



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 4. junija 2020¹

Zadeva C-335/19

**E. Sp. z o.o. Sp. k.
proti
Minister Finansów**

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

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčna zakonodaja – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člena 90 in 185 – Zmanjšanje davčne osnove – Celotno ali delno neplačilo – Pogoj neinsolventnosti in nelikvidacije prejemnika storitev – Ustrezen popravek začetnega odbitka – Trenutek popravka“

I. Uvod

1. Pod katerimi pogoji lahko davčni zavezanec popravi svoj davčni dolg, če ni prejel plačila od svojega pogodbenega partnerja? To je v bistvu vprašanje, s katerim se Sodišče vedno znova ukvarja.² Vprašanje odpira temeljno problematiko posrednega davčnega sistema, zlasti če sta udeleženi dve podjetji. S popravkom davčnega dolga izvajalca se namreč ujema popravek že izvršenega odbitka vstopnega davka prejemnika storitev. Do zadnjega pa redno ne pride, če je prejemnik storitev v postopku zaradi insolventnosti ali pa je celo že bila opravljena njegova likvidacija. V tem primeru država ostane praznih rok.

2. Poljski zakonodajalec to tveganje izpada davčnih prihodkov izključuje s tem, da popravek davčnega dolga izvajalca dopušča, le če prejemnik storitev v trenutku popravka še ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije. Izvajalec s tem nosi tveganje dolgovanja davka, ki ga sploh ni mogel pobrati. Sodišče mora odločiti, ali je to združljivo z njegovo funkcijo „pobiralca davka za državo“.³

3. Legitimni interes Poljske in Unije glede preprečitve izpada DDV pa se lahko upošteva tudi na drugačen način. Zato bi bilo dobro, da bi Sodišče ta predlog za sprejetje predhodne odločbe izrabilo za to, da bi podalo tudi stališče glede trenutka popravka odbitka vstopnega davka pri prejemniku storitev, če ta za te do sedaj še ni plačal in torej sploh ni obremenjen z DDV.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² V zvezi s tem glej že sodbe z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558); z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377); z dne 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); z dne 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131); z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkölterkeskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), in z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

³ V zvezi s tem glej na primer sodbe z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Okvir prava Unije določajo členi 73, 90, 184, 185 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).⁴

5. Člen 73 Direktive o DDV določa davčno osnovo:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

6. Člen 90 Direktive o DDV določa naknadno spremembo davčne osnove in pravne posledice za izvajalca:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.“

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

7. Člena 184 in 185 Direktive o DDV se nanašata na popravek odbitka prejemnika storitev v primeru naknadnih sprememb. Člen 184 določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

8. Člen 185 Direktive o DDV določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.“

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

9. V členu 273 Direktive o DDV so določene možnosti držav članic za preprečevanje utaj in podobno:

„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.“

⁴ UL 2006, L 347, str. 1.

B. Poljsko pravo

10. Te določbe prava Unije so bile v poljsko pravo prenesene z Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve; Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054 s spremembami; v nadaljevanju: ZDDV) z dne 11. marca 2004.

11. Člen 89a ZDDV določa:

„(1) Davčni zavezanec lahko v primeru terjatev, za katere je bilo izkazano, da verjetno niso izterljive, popravi davčno osnovo in znesek davka, dolgovanega iz naslova dobave blaga ali opravljanja storitev na nacionalnem ozemlju. Popravek zadeva tudi davčno osnovo in znesek davka, ki se nanaša na del terjatve, za katerega je bilo izkazano, da verjetno ni izterljiv.

(1a) Šteje se, da je izkazano, da terjatev verjetno ni izterljiva, če ni bila kakor koli poravnana ali odsvojena v 150 dneh od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu.

(2) Določba iz odstavka 1 se uporabi, če so izpolnjeni ti pogoji:

1. dobava blaga ali opravljanje storitev se izvede za davčnega zavezanca iz člena 15(1), registriranega kot dejavni zavezanec za DDV, ki ni v postopku zaradi insolventnosti ali postopku likvidacije;

[...]

3. na dan pred dnevom predložitve davčnega obračuna, v katerem se opravi popravek iz odstavka 1:

(a) sta upnik in dolžnik davčna zavezanca, registrirana kot dejavna zavezanca za DDV,

(b) dolžnik ni v postopku zaradi insolventnosti ali postopku likvidacije;

[...]

5. od datuma izdaje računa, iz katerega je razvidna terjatev, nista minili dve leti, šteti od konca leta, v katerem je bil račun izdan;

(3) Popravek iz odstavka 1 se lahko opravi v obračunu za obdobje, v katerem se šteje za izkazano, da terjatev verjetno ni izterljiva, če do dneva, ko upnik predloži davčni obračun za to obdobje, terjatev ni bila kakor koli poravnana ali odsvojena.

(4) Če je bila po predložitvi davčnega obračuna, v katerem je bil opravljen popravek iz odstavka 1, terjatev kakor koli poravnana ali odsvojena, mora upnik davčno osnovo in znesek dolgovanega davka povečati v obračunu za obdobje, v katerem je bila terjatev poravnana ali odsvojena. Če je poravnan del terjatve, se davčna osnova in znesek dolgovanega davka povečata v obsegu, ki se nanaša na ta del.

(5) Upnik mora ob predložitvi davčnega obračuna, v katerem opravi popravek iz odstavka 1, o tem popravku obvestiti vodjo davčnega urada, ki je zanj pristojen, ter mu sporočiti zneske popravka in podatke o dolžniku.

[...]

(7) Določbe iz odstavkov od 1 do 5 se ne uporabijo, če sta upnik in dolžnik v razmerju iz člena 32, od (2) do (4).

(8) Minister, pristojen za javne finance, z uredbo določi vzorec obvestila iz odstavka 5, [...]“.

12. Člen 89b ZDDV določa:

„1. Če terjatev, ki izhaja iz računa, s katerim je izkazana dobava blaga ali opravljanje storitev na nacionalnem ozemlju, ni poravnava v roku 150 dni od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu, mora dolжник odbiti znesek davka, ki izhaja iz tega računa, popraviti v obračunu za obdobje, v katerem se izteče 150. dan od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu.

1a. Določba iz odstavka 1 se ne uporabi, če dolжник terjatev poravna najpozneje zadnji dan obračunskega obdobja, v katerem se izteče 150. dan od dneva izteka roka za plačilo te terjatve.

[...]

2. Če je v roku 150 dni od dneva izteka roka za plačilo, navedenega v pogodbi ali na računu, poravnan del terjatve, se popravek nanaša na znesek vstopnega davka, ki se nanaša na neporavnani del terjatve. Ustrezno se uporabi določba odstavka 1a.

[...]

4. Če je terjatev poravnana po izvedbi popravka iz odstavka 1, lahko davčni zavezanec v obračunu za obdobje, v katerem je bila terjatev poravnana, znesek vstopnega davka poveča za znesek davka iz odstavka 1. V primeru poravnave dela terjatve se lahko vstopni davek poveča za znesek, ki se nanaša na ta del.

[...]

6. Če se ugotovi, da je davčni zavezanec kršil obveznost iz odstavka 1, vodja davčnega urada ali organ davčnega nadzora odmeri dodatno davčno obveznost v višini 30 % zneska davka, razvidnega iz neplačanih računov, ki ni bil popravljen v skladu z odstavkom 1. Fizičnim osebam, ki v zvezi s tem dejanjem odgovarjajo za davčni prekršek ali davčno kaznivo dejanje, se dodatna davčna obveznost ne odmeri.“

III. Dejansko stanje in postopek predhodnega odločanja

13. Spor, iz katerega izhaja predlog za sprejetje predhodne odločbe, temelji na vlogi družbe E. Sp. z o.o. (tožeča stranka v postopku v glavni stvari; v nadaljevanju: tožeča stranka), s katero je Minister Finansów (minister za finance, Poljska) zaprosila za izdajo zavezujoče informacije.

14. Tožeča stranka je registrirani dejavni zavezanec za DDV. Opravlja odplačne storitve davčnega svetovanja, med drugim za tuje gospodarske subjekte. Tožeča stranka je enemu izmed njih izdala račun z obračunanim DDV za opravljene storitve davčnega svetovanja, obdavčenih na nacionalnem ozemlju. Njena stranka je bila v času opravljanja storitev registrirana kot dejavni zavezanec za DDV in ni bila v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije. Tožeča stranka do vložitve vloge za izdajo zavezujoče informacije ni prejela plačila, za katero je izdala račun. Od izdaje računa še nista pretekli dve leti. Navedeni rok plačila pa je bil prekoračen za več kot 150 dni.

15. V času vložitve vloge za izdajo zavezujoče informacije je bil dolжник terjatve še registriran kot dejavni zavezanec za DDV, vendar pa se je medtem že začel postopek likvidacije. Tožeča stranka je v vlogi za izdajo zavezujoče informacije želela izvedeti, ali se lahko glede na ta položaj popravi davčna osnova in s tem davek, dolgovan na nacionalnem ozemlju zaradi opravljanja storitev.

16. Minister Finansów je z odločbo z dne 12. januarja 2015 ugotovil, da to ni mogoče. To odločitev je obrazložil s tem, da v skladu s členom 89a(2), točka 3, ZDDV okoliščina, da je dolžnik terjatve v postopku likvidacije, nasprotuje popravku davčne osnove in s tem dolgovanega davka. Ker naj bi bila določba člena 90 Direktive o DDV za države članice fakultativna, naj člen 89a ZDDV ne bi bil v nasprotju s členom 90 Direktive o DDV.

17. Tožeča stranka je zoper njo vložila tožbo na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (upravno sodišče vojvodstva v Szczecinu, Poljska). Proti zavrnilni sodbi je tožeča stranka vložila kasacijsko pritožbo. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) je prekinilo postopek in Sodišču v okviru postopka predhodnega odločanja na podlagi člena 267 PDEU predložilo ti dve vprašanji:

- „1. Ali je v skladu z določbami Direktive 2006/112 – zlasti členom 90(2) te direktive – ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti dopustno, da se v nacionalnem pravu možnost znižanja davčne osnove v primeru delnega ali celotnega neplačila omeji na podlagi določenega davčnega statusa dolžnika in upnika?
2. Natančneje, ali pravo Unije ne nasprotuje temu, da se v nacionalnem pravu določi ureditev, v skladu s katero je uporaba ‚olajšave za slabe dolgove‘ mogoča, če na datum izvedbe storitve/dobave blaga in na dan pred dnevom, ko je bil zaradi uveljavljanja te olajšave podan popravek davčnega obračuna:
 - dolžnik ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije,
 - sta upnik in dolžnik registrirana kot dejavna zavezanca za DDV?“

18. V postopku pred Sodiščem so tožeča stranka, Poljska in Evropska komisija predložile pisna stališča.

IV. Pravna presoja

A. Vprašanji za predhodno odločanje

19. Predložitveno sodišče želi z obema vprašanjema, na kateri se lahko, kakor meni tudi Komisija, odgovori skupaj, izvedeti, kako je treba razlagati člen 90 Direktive o DDV. Konkretno želi izvedeti, ali ta določba nasprotuje določbi, kakršna je tista v členu 89a ZDDV. V skladu z zadnjenavedeno določbo davčne osnove v primeru insolventnosti prejemnika storitev oziroma če ta ni registriran, ni mogoče popraviti kljub neplačilu dogovorjenega zneska.

20. V delu, v katerem se vprašanji sodišča nanašata na to, da dolžnik terjatve (to pomeni prejemnik storitev) v trenutku popravka ni več registriran kot dejavni davčni zavezanec, sta vprašanji hipotetični in zato nista dopustni.⁵ Glede na dejansko stanje, sporočeno Sodišču, je bil dolžnik tožeče stranke tako v času opravljanja storitve kot tudi v času vložitve vloge registriran kot dejavni davčni zavezanec. Vprašanji sta dopustni le v delu, v katerem se nanašata na to, da je prejemnik storitev že v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije.

⁵ Glede te pravne posledice glej na primer sodbo z dne 14. februarja 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, točka 45).

21. Odgovor na ti vprašanji je predvsem odvisen od namena člena 90 Direktive o DDV (glej razdelek B). Ta člen omejuje možnosti držav članic glede omejitve popravka davčne osnove. Tudi če je Sodišče v eni sodbi enkrat odločilo, da člen 90(2) Direktive o DDV državam članicam v primeru neplačila kupnine dopušča, da odločijo, „ali [...] tako znižanje v tem položaju ni dovoljeno“, ⁶ je ta odločitev doživela nadaljnji razvoj v poznejših sodbah ⁷ (glej razdelek C). V tem pogledu morajo države članice omejitve popravka davčne osnove prek davčnega zavezanca, ki je izvajalec, vedno utemeljiti (glej razdelek D).

22. Ob podrobnejši obravnavi pa je za predložitveno sodišče predvsem bistveno vprašanje, ali in kako lahko nacionalni zakonodajalec na način, ki je v skladu s pravom Unije, prepreči sistemsko pogojeno tveganje izpada prihodkov iz DDV v primeru neplačila in poznejše insolventnosti prejemnika storitev. V zvezi s tem se bo dodatno obravnaval še člen 185 Direktive o DDV (glej razdelek E).

B. Namen popravka davčne osnove

23. V izhodiščni točki verjetno obstaja enotno stališče: res je, da DDV dolguje podjetje, ki je izvajalec. Vendar pa obstaja ustaljena sodna praksa Sodišča, da je DDV posredna trošarina, ki jo mora kriti končni potrošnik. ⁸ Podjetje, ki je davčni zavezanec, v tem pogledu deluje le kot „pobiralec davka za državo in v interesu državne blagajne“. ⁹ Davčni dolg podjetja, ki je izvajalec, ima torej zgolj tehnično funkcijo, ki izhaja izključno iz posredne oblike pobiranja DDV.

24. V materialnem pogledu naj se z DDV kot splošno trošarino ne bi obdavčilo podjetje, ki je izvajalec, temveč zmožnost potrošnika, da del premoženja nameni pridobitvi potrošne koristi. ¹⁰ To posebej jasno ponazarja določba člena 73 Direktive o DDV. V skladu z njo davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga „je prejel ali ga bo prejel“ dobavitelj ali izvajalec storitev (to pomeni izvajalec).

25. Sodišče ¹¹ je dosledno večkrat izrecno odločilo, da „znesek, ki predstavlja davčno osnovo za DDV, ki ga morajo pobrati davčni organi, ne sme biti višji od plačila, ki ga je dejansko plačal končni potrošnik in na podlagi katerega se je obračunal DDV, ki ga ta na koncu nosi“.

26. Če podjetje, ki je izvajalec, od prejemnika storitev ne prejme plačila, torej materialno tudi ne dolguje DDV. Razlog za obremenitev z DDV ni podan, kajti podjetnik na koncu svoje dobave ali siceršnje storitve ni opravil za plačilo v smislu člena 2 Direktive o DDV.

27. V tem pogledu ni utemeljena bojazen predložitvenega sodišča, da bi v primeru popravka davčne osnove pri neplačilu cene prišlo do neobdavčene končne potrošnje. Brez plačila – ob neupoštevanju fikcij iz členov 16 in 26 Direktive o DDV – tudi ni obdavčljive „končne potrošnje“, saj prejemnik za to ni porabil nobenega premoženja.

⁶ Sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkölveskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 25).

⁷ Zlasti v sodbah z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 20 in naslednje); z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 35 in naslednje), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 20 in naslednje).

⁸ Sodbi z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34), in z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19), ter sklep z dne 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljen, EU:C:2011:825, točka 21).

⁹ Sodbi z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25).

¹⁰ Glej na primer sodbe z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, točka 62); z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 37 – „znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve“), in z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točki 20 in 23).

¹¹ Sodba z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19); podobno tudi sodbi z dne 16. januarja 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, točka 19), in z dne 15. oktobra 2002, Komisija/Nemčija (C-427/98, EU:C:2002:581, točka 30); prav tako sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, točka 69).

28. Od tega materialnega razloga za obremenitev je treba razlikovati način obdavčenja. V skladu s členom 63 Direktive o DDV obveznost obračuna DDV nastane že tedaj, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Pri tem ni odločilno, ali je prejemnik protistoritev plačal (tako imenovano načelo „naj“). Ta način nastanka obveznosti obračuna DDV jasno temelji na domnevi, da je po dobavi ali siceršnji opravljeni storitvi tudi dogovorjeno plačilo običajno opravljeno v primernem roku.

29. Če pa se v materialnopравnem smislu obdavči le *dejanski* izdatek prejemnika za blago ali storitve, način obdavčenja pa izhaja iz *dogovorjenega* izdatka, je treba oba sistema v nekem trenutku uskladiti. To zagotavlja člen 90(1) Direktive o DDV s tem, da je treba prvotno nastali davčni dolg podjetja, ki je opravil dobavo ali storitev, ustrezno popraviti.

30. Zato je z ustaljeno sodno prakso Sodišča v skladu, da je člen 90(1) Direktive o DDV izraz temeljnega načela Direktive o DDV, na podlagi katerega davčno osnovo tvori dejansko prejeto plačilo. Iz tega načela izhaja, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec.¹²

31. Člen 90(1) Direktive o DDV je torej potrebna protiutež načinu obdavčenja, določenemu v členu 63 Direktive o DDV (tako imenovanemu načelu „naj“).¹³ Državo članico zavezuje k ustreznemu zmanjšanju davčne osnove.¹⁴

C. Neobstoj možnosti držav članic, da v primeru neplačila izključijo zmanjšanje davčne osnove

32. Sodišče je že v sodbi Goldsmiths dosledno odločilo, da mora biti odstopanje od tega temeljnega načela iz člena 90(1) Direktive o DDV utemeljeno, zato da ukrepi, ki jih na podlagi člena 90(2) Direktive o DDV sprejmejo države članice, ne izničijo cilja davčnega usklajevanja.¹⁵

33. Sodišče pa je v sodbi Almos Agrárkúlkerekedelmi – na katero se sklicujeta predložitveno sodišče in predvsem Poljska – navedlo, da se davčni zavezanci ne morejo na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV sklicevati na pravico do zmanjšanja davčne osnove za DDV v primeru neplačila cene, če se je zadevna država članica odločila za uporabo odstopanja iz člena 90(2) navedene direktive.¹⁶ V tej sodbi je sedmi senat dalje navedel, da je bil namen Direktive o DDV državam članicam „prepustiti izbiro, da se odločijo, ali se v položaju neplačila nabavne cene [...] podeljuje pravica do ustreznega zmanjšanja davčne osnove ob pogojih, ki jih določijo, ali pa tako znižanje v tem položaju ni dovoljeno“.¹⁷

34. Kakor pa je Sodišče navedlo že v sodbi Di Maura¹⁸ in poznejših sodbah,¹⁹ se navedena sodba ne sme razumeti tako, da bi države članice lahko izključile vsako zmanjšanje davčne osnove za DDV.

¹² Sodbe z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, točka 37); z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 17); z dne 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, točka 29); z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, točka 32); z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 35); z dne 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, točka 37); z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 točka 27), in z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 točka 15).

¹³ Enako funkcijo vsebujeta člena 184 in 185 Direktive o DDV, ki sta protiutež odbitku po načelu „naj“ v skladu s členoma 168 in 178 Direktive o DDV in popravljata prvotni previsoki odbitek. Predvsem člen 185(2) Direktive o DDV dopušča zagotovitev, da se odbitek na koncu prilagodi dejanski obremenitvi z DDV. Prejemnika storitve, ki zaradi njenega neplačila ni obremenjen z DDV, tudi ni treba z odbitkom razbremeniti (fiktivne) obremenitve.

¹⁴ Tako izrecno tudi sodbi z dne 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, točka 31), in z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 26).

¹⁵ Sodba z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 18).

¹⁶ Sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúlkerekedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 23).

¹⁷ Sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkúlkerekedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 25).

¹⁸ Sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 20 in naslednje, zlasti točka 23).

¹⁹ Sodbi z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 20 in naslednje), in z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 35 in naslednje).

35. Člen 90(2) Direktive o DDV državam članicam sicer omogoča, da v primeru celotnega ali delnega neplačila lahko odstopajo od člena 90(1). Iz zakonodajnega gradiva glede vsebinsko enake določbe predhodnice pa po eni strani izhaja, da je bila ta možnost določena le zaradi preprečevanja zlorab.²⁰ Po drugi strani ta možnost odstopanja – kakor je Sodišče že razsodilo –²¹ v primeru celotnega ali delnega neplačila temelji zgolj na tem, da je lahko neplačilo protivrednosti v nekaterih okoliščinah in zaradi pravnega položaja v zadevni državi članici težko preveriti ali pa je zgolj začasno.

36. Iz tega izhaja, da mora biti izvrševanje te možnosti odstopanja utemeljeno, zato da ukrepi, ki jih sprejmejo države članice za njeno izvajanje, ne izničijo cilja davčnega usklajevanja, ki se uresničuje z Direktivo o DDV.²² Iz tega tudi izhaja, da možnost odstopanja državam članicam ne dopušča, da v primeru neplačila preprosto izključijo zmanjšanje davčne osnove za DDV.²³

37. Priznanje možnosti državam članicam, da izključijo vsakršno zmanjšanje davčne osnove za DDV, bi bilo poleg tega v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV. Iz tega načela zlasti izhaja, da je treba podjetnika kot pobiralca davka za državo v celoti razbremeniti davka, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, za katere se plača DDV.²⁴ Poleg tega, kakor sem že navedla v mojih sklepnih predlogih v zadevi Di Maura,²⁵ je treba upoštevati tudi temeljne pravice davčnega zavezanca, ki je izvajalec. Poseg v te pravice je dopusten le na način, ki je sorazmeren (člen 52(1), drugi stavek, Listine).²⁶

38. Iz sodne prakse Sodišča je pri tem mogoče razbrati določeno razlikovanje, ali in kako je omejitve popravka davčne osnove v smislu člena 90 Direktive o DDV mogoče utemeljiti. Sodišče namreč ločuje med materialnimi vidiki (za odstopanja²⁷ v smislu člena 90(2) Direktive o DDV) in formalnimi vidiki (za pogoje²⁸ v smislu člena 90(1) Direktive o DDV). Pri tem pa morajo biti tako odstopanja kot tudi pogoji, ki jih določijo države članice, sorazmerni.²⁹

39. Materialno odstopanje v primeru neplačila cene se mora pri tem nujno nanašati na negotovost, „ali protivrednost ni bila plačana oziroma ali je neplačilo le začasno“.³⁰

20 Glej obrazložitev k členu 12 (davčna osnova) na str. 15 v predlogu Komisije z dne 20. junija 1973, COM(73) 950 final.

21 Sodbe z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, točka 54 in naslednje); z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 19); z dne 22. februarja 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 37); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 17), in z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 18).

22 Glej sodbe z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 20); z dne 22. februarja 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 38); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 18), in z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 18).

23 Sodbi z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 20), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točki 20 in 21).

24 Sodbi z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 20), in z dne 23. novembra 2017 (Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23).

25 Moji sklepní predlogi v zadevi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, točka 45 in naslednje).

26 Vnaprejšnje financiranje DDV zadeva svobodo izbire poklica, svobodo gospodarske pobude in temeljno pravico do lastnine (členi 15, 16 in 17 Listine). Poleg tega gre v skladu s členom 20 Listine za neenako obravnavanje v razmerju do podjetij, pri katerih obveznost obračuna DDV v skladu s členom 66(b) Direktive o DDV nastane šele ob prejemu plačila (tako imenovano obdavčenje po načelu „je“).

27 Sodbe z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 21); z dne 22. februarja 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 37 in naslednje), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 22).

28 Sodbe z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, točki 38 in 39); z dne 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, točka 32 in naslednje), in z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 23 in naslednje).

29 Glej sodbe z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 26); z dne 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, točka 33); z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 25), in z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 28).

30 Tako izrecno sodba z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 23); podobno sodbi z dne 22. februarja 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 40), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 22).

40. V formalnem pogledu pa se lahko nasprotno določijo splošnejši pogoji, ki zagotavljajo pravilno pobiranje davka in preprečujejo utaje. V tem pogledu je Sodišče na primer že razsodilo, da sta potrdilo prejemnika storitev o prejetju popravka računa³¹ ali sporočilo prejemniku storitev o nameravanem popravku davčne osnove³² načeloma lahko možna pogoja za zmanjšanje lastnega davčnega dolga.

D. Utemeljitev omejitve popravka davčne osnove

41. V obravnavanem primeru je poljski zakonodajalec za popravek davčne osnove (in s tem tudi davčnega dolga) podjetja, ki je izvajalec, določil pogoj, da je prejemnik storitev tako v trenutku opravljanja storitev kot tudi na dan pred dnevom predložitve popravka davčnega obračuna še vedno registrirani davčni zavezanec, ki ni ne v postopku zaradi insolventnosti ne v postopku likvidacije.

42. Očitno je, da to ni le formalni, splošni pogoj za to, da davčni zavezanec, ki je izvajalec, popravi davčno osnovo. Ta po eni strani na ta element sploh nima nobenega vpliva, kar je že razlog za to, da se ne more šteti za golo formalnost. Po drugi strani ta zahteva *per se* izključuje popravek davčne osnove, če se dobave ali storitve opravijo za podjetje, ki sicer še obstaja, vendar pa je v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije.

43. Direktiva o DDV pa izhaja iz davčne obveznosti za take dobave in storitve. Temu ustrezno člen 90 Direktive o DDV kot temeljno načelo (v zvezi s tem zgoraj točka 30) izhaja iz možnosti popravka davčne osnove za take dobave in storitve, ki v celoti ali delno niso bile plačane. Izključitev te možnosti za take dobave in storitve torej ni – drugače, kakor meni Poljska – zgolj formalni pogoj, temveč materialno odstopanje.

44. To materialno odstopanje bi se moralo, da bi bilo dopustno, v primeru neplačila cene torej nanašati na negotovost, „ali protivrednost ni bila plačana oziroma ali je neplačilo le začasno“.³³ Za to pa ne gre v obravnavanem primeru.

45. Podobno, kot je Sodišče že navedlo v zadevi A-PACK CZ s. r. o.,³⁴ in kakor tudi ustrezno poudarja Komisija, je dejstvo, da je prejemnik storitev v postopku zaradi insolventnosti, nasprotno okoliščina, ki lahko potrjuje dokončnost neplačila. Enako velja za dejstvo, da je prejemnik storitev v postopku likvidacije. Omejitev popravka davčne osnove v primerih, v katerih je domala zanesljivo, da bo dogovorjeno plačilo tudi dokončno izostalo, torej ni niti mogoča niti sorazmerna.

46. To še toliko bolj velja, ker je v skladu s poljskim pravom osnovni pogoj za popravek davčne osnove rok 150 dni, v katerem kljub zapadlosti ni prišlo do plačila. Na vprašanje, ali se več kot petmesečno vnaprejšnje financiranje DDV vsekakor lahko šteje za sorazmerno, na tem mestu ni treba odgovoriti. Kajti v primeru, v katerem 150 dni ni prišlo do plačila in je prejemnik storitev že v postopku likvidacije, ni nobene negotovosti več glede tega, da je neplačilo dokončno.

³¹ Sodba z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 25) – če je to možno brez večjih stroškov.

³² Sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, točki 35 in 36). Pri tem pa ni bilo obravnavano vprašanje naknadnega sporočila v primeru njegovega prvotnega izostanka.

³³ Tako izrecno sodba z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 23); glej tudi sodbi z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 40), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 22).

³⁴ Sodba z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 24).

47. Poleg tega tudi ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV lahko sprejmejo za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanje utaj, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV.³⁵ Kakor je že razsodilo Sodišče, objektivna odgovornost davčnega zavezanca od določenega ključnega dne (v obravnavanem primeru od začetka postopka zaradi insolventnosti ali postopka likvidacije) presega tisto, kar je nujno potrebno za ohranitev pravic državne blagajne.³⁶ Za objektivno odgovornost pa bi šlo, če davčni zavezanec, ki je izvajalec, svojega davčnega dolga ne bi mogel popraviti kljub neplačilu.

48. Poleg tega ni razvidno, kako bi omejitev popravka davčnega dolga od nastopa določenega dogodka, na katerega podjetje, ki je izvajalec, nima nobenega vpliva, lahko bila primerna za preprečevanje zlorab v zvezi z DDV.

49. Člen 90 Direktive o DDV torej državam članicam ne dopušča, da popravek davčnega dolga davčnega zavezanca, ki je izvajalec, izključijo zato, ker je prejemnik storitev v trenutku opravljanja storitev ali v trenutku popravka že v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije.

E. Preprečitev tveganja izpada davčnih prihodkov

50. Osnovni namen poljskega zakonodajalca – na kar opozarja predložitveno sodišče – je v bistvu preprečitev tveganja izpada davčnih prihodkov zaradi zmanjšane plačilne sposobnosti prejemnika storitev. Argumenti Poljske v obravnavanem postopku gredo torej v bistvenem v smeri delovanja sistema DDV in varstva finančnih interesov Poljske in tudi Unije.

51. Gre za običajno težavo mnogih držav. Kdo nosi tveganje insolventnosti prejemnika storitev v zvezi z DDV – država ali izvajalec? Če je namreč prejemnik storitev tudi davčni zavezanec, potem sprememba davčne osnove pri izvajalcu pravzaprav v skladu s členom 185 Direktive o DDV vodi do popravka vstopnega davka pri prejemniku storitev. Tudi ta mora popraviti neupravičen odbitek vstopnega davka – ki ustreza popravljenemu davčnemu dolgu izvajalca. Država ima v tem primeru davčno terjatev v razmerju do prejemnika storitev.

52. Ta mehanizem pa odpove, če je prejemnik storitev v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije. Praviloma v tem primeru ni več na voljo dovolj denarnih sredstev, da bi se državi vrnil že uveljavljani znesek odbitka. Predložitveno sodišče celo meni, da to, da izvajalec popravi davčni dolg, „nedopustno posega v postopek zaradi insolventnosti“. Na tak način naj bi se na stroške državne blagajne poplačal upnik dolžnika in nadomestil z državo. To opisuje tveganje izpada davčnih prihodkov države članice, čeprav ta argumentacija v pretežnem delu ni prepričljiva. Tudi izvajalec ni poplačan. Njegova terjatev izpade prav tako, kakor izpadejo tudi terjatve drugih upnikov. Le država pristopi kot upnik glede zahtevka v zvezi s popravkom vstopnega davka, ki pa je večinoma brez vrednosti.

53. To tveganje izpada davčnih prihodkov oziroma ogrožanje finančnih interesov Unije in Poljske pa izvira zgolj iz zelo dobesedne razlage člena 167 Direktive o DDV. Ta člen pravico prejemnika storitev do odbitka glede na besedilo veže le na nastanek davčnega dolga izvajalca. Zato se prejemniku storitev pravica do odbitka priznava že *pred* plačilom (tako imenovani takojšnji odbitek).³⁷

³⁵ Glej na primer sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 62 in tam navedena sodna praksa).

³⁶ Sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 42), in z dne 21. junija 2012, Mahagében (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 48).

³⁷ Ta ustreza sodni praksi Sodišča – glej na primer sodbo z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 48).

54. Za to, da bi tveganje izpada davčnih prihodkov države ostalo v razumnih mejah in da bi se upošteval interes držav članic in Unije glede učinkovitega pobiranja DDV, je treba izhajati iz tega takojšnjega odbitka. Države članice imajo namreč možnost, da odbitek v primeru neplačila protistoritve v primernem roku popravijo, namesto da se obrnejo na prejemnika storitev kot „poroka, ki v primeru insolventnosti jamči za izpad davčnih prihodkov“.

55. Določba člena 167 Direktive o DDV namreč izhaja iz ideje, da bo prejemnik dobave ali storitve to tudi v primernem roku plačal, tako da bo v primernem roku tudi obremenjen z vstopnim davkom. Domneva se torej obremenitev z DDV v primernem roku. Iz besedila pa nasprotno ne izhaja, ali naj razbremenitev z odbitkom vstopnega davka traja tudi več let brez obremenitve z DDV.

56. Zадnjenavedeno bi bilo tudi v nasprotju z namenom odbitka. Odbitek namreč le omogoča, da davčni zavezanec odbije zneske, ki jih je *plačal* svojim dobaviteljem iz naslova DDV v zvezi z ustrezno transakcijo.³⁸ Pred takim plačilom obremenitve še ni³⁹ in „nadomestilo“ vstopnega davka, ki še ni bil plačan, je le neke vrste subvencija.⁴⁰

57. Poleg tega bi večletna pravica do odbitka, ki bi obstajala vse do takrat, dokler podjetje, ki je izvajalec, ne bi popravilo davčnega dolga, prejemnika storitev prav vabila k zlorabi. To bi bilo v nasprotju z idejo člena 273 Direktive o DDV, ki državam članicam omogoča določitev obveznosti, ki so potrebne za pravilno pobiranje DDV. Taka časovno neomejena pravica do odbitka brez obremenitve z DDV je zlasti tudi v nasprotju z vrednotenjem v členu 325 PDEU, v skladu s katerim države članice skrbijo za zaščito finančnih interesov Unije.

58. Člen 185(1) Direktive o DDV določa popravek odbitka med drugim zlasti tedaj, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije. V primeru neplačila lahko države članice celo zahtevajo popravek (odstavek 2). Ta možnost ni odvisna od dejstva, ali je izvajalec svoj davčni dolg že popravil. Države članice lahko torej v skladu s členom 185(2), drugi stavek, Direktive o DDV določijo, da je prejemnik storitev, ki ni opravil plačila in torej ni obremenjen z DDV, dolžan v skladu s členom 185 Direktive o DDV, kakor hitro je mogoče, popraviti svoj odbitek.

59. Iztek davčnega obdobja je pri tem primerno obdobje za preizkus domneve, na kateri temelji takojšnji odbitek vstopnega davka, da bo prejemnik storitev v kratkem opravil plačilo. V trenutku naslednjega davčnega obračuna za naslednje davčno obdobje (praviloma en mesec pozneje) je jasno, ali opravljeni odbitek (ker ni bilo obremenitve) do tedaj v materialnem smislu ni bil upravičen. To zmanjša sistemsko pogojeno tveganje izpada davčnih prihodkov na eno davčno obdobje.

60. V tem pogledu davčnemu upniku (v obravnavanem primeru Poljski) ni treba čakati, da bo prejemnik storitev v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije, temveč lahko proti tveganju izpada davčnih prihodkov ukrepa že prej.

38 Na primer sodba z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 24 in tam navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 35 na koncu). Sodišče tam sicer v nemški različici uporablja opredelitev „abgeführt hat“ [je odvedel]. Ker pa govori o prejemniku storitev, ki tega DDV ne odvede davčnemu uradu, temveč ga plača izvajalcu, je s tem očitno mišljeno slednje. Francoska različica uporablja opredelitev „avoir été acquittée“, kar je neformalno tudi mogoče pravilno prevesti s „je bil plačan“. To še posebej jasno postane v točki 36 – v kateri je prevod tudi pravilen.

39 Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 64); odbitka „ni mogoče ločiti od plačila davka: če davčni zavezanec ni plačal DDV, [...] nima nobene pravne ali gospodarske podlage za uveljavljanje svoje pravice do odbitka“. Glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, točka 44).

40 Tako povsem jasno H. Stadie v: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, opomba 87 – stanje: maj 2019.

61. Če bi prejemnik storitev pozneje vendarle še opravil plačilo davčnemu zavezancu, ki je izvajalec, bi se ponovno spremenili dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri določitvi zneska odbitka. Tako ponovno pride do popravka v skladu s členom 185(1) Direktive o DDV. S tem se zagotovi, da je prejemnik storitev razbremenjen DDV, takoj ko ta zanj pomeni strošek. Zадnjenavedeno točno ustreza načelu nevtralnosti DDV, kakor ga je razvilo in razlagalo Sodišče.⁴¹

62. Rešitve problematike v primeru neplačila protistoritve med dvema davčnima zavezancema, ki jo je predstavilo predložitevno sodišče, torej ne gre iskati v omejitvi popravka davčnega dolga pri davčnem zavezancu, ki je izvajalec, temveč v hitrem popravku odbitka pri prejemniku storitev, če ta ni bil obremenjen z vstopnim davkom.

V. Predlog

63. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanji, ki ju je v predhodno odločanje predložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), odgovori tako:

Člen 90 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost državam članicam ne dopušča, da popravek davčnega dolga davčnega zavezanca, ki je izvajalec, izključijo zato, ker je prejemnik storitev v trenutku opravljanja storitev ali v trenutku popravka že v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije. Člen 185(2) te direktive pa državam članicam dopušča, da če plačilo ni v celoti opravljeno, zahtevajo popravek odbitka že v naslednjem davčnem obdobju.

⁴¹ Sodbi z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41), in z dne 3. marca 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, točka 25 in tam navedena sodna praksa).