

Predmet C-277/24 [Adjak]ⁱ

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

22. travnja 2024.

Sud koji je uputio zahtjev:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

25. siječnja 2024.

Žalitelj:

M. B.

Druga stranka u žalbenom postupku:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Predmet glavnog postupka

Zahtjev za dopuštenje da bivši član uprave društva s ograničenom odgovornošću sudjeluje u postupku utvrđivanja porezne obveze tog društva na ime PDV-a

Predmet i pravna osnova prethodnog pitanja

Tumačenje prava Unije, Direktiva o PDV-u; članak 267. UFEU-a

Prethodno pitanje

Treba li članak 205. i članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., kako je izmijenjena) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u vezi s člankom 2.

ⁱ Naziv ovog predmeta je izmišljen i ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

Ugovora o Europskoj uniji (SL 2016., C 202, str. 47.; vladavina prava, poštovanje ljudskih prava) te članak 17. (pravo vlasništva), članak 41. (pravo na dobru upravu) i članak 47. (pravo na djelotvoran pravni lijek i pravo na pristup sudu) Povelje Europske unije o temeljnim pravima (SL 2016., C 202, str. 389.), kao i načelo proporcionalnosti, pravo na pošteno suđenje i pravo obrane, koja su zajamčena pravom Unije, tumačiti na način da im se protivi nacionalna odredba i na njoj utemeljena nacionalna praksa prema kojoj se fizičkoj osobi (članu uprave pravne osobe) koja svojom cjelokupnom privatnom imovinom može solidarno odgovarati za porezne obveze pravne osobe na ime PDV-a, odbija pravo na aktivno sudjelovanje u postupku utvrđivanja navedene porezne obveze pravnoj osobi u obliku konačne odluke poreznog tijela, a pritom ta fizička osoba u zasebnom postupku utvrđivanja njezine solidarne odgovornosti za porezne obveze pravne osobe na ime PDV-a ne raspolaže odgovarajućim sredstvima za djelotvorno osporavanje ranijih utvrđenja i ocjena u pogledu postojanja ili iznosa porezne obveze pravne osobe iz konačne odluke poreznog tijela koja je prethodno donesena bez sudjelovanja te fizičke osobe, a ta odluka proizvodi prethodni učinak u tom postupku na temelju nacionalne odredbe potvrđene nacionalnom praksom?

Navedene odredbe prava Unije

UEU: članak 2.

Povelja Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja): članak 17. stavak 1., članak 41. stavak 1., članak 47.

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u): članak 205., članak 273.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Ustav Republike Poljske od 2. travnja 1997.)

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Zakon od 29. kolovoza 1997. o Poreznom zakoniku):

Članak 107. – propisuje pretpostavke za solidarnu odgovornost trećih osoba cjelokupnom svojom imovinom za porezne dugove poreznog obveznika

Članak 116. – propisuje pretpostavke za solidarnu odgovornost, među ostalim, članova uprave za porezne dugove društva

Članak 133. – utvrđuje tko može biti stranka u poreznom postupku

Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka

Žaliteljica M. B. zahtjevom od 22. kolovoza 2022. zatražila je od pročelnika porezne uprave (u daljnjem tekstu: prvostupanjsko tijelo) dopuštenje da kao stranka sudjeluje u poreznom postupku koji se vodi protiv društva B. sp. z o.o. (u daljnjem tekstu: društvo) u pogledu provjere podmirenja poreza na robu i usluge (PDV) tog društva za razdoblje od lipnja do listopada 2016. i stavljanje na raspolaganje spisa tog postupka, što je obrazložila činjenicom da je bila predsjednica uprave društva od 2014. do 2018. i da je najbolje upoznata s poslovanjem društva u razdoblju obuhvaćenom postupkom.

Prvostupanjsko tijelo rješenjem je odbilo žaliteljičin zahtjev i navelo da iz odredbi Poreznog zakonika proizlazi da samo privremeni zastupnik može zastupati stranku u „vođenju njezinih poslova” u slučajevima u kojima ona nije sposobna za obavljanje pravnih radnji s obzirom na to da ne postoje tijela (što je slučaj u ovom predmetu), a pravo na uvid u spise ima samo stranka.

Žaliteljica je protiv tog rješenja podnijela žalbu koju je direktor porezne uprave (u daljnjem tekstu: drugostupanjsko tijelo) poništio u cijelosti i obustavio postupak u predmetu. Drugostupanjsko tijelo navelo je da o dodjeli određenom subjektu statusa stranke u poreznom postupku odlučuje porezno tijelo koje je ovlašteno za vlastitu, objektivnu ocjenu toga ima li osoba koja podnosi zahtjev stvarno procesnu legitimaciju. Prema mišljenju drugostupanjskog tijela, žaliteljica nije obuhvaćena nijednom kategorijom subjekata navedenih u članku 133. Poreznog zakonika. Drugostupanjsko tijelo stoga je utvrdilo da ne postoji pravna osnova na temelju koje bi prvostupanjsko tijelo moglo donijeti pobijano rješenje.

Žaliteljica je podnijela tužbu Wojewódzkom Sądu Administracyjnym (Vojvodski upravni sud, Poljska) (sud koji je uputio zahtjev) i obrazložila da je bila jedini član uprave društva u razdoblju u pogledu kojeg se vodi postupak. Upravo stoga je najbolje upoznata s predmetom njegove djelatnosti, a to je ključno u postupku koji se vodi. Prvostupanjsko tijelo utvrdilo je da je dovoljno to što je saslušao žaliteljicu u svojstvu svjedoka. Međutim, žaliteljica je saslušana jednom prije dvije do tri godine, a postupak se još vodi i prikupljaju se dokazi te jedno saslušanje nije dovoljno. Osim toga, u skladu s Poreznim zakonikom, eventualna nepodmirena potraživanja utjecat će na žaliteljicu kao fizičku osobu, što opravdava njezin zahtjev.

Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 1 Dosadašnja nacionalna praksa koja se temelji na Poreznom zakoniku dovodi do toga da je u poreznom postupku u pogledu PDV-a u kojem je stranka pravna osoba, kao što je to društvo (porezni obveznik PDV-a), društvo jedina stranka u postupku. Osobe kao što je žaliteljica (bivši član uprave društva), unatoč tomu što solidarno odgovaraju za porezne obveze društva (članak 116. Poreznog zakonika), uključujući PDV, u tom postupku nemaju status stranke s kojim je povezan niz

postupovnih jamstava za aktivno sudjelovanje u postupku, uključujući pravo na podnošenje pravnog lijeka protiv odluka poreznih tijela.

- 2 U nacionalnoj praksi prihvaćeno je da, kako bi se odlučilo o solidarnoj odgovornosti člana uprave, postoje dvije vrste postupaka: 1. postupak utvrđivanja – utvrđivanje iznosa porezne obveze društva u kojem je stranka samo društvo (porezni obveznik PDV-a); 2. postupak povodom porezne odgovornosti trećih osoba (uključujući bivšeg člana uprave) kada društvo (koje je porezni obveznik) ne ispuni svoje porezne obveze. U potonjem postupku stranka je bivši član uprave. Međutim, potonji se postupak ne odnosi na samo utvrđivanje iznosa PDV-a. Postupak koji se odnosi na solidarnu odgovornost bivšeg člana uprave društva za obveze društva u pogledu PDV-a stoga se vodi na temelju porezne odluke koja je donesena prethodno u postupku utvrđivanja u kojem je stranka bila isključivo društvo. Stoga se može smatrati da takva odluka proizvodi prethodni učinak u postupku koji se odnosi na bivšeg člana uprave društva. Naime, odredbama Poreznog zakonika i u nacionalnoj praksi ne predviđa se mogućnost da bivši član uprave osporava iznos porezne obveze društva koje je porezni obveznik tijekom zasebnog (kasnijeg) postupka povodom odgovornosti treće osobe. U postupku povodom solidarne porezne odgovornosti člana uprave utvrđuje se samo jesu li ispunjeni uvjeti za tu odgovornost koji opravdavaju prijenos poreznog duga prethodno utvrđenog odlukom poreznog tijela. Prihvaćanje stajališta prema kojem bivši član uprave nema status stranke u postupku utvrđivanja koji se vodi protiv društva utječe i na lišavanje te osobe prava na djelotvorno pokretanje izvanrednih postupaka (ponavljanje postupka, poništavanje odluke).
- 3 Za oblikovanje navedene nacionalne prakse u pogledu primjene članka 133. stavka 1. Poreznog zakonika ključna je bila presuda Trybunała Konstytucyjnego (Ustavni sud, Poljska) u kojoj se utvrđuje da ta odredba nije protivna Ustavu te sudska praksa upravnih sudova u skladu s tom presudom koja je postojala i prije njezina donošenja (primjerice presude u kojima se iznosi stajalište prema kojem član društva s ograničenom odgovornošću nije stranka u postupku koji se odnosi na porezne obveze društva, uključujući obvezu PDV-a).
- 4 Iz članka 273. Direktive o PDV-u proizlazi da države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi se osigurala pravilna naplata PDV-a. Takva vrsta odredbe odgovornost je trećih osoba za porezne obveze društva koja postoji u poljskom pravu i primjenjuje se na PDV.
- 5 Mehanizam solidarne odgovornosti bivšeg člana uprave društva za porezne obveze tog društva pridonosi osiguravanju pravilne naplate PDV-a i/ili sprečavanju utaje u smislu članka 273. Direktive o PDV-u, u skladu s obvezom iz članka 325. stavka 1. UFEU-a. Taj zaključak ne može dovesti u pitanje činjenica da osobe koje su solidarno odgovorne na temelju tog mehanizma nisu same po sebi porezni obveznici PDV-a. Međutim, bit spora odnosi se na postupovna jamstva koja bi trebalo dodijeliti tim osobama u vezi s njihovom eventualnom obvezom da podmire poreznu obvezu PDV-a koju ima društvo iz svoje osobne imovine. Pritom se člankom 273. Direktive o PDV-u dodjeljuje državama

članicama margina prosudbe u vezi sa sredstvima koje mogu propisati kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju.

- 6 Nadalje, u skladu s člankom 205. Direktive o PDV-u državama članicama daje se pravo da u slučajevima iz članaka 193. do 200. i članaka 202., 203. i 204. te direktive odrede da je umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba. Iako članak 193. Direktive o PDV-u kao osnovno pravilo propisuje da je svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan plaćati PDV, u tekstu tog članka pojašnjava se da druge osobe mogu ili moraju biti obvezne plaćati taj porez u slučajevima predviđenima u člancima 194. do 199.b i 202. te direktive. Iz konteksta koji čine članci 193. do 205. Direktive o PDV-u proizlazi da je njezin članak 205. dio skupa odredbi čiji je cilj utvrditi osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a s obzirom na različite situacije. Tako je cilj tih odredbi osigurati poreznim tijelima učinkovitu naplatu PDV-a od osobe koja je najprikladnija s obzirom na predviđenu situaciju.
- 7 U presudi od 13. listopada 2022., Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno- osigurnitelna praktila” (C-1/21, EU:C:2022:788), Sud je utvrdio da članak 273. Direktive o PDV-u i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis kojim se predviđa mehanizam solidarne odgovornosti za dugove s osnove PDV-a pravne osobe u sljedećim okolnostima:
 - osoba koja je solidarno odgovorna direktor je pravne osobe ili član njezina upravnog tijela;
 - ta solidarna odgovornost isključivo je supsidijarna kada se pokaže nemogućim od pravne osobe naplatiti iznose PDV-a koji se duguju.
- 8 U istoj presudi Sud je presudio da članak 273. Direktive o PDV-u i načelo proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis kojim se predviđa mehanizam solidarne odgovornosti koji obuhvaća zatezne kamate koje pravna osoba duguje zbog neplaćanja PDV-a u prekluzivnim rokovima propisanim odredbama te direktive zbog radnji koje je u zloj vjeri izvršila osoba koja je određena kao solidarno odgovorna.
- 9 Prilikom prenošenja navedenog tumačenja Direktive o PDV-u na činjenice u ovom predmetu treba navesti da, kada porezno tijelo namjerava u postupku utvrđivanja u pogledu PDV-a koji se vodi u odnosu na društvo utvrditi okolnosti kao što su postojanje i iznos te porezne obveze, član uprave (ili bivši član uprave) već bi u fazi tih utvrđenja trebao imati status stranke u postupku. U suprotnom to može dovesti do toga da porezno tijelo donese proizvoljna utvrđenja protiv kojih neće biti moguće boriti se u sljedećoj fazi postupka.
- 10 Pravo vlasništva u pravu je Unije osobito zaštićeno člankom 17. Povelje. Smanjenje prava vlasništva (smanjenje „imovine”) zbog javnih davanja i poreza može se izvršiti samo pod uvjetima koji proizlaze iz zakona. Uzimajući u obzir prethodno navedeni opseg pravne zaštite prava vlasništva (imovine) na temelju

prava Unije i međunarodnog prava, to pitanje treba razmatrati s obzirom na zaštitne mjere koje proizlaze iz članka 13. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda (u daljnjem tekstu: EKLJP) kojim se određuje da svatko čija su prava i slobode koje su priznate u ovoj Konvenciji povrijeđene ima pravo na djelotvorna pravna sredstva pred domaćim državnim tijelom čak i u slučaju kad su povredu počinile osobe koje su djelovale u službenom svojstvu.

- 11 Nadalje, člankom 41. Povelje utvrđuje se pravo na dobru upravu koje predstavlja opće načelo prava Unije (presuda od 8. svibnja 2014., N., C-604/12, EU:C:2014:302, t. 49.). Provedba tog prava osobito uključuje pravo na saslušanje s kojim se ne može samo formalno postupati, nego treba jamčiti da će porezna tijela prema saslušanom pojedincu postupati uz poštovanje njegovih interesa.
- 12 Nadalje, treba navesti da načelo djelotvorne sudske zaštite predstavlja opće načelo prava Unije koje proizlazi iz ustavnih tradicija zajedničkih državama članicama i zaštićeno je člancima 6. i 13. EKLJP-a, te je potvrđeno člankom 47. Povelje (presuda od 13. svibnja 2007., Unibet (London) Ltd i Unibet (International) Ltd/Justitiekanslern, C-432/05, EU:C:2007:163). Pojam djelotvorne pravne zaštite širi je od pojma djelotvorne sudske zaštite jer uključuje i zaštitu u postupcima pred upravnim tijelima, a potonji uključuje zaštitu koju dodjeljuju sudovi. Iz članka 47. Povelje proizlazi, među ostalim, pravo na djelotvoran pravni lijek koji uključuje pravo na pokretanje postupka pred neovisnim i nepristranim sudom prethodno ustanovljenim na temelju zakona. Europski sud za ljudska prava u više je navrata naveo da članak 13. EKLJP-a zahtijeva da nacionalni pravni sustavi jamče djelotvorna pravna sredstva (pravne lijekove). Nacionalno pravno sredstvo obuhvaćeno postupovnom autonomijom država članica ne može u praksi onemogućiti ili pretjerano otežati ostvarivanje prava dodijeljenih pravom Unije (presude od 15. travnja 2010., Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, t. 17. i od 17. studenoga 1998., Aprile, C-228/96, EU:C:1998:544, t. 18.).
- 13 Prava obrane smatraju se općim načelom prava Unije koje jamči mogućnost djelotvornog iznošenja stajališta prije donošenja odluke koja bi mogla negativno utjecati na interese zainteresiranog subjekta. Pritom, u skladu s načelom lojalne suradnje koje je predviđeno člankom 4. stavkom 3. UEU-a, na sudovima država članica jest da osiguraju sudsku zaštitu prava koja pojedinci imaju na temelju prava Unije, pri čemu članak 19. stavak 1. UEU-a usto državama članicama nalaže da osiguraju sredstva nužna za osiguranje djelotvorne pravne zaštite u područjima obuhvaćenima pravom Unije (vidjeti presude od 8. studenoga 2016., Lesoochranárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, t. 50. i od 9. veljače 2017., M, C-560/14, EU:C:2017:101, t. 30. i navedenu sudsku praksu). Načelo djelotvorne sudske zaštite prava koje pojedinci uživaju na temelju prava Unije sastoji se od različitih elemenata među kojima su osobito prava obrane, načelo jednakosti oružja, pravo na pristup sudu i pravo na savjetovanje, obranu i zastupanje (presuda od 6. studenoga 2012., Otis i dr., C-99/11, EU:C:2012:684, t. 48.). Pravo na saslušanje u svakom postupku sastavni je dio poštovanja prava obrane, jamči svakoj osobi mogućnost da na smislen i učinkovit način iznese svoje mišljenje u upravnom postupku i prije donošenja bilo koje odluke koja bi

mogla nepovoljno utjecati na njezine interese (presude od 11. prosinca 2014., Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, t. 34. i 36. i od 9. veljače 2017., M., C-560/14, EU:C:2017:101, t. 25. i 31.). Temeljna prava, kao što je poštovanje prava obrane koja uključuju i pravo na saslušanje, nisu apsolutni prava, nego mogu sadržavati ograničenja, pod uvjetom da ta ograničenja stvarno odgovaraju ciljevima u općem interesu koji se žele postići predmetnom mjerom i da u odnosu na postavljeni cilj ne predstavljaju neproporcionalan i neprihvatljiv zahvat kojim se krši sama bit tako zajamčenih prava (vidjeti u tom smislu presude od 10. rujna 2013., G. i R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, t. 33.; od 11. prosinca 2014., Boudjlida, C-249/13, EU:C:2014:2431, t. 43. i od 7. srpnja 2016., Lebek, C-70/15, EU:C:2016:524, t. 37.). Međutim, postojanje povrede prava obrane i prava na djelotvornu sudsku zaštitu treba ocjenjivati s obzirom na posebne okolnosti svakog slučaja, a osobito s obzirom na prirodu akta o kojem je riječ, kontekst u kojem je on donesen i pravna pravila kojima se uređuje predmetno pravno područje (vidjeti presude od 18. srpnja 2013., Komisija i dr./Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P i C-595/10 P, EU:C:2013:518, t. 102. i od 9. veljače 2017., M., C-560/14, EU:C:2017:101, t. 33.).

- 14 Pravo upoznavanja s dokazima uključuje dokaze koje je upravno tijelo prikupilo tijekom postupka, kao i dokaze korištene u povezanim postupcima, primjerice kaznenim ili upravnim, ako tijelo namjerava temeljiti svoju odluku na dokazima prikupljenima u tim postupcima. Adresat odluke mora imati mogućnost da se izjasni u pogledu tih dokaza prije donošenja odluke. Stavljanjem na raspolaganje dokaza stranci nakon donošenja odluke, u fazi sudskog postupka, ne ispravlja se povreda prava obrane (vidjeti presudu od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 52. i 57.). U sudskoj praksi Suda pravo da dokazi budu u potpunosti poznati povezano je s načelom „jednakosti oružja”. Kao sastavni dio djelotvorne sudske zaštite to načelo proizlazi iz prava na pošteno suđenje i jamči strankama jednako postupanje pred sudom. Međutim, ograničenje strankina prava da se upozna sa svim dokazima može biti opravdano potrebom da se zaštiti pravni interes drugih stranaka u postupku ili zaštitom povjerljivih informacija. Međutim, u tom slučaju, kako bi se osigurala djelotvornost pravnog sredstva sud, koji mora raspolagati traženim podacima, uključujući povjerljive podatke i poslovne tajne, kako bi mogao odlučiti uz potpuno poznavanje činjenica o mogućnosti dostave navedenih podataka, mora provesti ispitivanje svih relevantnih činjeničnih i pravnih elemenata (presuda od 7. rujna 2021., UAB „Klaipėdos regiono atliekų tvarkymo centras”/UAB „Ecoservice Klaipėda” i dr., C-927/19, EU:C:2021:700, t. 129. i 135.).
- 15 Postupovnu situaciju pojedinca također treba oblikovati uzimajući u obzir načelo proporcionalnosti koje zahtijeva da mjere koje proizlaze iz odredbe prava Unije budu prikladne za postizanje legitimnih ciljeva kojima teži određeni pravni akt i da ne prelaze ono što je nužno za njihovo postizanje (presuda od 8. lipnja 2010., Vodafone i dr., C-58/08, EU:C:2010:321, t. 51.). Načelo proporcionalnosti zahtijeva da se odvagnu suprotstavljeni interesi i uravnoteže, s jedne strane, zahtjevi općeg društvenog interesa i, s druge strane, zahtjevi zaštite temeljnih

prava pojedinca (vidjeti presudu ESLJP-a od 26. travnja 1991. u predmetu Ezelin protiv Francuske, 11800/85, t. 52.). U skladu s načelom proporcionalnosti, države članice moraju imati mogućnost primjenjivati sredstva koja, dopuštajući učinkovito ostvarivanje cilja, istodobno što je manje moguće štete ciljevima i načelima koja uspostavlja predmetno zakonodavstvo Unije (vidjeti presude od 18. prosinca 1997., Molenheide i dr., C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, t. 46. i od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 52.). Dakle, iako je legitimno da se mjerama koje poduzmu države članice nastoje što učinkovitije zaštititi prava poreznih tijela, te mjere ne smiju prelaziti ono što je nužno u tu svrhu (vidjeti presudu Molenheide i dr., t. 47. te presude od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr., C-384/04, EU:C:2006:309, t. 30. i od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG/Finanzamt Malchin, C-271/06, EU:C:2008:105, t. 18. i 19.). Načelo proporcionalnosti zahtijeva da, ako postoji izbor između više prikladnih mjera, treba izabrati manje ograničavajuću, a uzrokovane nepovoljnosti ne smiju biti neproporcionalne u odnosu na ciljeve koje se želi postići, kao što je osiguravanje pravilne naplate PDV-a (vidjeti presudu od 12. srpnja 2001., Jippes i dr., C-189/01, EU:C:2001:420, t. 81.).

- 16 Stoga je trebalo zaključiti da oduzimanje žaliteljici prava na aktivno sudjelovanje u poreznom postupku u kojem će se odrediti obveza u pogledu PDV-a društva (poreznog obveznika PDV-a) za koji žaliteljica može solidarno odgovarati svojom osobnom imovinom dovodi do opravdanih dvojbi. Te dvojbe najprije nastaju s gledišta nepoštovanja standarda koji proizlaze iz članka 2. UEU-a, osobito u pogledu vladavine prava, kao i poštovanja ljudskih prava (članak 17. Povelje). Osobi kojoj je uskraćeno pravo na sudjelovanje u postupku koji se u konačnici odnosi na njezinu imovinu u tom se pogledu *de facto* oduzima prava na samoodređenje, a o njezinoj imovini odlučuje porezno tijelo. Daljnje dvojbe postoje u pogledu neosiguravanja bivšem članu uprave društva (poreznog obveznika PDV-a) djelotvornog i primjerenog sredstva za osporavanje biti i iznosa porezne obveze na ime PDV-a (s obzirom na to da nema status stranke u postupku koji se odnosi na bit i iznos obveze). Stranci je stoga oduzeto pravo na pošteno suđenje u njezinu pojedinačnom predmetu jer utvrđeni iznos i osnova porezne obveze društva, na temelju konačne odluke donesene bez sudjelovanja treće osobe, zatim postaje obveza te osobe koja pak nema prikladno i djelotvorno pravno sredstvo za osporavanje utvrđenja poreznih tijela koja su odlučivala o postojanju i iznosu porezne obveze na ime PDV-a u odnosu na društvo. Oslobođajuće izvanredne okolnosti iz članka 116. Poreznog zakonika pružaju određene mogućnosti oslobođenja od solidarne odgovornosti za obveze društva, ali ne omogućuju osporavanje postojanja ili iznosa porezne obveze društva. U konačnici, ne dodjeljuju osobi stvarna prava obrane njezinih prava. Nadalje, treba istaknuti dvojbe u pogledu neosiguravanja bivšem članu uprave društva (poreznog obveznika PDV-a) prava na zaštitu njegova vlasništva. Postupak utvrđivanja koji se vodi bez sudjelovanja te osobe izravno utječe na područje njezinih prava, uključujući njezinu imovinu. Treba navesti dvojbe u pogledu neosiguravanja bivšem članu uprave društva (poreznog obveznika PDV-a) prava na dobru upravu s kojim je povezano žaliteljičino pravo na pokretanje postupka pred sudom u

pogledu merituma poreznog predmeta. Nepostojanje statusa stranke u poreznom postupku isključuje mogućnost da se zatim podnese tužba upravnom sudu protiv odluke kojom se društvu utvrđuje iznos porezne obveze na ime PDV-a. S tim su povezane dvojbe s gledišta neosiguravanja stranci prava obrane. Obranu treba shvatiti kao pravo na osporavanje biti i iznosa obveze koja se potražuje od žaliteljice. Osim toga, žaliteljica nema mogućnost da se stalno upozna s dokazima koje prikuplja porezno tijelo. U toj fazi oduzeta joj je i mogućnost izvođenja dokaza i pravo na sudjelovanje, primjerice, u saslušanju svjedoka. Stoga je dvojbeno može li se u takvoj situaciji govoriti o tome da je očuvana „jednakost oružja” žaliteljice i poreznih tijela. Javljaju se dvojbe u pogledu poštovanja načela proporcionalnosti jer u ovom predmetu treba odvojiti društveni interes, koji nedvojbeno postoji u postupku utvrđivanja porezne obveze društva na ime PDV-a, i interes pojedinca koji u konačnici može za tu obvezu društva odgovarati vlastitom osobnom imovinom. Sud koji je uputio zahtjev stoga dvoji u pogledu toga je li u skladu s načelom proporcionalnosti to da se postupovni položaj treće osobe koja može odgovarati za porezne obveze društva na ime PDV-a oblikuje na način da ta osoba nema mogućnosti osporavanja iznosa porezne obveze za koju treba solidarno odgovarati zajedno s društvom. Stoga su ključne i dvojbe u pogledu toga da je bivši član uprave društva (poreznog obveznika PDV-a) lišen prava na saslušanje jer njegovi argumenti ostaju nerazmotreni.

- 17 U tom je kontekstu također važno navesti stajalište koje je iznio Sud u prethodno navedenoj presudi od 16. listopada 2019., u predmetu C-189/18, prema kojem Direktivu o PDV-u, načelo poštovanja prava obrane i članak 47. Povelje treba tumačiti na način da im se u načelu ne protivi propis ili praksa države članice, prema kojoj je porezna uprava prilikom provjere prava poreznog obveznika na odbitak PDV-a vezana činjeničnim utvrđenjima i pravnim kvalifikacijama koje je već izvršila u okviru povezanih upravnih postupaka protiv dobavljača tog poreznog obveznika, na kojima se temelje odluke koje su postale konačne i kojima se utvrđuje postojanje utaje PDV-a koju su počinili ti dobavljači, pod uvjetom, kao prvo, da ne oslobađa poreznu upravu obveze priopćavanja poreznom obvezniku dokaznih elemenata, uključujući one koji potječu iz tih povezanih upravnih postupaka, na temelju kojih namjerava donijeti odluku, i da taj porezni obveznik nije na taj način lišen prava odgovarajućeg osporavanja tih činjeničnih utvrđenja i pravnih kvalifikacija tijekom postupka koji se protiv njega vodi, kao drugo, da taj porezni obveznik tijekom tog postupka može imati pristup svim elementima prikupljenima tijekom tih povezanih upravnih postupaka ili bilo kojeg drugog postupka na temelju kojih ta uprava namjerava utemeljiti svoju odluku ili koji mogu biti korisni za ostvarivanje prava obrane, osim ako ciljevi u općem interesu opravdavaju ograničavanje tog pristupa i, kao treće, da sud pred kojim je podnesena tužba protiv te odluke može provjeriti zakonitost pribavljanja i upotrebe tih elemenata kao i utvrđenja iz upravnih odluka donesenih u odnosu na navedene dobavljače koja su odlučujuća za ishod tužbe.
- 18 Stoga, s obzirom na to da postoji potreba da se osoba upozna s dokazima prikupljenima u drugim postupcima, u okolnostima opisanima u prethodno navedenoj presudi Suda, treba smatrati da se odredbama Direktive o PDV-u,

načelu poštovanja prava obrane i članku 47. Povelje ne protivi to da treća osoba, koja može solidarno odgovarati za obveze društva, ima status stranke u postupku utvrđivanja koji se vodi protiv društva (za razdoblje u kojem je ona bila član uprave koji zastupa društvo), a s tim je povezano i njezino pravo da se upozna s dokazima na temelju kojih porezno tijelo treba utvrditi iznos porezne obveze koji u konačnici može snositi ta treća osoba.

- 19 Sud koji je uputio zahtjev dodatno upućuje na prethodna pitanja koja je postavio u predmetu C-278/24 koja se ne odnose na žaliteljicu u ovom predmetu, ali povezana su s njom.

RADNI DOKUMENT