



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 23. novembra 2017*

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Davčna osnova – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člen 11(C)(1), drugi pododstavek – Omejitev pravice do zmanjšanja davčne osnove, če pogodbeni partner ne opravi plačila – Polje proste presoje držav članic pri prenosu – Sorazmernost obdobja, v katerem mora podjetnik zagotavljati vnaprejšnje financiranje“

V zadevi C-246/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Commissione tributaria provinciale di Siracusa (sodišče za davčne zadeve v pokrajini Siracusa, Italija) z odločbo z dne 7. marca 2016, ki je na Sodišče prispela 28. aprila 2016, v postopku

Enzo Di Maura

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, J.-C. Bonichot (poročevalec), A. Arabadjiev, S. Rodin in E. Regan, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,
- za vlado Združenega kraljestva J. Kraehling in G. Brown, agentki, skupaj z E. Mitrophanous, barrister,
- za Evropsko komisijo F. Tomat in M. Owsiany-Hornung, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. junija 2017

izreka naslednjo

* Jezik postopka: italijanščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 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 odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) ter načel sorazmernosti, učinkovitosti prava Unije in nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Enzom Di Mauro in Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (davčna uprava – urad v pokrajini Siracusa, Italija) (v nadaljevanju: davčna uprava) v zvezi z odmerno odločbo za davčno leto 2004 in glede zmanjšanja davčne osnove za DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 11(C)(1) Šeste direktive, ki ureja zmanjšanje davčne osnove, določa:

„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.

Države članice lahko odstopajo od tega pravila v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

Italijansko pravo

- 4 Člen 26 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (uredba predsednika republike št. 633 o uvedbi in ureditvi davka na dodano vrednost) z dne 26. oktobra 1972 (GURI št. 292 z dne 11. novembra 1972) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: uredba predsednika), naslovljen „Sprememba davčne osnove ali davka“, v odstavku 2 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 razglasitve 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 zadnjenavedenega člena, morata v tem primeru vknjižiti spremembo v skladu s členoma 23 ali 24, pri čemer se ne sme posegati v njuno pravico do vračila zneska, plačanega v zameno dobavitelju ali ponudniku.“

- 5 Predložitveno sodišče navaja, da so italijanski upravni organi in italijanska sodišča to določbo dosledno razlagali tako, da mora davčni zavezanec za zmanjšanje davčne osnove v primeru neplačila dokazati, da postopek zaradi insolventnosti ni bil uspešen, kar je mogoče šele takrat, ko se izteče rok za izjave glede morebitnega načrta razdelitve, ali, če načrt razdelitve ni izdelan, ko se izteče rok za pritožbo proti sklepu o končanju postopka zaradi insolventnosti.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 6 E. Di Maura je, potem ko je bila za eno od njegovih strank razglašena plačilna nesposobnost, ne da bi ta plačala račun v znesku 35.000 EUR, ustrezno zmanjšal davčno osnovo za DDV, do česar je bil po njegovem mnenju upravičen na podlagi zgoraj navedenih določb uredbe predsednika.
- 7 Davčna uprava tega popravka ni odobrila z obrazložitvijo, da je ta mogoč šele po neuspelem postopku zaradi insolventnosti ali posamičnem izvršilnem postopku, torej ko je gotovo, da terjatev ne bo poplačana, ne pa že zgolj po izdaji sodbe o ugotovitvi plačilne nesposobnosti, kakršna je bila izdana glede dolžnika E. Di Maure.
- 8 Zadnjenavedeni je začel postopek pred Commissione tributaria provinciale di Siracusa (sodišče za davčne zadeve v pokrajini Siracusa, Italija) in zatrjeval, da je zmanjšanje davčne osnove v primeru neplačila protivrednosti nasprotno možno že ob razglasitvi plačilne nesposobnosti dolžnika.
- 9 Navedeno sodišče dvomi o skladnosti zgoraj navedene določbe uredbe predsednika z načeli sorazmernosti, učinkovitosti prava Unije in nevtralnosti DDV, zlasti glede na povprečno trajanje postopkov zaradi insolventnosti v Italiji, ki v skladu z navedbami tega sodišča neredko trajajo tudi več kot deset let. Meni tudi, da je omejitev pravice do zmanjšanja davčne osnove, ki je določena v italijanskem pravu, pretirana, saj naj bi Šesta direktiva to vrsto omejitev pogojevala z neplačilom, ne pa z neuspelimi postopki zaradi insolventnosti ali izvršilnimi ukrepi.
- 10 V teh okoliščinah je Commissione tributaria provinciale di Siracusa (sodišče za davčne zadeve v pokrajini Siracusa) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je glede na člen 11(C)(1) in člen 20(1)(b), drugi stavek, [Šeste direktive], ki se nanašata na zmanjšanje davčne osnove in na popravek DDV, obračunan za obdavčljive transakcije, v primeru popolnega ali delnega neplačila protivrednosti, dogovorjene med strankama, v skladu z načeloma sorazmernosti in učinkovitosti, zagotovljenima s Pogodbo DEU, in načelom nevtralnosti, ki ureja obračun DDV, da se določajo omejitve, zaradi katerih davčni zavezanec ne more dobiti vrnjenega davka v zvezi s protivrednostjo, 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 [...] – 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 izključno po neuspešni končni razdelitvi premoženja oziroma, če do nje ne pride, po sprejetju dokončnega sklepa o končanju 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?“

Vprašanji za predhodno odločanje

- 11 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da lahko država članica zmanjšanje davčne osnove za DDV v primeru celotnega ali delnega neplačila pogoji s tem, da postopek zaradi insolventnosti ni bil uspešen, če lahko takšen postopek traja tudi več kot deset let.
- 12 V uvodu je treba opozoriti, da člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive zaradi uskladitve davčne osnove določa, da je na ozemlju države ta osnova načeloma vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe.

- 13 Ta določba pomeni izraz temeljnega načela Šeste direktive, v skladu s katerim davčno osnovo tvori dejansko prejeta plačila, korelat tega načela pa je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec iz tega naslova (sodba z dne 3. julija 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, točka 15).
- 14 V skladu s tem načelom člen 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive, ki se nanaša na preklic naročila, zavrnitev ali celotno ali delno neplačilo ali znižanje cene po dobavi, nalaga državam članicam, 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 (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, točka 16).
- 15 Člen 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive državam članicam dovoljuje, da odstopijo od pravila, ki je omenjeno v prejšnji točki, v primeru celotnega ali delnega neplačila.
- 16 V primeru celotnega ali delnega neplačila kupnine brez odpovedi ali razveljavitve pogodbe namreč kupec še vedno dolguje dogovorjeno ceno, prodajalec pa, čeprav ni več lastnik blaga, ima še vedno načeloma svojo terjatev, na katero se lahko sklicuje pred sodiščem. Ker pa ni mogoče izključiti, da bo taka terjatev postala dejansko dokončno neizterljiva, je zakonodajalec Unije nameraval državam članicam prepustiti izbiro, da določijo, ali se v položaju neplačila kupnine, ki sam po sebi strank, drugače kakor odpoved ali razveljavitve pogodbe, ne postavlja v prvotni položaj, podeli pravica do ustreznega zmanjšanja davčne osnove ob pogojih, ki jih določijo, ali pa tako zmanjšanje v tem položaju ni dovoljeno (sodba z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 25).
- 17 Vendar, kot je Sodišče že razsodilo, ta možnost odstopanja, ki je strogo omejena na primere celotnega ali delnega neplačila, temelji na tem, da je lahko neplačilo protivrednosti v nekaterih okoliščinah in zaradi pravnega položaja v zadevni državi članici težko preveriti ali pa je zgolj začasno (sodba z dne 3. julija 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, točka 18).
- 18 Na podlagi tega je mogoče ugotoviti, 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 s Šesto direktivo (sodba z dne 3. julija 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, točka 18).
- 19 Po analogiji s točko 23 sodbe z dne 15. maja 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), je sicer res, da se davčni zavezanci – kadar se zadevna država članica odloči uporabiti odstopanje iz člena 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive – ne morejo na podlagi člena 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive sklicevati na pravico do zmanjšanja svoje davčne osnove za DDV v primeru neplačila cene.
- 20 Vendar v nasprotju s tem, kar trdita italijanska vlada in vlada Združenega kraljestva, te obrazložitve, kot je generalna pravobranilka navedla v točkah od 32 do 44 sklepnih predlogov, ni mogoče razumeti tako, da se z njo omaje sodna praksa, ki je navedena v točkah 17 in 18 te sodbe, in sicer, da bi države članice lahko preprosto izključile zmanjšanje davčne osnove za DDV.
- 21 Glede tega iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba izjeme razlagati ozko (glej v tem smislu sodbe z dne 20. junija 2002, *Komisija/Nemčija*, C-287/00, EU:C:2002:388, točka 47; z dne 14. junija 2007, *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, točka 16, in z dne 21. marca 2013, *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, točka 23). Iz besedila člena 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive pa izhaja, da države članice, čeprav lahko odstopijo od popravka davčne osnove, ki je določen v prvem pododstavku, od zakonodajalca Unije niso prejele pooblastila, da ga lahko preprosto izključijo.

- 22 To ugotovitev potrjuje namenska razlaga člena 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive. Čeprav je pomembno, da se lahko države članice borijo proti negotovosti, ki je neločljivo povezana z dokončnostjo neplačila računa in na katero je opozorjeno v točki 16 te sodbe, pa ta možnost odstopanja ne sme presegati te negotovosti in se zlasti ne sme nanašati na vprašanje, ali je mogoče, da se v primeru neplačila davčna osnova ne zmanjša.
- 23 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 sodbi z dne 13. marca 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25, in z dne 13. marca 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41).
- 24 Dalje, za odgovor na vprašanja za predhodno odločanje je treba preučiti, v kolikšni meri je mehanizem zmanjšanja davčne osnove, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, utemeljen.
- 25 Glede tega je v skladu z načelom sorazmernosti, ki je eno od splošnih načel prava Unije, potrebno, da so sredstva, ki so uvedena za izvajanje Šeste direktive, primerna za uresničevanje ciljev, katerim ta akt sledi, in ne smejo presegati tega, kar je nujno za njihovo uresničitev (glej po analogiji sodbo z dne 26. aprila 2012, *Komisija/Nizozemska*, C-508/10, EU:C:2012:243, točka 75).
- 26 Kot je bilo navedeno v točki 22 te sodbe, je namen odstopanja od pravice do zmanjšanja davčne osnove, ki je določeno v členu 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive, upoštevanje negotovosti, ki je neločljivo povezana z dokončnostjo neplačila računa.
- 27 Ta negotovost je očitno upoštevana tako, da je davčnemu zavezancu odvzeta pravica do zmanjšanja davčne osnove, dokler terjatev ne postane dokončno neizterljiva, kot je v bistvu določeno v nacionalni zakonodaji iz postopka v glavni stvari. Vendar je treba ugotoviti, da bi bilo mogoče enak cilj uresničevati tudi tako, da bi bilo odobreno zmanjšanje, če bi davčni zavezanec izkazal razumno verjetnost, da dolg ne bo plačan, pri čemer bi se davčna osnova, če bi bil dolg vseeno plačan, ponovno povečala. Tako bi morali nacionalni organi ob spoštovanju načela sorazmernosti in pod nadzorom sodišča določiti dokaze o tem, da plačila verjetno še dolgo ne bo, ki bi jih moral predložiti davčni zavezanec glede na posebnosti nacionalnega prava, ki se uporabi. Takšen način izvajanja bi bil ravno tako učinkovit za uresničitev zastavljenega cilja, hkrati pa bi bil manj omejujoč za davčnega zavezanca, ki zagotavlja vnaprejšnje financiranje glede DDV, tako da ga pobere za račun države, kot je bilo opozorjeno v točki 23 te sodbe.
- 28 Ugotovitev iz prejšnje točke še toliko bolj velja v kontekstu nacionalne zakonodaje, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere je to, da je terjatev dokončno neizterljiva, v praksi z gotovostjo mogoče ugotoviti šele po desetih letih. Ta rok je vsekakor takšen, da so podjetniki, za katere velja ta zakonodaja, če so soočeni z neplačilom računa, z vidika likvidnosti v slabšem položaju od svojih konkurentov v drugih državah članicah, zaradi česar bi bil lahko očitno izničen cilj davčnega usklajevanja, ki se uresničuje s Šesto direktivo.
- 29 Na podlagi navedenega je treba na vprašanja za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da država članica zmanjšanja davčne osnove za DDV ne more pogojiti s tem, da postopek zaradi insolventnosti ni bil uspešen, če lahko takšen postopek traja tudi več kot deset let.

Stroški

- 30 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 11(C)(1), drugi pododstavek, 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 odmero je treba razlagati tako, da država članica zmanjšanja davčne osnove za davek na dodano vrednost ne more pogojit s tem, da postopek zaradi insolventnosti ni bil uspešen, če lahko takšen postopek traja tudi več kot deset let.

Podpisi