

**Predmet C-4/20**

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

**Datum podnošenja:**

7. siječnja 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Varhoven administrativen sad (Bugarska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

16. prosinca 2019.

**Žalitelj u kasacijskom postupku:**

„Alti“ OOD

**Druga stranka u kasacijskom postupku:**

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila” – Plovdiv pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor Direkcije „Žalbe i praksa na području poreza i socijalnog osiguranja” – Plovdiv pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode)

**Predmet glavnog postupka**

Pobijanje rješenja o razrezu poreza temeljem poreznog nadzora kojim se od primatelja isporuke zahtijeva da u svojstvu solidarnog dužnika plati porez na dodanu vrijednost koji dobavljač nije platio, uvećano za zatezne kamate koje dobavljač duguje.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje prava Unije; članak 267. stavak 1. točka (b) UFEU-a

## **Prethodna pitanja**

1. Treba li članak 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost 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 temeljem poreznog nadzora kojim se utvrđuje solidarna odgovornost, odnosno do ispunjenja obveze?

2. Treba li članak 205. Direktive 2006/112 i načelo proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalna odredba poput one iz članka 16. stavka 3. Danačno-osiguritelni procesualni kodeks (Zakona o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja) prema kojoj odgovornost treće osobe za neplaćene poreze poreznog obveznika obuhvaća poreze i kamate?

## **Navedene odredbe prava Unije i sudska praksa**

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, osobito članci 193. i 205.

Presuda od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr., C-384/04 (EU:C:2006:309), osobito točke 28. do 33.

Presuda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), osobito točke 19. do 22.

Presuda od 18. svibnja 2017., Latvijas Dzēlceļš, C-154/16 (EU:C:2017:392), osobito točka 85.

Presuda od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt, C-271/06 (EU:C:2008:105), osobito točke 19. do 22.

## **Navedena nacionalna pravila**

Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS), osobito članak 177.

Danačno-osiguritelni procesualni kodeks (Zakon o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja, u daljnjem tekstu: DOPK), osobito članci 14. i 16.

Zakon za zadalženjata i dogovorite (Zakon o obveznim odnosima i ugovorima, u daljnjem tekstu: ZZD), osobito članci 121., 122. i 126.

## Kratak prikaz činjenica i postupka

- 1 Društvo „Alti“ OOD je bugarsko društvo s ograničenom odgovornošću.
- 2 Godine 2014. „Alti“ OOD (u daljnjem tekstu i: primatelj) kupilo je od jednočlanog bugarskog društva s ograničenom odgovornošću „Fotomag“ EOOD (u daljnjem tekstu i: dobavljač) kombajn „CLAAS Lexion 570 T“, traktor „John Deere 8420“ kao i kola „CLAAS 7190“. Društvo „Fotomag“ EOOD ispostavilo je društvu „Alti“ OOD za svoje isporuke sljedeće račune: račun (za kombajn) od 11. travnja 2014. na oporezivi iznos u visini od 28 4000 bugarskih leva (u daljnjem tekstu: BGN) i porezom na dodanu vrijednost u visini od 56 800 BGN, (za traktor) isto od 11. travnja 2014. na oporezivi iznos u visini od 166 000 BGN i porez na dodanu vrijednost u visini od 32 200 BGN kao i (za kola) od 8. svibnja 2014. na oporezivi iznos u visini od 7 500 BGN i porez na dodanu vrijednosti u visini od 1 500 BGN. Primatelj je iznose doznačio na bankovni račun dobavljača i ostvario pravo na odbitak pretporeza; račune je naveo u svojim knjigama ulaznih računa kao i u prijavama poreza za razdoblja travanj 2014. i lipanj 2014.
- 3 S druge strane, dobavljač je navedenu poljoprivrednu tehniku prema računu od 10. travnja 2014. kupio od društva SJB Tractors Ltd (Velika Britanija). Nakon što je nad društvom „Fotomag“ EOOD proveden porezni nadzor, 27. lipnja 2016. u odnosu na to društvo doneseno porezno rješenje o razrezu poreza temeljem poreznog nadzora kojim je utvrđeno da je društvo u poreznom razdoblju za travanj 2014. iskazalo stjecanje robe unutar zajednice i obračunalo porez na dodanu vrijednost iz prvih dvaju računa koje je ispostavio društvu „Alti“ OOD. U konačnici je za to porezno razdoblje trebalo platiti porez na dodanu vrijednost u visini od 86 680 BGN, od kojeg je iznosa dobavljač u trenutku donošenja rješenja o razrezu poreza temeljem poreznog nadzora dugovao još 86 211,82 BGN. Za svibanj 2014. dobavljač je iskazao porez na dodanu vrijednost u visini od 1 500 BGN, koji je obračunao u trećem računu ispostavljenom društvu „Alti“ OOD. Taj porez na dodanu vrijednost, međutim, nije plaćen.
- 4 Porezni nadzor bio je naložen i nad primateljem isporuke. Dana 23. veljače 2018. službe nadležne za javne prihode donijele su rješenje o razrezu poreza temeljem poreznog nadzora za društvo „Alti“ OOD kojim se od tog društva u svojstvu solidarnog dužnika u skladu s člankom 177 ZDDS-a zahtijevalo podmirenje poreza na dodanu vrijednost koji je „Fotomag“ EOOD iskazao u tri ispostavljena računa, ali ga nije i platio, i to kako slijedi: za porezno razdoblje travanj 2014. u visini od 86 211,82 BGN uvećano za zatezne kamate u visini od 33 123,83 BGN za razdoblje od 15. svibnja 2014. do 23. veljače 2018. kao i za porezno razdoblje svibanj 2014. u visini od 1 500 BGN uvećano za zakonske kamate u visini od 563,08 BGN za razdoblje od 15. lipnja 2014. do 23. veljače 2018.
- 5 Društvo „Alti“ OOD podnijelo je prigovor protiv rješenja o razrezu poreza temeljem poreznog nadzora. Budući da je to društvo bilo nezadovoljno ishodom upravnog postupka, podnijelo je tužbu protiv upravnog akta pred Administrativen

sadom (Upravni sud) u Plovdivu. Taj je upravni sud odbio tužbu kao neosnovanu zbog sljedećih razloga:

5.1. Dobavljač i primatelj isporuke u spornim su razdobljima, u kojima su izvršene oporezive isporuke, bili registrirani za potrebe PDV-a u skladu sa ZDDS-om. Primatelj je ostvario pravo na odbitak pretporeza prema računima koje mu je ispostavio dobavljač. Dobavljač, međutim, dugovani porez na dodanu vrijednu za te isporuke nije uplatio u proračun. Stranke se spore oko toga je li primatelj znao ili morao znati da njegov dobavljač neće platiti porez na dodanu vrijednost.

5.2. Članak 177. stavak 3. ZDDS-a predviđa oborivu presumpciju o znanju. Dokazi izvedeni u postupku ukazuju na to da je društvo „Alti” OOD znalo za to da njegov dobavljač neće ispuniti svoju obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost. To proizlazi iz činjenice da stvarni odnosi između društava „Alti” OOD i „Fotomag” EOOD nadilaze okvire uobičajenih poslovnih odnosa između dobavljača i primatelja isporuke te imaju za cilj izbjegavanje zakona. U predmetnom slučaju se namjeravana, zakonski nedopuštena pravna posljedica sastojala u tome da se odbio pretporez umjesto da se prijavilo stjecanje unutar zajednice i obavilo posao koji bi za rezultat u pogledu odbitka pretporeza imao „nulu”. Zastupnici obaju društava imali su o tome saznanja.

5.3. Društvo „Alti” OOD sklopilo je ugovor o isporuci poljoprivredne tehnike s društvom koje prije toga nije obavljalo takvu djelatnost i nije raspolagalo odgovarajućim iskustvom. Dobavljač nije raspolagao sredstvima potrebnim da kupi tehniku koju je trebao prodati društvu „Alti” OOD, nego ih je posudio od društva „Sunvision” AD, društva čiji je izvršni direktor ujedno i direktor društva „Alti” OOD, a dioničar je direktor dobavljača. Direktor društva „Alti” OOD ugovorio je i prijevoz. Osim toga, bankovne doznake u lancu „Sunvision” AD – „Fotomag” EOOD, „Sunvision” AD – „Alti” OOD – „Fotomag” EOOD – „Sunvision” AD izvršavala je ista osoba koja je od svakog od tih triju društava bila za to ovlaštena. Ta je osoba vodila i knjige društva „Alti” OOD i dobavljača kao i društva „Bultrans 73” EOOD, preko čije je adrese e-pošte bio dogovoren prijevoz.

5.4. Upravni sud odlučio je 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.

- 6 Društvo „Alti” OOD podnijelo je protiv te presude Administrativen sada Plovdiv (Upravni sud u Plovdivu) žalbu u kasacijskom postupku pred Varhoven administrativen sadom (Vrhovni upravni sud, u daljnjem tekstu: VAS). VAS smatra da je u svrhu donošenja odluke o sporu potrebno tumačenje članka 205.

Direktive 2006/112 te je stoga Sudu uputio zahtjev za prethodnu odluku o oba prethodna pitanja.

### **Bitna argumentacija stranaka glavnog postupka**

- 7 Službe nadležne za javne prihode utvrdile su u okviru poreznog nadzora nad društvom „Alti” OOD sljedeće: kao prvo, stjecanje robe za društvo „Fotomag” EOOD financiralo je treće društvo, točnije „Sunvision” AD, čiji su članovi društva direktori društava „Fotomag” EOOD i „Alti” OOD. Kao drugo, prijevoz kombajna iz Velike Britanije organiziran je putem adrese e-pošte društva „Bultrans 73” EOOD, čiji je direktor i zakonski zastupnik ujedno i direktor društva „Alti” OOD. Kao treće, ista osoba vodi poslovne knjige društava „Fotomag” EOOD i „Alti” OOD, a oba su društva toj osobi dala široke ovlasti, među njima i ovlast da raspolaže bankovnim računima i predaje njihove prijave poreza na dodanu vrijednost u skladu sa ZDDS-om.
- 8 Tim su utvrđenjima službe nadležne za javne prihode obrazložile svoj zaključak da je društvo „Alti” OOD organiziralo stjecanje poljoprivredne tehnike od strane društva „Fotomag” EOOD na način stjecanja unutar Zajednice u svrhu zlorabe poreza na dodanu vrijednost. Primatelj isporuke je znao da dobavljač neće platiti porez koji duguje prema ispostavljenim računima. Službe nadležne za javne prihode smatraju da se spornim poslom između društava „Fotomag” EOOD i „Alti” OOD izbjegava zakon. Stoga, prema njihovu mišljenju, dolazi do primjene zakonske presumpcije o znanju, koja je pak uvjet za solidarnu odgovornost primatelja isporuke u skladu s člankom 177. ZDDS-a.
- 9 Društvo „Alti” OOD ističe da nije dokazan subjektivni element iz članka 177. ZDDS-a, točnije znanje da dobavljač neće platiti porez na dodanu vrijednost. Da bi se moglo smatrati da znanje postoji, ono se direktoru društva mora dokazati.
- 10 Osim toga, društvo „Alti” OOD ističe da se analogno odgovornosti za tuđe obveze ne duguju zatezne kamate za razdoblje od dospijeca obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost do donošenja rješenja o razrezu poreza temeljem poreznog nadzora. Primatelj oporezive isporuke, smatra to društvo, ne duguje nikakav porez na dodanu vrijednost tako da 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.

### **Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 11 Sud koji je uputio zahtjev ispituje glavno sporno pitanje u pogledu primjenjivosti solidarne odgovornosti primatelja isporuke prema članku 177. ZDDS-a i opsega te odgovornosti. Prema toj odredbi, osoba registrirana za potrebe PDV-a koja je primatelj oporezive isporuke ili usluge odgovara za dugovani i neplaćeni porez druge registrirane osobe ako je iskoristila pravo na odbitak pretporeza koji je

- izravno ili neizravno povezan s dugovanim i neplaćenim porezom. Odgovornost nastupa ako je osoba registrirana za potrebe PDV-a znala ili je morala znati da porez neće biti plaćen.
- 12 Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) smatra da je ta odredba bugarskog ZDDS-a, uzimajući u obzir presude Suda Europske unije od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06), i od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04), u skladu s pravom Unije, a osobito s člankom 205. Direktive 2006/112. Već iz biti solidarne odgovornosti u skladu s člankom 205. Direktive 2006/112 proizlazi da svaki dužnik odgovara za cijelu obvezu te je vjerovnik u načelu slobodan ispunjenje te obveze tražiti od jednog ili više dužnika po svom odabiru.
  - 13 Pri određivanju opsega te solidarne odgovornosti bugarski zakonodavac u članku 177. ZDDS-a nije izričito propisao da primatelj isporuke osim neplaćenog poreza duuguje i zatezne kamate od trenutka dospijeca poreza. Štoviše, u skladu s člankom 177. stavkom 1. ZDDS-a odgovornost primatelja isporuke ograničena je na visinu dugovanog i neplaćenog poreza za tu isporuku ako je primatelj usluge ostvario pravo na odbitak pretporeza u tom opsegu. Argumenti koji govore u prilog činjenici da je solidarna odgovornost u ovom predmetu opsežnija mogu se, međutim, izvesti iz drugih odredaba nacionalnog prava (osobito iz članka 16. stavka 3. DOPK-a i članka 126. stavka 3. ZZD-a).
  - 14 Budući da bugarska sudska praksa o tom pitanju nije jedinstvena, sud koji je uputio zahtjev nije siguran kako točno treba odgovoriti na pitanje u ovom predmetu.
  - 15 Prema prvom mišljenju koje se zastupa u nacionalnoj sudskoj praksi, solidarni dužnici u skladu s člankom 177. ZDDS-a odgovaraju za obveze poreznog obveznika. Prema bugarskom pravu oni su u zakonom predviđenim slučajevima obvezni platiti porez koji porezni obveznik nije u roku platio. U članku 16. stavku 3. DOPK-a izričito je predviđeno da odgovornost treće osobe (koja nije porezni obveznik) obuhvaća porez i obvezne doprinose za socijalno osiguranje kao i kamate te troškove njihove naplate. Stoga solidarna odgovornost u skladu s člankom 177. ZDDS-a nije ograničena na visinu dugovanog i neplaćenog poreza. Relativni učinak solidarne odgovornosti uobičajen za obveznopravne odnose ne odnosi se na javne obveze, tako da dolaskom u zakašnjenje jednog solidarnog dužnika u zakašnjenje dolazi i drugi solidarni dužnik. Iz toga proizlazi da primatelj isporuke kao solidarni dužnik ne odgovara samo za glavni dug dobavljača (obveza plaćanja poreza na dodanu vrijednost), nego i za sporednu tražbinu u svrhu naknade štete zbog zakašnjenja u visini zakonskih kamata na glavni dug od početka razdoblja zakašnjenja do trenutka ispunjenja obveze.
  - 16 Prema drugom mišljenju koje se zastupa u nacionalnoj sudskoj praksi, odgovornost prema članku 177. ZDDS-a poseban je oblik solidarne odgovornosti osobe u skladu sa ZDDS-om registrirane za potrebe PDV-a koja nastupa ako su ispunjeni tom odredbom propisani složeni činjenični uvjeti. Bit odgovornosti

sastoji se u nastanku obveze osobe registrirane za potrebe PDV-a da podmiri dug s osnove poreza na dodanu vrijednost druge osobe registrirane za potrebe PDV-a. Članak 177. ZDDS-a posebno je pravilo u odnosu na članak 16. stavak 3. DOPK-a. Članak 177. ZDDS-a predviđa izuzeće od općeg načela na način da predviđa solidarnu odgovornost druge osobe koja je različita od osobe dobavljača. Ta odredba izričito ograničava odgovornost na „dugovani i neplaćeni porez”. Navedeno se izuzeće mora primijeniti točno u skladu s njegovim smislom.

- 17 U relevantnim presudama Suda Europske unije ne nalazi se odgovor na pitanje je li s obzirom na bit solidarne odgovornosti, uzimajući u obzir načelo proporcionalnosti, dopušteno nacionalno pravilo poput onog iz članka 16. stavka 3. DOPK-a koje predviđa da ta odgovornost obuhvaća i zatezne kamate. Stoga sud koji je uputio zahtjev smatra da je potrebno tumačenje odredaba Direktive 2006/112, posebice članka 205. te direktive. U skladu s člankom 267. stavkom 1. točkom (b) UFEU-a ovaj sud upućuje Sudu Europske unije zahtjev za prethodnu odluku s gore navedenim prethodnim pitanjima.

RADNI DOKUMENT