

Predmet C-164/24

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

1. ožujka 2024.

Sud koji je uputio zahtjev:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bugarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

20. veljače 2024.

Tužitelj u upravnom sporu:

„Cityland” EOOD

Tuženik:

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

RJEŠENJE

[...] [*omissis*]

Grad Veliko Tarnovo

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

slijedom razmatranja upravnog spora br. 815/2023 [...] [*omissis*]:

Ovaj upravni spor pokrenut je tužbom koju je EOOD „Cityland” [...] [*omissis*] podnio protiv Akta za deregistracija po ZDDS (rješenje o brisanju iz registra obveznika PDV- a) br. 040992203779246/27.09.2022 koji je donijela služba za javne prihode Teritorialne direkcije na Nacionalnata agencija za prihodite Veliko Tarnovo (Područna uprava Nacionalne agencije za javne prihode u Velikom Tarnovu, Bugarska) i koji je potvrđen odlukom br. 120/19.12.2022 direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Veliko Tarnovo (direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Velikom Tarnovu, Bugarska). Navedenim rješenjem prestala je registracija tog društva u

registru obveznika PDV- a. Što se tiče meritorne odluke u ovom sporu, sud smatra da mu je za pravilno rješavanje spora potrebno obvezujuće tumačenje odredbi prava Unije u pogledu kojeg, prema mišljenju suda, po službenoj dužnosti treba Sudu Europske unije u skladu s člankom 267. trećim stavkom Ugovora o funkcioniranju Europske unije uputiti zahtjev za prethodnu odluku.

I. Stranke u postupku

1. Tužitelj – EOOD „Cityland” [...] [*omissis*],
2. Tuženik – direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Velikom Tarnovu.

II. Predmet postupka

Rješenje br. 040992203779246/27.09.2022 o brisanju iz registra obveznika PDV- a kojim je prestala registracija društva u registru obveznika PDV- a, a koje je donijela služba za javne prihode Područne uprave Nacionalne agencije za javne prihode u Velikom Tarnovu.

III. Činjenice

III.1. EOOD „Cityland” je trgovačko društvo koje je do 2019. djelovalo u građevinskom sektoru.

III.2. Nad društvom je 2022. proveden nadzor i služba za javne prihode utvrdila je nakon provjere dostavljenih dokumenata te poreznog računa i računa socijalnog osiguranja poreznog obveznika sustavnu povredu obveza iz Zakona o porezu na dodanu vrijednost, koja se odnosila na to da nije plaćen prijavljeni PDV za ukupno pet poreznih razdoblja od 1. rujna 2013. do 30. lipnja 2018.

III.3. To je navedeno kao razlog za prestanak registracije u registru obveznika PDV- a u skladu s člankom 176. točkom 3. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS) te je doneseno pobijano rješenje o brisanju iz registra obveznika PDV- a.

III.4. U odluci direktora Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Velikom Tarnovu navodi se da su neplaćene obveze na ime PDV-a iznosile 4144,59 bugarskih leva za porezno razdoblje rujna 2013., 0,46 bugarskih leva za porezno razdoblje svibanj 2017., 365,50 bugarskih leva za porezno razdoblje ožujak 2018., 49,66 bugarskih leva za porezno razdoblje travanj 2018. i 27 506,73 bugarskih leva za porezno razdoblje lipanj 2018. Društvo ističe da prijavljeni, a neplaćeni porez proizlazi iz neplaćenih računa koje je izdao EOOD „Terem – Ivajlo” te da je u vezi s tim u tijeku sudski postupak. Nakon prigovora društva nadležno tijelo prikupilo je dodatne dokaze i utvrdilo da su

obveze na ime PDV-a namirene 27. listopada 2022., a još treba platiti kamate u iznosu od 6264,01 bugarskih leva.

IV. Relevantni propisi

Nacionalno pravo

Primjenjivi zakon je ZDDS.

Člankom 89. ZDDS-a predviđa se: „[(1)] (izmijenjen – DV br. 105 iz 2014., na snazi od 1. siječnja 2015.) Ako za porezno razdoblje postoji rezultat u obliku poreza koji treba platiti, registrirana osoba obvezna je platiti taj porez u roku za podnošenje porezne prijave za to porezno razdoblje na račun nadležne područne uprave Nacionalne agencije za javne prihode u korist državnog proračuna.

(3) ([...] [omissis] DV br. 98 iz 2018., na snazi od 1. siječnja 2019.) Porez se smatra plaćenim na dan uplate iznosa na račun naveden u stavku 1.”

Člankom 106. ZDDS-a predviđa se: „(1) Prestanak registracije (brisanje iz registra) u smislu ovog zakona postupak je koji dovodi do toga da osoba računajući od brisanja iz registra više nema pravo obračunavati PDV i odbiti pretporez ako ovaj zakon ne predviđa drukčije.

(2) Registracija prestaje:

1. na zahtjev registrirane osobe, kada postoji – obvezni ili fakultativni – razlog za brisanje iz registra;
2. na zahtjev tijela nadležnog za prihode:
 - (a) kada je utvrđeno postojanje obveznog razloga za brisanje;
 - (b) u slučajevima iz članka 176.”.

Člankom 125. ZDDS-a predviđa se: „(1) (izmijenjen – DV br. 105 iz 2014., na snazi od 1. siječnja 2015., (izmijenjen – DV), br. 14 iz 2022., na snazi od 18. veljače 2022.) Za svako porezno razdoblje osoba registrirana u skladu s člancima 96., 97., 97.a i 99. te člankom 100. stavcima 1. i 2. podnosi poreznu prijavu na temelju računovodstvene dokumentacije navedene u članku 124.

(4) Porezna prijava navedena u stavku 1. podnosi se i u slučaju kad ne treba platiti ili vratiti porez, kao i u slučajevima kad registrirana osoba za to porezno razdoblje nije primila isporuke, izvršila kupnje ili obavila uvoze.

(5) Prijave navedene u stavcima 1. i 2., kao i računovodstvena dokumentacija navedena u stavku 3., podnose se do 14. dana, uključujući taj dan, u mjesecu koji

slijedi nakon poreznog razdoblja na koje se odnose navedene prijave i dokumentacija.”

Člankom 176. ZDDS-a predviđa se: „Služba za javne prihode može odbiti ili odrediti prestanak registracije osobe koja:

[...] [*omissis*]

3. sustavno ne ispunjava svoje obveze iz ovog zakona;

[...] [*omissis*]”

Člankom 1. stavkom 1. Zakona za lihvite varhu danaci, taksi i drugi podobni daržavni vzemania (Zakon o kamatama na poreze, pristojbe i druga slična javnopravna potraživanja) predviđa se: „Porezi, pristojbe, odbici dobiti, iznosi u korist proračuna i druga slična javnopravna potraživanja koja u roku za dobrovoljno plaćanje nisu plaćena, nisu zadržana ili su zadržana, ali nisu pravodobno plaćena, naplaćuju se sa zakonskim kamatama”.

Člankom 209. Danačno-osiguritelenog procesualenog kodeksa (Zakonik o postupku u području poreza i doprinosa za socijalno osiguranje) predviđa se: „(1) Ovrha javnih potraživanja dopuštena je na temelju pravnog akta kojim se utvrđuje potraživanje, a koji je predviđen odgovarajućim zakonom.

(2) Ovrha se provodi na temelju:

1. rješenja o ponovnom razrezu poreza, neovisno o tome je li protiv njega podnesen pravni lijek;

2. prijave poreznih obveza koje je izračunao porezni obveznik ili dugovanih obveznih doprinosa za socijalno osiguranje koju treba podnijeti porezni obveznik

[...] [*omissis*]”

Pravo Unije

Odredbe Direktive Vijeća 2006/112/[EZ] od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost:

U skladu s člankom 203. Direktive 2006/112 [...] [*omissis*] PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na računu.

Iz članka 206. Direktive 2006/112 [...] [*omissis*] proizlazi da svaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati međuplaćenje.

U skladu s člankom 213. stavkom 1. Direktive 2006/112 [...] [*omissis*] svaki porezni obveznik obavezan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika.

Člankom 273. Direktive 2006/112 [...] [*omissis*] predviđa se da države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a te da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.

Sudska praksa

Kad je riječ o mogućnosti predviđenoj ZDDS-om da se po službenoj dužnosti odredi prestanak registracije poreznih obveznika koji sustavno ne ispunjavaju obveze iz tog zakona, sudskom praksom ne dovodi se u pitanje primjenjivost te odredbe i ispituje se jesu li za to ispunjeni uvjeti u svakom pojedinom slučaju. Vrsta i trenutak povreda nisu razlog za poništenje rješenja upravnih tijela.

Sudu koji upućuje zahtjev nije poznata sudska praksa Suda Europske unije kojom se tumače članak 213. stavak 1. i članak 273. Direktive 2006/112 [...] [*omissis*] u vezi s brisanjem poreznih obveznika iz registra provedenim po službenoj dužnosti.

VI. Ključni argumenti stranaka

Obje stranke navode argumente u vezi s postojanjem više od triju sustavnih povreda članka 89. stavka 1. ZDDS-a zbog neplaćanja prijavljenog PDV-a.

VII. Obrazloženje zahtjeva za prethodnu odluku

Budući da se Direktivom 2006/112 [...] [*omissis*] ne predviđa mogućnost da se porezni obveznici isključe iz sustava PDV-a, pa čak ni kao mjera za borbu protiv prijevara, postavlja se prvo pitanje, na koje sud koji upućuje zahtjev ne može odgovoriti, odnosno pitanje dovodi li takva mogućnost do povrede prava Unije.

Okolnost da je služba za javne prihode više od četiri godine nakon zadnje povrede poduzela mjere za brisanje društva iz registra otvara pitanje o učincima te mjere i o tome trebaju li u tom pogledu postojati rokovi i vremenska ograničenja s obzirom na vrstu povreda koje su počinili porezni obveznici. Mjerodavnim pravom ne zahtijeva se potpuno ispitivanje ponašanja poreznog obveznika kako bi se moglo zaključiti da on ugrožava ostvarivanje poreznih prihoda i da postoje sumnje u pogledu toga da sudjeluje u poreznoj prijevari. Tri formalne povrede propisa o PDV-u, među kojima su nepravodobno podnošenje porezne prijave,

nepravodobno plaćanje dugovanog poreza, nepravodobno izdavanje računa itd., dovoljne su da bi se dotična osoba isključila iz sustava PDV-a. Iz spisa proizlazi da se sustavnost povreda ispituje tijekom duljeg razdoblja od gotovo 10 godina (prva povreda počinjena je 2013.) i da se čak i beznačajni iznosi uzimaju u obzir prilikom ocjene sustavnosti povreda (primjerice, neplaćeni PDV za 2017. iznosio je 0,46 bugarskih leva). Sud koji upućuje zahtjev stoga smatra da Sud, koji je nadležan za tumačenje, treba pojasniti je li nepostojeća individualizacija radnji koje su dovele do brisanja iz registra u skladu sa zadanim ciljem borbe protiv porezne prijevare te načelima pravne sigurnosti i proporcionalnosti.

Osim toga, sud koji upućuje zahtjev smatra da treba odgovoriti na pitanje je li brisanje iz registra u slučaju neplaćanja prijavljenog PDV-a u zakonskom roku proporcionalno počinjenoj povredi ako porezni obveznik u skladu sa zakonom dužuje zatezne kamate.

Na temelju tih razmatranja 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 Sudu Europske unije UPUĆUJU se sljedeća prethodna pitanja:

1. Povređuju li članak 106. stavak 2. točka 2. podtočka (b) i članak 176. točka 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost članak 213. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112 od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost?
2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: ima li članak 213. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112 od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost izravni učinak?
3. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje: dopuštaju li članak 213. stavak 1. i članak 273. Direktive Vijeća 2006/112 od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost te načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti isključivanje iz sustava PDV-a u slučaju formalnih povreda zakona, bez da se u vezi s nepravodobnim plaćanjem dugovanog poreza uzimaju u obzir trenutak povrede, vrsta povrede, daljnje ponašanje osobe i postojanje drugih subjektivnih okolnosti, kao što je postojanje trgovačkog spora?
4. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje: dopuštaju li članak 213. stavak 1. i članak 273. Direktive Vijeća 2006/112 od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost te načelo proporcionalnosti isključivanje iz sustava PDV-a istodobno s naplatom zateznih kamata zbog nepravodobnog plaćanja prijavljenog poreza, bez da je služba za javne prihode obvezna ispitati vrstu i prirodu djelatnosti društva,

kao ni njegovo ponašanje kao poreznog obveznika i težinu svake pojedine predložene mjere?

[...] [*omissis*]

RADNI DOKUMENT