



Zbirka odločb sodne prakse

Zadeva C-337/13

**Almos Agrárkülkereskedelmi Kft
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Kúria)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Člen 90 — Zmanjšanje davčne osnove — Obseg obveznosti držav članic — Neposredni učinek“

Povzetek – Sodba Sodišča (sedmi senat) z dne 15. maja 2014

1. *Usklajevanje davčnih zakonodaj — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Davčna osnova — Zmanjšanje ob preklicu, zavrnitvi, celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene — Nacionalna ureditev, ki ne omogoča zmanjšanja v primeru neplačila cene — Dopustnost — Pogoji — Uporaba odstopanja za primer celotnega ali delnega neplačila cene s strani države članice*

(Direktiva Sveta 2006/112, člen 90(1) in (2))

2. *Usklajevanje davčnih zakonodaj — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Davčna osnova — Člen 90(1) Direktive 2006/112 — Zmanjšanje ob preklicu, zavrnitvi, celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene — Neposredni učinek*

(Direktiva Sveta 2006/112, člen 90(1))

3. *Usklajevanje davčnih zakonodaj — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Davčna osnova — Zmanjšanje ob preklicu, zavrnitvi, celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene — Nacionalna ureditev, ki tako zmanjšanje pogojuje z izpolnitvijo nekaterih formalnosti — Dopustnost — Pogoji — Sorazmernost*

(Direktiva Sveta 2006/112, člena 90(1) in 273)

1. Določbe člena 90 Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni določbi, ki ne omogoča zmanjšanja davčne osnove za davek na dodano vrednost v primeru neplačila cene, če se uporabi odstopanje iz odstavka 2 tega člena. Vendar se mora ta določba nanašati na vse ostale primere, v katerih davčni zavezanec v skladu z odstavkom 1 navedenega člena po opravljeni transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila, kar mora preveriti nacionalno sodišče.

Ta člen 90(1) je sicer izraz temeljnega načela te direktive na podlagi katerega davčno osnovo tvori dejansko prejeta plačila in katerega korelat je, da davčna uprava iz naslova davka na dodano vrednost ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec.

Vendar odstavek 2 istega člena državam članicam omogoča, da odstopajo od zgoraj navedenega pravila v primeru celotnega ali delnega neplačila cene transakcije. Za to nacionalno določbo pa je treba šteti, da predstavlja izvrševanje, s strani države članice, možnosti odstopanja, ki ji ga daje ta člen.

V zvezi s tem sicer v primeru celotnega ali delnega neplačila kupnine brez odpovedi ali razveljavitve pogodbe, kupec še vedno dolguje dogovorjeno ceno, prodajalec, čeprav ni več lastnik blaga, pa ima še vedno načeloma svojo terjatev, na katero se lahko sklicuje pred sodiščem. Vendar je, ker ni mogoče izključiti, da bo taka terjatev postala dejansko dokončno neizterljiva, zakonodajalec Unije nameraval državam članicam prepustiti izbiro, da se odločijo, ali se v položaju neplačila nabavne cene, ki sama po sebi strank, drugače kakor odpoved ali razveljavitev pogodbe, ne postavlja v prvotni položaj, podeljuje pravica do ustreznega zmanjšanja davčne osnove ob pogojih, ki jih določijo, ali pa tako znižanje v tem položaju ni dovoljeno.

(Glej točke od 22 do 25 in 28 ter točko 1 izreka.)

2. Davčni zavezanci se lahko za zmanjšanje davčne osnove za davek na dodano vrednost pred nacionalnimi sodišči zoper državo članico sklicujejo na člen 90(1) Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

Posamezniki se namreč lahko v vseh primerih, v katerih se določbe direktive z vidika vsebine izkažejo za nepogojne in dovolj natančne, nanje sklicujejo pred nacionalnimi sodišči zoper državo, če ta v predpisanem roku direktive ni prenesla v nacionalno pravo ali če je ni prenesla pravilno.

V zvezi s tem je določba prava Unije brezpogojna, če določa obveznost, ki ne vsebuje nobenega pogoja, in njena izvršitev ali učinki niso odvisni od nobenega akta institucij Unije ali držav članic.

Čeprav ta člen državam članicam pri določitvi ukrepov, ki omogočajo določitev zneska zmanjšanja, dopušča neko polje proste presoje pri sprejetju ukrepov, ki omogočajo določitev zneska zmanjšanja, pa to ne vpliva na natančnost in nepogojnost obveznosti priznanja pravice do zmanjšanja davčne osnove v primerih, na katere se nanaša ta člen. Zato ta člen izpolnjuje pogoje za neposredni učinek.

(Glej točke 31, 32, 34 in 40 ter točko 2 izreka.)

3. Čeprav lahko države članice določijo, da je uveljavljanje pravice do znižanja davčne osnove za davek na dodano vrednost pogojeno z izpolnjevanjem določenih formalnosti, ki omogočajo zlasti dokazovanje, da davčni zavezanec protidajatve po sklenitvi transakcije – delno ali v celoti – zagotovo ni prejel in da se ta lahko sklicuje na enega od primerov iz člena 90(1) Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, pa tako sprejeti ukrepi ne smejo presežati tega, kar je potrebno za to dokazovanje, kar mora preveriti nacionalno sodišče.

Glede na to, da člena 90(1) in 273 te direktive zunaj v njiju začrtanih meja ne določata niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, je treba ugotoviti, da je s temi določbami državam članicam podeljen prosti preudarek, zlasti v zvezi s formalnostmi, ki jih morajo davčni zavezanci pred davčnimi organi navedenih držav izpolniti za zmanjšanje davčne osnove.

Vendar lahko ukrepi za preprečevanje utaj ali izogibanje davkom načeloma določajo odstopanja glede pravil o davčni osnovi le v mejah, nujno potrebnih za doseg tega posebnega cilja. Na cilje in načela Direktive 2006/112 morajo namreč vplivati čim manj in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost davka na dodano vrednost.

(Glej točke 37, 38 in 40 ter točko 2 izreka.)