

Zadeva C-122/23**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

1. marec 2023

Predložitveno sodišče:

Varhoven administrativen sad (Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

25. januar 2023

Vlagatelj kasacijske pritožbe:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

Legafact EOOD

Predmet postopka v glavni stvari

Kasacijska pritožba zoper sodbo Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče mesta Sofija, Bolgarija), s katero je bila na podlagi tožbe družbe Legafact EOOD (v nadaljevanju: nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo ali družba) razveljavljena odločba o odmeri davka, ki jo je izdal davčni organ pri Teritorialna direktsia grad Sofia na Natsionalnata agentsia po prihodite (območni direktorat nacionalne agencije za prihodke za mesto Sofija, Bolgarija) (v nadaljevanju: odmerna odločba).

Z odmerno odločbo sta bila nasprotni stranki v postopku s kasacijsko pritožbo odmerjena dolgova DDV v višini 24.701,66 BGN iz naslova glavne terjatve in 3.218,33 BGN iz naslova obresti, ker je z zamudo treh dni vložila vlogo za obvezno identifikacijo za namene DDV.

Predložitveno sodišče želi, da se ugotovi, ali je nacionalni predpis, na podlagi katerega je bila izdana odmerna odločba in ki določa nastanek davčne obveznosti

v primeru prepozne vložitve vloge za obvezno identifikacijo za namene DDV, združljiva z načeli skupnega sistema davka na dodano vrednost Evropske unije.

Poleg tega želi predložitveno sodišče izvedeti, katera merila je treba uporabiti za presojo, ali je navedeni predpis kaznovalne narave.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predlog za sprejetje predhodne odločbe je vložen na podlagi člena 267(1)(b) PDEU in se nanaša na skupni sistem davka na dodano vrednost, zlasti na poglavje 1 naslova XII Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je nacionalna ureditev, ki v zvezi z oprostitvijo iz poglavja 1, naslova XII, Direktive Sveta 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, različno obravnava davčne zavezance glede na hitrost, s katero dosežejo prag transakcij za obvezno identifikacijo za namene DDV, v nasprotju z načeli skupnega sistema davka na dodano vrednost v Evropski uniji?
2. Ali Direktiva Sveta 2006/112 nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero je oprostitev dobave iz poglavja 1, naslova XII, Direktive 2006/112 pogojena z izpolnitvijo obveznosti dobavitelja, da pravočasno vloži vlogo za obvezno identifikacijo za namene DDV?
3. Na podlagi katerih meril, ki izhajajo iz razlage Direktive o DDV, je treba presoditi, ali je navedena nacionalna ureditev, ki določa nastanek davčne obveznosti v primeru prepozne vložitve vloge za obvezno identifikacijo za namene DDV, kaznovalne narave?

Navedene določbe prava Unije in sodna praksa

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, člen 50;

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, členi 213, 214 in 282, člen 287, točka 17, členi 288, 289, 290 in 291;

Sodba z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458;

Sodba z dne 19. julija 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, točka 44;

Sodba z dne 6. februarja 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 50;

Sodba z dne 23. aprila 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267;

Sodba z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454;

Sodba z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, točka 49.

Navedene določbe nacionalnega prava

Konstitutsia na Republika Bulgaria (ustava Republike Bolgarije), členi 5(4), 17(3), 19(2) in 60(1);

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost), člena 67 in 74, člen 96(1) in (2) ter členi 102, 178 in 180;

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih), člen 175;

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).

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo je družba, ki opravlja storitve na področju podjetniškega svetovanja in sprva ni bila identificirana v skladu z zakonom o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: ZDDS). 21. avgusta 2018 je izdala štiri račune, ki so se nanašali na „plačilo po pogodbi z dne 30. novembra 2012“, v višini 28.502 BGN, 34.202 BGN, 28.502 BGN in 28.502 BGN, 23. in 24. avgusta 2018 pa je izdala še dva računa s sklicem na isto zadevo in v skupnem znesku 57.004 BGN. Nesporno je, da zaračunane dobave spadajo v samostojno gospodarsko dejavnost nasprotne stranke v postopku s kasacijsko pritožbo.
- 2 Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo je 3. septembra 2018 vložila vlogo za obvezno identifikacijo v skladu z ZDDS, 14. septembra pa je bila izdana odločba o obvezni identifikaciji, na podlagi katere je bila identificirana po ZDDS z učinkom od 19. septembra 2018. Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo niti ob vložitvi vloge za identifikacijo niti pozneje ni uveljavljala odbitka vstopnega DDV, ki ga je plačala pred identifikacijo.
- 3 Davčni organi so menili, da je bil prag transakcij v višini 50.000 BGN presežen z izdajo drugega računa z dne 21. avgusta 2018. V skladu s členom 102(4), drugi stavek, ZDDS (v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari) naj bi bila ta dobava obdavčljiva.
- 4 Davčni organi so menili, da bi morala nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo v skladu s členom 96(1), drugi stavek, ZDDS (v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari) vlogo za identifikacijo vložiti v sedmih dneh od

datuma, ko je dosegla zgoraj navedeni prag, in sicer do 28. avgusta 2018, česar pa ni storila. Na podlagi člena 102(4) ZDDS so odločili, da je nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo dolžna plačati davek od obdavčljivih dobav, s katerimi je presegla obdavčljive transakcije v višini 50.000 BGN, od dneva, ko so bile te transakcije presežene, do dneva, ko je bila družba identificirana pri davčnem organu.

- 5 Z odmernom odločbo je bil nasprotni stranki v postopku s kasacijsko pritožbo odmerjen dolg DDV v višini 24.701,66 BGN iz naslova glavne terjatve in 3.218,33 BGN iz naslova obresti za davčno obdobje avgust 2018 za obdavčljive dobave, opravljene po 21. avgustu 2018, ko je bil presežen prag transakcij za obvezno identifikacijo, določen z ZDDS, do dneva dejanske identifikacije po tem zakonu, vključno za dobavo z dne 21. avgusta 2018. Osnova za odmero v višini 123.508,34 BGN je bila določena tako, da se je skupni vrednosti drugega, tretjega in četrtega računa z dne 21. avgusta 2018 prištela vrednost dveh računov z dne 23. in 24. avgusta 2018.
- 6 S to obrazložitvijo je bila odmerna odločba potrjena v upravnem postopku, potem ko jo je družba izpodbijala. Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo je nato vložila tožbo pri prvostopenjskem Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče mesta Sofija), ki je odmerno odločbo razveljavilo.
- 7 Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče mesta Sofija) je razsodilo, da je bila odmerna odločba izdana v nasprotju z veljavnim materialnim pravom, zlasti s pravom Unije na področju posredne obdavčitve z DDV, kot ga razlaga sodna praksa Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče), zlasti sodba v zadevi C-183/14. Poleg tega naj bi bil člen 102(4) ZDDS kaznovalne narave za primere prepozne vložitve vloge za obvezno identifikacijo po ZDDS, in kot naj bi bilo razvidno iz obrazložitve sodbe v zadevi C-183/14, lahko država tako sankcijo naloži le, če je sorazmerna. Zgolj tridnevna zamuda pri vložitvi vloge za obvezno identifikacijo naj ne bi pomenila resnosti storjene kršitve. Ker ni bilo nobenih informacij o namenih nasprotne stranke v postopku s kasacijsko pritožbo, da bi se izognila plačilu davka, naj bi bila naložena sankcija nesorazmerna, odmera dolga DDV in obresti v odmerni odločbi pa posledično nezakonita.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 8 Vlagatelj kasacijske pritožbe pred predložitvenim sodiščem trdi, da člen 102(4) ZDDS določa obveznost pobiranja DDV tako za obdavčljivo dobavo, ki presega prag obdavčljivih transakcij za obvezno identifikacijo na podlagi ZDDS, kot tudi za obdavčljive dobave od dneva, ko je bil presežen prag transakcij, do dneva, ko je bila oseba identificirana pri davčnem organu. Sodba Administrativen sad Sofija-grad (upravno sodišče mesta Sofija) naj torej ne bi razlikovala med obveznostjo pobiranja davka na obdavčljivo dobavo in upravno-kazensko sankcijo za upravni prekršek, ki se kaže v prepozni vložitvi vloge za identifikacijo. V obravnavanem primeru naj ne bi bila naložena nobena sankcija (upravno-kazenski

postopek je bil ustavljen zaradi majhne vrednosti); nasprotno, v odmerni odločbi naj bi bila določena obveznost na podlagi materialnopravne davčne določbe.

- 9 Člen 102(4) ZDDS pa je po mnenju nasprotne stranke v postopku s kasacijsko pritožbo diskriminatorna pravna podlaga za obdavčitev, ki je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, kot temeljnim načelom sistema davka na dodano vrednost Evropske unije. Upoštevati bi bilo treba dejstvo, da je nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo na lastno pobudo, čeprav z nekajdnevno zamudo, vložila vlogo za identifikacijo v skladu z ZDDS. Namen te določbe naj bi bil obdavčiti čim večji delež transakcij sezonskih poslov, pri katerih se prag transakcij, ki presega prag za obvezno identifikacijo, doseže hitreje. Če bi vlogo za identifikacijo vložila v predpisanem roku, ji ne bi bilo treba plačati niti davka niti obresti, kar pa naj bi bilo v nasprotju z Direktivo o DDV. V sodbah v zadevah C-111/14 in C-284/11 je Sodišče razsodilo, da ob neobstoju informacij o davčni utaji dobrovernega davčnega zavezanca, obremenitev z dolgom DDV ni dopustna.

Sodba št. 8 Konstitutsionen sad (ustavno sodišče) Republike Bolgarije z dne 30. junija 2020 o združljivosti člena 102(4) ZDDS (v različici, ki se uporablja od 1. januarja 2018) s Konstitutsia na Republika Bulgaria (ustava Republike Bolgarije)

- 10 Konstitutsionen sad (ustavno sodišče) je s sodbo z dne 30. junija 2020 odločilo o predlogu Vissh advokatski svet (vrhovni odvetniški svet) za razglasitev neustavnosti določbe člena 102(4) ZDDS.

Konstitutsionen sad (ustavno sodišče) je ob sklicevanju na svojo predhodno sodno prakso ugotovilo, da ustavno načelo enakosti pred zakonom ni kršeno, če je za isto pravico ali obveznost določeno razlikovanje, če to razlikovanje temelji na merilu, ki ga izpolnjujejo vse osebe skupine. Sporna določba naj bi v korist državnega proračuna zagotavljala pobiranje davka, ki neupravičeno ni bil obračunan in pobran, pri čemer naj bi predpisovala tudi davčno obveznost oseb, ki iz razloga, za katerega so odgovorne, niso identificirane v skladu z zakonom. Ustvarjanje enakih pravnih pogojev za gospodarsko dejavnost naj ne bi pomenilo enakih davčnih ureditev za vse, ki opravljajo tako dejavnost. Zaradi neizpolnjevanja obveznosti identifikacije in zaradi dobav, od katerih davek ni bil pobran in vplačan v državni proračun, naj bi bile osebe, ki se niso pravočasno identificirale, v ugodnejšem gospodarskem položaju v primerjavi z osebami, ki so v skladu z zakonom pravočasno vložile vlogo za identifikacijo.

- 11 Konstitutsionen sad (ustavno sodišče) tudi meni, da trditev, da obdavčljivost obdavčljivih dobav, ki presegajo prag za identifikacijo, pomeni novo sankcijo, ni utemeljena. Obveznost plačila davka na obdavčljivo dobavo naj bi izhajala iz nastalega davčnopravnega razmerja, v okviru katerega naj bi oseba, ki opravlja samostojno gospodarsko dejavnost, opravila določeno transakcijo. Ta obveznost naj bi izhajala iz obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna davka, medtem ko naj bi upravno-kazenska odgovornost izhajala iz storitve upravnega prekrška v

skladu z določbami poglavja 26 ZDDS in Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (zakon o upravnih prekrških in sankcijah). V obravnavani zadevi naj ne bi šlo za kazen ali sankcijo, temveč za povračilo škode, povzročene z nezakonitim ravnanjem zavezanca. Obdavčljivi dogodek nastane ne glede na to, ali je bila vložena vloga za identifikacijo ali ne.

- 12 Konstitutionsen sad (ustavno sodišče) pojasnjuje, da ni pristojno za odločanje o trditvah Vissh advokatski savet (vrhovni odvetniški svet) glede nezdružljivosti zadevne določbe s pravom Unije.
- 13 Sodbo Konstitutionsen sad (ustavno sodišče) z dne 30. junija 2020 sta podpisala dva sodnika, ki sta podala ločeno mnenje. Zagovarjata stališče, da je preoblikovanje dobave, s katero se preseže prag obdavčljivih transakcij, v obdavčljivo dobavo v nasprotju z ustavo, saj se upravni prekršek, ki naj bi se kazal v nevlóžitvi vloge za obvezno identifikacijo na podlagi ZDDS, spremeni v obdavčljivi dogodek (ki pa naj ne bi bil v skladu z ustavo). Poleg tega naj bi šlo za dodatno kazen, saj naj bi bila nevlóžitev vloge za identifikacijo povezana z upravno-kazensko sankcijo v skladu s členom 178 ZDDS. To naj bi bila tudi kršitev pravila „*non bis in idem*“, ki naj bi bilo v sodni praksi Konstitutionsen sad (ustavno sodišče) priznано kot element pravne države.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 14 Določba člena 102 ZDDS je del poglavja 9 („Identifikacija“) tega zakona. Sprejeta je bila za izvajanje obveznosti Bolgarije na podlagi členov 213 in 214 Direktive o DDV, ki se nanašata na obveznost držav članic, da sprejmejo potrebne ukrepe za zagotovitev, da določene kategorije oseb dobijo individualno identifikacijsko številko. S spremembo tega člena 102, ki je začela veljati 1. januarja 2018, so bili za določeno kategorijo oseb spremenjeni obdobje in pogoji za oprostitve iz naslova XII (posebne ureditve v poglavju 1 [„Posebna ureditev za mala podjetja“]) Direktive o DDV.
- 15 Člen 287 Direktive o DDV državam članicam prepušča, da lahko oprostijo davčne zavezance, katerih letni promet ne presega zgornje meje, določene v tej direktivi in nacionalnem zakonu. Bolgarija je to možnost načeloma uporabila (člen 96(1), prvi stavek, ZDDS) in je v času, relevantnem za postopek v glavni stvari, oprostila dobave, ki so jih opravili davčni zavezanci, katerih obdavčljive transakcije so v obdobju 12 zaporednih mesecev pred tekočim mesecem znašale 50.000 BGN ali več. Hkrati je Bolgarija z določbo člena 102(4) (v različici, ki velja od 1. januarja 2018) v povezavi s členom 96(1), drugi stavek, ZDDS skrajšala obdobje za določeno kategorijo oseb in spremenila pogoje za to oprostitve. Ta določba ustvarja obveznost dobavitelja obdavčljive dobave, da pobere in odvede davek na tiste dobave, s katerimi se presežejo obdavčljive transakcije v višini 50.000 BGN, vključno z dobavo, s katero se presežejo obdavčljive transakcije, če davčni zavezanec ne vložil vloge za identifikacijo v za to določenem roku.

- 16 Bolgarski zakonodajalec se je z novim drugim stavkom člena 96(1) ZDDS (v veljavi od 1. januarja 2018) v bistvu odločil, da različno obravnava davčne zavezance, ki dosežejo prag obdavčljivih transakcij v obdobju največ dveh zaporednih mesecev, saj od njih zahteva, da v sedmih dneh od dneva, ko je bil dosežen promet, vložijo vlogo za identifikacijo. V tem primeru je določeno, da je dobava, s katero se preseže navedeni prag, obdavčljiva, če ni upoštevan sedemdnevni rok.
- 17 Po mnenju predložitvenega sodišča Direktiva o DDV ne vsebuje nobenih omejitev glede take različne obravnave, saj pravica države članice, da lahko oprosti davčne zavezance, katerih letni promet ne presega zgornje meje, določene v nacionalni zakonodaji, ni omejena z nobenimi dodatnimi pogoji.

Dejstva iz prvega in drugega stavka člena 96(1) ZDDS ne urejajo istih primerov, tako da je mogoče upravičiti različno obravnavo davčnih zavezancev. To je bilo izrecno priznано v obrazložitvi sodbe Konstitutionsen sad (ustavno sodišče) z dne 30. junija 2020.

Odločitev države članice o tem, ali bo dobavo, s katero se preseže prag za obdavčljive transakcije, oprostila ali ne, če je ta prag presežen počasneje, to je v dvanajstih zaporednih mesecih pred tekočim mesecem, je suverena odločitev, zato v določbah poglavja 1 naslova XII Direktive o DDV ni omejitev.

Po drugi strani pa oseba, ki je vlogo za identifikacijo vložila v predpisanem roku, in oseba, ki tega ni storila, prav tako nista v enakem položaju glede dejstev iz člena 102(4) ZDDS. Prva je pravilno izpolnila svojo obveznost vložitve vloge za identifikacijo in prijavila svojo davčno obveznost, druga pa tega ni storila. Prva je oproščena obdavčitve dobave, s katero je bil presežen prag za obvezno identifikacijo, druga pa ne. Za odločitev o oprostitvi pa je pristojna država članica, zato tudi v zvezi s tem ni nobenih omejitev v določbah poglavja 1 naslova XII Direktive o DDV.

Konstitutionsen sad (ustavno sodišče) je s temi ugotovitvami zavrnilo predlog, ki je temeljil na nezdržljivosti s členi 6(2), 19(2) in 60(1) Konstitutsia (ustava) ter katerega namen je bila razglasitev neustavnosti člena 102(4) ZDDS.

- 18 Po mnenju predložitvenega sodišča pa je še vedno sporno, ali je navedena nacionalna ureditev združljiva s pravom Unije, zlasti z določbami in načeli Direktive o DDV, in to še toliko bolj, ker ugovora v zvezi s tem, vsebovanega v predlogu za razglasitev neustavnosti člena 102(4) ZDDS, Konstitutionsen sad (ustavno sodišče) ni upoštevalo in je svojo odločitev podpisalo v ločenem mnenju.
- 19 Direktiva o DDV ne ureja izrecno sankcij v primeru kršitve obveznosti iz člena 213(1). V skladu z ustaljeno sodno prakso, zlasti sodbama v zadevah C-263/11 in C-424/12, lahko države članice, če ni harmonizacije zakonodaje Unije na področju sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, določenih s sistemom, uvedenim s to zakonodajo, ostanejo pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo ustrezne.

Po mnenju predložitvenega sodišča je na podlagi Direktive o DDV dopustna odločitev nacionalnega zakonodajalca, da pri hitrejšem doseganju obdavčljivih transakcij in v primeru, da vloga za identifikacijo ni vložena v predvidenem roku, dobave, s katero je bil presežen prag transakcij, ne oprosti plačila DDV in določi krajši rok za vložitev vloge za obvezno identifikacijo. Predpisi, ki dovoljujejo ali zavračajo tako oprostitev, so materialnopravne davčne določbe, ki izključujejo ali nalagajo obveznost pobiranja DDV za obdavčljive dobave, in ne določbe o sankcijah za ugotavljanje upravnih prekrškov.

Če se ne vloži vloga za obvezno identifikacijo, ko so za to izpolnjeni pogoji, gre v bistvu za prikrievanje obdavčljivosti transakcij, opravljenih po datumu identifikacije, in – kot to določa zadevna določba v spremenjeni različici – transakcij, s katerimi se preseže prag obdavčljivih transakcij (glej v tem smislu sodbo v zadevi C-576/15).

Po mnenju predložitvenega sodišča ni razloga za domnevo, da je z določitvijo obveznosti iz odmerne odločbe naložena sankcija zaradi neizpolnjevanja obveznosti davčnega zavezanca, da pravočasno vloži vlogo za identifikacijo. To izhaja iz dejstva, da je bila v odmerni odločbi določena glavna terjatev v višini dolgovanega DDV, ki ga mora dobavitelj obdavčljive dobave pobrati v okviru samostojne gospodarske dejavnosti. Dobavitelj je ta znesek prejel od pridobitelja kot del cene dobave.

Pri uporabi člena 102(4) ZDDS je namreč ustrezna dobava oproščena plačila davka, če je vloga za identifikacijo vložena v predpisanem roku, ter obdavčljiva, če ta obveznost ni izpolnjena. To pa je jasna volja zakonodajalca, da se ena dobava šteje za obdavčljivo, druga pa za oproščeno, kar je bilo potrjeno z odločbo Konstitutionen sad (ustavno sodišče) z dne 30. junija 2020.

Na podlagi teh preudarkov predložitveno sodišče meni, da določba člena 102(4) ZDDS ni kaznovalne narave, temveč je materialnopravna davčna določba, ki ustvarja obveznost plačila DDV zaradi neobstoja oprostitev iz poglavja 1 naslova XII Direktive o DDV. Kaznovalne narave sta določbi členov 178 in 180 ZDDS, ki določata upravno-kazensko odgovornost v primeru, če ni bila vložena vloga za identifikacijo in če davek ni bil pobran v za to predpisanih rokih. V obravnavanem primeru pa je bil postopek v zvezi s tem ustavljen zaradi majhne vrednosti.

- 20 To je tudi prevladujoča sodna praksa senatov Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija). Vendar pa obstaja tudi nasprotna sodna praksa Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) v primerih, v katerih je dejansko stanje enako kot v obravnavanem primeru. V skladu z obrazložitvijo te sodne prakse, ki je bila povzeta tudi v prvostopenjski sodbi, je določba člena 102(4) ZDDS kaznovalne narave in jo je treba uporabiti ob upoštevanju načela sorazmernosti. V teh pravnomočnih sodbah se domneva, da gre v primerih, kot je obravnavani, dejansko za naložitev povečanega DDV, povezanega s tem, da davčni zavezanec ni izpolnil obveznosti pravočasne identifikacije za namene DDV. V teh sodbah ni pojasnjeno, na podlagi katerih

meril se ta določba šteje za kaznovavno. Ti senati, ki se sklicujejo na obrazložitev Sodišča v zadevi C-183/14, katero obravnavajo kot upoštevno razlago, ker so v njej ugotovljena dejstva podobna dejstvom v postopku v glavni stvari, domnevajo, da naj bi bila določba, za katero menijo, da je kaznovalna, uporabljena nesorazmerno, ter razveljavijo naložene obveznosti v zvezi z obrestmi in DDV. Kot dodatna trditev v podporo tem sklepom, čeprav niti v tam obravnavanih primerih niti v tem primeru ni sporno priznanje DDV, ki ga je davčni zavezanec plačal za dobave, prejete pred identifikacijo, se navaja, da je domneva o nesorazmernosti same določbe še toliko bolj upravičena, če ta oseba nima pravice do odbitka vstopnega DDV.

- 21 Sodba Sodišča v zadevi C-183/14 dejansko odgovarja na vprašanje, ali je država članica upravičena, da za opravljene dobave pobere davek, ki presega sankcijo, ki se naloži zaradi nepravočasne identifikacije osebe za namene DDV. Ta odgovor dejansko določa, da se taka sankcija lahko naloži le, če je sorazmerna, pri čemer je treba to presojo opraviti „zlasti glede na konkretno določeni znesek ter morebiten obstoj utaje ali izogibanje veljavni zakonodaji, ki ju je mogoče pripisati davčnemu zavezancu, čigar nevpis v register se sankcionira“. Vendar se ta odgovor nanaša le na povečan DDV in ne na glavno terjatev davčnega dolga. V zvezi s tem je treba poudariti, da pravne podlage za odmero obveznosti iz naslova obresti zaradi prepozne vložitve vloge za identifikacijo v obravnavanem primeru ni mogoče najti v določbi člena 102(4) ZDDS, temveč v členu 175(1) Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih) v povezavi s členom 1(1) Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (zakon o obrestih na davke, pristojbine in druge podobne javnopravne terjatve).

Ne glede na zgoraj navedeno se zadeva C-183/14 bistveno razlikuje od obravnavane zadeve. Tam je bilo sporno, ali so bile zadevne dobave sploh obdavčljive kot del samostojne gospodarske dejavnosti dobavitelja, in če so bile, ali bi bilo dopustno temu dobavitelju odreči pravico do odbitka vstopnega DDV, plačanega za blago in storitve, uporabljene za namene obdavčljivih dobav. V obravnavani zadevi je nesporno, da so sporne dobave del samostojne gospodarske dejavnosti, in ni nobenih informacij, da bi nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo želela odbiti DDV v zvezi s temi dobavami.

Po mnenju predložitvenega sodišča je prav tako pomembno, da se ta spor in spor o glavni stvari v navedeni zadevi umeščata v zelo različne nacionalne pravne okvire pred Sodiščem. Bolgarski ZDDS vsebuje določbe o odbitku vstopnega DDV za blago in storitve, prejete pred identifikacijo na podlagi ZDDS (člen 74 ZDDS), vendar niti v obravnavani zadevi niti v drugih zadevah v sodni praksi Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) ni bil sporen odbitek vstopnega DDV.

- 22 Nazadnje, obstaja protislovna sodna praksa Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče), ki odloča na zadnji stopnji, glede uporabe določb prava Unije na področju DDV v enakih primerih, zaradi česar je treba vložiti

predlog za sprejetje predhodne odločbe, da bi se zagotovila enotna razlaga in uporaba teh določb.

- 23 Iz teh razlogov predložitveno sodišče meni, da je treba za odločanje v zadevi pridobiti odgovore na zgoraj navedena vprašanja, tako da se Sodišču predloži predlog za sprejetje predhodne odločbe.

DELOVNI DOKUMENT