



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 14. januarja 2021¹

Zadeva C-4/20

**„ALTI“ OOD
proti**

**Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno
upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno
upravno sodišče, Bolgarija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčna zakonodaja – Davek na dodano vrednost –
Direktiva 2006/112/ES – Člena 205 in 273 – Solidarna odgovornost tretje osebe, ki ni davčni
zavezanec – Obseg odgovornosti – Razširitev solidarnega dolga na zamudne obresti davčnega
zavezanca – Razširjena odgovornost zaradi učinkovitega preprečevanja goljufij v zvezi z DDV –
Obstoj goljufije v zvezi z DDV v primeru neplačila obračunanega dolga DDV“

I. Uvod

1. Sodišče je ponovno zaproseno za razlago Direktive o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) – v konkretnem primeru členov 205 in 273 – v kontekstu napetosti med učinkovitim pobiranjem DDV, ki ga izvajajo države članice, in temeljnimi pravicami zadevnih oseb v povezavi z načelom sorazmernosti.

2. Tokrat je treba razjasniti, ali Direktiva o DDV državi članici dopušča, da prejemnika povsem nacionalne dobave poleg dobavitelja določi za nadaljnega „davčnega zavezanca“ (natančneje: solidarnega dolžnika), ki ne odgovarja le za tuj dolg DDV, temveč tudi za tuje zamudne obresti. Člen 205 Direktive o DDV v določenih primerih omogoča, da države članice določijo drugo osebo, ki je poleg davčnega zavezanca odgovorna za plačilo „davka“, vendar pa obsega te odgovornosti podrobneje ne opredeljuje.

3. Dalje, upoštevati je treba postopkovno avtonomijo držav članic, ki morda dopušča, da se ne glede na člen 205 Direktive o DDV uvede tudi odgovornost za tuje zamudne obresti kot neke vrste sredstvo sankcioniranja. Bolgarija s sklicevanjem na cilj učinkovitega preprečevanja goljufij meni, da je odgovornost za zamudne obresti potrebna. V obravnavanem primeru namreč obstaja možnost, da je prejemnik vedel ali bi moral vedeti, da je dobavitelj, ki mu je za dobavo plačal, svoj dolg DDV sicer pravilno obračunal, vendar ga ni pravočasno plačal.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

II. Pravni okvir

A. *Pravo Unije*

4. Okvir prava Unije določa Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost² (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

5. V uvodni izjavi 44 te direktive je navedeno:

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

6. Člen 193 Direktive o DDV določa zavezanca za DDV:

„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.“

7. Člen 205 Direktive o DDV omogoča, da se poleg davčnega zavezanca določi nadaljnja oseba, ki je solidarno odgovorna za plačilo DDV:

„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.“

8. Člen 207, drugi odstavek, Direktive o DDV dalje določa:

„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.“

9. Člen 273, prvi odstavek, Direktive o DDV določa možnosti držav članic za preprečevanje davčnih utaj ipd.:

„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.“

B. *Bolgarsko pravo*

10. Bolgarsko pravo v členu 177 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: ZDDS) določa odgovornost tretje osebe v primeru goljufije v zvezi z DDV. V skladu s tem členom podjetje, ki je prejelo obdavčljivo dobavo in je v zvezi s tem uveljavilo odbitek vstopnega davka, odgovarja za neplačani DDV svojega dobavitelja, če je vedelo ali bi moralo vedeti, da dobavitelj davka, ki ustreza odbitku vstopnega davka, ne bo plačal.

11. V skladu s členoma 14, točka 3, in 16(3) Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih; v nadaljevanju: DOPK) solidarni dolg tretje osebe v davčni zakonodaji med drugim obsega obresti in stroške izterjave.

² UL 2006, L 347, str. 1, v različici, veljavni v spornem obdobju.

12. Členi 121, 122 in 126 Zakon za zadalzheniata i dogovorite (zakon o obligacijskih razmerjih in pogodbah; v nadaljevanju: ZZD) vsebujejo določbe glede le relativnega učinka solidarne odgovornosti. V skladu z njimi lahko upnik od solidarnega dolžnika, ki ga izbere, zahteva poplačilo celotnega dolga. Če je treba neizpolnitev pripisati le enemu dolžniku, lahko upnik od njega zahteva nadomestilo škode v celoti. Preostali dolžniki solidarno odgovarjajo le za vrednost prvotno dolgovanega zneska. Zamuda enega solidarnega dolžnika ne vpliva na druge dolžnike.

III. Spor o glavni stvari

13. „Alti“ OOD (v nadaljevanju: tožeča stranka) je bolgarska družba z omejeno odgovornostjo.

14. Tožeča stranka je 10. aprila 2014 od bolgarske enoosebne družbe z omejeno odgovornostjo „Fotomag“ EOOD (v nadaljevanju: dobaviteljica) kupila kombajn in traktor, maja pa še en kmetijski stroj. Dobaviteljica je tožeči stranki za dobave izstavila ustrezne račune z ločeno izkazanim DDV. Tožeča stranka je zneske nakazala na bančni račun dobaviteljice in uveljavila pravico do odbitka vstopnega davka.

15. Dobaviteljica je navedeno kmetijsko tehniko, kakor izhaja iz računa z dne 10. aprila 2014, kupila od podjetja iz Velike Britanije, zaradi česar je prek dobaviteljice prišlo do pridobitve blaga znotraj Skupnosti v Bolgariji. V okviru davčnega nadzora pri dobaviteljici pa je bilo junija 2016 ugotovljeno, da je bil iz tega izhajajoči davčni dolg sicer obračunan, vendar pa v pretežnem delu ni bil odveden. Preostali davčni dolg se je od nje zahteval z odločbo o odmeri davka (v nadaljevanju: odmerna odločba) skupaj z ustreznimi zamudnimi obrestmi od aprila 2014 naprej.

16. Tudi pri tožeči stranki je bil odrejen davčni nadzor. Z odločbo o odmeri davka z dne 23. februarja 2018 se je od nje kot solidarne dolžnice zahtevalo plačilo (v nadaljevanju: odločba o solidarni odgovornosti). V skladu s členom 177 ZDDS naj bi odgovarjala za DDV, ki ga je dobaviteljica izkazala na računih, vendar pa ga ni odvedla. Ta odločba o solidarni odgovornosti je poleg davčnega dolga dobaviteljice obsegala tudi zamudne obresti, ki jih je dobaviteljica dolgovala od aprila 2014 naprej.

17. Tožeča stranka je proti odločbi o solidarni odgovornosti vložila ugovor, ki mu ni bilo ugodeno, in nato vložila tožbo na Administrativen sad Plovdiv (upravno sodišče v Plovdivu, Bolgarija).

18. Navedeno upravno sodišče je tožbo zavrnilo. Odločilo je, da je treba v okviru solidarne odgovornosti plačati tudi zamudne obresti. To naj bi izhajalo iz tega, da uporaba člena 16(3) DOPK ni izključena in je v tej določbi izrecno določeno, da oseba, ki odgovarja za obveznosti davčnega zavezanca, odgovarja za davke in prispevke za zakonsko socialno zavarovanje ter obresti in stroške za njihovo izterjavo. Solidarna odgovornost v skladu s členom 177(1) ZDDS naj ne bi bila omejena z višino „dolgovanega in neodvedenega davka“. Zaradi zamude dobaviteljice naj bi bila v zamudi tudi tožeča stranka.

19. Tožeča stranka je proti sodbi Administrativen sad Plovdiv (upravno sodišče v Plovdivu) vložila kasacijsko pritožbo na Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija). Med strankama tega postopka je očitno še vedno sporno, ali je sploh izpolnjen subjektivni dejanski stan iz člena 177 ZDDS, namreč to, ali je tožeča stranka vedela ali bi morala vedeti, da dobaviteljica DDV ne bo odvedla.

20. Tožeča stranka ne glede na to tudi uveljavlja, da ne more dolgovati zamudnih obresti za obdobje od zapadlosti dolga DDV dobaviteljice do izdaje odločbe o solidarni odgovornosti. Ker naj ne bi dolgovala prvotnega DDV na podlagi dobave, naj ne bi kršila nobene obveznosti glede odvajanja tega DDV v roku, določenem v ZDDS. Odgovornost prejemnika obdavčljive dobave v skladu s členom 177 ZDDS naj ne bi obsegala zamudnih obresti, ki so nastale dobaviteljici od datuma dobave.

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

21. Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) je nato s sklepom z dne 16. decembra 2019 Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali je treba člen 205 Direktive o DDV in načelo sorazmernosti razlagati tako, da solidarna odgovornost osebe, registrirane kot zavezanke za DDV, ki je prejemnica 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 o DDV in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni določbi, kakršna je tista v členu 16(3) Danachno-osiguritelen 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?“

22. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložile bolgarska finančna uprava, Republika Bolgarija in Evropska komisija.

V. Pravna presoja

23. Predložitveno sodišče želi z vprašanjema izvedeti, ali odgovornost tretje osebe, ki jo omogoča člen 205 Direktive o DDV (v nadaljevanju: solidarni dolžnik), obsega le odgovornost za davek ali tudi za zamudne obresti davčnega zavezanca. Če zadnjenavedeno ne drži, želi izvedeti, ali člen 205 Direktive o DDV nasprotuje bolgarski določbi davčnega postopka, s katero je obseg odgovornosti tretje osebe v davčni zakonodaji razširjen tudi na zamudne obresti davčnega zavezanca. Obe vprašanji se lahko, s čimer se strinjata tudi Bolgarija in Komisija, presojata skupaj.

24. Ker predložitveno sodišče zlasti sprašuje, kolikšen je obseg te odgovornosti, bom najprej obravnavala obseg možnosti, določene v členu 205 Direktive o DDV. Pojasniti je torej treba, ali člen 205 Direktive o DDV poleg DDV obsega tudi nadaljnje stranske dajatve, kot na primer zamudne obresti, ki jih dolguje davčni zavezanec, in če jih ne, ali tedaj ta člen nasprotuje bolgarski ureditvi (razdelek A).

25. Bolgarija je odgovornost za zamudne obresti določila za primer, da davčni zavezanec davka ni odvedel in je solidarni dolžnik to vedel ali bi moral vedeti. Zato je treba pri obsegu odgovornosti upoštevati tudi člen 273 Direktive o DDV, ki državam članicam dopušča določitev nadaljnjih obveznosti za preprečevanje davčnih utaj. Morda je odgovornost za zamudne obresti mogoče utemeljiti s členom 205 v povezavi s členom 273 Direktive o DDV (razdelek B).

A. Obseg solidarne obveznosti plačila (solidarnega dolga) v skladu s členom 205 Direktive o DDV

1. Splošno

26. Člen 205 Direktive o DDV določa, da države članice lahko v primerih iz členov od 193 do 200 in členov 202, 203 in 204 določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.

27. Sodišče je imelo do sedaj le malo priložnosti,³ da se je izreklo glede obsega te razširitve obveznosti plačila davka na tretjo osebo, ki jo omogoča člen 205 Direktive o DDV.

28. Določba člena 205 Direktive o DDV ne prelaga davčnega dolga na drugo osebo, kakor na primer člen 196. Poleg davčnega zavezanca določa nadaljnjo osebo, ki je dolžna plačati davek. Ta obveznost plačila je pri tem oblikovana solidarno, hkrati pa se derivativno nanaša na obstoječi davčni dolg druge osebe. S tem na koncu ustreza odgovornosti tretjega za tuj davek. Za pojmovno razmejitev tega dolga od izvirnega davčnega dolga se zato v nadaljevanju uporablja izraz solidarni dolg.

29. Člen 205 Direktive o DDV tak solidarni dolg dopušča le v določenih primerih, med drugim v primeru iz člena 193. Člen 193 Direktive o DDV se nanaša na davčno obveznost dobavitelja v primeru povsem nacionalne dobave, kakršna je ta v obravnavanem primeru. Zato člen 205 Direktive o DDV tudi obsega ta „običajni položaj v okviru zakonodaje o DDV“. Kakor je Sodišče že odločilo, iz jasnega in nedvoumnega besedila izhaja, da se ta določba uporablja v vseh tam navedenih primerih – torej tudi v običajnem primeru nacionalne dobave.⁴

30. Vendar pa morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih dajejo direktive Unije, spoštovati splošna načela prava, ki so del pravnega reda Unije in med katerimi sta zlasti načelo pravne varnosti in načelo sorazmernosti.⁵ Glede načela sorazmernosti je Sodišče že presodilo, da morajo imeti države članice v skladu z njim možnost zateči se k ukrepom, ki ob tem, da omogočajo učinkovito doseči cilj, ki mu sledi nacionalno pravo, čim manj škodujejo ciljem in načelom, ki jih določa zadevna zakonodaja Unije.⁶ Čeprav je torej zakonito, da skušajo ukrepi, ki jih sprejemajo države članice, kar se da učinkovito varovati pravice državne blagajne, ne smejo presegati tega, kar je za to nujno potrebno.⁷

2. Obseg solidarnega dolga v skladu s členom 205 Direktive o DDV

31. V tem smislu je treba razjasniti konkretni obseg solidarnega dolga, ki ga omogoča člen 205 Direktive o DDV. Že besedilo člena 205 Direktive o DDV kaže na omejitev odgovornosti tretje osebe na „davek“.⁸ Tudi uvodna izjava 44 Direktive o DDV govori o odgovornosti za „plačilo davka“. Državam članicam je namreč le omogočeno, da določijo tretjo osebo, ki je „solidarno odgovorna za plačilo DDV“. Iz tega pa nasprotno ne izhaja, da tretja oseba solidarno odgovarja tudi za nadaljnje stranske dajatve, ki še lahko nastanejo (kot na primer obresti, kazni zaradi zamude, periodične denarne kazni in podobno).

3 V tej zvezi je mogoče navesti le sodbi z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 19 in naslednje), in z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 25 in naslednje), obe izdani še glede prej veljavne določbe z enako vsebino. Pravzaprav je treba omeniti tudi še sodbo z dne 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), v kateri pa je tam obravnavana problematika odgovornosti razrešena brez razlage člena 205 Direktive o DDV (v tem pogledu pa glej moje sklepe predloge v tej zadevi (C-499/13, EU:C:2014:2351, točka 58 in naslednje)).

4 Tako še glede prej veljavne določbe člena 21(3) Šeste direktive sodba z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 26).

5 Sodbe z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 20); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 18), in z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 29).

6 Sodbe z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 21); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 19), in z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 52).

7 Sodbe z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 22); z dne 7. decembra 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742, točka 45); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 20), in z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 53); podobno sodba z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 30).

8 V angleški jezikovni različici člena 205 Direktive o DDV je govora o „payment of VAT“, v francoski pa o „acquitter la TVA“.

32. Člen 205 Direktive o DDV prav tako govori o „solidarni odgovornosti“ za plačilo. Kakor je Sodišče – čeprav v drugačnem okviru – že navedlo, iz same narave solidarne odgovornosti izhaja, da je vsak dolžnik odgovoren za plačilo celotne obveznosti in da sme upnik načeloma plačilo te *obveznosti* po svoji izbiri zahtevati od enega ali od več dolžnikov.⁹ Obveznost, navedena v členu 205 Direktive o DDV, pa je davčni dolg.

33. Tudi sistematični položaj govori v prid temu, da odgovornost sega le do višine davčnega dolga. Člen 205 je sistematično uvrščen v Poglavje 1, naslovljeno „Obveznost plačila“, in tam v oddelek 1, naslovljen „Osebe, ki so dolžne plačati DDV davčnim organom“. V tem poglavju gre torej le za davčni dolg v razmerju do davčnega upnika in ne za nadaljnje stranske dajatve in sankcije, ki se morda dolgujejo davčnemu upniku še iz drugih razlogov.

34. Prav tako menim, da smisel in namen te določbe obsega le dejanski davčni dolg. Možnost držav članic v členu 205 Direktive o DDV, da lahko določijo tretjo osebo, ki solidarno odgovarja za davčni dolg, je namenjena – kakor ustrezno poudarja tudi Bolgarija – zagotovitvi davčnih prihodkov. Davčne prihodke, do katerih je upravičen davčni upnik, pa predstavlja davčni dolg, ki izhaja iz transakcije. Stranske dajatve nasprotno ne štejejo v davčne prihodke.

35. Sodišče je glede posebne „določbe o odgovornosti“ v okviru trošarinske zakonodaje v tem pogledu že odločilo, da jamstvo imetnika trošarinskega skladišča, določeno s pravom Unije, za zavarovanje tveganja, ki izhaja iz gibanja proizvodov znotraj Skupnosti, ne vključuje odgovornosti za sankcije v razmerju do tretje osebe.¹⁰

36. To še toliko bolj velja v obravnavanem primeru. Zamudne obresti, ki jih dolguje tretja oseba, niso davčni prihodki, temveč so v davčni zakonodaji navsezadnje zgolj osebno sredstvo pritiska (oziroma sredstvo sankcioniranja), s katerim naj bi se davčnega zavezanca, ki je v zamudi, osebno pripravilo k pravočasnemu plačilu. Ne pomenijo davčnih prihodkov, ki pripadajo državi. S takimi obrestmi se namreč običajno izravna prednost, ki jo je davčni zavezanec zaradi prepoznega plačila imel v razmerju do davčnega zavezanca, čigar plačilo je bilo pravočasno. Ob upoštevanju tega solidarna odgovornost za take zamudne obresti, ki se nanaša na zagotovitev davčnih prihodkov, ne bi imela nobenega smisla, saj se na tak način ne moreta doseči ne uklonilni ne izravnalni učinek. Če na drugi strani solidarni dolžnik svoj solidarni dolg plača prepozno, se lahko proti njemu uporabi enako sredstvo pritiska – naložitev zamudnih obresti.

37. Tako je tudi Sodišče že odločilo, da člen 205 Direktive o DDV sicer dopušča solidarno obveznost glede „plačila DDV“. Nasprotno pa je mogoče nadaljnje obveznosti – na primer varščino – kot neke vrste akcesorno obveznost opreti le na člen 207 Direktive o DDV.¹¹ Če šele člen 207, drugi odstavek, Direktive o DDV omogoča nadaljnje (akcesorne) ukrepe, potem ni prepričljivo stališče Bolgarije, da te akcesorne ukrepe obsega (tudi) že člen 205 Direktive o DDV.

38. Možnost naložitve zamudnih obresti za prepozno plačilo lastnega solidarnega dolga v členu 207, drugi odstavek, Direktive o DDV nasprotno izključuje odgovornost za tuje zamudne obresti (davčnega zavezanca). V nasprotnem primeru bi prišlo do zamudnih obresti na zamudne obresti, kar nasprotuje ideji zamudnih obresti kot (osebne) sredstva pritiska in izravnave likvidnostne prednosti. To bi bilo le težko združljivo tudi z načelom sorazmernosti.

⁹ Sodbi z dne 22. novembra 2017, Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880, točka 80), in z dne 18. maja 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, točka 85).

¹⁰ Sodba z dne 2. junija 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, točka 38 in naslednje); prav tako tudi sklepni predlogi generalnega pravobranilca Y. Bota v zadevi Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66, točka 37).

¹¹ Glede prej veljavne določbe glej sodbo z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 43 in naslednje).

39. Sodna praksa Sodišča glede člena 205 Direktive o DDV potrjuje ta rezultat razlage. Čeprav je torej zakonito, da skušajo ukrepi, ki jih sprejemajo države članice, kar se da učinkovito varovati pravice državne blagajne, ne smejo presegati tega, kar je za to nujno potrebno.¹² Varstvo državne blagajne pred tem, da davčni zavezanec ne odvede dolgovanega DDV, je že v celoti doseženo z odgovornostjo tretje osebe za ta DDV. Odgovornost za sankcije, ki so bile davčnemu zavezancu naložene v povezavi s temi terjatvami, torej presega tisto, kar je nujno potrebno za varstvo državne blagajne.

40. Člen 205 Direktive o DDV torej državam članicam omogoča le določitev odgovornosti tretje osebe za davčni dolg davčnega zavezanca, ne pa tudi odgovornosti za zamudne obresti davčnega zavezanca, ki je v zamudi. Solidarnemu dolžniku, ki je v zamudi, pa se lahko na drugi strani v skladu s členom 207, drugi odstavek, Direktive o DDV naložijo lastne zamudne obresti. Do tega pa v obravnavanem primeru ni prišlo.

3. Ali člen 205 Direktive o DDV nasprotuje razširitvi solidarne odgovornosti na tuje zamudne obresti?

41. Tudi če člen 205 Direktive o DDV možnost držav članic, da za plačilo DDV določijo drugo osebo, omejuje na DDV, iz tega še ne izhaja nujno, da nasprotuje nadaljnjim ukrepom držav članic, določenim v njihovih nacionalnih zakonodajah o davčnem postopku.

42. Kdaj in kako nastane solidarna odgovornost za tuj davčni dolg, namreč ne izhaja – drugače kot to velja za nastanek davčnega dolga – iz Direktive o DDV. Nastanek solidarne odgovornosti za tuj davčni dolg se torej določa po nacionalnih postopkovnih določbah. Enako velja za ustrezna sredstva prisile (na primer zamudne obresti) vse tja do sankcioniranja prepoznega plačila. Člen 207, drugi odstavek, Direktive o DDV v zvezi s solidarnimi dolžniki iz člena 205 izrecno določa, da države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da te osebe izpolnjujejo svoje obveznosti glede plačila.

43. Kakor Sodišče poudarja v ustaljeni sodni praksi, 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.¹³

44. Razširitev solidarne odgovornosti tretje osebe, določene v Direktivi o DDV, v skladu s členom 205 Direktive o DDV pa ne spada v omenjeno postopkovno avtonomijo držav članic za sankcije. Ta namreč ne pomeni sankcije za neustrezno ravnanje solidarne dolžnika. Nasprotno se neposredno nanaša na obseg solidarne dolga za neustrezno ravnanje drugega. Obseg solidarne dolga v okviru prava Unije pa je v pravu Unije urejen v členu 205 Direktive o DDV in omejen na davčni dolg.

45. Temu tudi ne nasprotuje odločitev Sodišča¹⁴ glede kritja tveganja, ki izhaja iz gibanja trošarinskih proizvodov znotraj Skupnosti, z jamstvom imetnika trošarinskega skladišča, ki ga določa pravo Unije. Tam je Sodišče presodilo, da države članice lahko kritje tveganja z jamstvom, ne glede na pravo Unije, razširijo tudi na tuje sankcije. Ta odločitev pa izhaja iz posebnosti trošarinske zakonodaje.

¹² Sodbi z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 22), in z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 20); podobno sodba z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 30).

¹³ Sodbi z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 38), in z dne 26. aprila 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, točka 59); glej v tem smislu med drugim sodbi z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, točka 50), in z dne 7. decembra 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, točka 20).

¹⁴ Sodba z dne 2. junija 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398).

46. Sodišče tako izrecno poudarja, da je trg cigaret še posebej dovzeten za razvoj nezakonitega trženja.¹⁵ Tudi določba, ki je bila predmet razlage v navedenem primeru (člen 13 in naslednji Direktive 92/12/ES), je bila občutno bolj usmerjena v kritje specifičnih tveganj za gibanje proizvodov in na s tem povezane kršitve in nepravilnosti kot pa člen 205 Direktive o DDV.¹⁶ Poleg tega je treba upoštevati še posebno odgovornost imetnika trošarinskega skladišča v okviru trošarinske zakonodaje za proizvode v njegovem skladišču, ki v zakonodaji o DDV v takem pogledu za prejemnika dobave ne obstaja.

47. Ker pravo Unije obseg solidarnega dolga v zakonodaji o DDV (glej v zvezi s tem zgoraj točko 26 in naslednje) omejuje na davčni dolg, člen 205 Direktive o DDV nasprotuje temu, da nacionalno postopkovno pravo ta solidarni dolg razširja (v obravnavanem primeru na zamudne obresti, ki jih dolguje dobaviteljica). Bolgarija pa lahko v skladu s členom 207, drugi odstavek, Direktive o DDV prepozno plačilo solidarnega dolžnika sankcionira z ustreznimi zamudnimi obrestmi, naloženimi solidarnemu dolžniku.

B. Razširjena odgovornost v skladu s členom 205 v povezavi s členom 273, prvi odstavek, Direktive o DDV za preprečevanje davčnih utaj

48. V obravnavanem primeru pa so se zahtevki proti tožeči stranki uveljavljali zaradi učinkovitega preprečevanja davčnih utaj. Morda zato pride v poštev razširjena odgovornost, ki vključuje tudi zamudne obresti davčnega zavezanca.

1. Vprašanje, kdaj je odgovornost tretje osebe sploh možna

49. V tu obravnavanem položaju člena 193 Direktive o DDV je treba upoštevati, da izključni davčni dolg podjetja, ki je opravilo dobavo, ustreza zgradbi DDV kot posrednega davka. Načelno določena odgovornost prejemnika za davčni dolg dobavitelja bi nasprotovala tej naravi DDV. Kakor namreč poudarja Sodišče v ustaljeni sodni praksi, izvajalec ali dobavitelj (v obravnavanem primeru: dobaviteljica) deluje kot „pobiralec davka za državo in v interesu državne blagajne“.¹⁷

50. Če je torej prejemnik dobave – kot v obravnavanem primeru tožeča stranka – v skladu s sistemom s plačilom dobave že nosil pripadajoči DDV, saj je bil ta (glej člena 73 in 78 Direktive o DDV) že vključen v ceni, tedaj je treba nadaljnjo, dodatno odgovornost prejemnika za ta davek ob upoštevanju načela sorazmernosti še posebej temeljito obrazložiti in utemeljiti.

51. Obstajati morajo torej *posebne okoliščine*, zaradi katerih mora prejemnik kljub plačilu davka v okviru cene vendarle odgovarjati za ta davek tretje osebe. Ob upoštevanju temeljnih pravic prejemnika (v obravnavanem primeru bi bilo treba upoštevati vsaj člen 16 Listine) člen 205 v povezavi s členom 193 Direktive o DDV torej načeloma ne dovoljuje splošne oziroma brezpogojne odgovornosti prejemnika za DDV, če je ta davek v skladu s sistemom plačal davčnemu zavezancu (izvajalcu ali dobavitelju).

¹⁵ Sodba z dne 2. junija 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, točka 37).

¹⁶ Glej sodbo z dne 2. junija 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, točka 9).

¹⁷ Sodbe z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 31); z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 22); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25).

52. Sodišče je torej že ustrezno presodilo, da nacionalni ukrepi, s katerimi je *de facto* uveden sistem objektivne solidarne odgovornosti, presegajo tisto, kar je nujno potrebno za varovanje pravic državne blagajne.¹⁸ To, da se odgovornost za plačilo DDV naloži osebi, ki ni oseba, ki ga je dolžna plačati, ne da bi ji bilo omogočeno, da se temu izogne z dokazilom, da nima nikakršne zveze z ravnanjem osebe, ki ga je dolžna plačati, je treba torej šteti za nezdržljivo z načelom sorazmernosti.¹⁹ Bilo bi namreč očitno nesorazmerno, če bi se tej osebi brezpogojno naložilo breme izgube davčnih prihodkov, povzročene z ravnanji tretje osebe, ki je dolžna plačati davek, na katera nima nobenega vpliva.²⁰

53. Bolgarska določba v členu 177 ZDDS gre očitno v smer take objektivne odgovornosti. V skladu z njo do odgovornosti pride že, če je prejemnik vedel ali bi moral vedeti, da dobavitelj ali izvajalec davka ne bo plačal. V primeru, kakršen je tudi obravnavani, da prejemnik DDV dobavitelju plača v okviru cene in dobavitelj davčni dolg pravilno obračuna, pa bi bila odgovornost odvisna izključno od ravnanja dobavitelja, ali in v kakšni višini bo obračunani davek plačan. Na to pa prejemnik običajno nima nobenega vpliva.

54. Na drugi strani v skladu s sodno prakso Sodišča²¹ ni v nasprotju s pravom Unije od osebe, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, zahtevati, da sprejme vse ukrepe, ki se od nje lahko razumno zahtevajo, da se zagotovi, da transakcija, ki jo je opravila, ni del davčne utaje. Zato so okoliščine, da je oseba, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, ravnala v dobri veri in s skrbnostjo preudarnega gospodarskega subjekta, da je sprejela vse razumne ukrepe, ki so bili v njeni moči, in da je njeno sodelovanje pri utaji izključeno, pomembni dejavniki za določitev možnosti, da se tej osebi naknadno naloži solidarna odgovornost za plačilo DDV.²²

55. Ta sodna praksa je v tem pogledu v skladu z oceno člena 273, prvi odstavek, Direktive o DDV. Ta državam članicam omogoča določitev še drugih obveznosti, ki so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj. Zato razširjena odgovornost prejemnika za tuje zamudne obresti morda pride v poštev za preprečevanje davčnih utaj v skladu s členom 205 v povezavi s členom 273, prvi odstavek, Direktive o DDV.

2. Razširjena odgovornost za preprečevanje davčnih utaj v skladu s členom 205 v povezavi s členom 273, prvi odstavek, Direktive o DDV

56. Kakor je že bilo navedeno zgoraj (točka 54), s pravom Unije ni v nasprotju od osebe, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek (to pomeni od solidarnega dolžnika), zahtevati, da sprejme vse ukrepe, ki se od nje lahko razumno zahtevajo, da se zagotovi, da transakcija, ki jo je opravila, ni del davčne utaje.²³

¹⁸ Sodbe z dne 21. junija 2012, Mahagében (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 48); z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 24), in z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 32), ter sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Poiarsa Madura v zadevi Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2005:745, točka 27).

¹⁹ Tako izrecno sodba z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 24).

²⁰ Sodbi z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 24), in z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 23).

²¹ Sodbe z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 25); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 24); z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 65), in z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 33).

²² Glej sodbo z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 26); podobno sodbi z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 25), in z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 66).

²³ Sodbe z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 25); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 24); z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 65), in z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 33).

57. Te izjave glede odgovornosti tretje osebe pa so v določenem razmerju napetosti do sodne prakse Sodišča glede pravice podjetja do odbitka vstopnega davka v okviru goljufije v zvezi z DDV. V skladu z njo se davčni zavezanec, ki je vedel ali bi moral vedeti,²⁴ da sodeluje pri transakciji, ki je del goljufije na področju DDV, za namene Direktive o DDV obravnava, kot da je sodeloval pri tej goljufiji.²⁵ To države članice *zavezuje*, da davčnemu zavezancu zavrnejo pravico do odbitka vstopnega davka (če je – tako kot v obravnavanem primeru – prejemnik dobave ali storitve).²⁶

58. Če bi se tožeči stranki z upoštevanjem te sodne prakse zavrnila pravica do odbitka vstopnega davka oziroma ji še bo zavrnjena, pa državni blagajni sploh ne bi nastala škoda, ki bi jo bilo treba še zavarovati prek odgovornosti v skladu s členom 205 Direktive o DDV. Odgovornost za tuj davek v višini odbitka vstopnega davka in hkratna zavrnitev enakega odbitka vstopnega davka zaradi enega in istega primera goljufije verjetno ne moreta biti združljivi z načelom sorazmernosti, zlasti ker bo običajno sledila še kazenskopravna sankcija na podlagi nacionalne zakonodaje držav članic (in ne na podlagi Direktive o DDV).

59. Ali imajo države članice torej pravico izbire, ali bodo prejemniku dobave ali storitve zavrnilo odbitek vstopnega davka ali pa bodo določile, da ta solidarno odgovarja za davek, je glede na besedilo Direktive o DDV in cilj harmonizacije bolj vprašljivo. Iz Direktive o DDV taka pravica izbire vsekakor izrecno ne izhaja. Morda bi nasprotno – z vidika preudarkov sorazmernosti – celo solidarna odgovornost kot enako primerno milejše sredstvo za zavarovanje davčnih prihodkov morala imeti prednost pred (morebiti večkratno) zavrnitvijo odbitka vstopnega davka.

60. Sodišču pa tega razmerja napetosti tu ni treba razrešiti. V obravnavanem primeru zato, ker ne gre za goljufijo v zvezi z DDV, ne pride v poštev ne zavrnitev odbitka vstopnega davka (v skladu s sodno prakso Sodišča) ne odgovornost za tuje zamudne obresti v skladu s členom 205 v povezavi s členom 273, prvi odstavek, Direktive o DDV.

3. Ali je neplačilo pravilno obračunanega davka davčna utaja?

61. Iz dokumentacije²⁷ izhaja, da gre pri očitku bolgarske finančne uprave dobaviteljici tožeče stranke za to, da ta DDV, nastalega in obračunanega pri transakcijah s tožečo stranko, ni pravočasno plačala. Prepoznega ali neizvedenega plačila obračunanega DDV pa ni mogoče šteti za davčno utajo oziroma goljufijo v zvezi z DDV v smislu zgoraj navedene sodne prakse.

62. Kakor je namreč že razsodil veliki senat Sodišča v zadevi Scialdone, je treba razlikovati med tem, ali davčni zavezanec DDV zgolj ne plača, in tem, da ga ne obračuna.²⁸ V tem pogledu davčni zavezanec zaradi dejstva, da je bil za DDV že oddan obračun, vendar pa ta ni bil plačan v zakonsko določenem roku, ne pridobi nobene prednosti, saj davek še naprej dolguje. Zato se za neplačilo DDV, za katerega je že bil oddan obračun, ne uporablja razlaga Sodišča, ki jo je to podalo glede člena 325(1) PDEU v zvezi z goljufijo na področju DDV.

²⁴ Sodišče v nekaterih starejših odločbah govori še o „mogel vedeti“ – glej na primer sodbo z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 60). Ta preširoka opredelitev, ki je temeljila izključno na vprašanju za predhodno odločanje, pa je bila očitno medtem pravilno opuščena.

²⁵ Sodbe z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, točka 94); z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 48); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točka 27); z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 39), in z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 56).

²⁶ Glej sodbe z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 47); z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 62); z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, točka 40); z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točka 26); z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 37); z dne 21. junija 2012, Mahagében (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 42), in z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točki 59 in 61).

²⁷ Glej točko 5 predloga za sprejetje predhodne odločbe v francoski različici (na strani 4 izvirnika) in točko 3 nemškega povzetka predloga za sprejetje predhodne odločbe.

²⁸ Sodba z dne 2. maja 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, točki 39 in 40).

63. Enako velja tudi za preostalo sodno prakso Sodišča s področja goljufij, saj – tako Sodišče²⁹ dalje – take opustitve plačila obračunanega DDV nimajo enake teže kot goljufije v zvezi s tem davkom. Kadar je namreč davčni zavezanec pravilno izpolnil obveznosti prijavljanja podatkov, ima finančna uprava že na voljo potrebne podatke, da ugotovi znesek DDV, ki ga je bilo treba obračunati, in morebitno opustitev plačila tega davka.

64. Drugače kot očitno meni Komisija, dejstvo, da je tretja oseba seznanjena s tem, da davčni zavezanec ni plačal davčnega dolga – to je razjasnjeno vsaj od odločitve velike senata v zadevi Scialdone³⁰ naprej – ne zadošča za to, da bi se lahko izhajalo iz tega, da je ta tretja oseba vedela ali bi morala vedeti, da je s svojo dobavo vpletena v goljufijo v zvezi z DDV ali utajo DDV. Ta tretja oseba mora namreč nasprotno vedeti oziroma bi morala vedeti, da transakcije niso bile pravilno obračunane z namenom ogoljufanja finančne uprave. Neplačilo *pravilno obračunanega davka* ni (goljufiva) prevara finančne uprave.

65. Kaj drugega bi morda veljalo, če bi tožeča stranka dobaviteljico namerno vključila kot vmesno družbo brez premoženja, ki *per se* ne bi bila sposobna plačati obračunanega DDV. To pa ne izhaja iz predloga za sprejetje predhodne odločbe. Dejstvo, da je tožeča stranka dobaviteljici plačala, tako da je ta načelno bila sposobna plačati obračunani dolg DDV, bolj govori proti temu. Na koncu pa je predložitveno sodišče tisto, ki mora to okoliščino razjasniti oziroma ugotoviti.

66. Iz opisa dejanskega stanja, kot ga je predstavilo predložitveno sodišče, v obravnavanem primeru ne gre za goljufijo v zvezi z DDV. Zato ni pomembno, ali je tožeča stranka vedela ali bi morala vedeti, da pravilno obračunani DDV ni bil pravočasno in v celoti plačan. S tem je prav tako izključena odgovornost za zamudne obresti tretje osebe v skladu s členom 205 v povezavi s členom 273, prvi odstavek, Direktive o DDV.

VI. Predlog

67. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanji Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) odgovori tako:

Člen 205 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje vključitvi zamudnih obresti, ki jih davčni zavezanec dolguje zaradi prepoznega plačila DDV, v solidarni dolg tretje osebe.

²⁹ Sodba z dne 2. maja 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, točki 41 in 42).

³⁰ Sodba z dne 2. maja 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).