Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 18. marca 2021 *

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 203 – Neupravičeno zaračunani davki – Dobrovernost izdajatelja računa – Nevarnost izgube davčnih prihodkov – Obveznost držav članic, da določijo možnost popravka neupravičeno zaračunanega davka – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti“

V zadevi C-48/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 15. novembra 2019, ki je na Sodišče prispela 28. januarja 2020, v postopku

UAB „P.“

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), podpredsednica Sodišča, in M. Safjan, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za UAB „P.“ D. Kosacka, doradca podatkowy,

– za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

– za Evropsko komisijo N. Gossement in J. Szczodrowski, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, 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 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) in načela sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo UAB „P.“ (v nadaljevanju: P.) in Dyrektor Izby Skarbowej w B. (direktor oddelka davčne uprave v B., Poljska) zaradi plačila neupravičeno zaračunanega davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 203 Direktive 2006/12 določa:

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu.“

Poljsko pravo

4 Člen 108(1) ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. iz leta 2004, št. 54, pozicija 535) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (Dz. U. iz leta 2016, pozicija 710) (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Če pravna oseba, organizacijska enota brez pravne osebnosti ali fizična oseba izda račun, na katerem je naveden znesek DDV, mora ta davek plačati.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

5 Družba P. je družba s sedežem v Litvi, ki je litovskim prevoznim podjetjem zagotavljala kartice za gorivo, ki tem prevoznim podjetjem omogočajo oskrbovanje z gorivom na določenih bencinskih servisih na poljskem ozemlju.

6 Ker je družba P. menila, da je njena poslovna dejavnost nakup goriva pri poljskih bencinskih servisih z namenom nadaljnje prodaje litovskim prevoznim podjetjem prek kartic za gorivo, je tem prevoznim podjetjem izdala račune za dobavo goriva, na katerih je izkazala znesek DDV.

7 Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (direktor davčnega urada v Białystoku, Poljska) je z odločbo z dne 27. junija 2014 ugotovil obstoj dolga družbe P. iz naslova DDV za obdobje od marca do decembra 2011, preplačilo za obdobja od marca do junija 2011 in znesek DDV, ki ga je treba plačati na podlagi člena 108 zakona o DDV. Poleg tega je menil, da družba P. ni upravičena do odbitka vstopnega DDV, plačanega na podlagi računov, ki so jih bencinski servisi izdali za nakup goriva.

8 Družba P. je zoper to odločbo vložila upravno pritožbo pri Dyrektor Izby Skarbowej w B. (direktor oddelka davčne uprave v B., Poljska).

9 Direktor oddelka davčne uprave v B. je z odločbo z dne 2. oktobra 2014 razveljavil odločbo direktorja davčnega urada v Białystoku z dne 27. junija 2014, ker je ta določil kraj obdavčitve dejavnosti tožeče stranke v postopku v glavni stvari v nasprotju z določbami zakona o DDV. Poleg tega je vsebinsko odločil o zadevi in opredelil davčne obveznosti družbe P. iz naslova DDV.

10 Direktor oddelka davčne uprave v B. je v odločbi z dne 2. oktobra 2014 tako kot direktor davčnega urada v Białystoku potrdil, da družba P. ni opravila niti nakupa niti dobave goriva na poljskem ozemlju. Po njegovem mnenju so poljski bencinski servisi gorivo dobavili neposredno litovskim prevoznim podjetjem, ki so se s pomočjo kartic za gorivo, kupljenih pri družbi P., oskrbovala na teh bencinskih servisih, pri čemer so imela popolno svobodo izbire predvsem glede količine in vrste goriva. Dejanska dejavnost družbe P. naj bi bila tako financiranje nakupa goriva litovskih prevoznih podjetij na navedenih bencinskih servisih preko kartic za gorivo. Ta dejavnost naj bi bila finančna storitev, ki je na Poljskem na podlagi zakona o DDV oproščena DDV.

11 Poleg tega, ker računi, ki jih je izdala družba P., niso odražali dejanskega poteka njenih dejavnosti, je direktor oddelka davčne uprave v B. tudi potrdil, da tožeča stranka v postopku v glavni stvari ni upravičena do odbitka vstopnega DDV iz naslova računov, ki so jih izdali bencinski servisi. Prav tako je menil, da je v skladu z zakonom o DDV na podlagi računov za prodajo, ki jih je izdala družba P., nastala obveznost plačila DDV, ki je bil na njih izkazan.

12 Družba P. je zoper odločbo direktorja oddelka davčne uprave v B. vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (upravno sodišče vojvodstva v Białystoku, Poljska), ki je s sodbo z dne 7. aprila 2015 to odločbo odpravilo.

13 Direktor oddelka davčne uprave v B. je zoper to sodbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) vložil kasacijsko pritožbo.

14 To sodišče je s sodbo z dne 17. februarja 2017, prvič, razveljavilo sodbo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (upravno sodišče vojvodstva v Białystoku) z dne 7. aprila 2015, pri čemer je menilo, da mora navedeno sodišče na podlagi spisa, ki mu je bil predložen, presoditi, ali so davčni organi upravičeno ugotovili, da je izdaja računov s strani P. za državo povzročila nevarnost izgube davčnih prihodkov, in drugič, zadevo vrnilo v ponovno odločanje.

15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (upravno sodišče vojvodstva v Białystoku) je s sodbo z dne 19. julija 2017 tožbo družbe P. zavrnilo z obrazložitvijo, da obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov za državo.

16 Družba P. je zoper to sodbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču. To sodišče se opira na sodbi z dne 6. februarja 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), in z dne 15. maja 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), ter navaja, da je bila dejanska dejavnost družbe P. financiranje nakupa goriva njenih litovskih strank na bencinskih servisih s karticami za gorivo in da je zato litovskim subjektom zagotavljala zgolj finančne storitve, ki na Poljskem niso obdavčene z DDV.

17 Vendar navedeno sodišče navaja, da ni bilo ugotovljeno, da bi ravnanje družbe P. in njenih sopogodbenikov pomenilo goljufijo ali zlorabo. Zaradi prakse poljskih davčnih organov so se transakcije, kakršne je opravljala družba P., namreč štele za verižne transakcije, katerih predmet je dobava goriva prevoznim podjetjem. V skladu s to prakso naj bi vsak gospodarski subjekt, ki je sodeloval v verigi dobave goriva, opravil dobavo blaga – tj. goriva – za plačilo, čeprav je dejansko prišlo le do ene fizične dobave blaga.

18 Predložitveno sodišče navaja, da je tako na podlagi te prakse družba P. lahko štela, da sodeluje v verižni transakciji, in sicer s tem, da je na bencinskih servisih kupovala gorivo z namenom njegove nadaljnje prodaje litovskim prevoznim podjetjem. Ta so za to gorivo od družbe P. prejela račune z izkazanim DDV in so lahko na Poljskem zahtevala njegovo vračilo.

19 To sodišče poleg tega pojasnjuje, da se spor o glavni stvari nanaša na obračune DDV družbe P. za obdobja, v katerih so poljski davčni organi sledili zadevni nacionalni praksi, zato se je družba P. lahko upravičeno oprla na razlago določb zakona o DDV, ki so jo ti organi oblikovali v okviru davčnih stališč.

20 Navedeno sodišče navaja, da čeprav je družba P. ravnala v dobri veri, je leta 2011 litovskim prevoznim podjetjem izdala nepravilne račune, na katerih je bil izkazan DDV, in da so zato formalno izpolnjeni pogoji za uporabo člena 108(1) zakona o DDV, s katerim se izvaja člen 203 Direktive 2006/112.

21 Vendar opozarja, da mora imeti v skladu s sodno prakso Sodišča izdajatelj računa, ki je ravnal v dobri veri, zaradi zagotovitve nevtralnosti DDV možnost, da v skladu s postopkom, ki ga je določila država članica, popravi davek, ki je bil neupravičeno izkazan na računu. Ker pa poljsko pravo ne določa takega postopka, če je bil zoper zadevno osebo začet davčni postopek, predložitveno sodišče navaja, da družba P. ni imela možnosti popraviti davka, ki je bil neupravičeno izkazan na računih, izdanih litovskim prevoznim družbam.

22 Poleg tega predložitveno sodišče opozarja, da če bi bile transakcije med bencinskimi servisi, družbo P. in litovskimi prevoznimi podjetji pravilno obdavčene z DDV, bi ta prevozna podjetja namesto računov, ki jih je izdala družba P. in na katerih je bil neupravičeno izkazan DDV, prejela račune, ki bi jih za dobavo goriva izdali bencinski servisi in na katerih bi bil izkazan znesek DDV, ki bi bil podoben tistemu, ki je naveden na računih, ki jih je izdala družba P.

23 To sodišče navaja, da če bi ti udeleženci pravilno obračunali te transakcije, bi litovska prevozna podjetja prav tako lahko zahtevala vračilo DDV, ki bi bil izkazan na računih, ki bi jih izdali bencinski servisi, kar naj bi dokazovalo, da to, da je družba P. izdala račune, na katerih je bil neupravičeno izkazan DDV, ne pomeni nevarnosti izgube davčnih prihodkov za državo. Vendar navedeno sodišče poudarja, da uporaba člena 108 zakona o DDV za račune, ki jih je izdala družba P. – medtem ko je treba dobavo goriva s strani bencinskih servisov prav tako obdavčiti iz naslova DDV – povzroči dvojno obdavčenje z DDV iste transakcije.

24 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 203 Direktive [2006/112] in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, za račune, na katerih je neupravičeno izkazan DDV, ki jih izda dobroverni davčni zavezanec, uporabi nacionalna določba, kakršna je člen 108(1) [zakona o DDV], če:

– ravnanje davčnega zavezanca ni bilo povezano z davčno goljufijo, ampak je bilo posledica napačne razlage, ki sta jo stranki transakcije opravili v zvezi s pravnimi določbami ter ki je temeljila na razlagi določb, ki so jo podali davčni organi, in praksi, ki je bila v tem okviru ob izvedbi transakcije splošno razširjena in v skladu s katero se je zmotno predpostavljalo, da izdajatelj računa opravi dobavo blaga, čeprav dejansko izvede storitev finančnega posredništva, ki je oproščena DDV, in

– bi imel prejemnik računa, na katerem je neupravičeno izkazan DDV, pravico zahtevati njegovo vračilo, če bi davčni zavezanec, ki je zanj dejansko opravil dobavo blaga, za transakcijo pravilno izstavil račun?“

Vprašanje za predhodno odločanje

25 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 203 Direktive 2006/112 ter načeli sorazmernosti in nevtralnosti DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki dobrovernemu davčnemu zavezancu ne dovoljuje, da po začetku postopka davčnega nadzora popravi račune, na katerih je bil neupravičeno izkazan DDV, čeprav bi imel prejemnik teh računov pravico do vračila tega davka, če bi bile transakcije, ki so predmet teh računov, pravilno obračunane.

26 Člen 203 Direktive 2006/112 določa, da je vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu, dolžna plačati davek, izkazan na tem računu. V zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da mora DDV, izkazan na računu, plačati izdajatelj tega računa, tudi če ni nobene dejanske obdavčljive transakcije (sodba z dne 8. maja 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, točka 26).

27 Sodišče je razsodilo, da je namen te določbe, da se odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi nastala zaradi pravice do odbitka, določene v tej direktivi (sodba z dne 11. aprila 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, točka 24).

28 V tem okviru je treba opozoriti, da čeprav lahko države članice sprejmejo ukrepe, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečijo goljufije, ti ukrepi ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za dosego ciljev, ki se s tem uresničujejo, in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega s pravom Unije na tem področju (sodba z dne 11. aprila 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, točki 28 in 29 ter navedena sodna praksa).

29 Namen načela nevtralnosti DDV je, da je davčni zavezanec v celoti razbremenjen bremena DDV pri svojih gospodarskih dejavnostih. Tako se s tem sistemom zagotavlja popolna nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma predmet DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 2. julija 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 25 in navedena sodna praksa).

30 Zlasti glede vračila pomotoma zaračunanega DDV je Sodišče razsodilo, da Direktiva 2006/112 ne vsebuje nobene določbe o tem, da izdajatelj računa popravi DDV, ki je bil neupravičeno zaračunan, in da je v teh okoliščinah načeloma naloga držav članic, da določijo pogoje, pod katerimi se lahko popravi DDV, ki je bil neupravičeno zaračunan (sodba z dne 2. julija 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 26 in navedena sodna praksa).

31 Države članice morajo, da se zagotovi nevtralnost DDV, v svojih notranjih pravnih redih določiti možnost popravka vsake neutemeljeno zaračunane dajatve, če izdajatelj računa dokaže, da je v dobri veri (sodba z dne 2. julija 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 27 in navedena sodna praksa).

32 Ta rešitev se med drugim uporabi v položaju, v katerem je davčni zavezanec ravnal v dobri veri, ko je izdal račune, na katerih je bil neupravičeno izkazan DDV, ker je menil, da zagotavljanje kartic za gorivo gospodarskim subjektom, ki jim omogočajo oskrbovanje z gorivom na bencinskih servisih, ni finančna storitev, ki je na Poljskem oproščena DDV, ampak dobava blaga, ki je v tej državi članici predmet tega davka, pri čemer se je oprl na ustaljeno prakso poljskih davčnih organov.

33 Iz predložitvene odločbe pa je razvidno, da poljsko pravo sicer načeloma določa postopek, ki omogoča popravek DDV, ki ga je dobroverni davčni zavezanec neupravičeno zaračunal, vendar se ta postopek ne uporabi, če je zoper zadevno osebo začet davčni nadzor.

34 V tem okviru je treba ugotoviti, da bi zavrnitev možnosti popravka računov za gorivo, izdanih prevoznim podjetjem, na katerih je neupravičeno izkazan DDV – medtem ko so dobave goriva, ki jih bencinski servisi opravijo tem prevoznim podjetjem, prav tako predmet DDV – pomenila, da se tožeči stranki v postopku v glavni stvari naloži davčno breme v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV.

35 V teh okoliščinah je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 203 Direktive 2006/112 ter načeli sorazmernosti in nevtralnosti DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki dobrovernemu davčnemu zavezancu ne dovoljuje, da po začetku postopka davčnega nadzora popravi račune, na katerih je bil neupravičeno izkazan DDV, čeprav bi imel prejemnik teh računov pravico do vračila tega davka, če bi bile transakcije, ki so predmet teh računov, pravilno obračunane.

Stroški

36 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 (šesti senat) razsodilo:

Člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načeli sorazmernosti in nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV) je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki dobrovernemu davčnemu zavezancu ne dovoljuje, da po začetku postopka davčnega nadzora popravi račune, na katerih je bil neupravičeno izkazan DDV, čeprav bi imel prejemnik teh računov pravico do vračila tega davka, če bi bile transakcije, ki so predmet teh računov, pravilno obračunane.

Podpisi