

Predmet C-602/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

12. studenoga 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Vrhoven administrativni sud (Bugarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

30. rujna 2020.

Žalitelj u kasacijskom postupku:

„AKZ-Burgas” EOOD („AKZ – Burgas” EOOD)

Druga stranka u kasacijskom postupku:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila”
(Direktor Direkcije „Žalbe i praksa na području poreza i socijalnog
osiguranja”)

Predmet glavnog postupka

Žalba u kasacijskom postupku protiv rješenja koje je donijela služba za prihode i kojim se na temelju relevantnog nacionalnog zakonodavstva priznaje pravo na zakonske kamate na neosnovano plaćene obveze za doprinose za socijalno osiguranje, i to ne od trenutka u kojem se izvršilo neosnovano plaćanje, nego od trenutka u kojem je trebalo izvršiti povrat tih javnih obveza koje su neosnovano plaćene. Moguća neproporcionalnost nacionalnog zakonodavstva koja zahtijeva tumačenje prava Unije u pogledu moguće povrede načela lojalne suradnje te načela ekvivalentnosti i djelotvornosti koja iz toga proizlaze.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Protivi li se pravu Unije nacionalni propis, kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se zakonske kamate koje treba platiti prilikom povrata doprinosa za socijalno osiguranje koji su naplaćeni protivno pravu Unije ograničavaju na zakonske kamate koje se obračunavaju od dana koji slijedi nakon dana kad je podnesen zahtjev za povrat glavnice?

2. Protivi li se pravu Unije, osobito načelu ekvivalentnosti i djelotvornosti, nacionalni propis, kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se zakonske kamate koje treba platiti prilikom povrata obveznih doprinosa za socijalno osiguranje koji su naplaćeni protivno pravu Unije ograničavaju na zakonske kamate koje se obračunavaju od dana koji slijedi nakon dana kad je podnesen zahtjev za povrat tih neosnovano plaćenih ili naplaćenih iznosa do dana njihova povrata?

Navedene odredbe prava Unije

Članak 4. stavak 3., članak 19. stavak 1. druga rečenica Ugovora o Europskoj uniji

Članak 291. stavak 1., članak 267. prvi stavak točka (b) Ugovora o funkcioniranju Europske unije

Navedena sudska praksa Suda

Presude Suda: od 14. srpnja 1977., Concetta Sagulo, Gennaro Brenca i Addelmadjid Bakhouché (8/77, ECLI:EU:C:1977:131); od 9. studenoga 1983., Amministrazione delle Finanze dello Stato (199/82, ECLI:EU:C:1983:318); od 17. srpnja 1997., GT-Link A/S (C-242/95, ECLI:EU:C:1997:376); od 2. prosinca 1997., Fantask A/S i dr. (C-188/95, ECLI:EU:C:1997:580); od 8. ožujka 2001., Metallgesellschaft Ltd i dr., Hoechst AG i Hoechst (UK) Ltd (C-397/98 i C-410/98; ECLI:EU:C:2001:134); od 7. rujna 2006., N (C-470/04; ECLI:EU:C:2006:525); od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774); od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161); od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167); od 10. travnja 2008., Marks & Spencer plc (C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211); od 21. siječnja 2010., Alstom Power Hydro (C-472/08, ECLI:EU:C:2010:32); od 6. rujna 2011., Lady & Kid i dr. (C-398/09, ECLI:EU:C:2011:540); od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr. (C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478); od 27. rujna 2012., Zuckerfabrik Jülich i dr. (C-113/10, C-147/10 i C-234/10, ECLI:EU:C:2012:591); od 18. travnja 2013., Mariana Irimie (C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250)

Navedene nacionalne odredbe

Članci 128. do 132., članak 162. stavak 2. točke 1. i 9., članak 163. stavak 1. Danačno-osiguritelen procesualen kodeksa (Zakon o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja, u daljnjem tekstu: DOPK)

Članak 42. Zakona za danacite varhu dohodite na fizičeskite lica (Zakon o porezu na dohodak fizičkih osoba, u daljnjem tekstu: ZDDFL)

Kratak prikaz činjenica, argumenata stranaka i postupka

Stranke ne osporavaju činjenično stanje predmeta te se ono može sažeti na sljedeći način:

- 1 Nakon što je izvršila provjeru, služba za prihode pri Teritorialna direkciji na Nacionalnata agencija za prihode – Burgas (Područna direkcija Nacionalne agencije za prihode u Burgasu, u daljnjem tekstu: Područna direkcija NAP-a u Burgasu) donijela je 30. siječnja 2017. rješenje o naknadnoj naplati u pogledu društva „AKZ – Burgas” EOOD u kojem je za razdoblje od 1. siječnja 2014. do 31. kolovoza 2014. utvrdila javne obveze u obliku naknade koja se duguje na temelju članka 42. ZDDFL-a i dugovanih doprinosa za socijalno osiguranje, uključujući dugovane zakonske kamate.

Nadležna nadređena služba za prihode djelomično je potvrdila rješenje o naknadnoj naplati nakon postupka povodom prigovora. U skladu s bugarskim pravom, rješenja su privremeno izvršiva zbog čega je društvo „AKZ – Burgas” EOOD platilo tako utvrđene obveze prije nego što se sudski ispitala zakonitost rješenja o naknadnoj naplati.

- 2 Burgaski administrativen sad (Upravni sud u Burgasu, Bugarska) ukinuo je navedeno rješenje o naknadnoj naplati presudom od 10. svibnja 2018. Nastavno na žalbu u kasacijskom postupku, Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska) potvrdio je prvostupanjsku presudu.
- 3 Društvo „AKZ – Burgas” EOOD podnijelo je 13. veljače 2019. Područnoj direkciji NAP-a u Burgasu zahtjev za prijebaj ili povrat u skladu s člankom 129. DOPK-a. Nad društvom je proveden naknadni porezni nadzor, koji je zaključen donošenjem Akta za prihvaštane ili vazstanovjavane (rješenje o prijebaju ili povratu, u daljnjem tekstu: APV) od 5. ožujka 2019. U tom se rješenju navodi da se, na temelju članka 129. stavka 6. DOPK-a, na glavnice koje je u obliku doprinosa za socijalno osiguranje društvo platilo u skladu s poništenim rješenjem o naknadnoj naplati ne duguju kamate te da se na zatezne kamate koje je društvo platilo za te obveze utvrđuju kamate od trenutka njihova plaćanja do trenutka donošenja APV-a u ukupnom iznosu od 12 863,09 leva.

- 4 Nakon neuspješnog prigovora u upravnom postupku, društvo „AKZ – Burgas” EOOD podnijelo je upravnu tužbu. Administrativen sad Burgas (Upravni sud u Burgasu) odbio je presudom od 11. listopada 2019. tužbu podnesenu protiv APV-a od 5. ožujka 2019. u dijelu u kojem je njome društvu odbijeno pravo na zakonske kamate na iznos koji je neopravdano naplaćen kao doprinos za socijalno osiguranje za razdoblje između naplate neosnovano plaćenog iznosa i trenutka u kojem je trebalo izvršiti povrat tog iznosa. U obrazloženju odluke prvostupanjskog suda navodi se da se u skladu s člankom 129. stavkom 6. DOPK-a izvršava povrat neosnovano naplaćenih iznosa, osim obveza za doprinose za socijalno osiguranje, uključujući kamate za razdoblje koje je proteklo od trenutka u kojem su te kamate naplaćene na temelju rješenja službe za prihode, i da se u drugim slučajevima iznosi uvećani za zakonske kamate isplaćuju od dana kad ih je trebalo vratiti poreznom obvezniku. S obzirom na taj nacionalni propis, sud je odlučio da se za iznose koji su neosnovano naplaćeni kao doprinosi za socijalno osiguranje ne duguju kamate jer ih je zakonodavac isključivo izuzeo iz područja iznosa na koje treba platiti takve kamate.
- 5 Društvo „AKZ-Burgas” EOOD podnijelo je protiv te presude žalbu u kasacijskom postupku Vrhoven administrativen sadu (Vrhovni upravni sud), koji je u ovom predmetu sud koji je uputio zahtjev. Prema mišljenju žalitelja u kasacijskom postupku, prvostupanjski sud nezakonito je odbio njegovu tužbu protiv APV-a u dijelu u kojem je njome društvu odbijeno pravo na zakonske kamate na iznos koji je neosnovano naplaćen kao doprinos za socijalno osiguranje za razdoblje između naplate neosnovano plaćenog iznosa i trenutka u kojem je trebalo izvršiti povrat tog iznosa.

Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 6 Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev ukratko ispituje relevantan bugarski propis.
- 7 Upućuje na to da je u pogledu poreznih plaćanja i obveznih doprinosa za socijalno osiguranje riječ o javnim potraživanjima države koja se obvezno utvrđuju zakonom te čije podmirenje ne ovisi u volji građana. Porezna plaćanja i obvezni doprinosi za javno zdravstveno i socijalno osiguranje različite su pravne prirode. Te dvije kategorije javnih potraživanja države različite su prirode i imaju različitu svrhu, temelje se na različitoj pravnoj osnovi i proizvode različite pravne posljedice. Doprinosi za socijalno osiguranje nisu porezne prirode. Kao protučinidbu za njihovo plaćanje osiguranik ostvaruje pravo na odgovarajuće usluge, dok je porez potraživanje države koje se duguje a da se za to ne dobiva protučinidba.
- 8 U odredbama DOPK-a bugarski zakonodavac predvidio je zajednički postupak za utvrđivanje poreza i obveznih doprinosa za socijalno osiguranje (poglavlje 14. DOPK-a) te zajednički postupak za povrat ili prijebaj (članci 128. do 132. DOPK-a) za slučajeve u kojima se poreznim obveznicima na temelju pravomoćne presude ili upravne odluke koja je postala pravomoćna priznaje pravo na povrat

neopravdano ili neosnovano (plaćenih ili naplaćenih) iznosa za naknade i obvezne doprinose za socijalno osiguranje koje naplaćuju ili čije plaćanje nalažu službe za prihode.

- 9 Međutim, u skladu s člankom 129. stavkom 6. prvom rečenicom DOPK-a, neosnovano plaćeni ili naplaćeni obvezni doprinosi za socijalno osiguranje nisu potraživanja koja se vraćaju uvećana za zakonske kamate za cijelo razdoblje koje je proteklo između neosnovanog plaćanja i trenutka njihova povrata na temelju rješenja službe za prihode. Na temelju te odredbe, kamate na neosnovano plaćene obveze za doprinose za socijalno osiguranje duguju se od dana kad je pravilno odlučeno da ih treba vratiti poreznom obvezniku.
- 10 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev ispituje relevantnu sudsku praksu Suda, tako što, među ostalim, navodi sljedeće:
- 11 Sud koji je uputio zahtjev upućuje na presude *Metallgesellschaft i dr.* (C-397/98 i C-410/98), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04), *Littlewoods Retail i dr.* (C-591/10) i *Zuckerfabrik Jülich i dr.* (C-113/10, C-147/10 i C-234/10), u kojima je Sud presudio da su države članice obvezne izvršiti povrat poreznih iznosa koji su naplaćeni protivno pravu Unije. Na temelju postupovne autonomije, o pitanju isplata kamata na iznose koji su naplaćeni protivno pravu Unije odlučuju države članice.
- 12 Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) upućuje na to da je Sud u svojoj sudskoj praksi odlučio da pravo na povrat takvih naknada, unatoč nepostojanju propisa Unije o povratu nacionalnih poreza koji su protivni pravu Unije, predstavlja posljedicu i dopunu pravima koja imaju pojedinci na temelju prava Unije kako ga tumači Sud. Država članica obvezna je izvršiti povrat naknada koje su naplaćene protivno pravu Unije, pri čemu je to pravo na povrat subjektivno pravo koje proizlazi iz pravnog poretka Unije (presuda *Littlewoods Retail i dr.* [C-591/10, t. 24.]).
- 13 Budući da ne postoje relevantne odredbe Unije, u nacionalnom pravu pojedinačnih država članica, u skladu s načelom postupovne autonomije treba odrediti nadležne sudove i urediti postupovna pravila za sudske postupke, kojima treba osigurati zaštitu prava koja građanin ima na temelju prava Unije ako ta pravila, s jedne strane, nisu manje povoljna nego odgovarajući nacionalni sudski postupak (načelo ekvivalentnosti) i ako, s druge strane, u praksi ne onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje prava zajamčenih pravnim poretkom Unije (načelo djelotvornosti) (presude *Metallgesellschaft i dr.* [C-397/98 i C-410/98], t. 85., i *Test Claimants in the FII Group Litigation*, [C-446/04], t. 203.). Načelo postupovne autonomije država članica prepušta nacionalnom pravu pojedinačnih država članica da utvrdi postupovna sredstva kojima treba osigurati zaštitu prava koja pojedinac ima na temelju prava Unije. Međutim, to ne smije dovesti do toga da se bit tih prava ograniči ili naruši.

- 14 U skladu s načelom ekvivalentnosti, propise o povratu iznosa koji su naplaćeni protivno nacionalnom pravu treba primijeniti i na odgovarajuće zahtjeve za povrat iznosa koji su naplaćeni protivno pravu Unije (presuda C-591/10). Upravo očuvanje načela ekvivalentnosti ide u prilog primjeni slučaja koji je u vremenskom smislu najprikladniji za određivanje trenutka u kojem se obračunavaju kamate na iznose koji su neopravdano naplaćeni kao obvezni doprinosi za socijalno osiguranje, pri čemu nacionalni propis nije u skladu s tim načelom.
- 15 U skladu s načelom ekvivalentnosti, slučaj koji je u vremenskom smislu najprikladniji za određivanje trenutka u kojem se obračunavaju kamate na iznose koji su neopravdano naplaćeni kao obvezni doprinosi za socijalno osiguranje treba biti istovjetan trenutku u kojem se obračunavaju kamate na druge ili preostale iznose koji su neosnovano plaćeni ili naplaćeni na temelju rješenja službe za prihode. Stoga sud koji je uputio zahtjev smatra da je odredba članka 129. stavka 6. prve rečenice DOPK-a neproporcionalna.
- 16 Vrhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud) ponavlja da je, ako ne postoji relevantan propis Unije, na nacionalnom pravnom poretku pojedinačnih država članica da, poštujući načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, odredi kamatnu stopu i metodu izračuna za dugovane kamate na način da one nisu manje povoljne nego u slučaju sličnih tužbi koje se temelje na odredbama nacionalnog prava te da u praksi ne onemogućuju ostvarivanje prava koja su zajamčena pravnom poretkom Unije (presuda Littlewoods Retail i dr., C-591/10, t. 27. i 28.). Sud je presudio da je točno da je na nacionalnom pravnom poretku pojedinačnih država članica da odredi uvjete za plaćanje takvih kamata, uključujući metodu izračuna kamata, ali da se nacionalnim propisima ne smije poreznom obvezniku uskratiti odgovarajuća odšteta za gubitke koje je pretrpio zbog neopravdano plaćenog poreza.
- 17 Vrhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud) pojašnjava da je Sud smatrao da se kamatama izjednačuje nepostojanje raspoloživosti iznosa koji su naplaćeni protivno pravu Unije (presude Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, t. 112. i sljedeće točke i Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, t. 202. i sljedeće točke). Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, pravo na zakonske kamate kao odštetu za gubitke koji su pretrpljeni zbog naknade koja je neosnovano naplaćena protivno pravu Unije postoji usporedno s pravom na povrat neosnovano plaćenog poreza i predstavlja subjektivno pravo koje proizlazi iz pravnog poretka Unije. To subjektivno pravo obuhvaća obvezu plaćanja zakonskih kamata od trenutka naplate te naknade. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je očito da je porezni obveznik upravo od tog trenutka, a ne od nekog kasnijeg trenutka pretrpio gubitke zato što nije raspolagao predmetnim novčanim iznosom.
- 18 Na taj se način ne vraća samo neopravdano naplaćena naknada, nego i iznosi koji su izravno povezani s tom naknadom koja je plaćena određenoj državi ili koju je ta država zadržala. Time su obuhvaćeni i gubici nastali zbog nemogućnosti raspolaganja novčanim iznosima uzrokovane prijevremenim dospijanjem poreza

(presude Metallgesellschaft i dr. (C-397/98 i C-410/98, t. 87. do 89.), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, t. 205.), Littlewoods Retail i dr. (C-591/10, t. 25.) i Zuckerfabrik Jülich i dr. (C-113/10, C-147/10 i C-234/10, t. 65.).

- 19 Konačno, sud koji je uputio zahtjev u pogledu načela razvijenih u sudskoj praksi Suda ima dvojbe ispunjava li zahtjeve koje je utvrdio Sud propis, kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se dugovane kamate ograničavaju na iznos koji se izračunava od dana kad je trebalo izvršiti povrat neosnovano plaćenih obveza za doprinose za socijalno osiguranje (u skladu s člankom 129. stavcima 1. do 4. DOPK-a). Postavlja se pitanje treba li iznos kamata ovisiti o trajanju razdoblja u kojem neosnovano plaćeni iznos nije bio raspoloživ i obuhvaća li to trajanje i razdoblje između trenutka neosnovanog plaćanja spornog iznosa i trenutka njegova povrata.
- 20 Stoga sud koji je uputio zahtjev smatra da je za donošenje pravilne odluke o sporu potrebno tumačenje odredbi prava Unije, odnosno članka 4. stavka 3. Ugovora o Europskoj uniji (načelo lojalne suradnje te načela ekvivalentnosti i djelotvornosti koja iz toga proizlaze), članka 19. stavka 1. druge rečenice UEU-a i članka 291. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije.

RADNI DOKUMENT