

Zadeva C-1/21**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

4. januar 2021

Predložitveno sodišče:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovem, Bulgarija)

Datum predložitvene odločbe:

18. november 2020

Tožeča stranka:

MC

Tožena stranka:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialnega zavarovanja v Velikem Tarnovem pri centralni upravi nacionalne agencije za prihodke)

Predmet postopka v glavni stvari

Predmet postopka je tožba osebe MC iz Velikega Tarnova, s katero izpodbija zakonitost odmerne odločbe, ki jo je izdal Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite (teritorialni direktorat nacionalne agencije za prihodke, v nadaljevanju: NAP) v Velikem Tarnovem in kakor izhaja iz popravljene odmerne odločbe. V delu, ki se pri predložitvenem sodišču izpodbija s tožbo, je Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo z odločbo potrdil popravljeno odmerno odločbo. S popravljeno odmerno odločbo je bil ugotovljen dolg tožeče stranke do države v skupni višini 45.008,25 leva (BGN) za davčno obdobje december 2014, od česar je 12.837,50 leva (BGN) natečenih obresti. Omenjeni znesek je del neporavnanih davčnih dolgov drugega davčnega zavezanca, in sicer družbe „ZZ“ AD, katere uprava je bila tožeča stranka v

obdobju, za katero se dolguje navedeni znesek. Po začetku postopka v glavni stvari je sodišče ugotovilo, da za pravilno odločitev potrebuje razlago predpisov Unije. Zato je pri Sodišču Evropske unije na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Člen 9 Konvencije, pripravljene na podlagi člena K.3 Pogodbe o Evropski uniji, o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti

Člen 273 Direktive 2006/112/ES

Združljivost člena 19(2) Danachno osiguritelten protsesualen kodeks (zakon o davčnem postopku in postopku na področju socialne varnosti, v nadaljevanju: DOPK) s pravom Unije. Ta določba omogoča, da se poslovodjo ali člana uprave podjetja, katerega nepoštena ravnanja so pripeljala do zmanjšanja premoženja podjetja, zaradi česar zadnje dolguje davke in/ali obvezne prispevke za socialno varnost, šteje za odškodninsko odgovornega za premoženjsko škodo. Gre za osebno odgovornost, vendar za tuje dolgove. Tako dolžnik odškodninsko odgovarja do višine zmanjšanja, ki ga je povzročil v premoženju podjetja, ki ga vodi. Zavarovanje in izvršba se najprej opravita na premoženju dolžnika, za katerega davčni dolg in dolg iz naslova socialnih prispevkov se odškodninsko odgovarja. Odškodninska odgovornost nepoštenega poslovodje [ali člana uprave] odpade, če se dolg, v zvezi s katerim je bila ta odgovornost ugotovljena, izbriše.

Združljivost omenjenega nacionalnega predpisa zlasti z načelom sorazmernosti.

Združljivost odškodninske odgovornosti nepoštenega poslovodje [ali člana uprave] za obresti od odprtih javnopravnih terjatev tudi v primerih, v katerih nepravčasnega plačila, ki je povzročilo obrestovanje dolgov, ni mogoče pripisati ravnanju nepoštenega poslovodje [ali člana uprave], temveč ravnanju druge osebe ali nastanku objektivnih okoliščin.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 9 Konvencije, pripravljene na podlagi člena K.3 Pogodbe o Evropski uniji, o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti v povezavi s členom 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnemu pravnemu instrumentu, kot je določen v členu 19(2) DOPK, na usklajenem področju davka na dodano vrednost, zaradi uporabe katerega postane naknadno solidarno odgovorna fizična oseba, ki ni davčni zavezanec in ne dolguje davka na dodano vrednost, ki pa je z nepoštenim ravnanjem

- povzročila, da pravna oseba, ki je davčni zavezanec in davčni dolžnik, ni plačala davka na dodano vrednost?
2. Ali razlaga teh določb in uporaba načela sorazmernosti ne nasprotujeta nacionalnemu pravnemu instrumentu, določenemu v členu 19(2) DOPK, niti v zvezi z obrestmi na davke na dodano vrednost, ki ga davčni zavezanec ni pravočasno plačal?
 3. Ali je nacionalni pravni instrument, določen v členu 19(2) DOPK, v primeru, v katerem nepravočasno plačila davka na dodano vrednost, ki je povzročilo obrestovanje dolga iz naslova davka na dodano vrednost, ni mogoče pripisati ravnanju fizične osebe, ki ni davčna zavezanka, temveč ravnanju druge osebe ali nastanku objektivnih okoliščin, v nasprotju z načelom sorazmernosti?

Zakonodaja in sodna praksa Unije

Člen 9 Konvencije, pripravljene na podlagi člena K.3 Pogodbe o Evropski uniji, o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti (v nadaljevanju: Konvencija).

Uvodna izjava 44, člen 9(1) ter člena 206 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

Predložitveno sodišče navaja, da ni moglo najti nobene sodne prakse Sodišča, v kateri bi bil odgovor na vprašanja za predhodno odločanje, potreben za pravilno odločitev v sporu. Na področju usklajenega sistema davka na dodano vrednost je Sodišče vedno znova pojasnjevalo uporabo načela sorazmernosti, ni pa odločalo o njegovi uporabi v povezavi z okoliščinami, ki so enake ali podobne okoliščinam postopka v glavni stvari. Po mnenju predložitvenega sodišča razlaga člena 205 Direktive v sodni praksi Sodišča ni upoštevna, saj na eni strani solidarna odgovornost, določena v nacionalnem pravnem mehanizmu, ne spada na področje uporabe te določbe in na drugi strani se tam urejena solidarna odgovornost nanaša na davčnega zavezanca v smislu Direktive.

Nacionalna zakonodaja

Danachno-osiguritelni protsesualen kodeks (zakon o davčnem postopku in postopku na področju socialne varnosti, v nadaljevanju: DOPK)

Člen 14. Dolžniki so fizične in pravne osebe, ki:

1. so zavezane plačati davke ali obvezne prispevke za socialno varnost;

Člen 19(2). Poslovodja ali član uprave, ki iz premoženja pravne osebe, ki je dolžnik v skladu s členom 14, točka 1 ali 2, v slabi veri odvede plačila v denarju ali v naravi, ki pomenijo prikrito razdelitev dobička ali dividend, ali prenese

premoženje dolžnika neodplačno ali po cenah, ki so znatno nižje od tržnih cen, s čimer zmanjša premoženje dolžnika, zaradi česar niso plačani davki ali obvezni prispevki za socialno varnost, odgovarja za dolgove do višine izvedenih plačil oziroma do višine zmanjšanja premoženja.

Člen 20. V primerih, določenih v členu 19, se zavarovanje in izvršba najprej izvršita na premoženju dolžnika, za katerega davčni dolg in dolg iz naslova socialnih prispevkov se odškodninsko odgovarja.

Člen 21(3). Odgovornost tretje osebe odpade, če je bil dolg, za katerega je bila ta ugotovljena s pravnomočnim pravnim aktom, izbrisan. V tem primeru se plačani zneski vrnejo v skladu s postopkom iz poglavja 16, oddelek 1.

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost)

Člen 3(1). Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki opravlja neodvisno ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

Člen 89(1). Če je za obdobje podan rezultat v obliki davka, ki ga je treba plačati, mora davčni zavezanec v roku za oddajo obračuna davka na dodano vrednost za to davčno obdobje plačati davek na račun pristojnega Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (teritorialni direktorat nacionalne agencije za prihodke) v korist državnega proračuna.

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (zakon o obrestih na davke, pristojbine in druge podobne javnopravne terjatve)

Člen 1(1). Davki, pristojbine, davčni odtegljaji, prispevki v proračun in druge podobne javnopravne terjatve, ki v rokih, določenih za prostovoljno plačilo, niso bili plačani, odvedeni oziroma odvedeni, pa ne pravočasno plačani, se izterjajo skupaj z zakonskimi obrestmi.

Predložitveno sodišče navaja, da je sodna praksa na kasacijski stopnji glede obstoja obveznosti plačila obresti v skladu s členom 19(2) DOPK protislovna. Obstajajo sodbe, v katerih se izhaja iz tega, da odgovornost nepoštenega poslovođe zajema tudi obresti. Vendar obstajajo tudi sodbe, v katerih se zastopa stališče, da odgovornost v skladu s členom 19(2) zajema samo glavno terjatev.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Tožeča stranka je bila upravni organ podjetja „ZZ“ AD, proti kateremu je bila izdana odmerna odločba v višini 3.799.590,92 leva (BGN). Ta znesek zajema tudi obresti na neplačani davek na dodano vrednost v višini 691.911,94 leva (BGN). Ni dvoma, da je ravno ta družba tako v skladu z nacionalnim davčnim pravom kot tudi pravom Unije davčni zavezanec ter mora plačati davek na dodano vrednost in obresti od tega glede na razpoložljiva denarna sredstva v trenutku zapadlosti dolgov.

- 2 Kar zadeva izterjavo dolgovanih zneskov, je bil za izterjavo javnopravnih terjatev uveden postopek izvršbe. Dolžniku so bili večkrat poslani pozivi za prostovoljno plačilo, vendar do plačila nikoli ni prišlo.
- 3 Ugotovljeno je bilo, da je družba imela še druge dolgove, ki so zavarovani z zastavnimi pravicami na premičnih stvareh, rubežem na nepremičninah in z dvema posebnima zastavnima pravicama na celotnem podjetju kot celoto pravic in obveznosti. Tudi računi podjetja so bili zarubljeni, vendar prejeti zneski ne zadostujejo za poplačilo dolgov. Zato je izvršilni organ javne dolgove družbe, ki zajemajo tudi zgoraj omenjene obresti na nepravočasno plačan davek na dodano vrednost, uvrstil med težko izterljive dolgove.
- 4 Kar zadeva morebitno uveljavljanje odgovornosti tožeče stranke na podlagi njene osebne odgovornosti za te tuje dolgove, se je ta organ za prihodke obrnil na pristojni teritorialni direktorat NAP. Terjatve do tožeče stranke so temeljile na okoliščini, da je svoje nadomestilo večkrat zvišala (s 3000 na 20.000 levov (BGN)), ne da bi lahko predložila veljavno dokazilo o teh zvišanjih. Način, na katerega je bilo izplačano zvišano nadomestilo, ni v skladu z zakonskimi zahtevami in ustaljeno prakso. Zneski so bili nakazani odvetniku, ki je delal za družbo, ki jih je nato nakazal na račun žene tožeče stranke, do katerega je imela dostop tudi tožeča stranka. Da bi določilo višino zneska, ki ga dolguje tožeča stranka, je sodišče naročilo računovodsko poročilo.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 5 Tožeča stranka oporeka terjatvi in navaja, da ni bil pravilno ugotovljen obstoj vseh pogojev za uveljavljanje njene odgovornosti iz člena 19(2) DOPK. Njen glavni argument je, da med nadomestilom, ki ga je prejela kot upravni organ davčnega zavezanca, in neobstoječimi denarnimi sredstvi za plačilo javnopravnih terjatev, ki naj bi zajemale tudi obresti na davek na dodano vrednost za december 2014, ni nobene vzročne zveze.
- 6 Tožena stranka v bistvu trdi, da je bila tožeča stranka kot upravni organ davčnega zavezanca (tudi v zvezi z davkom na dodano vrednost) nepoštena, saj je med upoštevničnim davčnim obdobjem prejela nadomestilo v višini, za katero ni bilo dokazano, da je bila zakonito določena. Zneski naj bi bili nakazani na račun odvetnika, s katerim je družba sklenila pogodbo o pravnem svetovanju, odvetnik pa naj bi jih nakazal na račun žene tožeče stranke, s katerim je lahko razpolagala tudi tožeča stranka. Po mnenju tožene stranke je treba navodila tožeče stranke, ki jih je dala glavnemu računovodji davčnega zavezanca, šteti za izraz nepoštenega ravnanja. Ta naj bi vknjižil plačilo zvišanega nadomestila tožeči stranki, za katero naj ne bi imel nobene podlage.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 7 Predložitveno sodišče meni, da je za pravilno odločitev v sporu potreben odgovor Sodišča v zvezi s subjektivnimi in objektivnimi mejami odgovornosti, ki so dopustne v skladu z upoštevnimi predpisi prava Unije in načelom sorazmernosti, za dejansko plačilo davka na dodano vrednost v primerih, v katerih se škodi finančnim interesom Unije, zlasti če je oškodovanje v tem, da ni bilo mogoče izterjati obresti na davek na dodano vrednost, ki ga davčni zavezanec ni plačal pravočasno zaradi ravnanja fizične osebe, ki ni davčni zavezanec.
- 8 Za namene tega predloga in glede na nujnost, da si priskrbi smernice glede razlage, predložitveno sodišče s pridržkom izhaja iz tega, da ravnanje tožeče stranke pripelje do uporabe pravnega instrumenta, določenega v nacionalni zakonodaji, in sicer člena 19(2) DOPK. Prav tako za namene predloga izhaja tudi iz tega, da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari prek tretje osebe odredila prenos zneska iz premoženja družbe na fizično osebo, ki je z njo povezana, ali pa je za to vsaj vedela in je pri tem v skladu z nacionalnim pravom ravnala nepošteno. Zaradi zmanjšanja premoženja družbe za višino tega zneska niso bile plačane zapadle obresti na davek na dodano vrednost, ki so se natekle decembra 2014.
- 9 Vendar se predložitvenemu sodišču postavlja vprašanje, ali pravo Unije dopušča, da se tretja fizična oseba, ki ni davčni zavezanec, zaradi neplačanega davka na dodano vrednost in/ali neplačanih obresti na ta davek na podlagi pravnega instrumenta, ki je bil uveden z določbo nacionalnega prava, in sicer členom 19(2) DOPK, šteje za odškodninsko odgovorno.
- 10 Najprej predložitveno sodišče meni, da je na mestu opozoriti, da je – tudi če to ne izhaja izrecno iz nacionalne sodne prakse – odgovornost za neplačane davke v skladu s členom 19(2) DOPK solidarna, saj namreč nastane šele po nastanku odgovornosti davčnega zavezanca, ampak obstaja samo do izbrisa davčnega dolga. Njena prisilna uveljavitev je subsidiarna, kar izhaja iz člena 20 DOPK. Nastanek odgovornosti v skladu s členom 19(2) DOPK vendarle ne oprosti prvotnega dolžnika, ki je v skladu z nacionalnim pravnim instrumentom pravna oseba, ki je davčni zavezanec. Nasprotno, izbris davčnega dolga povzroči v skladu z argumenti, ki izhajajo iz določbe nacionalnega prava, člena 21(3) DOPK, tudi to, da solidarni dolžnik ni več odgovoren.
- 11 Po drugi strani te odgovornosti nikakor ni mogoče povezati z goljufivimi ali nepoštenimi ravnanji same pravne osebe, ki je davčni zavezanec, v zvezi z njeno neodvisno ekonomsko dejavnostjo ali jo temu pripisati.
- 12 Pravzaprav je nacionalni pravni instrument usmerjen proti nepoštenemu ravnanju fizične osebe, ki ni niti v skladu z nacionalnim pravom niti v skladu z Direktivo o DDV davčni zavezanec. Njeno pravno razmerje z davčnim zavezancem je, da je fizična oseba upravni organ ali del upravnega organa davčnega zavezanca ter opravlja poslovodne funkcije.

- 13 Dejansko člen 9 Konvencije pooblašča države članice, da sprejmejo notranje predpise za varstvo finančnih interesov Unije, ki presegajo minimalne obveznosti in standarde, ki izhajajo iz njenih določb.
- 14 Ko na eni strani države članice na področju varstva finančnih interesov Unije sprejmejo nacionalne pravne instrumente, s katerimi uvedejo obveznosti in primere odgovornosti za pravne subjekte, morajo biti ti v skladu z načelom sorazmernosti.
- 15 Na drugi strani predložitveno sodišče meni, da mora nacionalni zakonodajalec pri pripravi pravnih instrumentov za varstvo finančnih interesov Unije na področju davka na dodano vrednost poleg tega načela, ki velja v pravu Unije, upoštevati tudi usklajeno pravno materijo na področju davka na dodano vrednost.
- 16 Mogoče bi bilo zastopati stališče, da fizične osebe, ki ni davčni zavezanec v smislu Direktive, ni mogoče šteti za solidarno odgovorno za davek na dodano vrednost, ki ga ni plačal davčni zavezanec, saj države članice niso pooblaščne, da sprejmejo take nacionalne pravne instrumente. Mogoče pa je zastopati tudi stališče, da namreč nepošteno ravnanje fizične osebe, ki ni davčni zavezanec, je pa s pravno osebo, ki je davčni zavezanec, povezana, države članice pooblašča, da prvoomenjeno osebo lahko štejejo za solidarno odgovorno za plačilo davka, ki ga drugoomenjena oseba ni plačala.
- 17 Celó če bi se domnevalo, da so države članice pooblaščne, da štejejo fizično osebo, ki ni davčna zavezanka za davek na dodano vrednost, za odgovorno, to po mnenju predložitvenega sodišča ne pripelje do kategoričnega in enopomenskega sklepa, da je ta oseba odgovorna tudi za obresti na nepravočasno plačan davek na dodano vrednost. Na prvi pogled iz člena 273 v povezavi z uvodno izjavo 44 Direktive o DDV izhaja, da so ukrepi in pravni instrumenti, ki jih države članice lahko uvedejo za varstvo svojih finančnih interesov in torej tudi finančnih interesov Unije na področju davka na dodano vrednost, omejeni na možnost, da štejejo nepošteno osebo odgovorno samo za sam neplačani davek na dodano vrednost, ne pa tudi za obresti zaradi njegovega nepravočasnega plačila. Ta sklep bi bil v skladu s čisto jezikovno in ozko razlago besedila člena 273 v povezavi z uvodno izjavo 44 Direktive o DDV. Mogoče je zastopati tudi stališče, da je nepoštenost tretje osebe, ki ni davčni zavezanec, zadosten razlog za to, da je odgovorna tudi ali samo za obresti v povezavi z nepravočasno plačanim davkom na dodano vrednost. V obeh primerih mora predložitveno sodišče presoditi, ali je treba v takih okoliščinah upoštevati načelo sorazmernosti in kakšne učinke bi imelo.
- 18 Nazadnje mora predložitveno sodišče presoditi, ali bi se z uporabo nacionalnega pravnega instrumenta nastanka solidarne odgovornosti tretje osebe, ki ni davčni zavezanec, za obresti na nepravočasno plačani davek na dodano vrednost kršilo načelo sorazmernosti, ki velja v pravu Unije, če nepravočasnega plačila dolga iz naslova davka na dodano vrednost in torej razloga za obrestovanje tega dolga ni

mogoče pripisati nepoštenemu ravnanju tretje fizične osebe, ki ni davčni zavezanec, temveč ravnanju drugega subjekta ali nastanku objektivnih okoliščin.

- 19 Zato bi bilo za predložitveno sodišče koristno, če bi dobilo odgovor s smernicami za razlago na vprašanje, ali je pravni instrument, določen v nacionalni določbi člena 19(2) DOPK, na usklajenem področju davka na dodano vrednost dopustno, če se zaradi njegove uporabe *post factum* šteje za solidarno odgovorno fizična oseba, ki ni davčni zavezanec v smislu Direktive o DDV in niti ni prvotni dolžnik za davek na dodano vrednost, je pa s tem davčnim zavezancem povezana, in je prepozno plačani davek na dodano vrednost ali neplačani davek na dodano vrednost posledica njenega nepoštenega ravnanja.
- 20 Poleg tega bi bilo za predložitveno sodišče koristno, če bi dobilo odgovor s smernicami za razlago na vprašanje, ali je pri razlagi člena 9 Konvencije in člena 273 Direktive o DDV ob upoštevanju načela sorazmernosti mogoče uporabiti in je dopusten pravni instrument, določen z določbo nacionalnega prava, in sicer s členom 19(2) DOPK, v zvezi z obrestmi na nepravočasno plačani davek na dodano vrednost.
- 21 Nazadnje bi predložitvenemu sodišču pomagal odgovor Sodišča s smernicami za razlago na vprašanje, ali je določba nacionalnega prava, torej člen 19(2) DOPK, ki se uporabi samo v zvezi z obrestmi na davek na dodano vrednost, v nasprotju z načelom sorazmernosti, če nepravočasnega plačila davka na dodano vrednost, ki je povzročilo izračun obresti, ni mogoče pripisati ravnanju fizične osebe, ki ni davčni zavezanec, temveč ravnanju druge osebe ali nastanku objektivnih okoliščin.