



Zbirka odločb sodne prakse

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)

Sodba Sodišča (prvi senat) z dne 15. oktobra 2020

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 90 – Znižanje davčne osnove za DDV – Celotno ali delno neplačilo cene – Pogoji, določeni v nacionalni ureditvi za uveljavljanje pravice do znižanja – Pogoj, da dolžnik ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije – Pogoj, da morata biti upnik in dolžnik zavezanca za DDV“

Harmonizacija davčnih zakonodaj – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčna osnova – Znižanje v primeru celotnega ali delnega neplačila – Nacionalni ukrepi, ki pomenijo izjemo – Popravek davčne osnove in DDV, ki ga je treba plačati – Nacionalna ureditev, ki znižanje davčne osnove pogojuje s tem, da sta upnik in dolžnik zavezanca za DDV in da dolžnik ni v postopku zaradi insolventnosti – Nedopustnost

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

(Glej točke od 21 do 23, od 33 do 35, 46, 48, 50 in 53 ter izrek.)

Povzetek

E., družba s sedežem na Poljskem, zavezana za plačilo DDV, opravlja dejavnost davčnega svetovanja in za storitve, opravljene na Poljskem, uporablja splošno stopnjo DDV. Družba E. je eni od svojih strank, ki je bila zavezanec za DDV, izdala račun z DDV iz naslova storitev, ki so na poljskem ozemlju obdavčljive. Proti tej stranki je bil po izteku roka za plačilo uveden postopek likvidacije, pri čemer je ostala registrirana kot zavezanec za DDV. Ker račun ni bil plačan, je družba E. ministru za finance poslala predlog za izdajo davčnega stališča, da bi izvedela, ali je kljub uvedbi postopka likvidacije proti njeni stranki po opravi zadevne storitve lahko upravičena do znižanja davčne osnove za DDV zaradi neplačila terjatve, ki izhaja iz istega računa, saj so bili drugi pogoji, določeni v nacionalni zakonodaji o DDV, izpolnjeni.

Minister za finance je v davčnem stališču na ta predlog odgovoril nikalno. Navedel je zlasti, da člen 90 Direktive 2006/112¹ davčnim zavezancem daje pravico do znižanja davčne osnove za DDV zgolj pod pogoji, ki jih določi vsaka država članica. Ti pogoji so določeni v nacionalni zakonodaji o DDV. Minister meni, da če eden od teh pogojev, kot je zahteva, da dolžnik ni v postopku likvidacije, ni izpolnjen, davčni zavezanec ne more uveljavljati pravice do znižanja neposredno na podlagi prava Unije.

Potem ko je družba E. pred poljskim sodiščem, pristojnim na prvi stopnji, davčno stališče izpodbijala neuspešno, je pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) vložila kasacijsko pritožbo, saj je menila, da je prvostopenjsko sodišče napačno presodilo, da izpodbijane določbe nacionalne zakonodaje o DDV niso v nasprotju z zahtevami, ki izhajajo iz prava Unije.

Upoštevne določbe nacionalne zakonodaje za uveljavljanje pravice davčnega zavezanca, da zniža davčno osnovo za DDV v primeru terjatve, ki je verjetno neizterljiva, določajo pogoj, da je dolžnik na dan dobave blaga ali oprave storitev in na dan pred dnevom, ko je bil zaradi uveljavljanja tega znižanja predložen popravek davčnega obračuna, registriran kot zavezanec za DDV in ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije ter da je upnik na dan pred dnevom, ko je bil predložen popravek davčnega obračuna, še vedno registriran kot zavezanec za DDV. Člen 90(1) Direktive 2006/112, ki se med drugim nanaša na celotno ali delno neplačilo cene po tem, ko je bila opravljena transakcija, ki je povzročila plačilo davka, države članice zavezuje, da glede na pogoje, ki jih določijo, znižajo davčno osnovo in torej znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko davčni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila. Člen 90(2) Direktive 2006/112 državam članicam omogoča, da v primeru celotnega ali delnega neplačila zneska transakcije odstopijo od pravila iz člena 90(1) te direktive.

Ker je predložitevno sodišče dvomilo o obsegu diskrecijske pravice, ki jo imajo države članice pri tem, da v svojem nacionalnem pravu določijo pogoje za uporabo določb člena 90 Direktive 2006/112, je Sodišču predložilo vprašanje za predhodno odločanje v zvezi z razlago te določbe.

Sodišče je v sodbi z dne 15. oktobra 2020 razsodilo, da člen 90 Direktive 2006/112 nasprotuje nacionalni ureditvi, ki za znižanje davčne osnove za DDV določa pogoj, da je dolžnik na dan dobave blaga ali oprave storitev in na dan pred dnevom, ko je bil zaradi uveljavljanja tega znižanja podan popravek davčnega obračuna, registriran kot zavezanec za DDV in ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije ter da je upnik na dan pred dnevom, ko je bil podan popravek davčnega obračuna, še vedno registriran kot zavezanec za DDV.

V zvezi s tem je Sodišče preučilo, ali je omejitev, ki jo v nacionalni zakonodaji določeni pogoji pomenijo za davčne zavezance, kot je družba E., utemeljena s potrebo po upoštevanju negotovosti glede dokončnosti neplačila.

Sodišče je tako razsodilo, da ta potreba ne upravičuje pogojev, da mora biti za znižanje davčne osnove za DDV dolžnik na dan dobave blaga ali oprave storitev registriran kot zavezanec za DDV in da morata biti upnik in dolžnik na dan pred dnevom, ko je bil podan popravek davčnega obračuna, še vedno registrirana kot zavezanca za DDV. Poleg tega je pojasnilo, da čeprav je res, da pravica davčnega zavezanca do znižanja davčne osnove po sklenitvi transakcije zajema obveznost druge stranke te transakcije, da na svoji strani popravi znesek odbitnega DDV, pa zagotavljanje simetričnosti znižanja davčne osnove za dolgovani DDV in zneska odbitnega DDV ni odvisno od

¹ Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

tega, ali sta obe stranki zavezanca za DDV. Poleg tega je Sodišče razsodilo, da zahteve, da morata biti upnik in dolžnik zavezanca za plačilo DDV, ni mogoče utemeljiti niti s preprečevanjem nepravilnosti ali zlorab niti z vidika določb člena 273 Direktive 2006/112

V zvezi s pogojem, da mora biti za znižanje davčne osnove za DDV podana okoliščina, da dolžnik ni v postopku zaradi insolventnosti ali v postopku likvidacije na dan dobave blaga ali oprave storitev in na dan pred dnevom, ko je bil podan popravek davčnega obračuna, je Sodišče ugotovilo, da s tem, da se upniku odvzame pravica do znižanja, ker dokončne neizterljivosti terjatve ni mogoče dokazati pred koncem postopka zaradi insolventnosti ali postopka likvidacije, tak pogoj dejansko upošteva inherentno negotovost glede dokončnosti neplačila. Vendar bi bilo mogoče tako negotovost upoštevati tudi z odobritvijo znižanja davčne osnove za DDV, kadar se upnik pred koncem postopka zaradi insolventnosti ali postopka likvidacije sklicuje na razumno verjetnost, da dolg ne bo poplačan, kar ne pomeni, da se ta davčna osnova, če bo plačilo vseeno izvršeno, ne more ponovno zvišati. Takšen način izvajanja bi bil ravno tako učinkovit za uresničitev zastavljenega cilja, hkrati pa bi bil manj omejujoč za upnika.

Sodišče je nazadnje navedlo, da ker ima člen 90(1) Direktive 2006/112 neposredni učinek, se lahko davčni zavezanec, kot je družba E., kadar ne izpolnjuje zgolj pogojev, določenih z nacionalno ureditvijo, ki niso v skladu s to določbo, pred nacionalnimi sodišči proti državi sklicuje na to določbo, da bi dosegel znižanje svoje davčne osnove, nacionalno sodišče, ki odloča o sporu, pa teh neskladnih pogojev v skladu z načelom primarnosti prava Unije ne sme uporabiti.