavnog postupka. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, tumačenje članka 205. Direktive u sudskoj praksi Suda nije relevantno jer, s jedne strane, solidarna odgovornost predviđena nacionalnim pravnim mehanizmom nije obuhvaćena područjem primjene te odredbe, i, s druge strane, tom odredbom uređena solidarna odgovornost odnosi se na poreznog obveznika u smislu te direktive.

Navedene nacionalne odredbe

Danačno-osiguritelni procesualni kodeks (Zakon o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja, u daljnjem tekstu: DOPK):

Članak 14. Obveznici su fizičke i pravne osobe koje su:

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

Članak 19. (2). 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.

Članak 20. U slučajevima uređenim člankom 19. najprije se osigurava i ovršuje imovina obveznika za čije se obveze plaćanja poreza ili socijalnog osiguranja odgovara.

Članak 21. (3). 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.

Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost)

Članak 3 (1). Porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Članak 89. (1). 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.

Zakon za lihvite varhu danaci, taksii drugi podobni daržavni vzemania (Zakon o kamatama na poreze, pristojbe i druga slična javnopravna potraživanja)

Art. 1 (1). 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.

Sud koji je uputio zahtjev navodi da je sudska praksa kasacijske instancije o postojanju obveze na plaćanje kamata u skladu s člankom 19. stavkom 2. DOPK-a proturječna. Postoje presude u kojima se smatra da odgovornost nepoštenog direktora obuhvaća i kamate. Međutim, postoje i presude u kojima se zastupa stajalište da odgovornost u skladu s člankom 19. stavkom 2. obuhvaća samo glavno potraživanje.

Kratak prikaz činjenica i postupka

- 1 Tužitelj je bio direktor društva „ZZ” AD u odnosu na koje je doneseno porezno rješenje na iznos od 3 799 590,92 bugarskih leva (BGN). Taj iznos obuhvaća i kamate na neplaćeni porez na dodanu vrijednost u iznosu od 691 911,94 bugarskih

leva (BGN). Nema nikakve sumnje da je upravo to društvo prema nacionalnom poreznom pravu i prema pravu Unije porezni obveznik i da mora platiti porez na dodanu vrijednost kao i kamate na taj iznos u slučaju postojanja novčanih sredstava u trenutku dospelosti obveza.

- 2 U pogledu naplate dugovanih iznosa pokrenut je ovršni postupak u svrhu naplate javnopravnih potraživanja. Dužniku su u više navrata dostavljeni pozivi za dobrovoljno plaćanje, no do takvog plaćanja nije došlo.
- 3 Utvrđeno je da to društvo ima i druge obveze koje su osigurane založnim pravima na pokretninama, založnim pravom na nekretninama kao i dvama posebnim založnim pravima na cijelom društvu u smislu ukupnosti prava i obveza. Isto su tako zaplijenjeni bili i računi društva, ali iznosi primljeni na račun nisu dostatni za pokriće obveza. 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.
- 4 U pogledu mogućeg isticanja zahtjeva prema tužitelju s naslova njegove osobne odgovornosti za te tuđe obveze, to se tijelo za javne prihode obratilo nadležnoj područnoj direkciji NAP-a. Potraživanja prema tužitelju temelje se na činjenici da je on svoju naknadu više puta povećao (s 3 000 na 20 000 bugarskih leva [BGN]), a da pritom nije mogao predočiti valjani dokaz za navedeno povećanje. Način na koji je povećana naknada bila isplaćena nije u skladu sa zakonom propisanim uvjetima i utvrđenom praksom. 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. U svrhu utvrđivanja visine iznosa koji tužitelj duguje, sud je naložio knjigovodstveno vještačenje.

Bitni argumenti stranaka glavnog postupka

- 5 Tužitelj osporava potraživanje tvrdeći da postojanje svih uvjeta za njegovo pozivanje na odgovornost na temelju odgovornosti u skladu s člankom 19. stavkom 2. DOPK-a nije pravilno utvrđeno. 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 koja obuhvaćaju i kamate na porez na dodanu vrijednost za prosinac 2014.
- 6 Tuženik 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. Iznosi su bili doznačivani na račun odvjetnika s kojim je društvo sklopilo ugovor o pravnom savjetovanju, te je odvjetnik te iznose doznačivao na račun tužiteljeve supruge tužitelja kojim je mogao raspolagati i tužitelj. Prema mišljenju tuženika, tužiteljeve upute glavnom knjigovođi poreznog obveznika potrebno je smatrati izrazom nepoštenog ponašanja. Potonji je izvršavao knjiženja u svrhu isplate povećane naknade tužitelju za koju nije postojala nikakva osnova.

Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 7 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je za donošenje pravilne odluke o sporu potreban odgovor Suda u pogledu subjektivnih i objektivnih ograničenja odgovornosti za stvarno plaćanje poreza na dodanu vrijednosti dopuštenih relevantnim zakonodavstvom prava Unije i načelom proporcionalnosti u slučajevima u kojima su narušeni financijski interesi Unije, osobito ako se to narušavanje sastoji u tome da se kamate na porez na dodanu vrijednost koji porezni obveznik nije pravodobno platio nisu mogle naplatiti zbog ponašanja fizičke osobe koja nije porezni obveznik.
- 8 U svrhu podnošenja zahtjeva i s obzirom na potrebu pribavljanja smjernica za tumačenje, sud koji je uputio zahtjev, uz pridržaj, smatra da tužiteljevo ponašanje dovodi do primjene pravnog instrumenta predviđenog nacionalnim pravom, odnosno članka 19. stavka 2. DOPK-a. Isto tako, u svrhu podnošenja zahtjeva taj sud nadalje smatra da je tužitelj u predmetnom postupku 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 obračunane u prosincu 2014.
- 9 Međutim, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome dopušta li pravo Unije da se za neplaćeni porez na dodanu vrijednost, i/ili neplaćene kamate na taj porez, na temelju pravnog instrumenta uspostavljenog nacionalnom odredbom članka 19. stavka 2. DOPK-a, odgovornom smatra treća fizička osoba koja nije porezni obveznik.
- 10 Sud koji je uputio zahtjev ponajprije smatra primjerenim uputiti na činjenicu da je, čak i ako to ne proizlazi izričito iz nacionalne sudske prakse, 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. Njezino prisilno ostvarenje je supsidijarno, što proizlazi iz članka 20. DOPK-a. Pa ipak, nastanak odgovornosti prema članku 19. stavku 2. DOPK-a ipak ne oslobađa prvotnu osobu odgovornu za plaćanje poreza na dodanu vrijednost koja je prema nacionalnom pravnom instrumentu pravna osoba koja je porezni obveznik. Suprotno tomu, gašenje porezne obveze, na temelju argumenata koji proizlaze iz nacionalne odredbe članka 21. stavka 3. DOPK-a, isto tako dovodi do prestanka odgovornosti solidarnog dužnika.
- 11 S druge strane, ta odgovornost ni na koji način nije povezana niti je posljedica prijevarnog ili zlouporabnog postupanja pravne osobe koja je porezni obveznik čak ni u pogledu njezine samostalne gospodarske djelatnosti.
- 12 Zapravo se nacionalni pravni instrument odnosi na nepošteno ponašanje fizičke osobe, koja niti prema nacionalnom pravu niti prema Direktivi o PDV-u nema svojstvo poreznog obveznika. Pravni odnos te osobe prema poreznom obvezniku

sastoji se u tome da je fizička osoba direktor ili član uprave poreznog obveznika koja obavlja operativne i upravljačke funkcije.

- 13 Članak 9. Konvencije državama članicama uistinu daje ovlast da u svrhu zaštite financijskih interesa Unije usvoje interne pravne odredbe koje prelaze minimalne obveze i standarde koji proizlaze iz odredaba te Konvencije.
- 14 Ako, s jedne strane, države članice na području zaštite financijskih interesa Unije usvoje interne pravne instrumente kojima uspostavljaju obveze i odgovornosti za pravne subjekte, ti pravni instrumenti moraju biti u skladu s načelom proporcionalnosti.
- 15 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev smatra da pri uspostavi pravnih instrumenata za zaštitu financijskih interesa Unije na području poreza na dodanu vrijednost nacionalni zakonodavac, osim tog načela prava Unije, mora poštovati i usklađenu pravnu materiju na području poreza na dodanu vrijednost.
- 16 Moglo bi se smatrati da fizička osoba, koja nije porezni obveznik u smislu predmetne direktive, ne može solidarno odgovarati za porez na dodanu vrijednost koji nije platio porezni obveznik jer države članice nisu ovlaštene donositi takve nacionalne pravne instrumente. Međutim, isto bi se tako moglo tvrditi i suprotno, da, naime, nepošteno ponašanje fizičke osobe koja nije porezni obveznik, ali je povezana s pravnom osobom koja jest porezni obveznik, daje pravo državama članicama da prvonavedenu osobu smatraju solidarno odgovornom za plaćanje poreza na dodanu vrijednost koji drugonavedena osoba nije platila.
- 17 Čak i ako bi se, međutim, pretpostavilo da su države članice ovlaštene odgovornom smatrati fizičku osobu koja u smislu poreza na dodanu vrijednost nije porezni obveznik, to prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev ne dovodi do kategoričkog i nedvojbenog zaključka da ta osoba odgovara i za kamate na nepravodobno plaćeni porez na dodanu vrijednost. Na prvi pogled iz članka 273. u vezi s uvodnom izjavom 44. Direktive o PDV-u proizlazi da su mjere i pravni instrumenti koje države članice mogu uvesti u svrhu zaštite svojih, pa s tim u skladu, i financijskih interesa Unije na području poreza na dodanu vrijednost, ograničene na mogućnost da nepoštenu osobu mogu smatrati odgovornom samo za neplaćeni porez na dodanu vrijednost, ali ne i za kamate uslijed njegova nepravodobnog plaćanja. Taj bi zaključak odgovarao isključivo gramatičkom i uskom tumačenju teksta članka 273. u vezi s uvodnom izjavom 44. Direktive o PDV-u. Prihvatljivo je i stajalište prema kojem je nepoštenje treće osobe koja nije porezni obveznik dostatan razlog za to da ona odgovara i /ili samo za kamate u kontekstu nepravodobno plaćenog poreza. U oba slučaja sud koji je uputio zahtjev mora ocijeniti je li u takvim okolnostima potrebno uzeti u obzir načelo proporcionalnosti i koji bi bili njegovi učinci.
- 18 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev mora ocijeniti bi li primjenom nacionalnog pravnog instrumenta kojim se uspostavlja solidarna odgovornost treće osobe koja nije porezni obveznik za kamate na nepravodobno plaćeni porez na dodanu

vrijednost bilo povrijeđeno načelo proporcionalnosti iz prava Unije, ako nepravodobno podmirenje obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost i time razlog za obračunavanje kamata na tu obvezu nije posljedica nepoštenog ponašanja treće fizičke osobe koja nije porezni obveznik, nego je posljedica ponašanja drugog subjekta ili ostvarenja objektivnih okolnosti.

- 19 Slijedom navedenog, za sud koji je uputio zahtjev bilo bi korisno dobiti odgovor i smjernice za tumačenje u pogledu pitanja je li pravni instrument koji je predviđen u nacionalnoj odredbi članka 19. stavka 2. DOPK-a u okviru usklađenog područja poreza na dodanu vrijednost dopušten, ako se njegovom primjenom *post factum* solidarno odgovornom smatra fizička osoba koja nije porezni obveznik u smislu Direktive o PDV-u i nije prvotna osoba odgovorna za plaćanje poreza na dodanu vrijednost, ali je povezana s tom osobom koja je porezni obveznik te nepravodobno plaćanje ili neplaćanje poreza na dodanu vrijednost rezultira iz njezina nepoštenog ponašanja.
- 20 Osim toga, za sud koji je uputio zahtjev bilo bi korisno dobiti odgovor i smjernice za tumačenje u pogledu pitanja je li pri tumačenju članka 9. Konvencije i članka 273. Direktive o PDV-u, uzimajući u obzir načelo proporcionalnosti, primjenjiv i dopušten pravni instrument predviđen nacionalnom odredbom članka 19. stavka 2. DOPK-a koji se odnosi na kamate na nepravodobno plaćeni porez na dodanu vrijednost.
- 21 U konačnici bi za sud koji je uputio zahtjev bio koristan i odgovor Suda sa smjericama za tumačenje u pogledu pitanja je li nacionalna odredba članka 19. stavka 2. DOPK-a, ako se primjenjuje samo u odnosu na kamate na porez na dodanu vrijednost, suprotna načelu proporcionalnosti iz prava Unije ako nepravodobno plaćanje poreza na dodanu vrijednost koje je dovelo do obračuna pripadajućih kamata nije posljedica ponašanja fizičke osobe koja nije porezni obveznik, nego je posljedica ponašanja druge osobe ili ostvarenja objektivnih okolnosti.