

Predmet C-935/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

23. prosinca 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

3. listopada 2019.

Tužitelj:

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

Tuženik:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Predmet glavnog postupka

Tužba protiv utvrđivanja dodatne porezne obveze na robu i usluge na temelju članka 112.b stavka 2. Zakona o PDV-u.

Predmet i pravna osnova prethodnog pitanja

Zahtjev za prethodnu odluku podnesen u skladu s člankom 267. UFEU-a u pogledu toga je li utvrđivanje dodatne porezne obveze na robu i usluge na temelju članka 112.b stavka 2. Zakona o PDV-u usklađeno s pravom Unije.

Prethodno pitanje/Prethodna pitanja

Je li dodatna porezna obveza, poput one koja se propisuje člankom 112.b stavkom 2. Zakona o PDV-u, u skladu s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)), kako je izmijenjena, u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

(osobito članak 2., članak 250., članak 273.), člankom 4. stavkom 3. Ugovora o Europskoj uniji, člankom 325. UFEU-a i načelom proporcionalnosti?

Navedene odredbe prava Unije

Članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) kako je izmijenjena

Članak 4. stavak 3. UEU-a

Članak 325. UFEU-a

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge od 11. ožujka 2004.) (pročišćeni tekst Dz.U. iz 2017., poz. 1221., u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

Članak 43. stavak 1. točka 10.: „Od plaćanja poreza izuzima se: [...] isporuka objekata, građevina ili njihovih dijelova, osim ako je:

- (a) isporuka obavljena u okviru prvog useljenja ili prije njega,
- (b) između prvog useljenja i isporuke objekta, građevine ili njihovih dijelova proteklo manje od dvije godine”.

Članak 43. stavak 10.: „Porezni obveznik može se odreći prava na izuzeće od plaćanja poreza iz stavka 1. točke 10. i izabrati oporezivanje isporuke objekata, građevina ili njihovih dijelova, pod uvjetom da su osoba koja obavlja isporuku i kupac objekta, građevine ili njihovih dijelova:

- 1. registrirani kao aktivni porezni obveznici PDV-a;
- 2. prije isporuke tih objekata nadležnom pročelniku porezne uprave podnijeli suglasnost da izabiru oporezivanje isporuke objekta, građevine ili njihovih dijelova”.

Članak 112.b stavak 1.: „Ako porezni obveznik:

- 1. u podnesenoj poreznoj prijavi navede da je:
 - (a) iznos porezne obveze niži od iznosa koji se duguje,
 - (b) iznos povrata poreza ili iznos povrata pretporeza viši od iznosa koji se duguje,
 - (c) iznos porezne razlike koji treba umanjiti iznos poreza koji se duguje za sljedeće obračunsko razdoblje viši od iznosa koji se duguje,

(d) iznos povrata poreza, iznos povrata pretporeza ili iznos porezne razlike koji treba umanjiti iznos poreza koji se duguje za sljedeće obračunsko razdoblje, umjesto da navede iznos porezne obveze koji treba platiti poreznom uredu,

2. ne podnese poreznu prijavu i ne plati poreznu obvezu

– pročelnik porezne uprave ili pročelnik uprave za carine i poreze prema tome određuje točne iznose i utvrđuje dodatnu poreznu obvezu u visini od 30 % iznosa umanjene porezne obveze ili iznosa preplaćenog povrata poreza, povrata pretporeza ili iznosa porezne razlike koji treba umanjiti iznos poreza koji se duguje za sljedeće obračunsko razdoblje”.

Članak 112.b stavak 2.: „Ako je kao rezultat poreznog nadzora, carinskog i poreznog nadzora ili za vrijeme carinskog i poreznog nadzora u slučajevima navedenima u:

1. stavku 1. točki 1., porezni obveznik podnio ispravak prijave kojim se uzimaju u obzir utvrđene nepravilnosti i platio poreznu obvezu ili vratio pogrešan iznos povrata,

2. stavku 1. točki 2., porezni obveznik podnio poreznu prijavu i platio poreznu obvezu

– iznos dodatne porezne obveze iznosi 20 % iznosa umanjene porezne obveze ili iznosa preplaćenog povrata poreza, povrata pretporeza ili porezne razlike koja treba umanjiti porez koji se duguje za sljedeće obračunsko razdoblje”.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Zakon od 29. kolovoza 1997. o uspostavi Zakonika o porezima) (pročišćeni tekst Dz. U. iz 2019., poz. 900., kako je izmijenjen)

Članak 81. stavak 1.: „Ako nije drukčije određeno, porezni obveznici, porezni platci i subjekti za naplatu poreza mogu ispraviti ranije podnesenu prijavu.”

Članak 81.b stavak 1.: „Pravo na ispravak prijave:

1. se obustavlja dok traje porezni postupak ili porezni nadzor, u razdoblju koje je obuhvaćeno navedenim postupkom ili nadzorom;

2. postoji i nakon završetka:

(a) poreznog nadzora,

(b) poreznog postupka, u razdoblju koje ne obuhvaća odluku kojom se određuje iznos porezne obveze”.

Kratak prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Pobjanom odlukom Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktor vijeća Porezne uprave u Wrocławu, Poljska) (u daljnjem tekstu: drugostupanjsko porezno tijelo) potvrdio je odluku Naczelnika Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (pročelnik Porezne uprave u Trzebnicy, Poljska) (u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo) u dijelu u kojem se društvu Grupa Warzywna Sp. z o.o. (u daljnjem tekstu: tužitelj ili porezni obveznik) određuje dodatna porezna obveza na robu i usluge za prosinac 2017. u iznosu od 520 316,00 poljskih zlota. Poništio je odluku prvostupanjskog tijela u dijelu u kojem se utvrđuje višak pretporeza u odnosu na porez koji se duguje te je prekinuo postupak.
- 2 Porezna tijela utvrdila su da je porezni obveznik na temelju javnobilježničkog akta od 29. prosinca 2017. stekao stambenu nekretninu koja je bila useljiva više od dvije godine. Javnobilježnički akt sadržava izjavu da je cijena objekata navedena u bruto iznosu i da uključuje PDV. To stjecanje dodatno je zabilježeno na računu koji je izdao prodavatelj na kojem je, među ostalim, navedena oporezovana prodaja u neto iznosu od 14 209 003,60 poljskih zlota i dospjeli porez u iznosu od 3 268 070,83 poljskih zlota.
- 3 Porezni obveznik u podnesenoj je prijavi platio taj iznos kao pretporez koji se može odbiti. Posljedica toga bio je višak pretporeza u odnosu na porez koji treba vratiti na bankovni račun.
- 4 Zbog pokretanja poreznog nadzora nije podmiren povrat PDV-a.
- 5 Prvostupanjsko porezno tijelo pozvalo se tijekom nadzora na članak 43. stavak 1. točku 10. Zakona o PDV-u i utvrdilo da isporuka nekretnine mora biti u cijelosti oslobođena plaćanja poreza. Istodobno je navelo da stranke koje vode transakciju nisu podnijele izjavu o odustajanju od izuzeća propisanu člankom 43. stavkom 10. Zakona o PDV-u. Stoga je to tijelo utvrdilo da porezni obveznik nema pravo na odbitak pretporeza od isporuke nekretnine koja je oslobođena plaćanja poreza.
- 6 Koristeći se pravom iz članka 81. Ordynacje podatkowe (Zakonik o porezima), porezni obveznik podnio je ispravak prijave u kojoj se u cijelosti uzimaju u obzir utvrđenja nadzora te sukladno tomu i znatno niži iznos viška pretporeza u odnosu na porez koji se duguje.
- 7 Unatoč tomu što je podnesen ispravak, prvostupanjsko porezno tijelo donijelo je odluku kojom se poreznom obvezniku određuje iznos viška pretporeza u odnosu na porez koji se duguje i koji proizlazi iz ispravljene prijave te utvrđuje iznos dodatne obveze.
- 8 Drugostupanjsko porezno tijelo poništilo je na temelju podnesene žalbe odluku prvostupanjskog poreznog tijela u dijelu u kojem se određuje iznos viška pretporeza u odnosu na porez koji se duguje. Tijelo je navelo da je podneseni ispravak u tom pogledu pravilan te nema osnove za donošenje porezne odluke.

Međutim, pozvalo se na članak 112.b stavak 2. Zakona o PDV-u i potvrdilo odluku kojom se utvrđuje dodatna porezna obveza.

- 9 U tužbi Wojewódzkom Sądu Administracyjnym we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska) kojom traži poništenje pobijane odluke, tužitelj se pozvao na povredu, među ostalim, načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a pri čemu je naveo da u predmetu nije došlo do gubitka u državnoj blagajni jer prijavljeni povrat poreza nije podmiren.
- 10 U odgovoru na tužbu, drugostupanjsko porezno tijelo zahtijevalo je njezino odbijanje i potvrdilo stajalište iz pobijane odluke.
- 11 Prvostupanjski sud odlučio je Sudu Europske Unije postaviti prethodna pitanja navedena u izreci rješenja i prekinuti postupak u predmetu.

Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 12 Za rješavanje spora u ovom predmetu treba ocijeniti je li primjena sankcija u obliku dodatne porezne obveze, u situaciji u kojoj zbog pogrešnog tumačenja sadržaja odredbi nije u biti došlo do umanjenja poreznog duga, u skladu s načelom proporcionalnosti te služe li te naložene dodatne obveze stvarno sprječavanju utaje poreza ili pak predstavljaju samo dodatnu poreznu mjeru.
- 13 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, iz dosadašnje sudske prakse Suda Europske unije u pogledu tumačenja načela proporcionalnosti proizlazi da je uvođenje dodatnih obveza opravdano samo kako bi se spriječila stvarna utaja poreza.
- 14 Sud koji je uputio zahtjev poziva se na presudu od 25. travnja 2017., Farkas C-564/15 EU:C:2017:302, u skladu s kojom su u nedostatku usklađenosti zakonodavstva Unije u području sankcija primjenjivih na slučajeve neispunjenja uvjeta iz režima uvedenog tim zakonodavstvom, države članice i dalje nadležne odabrati sankcije koje smatraju primjerenima. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela te, sukladno tomu, i načelo proporcionalnosti. Takve sankcije ne smiju prekoračivati ono što je nužno za postizanje ciljeva osiguranja pravilne naplate poreza i izbjegavanja utaje. Kako bi se ocijenilo je li sankcija usklađena s načelom proporcionalnosti, treba uzeti u obzir osobito narav i ozbiljnost povrede koja se tom sankcijom kažnjava kao i načine utvrđivanja njezina iznosa. Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni prelazi li iznos sankcije ono što je nužno za postizanje [navedenih] ciljeva [...], tom sudu valja pružiti određene elemente iz predmeta u glavnom postupku na temelju kojih on može utvrditi je li sankcija [...] u skladu s načelom proporcionalnosti. U tom pogledu, čini se da takva sankcija može potaknuti porezne obveznike da slučaj nedostatnog plaćanja poreza što je brže moguće usklade s pravilima i stoga ostvare cilj osiguranja pravilne naplate tog poreza.

- 15 Države članice u pravilu mogu izreći sankcije povezane s povredom načela zajedničkog sustava PDV-a. Nacionalne mjere kojima se ostvaruju ciljevi iz članka 273. Direktive o PDV-u moraju biti usklađene s načelom proporcionalnosti. Primjenu sankcija ne treba ocjenjivati samo u pogledu toga mogu li se njome ostvariti postavljeni ciljevi, nego ovisno o tome prekoračuje li ono što je nužno za ostvarivanje ciljeva (vidjeti presudu Suda od 19. listopada 2017., SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, točke 49. i 50.).
- 16 Odredba kojom se dopušta nalaganje dodatne porezne obveze uvedena je 1. siječnja 2017. Zakonom o PDV-u (Ustawom z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o VAT (Zakon od 1. prosinca 2016. o izmjeni Zakona o PDV-u), Dz. U. iz 2016., poz. 2024.).
- 17 Ranije su u sličnom obliku sankcije funkcionirale u Zakonu o PDV-u do 30. studenoga 2008. i ranije u Ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Zakon o porezu na robu i usluge te trošarinama od 8. siječnja 1993). Trybunał Konstytucyjny (Ustavni sud, Poljska) odlučio je u presudi od 29. travnja 1998. da je takva sankcija u skladu s Ustavom. Međutim, u presudi od 15. siječnja 2009. u predmetu K-1, C-502/07, EU:C:2009:11, Sud Europske unije presudio je da je sankcija koja postoji u odredbama poljskog Zakona o PDV-u protivna odredbama Direktive o PDV-u.
- 18 U obrazloženju izmjene uvedene 1. siječnja 2017. zakonodavac navodi da je zbog trenutačnog obujma zlouporabe poreza na robu i usluge opravdano ponovno uvođenje mehanizma radi poboljšanja naplate PDV-a. U pravni poredak ponovno su se uvele porezne sankcije za nepošteni obračun poreza koji dovodi do umanjena porezne obveze ili povećanja viška pretporeza u odnosu na porez koji treba vratiti ili koji se obračunava u sljedećim obračunskim razdobljima ili do povrata poreza. Zakonodavac je naveo da su predmetne sankcije prije svega preventivne. Cilj im je uvjeriti porezne obveznike da je pošteno i pažljivo ispunjavanje porezne prijave u njihovu interesu. Naime, pogreška u obračunu podrazumijeva obvezu plaćanja utvrđene dodatne porezne obveze.
- 19 Na tu preventivnu značajku uvedenih sankcija upućuju odredbe kojima se utvrđuje u kojim se slučajevima sankcija ne određuje. To je slučaj kada porezni obveznik sam ispravi pogrešku i plati razliku kojom se izjednačuje umanjeni porez ili uvećani iznos povrata u bilo kojem trenutku koji prethodi pokretanju poreznog nadzora.
- 20 Sud koji je uputio zahtjev shvaća opravdanost potrebe da porezni obveznici budu uvjereni da je pošteno i pažljivo ispunjavanje porezne prijave u njihovu interesu, stoga ističe da u predmetima u pogledu PDV-a treba uzeti u obzir složeno pravno područje i povećanu mogućnost pojave pogreške. Važan primjer upravo je uređenje članka 43. stavka 1. točke 10. Zakona o PDV-u na koje se odnosila i presuda Suda od 16. studenoga 2017. u predmetu Kozuba Premium Selection, C-308/16 EU:C:2017:869, kao i izrazito opsežna sudska praksa nacionalnih upravnih sudova. U uređenju članka 112.b stavka 2. Zakona o PDV-u ni na koji se način ne

uzima u obzir situacija poput one u glavnom postupku u kojoj nepravilno obračunavanje proizlazi iz pogrešne ocjene obiju stranaka transakcije u pogledu toga podliježe li određena isporuka PDV-u. U tom slučaju u biti ne dolazi do umanjenja poreznih prihoda jer porez, iako neopravdano, plaća prodavatelj. Međutim, kad bi obje stranke izuzele transakciju, porez ne bi bio plaćen.

- 21 Tek podredno valja istaknuti da se u sudskoj praksi nacionalnih sudova u predmetima poput onog u glavnom postupku, uzimajući u obzir nejasnoću odredbi (članak 43. stavak 10. Zakona o PDV-u), smatra da su transakcije slične transakciji koju je izvršio porezni obveznik oporezive, a kupac ima pravo na odbitak pretporeza. Međutim, u ovom je predmetu porezni obveznik prihvatio utvrđenja nadzora i odrekao se odbitka pretporeza smatrajući da je transakcija izuzeta od PDV-a. Međutim, s obzirom na to da je prodavatelju platio cijeli iznos koji proizlazi iz računa, u biti je snosio ukupan financijski teret tog poreza, što se protivi i načelu neutralnosti (pri čemu se prihvaća stajalište iz sudske prakse da je transakcija oporeziva). Stoga je u biti došlo do povrede načela neutralnosti PDV-a.
- 22 Kao što je istaknuo Sud, „[n]ačelo neutralnosti poreza na dodanu vrijednost koje je konkretizirano u sudskoj praksi koja se odnosi na članak 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se protivi to da porezno tijelo, na temelju nacionalne odredbe koja služi prenošenju tog članka, izvršitelju izuzete transakcije odbije povrat poreza na dodanu vrijednost koji je on pogrešno iskazao na računu izdanom suugovaratelju, zbog toga što izvršitelj nije ispravio pogrešan račun, a porezno tijelo suugovaratelju je konačno odbilo pravo na odbitak tog poreza na dodanu vrijednost, zbog čega se načela ispravka dokumenata predviđena nacionalnim pravom ne primjenjuju” (presuda Suda od 11. travnja 2013., Rusedespred OOD, C-138/12, EU:C:2013:233, točka 35.).
- 23 U takvim su slučajevima posljedice uvedenog uređenja protivne gore navedenom cilju. Naime, potreba plaćanja dodatne obveze u biti odvraća poreznog obveznika od toga da prihvati utvrđenja nadzora i dobrovoljno plati porez zajedno s kamatama. Osim toga, to je protivno pravu poreznog obveznika da podnese ispravak iz članka 81.b Ordynacje podatkowe (Zakonik o porezima) i predstavlja svojevrsnu zamku za poreznog obveznika. Naime, obveznik ima pravo za čije će mu se ostvarivanje izreći dodatna sankcija. Istodobno takva sankcija u biti pogađa poreznog obveznika koji je primio pogrešan račun, a ne onoga koji je izdao pogrešan račun.
- 24 Odredba u obliku u kojem je uvedena ni na koji način ne uzima u obzir namjeru poreznog obveznika, odnosno je li umanjenje poreza posljedica prijevare ili pogreške. Treba istaknuti da zbog nejasnoće odredbi Zakona o PDV-u i njegovih čestih izmjena porezna tijela često pogrešno tumače te odredbe. U mnogim slučajevima tek se u sudskoj praksi sudova, a u iznimnim slučajevima u presudama Suda Europske unije utvrđuje pravilno tumačenje odredbi. Odredbom se pak predviđa sankcioniranje poreznih obveznika i u situaciji u kojoj su, na

primjer, pogrešno primijenjene općepoznate prakse. Samim time predmetna je sankcija očito opresivne, a ne preventivne prirode.

- 25 Kao što se to navodi u presudi Suda od 26. veljače 2013. Hans Akerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, u skladu s člankom 2., člankom 250. stavkom 1. i člankom 273. Direktive o PDV-u, koji, među ostalim, preuzimaju tekst članka 2. i članka 22. stavaka 4. i 8. Šeste direktive u verziji koja proizlazi iz njezina članka 28.h, te u skladu s člankom 4. stavkom 3. UEU-a, u pogledu PDV-a, svaka država članica obvezna je poduzimati sve odgovarajuće zakonodavne i upravne mjere koje mogu osigurati cjelovitu naplatu dugovanog PDV-a na njezinu državnom području te suzbijati utaje. Istodobno, članak 325. UFEU-a obvezuje države članice na borbu protiv nezakonitih aktivnosti koje utječu na financijske interese Unije putem odvrćajućih i učinkovitih mjera te ih posebno obvezuje na poduzimanje istih mjera radi suzbijanja utaja koje utječu na financijske interese Unije kao što su mjere koje one poduzimaju radi suzbijanja utaja usmjerenih protiv njihovih vlastitih financijskih interesa. Vlastita su sredstva Unije, prema članku 2. stavku 1. Odluke Vijeća 2007/436/EZ, Euratom od 7. lipnja 2007. o sustavu vlastitih sredstava Europskih zajednica, prihodi od primjene jedinstvene stope u svim državama članicama na usklađene osnovice za procjenu PDV-a utvrđene u skladu s pravilima Unije. Stoga postoji izravna veza između ubiranja prihoda od PDV-a sukladno primjenjivom pravu Unije i stavljanja na raspolaganje proračunu Unije odgovarajućih sredstava od PDV-a, s obzirom na to da svaki propust pri ubiranju prvih potencijalno dovodi do smanjenja drugih. Iz toga slijedi da dodatne porezne obveze i kazneni porezni postupak, odnosno slične mjere koje se primjenjuju na optuženika u glavnom postupku zbog netočnosti informacija koje je naveo u pogledu PDV-a predstavljaju provedbu članka 2., članka 250. stavka 1. i članka 273. Direktive o PDV-u (bivši članak 2. i članak 22. Šeste direktive) te članka 325. UFEU-a, a time i akta o primjeni prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje Europske unije.
- 26 Međutim, u točki 30. presude Suda od 17. siječnja 2019. Dzivev, C-310/16, EU:C:2019:30, točka 30. navodi se da „iako upravnopravne i/ili kaznenopravne sankcije i postupci povezani s tim sankcijama koje države članice predviđaju radi borbe protiv povreda usklađenih pravila u području PDV-a ulaze u područje njihove postupovne i institucionalne autonomije, ta je autonomija ograničena ne samo načelom proporcionalnosti i ekvivalentnosti čija primjena u ovom slučaju nije dovedena u pitanje, nego i načelom djelotvornosti u skladu s kojim te sankcije moraju biti djelotvorne i odvrćajuće”.
- 27 Načela životnog iskustva upućuju na to da stvaran prevarant ne želi otkriti svoju aktivnost ispravljanjem prijave. Stoga sankcija poput one utvrđene člankom 112.b stavkom 2. Zakona o PDV-u ne ispunjava na odgovarajući način preventivnu funkciju u odnosu na moguće počinitelje prijevara.
- 28 Stoga automatsko i zakonsko nametanje dodatne obveze u svim slučajevima u kojima je došlo do umanjenja obveze ili povećanja povrata poreza, čak i kada je porez u biti platio drugi subjekt ili nije došlo do povrata viška poreza, prema

mišljenju suda, nije prikladna mjera za ostvarivanje cilja borbe protiv utaje iz članka 273. Direktive o PDV-u i prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje ciljeva osiguranja pravilne naplate poreza i izbjegavanja utaje. Naime, njome se ne uzima u obzir priroda i ozbiljnost povrede. Ne uzima se u obzir ni činjenica da tijela nisu pretrpjela gubitak poreznih prihoda i ne postoji indicija utaje poreza (presuda Suda od 25. travnja 2017., Farkas C-564/15, EU:C:2017:302).

- 29 Stoga je Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu), zbog toga što je smatrao da je za rješavanje predmeta koji je u tijeku pred tim sudom potrebno donijeti prethodnu odluku, na temelju članka 267. UFEU-a odlučio Sudu Europske unije uputiti prethodna pitanja.

RADNI DOKUMENT