

Zadeva C-418/22**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

21. junij 2022

Predložitveno sodišče:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgija)

Datum predložitvene odločbe:

8. junij 2022

Tožeča stranka:

SA CEZAM

Tožena stranka:

État belge

Predmet postopka v glavni stvari

Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari želi zlasti doseči nov izračun sorazmernih davčnih glob, ki jih belgijska davčna uprava od nje terja, ker ni predložila rednih obračunov DDV. Trdi, da se te globe ne smejo izračunavati na podlagi bruto temveč neto zneska davka, in sicer na podlagi DDV, ki ga je treba plačati po odbitku vstopnega DDV.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Tribunal de première instance du Luxembourg (prvostopenjsko sodišče v Luxembourg, Belgija) ocenjuje, da mora za to, da bi lahko odločilo o zadevi v glavni stvari, Sodišču Evropske unije na podlagi člena 267 PDEU predložiti vprašnji glede skladnosti določb nacionalnega prava v zvezi z davčnimi globami, ki jih je treba plačati ob neplačilu DDV, z določbami Direktive 2006/112/ES ter z načeloma nevtralnosti in sorazmernosti.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali členi 62 [točka 2], 63, 167, 206, 250 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načelo sorazmernosti, kot je med drugim razloženo v sodbi Sodišča z dne 8. maja 2019 v zadevi C-712/17 EN.SA (C-712/17), v povezavi z načelom nevtralnosti nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna izhaja iz člena 70, [odstavek 1] Code de la TVA (zakonik o DDV), člena 1 arrêté royal n° 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (kraljevi odlok št. 41 o višini sorazmernih davčnih glob na področju davka na dodano vrednost) in razdelka V preglednice G, priložene temu kraljevemu odloku, in na podlagi katere se ob ugotovljenih nepravilnostih med revizijo vsebine računovodskih izkazov zaradi sankcioniranja v celoti ali deloma neevidentiranih obdavčljivih transakcij nad 1250 EUR za kršitev naloži pavšalna globa, zmanjšano za 20 % dolgovanega davka, pri čemer se plačani vstopni davek, ki zaradi odsotnosti napovedi ni bil odbit, pri izračunu globe ne odbije, medtem ko se v skladu z [drugim odstavkom člena 1] kraljevega odloka št. 41 lestevica znižanj iz preglednic od A do J priloge k temu odloku uporablja le, če so kršitve storjene brez namena izogibanja plačilu davka ali omogočanja izogibanja plačilu davka?

2. Ali na odgovor na vprašanje vpliva okoliščina, da je davčni zavezanec zaradi odprave nepravilnosti pri plačilu davka in s tem uresničitve namena zagotovitve pravilnega pobiranja davka po opravljenem nadzoru prostovoljno plačal dolgovani znesek davka?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

Člen 62, točka 2:

„Za namene te direktive:

[...]

(2) „Obveznost obračuna‘ DDV nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo lahko odloži.“

Člen 63:

Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

Člen 167

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

Člen 206

„Vsak davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV, mora plačati neto znesek DDV ob predložitvi obračuna DDV, predvidenega v členu 250. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesno plačilo.“

Člen 250

„1. Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.

[...]"

Člen 273

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Navedene nacionalne določbe

Code de la taxe sur la valeur ajoutée (zakonik o davku na dodano vrednost)

Člen 70

„1. Za vsako kršitev obveznosti plačila davka se naloži globa v višini dvakratnika utajenega ali prepozno plačanega davka.

[...]"

Člen 84

„[...]"

Zneski sorazmernih davčnih glob, določenih s tem zakonikom, se v zakonsko predpisanih mejah opredelijo po progresivni lestvici, ki jo določi kralj.“

Arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (kraljevi odlok št. 41 z dne 30. januarja 1987 o višini sorazmernih davčnih glob na področju davka na dodano vrednost)

Člen 1

„Znižanja sorazmernih davčnih glob na področju davka na dodano vrednost so določena po naslednji lestvici:

1. za kršitve, storjene pred 1. novembrom 1993, v preglednici A, za kršitve, storjene po 31. oktobru 1993, pa v tabeli G priloge k temu odloku, v primeru kršitev iz člena 70(1) zakonika o davku na dodano vrednost;

[...]“

Priloga

„Preglednica G – GLOBE ZA KRŠITVE IZ ČLENA 70(1) ZAKONIKA

Oddelek 1 – Transakcije znotraj države in Skupnosti

[...]

V. Nepravilnosti, ki so ugotovljene med nadzorom vsebine računovodskih izkazov;

obdavčljive transakcije, ki v celoti ali deloma niso evidentirane ali so pri ustreznem obračunu evidentirane prepozno;

oseba, ki ni zavezana obračunu, dolgovanega davka ne plača v predpisanem roku in na predpisani način.

Znesek dolgovanega davka za enoletno obdobje nadzora je:

– manjši ali enak 1250 EUR: 10 odstotkov dolgovanega davka

– večji od 1250 EUR: 20 odstotkov dolgovanega davka

[...]“

Povzetek dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari od junija 2013 ni več pošiljala rednih obračunov DDV.
- 2 10. novembra 2015 je bilo izdano obvestilo o popravku za leto 2013. Ker na to obvestilo ni bilo odziva, je bil poslan opomin, prav tako brez uspeha. Zato je bil sestavljen uradni zaznamek o obdavčitvi za leto 2013, ki je bil vročen družbi.
- 3 Ker redni obračuni DDV za leti 2014 in 2015 kljub ugotovitvam in opominom niso bili predloženi, je bila za ti dve leti opravljena obdavčitev po uradni dolžnosti.
- 4 Nato je bil leta 2017 določen posebni račun, saj tožeča stranka spet ni predložila vseh svojih obračunov in ni plačala DDV, navedenega na predloženih davčnih obračunih.
- 5 Naloženi zneski za plačilo znašajo:
 - za leto 2013:
 - dolgovani DDV po izravnavi: 278.880,50 EUR;
 - globe: 265.940 EUR;
 - obresti do 20. marca 2016: 58.007,04 EUR.
 - za leti 2014 in 2015:
 - dolgovani DDV po izravnavi: 1.430.991,16 EUR;
 - globe: 923.650,00 EUR;
 - obresti do 20. januarja 2017: 137.375,04 EUR.
 - za posebni račun za obdobje od 31. januarja 2017 do 30. junija 2017:
 - dolgovani DDV: 88.610,36 EUR;
 - globe: 14.290 EUR;
 - obresti do 20. decembra 2017: 4.962,16 EUR.
- 6 Naložene globe ustrezajo 20 % bruto zneska DDV, torej brez upoštevanja odbitnega DDV.

Bistvene trditve strank iz postopka v glavni stvari

- 7 Po mnenju tožeče stranke je treba globo izračunati na podlagi dolgovanega davka po odštetju odbitnega DDV, torej neto (po odbitku vstopnega davka) in ne bruto zneska davka.
- 8 Najprej, nacionalno pravo določa, da se sankcija izreče v višini 20 % „dolgovanega davka“ (razdelek V preglednice G priloge h kraljevemu odloku št. 41), torej po odštetju odbitnega DDV. Sicer bi se globa izračunala na podlagi davka na dodano vrednost, ki ga davčni zavezanec niti ne dolguje.
- 9 Ta ugotovitev naj bi izhajala tudi iz načela davčne nevtralnosti.
- 10 Tožeča stranka se glede tega sklicuje na sodbo z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), v kateri je Sodišče v bistvu odločilo, da čeprav so države članice pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo primerne v primeru nespoštovanja pogojev, ki jih zakonodaja Unije določa za izvrševanje pravice do odbitka DDV, pa morajo svojo pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in njegovimi načeli, predvsem z načeloma sorazmernosti in nevtralnosti DDV.
- 11 Sodišče je navedlo, da zato „sankcije ne smejo preseirati tega, kar je potrebno za uresničitev ciljev, navedenih v členu 273 Direktive o DDV, niti ne smejo poseči v nevtralnost tega davka“, in da „globa v višini 100 % zneska neupravičeno odbitega vstopnega davka, ki je naložena ne da bi se upoštevalo dejstvo, da je bil isti znesek izstopnega DDV ustrezno plačan in da državni proračun zato ni utrpel nobene izgube davčnih prihodkov, pomeni sankcijo, ki ni sorazmerna s ciljem, ki se z njo uresničuje“ (sodba z dne 8. maja 2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, točki 39 in 42).
- 12 Tožeča stranka na podlagi navedenega sklepa, da:
 1. „je davčni dolg davčnega zavezanca vedno sestavljen iz dolgovanega davka za izstopne dobave, od česar se odšteje odbitni vstopni davek iz vstopnih dobav istega davčnega obdobja“ (sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:35, točka 62, glej tudi sodbo z dne 8. maja 2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, točka 41);
 2. so za isto poslovno leto storitve pri izstopu in vstopu neločljivo povezane;
 3. načelo sorazmernosti državam članicam nalaga, naj ne naložijo globe v višini odbitnega DDV, sicer je navedeni odbitek nepotreben in brez vsebine;
 4. je treba preučiti, ali je tveganje davčnih izgub odpravljeno.
- 13 Belgijska davčna uprava s tem, ko ne upošteva pravice do odbitka, globe ne izračuna na podlagi dejanskega davčnega dolga davčnega zavezanca, saj se 20-odstotna sorazmerna globa izračuna deloma na podlagi odbitnega DDV (katerega višine v obravnavani zadevi davčna uprava ne izpodbija), zaradi česar je

zmanjššan obseg/pomen pravice do odbitka in ogrožena nevtralnost davka, ker se davčnemu zavezancu odrekajo (pozitivne) posledice njegove pravice do odbitka.

- 14 Namreč, „[t]a dva načina izračuna se lahko [...] bistveno razlikujeta. V skrajnem primeru bo lahko sorazmerna globa, če sta zneska dolgovanega in odbitnega davka enaka, [če se globa izračuna na podlagi neto zneska], znašala nič, saj bo tudi poračun obeh zneskov znašal nič.“ (Houet, C., *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive?* https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr).
- 15 Če se na primer globa v višini 20 %, kakršna je obravnavana v tej zadevi, uporabi za domnevno kršitev v zvezi z dolgovanim davkom v višini 10.000 EUR, za katerega se lahko uveljavlja pravica do odbitka v višini 5.000 EUR, bo rezultat izračuna na podlagi bruto zneska sorazmerna globa v višini 2.000 EUR (20 % od 10.000 EUR), rezultat izračuna na podlagi neto zneska pa bi bila globa v višini 1.000 EUR (20 % od končne razlike 10.000 – 5.000) (glej po analogiji Houet, C., *op. cit.*).
- 16 Glede nevarnosti davčne izgube tožeča stranka navaja, da je v tem primeru ni, ker odbitni del, od katerega namerava uprava naložiti sorazmerno globo, ne spada med davčne prihodke État belge (Belgijska država).
- 17 Tožeča stranka dodaja, da se je davčna uprava v nekem predhodnem postopku strinjala, da se sorazmerna globa izračuna na podlagi „davka, ki ga je treba plačati za izstopne storitve, zmanjšanega za vstopni davek, ki se odbije za storitve, opravljene na začetku istega davčnega obdobja“ (sodba predložitvenega sodišča z dne 17. februarja 2021).

Bistvene trditve tožene stranke iz postopka v glavni stvari

- 18 État belge navaja, da člen 70(1) zakonika o DDV določa, da „se za vsako kršitev obveznosti plačila davka naloži globa, ki je enaka dvakratniku utajenega ali prepozno plačanega davka“, zato je osnova za izračun globe znesek neprijavljenega DDV, nobena določba pa ne predvideva izračuna globe na podlagi zneska dolgovanega davka po odštetju odbitnega DDV. Obveznost plačila velja samo za davek, ki ga je treba plačati, in sicer v skladu s členom 62, točka 2, Direktive 2006/112/ES „v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo lahko odloži“.
- 19 Sodba z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), pa naj za obravnavano zadevo ne bi bila upoštevna, ker se nanaša na posebna mehanizma iz člena 168 (pravica do odbitka) in člena 203 Direktive 2006/112/ES, ki določa, da je „DDV [...] dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu“.
- 20 V navedeni zadevi, ki se je nanašala na fiktivne transakcije (družbe iz iste skupine so prodajale in nato odkupovale enake količine električne energije po enaki ceni), je izdajatelj računa plačal znesek DDV z računa za transakcijo, za katero je bilo

ugotovljeno, da je fiktivna, nato pa ga ob odkupu odbil. Zahteve iz členov 168 in 203 Direktive 2006/112/ES so zato veljale hkrati za isti gospodarski subjekt, transakcija sama pa svojim avtorjem ni prinesla nobene davčne ugodnosti niti ni torej povzročila nobene škode davčnemu organu.

- 21 Sodišče je v tem posebnem okviru presodilo, da je nacionalna ureditev, pri kateri se nezakoniti odbitek DDV brez upoštevanja zneska davčnega dolga sankcionira z globo v višini zneska izvedenega odbitka, v nasprotju z načeloma sorazmernosti in nevtralnosti. Ugotovitev iz te sodbe zato ni mogoče razširiti na druge primere, kot je to v obravnavanem primeru na sankcijo za nepravilnost na ravni plačila DDV (in ne njegovega odbitka).
- 22 V obravnavanem primeru globe niso bile naložene zaradi nezakonitega odbitka brez oškodovanja davčne blagajne (ničelni davčni dolg), ampak zato, ker DDV ni bil plačan za izstopne transakcije, kar pomeni ugodnost za davčnega zavezanca (v obliki kreditne linije v škodo državne blagajne) in izgubo davčnih prihodkov, če se dolgovani davek ne izterja. Poleg tega sankcija ni bila naložena v višini 100 % nezakonitih odbitkov, ampak 20 % dolgovanega DDV, kar je po presoji belgijskih pritožbenih in kasacijskih sodišč sorazmerno.
- 23 Poleg tega bi bila lahko absurdna posledica tega, da bi se kot podlaga za izračun vzel neto znesek DDV, ničelna sorazmerna globa (glej točko 14 tega povzetka), tako da globa davčnemu zavezancu kljub kršitvi obveznosti plačila davka sploh ne bi bila naložena.
- 24 Tožena stranka pojasnjuje, da je kot blažitveni ukrep v obravnavani zadevi priznala neposredno odštetje odbitnih davkov. Vendar se to odštetje nanaša zgolj na način plačila in nikakor ne spreminja podlage za izračun glob.

Povzetek obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 25 Države članice lahko v skladu s členom 273 Direktive 2006/112/ES sprejmejo ukrepe za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj.
- 26 „Države članice, če ni harmonizacije zakonodaje Unije na področju sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, določenih s sistemom, uvedenim s to zakonodajo, ostanejo pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo ustrezne. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi splošnimi načeli ter torej v skladu z načelom sorazmernosti“ (sodba z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 59). Zato 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).
- 27 Pri presoji, ali je neka sankcija v skladu z načelom sorazmernosti, je treba med drugim upoštevati naravo in težo kršitve, za katero je sankcija predpisana, ter

metode izračuna zneska globe (sodbe z dne 26. aprila 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 60; z dne 8. maja 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, točka 40, in z dne 15. aprila 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, točka 27).

- 28 Tribunal de première instance du Luxembourg se sprašuje, ali se načelo nevtralnosti – čeprav se ne uporablja neposredno za sankcije, ki so določene v primeru, da davčni zavezanec ne izpolni obveznosti – neposredno ali posredno upošteva pri preizkusu, ali je zgoraj navedeno načelo sorazmernosti spoštovano pri sistemu sorazmernih glob na področju davka na dodano vrednost, kot ga določa belgijsko pravo, zlasti s členom 70(1) zakonika o davku na dodano vrednost in kraljevim odlokom št. 41 o višini sorazmernih davčnih glob na področju davka na dodano vrednost.
- 29 Obstaja torej težava pri razlagi prava Unije, zato navedeno sodišče meni, da je treba Sodišču v skladu s členom 267 PDEU postaviti zgoraj navedeni vprašanji za predhodno odločanje.

DELOVNI DOKUMENT