

Začasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEJA,

predstavljeni 18. marca 2021(1)

Zadeva C-855/19

G. sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Pridobitev goriva znotraj Skupnosti – Obveznost vnaprejšnjega plačila davka – Petdnevni rok od vnosa goriva na nacionalno ozemlje – Člen 110 PDEU – Prepoved pobiranja višjih notranjih dajatev na proizvode iz drugih držav članic – Direktiva 2006/112/ES – Člen 273 – Ukrepi za preprečevanje goljufij – Člena 62 in 69 – Obveznost obračuna davka – Neobstoj – Člen 206 – Pojem ‚vmesno plačilo‘ – Vmesno plačilo v zvezi z davkom, za katerega ni nastala obveznost obračuna – Osnova za izračun – Bruto znesek, izračunan za obdavčljivo transakcijo – Neto znesek davka, izračunan za celotno davčno obdobje“

I. Uvod

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 110 PDEU ter členov 69, 206 in 273 Direktive 2006/112/ES(2).

2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo G. sp. z o.o. (v nadaljevanju: pritožnica iz postopka v glavni stvari) 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) pri pridobitvi goriva znotraj Skupnosti, ki je bila uvedena zaradi boja proti goljufijam.

3. Pritožnica iz postopka v glavni stvari je izpodbijala veljavnost te obveznosti z vidika prava Unije, torej obveznosti vnaprejšnjega plačila, v skladu s katero je morala plačati bruto znesek davka, izračunan brez upoštevanja njene pravice do odbitka, od vsake pridobitve goriva znotraj Skupnosti, in sicer v petih dneh od vnosa goriva na nacionalno ozemlje.

4. Iz spodaj navedenih razlogov menim, da člena 62 in 69 Direktive o DDV nasprotujeta taki obveznosti vnaprejšnjega plačila v delu, v katerem je z njo davčni upravi omogočeno, da od davčnega zavezanca zahteva plačilo, preden nastane *obveznost obračuna* davka.

5. Poleg tega takega vnaprejšnjega plačila ni mogoče opredeliti kot vmesno plačilo v smislu člena 206 te direktive. Po eni strani se lahko taka vmesna plačila nanašajo le na davek, za katerega je v skladu z zgoraj navedenimi določbami nastala *obveznost obračuna*. Po drugi strani se morajo taka vmesna plačila nanašati na *neto znesek* davka, izražen za celotno davčno obdobje, ne pa na bruto znesek DDV, dolgovanega za eno obdavčljivo transakcijo, obravnavano ločeno.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

6. 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.“

7. 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.“

8. 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.“

9. Člen 206 Direktive o DDV 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.“

10. Člen 222 te direktive 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.“

11. Člen 273, prvi odstavek, Direktive o DDV določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj [goljufij], 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.“

B. Poljsko pravo

12. Člen 20(5) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon o DDV) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. iz leta 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 davni zavezanec izda račun, vendar najpozneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je bilo blago pridobljeno [...]“.

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

14. Člen 103(5) navedenega zakona določa:

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

(1) v roku 5 dni od datuma, ko je bilo blago vneseno na kraj prejema trošarinskega blaga, ki je določen v ustreznem dovoljenju – če je blago pridobil registrirani prejemnik znotraj Skupnosti v smislu določb [zakona o trošarinah] v režimu odloga trošarine v skladu z določbami o trošarinah;

(2) v roku 5 dni od datuma vstopa tega blaga z ozemlja države članice, ki ni nacionalno ozemlje, v davno 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.“

III. Spor o glavni stvari, vprašanja za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

15. Pritožnica iz postopka v glavni stvari je decembra 2016 opravila dvajset pridobitev plinskega olja znotraj Skupnosti, katerega količina je skupaj znašala 3190,874 m³.

16. Davna uprava je pojasnila, da pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih je opravila pritožnica iz postopka v glavni stvari, spadajo v drugi primer, določen s členom 103(5a) zakona o DDV, torej primer vnosa blaga z ozemlja druge države članice v davno skladišče.

17. Pritožnica iz postopka v glavni stvari za te pridobitve ni plačala DDV, ki je skupaj znašal

1530.766 zlotov (PLN) (približno 337.319,59 EUR), v petih dneh po vnosu plinskega olja na nacionalno ozemlje, kot se to zahteva s členom 103(5a) zakona o DDV. Poleg tega tudi ni predložila obračuna za mesečno obdobje najpozneje peti dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je nastala obveznost plačila, kot se to zahteva s členom 99(11a) tega zakona.

18. Davčna uprava je z odločbo z dne 6. aprila 2018 pritožnici iz postopka v glavni stvari v skladu z davčno izravnavo za december 2016 naložila takojšnje plačilo DDV, dolgovanega za sporne pridobitve znotraj Skupnosti, skupaj z zamudnimi obrestmi, izračunanimi od prvega dne po datumu roka za plačilo.

19. Pritožnica iz postopka v glavni stvari je vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (upravno sodišče vojvodstva v Bydgoszczu, Poljska), ki je to tožbo zavrnilo s sodbo z dne 10. julija 2018.

20. Pritožnica iz postopka v glavni stvari je zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču vložila pritožbo, v kateri je izpodbijala zakonitost člena 103(5a) zakona o DDV z vidika člena 110 PDEU ter členov 69 in 206 Direktive o DDV.

21. To sodišče je pojasnilo, da spada člen 103(5a) zakona o DDV v „paket za goriva“, ki je bil sprejet na nacionalni ravni in je začel veljati 1. avgusta 2016, to je sklop sprememb, namenjen izboljšanju pobiranja DDV pri pridobitvah goriva znotraj Skupnosti in preprečevanju goljufij v zvezi s plačilom DDV na omejenem trgu goriva.

22. Predložitveno sodišče je praktične posledice te nove ureditve za davčne zavezance, ki kot pritožnica iz postopka v glavni stvari opravijo pridobitve goriva znotraj Skupnosti, opisalo, kot je navedeno spodaj.

23. V okviru običajne ureditve, ki se uporablja za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, pridobitelj na celoma obračuna dolgovani DDV in hkrati v istem obračunu uveljavlja pravico do odbitka, pri čemer je treba ta obračun vložiti najpozneje 25. dan meseca, ki sledi vsakemu (mesečnemu ali četrtletnemu) obračunskemu obdobju.

24. V skladu z novo ureditvijo, uvedeno v členu 103(5a) zakona o DDV, je rok za plačilo DDV, dolgovanega za pridobitve goriva znotraj Skupnosti, precej skrajšan, saj ga je treba plačati v petih dneh po vnosu goriva na nacionalno ozemlje.

25. V praksi davčni zavezanec DDV, dolgovan za pridobitve goriva znotraj Skupnosti, plača pred oddajo obračuna DDV za te pridobitve, saj je treba ta obračun predložiti najpozneje peti dan meseca, ki sledi mesecu, v katerem je nastala obveznost plačila v skladu s členom 99(11a) tega zakona.

26. Davčni zavezanec, ki opravi take pridobitve, lahko pravico do odbitka uveljavlja šele v obračunu, ki ga vloži po plačilu dolgovanega DDV. Tako v nasprotju z običajno ureditvijo, ki se uporablja za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, obstaja časovni razkorak med plačilom DDV, ki se zahteva v petih dneh po vnosu goriva na nacionalno ozemlje, in odbitkom tega DDV, ki bo nastal v trenutku predložitve obračuna DDV.

27. Ob upoštevanju teh posebnosti se predložitveno sodišče sprašuje o skladnosti ureditve, uvedene s členom 103(5a) zakona o DDV, z več določbami prava Unije.

28. Najprej se to sodišče sprašuje o skladnosti te nove ureditve s členom 110 PDEU in členom 273 Direktive o DDV. Ta pomislek se ne nanaša na razliko v ureditvi med pridobitvami goriva znotraj Skupnosti in pridobitvami preostalega blaga znotraj Skupnosti, kot je bila opisana zgoraj,

ampak na morebitno razli?no obravnavanje med pridobitvami goriva znotraj Skupnosti in notranjimi dobavami goriva.

29. Dalje, predložitveno sodiš?e se sprašuje o skladnosti obveznosti vnaprejšnjega pla?ila davka, kot je naložena s ?lenom 103(5a) zakona o DDV, s ?lenom 69 Direktive o DDV, ki ureja obveznost obra?una davka.

30. Nazadnje, to sodiš?e se sprašuje, ali je mogo?e navedeno obveznost vnaprejšnjega pla?ila morda obravnavati kot vmesno pla?ilo, katerega pobiranje je dovoljeno v ?lenu 206 Direktive o DDV. V zvezi s tem poudarja, da je znesek, ki ga mora pla?ati dav?ni zavezanec, „bruto“ znesek DDV, torej znesek davka, dolgovan za pridobitve blaga znotraj Skupnosti pred odbitkom.

31. V teh okoliš?inah je Naczelny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e, Poljska) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predloži?lo ta vprašanja:

„1. Ali ?len 110 [PDEU] in ?len 273 Direktive [o DDV] nasprotujeta dolo?bi, kot je ?len 103(5a) [zakona o DDV], v skladu s katerim mora dav?ni zavezanec za nakup pogonskih goriv znotraj Skupnosti brez poziva vodje carinskega urada izra?unati in pla?ati zneske davka na ra?un carinskega urada, pristojnega za pla?ilo trošarin:

(a) v roku 5 dni od datuma vnosa blaga na kraj prevzema trošarinskega blaga, ki je dolo?en v ustreznem dovoljenju – ?e je registrirani prejemnik blago nabavil znotraj Skupnosti v smislu dolo?b [zakona o trošarinah] v režimu odloga pla?ila trošarine v skladu z dolo?bami o trošarinah;

(b) v roku 5 dni od datuma vnosa tega blaga z ozemlja države ?lanice, ki ni nacionalno ozemlje, v dav?no skladiš?e;

(c) v trenutku premika tega blaga na nacionalnem ozemlju – ?e se blago premika zunaj režima odloga pla?ila trošarine v skladu z dolo?bami o trošarinah?

2. Ali ?len 69 Direktive [o DDV] ne nasprotuje dolo?bi, kot je ?len 103(5a) zakona o DDV, v skladu s katerim mora zavezanec v primeru nakupa pogonskih goriv znotraj Skupnosti brez poziva vodje carinskega urada izra?unati in pla?ati zneske davka na ra?un carinskega urada, pristojnega za pla?ilo trošarine:

(a) v roku 5 dni od datuma vnosa blaga na kraj prevzema trošarinskega blaga, ki je dolo?en v ustreznem dovoljenju – ?e je registrirani prejemnik blago nabavil znotraj Skupnosti v smislu dolo?b [zakona o trošarinah] v režimu odloga pla?ila trošarine v skladu z dolo?bami o trošarinah;

(b) v roku 5 dni od datuma vnosa tega blaga z ozemlja države ?lanice, ki ni nacionalno ozemlje, v dav?no skladiš?e;

(c) v trenutku premika tega blaga na nacionalno ozemlje – ?e se blago premika zunaj režima odloga pla?ila trošarine v skladu z dolo?bami o trošarinah – ob razlagi, da zgornji zneski ne pomenijo vmesnih pla?il DDV v smislu ?lena 206 Direktive [o DDV]?

3. Ali vmesno pla?ilo DDV v smislu ?lena 206 Direktive [o DDV], ki ni bilo pla?ano v roku, izgubi pravni obstoj ob koncu obra?unskega dav?nega obdobja, za katero naj bi bilo pla?ano?“

32. Predlog za sprejetje predhodne odlo?be je bil v sodnem tajništvu Sodiš?a vložen 22. novembra 2019.

33. Pisna stališ?a so predloži?ile pritožnica iz postopka v glavni stvari, dav?na uprava, poljska vlada in Evropska komisija. Te stranke in zadevne osebe so tudi pisno odgovorile na vprašanja, ki

jih je Sodišče postavilo 27. novembra 2020.

IV. Analiza

34. Predložitveno sodišče z vprašanji Sodišče sprašuje o skladnosti obveznosti vnaprejšnjega plačila, kakršna je ta iz spora o glavni stvari, s členom 110 PDEU ter s členi 69, 206 in 273 Direktive o DDV. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je morala pritožnica iz postopka v glavni stvari v skladu s to obveznostjo plačati celoten DDV, dolgovan za vsako pridobitev goriva znotraj Skupnosti, v petih dneh po vnosu tega goriva na nacionalno ozemlje.

35. Menim, da je zaradi jasnosti koristno, da analizo strukturiram v štirih delih.

36. Na prvem mestu bom zavrnil obstoj diskriminacije, prepovedane s členom 110 PDEU, zaradi neprimerljivosti notranjih transakcij in pridobitev blaga znotraj Skupnosti z vidika nevarnosti goljufij v zvezi s plačilom DDV.

37. Na drugem mestu bom preučil možnost sprejetja take obveznosti vnaprejšnjega plačila na podlagi člena 273 Direktive o DDV kot ukrepa za preprečevanje goljufij. Čeprav taka možnost ni izključena, je kljub vsemu pogojena z upoštevanjem drugih določb te direktive, zlasti tistih v zvezi z obveznostjo obračuna davka.

38. Na tretjem mestu bom navedel razloge, iz katerih taka obveznost vnaprejšnjega plačila ni skladna s členoma 62 in 69 Direktive o DDV, saj davčni upravi omogoča, da od davčnega zavezanca zahteva plačilo, preden nastane *obveznost obračuna* davka, pri čemer je treba poudariti, da se lahko možnost pobiranja vmesnega plačila, določena s členom 206 te direktive, nanaša le na davek, za katerega je nastala obveznost obračuna v skladu z zgoraj navedenima določbama.

39. Na četrtem mestu in podredno bom pojasnil, zakaj člen 206 navedene direktive nasprotuje pobiranju vmesnega plačila, ki se nanaša na *bruto* znesek obdavčljive transakcije, obravnavane ločeno, ne da bi se upoštevala pravica davčnega zavezanca do odbitka.

A. Skladnost obveznosti vnaprejšnjega plačila s členom 110 PDEU (prvo vprašanje)

40. Poljska vlada uvodoma trdi, da se člen 110 PDEU ne uporablja, ker naj bi bila z Direktivo o DDV izvedena izrorna harmonizacija.

41. V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba vsak nacionalni ukrep, ki se nanaša na področje, ki je predmet izorne harmonizacije na ravni Unije, presoati glede na določbe tega ukrepa harmonizacije in ne glede na določbe primarnega prava.(3)

42. Drži sicer, da nekatere določbe Direktive o DDV državam članicam ne puščajo nikakršnega manevrskega prostora, zlasti tiste v zvezi z opredelitvijo pridobitve blaga znotraj Skupnosti, opredelitvijo uvoza(4) ali določitvijo davčne osnove(5).

43. Vendar je z drugimi določbami državam članicam včasih priznan tudi precejšen manevrski prostor, zato ni mogoče šteti, da je bila s to direktivo izvedena izrorna harmonizacija z vseh njenih vidikov.(6) To drži med drugim za člen 273 Direktive o DDV, na katerega se nanašajo vprašanja Sodišča v obravnavani zadevi in s katerim je državam članicam omogočeno sprejetje nekaterih ukrepov za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje goljufij.(7)

44. Zato menim, da se določbe primarnega prava, vključno s členom 110 PDEU, nedvomno uporabljajo za take ukrepe. Naj poudarim, da se je Sodišče hkrati izreklo o razlagi zakonodaje o DDV in člena 110 PDEU v sodbi Dansk Denkvit(8), ki se je nanašala na zadevo, ki je bila z

nekaterih vidikov podobna obravnavani.

45. Po tem pojasnilu želim še dodati, da je obseg tega vprašanja v okoliščinah obravnavane zadeve povsem formalen, saj člen 273 Direktive o DDV kot pogoj za veljavnost sprejetih ukrepov vključuje prepoved diskriminacije med notranjimi transakcijami in transakcijami med državami članicami, s čimer zajema prepoved, ki jo določa člen 110 PDEU.

46. Člen 110 PDEU državam članicam prepoveduje uvedbo notranjih davkov na izdelke drugih držav članic, ki bi bili višji od davkov, ki so uvedeni za enakovrstne domače izdelke.

47. Ob tem poudarjam, da se za pridobitve blaga znotraj Skupnosti in notranje dobave konec koncev plača enak znesek DDV, kot sta poudarili davčna uprava in poljska vlada. Za ti vrsti transakcij se namreč uporablja ista stopnja DDV in dajeta pravico do odbitka dolgovanega vstopnega DDV.

48. Vprašanje, ki se postavlja, je vprašanje morebitnega *slabšega položaja z vidika likvidnosti*, v katerega bi bile postavljene pridobitve goriva znotraj Skupnosti v primerjavi z notranjimi dobavami goriva. Sodišče je že večkrat razsodilo, da je določitev krajših plačilnih rokov za notranje obdavčitve proizvodov iz drugih držav članic na celoma v nasprotju s členom 110 PDEU(9).

49. Torej je treba opredeliti, ali morajo v okviru spora o glavni stvari davčni zavezanci, ki opravijo pridobitve goriva znotraj Skupnosti, plačati DDV prej kot zavezanci, ki gorivo kupijo v okviru notranjih dobav.

50. Kot sta pojasnili davčna uprava in poljska vlada, med ureditvama, ki se uporabljata za ti vrsti transakcij, obstaja določena podobnost glede plačila DDV.

51. V primeru pridobitve goriva znotraj Skupnosti mora davčni zavezanec v skladu s členom 103(5a) zakona o DDV državi plačati DDV v petih dneh od vnosa goriva na nacionalno ozemlje. V poznejšem obračunu bo imel pravico ta znesek DDV odbiti.

52. V primeru notranje dobave goriva mora prodajalec kupcu obračunati znesek dolgovanega DDV. V praksi kupec DDV ne plača neposredno državi, ampak prodajalcu, ki je zadolžen za plačilo tega DDV državi, pri čemer bo imel kupec pravico navedeni DDV odbiti v svojem poznejšem obračunu.

53. Tako mora v obeh primerih (pridobitev blaga znotraj Skupnosti ali notranja dobava blaga) pridobitelj „vnaprej plačati“ celoten znesek DDV, ki ga dolguje za nakup goriva, pri čemer bo imel pravico ta DDV odbiti v poznejšem obračunu.

54. Po tem pojasnilu se v okoliščinah spora o glavni stvari postavlja vprašanje, v katerih primerih bo že samo dejstvo, da se gorivo pridobi znotraj Skupnosti, zadostovalo za slabši položaj z vidika likvidnosti v primerjavi z notranjimi dobavami goriva. Obstoj takega slabšega položaja bo odvisen od pogojev plačila, dogovorjenih v okviru notranjih dobav goriva med prodajalcem in pridobiteljem, kot sta upravičeno navedli davčna uprava in poljska vlada.

55. Natančneje, že samo dejstvo, da se blago pridobi znotraj Skupnosti, bo zadostovalo za slabši položaj z vidika likvidnosti vsakega, ko je rok za plačilo, dogovorjen v okviru notranjih dobav, daljši od roka, naloženega s členom 103(5a) zakona o DDV, torej petih dni po vnosu goriva na nacionalno ozemlje. Če se izrazim na način, ki sta ga uporabili tako davčna uprava kot poljska vlada, je lahko rok, dogovorjen med strankama v okviru notranje dobave, v praksi tudi krajši ali pa daljši od petih dni.

56. V skladu z ustaljeno sodno prakso pa gre za kršitev člena 110 PDEU, kadar se davek na uvoženi izdelek in davek na podoben domači izdelek obračunata različno in po različnih postopkih, kar v nekaterih primerih vodi do višjega davka na uvožene izdelke.(10) Iz tega izhaja, da je mogoče šteti, da je sistem obdavčitve skladen s členom 110 PDEU le, če je ugotovljeno, da je urejen tako, da izključuje vsako možnost, da bi bili uvoženi izdelki bolj obdavčeni od domačih izdelkov.(11)

57. V skladu s to sodno prakso okoliščina, da morajo davčni zavezanci, ki opravijo pridobitve goriva znotraj Skupnosti, v nekaterih primerih plačati DDV prej kot zavezanci, ki gorivo kupijo v okviru notranjih dobav, na celoma zadostuje za ugotovitev kršitve člena 110 PDEU.

58. Vendar je treba še opredeliti, ali je s členom 110 PDEU naložena absolutna obveznost v smislu, da je z njim prepovedana vsaka notranja obdavčitev, ki bolj obremeni proizvode iz preostalih držav članic, ali pa ta obveznost zajema določeno prožnost, ki zadevni državi članici omogoča utemeljitev takega različnega obravnavanja.

59. Glede tega je treba ugotoviti, da člen 110 PDEU ne zajema nikakršne določbe o utemeljitvi, kakršno vključujejo zlasti določbe o prepovedi omejitev svoboščin v zvezi s prostim pretokom(12). Kot se je izrazilo Sodišče, „če je diskriminacija dokazana, člen [110 PDEU] za zadevno državo ne določa nobene možnosti za utemeljitev“(13).

60. Vendar na celoto prepovedi diskriminacije, izraženo v členu 110 PDEU(14), kljub vsemu zajema še to, da morajo biti v primeru različnega obravnavanja, kakršno je to iz postopka v glavni stvari, zadevni položaji primerljivi.

61. Komisija je trdila, da davčni zavezanci, ki gorivo kupijo v okviru pridobitve znotraj Skupnosti, oziroma tisti, ki to storijo v okviru notranje dobave, niso v primerljivem položaju, zato naj z obveznostjo vnaprejšnjega plačila, določeno za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ne bi bil kršen člen 110 PDEU.

62. Ta institucija je opozorila, da je v okviru prehodne ureditve, uvedene z Direktivo 91/680/EGS(15), za pridobitve blaga znotraj Skupnosti značilna dobava proizvoda, oproščenega plačila DDV, na ozemlje namembne države članice. Dobava blaga znotraj Skupnosti, ki jo opravi prodajalec, je namreč oproščena v državi porekla, davčni zavezanec, ki opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, pa mora dolgovani davek ugotoviti v svojem obračunu v namembni državi(16). Nevarnosti goljufij, neločljivo povezane s tem položajem, pa naj bi utemeljevale uvedbo posebnih preventivnih ukrepov.

63. S tem razlogovanjem se strinjam.

64. Ni namreč dvoma o tem, da se obsežne goljufije na področju DDV nanašajo posebej na transakcije znotraj Skupnosti, in sicer zlasti v obliki „davčnih vrtiljakov“ ali tako imenovanih goljufij z „neplačujočim gospodarskim subjektom“(17). Pridobitve goriva znotraj Skupnosti in notranje dobave goriva z vidika nevarnosti goljufij v zvezi s plačilom DDV torej niso v primerljivem položaju. Kot je poudarila Komisija, ta objektivna razlika izhaja iz izbire zakonodajalca Unije pri uvedbi

prehodne ureditve z Direktivo 91/680.

65. Poleg tega ni sporno, da obveznost vnaprejšnjega plačila iz spora o glavni stvari omogoča boj proti takim goljufijam. Po eni strani je boj proti goljufijam v zvezi s plačilom DDV cilj, ki se mu izrecno sledi s „paketom za goriva“, katerega del je ta obveznost vnaprejšnjega plačila.(18) Po drugi strani, kot je poudarila Komisija, obveznost plačila celotnega zneska DDV za dobavo goriva, in sicer v petih dneh po njegovem vnosu na nacionalno ozemlje, omogoča boj proti tako imenovani goljufiji z „neplačujočim gospodarskim subjektom“.

66. Naj ob tem še poudarim, da se ta pristop sklada s pristopom Sodišča v sodbi Dansk Denkvit.(19) Sodišče je namreč razsodilo, da člen 110 PDEU ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki določa različne roke za „uvoz“ (pojem, ki je takrat vključeval pridobitve blaga znotraj Skupnosti)(20) in notranje transakcije v zvezi z DDV, saj ureditvi, ki se uporabljata za te transakcije, nista primerljivi(21).

67. Nazadnje želim izpostaviti še sistemske posledice nasprotnih razlag, v skladu s katero bi ugotovili kršitev člena 110 PDEU. Ob upoštevanju hierarhije pravnih aktov Unije bi ta razlaga pomenila, da zakonodajalec Unije ne bi mogel spremeniti Direktive o DDV tako, da bi zaradi boja proti goljufijam znotraj Skupnosti določil obveznost vnaprejšnjega plačila samo za pridobitve blaga znotraj Skupnosti. Taka razlaga se mi ne zdi sprejemljiva.

68. Ob upoštevanja navedenega menim, da je treba člen 110 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje uvedbi obveznosti vnaprejšnjega plačila DDV za pridobitve goriva znotraj Skupnosti v petih dneh po vnosu goriva na nacionalno ozemlje, kakršna je ta iz spora o glavni stvari.

B. Možnost opredelitve obveznosti vnaprejšnjega plačila kot „ukrep za preprečevanje goljufij“ v smislu člena 273 Direktive o DDV (prvo vprašanje)

69. Člen 273 Direktive o DDV državam članicam omogoča, da določijo dodatne obveznosti, da tako zagotovijo pravilno pobiranje DDV ali preprečevanje goljufij, če:

- se s temi obveznostmi upošteva enako obravnavanje domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, ter
- takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

70. V prvi fazi je treba preučiti, ali sta ta pogoja glede obveznosti vnaprejšnjega plačila iz spora o glavni stvari izpolnjena.

71. Najprej, kot sem poudaril v točki 65 teh sklepnih predlogov, je namen te obveznosti boj proti mehanizmom goljufij v zvezi s plačilom DDV, pri katerih se izkoriščajo posebnosti ureditve, ki se uporablja za pridobitve blaga znotraj Skupnosti.

72. Dalje, v tokah od 58 do 68 teh sklepnih predlogov sem navedel razloge, iz katerih navedena obveznost ni diskriminatorna, saj pridobitve blaga znotraj Skupnosti in notranje dobave goriva z vidika nevarnosti goljufij v zvezi s plačilom DDV niso v primerljivem položaju.

73. Nazadnje, k temu še dodajam, da zaradi obveznosti vnaprejšnjega plačila v trgovini med državami članicami ne nastanejo „formalnosti pri prehodu meja“ v smislu člena 273 Direktive o DDV.

74. Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da čeprav je namen formalnosti, naložene uvozniku proizvoda, na katerega se plača nacionalni davek, sicer zagotoviti plačilo dolga, ki

ustreza znesku tega davka, je taka formalnost povezana z obdavčljivim dogodkom tega davka, in sicer pridobitvijo znotraj Skupnosti, in ne s prestopom meje v smislu te določbe.(22)

75. Nobenega dvoma pa ni o tem, da je namen obveznosti vnaprejšnjega plačila že po naravi zagotoviti plačilo dolga, ki ustreza znesku dolgovanega davka, kot je upravičeno navedla Komisija.

76. Iz navedenega je razvidno, da so pogoji, izrecno določeni v členu 273 Direktive o DDV, z obveznostjo vnaprejšnjega plačila iz spora o glavni stvari izpolnjeni.

77. Kljub temu je treba v drugi fazi še preučiti, ali določitev take obveznosti ne presega manevrskega prostora, ki je državam članicam priznan s členom 273 Direktive o DDV.

78. Glede tega je Sodišče že večkrat razsodilo, da je s členom 273 Direktive o DDV državam članicam sicer res podeljena diskrecijska pravica glede sredstev za uresničitev ciljev pobiranja celotnega DDV in boja proti goljufijam. Vendar morajo svojo pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in z njegovimi splošnimi načeli, zlasti v skladu z načeloma sorazmernosti in davčne nevtralnosti.(23)

79. Ta zahteva po skladnosti s pravom Unije pomeni, da mora biti obveznost, ki jo določi država članica, če naj bo utemeljena na podlagi člena 273 Direktive o DDV, skladna z drugimi določbami te direktive.

80. Kot je pravilno poudarila Komisija, je ta razlaga podkrepljena z obstojem člena 395 Direktive o DDV, v skladu s katerim lahko Svet na predlog Komisije kateri koli državi članici soglasno dovoli, da uvede posebne ukrepe, *ki odstopajo od te direktive*, za poenostavitev pobiranja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih goljufij ali izogibanja davkom.

81. Medsebojna povezava teh dveh določb se mi zdi jasna: ker je s členom 395 Direktive o DDV sprejetje ukrepov, ki odstopajo od te direktive, pogojeno z dovoljenjem Sveta, se člen 273 navedene direktive nujno nanaša na sprejetje ukrepov, ki od nje *ne odstopajo*. Z nasprotno razlago bi navedenemu členu 395 odvzeli bistvo, zlasti potrebo po pridobitvi dovoljenja Sveta za sprejetje ukrepov, ki od navedene direktive odstopajo.

82. Menim, da to razlago potrjuje sodba Maks Pen(24), v kateri je Sodišče preučilo skladnost obveznosti, določene na podlagi člena 273 Direktive o DDV, z določbami glede obveznosti obračuna davka in pravico do njegovega odbitka.

83. Torej je treba v okviru te zadeve preučiti, ali je obveznost vnaprejšnjega plačila skladna s preostalimi določbami Direktive o DDV, zlasti tistimi glede obveznosti obračuna davka, na katere se nanašata drugo in tretje vprašanje, ki ju je postavilo predložitveno sodišče.

C. Skladnost obveznosti vnaprejšnjega plačila, ki se nanaša na davek, za katerega ni nastala obveznost obračuna, s členi 62, 69 in 206 Direktive o DDV (drugo in tretje vprašanje)

84. Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem Sodišče v bistvu sprašuje, ali je obveznost vnaprejšnjega plačila, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v nasprotju s členoma 62 in 69 Direktive o DDV, s katerima je urejena obveznost obračuna davka za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, če se razlagata ob upoštevanju člena 206 te direktive, ki določa možnost pobiranja vmesnega plačila.

85. Menim, da je za pojasnitev obsega teh vprašanj koristno opozoriti na medsebojno povezanost pojmov „obdavčljivi dogodek“, „obveznost obračuna“ in „obveznost plačila“ DDV.

86. V skladu z opredelitvami iz člena 62 Direktive o DDV je *obdavčljivi dogodek* dogodek, s

katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka. Glede *obveznosti obračuna* davka, ta nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna *plačati*, čeprav se *plačilo* lahko odloži. V skladu s členom 206 te direktive *obveznost plačila* na celoma nastane ob predložitvi obračuna DDV.

87. Iz teh opredelitev je mogoče izpeljati, da so obdavčljivi dogodek, obveznost obračuna in obveznost plačila tri *zaporedne* faze v postopku, ki privede do pobiranja davka: da lahko nastane obveznost plačila, mora nastati obveznost obračuna, da pa nastane obveznost obračuna davka, mora prej nastati obdavčljivi dogodek.(25)

88. Glede obveznosti vnaprejšnjega plačila iz spora o glavni stvari menim, da bi težko izpodbijali to, da je ob nastanku te obveznosti *obdavčljivi dogodek* dejansko že nastal, kot sta pravilno poudarili davčna uprava in Komisija.

89. V skladu s členom 68 Direktive o DDV namreč obdavčljivi dogodek nastane v trenutku, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Člen 103(5a) zakona o DDV pa se izrecno nanaša na „pridobitve [goriva] znotraj Skupnosti“, zato nastane sporna obveznost po vnosu goriva na nacionalno ozemlje.(26) Torej obveznost vnaprejšnjega plačila iz spora o glavni stvari že po definiciji nastane po nastanku obdavčljivega dogodka.

90. Nasprotno pa menim, da taka obveznost ni skladna z določbami v zvezi z *obveznostjo obračuna* davka, natančneje členoma 62 in 69 Direktive o DDV.

91. V skladu s členom 69 Direktive o DDV v povezavi s členom 222 te direktive *obveznost obračuna* davka za pridobitev blaga znotraj Skupnosti *nastane* ob izdaji računa ali najpozneje petnajsti dan meseca, ki sledi mesecu, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek (če pred tem datumom ni bil izdan noben račun).

92. V skladu s členom 103(5a) zakona o DDV pa obveznost vnaprejšnjega plačila nastane neodvisno od pogojev za obveznost obračuna, določenih s členom 69 Direktive o DDV, torej v petih dneh po vnosu goriva na nacionalno ozemlje. Natančneje, ta obveznost nastane neodvisno od izdaje računa in pred iztekom roka, navedenega v prejšnji točki (ob izteku katerega nujno nastane obveznost obračuna davka).

93. Zato menim, da taka določba nikakor ni skladna s členom 69 Direktive o DDV, če se ta razlaga ob upoštevanju člena 62 te direktive. Obveznost obračuna davka je namreč pravica, ki jo „ima davčni organ[, in sicer pravica] zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati“. Preden nastane ta pravica, ne more davčni organ nikakor ukrepati za to, da si zagotovi plačilo davka.

94. Naj poudarim, da Direktiva o DDV ne vsebuje nobene izjeme od določb svojega člena 69 glede obveznosti obračuna davka pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti, kot je navedlo predložitveno sodišče. Neodvisno od natančne vsebine pravil, ki določajo trenutek, ko nastane obveznost obračuna davka,(27) je načelo enako za vse transakcije, za katere se obračunava davek: davčna uprava ne more *zahtevati* nikakršnega plačila, preden nastane *obveznost obračuna* davka.

95. V nasprotju s trditvami davčne uprave in poljske vlade ta ugotovitev velja tudi za možnost pobiranja vmesnega plačila, določenega s členom 206, drugi stavek, Direktive o DDV.

96. V skladu s to določbo mora vsak davčni zavezanec plačati neto znesek DDV ob predložitvi obračuna, pri čemer lahko države članice vnaprej zahtevajo vmesno plačilo.

97. Vendar je iz medsebojne povezanosti upoštevanih določb razvidno, da se lahko ta možnost

za države članice, ki lahko zahtevajo vmesno plačilo, nanaša samo na davek, za katerega je nastala *obveznost obračuna* v skladu s členom 62 in naslednjimi Direktive o DDV.

98. Po eni strani je očitno, da je z drugim stavkom člena 206, drugi stavek, Direktive o DDV (možnost pobiranja vmesnega plačila) omiljeno načelo, izoblikovano s prvim stavkom te določbe (obveznost plačila ob predložitvi obračuna), ki spada v naslov XI, poglavje 1, te direktive, naslovljeno „Obveznost plačila“.

99. Po drugi strani pa člen 206, drugi stavek, Direktive o DDV ne more določati odstopanja od členov 62 in 69 te direktive, ki spadata v naslov VI navedene direktive, naslovljen „Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka“.

100. Konkretnije, možnost, ki jo imajo države članice, da pobirajo vmesno plačilo, tem državam omogoča, da na zgodnejši termin predstavijo ne datum, ko nastane obveznost obračuna davka (druga faza procesa pobiranja davka), ampak datum plačila davka, za katerega je že nastala obveznost obračuna (tretja faza procesa pobiranja davka).(28)

101. Potrditev te razlage najdem tudi v členu 206 v povezavi s členom 250 Direktive o DDV. Čeprav člen 206 te direktive določa obveznost plačila ob predložitvi obračuna, je v členu 250 te direktive pojasnjeno, da mora davčni zavezanec v tem obračunu navesti „vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna“(29). Te določbe potrjujejo, da se lahko v sistemu, uvedenem z Direktivo o DDV, kakršna koli obveznost plačila, tudi vnaprejšnja, nanaša le na davek, za katerega je nastala obveznost obračuna in ki mora biti ugotovljen v obračunu davčnega zavezanca.

102. Menim, da to razlago potrjuje tudi sodba Balocchi(30), v kateri je Sodišče razlikovalo med davki, za katere je nastala obveznost obračuna, in tistimi, za katere ta obveznost ni nastala.

103. Ta sodba se je nanašala na italijansko zakonodajo, v skladu s katero so morali davčni zavezanci pred 20. decembrom izvesti vmesno plačilo v višini 65 % neto zneska DDV, dolgovanega za celotno tekoče leto, ki se je izteklo najpozneje 5. marca naslednje leto.

104. Sodišče je razsodilo, da je tak mehanizem v nasprotju z določbami Šeste direktive, ki se ujemajo s členi 62, 63 in 206 Direktive o DDV, saj je pripeljal do „preoblikovanja vmesnega plačila v predplačilo, kar je v nasprotju s pravilom iz Direktive, v skladu s katerim države članice zahtevajo plačilo DDV zgolj za izvedene transakcije“(31).

105. Povedano drugače, Sodišče je razsodilo, da nobenega plačila, vključno z vmesnim plačilom, ni mogoče zahtevati, preden nastane obveznost obračuna davka.(32) S tem je Sodišče sprejelo stališče, ki ga je v tej zadevi zagovarjala Komisija(33) in ki se ujema z razlago, ki jo predlagam v obravnavani zadevi.

106. Naj pojasnim, da ta razlaga ne nasprotuje pavšalnemu izračunu vmesnega plačila, če je ta izračun organiziran tako, da se prepreči vključitev davkov, za katere še ni nastala obveznost obračuna. Menim, da je to glavno sporočilo sodbe Balocchi.(34)

107. Iz navedenega izhaja, da člena 62 in 69 Direktive o DDV nasprotujeta obveznosti vnaprejšnjega plačila, kakršno je to iz zadeve v glavni stvari, v delu, v katerem je z njo davčni upravi omogočeno, da od davčnega zavezanca zahteva plačilo, preden nastane obveznost obračuna davka. Te ugotovitve ni mogoče omajati z možnostjo pobiranja vmesnega plačila, določeno s členom 206 te direktive, ki se lahko nanaša le na davek, za katerega je v skladu z zgoraj navedenima določbama nastala obveznost obračuna.

108. Ker je taka obveznost vnaprejšnjega plačila v nasprotju z več določbami Direktive o DDV, je ni mogoče sprejeti na podlagi člena 273 te direktive.

D. Skladnost obveznosti vnaprejšnjega plačila, ki se nanaša na bruto znesek davka, dolgovanega za obdavčljivo transakcijo, s členom 206 Direktive o DDV (drugo in tretje vprašanje)

109. Podredno želim preučiti še drug vidik obveznosti vnaprejšnjega plačila iz zadeve v glavni stvari, to je dejstvo, da se nanaša na *bruto znesek* DDV, dolgovanega za pridobitev goriva znotraj Skupnosti, ki se obravnava ločeno, ne da bi se upoštevala pravica davčnega zavezanca do odbitka.

110. Iz spodaj navedenih razlogov menim, da člen 206 Direktive o DDV, kot sta pravilno trdili pritožnica iz postopka v glavni stvari in Komisija, nasprotuje taki obveznosti.

111. Temeljno načelo, določeno v členu 206 Direktive o DDV, je to, da mora davčni zavezanec plačati DDV ne po vsaki *obdavčljivi transakciji*, ki jo opravi (na primer pridobitvi blaga znotraj Skupnosti ali dobavi blaga), ampak po izteku vsakega *davčnega obdobja*. Tako se *neto znesek* DDV iz prvega stavka te določbe izraža tako, da se seštejejo davki, dolgovani za vse obdavčljive transakcije, ki so bile v zadevnem davčnem obdobju izvedene izstopno, od katerih se odbijejo davki, plačani za vse transakcije, ki so bile v istem obdobju izvedene vstopno.

112. Menim, da možnost pobiranja vmesnega plačila, določena s členom 206, drugi stavek, Direktive o DDV, omogoča, da se zahteva *vnaprejšnje* delno plačilo *neto zneska* DDV, izražunega za celotno *davčno obdobje*. Izraz „vmesno plačilo“ namreč pomeni delno plačilo zneska, ki bo dolgovan pozneje, torej *neto zneska* DDV, izražunega za celotno davčno obdobje. Ta razlaga je, kot je poudarila pritožnica iz postopka v glavni stvari, podkrepljena z različico te določbe v poljščini, ki se izrecno nanaša na pobiranje vmesnega plačila od „tega zneska“(35).

113. V nasprotju s trditvami davčne uprave in poljske vlade pobiranje vmesnega plačila zaradi te razlage v praksi ni onemogočeno ali preveč oteženo. Za skladnost takih vmesnih plačil s členom 206, drugi stavek, Direktive o DDV morajo ta plačila temeljiti na oceni *neto zneska* DDV, dolgovanega ob koncu davčnega obdobja, podobno kot to velja za obveznost vnaprejšnjega plačila, ki jo je Sodišče preučilo v sodbi Balocchi.(36)

114. Nasprotno pa te določbe ni mogoče razlagati tako, da je mogoče na njeni podlagi zahtevati *bruto znesek* DDV, dolgovanega za vsako *obdavčljivo transakcijo*, obravnavano ločeno, kot je to določeno z obveznostjo vnaprejšnjega plačila iz spora o glavni stvari. Menim, da bi taka razlaga pripeljala do spremembe same narave DDV, torej davka, katerega plačilo se zahteva ob koncu vsakega *davčnega obdobja*, ne pa po vsaki obdavčljivi transakciji.

115. Naj pojasnim, da ta razlaga ni nikakor omajana s sodbo Macikowski(37). Kot sta pravilno navedli pritožnica iz postopka v glavni stvari in Komisija, je bila rešitev iz te zadeve utemeljena s posebnimi ali celo izjemnimi okoliščinami v zvezi z vsemi transakcijami, za katere se je obračunaval DDV, zato je ni mogoče posplošiti.

116. Natan?neje, ta sodba se je nanašala na pla?ilo DDV, dolgovanega za prodajo nepremi?nine, ki je pripadala dav?nemu zavezancu, družbi Royal, v postopku izvršbe. Marian Macikowski, sodni izvršitelj, je to nepremi?nino zasegel in jo prodal na dražbi. Prodajna cena, ki je vklju?evala znesek dolgovanega DDV, je bila položena na ra?un pristojnega sodiš?a. Ker pa davek ni bil pla?an v dolo?enih rokih, je dav?na uprava ugotovila odgovornost M. Macikowskega kot osebe, dolžne pla?ati DDV.

117. Sodiš?e je razsodilo, da v takih okoliš?inah ?len 206 Direktive o DDV ne nasprotuje obveznosti sodnega izvršitelja, da pla?a *bruto znesek* DDV, dolgovanega pri prodaji nepremi?nine v postopku izvršbe.(38)

118. Vendar je ta razlaga izrecno temeljila na bistveni ugotovitvi, in sicer razlikovanju med osebo, dolžno pla?ati davek za to transakcijo (sodni izvršitelj, M. Macikowski), in osebo, ki ima ob koncu dav?nega obdobja pravico do odbitka (dav?na zavezanka, družba Royal)(39). V takih okoliš?inah ?len 206 Direktive o DDV ne nasprotuje obveznosti pla?ila bruto zneska davka za zadevno obdav?ljivo transakcijo, saj oseba, dolžna pla?ati ta znesek (sodni izvršitelj), že po definiciji nima pravice do ustreznega odbitka.

119. Poleg tega poudarjam, da je bila ta rešitev sprejeta v okoliš?inah prodaje v postopku izvršbe, katere iztržek se ne sme izpla?ati lastniku nepremi?nine, ki ni nih?e drug kot dav?ni zavezanec.

120. Vendar je sodba Macikowski(40) povsem neupoštevna v vseh „obi?ajnih“ okoliš?inah, v katerih oseba, ki je dolžna pla?ati davek, je dav?ni zavezanec, ki ima pravico do odbitka. V vseh teh položajih se lahko vmesno pla?ilo v smislu te dolo?be nanaša samo na del *neto zneska* davka, dolgovanega v *dav?nem obdobju*.

121. Naj k temu še dodam, da je sodba Macikowski(41) omejena tudi s svojo to?ko 58, v kateri Sodiš?e navaja, da se pla?ilo DDV, ki ga dolguje dav?ni zavezanec (sodni izvršitelj), zahteva, *potem ko je dav?ni zavezanec predložil obra?un*. V okoliš?inah spora o glavni stvari pa se vnaprejšnje pla?ilo zahteva, preden je dav?ni zavezanec predložil obra?un.(42)

122. Iz zgoraj navedenega je razvidno, da ?len 206 Direktive o DDV nasprotuje obveznosti vnaprejšnjega pla?ila DDV za pridobitve goriva znotraj Skupnosti v petih dneh po vnosu goriva na nacionalno ozemlje, kakršna je ta iz spora o glavni stvari, ?e se ta obveznost nanaša na bruto znesek davka, dolgovanega za to transakcijo, obravnavano lo?eno, ne pa na neto znesek davka, izra?unanega za celotno dav?no obdobje.

V. Predlog

123. Glede na navedeno Sodiš?u predlagam, naj na vprašanja, ki jih je predložilo Naczelny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e, Poljska), odgovori:

1. ?len 110 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje uvedbi obveznosti vnaprejšnjega pla?ila davka na dodano vrednost (DDV) za pridobitve goriva znotraj Skupnosti v petih dneh po vnosu goriva na nacionalno ozemlje.

2. Člen 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 (EU) 2016/856 z dne 25. maja 2016, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje uvedbi obveznosti vnaprejšnjega plačila DDV za pridobitve goriva znotraj Skupnosti v petih dneh po vnosu goriva na nacionalno ozemlje, če je ta obveznost v skladu s preostalimi določbami te direktive, zlasti tistimi glede obveznosti obračuna davka.

3. Člena 62 in 69 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2016/856, je treba razlagati tako, da nasprotujeta obveznosti vnaprejšnjega plačila DDV za pridobitve goriva znotraj Skupnosti v petih dneh po vnosu goriva na nacionalno ozemlje v delu, v katerem je z njo davčni upravi omogočeno, da od davčnega zavezanca zahteva plačilo, preden nastane obveznost obračuna davka, pri čemer se lahko možnost pobiranja vmesnega plačila, določena s členom 206 te direktive, nanaša le na davek, za katerega je v skladu z zgoraj navedenima določbama nastala obveznost obračuna.

4. Člen 206 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2016/856, je treba razlagati tako, da nasprotuje obveznosti vnaprejšnjega plačila DDV za pridobitve goriva znotraj Skupnosti, če se ta obveznost nanaša na bruto znesek davka, dolgovanega za to transakcijo, obravnavano ločeno, ne pa na neto znesek davka, izražunanega za celotno davčno obdobje.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 Direktiva Sveta 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 (EU) 2016/856 z dne 25. maja 2016 (UL 2016, L 142, str. 12) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

3 Glej zlasti sodbe z dne 11. decembra 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, točka 64); z dne 1. julija 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, točka 57), in z dne 17. septembra 2020, Hidroelectrica (C-648/18, EU:C:2020:723, točka 25).

4 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v združenih zadevah Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig (C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:1, točka 106).

5 Glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, točka 50) in sodbo z dne 19. decembra 2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, točka 34).

6 Glej v tem smislu, v zvezi z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179), sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi Komisija/Francija (C-216/11, EU:C:2012:819, točka 49) in sodbo z dne 14. marca 2013, Komisija/Francija (C-216/11, EU:C:2013:162, točka 28).

7 Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Bendika Elmerja v zadevi Eismann (C-217/94, EU:C:1996:183, točka 29).

8 Sodba z dne 10. julija 1984 (42/83, EU:C:1984:254, točka 27). Ta zadeva se je nanašala na dansko zakonodajo, ki je določala obračunska obdobja in roke za plačilo DDV pri uvozu, ki so se razlikovali od ustreznih rokov za plačilo DDV v notranji ureditvi.

9 Glej sodbe z dne 27. februarja 1980, Komisija/Irska (55/79, EU:C:1980:56, točka 9); z dne 10. julija 1984, Dansk Denkvit (42/83, EU:C:1984:254, točka 30); z dne 17. junija 1998, Grundig

Italiana (C?68/96, EU:C:1998:299, to?ki 23 in 24), in z dne 12. februarja 2015, Oil Trading Poland (C?349/13, EU:C:2015:84, to?ka 48).

10 Glej zlasti sodbe z dne 2. aprila 1998, Outokumpu (C?213/96, EU:C:1998:155, to?ka 34); z dne 19. marca 2009, Komisija/Finska (C?10/08, neobjavljena, EU:C:2009:171, to?ka 23), in z dne 15. marca 2018, Cali Esprou (C?104/17, EU:C:2018:188, to?ka 41).

11 Glej zlasti sodbe z dne 19. marca 2009, Komisija/Finska (C?10/08, neobjavljena, EU:C:2009:171, to?ka 24); z dne 19. decembra 2013, X (C?437/12, EU:C:2013:857, to?ka 28), in z dne 12. februarja 2015, Oil Trading Poland (C?349/13, EU:C:2015:84, to?ka 46).

12 Naj kot primer navedem, da je ?len 36 PDEU dolo?ba, na podlagi katere je mogo?e utemeljiti omilitev prepovedi, dolo?enih v ?lenih 34 in 35 PDEU.

13 Sodba z dne 17. junija 1998, Grundig Italiana (C?68/96, EU:C:1998:299, to?ka 24). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Y. Bota v zadevi Visnapuu (C?198/14, EU:C:2015:463, to?ka 57).

14 Glej zlasti sodbe z dne 17. julija 1997, Haahr Petroleum (C?90/94, EU:C:1997:368, to?ka 29); z dne 5. oktobra 2006, Nádasdi in Németh (C?290/05 in C?333/05, EU:C:2006:652, to?ka 51), in z dne 8. novembra 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten in Gemeindebetriebe Frohnleiten (C?221/06, EU:C:2007:657, to?ka 56).

15 Direktiva Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave dav?nih meja (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160).

16 Glej to?ko 23 teh sklepnih predlogov.

17 Glej zlasti sklepne predloge generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja Colomerja v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling (C?439/04 in C?440/04, EU:C:2006:174, to?ke od 27 do 35); sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Poiaresa Madura v zadevi Federation of Technological Industries in drugi (C?384/04, EU:C:2005:745, to?ke od 7 do 9) in sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Szpunarja v združenih zadevah Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi (C?131/13, C?163/13 in C?164/13, EU:C:2014:2217, to?ke od 31 do 38).

18 Glej to?ko 21 teh sklepnih predlogov.

19 Sodba z dne 10. julija 1984 (42/83, EU:C:1984:254, to?ka 32).

20 Pred uvedbo pojma pridobitve blaga znotraj Skupnosti z Direktivo 91/680 v okviru prehodne ureditve je bil v ?lenu 7 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva) „uvoz“ opredeljen kot vsak vnos blaga na ozemlje države ?lanice. V sedanji ureditvi se pojem pridobitve blaga znotraj Skupnosti nanaša na dobave blaga med državami ?lanicami (?len 20 Direktive o DDV), medtem ko je pojem „uvoz“ omejen na vnose blaga s poreklom iz tretjih držav (?len 30 Direktive o DDV).

21 Sodba z dne 10. julija 1984, Dansk Denkavit (42/83, EU:C:1984:254, to?ka 32).

- 22 Sodbe z dne 18. januarja 2007, Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, točki 47 in 48); z dne 3. junija 2010, Kaliniev (C-2/09, EU:C:2010:312, točka 27), in z dne 12. februarja 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, točka 37).
- 23 Glej zlasti sodbe z dne 17. maja 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321, točka 41); z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, točka 35), in z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točki 38 in 39).
- 24 Sodba z dne 13. februarja 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69, točke od 42 do 48).
- 25 Glede nujnosti razlikovanja med temi tremi pojmi glej sodbo z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točke od 21 do 24).
- 26 Glej točko 14 teh sklepnih predlogov.
- 27 Glede notranjih transakcij so pravila za določitev trenutka, ko nastane obveznost obračuna davka, bolj zapletena: glej člene od 63 do 67 Direktive o DDV.
- 28 Glej točke od 85 do 87 teh sklepnih predlogov.
- 29 Moj poudarek.
- 30 Sodba z dne 20. oktobra 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846).
- 31 Glej sodbo z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točki 27 in 31). Moj poudarek.
- 32 V skladu s členom 63 Direktive o DDV „obdavčljivi dogodek in s tem *obveznost obračuna davka* nastane, ko je blago *dobavljeno* ali so storitve *opravljene*“ (moj poudarek).
- 33 V poročilu z obravnave v zadevi Balocchi (C-10/92) so trditve Komisije povzete tako: „Komisija na prvem mestu trdi, da je italijanska zakonodaja v nasprotju s členom 10 Direktive. Bistveno pravilo iz te določbe – ki naj bi prinesla harmonizacijo konceptov obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna DDV – naj bi bilo to, da *obveznost obračuna davka nastane, šele ko je bila obdavčljiva transakcija izvedena; nikakor naj ne bi bilo mogoče zahtevati vnaprejšnjega plačila davka, niti delnega* [...] Prav tako naj bi člen 22 Direktive, ki določa možnost pobiranja ‚vmesnega plačila‘, državam članicam dovoljeval, da rok za plačilo davka pomaknejo nazaj in *zahtevajo vmesno plačilo med trenutkom, ko nastane obveznost obračuna davka, in trenutkom, določenim za njegovo plačilo*“ (moj poudarek).
- 34 Sodba z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točke od 27 do 31).
- 35 „Kiedy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłaci kwotę netto VAT w momencie składowania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogły jednak ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.“
- 36 Sodba z dne 20. oktobra 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846). Glej točke od 102 do 106 teh sklepnih predlogov.
- 37 Sodba z dne 26. marca 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 38 Sodba z dne 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, točka 57 in naslednje).

- 39 Sodba z dne 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, točka 57).
- 40 Sodba z dne 26. marca 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 41 Sodba z dne 26. marca 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).
- 42 Glej točki 17 in 26 teh sklepnih predlogov.