

**Zadeva C-121/24**

**Predlog za sprejetje predhodne odločbe**

**Datum vložitve:**

14. februar 2024

**Predložitveno sodišče:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bolgarija)

**Datum predložitvene odločbe:**

7. februar 2024

**Tožeča stranka:**

„Vaniz“ EOOD

**Tožena stranka:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo

---

**SKLEP**

[...] (ni prevedeno)

Administrativen sad Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovu, Bolgarija) [...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno) je pri odločitvi [...] (ni prevedeno) v upravni zadevi št. 139 na podlagi vpisnika Administrativen sad Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovu) za leto 2023 upoštevalo naslednje:

Konkretna sporna vprašanja v zvezi z razlago določb nacionalnega prava, ki so upoštevne za postopek v glavni stvari, zahtevajo preučitev njihove skladnosti z določbami in načeli prava Unije.

Predložitveno sodišče meni, da je za pravilno odločitev v sporu, ki poteka pred njim, potrebna razlaga določb prava Unije, in v zvezi s tem meni, da je treba na predlog ene od strank in na lastno pobudo pri Sodišču Evropske unije v skladu s členom 267, tretji odstavek, PDEU vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.

## **I. Stranki v postopku**

1. Tožeča stranka: EOOD (enoosebna družba z omejeno odgovornostjo) „Vaniz“ [...] (ni prevedeno)
2. Tožena stranka: Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialnega zavarovanja v Velikem Tarnovem [...] (ni prevedeno))

## **II. Predmet postopka v glavni stvari**

Tožba zoper odločbo o odmeri davka št. R-04000422000256-091-001/18. 12. 2022 Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (območni direktorat nacionalne agencije za prihodke, v nadaljevanju: TD na NAP) Veliko Tarnovo, s katero so bile družbi „Vaniz“ EOOD [s sedežem] v kraju Veliko Tarnovo za davčna obdobja julij, avgust in september 2017 v skladu s členom 177 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS) odmerjene obveznosti iz naslova DDV v skupni višini 217.277,82 leva (BGN) in obračunane obresti v višini 114.365,21 BGN.

## **III. Dejansko stanje v postopku v glavni stvari**

„Vaniz“ EOOD je gospodarska družba, ki je bila 2. decembra 2014 vpisana v poslovni register, 8. januarja 2015 pa registrirana v skladu z ZDDS. Predmet njene dejavnosti je cestni prevoz in prevoz blaga. Družba „Vaniz“ EOOD kot podjetnik, registriran za namene DDV, je prejemnik obdavčljivih dobav – nakup tovornih in drugih vozil – in storitev – najem motornih vozil – kar dokazuje skupno 35 računov, ki jih je družba „Stars International“ EOOD izdala za davčna obdobja julij, avgust in september 2017. Družba „Vaniz“ EOOD je na teh računih uveljavljala pravico do odbitka, tako da je te račune navedla v evidencah računov, ki jih je treba voditi v skladu z ZDDS, in v davčnih obračunih za navedena davčna obdobja. Po končani reviziji so organi, pristojni za davčne prihodke, ugotovili, da je dobavitelj, družba „Stars International“ EOOD, za zgoraj navedena davčna obdobja v davčnem obračunu kot davčni izid navedla DDV, ki ga je treba plačati za opravljene dobave, in davek, izkazan na računih, naslovljenih na družbo „Vaniz“ EOOD. Davčne obveznosti dobavitelja, družbe „Stars International“ EOOD, navedene v davčnem obračunu, niso bile plačane.

Z odločbo št. 348/19. 7. 2019 v gospodarski zadevi št. 287/2018 Okrazhen sad Veliko Tarnovo (okrožno sodišče v Velikem Tarnovem) je bil zoper družbo „Stars International“ EOOD začel postopek zaradi insolventnosti v skladu s členom 625 Targovski zakon (trgovinski zakon); Okrazhen sad Veliko Tarnovo (okrožno sodišče v Velikem Tarnovem) je z odločbo št. R94 z dne 4. avgusta 2020 v navedeni gospodarski zadevi zaključilo postopek zaradi insolventnosti družbe „Stars International“ EOOD in odredilo izbris družbe iz poslovnega registra.

Z izdajo odredbe o davčnem nadzoru št. R-04000422000256-020-001/17. 1. 2022 je bil zoper družbo „Vaniz“ EOOD začel postopek davčnega nadzora za ugotovitev obveznosti te družbe na podlagi člena 177 ZDDS za DDV, ki ga družba „Stars International“ EOOD dolguje in ga ni plačala na podlagi 35 računov, ki jih je družba „Stars International“ izdala družbi „Vaniz“ EOOD za davčna obdobja julij, avgust in september 2017. Po opravljenem davčnem nadzoru je TD na NAP Veliko Tarnovo izdal odločbo o odmeri davka št. R-04000422000256-091-001/18. 12. 2022, s katero je bila ugotovljena odgovornost družbe „Vaniz“ EOOD v skladu s členom 177 ZDDS za dolgove družbe „Stars International“ EOOD za davčna obdobja julij, avgust in september 2017 v višini 217.277,82 BGN in natečene obresti v višini 114.365,21 BGN. Uporaba navedenih določb je bila utemeljena z obstojem dejanskega stanu iz člena 177(2) ZDDS, v skladu s katerim je dejanski stan iz člena 177(1) ZDDS izpolnjen le, če je prejemnik obdavčljive dobave vedel ali bi moral vedeti, da davek, izkazan na njemu izdanih računih, ne bo plačan.

Družba je izpodbijala odločbo o odmeri davka na podlagi člena 152 Danachno-osiguritelnen protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in postopku na področju socialne varnosti, v nadaljevanju: DOPK) v upravnem postopku pred direktorjem direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialnega zavarovanja v Velikem Tarnovem, ki je z odločbo št. 19/17. 2. 2023 v celoti potrdil izpodbijano odločbo o odmeri davka. Družba „Vaniz“ EOOD je potrjeno odločbo o odmeri davka v skladu s členom 155 DOPK izpodbijala pri Administrativen sad Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovu), pri katerem je bil začel postopek v tej upravni zadevi št. 139/23.

#### **IV. Zakonodaja, ki se uporablja**

##### **A. Nacionalno pravo**

Danachno-osiguritelnen protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in postopku na področju socialne varnosti):

**Člen 21** [...] (ni prevedeno)

(2) Odgovornost tretje osebe nastopi tudi, če je v zvezi z dolžnikom podano dejansko stanje iz člena 168, točke od 5 do 7.

(3) Odgovornost tretje osebe odpade, če dolg, za katerega je bila ta ugotovljena s pravnomočnim pravnim aktom, ugasne. [...] (ni prevedeno)

**Člen 112** (1) Postopek davčnega nadzora se začne z izdajo odredbe o davčnem nadzoru.

**Člen 168** Javnopravna terjatev preneha:

[...] (ni prevedeno)

6. po razdelitvi prihodkov od unovčenja premoženja pravne osebe, ki je bila razglašena za insolventno, razen če so za javnopravno terjatev odgovorne tretje osebe;

7. ob izbrisu pravne osebe po končanem likvidacijskem postopku, razen če so za javnopravno terjatev odgovorne tretje osebe;

[...] (ni prevedeno)

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost, ZDDVS):

**Člen 177(1)** (spremenjen v DV št. 94 iz leta 2012, ki velja od 1. januarja 2013)  
Oseba, registrirana kot zavezanec za DDV, ki je prejemnik obdavčljive dobave ali storitve, je odgovorna 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.

(2) Odgovornost iz odstavka 1 nastane, če je registrirana oseba vedela ali bi morala vedeti, da davek ne bo plačan, in če nadzorni organ v skladu s členi od 117 do 120 DOPK to dokaže.

(3) Glede na odstavek 2 se šteje, da bi oseba morala vedeti, da navedeni davek ne bo plačan, če sta kumulativno izpolnjena ta pogoja:

1. kateri koli od predhodnih dobaviteljev dejansko ni plačal dolgovanega davka v smislu odstavka 1 za določeno davčno obdobje iz naslova obdavčljive transakcije, katere predmet je isto blago ali ista storitev v enaki, spremenjeni ali predelani obliki;

2. obdavčljiva transakcija je fiktivna, se z njo obide zakon ali pa se cena te transakcije znatno razlikuje od tržne cene.

(4) Odgovornost, ki se uveljavlja v skladu z odstavkom 1, ni povezana s pridobitvijo določene ugodnosti zaradi neplačila dolgovanega davka.

(5) Pod pogoji iz odstavkov 2 in 3 je odgovoren tudi predhodni dobavitelj davčnega zavezanca, ki dolguje neplačani davek.

(6) V primerih iz odstavkov 1 in 2 nastane odgovornost davčnega zavezanca, ki je neposredni prejemnik dobave, za katero ni bil plačan dolgovani davek, in če izterjava ni mogoča, je odgovornost mogoče uveljavljati do vseh nadaljnjih prejemnikov v dobavni verigi.

(7) Odstavek 6 se smiselno uporablja tudi za predhodne dobavitelje.

## B. Pravo Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost:

Uvodne izjave:

(44) Države članice lahko določijo, da namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, neka druga oseba solidarno odgovarja za plačilo davka.

Člen 193

Spremenjen z M19

Popravljen s C11

DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba.

Člen 205

V primerih iz členov 193 do 200 in členov 202, 203 in 204 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.

Člen 207

Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da tiste osebe, za katere se šteje, da so v skladu s členi 194 do 197 ter členoma 199 in 204 dolžne plačati DDV namesto davčnega zavezanca, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, izpolnjujejo obveznosti glede plačila iz tega oddelka.

Države članice sprejmejo tudi potrebne ukrepe, da osebe, ki so v skladu s členom 205 solidarno odgovorne za plačilo DDV, izpolnjujejo te obveznosti glede plačila.

## V. Trditve in pravne utemeljitve strank

Tožeča stranka, družba „Vaniz“ EOOD, izpodbija odločbo o odmeri davka. Oporeka pogojem za uporabo člena 177 ZDDS in trdi, da njihov obstoj v konkretnem primeru ni bil ustrezno ugotovljen in ni podprt z dokazi, zbranimi v postopku. Poleg trditve, da pogoji za uveljavljanje odgovornosti družbe niso izpolnjeni, ker subjektivni dejanski stan – domneva krivde ali seznanjenost z udeležbo pri davčni goljufiji – ni izpolnjen, zastopnik te družbe navaja, da odgovornosti družbe „Vaniz“ EOOD za davčne dolgove družbe „Stars International“ EOOD ni mogoče uveljavljati na podlagi člena 177 ZDDS. Zastopnik tožeče stranke v utemeljitev zadnjenavedene trditve navaja, da je bila družba „Stars International“ EOOD izbrisana iz poslovnega registra in da je

4. avgusta 2020 na podlagi sodne odločbe, izdane v okviru postopka zaradi insolventnosti, prenehala obstajati kot pravna oseba v pravnem prometu. Postopek davčnega nadzora za ugotovitev obveznosti družbe „Vaniz“ EOOD na podlagi člena 177(2) ZDDS naj bi se začel z izdajo odredbe o davčnem nadzoru z dne 17. januarja 2022, to je po izbrisu dolžnika – družbe „Stars International“ EOOD kot podjetnika [iz poslovnega registra] in prenehanju njegovega obstoja. Po mnenju tožeče stranke se šteje, da dolgovi pravne osebe po njenem prenehanju prenehajo; tretja oseba, v obravnavanem primeru družba „Vaniz“ EOOD, naj na podlagi določb člena 177 ZDDS še dolgo po tem ne bi mogla naknadno solidarno odgovarjati.

Zato naj prenehanje obstoja pravne osebe, ki je glavna dolžnica terjatev, določenih z ZDDS, ne bi omogočalo začetka postopka za ugotovitev solidarne odgovornosti tretje osebe, zaradi česar naj bi bila odločba o odmeri davka nezakonita.

Po mnenju zastopnika tožeče stranke določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki omogoča začetek postopka za uveljavljanje odgovornosti solidarne dolžnika po tem, ko je glavni dolžnik prenehal obstajati. Tak ukrep naj ne bi bil v skladu z navedenimi cilji navedene direktive in naj bi temeljil na nacionalni zakonodaji, ki je bila sprejeta z odstopanjem od prava Unije.

Tožena stranka, direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialnega zavarovanja v Velikem Tarnovem, nasprotuje vsem navedbam tožeče stranke in meni, da so bili pogoji iz člena 177 ZDDS v obravnavani zadevi ustrezno ugotovljeni in podprti z dokazi, zbranimi v postopku davčnega nadzora in predloženimi v zadevi. Njen zastopnik meni, da naj ne bi bilo niti kršitve določb prava Unije iz Direktive Sveta 2006/112/ES niti nejasnosti ali protislovij glede upoštevanih nacionalnih določb. Določbe člena 205 in člena 297, drugi stavek, Direktive 2006/112/ES naj ne bi nasprotovale nacionalni ureditvi, kot je člen 177 ZDDS; to naj bi bilo v sodni praksi Sodišča Evropske unije zadostno pojasnjeno. Tožena stranka trdi, da na podlagi določb člena 168, točke 5, 6 in 7, DOPK javnopravne terjatve ne prenehajo ob smrti fizične osebe ali prenehanju pravne osebe, če so za javno terjatev odgovorne tretje osebe, zato naj se v konkretnem primeru dolgovi družbe „Stars International“ EOOD iz naslova DDV ne bi smeli šteti za ugasle kljub prenehanju registracije in izbrisu te družbe, potem ko je bila v postopku v skladu s členom 177 ZDDS ugotovljena solidarna odgovornost tretje osebe, v obravnavanem primeru družbe „Vaniz“ EOOD.

## **VI. Sodna praksa**

Sodišče Evropske unije je s sodbo z dne 20. maja 2021 v zadevi C-4/20 odgovorilo na predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Administrativen sad Plovdiv (upravno sodišče v Plovdivu, Bolgarija) v zvezi z zadevnim obsegom odgovornosti na podlagi člena 177 ZDDS in skladnostjo teh določb s členom 205 Direktive 2006/112/ES. V navedeni sodbi je bilo odločeno,



da je treba člen 205 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora oseba, ki se v smislu tega člena šteje za solidarno odgovorno – poleg zneska davka na dodano vrednost, ki ga oseba, ki je dolžna plačati ta davek, ni plačala – plačati zamudne obresti, ki jih ta oseba, ki je dolžna plačati davek, dolguje od tega zneska, če se ugotovi, da je ta prvonavedena oseba, ki je uveljavljala svojo pravico do odbitka, vedela ali bi morala vedeti, da navedena oseba, ki je dolžna plačati davek, navedenega davka ne bo plačala. V točki 32 te sodbe Sodišča Evropske unije je pojasnjeno, da morajo države članice pri izvajanju pristojnosti v skladu s členom 205 Direktive 2006/112/ES spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi sta zlasti načeli pravne varnosti in sorazmernosti. Sodišče je v obrazložitvi v točki 42 sodbe opozorilo, da lahko države članice ureditev solidarne odgovornosti razširijo tako, da ta zajema navedene obveznosti, le, če je taka razširitev upravičena glede na cilje, ki jim sledi člen 205 Direktive 2006/112/ES, in je v skladu z načeloma pravne varnosti in sorazmernosti.

V nacionalnem pravu obstajata dve razlagalni odločbi Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija, v nadaljevanju: VAS), in sicer razlagalna odločba št. 6/15. 4. 2021 v razlagalni zadevi št. 6/2019 in razlagalna odločba št. 4/10. 5. 2022 v razlagalni zadevi št. 2/20 Obshto sabranie na sadiite na VAS (generalna skupščina sodnikov VAS), ki obravnavata obseg solidarne odgovornosti iz člena 177 ZDDS, ki vključuje tudi odgovornost za obresti, in veljavnost odločbe o odmeri davka, izdane v skladu s členom 177 ZDDS, v primeru odločbe o odmeri davka, ki je bila že predhodno izdana zoper isto osebo.

Vendar v sodni praksi VAS kot kasacijskem sodišču v podobnih zadevah vprašanje začetka postopka davčnega nadzora za ugotovitev solidarne odgovornosti za dolgove na podlagi člena 177 ZDDS, če glavni dolžnik ne obstaja več, ni bilo izrecno obravnavano.

Prav tako ni znana odločitev Sodišča Evropske unije v podobni zadevi v okviru predloga za sprejetje predhodne odločbe.

## **VII. Obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Za pravilno rešitev spora glede zakonitosti izpodbijane odločbe o odmeri davka je treba najprej pojasniti področje uporabe določb o začetku postopka za ugotovitev odgovornosti družbe „Vaniz“ EOOD za davčne dolgove družbe „Stars International“ EOOD na podlagi člena 177 ZDDS. Ker je uporaba določb člena 21(2) v povezavi s členom 168 DOPK v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na postopek davčnega nadzora iz člena 177 ZDDS, v izključni pristojnosti nacionalnega sodišča in bo sodišče na ta vprašanja odgovorilo v končni odločitvi v zadevi, mora Sodišče Evropske unije z razlago veljavnega prava Unije pojasniti razmerje te ureditve do prava Unije, zlasti do Direktive Sveta 2006/112/ES. Očitno je, da je v tem smislu odločilno vprašanje za predhodno odločanje, ali

določbe prava Unije nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero tretje osebe še naprej solidarno odgovarjajo za obveznosti glavnega dolžnika, če ta oseba preneha obstajati kot pravni subjekt v pravnem prometu. Določbe nacionalnega prava, in sicer člen 21(2) in člen 168 DOPK, načeloma dopuščajo solidarno odgovornost tretjih oseb za dolgove drugih oseb, tudi če glavni dolžnik ne obstaja več. Člen 177 ZDDS ne določa vsebinskih omejitev odgovornosti za dolgove tretjih oseb, medtem ko je v zgoraj navedenih razlagalnih odločbah VAS in sodbi Sodišča Evropske unije navedeno, da solidarna odgovornost tretje osebe vključuje davčne obveznosti in obveznosti iz naslova obresti. Vendar pa ostajajo nejasni časovni parametri te odgovornosti, in sicer kdaj sta dopustna začetek in izvajanje tega postopka. Upoštevati je treba, da v postopku v glavni stvari ne gre za ugotovitev davčnih dolgov subjekta kot osebe, registrirane v smislu zakona o DDV, ampak za njeno odgovornost za dolgove drugih oseb. Ta oseba je bila po začetku postopka davčnega nadzora v zvezi z njo prvič obveščena, da nosi tako odgovornost; takrat je njen pogodbeni partner – zavezanec za plačilo davka – že prenehal obstajati. Glede na zgoraj navedene okoliščine bi se bilo upravičeno vprašati, ali bi bila taka razlaga upoštevne zakonodaje v skladu z načeli iz Direktive 2006/112/ES, katerih namen je zagotoviti pravilno delovanje sistema DDV v Uniji, in ali [te določbe] očitno kršijo načeli ustreznosti in sorazmernosti. Obstoj upravne prakse, ki odreja davčni nadzor, da bi se ugotovila solidarna odgovornost tretjih oseb, če je bil glavni dolžnik odstranjen iz pravnega prometa, očitno ni osamljen primer. Zato bo razjasnitev navedenih vprašanj očitno bistvena za to, kako bodo davčni organi v praksi uporabljali določbe člena 177 ZDDS v skladu s parametri, določenimi v Direktivi 2006/112/ES.

Iz teh preudarkov ta senat Administrativen sad Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovem) meni, da je treba Sodišču Evropske unije predložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe o dopustnosti upravne prakse oziroma nacionalne ureditve, ki določa možnost začetka postopka za ugotovitev solidarne odgovornosti tretje osebe za dolgove glavnega dolžnika iz naslova DDV, če zadnjem navedeni preneha obstajati v pravnem prometu.

Iz teh razlogov in na podlagi člena 628 Graždanski protsesualen kodeks (zakonik o civilnem postopku, v nadaljevanju: GPK) v povezavi s členom 2 dopolnilnih določb k DOPK ter člena 631 GPK v povezavi s členom 2 dopolnilnih določb k DOPK je Administrativen sad Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovem) [...] (ni prevedeno)

#### SKLENILO:

Sodišču Evropske Unije se na podlagi člena 267, prvi odstavek, točka (b), Pogodbe o delovanju Evropske unije v predhodno odločanje **PREDLOŽIJO** ta vprašanja:

Ali je mogoče na podlagi določb uvodne izjave 44 in člena 205 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načel preglednosti in sorazmernosti odgovornosti začetni postopek za



ugotavljanje statusa solidarnega dolžnika za obveznosti iz naslova DDV in obsega solidarne odgovornosti, potem ko glavni dolžnik preneha obstajati kot pravni subjekt?

Ali te določbe po izbrisu dolžnika [iz poslovnega registra], ne da bi v pravice in obveznosti vstopil pravni naslednik, nasprotujejo obstoju vpisane terjatve do te osebe, za katero naj bi pozneje odgovarjala tretja oseba?

Ali je opisana upravna praksa nacionalnih davčnih organov v skladu z uresničevanjem načela pravne varnosti?

Postopek v zadevi [...] (ni prevedeno) se **PREKINE** do odločitve Sodišča Evropske unije.

[...] (ni prevedeno)

DELOVNI DOKUMENT