SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 15. januarja 2009 *

V zadevi C-502/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbo z dne 31. oktobra 2007, ki je prispela na Sodišče 16. novembra 2007, v postopku

K-1 sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, J.-C. Bonichot (poročevalec), K. Schiemann, J. Makarczyk, sodniki, in C. Toader, sodnica,

* Jezik postopka: poljščina.

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodna tajnica: K. Sztranc-Sławiczek, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. novembra 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za K-1 sp. z o.o. M. Łukasik in M. Złotopolska-Nowak, radcy prawni,

– za poljsko vlado M. Dowgielewicz, M. Jarosz in A. Rutkowska, zastopniki,

– za grško vlado S. Spyropoulos, I. Bakopoulos in M. Tassopoulou, zastopniki,

– za Republiko Ciper I. Neofytou in E. Symeonidou, zastopnici, skupaj z R. Hillom, barrister,

– za vlado Združenega kraljestva L. Seeboruth in C. Gibbs, zastopnika,

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

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2, prvi in drugi odstavek, Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1967, 71, str. 1301, v nadaljevanju: Prva direktiva o DDV) in različnih členov 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 (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004 (UL L 168, str. 35, v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med K-1 sp. z o.o. (v nadaljevanju: K-1) in Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (direktor davčnega organa v Bydgoszszu) glede „dodatnega davčnega dolga“, naloženega davčnemu zavezancu, ker je slednji v davčni napovedi izkazal znesek razlike davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki se mu mora povrniti, ali znesek vstopnega davka, ki je višji od zneska, ki se mu mora povrniti.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2, prvi in drugi odstavek, Prve direktive o DDV določa:

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost [DDV] 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 [DDV], izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost [DDV], ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

4 Člen 2 Šeste direktive o DDV določa:

„Predmet davka na dodano vrednost [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo zavezanec za DDV, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

5 V členu 10(1)(a) te direktive je „obdavčljivi dogodek“ opredeljen kot „dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka.“ V členu 10(2) je med drugim določeno:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Dobave blaga, razen dobav iz člena 5(4)(b), in opravljanje storitev, pri katerih se izdajajo zaporedni obračuni ali se izvršijo zaporedna plačila, se štejejo za zaključene v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki obračuni ali plačila nanašajo […]“

6 Člen 22(8) Šeste direktive o DDV določa:

„Brez vpliva na določbe, ki se sprejmejo v skladu s členom 17(4), lahko države članice naložijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje goljufij.“

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

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli članici, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od določb te direktive, za poenostavitev postopka za

obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje."

8 Člen 33(1) Šeste direktive o DDV določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti, zlasti tiste iz veljavnih predpisov Skupnosti glede splošne ureditve razpolaganja, pretoka in spremljanja trošarinskih izdelkov, ta direktiva ne preprečuje, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe, davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, vse davke, dajatve in bremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, vendar s pogojem, da ti davki, dajatve in bremenitve v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja."

Nacionalna ureditev

9 Člen 109(5) in (6) zakona o davkih na blago in storitve z dne 11. marca 2004 (ustawa o podatku od towarów i usług, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„5. Če se ugotovi, da je davčni zavezanec v oddani davčni napovedi izkazal znesek razlike DDV, ki mu mora biti povrnjen, ali vstopnega davka, ki mu mora biti povrnjen, ki

je višji od zneska dolgovanega davka, direktor davčnega organa ali nadzorni davčni organ opredeli natančen znesek, ki ga je treba povrniti, in določi dodatni davčni dolg, ki ustreza 30 % previsoke ocene.

6. Peti odstavek se *mutatis mutandis* uporabi za razliko v davku v okviru člena 87(1).“

10 Člen 87(1) tega zakona določa:

„Če znesek odbitnega vstopnega davka, določen v členu 86(2), preseže dolgovani davek v davčnem obdobju, ima davčni zavezanec pravico do zmanjšanja vstopnega davka, dolgovanega v naslednjih obdobjih, za navedeno razliko ali pravico do vračila take razlike na svoj bančni račun.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Direktor Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (prvi davčni urad v Torunu) je z odločbo z dne 17. avgusta 2005 glede K-1 ugotovil, da je DDV, izkazan kot plačani vstopni davek, presegel izstopni davek za maj 2005, in določil dodatni davčni dolg za ta mesec. Davčni organ je podvomil o zmanjšanju zneska DDV, navedenega na računu z dne 29. aprila

2005 v zvezi z nakupom nepremičnine v Torunu. Ta rabljena nepremičnina je bila oproščena plačila DDV, zato ustrezni račun ni mogel biti podlaga za zmanjšanje dolgovanega davka ali za vračilo razlike v davku v zvezi z DDV ali zneskom, plačanim kot vstopni davek. Zaradi previsoke ocene zneska, plačanega kot vstopni davek, je bil družbi naložen dodatni davčni dolg na podlagi člena 109(5) in (6) zakona o DDV.

12 K-1 se je zoper odločbo pritožila pri Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. V pritožbi je navedla, da dodatni davčni dolg, naložen s to odločbo, ni bil v skladu s členom 27 Šeste direktive o DDV. Z odločbo z dne 9. novembra 2005 je Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy zavrnil trditve družbe in potrdil izpodbijano odločbo.

13 K-1 je vložila tožbo zoper to odločbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (regionalno upravno sodišče vojvodine v Bydgodszczu). To sodišče je s sodbo z dne 31. maja 2006 presodilo, da člen 33(1) Šeste direktive o DDV ni izključeval uporabe dodatnega davčnega dolga zaradi načel, določenih v zakonu o DDV, in zavrnilo tožbo K-1. Menilo je, da ta dolg ni imel glavnih značilnosti DDV in da v trgovini med državami članicami ni povzročil formalnosti, povezanih s prečkanjem meje. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy prav tako ni sprejelo trditve, da je dodatni davčni dolg posebni ukrep v smislu Šeste direktive o DDV. Poleg tega je menilo, da ni bilo treba začeti postopka na podlagi člena 27 te direktive.

14 K-1 je zoper to sodbo vložila pritožbo. V podporo tej pritožbi je navedla, da je obvezna uporaba dodatnega davčnega dolga, kot je določen v členu 109(5) zakona o DDV,

nezdružljiva z določbami prava Skupnosti, natančneje z določbami Šeste direktive o DDV.

15 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali člen 2[, prvi in drugi odstavek,] Prve direktive [o DDV], v povezavi s členoma 2 in 10(1)(a) in (2) Šeste direktive [o DDV] prepoveduje državam članicam, da zavezancu za DDV naložijo obveznost plačila dodatnega davčnega dolga iz člena 109(5) in (6) [zakona o DDV], če se ugotovi, da je zavezanec za DDV v davčni napovedi izkazal znesek preplačane razlike davka ali preplačanega vstopnega davka, ki je višji od zneska dolgovanega davka?

2. Ali se za ‚posebne ukrepe' iz člena 27(1) Šeste direktive [o DDV], glede na njihove značilnosti in cilj, lahko šteje možnost, da se zavezancu za DDV naloži plačilo dodatnega davčnega dolga, ki se določi z odločbo davčnega organa, če se ugotovi, da je davčni zavezanec kot razliko davka, ki se mu mora povrniti, navedel previsok znesek ali da je kot vstopni davek, ki se mu mora povrniti, navedel previsok znesek?

3. Ali pristojnost iz člena 33 Šeste direktive [o DDV] vključuje pravico do uvedbe dodatnega davčnega dolga, ki ga določa člen 109(5) in (6) [zakona o DDV]?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

16 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali skupni sistem DDV, kot je opredeljen v členu 2(1) in (2) Prve direktive o DDV ter členih 2 in 10(1)(a) in (2) Šeste direktive o DDV, državi članici omogoča, da zavezancu za DDV naloži obveznost plačila „dodatnega davčnega dolga“, kot je določen v členu 109(5) in (6) zakona o DDV.

17 Sodišče je določilo, katere so bistvene značilnosti DDV. Navedene značilnosti so štiri: davek na splošno velja za blagovne ali storitvene transakcije; znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve; pobiranje davka v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, vključno v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij; davčni zavezanec od dolgovanega davka odbije zneske, plačane v prejšnjih fazah procesa, tako da se davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in da je končna obremenitev davka na koncu prenesena na potrošnika (glej sodbo z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona, C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točka 28).

18 „Dodaten davčni dolg“, kot ga določajo zadevni nacionalni predpisi iz zadeve iz postopka v glavni stvari, teh značilnosti nima. V tej zvezi zadošča ugotovitev, da

obdavčljivi dogodek ni katerakoli transakcija, temveč napaka v napovedi in da med drugim njegov znesek ni sorazmeren ceni, ki je bila zaračunana davčnemu zavezancu.

19 Dejansko ne gre za davek, temveč za upravno sankcijo, ki se naloži po tem, ko se ugotovi, da je davčni zavezanec izkazal znesek preplačanega vstopnega davka, ki je višji od zneska dolgovanega davka.

20 Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost ne nasprotuje temu, da države članice sprejmejo ukrepe za sankcioniranje nepravilnosti, nastalih pri napovedi dolgovanega zneska DDV. Nasprotno, člen 22(8) Šeste direktive o DDV določa, da lahko države članice določijo druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za zagotovitev pravilnega zaračunavanja davka.

21 V teh okoliščinah je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da skupni sistem davka na dodano vrednost, kot je bil opredeljen v členu 2, prvi in drugi odstavek, Prve direktive o DDV ter v členih 2 in 10(1)(a) in (2) Šeste direktive o DDV, ne nasprotuje temu, da država članica v svojih predpisih določi upravno sankcijo, ki jo je mogoče naložiti zavezancem za DDV, kot je „dodatni davčni dolg“, določen v členu 109(5) in (6) zakona o DDV.

Drugo vprašanje

22 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se določbe člena 109(5) in (6) 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.

23 V tej zvezi zadostuje navedba, da se upravna sankcija, ki je naložena, če se ugotovi, da je davčni zavezanec navedel previsok znesek kot razliko DDV, ki se mu mora povrniti, kakor določa člen 109(5) in (6) zakona o DDV, ne more šteti za tak posebni ukrep, ki odstopa, kot je določen v členu 27(1) Šeste direktive o DDV, temveč pomeni, kot je bilo predhodno navedeno, ukrep, na katerega se nanaša člen 22(8) Šeste direktive o DDV.

24 Določbe, kot so tiste v členu 109(5) in (6) zakona o DDV, torej ne morejo spadati na področje uporabe člena 27(1).

25 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da določbe, kot so tiste v členu 109(5) in (6) zakona o DDV, niso „posebni ukrepi, ki odstopajo“, za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom v smislu člena 27(1) Šeste direktive o DDV.

Tretje vprašanje

26 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 33 Šeste direktive o DDV nasprotuje ohranjanju določb, kot so tiste v členu 109(5) in (6) zakona o DDV.

27 Šesta direktiva o DDV v členu 33 dopušča državi članici, da ohrani ali uvede davke, dajatve in bremenitve na dobavo blaga, opravljanje storitev ali uvoze, ki nimajo značaja prometnih davkov (glej zgoraj navedeno sodbo Banca popolare di Cremona, točka 24).

28 Vendar zato ni treba preučiti, ali določbe, kot so tiste v sporu o glavni stvari, določajo davke, dajatve ali bremenitve, ki jih je mogoče označiti za prometne davke v smislu člena 33 Šeste direktive. Kot se da sklepati tudi iz odgovora na prvo vprašanje, te določbe ne pomenijo davkov, dajatev ali bremenitev, temveč upravno sankcijo, ki se lahko naloži po tem, ko se ugotovi, da so zavezanci za DDV izkazali znesek preplačanega vstopnega davka, ki je višji od zneska dolgovanega davka.

29 V teh okoliščinah je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da člen 33 Šeste direktive o DDV ne nasprotuje ohranjanju določb, kot so tiste v členu 109(5) in (6) zakona o DDV.

Stroški

30 Ker je ta postopek za stranke 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 (drugi senat) razsodilo:

1. **Skupni sistem davka na dodano vrednost, kot je bil opredeljen v členu 2, prvi in drugi odstavek, Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih ter v členih 2 in 10(1)(a) in (2) 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 2004/66/ES z dne 26. aprila 2004, ne nasprotuje temu, da država članica v svojih predpisih določi upravno sankcijo, ki jo je mogoče naložiti zavezancem za davek na dodano vrednost, kot je „dodatni davčni dolg“, določen v členu 109(5) in (6) zakona o davkih na blago in storitve z dne 11. marca 2004 (ustawa o podatku od towarów i usług).**

2. **Določbe, kot so tiste v členu 109(5) in (6) zakona o davkih na blago in storitve z dne 11. marca 2004, niso „posebni ukrepi, ki odstopajo“, za preprečevanje**

določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom v smislu člena 27(1) Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena.

3. Člen 33 Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena, ne nasprotuje ohranjanju določb, kot so tiste v členu 109(5) in (6) zakona o davku na blago in storitve z dne 11. marca 2004.

Podpisi