

Zadeva C-696/20

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

21. december 2020

Predložitveno sodišče:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum predložitvene odločbe:

30. junij 2020

Pritožnica:

B

Druga stranka v postopku:

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

SKLEP

30. junij 2020

Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) [...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

je po obravnavi **30. junija 2020**

pred **senatom za finančne zadeve**

kasacijske pritožbe **družbe B s sedežem v H.**

zoper sodbo **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska)

z dne **16. maja 2017** [...] (ni prevedeno).

v zvezi s tožbo **družbe B s sedežem v H.**

zoper odločbo **Dyrektor Izby Skarbowej w W.** (direktor davčnega urada v W).

z dne **11. septembra 2015** št. [...] (ni prevedeno)

o določitvi zneska vračila razlike davka na dodano vrednost za april 2012

sklenilo:

(1) v skladu s členom 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije [...] (ni prevedeno) Sodišču v predhodno odločanje predložiti to vprašanje:

ali člen 41 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [...] (ni prevedeno) ter načeli sorazmernosti in nevtralnosti v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, preprečujejo uporabo nacionalne določbe, in sicer člena 25(2) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost) [...] (ni prevedeno), za transakcije pridobitve blaga znotraj Skupnosti s strani davčnega zavezanca,

– če je bila ta pridobitev s strani prejemnikov blaga tega davčnega zavezanca že obdavčena na ozemlju države članice končanja odpošiljanja

– ob ugotovitvi, da ravnanje davčnega zavezanca ni bilo povezano z davčno goljufijo, temveč je bilo posledica nepravilnega obravnavanja dobav v verižnih transakcijah in mu je bila poljska identifikacijska številka za DDV izdana za potrebe nacionalne dobave in ne za dobavo znotraj Skupnosti.

(2) [...] (ni prevedeno) prekiniti postopek v zadevi do rešitve zgoraj navedenega vprašanja.

OBRAZLOŽITEV

I. Pravni okvir

Pravo Unije

1. Določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [...] (ni prevedeno)

„Člen 40

Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju.

Člen 41

Brez vpliva na določbe člena 40 se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti iz člena 2(1)(b)(i) na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero pridobitelj opravi to pridobitev, razen če oseba, ki blago pridobi, dokaže, da je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40.

Če je bila pridobitev predmet DDV v skladu s členom 40 v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, potem ko je bila obdavčena v skladu s prvim pododstavkom, se davčna osnova ustrezno zmanjša v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko DDV, pod katero je pridobitelj opravil to pridobitev.“

Nacionalno pravo

1. Določbe ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost) ([...] (ni prevedeno) v nadaljevanju: u.p.t.u.):

„Člen 25

1. Šteje se, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena na ozemlju države članice, v kateri se blago nahaja, ko se konča njegova odprema ali prevoz.

2. Brez poseganja v uporabo odstavka 1, če je pridobitelj iz člena 9(2) v primeru pridobitve blaga znotraj Skupnosti navedel številko, ki mu jo je za namene transakcij znotraj Skupnosti izdala država članica, ki ni država članica, v kateri se nahaja blago ob koncu njegovega odpošiljanja ali prevoza, se šteje, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena tudi na ozemlju te države članice, razen če pridobitelj dokaže, da je bila pridobitev blaga znotraj Skupnosti:

(1) obdavčena na ozemlju države članice, v kateri se blago nahaja, ko se odpošiljanje ali prevoz konča, ali

(2) priznana kot obdavčena na ozemlju države članice, v kateri se blago nahaja ob koncu odpošiljanja ali prevoza, zaradi uporabe poenostavljenega postopka v trikotni transakciji znotraj Skupnosti v skladu z določbami oddelka XII.

II. Dejansko stanje

Postopek pred davčnimi organi

1 S sklepom z dne 11. junija 2015 je Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (direktor urada za davčni nadzor) v R. določil družbi B v R., ki je pritožnica (v nadaljevanju: družba), znesek vračila razlike DDV za april 2012. Organ je ugotovil, da je družba, ki je na Poljskem registrirana kot zavezanec za DDV, sodelovala pri verižnih transakcijah z istim blagom, ki so jih sklenili vsaj trije subjekti. V okviru teh transakcij je prvo podjetje blago preneslo (prepeljalo) zadnjemu subjektu v dobavni verigi. Družba je bila posrednik med dobaviteljem in pridobiteljem blaga. Na Poljskem je družba pridobivala blago samo od družbe B v P. (v nadaljevanju: BOP). Transakcije, v katerih je družba sodelovala, so potekale po naslednjih vzorcih:

– shema I: BOP s poljsko številko DDV -> Družba s poljsko številko DDV -> subjekt iz EU z EU številko DDV

– shema II: BOP s poljsko številko DDV -> Družba s poljsko številko DDV -> prvi subjekt iz Unije/pridobitelj z EU številko DDV -> drugi subjekt iz Unije/pridobitelj z EU številko DDV.

Družba je dobave od BOP zase obravnavala kot domače dobave, obdavčene po 23 % stopnji DDV. Po drugi strani pa je družba svoje dobave pridobiteljem iz Evropske unije uvrstila med dobave blaga znotraj Skupnosti s stopnjo 0% DDV, kar je povzročilo vračilo davka v njeno korist. Po analizi pogojev in poteka dobav ter organizacije prevoza je organ ugotovil, da je navedena družba napačno obravnavala „mobilno“ dobavo v dobavni verigi. Posledično je na novo opredelil zgoraj navedeni potek dobav, pri čemer je navedel, da je bila „mobilna dobava“ prva od zgoraj navedenih dobav – med BOP in družbo – ki ji je določil naravo dobave blaga znotraj Skupnosti pri BOP in pridobitve blaga znotraj Skupnosti pri družbi.

Tako je menil, da so bila ravnanja družbe, ki je dobave svojim poslovnim partnerjem iz držav članic obravnavala kot dobave znotraj Skupnosti, obdavčene z 0% DDV, nepravilna, in ugotovil, da je treba te transakcije obdavčiti na ozemlju držav članic, kamor je blago namenjeno (zunaj Poljske). Navedel je, da se mora družba v ta namen registrirati na ozemlju namembnih držav članic in tam poravnati pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Transakcije nadaljnje prodaje blaga v tej verigi poslovnim partnerjem iz teh držav pa bi morale biti obdavčene kot dobave blaga v namembnih državah z uporabo tam veljavnih predpisov. Organ je navedel, da je bila zaradi nepravilnega obravnavanja „mobilne“ dobave in hkrati dobave blaga znotraj Skupnosti precenjena vrednost dobav blaga znotraj Skupnosti v evidencah dobav blaga znotraj Skupnosti, ki jih je vodila družba.

Poleg tega je organ navedel, da bo morala družba zaradi obravnavanja dobav, ki jih je družbi opravil BOP (prvi subjekt v dobavni verigi), kot „mobilne“ transakcije, ne samo poravnati dobave v ciljni državi, ampak se bo tudi uporabil člen 25(2), točka 1, u.p.t.u. Ker je družba v okviru transakcij pridobitve blaga znotraj Skupnosti navedla poljsko številko EU za DDV, ki je bila številka, dodeljena s strani države članice, ki ni država, v kateri je bil prevoz blaga končan, je bila v skladu s členom 25(2), točka 1, u.p.t.u., zavezana za poravnavo DDV na Poljskem.

- 2 Dyrektor Izby Skarbowej (direktor davčnega urada) v W. je z odločbo z dne 11. septembra 2015 v celoti razveljavil odločbo prvostopenjskega organa in za april 2012 določil višino vračila davčne razlike v nekoliko višjem znesku. Sprememba odločbe ni pomembna z vidika problema, predstavljenega v tem vprašanju. Pritožbeni organ se je načeloma strinjal z vsemi dejanskimi in pravnimi ugotovitvami prvostopenjskega organa.

Pomembno je, da noben organ v zadevi ni ugotovil, da so bile transakcije, v katerih je družba sodelovala, povezane z davčnimi goljufijami. Transakcije v dobavni verigi so bile obdavčene z DDV, davek pa je bil plačan na vseh stopnjah

prometa. Stališče organov je v bistvu bilo, da je družba to storila z napačno obravnavo narave transakcije.

- 3 Pritožbeni organ se je strinjal s stališčem, da za družbo velja pravna določba iz člena 25(2), točka 1, u.p.t.u., ker je za nabavo blaga pri BOP navedla poljsko številko DDV, to je številka, ki jo je izdala država članica, ki ni država, v kateri je bil prevoz blaga končan. Ugotovljeno je bilo, da je tak ukrep za družbo ustvaril obveznost poravnave davka na Poljskem, saj ni dokazala, da je obdavčila pridobitev blaga na ozemlju države članice, v kateri sta bila končana njegovo odpošiljanje ali prevoz.

Sodba prvostopenjskega sodišča.

- 4 Družba je zoper odločbo pritožbenega organa vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska) (v nadaljevanju: WSA), ki je s sodbo z dne 16. maja 2017 [...] (ni prevedeno) zavrnilo tožbo in presodilo, da njeni očitki niso utemeljeni.

WSA se je strinjalo s stališčem organov, da je družba napačno obravnavala potek verižnih dobav, vključno s transakcijo, ki bi jo bilo treba šteti za „mobilno transakcijo“. Tako je potrdilo ugotovitev, da je bila transakcija med BOP in družbo (prva v dobavni verigi) dobava blaga znotraj Skupnosti (in ne domača pridobitev s 23-odstotno stopnjo DDV, kot jo je obravnavala družba), transakcije med družbo in njenimi prejemniki pa so bile transakcije, opravljene zunaj Poljske (družba jih je obravnavala kot dobave blaga znotraj Skupnosti z 0% stopnjo DDV), za kar je morala družba prijaviti pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Sodišče je hkrati potrdilo nesporno ugotovitev, da so pridobitelji, ki so pridobili blago od družbe, dokazali pridobitev blaga znotraj Skupnosti v državi, kjer je bila dobava končana, in ni prišlo do izgube DDV.

Navedeno sodišče se je strinjalo z uporabo člena 25(2), točka 2, u.p.t.u. Sklicevalo se je na načelo, da bi bilo treba po preveritvi narave dobav s strani organov ugotoviti, da je družba – kot davčni zavezanec, ki je opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti in je navedel identifikacijsko številko, ki ni številka, ki jo je izdala država, v kateri se prevoz blaga konča – povzročila, da obstajata dva kraja pridobitve blaga, in sicer v državi, kjer se prevoz konča, in v državi registracije. Ker pa družba ni dokazala, da je sama obdavčila pridobitev blaga v državi, kjer je bil prevoz končan (to so storili prejemniki), je bilo v skladu s členom 25(2), u.p.t.u. šteto, da je bila pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena na Poljskem.

- 5 Mimogrede, za predstavitev ozadja primera je treba omeniti tudi, da to, da je bil družbi obračunan davek za pridobitev blaga znotraj Skupnosti na Poljskem, ni bilo edino sporno vprašanje v zadevi. Po preverjanju s strani organov, ki so ocenjevali potek verižnih dobav, je bila tudi vprašljiva pravica družbe do odbitka vstopnega DDV, plačanega od računov za pridobitev blaga od BOP, kar sta oba subjekta obravnavala kot domačo dobavo. Ob spremembi opredelitve teh transakcij v dobavo blaga znotraj Skupnosti so organi ugotovili, da družba nima pravice do

odbitka DDV od nepravilno prikazanega DDV na teh računih. Hkrati pa so zavzeli stališče, da bi moral izdajatelj teh računov zaračunati 23% DDV, ker je družba pri teh transakcijah uporabljala poljsko številko DDV. Zgoraj navedeni problem ni zajet v vprašanju za predhodno odločanje, velja pa omeniti, da sta sprejeta razlaga in uporaba prava v zadevi povzročili, da je bilo družbi skupno naložen DDV po stopnji 46 %.

Postopek pred Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) (NSA).

6 Družba se je zoper zgoraj navedeno sodbo v celoti pritožila in prvostopenjskemu sodišču med drugim očitala kršitev

- člena 25(2), točka 1, v povezavi s členom 25(1), u.p.t.u., zaradi njune napačne uporabe, saj se je domnevalo, da je bila izpolnjena predpostavka iz člena 25(2), u.p.t.u. v nacionalnem položaju (to je takrat, ko se prevoz začne v državi, ki je izdala številko za DDV, navedeno na računih), medtem ko se ta določba lahko uporablja samo za transakcije znotraj Skupnosti;

- člena 25(2), u.p.t.u. in člena 41 Direktive 2006/112 v zvezi s členom 16 Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 zaradi njune nepravilne razlage, ki je osnovana na nepravilni ugotovitvi, da se člen 25(2), u.p.t.u. lahko uporablja v položaju, ko je bila transakcija že obdavčena kot dobava blaga na Poljskem;

- člena 25(2), točka 1, u.p.t.u., zaradi njegove nepravilne razlage, ki temelji na nepravilni ugotovitvi, da se ta določba lahko uporablja v primeru, ko so bile dobave obdavčene v državi, v kateri se je prevoz blaga končal (vključno s strani subjekta, ki ni pridobitelj, določen v členu 25(2), točka 1, u.p.t.u.).

III. Razlogi za vložitev predloga za predhodno odločanje s strani nacionalnega sodišča (NSA).

7 Po mnenju NSA (vrhovno upravno sodišče) je za odločitev o nekaterih navedbah v kasacijski pritožbi družbe potrebno, da se Sodišče izreče o razlagi in uporabi člena 41 Direktive 2006/112/ES v okviru načel sorazmernosti in nevtralnosti. [...] (ni prevedeno) [Sklicevanje na člen 267 PDEU]

III. Vprašanje za predhodno odločanje

8 Analiza dokaznega gradiva, zbranega med davčnim postopkom v zadevi, kaže, da je utemeljeno sprejeti ugotovitve organov in prvostopenjskega sodišča, da je družba napačno obravnavala potek dobav, pri katerih je sodelovala; „mobilna“ dobava je bila dobava med BOP in družbo – zato je imela naravo dobave blaga znotraj Skupnosti. Družba v postopku takšne presoje niti ne izključuje, vendar ne sprejema ugotovitev o načinu obdavčitve tako preverjenih transakcij.

9 Posledica sprejetja zgornjih dejanskih ugotovitev je, da je treba družbi v skladu s členom 25(1) in (2), točka 1, u.p.t.u., ki pomeni prenos člena 41 Direktive 2006/112 v nacionalno zakonodajo, naložiti plačilo DDV. Iz člena 41 izhaja, da

gre za „identifikacijsko številko DDV, pod katero pridobitelj opravi to pridobitev [blaga znotraj Skupnosti]“, kar ustreza poljski določbi, da je pridobitelj na računu navedel drugačno številko DDV od tiste, ki jo je izdala država članica, v kateri se konča odpošiljanje ali prevoz „v primeru pridobitve blaga znotraj Skupnosti“. V obravnavani zadevi se pojavlja težava, da družba, ki je na računu navedla poljsko številko DDV, tega ni storila za namene transakcije pridobitve znotraj Skupnosti, temveč za nakup blaga pri BOP, ki ga je obravnavala kot domačo transakcijo. Ob predpostavki, da ta subjektivni element motivacije družbe ne vpliva na uporabo navedenih določb, je treba še oceniti posledice storjene napake. V zadevi ni bilo ugotovljeno, da so ravnanja družbe in njenih poslovnih partnerjev pomenila goljufijo ali zlorabo. Transakcije so bile v dosedanji različici pravilno obdavčene.

- 10 Nobenega dvoma ni, da je namen uvedbe določb, kot je člen 41 Direktive 2006/112 (prej člen 28(b)(A) Šeste direktive), boj proti davčnim utajam. Cilj je bil odpraviti izogibanje davkom v položaju, ko pridobitelj ob pridobitvi blaga še ni prepričan, v kateri državi bo končano odpošiljanje ali prevoz. Uvedena določba omogoča tudi odpravo primerov neobdavčitve v položaju, ko pridobitelj nima identifikacijske številke za DDV v državi, kjer se pošiljka ali prevoz konča, hkrati pa ima takšno številko v drugi državi članici. Ta zasnova zagotavlja celovitost skupnega sistema DDV brez tveganja, da transakcije na določeni stopnji prometa ne bodo obdavčene.
- 11 Hkrati obveznost obdavčitve pridobitve blaga znotraj Skupnosti v državi izdaje identifikacijske številke za DDV, ki jo predloži pridobitelj, ob hkratnem ohranjanju načela obdavčitve v državi, kjer se prevoz blaga konča, pomeni, da se lahko ista dejavnost, to je pridobitev blaga znotraj Skupnosti, obdavči v dveh različnih državah Skupnosti. Temu učinku nasprotuje možnost, da pridobitelj blaga dokaže, da je bila transakcija obdavčena v skladu z določbo člena 40, torej v državi, kjer se prevoz konča.
- 12 Glede na dejansko stanje v obravnavani zadevi ni sporno, da so bile analizirane transakcije obdavčene v državi, kjer je bil prevoz končan, vendar tega ni opravila družba, ki jih ni obravnavala kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti, temveč prejemniki. Nepristojnost organov, ki vodijo postopek v tej zadevi, za preverjanje celotne dobavne verige, da bi pravilno določili davek, in njihova omejitve na poravnavo njegovega dela, ima za učinek ne le kršitev načela nevtralnosti DDV, temveč tudi načela sorazmernosti. Nezmožnost, da se v poravnave družbe na področju pridobitve blaga znotraj Skupnosti vključi davek, plačan s strani njenih poslovnih partnerjev v državi končanega prevoza (ob upoštevanju, da davčna obveznost velja za leto 2012), bo povzročila nesorazmerno davčno obremenitev.
- 13 Zgoraj navedeni dvomi, povezani z razlago člena 41 Direktive 2006/112/ES glede na načeli nevtralnosti in sorazmernosti upravičujejo, da se Sodišču Evropske unije v predhodno odločanje predloži na začetku navedeno vprašanje.

- 14 V zvezi s predloženim vprašanjem za predhodno odločanje je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo kasacijski postopek v skladu s členom 124(1), točka 5, p.p.s.a.

DELOVNI DOKUMENT