

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vije?e)

20. svibnja 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – ?lanak 205. – Osobe koje su odgovorne za pla?anje PDV-a poreznim tijelima – Solidarna odgovornost primatelja oporezive isporuke koji je izvršio pravo na odbitak PDV-a znaju?i da osoba koja je odgovorna za njegovo pla?anje taj porez ne?e platiti – Obveza takvog primatelja da plati PDV koji nije platila osoba koja je odgovorna za pla?anje poreza kao i zatezne kamate koje se duguju zbog toga što ona nije platila navedeni porez”

U predmetu C-4/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 16. prosinca 2019., koju je Sud zaprimio 7. sije?nja 2020., u postupku

„ALTI” OOD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite,

SUD (prvo vije?e),

u sastavu: J.-C. Bonichot, predsjednik vije?a, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (izvjestitelj) i N. Jääskinen, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimaju?i u obzir pisani postupak,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite, G. Arnaudov,
- za bugarsku vladu, L. Zaharieva i E. Petranova, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i Y. Marinova, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 14. sije?nja 2021.,

donosi sljede?u

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanka 205. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavljje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u društva „ALTI“ OOD (u dalnjem tekstu: ALTI) i Direktora na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor uprave za poreze i socijalnu sigurnost, koji je nadležan za grad Plovdiv, pri središnjoj upravi nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) (u dalnjem tekstu: direktor), povodom nastanka solidarne odgovornosti društva ALTI u svrhu pla?anja poreza na dodanu vrijednost (PDV) zajedno sa zateznim kamatama.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?lanak 193. Direktive 2006/112/EZ utvr?uje:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je pla?ati PDV osim u slu?ajevima iz ?lanaka 194. do 199. i ?lanka 202. u kojima je PDV obvezna pla?ati druga osoba.“

4 ?lanci 194. do 200. i 202. do 204. te direktive u biti odre?uju da se i druge osobe osim poreznog obveznika koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga mogu smatrati osobom koja je odgovorna za pla?anje PDV-a.

5 ?lanak 205. navedene direktive odre?uje:

„U slu?ajevima iz ?lanaka 193. do 200. i ?lanaka 202., 203. i 204., države ?lanice mogu odrediti da je umjesto osobe koja je dužna pla?ati PDV, za pla?anje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.“

Bugarsko pravo

6 ?lanak 177. Zakona za danaka varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.), u verziji koja se primjenjuje na ?injenice u glavnom postupku (u dalnjem tekstu: Zakon o PDV-u), naslovljen „Odgovornost osobe u slu?aju zlouporabe“, glasi:

„(1) Osoba koja je registrirana kao primatelj oporezive isporuke mora odgovarati za dugovani porez koji nije platila druga registrirana osoba ako je iskoristila pravo na odbitak pretporeza koji je izravno ili neizravno povezan s dugovanim i nepla?enim PDV-om.

(2) Odgovornost na temelju stavka 1. postoji ako je osoba koja je registrirana znala ili morala znati da taj porez ne?e biti pla?en i ako je to dokazalo nadzorno tijelo na temelju ?lanaka 117. do 120. Dana?no-osiguritelen procesualen kodeksa (Zakonik o postupku u podru?ju poreza i doprinosa za socijalnu sigurnost).

(3) Za potrebe stavka 2. smatra se da je osoba morala znati da se navedeni porez ne?e platiti ako su kumulativno ispunjeni sljede?i uvjeti:

1. dugovani porez, u smislu stavka 1., za porezno razdoblje stvarno nije platio bilo koji od ranijih dobavlja?a na temelju oporezive transakcije ?iji je predmet ista roba ili usluga u istom, izmijenjenom ili prera?enom 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 to?no odre?ene prednosti zbog nepla?anja dugovanog poreza.

(5) U skladu sa stvcima 2. i 3. tako?er je odgovoran i raniji dobavlja? poreznog obveznika koji mora platiti nepla?eni porez.

(6) U slu?ajevima iz stavaka 1. i 2. odgovornost se primjenjuje u odnosu na poreznog obveznika koji je izravni primatelj isporuke za koju dugovani porez nije pla?en i, ako povrat nije mogu?, može se utvrditi odgovornost u odnosu na svakog kasnijeg primatelja u lancu isporuke.

(7) Stavak 6. tako?er se *mutatis mutandis* primjenjuje na ranije dobavlja?e.”

7 ?lanak 14. Zakonika o postupku u podru?ju oporezivanja i socijalnog osiguranja (DV br. 105 od 29. prosinca 2005.) predvi?a:

„Osobe koje su obveznici su fizi?ke i pravne osobe koje

1. su dužnici poreza ili obveznih doprinosa za socijalnu sigurnost;
2. moraju ubirati i pla?ati poreze ili obvezne doprinose za socijalnu sigurnost;
3. su odgovorne za dugove osoba iz to?aka 1. i 2.”.

8 ?lanak tog zakonika odre?uje:

„(1) Odgovorna osoba iz ?lanka 14. to?ke 3. jest osoba koja u slu?ajevima predvi?enima zakonom ima obvezu platiti [PDV] ili obvezne doprinose za socijalnu sigurnost dužnika tog poreza ili doprinosa ili osobe koja je dužna ubirati i pla?ati poreze ili obvezne doprinose za socijalnu sigurnost koji nisu pla?eni u predvi?enom roku.

(2) Obveznici pla?anja iz ?lanka 14. to?ke 3. podliježu pravilima kojima se utvr?uju prava i obveze pravnog subjekta u postupcima u smislu ovog zakonika.

(3) Odgovornost poreznog obveznika iz ?lanka 14. to?ke 3. obuhva?a poreze i obvezne doprinose za socijalnu sigurnost, kamate i troškove naplate.”

9 ?lanak 121. Zakona za zaduženiata i dogovorite (Zakon o obvezama i ugovorima) (DV br. 275 od 22. studenoga 1950.) glasi kako slijedi:

„Osim u zakonom predvi?enim slu?ajevima, solidarna odgovornost izme?u dvaju ili više dužnika nastaje samo ako je dogovorena.”

10 ?lanak 122. tog zakona glasi:

„Vjerovnik može zahtijevati izvršenje bilo koje tražbine od solidarnog dužnika po svojem izboru.

Postupci pokrenuti protiv jednog od solidarnih dužnika ne dovode u pitanje pravo vjerovnika prema

drugim dužnicima.”

11 ?lanak 126. navedenog zakona odre?uje:

„Ako se neispunjene može pripisati samo jednom od dužnika, vjerovnik može od njega zahtijevati naknadu štete u cijelosti.

Ostali dužnici solidarno odgovaraju samo za po?etno dugovane iznose.

Dolazak u zakašnjenje jednog solidarnog dužnika nema nikakvog u?inka u odnosu na druge dužnike.”

12 ?lanak 1. Zakona za lihvite varhu danaci, taxi i drugi podobni daržavni vzemanija (Zakon o kamatama na poreze, davanja i druga sli?na državna potraživanja) (DV br. 91 od 12. studenoga 1957.) odre?uje:

„Kamate obra?unate po zakonskoj stopi obra?unavaju se na naplatu poreza, odbitaka dobiti, doprinosa u prora?un i drugih sli?nih državnih potraživanja, bez obzira na to jesu li bila predmet naplate, koja nisu pla?ena u rokovima predvi?enima za dobrovoljno pla?anje.

Iste se kamate obra?unavaju na naplatu doprinosa za obvezno osiguranje imovine [koji nisu pla?eni] u roku predvi?enom za dobrovoljno pla?anje.

Ne duguju se kamate na kamate i kamate na nov?ane kazne.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

13 ALTI je društvo s ograni?enom odgovornoš?u osnovano u skladu s bugarskim pravom. Tijekom 2014. to je društvo od društva „FOTOMAG” EOOD, društva s ograni?enom odgovornoš?u s jednim ?lanom osnovanog u skladu s bugarskim pravom, kupilo kombajn, traktor i prikolicu (u dalnjem tekstu: poljoprivredna oprema), koje je FOTOMAG kupio u Zajednici od društva sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini. Prilikom isporuka poljoprivredne opreme društvu ALTI FOTOMAG je izdao tri ra?una na kojima se, na svakome od njih, navodi PDV. Nakon što je platilo te ra?une, društvo ?LTI iskoristilo je svoje pravo na odbitak PDV-a te je navelo predmetne odbitke u poreznim prijavama za porezna razdoblja u travnju i lipnju 2014.

14 Budu?i da je FOTOMAG bio predmet postupka naknadne naplate poreza, bugarska porezna tijela ispravljenim poreznim rješenjem od 27. lipnja 2016. utvrdila su da to društvo nije platilo gotovo sav PDV priavljen na temelju stjecanja unutar Zajednice i obra?unat na ra?unima izdanim društvu ALTI.

15 U okviru postupka ponovnog obra?una poreza pokrenutog protiv društva ALTI, ta su porezna tijela utvrdila da su društva ALTI i FOTOMAG zadužila jednu te istu osobu za ra?unovodstvo, vo?enje bankovnih ra?una i podnošenje prijava PDV-a, da je stjecanje poljoprivredne opreme društva FOTOMAG financirano putem tre?eg društva ?iji su ?lanovi bili direktori društava FOTOMAG i ALTI te da je prijevoz kombajna iz Ujedinjene Kraljevine organizirao direktor i predstavnik društva ALTI posredstvom drugog društva. Ta su utvr?enja navela navedena porezna tijela da zaklju?e da je društvo ALTI sâmo organiziralo stjecanje poljoprivredne opreme društva FOTOMAG putem stjecanja unutar Zajednice kako bi neopravdano primijenilo PDV i da je društvo ALTI znalo da društvo FOTOMAG ne?e platiti PDV na tri predmetna ra?una. Osim toga, ta su porezna tijela smatrala da je društvo ALTI, s obzirom na to da je cilj transakcije izme?u društava FOTOMAG i ALTI bio zaobi?i zakon u smislu ?lanka 177. stavka 3. to?ke 2. Zakona o PDV-u, moralo znati da društvo FOTOMAG ne?e platiti PDV u smislu te odredbe.

16 U tim su okolnostima bugarska porezna tijela u ispravljenom poreznom rješenju od 23. velja?e 2018. upu?enom društvu ALTI, ispravljenom poreznim rješenjem od 6. ožujka 2018., utvrdila solidarnu odgovornost tog društva na temelju ?lanka 177. stavka 3. to?ke 2. Zakona o PDV-u u odnosu na PDV koji društvo FOTOMAG nije platilo.

17 Društvo ALTI podnijelo je upravnu žalbu direktoru tvrde?i, me?u ostalim, da ne postoji subjektivan element koji se zahtijeva ?lankom 177. stavkom 3. to?kom 2. Zakona o PDV-u, odnosno ?injenica da je društvo ALTI trebalo znati da društvo FOTOMAG ne?e platiti PDV.

18 Budu?i da je direktor odbio tu upravnu žalbu, ALTI je pokrenuo postupak pred Administrativnim sadom – Plovdiv (Upravni sud u Plovdivu, Bugarska). Presudom od 22. ožujka 2019. taj je sud odbio tužbu društva ALTI podnesenu protiv ispravljenog poreznog rješenja kao neosnovanu.

19 Administrativen sad – Plovdiv (Upravni sud u Plovdivu) smatrao je da iz elemenata prikupljenih tijekom postupka proizlazi da je društvo ALTI trebalo znati da društvo FOTOMAG ne?e ispuniti svoju obvezu pla?anja PDV-a. U tom pogledu taj je sud utvrdio, me?u ostalim, da odnosi izme?u društava ALTI i FOTOMAG u stvari prelaze okvir uobi?ajenih poslovnih odnosa, da društvo FOTOMAG nikad nije obavljalo djelatnost u vezi s prodajom poljoprivredne opreme i da nije imalo nikakvo iskustvo u tom podru?ju, da su izvršni direktor i dioni?ar tre?eg društva koje je pozajmilo sredstva društvu FOTOMAG za kupnju poljoprivredne opreme bili direktor društva ALTI i direktor društva FOTOMAG te da je jedna te ista osoba koja je izvršavala pla?anja izme?u društava ALTI i FOTOMAG i tog tre?eg društva vodila ra?unovodstvo društava ALTI, FOTOMAG i društva koje je dogovorilo prijevoz poljoprivredne opreme iz Ujedinjene Kraljevine te podnijela porezne prijave društava ALTI i FOTOMAG. Navedeni sud iz toga je zaklju?io da su odnosi izme?u društava ALTI i FOTOMAG imali za cilj zaobilaženje zakona i da je na temelju zajedni?ke primjene odredbi ?lanka 177. stavka 3. to?ke 2. Zakona o PDV-u i ?lanka 16. stavka 3. Zakonika o postupku u podru?ju oporezivanja i socijalne sigurnosti društvo ALTI bilo dužno platiti i sam porez i zatezne kamate koje osoba koja je odgovorna za pla?anje PDV-a duguje zbog nepla?anja tog poreza.

20 Društvo ALTI osporava presudu Administrativnog sada – Plovdiv (Upravni sud u Plovdivu) pred Varhovenim administrativnim sadom (Vrhovni upravni sud, Bugarska).

21 U okviru svoje žalbe ALTI isti?e, me?u ostalim, da, iako na temelju sudske prakse bugarskih sudova može nastati odgovornost primatelja oporezive isporuke na temelju ?lanka 177. stavka 3. to?ke 2. Zakona o PDV-u, kada je taj primatelj ostvario svoje pravo na odbitak u odnosu na porez koji duguje i koji nije platio njegov dobavlja?, ta odgovornost ne obuhva?a zatezne kamate koje ta

osoba koja je odgovorna za pla?anje PDV-a duguje jer nije platila taj porez.

22 Sud koji je uputio zahtjev isti?e da, na temelju ?lanka 177. stavka 3. to?ke 2. Zakona o PDV-u, primatelj oporezive isporuke mora odgovarati za porez koji duguje druga osoba kada je ostvario pravo na odbitak pretporeza izravno ili neizravno povezano s PDV-om koji se duguje i koji nije pla?en, pri ?emu takva solidarna odgovornost postoji kada je primatelj znao ili morao znati da navedeni porez ne?e biti pla?en. Ta je odredba u skladu s ?lankom 205. Direktive 2006/112, kao što to osobito proizlazi iz presude od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Pri odre?ivanju dosega te solidarne odgovornosti bugarski zakonodavac ipak u ?lanku 177. Zakona o PDV-u nije izri?ito naveo da primatelj isporuke duguje i nepla?eni porez i zatezne kamate ra?unaju?i od dospije?a tog poreza. Sud koji je uputio zahtjev navodi da se takva obveza ipak može izvesti iz ?lanka 16. stavka 3. Zakonika o postupku u podru?ju oporezivanja i socijalne sigurnosti, ?ak iako je bugarski Vrhovni upravni sud o tome donio proturje?ne presude. U tom kontekstu sud koji je uputio zahtjev obja?njava da se pita protivi li se ?lanku 205. Direktive 2006/112 i na?elu proporcionalnosti to da se u predmetni sustav solidarne odgovornosti uklju?e zatezne kamate koje se duguju zbog toga što osoba koja je odgovorna za pla?anje PDV-a nije platila navedeni porez i, prema tome, protivi li se istome nacionalni propis poput onoga iz ?lanka 16. stavka 3. tog zakonika.

24 U tim je okolnostima Varhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 205. Direktive [2006/112] i na?elo proporcionalnosti tuma?iti na na?in da solidarna odgovornost osobe registrirane za potrebe PDV-a koja je primatelj oporezive isporuke u pogledu poreza na dodanu vrijednost koji njezin dobavlja? nije platio, osim glavnog duga dobavlja?a (obveza pla?anja poreza na dodanu vrijednost), obuhva?a i sporedne tražbine u svrhu naknade štete nastale zbog zakašnjenja u visini zakonskih kamata na glavni dug od po?etka zakašnjenja dužnika do trenutka donošenja rješenja o razrezu poreza na temelju poreznog nadzora kojim se utvr?uje solidarna odgovornost, odnosno do ispunjenja obvezе?

2. Treba li ?lanak 205. Direktive [2006/112] i na?elo proporcionalnosti tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalna odredba poput one iz ?lanka 16. stavka 3. [Zakona o poreznim postupcima i postupcima u podru?ju socijalnog osiguranja] prema kojoj odgovornost tre?e osobe za nepla?ene poreze poreznog obveznika obuhva?a poreze i kamate?”

O prethodnim pitanjima

25 Svojim dvama pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 205. Direktive 2006/112, u vezi s na?elom proporcionalnosti, tuma?iti na na?in da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg je osoba za koju je utvr?eno da je solidarno odgovorna u smislu tog ?lanka dužna platiti, osim iznosa PDV-a koji nije platila osoba koja je odgovorna za pla?anje tog poreza, i zatezne kamate koje osoba koja je odgovorna za pla?anje PDV-a duguje na taj iznos.

26 U tom pogledu valja istaknuti da, u skladu s ?lankom 205. Direktive 2006/112, u slu?ajevima iz njezinih ?lanaka 193. do 200. i 202. do 204. države ?lanice mogu odrediti da je, umjesto osobe koja je dužna pla?ati PDV, za pla?anje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.

27 ?lancima 193. do 200. i 202. do 204. Direktive 2006/112 odre?uju se osobe koje su odgovorne za pla?anje PDV-a, u skladu s predmetom odjeljka 1. poglavљa 1. glave XI. te direktive, naslovljenog „Osobe koje su odgovorne za pla?anje PDV-a poreznim tijelima”. Iako ?lanak 193.

navedene direktive kao osnovno pravilo propisuje da je svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan plaćati PDV, u tekstu tog članka pojašnjava se da druge osobe mogu ili moraju biti obvezne plaćati taj porez u slučajevima predviđenima u člancima 194. do 199.b i 202. iste direktive.

28 Iz konteksta koji čine članci 193. do 205. Direktive 2006/112 proizlazi da je njezin članak 205. dio skupa odredbi koji je cilj utvrditi osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a s obzirom na različite situacije. Na taj način te odredbe imaju za cilj osigurati poreznim tijelima uinkovitu naplatu PDV-a od osobe koja je najprikladnija s obzirom na predviđenu situaciju, osobito kada se ugovorne stranke ne nalaze u istoj državi članici ili kada se transakcija koja podliježe PDV-u odnosi na transakcije koja posebnost zahtijeva da se identificira osoba različita od one iz članka 193. te direktive.

29 Stoga članak 205. Direktive 2006/112 u načelu dopušta državama članicama da u svrhu uinkovite naplate PDV-a donesu mjere na temelju kojih je osoba različita od one koja je uobičajeno odgovorna za taj porez na temelju članka 193. do 200. i članka 202. do 204. te direktive dužna solidarno plaćati navedeni porez.

30 Osim toga, točka koja potkrijepljeno je presudom od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 19. i navedena sudska praksa), koja se odnosi na točku koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeće 2001/115/EZ od 20. prosinca 2001., koja je bila istovjetna odredbi članka 205. Direktive 2006/112 (SL 2002., L 15, str. 24.).

31 Međutim, budući da članak 205. Direktive 2006/112 ne određuje ni osobe koje države članice mogu odrediti kao solidarne dužnike ni situacije u kojima se takvo određivanje može izvršiti, na državama članicama je da odrede uvjete i načine primjene solidarne odgovornosti propisane tim člankom.

32 U tom pogledu valja podsjetiti na to da prilikom izvršavanja takve ovlasti države članice moraju poštovati opća načela prava koja su dio pravnog poretka Unije, a međutim posebno načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti (presuda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, t. 20. i navedena sudska praksa).

33 Sud je posebno u pogledu načela proporcionalnosti već presudio da u skladu s tim načelom države članice moraju imati mogućnost poslužiti se sredstvima koja, dopuštajući uinkovito ostvarivanje cilja unutarnjeg prava, istodobno što je manje moguće štete ciljevima i načelima koja uspostavlja predmetno zakonodavstvo Unije. Dakle, iako je legitimno da mjere koje usvoje države članice idu za što uinkovitijim očuvanjem prava poreznih tijela, te mjere ne smiju prelaziti ono što je nužno u tu svrhu (presuda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, t. 21. i 22. te navedena sudska praksa).

34 U tim okolnostima, korištenje država članica mogućnosti da odrede solidarnog dužnika različitog od osobe odgovorne za plaćanje poreza kako bi se osigurala njegova uinkovita naplata mora biti opravdano činjenicim ili pravnim odnosom između dviju dotednih osoba s obzirom na načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti. Konkretno, na državama članicama je da točno odrede posebne okolnosti u kojima se osoba poput primatelja oporezive transakcije mora smatrati solidarno odgovornom za plaćanje poreza koji duguje njezinu suugovaratelju, iako ga je platila u sklopu cijene transakcije.

35 U tom kontekstu valja podsjetiti na to da je borba protiv eventualne prijevare, izbjegavanja

pla?anja poreza ili zlouporabe cilj koji zakonodavstvo Unije o zajedni?kom sustavu PDV-a prepoznaje i poti?e te da na?elo zabrane zlouporabe dovodi do zabrane potpuno umjetnih konstrukcija koje nemaju nikakve veze s gospodarskom stvarno?u i koje su ostvarene isklju?ivo kako bi se iskoristila porezna pogodnost (vidjeti u tom smislu presudu od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 46.).

36 Sud je tako presudio da ?lanak 205. Direktive 2006/112 dopušta državi ?lanici da osobu smatra solidarno odgovornom za pla?anje PDV-a kada je ona u trenutku transakcije izvršene u njezinu korist znala ili morala znati da ?e porez koji se duguje na tu transakciju ili raniju ili naknadnu transakciju ostati nepla?en te joj omogu?uje i da se oslanja na predmjene u tom pogledu, pod uvjetom da one nisu formulirane na na?in da ih je poreznom obvezniku gotovo nemogu?e ili pretjerano teško oboriti dokazima o suprotnom te da se time ne uvodi sustav objektivne odgovornosti koji prekora?uje ono što je nužno za o?uvanje prava državne blagajne. Naime, gospodarski subjekti koji poduzimaju sve mjere koje se od njih razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerili da njihove transakcije nisu dio lanca utaje ili prijevare moraju imati mogu?nost pouzdati se u zakonitost tih transakcija a da pritom ne riskiraju solidarno pla?anje tog poreza koji duguje drugi porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr., C-384/04, EU:C:2006:309, t. 32. i 33. i navedenu sudsку praksu).

37 Sud je tako?er presudio da su stoga okolnosti da je osoba razli?ita od osobe odgovorne za pla?anje PDV-a postupala u dobroj vjeri tako što je postupala s dužnom pažnjom razumnog gospodarstvenika, da je poduzela sve razumne mjere koje su joj bile na raspolaganju i da je njezino sudjelovanje u utaji ili prijevari isklju?eno bitni ?imbenici koji se moraju uzeti u obzir radi utvr?ivanja mogu?nosti da se toj osobi kao solidarnom dužniku naloži pla?anje dugovanog poreza na dodanu vrijednost (presuda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, t. 21. i 22. te navedena sudska praksa).

38 U ovom slu?aju iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da ?lanak 177. Zakona o PDV-u, naslovjen „Odgovornost osobe u slu?aju zlouporabe”, u stavku 2. predvi?a da osobu treba smatrati solidarno odgovornom za pla?anje dugovanog poreza ako je iskoristila svoje pravo na odbitak iako je znala ili morala znati da osoba odgovorna za pla?anje poreza nije imala namjeru platiti porez, pri ?emu nadzorno tijelo mora podnijeti takve dokaze. Iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje tako?er proizlazi da ?lanak 177. stavak 3. to?ka 2. tog zakona propisuje da je, kako bi se moglo pretpostaviti da je predmetna osoba trebala znati da osoba koja je odgovorna za pla?anje poreza nije namjeravala platiti dugovani porez, potrebno ne samo da taj porez nije stvarno platio bilo koji raniji dobavlja? nego i da je oporeziva transakcija fiktivna, da zaobilazi zakon ili da njezina cijena znatno odstupa od tržišne cijene.

39 Me?utim, iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku i pisanih o?itovanja bugarske vlade proizlazi da je takva pretpostavka oboriva. Osim toga, iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi da je prakti?no nemogu?e ili pretjerano teško oboriti takvu pretpostavku. Me?utim, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri ima li doti?na osoba u tu svrhu mogu?nost dokazivanja svoje dobre vjere.

40 U tim okolnostima valja smatrati, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, da odredba poput ?lanka 177. Zakona o PDV-u udovoljava zahtjevima koji se odnose na primjenu ?lanka 205. Direktive 2006/112, kako su navedeni u to?kama 36. i 37. ove presude.

41 Međutim, sud koji je uputio zahtjev navodi da, iako se člankom 177. Zakona o PDV-u ondje navedene osobe mogu smatrati solidarno odgovornima samo za plaćanje PDV-a, te osobe također mogu biti dužne, na temelju članka 16. stavka 3. Zakona o postupku u području poreza i doprinosa za socijalno osiguranje, platiti zatezne kamate koje se duguju zbog toga što osoba odgovorna za plaćanje poreza nije platila taj porez.

42 U tom pogledu valja istaknuti da, iako se, u skladu s tekstrom članka 205. Direktive 2006/112, solidarna odgovornost predviđena tim člankom odnosi samo na plaćanje PDV-a, taj tekst ne isključuje mogućnost da države članice na teret solidarnog dužnika stave sve elemente koji se odnose na taj porez, kao što su to zatezne kamate koje se duguju zbog toga što ta osoba koja je odgovorna za plaćanje poreza nije platila navedeni porez. Međutim, valja pojasniti da države članice mogu proširiti sustav solidarne odgovornosti na način da obuhvaća takve elemente samo ako je takvo proširenje opravданo s obzirom na ciljeve članka 205. Direktive 2006/112 te je, kao što je to navedeno u točki 32. ove presude, usklađeno s načelima pravne sigurnosti i proporcionalnosti.

43 U tom pogledu valja smatrati da, s obzirom na to da nacionalno pravno pravilo koje solidarnom dužniku nameće obvezu plaćanja zateznih kamata koje se odnose na glavni dug omoguje borbu protiv zlouporaba u području PDV-a, ono doprinosi ostvarenju cilja osiguranja učinkovite naplate poreznih tijela PDV-a, koji se nastoji postići člankom 205. Direktive 2006/112. Osim toga, s obzirom na to da primjena takvog pravila pretpostavlja da je utvrđeno da je suugovaratelj osobe odgovorne za plaćanje poreza znao ili morao znati da ona neće platiti taj porez dok je istodobno izvršavao svoje pravo na odbitak, čini se da je obveza takvog suugovaratelja – za kojeg se smatra da je, zbog činjenice da je dobrovoljno sudjelovalo u zlouporabi u području PDV-a, od potreba pristao na nezakonitu namjeru osobe odgovorne za plaćanje poreza da ne plati navedeni porez – da odgovara za učinke povezane s kašnjenjem plaćanja poreza, za koje je i sam djelomično odgovoran, istodobno proporcionalna i u skladu s načelom pravne sigurnosti.

44 Osim toga, takav je pristup u skladu s ciljem članka 205. Direktive 2006/112, kako je opisan u točkama 28. i 29. ove presude, koji se sastoji od toga da se državama članicama omogući da osiguraju poreznim tijelima učinkovitu naplatu PDV-a od osoba koje su najprikladnije s obzirom na određenu situaciju. Međutim, u slučaju zlouporabe PDV-a poput one predviđene nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnem postupku, porezna tijela moraju, radi ostvarenja učinkovitosti, imati mogućnost povrata dugovanog poreza i svih elemenata koji se na njega odnose od svakog od suugovaratelja koji su sudjelovali u toj zlouporabi.

45 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 205. Direktive 2006/112, u vezi s načelom proporcionalnosti, 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 PDV-a 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 moralna znati da navedena osoba koja je odgovorna za plaćanje poreza neće platiti navedeni porez.

Troškovi

46 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je суду da odluci o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknaju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vije?e) odlu?uje:

?lanak 205. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s na?elom proporcionalnosti, treba tuma?iti na na?in da mu se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg je osoba za koju je utvr?eno da je solidarno odgovorna u smislu tog ?lanka du?na platiti, osim iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji nije platila osoba koja je odgovorna za pla?anje tog poreza, i zatezne kamate koje osoba koja je odgovorna za pla?anje tog poreza duguje na taj iznos, ako se utvrdi da je ta osoba izvr?avala pravo na odbitak, a znala je ili je morala znati da navedena osoba koja je odgovorna za pla?anje poreza ne?e platiti navedeni porez.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski