



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 8. maja 2019*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člena 90 in 273 – Celotno ali delno neplačilo zneska, dolgovanega za transakcijo, ki je predmet DDV, od dolžnika – Davčna osnova – Zmanjšanje – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti“

V zadevi C-127/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika) z odločbo z dne 18. januarja 2018, ki je na Sodišče prispela 16. februarja 2018, v postopku

A-PACK CZ s. r. o.

proti

Odvolací finanční ředitelství,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik senata, C. Toader, sodnica, A. Rosas, L. Bay Larsen in M. Safjan, sodniki,

generalni pravobranilec: E. Tanchev,

sodni tajnik: M. Aleksejev, vodja oddelka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. januarja 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za A-PACK CZ s. r. o. R. Cholenský in F. Hejl, advokáti,
- za l’Odvolací finanční ředitelství T. Rozehnal, agent,
- za češko vlado M. Smolek, J. Vlácil in O. Serdula, agenti,
- za poljsko vlado B. Majczyna in A. Kramarczyk – Szaładzińska, agenta,
- za Evropsko komisijo M. Salyková, J. Jokubauskaitė in R. Lyal, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: češčina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti ter člena 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo A-PACK CZ s. r. o. in Odvolací finanční ředitelství (direktorat za davčne pritožbe, Češka republika), ker je ta organ navedeni družbi zavrnil popravek zneska davka na dodano vrednost (DDV) za neporavnane terjatve, ki se zaradi insolventnosti dolžnika štejejo kot neizterljive.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 73 Direktive 2006/112 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.“

- 4 Člen 90 te direktive določa:

„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.“

- 5 Člen 273 navedene direktive 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.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Češko pravo

- 6 Pravica do popravka zneska davka v primeru terjatev do dolžnikov v postopku zaradi insolventnosti je bila v zakon št. 235/2004 o davku na dodano vrednost uvedena z zakonom št. 47/2011 (v nadaljevanju: zakon o DDV), katerega preambula določa:

„Zaradi negativnega razvoja gospodarskega položaja se uvede nova možnost popravka zneska izstopnega davka v primeru terjatev do dolžnikov (kupcev), ki so predmet postopka zaradi insolventnosti. Ta predlog se aktivno odziva na trenutne gospodarske razmere in je protikrizni ukrep s ciljem, da pomaga podjetjem, katerih denarni tok se zmanjšuje zaradi neizterljivih terjatev do insolventnih podjetij.

Zaradi posledic svetovne finančne krize je vedno več podjetij, ki so v stečajnem postopku in niso več sposobna izpolniti svojih obveznosti do upnikov (dobaviteljev). Mnogi dobavitelji (upniki) niso več sposobni izterjati vseh terjatev, ki jih imajo do pridobiteljev (dolžnikov). Ta okoliščina negativno vpliva na gospodarski položaj doslej ‚trajnostnih‘ podjetij.

Na podlagi te določbe bo zato imel upnik (dobavitelj) pravico popraviti znesek izstopnega davka, če mu pridobitelj (dolžnik) ni plačal dobavljenega blaga ali opravljene storitve in če je stečajno sodišče sprožilo postopek zaradi insolventnosti pridobitelja. [...]

Ta predlog je popolnoma v skladu s členoma 90 in 185 [Direktive 2006/112]. Podobna ureditev se uporablja v najmanj 12 državah članicah Evropske unije. Ta ureditev se v različnih oblikah izvaja v naslednjih državah članicah: Belgija, Luksemburg, Danska, Nemčija, Francija, Portugalska, Irska, Avstrija, Italija, Grčija, Latvija in Velika Britanija.“

- 7 Člen 44(3) zakona o DDV, ki se nanaša na popravek zneska davka v zvezi s terjatvami dolžnikov, ki so predmet postopka insolventnosti, določa:

„Upnik lahko popravi znesek izstopnega davka najprej v davčnem letu, v katerem so bili izpolnjeni pogoji, določeni v odstavku 1. Popravek ni mogoč [...], če je dolžnik prenehal biti davčni zavezanec.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 8 A–PACK CZ je češka družba, zavezanica za DDV, katere ena od poslovnih strank, družba Delpharmea Nutraceuticals, a.s., je bila predmet postopka zaradi insolventnosti, ki je bil zoper njo uveden 27. maja 2009.
- 9 V svoji davčni napovedi za četrto četrtletje davčnega leta 2011 je družba A–PACK CZ zahtevala povračilo v znesku 539.822 čeških kron (CZK) (približno 21.000 EUR) predvsem zaradi popravka zneska DDV zaradi neporavnanih terjatev te družbe za dobave blaga in opravljanje storitev v obdobju od 30. oktobra 2008 do 2. februarja 2009.
- 10 Finanční úřad pro Prahu 9 (finančni urad št. 9 za Prago, Češka republika) je z odločbo z dne 17. aprila 2012 omejil znesek, ki ga je zahtevala družba A–PACK CZ, na 41.211 CZK (približno 1.600 EUR), ker naj člen 44(3) zakona o DDV ne bi dopuščal popravka zneska davka, če je dolžnik prenehal biti davčni zavezanec, kar je za družbo Delpharmea Nutraceuticals veljalo od 3. novembra 2011 dalje.
- 11 Družba A–PACK CZ je zoper ta sklep vložila upravno pritožbo pri direktoratu za davčne pritožbe, ki je njeno pritožbo zavrnil.
- 12 Družba A–PACK CZ je pri Městský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi, Češka republika) vložila tožbo za odpravo zavrnilne odločbe, ki jo je to sodišče zavrnilo.

- 13 V teh okoliščinah je družba A–PACK CZ pri predložitvenem sodišču, Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče), zoper zadnjenavedeno zavrnilno odločbo vložila kasacijsko pritožbo. Trdi, da pogoj, ki se nanaša na status davčnega zavezanca in ki je določen v členu 44(3) zakona o DDV, ni le v nasprotju s členom 90 Direktive 2006/112, temveč pomeni tudi prepovedano državno pomoč.
- 14 Predložitveno sodišče meni, da trditev družbe A–PACK CZ v zvezi z obstojem državne pomoči ni mogoče sprejeti. Pogoj, ki se nanaša na ohranitev dolžnikovega statusa davčnega zavezanca in ki je določen v členu 44(3) zakona o DDV, pa je po mnenju navedenega sodišča v nasprotju s členom 90 Direktive 2006/112, ker ta lahko onemogoči popravek davčne osnove davčnega zavezanca upnika, ne da bi bilo to utemeljeno z negotovostjo glede dokončnosti neplačila.
- 15 V teh okoliščinah je Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali je mogoče člen 90(2) [Direktive 2006/112/ES] razlagati tako, da je z njim – ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti in načela sorazmernosti – državam članicam dovoljeno, da z odstopajočo ureditvijo določijo pogoje, v skladu s katerimi je za nekatere primere izključeno zmanjšanje davčne osnove v primeru celotnega ali delnega neplačila?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je nacionalna zakonodaja v nasprotju z namenom člena 90 [Direktive 2006/112], če se z njo zavezancem za davek na dodano vrednost ne omogoči popravka zneska davka v primerih nastanka obveznosti obračuna davka na obdavčljivo dobavo drugemu davčnemu zavezancu, ki je to dobavo plačal le delno ali je sploh ni plačal in ki je nato prenehal biti zavezanec za davek na dodano vrednost?“

Vprašanji za predhodno odločanje

- 16 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 90 Direktive 2006/112 v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki določa, da davčni zavezanec v primeru celotnega ali delnega neplačila zneska, dolgovanega za transakcijo, ki je predmet DDV, od svojega dolžnika ne more popraviti davčne osnove za ta davek, če navedeni dolžnik ni več davčni zavezanec za DDV.
- 17 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, člen 90(1) Direktive 2006/112, ki se nanaša na preklic naročila, zavrnitev ali celotno oziroma delno neplačilo ali znižanje cene po dobavi, ki je povzročila plačilo davka, države članice zavezuje, da zmanjšajo davčno osnovo in torej znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko davčni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila. Ta določba je izraz temeljnega načela Direktive 2006/112, na podlagi katerega davčno osnovo tvori dejansko prejeta plačila, 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 (glej zlasti sodbo z dne 6. decembra 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 18 Res je, da člen 90(2) te direktive državam članicam omogoča odstopanje od tega pravila pri celotnem ali delnem neplačilu cene transakcije.
- 19 Vendar, kot je Sodišče že rzsodilo, možnost odstopanja v primeru celotnega ali delnega neplačila temelji na zamisli, da je lahko neplačilo protivrednosti v nekaterih okoliščinah in zaradi pravnega položaja v zadevni državi članici težko preveriti ali pa je zgolj začasno (glej v tem smislu sodbe z dne 3. julija 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, točka 18; z dne 23. novembra 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 17, in z dne 22. februarja 2018, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, točka 37).

- 20 Iz tega sledi, da mora biti izvrševanje te možnosti odstopanja utemeljeno, zato da ukrepi, ki jih sprejmejo države članice za njeno izvajanje, ne izničijo cilja davčnega usklajevanja, ki se uresničuje z Direktivo 2006/112 (glej v tem smislu sodbe z dne 3. julija 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, točka 18; z dne 23. novembra 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 18, in z dne 22. februarja 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, točka 38), in da slednjim ne more dovoliti, da v primeru neplačila preprosto izključijo zmanjšanje davčne osnove za DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 23. novembra 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, točki 20 in 21).
- 21 To ugotovitev potrjuje namenska razlaga člena 90(2) Direktive 2006/112. Namreč, čeprav je za države članice pomembno, da se lahko borijo proti negotovosti glede neplačila računa ali njegove dokončnosti, pa ta možnost odstopanja ne sme presežati te negotovosti in se zlasti ne sme nanašati na vprašanje, ali je mogoče, da se v primeru neplačila davčna osnova zmanjša (sodbi z dne 23. novembra 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 22, in z dne 22. februarja 2018 T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, točka 40).
- 22 Poleg tega bi bilo priznanje možnosti državam članicam, da izključijo vsakršno zmanjšanje davčne osnove za DDV, v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, iz katerega zlasti izhaja, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo v celoti razbremeniti davka, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, za katere se plača DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 23. novembra 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23).
- 23 V obravnavani zadevi zahtevajo, kot je ta, določena z nacionalno zakonodajo v postopku v glavni stvari, ki popravek davčne osnove za DDV pogojuje z okoliščino, da dolžnik ni prenehal biti davčni zavezanec, ni mogoče utemeljiti s potrebo po upoštevanju negotovosti glede dokončnosti zadevnega neplačila.
- 24 Namreč, kot je poleg tega v pisnem stališču v bistvu poudarila Evropska Komisija, je okoliščina, da je dolžnik prenehal biti davčni zavezanec, v okviru postopka zaradi insolventnosti bolj – nasprotno – element, ki bi lahko potrdil dokončnost neplačila.
- 25 Glede vprašanja, ali se – kot zatrjuje češka vlada v pisnem stališču, v katerem se sklicuje zlasti na točko 33 sodbe z dne 26. januarja 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40) – taka zahteva lahko šteje za skladno s členom 90(2) Direktive 2006/112, saj zasleduje cilje zagotavljanja pravilnega pobiranja DDV, preprečevanja utaj in odpravljanja tveganja izgub davčnih prihodkov, je treba opozoriti, da takšni cilji ne dopuščajo delovanja v nasprotju z namenom in sistematiko te določbe in utemeljitve odstopanja od člena 90(1) te direktive iz drugih razlogov, kot so tisti v zvezi z negotovostjo glede neplačila ali njegove dokončnosti.
- 26 Podobno iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja – čeprav člen 273 Direktive 2006/112, ki ga Češka republika prav tako navaja v podporo svoji razlagi, državam članicam omogoča, da določijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanja utaj – da lahko takšni ukrepi načeloma odstopajo od spoštovanja pravil o davčni osnovi samo v okviru omejitev, ki so nujno potrebne za doseganje tega posebnega cilja, saj morajo čim manj vplivati na cilje in načela Direktive 2006/112 in se ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 6. decembra 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, točka 33 in navedena sodna praksa), ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije na tem področju.
- 27 V obravnavani zadevi iz spisa, predloženega Sodišču, ni razvidno, da bi dovolitev davčno zavezanemu upniku, kot je družba A–PACK CZ, da svojo davčno osnovo za DDV zmanjša v primeru neplačila svoje terjatve od insolventnega dolžnika, ki je medtem prenehal biti davčni zavezanec, predstavljala posebno nevarnost goljufije ali davčne utaje. Poleg tega dejstvo, da se v takem primeru izključi vsaka možnost zmanjšanja te davčne osnove in da se takemu davčno zavezanemu upniku naloži breme zneska DDV, ki ga ni prejel v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, vsekakor presega meje, nujno potrebne za doseganje ciljev, določenih v členu 273 Direktive 2006/112.

- 28 Ob upoštevanju navedenega je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 90 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki določa, da davčni zavezanec v primeru celotnega ali delnega neplačila zneska, dolgovanega za transakcijo, ki je predmet DDV, od svojega dolžnika ne more popraviti davčne osnove za ta davek, če navedeni dolžnik ni več davčni zavezanec za DDV.

Stroški

- 29 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki določa, da davčni zavezanec v primeru celotnega ali delnega neplačila zneska, dolgovanega za transakcijo, ki je predmet davka na dodano vrednost (DDV), od svojega dolžnika ne more popraviti davčne osnove za ta davek, če navedeni dolžnik ni več davčni zavezanec za DDV.

Podpisi