SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 10. julija 2008 *

V zadevi C-25/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poljska) z odločbo z dne 11. decembra 2006, ki je prispela na Sodišče 25. januarja 2007, v postopku

Alicja Sosnowska

proti

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, A. Tizzano (poročevalec), A. Borg Barthet, M. Ilešič in E. Levits, sodniki,

* Jezik postopka: poljščina.

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. novembra 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za A. Sosnowsko M. Sworobowicz, doradca podatkowy,

– za poljsko vlado E. Ośniecka-Tamecka, H. Majszczyk in M. Jarosz, zastopniki,

– za Komisijo Evropskih skupnosti K. Herrmann in D. Triantafyllou, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. februarja 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 5, tretji odstavek, ES v povezavi s členom 2 Prve direktive Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301), kot je bila spremenjena s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Prva direktiva o DDV), in s členom 18(4) Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2005/92/ES z dne 12. decembra 2005 (UL L 345, str. 19, v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV). Ta predlog se nanaša tudi na razlago člena 27(1) Šeste direktive o DDV.

2 Ta predlog je bil predložen v sporu med A. Sosnowsko (v nadaljevanju: tožeča stranka) in Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (direktor davčnega urada v Wrocławu, v nadaljevanju: direktor davčnega urada) zaradi zahteve za vračilo preveč plačanega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je plačala tožeča stranka.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2 Prve direktive o DDV določa:

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vključno faze prodaje na drobno."

4 Člen 18(2), prvi pododstavek, Šeste direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek davka, za

katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z določbami odstavka 1.

[…]“

5 Člen 18(4), prvi pododstavek, Šeste direktive o DDV določa:

„Če za dano davčno obdobje znesek dovoljenih odbitkov presega znesek dolgovanega davka, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.“

6 Člen 27(1) Šeste direktive o DDV določa:

„Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka obračunavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje.“

Nacionalno pravo

7 Člen 87(1) in (2) zakona o davku na blago in storitve (ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 (Dz. U 2004, št. 54, poglavje 535, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„1. Če znesek odbitnega vstopnega davka […] presega izstopni davek, ima davčni zavezanec pravico do zmanjšanja izstopnega davka, dolgovanega v naslednjih obdobjih, za navedeno razliko ali pravico do vračila take razlike na svoj bančni račun.

2. […] vračilo preveč plačanega DDV davčnemu zavezancu se izvede […] v 60 dneh od dneva, ko je davčni zavezanec vložil napoved DDV. Če se izkaže za primerno, da se podrobneje preveri zakonitost vračila, lahko vodja davčnega urada to obdobje podaljša zaradi pridobitve potrebnih pojasnil. […]“

8 Člen 97 zakona o DDV določa

„1. Davčni zavezanci iz člena 15, ki se morajo registrirati kot zavezanci za DDV, morajo pred prvo dobavo ali pridobitvijo znotraj Skupnosti o tem obvestiti vodjo davčnega urada tako, da vložijo prijavo za registracijo iz člena 96.

[…]

5. Kadar gre za davčne zavezance, ki so začeli opravljati dejavnosti iz člena 5, ali davčne zavezance, ki so take dejavnosti začeli opravljati v manj kot 12 mesecih pred vložitvijo prijave iz odstavka 1 in so bili registrirani kot zavezanci za DDV na ravni Evropske unije [v nadaljevanju: novi davčni zavezanci], se obdobje za vračilo razlike v davku iz člena 87(2) […] podaljša na 180 dni. […]

6. Kadar gre za davčne zavezance iz odstavka 5, se načela in roki iz člena 87, od (2) do (6), uporabljajo od vložitve napovedi, ki se nanaša na obdobje po 12 mesecih ali štirih četrtletjih, kar je obdobje, za katero je davčni zavezanec vložil davčno napoved in je pravočasno plačal davke, ki so prihodki države, vključno kot zavezanec za plačilo dohodnine.

7. Določbe odstavka 5 se ne uporabljajo, če davčni zavezanec pri davčnem uradu položi jamstvo, ki je (i) varščina, (ii) premoženjska garancija ali (iii) bančna garancija v znesku 250.000 PLN (v nadaljevanju: varščina).“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

9 Tožeča stranka je v napovedi DDV januarja 2006 navedla, da je plačala preveč DDV v znesku 44.782 PLN. Od davčnega urada v Świdnici je na podlagi člena 18(4) Šeste direktive zahtevala vračilo preveč plačanega DDV v 60 dneh od datuma vložitve napovedi DDV.

10 Na podlagi členov 87(1) in (2) ter 97(5) in (7) zakona o DDV je davčni urad v Świdnici zavrnil njeno zahtevo. Po mnenju tega urada tožeči stranki namreč ne more biti

vrnjen preveč plačani DDV v roku 60 dni, ker je začela opravljati dejavnost pred manj kot 12 meseci in pri davčnemu uradu ni položila „varščine“ v smislu člena 97(7) in tako ne izpolnjuje pogojev iz navedenega zakona za pridobitev vračila preveč plačanega davka.

11 Tožeča stranka je vložila ugovor zoper to odločbo pri direktorju davčnega urada, ki je potrdil zavrnilno odločbo.

12 Ker tožeča stranka ni bila zadovoljna s tem stališčem, je vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, ki je, ker je dvomilo o skladnosti zadevnih nacionalnih določb s pravom Skupnosti, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno določanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali ima država članica na podlagi člena 5, tretji odstavek, ES v povezavi s členom 2 [Prve direktive o DDV] in členom 18(4) [Šeste direktive o DDV] pravico v nacionalno ureditev glede davka na blago in storitve vključiti pravila, kot so vsebovana v členu 97(5) in (7) [zakona o DDV]?

2. Ali pravila iz člena 97(5) in (7) [zakona o DDV] pomenijo posebne ukrepe za preprečevanje določenih oblik davčnih utaj in izogibanja davkom v smislu člena 27(1) [Šeste direktive o DDV]?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

13 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 18(4) Šeste direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, ki zaradi omogočanja nadzora, nujnega za preprečevanje davčnih utaj in izogibanja davkom, določa, da lahko nacionalni davčni urad določeni skupini davčnih zavezancev vrne preveč plačani DDV v roku od 60 do 180 dni, šteto od dneva, ko je davčni zavezanec vložil napoved DDV, razen če so ti položili varščino v višini 250.000 PLN.

14 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da pravica davčnih zavezancev iz člena 17 Šeste direktive o DDV, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, s katerim je bilo obdavčeno blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, v skladu z ustaljeno sodno prakso pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Skupnosti (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 18. decembra 1997 v združenih zadevah Molenheide in drugi, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, Recueil, str. I-7281, točka 47, in z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Komisija proti Italiji, C-78/00, Recueil, str. I-8195, točka 28).

15 Sodišče je večkrat poudarilo, da iz tega izhaja, da je pravica do znižanja sestavni del mehanizma DDV in se je načeloma ne sme omejiti. Zlasti se ta pravica lahko izvršuje takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije (glej zlasti sodbe z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18; z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43, in z dne 18. decembra 2007 v zadevi Cedilac, C-368/06, ZOdl., str. I-12327, točka 31).

16 Poleg tega je treba poudariti, da člen 18(4) Šeste direktive o DDV določa, da kadar za davčno obdobje znesek davka, ki se ga lahko odbije, preseže znesek dolgovanega davka in davčni zavezanec torej ne more odbitja izvesti z odštevanjem v skladu z odstavkom 2 te določbe, lahko države članice prenesejo preveč plačani davek na naslednje obdobje ali ga vrnejo v skladu s podrobnimi pravili, ki jih določijo.

17 V zvezi z zadnjenavedeno možnostjo, na katero se nanaša zadeva, obravnavana v postopku v glavni stvari, je Sodišče poudarilo, da čeprav imajo države članice določeno diskrecijsko pravico pri določanju podrobnih pravil za vračilo preveč plačanega DDV, ta podrobna pravila ne morejo posegati v načelo nevtralnosti davčnega sistema DDV, s tem da davčnemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka. Ta podrobna pravila morajo davčnemu zavezancu omogočiti predvsem, da dobi pod ustreznimi pogoji povrnjene vse terjatve, ki izhajajo iz preveč plačanega DDV, kar pomeni, da se vračilo izvede v razumnem roku, z gotovinskim plačilom ali enakovrednimi sredstvi, in da sprejeti način vračila davčnemu zavezancu v vsakem primeru ne sme povzročiti nobenega finančnega tveganja (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točke od 32 do 34).

18 Vprašanje, ki ga je zastavilo predložitveno sodišče, je treba torej preučiti ob upoštevanju temeljnih načel skupnega sistema DDV, navedenih v prejšnjih točkah.

19 Iz predložitvene odločbe izhaja, da določbe zakona o DDV o podrobnih pravilih za vračilo preveč plačanega DDV davčnemu zavezancu določajo, da mora davčni urad to vračilo izvesti v 60 dneh od dneva, ko je davčni zavezanec vložil napoved DDV, in da se ta rok podaljša na 180 dni, če gre, tako kot velja za tožečo stranko v postopku v glavni stvari, za nove davčne zavezance, ki niso položili „varščine“ iz člena 97(7) tega zakona.

20 Treba je torej ugotoviti, da za nove davčne zavezance veljajo podrobna pravila za vračilo preveč plačanega DDV, ki so strožja od tistih, ki veljajo za druge davčne

zavezance. Tako morajo finančno breme DDV, vsaj glede preveč plačanega zneska DDV, ki mora biti vrnjen, nositi posebno dolgo časa.

21 Republika Poljska pojasnjuje, da je to podaljšanje roka upravičeno z dejstvom, da gre za nove zavezance za DDV, ki jih davčni urad ne pozna in v zvezi s katerimi je nujno opraviti pomembnejši nadzor, da se preprečita vsakršna davčna utaja in izogibanje davkom.

22 V zvezi s tem je treba poudariti, kot je to Sodišče že storilo, da imajo države članice legitimen interes za ustrezno ukrepanje, da bi zavarovale svoje finančne interese, in da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in mogočim zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva o DDV priznava in spodbuja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, točka 47, ter sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 71, in z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 54).

23 Vendar pa, kot opozarja generalni pravobranilec v točki 20 sklepnih predlogov, morajo države članice v skladu z načelom sorazmernosti imeti možnost uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo, da se dejansko doseže cilj, ki mu sledi nacionalno pravo, čim manj škodujejo ciljem in načelom, ki jih določa zakonodaja Skupnosti (glej zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, točki 46 in 47, ter sodbi z dne 27. septembra 2007 v zadevi Teleos in drugi, C-409/04, ZOdl., str. I-7797, točki 52 in 53, in z dne 21. februarja 2008 v zadevi Netto Supermarkt, C-271/06, ZOdl., str. I-771, točki 19 in 20).

24 V zvezi s tem iz sodne prakse izhaja, da nacionalna zakonodaja, ki določa podrobna pravila za vračilo preveč plačanega DDV, ki so zaradi domnevne verjetnosti davčnih utaj strožja za eno skupino davčnih zavezancev, pri čemer pa davčni zavezanec nima možnosti dokazati neobstoj davčne utaje ali davčnega izogibanja, da bi bil upravičen do manj strogih pogojev, ni ukrep, ki je sorazmeren s ciljem boja proti davčnim utajam in davčnemu izogibanju, in prekomerno posega v cilje in načela Šeste direktive

o DDV (glede izključitve olajšav glej po analogiji sodbo z dne 19. septembra 2000 v združenih zadevah Ampafrance in Sanofi, C-177/99 in C-181/99, Recueil, str. I-7013, točka 62, ter glede zasega premoženja zgoraj navedeno sodbo Molenheide in drugi, točka 51).

25 Kot je bilo ugotovljeno v točki 20 te sodbe, gre ravno za to pri nacionalni zakonodaji, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari.

26 Iz predložitvene odločbe namreč izhaja, da člen 97(5) in (7) zakona o DDV velja splošno in preventivno za nove davčne zavezance, ne da bi ti imeli možnost dokazati, da ne obstaja davčna utaja ali davčno izogibanje.

27 Poleg tega se zdi, da obravnavane nacionalne določbe ne izpolnjujejo pogoja, določenega v sodni praksi in navedenega v točki 17 te sodbe, v skladu s katerim se mora vračilo preveč plačanega DDV izvesti v razumnem roku. Kot je bilo pojasnjeno v predložitveni odločbi, je rok 180 dni za vračilo, ki velja za nove davčne zavezance, šestkrat daljši od enomesečnega roka za napoved DDV in trikrat daljši od roka, ki velja za druge davčne zavezance, pri tem pa poljski organi niso navedli dokazov, s katerimi bi bilo mogoče pojasniti nujnost tako različnega obravnavanja zaradi preprečevanja davčnih utaj ali davčnega izogibanja.

28 Poleg tega se tako dolg rok zdi še toliko manj nujen, ker lahko davčni urad v vsakem primeru v skladu s členom 87(2) zakona o DDV podaljša rok 60 dni, v katerem se mora izvesti vračilo, če se izkaže za primerno, da se podrobneje preveri zakonitost vračila, in zaradi pridobitve potrebnih pojasnil.

29 Nazadnje pa možnost, ki jo novim davčnim zavezancem ponuja člen 97(7) zakona o DDV, da lahko položijo varščino, da bi bili upravičeni do običajnega 60-dnevnega

roka za pridobitev vračila preveč plačanega DDV, ne vpliva na ugotovitve iz prejšnjih točk.

30 Kot navaja Komisija, navedena varščina namreč ni sorazmerna s preveč plačanim DDV, ki ga je treba vrniti, niti z ekonomsko velikostjo davčnega zavezanca.

31 Natančneje, v nasprotju z zahtevo, ki jo je določila sodna praksa in je navedena v točki 17 te sodbe, lahko položitev take varščine povzroči opazno finančno tveganje za podjetja, ki začnejo opravljati dejavnost, in zato morda ne razpolagajo z večjimi sredstvi.

32 Dejansko je posledica obveznosti položitve navedene varščine zaradi možnosti uveljavitve običajnega roka le zamenjava finančnega bremena, ki ga predstavlja zadržanje zneska preveč plačanega DDV za 180 dni, z bremenom, ki ga predstavlja zadržanje zneska varščine. To je toliko manj upravičeno, kolikor je lahko slednji znesek višji od zadevnega zneska preveč plačanega DDV, kot je to v zadevi v glavni stvari, in kolikor je obdobje zadržanja varščine daljše od roka za vračilo preveč plačanega DDV, ki velja za nove davčne zavezance. V skladu s členom 97(6) zakona o DDV se varščina namreč lahko sprosti šele po dvanajstih mesecih, če je davčni zavezanec plačal vse davke iz tega obdobja, ki jih mora plačati državi.

33 Na podlagi navedenega je treba na prvo vprašanje odgovoriti tako, da člen 18(4) Šeste direktive o DDV in načelo sorazmernosti nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je obravnavana v sporu o glavni stvari, ki zaradi omogočanja nadzora, nujnega za preprečevanje davčnih utaj in izogibanja davkom, določa, da lahko nacionalni davčni urad določeni skupini davčnih zavezancev vrne preveč plačani DDV v roku od 60 do 180 dni, šteto od dneva, ko je davčni zavezanec vložil napoved DDV, razen če so ti položili varščino v višini 250.000 PLN

Drugo vprašanje

34 Z drugim vprašanjem se predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali se določbe iz člena 97(5) in (7) zakona o DDV lahko štejejo za „posebne ukrepe, ki odstopajo“, za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom v smislu člena 27(1) Šeste direktive o DDV.

35 V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 27(1) Šeste direktive o DDV pogojuje možnost države članice, da uvede take ukrepe za odstopanje, s posebnim postopkom ter določa predvsem soglasno sprejeto dovoljenje Sveta Evropske unije.

36 Kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 39 sklepnih predlogov in kot navaja Komisije, iz spisa ne izhaja, da je v skladu z navedeno določbo Svet dovolil sprejetje zadevnih ukrepov kot posebnih ukrepov za odstopanje od Šeste direktive o DDV.

37 Določbe, kot so te iz člena 97(5) in (7) zakona o DDV, v teh okoliščinah ne spadajo na področje uporabe navedenega člena 27(1).

38 Tako je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da določbe, kot se obravnavajo v sporu o glavni stvari, ne veljajo za „posebne ukrepe, ki odstopajo“, za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom v smislu člena 27(1) Šeste direktive o DDV.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Člen 18(4) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2005/92/ES z dne 12. decembra 2005, in načelo sorazmernosti nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je obravnavana v sporu o glavni stvari, ki zaradi omogočanja nadzora, nujnega za preprečevanje davčnih utaj in izogibanja davkom, določa, da lahko nacionalni davčni urad določeni skupini davčnih zavezancev vrne preveč plačani DDV v roku od 60 do 180 dni, šteto od dneva, ko je davčni zavezanec vložil napoved DDV, razen če so ti položili varščino v višini 250.000 PLN.**

2. **Določbe, kot se obravnavajo v sporu o glavni stvari, ne veljajo za „posebne ukrepe, ki odstopajo“, za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom v smislu člena 27(1) Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena z Direktivo 2005/92.**

Podpisi