Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 15. aprila 2021 *

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 273 – Previsoka ocena zneska vračila DDV v davčnem obračunu – Napaka pri presoji davčnega zavezanca glede obdavčljivosti transakcije – Popravek davčnega obračuna po nadzoru – Sankcija v znesku, ki je enak 20 % zneska previsoke ocene zneska vračila DDV – Načelo sorazmernosti“

V zadevi C-935/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Vroclavu, Poljska) z odločbo z dne 3. oktobra 2019, ki je na Sodišče prispela 23. decembra 2019, v postopku

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi N. Piçarra, predsednik senata, S. Rodin, sodnik, in K. Jürimäe (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec G. Pitruzzella,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Grupa Warzywna sp. z o.o. M. Pacyna in K. Kocowski, adwokaci, skupaj s S. Ząbczykom, doradca podatkowy,

– za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

– za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in M. Siekierzyńska, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: poljščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(3) PEU, člena 325 PDEU, členov 2, 250 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in načela sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Grupa Warzywna sp. z o.o. in Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktor oddelka davčne uprave v Vroclavu, Poljska) glede naložitve upravne sankcije tej družbi po opravljenem davčnem nadzoru.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(a) Direktive o DDV določa:

„Predmet [davka na dodano vrednost (DDV)] so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 12(1) in (2) te direktive določa:

„1. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:

(a) dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo;

[…]

2. Za namene odstavka 1(a) se kot ‚objekt‘ šteje vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh.

[…]

Države članice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij, kot je obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave ali obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave, pod pogojem, da ta obdobja niso daljša od petih oziroma dveh let.“

5 Člen 135(1) navedene direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(j) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz točke (a) člena 12(1);

[…]“

6 Člen 137 iste direktive določa:

„1. Države članice lahko dovolijo davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev naslednjih transakcij:

[…]

(b) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz točke (a) člena 12(1);

[…]

2. Države članice podrobneje določijo pogoje za izvajanje pravice do izbire iz odstavka 1.

[…]“

7 Člen 250 Direktive o DDV določa:

„1. Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.

2. Države članice dovolijo in lahko zahtevajo, da se obračun DDV iz odstavka 1 predloži z elektronskimi sredstvi, v skladu s pogoji, ki jih določijo.“

8 Člen 273 te direktive 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.“

Poljsko pravo

9 Člen 43(1), točka 10, ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2017, pozicija 1221) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Davka so oproščene: […] dobave objektov, gradenj ali njihovih delov, razen če:

(a) se dobava izvede v okviru prve uporabe ali pred njo,

(b) sta med prvo uporabo in dobavo objekta, gradnje ali njunih delov minili manj kot 2 leti […]“

10 Člen 43(10) zakona o DDV določa:

„Davčni zavezanec se lahko odpove oprostitvi davka iz odstavka 1, točka 10, in se odloči za obdavčitev dobave objekta, gradnje ali njunih delov, če sta dobavitelj in pridobitelj objekta, gradnje ali njunih delov:

1. identificirana kot dejavna zavezanca za DDV;

2. pred datumom dobave teh objektov vodji davčnega urada, ki je pristojen za pridobitelja objektov, predložita soglasno izjavo, da sta se odločila za obdavčitev dobave objekta, gradnje ali njunih delov.“

11 Člen 112b(1) in (2) tega zakona določa:

„(1) Če se ugotovi, da

1. je davčni zavezanec v predloženem davčnem obračunu izkazal:
   (a) znesek davka, za katerega je nastala obveznost obračuna, ki je nižji od dolgovanega zneska,
   (b) znesek vračila davčnega dobropisa ali znesek vračila vstopnega davka, ki sta višja od dolgovanega zneska,
   (c) znesek davčnega dobropisa, za katerega se zniža znesek davka, dolgovan v naslednjih obračunskih obdobjih, ki je višji od dolgovanega zneska,
   (d) znesek vračila davčnega dobropisa, znesek vračila vstopnega davka ali znesek davčnega dobropisa, za katerega se zniža znesek davka, dolgovan v naslednjih obračunskih obdobjih, namesto da bi navedel znesek davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in ki ga je treba plačati davčnemu uradu,

2. davčni zavezanec ni predložil davčnega obračuna in ni plačal zneska davka, za katerega je nastala obveznost obračuna,

– vodja davčnega urada ali vodja carinsko-davčnega urada ugotovi pravilno višino teh zneskov in določi dodatno davčno obveznost v višini 30 % zneska, za katerega je bil znižan davek, za katerega je nastala obveznost obračuna, ali zneska, za katerega so bili povečani zneski vračila davčnega dobropisa, vračila vstopnega davka ali davčnega dobropisa, za katerega se zniža znesek davka, dolgovan v naslednjih obračunskih obdobjih.

(2) Če po davčnem inšpekcijskem nadzoru, carinsko-finančnem inšpekcijskem nadzoru ali med carinsko-finančnim inšpekcijskim nadzorom:

1. v primeru iz odstavka 1, točka 1, davčni zavezanec predloži popravek obračuna, v katerem upošteva ugotovljene nepravilnosti, in plača znesek davčnega dolga ali vrne znesek neupravičeno prejetega vračila,

2. v primeru iz odstavka 1, točka 2, davčni zavezanec predloži davčni obračun in plača znesek davka, za katerega je nastala obveznost obračuna,

– višina dodane davčne obveznosti znaša 20 % zneska, za katerega je bil znižan davek, za katerega je nastala obveznost obračuna, ali zneska, za katerega so bili povečani zneski vračila davčnega dobropisa, vračila vstopnega davka ali davčnega dobropisa, za katerega se zniža znesek davka, dolgovan v naslednjih obračunskih obdobjih.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12 Družba Grupa Warzywna je kupila nepremičnino, ki se je za prebivanje uporabljala več kot dve leti. V izjavi v notarskem zapisu v zvezi s pridobitvijo te nepremičnine je bila njena cena navedena kot bruto znesek, ki tako vključuje DDV. Prodajalec navedene nepremičnine je poleg tega izdal račun, na katerem je bil naveden znesek DDV, ki se nanaša na zadevno transakcijo. Družba Grupa Warzywna je ta znesek plačala in menila, da pomeni znesek vstopnega DDV, ki ga je zato mogoče odbiti. Družba Grupa Warzywna je nato pri Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (direktor davčnega urada v Trzebnici, Poljska) vložila obračun DDV, v katerem je navedla presežek DDV, katerega vračilo je zahtevala.

13 Davčni urad v Trzebnici je po opravljenem nadzoru ugotovil, da je bila v skladu s členom 43(10) zakona o DDV dobava zadevne nepremičnine načeloma v celoti oproščena DDV in da stranki transakcije nista predložili izjave o odpovedi tej oprostitvi. Zato naj družba Grupa Warzywna ne bi imela pravice do odbitka vstopnega DDV za dobavo te nepremičnine.

14 Družba Grupa Warzywna je nato popravila svoj davčni obračun, pri čemer je upoštevala nepravilnosti, ki jih je ugotovil davčni organ. Tako je ta družba v tem obračunu omenila veliko manjši presežek DDV, kot ga je prvotno prijavila.

15 Direktor davčnega urada v Trzebnici je kljub temu popravku sprejel odločbo, s katero je določil presežek DDV, ki ustreza znesku, ki izhaja iz popravljenega obračuna, in družbi Grupa Warzywna naložil sankcijo v višini 20 % zneska previsoke ocene neupravičeno zahtevanega zneska vračila DDV. To odločbo je v zvezi z navedeno sankcijo potrdil drugostopenjski davčni organ, na katerega se je obrnila družba Grupa Warzywna.

16 Družba Grupa Warzywna je pri predložitvenem sodišču vložila tožbo zoper odločbo drugostopenjskega davčnega organa. To sodišče meni, da je treba ugotoviti, ali je naložitev take sankcije v položaju, v katerem napaka te družbe ni povzročila nobene izgube davčnih prihodkov, v skladu z načeloma sorazmernosti in nevtralnosti DDV ter je upravičena glede na cilja zagotavljanja pravilnega pobiranja davka in preprečevanja davčnih utaj.

17 Predložitveno sodišče meni, da je bil cilj uvedbe upravne sankcije spodbuditi davčne zavezance, da svoje davčne obračune predložijo natančno in pravilno. Sankcija iz postopka v glavni stvari pa naj bi bila bolj represivna kot preventivna. Člen 112b(2) zakona o DDV naj namreč ne bi omogočal upoštevanja okoliščine, da je bil napačen obračun DDV posledica napake pri presoji glede obdavčljivosti dobave, ki sta jo storili obe stranki transakcije. Po mnenju tega sodišča je ta sankcija neprimeren ukrep za uresničitev cilja boja proti davčnim kršitvam in vsekakor presega to, kar je nujno za uresničitev tega cilja, ker ne more izpolniti potrebne preventivne funkcije glede potencialnih utajevalcev in se pri njej ne upošteva niti narava in teža kršitve niti dejstvo, da državna blagajna ni utrpela nobene izgube davčnih prihodkov ter da ni nobenega indica o davčni utaji.

18 V teh okoliščinah je Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Vroclavu, Poljska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je dodatna davčna obveznost, kakršna je ta, določena v členu 112b(2) zakona o DDV, v skladu z določbami [Direktive o DDV] (zlasti njenimi členi 2, 250 in 273), členom 4(3) PEU, členom 325 PDEU in načelom sorazmernosti?“

Vprašanje za predhodno odločanje

19 Najprej je treba poudariti, da predložitveno sodišče Sodišču predlaga, naj odloči o skladnosti nacionalnih določb iz postopka v glavni stvari s členom 4(3) PEU, členom 325 PDEU, členi 2, 250 in 273 Direktive o DDV ter načeloma sorazmernosti in nevtralnosti DDV.

20 V zvezi s tem je treba opozoriti, da čeprav Sodišče v postopku predhodnega odločanja ne presoja skladnosti določb nacionalnega prava ali nacionalne prakse s pravili prava Unije, pa je pristojno, da predložitvenemu sodišču da vse ustrezne elemente razlage tega prava, ki mu lahko omogočijo, da presodi tako združljivost za namene sodbe v zadevi, o kateri odloča (glej v tem smislu sodbo z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, točka 28 in navedena sodna praksa).

21 Sodišče mora torej v tej zadevi omejiti svojo presojo na določbe prava Unije, tako da poda razlago tega prava, ki bo predložitvenemu sodišču, ki mora presoditi o skladnosti zadevnih določb nacionalnega prava s pravom Unije, koristila pri rešitvi spora, ki poteka pred tem sodiščem (glej v tem smislu sodbo 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, točka 29 in navedena sodna praksa).

22 Iz predložitvene odločbe pa je razvidno, da se vprašanja predložitvenega sodišča ne nanašajo posebej niti na načelo lojalnega sodelovanja, določeno v členu 4(3) PEU, niti na boj proti goljufijam, da bi se zaščitili finančni interesi Evropske unije, na katerega se nanaša člen 325 PDEU. Prav tako se razlaga členov 2 in 250 Direktive o DDV glede na elemente iz te odločbe ne izkaže za nujno za koristen odgovor na postavljeno vprašanje, saj se ta člena nanašata na transakcije, ki so predmet DDV, oziroma na obračune DDV.

23 Nasprotno pa predložitveno sodišče v zvezi s členom 273 Direktive o DDV navaja, da je samodejna uporaba, ki jo zahteva nacionalni zakon, zadevne upravne sankcije v vseh primerih prenizke ocene DDV ali previsoke ocene zneska vračila DDV ukrep, ki ni primeren za uresničitev cilja boja proti davčnim kršitvam iz tega člena, in presega tisto, kar je za to nujno. V teh okoliščinah je treba šteti, da se postavljeno vprašanje nanaša na razlago člena 273 Direktive o DDV ter načeli sorazmernosti in nevtralnosti DDV.

24 Predložitveno sodišče tako z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 273 Direktive o DDV ter načeli sorazmernosti in nevtralnosti DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki davčnemu zavezancu, ki je transakcijo, oproščeno DDV, napačno opredelil kot transakcijo, ki je predmet tega davka, nalaga sankcijo v višini 20 % zneska previsoke ocene zneska vračila DDV, ki se neupravičeno zahteva, ne da bi se upoštevali narava in teža nepravilnosti, podana pri davčnem obračunu, neobstoj indica, da bi ta napaka pomenila utajo, in neobstoj izgube prihodkov za državno blagajno.

25 V skladu s členom 273 Direktive o DDV imajo države članice možnost, da sprejmejo ukrepe, da zagotovijo pravilno pobiranje DDV in preprečijo utaje. Natančneje, ker v zvezi s tem ni določb prava Unije, so države članice pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo primerne v primeru nespoštovanja pogojev, ki jih zakonodaja Unije določa za izvrševanje pravice do odbitka DDV (sodba z dne 8. maja 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, točka 38 in navedena sodna praksa).

26 Vendar morajo države članice to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi temeljnimi načeli, torej tudi v skladu z načelom sorazmernosti (sodba z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 59 in navedena sodna praksa).

27 Tako te sankcije ne smejo presegati tega, kar je nujno za uresničitev ciljev zagotavljanja pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj. Pri presoji, ali je sankcija v skladu z načelom sorazmernosti, je treba zlasti upoštevati naravo in težo kršitve, ki se s to sankcijo kaznuje, in podrobna pravila za določitev njenega zneska (sodba z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 60).

28 Čeprav je presoja, ali znesek sankcije ne presega tega, kar je nujno za uresničitev ciljev, navedenih v prejšnji točki te sodbe, v pristojnosti predložitvenega sodišča, je treba temu sodišču podati nekatere elemente zadeve v glavni stvari, ki bi mu omogočili ugotoviti, ali je naložena sankcija v skladu z načelom sorazmernosti (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 61).

29 V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 112b(2) zakona o DDV določa upravno sankcijo v višini 30 % zneska previsoke ocene zneska vračila DDV, ki je zmanjšana na 20 % prvonavedenega zneska, če je davčni zavezanec po davčnem nadzoru popravil svoj obračun, ob upoštevanju nepravilnosti, ugotovljenih s tem nadzorom, in plačal znesek davka, za katerega je nastala obveznost obračuna, ali vrnil neupravičeno vrnjeni znesek.

30 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je namen te sankcije izboljšati pobiranje DDV s sankcioniranjem napak, ki so storjene pri obračunu tega davka, in sicer prenizke ocene zneska davka, za katerega je nastala obveznost obračuna, ali previsoke ocene zneska presežka DDV, ki ga je treba vrniti ali prenesti v naslednje obdobje. Tako je njen namen spodbuditi davčne zavezance, da svoje davčne obračune predložijo natančno in pravilno ter da jih v primeru nepravilnosti popravijo, da bi se v skladu s členom 273 Direktive o DDV uresničil cilj zagotovitve pravilnega pobiranja DDV.

31 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da upravna sankcija, katere namen je davčne zavezance spodbuditi k čim hitrejši odpravi primerov nezadostnega plačila davka in torej doseči cilj zagotavljanja pravilnega pobiranja tega davka, in katere izhodiščni znesek je določen na 50 % zneska DDV, ki ga mora davčni zavezanec plačati davčni upravi, vendar se lahko glede na okoliščine primera zniža, načeloma omogoča, da se zagotovi, da taka sankcija ne presega tega, kar je nujno za uresničitev cilja v skladu s členom 273 Direktive o DDV, da se zagotovi pravilno pobiranje davka (glej v tem smislu sodbo z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točke od 62 do 64).

32 Vendar je treba glede podrobnih pravil za določitev zneska sankcije iz postopka v glavni stvari poudariti, da če je ta znesek določen v višini 20 % zneska previsoke ocene presežka DDV, navedenega zneska glede na konkretne okoliščine obravnavanega primera ni mogoče znižati, razen če je nepravilnost posledica manjših napak.

33 V zvezi s tem je iz pojasnil, ki jih je Sodišču posredovalo predložitveno sodišče, razvidno, da je nepravilnost iz postopka v glavni stvari posledica napake pri presoji, ki sta jo storili stranki transakcije glede njene obdavčljivosti, saj sta ti stranki za dobavo zadevnega objekta šteli, da je predmet DDV, čeprav nista predložili soglasne izjave, s katero bi se odločili za obdavčitev te dobave, ki jo zahteva nacionalna zakonodaja. Poleg tega iz ugotovitev predložitvenega sodišča izhaja, da se predvidena sankcija brez razlikovanja uporablja v primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem je previsoka ocena zneska presežka DDV posledica napake pri presoji, ki sta jo storili stranki transakcije, glede njene obdavčljivosti, za katero je značilno, da ni indicev za goljufijo in ki poleg tega po mnenju tega sodišča ni povzročila nikakršne izgube davčnih prihodkov, kot tudi v primeru, v katerem take posebne okoliščine, ki jih je treba po mnenju predložitvenega sodišča upoštevati, niso podane.

34 Tako ta podrobna pravila za določitev davčnim organom niso omogočila, da bi znesek sankcije prilagodili glede na konkretne okoliščine obravnavanega primera.

35 Iz tega sledi, da podrobna pravila za določitev navedene sankcije, ki se uporabi samodejno, davčnim organom ne omogočajo individualizacije naložene sankcije, da bi se prepričali, da ta sankcija ne presega tega, kar je nujno za uresničitev ciljev zagotavljanja pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj.

36 V teh okoliščinah zakonodaje iz postopka v glavni stvari ni treba preučiti z vidika načela nevtralnosti DDV.

37 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 273 Direktive o DDV in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki davčnemu zavezancu, ki je transakcijo, oproščeno DDV, napačno opredelil kot transakcijo, ki je predmet tega davka, nalaga sankcijo v višini 20 % zneska previsoke ocene zneska vračila DDV, ki se neupravičeno zahteva, ker se ta sankcija brez razlikovanja uporablja v primeru, v katerem je nepravilnost posledica napake pri presoji, ki sta jo storili stranki transakcije, glede njene obdavčljivosti, za katero je značilno, da ni indicev za goljufijo in da ni izgube prihodkov za državno blagajno, kot tudi v primeru, v katerem take posebne okoliščine niso podane.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

Člen 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načelo sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki davčnemu zavezancu, ki je transakcijo, oproščeno davka na dodano vrednost (DDV), napačno opredelil kot transakcijo, ki je predmet tega davka, nalaga sankcijo v višini 20 % zneska previsoke ocene zneska vračila DDV, ki se neupravičeno zahteva, ker se ta sankcija brez razlikovanja uporablja v primeru, v katerem je nepravilnost posledica napake pri presoji, ki sta jo storili stranki transakcije, glede njene obdavčljivosti, za katero je značilno, da ni indicev za goljufijo in da ni izgube prihodkov za državno blagajno, kot tudi v primeru, v katerem take posebne okoliščine niso podane.

Podpisi