

Predmet C-121/24

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

14. veljače 2024.

Sud koji je uputio zahtjev:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bugarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

7. veljače 2024.

Tužitelj:

„Vaniz” EOOD

Tuženik:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” –
Veliko Tarnovo

RJEŠENJE

[...] [*omissis*]

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom Tarnovu, Bugarska), [...] [*omissis*]

[...] [*omissis*]

[...] [*omissis*] u pogledu odluke [...] [*omissis*] u upravnom sporu br. 139 u skladu s upisnikom Administrativen sada Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom Tarnovu) za 2023. uzeo je u obzir sljedeće:

Potrebno je ispitati usklađenost konkretnih spornih pitanja u vezi s tumačenjem odredbi nacionalnog prava relevantnih u glavnom postupku s odredbama i načelima prava Unije.

Ovaj sud smatra da je za pravilno rješavanje spora o kojem odlučuje potrebno tumačenje odredbi prava Unije i smatra da je u tom pogledu potrebno, na zahtjev jedne od stranaka i na vlastitu inicijativu, Sudu Europske unije uputiti zahtjev za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. trećim stavkom UFEU-a.

I. Stranke u sporu:

1. Tužitelj: EOOD (društvo s ograničenom odgovornošću s jednim članom) „Vaniz” [...] [*omissis*]
2. Tuženik: Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo (direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Velikom Tarnovu, Bugarska) [...] [*omissis*]

II. Predmet glavnog postupka:

Tužba protiv poreznog rješenja br. R-04000422000256-091-001/18.12.2022, koje je donijela Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prihode Veliko Tarnovo (Područna direkcija Nacionalne agencije za javne prihode u Velikom Tarnovu, Bugarska, u daljnjem tekstu: TD na NAP) i kojim su društvu „Vaniz” EOOD [sa sjedištem] u Velikom Tarnovu za porezna razdoblja srpanj, kolovoz i rujan 2017. u skladu s člankom 177. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS) utvrđene obveze PDV-a u ukupnom iznosu od 217 277,82 bugarskih leva i obračunane kamate u iznosu od 114 365,21 bugarskih leva.

III. Činjenično stanje glavnog postupka:

„Vaniz” EOOD je trgovačko društvo koje je 2. prosinca 2014. upisano u trgovački registar, a 8. siječnja 2015. registrirano u skladu sa ZDDS-om. Predmet njegove djelatnosti je cestovni prijevoz i prijevoz robe. U svojstvu poduzetnika koji je registriran za potrebe PDV-a „Vaniz” EOOD je primatelj oporezivih isporuka, koje se sastoje od kupnje kamiona i vozila, i usluga, koje se sastoje od najma motornih vozila, a koje su iskazane u ukupno 35 računa koje je društvo „Stars International” EOOD izdalo za porezna razdoblja srpanj, kolovoz i rujan 2017. Na temelju tih računa „Vaniz” EOOD ostvarivao je pravo na odbitak pretporeza na način da je naveo račune u registrima računa koji se vode u skladu sa ZDDS-om i poreznim prijavama za navedena porezna razdoblja. Nakon što su provela nadzor, tijela nadležna za prihode utvrdila su da je dobavljač, „Stars International” EOOD, za navedena porezna razdoblja kao porezni rezultat u poreznoj prijavi naveo PDV koji je trebalo platiti na izvršene isporuke i porez iskazan na računima izdanim društvu „Vaniz” EOOD. Porezne obveze dobavljača „Stars International” EOOD navedene u poreznoj prijavi nisu plaćene.

Odlukom br. 348/19.07.2019 u trgovačkom predmetu br. 287/2018 Okržen sad Veliko Tarnovo (Okružni sud u Velikom Tarnovu, Bugarska) pokrenuo je postupak u slučaju nesolventnosti u skladu s člankom 625. Targovskog zakona (Trgovački zakon) nad društvom „Stars International” EOOD; odlukom br. R94 od 4. kolovoza 2020. u navedenom trgovačkom predmetu Okržen sad Veliko Tarnovo (Okružni sud u Velikom Tarnovu) zaključio je postupak u slučaju

nesolventnosti nad društvom „Stars International” EOOD te je odredio brisanje društva iz trgovačkog registra.

Donošenjem naloga za porezni nadzor br. R-04000422000256-020-001/17.01.2022 pokrenut je postupak poreznog nadzora nad društvom „Vaniz” EOOD kako bi se u skladu s člankom 177. ZDDS-a utvrdila odgovornost tog društva za PDV koji duguje i koji nije platio „Stars International” EOOD, a koji proizlazi iz 35 računa koje je „Stars International” EOOD izdao društvu „Vaniz” EOOD za porezna razdoblja srpanj, kolovoz i rujan 2017. Nakon provedenog poreznog nadzora TD na NAP u Velikom Tarnovu donio je porezno rješenje br. R-04000422000256-091-001/18.12.2022, kojim je utvrđeno da „Vaniz” EOOD u skladu s člankom 177. ZDDS-a odgovara za obveze društva „Stars International” EOOD za porezna razdoblja srpanj, kolovoz i rujan 2017. u iznosu od 217 277,82 bugarskih leva i obračunane kamate u iznosu od 114 365,21 bugarskih leva. Primjena navedenih odredbi obrazložena je ispunjenjem uvjeta iz članka 177. stavka 2. ZDDS-a, u skladu s kojim je uvjet iz članka 177. stavka 1. ZDDS-a ispunjen samo ako je primatelj oporezive isporuke znao ili je trebao znati da se porez iskazan na računima koji su mu izdani neće platiti.

Društvo je pobijalo porezno rješenje u skladu s člankom 152. Danačno-osiguritelan procesualan kodeksa (Zakonik o postupku u području poreza i doprinosa za socijalno osiguranje, u daljnjem tekstu: DOPK) u upravnom postupku pred direktorom Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Velikom Tarnovu, koji je odlukom br. 19/17.02.2023 u cijelosti potvrdio pobijano porezno rješenje. „Vaniz” EOOD pobijao je potvrđeno porezno rješenje u skladu s člankom 155. DOPK-a pred Administrativnom upravom Velikog Tarnova (Upravni sud u Velikom Tarnovu), pred kojim je pokrenut predmetni upravni spor br. 139/23.

IV. Primjenjivi propisi

A. Nacionalno pravo:

DOPK:

Članak 21. [...] [*omissis*]

(2) Odgovornost trećih osoba nastupa i u slučaju kad u pogledu dužnika postoje okolnosti navedene u članku 168. točkama 5. do 7.

(3) Odgovornost trećih osoba prestaje ako je prestala obveza za koju je ona utvrđena pravomoćnim pravnim aktom. [...] [*omissis*]

Članak 112. (1) Postupak poreznog nadzora pokreće se donošenjem naloga za porezni nadzor.

Članak 168. Javnopravna tražbina prestaje:

[...] [*omissis*]

6. nakon raspodjele utrška dobivenog unovčenjem imovine pravne osobe koja je proglašena nesolventnom, osim ako treće osobe odgovaraju za javnopravnu tražbinu;

7. prilikom brisanja pravne osobe nakon zaključenja postupka likvidacije, osim ako treće osobe odgovaraju za javnopravnu tražbinu;

[...] [*omissis*]

ZDDS:

Članak 177. (1) (izmijenjen u DV-u br. 94 iz 2012., na snazi od 1. siječnja 2013.) Registrirana osoba 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.

(2) Odgovornost iz stavka 1. nastupa ako je registrirana osoba znala ili je trebala znati da se porez neće platiti, a nadzorno tijelo to je dokazalo u skladu s člancima 117. do 120. DOPK-a.

(3) Za potrebe stavka 2. smatra se da je osoba trebala znati da se porez neće platiti ako su kumulativno ispunjeni sljedeći uvjeti:

1. dugovani porez, u smislu stavka 1., za porezno razdoblje stvarno nije platio nijedan od ranijih dobavljača na temelju oporezive transakcije čiji je predmet ista roba ili usluga u istom, izmijenjenom ili prerađenom obliku;

2. oporeziva transakcija je fiktivna, zaobilazi zakon ili cijena te transakcije znatno odstupa od tržišne cijene.

(4) Odgovornost iz stavka 1. nije povezana sa stjecanjem određene prednosti zbog neplaćanja dugovanog poreza.

(5) U skladu sa stavicima 2. i 3. također je odgovoran i raniji dobavljač poreznog obveznika koji mora platiti neplaćeni porez.

(6) U slučajevima iz stavaka 1. i 2. odgovornost se primjenjuje u odnosu na poreznog obveznika koji je izravni primatelj isporuke ili usluge za koju dugovani porez nije plaćen i, ako povrat nije moguć, može se utvrditi odgovornost u odnosu na svakog kasnijeg primatelja u lancu isporuke.

(7) Stavak 6. primjenjuje se po analogiji na ranije dobavljače.

B. Pravo Unije:

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost:

Uvodne izjave:

(44) Države članice trebaju imati mogućnost definiranja osobe osim one odgovorne za plaćanje PDV-a kao osobe koja je solidarno i posebno odgovorna za njegovo plaćanje.

Članak 193.

Izmijenjeno aktom o izmjeni M19

Ispravljeno ispravkom C11

Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.

Članak 205.

U slučajevima iz članaka 193. do 200. i članaka 202., 203. i 204., države članice mogu odrediti da je umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.

Članak 207.

Države članice donose potrebne mjere kako bi osigurale da one osobe za koje se smatra da su sukladno člancima od 194. do 197. te člancima 199. i 204. obvezne plaćati PDV umjesto poreznog obveznika koji nema poslovni nastan na njihovom području, poštuju obveze o plaćanju iz ovog Odjeljka.

Države članice također donose potrebne mjere kako bi osigurale da osobe koje se sukladno članku [205] smatraju solidarno odgovorne za plaćanje PDV-a, poštuju svoje obveze u vezi s plaćanjem.

V. Tvrdnje i pravna argumentacija stranaka:

Tužitelj „Vaniz” EOOD pobijao je porezno rješenje. Oспорava uvjete za primjenu članka 177. ZDDS-a i navodi da njihovo ispunjenje u konkretnom slučaju nije pravilno utvrđeno i nije potkrijepljeno dokazima prikupljenima u postupku. Uz argument da nisu ispunjeni uvjeti za odgovornost društva jer nije ispunjen subjektivni uvjet, odnosno pretpostavka obveze ili znanje o sudjelovanju u poreznoj prijavi, opunomoćenik društva navodi da odgovornost društva „Vaniz” EOOD za porezne obveze društva „Stars International” EOOD ne može nastati u skladu s člankom 177. ZDDS-a. Tužiteljev opunomoćenik temelji potonji

argument na tome da je „Stars International” EOOD izbrisan iz trgovačkog registra i da je u skladu sa sudskom odlukom donesenom u postupku u slučaju nesolventnosti 4. kolovoza 2020. prestao postojati kao pravna osoba u pravnom prometu. Postupak poreznog nadzora radi utvrđivanja obveza društva „Vaniz” EOOD u skladu s člankom 177. stavkom 2. ZDDS-a pokrenut je donošenjem naloga za porezni nadzor 17. siječnja 2022., odnosno nakon što je dužnik „Stars International” EOOD izbrisan [iz trgovačkog registra] kao poduzetnik i nakon što je prestao postojati. Prema tužiteljevu mišljenju, smatra se da su obveze pravne osobe nakon njezina prestanka prestale, a treća osoba, što je u ovom slučaju „Vaniz” EOOD, ne može u skladu s odredbom članka 177. ZDDS-a naknadno, dugo nakon toga, solidarno odgovarati.

Slijedom toga, prestanak postojanja pravne osobe koja je glavni dužnik za tražbinu u skladu sa ZDDS-om ne omogućuje pokretanje postupka radi utvrđivanja solidarne odgovornosti treće osobe, zbog čega je porezno rješenje nezakonito.

Tužitelj opunomoćenik smatra da se nacionalni propis kojim se dopušta pokretanje postupka na temelju kojeg se utvrđuje solidarna odgovornost nakon što je glavni dužnik već prestao postojati protivi odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. Takva mjera nije u skladu s utvrđenim ciljevima Direktive i temelji se na nacionalnom zakonodavstvu donesenom protivno pravu Unije.

Tuženik, direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Velikom Tarnovu, osporava sve tužiteljeve argumente te smatra da su uvjeti iz članka 177. ZDDS-a u ovom slučaju pravilno utvrđeni i potkrijepljeni dokazima prikupljenima u postupku poreznog nadzora i podnesenima u predmetu. Njegov opunomoćenik smatra da ne postoje ni povreda odredbi prava Unije koje proizlaze iz Direktive Vijeća 2006/112/EZ ni nejasnoće ili proturječnost s nacionalnim odredbama relevantnima u ovom slučaju. Nacionalna odredba, kao što je odredba članka 177. ZDDS-a, ne protivi se odredbama članka 205. i članka 297. druge rečenice Direktive 2006/112/EZ i to je dovoljno pojašnjeno u sudskoj praksi Suda Europske unije. Tuženik tvrdi da u skladu s odredbama članka 168. točaka 5., 6. i 7. DOPK-a javnopravne tražbine ne prestaju u slučaju smrti fizičke osobe ili prestanka pravne osobe ako treće osobe odgovaraju za javnu tražbinu, zbog čega u konkretnom slučaju ne bi trebalo smatrati da su, unatoč tomu što „Stars International” EOOD više nije registriran i što je izbrisan, obveze plaćanja PDV-a tog društva prestale nakon što je u postupku u skladu s člankom 177. ZDDS-a utvrđena solidarna odgovornost treće osobe, konkretno, društva „Vaniz” EOOD.

VI. Sudska praksa:

Presudom od 20. svibnja 2021. u predmetu C-4/20 Sud Europske unije odgovorio je na zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Administrativen sad Plovdiv

(Upravni sud u Plovdivu, Bugarska) u vezi s predmetnim dosegom odgovornosti u skladu s člankom 177. ZDDS-a i usklađenošću tih odredbi s člankom 205. Direktive 2006/112/EZ. U navedenoj presudi odlučeno je da članak 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg je osoba za koju je utvrđeno da je solidarno odgovorna u smislu tog članka dužna platiti, osim iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji nije platila osoba koja je odgovorna za plaćanje tog poreza, i zatezne kamate koje osoba koja je odgovorna za plaćanje tog poreza duguje na taj iznos, ako se utvrdi da je ta osoba izvršavala pravo na odbitak, a znala je ili je morala znati da navedena osoba koja je odgovorna za plaćanje poreza neće platiti navedeni porez. U točki 32. presude Suda Europske unije navodi se da države članice prilikom izvršavanja ovlasti u skladu s člankom 205. Direktive 2006/112/EZ moraju poštovati opća načela prava koja su dio pravnog poretka Unije, a među njima posebno načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti. Međutim, u obrazloženju u točki 42. presude Sud ističe da države članice mogu proširiti sustav solidarne odgovornosti na način da obuhvaća navedene obveze samo ako je takvo proširenje opravdano s obzirom na ciljeve članka 205. Direktive 2006/112/EZ te je usklađeno s načelima pravne sigurnosti i proporcionalnosti.

U nacionalnom pravu postoje dvije odluke o tumačenju koje je donio Vrhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odnosno odluka o tumačenju br. 6/15.04.2021 u predmetu o tumačenju br. 6/2019 i odluka o tumačenju br. 4/10.05.2022 u predmetu o tumačenju br. 2/20 Obštog sabranija na sadiite na Vrhoven administrativni sad (Opća sjednica sudaca Vrhovnog upravnog suda), u kojima se razmatra doseg solidarne odgovornosti u skladu s člankom 177. ZDDS-a, koji uključuje odgovornost za kamate, kao i valjanost poreznog rješenja donesenog u skladu s člankom 177. ZDDS-a u slučaju poreznog rješenja koje je već doneseno u pogledu iste osobe.

Međutim, u sudskoj praksi Vrhoven administrativni sada (Vrhovni upravni sud) kao kasacijskog suda u tim predmetima nije se izričito razmatralo pitanje pokretanja postupka poreznog nadzora radi utvrđivanja solidarne odgovornosti za obveze u skladu s člankom 177. ZDDS-a u slučaju kad glavni dužnik više ne postoji.

Također nije poznato da postoji odluka Suda Europske unije u sličnom slučaju u okviru zahtjeva za prethodnu odluku.

VII. Obrazloženje zahtjeva za prethodnu odluku:

Za pravilno rješavanje spora, u kojem je riječ o zakonitosti pobijanog poreznog rješenja, najprije treba pojasniti pitanje područja primjene odredbi o pokretanju postupka radi utvrđivanja odgovornosti društva „Vaniz” EOOD za porezne obveze društva „Stars International” EOOD u skladu s člankom 177. ZDDS-a. Budući da je primjenjivost odredbi članka 21. stavka 2., u vezi s člankom 168.

DOPK-a, na glavni postupak koji se odnosi na postupak poreznog nadzora u skladu s člankom 177. ZDDS-a obuhvaćena isključivom nadležnošću nacionalnog suda i da će sud odgovoriti na ta pitanja u okviru konačne odluke o predmetu, treba pojasniti odnos te odredbe s pravom Unije, osobito s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ, na temelju tumačenja mjerodavnog prava Unije koje će pružiti Sud Europske unije. U tom se smislu očito postavlja prethodno pitanje protivi li se odredbama prava Unije nacionalni propis u skladu s kojim treće osobe i dalje solidarno odgovaraju za obveze glavnog dužnika ako je potonja osoba prestala postojati kao pravni subjekt u pravnom prometu. Odredbama nacionalnog prava, odnosno člankom 21. stavkom 2. i člankom 168. DOPK-a, načelno se dopušta da treće osobe solidarno odgovaraju za tuđe obveze čak i ako glavni dužnik više ne postoji. Samim člankom 177. ZDDS-a ne određuju se materijalne granice odgovornosti za tuđe obveze, pri čemu se u navedenim odlukama o tumačenju Vrhoven administrativen sada (Vrhovni upravni sud) i u presudi Suda Europske unije navodi da solidarna odgovornost treće osobe uključuje i porezne obveze i obveze za kamate. Suprotno tomu, nisu jasni vremenski parametri te odgovornosti, odnosno kada su dopušteni pokretanje i provedba tog postupka. Treba uzeti u obzir da u glavnom postupku nije riječ o utvrđivanju poreznih obveza subjekta kao osobe registrirane u skladu sa Zakonom o PDV-u, nego o odgovornosti za tuđe obveze. Ta osoba prvi put saznaje da treba snositi takvu odgovornost nakon što je nad njom pokrenut porezni nadzor, a u tom trenutku njezin ugovorni partner, odnosno porezni obveznik, više ne postoji. S obzirom na opisane okolnosti opravdano je pitanje je li takvo tumačenje relevantnih propisa u skladu s načelima navedenima u Direktivi 2006/112/EZ, kojima bi trebalo osigurati pravilan sustav PDV-a u Uniji, te protive li se očito [te odredbe] načelima prikladnosti i proporcionalnosti. Očito je da postojanje upravne prakse kojom se radi utvrđivanja solidarne odgovornosti trećih osoba nalaže porezni nadzor u slučaju kad je glavni dužnik izuzet iz pravnog prometa nije rijetkost. Zbog toga će pojašnjenje navedenih pitanja očito biti ključno za odgovor na pitanje o načinu na koji porezna tijela u praksi primjenjuju odredbe članka 177. ZDDS-a u skladu s parametrima navedenima u Direktivi 2006/112/EZ.

Ovo vijeće Administrativen sada Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom Tarnovu) na temelju tih razmatranja smatra da Sudu Europske unije treba uputiti zahtjev za prethodnu odluku o dopuštenosti upravne prakse odnosno nacionalnog propisa kojim se predviđa mogućnost pokretanja postupka radi utvrđivanja solidarne odgovornosti treće osobe za obveze plaćanja PDV-a koje ima glavni dužnik u slučaju kad je potonja osoba prestala postojati u pravnom prometu.

Zbog tih razloga i na temelju članka 628. GPK-a u vezi s člankom 2. Dodatnih odredbi DOPK-a, kao i u skladu s člankom 631. GPK-a u vezi s člankom 2. Dodatnih odredbi DOPK-a, Administrativen sad Veliko Tarnovo (Upravni sud u Velikom Tarnovu), [...] [*omissis*]

RIJEŠIO JE:

U skladu s člankom 267. prvim stavkom točkom (b) Ugovora o funkcioniranju Europske unije Suda Europske unije **UPUĆUJE** sljedeća prethodna pitanja:

Dopušta li se odredbama uvodne izjave 44. i članka 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i, u skladu s tim, načelima transparentnosti i proporcionalnosti odgovornosti pokretanje postupka na temelju kojeg treba utvrditi svojstvo solidarnog dužnika za obveze PDV-a i doseg solidarne odgovornosti nakon što je glavni dužnik prestao postojati kao pravni subjekt?

Protivi li se tim odredbama, nakon brisanja dužnika [iz trgovačkog registra] bez pravnog sljednika koji preuzima prava i obveze, postojanje upisane tražbine prema toj osobi za koju naknadno treba odgovarati treća osoba?

Je li tako opisana upravna praksa nacionalnih poreznih tijela u skladu s provedbom načela pravne sigurnosti?

PREKIDA postupak u predmetu [...] [*omissis*] do odluke Suda Europske unije.

[...] [*omissis*]

RADNI DOKUMENT