

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 9. septembra 2021(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – člen 69 – Obveznost obračuna DDV – Pridobitev goriva znotraj Skupnosti – Obveznost vnaprejšnjega plačila DDV – člen 206 – Pojem ‚vmesno plačilo‘ – člen 273 – Pravilno pobiranje DDV in boj proti utajam – Manevrski prostor držav članic“

V zadevi C-855/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 17. oktobra 2019, ki je na Sodišče prispela 22. novembra 2019, v postopku

G. sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan (poročevalec), predsednik senata, M. Ilešić, E. Juhász, C. Lycourgos in I. Jarukaitis, sodniki,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za G. sp. z o.o. M. Kalinowski, radca prawny,
- za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy B. Kołodziej in T. Wojciechowski, agenta,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo M. Siekierzyńska in J. Jokubauskaitė, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 18. marca 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 110 PDEU ter členov

69, 206 in 273 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 z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo G. sp. z o.o. in Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktor urada davčne uprave v Bydgoszczu, Poljska, v nadaljevanju: davčna uprava) v zvezi z obveznostjo vnaprejšnjega plačila davka na dodano vrednost (DDV) na pridobitev goriva znotraj Skupnosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 62 Direktive o DDV določa:

„Za namene te direktive:

(1) je ‚obdavčljivi dogodek‘ dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV;

(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.“

4 Člen 68 te direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek nastane v trenutku, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

Šteje se, da je pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravljena, kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, da je bila opravljena na ozemlju zadevne države članice.“

5 Člen 69 navedene direktive določa:

„V primeru pridobitve blaga znotraj Skupnosti nastane obveznost obračuna DDV ob izdaji računa, če pa račun ni bil izdan do navedenega datuma, nastane obveznost obračuna DDV ob izteku roka iz prvega odstavka člena 222.“

6 Člen 206 iste direktive določa:

„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.“

7 Člen 222 Direktive o DDV določa:

„Za blago, dobavljeno v skladu s pogoji iz člena 138, ali opravljene storitve, za katere DDV plača prejemnik v skladu s členom 196, se račun izda najpozneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.

Za druge dobave blaga ali opravljanje storitev lahko države članice davčnim zavezancem naložijo roke za izdajo računov.“

8 Člen 250 te direktive določa:

„1. Vsak davčni zavezanec mora predložiti račun 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.

[...]"

9 člen 273 navedene direktive določa:

„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.“

Poljsko pravo

10 člen 20(5) ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2016, pozicija 710) v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Ob pridobitvi blaga znotraj Skupnosti nastane davčna obveznost na dan, ko davčni zavezanec izda račun, vendar najpozneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je bilo blago pridobljeno [...]“.

11 člen 99(11a) zakona o DDV določa, da mora davčni zavezanec, če gre za pridobitev blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 103(5a) tega zakona, vodji carinskega urada, pristojnega za pobiranje trošarin, predložiti mesečni obračun za dolgovane zneske davka najpozneje peti dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je nastala obveznost plačila.

12 člen 103(5a) navedenega zakona določa:

„V primeru pridobitve znotraj Skupnosti pogonskih goriv, naštetih v Prilogi 2 k ustawa o podatku akcyzowym (zakon o trošarinah) z dne 6. decembra 2008, za proizvodnjo katerih ali za promet s katerimi je potrebno dovoljenje v skladu z določbami ustawa – Prawo energetyczne (zakon o energetiki) z dne 10. aprila 1997, mora davčni zavezanec, ne da bi ga k temu pozval vodja carinskega urada, izračunati in plačati zneske davka na račun carinskega urada, pristojnega za pobiranje trošarine:

1. v roku petih dni od datuma vnosa blaga na kraj prevzema trošarinskega blaga, ki je določen v ustreznem dovoljenju – če je registrirani prejemnik blago nabavil znotraj Skupnosti v smislu določb [zakona z dne 6. decembra 2008 o trošarinah] v režimu odloga plačila trošarine v skladu z določbami o trošarinah;
2. v roku petih dni od datuma vnosa tega blaga z ozemlja države članice, ki ni nacionalno ozemlje, v davčno skladišče;
3. v trenutku premika tega blaga na nacionalno ozemlje – če se blago premika zunaj režima odloga plačila trošarine v skladu z določbami o trošarinah.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 Družba G. je decembra 2016 opravila 20 pridobitev znotraj Skupnosti plinskega olja, ki je

zajeto z oznako KN 2710 19 43, v skupni količini 3.190.874 m³.

14 Davčna uprava je pojasnila, da pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih je opravila družba G., spadajo v drugi primer iz člena 103(5a) zakona o DDV, torej primer vnosa blaga z ozemlja druge države članice v davčno skladišče.

15 Družba G. v nasprotju s to določbo v petih dneh od vnosa plinskega olja na nacionalno ozemlje od navedenih pridobitev ni plačala DDV v skupnem znesku 1.530.766 poljskih zlotov (PLN) (približno 345.000 EUR). Poleg tega v nasprotju s členom 99(11a) tega zakona tudi ni predložila mesečnega obračuna za navedene pridobitve najpozneje peti dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je nastala obveznost plačila.

16 Davčna uprava je zato z odločbo z dne 6. aprila 2018 družbi G. popravila davčno obveznost za december 2016 in ji naložila takojšnje plačilo dolgovanega DDV, zvišanega za zamudne obresti, izračunane od prvega dne po izteku roka za plačilo.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (upravno sodišče vojvodstva v Bydgoszczy, Poljska) je s sodbo z dne 10. julija 2018 zavrnilo tožbo, ki jo je družba G. vložila zoper to odločbo.

18 Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), pri katerem je bila vložena pritožba zoper to sodbo, navaja, da je člen 103(5a) zakona o DDV del sklopa sprememb tega zakona, ki ukinjujejo od 1. avgusta 2016, da bi se izboljšalo pobiranje DDV pri pridobitvah goriva znotraj Skupnosti in da bi se preprečile utaje DDV na čezmejnem trgu tega goriva.

19 Predložitveno sodišče se najprej sprašuje, ali je ta člen 103(5a) v delu, v katerem za pridobitve goriva iz drugih držav članic določa krajše roke za plačilo DDV kot za notranje pridobitve, v skladu s členom 110 PDEU. Možnost, ki je državam članicam dana v členu 273 Direktive o DDV, da določijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in preprečevanje utaj, je namreč mogoče uporabiti le, če se domače transakcije in transakcije, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, obravnavajo enako, in če take obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

20 Dalje, če člen 103(5a) zakona o DDV ne bi bil v nasprotju niti s členom 110 PDEU niti s členom 273 Direktive o DDV, se to sodišče sprašuje, ali je ta prva določba v skladu s členom 69 te direktive v delu, v katerem določa, da je mogoče DDV na pridobitev goriva znotraj Skupnosti zahtevati še pred nastankom davčne obveznosti iz tega člena 69, v skladu s katerim ta obveznost nastane na dan izdaje računa ali, če račun ni bil izdan pred opravljeno pridobitvijo znotraj Skupnosti, najpozneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.

21 Po mnenju navedenega sodišča je odgovor na to vprašanje odvisen od narave plačila iz člena 103(5a) zakona o DDV. Če bi ta pomenila poseben način za hitrejše pobiranje DDV, bi bila obveznost plačila davka pred nastankom davčne obveznosti na podlagi navedenega člena 69 v nasprotju s temi določbami, saj za obveznost obračuna DDV v tem trenutku ne bi bilo podlage. Obveznost plačila davka pred nastankom davčne obveznosti pa bi lahko bila v skladu s to določbo, če bi se štel, da so ta plačila „vmesna plačila“ v smislu člena 206, konec prvega stavka, Direktive o DDV. Odvisno od okoliščin primera naj bi se postavljalo vprašanje, ali bi bilo to vmesno plačilo mogoče izračunati na podlagi bruto zneska DDV, dolgovanega od pridobitve goriva znotraj Skupnosti, ne da bi se upoštevala pravica davčnega zavezanca do odbitka.

22 Nazadnje, če bi bilo tako, se to sodišče sprašuje, ali vmesno plačilo DDV v smislu navedene določbe, ki ni bilo plačano v roku, po izteku obdobja za obračun DDV, za katerega ga je treba plačati, izgubi pravni obstoj.

23 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali člen 110 [PDEU] in člen 273 Direktive [o DDV] nasprotujeta določbi, kot je člen 103(5a) [zakona o DDV], v skladu s katerim mora davčni zavezanec za pridobitev pogonskih goriv znotraj Skupnosti brez poziva vodje carinskega urada izračunati in plačati zneske davka na račun carinskega urada, pristojnega za pobiranje trošarin:

(a) v roku 5 dni od datuma vnosa blaga na kraj prevzema trošarinskega blaga, ki je določen v ustreznem dovoljenju – če je registrirani prejemnik blago nabavil znotraj Skupnosti v smislu določb [zakona z dne 6. decembra 2008 o trošarinah] v režimu odloga plačila trošarine v skladu z določbami o trošarinah;

(b) v roku 5 dni od datuma vnosa tega blaga z ozemlja države članice, ki ni nacionalno ozemlje, v davčno skladišče;

(c) v trenutku premika tega blaga na nacionalno ozemlje – če se blago premika zunaj režima odloga plačila trošarine v skladu z določbami o trošarinah?

2. Ali člen 69 Direktive [o DDV] ne nasprotuje določbi, kot je člen 103(5a) zakona o DDV, v skladu s katerim mora zavezanec v primeru pridobitve pogonskih goriv znotraj Skupnosti brez poziva vodje carinskega urada izračunati in plačati zneske davka na račun carinskega urada, pristojnega za pobiranje trošarin:

(a) v roku 5 dni od datuma vnosa blaga na kraj prevzema trošarinskega blaga, ki je določen v ustreznem dovoljenju – če je registrirani prejemnik blago nabavil znotraj Skupnosti v smislu določb [zakona z dne 6. decembra 2008 o trošarinah] v režimu odloga plačila trošarine v skladu z določbami o trošarinah;

(b) v roku 5 dni od datuma vnosa tega blaga z ozemlja države članice, ki ni nacionalno ozemlje, v davčno skladišče;

(c) v trenutku premika tega blaga na nacionalno ozemlje – če se blago premika zunaj režima odloga plačila trošarine v skladu z določbami o trošarinah,

ob razlagi, da zgornji zneski ne pomenijo vmesnih plačil DDV v smislu člena 206 Direktive [o DDV]?

3. Ali vmesno plačilo DDV v smislu člena 206 Direktive [o DDV], ki ni bilo plačano v roku, izgubi pravni obstoj ob koncu obračunskega davnega obdobja, za katero naj bi bilo navedeno plačilo plačano?“

Vprašanja za predhodno odločanje

24 Predložitveno sodišče z vprašanji sprašuje, prvič, ali je treba člen 110 PDEU razlagati tako, da nasprotuje določbi nacionalnega prava, s katero je obveznost vnaprejšnjega plačila DDV za pridobitev goriva znotraj Skupnosti naložena, še preden nastane obveznost obračuna tega davka v smislu člena 69 Direktive o DDV. Drugič, to sodišče sprašuje, ali je treba to direktivo, zlasti njene člene 69, 206 in 273, razlagati tako, da nasprotuje taki določbi nacionalnega prava. Poleg tega

navedeno sodišče sprašuje po eni strani, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da odvisno od okoliščin primera nasprotuje zahtevi, da se DDV, dolgovan za tako pridobitev, izračuna na bruto podlagi, ne da bi se upoštevala pravica do odbitka, in po drugi strani, ali vmesno plačilo DDV v smislu člena 206 te direktive, ki ni plačano v določenem roku, po izteku obračunskega davnega obdobja, za katero naj bi bilo plačano, izgubi pravni obstoj.

25 Najprej je treba odgovoriti na vprašanja predložitvenega sodišča, s katerimi to v bistvu sprašuje, ali je treba člene 69, 206 in 273 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo določbi nacionalnega prava, s katero je obveznost plačila DDV za pridobitev goriva znotraj Skupnosti naložena, še preden nastane obveznost obračuna tega davka v smislu tega člena 69.

26 Opozoriti je treba, da je v členu 62, točka 1, Direktive o DDV „obdavčljivi dogodek“ opredeljen kot dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV, medtem ko v skladu s točko 2 tega člena „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. Poleg tega je iz člena 206, prvi stavek, te direktive razvidno, da obveznost plačila na celoma nastane ob predložitvi obračuna DDV, določenega v členu 250 navedene direktive.

27 V zvezi s tem je treba poudariti, da je treba razlikovati med pojmom „obdavčljivi dogodek“ in „obveznost obračuna“ DDV iz člena 62 Direktive o DDV po eni strani ter pojmom „plačilo“ DDV po drugi strani (glej po analogiji sodbo z dne 20. oktobra 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, točka 24).

28 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 87 sklepnih predlogov, so obdavčljivi dogodek, obveznost obračuna in obveznost plačila DDV tri zaporedne faze v postopku, ki privede do pobiranja tega davka, v tem smislu, da je pogoj za nastanek obveznosti plačila DDV ta, da nastane obveznost obračuna tega davka, pri čemer je ta obveznost obračuna pogojena s predhodnim nastankom obdavčljivega dogodka.

29 V zvezi s pridobitvami blaga znotraj Skupnosti je treba ugotoviti, da v skladu s členom 68 Direktive o DDV obdavčljivi dogodek nastane na dan, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti, obveznost obračuna tega davka pa na podlagi člena 69 te direktive v povezavi s členom 222 te direktive nastane šele pozneje, in sicer ob izdaji računa ali najpozneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek, če račun ni bil izdan do tega datuma.

30 Čeprav v obravnavani zadevi ni sporno, da v okviru ureditve, ki je s členom 103(5a) zakona o DDV uvedena za področje pridobitev goriv znotraj Skupnosti, obdavčljivi dogodek v skladu s členom 68 Direktive o DDV nastane, preden je dolgovano vnaprejšnje plačilo DDV, pri čemer ta obveznost plačila nastane po vnosu tega blaga na nacionalno ozemlje, pa je treba ugotoviti, da je navedena obveznost plačila naložena, preden nastane obveznost obračuna DDV na podlagi člena 69 te direktive v povezavi s členom 222 te direktive.

31 Iz predložitvene odločbe je namreč razvidno, da na podlagi člena 103(5a) zakona o DDV obveznost vnaprejšnjega plačila DDV nastane v nasprotju z zadnjemavedenimi določbami, neodvisno od tega, ali je izdan račun oziroma ali se je iztekel rok, naveden v točki 29 te sodbe, ob koncu katerega je treba davek nujno obračunati.

32 Poleg tega – čeprav je res, da lahko države članice na podlagi člena 206, drugi stavek, Direktive o DDV odstopijo od pravila o plačilu ob predložitvi obračuna in zahtevajo vmesno plačilo – je mogoče to možnost uporabiti le, če se nanaša na davek, za katerega je nastala obveznost obračuna (glej po analogiji sodbo z dne 20. oktobra 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846,

to?ki 25 in 27).

33 Kot je namre? navedel generalni pravobranilec v to?kah 98 in 99 sklepnih predlogov, ?eprav je s ?lenom 206, drugi stavek, Direktive o DDV tako omiljeno na?elo, izoblikovano s prvim stavkom te dolo?be, s katerim je dolo?ena obveznost pla?ila ob predložitvi obra?una DDV, ki spada v naslov XI, poglavje 1, te direktive, naslovljeno „Obveznost pla?ila“, s tem ?lenom ni mogo?e vzpostaviti odstopanja od ?lenov 62 in 69 navedene direktive, ki spadata v naslov VI te direktive, naslovljen „Obdav?ljivi dogodek in obveznost obra?una“.

34 Zato je treba – ob upoštevanju dejstva, da možnost zahtevati vmesno pla?ilo v skladu s ?lenom 206, drugi stavek, Direktive o DDV državam ?lanicam omogo?a, da na zgodnejši termin prestavijo ne datum, na katerega nastane obveznost obra?una davka, ampak zgolj datum pla?ila davka, za katerega je že nastala obveznost obra?una – to dolo?bo razlagati tako, da nasprotuje dolo?bi prava države ?lanice, s katero je naloženo pla?ilo DDV, preden za ta davek nastane obveznost obra?una na podlagi ?lena 69 te direktive.

35 Te ugotovitve ni mogo?e omajati s ?lenom 273 Direktive o DDV, ki dolo?a, da lahko države ?lanice, ?e so izpolnjeni nekateri pogoji, naštet v tej dolo?bi, dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in prepre?evanje utaj. ?eprav imajo namre? države ?lanice diskrecijsko pravico glede ukrepov za uresni?itev teh ciljev, morajo svoje pristojnosti na tem podro?ju izvajati v skladu s pravom Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 15. aprila 2021, Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, to?ki 25 in 26 ter navedena sodna praksa).

36 Zato je dolo?bo nacionalnega prava mogo?e šteti za zdru?ljivo s tem ?lenom 273 le, ?e se z njo med drugim spo?tujejo druge dolo?be Direktive o DDV.

37 Zato je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba ?lene 69, 206 in 273 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo dolo?bi nacionalnega prava, s katero je naložena obveznost pla?ila DDV za pridobitev goriva znotraj Skupnosti, preden nastane obveznost obra?una tega davka v smislu tega ?lena 69.

38 Glede na ta odgovor ni treba odgovoriti na druge dele vprašanj za predhodno odlo?anje, ki se nanašajo na razlago ?lena 110 PDEU in druge vidike razlage Direktive o DDV.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (peti senat) razsodilo:

?lene 69, 206 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, je treba razlagati tako, da nasprotujejo dolo?bi nacionalnega prava, s katero je naložena obveznost pla?ila davka na dodano vrednost (DDV) za pridobitev goriva znotraj Skupnosti, preden nastane obveznost obra?una tega davka v smislu tega ?lena 69.

Podpisi

* Jezik postopka: poljš?ina.