

Zadeva C-895/19

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

4. december 2019

Predložitveno sodišče:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Poljska)

Datum predložitvene odločbe:

4. november 2019

Tožeča stranka:

A.

Tožena stranka:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Predmet postopka v glavni stvari

Določitev pravice do odbitka vstopnega davka iz naslova pridobitve blaga znotraj Skupnosti ob upoštevanju spremenjenih določb zakona o DDV, s katerimi je bil uveden trimesečni prekluzivni rok za predložitev obračuna davka.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanje za predhodno odločanje

Ali je treba člen 167 v povezavi s členom 178 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, kakor je bila spremenjena) razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka v istem obračunskem obdobju, kot je tisto, v katerem je treba obračunati davek, ki ga je treba plačati v zvezi s transakcijami, ki so pridobitve blaga znotraj Skupnosti,

pogojuje s tem, da je davek, ki je dolgovan iz naslova takih transakcij, izkazan v ustreznem davčnem obračunu, ki mora biti predložen v prekluzivnem roku (trimesečnem na Poljskem) po poteku meseca, v katerem je v zvezi s pridobljenim blagom in storitvami nastala davčna obveznost?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, v nadaljevanju: Direktiva o DDV: členi 1(2), 63, 167, 168, od 178 do 182 in 273.

Navedene določbe nacionalnega prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve, Dz. U. 2018, pozicija 2174, kakor je bil spremenjen, v nadaljevanju: zakon o DDV)

Člen 86(1), (10), (13) in (13a) v različici, ki je veljala pred 1. januarjem 2017 in po njem:

1. V delu, v katerem se blago in storitve uporabljajo za opravljanje obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec [...] pravico, da od dolgovanega davka odbije vstopni davek [...].

10. Pravica do odbitka vstopnega davka od dolgovanega davka nastane v obdobju, v katerem je glede blaga in storitev, ki jih je pridobil davčni zavezanec, nastala davčna obveznost.

13. Če davčni zavezanec ni odbil vstopnega davka od dolgovanega davka v rokih iz odstavkov 10, 10d, 10e in 11, lahko s pridržkom odstavka 13a odbitek opravi s predložitvijo popravka davčnega obračuna za obdobje, v katerem je nastala pravica do odbitka, vendar ne pozneje kot 5 let od začetka leta, v katerem je pravica do odbitka nastala.

13a. Če davčni zavezanec v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Skupnosti, dobavo blaga ali opravljanjem storitev, za katere je v skladu s členom 17 davčni zavezanec pridobitelj blaga ali storitev, ni odbil vstopnega davka od dolgovanega davka v rokih iz odstavkov 10 in 11, lahko odbitek opravi s predložitvijo popravka davčnega obračuna za obdobje, v katerem je nastala pravica do odbitka, vendar ne pozneje kot 5 let od konca leta, v katerem je pravica do odbitka nastala.

Člen 86(10b) v različici, ki je veljala do 31. decembra 2016:

10b. Pravica do odbitka vstopnega davka od dolgovanega davka v primerih iz:

[...]

(2) odstavka 2, točka 4(c), nastane v skladu z odstavkom 10, če davčni zavezanec:

[...]

(b) znesek davka, ki ga je treba plačati iz naslova pridobitve blaga znotraj Skupnosti, vključi v davčni obračun, v katerem mora obračunati ta davek;

(3) odstavka 2, točka 4(a), (b) in (d), nastane v skladu z odstavkom 10, če davčni zavezanec znesek davka, ki ga je treba plačati iz naslova teh transakcij, vključi v davčni obračun, v katerem mora obračunati ta davek.

Od 1. januarja 2017 so bile spremenjene določbe člena 86(10b), točki 2b in 3, in temu členu je bil dodan odstavek 10i:

10b. Pravica do odbitka vstopnega davka od dolgovanega davka v primerih iz:

[...]

(2) odstavka 2, točka 4(c), nastane v skladu z odstavkom 10, če davčni zavezanec:

[...]

(b) znesek davka, ki ga je treba plačati iz naslova pridobitve blaga znotraj Skupnosti, vključi v davčni obračun, v katerem mora obračunati ta davek, najpozneje v 3 mesecih po poteku meseca, v katerem je nastala davčna obveznost v zvezi s pridobljenim blagom;

(3) odstavka 2, točka 4(a), (b) in (d), nastane v skladu z odstavkom 10, če davčni zavezanec znesek davka, ki ga je treba plačati iz naslova teh transakcij, vključi v davčni obračun, v katerem mora obračunati ta davek, najpozneje v 3 mesecih po poteku meseca, v katerem je nastala davčna obveznost v zvezi s pridobljenim blagom ali storitvami.

10i. Če davčni zavezanec znesek davka, ki ga je treba plačati, vključi v davčni obračun, v katerem mora obračunati ta davek, po roku iz odstavka 10b, točki 2(b) in 3, lahko ustrezno poveča znesek vstopnega davka v obračunu za obračunsko obdobje, v zvezi s katerim rok za predložitev davčnega obračuna še ni potekel.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari ter argumenti strank

- 1 Družba A (v nadaljevanju: družba) je v svoji zahtevi za izdajo zavezujoče informacije v zvezi z določbami davčnega prava navedla, da v okviru svoje gospodarske dejavnosti opravlja nakupe, med drugim pridobitve blaga znotraj Skupnosti (v nadaljevanju: PBS) na ozemlju Poljske. Pridobljeno blago se nato uporabi za transakcije, ki so predmet davka na dodano vrednost (DDV) na

nacionalnem ozemlju. Pri opravljanju te dejavnosti je prišlo in lahko pride v prihodnosti do primerov, v katerih družba davek, ki ga je treba plačati iz naslova PBS, ni/ne bo izkazala v ustreznem davčnem obračunu (oziroma popravku obračuna), predloženem v 3 mesecih od izteka meseca, v katerem je v zvezi s pridobljenim blagom nastala davčna obveznost (to je ali bo naredila po poteku tega roka s popravkom davčnega obračuna). Neizkazanje dolgovanega davka v zgoraj navedenem roku je lahko med drugim posledica prepoznega prejema računa, napačne opredelitve transakcije s strani družbe ali napake osebe, odgovorne za poslovno dokumentacijo in obračune DDV. Družba je navedla, da ima polno pravico do odbitka DDV in da poznejši izkaz (od treh mesecev) dolgovanega davka s popravkom ustreznega obračuna ni povezan z zlorabo pravice ali namenom znižati davek.

- 2 V zvezi z navedenim je družba postavila vprašanje, ali lahko in bo lahko glede na pravo, ki velja od 1. januarja 2017, v položaju, opisanem v zahtevi, in v prihodnjih primerih s predloženim popravkom obračuna DDV za obdobje, v katerem je nastala davčna obveznost, vstopni davek iz naslova PBS odbila za to isto obračunsko obdobje, v katerem je bil izkazan dolgovan davek, tudi če je bil ali bo popravek predložen več kot 3 mesece po poteku meseca, v katerem je v zvezi s pridobljenim blagom nastala davčna obveznost.
- 3 Po mnenju družbe je treba na to vprašanje odgovoriti pritrdilno. Meni, da zahteva iz člena 86(10b), točka 2(b), zakona o DDV v različici, ki velja od 1. januarja 2017, ne obstaja v okviru Direktive o DDV in da se zato ne bi smela uporabljati, poleg tega pa naj bi kršila načelo davčne nevtralnosti in načelo sorazmernosti.
- 4 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega organa za informiranje v davčnih zadevah, v nadaljevanju: davčni organ) se z zgoraj navedenim mnenjem ni strinjal. Po njegovem mnenju pravila, ki so bila uvedena, niso v nasprotju z Direktivo o DDV in zlasti ne kršijo zgoraj navedenih načel, saj naj ne bi omejevala pravice davčnega zavezanca do odbitka, ki izhaja iz same sistematike DDV. Poudaril je tudi, da je člen 178 Direktive o DDV državam članicam dovolil, da določijo nekatere formalnosti, ki pogojujejo pravico do odbitka DDV, in po njegovem mnenju je trimesečni rok iz člena 86(10b), točka 2(b), zakona o DDV taka formalnost.
- 5 Družba je pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwice (upravno sodišče vojvodstva v Gliwiczah, predložitveno sodišče) vložila tožbo za odpravo izpodbijane zavezujoče informacije, v kateri se je med drugim sklicevala na kršitev člena 86(10b), točka 2, zakona o DDV, ker naj bi bil v nasprotju s členoma 167 in 178 Direktive o DDV, ter na neupoštevanje načela davčne nevtralnosti iz člena 1(2) te direktive in načela sorazmernosti iz člena 5(4) PDEU.
- 6 Davčni organ je predlagal zavrnitev te tožbe in vztrajal pri stališču iz izpodbijane zavezujoče informacije. Predložitveno sodišče je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo vprašanje.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 7 Na Poljskem ima davčni zavezanec v skladu z načelom iz člena 86(1) zakona o DDV (s katerim se izvaja načelo davčne nevtralnosti) v delu, v katerem se blago in storitve uporabljajo za opravljanje obdavčenih transakcij, pravico, da od dolgovanega davka odbije vstopni davek. Načeloma nastane ta pravica v obračunu za obdobje, v katerem je glede blaga in storitev, ki jih je pridobil davčni zavezanec, nastala davčna obveznost (člen 86(10) zakona o DDV). Glede na pravo, kot je veljalo do 31. decembra 2016, je v primeru PBS ta pravica nastala v skladu z odstavkom 10 med drugim pod pogojem, da je davčni zavezanec znesek davka, ki ga je treba plačati iz naslova PBS, vključil v davčni obračun, v katerem je moral obračunati ta davek (člen 86(10b), točka 2(b), zakona o DDV). Vendar je zakonodajalec uvedel nov prekluzivni rok, tako da je zdaj možnost uporabe te ureditve pogojena s predložitvijo obračuna v trimesečnem roku (člen 86(10b), točka 2b, zakona o DDV v različici, ki velja od 1. januarja 2017). V primeru prekoračitve tega roka mora davčni zavezanec prej predloženi obračun popraviti (člen 86(10g) zakona o DDV), ob tem pa lahko davek, dolgovan iz PBS, obračuna le sprotno (člen 86(10i) zakona o DDV). Iz obrazložitvenega memoranduma spremembe zakona je razvidno, da je ta utemeljena z obstojem nepravilnosti v obračunih nekaterih subjektov v zvezi s PBS in z drugimi transakcijami, pri katerih je načeloma dolgovani davek enak vstopnemu.
- 8 Medtem je Sodišče v sodbi z dne 2. maja 2019, C-225/18, Grupa lotos, ki se nanaša na klavzulo „standstill“, navedlo, da je pravica do odbitka, določena v členu 168(a) Direktive o DDV, bistveni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije, namen sistema odbitkov pa je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja popolno nevtralnost davčnih obremenitev vseh gospodarskih dejavnosti neodvisno od njihovega cilja in rezultatov, če so te dejavnosti načeloma same predmet DDV. Iz tega sledi, da je davčni zavezanec, ki kot tak ob nakupu blaga ali storitev uporablja to blago ali storitve za namene svojih obdavčenih transakcij, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za to blago ali storitve. Sodišče je navedlo, da iz sodne prakse prav tako izhajajo, da so odstopanja od pravice do odbitka DDV dovoljena le v primerih, ki so izrecno določeni z določbami direktiv, ki urejajo ta davek. Vendar, kot je Sodišče že razsodilo, je treba upoštevati dejansko uporabo nacionalnih določb v zvezi z izključitvijo pravice do odbitka DDV in učinke, ki iz tega izhajajo za davčne zavezance (točke od 25 do 28 in 37).
- 9 Glede na navedeno sodbo predložitveno sodišče dvomi, ali je mogoče uvesti ureditev, kot je ta v obravnavani zadevi, kot novo rešitev, ki prej načeloma ni bila poznana v nacionalni zakonodaji. To je še toliko pomembnejše, ker se je poljski zakonodajalec z uvedbo te ureditve izrekel o združljivosti načrtovanih rešitev s pravom Unije. Iz obrazložitvenega memoranduma spremembe izhajajo, da ni bilo zaproseno za mnenje organov in institucij Unije, niti ni prišlo do posvetovanja ali usklajevanja z njimi.

- 10 Vendar pa se je Sodišče v zvezi z možnostjo, da države članice kot formalni pogoj uvedejo prekluzivni rok, izreklo večkrat, tudi ob upoštevanju načel enakovrednosti, učinkovitosti in sorazmernosti. Predložitveno sodišče se sklicuje na te sodbe: z dne 28. julija 2016, C-332/15, Astone (točka 34; točka 1 izreka); z dne 8. maja 2008, C-95/07 in C-96/07, Ecotrade SpA (točka 1 izreka); z dne 12. januarja 2006, C-504/04 A.S.G. (točka 35); z dne 18. marca 1987, 56/86, Société pour l'exportation des sucres; z dne 30. junija 1987, 47/86, Roquette Frères; z dne 26. junija 1990, C-8/89, Zardi; z dne 9. julija 2015, C-183/14, Salomie in Oltean; z dne 15. septembra 2016, C-518/14, Senatex.
- 11 Predložitveno sodišče iz te sodne prakse sklepa, da določbe Direktive o DDV ne nasprotujejo temu, da država članica v nacionalnem pravnem redu določi prekluzivne roke, vendar se s temi roki ne sme kršiti načela davčne nevtralnosti in morajo biti sorazmerni. Nacionalno sodišče je tisto, ki mora preveriti, da določba ni uvedla formalnosti, ki so nesorazmerne glede na zastavljene cilje, in pri tem tudi, da z njimi ni prišlo do ekonomske obremenitve davčnega zavezanca. V obravnavanem primeru mora torej nacionalno sodišče preveriti, ali določen prekluzivni rok izpolnjuje pogoje, ki izhajajo iz načel sorazmernosti in davčne nevtralnosti. V nasprotnem primeru se lahko davčni zavezanec sklicuje na zadevno nezdržljivost in posledično bi imel pravico do odbitka DDV retroaktivno.
- 12 V obravnavanem primeru družba navaja dve vrsti razlogov za neupoštevanje prekluzivnega roka: tiste, ki so neodvisni od davčnega zavezanca in so rezultat zamude pri prejemu računa, in tiste, ki so odvisni od davčnega zavezanca, kot so napake, za katere je odgovoren.
- 13 Ob presoji navedenih razlogov je treba v okviru načela sorazmernosti najprej razlikovati med položajem davčnega zavezanca glede na to, ali gre za dolgovani davek ali tudi za vstopni davek. Člen 86 zakona o DDV vsebuje namreč časovno omejitev (prekluzivni rok) za prvega od obeh položajev le v okviru instituta zastaranja, to je petletnega roka. Tako je popravek dolgovanega davka mogoč do izteka tega roka (člena 13 in 13a zakona o DDV). Kar zadeva vstopni davek, pa je zakonodajalec določil dva roka. Prvič, trimesečni rok za možnost njegovega obračuna, torej retroaktivno ali sproti (člen 86(10b), točka 2 (b), in člen 86(10i), in drugič, petletni rok (člen 86(13) in (13a)). Dvome vzbuja ta prvi rok.
- 14 Po eni strani namreč predložitveno sodišče meni, da se trimesečni prekluzivni rok iz člena 86(10b), točka 2(b), zakona o DDV zdi dovolj dolg, da davčni zavezanec pridobi račun. Nedvomno je ta rok tudi disciplinske narave, saj je bil uveden s ciljem vzpodbuditi davčne zavezance, da so bolj aktivni v pridobivanju računov v zvezi z PBS. Ključno je, da je bil cilj te določbe preprečiti položaje, v katerih je bil vstopni davek enak dolgovanemu davku, ta obračun pa se je opravil z zamudo, zaradi poznejšega davčnega popravka, ki je izhajal iz poznejšega upoštevanja računa kot v navedenem roku. Tako postopanje je bilo namenjeno davčni „optimizaciji“ in se je uporabljalo za zlorabo pravice. V zvezi s tem iz obrazložitev memoranduma spremembe zakona izhaja, da ta prekluzivni rok

davčnim organom omogoča boljši nadzor obračunov DDV. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da ne pozna statistike, v kolikšnem odstotku zadev, ki se nanašajo na uveljavljanje pravice do odbitka retroaktivno v roku petih let, ne pa v treh mesecih, je šlo za davčno goljufijo ali zlorabo pravice. Z druge strani je treba poudariti, da davčni zavezanec včasih ne more vplivati na spoštovanje navedenega roka, tako kot navaja družba v tej zadevi. To lahko namreč izhaja iz zamude pri izdajanju in pošiljanju računov s strani sopogodbenika ali iz nepravilnosti, ki jih je mogoče pripisati izvajalcem poštnih storitev. Poleg tega to, da davčni zavezanec pravočasno prejme račun, še ne pomeni, da ta izpolnjuje pogoje, ki dajejo pravico do odbitka, saj je bil lahko račun na primer napačno izdan. V skladu z Direktivo o DDV mora račun izpolnjevati tako objektivne kot subjektivne zahteve. Prav tako, kot je razsodilo Sodišče, zamuda pri prejetju popravka računa v zvezi s formalnimi pogoji ne sme vedno voditi do tega, da davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka. Iz novih določb pa je razvidno, da lahko ne glede na razlog zamude davčni zavezanec po izteku trimesečnega roka vstopni davek obračuna le sproti. Ta položaj vodi do tega, da davčni zavezanec nujno nosi ekonomsko breme dolgovanega davka skupaj s plačilom obresti od prvega dne po datumu, ko je davek zapadel v plačilo, do datuma njegovega dejanskega plačila, oziroma od prvega dne dalje, ko je davčni zavezanec prejel povračilo preveč plačanega vstopnega davka do dneva plačila, ali do nujnosti, da se znesek, ki ga je treba prenesti, popravi za obdobje od popravka do obračuna za tekoče obdobje.

- 15 Po mnenju predložitvenega sodišča bi morale presojo člena 86(10b), točka 2(b), in člena 86(11g) in (11i) zakona o DDV ob upoštevanju sodne prakse Sodišča voditi načelo „primerne skrbnosti davčnega zavezanca“. Za uvedbo prekluzivnega roka za davčnega zavezanca, ki ni skrben in ki zato zaradi svoje malomarnosti zamudi rok za obračun, na primer s tem, da napačno opredeli transakcijo, je Sodišče štelo, da je v skladu z Direktivo o DDV.
- 16 Predložitveno sodišče se nagiba k temu, da je treba člen 167 v povezavi s členom 178 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki uveljavljanje pravice „dobrovernega“ davčnega zavezanca do odbitka vstopnega davka v istem obračunskem obdobju, kot je tisto, v katerem je treba obračunati davek, ki ga je treba plačati v zvezi s transakcijami, ki so PBS, pogojuje s tem, da je davek, ki je dolgovan iz naslova takih transakcij, izkazan v ustreznem davčnem obračunu, ki mora biti predložen v prekluzivnem roku (trimesečnem na Poljskem) po poteku meseca, v katerem je v zvezi s pridobljenim blagom in storitvami nastala davčna obveznost; sicer pa ne nasprotujejo uvedbi takega roka.