Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 2. junija 2022 [1]

Zadeva C-1/21

MC

proti

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe Administrativen sad Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovem, Bolgarija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčno pravo – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Nacionalna ureditev, ki določa solidarno odgovornost uprave družbe, če je ta uprava družbi na nepošten način odtegnila premoženje, tako da ta družba ni mogla poravnati svojih davčnih dolgov (med njimi tudi dolgov iz naslova DDV) – Odgovornost, ki obsega tudi obresti, ki jih dolguje družba – Področje uporabe prava Unije – Načelo sorazmernosti“

I. Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe ponovno odpira znano vprašanje pristojnosti v novi preobleki. Ali pomeni v splošnem davčnem pravu predvidena solidarna odgovornost fizične osebe (ki sama ni davčna zavezanka za davek na dodano vrednost (DDV)) za davčne dolgove in obresti druge osebe izvajanje prava Unije, za katero bi bile lahko v Direktivi o DDV ali drugem pravu Unije določene zahteve? Ali pa je solidarna odgovornost osebe, ki je vzročno prispevala k temu, da druga oseba ni mogla pravočasno izpolniti svoje obveznosti plačila davka, povsem nacionalno, procesnopravno pravilo za zavarovanje davčnih prihodkov, na katero se pravo Unije ne nanaša?

2. To nekoliko spominja na položaj v sodbi, o kateri se je veliko razpravljalo [2], to je sodbi Åkerberg Fransson, [3] pri kateri se je kazenska obsodba zavezanca za DDV zaradi utaje DDV štela za izvajanje prava Unije. Vendar je vprašanje, o katerem je treba odločiti v obravnavani zadevi, širše.

[1] Jezik izvirnika: nemščina.

[2] Glej na primer pojasnila zveznega ustavnega sodišča, sodba z dne 24. aprila 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, točka 91). Jasno kritiko je mogoče najti tudi pri Widmann, W., *Geltung der EU-Grundrechte-Charta bei der Sanktion mehrwertsteuerlicher Verfehlungen*, Umsatzsteuer-Rundschau 2014, str. 5 (str. 6 in 7).

[3] Sodba z dne 26. februarja 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

3. V obravnavani zadevi namreč ne gre za odgovornost zavezanca za DDV, temveč za odgovornost osebe, ki *ni* zavezanec za DDV. Ta oseba tudi ni utajila DDV, ampak si je kot član uprave očitno neprimerno zvišala plačo v družbi in ji tako odtegnila premoženje. Zaradi tega družba doslej ni mogla v celoti oziroma pravočasno plačati svojih dolgov (med njimi tudi dolgov in obresti iz naslova DDV).

4. Ali spada splošna solidarna odgovornost organa zaradi ravnanja, ki je škodljivo za družbo (neke vrste protipravno prilastitev), že zato na področje uporabe Direktive o DDV in s tem na področje uporabe prava Unije, ker družba zaradi tega ravnanja med drugim ni mogla pravočasno oziroma v celoti poravnati svojih dolgov iz naslova DDV in pripadajočih obresti? Drugače povedano: kje je meja področja uporabe prava Unije, kadar gre zgolj za posredno povezavo s pobiranjem DDV?

II. Pravni okvir

A. Pravo unije

5. Pravni okvir Unije sestavljata Direktiva 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[4] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), 26. julija 1995 v Bruslju podpisana Konvencija, pripravljena na podlagi člena K.3 Pogodbe o Evropski uniji, o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti,[5] v nadaljevanju: Konvencija ZFI) in člen 325 PDEU.

1. Primarno pravo

6. V skladu s členom 325(1) PDEU „Unija in države članice preprečujejo goljufije in za druga nezakonita dejanja, ki škodijo finančnim interesom Unije, z ukrepi, sprejetimi v skladu s tem členom, ki delujejo svarilno in so takšni, da v državah članicah, ter v institucijah, organih, uradih in agencijah Unije, omogočajo učinkovito zaščito“.

7. V skladu s členom 325(2) PDEU države članice sprejmejo „za preprečevanje goljufij, ki škodijo finančnim interesom Unije, enake ukrepe, kakršne sprejmejo za preprečevanje goljufij, ki škodijo njihovim lastnim finančnim interesom“.

2. Konvencija ZFI

8. Člen 1 („Splošne določbe“) Konvencije ZFI v svojem odstavku 1 določa:

„Goljufije, ki škodijo finančnim interesom [Unije], so po tej konvenciji:

[…]

(b) glede prihodkov, vsako namerno dejanje ali opustitev v zvezi z:

– uporabo ali predložitvijo lažnih, nepravilnih ali nepopolnih izjav ali dokumentov, katere posledica je nezakonito zmanjšanje sredstev splošnega proračuna [Unija] ali proračunov, ki jih upravlja [Unija] ali se upravljajo v [njenem] imenu,

[4] Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006, UL 2006, L 347, str. 1, kot je veljala v spornem letu (2014).

[5] UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 19, zvezek 8, str. 57 in naslednje.

– nerazkritjem podatkov, ki pomeni kršitev določenih obveznosti z enako posledico,

– neustrezno uporabo zakonito pridobljenih koristi z enako posledico.“

9. Člen 2 („Sankcije“) te Konvencije v odstavku 1 določa:

„Vsaka država članica sprejme potrebne ukrepe za zagotovitev, da se ravnanje iz člena 1 in udeležba pri ravnanju iz člena 1(1), napeljevanje k njemu ali poskus takega ravnanja kaznujejo z učinkovitimi, sorazmernimi in odvračilnimi kazenskimi sankcijami, ki vsaj pri velikih goljufijah vključujejo tudi kazen odvzema prostosti, ki lahko vodi v izročitev; za veliko goljufijo se šteje goljufija, ki zajema najmanjši znesek, ki ga določi posamezna država članica. Najmanjši znesek ne sme presegati 50000 [EUR].“

10. Člen 9 („Notranji predpisi“) te Konvencije določa:

„Nobena določba v tej konvenciji ne preprečuje državam članicam sprejetja notranjih predpisov, ki presegajo obveznosti iz te konvencije.“

3. Direktiva o DDV

11. Člen 205 Direktive o DDV vsebuje naslednjo določbo:

„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.“

12. V navedenih členih iz Naslova XI (Poglavje 1) je urejena dolžnost plačila oziroma davčna obveznost „davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“. Uprave družb tam niso omenjene, prav tako ne neustrezno izplačilo plače.

13. Člen 273 Direktive o DDV določa:

„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.“

B. Bolgarsko pravo

14. Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (zakon o davčnem postopku in postopku na področju socialne varnosti, v nadaljevanju: DOPK) vsebuje te določbe.

15. Člen 14 DOPK se nanaša na dolžnika:

„Dolžniki so fizične in pravne osebe, ki:

1. so zavezane plačati davke ali obvezne prispevke za socialno varnost“.

16. Člen 19(2) DOPK ureja odgovornost poslovodnega organa za zmanjšanje premoženja družbe in določa:

„Poslovodja ali član uprave, ki iz premoženja pravne osebe, ki je dolžnik v sladu s členom 14, točka 1 ali 2, v slabi veri odvede plačila v denarju ali v naravi, ki pomenijo prikrito razdelitev dobička ali dividend, ali prenese premoženje dolžnika neodplačno ali po cenah, ki so znatno nižje od tržnih cen, s čimer zmanjša premoženje dolžnika, zaradi česar niso plačani davki ali obvezni prispevki za socialno varnost, odgovarja za dolgove do višine izvedenih plačil oziroma do višine zmanjšanja premoženja.“

17. Člen 20 DOPK se nanaša na vrstni red pri izvršbi:

„V primerih, določenih v členu 19, se zavarovanje in izvršba najprej izvršita na premoženju dolžnika, za katerega davčni dolg in dolg iz naslova socialnih prispevkov se odškodninsko odgovarja.“

18. Člen 21(3) DOPK vsebuje določbe o akcesornosti solidarnega dolga do glavnega dolga:

„Odgovornost tretje osebe odpade, če je bil dolg, za katerega je bila ta ugotovljena s pravnomočnim pravnim aktom, izbrisan. V tem primeru se plačani zneski vrnejo v skladu s postopkom iz poglavja 16, oddelek 1.“

19. Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) v členu 3(1) opredeljuje davčnega zavezanca:

„Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki opravlja neodvisno ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

20. Člen 89(1) zakona o DDV določa, kdaj je treba plačati davčni dolg:

„Če je za 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 Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite [(teritorialni direktorat nacionalne agencije za prihodke)] v korist državnega proračuna.“

21. 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 obveznost plačila obresti:

„Davki, pristojbine, davčni odtegljaji ter prispevki v proračun in v druge podobne javnopravne terjatve, ki v rokih, določenih za prostovoljno plačilo, niso bili plačani, odvedeni oziroma odvedeni, pa ne pravočasno plačani, se izterjajo skupaj z zakonskimi obrestmi.“

22. Kot navaja predložitveno sodišče, razlaga člena 19(2) DOPK v povezavi s členom 1 Zakona o obrestih na davke, pristojbine in podobne javnopravne terjatve v bolgarski sodni praksi ni enotna. Iz enega dela sodne prakse izhaja, da odgovornost nepoštenega organa obsega tudi obresti, iz drugega dela pa, da obsega le glavno terjatev.

III. Spor v glavni stvari

23. Predmet postopka pred predložitvenim nacionalnim sodiščem je tožba MC (v nadaljevanju: tožeča stranka), s katero oporeka zakonitosti odločbe o odmeri davka na podlagi solidarne odgovornosti. Z odločbo se je od tožeče stranke zahtevalo plačilo davka druge osebe za davčno obdobje od decembra 2014 dalje na podlagi njene osebne odgovornosti za ta davek. Ta solidarna odgovornost naj bi temeljila na še neporavnanih dolgovih iz naslova DDV (skupaj z obrestmi) drugega davčnega zavezanca, in sicer družbe „ZZ“ AD (v nadaljevanju: družba), katere poslovodni organ je bila v zadevnem obdobju tožeča stranka.

24. Da bi se izterjali zneski, ki jih je dolgovala družba, je bil zoper njo uveden izvršilni postopek. Družbi so bili večkrat posredovani pozivi, naj prostovoljno plača, česar pa ni storila. Zato je izvršilni organ dolgove družbe do države, ki zajemajo tudi zgoraj omenjene obresti na nepravočasno plačan DDV, razglasil za težko izterljive dolgove.

25. Uveljavljanje odgovornosti tožeče stranke temelji na okoliščini, da je svojo plačo večkrat zvišala, ne da bi lahko predložila veljavno dokazilo o teh zvišanjih. Način, na katerega je bila izplačana zvišana plača, tudi ni ustrezal zakonskim zahtevam. Zneski so bili nakazani odvetniku, ki je delal za družbo, ta pa jih je nato nakazal na račun žene tožeče stranke, do katerega je imela dostop tudi tožeča stranka.

26. Tožeča stranka plačilu oporeka. Njen glavni argument je, da med plačo, ki jo je prejela kot poslovodni organ davčnega zavezanca, in neobstojem denarnih sredstev za plačilo javnopravnih terjatev ni nobene vzročne zveze. Finančna uprava v bistvu trdi, da je bila tožeča stranka kot poslovodni organ davčnega zavezanca (tudi v zvezi z DDV) nepoštena, saj je med upoštevnim davčnim obdobjem prejemala plačo v višini, za katero ni dokazano, da je bila zakonito določena.

27. V okviru predloga za sprejetje predhodne odločbe predložitveno sodišče izhaja iz tega, da je tožeča stranka prek tretje osebe odredila prenos zneska iz premoženja družbe na fizično osebo, ki je z njo povezana ali je vsaj za to vedela, in je pri tem v skladu z nacionalnim pravom ravnala nepošteno. Zaradi zmanjšanja premoženja družbe za višino tega zneska niso bile plačane zapadle obresti na DDV, ki so se natekle decembra 2014. Ob upoštevanju vprašanja za predhodno odločanje izhajam iz tega, da zato tudi niso bili plačani dolgovi iz naslova DDV.

28. Poleg tega predložitveno sodišče opozarja, da je odgovornost za neplačane davke v skladu s členom 19(2) DOPK solidarna in da, čeprav nastane po davčnem dolgu davčnega zavezanca, obstaja le do izbrisa davčnega dolga. Pri tem ta odgovornost nikakor ne temelji na goljufivih ali nepoštenih ravnanjih, storjenih v okviru neodvisne ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca (to je družbe).

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

29. Administrativen sad Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovem, Bolgarija) ki obravnava tožbo zoper odločbo o solidarni odgovornosti, je Sodišču s sklepom z dne 18. novembra 2020 v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 9 Konvencije, pripravljene na podlagi člena K.3 Pogodbe o Evropski uniji, o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti v povezavi s členom 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnemu pravnemu instrumentu, kot je določen v členu 19(2) DOPK, na usklajenem področju davka na dodano vrednost, zaradi uporabe katerega postane naknadno solidarno odgovorna fizična oseba, ki ni davčni zavezanec in ne dolguje davka na dodano vrednost, ki pa je z nepoštenim ravnanjem povzročila, da pravna oseba, ki je davčni zavezanec in davčni dolžnik, ni plačala davka na dodano vrednost?

2. Ali razlaga teh določb in uporaba načela sorazmernosti ne nasprotujeta nacionalnemu pravnemu instrumentu, določenemu v členu 19(2) DOPK, niti v zvezi z obrestmi na davek na dodano vrednost, ki ga davčni zavezanec ni pravočasno plačal?

3. Ali je nacionalni pravni instrument, določen v členu 19(2) DOPK, v primeru, v katerem nepravočasnega plačila davka na dodano vrednost, ki je povzročilo obrestovanje dolga iz naslova davka na dodano vrednost, ni mogoče pripisati ravnanju fizične osebe, ki ni davčna zavezanka, temveč ravnanju druge osebe ali nastanku objektivnih okoliščin, v nasprotju z načelom sorazmernosti?“

30. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložile tožeča stranka, Bolgarija, Kraljevina Španija in Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) Poslovnika odločilo, da se ustna obravnava ne opravi.

V. Pravna presoja

31. Vsa vprašanja predložitvenega sodišča so usmerjena v to, ali pravo Unije nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa solidarno odgovornost fizične osebe (osebe, ki ni davčna zavezanka), če je njeno ravnanje kot organ pravne osebe privedlo do tega, da ta pravna oseba svojih davčnih dolgov – med njimi tudi dolgov iz naslova DDV – ni mogla pravočasno ali v celoti plačati. Ta vprašanja predpostavljajo, da spada taka odgovornost osebe, ki ni davčna zavezanka, na področje uporabe prava Unije.

A. Pristojnost Sodišča

32. V svojem stališču Bolgarija o tem dvomi. Sodišče lahko v okviru predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU razlaga pravo Unije le v mejah pristojnosti, ki so mu dodeljene.[6] Kadar pa pravni položaj ne spada na področje uporabe prava Unije, Sodišče ni pristojno za njegovo obravnavo.[7]

[6] Sodbi z dne 19. novembra 2019, A. K. in drugi (Neodvisnost disciplinskega senata vrhovnega sodišča) (C-585/18, C-624/18 in C-625/18, EU:C:2019:982, točka 77), in z dne 15. novembra 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, točka 40).

[7] Sodba z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 22), tako tudi sklep z dne 12. julija 2012, Currà in drugi (C-466/11, EU:C:2012:465, točka 26).

33. Sodišče je zato za podajo odgovorov na vprašanja za predhodno odločanje pristojno le, če solidarna odgovornost tožene stranke, ki je bila ugotovljena na podlagi člena 19(2) DOPK in ki je predmet postopka v glavni stvari, temelji na izvajanju prava Unije.

34. V obravnavani zadevi ne gre za izvajanje prava Unije v obliki izvajanja Direktive o DDV. V nacionalnem pravu je predvidena splošna akcesorna odgovornost, kadar organ družbe iz te odvaja premoženje, zaradi česar ta družba svojih davčnih dolgov ni več sposobna poravnavati pravočasno. Ta akcesorna obveznost ni povezana z vrsto davka, za katerega se odgovarja, niti s tem, ali je odgovorna oseba davčna zavezanka, in tako v ničemer ni odvisna od Direktive o DDV.

35. Kot pa je Sodišče že odločilo, gre tudi tedaj za izvajanje prava Unije, kadar je uporaba nacionalnega prava namenjena sankcioniranju kršitev določb te direktive in torej izpolnjevanju obveznosti, ki jo Pogodba nalaga državam članicam, in sicer, da učinkovito sankcionirajo ravnanja, ki škodijo finančnim interesom Unije.[8]

36. Zato je treba preučiti, ali se z odgovornostjo tožeče stranke v skladu s členom 19(2) DOPK izpolnjuje taka obveznost iz prava Unije. Ta lahko izhaja iz člena 325 PDEU (o tem pod točko 1.), iz Konvencije ZFI (o tem pod točko 2.), iz člena 205 (o tem pod točko 3.) ali iz člena 273 (o tem pod točko 4.) Direktive o DDV.

1. Člen 325 PDEU

37. V skladu s členom 325 PDEU morajo države članice zaradi boja proti nezakonitim ravnanjem, ki škodijo finančnim interesom Unije, sprejeti svarilne in učinkovite ukrepe. Zlasti morajo za preprečevanje goljufij, ki škodijo finančnim interesom Unije, sprejeti enake ukrepe, kakršne sprejmejo za preprečevanje goljufij, ki škodijo njihovim lastnim finančnim interesom.[9] Države članice morajo zagotoviti učinkovito pobiranje lastnih sredstev Unije. Zato morajo izterjati zneske, ki ustrezajo lastnim sredstvom, ki so bila zaradi goljufij odtegnjena od proračuna Unije.[10]

38. V carinskem pravu je Sodišče[11] področje uporabe člena 325 PDEU razširilo na obveznost držav članic, da „morajo […] sprejeti ukrepe, potrebne za to, da se lahko carinske dajatve pobirajo učinkovito in v celoti“. Vendar se je ta sodba nanašala na opustitev učinkovitega carinskega nadzora kljub znanemu modelu carinske goljufije. V obravnavani zadevi pa ne gre za model goljufije v zvezi z DDV. Poleg tega ni razvidno, da bi bil v obravnavanem primeru opuščen učinkovit nadzor nad DDV. Prav tako člen 19(2) DOPK ne pomeni nadzora nad DDV.

39. Pri odgovornosti iz člena 19(2) DOPK tudi ne gre za ukrep, ki bi služil boju proti sicer nezakonitemu ravnanju, ki škoduje finančnim interesom Unije. Nasprotno, gre za odgovornost za neustrezno zmanjšanje premoženja družbe, ki nato ne more več v celoti plačati določenih dolgov (davčnih dolgov). Pri tem družba ne ravna nezakonito, ampak zgolj ne more več plačati davkov.

8 Sodba z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 28).

9 Sodbe z dne 8. marca 2022, Komisija/Združeno kraljestvo (Boj proti goljufijam s prenizkim vrednotenjem) (C-213/19, EU:C:2022:167, točka 208 in naslednje), z dne 14. oktobra 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, točka 36), in z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 26).

10 Sodba z dne 5. decembra 2017, M.A.S. in M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, točka 32), glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, točka 21).

11 Sodba z dne 8. marca 2022, Komisija/Združeno kraljestvo (Boj proti goljufijam s prenizkim vrednotenjem) (C-213/19, EU:C:2022:167, točka 211).

40. Organ, ki je fizična oseba, je tisti, ki ravna nepošteno (vprašljivo pa je, ali gre pri tem že za protipravno ravnanje), in to „le“ v zvezi s finančnimi interesi družbe, ker si je izplačal neustrezno plačo v breme premoženja družbe. V tej fazi vsekakor ne ravna nezakonito glede finančnih interesov Unije. To ravnanje ima lahko šele posredno v določenih okoliščinah – družba pozneje ne more več plačati svojih davkov – vpliv na davčni prihodek (in s tem posredno na dohodek od DDV), kar potem povzroči nastanek odgovornosti. Taka odgovornost lahko kvečjemu posredno preprečuje ogrožanje dohodka od DDV.

41. V tem se obravnavani primer razlikuje od tistega, na katerem je temeljila sodba Åkerberg Fransson [12]. Tam se je ugotovitev Sodišča, da davčne globe in kazenski pregon zaradi davčne zatajitve, storjene zaradi neresničnosti informacij, ki so bile podane v zvezi z DDV, pomenijo izvajanje člena 325 PDEU, [13] nanašala na neposredni boj proti goljufijam v zvezi z DDV. V obravnavanem primeru pa se ne sankcionira goljufije v zvezi z DDV, temveč nepošteno ravnanje v škodo družbe (morda neke vrste protipravno prilastitev). Solidarna odgovornost nepoštenega organa družbe iz člena 19(2) DOPK nima nobene zveze z obveznostjo držav članic iz člena 325 PDEU.

2. Konvencija ZFI

42. Iz podobnih razlogov tudi ni mogoče uporabiti Konvencije ZFI. Ta se prav tako navezuje na učinkovit boj proti goljufivim ravnanjem. Tako člen 1 te konvencije izrecno omenja uporabo ali predložitev lažnih, nepravilnih ali nepopolnih izjav ali dokumentov, katere posledica je nezakonito zmanjšanje sredstev splošnega proračuna Evropskih skupnosti ali proračunov, ki jih upravljajo Evropske skupnosti ali se upravljajo v njihovem imenu. Pojem „goljufije, ki škodijo finančnim interesom,“ v smislu člena 1(1) Konvencije ZFI je treba temu ustrezno nujno razlagati tako, da vključuje namerno uporabo lažnih ali nepravilnih izjav, predloženih po izvedbi projekta, za katerega je bilo prejeto financiranje. [14]

43. V obravnavani zadevi ni ničesar takega. Kot je bilo že zgoraj navedeno, tožeča stranka ni podala takih izjav in tako ni nezakonito zmanjšala proračunskih sredstev Unije. To, da si je tožeča stranka kot organ družbe dodelila neustrezno plačo in tako škodovala finančnim interesom družbe oziroma njenemu premoženju, ne spada na področje uporabe konvencije ZFI.

3. Člen 205 Direktive o DDV

44. Na prvi pogled pa bi lahko v členu 19(2) DOPK določena solidarna odgovornost temeljila na členu 205 Direktive o DDV. Ta namreč predvideva, da lahko države članice v določenih primerih (in sicer v primerih iz členov od 193 do 200 ter 202, 203 in 204) določijo, da mora neka druga oseba kot davčni zavezanec solidarno plačati davek.

[12] Sodba z dne 26. februarja 2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

[13] Sodba z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 27), ki jo potrjujeta sodbi z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi (C-105/14, EU:C:2015:555, točka 39 in naslednje), in z dne 5. decembra 2017, M.A.S. in M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, točka 32 in naslednje).

[14] Sodba z dne 14. oktobra 2021, Ministerul Lucrărilor Publice, Dezvoltării şi Administraţiei (C-360/20, EU:C:2021:856, točka 29).

45. Namen te določbe je, da se državni blagajni zagotovi učinkovito pobiranje DDV od osebe, 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. [15]

46. Tak položaj v obravnavani zadevi ni podan. To upravičeno poudarjata tudi Komisija in Španija.

47. Člen 204 Direktive o DDV se nanaša na določitev (zunanjega) davčnega zastopnika, če davčni zavezanec ni rezident države članice, kjer je opravil transakcije. Vendar tožeča stranka ni bila imenovana za davčnega zastopnika. Člen 203 Direktive o DDV ureja davčno obveznost na podlagi neupravičenega izkazovanja DDV v računu. Niti tožeča stranka niti družba v obravnavanem primeru nista izdali takega računa. Člen 202 Direktive o DDV zajema predmete, ki se nahajajo v carinskem skladišču oziroma se med takimi skladišči prepošiljajo. V obravnavanem primeru ne gre za to.

48. Členi od 193 do 200 pa urejajo določene transakcije (dobave in druge storitve), ki imajo za posledico davčno obveznost davčnega zavezanca ali določenih oseb, ki niso davčni zavezanci. Pri taki transakciji se lahko kot solidarni davčni zavezanec določi tudi druga oseba. Dodelitev neprimerne plače pa ni dobava, ki bi jo bilo mogoče obdavčiti ali bi bila obdavčena, ali storitev, katere posledica je davčna obveznost osebe. Brez take davčne obveznosti ni davčnega zavezanca. Potem glede tega odgovornosti tudi ni mogoče uveljavljati proti nobeni drugi osebi kot le proti davčnemu zavezancu.

49. Pogoji za uporabo člena 205 Direktive o DDV, ki se nanaša le na položaje, opisane v členih od 193 do 204 te direktive, torej niso podani. Solidarna odgovornost, ki je določena v členu 19(2) DOPK, ne temelji na členu 205 Direktive o DDV.

4. Člen 273 Direktive o DDV

50. Tako preostane še člen 273 Direktive o DDV. V skladu s tem členom lahko države članice ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

51. Zato je na eni strani odločilno, ali v členu 19(2) DOPK določena solidarna odgovornost organa družbe zagotavlja „pravilno pobiranje davka“ v smislu člena 273 Direktive o DDV, da bi preprečili utaje davkov (o tem pod točko b) in na drugi strani, ali se lahko dodatne obveznosti, o katerih govori člen 273 Direktive o DDV, nanašajo tudi na osebo, ki ni davčni zavezanec – ki mu do zdaj še ni bilo treba izpolniti nobenih obveznosti iz Direktive o DDV – (o tem pod točko a).

a) Dodatne obveznosti osebe, ki ni davčni zavezanec?

52. Kot izhaja že iz besedila člena 273 Direktive o DDV, se mogoča širitev obveznosti nanaša na takšne obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci v smislu Direktive o DDV. Pridržek „enakega obravnavanja davčnih zavezancev“ ima smisel le, če se dodatne obveznosti nanašajo na (drugega)

[15] V tem smislu sodba z dne 20. maja 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, točka 28).

davčnega zavezanca. Dodatne obveznosti osebe, ki ni davčni zavezanec in ki ne sodeluje pri transakciji, *per se* ne bi mogle pomeniti neenakega obravnavanja domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami.

53. Zato člen 273 Direktive o DDV državam članicam ne dovoljuje, da bi določile dodatne obveznosti za katere koli osebe (delavce, družinske člane, sosede itd.), ki so v kakršni koli posredni zvezi z obveznostjo plačila DDV tretje osebe, in tako tudi nanje razširile področje uporabe Direktive o DDV.

54. Tudi besedilo „dodatne obveznosti“ (ali tudi „druge obveznosti“ v drugih jezikovnih različicah) po mojem mnenju predpostavlja že obstoječe obveznosti v smislu Direktive o DDV, ki jih je mogoče iz določenih razlogov dopolniti še prek člena 273 Direktive o DDV. To besedilo po mojem mnenju zato ne omogoča oblikovanja povsem novih obveznosti za osebe, ki doslej niso bile zajete z Direktivo o DDV.

55. Tak sklep ustreza sistematiki in *telosu* Direktive o DDV. Ta namreč ureja (materialno) pravo v zvezi z DDV, to pomeni nastanek obveznosti plačila DDV pri zavezancu za plačilo DDV. Zato temeljni dejanski stan (člen 2(1) Direktive o DDV) predpostavlja dobave ali storitve *davčnega zavezanca*. Člen 9 Direktive o DDV nato opredeljuje, kdo je davčni zavezanec. To so le osebe, ki opravljajo samostojno ekonomsko dejavnost. Sem načeloma ne spadajo zaposleni organi družbe. [16]

56. Prav tako je člen 273 naveden v poglavju 7 (Druge določbe) naslova XI, „Obveznosti glede nekaterih transakcij pri uvozu in izvozu“. Medtem ko člen 272 omogoča, da se nekatere davčne zavezance oprosti določenih obveznosti iz poglavij od 2 do 6, člen 273 obveznosti razširja še za dodatne/druge obveznosti. S tem so lahko iz sistematskega vidika mišljene le obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci in ki so zajete z naslovom XI.

57. Če Direktiva o DDV v svojem področju uporabe načeloma [17] ne zajema oseb, ki niso zavezanci za DDV, potem člen 273 Direktive o DDV ne more dovoliti, da se določajo posebne (dodatne/druge) obveznosti za osebe, ki jih Direktiva o DDV doslej ni zajemala, le zato, ker bi to omogočalo zagotavljanje prihodkov iz DDV in preprečevanje davčnih utaj. Zato so se predlogi za sprejetje predhodne odločbe, na katere je Sodišče odgovorilo v povezavi s členom 273 Direktive o DDV, vedno nanašali na primere, v katerih so bile dodatne obveznosti ali sankcije naložene davčnemu zavezancu. [18]

58. Razširitev dolžnosti na podlagi člena 273 Direktive o DDV je kvečjemu mogoča na osebe, ki so, čeprav niso davčni zavezanci, vseeno že zajete z Direktivo o DDV. To so na primer pravne osebe, ki niso davčni zavezanci in ki so identificirane za DDV in zato lahko postanejo tudi davčni zavezanci (glej člen 197(1)(b) Direktive o DDV).

[16] Glej celo glede nezaposlenega člana nadzornega sveta: sodba z dne 13. junija 2019, IO (DDV – Dejavnost člana nadzornega sveta) (C-420/18, EU:C:2019:490).

[17] Izjeme obstajajo na primer za pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, saj te ustvarjajo tudi pridobitve znotraj Skupnosti (glej člen 2(1)(b), člen 20(2) Direktive o DDV) ali lahko postanejo davčni dolžniki za DDV (glej člen 197(1)(b) Direktive o DDV).

[18] Glej sklep z dne 21. oktobra 2021, EuroChem Agro Hungary (C-583/20, ni objavljen, točka 25); sodbe z dne 15. aprila 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, točka 24); z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374); z dne 26. oktobra 2017, BB construct (C-534/16, EU:C:2017:820, točka 22 se je nanašala na zavarovanje, ki so ga zagotovili novi davčni zavezanci); z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 55); z dne 5. oktobra 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, točka 42), in z dne 21. junija 2012, Mahagében (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 54 govori o gospodarskem subjektu, točka 61 o davčnih zavezancih)

59. To ponazarja tudi člen 273(2) Direktive o DDV. 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 [(‚Izdajanje računov‘) poglavja XI (‚Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci‘)].“ Tudi tam navedene obveznosti se nanašajo le na davčne zavezance in na nekatere osebe, ki niso davčni zavezanci in ki jih direktiva že zajema.

60. To velja zlasti ob upoštevanju člena 205 Direktive o DDV. Ker ta izrecno zajema le določene položaje, bi bilo razširitev na druge položaje le težko utemeljiti s členom 273 Direktive o DDV. Tako bi bila vzporedna solidarna odgovornost stranke za dolg v zvezi z DDV podjetja, ki opravi storitev, sicer tudi koristna pri zagotavljanju davčnega prihodka in za preprečevanje davčne utaje. Enako velja za odgovornost vsakega tatu, katerega tatvina bi pomenila, da žrtev tatvine svojih davčnih dolgov v zvezi z DDV ne more poravnati. Besedilo člena 273 Direktive o DDV pa odgovornosti takih oseb, ki niso davčni zavezanci, ne omogoča.

b) Ali je solidarna odgovornost potrebna za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje davčnih utaj?

61. Poleg tega je že vprašljivo, ali je solidarna odgovornost iz člena 19(2) DOPK sploh primerna, da zagotovi pravilno pobiranje DDV *in* prepreči davčne utaje.

62. Ostaja namreč splošna solidarna odgovornost – v obravnavani zadevi celo za osebo, ki ni davčna zavezanka – za tuj davek. Tako znesek, ki ga dolguje tožeča stranka, ni DDV. Tega davčni zavezanec še dalje dolguje. To izhaja iz člena 21(3) DOPK. Potemtakem solidarna odgovornost odpade, takoj ko se davčni dolg izbriše in se že plačani zneski vrnejo solidarnemu dolžniku. Zato se niti zaradi plačila solidarnega dolžnika davčni dolg ne izbriše.

63. Če pa tožeča stranka ne dolguje DDV, solidarna odgovornost iz člena 19(2) DOPK tudi ne more zagotoviti pravilnega pobiranja DDV. Kar se želi s to solidarno odgovornostjo sankcionirati oziroma z njo preprečiti, je nepošteno zmanjšanje premoženja v breme družbe, ki zaradi tega ne more poravnati svojih dolgov (v obravnavani zadevi davčnih dolgov). Solidarna odgovornost iz člena 19(2) DOPK pravilnemu pobiranju DDV tako niti ne nasprotuje niti mu ne koristi. DDV je treba še naprej pobirati v enaki višini pri zavezancu za DDV.

64. Poleg tega se s to odgovornostjo osebe, ki ni davčni zavezanec, tudi ne prepreči davčne utaje davčnega zavezanca. Odgovornost se navezuje le na neplačilo davka zaradi neobstoja premoženja davčnega zavezanca. Zgolj neplačilo pravilno prijavljenega davka pa ni davčna utaja.[19] Tudi glede tega niso podani pogoji za nastanek dejanskega stana iz člena 273 Direktive o DDV.

B. Vmesni predlog

65. Tako se s členom 19(2) DOPK – kot je poudarjala Bolgarija – ne izvaja prava Unije. S tem členom se ne sankcionira kršitve določb Direktive o DDV, temveč kršitev obveznosti lojalnosti do družbe. Ta kršitev ima kvečjemu posredne učinke na plačilo DDV, ki ga opravi tretja oseba.

[19] Sodba z dne 2. maja 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, točki 39 in 40); glej v zvezi s tem izčrpno tudi moje sklepne predloge z dne 5. maja 2022 v zadevi HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, točka 35 in naslednje).

66. Kot sem razložila že na drugih mestih, za utemeljitev uporabe prava Unije ne zadostujejo kakršni koli posredni učinki prava DDV.[20] Ta pristop je skladen s sodno prakso Sodišča glede določanja področja uporabe Listine.[21] Tudi uporabljivost Listine predpostavlja obstoj povezave med pravnim aktom Unije in spornim nacionalnim ukrepom, ki presega to, da sta sporni področji povezani ali da ima lahko eno od njiju posredne učinke na drugo.

67. Zato Sodišče ni pristojno za odgovor na tu postavljena vprašanja. Splošna solidarna odgovornost organa družbe (osebe, ki ni davčna zavezanka v smislu Direktive o DDV) zaradi ravnanja, ki je za družbo škodljivo (v obravnavani zadevi: dodelitev plače v neprimerni višini) in ki je vzrok za neplačilo zapadlih davčnih dolgov družbe, ni predmet Direktive o DDV in ne spada na področje uporabe prava Unije. To velja tudi, kadar so med neplačanimi ali prepozno plačanimi davčnimi dolgovi družbe tudi dolgovi iz naslova DDV ali obresti na prepozno plačane dolgove iz naslova DDV.

C. Podredno: Ali pravo Unije nasprotuje solidarni odgovornosti za dolgove v zvezi z DDV, vključno z obrestmi?

68. Če pa bi Sodišče menilo, da je pristojno odgovoriti na vprašanja za predhodno odločanje, ker solidarni dolg iz člena 19(2) DOPK šteje za izvajanje Direktive o DDV, potem se lahko na tri vprašanja za predhodno odločanje predložitvenega sodišča odgovori tako: Pravo Unije take solidarne odgovornosti ne zahteva, vendar pa taki solidarni odgovornosti tudi ne nasprotuje.

69. Po mnenju Sodišča v zvezi z odgovornostjo iz člena 205 Direktive o DDV ni pomislekov, če se odgovornost ne razširi le na davčno obveznost, temveč tudi na zamudne obresti tretje osebe.[22] Tudi če se solidarna odgovornost iz člena 205 Direktive o DDV v skladu z njegovim besedilom nanaša le na odvajanje DDV, določba državam članicam ne preprečuje, da solidarno odgovorni osebi naloži vse s tem davkom povezane stroške. Sem spadajo tudi zamudne obresti, ki jih davčni dolžnik dolguje zaradi neplačila tega davka.[23]

70. Enako po mojem mnenju velja – kot menita tudi Komisija in Španija – tudi kadar je kot v obravnavanem primeru mogoče dodatno solidarno odgovornost utemeljiti na členu 273 Direktive o DDV. Če je organ družbe s svojim ravnanjem (dodelitev neprimerne plače) vzročno povzročil, da družba svojega dolga iz naslova DDV ni mogla pravočasno plačati, se z odgovornostjo za te neporavnane davke in tako nastalo obogatitev tretje osebe (obrestne ugodnosti) uresničuje legitimen cilj (zagotovitev premoženja družbe zaradi odgovornosti za davke, ki jih je treba plačati, vključno s škodo zaradi zamude, ki je s tem povezana).

[20] Glej moje sklepne predloge v združenih zadevah IN in JM (C-469/18 in C-470/18, EU:C:2019:597, točka 65). Glej v zvezi s tem tudi sodbo z dne 24. oktobra 2019, Belgische Staat (C-469/18 in C-470/18, EU:C:2019:895, točka 18).

[21] Sodbe z dne 6. oktobra 2016, Paoletti in drugi (C-218/15, EU:C:2016:748, točka 14); z dne 10. julija 2014, Julián Hernández in drugi (C-198/13, EU:C:2014:2055, točka 34), in z dne 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, točka 24).

[22] Sodba z dne 20. maja 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, točka 40 in naslednje).

[23] Sodba z dne 20. maja 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, točka 42), ožji razlagi člena 205 Direktive o DDV, ki sem jo predlagala – glej moje sklepne predloge v zadevi ALTI (C-4/20, EU:C:2021:12, točka 31 in naslednje) – Sodišče ni sledilo.

71. Ta odgovornost ustreza tudi preostalim pogojem načela sorazmernosti[24]. Primerna in potrebna je za dosego tega cilja. Enako primerno milejše sredstvo ni razvidno. Če zavezuje odgovorno osebo, ki je z zmanjšanjem premoženja družbe pridobila premoženjsko korist in je bilo to vzrok za neplačilo davčnega dolga ter dolgovanih obresti, je taka odgovornost tudi primerno sredstvo.

VI. Predlog

72. Zato Sodišču predlagam, naj Administrativen sad Veliko Tarnovo (upravno sodišče v Velikem Tarnovem, Bulgarija) odgovori tako:

Splošna solidarna odgovornost organa družbe (osebe, ki ni davčni zavezanec v smislu Direktive o DDV) za ravnanje, ki je za družbo škodljivo (v obravnavani zadevi: dodelitev plače v neustrezni višini) in ki je vzrok za neplačilo zapadlih davčnih dolgov družbe, ni predmet Direktive o DDV in ne spada na področje uporabe prava Unije. Zato Sodišče ni pristojno za podajo odgovorov na postavljena vprašanja.

[24] Na primer: sodbi z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, točka 57), in z dne 27. januarja 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, točka 52).