



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 8. junija 2017¹

Zadeva C-246/16

**Enzo Di Maura
proti**

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Commissione tributaria provinciale di Siracusa
(finančno sodišče v pokrajini Siracusa, Italija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Zakonodaja o DDV – Omejitev pravice do zmanjšanja davčne osnove, če pogodbeni partner ne opravi plačila (člen 11(C)(1), drugi stavek, Šeste direktive 77/388/EGS oziroma člen 90(2) Direktive 2006/112/ES) – Polje proste presoje držav članic pri prenosu – Sorazmernost obdobja, v katerem mora podjetnik zagotavljati vnaprejšnje financiranje“

I. Uvod

1. V poslovnem prometu se vedno dogaja, da stranka svojih računov ne poravna pravočasno ali pa jih sploh ne poravna. To je za podjetje že samo po sebi neprijetno, sploh če te terjatve dosežejo določeno višino. Posebej neprijetno postane, če se kljub neplačilu teh računov dolgujejo davki, ki se ravna po znesku računa in ki naj bi jih nosila stranka.

2. Ozadje tega je dejstvo, da država v okviru zakonodaje o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) „svoj“ davek že prejme od podjetja, čeprav davkoplačevalec (prejemnik storitve) tega davka podjetju sploh še ni plačal. Na koncu pride do tega, da mora podjetje do prejema tega plačila DDV vnaprej financirati in s tem državi priznati brezobrestno posojilo. V obravnavanem primeru gre za neplačan račun iz leta 2004.

3. Zato tako rekoč vse države članice določajo ustrezni popravek že nastalega dolga podjetja iz naslova DDV. V Italiji je bilo to do sedaj sicer možno šele po *koncu postopka zaradi insolventnosti*, ki je zadeval prejemnika storitve. V drugih državah je odločilen *začetek postopka zaradi insolventnosti*. Na oboje lahko podjetje vpliva le pogojno. Zato vsekakor lahko mine več let, preden se vnaprejšnje financiranje lahko konča.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

4. Sodišče mora torej v tem postopku iz Italije –² sedaj že drugem – obravnavati eno najpomembnejših vprašanj posrednega pobiranja DDV v pravnih državah. Na koncu bo moralo Sodišče prvič sprejeti odločitev o tem,³ kako dolgo lahko države članice na način, ki je sorazmeren, zavezujejo zasebno podjetje, da na lastne stroške vnaprej financira davek, ki naj ga z ekonomskega vidika ne bi nosilo. Ali mora podjetje dejansko čakati dve, deset ali celo več let, preden mu je vrnjen nastali in že odvedeni DDV? Ali je podjetje pri tem zavezano začeti z ekonomskega vidika morebiti povsem nesmiseln postopek pred sodiščem, da bi lahko dokazalo, da do sedaj neizvršenega plačila za dogovorjeno protistoritev tudi *dokončno* ne bo prejelo?

II. Pravni okvir

A. Pravo unije

5. Okvir prava Unije te zadeve je člen 11(C)(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero⁴ (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki se uporabi za zadevno davčno obdobje. Vsebina te določbe je enaka vsebini sedaj veljavnega člena 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost⁵ (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

6. Člen 90 Direktive o DDV (prejšnji člen 11(C)(1) Šeste direktive) zadeva spremembo 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.“

B. Italijansko pravo

7. Člen 26(2) (v različici, veljavni v času dejanskega stanja) Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto“ (Uredba predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972 z naslovom „Uvedba in ureditev davka na dodano vrednost“ (v nadaljevanju: uredba št. 633/72) določa:

„Če se transakcija, za katero je bil izdan račun, po vknjižbi iz členov 23 in 24 delno ali v celoti razveljavi ali se zmanjša njen obdavčljivi znesek kot posledica izjave o razglasitvi ničnosti, razveljavitve, preklica, razdrtja, odpovedi in podobnega ali kot posledica popolnega ali delnega neplačila zaradi postopkov zaradi insolventnosti ali izvršilnih postopkov z neuspešnim izidom ali kot posledica znižanja plačila ali popustov, določenih s pogodbo, ima dobavitelj blaga ali izvajalec storitev pravico, da v skladu s členom 19 odbije davek, ki ustreza spremembi, in ga vknjiži v skladu s členom 25. Prejemnik ali stranka, ki sta že vknjižila transakcijo v smislu tega zadnjega navedenega člena, morata v tem primeru vknjižiti spremembo v skladu s členoma 23 ali 24, pri čemer se ne sme posegati v njuno pravico do izterjave zneska, plačanega v zameno dobavitelju ali ponudniku.“

2 Drugi postopek iz Italije, gre za zadevo C-202/15 (H3G), je trenutno neuradno prekinjen, saj zadevno predložitevno sodišče zaradi spremenjenih pravnih okvirnih pogojev očitno razmišlja o tem, da bi vprašanje za predhodno odločanje umaknilo. Sodišču je podobno vprašanje postavljeno tudi v postopku v zadevi C-404/16.

3 Drugače kakor v sodbah z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339); z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkultúrárszolgáltató (C-337/13, EU:C:2014:328); z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); z dne 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201); z dne 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), in z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

5 UL 2006, L 347, str. 1.

8. Na drugi strani člen 101(5) Testo Unico delle Imposte sui Redditi (enotno besedilo o davkih od dohodkov, v nadaljevanju: TUIR) določa:

„Izgube premoženja iz odstavka 1 [...] in izgube pri terjatvah, ki se razlikujejo od izgub, ki jih je mogoče odbiti v smislu [...], se lahko odbijejo, če izhajajo iz jasnih in natančnih elementov, ter v primeru izgub pri terjatvah, vsekakor če so proti dolžniku začeti postopki zaradi insolventnosti ali je ta sklenil odobren dogovor o prestrukturiranju dolgov [...]. Za namene tega odstavka se šteje, da je treba proti dolžniku začeti postopek zaradi insolventnosti od datuma izdaje sodne odločbe o razglasitvi stečaja ali sprejetja odločbe o začetku upravnega postopka prisilne likvidacije ali [...].“

9. Poleg tega je predložitveno sodišče sporočilo, da je bil člen 26(2) uredbe št. 633/72 z zakonom št. 208 z dne 28. novembra 2015 sicer spremenjen tako, da je DDV v primeru neplačila cene izrecno dovoljeno odbiti od datuma začetka postopka zaradi insolventnosti. Ta določba pa velja le za postopke zaradi insolventnosti, začete po 31. decembru 2016.

III. Spor o glavni stvari

10. E. di Maura (v nadaljevanju: tožeča stranka) je leta 2004 – očitno po ustrezni dobavi ali opravljeni storitvi v letu 2004 – izdal račun v višini 35.000 EUR, ki ga prejemnica računa – družba Sertenko srl – ni plačala, saj je bilo s sodbo z dne 30. novembra 2004 ugotovljeno, da plačilno ni sposobna. Tožeča stranka je s sklicem na to sodbo 31. decembra 2004 zmanjšala davčno osnovo za ta znesek, pri čemer je spremenila prvotno izdani račun in v skladu s to spremembo znižala davke.

11. Agenzia delle Entrate (davčni urad, Italija) pa je kljub temu za davčno leto 2004 odredil naknadno izterjavo davka od dohodkov, regionalnega obrtnega davka in DDV ter naložil sankcije. Zadevna oseba naj bi namreč lahko v skladu s členom 26(2) uredbe št. 633/72 davek, ki ga je davčnemu uradu plačala vnaprej, v primeru insolventnosti dolžnika dobila povrnjen, le če je z gotovostjo ugotovljeno, da ni na voljo nobenih sredstev in zato njene terjatve ni mogoče izterjati.

12. Tožeča stranka je na Commissione tributaria provinciale di Siracusa (finančno sodišče v pokrajini Siracusa, Italija) vložila tožbo za razveljavitev davčne odločbe. Tožeča stranka meni, da je treba člen 26 uredbe št. 633/72 razlagati tako, da je zmanjšanje davčne osnove v primeru neplačila storitev možno že ob začetku postopka zaradi insolventnosti, saj postopki v zadevah insolventnosti običajno trajajo zelo dolgo. Poleg tega naj bi člen 101(5) TUIR upnika odvezoval obveznosti, da mora dokazati dokončnost izgube, s tem, da je odbitek terjatev, ki se uveljavljajo od podjetij v postopku zaradi insolventnosti, izrecno dovoljen od začetka postopka.

13. Davčna uprava v postopku pred finančnim sodiščem potrjuje ugovore tožeče stranke glede davka od dohodkov in regionalnega obrtnega davka v skladu s členom 101(5) TUIR, ne pa glede DDV. Meni, da nemožnost znižanja DDV izhaja iz ozadja nastanka člena 26 uredbe št. 633/72. Iz tega naj bi izhajalo, da se pogoj neuspešnosti nanaša na postopek zaradi insolventnosti.

14. Dokaz o tem, da postopek zaradi insolventnosti ni bil uspešen, naj bi bil podan šele takrat, ko je razdeljeno premoženje in se izteče rok za izjave glede načrta razdelitve, ali, če načrt razdelitve ni izdelan, ko se izteče rok za pritožbo proti sklepu o ustavitvi postopka zaradi insolventnosti. Ta razlaga člena 26 Uredbe št. 633/72 naj bi bila v skladu s prakso finančne uprave ter nacionalno sodno prakso.

15. Finančno sodišče v pokrajini Siracusa je odločilo, da postopek prekine in začne postopek predhodnega odločanja.

IV. Postopek pred Sodiščem

16. Finančno sodišče v pokrajini Siracusa, ki odloča o sporu, je Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

1. Ali je glede na člena 11(C)(1), in 20(1)(b), drugi stavek, Direktive 77/388/EGS, ki se nanašata na zmanjšanje davčne osnove in na popravek DDV, obračunan za obdavčljive transakcije, v primeru popolnega ali delnega neplačila protistoritve, dogovorjene med strankama, v skladu z načeloma sorazmernosti in učinkovitosti, zagotovljenima s PDEU, in načelom nevtralnosti, ki ureja obračun DDV, da se določajo omejitve, zaradi katerih davčni zavezanec ne more dobiti vrnjenega davka v zvezi s protistoritvijo, ki ni bila plačana v celoti ali delno, ali pa uveljavljanje tega vračila zanj ni ekonomično – tudi s časovnega vidika, povezanega z nepredvidljivim trajanjem postopka zaradi insolventnosti?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je z zgoraj navedenimi načeli združljiv predpis – kot je člen 26(2) uredbe predsednika republike št. 633/1972, v besedilu, veljavnem pred spremembami, uvedenimi s členom 1(126) in (127) zakona št. 208 z dne 28. decembra 2015 – ki za pravico do vračila davka kot pogoj določa zadosten dokaz, da predhodno izvedeni postopki zaradi insolventnosti niso bili uspešni, to je v skladu s sodno prakso in prakso davčnega organa v državi članici Unije izključno po neuspešni končni razdelitvi premoženja oziroma, če do nje ne pride, po sprejetju dokončnega sklepa o ustavitvi postopka zaradi insolventnosti, tudi kadar ti postopki niso razumno ekonomični zaradi zneska uveljavljane terjatve, možnosti njene izterjave in stroškov postopkov zaradi insolventnosti ter ob upoštevanju, da bodo navedeni pogoji lahko izpolnjeni šele več let po začetku postopka zaradi insolventnosti?

17. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložili Italijanska republika, Združeno kraljestvo in Evropska komisija.

V. Pravna presoja

A. Obe vprašanji za predhodno odločanje

1. Splošno

18. Predložitveno sodišče z obema vprašanjema za predhodno odločanje – ki ju je treba preučiti skupaj – na koncu sprašuje, pod katerimi pogoji lahko države članice uporabijo možnost iz člena 11(C)(1), drugi stavek, Šeste direktive (sedanji člen 90(2) Direktive o DDV) in odstopajo od člena 11(C)(1), prvi stavek, Šeste direktive (sedanji člen 90(1) Direktive o DDV).⁶ Konkretno želi izvedeti, ali pravo Unije italijanskemu zakonodajalcu dopušča, da popravek davčne osnove pogojuje z dokazom, da je bil pred tem opravljen postopek zaradi insolventnosti z neuspešnim izidom, čeprav ta lahko traja več kot desetletje.

19. V členu 90(2) Direktive o DDV ni določeno, pod katerimi pogoji se člen 90(1) Direktive o DDV lahko omeji. Odgovor na zgoraj navedeno vprašanje je torej treba izpeljati iz načel zakonodaje o DDV.

⁶ Ker so določbe člena 11(C)(1) Šeste direktive in člena 90 Direktive o DDV vsebinsko enake, prav tako pa tudi nadaljnje, v tem primeru upoštevne določbe, pri čemer pa je zadnje lažje citirati, se iz razlogov poenostavitve v nadaljnjem besedilu uporabljajo aktualne določbe.

20. Zato je najprej treba pojasniti pomen člena 90(1) Direktive o DDV (točka 21 in naslednje). Po tem se bom posvetila izjemi v členu 90(2) Direktive o DDV (točka 32 in naslednje). Pri tem bom utemeljila, zakaj je treba besedilo razlagati ozko. Pri omejitvi možnosti popravka je treba predvsem upoštevati načelo nevtralnosti (točka 40 in naslednje), položaj podjetja v zakonodaji o DDV in njegove temeljne pravice (točka 45 in naslednje). Nato bom navedla merila za sorazmerno uporabo člena 90(2) Direktive o DDV (točka 53 in naslednje).

2. Pomen člena 90(1) Direktive o DDV

21. V izhodišču verjetno – kljub navedbam Združenega kraljestva in Italijanske republike – obstaja enotnost. DDV mora poravnati podjetnik kot oseba, ki je dolžna plačati DDV. Obstaja pa ustaljena sodna praksa Sodišča, da je DDV posredna trošarina, ki jo mora nositi končni potrošnik.⁷ Podjetje kot davčni zavezanec deluje „le“ v vlogi pobiralca davka za državo.⁸

22. Z DDV naj se kot splošno trošarino obdavči zmožnost potrošnika, da *del premoženja* nameni pridobitvi potrošne koristi.⁹ To jasno izhaja iz določbe člena 2(1) Direktive o DDV („za plačilo“), določbe člena 65 Direktive o DDV (nastanek obveznosti obračuna DDV od pred tem prejetega zneska) in predvsem iz določbe člena 73 Direktive o DDV. V skladu s tem davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je *prejel* izvajalec.

23. Sodišče je dosledno¹⁰ 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.“ Če podjetje od končnega potrošnika 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.

24. 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 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.

25. Če pa se v materialno-pravnem 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.

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

⁸ 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).

⁹ Glej na primer sodbi z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točki 20 in 23), in 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“).

¹⁰ Sodba z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19), podobno tudi sodbi z dne 15. oktobra 2002, Komisija/Nemčija (C-427/98, EU:C:2002:581, točka 30), in z dne 16. januarja 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, točka 19), prav tako sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, točka 69).

26. V tem pogledu 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 prejeta plačilo, njegov korelat pa je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec.¹¹

27. Člen 90(1) Direktive o DDV je torej potrebna protiutež načinu obdavčenja, določenemu v členu 63 Direktive o DDV (tako imenovanemu načelu „naj“).¹² Državo članico zavezuje k ustreznemu zmanjšanju davčne osnove.¹³

28. Sodišče je 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.¹⁴

29. Sodišče pa je v sodbi *Almos Agrárkúkereskedelmi* tudi 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.¹⁵

30. Na to se v bistvu nanašajo navedbe Združenega kraljestva in Italijanske republike. Če dejansko drži, da bi bilo popravek v celoti mogoče izključiti, potem bi bil popravek šele po koncu več let trajajočega postopka zaradi insolventnosti v skladu z navedbami Združenega kraljestva še toliko bolj dopusten. Ni pa razvidno, da je Sodišče v sodbi v zadevi *Almos Agrárkúkereskedelmi* dejansko želelo opustiti – po mojem mnenju pravilno – sodbo v zadevi *Goldsmiths*.

31. Zato je treba odločiti, ali člen 90(2) Direktive o DDV državi članici dejansko v celoti daje na voljo, da brez omejitev odstopa od člena 90(1) Direktive o DDV, ali pa morajo biti odstopanja utemeljena.

3. Izjema v členu 90(2) Direktive o DDV

a) Splošno

32. Iz besedila člena 90(2) Direktive o DDV izhaja, da države članice lahko od odstavka 1 odstopajo v primeru celotnega ali delnega neplačila. S tem države članice lahko določijo izjemo od načela popravka. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pa je treba izjeme razlagati ozko.¹⁶

33. Tudi če besedilo člena 90(2) Direktive o DDV dopušča, da države članice lahko v primeru celotnega ali delnega neplačila odstopajo od zmanjšanja davčne osnove, določene v odstavku 1, ta opredelitev – drugače kakor menita Združeno kraljestvo in Italijanska republika – že zato ne more dopuščati popolne izključitve možnosti popravka.

11 Sodbe z dne 3. julija 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 15); z dne 26. januarja 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 27); z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkúkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 22); z dne 3. septembra 2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, točka 37), in z dne 2. julija 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 35).

12 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.

13 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).

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

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

16 Vendar le, če se s tem ohrani namen izjeme. V tem smislu medtem ustaljena sodna praksa Sodišča glede zakonodaje o DDV, glej sodbe z dne 21. marca 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, točka 23); z dne 14. junija 2007, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, točka 16), in z dne 20. junija 2002, *Komisija/Nemčija* (C-287/00, EU:C:2002:388, točka 47), ter moje sklepne predloge v zadevi *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2016:991, točka 41). Sodišče s temi opredelitvami v bistvu ne zahteva ozke, temveč natančno razlago izjem.

34. Popolna izključitev možnosti popravka je namreč nekaj drugega kakor pa odstopanje od takojšnje možnosti popravka in je v nasprotju z zgoraj omenjenim in v členu 90(1) Direktive o DDV uveljavljenim trošarinskim načelom. Popolna izključitev tudi ni *ozka razlaga* pojma „odstopajo“.

b) Smisel in namen izjeme v odstavku 2

35. Tudi smisel in namen izjeme v odstavku 2 govorita proti pooblastilu za izključitev možnosti popravka v primeru celotnega ali delnega neplačila. Iz besedila odstavka 2 je mogoče le slutiti, kaj je bil razlog za to možnost izjeme. Drugače kakor pri popravkih pri preklicu naročila, zavrnitvi ali znižanju cene po dobavi, ki jih odstavek 2 ne zajema, je celotno ali delno neplačilo zgolj *bolj negotovo*.¹⁷

36. Predvsem pravica do plačila (to pomeni terjatev) še naprej obstaja, tako da poznejša plačila niso izključena. Zato je smiselno, da države članice tej negotovosti lahko nasprotujejo z določbami, ki odstopajo od odstavka 1. Izhajajoč iz tega smisla pa se pooblastilo držav članic za odstopanje razteza le na to negotovost, ne pa na vprašanje, *ali* mora priti do popravka. Tudi to torej – v nasprotju z mnenjem Italijanske republike – preprečuje, da bi država članica lahko izključila možnost popravka.

37. Ne morem se strinjati z mnenjem Komisije, da bi odstopanja v skladu z odstavkom 2 lahko bila utemeljena z namenom preprečitve zlorabe. Prvič, zakonodajalec je tako možnost določil v členu 273 in ne v členu 90(2) Direktive o DDV. Drugič, ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV lahko sprejmejo za zagotovitev pravilnega pobiranja davka in preprečevanja utaj, ne smejo preseči tega, kar je nujno potrebno za doseg takih ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV.¹⁸ Objektivna odgovornost izvajalca do določenega roka (v obravnavanem primeru do konca postopka zaradi insolventnosti) bi namreč presegala tisto, kar je potrebno za ohranitev pravic javne blagajne.¹⁹

38. Predvsem ni razvidno, kako bi lahko omejitev popravka davčnega dolga do nastopa določenega dogodka preprečevala zlorabo DDV. Če je popravek dejansko izraz *temeljnega načela Direktive o DDV*, na podlagi katerega davčno osnovo tvori dejansko prejet plačilo, njegov korelat pa je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec,²⁰ potem je odločilno zgolj neplačilo protistoritve.

39. Če ne gre za neplačilo, ampak v resnici za neodplačno dobavo ali neodplačno siceršno storitev, se ta v zakonodaji o DDV v skladu s členoma 16 ali 26 Direktive o DDV šteje za odplačno. Davčna uprava lahko in mora to razmejitev tako ali tako opraviti. S tem zloraba na ravni podjetja, ki je izvajalec, pravzaprav ni možna. Zlorabo bi si bilo torej mogoče zamisliti le na ravni prejemnika storitve, ki je neplačnik, če bi ta kljub neplačilu uveljavljal odbitek. Tako zlorabo pa preprečuje člen 185(2) Direktive o DDV. Ta dosledno dopušča popravek odbitka v primeru podjetja, ki zaradi neplačila ni obremenjeno z DDV.

¹⁷ V tem pogledu ustrezno sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkölterkeskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 25).

¹⁸ Glej le sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 62 in tam navedena sodna praksa).

¹⁹ 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).

²⁰ Sodbe z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 15); z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 27); z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkölterkeskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 22); z dne 3. septembra 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, točka 37), in z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 35).

c) Načelo nevtralnosti v zakonodaji o DDV

40. Pri razlagi člena 90(2) Direktive o DDV je treba poleg tega upoštevati tudi načelo davčne nevtralnosti. Načelo nevtralnosti je temeljno načelo, izhajajoče iz narave trošarine,²¹ in vsebuje dva osnovna elementa.

41. To načelo v okviru pobiranja DDV na eni strani prepoveduje različno obravnavo gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije.²² To postane pomembno v zvezi z odstopanji od obdavčenja v skladu z dogovorjenim plačilom, določenimi v Direktivi o DDV (glej v nadaljevanju točki 56 in 57).

42. Na drugi strani načelo nevtralnosti terja, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo načelno razbremeniti končne obremenitve z DDV,²³ če je podjetniška dejavnost namenjena doseganju (načelno) obdavčljivih transakcij.²⁴

43. 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 popolni²⁵ nevtralnosti DDV.

44. Tudi načelo nevtralnosti torej načelno terja možnost popravka v primeru neplačila protistoritve. Možnost omejitve, določeno v členu 90(2) Direktive o DDV, je treba torej tudi glede na načelo nevtralnosti *razlagati ozko*, treba pa jo je tudi – kakor je Sodišče navedlo v sodbi *Goldsmiths* –²⁶ utemeljiti.

d) Temeljne pravice podjetja v zakonodaji o DDV

45. Poleg tega je treba upoštevati, da je zasebnik (takšna je večina davčnih zavezancev v zakonodaji o DDV) tudi tedaj, kadar dolguje davke, nosilec temeljnih pravic. Obveznost zasebnika, da za državo namesto njene davčne uprave pobira davek od tretjih oseb (prejemnikov storitve), pomeni poseg v njegove temeljne pravice, ki so sedaj določene v Listini o temeljnih pravicah.

46. Vnaprejšnje financiranje DDV zadeva svobodo izbire poklica, svobodo gospodarske pobude in temeljno pravico do lastnine (členi 15, 16 in 17 Listine). Sodišče je tudi že pred začetkom veljavnosti Listine svobodo izbire poklica in svobodo gospodarske pobude štilo v enaki meri kot splošni pravni načeli.²⁷ 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“).

47. Vsaka omejitev teh priznanih pravic in svoboščin mora biti sorazmerna – to velja tudi za čas pred sprejetjem člena 52(1) Listine. Zato je treba najprej preučiti, kako dolgo je poseg v obliki vnaprejšnjega financiranja (pobiranje in odvajanje tujih davkov brez prejema denarnega zneska od davkoplačevalca) sorazmeren. Komisija v tem pogledu ustrezno izraža pomisleke glede dolžine trajanja končnega postopka zaradi insolventnosti v Italiji.

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

22 Sodbe z dne 7. septembra 1999, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, točka 20); z dne 16. oktobra 2008, *Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, točka 30), in z dne 11. junija 1998, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, točka 22).

23 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).

24 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 sklepi predlogi v zadevi *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, točka 25).

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

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

27 Sodba z dne 14. maja 1974, *Nold/Komisija* (4/73, EU:C:1974:51, točka 14).

48. Načelo sorazmernosti, ki sodi k splošnim načelom prava Unije, za ravnanje države zahteva, da je obremenilni ukrep „primeren, nujen in sorazmeren s ciljem, ki ga uresničuje“^{28 29}.

49. Pobiranje davka od podjetnika *pred* prejemom plačila pa vsekakor ni nujno za doseg namena zakona. Namen zakona je obdavčitev potrošnika, ko mu je *za plačilo* dobavljeno blago ali opravljena siceršnja storitev (člen 2(1) Direktive o DDV). Milejše in enostavnejše ter enako učinkovito sredstvo za to je obdavčitev konkretnih dejanskih prejetih plačil.

50. Načelo sorazmernosti poleg tega zahteva, da se od podjetja kot „pobiralca davka za državo“ ne sme zahtevati več od tistega, kar podjetje zmore. Njegova (finančna) zmožnost pa je – pri posredni trošarini – načeloma omejena na tisto, kar je tudi uspelo pobrati od dejanskega davkoplačevalca. Tistega, kar podjetje ni moglo pobrati, mora vnaprej financirati iz lastnega premoženja. Namen DDV pa ni obdavčenje premoženja davčnega zavezanca.

51. V tem pogledu menim, da je nujno, da se pri davčnem dolgu pri posrednem davku izhaja iz *izvajalčevega prejema tega izdatka*, saj je le tedaj izvajalec tudi objektivno v položaju, da lahko poplača svoj davčni dolg in odvede ta (prejeti) DDV. Od tega odstopa obdavčenje po zgolj dogovorjenem plačilu (načelo „naj“), ki brez določbe člena 90(1) Direktive o DDV ne bi bilo sorazmerno.

52. Tudi zato je treba člen 90(2) Direktive o DDV nujno razlagati ozko. Države članice sicer lahko odstopajo od *takojšnjega* popravka v primeru celotnega ali delnega neplačila, določenega v členu 90(1) Direktive o DDV. To pa lahko v skladu s sodbo Goldsmiths³⁰ storijo le na *sorazmeren način*, ki upošteva naravo DDV kot trošarine, načelo nevtralnosti in temeljne pravice podjetja.

4. Utemeljitev odstopanja v smislu člena 90(2)

a) Avtonomna razlaga položajev, ki zadevajo popravek

53. Odločilno vprašanje torej ni, ali država članica lahko izključi popravek v primeru neplačila. Tega glede na zgornje ugotovitve ne more storiti. Odločilno je, do kdaj je odstopanje od popravka v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV *utemeljeno* ali obratno, najkasneje kdaj je treba davčnemu zavezancu v primeru celotnega ali delnega neplačila priznati možnost popravka v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV.

54. V obravnavanem primeru je osrednje vprašanje, ali italijanski zakonodajalec lahko popravek onemogoča toliko časa, dokler ni (*dokončno*) ugotovljena ugasnitev terjatve s končanjem postopka zaradi insolventnosti (kar lahko traja tudi več kot deset let), ali pa je treba popravek omogočiti že tedaj, ko s plačilom *po vsej verjetnosti* (v primernem času) ni več mogoče računati.

²⁸ V zvezi z opredelitvijo glej moje sklepne predloge v zadevi G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, točka 98), oprte na francoski Conseil constitutionnel, odločbi št. 2015-527 QPC z dne 22. decembra 2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC, točki 4 in 12) in št. 2016-536 QPC z dne 19. februarja 2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC, točki 3 in 10); podobno francoski Conseil d'État, sodba št. 317827 z dne 26. oktobra 2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); glej tudi Bundesverfassungsgericht (nemško zvezno ustavno sodišče), BVerfGE 120, 274, 318 in 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, točka 218).

²⁹ Glej na primer sodbo z dne 4. maja 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, točka 48 in tam navedena sodna praksa); podobno glede zakonodaje o DDV sodbe z dne 2. septembra 2015, CGIL in INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, točka 24); z dne 26. aprila 2012, Komisija/Nizozemska (C-508/10, EU:C:2012:243, točka 75), in z dne 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, točka 48 in naslednje).

³⁰ Sodba z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

55. To vprašanje je pravo vprašanje s področja zakonodaje o DDV, na katero je treba odgovoriti neodvisno od drugih vrst davka ali celo bilančno-pravnih ocen. Z vidika zakonodaje o DDV ni možna analogna uporaba italijanske zakonodaje o davku na dobiček. Drugačna določba v italijanski zakonodaji o davku na dobiček zato ne škodi. Kljub temu mora biti tako davčni upravi kot tudi davčnemu zavezancu omogočeno, da ob zagotovitvi pravne varnosti lahko presojata, kdaj najkasneje se opravi popravek nastalega dolga iz naslova DDV v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV.

b) Enako obravnavanje vseh podjetij

56. Pri razlagi člena 90(2) Direktive o DDV je treba upoštevati tudi člen 66(b) ter člen 194 in naslednje v povezavi z načelom enakega obravnavanja (to je sedaj določeno tudi v členu 20 Listine o temeljnih pravicah). To terja, da mora biti popravek omogočen v *primernem roku*.

57. V skladu s členom 66(b) Direktive o DDV lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za določene kategorije davčnih zavezancev nastane „ob prejemu plačila“ (obdavčenje po načelu „je“). Države članice so to možnost vsaj deloma uporabile. Dalje, upoštevati je treba tudi storitve, za katere Direktiva o DDV določa ali dopušča obrnjeno davčno obveznost, pri kateri se davčni dolg prevali na prejemnika storitve (člen 194 in naslednji Direktive o DDV). Podjetjem, ki opravljajo takšne transakcije – na primer storitve za podjetja, ki imajo sedež v tujini – DDV ni treba vnaprej financirati.

58. Podjetje, ki mora v okviru obdavčenja po načelu „naj“ – to pomeni pri nastanku obveznosti obračuna DDV ne glede na prejem plačila – davke plačati vnaprej prek daljšega časovnega obdobja, bi bilo namreč v očitno slabšem konkurenčnem položaju v razmerju do podjetja, ki sodi na področje uporabe obdavčenja po načelu „je“ in ki mora davke odvesti šele po prejemu plačila. Enako bi veljalo za podjetja, ki opravljajo le transakcije, pri katerih se ob upoštevanju obrnjene davčne obveznosti davčni dolg prevali na prejemnika storitve. Tak slabši konkurenčni položaj je utemeljen, le če obdobje vnaprejšnjega financiranja ni predolgo.

c) Primerjava: popravek v primeru, da storitev ni opravljena

59. Za možnost popravka v primernem roku v primeru neplačila protistoritve govori tudi primerjava z možnostjo popravka davčnega dolga, kadar storitev v celoti ni opravljena in ni izvršeno plačilo. Tu iz sodne prakse Sodišča izhaja,³¹ da je tudi davčni dolg, ki izhaja iz napačno izdanega računa (člen 203 Direktive o DDV), mogoče popraviti, na primer, kadar račun izkazuje odplačno storitev, ki dejansko ni bila opravljena.

60. Sodišče je ocenilo, da je davčni dolg izdajatelja računa na podlagi zgolj nevarnosti izgube davčnih prihodkov prek napačno izdanega računa le zato združljiv s sistemom DDV, če in ker obstaja *možnost popravka te odgovornosti za nevarnost*.³² Ta koristi celo izdajatelju računa, ki je v slabi veri, če je nevarnost izgube davčnih prihodkov odpravljena.³³

61. Enako mora še toliko bolj veljati, če je račun izdan pravilno, vendar pa opravljena storitev ni bila plačana in prav tako ne obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov. Nevarnost je tu po eni strani izključena, dokler dejanski davkoplačevalec računa še ni plačal, zaradi česar DDV v materialnem smislu še ni dolgovan (glej točko 23). Po drugi strani je izključena nevarnost neupravičenega odbitka od prejemnika storitve, ki te ni plačal, saj države članice v skladu s členom 185(2), drugi stavek, Direktive o DDV od tega lahko zahtevajo popravek opravljenega odbitka.

³¹ Sodba z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 58 in naslednje).

³² Sodba z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 57 in naslednje).

³³ Sodba z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točki 60 in 63), potrjena s sodbama z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 35), in z dne 6. novembra 2003, Karageorgou in drugi (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, točka 50).

d) Odstopanja v skladu s členom 90(2) Direktive o DDV

62. Pojasniti je torej treba „le“ še konkretne pogoje za dopustna odstopanja v skladu s členom 90(2) Direktive o DDV. Sodišče je v sodbi Goldsmiths³⁴ utemeljitev sicer omenilo, vendar pa v zvezi z njo ni navedlo konkretnih zahtev.

63. Člen 90(2) Direktive o DDV odstopanja od zmanjšanja davčne osnove v skladu z odstavkom 1 določa le z namenom upoštevanja negotovosti „dokončnega“ neplačila (glej točko 35 in naslednje). Ta negotovost v primerih celotnega ali delnega neplačila pa se lahko upošteva tudi z naknadnim povečanjem davčne osnove, če je plačilo vendarle še opravljeno.

64. Če pozneje (na primer med ali po koncu postopka zaradi insolventnosti) vendarle še pride do plačila podjetju, je treba davčni dolg v tem trenutku ponovno ustrezni povečati. To izhaja že iz člena 73 Direktive o DDV, v skladu s katerim davčna osnova zajema vse, kar prejemnik storitve plača za transakcije. Ustrezno velja za s tem ujemajoči popravek odbitka prejemnika v skladu s členom 185 Direktive o DDV.

65. Zmanjšanje davčne osnove ob pridržku povečanja v primeru vendarle še opravljenega plačila je enako primerno milejše sredstvo, kar zadeva pravilno obdavčenje končnega potrošnika, kot pa večletna obveznost pobiralca davka, da do začetka ali celo do konca postopka zaradi insolventnosti zagotavlja vnaprejšnje financiranje.³⁵

66. V tem pogledu niti besedilo niti smisel in namen člena 90(2) Direktive o DDV ne dopuščajo razlage, v skladu s katero je mogoče popravek izključiti, dokler do plačila ne bo prišlo z verjetnostjo, ki meji na gotovost – to pomeni šele po začetku ali koncu postopka zaradi insolventnosti. V zakonodaji o DDV, drugače kakor meni Komisija in očitno tudi Združeno kraljestvo, namreč ne pride v poštev razlikovanje med terjatvami, za katere je dokončno ugotovljeno, da ne bodo poplačane, in terjatvami, pri katerih ne gre za tak položaj.

67. 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.³⁶ Poleg tega zakonodaja o DDV ne izhaja iz izvršljivosti terjatve, kakor obdavčenje plačila napitnine,³⁷ preplačil, do katerih pride pomotoma, ali plačila častnega dolga.³⁸

68. Tudi po koncu postopka zaradi insolventnosti – to Komisija očitno šteje za primer dokončne ugasnitve terjatve – ni izključeno, da bo tretja oseba (namerno ali pomotoma) še plačala podjetju izvajalcu. To bi potem vodilo do ustreznega dolga iz naslova DDV. Tudi to potrjuje, da z vidika zakonodaje o DDV ni dokončne gotovosti, da do plačila ne bo več prišlo. Vedno obstaja le *določena verjetnost*, ki narašča predvsem s trajanjem neplačila.

³⁴ Sodba z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 18).

³⁵ Od uslužbenca davčne uprave nihče ne pričakuje, da bo davčni dolg davčnih zavezancev, ki jim je odmeril davek, najprej vnaprej financiral iz lastnih sredstev.

³⁶ Tako se je že zgodilo, da je banka poravnala terjatve obrtnikov, katerih naročnik je postal plačilno nesposoben, da bi preprečila nadaljnjo škodo za njen imidž – glej primer pred Bundesfinanzhof (nemško zvezno finančno sodišče, BFH), sodba z dne 19. oktobra 2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

³⁷ Sodba z dne 29. marca 2001, Komisija/Francija (C-404/99, EU:C:2001:192, točka 40 in naslednje).

³⁸ Sodba z dne 17. septembra 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, točka 21 in naslednje).

69. Menim, da ob upoštevanju temeljnih pravic podjetja, načela sorazmernosti in načela nevtralnosti vnaprejšnje *večletno* financiranje DDV ne pride v poštev. Odločilno je lahko le, ali terjatve prek daljšega obdobja ni mogoče uveljaviti. Za nemožnost uveljavitve gre pri tem lahko že takrat, kadar dolжник resno in dokončno zavrača izvedbo plačila. Če dolжник na primer izrecno ugovarja obstoju terjatve ali njeni višini, potem že obstaja višja stopnja verjetnosti, da terjatve dlje časa ne bo mogoče uveljaviti ali pa je ne bo mogoče uveljaviti v celotnem znesku.

70. Na drugi strani je v primeru posrednega pobiranja davkov država odvisna od „izterjave“ DDV prek podjetnika. Ta lahko v določeni meri z izbiro pogodbenega partnerja in dogovorom o predplačilu vpliva na tveganje neplačila. Davčni dolg podjetja v razmerju do države tudi ne more biti odvisen od (subjektivno presojane) kakovosti oporekanja dolžnika, ampak le od *objektivnih meril*. Kot taka merila pa na koncu spet pridejo v poštev le ukrepi, za katere je odgovoren davčni zavezanec in ki so sprejemljivi.

71. Katere ukrepe je z vidika sprejemljivosti mogoče zahtevati od podjetja v vsaki državi članici, preden to lahko davčni dolg zaradi neplačila protistoritve popravi, je odvisno od tamkajšnjih okoliščin, zato tega Sodišče ne more abstraktno določiti vnaprej. Predložitveno sodišče mora namreč v nacionalnem pravu določeno odstopanje od načelne obveznosti popravka v posameznem primeru presojati v okviru skupnega tehtanja oziroma ga mora uporabiti v skladu z zadevno direktivo. Sodišče pa lahko predložitvenemu sodišču za to posreduje napotke.

72. Tako je sorazmerno, če država članica zahteva določene dokaze za verjetnost, da plačilo dlje časa ne bo izvršeno. Začetek postopka zaradi insolventnosti bi bil tak dokaz. Vendar pa lahko do položaja neplačila, ki ga je treba upoštevati v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV, pride že precej prej, na primer, če dolжник v okviru sodnega izvršilnega postopka terjatvi nasprotuje. Sorazmerna bi bila tudi določitev primerne roka za neplačilo (na primer šest mesecev po izdaji računa), od izteka katerega bi bilo mogoče govoriti o neplačilu v smislu člena 90(1) Direktive o DDV.

73. Ali je od davčnega zavezanca mogoče zahtevati, da začne sodni izvršilni postopek, je odvisno predvsem od stroškovne obremenitve, ki iz tega izhaja. Obveznost sodne izterjave terjatev, ki so morebiti brez vrednosti, v korist države, kar povzroči *znatne stroške*, načeloma ni združljiva niti z načelom nevtralnosti niti z načelom sorazmernosti. Kakor meni tudi Komisija to zadeva predvsem (vendar ne le) terjatve majhne vrednosti. Tu bi bila možnost odstopa te terjatve državi verjetno sorazmernejše sredstvo.

74. Začetek poenostavljenega in cenovno ugodnega oblastnega izvršilnega postopka v obliki postopka s plačilnim nalogom pred popravkom davčne osnove pa se na drugi strani na splošno zdi sorazmeren. To vsaj načelno velja, če ni indicev za to, da ta postopek tako ali tako ne bo uspešen oziroma ekonomičen. Zahteva, da se mora končati postopek zaradi insolventnosti, pa na podlagi njegovega trajanja in dejstva, da davčni zavezanec nanj lahko le malo vpliva ali pa sploh ne more, vsekakor ni sorazmerna.

B. Sklep

75. Člen 90(2) Direktive o DDV na koncu državam članicam omogoča upoštevanje posebnosti, ki zadevajo negotovosti v primeru neplačila, s tem, da se šele v določenih okoliščinah (na primer po izteku roka ali določenih ukrepih davčnega zavezanca, ki niso bili uspešni) lahko izhaja iz tega, da plačilo s precejšnjo gotovostjo dolgo ne bo izvršeno. V poštev pa ne pride izključitev popravka davčne osnove.

76. Poleg tega temeljne pravice davčnega zavezanca, načelo sorazmernosti, narava DDV in predvsem načelo nevtralnosti nasprotujejo omejitvi popravka davčne osnove, ki se navezuje na dogodke, na katere davčni zavezanec ne more avtonomno vplivati – na primer na konec ali začetek postopka zaradi insolventnosti.

VI. Predlog

77. Sodišču zato predlagam, naj na obe vprašanji, ki mu ju je v predhodno odločanje predložilo finančno sodišče v pokrajini Siracusa (Italija) skupno odgovori tako:

Nesorazmerne omejitve možnosti popravka davčne osnove v skladu s členom 11(C)(1), drugi stavek, Direktive 77/388 niso dopustne. Države članice pa lahko upoštevajo posebnosti, ki zadevajo negotovosti v primeru neplačila, s tem, da davčnemu zavezancu naložijo določene sprejemljive ukrepe. Zahteva, da se v zvezi s prejemnikom storitve konča postopek zaradi insolventnosti, pa pomeni nesorazmerno omejitev.