

Zadeva C-164/24**Predlog za sprejetje predhodne odločbe****Datum vložitve:**

1. marec 2024

Predložitveno sodišče:

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

20. februar 2024

Tožeča stranka v upravnem postopku:

„Cityland“ EOOD

Tožena stranka:

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

SKLEP[...] (*ni prevedeno*)

Mesto Veliko Tarnovo

Administrativen sad – Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovu, Bolgarija), [...] (*ni prevedeno*)po presoji upravnega postopka št. 815/2023 [...] (*ni prevedeno*):

Ta upravni postopek je bil uveden na podlagi tožbe družbe „Cityland“ EOOD [...] (*ni prevedeno*) zoper sklep o izbrisu iz registra zavezancev za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) št. 040992203779246/27.09.2022, ki ga je izdala Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (teritorialna direkcija Veliko Tarnovo nacionalne agencije za javne prihodke), pristojna za javne prihodke, in ki je bil potrjen z odločbo št. 120/19.12.2022 Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo (direktor direktorata za pritožbe in prakse na področju davkov in socialne varnosti v Velikem Tarnovu). S tem sklepom ta družba ni bila več identificirana

za namene DDV v registru zavezancev za DDV. Sodišče v okviru sprejetja odločitve o zadevi v glavni stvari ocenjuje, da za pravilno odločitev potrebuje zavezujočo razlago določb prava Unije, zaradi česar meni, da mora Sodišču Evropske unije po uradni dolžnosti na podlagi člena 267, tretji odstavek, Pogodbe o delovanju Evropske unije predložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.

I. Stranki zadeve

1. Tožeča stranka – „Cityland“ EOOD [...] (*ni prevedeno*),
2. Tožena stranka – direktor direktorata za pritožbe in prakse na področju davkov in socialne varnosti v Velikem Tarnovu.

II. Predmet postopka

Sklep št. 040992203779246/27.09.2022 o izbrisu iz registra zavezancev za DDV, ki ga je izdala Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (teritorialna direkcija Veliko Tarnovo nacionalne agencije za javne prihodke), pristojna za javne prihodke, na podlagi katerega je prenehala identifikacija družbe za namene DDV v registru zavezancev za DDV.

III. Dejansko stanje

III.1. „Cityland“ EOOD je gospodarska družba, ki je do leta 2019 delovala v gradbenem sektorju.

III.2. Družba je bila v letu 2022 predmet preiskave in po presoji posredovane dokumentacije ter davčnega računa oziroma računa za socialno zavarovanje davčnih zavezancev je organ, pristojen za javne prihodke, ugotovil sistematično kršitev obveznosti iz zakona o DDV, ki je bila v tem, da obračunani DDV ni bil plačan za skupno pet obračunskih obdobjih od 1. septembra 2013 do 30. junija 2018.

III.3. To je bilo navedeno kot obrazložitev za prenehanje identifikacije za namene DDV v registru zavezancev za DDV v skladu s členom 176, točka 3, Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ZDDS; zakon o DDV) in izdan je bil izpodbijani sklep o izbrisu iz registra zavezancev za DDV.

III.4. V odločbi direktorja direktorata za pritožbe in prakse na področju davkov in socialne varnosti v Velikem Tarnovu je navedeno, da neplačani dolgovani znesek DDV znaša 4144,59 BGN za obračunsko obdobje september 2013, 0,46 BGN za obračunsko obdobje maj 2017, 365,50 BGN za obračunsko obdobje marec 2018, 49,66 BGN za obračunsko obdobje april 2018 in 27.506,73 BGN za obračunsko obdobje junij 2018. Družba navaja, da obračunani in neplačani davek izhaja iz računov, izstavljenih družbi „Terem – Ivaylo“ EOOD, ki niso bili plačani, ter da v zvezi s tem teče postopek pred sodiščem. Na podlagi pritožbe družbe je pristojni

organ ob upoštevanju nadaljnjih dokazov ugotovil, da je bil dolg DDV poravnán 27. oktobra 2022, pri čemer je treba plačati še obresti v višini 6264,01 BGN.

IV. Upoštevne določbe

Nacionalno pravo

Upoštevni zakon je Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS).

Člen 89 ZDDS določa: „[(1)] (spremenjen – DV št. 105 iz leta 2014, v veljavi od 1. januarja 2015) Če je za obračunsko obdobje podan rezultat v obliki davka, ki ga je treba plačati, mora davčni zavezanec v roku za oddajo obračuna DDV za to davčno obdobje plačati davek na račun pristojnega teritorialnega direktorata nacionalne agencije za prihodke v korist državnega proračuna.

(3) ([...] (*ni prevedeno*) DV št. 98 iz leta 2018, v veljavi od 1. januarja 2019) Šteje se, da je davek plačan na dan, ko je znesek knjižen na računu, navedenem v odstavku 1.“

Člen 106 ZDDS določa: „(1) V skladu s tem zakonom je prenehanje identifikacije za namene DDV (izbris iz registra) postopek, ki pripelje do tega, da oseba po izbrisu iz registra ni več upravičena obračunati DDV in odbiti vstopni davek, razen če ta zakon določa drugače.

(2) Identifikacija za namene DDV preneha:

1. na zahtevo osebe, ki je identificirana za namene DDV, če obstaja razlog za izbris iz registra, ki je obvezen ali prostovoljen;
2. na zahtevo organa, pristojnega za prihodke, če:
 - (a) je ugotovil, da je podan razlog za obvezen izbris iz registra;
 - (b) je podana okoliščina iz člena 176.“

Člen 125 ZDDS določa: „(1) (spremenjen – DV št. 105 iz leta 2014, v veljavi od 1. januarja 2015, [spremenjen – DV], št. 14 iz leta 2022, v veljavi od 18. februarja 2022) Oseba, ki je v skladu s členi 96, 97, 97a, 99 in 100(1) in (2) identificirana za namene DDV, za vsako obračunsko obdobje predloži obračun DDV na podlagi računovodskih izkazov, navedenih v členu 124.

(4) Obračun DDV, naveden v odstavku 1, je treba predložiti tudi tedaj, če ni treba plačati ali vrniti nobenega davka, ter v primerih, v katerih oseba, identificirana za namene DDV, za to obračunsko obdobje ni prejela nobenih dobav ali ni opravila nobenih nakupov ali ni ničesar uvozila.

(5) Obračune DDV, navedene v odstavkih 1 in 2, ter računovodske izkaze, navedene v odstavku 3, je treba predložiti do vključno 14. dne v mesecu, ki sledi obračunskemu obdobju, na katerega se nanašajo.“

Člen 176 ZDDS določa: „Organ, pristojen za javne prihodke, lahko osebi zavrne identifikacijo za namene DDV oziroma sklene, da ta preneha, če oseba:

[...] (*ni prevedeno*)

3. sistematično ne izpolnjuje svojih obveznosti iz tega zakona;

[...] (*ni prevedeno*)“

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (zakon o obrestih na davke, pristojbine in druge podobne javnopravne terjatve) v členu 1(1) določa: „Davki, pristojbine, odtegljaji od dobička ter prispevki v proračun in druge podobne javnopravne terjatve, ki v rokih, določenih za prostovoljno plačilo, niso bili plačani, niso bili zadržani oziroma so bili zadržani, pa ne pravočasno plačani, se izterjajo skupaj z zakonskimi obrestmi.“

Člen 209 Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in postopku na področju prispevkov za socialno varnost) določa: „(1) Izvršba javnih terjatev je dopustna na podlagi akta o ugotovitvi terjatve, določenega v ustreznem zakonu.

(2) Izvršba se opravi na podlagi:

1. odmerne odločbe, ne glede na to, ali je bilo zoper njo vloženo pravno sredstvo;

2. obračuna, ki ga mora vložiti davčni zavezanec, ki vključuje davčni dolg, ki ga je obračunal, ali dolgovane obvezne prispevke za socialno varnost

[...] (*ni prevedeno*)“

Pravo Unije

Določbe Direktive Sveta 2006/112/[ES] z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

V skladu s členom 203 Direktive 2006/112 [...] (*ni prevedeno*) je DDV dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu.

V skladu s členom 206 Direktive 2006/112 [...] (*ni prevedeno*) mora vsak davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV, plačati neto znesek DDV ob predložitvi obračuna DDV, predvidenega v členu 250. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesno plačilo.

V skladu s členom 213(1) Direktive 2006/112 [...] (*ni prevedeno*) vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.

V skladu s členom 273 Direktive 2006/112 [...] (*ni prevedeno*) države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.

Sodna praksa

Kar zadeva možnost, določeno v ZDDS, da po uradni dolžnosti preneha identifikacija za namene DDV davčnih zavezancev, ki sistematično ne izpolnjujejo svojih obveznosti iz tega zakona, iz sodne prakse ne izhaja dvom glede možnosti uporabe te določbe, potrebna pa je presoja, ali so pogoji za to izpolnjeni v vsakem posameznem primeru. Vrsta in čas storitve kršitev nista razlog za odpravo sklepov upravnih organov.

Predložitveno sodišče ni seznanjeno s sodno prakso Sodišča Evropske unije, v kateri bi to člena 213(1) in 273 Direktive 2006/112 [...] (*ni prevedeno*) razlagalo v povezavi z izbrisom davčnih zavezancev iz registra po uradni dolžnosti.

VI. Bistvene trditve strank

Obe stranki navajata argumente v zvezi z obstojem sistematičnih kršitev – več kot treh – zoper člen 89(1) ZDDS zaradi neplačila obračunanega DDV.

VII. Obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

Ker Direktiva 2006/112 [...] (*ni prevedeno*) ne predvideva možnosti izključitve davčnih zavezancev iz sistema DDV, niti kot ukrep za boj proti goljufijam, se postavlja prvo vprašanje, na katero predložitveno sodišče ne zna odgovoriti, ali je taka možnost v nasprotju s pravom Unije.

Okoliščina, da so organi, pristojni za javne prihodke, več kot štiri leta po zadnji kršitvi sprejeti ukrepe za izbris družbe iz registra, odpira vprašanje, kakšne učinke ima ta ukrep in ali bi za to morale obstajati časovne meje in omejitve glede na vrsto kršitev davčnih zavezancev. Veljavno pravo ne zahteva celostne presoje ravnanja davčnega zavezanca, da bi se lahko prišlo do zaključka, da ogroža davčne prihodke in da obstajajo pomisleki, da je udeležen pri davčni goljufiji. Tri

formalne kršitve zoper predpise o DDV, med njimi prepozna predložitev obračuna DDV, prepozno plačilo dolgovanega davka, prepozna izstavitev računa in podobno, zadoščajo za izključitev zadevne osebe iz sistema DDV. Iz spisa izhaja, da se sistematična narava kršitev presoja prek daljšega časovnega obdobja skoraj desetih let (do prve kršitve je prišlo leta 2013) in da se pri oceni sistematične narave kršitev upoštevajo celo neznatni zneski (neplačani DDV je na primer za leto 2017 znašal 0,46 BGN). Po mnenju predložitvenega sodišča mora torej Sodišče, pristojno za razlago, pojasniti, ali manjkajoča individualizacija ravnanj, ki so vodila do izbrisa iz registra, ustreza zasledovanemu cilju boja proti davčnim goljufijam in je v skladu z načeloma pravne varnosti in sorazmernosti.

Predložitveno sodišče meni, da je poleg tega treba odgovoriti na vprašanje, ali je izbris iz registra pri neplačilu obračunanega DDV znotraj zakonsko določenega roka v primernem razmerju s storjeno kršitvijo, če je davčni zavezanec v skladu z zakonom dolžan plačati obresti za zamudo.

Na podlagi teh preudarkov je Administrativen sad – Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovu) [...] *(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:

1. Ali sta člen 106(2), točka 2(b), in člen 176, točka 3, zakona o DDV v nasprotju s členom 213(1) Direktive Sveta 2006/112 z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali se člen 213(1) Direktive Sveta 2006/112 z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost uporablja neposredno?
3. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali člen 213(1) in člen 273 Direktive Sveta 2006/112 z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načeli pravne varnosti in sorazmernosti dopuščajo izključitev iz sistema DDV v primeru formalnih kršitev zakona, ne da se upoštevajo čas storitve kršitve, vrsta kršitve, nadaljnje ravnanje osebe in obstoj drugih subjektivnih okoliščin kot je gospodarski spor zaradi nepravočasnega plačila dolgovanega davka?
4. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali člen 213(1) in člen 273 Direktive Sveta 2006/112 z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načelo sorazmernosti dopuščajo izključitev iz sistema DDV hkrati z naložitvijo zamudnih obresti zaradi nepravočasnega plačila obračunanega davka, ne da bi moral organ, pristojen za javne prihodke, preučiti vrsto in naravo dejavnosti družbe ter njeno ravnanje kot davčnega zavezanca in teži vsakega posameznega predlaganega ukrepa?

[...] (*ni prevedeno*)

DELOVNI DOKUMENT