

Zadeva C-4/20

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

7. januar 2020

Predložitveno sodišče:

Varhoven administrativen sad (Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

16. december 2019

Vložnica kasacijske pritožbe:

„Alti“ OOD

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Plovdiv pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke)

Predmet postopka v glavni stvari

Izpodbijanje odločbe o odmeri davka, s katero je bilo prejemnici dobave kot solidarni dolžnici naloženo plačilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga dobaviteljica ni plačala, skupaj z zamudnimi obrestmi, ki jih dolguje dobaviteljica

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije: člen 267, prvi odstavek, točka (b), PDEU

Vprašanji za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 205 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načelo sorazmernosti razlagati tako, da solidarna odgovornost osebe, registrirane kot zavezanec za DDV, ki je prejemnik obdavčljive dobave, za DDV, ki ga njen dobavitelj ni plačal, poleg glavnega dolga dobavitelja (dolg DDV) obsega tudi akcesorno obveznost nadomestila škode, nastale zaradi zamude, v višini zakonskih obresti na glavni dolg od začetka zamude dolžnika do datuma izdaje odločbe o odmeri davka, s katero je ugotovljena solidarna odgovornost, oziroma do izpolnitve obveznosti?

2. Ali je treba člen 205 Direktive 2006/112 in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni določbi, kakršna je tista v členu 16(3) Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih, Bolgarija), v skladu s katero odgovornost tretje osebe za neplačane davke davčnega zavezanca obsega davke in obresti?

Navedene določbe in sodna praksa Evropske unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti člena 193 in 205.

Sodba z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309), zlasti točke od 28 do 33.

Sodba z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), zlasti točke od 19 do 22.

Sodba z dne 18. maja 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), zlasti točka 85.

Sodba z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), zlasti točke od 19 do 22.

Navedene nacionalne določbe

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost, Bolgarija; v nadaljevanju: ZDDS), zlasti člen 177.

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih, Bolgarija; v nadaljevanju: DOPK), zlasti člena 14 in 16.

Zakon za zadalzheniata i dogovorite (zakon o obligacijskih razmerjih in pogodbah, Bolgarija; v nadaljevanju: ZZD), zlasti členi 121, 122 in 126.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 „Alti“ OOD je bolgarska družba z omejeno odgovornostjo.
- 2 V letu 2014 je družba „Alti“ OOD (v nadaljevanju tudi: prejemnica) od bolgarske enoosebne družbe z omejeno odgovornostjo „Fotomag“ EOOD (v nadaljevanju tudi: dobaviteljica) kupila kombajn „CLAAS Lexion 570 T“, traktor „John Deere 8420“ ter prikolico „CLAAS 7190“. Družba „Fotomag“ EOOD je družbi „Alti“ OOD za dobave izstavila te račune: (za kombajn) z dne 11. aprila 2014 z davčno osnovo v višini 284.000 BGN in DDV v višini 56.800 BGN, (za traktor) prav tako z dne 11. aprila 2014 z davčno osnovo v višini 166.000 BGN in DDV v višini 32.200 BGN ter (za prikolico) z dne 8. maja 2014 z davčno osnovo v višini 7500 BGN in DDV v višini 1500 BGN. Prejemnica je zneske nakazala na bančni račun dobaviteljice in uveljavila svojo pravico do odbitka vstopnega davka; račune je izkazala v svojih poslovnih knjigah ter v obračunih davka za davčni obdobji april 2014 in junij 2014.
- 3 Dobaviteljica pa je navedeno kmetijsko tehniko, kakor izhaja iz računa z dne 10. aprila 2014, kupila od družbe SJB Tractors Ltd (Velika Britanija). Po tem, ko je bil pri družbi „Fotomag“ EOOD opravljen davčni nadzor, ji je bila 27. junija 2016 izdana odločba o odmeri davka, v kateri je bilo ugotovljeno, da je podjetje izkazalo pridobitve blaga znotraj Skupnosti v davčnem obdobju april 2014 in da je obračunalo DDV iz prvih dveh računov, izdanih družbi „Alti“ OOD. Na koncu je bilo treba za to davčno obdobje plačati DDV v višini 86.680 BGN, od česar je dobaviteljica v času izdaje odločbe o odmeri davka dolgovala še 86.211,82 BGN. Za maj 2014 je izkazala DDV v višini 1500 BGN, ki ga je obračunala v tretjem računu, izdanem družbi „Alti“ OOD. Ta DDV pa ni bil plačan.
- 4 Tudi pri prejemnici je bil odrejen davčni nadzor. Službe, pristojne za javne prihodke, so 23. februarja 2018 družbi „Alti“ OOD izdale odločbo o odmeri davka, s katero ji je bilo kot solidarni dolžnici v skladu s členom 177 ZDDS glede DDV, ki ga je družba „Fotomag“ EOOD izkazala v treh računih, ki jih je izdala, vendar pa ga ni plačala, naloženo plačilo: za davčno obdobje april 2014 v višini 86.211,82 BGN skupaj z zamudnimi obrestmi v višini 33.123,83 BGN za obdobje od 15. maja 2014 do 23. februarja 2018 ter za davčno obdobje maj 2014 v višini 1500 BGN skupaj z zamudnimi obrestmi v višini 563,08 BGN za obdobje od 15. junija 2014 do 23. februarja 2018.
- 5 Družba „Alti“ OOD je proti odločbi o odmeri davka vložila pritožbo. Ker z izidom upravnega postopka ni bila zadovoljna, je proti upravnemu aktu vložila tožbo na Administrativen sad Plovdiv (upravno sodišče v Plovdivu, Bolgarija). To upravno sodišče je tožbo kot neutemeljeno zavrnilo iz teh razlogov:

5.1. Dobaviteljica in prejemnica sta bili v zadevnih obdobjih, v katerih so bile opravljene obdavčljive dobave, registrirani kot zavezanca za DDV v skladu z ZDDS. Prejemnica je v zvezi z računi, ki ji jih je izdala dobaviteljica, uveljavila pravico do odbitka vstopnega davka. Dobaviteljica DDV, dolgovanega za dobave,

ni plačala v proračun. Stranki sta v sporu, ali je prejemnica vedela oziroma bi morala vedeti, da njena dobaviteljica DDV ne bo plačala.

5.2. Člen 177(3) ZDDS določa ovrgljivo domnevo. Dokazi, zbrani v postopku, dokazujejo, da je družba „Alti“ OOD vedela, da njena dobaviteljica ne bo izpolnila svoje obveznosti glede plačila DDV. To je jasno zato, ker dejanski odnosi med družbama „Alti“ OOD in „Fotomag“ EOOD presegajo običajne poslovne odnose med dobaviteljem in prejemnikom in je bil njun namen obid zakona. V obravnavanem primeru je bila nameravana pravna posledica, ki je zakon ne dopušča, ta, da je bil odbit vstopni davek, namesto da bi se izkazala pridobitev blaga znotraj Skupnosti in opravil posel z izidom „0“, kar zadeva odbitek vstopnega davka. Zastopniki obeh podjetij so za to vedeli.

5.3. Družba „Alti“ OOD je pogodbo o dobavi kmetijske tehnike sklenila s podjetjem, ki se pred tem ni ukvarjalo s tako dejavnostjo in ni imelo ustreznih izkušenj. Dobaviteljica ni imela potrebnih sredstev, da bi tehniko, ki bi jo prodala družbi „Alti“ OOD, kupila, temveč si je sredstva izposodila od družbe „Sunvision“ AD, katere poslovni direktor je poslovodja družbe „Alti“ OOD in katere delničar je poslovodja dobaviteljice. Poslovodja družbe „Alti“ OOD se je tudi dogovoril za prevoz. Polega tega je bančna nakazila v verigi družb „Sunvision“ AD – „Fotomag“ EOOD, „Sunvision“ AD – „Alti“ OOD – „Fotomag“ EOOD – „Sunvision“ AD opravila ista oseba, ki so jo za to pooblastila vsa tri podjetja. Ta oseba je tudi skrbela za knjigovodstvo družbe „Alti“ OOD in dobaviteljice ter družbe „Bultrans 73“ EOOD, prek elektronskega naslova katere je bil dogovorjen prevoz.

5.4. Upravno sodišče je razsodilo, da je treba v okviru solidarne odgovornosti plačati zamudne obresti. To naj bi izhajalo iz tega, da uporaba člena 16(3) DOPK ni izključena in je v tej določbi izrecno določeno, da tisti, ki odgovarja za obveznosti davčnega zavezanca, odgovarja za davke in zakonske prispevke za socialno varnost ter za obresti in stroške njihove izterjave. Solidarna odgovornost v skladu s členom 177(1) ZDDS naj ne bi bila omejena z višino „dolgovanega in neplačanega davka“. Zaradi zamude dobavitelja je v zamudi tudi prejemnik.

- 6 Družba „Alti“ OOD je proti sodbi Administrativen sad Plovdiv (upravno sodišče v Plovdivu) vložila kasacijsko pritožbo na Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija; v nadaljevanju tudi: VAS). VAS meni, da je za sprejetje odločitve o sporu potrebna razlaga člena 205 Direktive 2006/112, zato Sodišču v predhodno odločanje predloži obe vprašanji za predhodno odločanje.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 7 V okviru davčnega nadzora pri družbi „Alti“ OOD so službe, pristojne za javne prihodke, ugotovile: prvič, nakup blaga, ki ga je opravila družba „Fotomag“ EOOD, je financirala tretja družba, namreč družba „Sunvision“ AD, katere družbenika sta poslovodji družb „Fotomag“ EOOD in „Alti“ OOD. Drugič, prevoz kombajna iz Velike Britanije je bil organiziran prek elektronskega naslova

družbe „Bultrans 73“ EOOD, katere poslovodja in zakoniti zastopnik je poslovodja družbe „Alti“ OOD. Tretjič, za knjigovodstvo družb „Fotomag“ EOOD in „Alti“ OOD skrbi ista oseba in obe navedeni družbi sta tej osebi podelili široka pooblastila, med drugim pooblastilo za razpolaganje z njunima bančnima računoma in oddajo obračunov DDV v skladu z ZDDS.

- 8 Službe, pristojne za javne prihodke, so s temi ugotovitvami utemeljile svoj sklep, da je družba „Alti“ OOD nakup kmetijske tehnike organizirala prek družbe „Fotomag“ EOOD in prek pridobitve blaga znotraj Skupnosti z namenom zlorabe sistema DDV. Prejemnica naj bi vedela, da dobaviteljica ne bo plačala DDV, ki ga dolguje na podlagi računov, ki jih je izdala. Službe, pristojne za javne prihodke, menijo, da gre pri zadevnem poslu med družbama „Fotomag“ EOOD in „Alti“ OOD za obid zakona. Zato naj bi veljala zakonska domneva vednosti, ki je na drugi strani pogoj za solidarno odgovornost prejemnice dobav v skladu s členom 177 ZDDS.
- 9 Družba „Alti“ OOD navaja, da subjektivni dejanski stan člena 177 ZDDS, namreč vednost, da dobaviteljica ne bo plačala DDV, ni dokazan. Za to, da bi se lahko izhajalo iz vednosti, naj bi jo bilo treba poslovodji družbe dokazati.
- 10 Družba „Alti“ OOD poleg tega navaja, da se, tako kot v primeru odgovornosti za tuje obveznosti, za obdobje od zapadlosti dolga DDV do izdaje odločbe o odmeri ne dolgujejo zamudne obresti. Prejemnica obdavčljive dobave naj ne bi dolgovala DDV, zato naj ne bi kršila obveznosti glede plačila DDV v roku, določenem z ZDDS. Odgovornost prejemnika obdavčljive dobave v skladu s členom 177 ZDDS naj ne bi obsegala zamudnih obresti.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 11 Predložitveno sodišče mora v postopku v glavni stvari odgovoriti na vprašanje možnosti uporabe solidarne odgovornosti prejemnika v skladu s členom 177 ZDDS in obsega te odgovornosti. V skladu s to določbo oseba, registrirana kot zavezanec za DDV, ki je prejemnik obdavčljive dobave ali storitve, odgovarja za davek, ki ga dolguje in ne plača druga oseba, registrirana kot zavezanec za DDV, če je uveljavila pravico do odbitka vstopnega davka, ki je neposredno ali posredno povezan z dolgovanim in neplačanim davkom. Odgovornost obstaja, če je oseba, registrirana kot zavezanec za DDV, vedela ali bi morala vedeti, da davek ne bo plačan.
- 12 Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) meni, da je ta določba bolgarskega ZDDS ob upoštevanju sodb Sodišča Evropske unije z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06), in z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04), združljiva s pravom Unije in zlasti členom 205 Direktive 2006/112. Že iz bistva solidarne odgovornosti v skladu s členom 205 Direktive 2006/112 izhaja, da vsak dolжник odgovarja za celotno obveznost in je načeloma upniku prepuščeno, da izpolnitev te obveznosti zahteva od enega ali več dolžnikov po lastni izbiri.

- 13 Bolgarski zakonodajalec pri določitvi obsega te solidarne odgovornosti v členu 177 ZDDS ni izrecno določil, da prejemnik dobave poleg neplačanega davka dolguje tudi zamudne obresti od trenutka zapadlosti davka. V členu 177(1) ZDDS je nasprotno odgovornost prejemnika omejena z višino davka, dolgovanega za dobavo, ki ga davčni zavezanec ni plačal, če je prejemnik uveljavil svojo pravico do odbitka vstopnega davka v tem obsegu. Argumente za to, da je solidarna odgovornost v obravnavanem primeru širša, pa je mogoče izpeljati iz drugih določb nacionalnega prava (zlasti iz člena 16(3) DOPK in člena 126(3) ZZD).
- 14 Ker bolgarska sodna praksa glede tega vprašanja ni enotna, predložitveno sodišče ni prepričano, kakšen je v obravnavanem primeru pravilen odgovor na to vprašanje.
- 15 Glede na prvo stališče, zastopano v nacionalni sodni praksi, solidarni dolžniki v skladu s členom 177 ZDDS odgovarjajo za obveznosti davčnega zavezanca. V skladu z bolgarskim pravom so v zakonsko določenih primerih dolžni plačati davek, ki ga davčni zavezanec ni pravočasno plačal. Člen 16(3) DOPK izrecno določa, da odgovornost tretje osebe (ki ni davčni zavezanec) obsega davek in zakonske prispevke za socialno varnost ter obresti in stroške njihove izterjave. Solidarna odgovornost v skladu s členom 177 ZDDS torej ni omejena z višino dolgovanega in neplačanega davka. Relativni učinek solidarne odgovornosti, značilen za obligacijska razmerja, ne velja za javne obveznosti, tako da zamuda enega solidarnega dolžnika povzroči, da so v zamudi tudi drugi solidarni dolžniki. Zato prejemnik dobave solidarno ne odgovarja le za glavni dolg dobavitelja (dolg DDV), temveč tudi za akcesorno obveznost nadomestitve škode, nastale zaradi zamude, v višini zakonskih obresti na glavni dolg od začetka zamude do trenutka izpolnitve obveznosti.
- 16 Glede na drugo stališče, zastopano v nacionalni sodni praksi, je odgovornost v skladu s členom 177 ZDDS posebna vrsta solidarne odgovornosti za osebo, ki je v skladu z ZDDS registrirana kot zavezanec za DDV, do katere pride, če so izpolnjeni zapleteni pogoji dejanskega stanu, določeni v tej določbi. Bistvo odgovornosti je v tem, da nastane obveznost osebe, registrirane kot zavezanec za DDV, da mora poravnati dolg DDV druge osebe, registrirane kot zavezanec za DDV. Člen 177 ZDDS je v razmerju do člena 16(3) DOPK posebna določba. Člen 177 ZDDS ureja izjemo od splošnega načela, s tem ko določa solidarno odgovornost druge osebe kot pa je dobavitelj. Določba izrecno omejuje odgovornost na „dolgovani in neplačani davek“. Ker je ta določba izjema, jo je treba uporabljati v skladu z njenim točnim smislom.
- 17 V zadevnih sodbah Sodišča Evropske unije ni odgovorjeno na vprašanje, ali je ob upoštevanju bistva solidarne odgovornosti in načela sorazmernosti dopustna nacionalna določba, kakršna je tista v členu 16(3) DOPK, ki določa, da ta odgovornost obsega tudi zamudne obresti. Zato predložitveno sodišče meni, da je potrebna razlaga določb Direktive 2006/112 in zlasti člena 205 te direktive. Na podlagi člena 267, prvi odstavek, točka (b), PDEU na Sodišče Evropske unije

vloži predlog za sprejetje predhodne odločbe z zgoraj navedenima vprašanjema za predhodno odločanje.

DELOVNI DOKUMENT