



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 7. septembra 2023¹

Zadeva C-314/22

**„Consortium Remi Group“ AD
proti**

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno
upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno
upravno sodišče, Bolgarija))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva
2006/112/ES – Davčna osnova – Znižanje davčne osnove – Celotno ali delno neplačilo cene po
sklenitvi transakcije – Možnost odstopanja držav članic na podlagi člena 90(2) Direktive
o DDV – Možnost neposredne uporabe člena 90(1) Direktive o DDV – Prekluzivni rok –
Začetek teka roka – Čas znižanja davčne osnove – Znižanje brez učinka za nazaj –
Pravica davčnega zavezanca, da prejme obresti od svoje terjatve“

I. Uvod

1. V poslovnem prometu se vedno znova zgodi, da stranka svojih računov ne poravnava pravočasno ali pa jih sploh ne poravnava. To je posebej neprijetno za podjetja, ki so davčni zavezanec v smislu zakonodaje o DDV. Na podlagi zakonodaje o DDV namreč davčni zavezanec davek dolguje že, preden mu ga je plačal dejanski davkoplačevalec (prejemnik storitve). Posledično mora podjetje do prejema plačila DDV od svoje stranke vnaprej financirati DDV in s tem državi priznati brezobrestno posojilo. V obravnavanem primeru gre za več neplačanih računov iz obdobja 2006–2012.

2. Zato številne države članice v primeru neplačila določajo ustrezen popravek obveznosti podjetja iz naslova DDV, ki je že nastala. Vendar predložitveno sodišče navaja, da bolgarsko pravo ne določa možnosti znižanja davčne osnove v primeru celotnega ali delnega neplačila. Znižanje davčne osnove je možno le v primeru spremembe cene. Poleg tega je za terjatve za vračilo v davčni zakonodaji določen splošni petletni zastaralni rok.

3. Zato se za Sodišče v obravnavanem primeru postavlja vprašanje, ali harmonizirano pravo Unije o DDV zahteva možnost popravka, in če je odgovor pritrdilen, ali lahko država članica to možnost časovno omeji. V primeru omejitve se postavlja nadaljnje vprašanje o tem, kdaj začne ta rok teči.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Okvir prava Unije pri tej zadevi je Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost² (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

5. Člen 63 Direktive o DDV določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

6. Člen 66(b) vsebuje izjemo:

„Z odstopanjem od členov 63, 64 in 65 lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od naslednjih trenutkov: [...]

(b) najkasneje ob prejemu plačila“.

7. Člen 73 Direktive ureja davčno osnovo in določa:

„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.“

8. Člen 90 Direktive o DDV ureja znižanje davčne osnove:

„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.“

9. Člen 184 Direktive o DDV se nanaša na popravek odbitka in določa:

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

10. Člen 185 Direktive zajema primer neplačila in 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 UL 2006, L 347, str. 1, nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2022/890 z dne 3. junija 2022 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede podaljšanja obdobja uporabe neobveznega mehanizma obrnjene davčne obveznosti za dobave določenega blaga in opravljanje določenih storitev, dovezetnih za goljufije, ter mehanizma za hiter odziv v primerih goljufij na področju DDV – UL 2022, L 155, str. 1.

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.“

11. Člen 203 Direktive o DDV zajema davčno obveznost na podlagi nepravilnega računa in določa:

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu.“

12. Člen 273 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, 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. Bolgarsko pravo

13. Direktiva o DDV je v Bolgariji od 1. januarja 2007 prenesena z Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS). Člen 115(1) in (3) ZDDS določa:

„(1) Dobavitelj ali ponudnik storitve je pri spremembi davčne osnove ali odpovedi dobave, za katero je bil izdan račun, dolžan k računu izdati dobropis oziroma bremepis.“

(3) Pri zvišanju davčne osnove je treba izdati bremepis, pri znižanju davčne osnove ali preklicu transakcije pa dobropis.“

14. V Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih, v nadaljevanju: DOPK) so določbe o terjatvah za vračilo na podlagi davčne zakonodaje. Tako člen 129(1) DOPK določa prekluzivni rok za terjatve za vračilo. V skladu s to določbo se zahtevek za pobot ali vračilo preizkusi, če je vložen do izteka petih let od 1. januarja tistega leta, ki sledi letu, v katerem je nastala podlaga za vračilo, če v zakonu ni določeno drugače.

III. Spor o glavni stvari

15. Družba „Consortium Remi Group“ AD (v nadaljevanju: CRG) s sedežem v Varni (Bolgarija) opravlja dejavnost gradnje stavb in objektov. Leta 1995 je bila v skladu z ZDDS vpisana v register davčnih zavezancev, 7. marca 2019 pa je bila iz registra izbrisana, ker je bilo ugotovljeno, da je sistematično kršila svoje obveznosti iz ZDDS. Družba CRG je bila s sodbo Varnenski Okrazhen sad (okrožno sodišče v Varni, Bolgarija) z dne 18. septembra 2020 razglašena za plačilno nesposobno in zoper njo se je začel postopek zaradi insolventnosti.

16. Družba CRG je v obdobju od leta 2006 do leta 2010 in leta 2012 izdala račune za dobavo blaga in opravljanje storitev petim bolgarskim družbam. Na računih je bil izkazan DDV. Kot je navedeno v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, je bil DDV za večino davčnih obdobj plačan. Skupni

znesek DDV, izkazan na teh računih, znaša 618.171 levov (BGN), kar je približno 310.000 EUR. Ker ni podrobnejših podatkov, se domneva, da se predlog za sprejetje predhodne odločbe nanaša le na DDV, ki ga je družba CRG izkazala in tudi plačala.

17. Z odločbo o odmeri davka z dne 31. januarja 2011 so bile ugotovljene obveznosti družbe CRG na podlagi ZDDS za obdobje od 1. januarja 2007 do 31. julija 2010, vključno z DDV, ki je bil izkazan na računih, izdanih eni od navedenih družb. Družba CRG je vložila tožbo zoper odločbo o reviziji, ki pa je bila s sodbo prvostopenjskega upravnega sodišča zavrnjena. Njegova odločitev je bila potrjena s sodbo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija).

18. Družba CRG je 7. februarja 2020 pri finančnih organih vložila zahtevek za pobot zneska 1.282.582,19 BGN (približno 640.000 EUR) – glavnica v višini 618.171,16 BGN (DDV, izkazan na računih, izdanih navedenim prejemnicam, v višini približno 310.000 EUR) in obresti v višini 664.411,03 BGN (približno 330.000 EUR – izračunane od prvega dne v mesecu po izdaji računov do 31. julija 2019) – s svojimi javnopravnimi obveznostmi.

19. Finančna uprava je z odločbo o pobotu in vračilu z dne 6. marca 2020 zavrnila pobot neupravičeno plačanih in pobranih zneskov DDV v navedeni višini. V odločbi je bilo ugotovljeno, da je bil zahtevek za pobot tako in tako vložen po izteku prekluzivnega roka v skladu s členom 129(1) DOPK. Poleg tega naj družba CRG ne bi dokazala niti tega, da so bili zneski v tej višini neupravičeno plačani ali pobrani, niti tega, da ima do davčnega organa obstoječe in zapadle terjatve v navedeni višini.

20. Družba CRG je pri upravi vložila ugovor zoper odločbo o pobotu in vračilu. V podporo svojim zahtevkom je predložila sodne odločbe o začetku postopkov zaradi insolventnosti zoper družbe, ki so prejele zadevne račune. Od teh družb so bile medtem tri razglašene za plačilno nesposobne in odrejen je bil začetek unovčevanja njihovega premoženja.

21. Vendar v predlogu za sprejetje predhodne odločbe ni navedeno, kaj se je zgodilo z drugimi prejemniki storitev. Prav tako ni jasno, zakaj ni prišlo do plačila in ali je družba CRG (neuspešno) poskušala izterjati civilnopravne terjatve. Enako velja za datume, na katere so se začeli postopki zaradi insolventnosti. V predlogu za sprejetje predhodne odločbe tudi ni navedeno, kdaj so bili ti postopki zaradi insolventnosti zaključeni. Vsekakor gre za terjatve iz obdobja 2006–2012. Na obravnavi se je izkazalo, da so bili nekateri prejemniki storitev po zaključku postopkov zaradi insolventnosti že v letih 2012, 2018 in 2020 izbrisani, pri drugih pa postopek zaradi insolventnosti še poteka.

22. Odločba o pobotu in vračilu je bila z odločbo Direktor na direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (Varna) pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Varna pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, Bolgarija) (v nadaljevanju: direktor) z dne 22. maja 2020 v celoti potrjena.

23. Direktor je svojo odločitev utemeljil tudi s tem, da je Bolgarija v skladu s členom 90(2) Direktive o DDV odstopila od člena 90(1) Direktive. Opozoril je, da v skladu z bolgarskim pravom ni mogoče znižati davčne osnove v primeru celotnega ali delnega neplačila. Člen 115(1) in (3) ZDDS naj bi zajemal le druge primere. Poleg tega naj vlagateljica kasacijske pritožbe ne bi dokazala, da računi v celoti ali delno niso bili poravnani, ampak naj bi to le

zatrjevala. Vse prejemnice zadevnih računov naj bi tudi odbile DDV kot del cene dobav blaga ali storitev, tako da bi vračilo davka, ki ga je obračunala dobaviteljica/izvajalka storitev, zagotovo povzročilo izgubo davčnih prihodkov.

24. Tožba, ki jo je družba CRG zoper odločbo o pobotu in vračilu vložila pri Administrativnem sodišču v Varni (upravno sodišče v Varni, Bolgarija) v Varni, ni bila uspešna. Sodišče je rok za vložitev zahtevka za vračilo, ki je na splošno določen v členu 129 DOPK, izračunalo od datuma izkaza DDV na zadevnih računih. Zato je zahtevek za vračilo, vložen 7. februarja 2020, ker naj bi bil vložen prepozno, štelo za nedopusten. Družba CRG je zoper prvostopenjsko sodbo z dne 16. februarja 2021 vložila kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču.

25. Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) pa je med preverjanjem utemeljenosti kasacijske pritožbe zoper odločbo o pobotu in vračilu zavzelo stališče, da je za rešitev spora potrebna razlaga prava Evropske unije.

IV. Postopek pred Sodiščem in vprašanja za predhodno odločanje

26. Zato je Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče), ki obravnava spor, Sodišču 4. maja 2022 predložilo ta vprašanja:

1. Ali v primeru uveljavitve odstopanja v skladu s členom 90(2) Direktive o DDV načelo nevtralnosti in člen 90 te direktive nasprotujeta nacionalni določbi, kot je člen 129(1), drugi stavek, Danachno-osiguritelni protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih), ki – kadar prejemnik dobave blaga ali storitve v celoti ali delno ne plača računa – določa prekluzivni rok za vložitev zahtevka za pobot ali vračilo davka, ki ga je davčni zavezanec obračunal za to dobavo blaga ali opravljanje storitev?
2. Ali je ne glede na odgovor na prvo vprašanje v okoliščinah postopka v glavni stvari nujni pogoj za priznanje pravice do znižanja davčne osnove na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV, da davčni zavezanec, ker prejemnik računa v celoti ali delno ni plačal cene dobave blaga ali storitve, popravi DDV, izkazan na računu, ki ga je izdal, preden vloži zahtevek za vračilo?
3. Odvisno od odgovorov na prvi dve vprašanji: Kako je treba razlagati člen 90(1) Direktive o DDV pri določitvi datuma, na katerega nastane razlog za znižanje davčne osnove, kadar cena v celoti ali delno ni bila plačana, zaradi odstopanja od člena 90(1) pa ni nacionalne ureditve?
4. Kako je treba uporabiti preudarke iz sodb z dne 27. novembra 2017, Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točke od 21 do 27), in z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, točki 62 in 65), če bolgarsko pravo ne vsebuje nobenih posebnih pogojev za uporabo odstopanja v skladu s členom 90(2) Direktive o DDV?
5. Ali načelo nevtralnosti in člen 90 Direktive o DDV nasprotujeta praksi davčne uprave in praksi na področju socialne varnosti, v skladu s katero se v primeru neplačila obračunani davek ne sme popraviti, preden prejemnik blaga ali storitve, če je davčni zavezanec, zaradi popravka njegovega začetnega odbitka ni seznanjen s preklicem davka?
6. Ali je člen 90(1) Direktive dopustno razlagati tako, da možna pravica do znižanja davčne osnove v primeru celotnega ali delnega neplačila utemeljuje pravico do vračila DDV, ki ga je plačal dobavitelj, skupaj z zamudnimi obrestmi, in če je odgovor pritrdilen, od katerega dne?

27. V postopku pred Sodiščem sta pisni stališči glede teh vprašanj predložili bolgarska finančna uprava in Evropska komisija. Skupaj z Republiko Bolgarijo sta se udeležili obravnave, ki je potekala 12. maja 2023.

V. Pravna presoja

A. Vprašanja za predhodno odločanje

28. Navedenih šest vprašanj za predhodno odločanje je mogoče razdeliti v štiri skupine. Predložitveno sodišče tako sprašuje, v kolikšnem obsegu lahko država članica v primeru celotnega ali delnega neplačila uporabi pravico iz člena 90(2) Direktive o DDV in ali se lahko člen 90(1) neposredno uporablja (prvo in četrto vprašanje – v zvezi s tem glej razdelek B).

29. S tretjim vprašanjem se sprašuje o konkretnem dnevu, od katerega lahko davčni zavezanec zniža davčno osnovo na podlagi člena 90 Direktive o DDV (v zvezi s tem glej v razdelek C).

30. Poleg tega predložitveno sodišče nazadnje sprašuje o pogojih, ki morajo biti izpolnjeni, da lahko davčni zavezanec popravi davčno osnovo (drugo in peto vprašanje). Pri tem je treba pojasniti, ali mora izvajalec pred popravkom davčne osnove tudi popraviti prvotni račun, ki ga je izdal prejemniku storitve, ali ga vsaj seznaniti s popravkom davčne osnove. Navsezadnje je bil njegov odbitek, če ni plačal zneska računa, previsok (v zvezi s tem glej razdelek D).

31. Predložitveno sodišče s šestim vprašanjem sprašuje, ali in od katerega dne mora država članica v primeru spremembe davčne osnove plačati zamudne obresti. Družba CRG v obravnavanem primeru zahteva obresti od izdaje računa in njegovega neplačila, čeprav je bila davčna osnova popravljena šele februarja leta 2020 (v zvezi s tem glej razdelek E).

32. Predhodno je treba še pojasniti, da je Sodišče pristojno za razlago prava Unije le, kar zadeva njegovo uporabo v novi državi članici od datuma njenega pristopa k Evropski uniji.³ Postopek v glavni stvari pa se očitno nanaša tudi na dobave in storitve iz leta 2006, torej pred pristopom Republike Bolgarije k Evropski uniji 1. januarja 2007.

33. Podobno kot je Sodišče že pojasnilo v zvezi s popravkom odbitka na podlagi členov 184 in 185 Direktive o DDV,⁴ se znižanje davčne osnove nanaša na popravke davčne obveznosti, ki je nastala v preteklosti. To pomeni, da je pravica do znižanja davčne osnove neločljivo povezana z nastankom obveznosti obračuna DDV. Posledično tudi pojav okoliščin po pristopu države članice k Uniji Sodišču ne omogoča razlage Direktive o DDV, če sta bila dobava blaga ali opravljanje storitev, ki sta podlaga za obveznost obračuna DDV, opravljena pred tem pristopom.⁵ Zato Sodišče ni pristojno za presojo vprašanj predložitvenega sodišča, ki se nanašajo na popravek davčne obveznosti za dobave in storitve iz leta 2006.

³ Sodbi z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, točka 30), in z dne 27. junija 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, točka 17 in naslednje).

⁴ Sodba z dne 27. junija 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, točka 27 in naslednje).

⁵ V tem smislu sodba z dne 27. junija 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, točka 31).

B. Obseg člena 90(2) Direktive o DDV

34. Predložitveno sodišče s prvim in četrtem vprašanjem sprašuje, v kakšnem obsegu lahko država članica uporabi pravico iz člena 90(2) Direktive o DDV. Člen 90(1) Direktive o DDV določa, da se, med drugim pri celotnem ali delnem neplačilu po dobavi, davčna osnova ustrezno zniža pod pogoji, ki jih določijo države članice. Člen 90(2) te direktive pa državam članicam omogoča, da v primeru celotnega ali delnega neplačila odstopajo od predhodno navedene določbe.

1. Ali se znižanje davčne osnove lahko izključi?

35. Predložitveno sodišče navaja, da je Bolgarija uporabila možnost odstopanja in v celoti izključila popravek davčne osnove v primeru celotnega ali delnega neplačila.

36. To stanje ni skladno z Direktivo o DDV. Najpozneje v sodbi Sodišča v zadevi Enzo Di Maura leta 2017 je bilo pojasnjeno, da države članice, čeprav lahko odstopijo od popravka davčne osnove, ki je določen v členu 90(1) Direktive o DDV, od zakonodajalca Unije niso prejele pooblastila, da ga lahko preprosto izključijo.⁶ Zlasti se možnost odstopanja iz odstavka 2 uporablja le v primeru negotovosti glede dokončnosti neplačila računa. Ne nanaša se na vprašanje, *ali* se lahko znižanje davčne osnove v primeru neplačila izključi.⁷

37. Bolgarski zakonodajalec lahko stanje v bolgarskem pravu, ki je v nasprotju s pravom Unije, po eni strani odpravi za v prihodnje. V skladu z izjavami na obravnavi je bila izvedena ustrezna sprememba zakona, ki je začela veljati 1. januarja 2023. Po drugi strani je mogoče to stanje odpraviti z razlago v skladu z Direktivo, če in kolikor je bolgarsko pravo mogoče tako razlagati. To mora preveriti predložitveno sodišče, vendar se zdi, da to ni mogoče. Tretja možnost je neposredna uporaba člena 90(1) Direktive o DDV v korist davčnega zavezanca.

2. Možnost neposredne uporabe člena 90(1) Direktive o DDV

38. Kot je Sodišče že večkrat odločilo,⁸ člen 90 Direktive o DDV državam članicam pri določitvi ukrepov, ki omogočajo določitev zneska znižanja, po eni strani dopušča neko polje proste presoje; vendar to ne vpliva na natančnost in nepogojnost obveznosti priznanja pravice do znižanja davčne osnove v primerih, na katere se nanaša ta člen. To pomeni, da se lahko navedeni člen neposredno uporablja.⁹

39. Po drugi strani je Sodišče v sodbi iz leta 2014 navedlo, da se davčni zavezanci ne morejo na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV sklicevati na pravico do znižanja davčne osnove za DDV v primeru neplačila cene, če se je zadevna država članica odločila za uporabo odstopanja iz

⁶ Sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, točka 20), in sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 21), še v zvezi z vsebinsko enako določbo predhodnico.

⁷ Sodbe z dne 11. novembra 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, točka 28); z dne 11. junija 2020, SCT (C-146/19, EU:C:2020:464, točka 24); z dne 8. maja 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, točka 21), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 22), tako podobno tudi sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, točka 20), in sodba z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 36 in naslednje).

⁸ Sodbi z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingtatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 38), in z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 34).

⁹ Sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, točka 31), in sodba z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točki 51 in 52).

člena 90(2) navedene direktive.¹⁰ To bi pomenilo, da družba CRG ne bi mogla popraviti davčne osnove ob sklicevanju na člen 90(1) Direktive o DDV in bi morala proti Bolgariji vložiti odškodninski zahtevek iz naslova odškodninske odgovornosti države.

40. Vendar tako kot predložitveno sodišče menim, da je treba zgoraj navedeno sodbo podrobneje pojasniti ob upoštevanju poznejše sodne prakse Sodišča, zlasti v zadevah Enzo Di Maura in Uni Credit Leasing.¹¹ Kot je bilo navedeno že zgoraj (točka 36), možnost odstopanja iz člena 90(2) Direktive o DDV državam članicam omogoča le, da upoštevajo negotovost, ki v primeru celotnega ali delnega neplačila cene obstaja glede tega, ali je to neplačilo trajno ali le začasno. V skladu s tem bi lahko države članice na primer določile nekatera pravila v zvezi s tem, do kdaj gre za zgolj začasno negotovost. Možnost odstopanja pa ne omogoča izključitve popravka davčne osnove po temelju.

41. To pomeni, da se člen 90(1) Direktive o DDV ne uporablja neposredno le, če je bila odločitev zadevne države članice za uporabo odstopanja iz člena 90(2) navedene direktive tudi (skladna s to direktivo).¹² Tako je le, če njeno odstopanje po temelju še naprej dopušča popravek v primeru celotnega ali delnega neplačila cene. Bolgarija pa ravno ni dopustila popravka v primeru neplačila in se torej ni odločila za uporabo možnosti odstopanja, ki jo določa pravo Unije. Zato se lahko člen 90(1) Direktive o DDV neposredno uporablja.

3. Časovne omejitve pravice do znižanja davčne osnove

42. Glede na to, da člen 90(1) Direktive o DDV – v skladu s stališčem Sodišča pa tudi člen 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 znižanje davčne osnove.¹³

43. Menim, da ta prosti preudarek držav članic zajema tudi časovno omejitev popravka davčne osnove. Kot je Sodišče že večkrat navedlo, pravo Unije ne zahteva, da mora biti zahtevek za vračilo DDV možno vložiti brez kakršnih koli časovnih omejitev. To bi bilo namreč v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v razmerju do davčne uprave ne more biti neskončno dolgo izpodbojen.¹⁴

44. Zato člen 90(1) Direktive o DDV načeloma ne nasprotuje časovni omejitvi pravice do znižanja davčne osnove, ki jo določa nacionalno pravo.

¹⁰ Sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 23), nekritično ponovljena v sodbi z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 39).

¹¹ Sodbi z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887).

¹² V tem smislu tudi sodbi z dne 11. novembra 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, točka 38), in z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, točka 65).

¹³ Sodbe z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, točka 39); z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 42), in z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 37).

¹⁴ Sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, točka 23).

4. Pogoji za časovno omejitev znižanja davčne osnove, ki je v skladu s pravom Unije

45. Datum, od katerega začne teči ta rok, se določi v skladu z nacionalnim pravom, ob upoštevanju načel enakovrednosti in učinkovitosti.¹⁵ Zlasti načelo učinkovitosti zahteva, da je časovna omejitev znižanja davčne osnove, ki izhaja iz člena 90(1) Direktive o DDV, v skladu z načeli zakonodaje o DDV, ki jih določa pravo Unije.

46. Prvič, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je člen 90(1) Direktive o DDV izraz *temeljnega načela Direktive o DDV*. V skladu z njim je davčna osnova dejansko prejeta plačila. Poleg tega je posledica tega, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec.¹⁶ S tem členom se državi članici nalaga obveznost ustreznega znižanja davčne osnove.¹⁷

47. Drugič, upoštevati je treba načelo davčne nevtralnosti. To načelo pomeni temeljno načelo DDV, ki izhaja iz njegove narave davka na potrošnjo.¹⁸ Smisel tega načela je med drugim, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo načeloma oprostiti dokončne obremenitve z DDV,¹⁹ če je podjetniška dejavnost namenjena doseganju (načelno) obdavčljivih transakcij.²⁰

48. V skladu s členom 63 Direktive o DDV pa obveznost obračuna DDV nastane že takrat, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Pri tem ni odločilno, ali je prejemnik protistoritev plačal (tako imenovano obdavčenje po načelu „naj“). Če pa mora podjetje, ki je izvajalec, na podlagi načina obdavčenja več let dolgovati DDV, ki ga ni moglo pobrati, to vnaprejšnje financiranje podjetje zelo obremenjuje. Tedaj ni več mogoče govoriti o popolni²¹ nevtralnosti DDV.

49. Tretjič, vnaprejšnje financiranje DDV zadeva temeljne pravice davčnega zavezanca (na primer svobodo izbire poklica, svobodo gospodarske pobude in temeljno pravico do lastnine – členi 15, 16 in 17 Listine o temeljnih pravicah). Poleg tega gre v skladu s členom 20 Listine za različno obravnavanje davčnih zavezancev, 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“).

50. Glede na ta načela prava Unije mora biti zato časovna omejitev možnosti znižanja davčne osnove na podlagi člena 90 Direktive o DDV, da je dopustna, takšna, da se rok navezuje na datum, od katerega je davčni zavezanec tudi lahko uporabil člen 90(1) Direktive o DDV. Le v tem primeru se upošteva ideja, da davčni zavezanec „zgolj“ deluje v vlogi pobiralca davka za

¹⁵ Sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, točka 23); glej v tem smislu sodbi z dne 21. januarja 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, točki 16 in 17 ter navedena sodna praksa), in z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točki 36 in 37 ter navedena sodna praksa).

¹⁶ Sodbe z dne 11. novembra 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, točka 25); z dne 6. oktobra 2021, Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818, točka 41); z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 21); z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 35), in z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 15).

¹⁷ 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).

¹⁸ Sodišče Evropske unije v sodbi z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 43), govori o razlagalnem načelu.

¹⁹ Sodbi z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25), in z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 39).

²⁰ Sodbe z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41); z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 57), in z dne 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 51), ter moji sklepní predlogi v zadevi Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, točka 25).

²¹ Tako še sodba z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 23).

državo²² in zato ne dolguje več davka, kot ga je lahko tudi dejansko pobral. Da je ta rok skladen tudi z načelom pravne varnosti (glej v zvezi s tem točko 43 zgoraj), mora biti ta datum za davčnega zavezanca očit.

51. Datum opravljene storitve ali izdaje računa – ki ga je upoštevalo prvostopenjsko sodišče v postopku v glavni stvari – za to ni primeren.²³ V tem trenutku davčni zavezanec praviloma pričakuje, da bo dogovorjena cena tudi plačana. Zato pogoji člena 90(1) Direktive o DDV takrat še niso izpolnjeni.

52. Nacionalni zakonodajalec po prostem preudarku izbere časovno navezno točko za začetek teka prekluzivnega roka. Izbere lahko najzgodnejši datum znižanja davčne osnove (zadostna verjetnost, da prejemnik storitve ne bo plačal – na primer neplačilo kljub opominu) ali najpoznejši datum (verjetnost, ki meji na gotovost, da prejemnik storitve ne bo plačal – na primer zaključek postopka zaradi insolventnosti).

53. Če take izbire ne opravi – tako kot v obravnavanem primeru – pa lahko prekluzivni rok začne teči le na najpoznejši možni datum. To izhaja že iz sklepa Sodišča v zadevi FGSZ²⁴. Če je država članica določila, da za pravico upnika do znižanja davčne osnove na podlagi člena 90 Direktive o DDV velja prekluzivni rok, „mora ta rok začeti teči od datuma, ko je terjatev dokončno postala neizterljiva, in ne od prvotno določenega datuma izpolnitve obveznosti plačila“.

54. To trditev je mogoče uporabiti za obravnavani primer. Edini rok, ki ga določa bolgarsko pravo, je splošni rok iz člena 129(1) DOPK, ki začne teči na datum nastanka terjatve za vračilo. Bolgarsko pravo ne določa posebne ureditve glede tega, kdaj nastane terjatev za vračilo, ki je posledica znižanja davčne osnove na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV.

55. Če pa država članica davčnemu zavezancu v nasprotju s pravom Unije odvzame možnost znižanja davčne osnove v primeru neplačila, lahko splošni prekluzivni rok začne teči tudi šele na najpoznejši datum (točka 52 zgoraj). To je datum, na katerega z verjetnostjo, ki meji na gotovost, postane jasno, da – kot je navedla tudi Komisija – plačila ni več mogoče pričakovati, torej šele datum zaključka postopka zaradi insolventnosti. Zato člen 90(1) Direktive o DDV v obravnavanem primeru nasprotuje prekluzivnemu roku, ki začne teči na zgodnejši datum.

5. Vmesni predlog

56. Člen 90(1) Direktive o DDV se neposredno uporablja, če država članica možnost odstopanja iz člena 90(2) te direktive uporabi tako napačno, da ne upošteva negotovosti dokončnega neplačila, ampak v celoti izključi znižanje davčne osnove (odgovor na četrto vprašanje).

57. Pri tem člen 90 Direktive o DDV ne nasprotuje razumnemu prekluzivnemu roku, če ta začne teči šele takrat ali po tem, ko je imel davčni zavezanec v primeru celotnega ali delnega neplačila cene možnost znižati davčno osnovo. Prekluzivni rok, ki začne teči na dan opravljene storitve ali

²² Sodbi z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25), in z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21).

²³ Tako izrecno tudi sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, točka 27), s sklicevanjem na sodbo z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 51), in sodbo z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 44).

²⁴ Sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, točka 28 in izrek).

izdaje računa, pa ni skladen s členom 90 te direktive. Če dan začetka teka prekluzivnega roka ni zakonsko določen, lahko prekluzivni rok začne teči šele od datuma, na katerega je terjatev z verjetnostjo, ki meji na gotovost, postala neizterljiva (odgovor na prvo vprašanje).

C. Datum znižanja davčne osnove v primeru celotnega ali delnega neplačila

58. Vendar je odločilno vprašanje – ki ga predložitveno sodišče v tretjem vprašanju tudi postavlja – kdaj se lahko v primeru celotnega ali delnega neplačila na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV sploh zniža davčna osnova v korist davčnega zavezanca.

59. Sodišče v zvezi s členom 90 Direktive o DDV govori o „pravici do znižanja davčne osnove“.²⁵ To pravico ima davčni zavezanec. Z njo lahko uveljavlja znižanje davčne osnove, če meni, da v doglednem času ne more več pričakovati plačila. Vendar te pravice ni zavezan uveljavljati. Lahko tudi še naprej vnaprej financira DDV, če in ker pričakuje, da mu bo stranka kmalu plačala.

60. To pomeni, da lahko le davčni zavezanec oceni, ali bo plačilo še opravljeno ali ne bo več opravljeno v doglednem času. Če je tako, je tudi njegova izjava, od kdaj je po njegovem mnenju mogoče sklepati, da gre za „dokončno“ neplačilo, upoštevna. Ta izjava se poda v okviru tedanjega tekočega davčnega obdobja.

61. Znižanje davčne osnove transakcije izvajalca je zato nazadnje odvisno od njegove odločitve in izjave. Izjave ni mogoče podati z učinkom za nazaj, ker je do predložitve te izjave v sistemu obračuna DDV (v tem primeru to pomeni v sistemu, v katerem davčni zavezanec sam izračuna in določi svoj davčni dolg) mogoče domnevati, da davčni zavezanec še pričakuje, da bo cena plačana še dovolj hitro.

62. Drugače bi bilo le, če bi bil v nacionalnem zakonu določen konkreten, primeren datum, od katerega se načeloma lahko zniža davčna osnova. V obravnavanem primeru pa ni tako. To pomeni, da ni določen konkreten datum, na katerega se zniža davčna osnova. Določeno pa je obdobje, v katerem lahko davčni zavezanec uveljavlja svojo pravico do znižanja davčne osnove.

1. Najpoznejši datum za znižanje davčne osnove

63. Kot je Sodišče že odločilo,²⁶ je najpoznejši datum, od katerega lahko davčni zavezanec zniža davčno osnovo, datum, na katerega je mogoče z gotovostjo ugotoviti, da opravljena transakcija ne bo več plačana. To je lahko na primer datum zaključka postopka zaradi insolventnosti, ki se je začel v zvezi s prejemnikom storitve. Vendar znižanje davčne osnove ne more biti pogojeno le s tem, da zaključek postopka zaradi insolventnosti ni bil uspešen.²⁷

64. Sodišče je v zvezi s tem navedlo, da je upoštevanje „dokončne neizterljivosti“ nesorazmerno,²⁸ zlasti ker se lahko davčna osnova zaradi poznejših plačil spet zviša. Poleg tega bi bilo s strogo odgovornostjo izvajalca prekoračeno tisto, kar je potrebno za varovanje pravic javne

²⁵ Sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, točka 19), ter sodbi z dne 12. oktobra 2017, Lombard Ingtatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 44), in z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 39).

²⁶ V tem smislu je najbrž treba razumeti tudi sklep z dne 3. marca 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157); glej tudi sodbo z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točki 27 in 28).

²⁷ Sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 29).

²⁸ Sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 27).

blagajne.²⁹ Nič drugega ne velja za strogo dolgoročnejsše vnaprejšnje financiranje neizterljivega davka (na primer skozi večletno obdobje, kot na primer do zaključka postopka zaradi insolventnosti). Menim, da bi bil lahko najpoznejši datum tudi datum nastopa zastaranja civilnopravne terjatve za plačilo. V zvezi s tem se lahko domneva, da prejemnik storitve, ki že do zdaj ni plačal terjatve, ki je že zastarala, te terjatve *a fortiori* ne bo več plačal.

65. Vendar mora biti davčnemu zavezancu ob upoštevanju njegove vloge pobiralca davka, njegovih temeljnih pravic in načela nevtralnosti omogočeno tudi, da davčno osnovo prej zniža.

2. Najzgodnejši datum za znižanje davčne osnove

66. Sodba Sodišča v zvezi z določitvijo najzgodnejšega datuma, od katerega je mogoče govoriti o celotnem ali delnem neplačilu, zaradi katerega nastane pravica do znižanja davčne osnove v smislu člena 90(1) Direktive o DDV, še ni. Menim, da je treba pri odgovoru na to vprašanje upoštevati člen 66(b) ter člen 194 in naslednje člene Direktive o DDV v povezavi z načelom enakega obravnavanja (člen 20 Listine). V teh določbah se zahteva, da mora biti mogoče davčno osnovo znižati *hitro*.

67. V skladu s členom 66(b) Direktive o DDV lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za nekatere kategorije davčnih zavezancev (na primer odvisno od višine prihodkov) nastane „ob prejemu plačila“ (obdavčenje po načelu „je“). Države članice so to možnost vsaj deloma uporabile. Poleg tega je treba upoštevati tudi storitve, za katere Direktiva o DDV določa ali dopušča obrnjeno davčno obveznost, pri kateri se davčni dolg prevali na prejemnika storitve (glej člen 194 in naslednje člene Direktive o DDV). Podjetjem, ki opravljajo takšne transakcije – na primer storitve za podjetja, ki imajo sedež v tujini – ni treba vnaprej financirati DDV. Zadnjenavedeni sistemi so v širšem smislu namenjeni poenostavitvi upravljanja davkov.

68. Podjetje, ki mora v okviru obdavčenja po načelu „naj“ – to pomeni pri nastanku obveznosti obračuna DDV ne glede na prejem plačila – vnaprej financirati davke prek daljšega časovnega obdobja, je že v slabšem konkurenčnem položaju v primerjavi s podjetjem, ki spada na področje uporabe obdavčenja po načelu „je“ in ki mora davke plačati šele po prejemu plačila. Enako velja za podjetja, ki opravljajo le transakcije, pri katerih se ob upoštevanju obrnjene davčne obveznosti davčni dolg prevali na prejemnika storitve. Tako različno obravnavanje pa je ob upoštevanju primarnega prava, zlasti Listine, utemeljeno le, če obdobje vnaprejšnjega financiranja ni predolgo.

69. Pri razlagi člena 90(1) Direktive o DDV je treba upoštevati tudi, da je na podlagi davčne zakonodaje vedno možno naknadno zvišanje davčne osnove.³⁰ Če namreč pozneje (na primer med ali po koncu postopka zaradi insolventnosti) vendarle še pride do plačila podjetju, je treba davčno obveznost takrat ustrezno zvišati. To izhaja že iz člena 73 Direktive o DDV, v skladu s katerim davčna osnova zajema vse, kar prejemnik storitve ali tretja oseba plača za transakcije.

²⁹ Sodbi z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točka 42), in z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid (C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373, točka 48).

³⁰ Tako tudi sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 27).

70. Znižanje davčne osnove, ki se lahko v primeru poznejšega plačila naknadno zviša, za davčnega zavezanca pomeni manjše breme in je v razmerju do njega tako bolj sorazmerno kot večletna obveznost vnaprejšnjega financiranja, ki traja do začetka ali celo zaključka postopka zaradi insolventnosti.³¹

71. V zakonodaji o DDV tako in tako ni mogoče razlikovati med terjatvami, za katere je dokončno ugotovljeno, da ne bodo poplačane, in terjatvami, pri katerih ne gre za tak položaj. To je povezano s tem, da v smislu zakonodaje o DDV „dokončno“ neplačilo ne obstaja. To je izključeno že na podlagi besedila člena 73 Direktive o DDV. V skladu z njim davčna osnova zajema tudi *plačila tretje osebe* in je s tem ločena od plačilne sposobnosti oziroma obstoja dolžnika.³² Poleg tega se v zakonodaji o DDV ne izhaja iz izvršljivosti terjatve, kakor pri obdavčenju plačila napitnine,³³ preplačil, do katerih pride pomotoma, ali plačila častnega dolga³⁴. Tako vedno obstaja le neka *verjetnost neplačila*, ki narašča predvsem s trajanjem neplačila in jo je mogoče podrobneje opredeliti na podlagi okoliščin neplačila (glej v zvezi s tem točko 63 in naslednje zgoraj).

72. Zato je lahko odločilno le, ali terjatve ni mogoče uveljaviti v doglednem času. Za tako nemožnost uveljavitve gre lahko že takrat, kadar dolžnik resno zavrača izvedbo plačila. Če dolžnik na primer ugovarja obstoju terjatve ali njeni višini, potem obstaja višja stopnja verjetnosti, da terjatve dlje časa ne bo mogoče uveljaviti ali pa je ne bo mogoče uveljaviti v celotnem znesku.

73. Po drugi strani je država v primeru posrednega pobiranja davkov odvisna od „izterjave“ DDV prek davčnega zavezanca. Zato je treba upoštevati ukrepe, za katere je odgovoren davčni zavezanec in ki jih je od njega mogoče zahtevati. Katere ukrepe je mogoče zahtevati od podjetja v vsaki državi članici, preden to lahko zaradi neplačila cene popravi svojo davčno obveznost, je odvisno tudi od tamkajšnjih okoliščin. Sodišče lahko predložitvenemu sodišču za to posreduje le napotke.

74. Država članica lahko na primer zahteva dokaze za to, da plačilo verjetno dlje časa ne bo izvršeno. Zgolj tako zatrjevanje ne zadostuje. Sorazmerna bi bila tudi določitev primerne roka za neplačilo (na primer po analogiji s členom 3(3)(b) Direktive 2011/7/EU o boju proti zamudam pri plačilih v trgovinskih poslih³⁵ 30 dni po prejemu računa ali tudi na primer 14 dni po opominu), od izteka katerega bi bilo mogoče govoriti o neplačilu v smislu člena 90(1) Direktive o DDV, če ne bi bilo nasprotnih indicev.

75. Menim, da je odločilno, da davčni zavezanec finančni upravi lahko dokaže razumno verjetnost³⁶ za trajno neplačilo, čeprav je poskusil opraviti svojo nalogo pobiralca davka za državo. Obveznost sodne izterjave terjatev, ki so morda brez vrednosti, v korist države, kar povzroči znatne stroške, pa ni združljiva niti z načelom nevtralnosti niti z načelom sorazmernosti.

³¹ V tem smislu že sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točki 27 in 28).

³² Tako se je že zgodilo, da je banka poplačala terjatve obrtnikov, katerih naročnik je postal plačilno nesposoben, da je s tem preprečila nadaljnjo škodo za svoj ugled – glej zadevo, v kateri je odločilo BFH (zvezno finančno sodišče, Nemčija) s sodbo z dne 19. oktobra 2001, V R 75/98, UR 2002, 217.

³³ Sodba z dne 29. marca 2001, Komisija/Francija (C-404/99, EU:C:2001:192, točka 40 in naslednje).

³⁴ Sodba z dne 17. septembra 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, točka 21 in naslednje).

³⁵ Direktiva 2011/7/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. februarja 2011 (UL 2011, L 48, str. 1).

³⁶ V zvezi s tem glej že sodbo z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 48).

76. Na splošno je treba pred popravkom davčne osnove poskusiti uveljaviti terjatev. To je sorazmerno, če ni indicev za to, da ta poskus tako ali tako ne bo uspešen oziroma ekonomičen. V tem smislu lahko davčni zavezanec s svojim ravnanjem odloči, kdaj v okviru zgoraj opisanega roka bo uveljavljal svojo „pravico do znižanja davčne osnove“.

3. Vmesni predlog

77. Datum, od katerega lahko davčni zavezanec v primeru celotnega ali delnega neplačila na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV prvič (najzgodnejši datum) zniža davčno osnovo, je odvisen od okoliščin v posamezni državi članici in okoliščin posameznega primera, ki jih mora presoditi predložitveno sodišče.

78. Pri tem v skladu z načelom nevtralnosti ni dovoljeno nesorazmerno dolgo vnaprejšnje financiranje davka, če je davčni zavezanec (izvajalec) sprejel ukrepe, ki se lahko zahtevajo od njega, da bi opravil svojo nalogo pobiralca davka za državo. Pogoj za zadnjenavedeno je načeloma, da je prejemnika storitve neuspešno pozval k plačilu (mu poslal opomin). Niso pa pogoj neuspešen sodni postopek ali začetek oziroma zaključek postopka zaradi insolventnosti nad premoženjem prejemnika storitve (odgovor na tretje vprašanje).

D. Pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da lahko davčni zavezanec zniža davčno osnovo

79. Člen 90(1) Direktive o DDV – v skladu s stališčem Sodišča³⁷ pa tudi člen 273 te direktive – državam članicam dajeta diskrecijsko pravico zlasti v zvezi s tem, kaj morajo davčni zavezanci pred davčnimi organi izpolniti za znižanje davčne osnove.³⁸ Vendar morajo ti ukrepi na cilje in načela Direktive o DDV vplivati čim manj in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV.³⁹

80. Zato so dopustne le formalne zahteve v zvezi z dokazovanjem, da po izvedbi transakcije plačilo – delno ali v celoti – dokončno ne bo prejeto.⁴⁰

1. Ali je treba popraviti račun?

81. To ne vključuje popravka računa. Da plačilo ni bilo opravljeno, se lahko dokazuje z opominom, tožbo ali pisno zavrnitvijo plačila *prejemnika storitve*, ne pa s tem, da *izvajalec* popravi račun.

82. Poleg tega – kot je navedeno v točki 71 zgoraj – v skladu s členom 90 Direktive o DDV ni potrebno dokončno neplačilo v smislu zakonodaje o DDV. Kot je razvidno že iz člena 73 te direktive, se davčna osnova v primeru poznejših uspešnih poskusov izvršbe spet zviša. Če bi bil izvajalec prisiljen k popravku računa, bi se lahko to na podlagi predpisov civilnega prava morda štelo za odpoved terjatvi.

³⁷ Glej na primer sodbe z dne 6. decembra 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, točka 35); z dne 12. oktobra 2017, *Lombard Inगतlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 42), in z dne 26. januarja 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 33).

³⁸ Sodbe z dne 6. decembra 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, točka 32); z dne 12. oktobra 2017, *Lombard Inगतlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 42), in z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkűlkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 37).

³⁹ Sodbe z dne 6. decembra 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, točka 33); z dne 12. oktobra 2017, *Lombard Inगतlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 43), in z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkűlkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 38).

⁴⁰ Podobno: sklep z dne 3. marca 2021, *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, točka 19), ter sodbi z dne 12. oktobra 2017, *Lombard Inगतlan Lizing* (C-404/16, EU:C:2017:759, točka 44), in z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkűlkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 39).

83. Poleg tega je treba na podlagi Direktive o DDV račun popraviti le,⁴¹ če se hoče izvajalec znebiti svoje davčne obveznosti na podlagi člena 203 Direktive o DDV. Vendar člen 203 te direktive v tem primeru – v nasprotju s stališčem, ki ga je bolgarska finančna uprava zastopala na obravnavi – ni upošteven. Kot je nedavno pojasnilo Sodišče, se uporablja le v primeru neupravičeno, to je napačno in previsoko izkazanega DDV.⁴² Vendar na prvotnih računih v tem primeru ni izkazan napačen znesek DDV. Ta znesek in celoten račun izvajalca zato, ker ga prejemnik storitve enostransko ne plača, ne postane napačen. Zato ga ni treba popraviti.

84. V tem se ta primer – v nasprotju s stališčem Bolgarije – tudi razlikuje od primera, na katerem je temeljila sodba Sodišča v zadevi Kraft Foods Polska⁴³. V zadnjem navedeni zadevi je šlo za vprašanje znižanja davčne osnove zaradi popustov, ki jih je naknadno priznal izvajalec. Torej se je v navedeni zadevi spremenilo dogovorjeno plačilo, ki ga je treba izkazati na računu. Zato je bila v navedeni zadevi ustrezna trditev, da je lahko dokaz o prejemu popravljene računa načeloma možen pogoj v smislu člena 90 Direktive o DDV.⁴⁴

85. Vendar se ob natančnem branju sodbe izkaže, da je šlo Sodišču predvsem za dokaz o obvestitvi prejemnika storitve, da lahko ta popravi svoj morebitni odbitek,⁴⁵ ker zaradi popusta zdaj dolguje nižje plačilo. Prejemnik storitve, ki ni plačal svojega računa, pa še naprej dolguje isto plačilo. Zato ga ni treba obvestiti. Obvestiti ga tudi ni treba o tem, da je uveljavil previsok odbitek (glej v zvezi s tem takoj pod točko 90), saj sam ve, da ni plačal.

86. Ker popravek pravilnega računa (tudi v primeru neplačila) ni smiselna, Direktiva o DDV taki obveznosti nasprotuje.

2. Ali je treba obvestiti finančno upravo ali prejemnika storitve?

87. Glede na zgoraj navedeno je treba pojasniti le še, ali lahko države članice zaradi prenosa člena 90 Direktive o DDV določijo, da v primeru neplačila ni dopustno znižati davčne osnove, preden prejemnik blaga ali storitve, če je davčni zavezanec, s tem ni bil seznanjen. Zdi se, da je v tem smislu postavljeno peto vprašanje predložitvenega sodišča, ker je v njem kot cilj teh ukrepov izrecno omenjen popravek začetnega odbitka prejemnika storitve.

88. Kot je opisano v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, želijo finančni organi davčno osnovo pri izvajalcu načeloma vedno znižati šele po tem, ko je bil pred tem popravljene odbitek pri prejemniku storitve. To pomeni, da so podlaga za odgovor na vprašanje v zvezi s členom 90 Direktive o DDV člen 184 in naslednji. Medtem ko člen 90 te direktive ureja pravico izvajalca, da davčno osnovo zniža, če po sklenitvi transakcije ne prejme določenega plačila ali prejme le njegov del, se člen 185 navedene direktive nanaša na popravek odbitka, ki ga je na začetku izvedla druga stranka iste transakcije. Zato ta člena pomenita dve plati iste gospodarske transakcije.⁴⁶

⁴¹ Glej sodbe z dne 18. junija 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, točka 35); z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 49); z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 49), in z dne 13. decembra 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, točka 18).

⁴² Sodba z dne 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (DDV, ki je bil napačno zaračunan končnim potrošnikom) (C-378/21, EU:C:2022:968, točka 23), ob sklicevanju na moje sklepne predloge v isti zadevi (C-378/21, EU:C:2022:657, točka 26).

⁴³ Sodba z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

⁴⁴ Sodba z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 33).

⁴⁵ Sodba z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, točki 32 in 41).

⁴⁶ V tem smislu tudi sodbi z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 37), in z dne 22. februarja 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 35).

89. Kljub temu so določbe o popravku iz člena 90 in člena 184 in naslednjih Direktive o DDV medsebojno neodvisne. Nanašajo se namreč na različne davčne zavezanca.⁴⁷ Tako „okoliščina, da DDV, ki ga dolguje dobavitelj davčnega zavezanca, ne bi bil popravljen, nikakor ne vpliva na pravico finančne uprave, da zahteva popravek DDV, ki ga je odbil davčni zavezanec“.⁴⁸

90. Prejemnik storitve je povsem neodvisno od morebitnega obvestila izvajalca in praviloma že pred tem zavezan k popravku. Namen odbitka je namreč – kot sem podrobno navedla že drugje⁴⁹ – da je prejemnik storitve razbremenjen bremena DDV.⁵⁰ Če pa plačilo – kot v obravnavanem primeru – ni bilo opravljeno, prejemnik storitve ni obremenjen z DDV. Zato mora na podlagi člena 184 in naslednjih Direktive o DDV sam hitro popraviti svoj odbitek, če ne želi, da bi se mu očitala davčna zatajitev.

91. Vendar lahko *finančni organi* šele na podlagi znižanja davčne osnove pri izvajalcu preverijo odbitek prejemnika storitve in ga po potrebi popravijo na podlagi člena 184 in naslednjih Direktive o DDV. Zato je *obvestitev finančnih organov* v okviru popravka davčne osnove na podlagi člena 90 Direktive o DDV zagotovo koristna. Člen 90 Direktive o DDV zato ne bi nasprotoval temu, da bi za davčnega zavezanca veljala širša, posebna obveznost obvestitve finančnih organov. Vendar v obravnavanem primeru ne gre za obveznost obvestitve finančnih organov, ampak prejemnika storitve.⁵¹

92. Taka obveznost obvestitve prejemnika storitve bi morala biti kot pravilo v okviru člena 90(1) Direktive o DDV v skladu z načelom sorazmernosti primerna za uresničevanje ciljev, ki se s to direktivo poskušajo doseči, in ne bi smela presehati tega, kar je nujno za njihovo uresničitev.⁵²

93. Obvestitev prejemnika storitve, da izvajalec namerava znižati davčno osnovo na podlagi člena 90 Direktive o DDV, nakazuje, da zadnjenavedeni po sklenitvi transakcije ni prejel plačila. Vendar prejemnik storitve sam ve, da ni plačal, pa tudi, da zaradi tega nima pravice do odbitka. Zato je prejemnik storitve s takim obvestilom kvečjemu spomnjen ali opomnjen na plačilo. Zaradi tega je primernost takega obvestila vprašljiva.

94. Kljub temu je Sodišče⁵³ za obveznost takega obveščanja, ker ne pomeni velike obremenitve za izvajalca, štelo, da je načeloma sorazmerna. V svoji obrazložitvi pa je to utemeljilo s tem, da je treba državi članici omogočiti, da „pravočasno ukrepa, da bi bil vstopni DDV, ki ga je lahko ta isti dolжник (opomba: prejemnik storitve) odbil, vrnjen“.⁵⁴ Ni pa jasno, kako se lahko z obveščanjem prejemnika storitve – za katero naj ne bi veljale nobene posebne zahteve obličnosti – državi članici omogoči, da pravočasno ukrepa.

⁴⁷ Sodba z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 42, ob izrecnem sklicevanju na moje sklepne predloge v zadevi E. (Davek na dodano vrednost – znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:424, točke od 58 do 60); izrecno tudi sodba z dne 28. maja 2020, World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, točki 41 in 43).

⁴⁸ Sodba z dne 28. maja 2020, World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, točka 41).

⁴⁹ Glej moje sklepne predloge v zadevi HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, točka 61 in naslednje) in v zadevi Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, točka 44 in naslednje).

⁵⁰ Prav tako sklepni predlogi generalnega pravobranilca C. Sánchez-Bordone v zadevi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, točka 64).

⁵¹ Zdi se, da je do take zamenjave prišlo tudi v sodbi z dne 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, točka 38).

⁵² Sodbi z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove) (C-335/19, EU:C:2020:829, točka 47), in z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 25).

⁵³ Sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, točka 40 in naslednje).

⁵⁴ Sodba z dne 6. decembra 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, točka 38).

95. Taka obveznost obvestitve prejemnika storitve je povsem neprimerna, če obvestitev ni več mogoča ali ni smiselna, ker je bil na primer prejemnik storitve po zaključku postopka zaradi insolventnosti že izbrisan, se je preselil na neznan naslov ali je že popravil svoj odbitek. Sicer pa je obvestitev finančne uprave o zadevnem prejemniku storitve v okviru znižanja davčne osnove primerno in milejše sredstvo za to, da se finančni upravi omogoči, da pravočasno preveri in popravi odbitek prejemnika storitve.

3. Vmesni predlog

96. Zakonska obveznost, v skladu s katero mora izvajalec obvestiti prejemnika storitve o spremembi davčne osnove, da ga spomni na spremembo odbitka, ki jo mora ta morda še izvesti, je zato, ker ni primerna, nesorazmerna. Zato je države članice ne morejo določiti v okviru člena 90 Direktive o DDV (odgovor na peto vprašanje). Poleg tega je obveznost predhodnega popravka pravilnega računa v nasprotju z Direktivo o DDV (odgovor na drugo vprašanje).

E. Plačilo obresti od terjatve za vračilo, ki je nastala zaradi znižanja davčne osnove

97. Tako je treba pojasniti le še, od kdaj mora država članica v primeru upravičenega znižanja davčne osnove plačati obresti od terjatve za vračilo, ki je nastala zaradi tega znižanja. V obravnavanem primeru je družba CRG znižala davčno osnovo leta 2020, plačilo obresti pa zahteva z učinkom za nazaj za leta, v katerih so bili izdani računi (obdobje 2006–2012).

98. Načelo nevtralnosti davčnega sistema DDV zahteva, da se finančne izgube, nastale zaradi vračila presežka DDV, opravljenega po razumnem roku, nadomestijo s plačilom zamudnih obresti.⁵⁵ Enako velja za vračila DDV, ki izhajajo iz znižanja davčne osnove za DDV na podlagi člena 90(1) Direktive o DDV.⁵⁶

99. Kot sem navedla zgoraj (točka 51 in naslednje), lahko davčni zavezanec, če ni podrobnejših določb v nacionalnem pravu, davčno osnovo zniža v določenem roku. Upoštevana je njegova izjava, od kdaj je po njegovem mnenju mogoče sklepati, da gre za „dokončno“ neplačilo. Ta izjava se poda v okviru tekočega davčnega obdobja in nima učinka za nazaj (glej točko 60 in naslednje zgoraj). To pomeni, da se lahko – kot sta nazadnje pravilno navedli bolgarska finančna uprava in Komisija – tudi obresti plačajo šele po tej izjavi.

100. Pred tem je na podlagi člena 63 Direktive o DDV podana pravna podlaga za plačilo DDV. Ta preneha šele, ko dokončno neplačilo postane dovolj verjetno (člen 90 Direktive o DDV). Davčni zavezanec je torej zavezan sporočiti konec tega vnaprejšnjega financiranja in uveljaviti vračilo v okviru odmere DDV. Od takrat je finančna uprava seznanjena z znižano davčno osnovo in svojo obveznostjo vračila. Če ne plača, je v zamudi in mora plačati zamudne obresti.

101. S to rešitvijo se zagotavlja tudi pravna varnost, saj se z njo vsem udeležencem prihrani spor, ki bi se nanašal na preteklost, o tem, kdaj začnejo teči obresti, in s tem o tem, kdaj je terjatev prvič postala „neizterljiva“, če davčni zavezanec takrat očitno ni menil, da je treba znižati davčno osnovo.

⁵⁵ Sodbe z dne 12. maja 2021, technoRent International in drugi (C-844/19, EU:C:2021:378, točka 40); z dne 14. maja 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369), in z dne 28. februarja 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, točka 25).

⁵⁶ Sodba z dne 12. maja 2021, technoRent International in drugi (C-844/19, EU:C:2021:378, točka 41). Glej tudi moje sklepne predloge v zadevi technoRent International in drugi (C-844/19, EU:C:2021:58, točka 31).

102. Glede na navedeno plačila obresti od terjatve za vračilo, ki nastane zaradi znižanja davčne osnove, ni mogoče zahtevati na primer že od datuma opravljene storitve ali izdaje računa (takrat plačilo še ni bilo negotovo v smislu člena 90 Direktive o DDV). Zahtevati ga je namreč mogoče najprej od takrat, ko lahko izvajalec sklepa, da plačilo ne bo več izvedeno, in je o tem podal izjavo v okviru odmere DDV (odgovor na šesto vprašanje).

VI. Predlog

103. Zato predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija), odgovori tako:

1. Člen 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ne nasprotuje razumnemu prekluzivnemu roku, če ta začne teči šele takrat ali po tem, ko je imel davčni zavezanec v primeru celotnega ali delnega neplačila cene možnost znižati davčno osnovo. Prekluzivni rok, ki začne teči na dan opravljene storitve ali izdaje računa, pa ni skladen s členom 90 te direktive. Ne da bi bilo to zakonsko določeno, lahko tak prekluzivni rok začne teči šele od datuma, na katerega je terjatev z verjetnostjo, ki meji na gotovost, dokončno postala neizterljiva.
2. Če se znižanje davčne osnove v primeru neplačila cene pogojuje z obveznostjo popravka pravilnega računa, je to v nasprotju z Direktivo 2006/112.
3. Datum, od katerega lahko davčni zavezanec v primeru celotnega ali delnega neplačila na podlagi člena 90(1) Direktive 2006/112 prvič zniža davčno osnovo, je odvisen od okoliščin v posamezni državi članici in okoliščin posameznega primera, ki jih mora presoditi predložitveno sodišče. Pri tem v skladu z načelom nevtralnosti ni dovoljeno nesorazmerno dolgo vnaprejšnje financiranje davka, če je davčni zavezanec (izvajalec) sprejel ukrepe, ki se lahko zahtevajo od njega, da bi opravil svojo nalogo pobiralca davka za državo. Pogoj za zadnjenavedeno je načeloma, da je ta davčni zavezanec prejemnika storitve neuspešno pozval k plačilu (mu poslal opomin). Niso pa pogoj neuspešen sodni postopek ali začetek oziroma zaključek postopka zaradi insolventnosti nad premoženjem prejemnika storitve.
4. Člen 90(1) Direktive 2006/112 se neposredno uporablja, če država članica uporabi možnost odstopanja iz člena 90(2) te direktive tako napačno, da ne upošteva negotovosti dokončnega neplačila, ampak v celoti izključi znižanje davčne osnove.
5. Zakonska obveznost, v skladu s katero mora izvajalec v primeru, da prejemnik storitve (v celoti ali deloma) ne plača cene, zadnjenavedenega obvestiti o spremembi davčne osnove, da ga spomni na spremembo odbitka, ki jo mora ta morda še izvesti, je zato, ker ni primerna, nesorazmerna. Zato je države članice ne morejo določiti v okviru člena 90 Direktive o DDV.
6. Plačilo obresti od terjatve za vračilo, ki nastane zaradi znižanja davčne osnove, je mogoče zahtevati najprej od takrat, ko lahko izvajalec sklepa, da plačilo ne bo več izvedeno, in je o tem podal izjavo v okviru svoje odmere DDV.