

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

20. svibnja 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 205. – Osobe koje su odgovorne za plaćanje PDV-a poreznim tijelima – Solidarna odgovornost primatelja oporezive isporuke koji je izvršio pravo na odbitak PDV-a znaju li da osoba koja je odgovorna za njegovo plaćanje taj porez neće platiti – Obveza takvog primatelja da plati PDV koji nije platila osoba koja je odgovorna za plaćanje 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 članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 16. prosinca 2019., koju je Sud zaprimio 7. siječnja 2020., u postupku

„ALTI” OOD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Plovdiv pri Centralno upravljenije na Nacionalnata agencija za prihodite,

SUD (prvo vijeće),

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

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Plovdiv pri Centralno upravljenije 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. siječnja 2021.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva „ALTI” OOD (u daljnjem tekstu: ALTI) i Direktora na Direkcija „Obžalovane i današno-osiguritelna praksa” Plovdiv pri Centralno upravljenju na Nacionalna agencija za prihode (direktor uprave za poreze i socijalnu sigurnost, koji je nadležan za grad Plovdiv, pri središnjoj upravi nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) (u daljnjem tekstu: direktor), povodom nastanka solidarne odgovornosti društva ALTI u svrhu plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) zajedno sa zateznim kamatama.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 193. Direktive 2006/112/EZ utvrđuje:

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

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

5 Članak 205. navedene direktive određuje:

„U slučajevima iz članka 193. do 200. i članka 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.”

Bugarsko pravo

6 Članak 177. Zakona za dani varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), naslovljen „Odgovornost osobe u slučaju zlorabe”, 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 neplaćenim PDV-om.

(2) Odgovornost na temelju stavka 1. postoji ako je osoba koja je registrirana znala ili morala znati da taj porez neće biti plaćen i ako je to dokazalo nadzorno tijelo na temelju članka 117. do 120. Današno-osiguritelni procesualni kodeksa (Zakonik o postupku u području poreza i doprinosa za socijalnu sigurnost).

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

1. dugovani porez, u smislu stavka 1., za porezno razdoblje stvarno nije platio bilo koji 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 točno određene prednosti zbog neplaćanja dugovanog poreza.

(5) U skladu sa stavcima 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 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. također se *mutatis mutandis* primjenjuje na ranije dobavljače.”

7. Članak 14. Zakonika o postupku u području oporezivanja i socijalnog osiguranja (DV br. 105 od 29. prosinca 2005.) predviđa:

„Osobe koje su obveznici su fizičke i pravne osobe koje

1. su dužnici poreza ili obveznih doprinosa za socijalnu sigurnost;

2. moraju ubirati i plaćati poreze ili obvezne doprinose za socijalnu sigurnost;

3. su odgovorne za dugove osoba iz točaka 1. i 2.”.

8. Članak tog zakonika određuje:

„(1) Odgovorna osoba iz članka 14. točke 3. jest osoba koja u slučajevima predviđenima zakonom ima obvezu platiti [PDV] ili obvezne doprinose za socijalnu sigurnost dužnika tog poreza ili doprinosa ili osobe koja je dužna ubirati i plaćati poreze ili obvezne doprinose za socijalnu sigurnost koji nisu plaćeni u predviđenom roku.

(2) Obveznici plaćanja iz članka 14. točke 3. podliježu pravilima kojima se utvrđuju prava i obveze pravnog subjekta u postupcima u smislu ovog zakonika.

(3) Odgovornost poreznog obveznika iz članka 14. točke 3. obuhvaća poreze i obvezne doprinose za socijalnu sigurnost, kamate i troškove naplate.”

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

„Osim u zakonom predviđenim slučajevima, solidarna odgovornost izmeću dvaju ili više dužnika nastaje samo ako je dogovorena.”

10. Članak 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 neispunjenje 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, taksi 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 daljnjem 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 prijavljen na temelju stjecanja unutar Zajednice i obra?unat na ra?unima izdanim društvu ALTI.

15 U okviru postupka ponovnog obračuna poreza pokrenutog protiv društva ALTI, ta su porezna tijela utvrdila da su društva ALTI i FOTOMAG zadužila jednu te istu osobu za računovodstvo, vođenje bankovnih računa i podnošenje prijave PDV-a, da je stjecanje poljoprivredne opreme društva FOTOMAG financirano putem trećeg društva čiji su članovi 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 utvrđenja navela navedena porezna tijela da zaključie da je društvo ALTI samo organiziralo stjecanje poljoprivredne opreme društva FOTOMAG putem stjecanja unutar Zajednice kako bi neopravdano primijenilo PDV i da je društvo ALTI znalo da društvo FOTOMAG neće platiti PDV na tri predmetna računa. Osim toga, ta su porezna tijela smatrala da je društvo ALTI, s obzirom na to da je cilj transakcije između društava FOTOMAG i ALTI bio zaobići zakon u smislu članka 177. stavka 3. točke 2. Zakona o PDV-u, moralo znati da društvo FOTOMAG neće platiti PDV u smislu te odredbe.

16 U tim su okolnostima bugarska porezna tijela u ispravljenom poreznom rješenju od 23. veljače 2018. upućenom društvu ALTI, ispravljenom poreznim rješenjem od 6. ožujka 2018., utvrdila solidarnu odgovornost tog društva na temelju članka 177. stavka 3. točke 2. Zakona o PDV-u u odnosu na PDV koji društvo FOTOMAG nije platilo.

17 Društvo ALTI podnijelo je upravnu žalbu direktoru tvrdeći, među ostalim, da ne postoji subjektivan element koji se zahtijeva člankom 177. stavkom 3. točkom 2. Zakona o PDV-u, odnosno činjenica da je društvo ALTI trebalo znati da društvo FOTOMAG neće platiti PDV.

18 Budući da je direktor odbio tu upravnu žalbu, ALTI je pokrenuo postupak pred Administrativnim sudom – 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 Administrativni sud – Plovdiv (Upravni sud u Plovdivu) smatrao je da iz elemenata prikupljenih tijekom postupka proizlazi da je društvo ALTI trebalo znati da društvo FOTOMAG neće ispuniti svoju obvezu plaćanja PDV-a. U tom pogledu taj je sud utvrdio, među ostalim, da odnosi između društava ALTI i FOTOMAG u stvari prelaze okvir uobičajenih poslovnih odnosa, da društvo FOTOMAG nikad nije obavljalo djelatnost u vezi s prodajom poljoprivredne opreme i da nije imalo nikakvo iskustvo u tom području, da su izvršni direktor i dioničar trećeg 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 plaćanja između društava ALTI i FOTOMAG i tog trećeg društva vodila računovodstvo 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 zaključio da su odnosi između društava ALTI i FOTOMAG imali za cilj zaobilazanje zakona i da je na temelju zajedničke primjene odredbi članka 177. stavka 3. točke 2. Zakona o PDV-u i članka 16. stavka 3. Zakonika o postupku u području oporezivanja i socijalne sigurnosti društvo ALTI bilo dužno platiti i sam porez i zatezne kamate koje osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a duguje zbog neplaćanja tog poreza.

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

21 U okviru svoje žalbe ALTI ističe, među ostalim, da, iako na temelju sudske prakse bugarskih sudova može nastati odgovornost primatelja oporezive isporuke na temelju članka 177. stavka 3. točke 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 dobavljač, ta odgovornost ne obuhvaća zatezne kamate koje ta

osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a duguje jer nije platila taj porez.

22 Sud koji je uputio zahtjev isti je da, na temelju članka 177. stavka 3. točke 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 plaćen, pri čemu takva solidarna odgovornost postoji kada je primatelj znao ili morao znati da navedeni porez neće biti plaćen. Ta je odredba u skladu s člankom 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 određivanju dosega te solidarne odgovornosti bugarski zakonodavac ipak u članku 177. Zakona o PDV-u nije izričito naveo da primatelj isporuke duguje i neplaćeni porez i zatezne kamate računajući od dospijeća tog poreza. Sud koji je uputio zahtjev navodi da se takva obveza ipak može izvesti iz članka 16. stavka 3. Zakonika o postupku u području oporezivanja i socijalne sigurnosti, čak iako je bugarski Vrhovni upravni sud o tome donio proturječne presude. U tom kontekstu sud koji je uputio zahtjev objašnjava da se pita protivi li se članku 205. Direktive 2006/112 i načelu proporcionalnosti to da se u predmetni sustav solidarne odgovornosti uključe zatezne kamate koje se duguju zbog toga što osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a nije platila navedeni porez i, prema tome, protivi li se istome nacionalni propis poput onoga iz članka 16. stavka 3. tog zakonika.

24 U tim je okolnostima Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 205. Direktive [2006/112] i načelo proporcionalnosti tumačiti na način da solidarna odgovornost osobe registrirane za potrebe PDV-a koja je primatelj oporezive isporuke u pogledu poreza na dodanu vrijednost koji njezin dobavljač nije platio, osim glavnog duga dobavljača (obveza plaćanja poreza na dodanu vrijednost), obuhvaća i sporedne tražbine u svrhu naknade štete nastale zbog zakašnjenja u visini zakonskih kamata na glavni dug od početka zakašnjenja dužnika do trenutka donošenja rješenja o razrezu poreza na temelju poreznog nadzora kojim se utvrđuje solidarna odgovornost, odnosno do ispunjenja obveze?

2. Treba li članak 205. Direktive [2006/112] i načelo proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalna odredba poput one iz članka 16. stavka 3. [Zakona o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja] prema kojoj odgovornost treće osobe za neplaćene poreze poreznog obveznika obuhvaća poreze i kamate?”

O prethodnim pitanjima

25 Svojim dvama pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 205. Direktive 2006/112, u vezi s načelom proporcionalnosti, tumačiti na način da mu se 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 PDV-a duguje na taj iznos.

26 U tom pogledu valja istaknuti da, u skladu s člankom 205. Direktive 2006/112, u slučajevima iz njezinih članaka 193. do 200. i 202. do 204. države članice mogu odrediti da je, umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.

27 Člancima 193. do 200. i 202. do 204. Direktive 2006/112 određuju se osobe koje su odgovorne za plaćanje PDV-a, u skladu s predmetom odjeljka 1. poglavlja 1. glave XI. te direktive, naslovljenog „Osobe koje su odgovorne za plaćanje PDV-a poreznim tijelima”. Iako članak 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 čiji 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 učinkovitu 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 čija 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 učinkovite 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, to tumačenje 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 tumačenje članka 21. stavka 3. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica 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 Vijeća 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 među njima 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 učinkovito 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 učinkovitijim ostvarenjem 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 učinkovita naplata mora biti opravdano činjeničnim i/ili pravnim odnosom između dviju dotičnih 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 njezin suugovaratelj, iako ga je platila u sklopu cijene transakcije.

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

plaćanja poreza ili zlouporabe cilj koji zakonodavstvo Unije o zajedničkom sustavu PDV-a prepoznaje i potiče te da načelo zabrane zlouporabe dovodi do zabrane potpuno umjetnih konstrukcija koje nemaju nikakve veze s gospodarskom stvarnošću i koje su ostvarene isključivo 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 članak 205. Direktive 2006/112 dopušta državi članici da osobu smatra solidarno odgovornom za plaćanje PDV-a kada je ona u trenutku transakcije izvršene u njezinu korist znala ili morala znati da će porez koji se duguje na tu transakciju ili raniju ili naknadnu transakciju ostati neplaćen te joj omogućuje i da se oslanja na predmnjeve u tom pogledu, pod uvjetom da one nisu formulirane na način da ih je poreznom obvezniku gotovo nemoguće ili pretjerano teško oboriti dokazima o suprotnom te da se time ne uvodi sustav objektivne odgovornosti koji prekoračuje ono što je nužno za očuvanje 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 mogućnost pouzdati se u zakonitost tih transakcija a da pritom ne riskiraju solidarno plaćanje 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 sudsku praksu).

37 Sud je također presudio da su stoga okolnosti da je osoba različita od osobe odgovorne za plaćanje 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 isključeno bitni čimbenici koji se moraju uzeti u obzir radi utvrđivanja mogućnosti da se toj osobi kao solidarnom dužniku naloži plaćanje 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 slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da članak 177. Zakona o PDV-u, naslovljen „Odgovornost osobe u slučaju zlouporabe”, u stavku 2. predviđa da osobu treba smatrati solidarno odgovornom za plaćanje dugovanog poreza ako je iskoristila svoje pravo na odbitak iako je znala ili morala znati da osoba odgovorna za plaćanje poreza nije imala namjeru platiti porez, pri čemu nadzorno tijelo mora podnijeti takve dokaze. Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje također proizlazi da članak 177. stavak 3. točka 2. tog zakona propisuje da je, kako bi se moglo pretpostaviti da je predmetna osoba trebala znati da osoba koja je odgovorna za plaćanje poreza nije namjeravala platiti dugovani porez, potrebno ne samo da taj porez nije stvarno platio bilo koji raniji dobavljač nego i da je oporeziva transakcija fiktivna, da zaobilazi zakon ili da njezina cijena znatno odstupa od tržišne cijene.

39 Međutim, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku i pisanih optičivanja bugarske vlade proizlazi da je takva pretpostavka oboriva. Osim toga, iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi da je praktično nemoguće ili pretjerano teško oboriti takvu pretpostavku. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri ima li dotična osoba u tu svrhu mogućnost dokazivanja svoje dobre vjere.

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

41 Me?utim, sud koji je uputio zahtjev navodi da, iako se ?lankom 177. Zakona o PDV-u ondje navedene osobe mogu smatrati solidarno odgovornima samo za pla?anje PDV-a, te osobe tako?er mogu biti dužne, na temelju ?lanka 16. stavka 3. Zakona o postupku u podru?ju poreza i doprinosa za socijalno osiguranje, platiti zatezne kamate koje se duguju zbog toga što osoba odgovorna za pla?anje poreza nije platila taj porez.

42 U tom pogledu valja istaknuti da, iako se, u skladu s tekstom ?lanka 205. Direktive 2006/112, solidarna odgovornost predvi?ena tim ?lankom odnosi samo na pla?anje PDV-a, taj tekst ne isklju?uje mogu?nost da države ?lanice 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 koje je odgovorna za pla?anje poreza nije platila navedeni porez. Me?utim, valja pojasniti da države ?lanice mogu proširiti sustav solidarne odgovornosti na na?in da obuhva?a takve elemente samo ako je takvo proširenje opravdano s obzirom na ciljeve ?lanka 205. Direktive 2006/112 te je, kao što je to navedeno u to?ki 32. ove presude, uskla?eno s na?elima pravne sigurnosti i proporcionalnosti.

43 U tom pogledu valja smatrati da, s obzirom na to da nacionalno pravno pravilo koje solidarnom dužniku name?e obvezu pla?anja zateznih kamata koje se odnose na glavni dug omogu?uje borbu protiv zlorporaba u podru?ju PDV-a, ono doprinosi ostvarenju cilja osiguranja u?inkovite naplate poreznih tijela PDV-a, koji se nastoji posti?i ?lankom 205. Direktive 2006/112. Osim toga, s obzirom na to da primjena takvog pravila pretpostavlja da je utvr?eno da je suugovaratelj osobe odgovorne za pla?anje poreza znao ili morao znati da ona ne?e platiti taj porez dok je istodobno izvršavao svoje pravo na odbitak, ?ini se da je obveza takvog suugovaratelja – za kojeg se smatra da je, zbog ?injenice da je dobrovoljno sudjelovao u zlorporabi u podru?ju PDV-a, od po?etka pristao na nezakonitu namjeru osobe odgovorne za pla?anje poreza da ne plati navedeni porez – da odgovara za u?inke povezane s kašnjenjem pla?anja poreza, za koje je i sam djelomi?no odgovoran, istodobno proporcionalna i u skladu s na?elom pravne sigurnosti.

44 Osim toga, takav je pristup u skladu s ciljem ?lanka 205. Direktive 2006/112, kako je opisan u to?kama 28. i 29. ove presude, koji se sastoji od toga da se državama ?lanicama omogu?i da osiguraju poreznim tijelima u?inkovitu naplatu PDV-a od osoba koje su najprikladnije s obzirom na odre?enu situaciju. Me?utim, u slu?aju zlorporabe PDV-a poput one predvi?ene nacionalnim propisom o kojem je rije? u glavnom postupku, porezna tijela moraju, radi ostvarenja u?inkovitosti, imati mogu?nost povrata dugovanog poreza i svih elemenata koji se na njega odnose od svakog od suugovaratelja koji su sudjelovali u toj zlorporabi.

45 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da ?lanak 205. Direktive 2006/112, 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 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 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 pla?anje poreza ne?e platiti navedeni porez.

Troškovi

46 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, 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 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.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski