

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (prvi senat)

z dne 23. novembra 2017(*)

„Predhodno odloanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Davna osnova – Šesta direktiva 77/388/EGS – len 11(C)(1), drugi pododstavek – Omejitev pravice do zmanjšanja davne osnove, e pogodbeni partner ne opravi plaila – Polje proste presoje držav lanic pri prenosu – Sorazmernost obdobja, v katerem mora podjetnik zagotavljati vnaprejšnje financiranje“

V zadevi C-246/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Commissione tributaria provinciale di Siracusa (sodiše za davne zadeve v pokrajini Siracusa, Italija) z odlobo z dne 7. marca 2016, ki je na Sodiše prispela 28. aprila 2016, v postopku

Enzo Di Maura

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

SODIŠE (prvi senat),

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

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, 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

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlobe se nanaša na razlago lena 11(C)(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav lanic 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 na?el sorazmernosti, u?inkovitosti 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 (dav?na uprava – urad v pokrajini Siracusa, Italija) (v nadaljevanju: dav?na uprava) v zvezi z odmero odlo?bo za dav?no leto 2004 in glede zmanjšanja dav?ne osnove za DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 11(C)(1) Šeste direktive, ki ureja zmanjšanje dav?ne osnove, dolo?a:

„Pri preklicu naro?ila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem nepla?ilu ali znižanju cene po dobavi se dav?na osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih dolo?ijo države ?lanice.

Države ?lanice lahko odstopajo od tega pravila v primeru celotnega ali delnega nepla?ila.“

Italijansko pravo

4 ?len 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 razli?ici, ki se uporablja za dejansko stanje postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: uredba predsednika), naslovljen „Sprememba dav?ne osnove ali davka“, v odstavku 2 dolo?a:

„?e se transakcija, za katero je bil izdan ra?un, po vknjižbi iz ?lenov 23 in 24 delno ali v celoti razveljavi ali se zmanjša njen obdav?ljivi znesek kot posledica razglasitve ni?nosti, razveljavitve, preklica, razdrtja, odpovedi in podobnega ali kot posledica popolnega ali delnega nepla?ila zaradi postopkov zaradi insolventnosti ali izvršilnih postopkov z neuspešnim izidom ali kot posledica znižanja pla?ila ali popustov, dolo?enih s pogodbo, ima dobavitelj blaga ali izvajalec storitev pravico, da v skladu s ?lenom 19 odbije davek, ki ustreza spremembi, in ga vknjiži v skladu s ?lenom 25. Prejemnik ali stranka, ki sta že vknjižila transakcijo v smislu tega zadnjenavedenega ?lena, morata v tem primeru vknjižiti spremembo v skladu s ?lenoma 23 ali 24, pri ?emer se ne sme posegati v njuno pravico do vra?ila zneska, pla?anega v zameno dobavitelju ali ponudniku.“

5 Predložitveno sodiš?e navaja, da so italijanski upravni organi in italijanska sodiš?a to dolo?bo dosledno razlagali tako, da mora dav?ni zavezanec za zmanjšanje dav?ne osnove v primeru nepla?ila dokazati, da postopek zaradi insolventnosti ni bil uspešen, kar je mogo?e šele takrat, ko se izte?e rok za izjave glede morebitnega na?rta razdelitve, ali, ?e na?rt razdelitve ni izdelan, ko se izte?e rok za pritožbo proti sklepu o kon?anju postopka zaradi insolventnosti.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odlo?anje

6 E. Di Maura je, potem ko je bila za eno od njegovih strank razglašena pla?ilna nesposobnost, ne da bi ta pla?ala ra?un v znesku 35.000 EUR, ustrezno zmanjšal dav?no osnovo za DDV, do ?esar je bil po njegovem mnenju upravi?en na podlagi zgoraj navedenih dolo?b uredbe predsednika.

7 Dav?na uprava tega popravka ni odobrila z obrazložitvijo, da je ta mogo? šele po neuspelem postopku zaradi insolventnosti ali posami?nem izvršilnem postopku, torej ko je gotovo, da terjatev ne bo popla?ana, ne pa že zgolj po izdaji sodbe o ugotovitvi pla?ilne nesposobnosti,

kakršna je bila izdana glede dolžnika E. Di Maure.

8 Zadnjenavedeni je za?el postopek pred Commissione tributaria provinciale di Siracusa (sodiš?e za dav?ne zadeve v pokrajini Siracusa, Italija) in zatrjeval, da je zmanjšanje dav?ne osnove v primeru nepla?ila protivrednosti nasprotno možno že ob razglasitvi pla?ilne nesposobnosti dolžnika.

9 Navedeno sodiš?e dvomi o skladnosti zgoraj navedene dolo?be uredbe predsednika z na?eli sorazmernosti, u?inkovitosti prava Unije in nevtralnosti DDV, zlasti glede na povpre?no trajanje postopkov zaradi insolventnosti v Italiji, ki v skladu z navedbami tega sodiš?a neredko trajajo tudi ve? kot deset let. Meni tudi, da je omejitev pravice do zmanjšanja dav?ne osnove, ki je dolo?ena v italijanskem pravu, pretirana, saj naj bi Šesta direktiva to vrsto omejitev pogojevala z nepla?ilom, ne pa z neuspešimi postopki zaradi insolventnosti ali izvršilnimi ukrepi.

10 V teh okoliš?inah je Commissione tributaria provinciale di Siracusa (sodiš?e za dav?ne zadeve v pokrajini Siracusa) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ti vprašnji:

„1. Ali je glede na ?len 11(C)(1) in ?len 20(1)(b), drugi stavek, [Šeste direktive], ki se nanašata na zmanjšanje dav?ne osnove in na popravek DDV, obra?unan za obdav?ljive transakcije, v primeru popolnega ali delnega nepla?ila protivrednosti, dogovorjene med strankama, v skladu z na?eloma sorazmernosti in u?inkovitosti, zagotovljenima s Pogodbo DEU, in na?elom nevtralnosti, ki ureja obra?un DDV, da se dolo?ajo omejitve, zaradi katerih dav?ni zavezanec ne more dobiti vrnjenega davka v zvezi s protivrednostjo, ki ni bila pla?ana v celoti ali delno, ali pa uveljavljanje tega vra?ila zanj ni ekonomično – tudi s ?asovnega vidika, povezanega z nepredvidljivim trajanjem postopka zaradi insolventnosti?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je z zgoraj navedenimi na?eli zdru?ljiv predpis – kot je ?len 26(2) uredbe predsednika [...] – ki za pravico do vra?ila davka kot pogoj dolo?a zadosten dokaz, da predhodno izvedeni postopki zaradi insolventnosti niso bili uspešni, to je v skladu s sodno prakso in prakso dav?nega organa v državi ?lanici izklju?no po neuspešni kon?ni razdelitvi premoženja oziroma, ?e do nje ne pride, po sprejetju dokon?nega sklepa o kon?anju 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 ve? let po za?etku postopka zaradi insolventnosti?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

11 Predložitveno sodiš?e z vprašanjema, ki ju je treba preu?iti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da lahko država ?lanica zmanjšanje dav?ne osnove za DDV v primeru celotnega ali delnega nepla?ila pogoji s tem, da postopek zaradi insolventnosti ni bil uspešen, ?e lahko takšen postopek traja tudi ve? kot deset let.

12 V uvodu je treba opozoriti, da ?len 11(A)(1)(a) Šeste direktive zaradi uskladitve dav?ne osnove dolo?a, da je na ozemlju države ta osnova na?eloma vse, kar predstavlja pla?ilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naro?nika ali tretje osebe.

13 Ta dolo?ba pomeni izraz temeljnega na?ela Šeste direktive, v skladu s katerim dav?no osnovo tvori dejansko prejeta pla?ilo, korelat tega na?ela pa je, da dav?na uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel dav?ni zavezanec iz tega naslova (sodba z dne 3. julija 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, to?ka 15).

14 V skladu s tem na?elom ?len 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive, ki se nanaša na preklic naro?ila, zavrnitev ali celotno ali delno nepla?ilo ali znižanje cene po dobavi, nalaga državam ?lanicam, da zmanjšajo dav?no osnovo in torej znesek DDV, ki ga dolguje dav?ni zavezanec, vsaki?, ko dav?ni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega pla?ila (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, to?ka 16).

15 ?len 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive državam ?lanicam dovoljuje, da odstopijo od pravila, ki je omenjeno v prejšnji to?ki, v primeru celotnega ali delnega nepla?ila.

16 V primeru celotnega ali delnega nepla?ila kupnine brez odpovedi ali razveljavitve pogodbe namre? kupec še vedno dolguje dogovorjeno ceno, prodajalec pa, ?eprav ni ve? lastnik blaga, ima še vedno na?eloma svojo terjatev, na katero se lahko sklicuje pred sodiš?em. Ker pa ni mogo?e izklju?iti, da bo taka terjatev postala dejansko dokon?no neizterljiva, je zakonodajalec Unije nameraval državam ?lanicam prepustiti izbiro, da dolo?ijo, ali se v položaju nepla?ila kupnine, ki sam po sebi strank, druga?e kakor odpoved ali razveljavitev pogodbe, ne postavlja v prvotni položaj, podeli pravica do ustreznega zmanjšanja dav?ne osnove ob pogojih, ki jih dolo?ijo, ali pa tako zmanjšanje v tem položaju ni dovoljeno (sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 25).

17 Vendar, kot je Sodiš?e že razsodilo, ta možnost odstopanja, ki je strogo omejena na primere celotnega ali delnega nepla?ila, temelji na tem, da je lahko nepla?ilo protivrednosti v nekaterih okoliš?inah in zaradi pravnega položaja v zadevni državi ?lanici težko preveriti ali pa je zgolj za?asno (sodba z dne 3. julija 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, to?ka 18).

18 Na podlagi tega je mogo?e ugotoviti, da mora biti izvrševanje te možnosti odstopanja utemeljeno, zato da ukrepi, ki jih sprejmejo države ?lanice za njeno izvajanje, ne izni?ijo cilja dav?nega usklajevanja, ki se uresni?uje s Šesto direktivo (sodba z dne 3. julija 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, to?ka 18).

19 Po analogiji s to?ko 23 sodbe z dne 15. maja 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328), je sicer res, da se dav?ni zavezanci – kadar se zadevna država ?lanica odlo?i uporabiti odstopanje iz ?lena 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive – ne morejo na podlagi ?lena 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive sklicevati na pravico do zmanjšanja svoje dav?ne osnove za DDV v primeru nepla?ila cene.

20 Vendar v nasprotju s tem, kar trdita italijanska vlada in vlada Združenega kraljestva, te obrazložitve, kot je generalna pravobranilka navedla v to?kah od 32 do 44 sklepnih predlogov, ni mogo?e razumeti tako, da se z njo omaje sodna praksa, ki je navedena v to?kah 17 in 18 te sodbe, in sicer, da bi države ?lanice lahko preprosto izklju?ile zmanjšanje dav?ne osnove za DDV.

21 Glede tega iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a izhaja, da je treba izjeme razlagati ozko (glej v tem smislu sodbe z dne 20. junija 2002, Komisija/Nem?ija, C?287/00, EU:C:2002:388, to?ka 47; z dne 14. junija 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, to?ka 16, in z dne 21. marca 2013, PFC Clinic, C?91/12, EU:C:2013:198, to?ka 23). Iz besedila ?lena 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive pa izhaja, da države ?lanice, ?eprav lahko odstopijo od popravka dav?ne osnove, ki je dolo?en v prvem pododstavku, od zakonodajalca Unije niso prejele pooblastila, da ga lahko preprosto izklju?ijo.

22 To ugotovitev potrjuje namenska razlaga ?lena 11(C)(1), drugi pododstavek, Šeste direktive. ?eprav je pomembno, da se lahko države ?lanice borijo proti negotovosti, ki je nelo?ljivo povezana z dokon?nostjo nepla?ila ra?una in na katero je opozorjeno v to?ki 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, *Securita*, 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 uresnitev (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 uresnitev 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 pogojit 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 odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (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

* Jezik postopka: italijanščina.