

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 20. maja 2021(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 205 – Osebe, ki so dolžne plačati DDV v državno blagajno – Solidarna odgovornost prejemnika obdavčljive dobave, ki je uveljavljal pravico do odbitka DDV, pri čemer je vedel, da oseba, ki je dolžna plačati ta davek, tega davka ne bo plačala – Obveznost takega prejemnika, da plača DDV, ki ga ta oseba, ki ga je dolžna plačati, ni plačala, in zamudne obresti, dolgovane zato, ker ta oseba navedenega davka ni plačala“

V zadevi C-4/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) z odločbo z dne 16. decembra 2019, ki je na Sodišču prispela 7. januarja 2020, v postopku

„ALTI“ OOD

proti

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

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, L. Bay Larsen, sodnik, C. Toader, sodnica, M. Safjan (poročevalec) in N. Jääskinen, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite G. Arnaudov, agent,
- za bolgarsko vlado L. Zaharieva in E. Petranova, agentki,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in Y. Marinova, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 14. januarja 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 205 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2018, L 329, str. 53).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med „ALTI“ OOD in Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in prakse na področju obdavčitve in socialne varnosti, ki je pristojen za mesto Plovdiv pri centralni upravi nacionalne agencije za davčne prihodke, Bolgarija; v nadaljevanju: direktor) glede uveljavljanja solidarne odgovornosti družbe ALTI za plačilo davka na dodano vrednost (DDV), skupaj z zamudnimi obrestmi.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 193 Direktive 2006/112 določa:

„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 199b in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

4 Členi od 194 do 200 in od 202 do 204 te direktive v bistvu določajo, da se za osebe, ki so dolžne plačati DDV, lahko štejejo ali se celo morajo šteti druge osebe, ki niso davčni zavezanci in ki dobavljajo obdavčljivo blago ali opravljajo obdavčljivo storitev.

5 Člen 205 navedene direktive določa:

„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.“

Bolgarsko pravo

6 Člen 177 Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost) (DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006), naslovljen „Odgovornost osebe v primeru zlorab“, v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„(1) Oseba, registrirana kot zavezanica za DDV in prejemnica obdavčljive dobave, mora odgovarjati za dolgovani davek, ki ga druga registrirana oseba ni plačala, ko uveljavlja pravico do odbitka vstopnega DDV, ki je neposredno ali posredno povezan z dolgovanim in neplačanim DDV.“

(2) Odgovornost v skladu z odstavkom 1 se uveljavlja, če je oseba, registrirana kot zavezanica za DDV, vedela ali bi morala vedeti, da ta davek ne bo plačan, in če je nadzorni organ to dokazal v skladu s členi od 117 do 120 Danachno – osiguritelen protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih).

(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 bistveno

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 davnega zavezanca, ki dolguje neplačani davek.

(6) V primerih iz odstavkov 1 in 2 se odgovornost uveljavlja do davnega zavezanca, ki je neposredno 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.“

7 Člen 14 zakonika o davnem postopku in socialnih zavarovanjih (DV št. 105 z dne 29. decembra 2005) določa:

„Osebe, ki so dolžne plačati davek, so fizične in pravne osebe, ki

1. so zavezanci za obvezne davke ali prispevke za socialno zavarovanje;
2. morajo obračunati in plačati obvezne davke ali prispevke za socialno zavarovanje;
3. odgovarjajo za dolg oseb iz točk 1 in 2.“

8 Člen 16 tega zakonika določa:

„1. Oseba, ki je dolžna plačati davek, iz člena 14, točka 3 je oseba, ki mora v zakonsko določenih primerih plačati [DDV] ali obvezni prispevek za socialno zavarovanje zavezanca za plačilo tega davka ali prispevka ali osebe, ki je dolžna pobrati in plačati obvezne davke ali prispevke za socialno zavarovanje, ki niso bili plačani v predpisanem roku.

2. Za osebe, ki so dolžne plačati davek, iz člena 14, točka 3, veljajo pravila o pravicah in obveznostih pravnega subjekta v postopkih v smislu tega zakonika.

3. Odgovornost osebe, ki je dolžna plačati davek, iz člena 14, točka 3, zajema obvezne davke in prispevke za socialno zavarovanje, obresti in stroške izterjave.“

9 Člen 121 Zakon za zadolženiata i dogovorite (zakon o obligacijskih razmerjih in pogodbah) (DV št. 275 z dne 22. novembra 1950) določa:

„Razen v primerih, določenih z zakonom, solidarna odgovornost med dvema ali več dolžniki nastane šele, ko je bila dogovorjena.“

10 Člen 122 tega zakona določa:

„Upnik lahko zahteva izpolnitev celotne terjatve od solidarnega dolžnika po svoji izbiri.

Postopki zoper enega od solidarnih dolžnikov ne posegajo v pravico upnika do drugih dolžnikov.“

11 Člen 126 navedenega zakona določa:

„Če je mogoče neizpolnitev pripisati le enemu od dolžnikov, 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.“

12 člen 1 Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (zakon o obrestih na davke, dajatve in druge podobne terjatve države) (DV št. 91 z dne 12. novembra 1957) določa:

„Na davke, dajatve, odbitke od dobička, prispevke v proračun in druge podobne terjatve države, ki so ali niso bile pobrane v rokih, določenih za prostovoljno plačilo, se obračunajo obresti, izračunane po zakonski obrestni meri.

Enake obresti se obračunajo pri izterjavi prispevkov za obvezno zavarovanje premoženja v roku, določenem za prostovoljno plačilo.

Obresti na obresti in obresti na globe se ne dolgujejo.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

13 ALTI je družba z omejeno odgovornostjo bolgarskega prava. Leta 2014 je pri „FOTOMAG“ EOOD, enoosebni družbi z omejeno odgovornostjo bolgarskega prava, kupila kombajn, traktor in voziček (v nadaljevanju: kmetijska oprema), ki jih je družba FOTOMAG od družbe s sedežem v Združenem kraljestvu pridobila znotraj Skupnosti. Družba FOTOMAG je za dobave kmetijske opreme družbi ALTI izdala tri račune z navedbo DDV na vsakem od njih. Družba ALTI je po plačilu teh računov uveljavljala pravico do odbitka DDV in zadevne odbitke navedla v davčnih obračunih za davčni obdobji april in junij 2014.

14 Ker je bila družba FOTOMAG predmet postopka odmere davka, so bolgarski davčni organi s popravno odločbo o odmeri davka z dne 27. junija 2016 ugotovili, da ta družba ni plačala skoraj celotnega DDV, obračunanega za pridobitve znotraj Skupnosti, ki je bil izračunan na podlagi računov, naslovljenih na družbo ALTI.

15 V okviru postopka odmere davka, uvedenega proti družbi ALTI, so ti davčni organi ugotovili, da sta družbi ALTI in FOTOMAG isto osebo zadolžili za svoje računovodske izkaze, vodenje njihovih bančnih računov in vložitev računov DDV, da je nakup kmetijske opreme, ki ga je izvedla družba FOTOMAG, financirala tretja družba, katere družbenika sta bili poslovodji družb FOTOMAG in ALTI, ter da je prevoz kombajna iz Združenega kraljestva prek druge družbe organiziral poslovodja in predstavnik družbe ALTI. Na podlagi teh ugotovitev so navedeni davčni organi ugotovili, da je družba ALTI sama organizirala nakup kmetijske opreme, ki ga je izvedla družba FOTOMAG, s pridobitvijo znotraj Skupnosti, da bi neupravičeno obračunala DDV in da je družba ALTI vedela, da družba FOTOMAG ne bo plačala DDV na zadevnih treh računih. Ti davčni organi so poleg tega menili, da bi morala družba ALTI vedeti – ker je bil namen transakcije med družbama FOTOMAG in ALTI zaobiti zakon v smislu člena 177(3), točka 2, zakona o DDV – da družba FOTOMAG ne bo plačala DDV v smislu te določbe.

16 V teh okoliščinah so bolgarski davčni organi v popravni odločbi o odmeri davka z dne 23. februarja 2018, ki je bila naslovljena na družbo ALTI in popravljena s popravno odločbo o odmeri davka z dne 6. marca 2018, na podlagi člena 177(3), točka 2, zakona o DDV uveljavljali solidarno odgovornost te družbe za DDV, ki ga družba FOTOMAG ni plačala.

17 Družba ALTI je pri direktorju vložila upravno pritožbo, v kateri je med drugim trdila, da subjektivni element, zahtevan v ?lenu 177(3), to?ka 2, zakona o DDV, in sicer dejstvo, da bi družba ALTI morala vedeti, da družba FOTOMAG ne bo pla?ala DDV, ni izpolnjen.

18 Ker je direktor to upravno pritožbo zavrnil, je družba ALTI pri Administrativen sad – Plovdiv (upravno sodiš?e v Plovdivu, Bolgarija) vložila tožbo. To sodiš?e je s sodbo z dne 22. marca 2019 tožbo družbe ALTI zoper popravno odlo?bo o odmeri davka zavrnilo kot neutemeljeno.

19 Administrativen sad – Plovdiv (upravno sodiš?e v Plovdivu) je menilo, da je iz elementov, zbranih med postopkom, razvidno, da bi družba ALTI morala vedeti, da družba FOTOMAG ne bo izpolnila svoje obveznosti pla?ila DDV. V zvezi s tem je to sodiš?e zlasti ugotovilo, da razmerja med družbama ALTI in FOTOMAG dejansko presegajo okvir obi?ajnih poslovnih razmerij, da družba FOTOMAG ni nikoli opravljala dejavnosti v zvezi s prodajo kmetijske opreme in da ni imela nobenih izkušenj na tem podro?ju, da je bil izvršni direktor in delni?ar tretje družbe, ki je družbi FOTOMAG posodila sredstva za nakup kmetijske opreme, poslovodja družbe ALTI oziroma družbe FOTOMAG, ter da je ena in ista oseba opravljala ban?na nakazila med družbami ALTI, FOTOMAG in to tretjo družbo, opravljala knjigovodstvo družb ALTI, FOTOMAG in družbe, ki se je dogovorila za prevoz kmetijske opreme iz Združenega kraljestva, ter predložila dav?ne obra?une družb ALTI in FOTOMAG. Navedeno sodiš?e je na podlagi tega ugotovilo, da je bil cilj razmerij med družbama ALTI in FOTOMAG zaobiti zakon in da družba ALTI na podlagi dolo?b ?lena 177(3), to?ka 2, zakona o DDV v povezavi s ?lenom 16(3) zakonika o dav?nem postopku in socialnih zavarovanjih zavezana ni bila zavezana pla?ati le davek, ampak tudi zamudne obresti, dolgovane zato, ker oseba, ki je bila dolžna pla?ati davek, tega davka ni pla?ala.

20 Družba ALTI sodbo Administrativen sad – Plovdiv (upravno sodiš?e v Plovdivu) izpodbija pri Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodiš?e, Bolgarija).

21 Družba ALTI v pritožbi med drugim trdi, da je v skladu s sodno prakso bolgarskih sodiš? na podlagi ?lena 177(3), to?ka 2, zakona o DDV sicer mogo?e uveljavljati odgovornost prejemnika obdav?ljive dobave, ?e je ta prejemnik uveljavljal pravico do odbitka v zvezi z davkom, ki ga dolguje in ga ni pla?al njegov dobavitelj, da pa ta odgovornost ne zajema zamudnih obresti, dolgovanih zato, ker oseba, ki je dolžna pla?ati davek, tega davka ni pla?ala.

22 Predložitveno sodiš?e poudarja, da mora v skladu s ?lenom 177(3), to?ka 2, zakona o DDV prejemnik obdav?ljive dobave odgovarjati za davek, ki ga je dolžna pla?ati druga oseba, pa ga ni pla?ala, kadar je uveljavljala pravico do odbitka vstopnega davka, ki je neposredno ali posredno povezana z dolgovanim in nepla?anim davkom, pri ?emer se taka solidarna odgovornost uveljavlja, ?e je prejemnik vedel ali bi moral vedeti, da navedeni davek ne bo pla?an. Ta dolo?ba naj bi bila v skladu s ?lenom 205 Direktive 2006/112, kot naj bi med drugim izhajalo iz sodbe z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C?384/04, EU:C:2006:309).

23 Vendar pa naj bolgarski zakonodajalec pri dolo?itvi obsega te solidarne odgovornosti v ?lenu 177 zakona o DDV ne bi izrecno navedel, da prejemnik dobave ni dolžan pla?ati le nepla?ani davek, ampak tudi zamudne obresti, dolgovane od nastanka obveznosti obra?una tega davka. Predložitveno sodiš?e navaja, da je tako obveznost vseeno mogo?e izpeljati iz ?lena 16(3) zakonika o dav?nem postopku in socialnih zavarovanjih, ?eprav je bolgarsko vrhovno upravno sodiš?e v zvezi s tem izdalo protislovne sodbe. V tem okviru predložitveno sodiš?e pojasnjuje, da se sprašuje, ali ?len 205 Direktive 2006/112 in na?elo sorazmernosti nasprotujeta temu, da se v zadevno ureditev solidarne odgovornosti vklju?ijo zamudne obresti, dolgovane zato, ker oseba, ki je dolžna pla?ati davek, navedenega davka ni pla?ala, in torej nasprotujeta nacionalnim predpisom, kot so ti iz ?lena 16(3) tega zakonika.

24 V teh okoliščinah je Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 205 Direktive [2006/112] 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 popravne odločbe o odmeri davka, s katero je ugotovljena solidarna odgovornost, oziroma do poplata dolga?

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) [zakonika o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih], v skladu s katero odgovornost tretje osebe za davke, ki jih davčni zavezanec ni plačal, obsega davke in obresti?“

Vprašanji za predhodno odločanje

25 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 205 Direktive 2006/112 v povezavi z načelom sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora oseba, ki je v smislu tega člena solidarno odgovorna, poleg zneska DDV, ki ga oseba, ki je dolžna plačati ta davek, ni plačala, plačati zamudne obresti na ta znesek, ki jih dolguje oseba, ki je dolžna plačati davek.

26 V zvezi s tem je treba poudariti, da lahko države članice v skladu s členom 205 Direktive 2006/112 v položajih iz členov od 193 do 200 in od 202 do 204 te direktive določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati DDV, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.

27 V členih od 193 do 200 in od 202 do 204 Direktive 2006/112 so v skladu s namenom oddelka 1, poglavje 1, naslova XI te direktive, naslovljenega „Osebe, ki so dolžne plačati DDV davčnim organom“, določene osebe, ki so dolžne plačati DDV. Čeprav člen 193 navedene direktive kot temeljno pravilo določa, da je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, je v tem členu natančneje določeno, da druge osebe lahko ali morajo plačati ta davek v primerih iz členov od 194 do 199b in 202 iste direktive.

28 Iz sobesedila, ki ga tvorijo členi od 193 do 205 Direktive 2006/112, je razvidno, da člen 205 te direktive spada v sklop določb, katerih namen je določiti osebo, ki je dolžna plačati DDV, ob upoštevanju različnih položajev. S tem je namen teh določb, da se državni blagajni zagotovi učinkovito pobiranje DDV pri osebi, ki je glede na predvideni položaj najprimernejša, zlasti kadar pogodbeni stranki nista v isti državi članici ali kadar se transakcija, ki je predmet DDV, nanaša na transakcije, za katere je treba zaradi njihove posebnosti določiti drugo osebo od tiste iz člena 193 te direktive.

29 Zato člen 205 Direktive 2006/112 državam članicam načeloma dovoljuje, da zaradi učinkovitega pobiranja DDV sprejmejo ukrepe, na podlagi katerih je druga oseba, kot je tista, ki je običajno dolžna plačati ta davek na podlagi členov od 193 do 200 in od 202 do 204 te direktive, solidarno odgovorna za plačilo navedenega davka.

30 To razlago poleg tega potrjuje sodba z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, točka 19 in navedena sodna praksa), v zvezi z razlago člena 21(3) Šeste Direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo

Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 352), ki je bil enak členu 205 Direktive 2006/112.

31 Ker pa v členu 205 Direktive 2006/112 niso navedene niti osebe, ki jih države članice lahko določijo za solidarne dolžnike, niti položaji, v katerih se taka določitev lahko opravi, morajo države članice določiti pogoje in podrobna pravila za uveljavljanje solidarne odgovornosti iz tega člena.

32 V zvezi s tem je treba opozoriti, da morajo države članice pri izvajanju take pristojnosti spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi sta zlasti načeli pravne varnosti in sorazmernosti (sodba z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, točka 20 in navedena sodna praksa).

33 Natančneje, v zvezi z načelom sorazmernosti je Sodišče že presodilo, da morajo imeti države članice v skladu s tem načelom možnost uporabe ukrepov, 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. 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 (sodba z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, točki 21 in 22 ter navedena sodna praksa).

34 V teh okoliščinah mora biti izvajanje možnosti držav članic, da določijo solidarnega dolžnika, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, da zagotovijo njegovo učinkovito pobiranje, utemeljeno z dejanskim in/ali pravnim razmerjem med zadevnima osebama glede na načeli pravne varnosti in sorazmernosti. Natančneje, države članice morajo natančno opredeliti posebne okoliščine, v katerih je treba osebo, kot je prejemnik obdavčljive transakcije, šteti za solidarno odgovorno za plačilo davka, ki ga dolguje njegov sopogodbenuk, čeprav ga je plačala s plačilom cene transakcije.

35 V tem okviru je treba opozoriti, da je boj proti morebitnim davčnim utajam, davčnemu izogibanju in zlorabam cilj, ki ga zakonodaja Unije o skupnem sistemu DDV priznava in spodbuja, in da načelo prepovedi zlorabe prava vodi do prepovedi popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske stvarnosti, opravljenih zgolj zaradi pridobitve davčne ugodnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točka 46).

36 Sodišče je tako presodilo, da člen 205 Direktive 2006/112 državi članici dovoljuje, da določi osebo kot solidarno odgovorno za plačilo DDV, če je ta oseba ob transakciji, opravljeni za njo, vedela ali bi morala vedeti, da davek, dolgovan za to transakcijo ali prejšnjo ali poznejšo transakcijo, ne bo plačan, in da se glede tega opre na domneve v zvezi s tem, če takih domnev ni mogoče oblikovati tako, da postane praktično nemogoče ali prekomerno oteženo, da bi jih davčni zavezanec izpodbijal z nasprotnim dokazom in bi bil tako vzpostavljen sistem objektivne odgovornosti, ki presega tisto, kar je nujno za varovanje pravic državne blagajne. Dejansko mora biti gospodarskim subjektom, ki ravnajo previdno, kot se od njih lahko upravičeno zahteva, da se zagotovi, da njihove transakcije niso del verige, ki vključuje nezakonite ali goljufije transakcije, omogočeno, da se zanesejo na zakonitost teh transakcij, ne da bi pri tem tvegali, da bi postali solidarno odgovorni za plačilo tega davka, ki bi ga moral plačati drug davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi, C-384/04, EU:C:2006:309, točki 32 in 33 ter navedena sodna praksa).

37 Sodišče je presodilo tudi, da 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 zlorabi ali utaji izključeno, elementi, ki jih je treba upoštevati za določitev možnosti, da se tej osebi naknadno naloži solidarna odgovornost za plačilo dolgovanega DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, točka 26 in navedena

sodna praksa).

38 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da člen 177 zakona o DDV, naslovljen „Odgovornost osebe v primeru zlorabe“, v odstavku 2 določa, da je treba šteti, da je oseba solidarno odgovorna za plačilo dolgovanega davka, če je ta oseba uveljavljala pravico do odbitka, čeprav je vedela ali bi morala vedeti, da oseba, ki je dolžna plačati davek, ni imela namena plačati davka, pri čemer mora nadzorni organ dokazati, da so ti pogoji izpolnjeni. Iz predložitvene odločbe je razvidno tudi, da člen 177(3), točka 2, tega zakona določa, da se za domnevo, da bi zadevna oseba morala vedeti, da oseba, ki je dolžna plačati davek, ni nameravala plačati dolgovanega davka, ne zahteva le, da tega davka dejansko ni plačal kateri koli predhodni dobavitelj, ampak tudi, da je obdavčljiva transakcija fiktivna, da se z njo zaobide zakon ali pa, da se njena cena bistveno razlikuje od tržne cene.

39 Iz predložitvene odločbe in pisnega stališča bolgarske vlade pa je razvidno, da je taka domneva izpodbojna. Poleg tega iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, ni razvidno, da bi bilo tako domnevo praktično nemogoče ali preizredno težko izpodbijati. Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, ali ima zadevna oseba možnost dokazati svojo dobrovernost.

40 V teh okoliščinah je treba ugotoviti – kot navaja predložitveno sodišče – da določba, kot je člen 177 zakona o DDV, izpolnjuje zahteve v zvezi z uporabo člena 205 Direktive 2006/112, na katere je bilo opozorjeno v točkah 36 in 37 te sodbe.

41 Vendar predložitveno sodišče navaja, da čeprav člen 177 zakona o DDV omogoča, da se osebe iz tega člena štejejo za solidarno odgovorne le za plačilo DDV, je tem osebam na podlagi člena 16(3) zakonika o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih mogoče naložiti tudi, da plačajo zamudne obresti, dolgovane zato, ker oseba, ki je dolžna plačati ta davek, tega ni plačala.

42 V zvezi s tem je treba poudariti, da čeprav se v skladu z besedilom člena 205 Direktive 2006/112 solidarna odgovornost iz tega člena nanaša le na plačilo DDV, to besedilo ne izključuje možnosti, da države članice solidarnemu dolžniku naložijo vse elemente v zvezi s tem davkom, kot so zamudne obresti, ki jih dolguje oseba, ki je dolžna plačati ta davek, pa ga ni plačala. Vendar je treba pojasniti, da lahko države članice ureditev solidarne odgovornosti razširijo tako, da ta zajema take elemente le, če je taka razširitev upravičena glede na cilje, ki jim sledi člen 205 Direktive 2006/112, in je, kot je bilo opozorjeno v točki 32 te sodbe, v skladu z načeloma pravne varnosti in sorazmernosti.

43 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da če pravilo nacionalnega prava, ki solidarnemu dolžniku nalaga plačilo zamudnih obresti v zvezi z glavnim dolgom, omogoča boj proti zlorabam na področju DDV, to pravilo prispeva k uresnitvi cilja, da se državni blagajni zagotovi učinkovito pobiranje DDV, ki mu sledi člen 205 Direktive 2006/112. Poleg tega, ker uporaba takega pravila predpostavlja, da je dokazano, da je sopogodbenuk osebe, ki je dolžna plačati davek, vedel ali bi moral vedeti, da ta ne bo plačala tega davka, pri čemer je sam uveljavljal svojo pravico do odbitka, se zdi obveznost takega sopogodbenuka – za katerega se šteje, da je zaradi svoje prostovoljne udeležbe pri zlorabi na področju DDV že od začetka vedel za nezakonit namen osebe, ki je dolžna plačati davek, da tega ne bo plačala – da odpravi učinke, povezane z zamudo njegovega plačila, za katero je deloma tudi sam odgovoren, hkrati sorazmerna in v skladu z načelom pravne varnosti.

44 Tak pristop je poleg tega v skladu s ciljem člena 205 Direktive 2006/112, kot je opisan v točkah 28 in 29 te sodbe, ki je državam članicam omogočiti, da državni blagajni zagotovijo učinkovito pobiranje DDV pri osebah, ki so glede na predvideni položaj najprimernejše. V primeru zlorabe na področju DDV, kot je ta, ki jo določa nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari, mora imeti državna blagajna možnost, da zaradi učinkovitosti od vsakega sopogodbnika, ki je sodeloval pri tej zlorabi, izterja dolgovani davek in vse elemente, povezane s tem davkom.

45 Glede na vse zgoraj navedene ugotovitve je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 205 Direktive 2006/112 v povezavi z načelom sorazmernosti 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 DDV, 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.

Stroški

46 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 205 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načelom sorazmernosti je treba 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 (DDV), 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.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.