

Predmet C-387/22

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

10. lipnja 2022.

Sud koji upućuje zahtjev:

Tribunalul Satu Mare (Viši sud u Satu Mareu, Rumunjska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

2. lipnja 2022.

Tužitelj:

Nordest Pro Sani Pro SRL

Tuženici:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

[omissis]

TRIBUNALUL SATU MARE
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
(Viši sud u Satu Mareu, drugo građansko vijeće za upravne i porezne sporove)

[omissis]

ODLUKA
nakon javne rasprave održane 2. lipnja 2022.

[omissis]

Povodom tužbe kojom se u poreznom upravnom sporu između tužitelja NORD VEST PRO SANI PRO SRL [omissis] i tuženikâ ADMINISTRAȚIE JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE SATU MARE (Okružna uprava za javne financije u Satu Mareu, Rumunjska) [omissis] [omissis] i DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA SERVICIUL SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 2 (Glavna regionalna uprava za

javne financije u Cluj-Napoci, Služba za postupanje po žalbama br. 2, Rumunjska)
[omissis] osporavaju porezni upravni akti.

[omissis]

[omissis]

[nacionalna postupovna pitanja]

Predmet postupka – tužba protiv poreznih upravnih akata:

- djelomično poništenje poreznog rješenja br. F/SM 178/10.05.2021 i zapisnika o poreznom nadzoru br. F/SM 167/10.05.2021 koje je izdala Glavna regionalna uprava za javne financije u Cluj-Napoci, Okružna uprava za javne financije u Satu Mareu;
- poništenje odluke br. 338 od 18. listopada 2021. o upravnoj žalbi koju je donijela Služba za postupanje po žalbama br. 2 Glavne regionalne uprave za javne financije u Cluj-Napoci.

VIŠI SUD

upućuje na temelju članka 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije sljedeći

ZAHTJEV ZA PRETHODNU ODLUKU

A. ČINJENICE

[omissis]

[tužbeni zahtjevi koje je istaknuo tužitelj, a koje je u izreci preoblikovao sud koji upućuje zahtjev]

U skladu s odredbama članka 94. Poslovnika Suda Europske unije, ovaj sud navodi kako slijedi.

Činjenice

A. Porezna tijela su nad tužiteljem izvršila nadzor, nakon kojeg je izdano porezno rješenje o utvrđivanju glavnih poreznih obveza koje se odnose na razlike u poreznim osnovicama utvrđene u okviru poreznog nadzora nad pravnim osobama br. F-SM 178/10.05.2021. [omissis]. [omissis] Nakon sastavljanja zapisnika o poreznom nadzoru br. F/SM 167/10.05.2021 utvrđeno je da „za zaposlenike koji pružaju usluge u Njemačkoj i Austriji društvo nema pravo na izuzeće predviđeno člankom 60. točkom 5. Legea br. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku), koji se odnosi na porez na dohodak od nesamostalnog rada, te da je [stopa] koja se primjenjuje [ona] od 10 % u skladu s

člankom 78. stavkom 2. točkom a) Zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku, s posljedičnom razlikom od 59 065 rumunjskih leja (RON).

Osim toga, u skladu s Odlukom br. 611/2019 od 31. siječnja 2019. i Odlukom br. 2165/837/743/2019 od 10. svibnja 2019. kojom se odobrava predložak, sadržaj, načini dostavljanja i sastavljanje obrasca 112, u Prilogu 6. – Upute za popunjavanje obrasca 112 „Prijava obveza plaćanja socijalnih doprinosa, poreza na dohodak i registra imena osiguranih osoba” navodi se sljedeće „Porezne olakšice iz članka 60. točke 5., članka 138.¹, članka 154. stavka 1. točke r) i članka 220.³ stavka 2. Poreznog zakonika ne odobravaju se za dohotke od nesamostalnog rada i slične dohotke upućenih radnika”.

U tom smislu tužena tijela su također smatrala da za zaposlenike koji pružaju usluge u Njemačkoj i Austriji društvo nema pravo na izuzeće predviđeno člankom 154. stavkom 1. točkom r) Zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku te da je u skladu s člankom 156. Zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku stopa doprinosa za zdravstveno osiguranje 10 %, s posljedičnom razlikom od 194 882 RON.

Što se tiče izuzeća predviđenih člankom 138.¹ stavkom 1. Zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku, utvrđeno je da ona nisu bila primjenjiva na društvo [tužitelj], tako da je stopa socijalnog doprinosa iznosila 25 %, u skladu s člankom 138. točkom (a) Zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku, u skladu s kojim: „Stope doprinosa za socijalno osiguranje iznose: a) 25 % na teret fizičkih osoba koje imaju status zaposlenika ili obvezu plaćanja doprinosa za socijalno osiguranje [...]”, zbog čega je utvrđena razlika u doprinosima u iznosu od 77 959 RON.

Zaključno, tuženo tijelo smatralo je da je to društvo pogrešno primijenilo olakšice za građevinski sektor na zaposlenike koji rade u Njemačkoj i Austriji, prijavivši mirovinski doprinos koji duguju fizičke i pravne osobe koje obavljaju svoju djelatnost u građevinskom sektoru. U tom pogledu utvrđeno je da je poduzeće pravilno izračunalo mirovinski doprinos u iznosu od 17 544 RON za zaposlenike koji su od 1. listopada 2019. do 28. veljače 2021. radili u Njemačkoj i Austriji, primjenjujući stopu od 2,25 % u smislu članka 220.³ stavka 1. Zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku, ali je u njihovu slučaju „mirovinski doprinos koji duguju fizičke i pravne osobe koje kao poslodavci posluju u građevinskom sektoru” nepravilno prijavilo kao „olakšicu za građevinski sektor”.

U biti su svi ti ispravci naloženi jer je tuženo tijelo smatralo da iz obrazloženja na kojima se temelji donošenje Ordonanțe de urgență a Guvernului n. 114/2018 (Hitna vladina uredba br. 114/2018) proizlazi da je cilj donošenja tog normativnog akta bio promicanje djelatnosti u građevinskom sektoru u Rumunjskoj; stoga su olakšice bile prema zamisli zakonodavca predviđene u slučaju da se građevinska djelatnost obavlja na državnom području.

Pravna osnova za utvrđenje upravnog prekršaja prema nacionalnom pravu

B. U okviru upravnog spora pravna osnova za odluku o utvrđenju je članak 60. točka 5. Poreznog zakonika u vezi s odredbama Odluke br. 611/2019 od 31. siječnja 2019. i Odluke br. 2165/837/743/2019 od 10. svibnja 2019. kojom se odobrava predložak, sadržaj, načini dostavljanja i sastavljanje obrasca 112, Prilog 6. – Upute za popunjavanje obrasca 112.

Članak 60. – Izuzeća

5. fizičke osobe u vezi s dohotkom od nesamostalnog rada ili sličnim dohotkom iz članka 76. stavaka 1. do 3. u razdoblju od 1. siječnja 2019. do, uključno 31. prosinca 2028., u pogledu kojih su kumulativno ispunjeni sljedeći uvjeti:

a) poslodavci u građevinskom sektoru obavljaju djelatnosti koje uključuju:

(i) građevinsku djelatnost u skladu sa šifrom djelatnosti prema NACE-u 41.42.43 – područje F – Građevinarstvo;

(ii) sektore proizvodnje građevinskih materijala u skladu sa sljedećim šiframa djelatnosti prema NACE-u:

2312 – Obrada i prerada ravnog stakla;

2331 – Proizvodnja keramičkih pločica i ploča;

2332 – Proizvodnja opeke, crijepa i ostalih proizvoda od pečene gline za građevinarstvo;

2361 – Proizvodnja proizvoda od betona za građevinarstvo;

2362 – Proizvodnja proizvoda od gipsa za građevinarstvo;

2363 – Proizvodnja gotove betonske smjese;

2364 – Proizvodnja žbuke;

2369 – Proizvodnja ostalih predmeta od betona, cementa i gipsa;

2370 – Rezanje, oblikovanje i obrada kamena;

2223 – Proizvodnja proizvoda od plastike za građevinarstvo;

1623 – Proizvodnja ostale građevne stolarije i elemenata;

2512 – Proizvodnja vrata i prozora od metala;

2511 – Proizvodnja metalnih konstrukcija i dijelova metalnih konstrukcija;

0811 – Vađenje ukrasnoga kamena i kamena za gradnju, vapnenca, gipsa, krede i škriljevca;

0812 – Vađenje šljunka i pijeska;

2351 – Proizvodnja cementa;

2352 – Proizvodnja vapna i gipsa;

2399 – Proizvodnja ostalih nemetalnih mineralnih proizvoda, d. n.;

(iii) 711 – Arhitektonske, inženjerske i druge tehničke usluge;

b) poslodavci ostvaruju promet od djelatnosti iz točke a) i druge posebne djelatnosti u građevinskom sektoru u iznosu od najmanje 80 % ukupnog prometa. Za novoosnovana trgovačka društva, odnosno ona upisana u sudski registar počevši od siječnja 2019., promet se izračunava od početka godine, uključujući mjesec u kojem se primjenjuje izuzeće, a za trgovačka društva koja su postojala na dan 1. siječnja svake godine kao osnovica za izračun uzima se u obzir kumulativni promet ostvaren u prethodnoj poslovnoj godini. Za trgovačka društva koja su postojala 1. siječnja svake godine i koja su u prethodnoj poreznoj godini od djelatnosti navedenih u točki a) ostvarila kumulativni promet od 80 % ili veći porezne olakšice odobravaju se za cjelokupno razdoblje tekuće godine, a na trgovačka društva koja su postojala na isti datum i koja nisu ostvarila taj minimalni iznos prometa primjenjuje se načelo koje vrijedi za novoosnovana trgovačka društva. Taj promet ostvaruje se na temelju ugovora ili narudžbe i obuhvaća radnu snagu, materijale, alate, prijevoz, opremu i druge pomoćne djelatnosti potrebne za obavljanje djelatnosti iz točke a). Promet obuhvaća kako ostvarenu tako i nenaplaćenu proizvodnju;

c) bruto dohodak od nesamostalnog rada i sličan dohodak fizičkih osoba na koje se primjenjuje izuzeće iz članka 76. stavaka 1. do 3. obračunava se prema bruto mjesečnoj plaći za rad od 8 sati dnevno od najmanje 3000 RON. Izuzeće se primjenjuje na iznose bruto mjesečnog dohotka fizičkih osoba od nesamostalnog rada koji su izjednačeni s plaćama iz članka 76. stavaka 1. do 3. do najviše 30 000 RON. Na dio bruto mjesečnog dohotka koji prelazi 30 000 RON ne primjenjuju se porezne olakšice.

d) izuzeće se primjenjuje u skladu s uputama iz zajedničke odluke ministra financija, ministra rada i socijalne pravde te ministra zdravstva, propisane u članku 147. stavku 17., a prijava obveza plaćanja socijalnih doprinosa, poreza na dohodak i registra imena osiguranih osoba predstavlja časnu izjavu o ispunjenju uvjeta za primjenu izuzeća;

e) postupak izračuna prometa iz točke b) za potrebe primjene porezne olakšice određuje se odlukom predsjednika Nacionalnog povjerenstva za strategiju i programiranje, koja se objavljuje na internetskoj stranici navedenog tijela.

Odluka ministra financija br. 611/2019, Prilog 6., stavak 8.

„Porezne olakšice iz članka 60. točke 5., članka 138.¹, članka 154. stavka 1. točke r) i članka 220.³ stavka 2. Poreznog zakonika ne odobravaju se za dohotke od nesamostalnog rada i slične dohotke upućenih radnika”.

Odluka ministra financija [br.] 2165/2019 kojom se odobrava predložak, sadržaj, načini dostavljanja i sastavljanje obrasca 112 „Prijava obveza plaćanja socijalnih doprinosa, poreza na dohodak i registra imena osiguranih osoba”, Prilog 6., stavak 8.

„Porezne olakšice iz članka 60. točke 5., članka 138.¹, članka 154. stavka 1. točke r) i članka 220.³ stavka 2. Poreznog zakonika ne odobravaju se za dohotke od nesamostalnog rada i slične dohotke upućenih radnika”.

Osnova na temelju prava Zajednice koja se vjerojatno primjenjuje u ovom predmetu

C. Ovaj sud smatra da se primarno primjenjuje pravo [Unije], a tužba koju je podnijelo društvo tužitelj temelji se na člancima 26. i 56. UFEU-a, a osobito na Direktivi 2006/123/EZ o uslugama na unutarnjem tržištu, u kojoj se upućuje na članak 26. UFEU-a.

Članak 26. (bivši članak 14. UEZ-a)

1. Unija usvaja mjere s ciljem uspostave ili osiguranja funkcioniranja unutarnjeg tržišta, u skladu s odgovarajućim odredbama Ugovorâ.
2. Unutarnje tržište obuhvaća područje bez unutarnjih granica na kojem se slobodno kretanje robe, osoba, usluga i kapitala osigurava u skladu s odredbama Ugovorâ.
3. Vijeće, na prijedlog Komisije, određuje smjernice i uvjete potrebne kako bi se osigurao ravnomjeran napredak u svim odnosnim sektorima.

Članak 56. UFEU-a

Članak 56. (bivši članak 49. UEZ-a)

U okviru odredaba navedenih u nastavku, zabranjuju se ograničenja slobode pružanja usluga unutar Unije u odnosu na državljane država članica s poslovnim nastanom u državi članici koja nije država osobe kojoj su usluge namijenjene.

Europski parlament i Vijeće, odlučujući u skladu s redovnim zakonodavnim postupkom, mogu proširiti primjenu odredaba ovog poglavlja na državljane trećih zemalja koji pružaju usluge i koji imaju poslovni nastan unutar Unije.

Direktiva 2006/123/EZ [omissis] o uslugama na unutarnjem tržištu

Članak 20. Nediskriminacija

1. Države članice osiguravaju da primatelj usluge ne podliježe diskriminirajućim zahtjevima na temelju svog državljanstva ili mjesta boravišta.

2. Države članice osiguravaju da opći uvjeti pristupa usluzi, koje pružatelj stavlja na raspolaganje široj javnosti, ne sadrže diskriminirajuće odredbe s obzirom na državljanstvo ili mjesto boravišta primatelja, ali ne isključuju mogućnost da se predvide različiti uvjeti pristupa ako su te razlike izravno opravdane objektivnim kriterijima.

S obzirom na prethodno navedene činjenice i primjenjivo zakonodavstvo može se lako utvrditi da rumunjski zakonodavac s poreznog gledišta različito postupaju prema rumunjskim trgovačkim društvima koja obavljaju profitabilne djelatnosti na rumunjskom državnom području u odnosu na ona koja ih obavljaju na području drugih država [članica EU-a], tako da tužitelj, koji je pružao usluge uglavnom na području Austrije i Njemačke, nema pravo na porezna izuzeća, na koja imaju pravo druga društva u građevinskom sektoru koja obavljaju svoju djelatnost na rumunjskom državnom području.

Takav normativni pristup u suprotnosti je s jednim od glavnih ciljeva Europske unije, odnosno uspostavljanjem unutarnjeg tržišta, s obzirom na to da se na svako društvo koje obavlja djelatnosti izvan rumunjskog državnog područja primjenjuje znatno veći porez nego na društva koja obavljaju djelatnosti na rumunjskom državnom području, a porezna politika kojom se sva društva društva u građevinskom sektoru obeshrabruju da pružaju usluge izvan rumunjskog državnog područja *de facto* predstavlja prepreku uspostavljanju zajedničkog [omissis] tržišta.

D. ZAKLJUČCI

Stoga je nacionalni sud odlučio da, na temelju članka 267. UFEU-a, Sudu valja postaviti sljedeće prethodno pitanje:

[omissis]

SLIJEDOM NAVEDENOG, U IME ZAKONA ODREĐUJE

Prihvća se prijedlog tužitelja NORD VEST PRO SANI PRO SRL za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku Sudu Europske unije.

U skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, Sudu Europske unije postavlja se sljedeće prethodno pitanje:

Treba li prethodno navedene odredbe [prava Europske unije] tumačiti na način da im se protivi ili da im se ne protivi pravni okvir poput onoga u predmetnom slučaju, na temelju kojeg rumunjski zakonodavac s poreznog gledišta može različito postupati prema rumunjskim trgovačkim društvima koja obavljaju profitabilne djelatnosti na rumunjskom državnom području u odnosu na ona koja ih obavljaju na području drugih država [članica EU-a], tako da društvo tužitelj, koje je pružalo usluge uglavnom na području Austrije i Njemačke, nema pravo na porezna izuzeća, na koja imaju pravo druga društva u građevinskom sektoru koja obavljaju svoju djelatnost na rumunjskom državnom području?

[omissis]

[omissis] [postupak, potpisi]